

c) Selbständige Arbeit (§ 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3)

§ 18

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3369; BStBl. I 2009, 1346)

(1) Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind

1. ¹Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. ²Zu der freiberuflichen Tätigkeit gehören 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, Bildberichterstatler, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe. ³Ein Angehöriger eines freien Berufs im Sinne der Sätze 1 und 2 ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung ist, dass er auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird. ⁴Eine Vertretung im Fall vorübergehender Verhinderung steht der Annahme einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit nicht entgegen;
 2. Einkünfte der Einnahmer einer staatlichen Lotterie, wenn sie nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind;
 3. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, zB Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied;
 4. Einkünfte, die ein Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht, als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks erzielt, wenn der Anspruch auf die Vergütung unter der Voraussetzung eingeräumt worden ist, dass die Gesellschafter oder Gemeinschaftler ihr eingezahltes Kapital vollständig zurückerhalten haben; § 15 Absatz 3 ist nicht anzuwenden.
- (2) Einkünfte nach Absatz 1 sind auch dann steuerpflichtig, wenn es sich nur um eine vorübergehende Tätigkeit handelt.
- (3) ¹Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehört auch der Gewinn, der bei der Veräußerung des Vermögens oder eines selbständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen erzielt wird, das der selbständigen Arbeit dient. ²§ 16 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 und Absatz 1 Satz 2 sowie Absatz 2 bis 4 gilt entsprechend.
- (4) ¹§ 13 Absatz 5 gilt entsprechend, sofern das Grundstück im Veranlagungszeitraum 1986 zu einem der selbständigen Arbeit dienenden Betriebsvermögen gehört hat. ²§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, Absatz 1a, Absatz 2 Satz 2 und 3, §§ 15a und 15b sind entsprechend anzuwenden.

Autor: Prof. Jürgen *Brandt*, Richter am BFH a.D., München
Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim *Kanzler*, Rechtsanwalt/Steuerberater/
Vors. Richter am BFH aD, Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 18

I. Grundinformation zu § 18	1		
II. Rechtsentwicklung des § 18	2		
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 18			
1. Bedeutung des § 18	3		
2. Verfassungsmäßigkeit des § 18 . .	4		
IV. Geltungsbereich des § 18			
1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	5		
2. Anwendung im Beitrittsgebiet . .	6		
3. Anwendung auf Personengesellschaften	7		
4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen			
a) Ausländische Einkünfte bei unbeschränkter Steuerpflicht . .	8		
b) Inländische Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht			
aa) Grundsätze	9		
bb) Ausübung freiberuflicher Tätigkeit im Inland	10		
cc) Verwertung freiberuflicher Tätigkeit im Inland . .	11		
dd) Auslandsbezug freiberuflicher Tätigkeit im Rahmen von Gesellschaften	12		
c) Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen			
aa) Zuweisung des Besteuerungsrechts	13		
bb) Freiberufliche Tätigkeit im Rahmen von Gesellschaften nach Doppelbesteuerungsabkommen . .	15		
V. Verhältnis des § 18 zu anderen Vorschriften			
1. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten			
a) Verhältnis zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15			
aa) Persönliche Arbeitsleistung als Abgrenzungsmerkmal	16		
		bb) Abgrenzung bei gemischter Tätigkeit und bei Betriebsaufspaltung	17
		cc) Freiberufliche Leistungen eines Mitunternehmers an gewerbliche Mitunternehmerschaft	18
		b) Verhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19	19
		c) Verhältnis zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20	20
		d) Verhältnis zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21	
		aa) Grundsatz der Subsidiarität des § 21	21
		bb) Einkunftsart bei Verpachtung einer Freiberuflerpraxis	22
		e) Verhältnis zu den sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 3 und 4	24
		2. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften	25
		VI. Zurechnung der Einkünfte iSd. § 18	28
		VII. Ermittlung der Einkünfte iSd. § 18	
		1. Grundlagen: Wahlrecht zwischen Einnahmenüberschussrechnung und Bestandsvergleich	29
		2. Betriebsvermögen bei selbständiger Tätigkeit	30
		3. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1	31
		4. Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3	
		a) Einnahmenüberschussrechnung als klassische Gewinnermittlungsart der Freiberufler	34
		b) Betriebseinnahmen bei selbständiger Tätigkeit	35

	Anm.		Anm.
c) Betriebsausgaben bei selbständiger Tätigkeit		bb) Typische Betriebsausgaben selbständig Tätiger	37
aa) Begriff der Betriebsausgaben bei selbständiger Tätigkeit	36	cc) Pauschalbeträge für Betriebsausgaben	38
		VIII. Verfahrensfragen zu § 18	44

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Einkünfte aus selbständiger Arbeit

I. Einkunftsart selbständige Arbeit		ff) Einzelfälle der Trenn- und Untrennbarkeit verflochtener Tätigkeiten	80
1. Regelungsinhalt des Abs. 1	50	2. Die einzelnen Tätigkeiten des Satzes 2	
2. Selbständigkeit		a) Wissenschaftliche Tätigkeit	
a) Begriff der Selbständigkeit	51	aa) Begriff der wissenschaftlichen Tätigkeit	91
b) Einzelfälle der Abgrenzung zur Nichtselbständigkeit	52	bb) Abgrenzung zur praktischen Anwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse	92
c) Teilweise Selbständigkeit und selbständige Nebentätigkeit	53	cc) Abgrenzung zu unterrichtenden und anderen freiberuflichen Tätigkeiten	93
3. Selbständige Arbeit	60	b) Künstlerische Tätigkeit	
II. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (Abs. 1 Nr. 1)		aa) Notwendigkeit einer steuerrechtlichen Definition des Begriffs „Kunst“	101
1. Begriff des freien Berufs (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1)		bb) Definition künstlerischer Tätigkeit durch die Rechtsprechung	102
a) Freier Beruf als unbestimmter Rechtsbegriff	65	cc) Auffassungen des Schrifttums zum (steuerrechtlichen) Kunstbegriff	103
b) Begriffsmerkmale des freien Berufs		dd) Eigene Stellungnahme zum Inhalt des Kunstbegriffs	104
aa) Erfordernis einer qualifizierten Vorbildung	66	ee) Freie eigenschöpferische Gestaltung als Merkmal künstlerischer Tätigkeit	105
bb) Bedeutung der Erlaubnis, Zulassung oder Bestallung zum Beruf	67	ff) Anwendungsfälle eigenschöpferischer Gestaltung in der Rechtsprechung	106
cc) Freie (persönliche geistige) Tätigkeit	68	gg) Gesamte künstlerische Tätigkeit im Veranlagungszeitraum als Prüfungsgegenstand	107
dd) Berufliche Tätigkeit	69	hh) Personenbezogenheit der künstlerischen Tätigkeit	108
ee) Verluste als Zeichen fehlender Gewinnerzielungsabsicht	70	ii) Feststellung des Merkmals der künstlerischen Tätigkeit	109
c) Selbständige Ausübung (selbständige Berufstätigkeit)	71	c) Schriftstellerische Tätigkeit	
d) Ausübung mehrerer Tätigkeiten		aa) Begriff der schriftstellerischen Tätigkeit	111
aa) Nebeneinander von Tätigkeiten	75		
bb) Trennbarkeit gemischter Tätigkeiten	76		
cc) Zurechnung untrennbar verflochtener Tätigkeiten zu einer Einkunftsart	77		
dd) Trennbarkeit bei Haupt- und Nebentätigkeit	78		
ee) Keine Trennung bei Personengesellschaften	79		

	Anm.		Anm.
bb) Schriftlichkeit des Ausdrucks	112	f) Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, vereidigte Buchprüfer (vereidigte Bücherrevisoren), Steuerbevollmächtigte	
cc) Öffentlichkeit als Adressat des Schriftwerks	113	aa) Berufsbild der wirtschaftsberatenden Berufe	181
dd) Ausdruck eigener Gedanken als Merkmal schriftstellerischer Tätigkeit	114	bb) Wirtschaftsberatende Berufstätigkeit	182
ee) Abgrenzung der schriftstellerischen Tätigkeit zu anderen Tätigkeiten	115	cc) Ausführung steuerlicher Hilfstätigkeiten	183
ff) Gewinnermittlung des Schriftstellers	118	dd) Besonderheiten steuerberatender Gewinnermittlung	188
d) Unterrichtende Tätigkeit		g) Beratende Volks- und Betriebswirte	
aa) Begriff der unterrichtenden Tätigkeit	121	aa) Berufsbild der beratenden Volks- und Betriebswirte	191
bb) Trennbarkeit der unterrichtenden von anderen Tätigkeiten	122	bb) Berufliche Tätigkeit der beratenden Volks- und Betriebswirte	192
cc) Eigenverantwortliche Ausübung der unterrichtenden Tätigkeit	123	h) Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten	199
e) Erzieherische Tätigkeit	130	i) Journalisten, Bildberichterstat-ter, Dolmetscher, Übersetzer	203
3. Katalogberufe des Satzes 2		j) Lotsen	210
a) Einordnung der Katalogberufe	140	k) Ähnliche Berufe	
b) Ärzte, Zahnärzte und Tierärzte		aa) Begriff des ähnlichen Berufs	215
aa) Berufsbild des Arztes	141	bb) Ähnlichkeitsmerkmale	216
bb) Ärztliche Tätigkeit	142	cc) Ähnliche Ausbildung als Ähnlichkeitsmerkmal	217
cc) Betrieb einer Hausapotheke	143	dd) Ähnliche Tätigkeit als Ähnlichkeitsmerkmal	218
dd) Betrieb einer Praxis-, Apparat-, Laborgemeinschaft	144	ee) Wichtige Fälle ähnlicher Berufe	219
ee) Betrieb einer Krankenanstalt oder Klinik	145	4. Mithilfe von Arbeitskräften (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3)	
ff) Besonderheiten ärztlicher Gewinnermittlung	149	a) Persönliche Berufsausübung als Beurteilungsmaßstab	224
c) Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte		b) Rechtsentwicklung (Vervielfältigungstheorie)	225
aa) Berufsbild der Anwälte und Notare	151	c) Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Halbs. 1)	226
bb) Berufstätigkeit der Anwälte und Notare	152	d) Leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit aufgrund eigener Fachkenntnisse (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Halbs. 2)	
cc) Einzelfälle anwaltlicher Tätigkeit	153	aa) Bedeutung der Merkmale „leitend“ und „eigenverantwortlich“	231
dd) Besonderheiten anwaltlicher Gewinnermittlung	159	bb) Begriff der leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit	232
d) Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten			
aa) Berufsbild der Ingenieure und Architekten	161		
bb) Berufstätigkeit der Ingenieure und Architekten	162		
e) Handelschemiker	171		

	Anm.		Anm.
cc) Umfang der Eigenverantwortlichkeit des Berufstätigen	233	als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks (Abs. 1 Nr. 4)	
dd) Eigenverantwortlichkeit und Zahl der Mitarbeiter	234	1. Einordnung des Abs. 1 Nr. 4 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	
ee) Anwendungsfälle der eigenverantwortlichen Tätigkeit	235	a) Regelungsinhalt	276
ff) Tätigkeit aufgrund eigener Fachkenntnisse	236	b) Systematische und historische Einordnung der Besteuerung von Einkünften für Leistungen zur Förderung von Wagniskapitalgesellschaften als Auslegungsgrundlage	
5. Vertretung bei vorübergehender Verhinderung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 4)	240	aa) Systematische Einordnung des Abs. 1 Nr. 4	277
III. Einkünfte der staatlichen Lottereeinnehmer (Abs. 1 Nr. 2)	246	bb) Historische Einordnung	278
IV. Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3)		c) Verfassungsmäßigkeit	279
1. Regelungsinhalt und Bedeutung der Abgrenzung zu den Tätigkeiten iSd. Abs. 3 Nr. 1 und 2	251	2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 1 Nr. 4	
2. Begriff der sonstigen selbstständigen Arbeit	252	a) Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft	281
3. Beispielhafte Aufzählung in Abs. 1 Nr. 3		b) Vermögensverwaltende Gesellschaft oder Gemeinschaft mit dem Zweck des Erwerbs, Haltens und der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	
a) Testamentsvollstrecker	261	aa) Erwerb, Halten und Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften als Vermögensverwaltung	282
b) Vermögensverwalter	264	bb) Kein vermögensverwaltender Fonds bei gewerblicher Betätigung in der Portfolio-Gesellschaft	283
c) Aufsichtsratsmitglieder		cc) Anwendbarkeit des Abs. 1 Nr. 4 auf vermögensverwaltende Gesellschaften und Gemeinschaften mit weiteren fonds-untypischen vermögensverwaltenden Tätigkeiten	284
aa) Durch Satzung bestimmte Funktion und Abgrenzung zu anderen Tätigkeiten	266	c) Einkünfte als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks	285
bb) Besonderheiten der Gewinnermittlung bei Aufsichtsratsmitgliedern	267	d) Eingeräumter Vergütungsanspruch nach vollständiger Rückgewähr des eingezahlten Kapitals an die Gesellschafter oder Gemeinschaften	286
cc) Verhältnis zu nichtselbstständigen Einkünften (Beamte, Betriebsratsmitglieder usw.)	268	e) Rechtsfolge des Abs. 1 Nr. 4	287
dd) Besonderheiten bei Aufsichtsratsvergütungen	271		
ee) Weitergabe von Aufsichtsratsvergütungen bei Bankvertretern und Beamten (Treuhandthese)	272		
ff) Weitergabe von Aufsichtsratsvergütungen bei Arbeitnehmervertretern	273		
gg) Poolung von Aufsichtsratsvergütungen	274		
4. Weitere Fälle sonstiger selbstständiger Arbeit	275		
V. Einkünfte Beteiligter an vermögensverwaltenden Gesellschaften oder Gemeinschaften			

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Vorübergehende Tätigkeit 288

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Veräußerungsgewinne

I. Aufgabe- und Veräußerungsgewinne als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und Auslandsbezug

1. Regelungsinhalt 290
2. Anwendung bei Auslandsbeziehungen 296

II. Veräußerungsgewinne

1. Begriff des Veräußerungsgewinns
 - a) Gegenstand der Veräußerung iSd. Abs. 3 301
 - b) Begriff der Veräußerung
 - aa) Entgeltlichkeit der Veräußerung 302
 - bb) Veräußerung der wesentlichen Grundlagen und Tätigkeitsbeendigung . . . 303
 - c) Abgrenzung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns vom laufenden Gewinn 304
 - d) Einbringung in Personen- oder Kapitalgesellschaften als Veräußerung
 - aa) Änderung der Rechtsform 311
 - bb) Einbringung einer Praxis nach §§ 20, 24 UmwStG . 312
 - e) Veräußerung durch Erbauseinandersetzung 316
2. Gewinn aus der Veräußerung des Vermögens
 - a) Veräußerung der wesentlichen Grundlagen 320
 - b) Beendigung der freiberuflichen Tätigkeit als Grundsatz . 321
 - c) Ausnahmen vom Erfordernis der Tätigkeitsbeendigung
 - aa) Tätigkeit im Anwendungsbereich anderer Einkunftsarten 322
 - bb) Fortsetzung der freiberuflichen Tätigkeit außerhalb des örtlichen Wirkungsbereichs 323
 - cc) Fortsetzung der freiberuflichen Tätigkeit innerhalb des örtlichen Wirkungsbereichs 324
 - dd) Fortführung einer freiberuflichen Nebentätigkeit 325

- ee) Ausübung einer Gutachtertätigkeit 326

- d) Veräußerung durch Einbringung einer Einzelpraxis in eine Personengesellschaft 331

- e) Veräußerung nach Tod des selbstständig Tätigen 332

3. Veräußerung eines selbständigen Teils des Vermögens

- a) Begriff des selbständigen Teils eines Vermögens 340

- b) Räumliche Trennung als Voraussetzung der Selbstständigkeit betrieblicher Einheiten . . 341

- c) Sachliche (Aufgaben- und Funktions-)Trennung als Voraussetzung für die Selbstständigkeit betrieblicher Einheiten 342

4. Veräußerung eines Anteils am Vermögen

- a) Begriff der Anteilsveräußerung 350

- b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge der Anteilsveräußerung 351

- c) Aufnahme eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft als Veräußerung 352

III. Entsprechende Anwendung der Vorschriften des § 16 (Abs. 3 Satz 2)

1. Verweisung auf § 16 Abs. 1 366

2. Verweisung auf § 16 Abs. 2: Begriff und Ermittlung des Gewinns aus Praxisveräußerung

- a) Inhalt und Umfang der Verweisung 369

- b) Verweisung auf § 16 Abs. 2 Satz 1: Begriff des Veräußerungsgewinns 370

- c) Verweisung auf § 16 Abs. 2 Satz 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

- aa) Ermittlung des Veräußerungsgewinns durch Bestandsvergleich 374

- bb) Zeitpunkt der Gewinnrealisierung 375

- cc) Zurechnung des Veräußerungsgewinns 376

	Anm.		Anm.
dd) Veräußerungsgewinn bei Einbringung	377	dd) Sonderfall der Betriebs- oder Praxisaufgabe bei Realteilung (§ 16 Abs. 3 Sätze 2 bis 4)	391
ee) Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden aus einer Sozietät	378	c) Verweisung auf § 16 Abs. 3 Satz 5: Gesetzliche Fiktion eines laufenden Gewinns bei Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern	392
ff) Gewinn bei Veräußerung gegen Leibrente	379	d) Verweisung auf § 16 Abs. 3 Sätze 6 bis 8: Ermittlung des Gewinns aus einer Praxisaufgabe	
gg) Gewinnermittlung bei Veräußerung im Wege vorweggenommener Erbfolge	380	aa) Grundsätze der Ermittlung des Aufgabegewinns	393
d) Verweisung auf § 16 Abs. 2 Satz 3: Gesetzliche Fiktion eines laufenden Gewinns	381	bb) Verweisungsregelungen zur Behandlung des Aufgabegewinns im Einzelnen (Abs. 3 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Sätze 6 bis 8)	394
3. Verweisung auf § 16 Abs. 3: Gewinn aus Praxisaufgabe		4. Verweisung auf § 16 Abs. 4: Freibetrag für Veräußerungs- und Aufgabegewinne	
a) Bedeutung der Verweisung	386	a) Bedeutung und Umfang der Verweisung	399
b) Verweisung auf § 16 Abs. 3 Satz 1: Begriff der Aufgabe		b) Verweisung auf § 16 Abs. 4: Freibetrag bei Praxis-, Teilpraxis- oder Anteilsveräußerung	400
aa) Begriff der Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 Satz 1	387		
bb) Besonderheiten der Aufgabe selbständiger Berufstätigkeit	388		
cc) Sonderfall der Betriebs- oder Praxisaufgabe bei Verpachtung	390		

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Entsprechende Anwendung von § 13 Abs. 5, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Sätze 2 und 3, § 15a und § 15b

I. Die Verweisungen des Abs. 4	407	Arbeit von Mitunternehmern	414
II. Entsprechende Anwendung des § 13 Abs. 5: Entnahmeprivileg für Grundstücke zum eigenen Wohnbedarf (Abs. 4 Satz 1)	408	dd) Verfahrensfragen: Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte	420
III. Entsprechende Anwendung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Einkünfte aus freiberuflicher Mitunternehmerschaft (Abs. 4 Satz 2)		b) Historische Einordnung	421
1. Einordnung der entsprechenden Anwendung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2		2. Entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2	429
a) Systematische Einordnung		3. Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft bei selbständiger Arbeit	
aa) Bedeutung der Verweisung des Abs. 4 auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2	412	a) Begriff der Mitunternehmerschaft bei selbständiger Arbeit	430
bb) Geltungsbereich der Verweisung auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2	413	b) Gesellschafterstellung bei selbständiger Arbeit	
cc) Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger		aa) Von Abs. 4 erfasste Gesellschaften	431
		bb) Anerkennung von Gesellschaften zwischen freiberuflich tätigen Ehegatten und anderen Familienangehörigen	435

	Anm.		Anm.
c) Mitunternehmereigenschaft bei selbständiger Arbeit		V. Entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3: Steuerminderung kein Gewinn und Gewinnerzielungsabsicht auch als Nebenzweck (Abs. 4 Satz 2)	
aa) Beteiligung als Unternehmer	440	1. Systematische und historische Einordnung der entsprechenden Anwendung des § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3	476
bb) Merkmale der Mitunternehmerstellung	441	2. Entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 2 Satz 2: Steuerminderung kein Gewinn	481
d) Selbständige Tätigkeit in Mitunternehmerschaft		3. Entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 2 Satz 3: Gewinnerzielungsabsicht auch als Nebenzweck	486
aa) Selbständige Arbeit aller Mitunternehmer	442	VI. Entsprechende Anwendung des § 15a: Verluste bei beschränkter Haftung im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit	
bb) Bedeutung von Rechtsverhältnissen für die Annahme freiberuflicher Mitunternehmerschaft	444	1. Einordnung der entsprechenden Anwendung des § 15a	
cc) Zusammenschluss mit Berufsfremden	445	a) Systematische und historische Einordnung	490
4. Rechtsfolgen der Mitunternehmerschaft bei selbständiger Arbeit		b) Verfassungsmäßigkeit	491
a) Zusammensetzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit von Mitunternehmern	450	2. Entsprechende Anwendung des § 15a auf Einkünfte aus selbständiger Arbeit	496
b) Gewinnanteil des selbständig tätigen Mitunternehmers	451	VII. Entsprechende Anwendbarkeit des § 15b: Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen (Abs. 4 Satz 2)	498
c) Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2	460		
d) Erfassung des Sonderbetriebsvermögens und der dadurch verursachten Einnahmen und Ausgaben	470		
IV. Entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 1a	474		
F. ABC der Einkünfte aus selbständiger Arbeit	600		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 18

I. Grundinformation zu § 18

1

Die seit dem EStG 1934 geltende Vorschrift erfasst im Unterschied zu den beiden anderen betrieblichen Einkunftsarten Tätigkeiten ausgesprochen intellektuellen Charakters mit hoher Qualifikation, die gewöhnlich berufsständischen Regelungen unterliegen. Sie führt vier Gruppen von Einkünften aus selbständiger Arbeit auf, und zwar Einkünfte

- aus freien Berufen (Abs. 1 Nr. 1),
- der Einnahmer einer staatlichen Lotterie (Abs. 1 Nr. 2),
- aus sonstiger selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3),
- aus Leistungsvergütungen der Beteiligten bestimmter vermögensverwaltender Gesellschaften und Gemeinschaften (Abs. 1 Nr. 4).

Steuerpflichtig sind diese Einkünfte auch bei einer nur vorübergehenden Tätigkeit (Abs. 2). Außerdem sind als Einkünfte die Gewinne aus der Veräußerung des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens genannt (Abs. 3). Im Übrigen sieht Abs. 4 Verweisungen auf einige Vorschriften zu den gewerblichen Einkünften vor, während Abs. 4 aF den zum 1.1.1990 weggefallenen Freibetrag für Einnahmen aus freier Berufstätigkeit enthielt.

II. Rechtsentwicklung des § 18

2

Die Vorschrift geht letztlich auf § 15 Preuß. EStG v. 24.6.1891 (GesSlg 1891, 175) zurück, der zu den Einkünften aus „gewinnbringender“ Beschäftigung auch die Einkünfte aus schriftstellerischer, künstlerischer, wissenschaftlicher, unterrichtender und erzieherischer Tätigkeit rechnete; unmittelbare Vorläufer des § 18 waren § 9 Nr. 2 und 4 EStG 1920 und § 35 EStG 1925.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): § 18 erweiterte den Katalog der freien Berufe gegenüber den Vorschriften des EStG 1920 und 1925 um Notare, Handelschemiker, Heilkundige (EStG 1939: Heilpraktiker), Zahntechniker (im EStG 1938: Dentisten), Landmesser, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater sowie Buchsachverständige und bezog die Einkünfte der Einnahmer einer staatlichen Lotterie ein, wenn sie nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) führte in Abs. 3 eine Freigrenze von 10 000 DM für Gewinne aus der Veräußerung des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens und bei Aufgabe der Tätigkeit ein, erläuterte den Begriff des Veräußerungsgewinns in Anlehnung an § 16 und gewährte einen Freibetrag für freiberufliche Einkünfte iHv. 5 % der Einnahmen, höchstens 1 200 DM jährlich (§ 18 Abs. 4 aF).

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514) erweiterte den Katalog der freien Berufe in Abs. 1 Nr. 1 um Zahnärzte, Tierärzte, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, beratende Volks- und Betriebswirte, vereidigte Buchprüfer, Helfer in Steuersachen, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer und Lotsen. Zugleich wurde die sog. Vervielfältigungstheorie durch Anfügung der Sätze 3 und 4 in Abs. 1 Nr. 1 eingeschränkt; s. Anm. 225.

StÄndG v. 16.11.1964 (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553) ersetzte in Abs. 1 Nr. 1 die Worte „Helfer in Steuersachen“ durch das Wort „Steuerbevollmächtigten“.

StÄndG v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217) fasste Abs. 3 neu und glich damit die Besteuerung von freiberuflichen Veräußerungsgewinnen der Regelung in § 16 an.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) änderte in Abs. 3 die Verweisung auf § 16 mW vom 1.1.1975 als Folgeänderung aus der Streichung des § 16 Abs. 5 EStG 1971/74 durch das EStRG (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 7/2180, 18). An die Stelle des gestrichenen § 16 Abs. 5 trat eine grundsätzliche Regelung über den beschränkten Abzug der ErbSt von der ESt (§ 35 EStG 1975), die mW ab VZ 1999 aufgehoben, zwischenzeitlich aber ab VZ 2009 in § 35b (s. Erläuterungen dort sowie *Seifried*, ZEV 2009, 285) wieder eingeführt wurde und auch für Veräußerungen nach § 18 Abs. 3 gilt.

Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Abs. 5 (jetzt Abs. 4) betr. entsprechende Anwendung von § 15 Abs. 1 Nr. 2 (Einkünfte von Mitunternehmern) und § 15a (Behandlung von Verlusten bei beschränkter Haftung) wurde angefügt (ebenso für Einkünfte aus LuF § 13 Abs. 5). Die im Gesetz vorgesehene erstmalige Anwendung der Verweisungsnorm ab VZ 1980 war praktisch bedeutungslos, weil es sich nur um eine klarstellende Regelung handelt (BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215 [218]); s. Anm. 414.

StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14) ergänzte die Verweisung in Abs. 4 (früher Abs. 5) um § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3 im Interesse einheitlicher Behandlung aller Gewinneinkünfte (Begr. zum RegE, BTDrucks. 10/336, 27). Die Verweisung auf § 15 Abs. 2 Satz 2 (Steuerersparnis ist kein Gewinn) betraf nur eine gesetzliche Klarstellung (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]). Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG 1983 war die Verweisung erstmals ab dem VZ 1983 anwendbar.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) strich den Freibetrag für Einkünfte aus freier Berufstätigkeit (bisher Abs. 4) mW ab VZ 1990 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StReformG 1990); der frühere Abs. 5 wurde neuer Abs. 4.

EinigungsvertragsG v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 655) – iVm. Anlage I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 – dehnte den Anwendungsbereich des EStG und damit auch des § 18 mW vom 1.1.1991 auf den Bereich der neuen Bundesländer einschließlich Ost-Berlin aus.

StEntlG 1999/2000/2000 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) übernahm in Abs. 4 durch einen neuen Satz 1 die bisher in § 52 Abs. 15 Satz 11 enthaltene Übergangsvorschrift; der bisherige Satz 1 wurde Satz 2.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) ersetzte in Abs. 3 Satz 2 die Angabe „Abs. 1 Nr. 1 letzter Halbsatz“ durch die Angabe „Abs. 1 Nr. 1 Satz 2“ und passte die Regelung damit an § 16 idF des JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) an, nachdem dieser Anpassungsbedarf bei Verabschiedung des StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13) und des Gesetzes zur Familienförderung v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 1999, 4) übersehen worden war.

5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) fasste den Verweis in Abs. 3 Satz 2 auf § 16 in Anpassung an die Änderung des § 16 durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) neu; durch Verweis auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 sollen auch bei Mitunternehmensschaften im Bereich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit Teilanteilsveräußerungen nicht begünstigt sein (Wirkung nach § 52 Abs. 1 idF des StEuglG v. 19.12.2000 erstmals für VZ 2002). Die Regelung hat nach Auffassung des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks. 14/8887, 25) lediglich klarstellenden Charakter, denn nach der Rspr. ist die auf den „Anteil am Vermögen“ bezogene Regelung in § 18 Abs. 3 Satz 1 der „auf den Anteil eines Gesellschafters“ bezogenen Regelung in § 16 Abs. 1 Nr. 2 nachgebildet (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123). Infolgedessen wäre die Streichung der Begünstigung von Teilanteilsveräußerungen im Bereich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit auch ohne Anpassung des § 18 Abs. 3 anzuwenden gewesen.

Gesetz zur Förderung von Wagniskapital v. 30.7.2004 (BGBl. I 2004, 2013; BStBl. I 2004, 846): Mit der neuen Nr. 4 in Abs. 1 wurden die Einkünfte Beteiligter an bestimmten vermögensverwaltenden Gesellschaften oder Gemeinschaften den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet, soweit sie als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks erzielt werden. Dies betrifft die estrechtl. Behandlung der Einkünfte von Initiatoren sog. WagnisKapGes. (vgl. BTDrucks. 15/3336, 1 zu A und B). Nach dem zugleich eingefügten § 3 Nr. 40a ist die Hälfte (nach Änderung durch das MoRaKG v. 12.8.2008 [BGBl. I 2008, 1672; BStBl. I 2008, 854] für nach dem 31.12.2008 gegründete Gesellschaften 40 %) ihrer Vergütungen stfrei, so dass das Teileinkünfteverfahren gleichermaßen für Leistungsvergütungen (im Sinne der Neuregelung) von natürlichen Personen und von KapGes. gilt (BTDrucks. 15/3336, 6).

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) strich den Klammerzusatz (vereidigte Bücherrevisoren) in Abs. 1 Nr. 1 Satz 2.

Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80) nahm die Verweisung auf § 15b in Abs. 4 Satz 2 auf.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) ergänzte § 18 Abs. 4 Satz 2 um die Verweisung auf den neu geschaffenen Abs. 1a des § 15.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 18

Schrifttum: *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 6; *Hillmann*, Die aktuelle steuerpolitische Diskussion und die freien Berufe, Stbg 1981, 237; *Balke*, Gewerbesteuerpflicht für Apotheker?, BB 1998, 779; *Widmann*, Eine allein nach berufsrechtlichen Regelungen unterschiedene Umsatzsteuerbefreiung ist verfassungswidrig, UR 1999, 496; *Flore/Burmann*, Soll-Besteuerung der Steuerberatungs-GmbH, Ist-Besteuerung der Zahnbehandlungs-GmbH?, UR 2000, 193; *Kierspel*, Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG für ähnliche heilberufliche Tätigkeit, UVR 2000, 409; *Thieme*, Umsatzsteuerbefreiung ärztlicher Leistungen gemäß § 4 Nr. 14 UStG, DStR 2000, 808; *Korezkij*, Die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG ab VZ 2004, StB 2004, 171; *Kratzsch*, Darlegungs- und Nachweispflichten einer freiberuflichen Tätigkeit, PFB 2004, 88; *Strauch*, Auswirkungen des geplanten Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen auf die Unternehmensbesteuerung, BB 2005, 1531; *Brandt*,

Die Entwicklung der Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit seit der Gründung des Reichsfinanzhofs vor 100 Jahren, BB 2018, 2334.

3 1. Bedeutung des § 18

§ 18 soll in Abs. 1 Nr. 1–4 die Einkünfte aus dem Einsatz der Arbeitskraft erfassen, die weder solche aus Landwirtschaft oder Gewerbe noch solche aus nicht-selbständiger Arbeit sind:

Vgl. Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 42; s. Anm. 60; EuGH v. 11.10.2001 – C-267/99, BFH/NV Beilage 2002, 21): Freie Berufe betreffen Tätigkeiten, die ausgesprochen intellektuellen Charakter haben, hohe Qualifikation verlangen und gewöhnlich einer genauen und strengen berufsständischen Regelung unterliegen.

Stellung im Rahmen der Einkunftsarten: Systematisch ist § 18 mit seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit zwischen den Vorschriften der §§ 13–17 mit den Einkünften aus LuF und aus Gewerbebetrieb einerseits und der Vorschrift des § 19 mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eingeordnet. Gemeinsames Merkmal der in diesen Vorschriften aufgeführten Einkunftsarten ist das Entfallen besonderer Tätigkeit in Abgrenzung zu den in §§ 20–22 aufgeführten Einkünften aus Kapitalvermögen, aus VuV sowie aus sonstigen Einkünften. § 18 gehört damit zu der Gruppe von Einkunftsarten, die selbständig nebeneinander stehen (§§ 13–19) und den restlichen Einkunftsarten (§§ 20–23) vorgehen.

Bedeutung selbständiger freiberuflicher Arbeit im deutschen Steuerrecht: Die Vorschrift ist weniger für die ESt als für die GewSt und die USt von Bedeutung:

- ▶ *Bei der Gewerbesteuer* geht es darum, dass ihr nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb, nicht aber aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG iVm. § 15 Abs. 2 EStG) unterliegen. Daher wird häufig um eine Zuordnung der Erträge zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gestritten, wenn der Hebesatz der Gemeinde über 400 % hinausgeht und damit durch die Anrechnung der GewSt nach § 35 nicht kompensiert wird.

Zu dem Grenzwert von 400 % für die kompensierende Wirkung des § 35 idF des UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) vgl. BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, FR 2008, 818, unter Bezugnahme auf BTDrucks. 16/4841, 32; vgl. dazu auch *Korezkij*, StB 2004, 171; *Kratzsch*, PFB 2004, 88; *Strauch*, BB 2005, 1531; *Neugebauer*, DB 2019, 1525; zu den verfassungsrechtl. Bedenken gegen § 35 vgl. § 35 Anm. 8f. sowie *Steiner/Wichert* in *Lademann*, § 35 Rz. 73 (12/2015); *Nieland* in *B/B*, § 35 Rz. 45 f. (09/2012); *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 35 Rz. 7, jeweils mwN; zur Verfassungsmäßigkeit der früheren – durch StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774) neu eingefügten und durch StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) mW ab 1.1.2001 wieder abgeschafften – Tarifbegrenzungsregelung in § 32c vgl. § 32c Anm. 7.

- ▶ *Bei der Einkommensteuer* ist die Abgrenzung im Wesentlichen nur noch für den Anwendungsbereich des § 35 von Bedeutung (s.o.).

Freiberufler unterliegen des Weiteren nicht den stl. Buchführungspflichten nach §§ 140 ff. AO 1977 (s. Anm. 30).

- ▶ *Bei der Umsatzsteuer* kommt ein ermäßigter StSatz für Lieferungen und Leistungen aus der Tätigkeit als Freiberufler nach § 12 Abs. 2 Nr. 6 und 7 UStG (vgl. BFH v. 9.10.2003 – V R 86/01, BFH/NV 2004, 984), außerdem StFrei-

heit für bestimmte Umsätze nach § 4 Nr. 14 UStG in Betracht (vgl. BFH v. 6.12.2001 – V B 171/00, BFH/NV 2002, 552; BFH v. 30.4.2009 – V R 6/07, BStBl. II 2009, 679). Das UStG verweist auf Abs. 1 Nr. 1; allerdings verbietet Art. 3 GG für die USt, UStFreiheit für freiberufliche Leistungen vom Vorliegen von Berufszulassungsregelungen oder von der Rechtsform abhängig zu machen, in der die freiberufliche Tätigkeit erbracht wird.

EuGH v. 10.9.2002 – C-141/00, UR 2002, 513; BVerfG v. 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BStBl. II 2000, 155; BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 1820/92, BStBl. II 2000, 158; BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BStBl. II 2000, 160; BFH v. 4.3.1998 – XI R 53/96, BStBl. II 2000, 13; BFH v. 27.1.2004 – IV B 135/01, BFH/NV 2004, 783; ebenso BMF v. 28.2.2000 – IV D 2 – S 7170 - 12/00, BStBl. I 2000, 433; Widmann, UR 1999, 497; Flore/Burmann, UR 2000, 193; Kierspel, UVR 2000, 409; Thieme, DStR 2000, 808.

► Im Bewertungsrecht verweist § 96 BewG auf § 18 Abs. 1 Nr. 1.

2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

4

Verfassungsmäßigkeit des § 18: Trotz im Schrifttum und auch Teilen der Rspr. geäußerter Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der GewSt und damit mittelbar gegen die Benachteiligung gewerblicher Einkünfte gegenüber denen aus selbständiger Arbeit hat das BVerfG seine stRspr. zur Verfassungsmäßigkeit – im Einklang mit dem BFH – erneut bestätigt.

Vgl. BVerfG v. 19.3.1974 – 1 BvR 416, 767, 779/68, BStBl. II 1974, 273 (276); BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125 (129); BVerfG v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, DStR 1999, 109; BVerfG v. 14.2.2001 – 2 BvR 1488/93, FR 2001, 367, mit Anm. Kanzler, FR 2001, 368; BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BFH/NV Beilage 2008, 247; BFH v. 11.11.1997 – VIII R 49/95, BStBl. II 1998, 272; BFH v. 23.10.1998 – VIII B 10/98, BFH/NV 1999, 516; BFH v. 26.11.1998 – IV B 150/97, BFH/NV 1999, 657; BFH v. 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229; BFH v. 11.8.1999 – XI R 47/98, BStBl. II 2000, 31; BFH v. 14.6.2000 – X B 97/99, BFH/NV 2001, 65; BFH v. 29.11.2001 – IV R 65/00, BStBl. II 2002, 149; BFH v. 19.9.2002 – IV R 45/00, BStBl. II 2003, 21; BFH v. 18.9.2003 – X R 2/00, BStBl. II 2004, 17, mwN; BFH v. 27.1.2004 – IV B 135/01, BFH/NV 2004, 783; BFH v. 14.5.2014 – VIII R 18/11, BStBl. II 2015, 128, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 12.2.2015 – 1 BvR 3341/14, nicht zur Entsch. angenommen, mit Anm. Rogge, BB 2015, 680; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 41/11, BFHE 247, 506, mwN, mit Anm. Kanzler, FR 2015, 512; Schick, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 6; Hillmann, Stbg 1981, 237.

Bei der Aufstellung des Katalogs der freien Berufe hat der Gesetzgeber eine weitreichende Gestaltungsfreiheit (BVerfG v. 9.10.1990 – 2 BvR 146/90, HFR 1991, 614; StRK EStG 1975 § 18 Abs. 1 R. 59).

So verstößt die strechtl. Behandlung von Apothekern als Gewerbetreibende nicht gegen die Verfassung (BFH v. 14.1.1998 – IV B 48/97, BFH/NV 1998, 706; Verfassungsbeschwerde gem. §§ 93a, 93b BVerfGG nicht zur Entsch. angenommen, BVerfG v. 5.5.1998 – 1 BvR 450/98, nv.; aA – für die Annahme eines ähnlichen Berufs iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Balke, BB 1998, 779).

Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht: Die Rspr. hatte sich bisher vor allem mit der unionskonformen Anwendung des § 18 bei den Heilberufen bzw. mit der Frage zu befassen, ob die Umsatzsteuerfreiheit von Heilbehandlungsleistungen nach unionsrechtlichen Maßstäben oder einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen des § 18 zu beurteilen ist (BFH v. 11.5.2012 – V B 106/11, BFH/NV 2012,

1339). Auch wenn der Normzweck des § 4 Nr. 14 UStG, der auf die Entlastung der Sozialversicherungsträger von der Umsatzsteuer abstellt und dessen Auslegung auf Unionsrecht beruht, für die ertragsteuerliche Beurteilung der heil- oder heilhilfsberuflichen Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich ohne Bedeutung ist (vgl. BFH v. 19.9.2002 – IV R 45/00, BStBl II 2003, 21; BFH v. 9.5.2017 – VIII R 11/15, BStBl II 2017, 911), sind die Grundsätze dieser Rechtsprechung zum UStG auf die ertragsteuerliche Beurteilung zum Nachweis der erforderlichen Berufsqualifikation im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 1 Nr. 1 übertragbar, da weder auf eine Entlastung der Sozialversicherungsträger abgestellt wird, noch die unionsrechtlichen Vorgaben zu § 4 Nr. 14 UStG den von der Rechtsprechung entwickelten Auslegungsgrundsätzen zu § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG widersprechen (so BFH v. 20.11.2018 – VIII R 26/15, BFHE 263, 162. Zu den Anforderungen an den Nachweis der Ähnlichkeit eines Berufs zu einem der Katalogberufe in § 18 Abs. 1 Nr. 1).

Die Besteuerung darf allerdings nicht gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit nach Maßgabe des Art. 49 AEUV verstoßen (BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701; s. auch Anm. 9).

IV. Geltungsbereich des § 18

5 1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

Schrifttum: Korn, Spezifische Steuerfragen bei Freiberufler-Kapitalgesellschaften, KÖSDI 1999, 12091; Schmid, Die neue Rechtsanwalts-GmbH in der Besteuerung, DB 1999, 1576; Orth, Einkünfte von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art ohne Gewinnerzielungsabsicht, FR 2007, 326; Kempermann, Abgrenzung zwischen gewerblichen Einkünften und freiberuflichen Einkünften bei einer Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs-KG mit einer GmbH als alleiniger Komplementärin, FR 2013, 284; Kubata/Riegler/Straßen, Zur Gewerblichkeit freiberuflich tätiger Personengesellschaften, DStR 2014, 1949.

Der sachliche Geltungsbereich der Vorschrift erstreckt sich auf die ESt und die KSt (§ 8 Abs. 1 KStG) und betrifft dort die Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Zur Abgrenzung zu den anderen Einkunftsarten s. Anm. 16–24. Zur Zurechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit s. Anm. 28.

- **Bei Körperschaften** können Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die als solche zu versteuern sind, ausnahmsweise vorkommen.

Vgl. BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511, zum Verwalter einer Stiftung mit für sie gelegentlich ausgeübter Vermögensverwaltung oder Testamentsvollstreckung; Orth, FR 2007, 326.

- **Kapitalgesellschaften und andere nach HGB buchführungspflichtige Gesellschaften**, bei denen nach § 8 Abs. 2 KStG alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb gelten, haben – abgesehen von der Sonderregelung in Abs. 1 Nr. 4 (s. Anm. 281) – keine Einkünfte iSd. § 18.

BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428; BFH v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 711; BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511; BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79, mwN, mit Anm. Dötsch, jurisPR-SteuerR 5/2013 Anm. 1; Kempermann, FR 2013, 284; Kubata/Riegler/Straßen, DStR 2014, 1949. Soweit BVerfG (BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BStBl. II

2000, 160) eine differenzierte Anwendung von UStBefreiungen nach Art der Rechtsform der Tätigkeit verbietet, ist dies auf § 18 nicht anwendbar (BFH v. 29.11.2001 – IV R 65/00, BStBl. II 2002, 149; BFH v. 19.9.2002 – IV R 45/00, BStBl. II 2003, 21; BFH v. 3.12.2003 – IV B 192/03, BFH/NV 2004, 585, mwN, mit zust. Anm. *Wendt*, BFH-PR 2004, 146); zur Gewerbesteuerbarkeit von Einkünften eines Vereins aus seinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach den §§ 2 GewStG, 14 AO ungeachtet der von ihm betriebenen selbständigen Forschungstätigkeiten BFH v. 20.3.2019 – VIII B 81/18, BFH/NV 2019, 712.

Dies gilt insbes., wenn sich Angehörige eines freien Berufs zur gemeinsamen Tätigkeit in Form einer KapGes. zusammenschließen: Die KapGes. erzielt kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte und unterliegt damit der GewSt.

§ 2 Abs. 1 GewStG; BFH v. 14.2.1956 – I 84/55 U, BStBl. III 1956, 103; BFH v. 13.12.1999 – IV B 68/99, BFH/NV 2000, 705; BFH v. 26.9.2001 – IV B 6/01, BFH/NV 2002, 25; BFH v. 4.5.2009 – VIII B 220/08, BFH/NV 2009, 1429; BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79, mwN, mit Anm. *Dötsch*, jurisPR-SteuerR 5/2013 Anm. 1; *Boin*, NJW 1995, 371; *Kempermann*, FR 2013, 284; *Kubata/Riegler/Straßen*, DStR 2014, 1949; zu den Vor- und Nachteilen vgl. *Schmid*, DB 1999, 1576; *Korn*, KÖSDI 1999, 12091. Diese Rechtsfolge ist mit dem GG vereinbar (BFH v. 8.6.1977 – I R 40/75, BStBl. II 1977, 668; betr. Wirtschaftsprüfer- und Steuerberater-AG); dementsprechend hat das BVerfG die Verfassungsbeschwerde gegen BFH v. 19.9.2002 – IV R 45/00, BStBl. II 2003, 21, nicht zur Entsch. angenommen (BVerfG v. 9.7.2003 – 1 BvR 2317/02, nv.).

Ist eine KapGes. an einer PersGes. beteiligt (zB bei einer GmbH & Co. KG), so erzielt die PersGes. ebenfalls schon allein aufgrund dieser Beteiligung Einkünfte aus Gewerbetrieb, denn eine PersGes. entfaltet eine freiberufliche Tätigkeit nur, wenn alle ihre Gesellschafter freiberuflich tätig sind; diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn an einer PersGes. (zB nach Umwandlung in eine GmbH & Co. KG, vgl. FG Sachs.-Anh. v. 30.5.2018 – 2 K 1235/14, EFG 2019, 718, mit Anm. *Weiss*, GmbHR 2019, 742) auch eine KapGes. beteiligt ist, die kraft Gesetzes gewerbliche Einkünfte erzielt (BFH v. 9.4.1987 – VIII B 94/86, BFH/NV 1987, 509; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681; BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79, zur schädlichen Mitunternehmerstellung einer GmbH innerhalb einer Steuerberater- und Wirtschaftsprüfer-GmbH & Co. KG schon wegen ihrer Mitunternehmerinitiative kraft Vertretungsbefugnis nach § 114 Abs. 2, § 164 Abs. 1 HGB sowie wegen Mitunternehmerisikos bei Vereinbarung einer Prämie für die Übernahme der Haftung); zu der Sonderregelung in Abs. 1 Nr. 4 s. Anm. 287.

Zur Beteiligung Berufsfremder an PersGes. s. im Übrigen Anm. 445. Zu ausländ. KapGes., die nach § 49 Abs. 2 bei isolierender Betrachtungsweise Einkünfte aus selbständiger Arbeit haben können, s. Anm. 12.

- *Keine Anwendung in Fällen der Betriebsaufspaltung*: Wird der Betrieb eines freiberuflich tätigen Einzelunternehmers in ein Besitzunternehmen und ein Betriebsunternehmen aufgespalten, das kraft Rechtsform Gewerbebetrieb ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 GewStG), so gelten nach der Rspr. die Grundsätze über die Betriebsaufspaltung mit der Folge, dass die gewerbliche Tätigkeit (der Betriebsgesellschaft) auf die früher freiberufliche, nunmehr im Rahmen der Besitzgesellschaft erbrachte Tätigkeit durchschlägt. Zu Einzelheiten s. Anm. 17.
- *Freiberufliche Tätigkeit von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft*: Einzelne freiberufliche Tätigkeiten von Gesellschaftern einer KapGes. können nur dann als Einkünfte iSd. § 18 dieser Gesellschafter (in Abgrenzung zu denen

der KapGes.) angesehen werden, wenn die Gesellschafter im Voraus Art und Umfang ihrer persönlichen (freiberuflichen) Tätigkeit gegenüber ihrer Tätigkeit für die Gesellschaft klar und nachweisbar abgegrenzt haben. Anderenfalls ist eine Tätigkeit für die Gesellschaft zu vermuten (BFH v. 9.2.1983 – I R 229/81, BStBl. II 1983, 487; greift diese Vermutung, ist diese Tätigkeit uneingeschränkt der Gesellschaft und nicht den jeweils handelnden Gesellschaftern zuzurechnen, BFH v. 13.11.1996 – I R 149/49, BFHE 181, 494; BFH v. 20.1.2015 – X R 49/13, BFH/NV 2015, 704).

Der persönliche Geltungsbereich des § 18 umfasst unbeschränkt und beschränkt Stpfl.; bei beschränkt Stpfl. gelten noch besondere Voraussetzungen, s. Anm. 9 ff. (Anwendung bei Auslandsbeziehungen). Zu stbaren Inlandsauftritten eines ausl. Tanzensembles s. BFH v. 27.6.1985 – I R 22/81, BFH/NV 1985, 17; Anm. 600 „Tanzensemble“.

6 2. Anwendung im Beitrittsgebiet

Schrifttum: *Anders*, Die Ertragsteuern im Einigungsvertrag, Stbg 1991, 31; *Förg*, Ausgewählte Probleme der Einkommensbesteuerung 1990 in den neuen Bundesländern, FR 1991, 710; *Apitz*, Probleme des fortgeltenden Rechts im Beitrittsgebiet für die Veranlagungszeitraum 1990/1991, StBp. 1993, 97; *Schneider*, Möglichkeiten zur Nutzung des Steuerabzugsbetrags bei Neugründungen in der ehemaligen DDR, Inf. 1993, 352; *Bär/Schmitz*, Die steuerlichen Auswirkungen des Steuerabzugsbetrages bei Kapitalgesellschaften, StBp. 1994, 63.

Obwohl das Recht der Bundesrepublik Deutschland ab VZ 1991 im Beitrittsgebiet gilt (vgl. BFH v. 30.3.1994 – I R 124/93, BStBl. II 1994, 852), kann das Recht der früheren DDR nach § 58 auch über den Stichtag des 1.1.1991 hinaus Anwendung finden. Bis zum 31.12.1990 galt § 18 EStG-DDR v. 18.9.1970 (GBl. 1970, 362) iVm. §§ 14–16 der Besteuerungsrichtlinie v. 24.8.1979 (GBl. Sonderdruck 1016). Im Gegensatz zu den Gewinnermittlungsvorschriften wurde § 18 bei Einf. der Währungsunion zum 1.7.1990 nicht geändert (s. StAnpG v. 22.6.1990, GBl. Sonderdruck 1427). Nach § 58 Abs. 3 erhalten Stpfl., die vor dem 1.1.1991 eine BS im Beitrittsgebiet begründet haben, den StAbzugsbetrag für die „Neueröffnung eines Handwerks-, Handels- oder Gewerbebetriebs“ nach § 9 der Durchführungsbestimmung zum StÄndG v. 16.3.1990 (DDR-GBl. I 1990, 195) auch noch nach dem 31.12.1990, sofern sie mindestens zwei Jahre in dieser BS tätig sind.

Vgl. BMF v. 22.7.1991 – IV B 3 - S 2259 c - 14/91, BStBl. I 1991, 737, Rz. 4; zur „Neueröffnung“ BFH v. 16.3.1994 – I R 146/93, BStBl. II 1994, 941; BFH v. 14.12.1994 – XI R 39/94, FR 1995, 316, mit Anm. *Kanzler*, FR 1995, 351; vgl. auch BFH v. 26.10.1995 – IV R 23/94, BFH/NV 1996, 550: Eine zum 1.7.1990 im Beitrittsgebiet neu gegründete Ingenieur-GbR unterlag für das gesamte 2. Halbjahr 1990 der GewStPflcht, wenn sie qualifizierte Hilfskräfte (Ingenieure) beschäftigte. Siehe auch § 58 Anm. 4.

7 3. Anwendung auf Personengesellschaften

Abs. 4 bestimmt für freiberufliche Mitunternehmensschaften die entsprechende Anwendbarkeit des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu gewerblichen Mitunternehmern.

Im Hinblick darauf wird im Folgenden nur ein Überblick gegeben; zu den Einzelheiten s. die Erläuterungen zu Abs. 4 (Anm. 411 ff.). Zum Zusammenschluss mehrerer

Berufsträger s. Anm. 430–432, 442–444; zur Anerkennung von Gesellschaften zwischen freiberuflich tätigen Ehegatten s. Anm. 435; zum Zusammenschluss mit Berufsfremden s. Anm. 445.

Die Formen der Zusammenarbeit selbständig Tätiger, insbes. freiberuflich Tätiger, sind vielfältig und reichen von bloßen Bürogemeinschaften bis zu mitunternehmenschaftlichen Zusammenschlüssen. Dabei ist die Zusammenarbeit in Form einer PersGes. der praktisch wichtigste Fall. Üblich ist auch der Zusammenschluss von Freiberuflern in Familiengesellschaften, Rechtsform BGB- oder Handelsgesellschaften (vgl. *Haegele/Litfin*, Handbuch der Familienunternehmen, 1979, Rz. II 385).

Zu Einzelheiten *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 87 ff.; *Stehle*, FS 15 Jahre Fachrichtung Steuern und Prüfungswesen der Berufsakademie Villingen-Schwenningen, 1995, 458; *Schulze zur Wiesche*, StB 1999, 329; *Schulze zur Wiesche*, DStR 2001, 1589; *Schulze zur Wiesche*, StBp. 2014, 252; *Wotschofsky*, DB 1999, 1615; *Westphal*, StWa. 2000, 65; *Kempermann*, FR 2001, 305; *Kempermann*, StbJb. 2003/04, 429; *Karl*, NJW 2010, 967; *Arens*, BRAK Magazin 2011, Nr. 2, 10; *Schnittker*, BB-Special 2010, Nr. 3, 20; *Korn*, FS Streck, 2011, 71.

- Zusammenarbeit in Form einer juristischen Person (s. Anm. 5); keine Auswirkungen bei der ESt, andere Grundsätze gelten jedoch für die USt;
- Zusammenarbeit bei technischen Hilfeleistungen (zB gemeinsames Büro oder Labor, s. Anm. 420 und 444);
- stl. neutrale Formen der Zusammenarbeit (zB Absprachen über gegenseitige Zuweisung von Patienten);
- PersGes. zur Ausübung der selbständigen Tätigkeit iSd. § 18 in den Formen einer
 - Innengesellschaft (zB Kapitalbeteiligung oder Arbeitsverhältnis gegen Gewinnbeteiligung bei einem Freiberufler),
 - BGB-Gesellschaft (zB Anwaltssozietät),
- nach außen auftretende Handelsgesellschaft, oHG, KG (zB oHG zum Betrieb eines Ingenieurbüros; Vermögensverwaltung durch Steuerberatungs- und Treuhand-KG);
- Partnergesellschaft (PartGG v. 25.7.1994, BGBl. I 1994, 1744, mit Inkrafttreten ab 1.7.1995; s. Anm. 432);
- Zusammenarbeit in Form einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV), s. Anm. 432.

Bedeutung: Der Zusammenschluss von selbständig Tätigen, insbes. von Freiberuflern, miteinander oder mit berufsfremden Personen zu einer PersGes. ist estl. insoweit von besonderer Bedeutung, als er eine gesonderte (und einheitliche) Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erfordert (§ 180 AO; s. Anm. 44) und ggf. die ihrer Art nach freiberuflichen Einkünfte sowohl bei Zusammenschluss von Berufsträgern (s. Anm. 430 ff.), als auch bei Zusammenschluss mit Berufsfremden (s. Anm. 445) zu gewerblichen Einkünften machen kann.

4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Schrifttum: *Bormann*, Die Besteuerung inländischer Auftritte ausländischer Künstler, DStR 1983, 49; *Görl*, Die freien Berufe im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepu-

blik Deutschland, München 1983; *Krabbe*, Beschränkte Steuerpflicht bei künstlerischen, sportlichen, artistischen und ähnlichen Darbietungen, FR 1986, 425; *Schulze zur Wiesche*, „Ausübung“ und „Verwertung“ im Inland als Anknüpfungspunkt der beschränkten Steuerpflicht, RIW 1987, 600; *Bellstedt*, Steuerpflicht des ausländischen Soziums einer deutschen Rechtsanwaltssozietät, IWB 1991, F. 2, 521; *Massbaum*, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Abzugsverfahrens, Herne/Berlin 1991; *Streck*, Steuerprobleme örtlicher und internationaler Anwaltssozietäten, AnwBl. 1991, 449; *Portner/Bödefeld*, Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit bei grenzüberschreitender Tätigkeit überörtlicher Rechtsanwaltssozietäten, IWB 1993/16, F. 3, Gr. 3, 1037; *Mattauch*, Sondervergütungen des inländischen Gesellschafters einer Schweizer Personengesellschaft, IStR 1994, 26; *Mody*, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, Baden-Baden 1994; *Streck/Mack*, Steuerrechtsfragen der Rechtsanwalts- und Steuerberatersozietät, Stbg 1997, 440; *Laasch*, Grundzüge des Steuerabzugs nach § 50a EStG, BuW 1997, 613; *Baranowski*, Besteuerung der Honorare von Interviewpartnern in Talkshows, IWB 1999/15, F. 3a, Gr. 1, 822; *Kempermann*, Darbietung iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG, FR 1999, 857; *Lüdemann*, Die ertragsteuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden Überlassung von Software, FR 2000, 83; *Holthaus*, Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Sportlern und Künstlern: Einführung eines Staffeltarifs im § 50a Abs. 4 EStG (StÄndG 2001), IStR 2002, 454; *Massbaum*, Aktuelle Entwicklungen zur Künstler- und Sportlerbesteuerung, in: FS Jörg Mössner, Herne/Berlin 2002, 257; *Kempermann*, Qualifizierung der Einkunftsart eines im Inland tätigen EU-Rechtsanwalts/EU-Steuerberaters, FR 2004, 227; *Holthaus*, Einkünfte von grenzüberschreitend tätigen Freiberuflern nach den DBA, IWB 2005/2, F. 10 Gr. 2, 1819; *Kramer*, Die steuerliche Behandlung internationaler Anwaltssozietäten, in: *Strunk/Wassermeyer/Kaminski*, FS Unternehmenssteuerrecht und Internationales Steuerrecht, Bonn 2006, 173; *Blume/Holthaus*, Unterschiedliche Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Freiberufler – eine vergleichende Analyse der rein nationalen Besteuerung, StuStud. 2008, 439; *Klein*, Neues zu den Doppelbesteuerungsabkommen – 1. Gründungsaufwand für Betriebsstätte und Freistellungsmethode, JbFStR 2015/16, 418; *Drefßler*, Einkünfte aus „Selbständiger Tätigkeit“ nach neuerem deutschem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder dem sonstigen Ausland, StBp. 2019, 146.

8 a) Ausländische Einkünfte bei unbeschränkter Steuerpflicht

Grundsätze: Bei Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland (§ 1 Abs. 1 iVm. §§ 8, 9 AO, s. § 1 Anm. 62 ff.) unterliegen die in- und ausländ. Einkünfte der unbeschränkten StP (Weltinkommensprinzip, § 1 Anm. 88; vgl. BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019; FG Saarl. v. 27.8.2009 – 2 K 1406/07, EFG 2010, 118, rkr., zu Einkünften eines im Inland wohnenden Kameramanns mit wechselnden Einsatzorten im Ausland ohne feste und ständige Einrichtung; FG Düss. v. 19.1.2016 – 13 K 952/14 E, EFG 2016, 507, rkr., unter Bezugnahme auf BFH v. 4.6.2008 – I R 30/07, BStBl. II 2008, 922, zur fehlenden ständigen Einrichtung in einem vom ausländ. Auftraggeber an seinem Sitz überlassenen Büro – mangels Verfügungsmacht, mit Anm. *Hinder/Hentschel*, ISR 2016, 391; krit. dazu *Hagemann/Kahlenberg/Cloer*, BB 2017, 2711, unter Hinweis auf die weite Auslegung des Begriffs der Verfügungsmacht durch die OECD; zur Erfassung der Einkünfte von Sportlern als in- oder ausländ. Einkünfte bei fehlender Geschäftseinrichtung iSd. § 12 Satz 1 AO *Kramer*, IStR 2016, 499).

Unterliegen die ausländ. Einkünfte im Ursprungsstaat ebenfalls einer ESt, tritt Doppelbesteuerung ein, die nach nationalem Recht idR durch Anrechnung, nach DBA-Recht idR durch Freistellung beseitigt bzw. gemildert wird (s. dazu auch Anm. 13).

Vermeidung der Doppelbesteuerung:

- ▶ *Ohne Eingreifen eines Doppelbesteuerungsabkommens* wird bei unbeschränkter StPfl. die Doppelbesteuerung in der Bundesrepublik durch Anrechnung oder Abzug ausländ. Steuern gem. § 34c gemildert.
- ▶ *Bei Eingreifen eines Doppelbesteuerungsabkommens* (s. Anm. 13) sind ausländ. Einkünfte in der Bundesrepublik unter den in den DBA geregelten Voraussetzungen idR (vgl. Art. 14 Abs. 1 OECD-MA) unter ProgrVorb. (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) freigestellt und unterliegen dem alleinigen Besteuerungsrecht des Ursprungsstaats. Eine solche Freistellung umfasst nach der BFH-Rspr. nicht nur positive, sondern auch negative Einkünfte (BFH v. 11.3.2008 – I R 116/04, BFH/NV 2008, 1161; BFH v. 17.7.2008 – I R 84/04, BStBl. II 2009, 630; BFH v. 3.2.2010 – I R 23/09, BStBl. II 2010, 599; BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFHE 230, 35), so dass auch Gründungsaufwand für eine im Ausland belegene feste Einrichtung eines Freiberuflers nicht dem BA-Abzug im Inland unterliegt (BFH v. 26.2.2014 – I R 56/12, BStBl. II 2014, 703, Rz. 16).

Beispiele:

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-USA 1989 können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person aus selbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird und die Einkünfte einer festen Einrichtung zuzurechnen sind, die der natürlichen Person im anderen Staat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich zur Verfügung steht. Die hiernach bestimmte Besteuerungszuweisung ist auch bei einer Freiberufler-PersGes. (hier eine als US-LLP organisierte Anwaltssozietät) personenbezogen zu verstehen (sog. Ausübungsmodell). Der jeweilige Gesellschafter muss „seine“ Tätigkeit im anderen Vertragsstaat persönlich ausüben und es muss ihm für die Ausübung „seiner“ Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung stehen (BFH v. 25.11.2015 – I R 50/14, BStBl. II 2017, 247, mit Anm. Brandis, BFH/PR 2016, 228; Hagemann/Kahlenberg/Cloer, BB 2017, 534).

- ▶ *Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen*, so wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, wenn der andere Staat – zB Belgien – die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten StSatz besteuert werden können; die Regelung ist rückwirkend für alle noch nicht bestandskräftigen StFestsetzungen anzuwenden (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 52 Abs. 59a Satz 6 EStG 2002/2007; BFH v. 11.7.2018 – I R 52/16, BStBl. II 2019, 105, mit Anm. Kahlenberg, ISR 2019, 129; Kopec, DStRK 2019, 38; Märten, jurisPR-SteuerR 4/2019 Anm. 3; Pfirrmann, BFH/PR 2019, 61; Weiss, EStB 2019, 4)

b) Inländische Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht**aa) Grundsätze**

9

Bei Stpfl. ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland unterliegen nur solche inländ. Einkünfte aus Tätigkeiten der ESt, die im Inland ausgeübt (s. Anm. 10) oder verwertet (s. Anm. 11) werden oder worden sind (§ 49 Abs. 1 Nr. 3; zu den Einzelheiten s. § 49 Anm. 641 ff.: zur Steuerbarkeit von Feuer-

workshops ausl. Feuerwerkteams im Inland als Ausübung künstlerischer Tätigkeit mit der Folge der Abzugsteuerpflicht nach § 50a s. FG Berlin-Brandenb. v. 8.12.2016 – 13 K 9226/14, EFG 2017, 665, rkr. mit Anm. *Holthaus*, IWB 2017, 540; *Klammer*, EFG 2017, 665).

Erweiterte beschränkte Steuerpflicht bei Wegzug in ein niedrigbesteuerndes Gebiet: Unter den Voraussetzungen des § 2 AStG ist der ProgrVorb. mit Mindeststeuersatz von 25 % gem. § 2 Abs. 5 AStG auf beschränkt stpfl. Einkünfte aus Tätigkeiten anzuwenden, die im Inland ausgeübt oder verwertet werden. Die StPflcht besteht bereits aufgrund von § 49 Abs. 1 Nr. 3.

Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht während eines Veranlagungszeitraums: Im Fall des Wechsels zwischen beschränkter und unbeschränkter StPflcht werden die während der beschränkten StPflcht erzielten inl. Einkünfte in einer Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht einbezogen (§ 2 Abs. 7 Satz 3).

Wegzugsbesteuerung: Verlagerung des Mittelpunkts freiberuflicher Tätigkeit und Fortführung der Tätigkeit im Ausland ist nach BFH v. 28.10.2009 (I R 99/08, FR 2010, 183) und v. 20.5.2015 (I R 75/14, nv., juris) im Anschluss an BFH v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) keine Betriebsaufgabe mehr (vgl. dazu Nichtanwendungserlass des BMF v. 26.11.2009, BStBl. I 2009, 671; *Dörr/Bühler*, IWB 2010, 123; *Goebel/Ungemach/Jacobs*, DStZ 2009, 531; *Benecke*, Aktuelle Fragen der Unternehmensbesteuerung 2012, 113; s. auch Anm. 296 und § 49 Anm. 677).

Vermeidung der Doppelbesteuerung:

- ▶ *Ohne Eingreifen eines Doppelbesteuerungsabkommens* wird eine Doppelbesteuerung nur durch Freistellung oder Anrechnung im ausl. Wohnsitzstaat nach dessen nationalem Recht gemildert oder beseitigt.
- ▶ *Bei Eingreifen eines Doppelbesteuerungsabkommens* wird die Doppelbesteuerung durch Zuweisung des Besteuerungsrechts an einen Staat unter gleichzeitiger Freistellung im anderen Staat beseitigt (s. Anm. 13). Bei Abzugsteuererhebung nach § 50a Abs. 4 ist bei Freistellung durch DBA in Deutschland vom Gläubiger der Vergütungen eine Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer auf der Grundlage eines Freistellungsbescheids durch das BZSt. zu beantragen (§ 50d Abs. 1 Satz 3).

10 bb) Ausübung freiberuflicher Tätigkeit im Inland

Beschränkt stpfl. sind gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 1 Einkünfte aus Tätigkeiten, die im Inland ausgeübt werden. Der Verwertungstatbestand (s. Anm. 11) ist zum Ausübungstatbestand subsidiär (BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372), so dass unter Verwerten nur eine Nutzbarmachung zu verstehen ist, die an einem Ort geschieht, der nicht mit dem Ort der Ausübung identisch ist (BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407, mwN).

Zur Gewinnabgrenzung bei internationalen Sozietäten zwischen den Sozien und zwischen den verschiedenen Niederlassungen s. *Streck/Mack*, Stbg 1997, 440; *Streck*, Steuerprobleme bei Sozietäten, Der Steueranwalt '97, 1997, 24; *Kramer*, IWB 2003, F. 10 Gr. 2, 1687; *Klein*, JbFStR 2015/16, 418).

cc) Verwertung freiberuflicher Tätigkeit im Inland

11

Nach neuerer Rspr. des BFH liegt Verwertung im Inland iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 nur vor, wenn der Stpfl. das Erg. seiner selbständigen Tätigkeit dem Auftraggeber im Inland zuführt und dieses Nutzbarmachen des Erg. der Tätigkeit an einem Ort geschehen kann, der von dem Ort der Ausübung verschieden ist (BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407, mwN). Zu weiteren Einzelheiten s. § 49 Anm. 681.

dd) Auslandsbezug freiberuflicher Tätigkeit im Rahmen von Gesellschaften

12

Auslandsbeziehungen bei Beteiligung an Personengesellschaften: Beteiligt sich ein ausländ. Freiberufler an einer inländ. Freiberuflersozietät, erzielt er nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 idF des StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) allein aufgrund der inländ. Einrichtung oder BS der Sozietät inländ. Einkünfte (zur früheren – str. – Rechtslage vgl. *Portner/Bödefeld*, IWB 1993, F. 3 Gr. 3, 1039; *Bellstedt*, IWB 1991, F. 2, 521).

Auslandsbeziehung bei freiberuflicher Tätigkeit im Rahmen von Kapitalgesellschaften: Freiberufliche Tätigkeiten im Rahmen einer KapGes., die im Inland keine BS unterhält, sind im Inland beschränkt stpfl. (§ 49 Abs. 2, zur isolierenden Betrachtungsweise § 49 Anm. 643 und 660). § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d enthält eine Sonderregelung der beschränkten StPflcht für originär freiberufliche Tätigkeiten von Künstlern oÄ, wenn der Künstler als ArbN einer ausländ. KapGes. ohne BS auftritt (Überblick bei *Krabbe*, FR 1986, 425; *Kessler*, BB 1986, 1890; *Laasch*, BuW 1997, 613).

c) Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen**aa) Zuweisung des Besteuerungsrechts**

13

Durch DBA kann die StPflcht beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. § 18 iVm. § 49 Abs. 1 eingeschränkt sein. Die Einkunftsqualifikation richtet sich nach nationalem Recht. Bei bloßer Verwertung freiberuflicher Tätigkeit wird das deutsche Besteuerungsrecht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3 durch DBA regelmäßig ausgeschlossen, da die deutschen DBA dem OECD-MA folgend nur auf die Ausübung abstellen. Bestimmte freiberufliche Tätigkeiten sind im DBA in eigener Vorschrift geregelt (Aufsichtsräte, Art. 16 OECD-MA; Künstler und Sportler, Art. 17 OECD-MA) mit der Folge, dass nationalrechtl. Künstlerbegriffe des Anwenderstaats – wie etwa der Begriff der künstlerischen Tätigkeit in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und in § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 – für die abkommensrechtl. Auslegung des Künstlerbegriffs in Art. 17 OECD-MA nicht maßgeblich sind (vgl. BFH v. 30.5.2018 – I R 62/16, BFHE 262, 54, mit Anm. *Brandis*, BFH/PR 2019, 39; *Homuth*, IStR 2019, 381; BFH v. 11.7.2018 – I R 44/16, BFHE 262, 354, mit Anm. *Lieber*, jurisPR-SteuerR 10/2019 Anm. 1; *Pfirschmann*, BFH/PR 2019, 60).

Auch bei der Ausübung freiberuflicher Tätigkeiten im Inland ergeben sich nach den meisten DBA Einschränkungen, die alternativ oder kumulativ vorliegen können (Überblick s. § 49 Anm. 646).

Einstweilen frei.

14

15 **bb) Freiberufliche Tätigkeit im Rahmen von Gesellschaften nach Doppelbesteuerungsabkommen**

Personengesellschaft: Unterhält eine inländ. Freiberufler-PersGes. (Sozietät) ein Büro im Ausland, so sind die dort erzielten Einkünfte dieser Einrichtung oder BS nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 idF des StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) zuzurechnen (zur früher str. Zurechnung zu den inländ. Einkünften s. *Portner/Bödefeld*, IWB 1993, F. 3 Gr. 3, 1039; *Bellstedt*, IWB 1991, F. 2 Gr. 2, 521; *Maier-Bridou*, AnwBl. 1993, 264; *Streck*, AnwBl. 1991, 530). Zur inländ. Besteuerung sog. *guaranteed payments* an Mitglieder einer Anwaltssozietät, organisiert in Form einer Limited Liability Partnership (LLP) mit Sitz und Geschäftsleitung in den USA und insb. zur Auslegung von Art. 14 Abs. 1 DBA-USA 1989 – BFH v. 25.11.2015 – I R 50/14, BStBl. II 2017, 247: Danach ändert die Gewinnverteilung einer Anwaltssozietät (hier: einer Limited Liability Partnership – LLP – mit Sitz und Geschäftsleitung in den USA) an unbeschränkt stpfl. Gesellschafter im Wege festgelegter Beträge durch sog. *guaranteed payments* nichts daran, dass für jeden Gesellschafter zu prüfen ist, inwieweit er „seine“ Arbeit in den USA ausgeübt hat und seine Einkünfte einer festen Einrichtung zuzurechnen sind, die ihm in den USA für die Ausübung „seiner“ Tätigkeit gewöhnlich zur Verfügung stand.

Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften: Sog. Künstler- oder Sportlergesellschaften in Staaten mit günstigem DBA mit dem Ziel, aus stpfl. Gehältern der im Ausland ansässigen Künstler oder Sportler stfreie Einkünfte der Gesellschaft zu machen (s. § 49 Anm. 503), werden nach § 50d Abs. 3 nicht mehr stl. anerkannt, soweit Personen an ihnen beteiligt sind, denen die Steuerentlastung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten (vgl. dazu *Sarrazin*, DStZ 1994, 289; *Vogel*, StuW 1996, 248; *Mody*, FS Fischer, 1999, 769; *Mody*, Handbuch der internationalen Steuerplanung 2003, 1181).

V. Verhältnis des § 18 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten

a) Verhältnis zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15

Schrifttum: *Erdweg*, Zur Abgrenzung der freiberuflichen von der gewerblichen Tätigkeit, FR 1978, 417; *Costede*, Zur einkommensteuerlichen Qualifizierung der Einkünfte aus einer treuhänderischen Praxisverwaltung, DStR 1981, 303; *Bütterlin*, Die Arztpraxis in der Hand des beruflich nicht qualifizierten Erben, DStR 1982, 34; *Hartmann*, Steuerliche Abgrenzung zwischen freiem Beruf, nichtselbständiger Arbeit und gewerblicher Tätigkeit, DB 1984, 1365; *Rainer*, Grenzbereiche zwischen freier Berufstätigkeit und Gewerbe, KÖSDI 1984, 5516; *Uelner*, Folgerungen aus der Aufgabe der Geprägerrechtsprechung durch den BFH, StbJb. 1985/86, 237; *Kupfer*, Geklärte und strittige Einkommensteuerfragen bei der Abgrenzung von Freiberuf und Gewerbe, KÖSDI 1990, 8066; *Kanzler*, Der Rechtsanwalt als Konkursverwalter, oder zu den Gefahren einer gemischten Tätigkeit, FR 1994, 114; *Kellersmann*, Die Abgrenzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit von den Einkünften aus Gewerbebetrieb, Frankfurt am Main 1994; *Korn*, Probleme bei der ertragsteuerlichen Abgrenzung zwischen freier Berufstätigkeit und Gewerbe, DStR 1995, 1249; *Dörsam*, Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit, BBS 1996, Gr. 5, 87 (3/1996), 97 (4/1996), 113 (5/1996); *Krüger*, Zur Abgrenzung der freiberuflichen von der gewerblichen Mitunternehmerschaft bei naturwissenschaftlich-technischen Berufen, insbesondere Architekten, FR 1996, 613; *Rössler*, Qualifizierung von Einkünften

aus selbständiger Tätigkeit, DStZ 1997, 303; *Schoor*, Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung der Gewerblichkeit bei gemischten Tätigkeiten von Freiberuflern, Inf. 1997, 269; *Streck*, Steuerprobleme bei Sozietäten, Der Steueranwalt '97, Bonn 1997, 24 (Schriftenreihe der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltsverein); *Grune*, Gemischte Tätigkeiten bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, BB 1998, 1081; *KK*, Gewerbliche Infizierung durch einen niederländischen Belastingadviseur, KÖSDI 1998, 11641; *Kreft*, Gewerbegefahr bei Freiberuflern, GStB 1998, 29; *Grabowski*, Verfassungsrechtliche Probleme der unterschiedlichen Behandlung gemischter Tätigkeiten bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen, in Der Fachanwalt für Steuerrecht im Rechtswesen, FS 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht/50 Jahre Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung, Herne/Berlin 1999, 349; *Mack*, Risikofaktor Gewerbesteuer, Privatgrundstücke – unerwünschtes Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen, in Sozietäten und anderen Zusammenschlüssen rechts- und steuerberatender Berufe, Köln 1999, 59 (Beratungsakzente 26); *Wotschofsky*, Steuerpolitik von Freiberuflern, DB 1999, 1615 (F); *Drüen*, Über Zweck und Grenzen der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, FR 2000, 177; *Durchlaub*, Der gewerbliche Anwalt aufgrund von Insolvenzverwaltungen, ZInsO 2002, 319; *Hutter*, Gewerbliche Tätigkeit eines Rechtsanwalts bei Insolvenzverwaltung, NWB 2002, F. 3, 11971; *Kempermann*, Die Insolvenzverwaltertätigkeit eines Rechtsanwalts kann gewerblich sein, FR 2002, 391; *Kreft*, Vermögensverwaltung und Betreuung: Gewerbegefahr für den Freiberufler, ErbBstg 2002, 165; *Maus*, Der Rechtsanwalt als Gewerbetreibender?, ZInsO 2002, 251; *Wolf*, Einkünftequalifikation der Tätigkeit von Musikern: Selbständiges, nichtselbständiges oder gewerbliches Musizieren?, FR 2002, 202; *Brandt*, Zur Abgrenzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, aus sonstiger selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb, Inf. 2003, 57; *Kempermann*, Abgrenzung zwischen freiberuflerlicher und gewerblicher Tätigkeit, StbJb. 2003/04, 379; *Korn*, Neues zur Besteuerung von Freiberuflern, KÖSDI 2003, Nr. 2, 13605; *Leibner*, Die Meinung: Mehr Schein als Sein..., StB 2003, 121; *Rupp*, Gewerbliche Infektion von (Freiberufler-)Personengesellschaften, EStB 2006, 461; *Bernütz/Kreusch/Loll*, Infektion, Abfärbung, Vervielfältigung: Rechtsanwaltssozietäten und ihre Gefahren der Gewerblichkeit, BRAK-Mitt. 2009, 146; *Röhrig*, Ertragsteuerliche Hinweise zu den freiberuflerlichen Einkünften, EStB 2011, 339; *Neugebauer*, Umqualifizierungsproblematik bei freiberuflerlichen Mitunternehmerschaften am Beispiel der Heilberufe, DB 2015, 2041; *Atilgan*, Gewerbesteuerliche Risiken bei Freiberuflern, BB 2018, 2967.

aa) Persönliche Arbeitsleistung als Abgrenzungsmerkmal

16

Eigenständigkeit der §§ 15 und 18: Die Vorschriften über Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18) und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15) stehen selbständig nebeneinander, beide Einkunftsarten schließen daher einander schon nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 2 Satz 1 („noch als Ausübung eines freien Berufs oder eine andere selbständige Arbeit anzusehen“) aus (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428; BFH v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771). Der entscheidende Unterschied im Anwendungsbereich der Vorschriften liegt in der Art der Arbeit, s. Anm. 60.

Ausdrücklich bestimmt im Übrigen § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG, dass als Gewerbebetrieb stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften, Genossenschaften sowie der Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit gilt. Darüber hinaus gilt nach § 2 Abs. 3 GewStG als Gewerbebetrieb auch die Tätigkeit sonstiger juristischer Personen des privaten Rechts und der nichtrechtsfähigen Vereine, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, der nicht der Land- und Forstwirtschaft dient, mit der Folge, dass die von einem solchen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgeübten

freiberuflichen Tätigkeiten als gewerblich anzusehen sind (BFH v. 20.3.2019 – VIII B 81/18, BFH/NV 2019, 712).

Anwendung des § 15 bei Fehlen der persönlichen Voraussetzungen für die Berufsausübung iSd. § 18: Nach der Rspr. ist die tatsächliche Ausübung freiberuflicher Tätigkeiten gewerblich, wenn dem Ausübenden die entsprechende Ausbildung oder entsprechende Kenntnisse sowie die ggf. erforderliche Berufszulassung fehlen.

BFH v. 14.3.1975 – IV R 207/72, BStBl. II 1975, 576; BFH v. 7.7.1976 – I R 218/74, BStBl. II 1976, 621; BFH v. 18.6.1980 – I R 109/77, BStBl. II 1981, 118; BFH v. 18.6.1980 – I R 113/78, BStBl. II 1981, 121; BFH v. 9.10.1986 – IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124; BFH v. 10.12.1987 – IV R 176/85, BStBl. II 1988, 273; BFH v. 12.10.1989 – IV R 141/88, BFH/NV 1990, 438, betr. Steuerberatung nach Verzicht auf Zulassung als Steuerberater; BFH v. 16.9.2014 – VIII R 8/12, nv., zu fehlenden Kenntnissen eines einem Diplom-Informatiker ähnlich Tätigen im Kernfach Mathematik; FG Köln v. 14.1.1981 – X (VIII) 630 - 631/77 U, E, X (VIII) 630/77 U, E, X (VIII) 631/77 U, E, EFG 1981, 631, rkr.; zur fehlenden Befugnis zur Berufsausübung s. auch Anm. 67; zur ausnahmsweisen Annahme einer Ähnlichkeit zu Heilhilfsberufen trotz fehlender entsprechender Zulassung s. BFH v. 28.8.2003 – IV R 69/00, FR 2004, 224, und Anm. 216.

Handelt es sich jedoch um nachträgliche Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit, so findet § 18 auch auf den Erben Anwendung, der nicht Künstler ist (BFH v. 29.4.1993 – IV R 16/92, BStBl. II 1993, 716; im Erg. zust. *Jese*, ZEV 1994, 57).

Abgrenzung der §§ 15 und 18 bei fehlender persönlicher Voraussetzung einzelner Gesellschafter von Personengesellschaften: Gewerblichkeit ist nach der Rspr. bei PersGes. schon dann anzunehmen, wenn die persönlichen Voraussetzungen bei nur einem Gesellschafter fehlen, s. Anm. 445. Dies gilt auch für die Betriebsfortführung durch nicht qualifizierte Erben nach dem Tod eines Freiberuflers.

Vgl. BFH v. 15.4.1975 – VIII R 43/70, BStBl. II 1977, 539; BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78, BStBl. II 1981, 665: Gewerbliche Einkünfte eines Erben – ohne ärztliche Qualifikation – aus einer ärztlichen Praxis nach Tod des Inhabers für den Fall vorübergehender treuhänderischer Fortführung durch einen anderen Arzt und anschließender Veräußerung; BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922; FG Köln v. 24.6.2015 – 14 K 1130/13, EFG 2015, 1923, rkr., mit Anm. *Urban*, ZEV 2016, 297; aA *Costede*, DStR 1981, 303: Wenn und solange der Erbe mit seinen Einkünften aus der Treuhandverwaltung nur den vom Erblasser geschaffenen Praxiswert ausmünzt, handelt es sich um freiberufliche Einkünfte des Erben iSv. § 24 Nr. 2, § 18, nicht anders als bei der Praxisveräußerung gegen Rentenzahlung. Für strechtl. Tolerierung berufsrechtl. gebilligter Übergangslösungen *Korn*, Besteuerung der Rechtsanwälte und Notare, 1982, 24; *Felix*, KÖSDI 1982, 4603; über Fortführung der Praxis durch Erben des Freiberuflers s. auch *Bordewin*, DStZ 1980, 463. Zu den weiteren Einzelheiten der Betriebsfortführung oder der Betriebsaufgabe durch die Erben eines Freiberuflers s. Anm. 302, 316, 332.

Auf die persönlichen Voraussetzungen des § 18 kommt es dagegen bei einer (ausschließlichen) Betriebsveräußerung nicht an; die Veräußerung von freiberuflichem BV nach Abs. 3 erfordert ersichtlich nicht die berufliche Qualifikation nach Abs. 1 (ebenso Anm. zu BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78, HFR 1981, 516).

Gewerblichkeit wegen Erfolgsabhängigkeit des Honorars: Nach der Rspr. des BFH ist ein Stpfl., der die berufsrechtl. Voraussetzungen für die Ausübung eines

sog. Katalogberufs iSd. Abs. 1 Nr. 1 erfüllt, dann gewerblich tätig, wenn er – auch nur mittelbar – an der Vermittlung von Geschäftsabschlüssen zB durch erfolgsabhängige Vergütung (auf Provisionsbasis) beteiligt ist.

BFH v. 14.6.1984 – I R 204/81, BStBl. II 1985, 15; BFH v. 27.2.1992 – IV R 131/90, BFH/NV 1992, 664; BFH v. 6.9.1995 – I R 91/94, BFH/NV 1996, 135; BFH v. 28.6.2001 – IV B 20/01, BFH/NV 2001, 1400; BFH v. 9.2.2006 – IV R 27/05, BFH/NV 2006, 1270; FG München v. 19.2.2008 – 13 K 2634/05, juris, rkr.

Vertrauensschutz: Ein den Erlass von GewStMessbescheiden ausschließender Vertrauenstatbestand kommt in Betracht, wenn die Frage der Einkunftsart streitig gewesen ist, die GewSt nach Prüfung der Frage auf 0 DM herabgesetzt wurde und aus späteren EStVeranlagungen deutlich zu erkennen war, dass das FA die Tätigkeit als freiberuflich beurteilt hat.

BFH v. 5.3.1970 – IV 213/65, BStBl. II 1970, 793; BFH v. 19.11.1985 – VIII R 25/85, BStBl. II 1986, 520; BFH v. 4.3.1991 – IV R 135/90, BStBl. II 1991, 769; BFH v. 18.12.2002 – XI B 150/00, BFH/NV 2003, 505. Für EStFestsetzungen, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen, kann allerdings Vertrauensschutz grds. nicht in Anspruch genommen werden (BFH v. 9.7.2002 – IV B 7/01, BFH/NV 2002, 1612).

Aufhebung der Gewerbesteuerfestsetzung bei Umqualifizierung gewerblicher in freiberufliche Einkünfte im Einkommensteuerbescheid (Anwendung des § 35b GewStG): Ein GewStMessbescheid ist gem. § 35b GewStG auch dann aufzuheben oder zu ändern, wenn die vorausgegangene Aufhebung oder Änderung des EStBescheids nicht die Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb geändert hat, sondern nur dessen Umqualifizierung in eine andere Einkunftsart betraf (so BFH v. 23.6.2004 – X R 59/01, FR 2004, 1287; der XI. Senat des BFH hat dieser Abweichung in BFH v. 10.3.1999 – XI R 28/98, BStBl. II 1999, 475, zugestimmt).

bb) Abgrenzung bei gemischter Tätigkeit und bei Betriebsaufspaltung

17

Schrifttum: *Schoor*, Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung der Gewerblichkeit bei gemischten Tätigkeiten von Freiberuflern, Inf. 1997, 269; *Meyer/Ball*, Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, Anmerkung zu BMF v. 28.4.1998, FR 1998, 1075; *Marx*, Überlassung von Patenten bei Betriebsaufspaltung, StuB 1999, 100; *Neu*, Offene Fragen und Beratungsempfehlungen zur Übergangsregelung zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, Inf. 1999, 492 und 522; *Wendt*, Betriebsaufspaltung: Überlassung von Patenten an die Betriebsgesellschaft, AktStR 1999, 85; *Schoor*, Gewerbegefahr bei Angehörigen freier Berufe, StBp. 2000, 225; *Siegmund/Ungemach*, Gewerbliche Infektion freiberuflicher Tätigkeiten von Personengesellschaften, DStZ 2009, 133; *Schulze zur Wiesche*, Freiberufliche Tätigkeit und Betriebsaufspaltung, DStZ 2018, 476.

Anwendung bei gemischten Tätigkeiten natürlicher Personen: Übt eine natürliche Person sowohl eine gewerbliche als auch eine freiberufliche Tätigkeit aus, so sind diese stl. getrennt zu beurteilen, wenn zwischen beiden Tätigkeiten kein Zusammenhang besteht; ein und dieselbe Person kann also nebeneinander freiberufliche und gewerbliche Einkünfte erzielen, sofern die einzelnen Leistungen voneinander abgrenzbar sind.

BFH v. 21.4.1994 – IV R 99/93, BStBl. II 1994, 650; BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567; BFH v. 5.5.1999 – IV B 35/98, BFH/NV 1999, 1328, zu Einkünften eines RA aus der neben der freiberuflichen Haupttätigkeit betriebenen Entwicklung

von Software für ein gewerbliches Unternehmen; BFH v. 22.1.2009 – VIII B 153/07, BFH/NV 2009, 758; vgl. auch *Schoor*, StBp. 2000, 225.

Besteht allerdings zwischen den Tätigkeiten ein sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang, liegt eine sog. gemischte Tätigkeit vor, die bei gebotener einheitlicher Betrachtung zur Annahme eines die gesamte Tätigkeit umfassenden Gewerbebetriebs führen kann.

BFH v. 9.8.1983 – VIII R 92/83, BStBl. II 1984, 129; s. *Rose*, DB 1980, 2464; *Rainer*, KÖSDI 1984, 5516; BMF v. 19.10.1984 – IV B 4 - S 2246 - 23/84, BStBl. I 1984, 588, zur Abgrenzbarkeit der Einnahmen eines Augenarztes aus ärztlicher Tätigkeit und gewerblichen Einnahmen aus dem Verkauf von Kontaktlinsen und Pflegemitteln.

Anwendung bei gemischten Tätigkeiten von Personengesellschaften: Üben PersGes. eine gemischte Tätigkeit aus, erzielen sie nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 („wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1... ausübt“) stets in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte (BFH v. 11.5.1989 – IV R 48/88, BStBl. II 1989, 797; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 41/11, BFH/NV 2015, 471).

- *Begrenzte Wirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1:* Ungeachtet des unbedingten Wortlauts der Vorschrift hat die gewerbliche Tätigkeit einer PersGes. in der restriktiven Auslegung durch den BFH dann keine abfärbende Wirkung auf eine im Wesentlichen ausgeübte freiberufliche Tätigkeit, wenn der originär gewerbliche Teil äußerst gering und damit für die übrige (freiberufliche) Tätigkeit nicht prägend ist (BFH v. 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229; BFH v. 29.11.2001 – IV R 91/99, BStBl. II 2002, 221; BFH v. 28.10.2008 – VIII R 73/06, BStBl. II 2009, 647).

Darüber hinaus kommt es nach BFH (BFH v. 12.4.2018 – IV R 5/15, BFHE 261, 157, Rz. 35, mit Anm. *Korn*, BeSt. 2018, 379; *Levedag*, DStR 2018, 2094; *Sobisch*, EStB 2018, 273; *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 34/2018 Anm. 2; *Sträter*, Agrarbetrieb 2019, 80; *Wendt*, BFH/PR 2018, 198) im Wege einschränkender Auslegung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 auch dann nicht zu einer Abfärbung, wenn der gewerbliche Teil zu negativen Einkünften führt und damit der Zweck des § 15 Abs. 3 Nr. 1, hinsichtlich des gewerblichen Teils der Einkünfte einer Gesellschaft das GewStAufkommen zu sichern, nicht greift, denn für negative Einkünfte ist eine Steuerbarkeit nach dem GewStG nicht gegeben.

- *Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1:* Soweit in Teilen des Schrifttums eine gleichheitswidrige Benachteiligung Schlechterbehandlung der PersGes. gegenüber Einzelunternehmen – wegen der für Einzelunternehmen bestehenden grundsätzlichen Trennbarkeit von gewerblichen und freiberuflichen Tätigkeiten – gerügt wird (vgl. *Korn/Carlé/Bauschatz* in *Korn*, § 15 Rz. 488 [Stand 3/2008]; *Stapperfend*, StuW 2006, 303; *Schulze-Osterloh*, FS Raupach, 2006, 531 [536 ff.]), haben sich dem zu Recht weder BFH (BFH v. 3.8.1999 – VIII B 79/98, BFH/NV 2000, 222; BFH v. 2.9.1999 – IV B 135/98, BFH/NV 2000, 312; BFH v. 25.7.2000 – XI B 41/00, BFH/NV 2001, 204; BFH v. 29.11.2001 – IV R 91/99, BStBl. II 2002, 221; ebenso *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 15 Rz. 185; *Reiss* in *Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, § 15 Rz. 147) noch BVerfG (BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139, mit Anm. *Kanzler*; BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, FR 2008, 818) angeschlossen. Vgl. dazu auch BFH v. 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229; BFH v. 30.8.2001 – IV R 43/00, BStBl. II 2002, 152; BFH v. 29.11.2001 – IV R 91/99,

BStBl. II 2002, 221; BFH v. 10.6.2008 – VIII R 101/04, BFH/NV 2008, 1824, betr. die Abfärbewirkung – nicht geringfügiger – Personalgestellung durch eine im Übrigen unternehmensberatend tätige PersGes.

- *Bemessung der Bagatellgrenze:* Die sog. Bagatellgrenze gewerblicher Tätigkeiten von PersGes. für die unveränderte Erfassung der Einkünfte der im Übrigen freiberuflichen Gesellschaft als solche aus selbständiger Arbeit sieht der BFH im Interesse der Rechtssicherheit absolut bei einem Anteil von 3 % der daraus erzielten Nettoerlöse am Gesamt Nettoerlös der Gesellschaft, allerdings – zur Vermeidung einer gleichheitswidrigen gewstl. Privilegierung größerer Unternehmen – begrenzt auf einen Höchstbetrag von 24 500 € (BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BFHE 247, 513; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/11, BFH/NV 2015, 592, mit Anm. *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 15/2015 Anm. 1, und *Kanzler*, FR 2015, 512, zur einheitlichen Gewinnermittlung in solchen Fällen; *Brandenberg*, JbFStR 2015/16, 478; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 41/11, BFH/NV 2015, 595; zur früheren Bemessung der Bagatellgrenze mit 1,25 % der Umsätze vgl. BFH v. 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229; BFH v. 15.10.2010 – VIII R 50/09, BStBl. II 2011, 506; sowie zur Bemessung mit 2,68 % vgl. BFH v. 8.3.2014 – IV B 212, 03, BFH/NV 2004, 954; vgl. dazu auch *Kratzsch*, PFB 2007, 60; FG Münster v. 19.6.2008 – 8 K 4272/06 G, EFG 2008, 1975, rkr.: unschädlich ist ein maximaler Anteil originär-gewerblicher Umsätze von 5 % am Gesamtumsatz.

- *Wirkung der Bagatellgrenze:* Überschreitet der Anteil der gewerblichen Tätigkeit die Bagatellgrenze nicht, so ist er wie die sonstige ausgeübte freiberufliche Tätigkeit auch den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen. Ob die Bagatellgrenze überschritten wird, ist – wenn tatsächlich auch gewerbliche Tätigkeiten entfaltet werden – mit Blick auf das dem EStG zugrundeliegende Jahressteuerprinzip für jeden VZ gesondert zu prüfen, so dass es je nach wechselndem Umfang gewerblicher Aktivitäten in aufeinander folgenden VZ zu einem Wechsel der Einkunftsart kommen kann.

Zur restriktiven Anwendung auf die Beteiligung einer nicht gewerblich tätigen Obergesellschaft an einer gewerblichen Untergesellschaft s. BFH v. 6.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383; zu gewerblichen SonderBE oder Sondervergütungen des Mitgesellschafters einer PersGes. s. BFH v. 28.6.2006 – XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378; zur Erstreckung einer gewstrechtl. Befreiung auf den „eingefärbten“ Teil des Gewinns s. BFH v. 30.8.2001 – IV R 43/00, BStBl. II 2002, 152.

Des Weiteren können sich die Gesellschafter einer – freiberuflich tätigen – PersGes. insbes. durch Zuordnung ihrer gewerblichen Aktivitäten zu einer gesondert gegründeten zweiten personenidentischen Gesellschaft ohne Weiteres und ohne unzumutbaren Aufwand entziehen.

Vgl. BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139, mit Anm. *Kanzler*; BMF v. 19.10.1984 – IV B 4 - S 2246 - 23/84, BStBl. I 1984, 588; *Schoor*, Inf. 1997, 269, und Anm. 79; BFH v. 5.10.1989 – IV R 120/87, BFH/NV 1991, 419; BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264; BFH v. 19.2.1998 – IV R 11/97, BStBl. II 1998, 603; BFH v. 29.11.2001 – IV R 91/99, BStBl. II 2002, 221; BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, FR 2008, 818, in Auseinandersetzung mit der abweichenden Auffassung von *Grune*, BB 1998, 1081; *Habscheidt*, BB 1998, 1184; *Schulze-Osterloh*, FS Raupach, 2006, 531; *Schwendy*, Inf. 1995, 75; *Seer/Drüen*, BB 2000, 2176.

Zweifel an der Legalität einer solchen Gestaltung bestehen angesichts der gefestigten Rspr. des BFH nicht (BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, FR 2008, 818).

Anwendung bei Betriebsaufspaltung: Nach stRspr. sind die Grundsätze der Betriebsaufspaltung auch anzuwenden, wenn Besitz- und Betriebsunternehmen aus einer früheren freiberuflichen Tätigkeit hervorgegangen sind.

BFH v. 18.6.1980 – I R 77/77, BStBl. II 1981, 39; BFH v. 18.3.1993 – IV R 96/92, BFH/NV 1994, 15, mwN; BFH v. 8.4.2011 – VIII B 116/10, BFH/NV 2011, 1135, zur Verpachtung eines Mandantenstamms einer freiberuflichen Besitzgesellschaft als gewerbliche Tätigkeit mit Anm. *Röhrig*, EStB 2011, 306; ebenso BFH v. 21.11.2017 – VIII R 17/15, BFH/NV 2018, 522, mit Anm. *Behrens*, BB 2018, 1256, *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 20/2018 Anm. 3, *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2018, 472, *Korn*, BeSt. 2018, 25; glA *Stuhrmann* in KSM, § 18 Rz. A 17 (9M/2015); zur Verfassungsmäßigkeit der Rspr. des BFH betr. Betriebsaufspaltung s. BVerfG v. 7.9.1987 – 1 BvR 1159/86, Inf. 1987, 504, sowie zur Betriebsaufspaltung als Rechtsinstitut *Beisse*, FS L. Schmidt, 1993, 455, mit abl. Anm. *Marx*, StuB 1999, 100; BFH v. 23.9.1998 – XI R 72/97, BStBl. II 1999, 281, zur Gewerblichkeit von Lizenzeinnahmen aus der Überlassung von Patenten im Rahmen einer bestehenden Betriebsaufspaltung beim Besitzunternehmen, wenn die Patente nicht wesentliche Betriebsgrundlagen der Betriebsgesellschaft sind; BFH v. 2.2.2006 – XI B 91/05, BFH/NV 2006, 1266, zur Bruchteilsgemeinschaft mehrerer Patentinhaber, die ihre Patente einer BetriebsGes. im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlassen.

Zu weiteren Einzelheiten der Betriebsaufspaltung im Anwendungsbereich des § 18 s. Anm. 22, 387 und 442.

Zu den Voraussetzungen und Rechtsfolgen einer echten Betriebsaufspaltung s. § 15 Anm. 770 und 794 ff. mwN.

18 cc) Freiberufliche Leistungen eines Mitunternehmers an gewerbliche Mitunternehmerschaft

Einkünfte des Stpfl. aus einer Mitunternehmerschaft iSd. § 15 sind auch dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und ohne Zugehörigkeit des Stpfl. zur Mitunternehmerschaft Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. § 18 wären, zB das Honorar für die Beratung und Vertretung durch einen Gesellschafter als RA oder Steuerberater.

BFH v. 24.1.1980 – IV R 154, 155/77, BStBl. II 1980, 269; BFH v. 24.1.1980 – IV R 156, 157/78, BStBl. II 1980, 271; BFH v. 25.1.1980 – IV R 159/78, BStBl. II 1980, 275; BFH v. 22.1.1981 – IV R 160/76, BStBl. II 1981, 427; BFH v. 8.12.1982 – I R 9/79, BStBl. II 1983, 570; BFH v. 23.10.1986 – IV R 352/84, BStBl. II 1988, 128; BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553; BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444; BMF v. 10.12.1979 – IV B 2 - S 2241 - 138/79 BStBl. I 1979, 783; s. *Lehmann*, GmbHR 1986, 316; *Bordewin*, DStZ 1983, 487; *Dantzer*, StBp. 1992, 86; s. *Woerner*, StbKongrRep. 1982, 193; *Kurth*, FR 1978, 181 (208).

Freiberufliche Leistungen einer Sozietät: Vergütungen für freiberufliche Leistungen einer Sozietät an eine gewerbliche Mitunternehmerschaft in der Rechtsform der KG, an der die Mitglieder der Sozietät als Kommanditisten beteiligt sind, gehören nach BFH (BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763) zu den gewerblichen Einkünften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2. In einem solchen Fall werden die Leistungen nicht von der BGB-Gesellschaft, sondern von den Gesellschaftern in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit erbracht. Die Vergütungen sind den einzelnen Sozietätsmitgliedern nach Maß-

gabe der Gewinnbeteiligung in der BGB-Gesellschaft als im Rahmen der gewerblichen Betätigung der KG erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Im Erg. ebenso BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236; BFH v. 3.4.2001 – IV B 15/00, BFH/NV 2001, 1280. Zur Anwendung des § 15 im Übrigen s. Anm. 411 ff.

b) Verhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 19

§ 18 und § 19 können Einkünfte aus Tätigkeiten betreffen, welche inhaltlich übereinstimmen. Der entscheidende Unterschied im Anwendungsbereich der beiden Vorschriften liegt darin, dass bei § 18 die Tätigkeit selbständig, bei § 19 hingegen nichtselbständig ausgeübt sein muss. Zum Begriff „Selbständigkeit“ s. Anm. 51, zum Begriff „Nichtselbständigkeit“, für den es im Wesentlichen auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ankommt, s. § 19 Anm. 52 ff.

§ 18 und § 19 bilden mit ihren Begriffen Selbständigkeit und Nichtselbständigkeit estl. Gegenpole. Da es neben Selbständigkeit und Nichtselbständigkeit keine dritte Möglichkeit gibt, bedeutet Bejahung des einen Verneinung des anderen. Dies ist deshalb bedeutsam, weil der Begriff der Nichtselbständigkeit schärfer ausgeprägt ist und zu ihm im StRecht eingehendere Aussagen gemacht wurden als zur Selbständigkeit, zB in § 1 LStDV und der damit zusammenhängenden Rspr. (vgl. *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 61; *Sterzinger*, NJW 2008, 20; *Zaumseil*, FR 2010, 353).

Zur praktischen Bedeutung der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit s. § 19 Anm. 71. Zur offengelassenen Frage, ob die – stbare – Zahlung des „Exit-Bonus“ seitens der Privat-Equity-Gesellschafter einer GmbH an deren Management den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) oder aber denjenigen aus selbständiger Arbeit (§ 18) zuzuordnen ist, s. FG Münster v. 12.12.2014 – 4 K 1918/13 E, EFG 2015, 385, rkr.

Von besonderer Bedeutung ist die Abgrenzung für Zuwendungen an ArbN, die nicht auf dem Arbeits- oder Dienstverhältnis mit dem ArbG, sondern auf anderen Rechtsverhältnissen beruhen und deshalb kein Arbeitslohn sind (BFH v. 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. II 2008, 826, Rz. 17; BFH v. 20.5.2010 – VI R 12/08, BStBl. II 2010, 1069, Rz. 20; BFH v. 21.5.2014 – I R 42/12, BStBl. II 2015, 4, Rz. 48). Kennzeichen solcher anderen Rechtsbeziehungen ist, dass sie auch selbständig und losgelöst vom Arbeitsverhältnis bestehen könnten (BFH v. 17.6.2009 – I R 69/06, BStBl. II 2010, 69, Rz. 14, mwN; BFH v. 4.10.2016 – IX R 43/15, BStBl. II 2017, 790, Rz. 21). Entsprechendes gilt für Einkünfte eines selbständigen Unternehmensberaters aus einer kapitalmäßigen Beteiligung an seinem Auftraggeber, die den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen sind (vgl. FG Ba.-Württ. v. 26.6.2017 – 8 K 4018/14, DStRE 2019, 5, Rev., Az. BFH VIII R 21/17).

c) Verhältnis zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 20

Eine stille Gesellschaft nach § 335 HGB kann bei Ausübung eines freien Berufs nicht entstehen, da die Ausübung des freien Berufs kein Handelsgewerbe ist. Möglich ist jedoch eine Innengesellschaft, entsprechend einer stillen Gesellschaft, zB dadurch, dass ein Dritter einem freiberuflich Tätigen Kapital gegen Beteiligung am Gewinn gibt (glA *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 90; ebenso *Neuner*, ÖStZ 1975, 168: wenn der „Stille“ anlässlich der Auflösung der stillen Reserven nicht beteiligt ist).

Jedoch hat die lediglich kapitalmäßige Beteiligung eines Freiberuflers ebenso wie die Beteiligung berufsfremder Personen zur Folge, dass die von der Gesellschaft erzielten Gewinne als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind (BFH v. 11.6.1985 – VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584; BFH v. 9.10.1986 – IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124; aA *Felix*, DStR 1985, 363; *Felix*, KÖSDI 1987, 6768; *Korn*, StbKongrRep. 1985, 306; *Paus*, Inf. 1985, 265; *Paus*, DStZ 1986, 120; *Pflüger*, GStB 2008, 275).

d) Verhältnis zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21

Schrifttum: *Sommer*, Einkünfte von Sportlern aus Werbeverträgen, BB 1981, 177; *Veigel*, Betriebsverpachtungen im Steuerrecht, Inf. 1987, 228; *Tiedchen*, Der Praxiswert bei der Verpachtung einer freiberuflichen Praxis, FR 1992, 705; *Carlé*, Zur zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Beurteilung der Leistungen von Gesellschaftern einer Personengesellschaft an die Personengesellschaft, in *Carlé/Stahl/Strahl* (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Karl Korn, Bonn 2005).

21 aa) Grundsatz der Subsidiarität des § 21

Grundsätzlich gilt § 21 gegenüber § 18 nur subsidiär (§ 21 Abs. 3).

Die Vermietung einzelner Wirtschaftsgüter bei Ausübung selbständiger Arbeit führt deshalb nicht zu Einkünften iSd. § 21. Etwas anderes kann jedoch bei der Verpachtung des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens in Betracht kommen; fraglich ist hier, ob im Hinblick auf das Merkmal der persönlichen Berufsausübung, insbes. bei freiberuflicher Tätigkeit, die Verpachtung oder die Fremdverwaltung einer Praxis zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führen kann. Die Frage stellt sich sowohl in den Fällen, in denen der Freiberufler selbst, als auch dann, wenn sein Erbe die Praxis verpachtet oder fremdverwalten lässt.

Einkunftsart bei Überlassung von Rechten (künstlerischen Urheberrechten): Einnahmen, die ein Künstler von der GEMA (oder ein Schriftsteller von der VG Wort) durch Übertragung seiner urheberrechtl. Befugnisse erzielt, gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Wenn auch die Übertragung der urheberrechtl. Befugnisse eine zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten iSv. § 21 Abs. 1 Nr. 3 sein kann, so sind Einkünfte aus der Übertragung künstlerischer Urheberrechte nicht den Einkünften aus VuV zuzurechnen, da auch der Tatbestand der Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. § 18 erfüllt ist (Subsidiaritätsgrundsatz des § 21 Abs. 3).

BFH v. 28.2.1973 – I R 145/70, BStBl. II 1973, 660; BFH v. 27.11.1992 – IV B 129/91, BFH/NV 1993, 471; FG Hamb. v. 29.1.1975 – II 25/74, EFG 1975, 368, rkr. Nach BFH v. 9.2.1967 (BFH v. 9.2.1967 – IV 291/64, BStBl. III 1967, 310) sind Einkünfte eines Stpfl. aus der Verwertung einer eigenen Erfindung Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1, gleichgültig, ob eine zeitlich begrenzte Übertragung der Auswertung oder eine Übertragung nach Art eines Verkaufs vorliegt. Wirbt ein populärer Sportler für Industriefirmen zB durch Autogrammstunden, Mitwirkung in Fernsehwerbespots und auf Pressekonferenzen sowie durch Gestattung der Nutzung seines Bildes in Prospekten, Zeitschriften uÄ, so ist er Gewerbetreibender (BFH v. 3.11.1982 – I R 39/80, BStBl. II 1983, 182; s. Anm. 105, 106); die bloße Gestattung der Nutzung von Namen und Bild führt zwar zu Einkünften iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 3 (*Sommer*, BB 1981, 177), bei Nachhaltigkeit geht jedoch die gewerbliche Tätigkeit nach § 21 Abs. 3

vor. Zur Übertragung originärer Leistungsschutzrechte durch angestellte Orchestermitglieder und Erfassung der insoweit erzielten Einnahmen BFH v. 6.3.1995 – VI R 63/94, BStBl. II 1995, 471.

bb) Einkunftsart bei Verpachtung einer Freiberuflerpraxis

22

Verpachtet der Inhaber eines Gewerbebetriebs oder dessen Erbe den Betrieb, so kann er nach der Rspr. zwischen Betriebsaufgabe (mit Einkünften aus VuV nach Versteuerung der stillen Reserven) oder Betriebsfortführung (mit gewerblichen Einkünften) wählen (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63, BStBl. III 1964, 124; BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456; BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; *Mathiak*, FR 1984, 130; *Paus*, DStZ 1986, 354, krit.; *Presting*, FR 1992, 425). Diese sog. Verpachtungsgrundsätze gelten auch für die Verpachtung einer freiberuflichen Praxis. Damit wird eine zwangsweise Praxisaufgabe vermieden.

BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1994, 36; *Uelner*, BB 1965, 78; *Plückebaum*, StBp. 1967, 86; *Richter*, DStR 1968, 526; *Schuhmann*, StB 1971, 24; *Söffing*, FR 1994, 723; aA *Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. A 35 (9/2015); *Moritz* in *B/B*, § 18 Rz. 25 (11/2019); *Wilhelm*, BB 1967, 158; *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 58; *Veigel*, Inf. 1987, 228; *Tiedchen*, FR 1992, 705; s. im Einzelnen Anm. 390.

Verpachtbare freiberufliche Betriebe: Verpachtbar sind alle freiberuflichen Betriebe, soweit die freiberufliche Tätigkeit nicht in untrennbarem Zusammenhang mit der Person des jeweiligen Freiberuflers gehört. Die Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit allein begründet noch nicht die Annahme eines solchen Zusammenhangs (vgl. BFH v. 23.8.1991 – IV B 69/90, BFH/NV 1992, 512; Tod des Freiberuflers führt nicht ohne Weiteres zu einer Betriebsaufgabe).

So führt insbes. die Verpachtung einer Zahnarztpraxis nach dem Tod des Praxisinhabers nicht zu einer Betriebsaufgabe, auch nicht im Hinblick auf eine ggf. (noch) fehlende Qualifikation des verpachtenden Vermächtnisnehmers; der Tod beendet nicht den Bestand der Praxis als Gegenstand im Rechtssinn (Hess. FG v. 13.9.1989 – 10 K 269-270/86, EFG 1990, 308, rkr.). Der Betrieb eines Schriftstellers oder Künstlers ist jedoch untrennbar mit seiner Person verknüpft und endet deshalb mit seinem Tod: Verbliebene Honoraransprüche werden beim Rechtsnachfolger WG des PV, ohne dass es eines Betriebsaufgabeentschlusses des Erblassers bedarf (FG Berlin v. 22.9.1986 – VIII 152/85, EFG 1987, 244, rkr., mit Anm. *Glanegger*, FR 1987, 406). Entsprechendes gilt für Notare, deren Amt öffentlicher Natur ist und idR durch Tod oder Entlassung auf eigenen Antrag erlischt (§ 47 BNotO).

Verpachtung durch den Freiberufler: Erzielt der Freiberufler, ohne die Betriebsaufgabe erklärt zu haben, Einnahmen aus der Verpachtung seiner Praxis, so liegen nach § 21 Abs. 3 keine Einkünfte aus VuV, sondern solche aus Gewerbebetrieb vor (BFH v. 8.4.2011 – VIII B 116/10, BFH/NV 2011, 1135, mit Anm. *Röhrig*, EStB 2011, 306). Eine Zuordnung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit scheidet aus, da diese Einkunftsart eine persönliche, in größeren Betrieben leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit des Stpfl. voraussetzt.

Argumentum: Umkehrschluss aus Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, der ausschließlich für den Fall „vorübergehender Verhinderung“ eine Vertretung des Freiberuflers zulässt; ebenso *Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. A 35 (2015).

Verpachtung durch Einzelrechtsnachfolger: Auch der Einzelrechtsnachfolger erzielt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nur, wenn er selbst freiberuflich tä-

tig ist. Wer das Recht eines Erfinders erwirbt, um es zu verwerten, oder wer eine freiberufliche Praxis kauft, um sie an einen Freiberufler zu verpachten, bezieht keine Einkünfte iSd. § 18, sondern aus VuV oder Gewerbebetrieb (glA *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 54 ff.). Insbesondere steht dem entgeltlichen Erwerber nicht das sog. Verpächterwahlrecht wie im Fall der Verpachtung eines bislang selbst unterhaltenen Betriebs zu (s. BFH v. 20.4.1989 – IV R 95/87, BStBl. II 1989, 863; H 16 [5] EStH).

Verpachtung durch Erben des Freiberuflers: Nach BFH (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36) erzielt der Erbe oder Vermächtnisnehmer durch die Verpachtung der ihm mit dem Erbfall zugefallenen Freiberuflerpraxis Einkünfte aus Gewerbebetrieb zumindest dann, wenn er „zwar die freiberufliche Qualifikation noch nicht besitzt, jedoch im Begriffe ist, sie zu erwerben, mit einer entsprechenden Ausbildung begonnen und die Absicht bekundet hat, die Ausbildung abzuschließen und danach die Praxis fortzuführen“.

Zustimmend *Schulze zur Wiesche*, BB 1984, 1614; *Söffing*, FR 1994, 723; aA *Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. A 36 (9/2015), bei kurzer Übergangszeit; zur Gewerblichkeit der Einkünfte bei Fortführung der Praxis durch nicht qualifizierten Erben auch BFH v. 15.4.1975 – VIII R 43/70, BStBl. II 1977, 539; BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78, BStBl. II 1981, 665, betr. die Weiterführung einer Arztpraxis nach dem Tod des Arztes durch seine Witwe unter Einschaltung eines Arztvertreters; s. auch Anm. 390. Nach dieser Rspr. kommt allerdings eine Fortführung des freiberuflichen Betriebs durch den (nicht qualifizierten) Erben in Form einer Betriebsverpachtung und damit (aufgrund fehlender Freiberufler-Qualifikation) in der geänderten Form eines Gewerbebetriebs nicht in Betracht, wenn der Erbe nicht die Absicht hat, die erforderliche Qualifikation zu erwerben; danach liegt eine Überführung des BV in das PV unter Betriebsaufgabe und Auflösung der stillen Reserven des Betriebs mit der Folge vor, dass die anschließende Verpachtung in den Anwendungsbereich des § 21 fällt.

Unseres Erachtens ist über die in BFH v. 12.3.1992 (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36) gezogenen Grenzen hinaus auch bei längerfristigen Praxisverpachtungen eine Fortführung des freiberuflichen Betriebs in der geänderten Form eines Gewerbebetriebs zulässig, denn der Wechsel der Einkunftsart lässt den Bestand des Betriebs unberührt und hat auch keinen Einfluss auf eine spätere Besteuerung der stillen Reserven (BFH v. 7.10.1974 – GrS I/73, BStBl. II 1975, 168). Im Übrigen ist ein Grund für eine unterschiedliche Behandlung der Verpachtung freiberuflicher und der Verpachtung gewerblicher Betriebe kaum noch zu rechtfertigen, wenn man mit BFH v. 12.3.1992 (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36) davon ausgeht, dass die pachtweise Nutzung des Kundenstamms einer freiberuflichen Praxis gleichermaßen wie bei gewerblichen Betrieben möglich ist.

glA *Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 513 (6/2014); aA *Tiedchen*, FR 1992, 705, die von einer zu kurzen ND des Klientenstamms ausgeht; uE dürften sich insoweit aber kaum wesentliche Unterschiede zur Verpachtung von (gleichfalls personengebundenen) Handwerksbetrieben ergeben; zur Ähnlichkeit von Geschäftswert bei gewerblichen und Praxiswert bei freiberuflichen Betrieben auch s. § 6 Anm. 869 sowie *Schuhmann*, ABC zum Firmen-/Geschäftswert und Praxiswert, 1993, 100; *Söffing*, DB 1987, 1753; s. Anm. 390.

Verpachtung des Mandantenstamms: Soweit die Verpachtung eines Mandantenstamms standesrechtl. überhaupt für zulässig gehalten wird (*Zuck*, NJW 1993, 3118), kann sie wegen der Personenbezogenheit der Einkünfte des § 18 ebenfalls nur zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen, denn nur der Pächter

selbst erbringt die die freien Berufe kennzeichnende persönliche Arbeitsleistung unter Nutzung des verpachteten Mandantenstamms, nicht aber der Verpächter. Veräußert ein Steuerberater sein bewegliches BV mit Ausnahme des Mandantenstamms, der das werthaltigste WG seines BV darstellt, an eine von ihm gegründete GmbH, so kann der Mandantenstamm Gegenstand eines Pachtvertrags zwischen Berater und Beratungs-GmbH sein (BFH v. 8.4.2011 – VIII B 116/10, BFH/NV 2011, 1135, mwN). Die von der GmbH hierfür gezahlten (angemessenen) Pachtzinsen sind keine verdeckten oder andere Ausschüttungen iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (BFH v. 18.12.1996 – I R 129/95, BStBl. II 1997, 546, in Abgrenzung zu BFH v. 30.3.1994 – I R 52/93, BStBl. II 1994, 903).

Danach führt die vermietende oder verpachtende Tätigkeit einer freiberuflichen Besitzgesellschaft im Rahmen einer freiberuflichen Betriebsaufspaltung zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (BFH v. 13.11.1997 – IV R 67/96, BFHE 184, 512 = BStBl. II 1998, 254; BFH v. 21.11.2017 – VIII R 17/14, BFH/NV 2018, 522, mit Anm. *Behrens*, BB 2018, 1256, *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 20/2018 Anm. 3, *Schulze zur Wiesche*, DStZ 208, 472); dies gilt auch, wenn der Mandantenstamm Gegenstand eines Pachtvertrags ist und die wesentliche Betriebsgrundlage der (ehemaligen) Freiberuflerpraxis darstellt (BFH v. 8.4.2011 – VIII B 116/10, BFH/NV 2011, 1135). Die Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung des Mandantenstamms können bei Fortführung einer steuerberatenden Einzelpraxis neben der Verpachtungstätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in einem eigenständigen Besitzunternehmen erzielt werden. Dies gilt auch, wenn zwar sachliche und wirtschaftliche Bezugspunkte zwischen beiden Tätigkeiten bestehen, die Verflechtung aber nicht so eng ist, dass sich die Tätigkeiten gegenseitig unlösbar bedingen; wird der zur Nutzung überlassene Mandantenstamm an einen Dritten veräußert, tritt durch den Wegfall der sachlichen Verflechtung eine zwangsweise Betriebsaufgabe im Besitzunternehmen ein (BFH v. 21.11.2017 – VIII R 17/14, BFH/NV 2018, 522, mit Anm. *Behrens*, BB 2018, 1256, *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 20/2018 Anm. 3, *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2008, 472).

Einstweilen frei.

23

e) Verhältnis zu den sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 3 und 4

24

Abgrenzung zu Leistungen nach § 22 Nr. 3: Grundsätzlich geht § 18 der Vorschrift des § 22 Nr. 3, nach der als sonstige Einkünfte auch bestimmte Leistungen stpfl. sind, vor; § 22 Nr. 3 hat subsidiären Charakter (s. Anm. 286; § 22 Anm. 20; § 22 Anm. 71). Zur estrechtl. Erfassung der Entgelte von (beschränkt stpfl.) Künstlern oder Schriftstellern an Talkshows bei den sonstigen Einkünften iSv. § 22 Nr. 3 s. Anm. 11.

- **Abgrenzung zu § 22 Nr. 3:** Nach Auffassung des FG Thür. (FG Thür. v. 14.3.2018 – 3 K 737/17, EFG 2018, 1554, Rev. Az. BFH IX R 33/18) sind Einnahmen aus einem Stipendium, das für die Verpflichtung des Stipendiaten, sich nach einer Facharztprüfung für eine bestimmte Zeit in einer Region zur Gewährleistung einer vertragsärztlichen Versorgung ausgereicht wird, den Einkünften nach § 22 Nr. 3, nicht aber künftigen Einkünften aus einem Arbeitsverhältnis oder aus selbständiger ärztlicher Tätigkeit zuzurechnen. Sie sind danach auch nicht nach § 3 Nr. 44 stfrei. Gegen diese Zuordnung zu den Einkünften nach § 22 Nr. 3 spricht allerdings der subsidiäre Charakter der Vorschrift gegenüber § 18, die in der Vergangenheit als Rechtsgrundlage für

die Zurechnung von Einnahmen aus Stipendien im Zusammenhang mit (künftigen) freiberuflichen Tätigkeiten angesehen wurde.

Für die Zurechnung von Stipendien zu den Einkünften nach § 19 im Zusammenhang mit einer angestrebten späteren nichtselbständigen Tätigkeit FG Köln (FG Köln v. 20.5.2016 – 12 K 562/13, EFG 2016, 1605, rkr.; offengelassen durch BFH v. 15.9.2010 – X R 33/08, BStBl. II 2011, 637; BFH v. 24.2.2015 – VIII R 43/12, BStBl. II 2015, 691; FG Ba.-Württ. v. 12.12.2007 – 3 K 209/03, EFG 2008, 670; zur Erfassung einer Studienhilfe nach § 22, wenn sie mit der Verpflichtung zum Abschluss eines Arbeitsvertrags nach Abschluss des Studiums sowie einer Rückzahlungspflicht bei Nichterfüllung dieser Pflicht verbunden war BFH v. 18.9.1964 – VI 244/63 U, BStBl. III 1965, 11; ebenso FG Düss. v. 8.5.2018 – 13 K 614/17, EFG 2018, 1372, zu monatlichen Zahlungen aus einem Forschungsstipendium). Zur Nichtsteuerbarkeit von Gaststipendien FG Nds. v. 14.2.2019 – 10 K 247/17, EFG 2019, 706, mit Anm. *Neu*, EFG 2019, 709; Rev. Az. des BFH X R 6/19.

- *Abgrenzung zu § 22 Nr. 4:* § 18 und § 22 Nr. 4, der die Besteuerung der Abgeordnetenbezüge regelt, stehen selbständig nebeneinander. Die Tätigkeit der Abgeordneten in Bund und Ländern gehört zu den sonstigen Bezügen iSd. § 22 und nicht zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit (s. BFH v. 8.12.1987 – IX R 255/87, BStBl. II 1988, 435; BFH v. 11.9.2008 – VI R 13/06, BStBl. II 2008, 928; Hess. FG v. 16.2.1983 – I 164/80, EFG 1983, 494, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 23.9.2014 – 5 K 3263/12, EFG 2015, 111, rkr.).
- *Entgelte aus der Veräußerung von Zufallserfindungen* sind nach der neueren Rspr. des BFH nicht stbar (BFH v. 10.9.2003 – XI R 26/02, BStBl. II 2004, 218; offen gelassen in BFH v. 18.6.1998 – IV R 29/97, BStBl. II 1998, 567; FG Münster v. 3.5.2011 – 1 K 2214/08 F, EFG 2011, 1877, rkr.; aA RFH v. 9.5.1933, RStBl. 1933, 958; vgl. dazu auch FG Düss. v. 6.4.2016 – 2 K 896/14 E, EFG 2017, 288, Rev. unter Az. BFH III R 11/16 in BFH-Register gelöscht; *Marx/Kilincsoy*, DB 2017, 2313). Keine Zufallserfindung liegt indessen vor, wenn der Stpfl. die bis zur Patentreife erforderlichen Arbeiten selbst durchführt oder von einem anderen für sich durchführen lässt (FG Rhld.-Pf. v. 31.10.2007 – 1 K 1941/05, DStRE 2008, 562, best. durch BFH v. 28.11.2008 – VIII B 228/07, ZSteu. 2009, R 240; *Gröne*, DStZ 2018, 463). Vergibt er die nötigen Entwicklungsarbeiten an einen anderen, so kann das bedeuten, dass seine Tätigkeit mangels Eigenverantwortlichkeit nicht mehr als wissenschaftlich iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 anzusehen ist. Es ändert aber nichts an der Nachhaltigkeit seiner Beschäftigung als Erfinder, die dann zwar nicht mehr als freiberuflich, wohl aber als sonstige selbständige Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 oder als Gewerbebetrieb zu qualifizieren ist (BFH v. 18.6.1998 – IV R 29/97, BStBl. II 1998, 567; krit. dazu *List*, DB 2004, 1172).

Zur Besteuerung von Entschädigungen an ehrenamtliche Mitglieder von kommunalen Vertretungen s. Anm. 600 „Bürgermeister“. Zu Abgeordnetenbezügen, Bezügen von Fraktionen, sonstigen parlamentarischen Bezügen und Bezügen aus früherer politischer Tätigkeit sowie sonstigen Einkünften und Sachzuwendungen von Politikern s. *Lohr*, DStR 1997, 1230; *Quedenfeld*, PStR 2000, 168; *Stöcker*, NJW 2000, 609 und Anm. 600 „Abgeordnete“.

25 2. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften

Schrifttum: *Steinhauff*, Keine Anwendung des StraBEG auf ordnungsgemäß erklärte Einkünfte, jurisPR-SteuerR 51/2010 Anm. 2; *Kanzler*, Die goldene Brücke in die Hinter-

ziehungsschedule bleibt dem pflichtbewussten Steuerzahler versperrt. FR 2011, 134; Förster/Hechtner, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gem. §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, DB 2017, 1536; Brandt, Tätigkeit eines Heileurythmisten als ähnlicher Beruf i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, jurisPR-SteuerR 32/2019 Anm. 4; Kanzler, Der steuerfreie Sanierungsgewinn nach dem UStA VermG, NWB 2019, 626.

Verhältnis zu § 2 Abs. 7 und § 4a (Gewinnermittlungszeitraum, Wirtschaftsjahr): Da selbständig Tätigenicht unter die Sonderregelung des § 4a fallen, gilt für sie nach § 2 Abs. 7 Satz 2 das Kj. als Gewinnermittlungszeitraum (Kanzler in Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018 Rz. 177 mwN). Ihnen steht auch dann kein Wahlrecht auf ein vom Kj. abweichendes Wj. zu, wenn es sich um eine in das Handelsregister eingetragene Freiberufler-KG handelt (BFH v. 18.5.2000 – IV R 26/99, BStBl II 2000, 498). Ermittelt der Freiberufler seinen Gewinn gleichwohl für ein vom Kj. abweichendes Wj., so ist der im Kj. bezogene Gewinn durch eine zeitanteilige Aufteilung der für die abweichenden Wj. ermittelten Gewinne zu schätzen (BFH v. 23.9.1999 – IV R 41/98, BStBl. II 2000, 24).

Verhältnis zu § 3a (Sanierungserträge): Das Sanierungsprivileg des § 3a gilt auch für die Einkünfte aus selbst. Arbeit (Kanzler, NWB 2019, 626 [633]), zumal es abweichend von § 3 Nr. 66 a.F. auch bei der Einnahmenüberschussrechnung anzuwenden ist, wenn dem Stpfl. eine Verbindlichkeit erlassen wird, die sich auf die Anschaffung eines Anlageguts bezieht (Förster/Hechtner, DB 2017, 1536, 1537; Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner, EStG 5. Aufl. 2020, § 3a Rz. 54 mwN).

Verhältnis zu § 34: Im Verhältnis zu § 18, einer Vorschrift der Einkunftsermittlung, ist § 34 eine Tarifvorschrift mit der Möglichkeit, bestimmte Einkünfte ermäßigt zu besteuern, s. § 34 Anm. 1 und 13.

Verhältnis zum StraBEG: Nach BFH (BFH v. 31.8.2010 – VIII R 11/08, BStBl. II 2011, 72 krit. dazu Kanzler, FR 2011, 134) ist es nicht verfassungswidrig, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers nach §§ 18, 32a in vollem Umfang versteuert werden, während hinterzogene Einnahmen nach dem StraBEG nur zu 60 % der Besteuerung unterworfen werden und einem StSatz von lediglich 25 % unterliegen; bei ordnungsgemäßer Erklärung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit hat ein Stpfl. keinen verfassungsrechtl. Anspruch auf die in § 1 Abs. 1 iVm. Abs. 2 Nr. 1 StraBEG vorgesehene pauschalierte Besteuerung.

Verhältnis zum UStG: Die ertragstl. Auslegung des § 18 – zB zur Ähnlichkeit von Heilhilfsberufen mit dem in der Vorschrift ausdrücklich benannten Katalogberuf des Krankengymnasten – ist unabhängig von der ustl. Behandlung heilberuflicher Leistungen vorzunehmen, weil die entsprechenden Regelungen des UStG unter Berücksichtigung der Sechsten Richtlinie des Rates v. 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (vgl. BFH v. 30.4.2009 – V R 6/07, BStBl. II 2009, 679) und damit nicht nach estrechtl. Grundsätzen auszulegen sind (BFH v. 11.5.2012 – V B 106/11, BFH/NV 2012, 1339; ebenso BFH v. 14.4.2011 – VIII B 110/10, BFH/NV 2011, 1138, zur estl. Behandlung von Aufwandsentschädigungen und Sitzungsgeldern kommunaler Mandatsträger als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit). Dies schließt es allerdings nach BFH v. 20.11.2018 (BFH v. 20.11.2018 – VIII R 26/15, BFHE 263/162) nicht aus, für den Nachweis der

Ähnlichkeit einer Tätigkeit zu einem der Katalogberufe (im Streitfall zur Ähnlichkeit eines Heileurythmisten zum Beruf eines Krankengymnasten) auf die entsprechende Umsatzsteuerrechtsprechung (im Streitfall zu § 4 Nr. 14 UStG) Bezug zu nehmen, wenn ungeachtet der fehlenden Bindungswirkung dieser Rspr. für das Ertragsteuerrecht (vgl. dazu BFH v. 19.9.2002 – IV R 45/00, BStBl. II 2003, 21; BFH v. 9.5.2017 – VIII R 11/15, BStBl. II 2017, 911), deren Begr. auf die Auslegung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 übertragbar ist und den von der Rspr. entwickelten Auslegungsgrundsätzen zu § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 nicht widerspricht (dazu auch *Brandt*, jurisPR-SteuerR 32/2019 Anm. 4).

26–27 Einstweilen frei.

28 VI. Zurechnung der Einkünfte iSd. § 18

Grundsätzlich sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit demjenigen zuzurechnen, der die Einkunftsquelle innehat; das ist derjenige, der die Arbeit geleistet hat (§ 2 Anm. 125 ff. und 250; vgl. auch *Ruppe* in DStJG 1 [1979], 29), also der Freiberufler iSv. Abs. 1 Nr. 1, der staatliche Lottereeinnehmer iSv. Abs. 1 Nr. 2 und der sonstige selbständige Arbeit Leistende iSv. Abs. 1 Nr. 3.

Deshalb ist dem aus einer freiberuflich tätigen PersGes. ausgeschiedenen Gesellschafter der gemeinschaftlich erzielte laufende Gewinn auch dann anteilig persönlich zuzurechnen, wenn die verbleibenden Gesellschafter die Auszahlung verweigern, weil der ausgeschiedene Gesellschafter ihnen Schadensersatz in übersteigender Höhe schuldet (BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207, mit Anm. *Moritz*, GStB 2012, 115, *Jahn*, SAM 2012, 30).

Zurechnung bei Übertragung: Der BFH (BFH v. 9.1.1964 – IV 93/62 U, BStBl. III 1964, 206) nimmt bei Einkünften aus selbständiger Arbeit eine Übertragung der Einkunftsquelle an, wenn ein Ordensangehöriger ein wissenschaftliches Werk schreibt und das Honorar dafür an den Orden gezahlt wird: Ordensgelübde und die daran nach kanonischem Recht geknüpften Folgen, die die Beteiligten ihren Rechtsbeziehungen zugrunde legen, begründen eine tatsächliche, auch estl. für die Frage der Einkünftezurechnung beachtliche Lage (vgl. dazu auch BFH v. 6.11.1968 – I R 15/66, BStBl. II 1969, 93). Nach BFH v. 13.5.1976 (BFH v. 13.5.1976 – IV R 83/75, BStBl. II 1976, 592) begründet ein Nießbrauch an einem Gewinnstammrecht eines Anteils einer freiberuflich tätigen PersGes. keine originären Einkünfte des Berechtigten aus selbständiger Arbeit (s. auch § 2 Anm. 250). Nießbrauch und Vorausabtretung künftiger Gewinnansprüche seien estl. gleich zu behandeln, da auch bei der Vorausabtretung die Einkunftsquelle in den Händen des Abtretenden verbleibe.

Nach *Ruppe* (in DStJG 1 [1979], 29 und 39) handelt es sich bei Einkünften aus selbständiger Arbeit um Tätigkeitseinkünfte, so dass eine Übertragung der Einkunftsquelle nicht in Betracht kommt; lediglich insoweit, als das Gesetz selbst Ausnahmen anerkennt und zB, wie in § 22 öESTG, Mitunternehmenschaften im Bereich der selbständigen Arbeit ausnahmsweise auch mit berufsforenden Personen anerkennt, ist eine stl. wirksame Übertragung der Einkunftsquelle denkbar. Dies ist uE zutr.: § 18 erfasst das Erg. der Verwertung der persönlichen Arbeitskraft mit ihren Fähigkeiten und Kenntnissen und schließt damit eine Übertragung der Einkunftsquelle aus (vgl. BFH v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377). Dies entspricht der neueren Rspr., nach der Einkunftsquellen auf-

grund Übertragung von WG oder eingeräumten Rechtspositionen wie Gesellschafterstellung, Nießbrauch oder Wohnrecht den Übertragungsempfängern nur dann zuzurechnen sind, wenn sie anschließend den Tatbestand der Einkünfteerzielung selbst verwirklichen.

BFH v. 13.5.1976 – IV R 83/75, BStBl. II 1976, 592; BFH v. 14.12.1976 – VIII R 146/73, BStBl. II 1977, 115; BFH v. 27.6.1978 – VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332; BFH v. 5.7.1978 – I R 97/75, BStBl. II 1979, 40; BFH v. 13.5.1980 – VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295; BFH v. 13.5.1980 – VIII R 75/79, BStBl. II 1981, 297; BFH v. 13.5.1980 – VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299; BFH v. 25.1.1996 – IV R 76/92, BFH/NV 1996, 678. Dies setzt voraus, dass sie über die übertragenen WG und Rechtspositionen durch Erbringung und Verwertung von Leistungen disponieren (§ 2 Anm. 125 ff.; *Ruppe* in DStJG [1979] 1, 18 f.; *Uelner*, StbKongrRep. 1979, 101).

Zurechnung bei Gesamtrechtsnachfolge: Steht einem Gesellschafter bei seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft ein Abfindungsanspruch zu und vollzieht sich das Ausscheiden durch seinen Tod, so ist der durch diesen Vorgang entstehende Veräußerungsgewinn noch dem Erblasser zuzurechnen (BFH v. 15.4.1993 – IV R 66/92, BStBl. II 1994, 227, mit Anm. *Grögler*, NWB Blickpunkt Steuern 1/94, 3). Nach *Märkle* (DStR 1993, 506) sind laufende Einkünfte aus dem Nachlassvermögen bei zeitnaher Erbauseinandersetzung oder Sachvermachtniserfüllung dem Erben zuzurechnen, dem das entsprechende Nachlassvermögen im Rahmen der Erbauseinandersetzung zufällt (aA BMF v. 11.1.1993 – IV B 2 - S 2242 - 86/92, BStBl. I 1993, 62, der bei Sachvermachtnis eine rückwirkende Zurechnung nur ausnahmsweise zulassen will).

Zurechnung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens: Gibt der Insolvenzverwalter nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens die selbständige Tätigkeit der Insolvenzschuldnerin frei, sind die nicht als Masseverbindlichkeit anzusehenden EStVorauszahlungen gegenüber der Insolvenzschuldnerin festzusetzen (Nds. FG v. 1.10.2009 – 15 K 110/09, EFG 2010, 332, best. durch BFH v. 18.9.2012 – VIII R 47/09, BFH/NV 2013, 411). Danach kann durch eine Betätigung des Insolvenzschuldners zumindest dann keine Masseverbindlichkeit „in anderer Weise“ nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet werden, wenn dieser die selbständige Tätigkeit aus dem Insolvenzbeschluss freigegeben hat und die Erträge tatsächlich nicht zur Masse gelangt sind. Im Übrigen sind die durch die Verwaltung der Insolvenzmasse entstehenden (Einkommen-)Steuerschulden gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend zu machende Masseverbindlichkeiten (BFH v. 1.6.2016 – X R 26/14, BStBl. II 2016, 848, Rz. 30; BFH v. 23.10.2018 – VII R 13/17, BStBl. II 2019, 126, Rz. 22, mit Anm. *Loschelder*, HFR 2019, 393, *Steinhauß*, AO-StB 2019, 76; *Wiesmann*, BFH/PR 2019, 86).

VII. Ermittlung der Einkünfte iSd. § 18

1. Grundlagen: Wahlrecht zwischen Einnahmenüberschussrechnung und Bestandsvergleich 29

Verpflichtung zur Gewinnermittlung: Die Pflicht zur Gewinnermittlung entweder durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 (als gesetzliche Regelform, vgl. BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659) oder durch (bei Freiberuflern mehrheitlich gewählte) Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 sowie die Anwendung der AfA-Regelungen auch für Freiberufler (BFH v. 22.6.2010 – VIII R 3/

08, BStBl. II 2010, 1035) ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BVerfG v. 20.3.1985 – 1 BvR 221/85, Inf. 1985, 310, zur Vereinbarkeit der Gewinnermittlungspflichten des Inhabers einer privaten Lehranstalt mit Art. 7 Abs. 4 GG). Das Wahlrecht zwischen den Gewinnermittlungsarten wird durch die Art der Aufzeichnungen ausgeübt (vgl. BFH v. 2.3.2006 – IV R 32/04, BFH/NV 2006, 1457: Ein nicht buchführungspflichtiger Freiberufler übt das Wahlrecht im Jahr der Praxiseröffnung für eine Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung aus, wenn er nach Form und ausdrücklicher Bezeichnung eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 einreicht und eine zeitnah aufgestellte Eröffnungsbilanz fehlt; BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659; vgl. dazu auch FG Münster v. 12.9.2008 – 6 K 676/04 E, EFG 2009, 466, rkr.). Ein Wechsel ist nur zu Beginn des Wj. zulässig (s. Vor §§ 4–7 Anm. 40–46; zu Einzelheiten s. auch § 4 Anm. 549–552).

Ermittlung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen: Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, müssen aus Anlass der Betriebsaufgabe zur Gewinnermittlung durch BV-Vergleich übergehen (BFH v. 17.4.1986 – IV R 151/85, BFH/NV 1987, 759). Bei einer Mitunternehmerschaft mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, die erst durch Einbringung einer Einzelpraxis gegen Zuzahlung entstanden ist, ist die Zuzahlung indessen in einer Ergänzungsrechnung für den zuzahlenden Gesellschafter zu erfassen (BFH v. 24.6.2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993, mit Anm. *Kanzler*, FR 2010, 28; *Wischmann*, EStB 2009, 376; zu Besonderheiten im Zusammenhang mit der Übertragung von Sachgesamtheiten s. *Mertzbach*, DStZ 2018, 33, unter Hinweis auf BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123, zur Aufnahme neuer Gesellschafter gegen Ausgleichszahlungen an die bisherigen Gesellschafter, auf BFH v. 7.11.2006 – VIII R 13/04, BStBl. II 2008, 545, zur Aufnahme eines neuen Gesellschafters gegen eine Einlage in das Gesamthandsvermögen, auf BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242, zur Realteilung ohne Spitzenausgleich zu Buchwerten).

In die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung der Einkünfte, an denen mehrere Personen beteiligt sind, ist auch der Gewinn einzubeziehen, den ein Gesellschafter aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils am ersten Tag des Wj. erzielt (BFH v. 29.4.1993 – IV R 107/92, BStBl. II 1993, 666, mit Anm. o.V., HFR 1993, 558, *Bordewin*, NWB F. 3, 8770). Demzufolge entfaltet ein entsprechender Feststellungsbescheid in positiver Hinsicht Bindungswirkung, als er einen Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils dem Grunde, der Höhe und dem Entstehungszeitpunkt nach einem Mitunternehmer zuweist; er entfaltet aber auch in negativer Hinsicht Bindungswirkung, soweit sich aus ihm ergibt, dass ein Veräußerungsgewinn oder -verlust im Feststellungszeitraum nicht entstanden ist (BFH v. 3.3.2011 – IV R 8/08, BFH/NV 2011, 1649; BFH v. 10.4.2014 – III R 20/13, BFH/NV 2014, 1295).

30 2. Betriebsvermögen bei selbständiger Tätigkeit

Vermögen, das der Erzielung freiberuflicher Einkünfte dient, ist BV – auch bei Gewinnermittlung durch Überschussrechnung (*Groh*, FR 1986, 393; s. § 4 Anm. 590 ff.).

Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens: Grund und Boden sowie Gebäude, die für die selbständige Arbeit genutzt werden, gehören zum BV ebenso wie Anschaffung und Unterhaltung von Betriebsmittelvorräten, die der Ausführung der freiberuflichen Tätigkeit dienen (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36, zu Goldvorräten eines Zahnarztes).

Beispiel 1:

Von Angehörigen eines freien Berufs gemeinsam entwickelte marktreife Software als notwendiges BV der von ihnen stillschweigend gegründeten GbR (BFH v. 31.4.2001 – IV R 53/00, BFH/NV 2001, 19). Beteiligung an einer KapGes., die von einem Freiberufler entwickelte Produkte als Lizenznehmerin vermarktet (BFH v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BStBl. II 2001, 798). Anteile an einer GmbH, die ein Steuerberater zur Erfüllung seiner Honoraransprüche mit der Abrede erwirbt, diese zu veräußern, wenn deren Wert durch verbilligten Erwerb von BV der GmbH gesteigert worden ist (BFH v. 1.2.2001 – IV R 57/99, BStBl. II 2001, 546, vgl. dazu auch *Gebhardt*, EStB 2001, 392); nicht aber der Erwerb von Anteilen an einer Bauträger-GmbH sowie Bürgschaftsübernahmen zu deren Gunsten durch RA in Erwartung zusätzlicher Mandate, wenn kein unmittelbarer Zusammenhang mit der Sicherung oder Realisierung von Honorarforderungen ersichtlich ist, und die Bürgschaftsübernahme nicht Bedingung für die Vergabe weiterer Mandate durch die GmbH oder andere Mandanten ist (FG München v. 29.3.2006 – 10 K 3073/04, EFG 2006, 1326, rkr.). Silber, das ein Arzt bei der Entwicklung von Röntgenfilmen gewinnt, ist BV (BFH v. 18.9.1986 – IV R 50/86, BStBl. II 1986, 907). Zur stl. Behandlung des Erwerbs einer Vertragsarztzulassung als Anschaffung eines (abnutzbaren) WG oder als sofort abziehbare BA s. OFD Münster v. 11.2.2009, DStR 2009, 798, mit krit. Anm. *Michels/Ketteler-Eising*, DStR 2009, 814; gegen eine Erfassung als WG im Regelfall BFH v. 9.8.2011 – III R 13/08, BStBl. II 2011, 875; *Errestink*, NWB F. 3, 15079; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 7/14, BStBl. II 2017, 689, jetzt BFH v. 21.2.2017 – VIII R 7/14, BStBl. II 2017, 689. Danach lassen sich die Anschaffungskosten – soweit sie nicht auf die erworbenen materiellen Wirtschaftsgüter zu verteilen sind – nicht in solche für den Erwerb des immateriellen Wirtschaftsguts „Praxiswert“ und andere immaterielle Wirtschaftsgüter (wie den „Vorteil aus einer Vertragsarztzulassung“ oder einen Patientenstamm) aufteilen, wenn der Käufer eine Vertragsarztpraxis als einheitliches Chancenpaket erworben hat. Unabhängig von der Gewinnermittlungsart ist der selbst geschaffene oder entgeltlich erworbene Praxiswert. Der entgeltlich erworbene Praxiswert ist in der Bilanz mit den AK anzusetzen; auf ihn sind AfA vorzunehmen (BFH v. 1.4.1982 – IV R 2, 3/79, BStBl. II 1982, 620; BFH v. 29.4.2011 – VIII B 42/10, BFH/NV 2011, 1345; BFH v. 16.9.2014 – VIII R 1/12, DStZ 2015, 137; *Paus*, Inf. 1988, 458; § 6 Anm. 389). Zur Ablehnung von AfA auf den Praxiswert bei Gründung und Erweiterung von Sozietäten durch die frühere Rspr. (BFH v. 23.1.1975 – IV R 166/71, BStBl. II 1975, 381; BFH v. 23.5.1985 – IV R 81/83, BFH/NV 1985, 31; FG Nürnberg v. 6.10.1993 – V 27/91, EFG 1994, 233, rkr., betr. Eintritt bisher angestellter Steuerberater in eine im Übrigen mit den bisherigen Mitgliedern fortbestehende Steuerberatersozietät) s. § 6 Anm. 389 und § 7 Anm. 200ff. Diese Rspr. ist durch das BiRiLiG überholt (BFH v. 24.2.1994 – IV R 33/93, BStBl. II 1994, 590; *Brandenberg*, DB 1986, 1791; *Korn*, KöSDI 1986, 6243; *Hutter in Blümich*, § 18 Rz. 232 [6/2014]; *Zeitler*, DStR 1988, 303; aA FG Rhld.-Pf. v. 23.3.1987 – 5 K 200/86, EFG 1987, 449, rkr.; zur Praxis- und Firmenwertabschreibung allg. s. auch *Michels/Ketteler-Eising*, PFB 2009, 314, sowie im Unterhaltsrecht *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel*, FuR 2009, 187; *Brinkmann*, Wertpapierverluste im Betriebsvermögen, StBp. 2012, 209; *Moritz*, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Freiberuflern, AktStR 2012, 31; *Moritz*, Beteiligungen und Kapitalanlagen als Betriebsvermögen von Freiberuflern, NWB-EV 2012, 141).

Gesamthandvermögen einer freiberuflichen PersGes., das nicht notwendiges Privatvermögen ist und zur Erzielung von Überschusseinkünften durch Vermietung verwendet wird, wird zum (gewillkürten) BV nur durch entsprechende Widmung. Eine solche Widmung (eines zu fremden Wohnzwecken genutzten Grundstücksteils) ist nicht erfolgt, wenn dieser nicht in die Gewinnermittlung

der PersGes. einbezogen wird, sondern die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung selbständig ermittelt und unter einer gesonderten Steuernummer selbständig erklärt werden (Sächs. FG v. 4.11.2014 – 8 K 1414/12, juris, rkr.).

Buchwertfortführung und Einbringung: Der Rechtsnachfolger kraft Schenkung oder Erbfolge hat grds. die Buchwerte fortzuführen (BFH v. 12.3.1992 – V R 29/91, BStBl. II 1993, 36; keine Buchwertfortführung, wenn statt eines Mitunternehmeranteils nur ein Kommanditanteil übertragen wird, vgl. BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261).

Sonderbetriebsvermögen: Zum BV einer freiberuflich tätigen PersGes. gehört nicht nur das Vermögen der Gesellschaft, sondern auch das Vermögen der Gesellschafter (zB Grundstücke und Grundstücksteile), soweit es der PersGes. auf gesellschaftsrechtl., schuldrechtl. (zB Miete) oder dinglicher Grundlage (zB Nießbrauch) zur Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks überlassen wird; dies gilt auch für die WG, die ihr von einer nicht gewerblichen weiteren PersGes. überlassen werden, an der einer ihrer Gesellschafter beteiligt ist (s. auch Anm. 471).

BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; BFH v. 11.3.1992 – XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797; BFH v. 18.5.1995 – IV R 125/92, BStBl. II 1996, 5; BFH v. 18.5.1995 – IV R 126/92, BFH/NV 1996, 35; *Kempermann*, FR 2007, 577. Dementsprechend sind nach stRspr. SonderBE und SonderBA in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Personenhandelsgesellschaft einzubeziehen (BFH v. 24.11.1988 – IV R 252/84, BStBl. II 1989, 312; BFH v. 24.6.2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993, mwN; vgl. dazu *Mathiak*, StbJb. 1986/87, 79; *Schön*, DStR 1993, 185).

Notwendiges Betriebsvermögen bei selbständiger Tätigkeit: Die Beteiligung an KapGes. kann zum notwendigen BV eines Freiberuflers gehören, wenn mit der Gesellschaft eine auf die Vergabe von Aufträgen gerichtete Geschäftsbeziehung bestand bzw. geschaffen werden soll und die Beteiligung der freiberuflichen Tätigkeit nicht wesensfremd ist.

BFH v. 23.11.1978 – IV R 146/75, BStBl. II 1979, 109, betr. Beteiligung eines Baustatikers an einer Wohnungsbaugesellschaft; BFH v. 14.1.1982 – IV R 168/78, BStBl. II 1982, 345, betr. Beteiligung eines Architekten an einer Bauträger-Gesellschaft; BFH v. 31.5.2001 – IV R 49/00, BStBl. II 2001, 828, mit Anm. *Kempermann*, FR 2001, 958; BFH v. 26.1.2011 – VIII R 19/08, BFH/NV 2011, 1311, zur Beteiligung eines RA an einer KapGes. zur Sicherung der von dieser regelmäßig erteilten Mandate; zur Wesensfremdheit BFH v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BStBl. II 2001, 798; BFH v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147; FG München v. 29.3.2006 – 10 K 3073/04, EFG 2006, 1326, rkr.

Beispiel 2:

Anteile an einer als sog. Systemlieferant für die Automobilindustrie tätigen GmbH als notwendiges BV eines in diesem Geschäftsbereich freiberuflich tätigen Maschinenbauingenieurs bei Erwerb, um bei der Vermarktung der Ingenieurleistungen Vorteile zu erhalten und wenn die aus der Entwicklung der Konstruktionen erzielten Honorareinnahmen nahezu ausschließlich auf Aufträge der GmbH zurückzuführen sind (FG Ba.-Württ. v. 12.12.2007 – 7 K 243/04, EFG 2008, 784, rkr.).

Eine solche Beteiligung ist jedoch dann nicht mehr notwendiges BV, wenn es dem Stpl. im Wesentlichen auf den Ertrag aus der Kapitalanlage ankommt.

Beispiel 3:

Erhebliche (und gewinnträchtige) Beteiligung eines Bildjournalisten an einer GmbH, über die er zwar 99 % seiner eigenen Umsätze aus der Vermarktung seiner Bilder erzielt,

für die aber der Anteil dieser Umsätze nur einen äußerst geringen Anteil am Gesamtumsatz darstellt (BFH v. 12.1.2010 – VIII R 34/07, BStBl. II 2010, 612).

Gewillkürtes Betriebsvermögen bei selbständiger Tätigkeit: Auch Angehörige freier Berufe können gewillkürtes BV, auch SonderBV, bilden, wenn die Einbeziehung der betroffenen WG in den betrieblichen Zusammenhang dem Rahmen betrieblicher Tätigkeit entspricht, der durch das freiberufliche Berufsbild geprägt wird.

BFH v. 12.2.1976 – IV R 188/74, BStBl. II 1976, 663; BFH v. 15.4.1981 – IV R 129/78, BStBl. II 1981, 618; BFH v. 23.5.1985 – IV R 198/83, BStBl. II 1985, 517; BFH v. 17.4.1986 – IV R 115/84, BStBl. II 1986, 607; BFH v. 12.5.1989 – III R 68/85, BStBl. II 1989, 666; BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BFH/NV 2004, 132, zu SonderBV bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3; zur Verfassungsmäßigkeit dieser Einschränkung BVerfG v. 7.1.1988 – 1 BvR 1187/87, HFR 1989, 215; BFH v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679, mit Hinweis auf die Grenzen des BA-Abzugs bei Unangemessenheit nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7; Sächs. FG v. 4.11.2014 – 8 K 1414/12, nv., rkr., zu Grundstücken als gewillkürtes BV; zu Einzelheiten *Warnke*, EStB 2013, 276.

- **Berufsfremde Geldgeschäfte:** Sog. standeswidrige berufsfremde Geldgeschäfte (wie Darlehen, Bürgschaften, Wertpapiergeschäfte etc.) sind grds. nicht der freiberuflichen Tätigkeit zuzurechnen und deshalb nicht zum Gegenstand gewillkürten BV zu machen.

BFH v. 9.10.1986 – IV R 57/83, BFH/NV 1987, 708; BFH v. 24.8.1989 – IV R 80/88, BStBl. II 1990, 17, auch zum Ausnahmefall der unentgeltlichen Bürgschaft eines Steuerberaters zur Erhaltung des Mandats; BFH v. 24.2.2000 – IV R 6/99, BStBl. II 2000, 297; Nds. FG v. 16.2.1981 – VII 249/807, EFG 1982, 13, best. durch BFH v. 12.1.1984 – IV R 89/81, nv.; FG München v. 6.8.1987 – X 11/85 E 2, EFG 1988, 295, rkr.; s. auch FG Hamb. v. 13.9.1993 – I 63/92, EFG 1994, 284, rkr., abl. zur Bürgschaftsverpflichtung des Gesellschafters einer PersGes. zugunsten eines Dritten.

Wertpapiere kann ein Freiberufler danach nur dem gewillkürten BV einer freiberuflichen Praxis zuordnen, wenn sie ihrer Art nach objektiv geeignet sind, dem Betrieb zu dienen und ihn zu fördern, und subjektiv von ihrem Eigentümer dazu bestimmt sind.

BFH v. 10.6.1998 – IV B 54/97, BFH/NV 1998, 1477; BFH v. 26.9.2007 – VIII B 216/06, BFH/NV 2008, 42; BFH v. 23.9.2009 – IV R 14/07, BStBl. II 2010, 227, zu Genossenschaftsanteilen als BV; s. auch BFH v. 8.2.2011 – VIII R 18/09, BFH/NV 2011, 1847; BFH v. 17.5.2011 – VIII R 1/08, BStBl. II 2011, 862, mit Anm. *Moritz*, AktStR 2012, 31; *Potsch*, BeSt. 2011, 27; *Brinkmann*, StBp. 2012, 209; keine Zurechnung von Wertpapieren zum BV eines selbständig tätigen Arztes nur wegen Erwerbs aus betrieblichen Mitteln und Verwendung als Sicherheit für betriebliche Schulden, sondern allenfalls dann, wenn die Führung eines Wertpapierdepots aus der Sicht der Bank untrennbarer Bestandteil eines Finanzierungskonzepts für die ärztliche Praxis ist; nach FG Hamb. v. 25.4.2007 – 2 K 239/05, EFG 2007, 1414, rkr., Zurechnung aber dann, wenn eine Liquiditätsreserve, die ausschließlich (und nachweisbar) Büroinvestitionen dienen soll, in gängigen und nicht verlustgeneigten Aktien oder Fondsanleihen angelegt wird.

- **Lebensversicherungsverträge**, selbst in der Form der Teilhaberversicherungen zur künftigen Abfindung der Erben eines Sozius, sind nicht BV, wenn das zu versichernde Risiko nicht betrieblicher Natur ist (zB bei betrieblichem Risiko der quarantänebedingten Schließung einer Arztpraxis oder hohem Sicherheitsrisiko eines betrieblichen Produktionsprozesses) sondern lediglich der

Versicherung eines allgemeinen Lebensrisikos von Erkrankung, Unfall oder Tod dient.

BFH v. 6.2.1992 – IV R 30/91, BStBl. II 1992, 653; BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168, betr. sog. Praxisausfallversicherung; BFH v. 15.11.2011 – VIII R 34/09, BFH/NV 2012, 722, betr. Gruppenunfallversicherung; *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 4, 273; *Reuter*, NWB F. 3, 8149; aA bei Bilanzierung durch Sozietät *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 161; *Kessler*, FR 1991, 290: SonderBV, da die Versicherung die Vorsorge für die Kapitalerhaltung in der Sozietät bezweckt und damit eine hinreichende betriebliche Veranlassung aufweist.

- ▶ *Allgemeine Unfallversicherung* kann wegen privater Natur des versicherten Risikos nicht gewillkürtes BV sein (BFH v. 8.4.1964 – VI R 343/62 S, BStBl. III 1964, 271; BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BFH/NV 2009, 1519; BFH v. 15.11.2011 – VIII R 34/09, BFH/NV 2012, 722).
- ▶ *Grundstücke* kann der Freiberufler als gewillkürtes BV behandeln (BFH v. 1.12.1960 – IV 305/59 U, BStBl. III 1961, 154; BFH v. 15.4.1981 – IV R 129/78, BStBl. II 1981, 618; Sächs. FG v. 4.11.2014 – 8 K 1414/12, juris, rkr.).

Die Zuordnung zum gewillkürten BV muss unmissverständlich bekundet werden – durch einen nach außen eindeutig verbindlich manifestierten, dh. unmissverständlich, zeitnah und unumkehrbar dokumentierten Widmungsakt (BFH v. 23.4.2009 – IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650; zur Beteiligung eines RA an einer KapGes. zur Sicherung der von dieser regelmäßig erteilten Mandate BFH v. 26.1.2011 – VIII R 19/08, BFH/NV 2011, 1311; zur Anerkennung bei Buchung im „Amerikanischen Journal“ BFH v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172). Nach FG Köln (FG Köln v. 26.4.2018 – 1 K 1896/17, EFG 2018, 1195, mit krit. Anm. *Carlé*, BeSt. 2018, 45) fehlt es an einem solchen unumkehrbaren Widmungsakt, wenn dieser durch ein elektronisches Buchführungsprogramm erstellt wird, dessen Buchungsvorgänge jederzeit ohne Dokumentation geändert werden können.

Die Widmung von Wertpapieren zum gewillkürten BV ist ausreichend dokumentiert, wenn ein sachverständiger Dritter – wie zB ein Betriebsprüfer – sie ohne weitere Erklärung des Stpfl. erkennen kann. Der Stpfl. braucht nicht bei Abgabe der StErklärung auf die Bildung von BV hinzuweisen (FG Hamb. v. 25.4.2007 – 2 K 239/05, EFG 2007, 1414, rkr.).

31 3. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1

Voraussetzung der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich ist die Buchführung, die der Freiberufler freiwillig erfüllt (§ 4 Anm. 23; *Meurer in Lademann*, § 4 Rz. 411 [2006]).

Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten: Soweit § 141 AO Buchführungspflicht für bestimmte Stpfl. vorschreibt, sind selbständig Tätige davon nicht betroffen. Angehörige freier Berufe haben von jeher keiner Buchführungspflicht unterlegen (vgl. BFH v. 24.8.2010 – VIII B 28/10, BFH/NV 2010, 2272). Aufzeichnungspflichten können sich jedoch aus der Inanspruchnahme von StVergünstigungen und für Zwecke der USt ergeben (vgl. BFH v. 22.7.2010 – V R 36/08, BFH/NV 2011, 316; H 18.2142 EStH; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 141 AO Rz. 4ff. [5/2014]). Im Übrigen können selbständig Tätige freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen; insofern haben sie ein Wahlrecht (s. Anm. 29).

Bestehen branchenspezifische Aufzeichnungspflichten (wie nach dem Fahrlehrergesetz für Fahrschulen zu Aufzeichnungen über jeden Fahrschüler hinsichtlich Art, Inhalt, Umfang und Dauer der theoretischen und praktischen Ausbildung, den Namen des den Unterricht erteilenden Fahrlehrers, Art und Typ der verwendeten Lehrfahrzeuge, Tag und Erg. der Prüfung sowie die erhobenen Entgelte für die Ausbildung und die Vorstellung zur Prüfung), sind sie zugleich eine strechtl. Pflicht (FG Rhld.-Pf. v. 1.4.2014 – 5 K 1227/13, EFG 2014, 1320, rkr.).

Der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 gilt für alle betrieblichen Einkunftsarten gleichermaßen. Da auch § 5 Abs. 1 auf § 4 Abs. 1 verweist (§ 4 Anm. 15), bestehen keine Unterschiede zwischen selbständig Tätigen und Gewerbetreibenden, insbes. nicht hinsichtlich des Umfangs des BV und der Unbeachtlichkeit von Wertschwankungen des Grund und Bodens. Für die Gewinnermittlung gelten die allgemeinen Grundsätze. Aufgrund der Personengebundenheit der selbständigen und insbes. freiberuflichen Tätigkeit s. die Besonderheiten hinsichtlich des BV (Anm. 30) der BE (Anm. 35) und BA (Anm. 36f.).

Einstweilen frei.

32–33

4. Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3

a) Einnahmenüberschussrechnung als klassische Gewinnermittlungsart der Freiberufler 34

Als klassische Gewinnermittlungsmethode der freien Berufe (s. Anm. 29) ist bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 der Überschuss der BE (Anm. 35) über die BA (Anm. 36) anzusetzen (§ 4 Abs. 3 Satz 1); dabei kann sich auch ein ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust ergeben.

Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben: Die Bedeutung dieser Begriffe ergibt sich für die Einnahmenüberschussrechnung unmittelbar aus dem Gesetz, denn dort ist der Gewinn als Überschuss der BE über die BA zu ermitteln (§ 4 Anm. 558 und 711). Zur Bedeutung der BE und BA bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich s. § 4 Anm. 21.

b) Betriebseinnahmen bei selbständiger Tätigkeit

35

Betriebseinnahmen sind alle betrieblich veranlassten Einnahmen in Geld und Sachwerten (ausführl. § 4 Anm. 558), also etwa die im Zusammenhang mit der freiberuflichen Tätigkeit anfallenden Honorare, ebenso wie Vergütungen aus Hilfs- und Nebengeschäften wie Zahlungen für die Aufgabe von Praxisräumen (BFH v. 8.10.1964 – IV 365/62 U, BStBl. III 1965, 12; BFH v. 3.6.2005 – XI S 7/04, BFH/NV 2005, 1556). Dazu gehören auch Einnahmen aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen, die der Freiberufler zur Erfüllung seiner Honoraransprüche in der Erwartung einer Wertsteigerung durch geplanten verbilligten Erwerb von BV der GmbH erworben hat; sie gehören auch dann zu den Einnahmen aus der freiberuflichen Tätigkeit, wenn die Beteiligung ihrem Umfang nach von § 17 erfasst wird (BFH v. 1.2.2001 – IV R 57/99, BStBl. II 2001, 546; vgl. auch Gebhardt, EStB 2001, 392).

Einzelfälle betrieblicher Veranlassung:

Zahlungen für eine teilweise privat veranlasste Testamentsvollstreckung durch einen RA (BFH v. 6.9.1990 – IV R 125/89, BStBl. II 1990, 1028); Leistungen des Sozialfonds für alte und kranke Ärzte sowie deren Hinterbliebene (BFH v. 22.9.1976 – IV R 112/71, BStBl. II 1977, 29); Zuschüsse zur Altersversorgung selbstständiger Journalisten durch die VG Wort (BFH v. 15.2.1990 – IV R 13/89, BStBl. II 1990, 621); mietfreie Überlassung von Räumen zu Büro Zwecken an einen RA als Gegenleistung für dessen Tätigkeit (RFH v. 19.12.1928, StuW 1929 Nr. 174) sowie die entsprechend motivierte Übertragung eines Grundstücks an einen Architekten (FG Münster v. 3.7.1968 – VII 956/67 E, EFG 1969, 77, rkr.); beim Zahnarzt verbleibendes Altgold, anzusetzen mit gemeinem Wert (BFH v. 25.11.1993 – IV R 19/92, BFH/NV 1994, 540; *Gast-de-Haan*, DStR 1983, 737; *Wacker in Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 172); vereinbarte Rentenzahlungen als Gegenleistung für freiberufliche Tätigkeit als Einkünfte iSd. § 18 und nicht als Leibrenten iSd. § 22 Nr. 1a (BFH v. 26.3.1987 – IV R 61/85, BStBl. II 1987, 597).

Beihilfen an einen Wissenschaftler im Zusammenhang mit der Ausarbeitung wissenschaftlicher Themen als Einnahmen aus selbständiger (wissenschaftlicher) Tätigkeit (FG München v. 3.12.1963 – V 273/02, EFG 1964, 372, best. durch BFH v. 4.5.1972 – IV 133/64, BStBl. II 1972, 566). In Abgrenzung zu stfreien Stipendien nach § 3 Nr. 44 aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung (vgl. BFH v. 24.2.2015 – VIII R 43/12, BStBl. II 2025, 691, mit Anm. *Brandt*, jurisPR-SteuerR 36/2015 Anm. 1, *Pezzer*, BFH/PR 2015, 325: „Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAföG) sind nicht als Höchstsätze für die Anerkennung von Stipendien als stfreie Zuwendungen i.S. des § 3 Nr. 44 EStG anzusehen“). Ob eine solche StBefreiung allein mit der Begr. verneint werden kann, es gebe für die Vergabe der Stipendien keine vom Stipendienggeber erlassenen Richtlinien (so FG Rhld-Pf. v. 9.12.2014 – 3 K 2197/11, EFG 2015, 358, rkr.) ist angesichts der rein materiell-rechtl. ausgerichteten Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Nr. 44 höchst zweifelhaft.

Wiederholungshonorare und Erlösbeteiligungen, die an ausübende – angestellte – Künstler von Hörfunk- oder Fernsehproduktionen als Nutzungsentgelte für die Übertragung originärer urheberrechtl. Verwertungsrechte gezahlt werden, sind kein Arbeitslohn, sondern Einnahmen aus selbständiger Arbeit (BFH v. 26.7.2006 – VI R 49/02, BStBl. II 2006, 917).

Förder- oder Wettbewerbspreise (BFH v. 16.1.1975 – IV R 75/74, BStBl. II 1975, 558, betr. städtebaulichen Ideenwettbewerb; BFH v. 14.3.1989 – I R 83/85, BStBl. II 1989, 651, betr. Förderpreis wegen hervorragender Leistungen in der Meisterprüfung; BFH v. 23.4.2009 – VI R 39/08, BStBl. II 2009, 668, mit Anm. *Wübbelsmann*, DStR 2009, 1744, betr. Nachwuchsförderpreis; FG Berlin v. 14.8.1984 – V 290/83, EFG 1985, 335, rkr., betr. Filmpreis), nicht aber Preise zur Ehrung einer Persönlichkeit und ihres Gesamtwerks (BFH v. 9.5.1985 – IV R 184/82, BStBl. II 1985, 427; ebenso *Wacker in Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 174; aA *Stuhrmann in KSM*, § 18 Rz. A 103 [9/2015]; s. auch § 2 Anm. 80 „Preis“).

Leistungen aus einer sog. Praxisausfallversicherung sind nur BE aus selbständiger Arbeit, soweit sie auf einem versicherten betrieblichen Risiko wie der Zerstörung und Beschädigung betrieblich genutzter Gegenstände durch Unfall,

Brand, Sturm, Wassereinbruch oder ähnliche Ereignisse beruhen, nicht aber, soweit die Gefahr einer krankheits- oder unfallbedingten Arbeitsunfähigkeit versichert ist, ohne dass eine Beschränkung des Versicherungsschutzes auf betriebspezifische Krankheits- oder Unfallrisiken gegeben ist (BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BFH/NV 2009, 1519; vgl. dazu auch *Alvermann/Potsch*, FR 2008, 119).

Die ArbG-Anteile zur Sozialversicherung eines selbständig tätigen Journalisten, der sozialversicherungsrechtl. als ArbN angesehen wird, sind nicht Entgelt für die geleistete Tätigkeit.

FG Hamb. v. 27.8.2009 – 2 K 27/08, EFG 2010, 139, rkr.; vgl. dazu auch Hess. FG v. 12.7.2007 – 4 K 3887/05, nv., best. durch BFH v. 25.3.2008 – VIII B 133/07, nv., juris, unter Bezugnahme auf BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2003, 34, zur Rechtfertigung unterschiedlicher Behandlung von Sozialversicherungsbeiträgen im Sozial- und Steuerrecht; vgl. dazu auch BSG v. 24.1.2007 – B 12 KR 31/06 R, BFH/NV 2008, Beilage 1, 82.

Zuwendungen des Gesellschafters einer GmbH an einen freiberuflichen Mitarbeiter der Gesellschaft (Übertragung eines Geschäftsanteils zu einem unangemessen niedrigen Preis), um den Mitarbeiter an die GmbH zu binden, sollen nach FG Berlin v. 24.11.1966 (I 160/65, EFG 1967, 410, rkr.) bei dem Mitarbeiter nicht unter die Einnahmen iSd. § 18 fallen; uE zweifelhaft; bei ArbN gilt etwas anderes, s. dazu § 19 Anm. 400 „Gesellschafter“, ebenso – als BE zu erfassen – FG Köln v. 24.8.2000 – 7 K 2853/94, EFG 2000, 1247, rkr., zur Zuwendung von wertvollen Gemälden. Zu BE im Übrigen s. auch Anm. 600 „Rechtsanwalt“.

c) Betriebsausgaben bei selbständiger Tätigkeit

aa) Begriff der Betriebsausgaben bei selbständiger Tätigkeit

36

Nach § 4 Abs. 4 sind BA alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, dh. mit ihm in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (s. § 4 Anm. 700 ff.).

Wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb: Ob ein tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Betrieb besteht, ist im Zweifel durch den Stpfl. anhand objektiver Umstände darzulegen; insoweit ist die Buchung der Aufwendungen nur ein Indiz (BFH v. 13.12.1984 – VIII R 296/81, BStBl. II 1985, 325, mwN), das im Rahmen der Gesamtwürdigung aller Umstände zu würdigen ist (s. BFH v. 25.7.1991 – XI R 30, 31/89, BStBl. II 1991, 843). Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Stpfl. selbst den Umfang seines Betriebs bestimmt und damit auch den Umfang der dadurch veranlassten Aufwendungen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817). Lässt sich nicht feststellen, dass der Vertragspartner eines Steuerberaters diesem versprochene Leistungen erbracht hat, und kann damit auch nicht festgestellt werden kann, dass die in diesem Zusammenhang vom Steuerberater gezahlten Fremdhonorare betrieblich veranlasst waren, scheidet eine steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus (FG Köln v. 12.11.2014 – 5 K 3903/12, EFG 2015, 630, rkr.).

Einzelfälle: Laufende Betriebsaufwendungen wie Löhne (s. BFH v. 9.12.1993 – IV R 14/92, BStBl. II 1994, 298; keine Anerkennung von Arbeitsverträgen über Hilfeleis-

tung von Kindern in der elterlichen Arztpraxis, wenn sie wegen ihrer Geringfügigkeit oder Eigenart üblicherweise nicht auf arbeitsvertraglicher Grundlage erbracht werden), Mieten (bei Mietverträgen mit Angehörigen nur bei fremdüblicher Vereinbarung, vgl. BFH v. 6.8.2013 – VIII R 33/11, BFH/NV 2014, 151), Betriebssteuern, Versicherungen, Fahrtkosten (s. BFH v. 5.11.1987 – IV R 180/85, BStBl. II 1988, 334, betr. Fahrtkosten anlässlich einer Urlaubsvertretung für Ärzte) mit Begrenzung des Abzugs von Fahrtkosten auf die Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und BS, auch bei einer weiträumigen BS wie dem Lotsrevier einer Lotsenbrüderschaft (BFH v. 29.4.2014 – VIII R 33/10, BStBl. II 2014, 777; BFH v. 11.11.2014 – VIII R 46/12, mit Anm. Brandt, jurisPR-SteuerR 35/2015 Anm. 3), nicht aber für Fahrten zwischen Wohnung und ständig wechselnden Beschäftigungsstätten (BFH v. 23.10.2014 – III R 19/13, BStBl. II 2015, 323) sowie mit Begrenzung auf den „angemessenen“ (Pkw-)Aufwand nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (BFH v. 29.4.2014 – VIII R 20/12, BStBl. II 2014, 679, betr. Sportwagen eines Tierarztes), Bewirtungsspesen (BFH v. 8.11.1984 – IV R 186/82, BStBl. II 1985, 286; BFH v. 12.12.1991 – IV R 58/88, BStBl. II 1992, 524; nicht Aufwendungen für grds. überwiegend privat veranlassten Geburtstagsempfang), zumindest, soweit eine Aufteilung des gemischten Aufwands nicht vorgenommen werden kann (FG Rhld.-Pf. v. 16.9.2008 – 2 K 2606/06, EFG 2009, 9, rkr.; Hoffmann, GmbH-StB 2009, 115; zur im Übrigen gebotenen Aufteilung gemischter Aufwendungen bei Aufteilbarkeit s. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, FR 2010, 225, mit Anm. Bergkemper, DB 2010, 147, Pezzer, DStR 2010, 93; BFH v. 21.3.2019 – VIII B 129/18, BFH/NV 2019, 812, zur gebotenen Schätzung beruflich veranlasster Aufwendungen einer Firmenfeier, wenn keine gewichtigen Zweifel daran bestehen, dass ein abgrenzbarer Teil von Aufwendungen beruflich veranlasst ist, aber seine Quantifizierung schwierig ist; FG Münster v. 20.2.2019 – 7 K 4084/16 E, EFG 2019, 772, rkr. zur entsprechenden Aufteilbarkeit von Kosten der Feier einer Stiftung anlässlich des Geburtstags ihres Kurators mit Blick auf 10 % der Teilnehmer aus dem Verwandten und Freundeskreis des Kurators, mit Anm. Lutter, EFG 2019, 774; dies gilt nach BFH v. 21.3.2019 – VIII B 129/18, BFH/NV 2019, 812 auch, wenn im Rahmen eines Kanzeleifests (sog. Herrenabend) Mandanten, potenzielle Neu-Mandanten und Geschäftsfreunde eingeladen werden, sich aber weder abschließend beurteilen lässt, welche der eingeladenen Personen auf der Feier tatsächlich erschienen sind, noch aufgrund der zahlreichen persönlichen und geschäftlichen Beziehungen zu den eingeladenen Gästen abschließend beurteilt werden kann, bei welchem Gast von einer überwiegend beruflich veranlassten Einladung auszugehen ist).

Zur Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen eines Übungsleiters, soweit sie die Einnahmen – auch wenn diese nicht über den Pauschbetrag nach § 2 Nr. 26 hinaus gehen – übersteigen BFH v. 20.12.2017 – III R 23/15, BFHE 260, 271; BFH v. 20.11.2018 – VIII R 17/16, BFHE 263, 185.

Aufwendungen für die Anschaffung von Betriebsvermögen und für die Leistungen anderer an den Betrieb (zB Aufwendungen eines Zahnarztes für einen zum Verbrauch bestimmten Goldvorrat [BFH v. 12.7.1990 – IV R 137-138/89, BStBl. II 1991, 13]; vgl. auch BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36): Wird der Vorrat nicht innerhalb eines Zeitraums von maximal sieben Jahren verbraucht, kann dies ein Indiz dafür sein, dass er zur privaten Vermögensbildung angeschafft worden ist (BFH v. 26.5.1994 – IV R 101/93, BStBl. II 1994, 750); Unfallschäden, soweit sich der Unfall auf einer betrieblichen Reise ereignet hat (vgl. BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182); Beiträge eines Arztes zu einer sog. Praxisausfallversicherung, durch die im Fall einer krankheitsbedingten Arbeitsunfähigkeit des Stpfl. die fortlaufenden Kosten seines Betriebs ersetzt werden, nur soweit das betriebliche Risiko der Quarantäne, also der ordnungsbehördlich verfügten Schließung der Praxis, versichert wird (BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BFH/NV 2009, 1519; BFH v. 15.11.2011 – VIII R 34/09, BFH/NV 2012, 722; aA insoweit Alvermann/Potsch, FR 2008, 119: Aufteilungsverbot nach § 12 Nr. 1). Prozesskosten im Zusammenhang mit Rechtsstreit über den Ansatz von BA in der Gewinnermittlung (BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038, mwN).

Zu nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB als AK geltend zu machenden Aufwendungen für den Erwerb von Vermögensgegenständen vgl. BFH v. 19.4.1977 – VIII R 44/74, BStBl. II 1977, 600; BFH v. 20.4.2011 – I R 2/10, BStBl. II 2011, 761; BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, BStBl. II 2014, 878; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 56/14, BStBl. II 2017, 694, betr. den Erwerb einer Vertragsarztzulassung als eigenständiges WG. Kein Anschaffungsaufwand liegt darin, dass der Erwerber einer freiberuflichen Praxis oder eines Mitunternehmeranteils den geschuldeten Kaufpreis vorzeitig zahlt. Ein solcher Verzicht auf Einnahmen aus der eigenen Verwendung der Mittel in der Folgezeit führt nicht zu Aufwendungen des Erwerbers für den Erwerb des Mitunternehmeranteils (BFH v. 9.5.2017 – VIII R 1/14, BFH/NV 2017, 1418, mit Anm. *Jachmann-Michel*, jurisPR-SteuerR 47/2017 Anm. 2, *Schallmoser*, HFR 2018, 29).

Zur Abziehbarkeit von Aufwendungen für dHf s. BFH v. 28.10.2009 – VIII R 13/09, BFH/NV 2010, 411; BFH v. 16.3.2010 – VIII R 48/07, BFH/NV 2010, 1433, Beschränkung der abzugsfähigen Mietkosten für die Wohnung am Arbeitsort – zumindest für die betreffenden Jahre im Anwendungsbereich der bis 2002 geltenden Übergangsregelung – auf den durchschnittlichen Mietzins für eine 60 qm-Wohnung; ebenso FG Köln v. 6.2.2014 – 10 K 2733/10, EFG 2014, 1086.

Aufwandszurechnung bei sowohl selbständiger als auch nichtselbständiger Arbeit: Erzielt ein Stpfl. – im Streitfall ein als angestellter Assessor und als selbständiger RA tätiger Jurist – sowohl Einnahmen aus selbständiger als auch aus nichtselbständiger Arbeit, so sind die durch diese Tätigkeiten veranlassten Aufwendungen den jeweiligen Einkunftsarten, ggf. nach einer im Schätzungswege vorzunehmenden Aufteilung der Aufwendungen, als WK oder BA zuzuordnen. Sind die WK niedriger als der ArbN-Pauschbetrag, so ist dieser in voller Höhe anzusetzen. Der Stpfl. kann keine beliebige Bestimmung treffen und auf diese Weise neben dem ArbN-Pauschbetrag sämtliche nachgewiesenen Aufwendungen als BA geltend machen (BFH v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937).

Aufwendungen Dritter: Nach der Rspr. des BFH sind nur die Aufwendungen des Stpfl. selbst als BA absetzbar, nicht aber die von Angehörigen getragenen Aufwendungen. Danach kann die unentgeltliche Nutzungsüberlassung von WG durch Angehörige an den einkünfterzielenden Stpfl. nicht als sog. Drittaufwand bei den BA des Stpfl. berücksichtigt werden.

BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 20.9.1990 – IV R 300/84, BStBl. II 1991, 82; BFH v. 9.7.1992 – IV R 115/90, BStBl. II 1992, 948 – Vorlagebeschluss an den GrS des BFH – mwN zum Streitstand; anders für den Abzug des Drittaufwands bei den WK aus nichtselbständiger Arbeit BFH v. 12.2.1988 – VI R 141/85, BStBl. II 1988, 764; s. dazu im Einzelnen § 9 Anm. 43. Nach BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, FR 1995, 268 (ergangen auf den Vorlagebeschluss v. 9.7.1992 – IV R 115/90, BStBl. II 1992, 948) mit Anm. *MK*, DStR 1995, 449, und *Kanzler*, FR 1995, 271, liegen jedoch bei betrieblich veranlasstem Herstellungsaufwand des Stpfl. auf den Miteigentumsanteil eines Dritten keine Drittaufwendungen, sondern im Rahmen der AfA geltend zu machende eigene BA des Stpfl. vor (s. *Drenseck*, DStR 1995, 509). Vom Eigentümer-Ehegatten aufgewendete AK für betrieblich genutzte Teile eines Hauses können nicht als sog. Drittaufwand abziehbarer Aufwand des Stpfl. sein (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782). Dies gilt insbes. für Zahlungen von einem gemeinsamen Konto der Ehegatten unabhängig davon, aus wessen Mitteln das Guthaben auf dem Konto stammt, wenn die Zahlung auf die Verbindlichkeit des Ehegatten, nicht aber auf eine solche des Steuerpflichtigen als Schuldner geleistet wird (BFH v. 21.2.2017 – VIII R 10/14, BStBl. II 2017, 819).

37 bb) Typische Betriebsausgaben selbständig Tätiger

Bestimmte Fragen zum BA-Abzug bei selbständig Tätigen haben die Rspr. immer wieder beschäftigt.

Vgl. zur Anerkennung häuslicher Arbeitszimmer BFH v. 13.11.2002 – VI R 82/01, BStBl. II 2004, 62; BFH v. 26.6.2003 – IV R 9/03, BFH/NV 2003, 1376; BFH v. 7.4.2005 – IV R 43/03, BFH/NV 2005, 1541; BFH v. 9.8.2011 – VIII R 5/09, ZSteu. 2012, R 752, zur Abzugsbegrenzung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 bei Dozenten- und Schriftstellertätigkeit eines pensionierten Beamten; zur Anwendbarkeit der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG auf ein im SBV II befindliches Büro des Gesellschafters einer Ingenieur-GbR BFH v. 15.10.2014 – VIII R 8/11, HFR 2015, 914; vgl. auch BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BStBl. II 2011, 318, zur Verfassungswidrigkeit der Arbeitszimmerregelung idF des StÄndG 2007, soweit es ein Abzugsverbot von BA oder WK für ein häusliches Arbeitszimmer bei Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes enthielt; BFH v. 25.8.2009 – VI B 69/09, BStBl. II 2009, 826; BFH v. 10.10.2012 – VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359, betr. Übezimmer einer Musikerin; zur uneingeschränkten Abziehbarkeit von Aufwendungen für eine Notfallpraxis, die erkennbar besonders für die Behandlung von Patienten eingerichtet und für jene leicht zugänglich ist (BFH v. 5.12.2002 – IV R 7/01, BStBl. II 2003, 463; BFH v. 20.11.2003 – IV R 3/02, BStBl. II 2005, 203; BFH v. 16.4.2009 – VIII B 222/08, BFH/NV 2009, 1421; FG Münster v. 14.7.2017 – 6 K 2606/15 F, EFG 2017, 1730, zur Nichtanerkennung eines Notfallbehandlungsraums im Keller eines Wohnhauses nur wegen fehlenden separaten Zugangs, Rev., Az. BFH VIII R 11/17).

Eine besondere Rolle spielt insbes. die Abgrenzung zur privaten Lebensführung in den folgenden Fällen:

Ausbildungskosten: Aufwendungen eines Facharztes für die Facharztausbildung seines Sohnes, der als sein Nachfolger unentgeltlich in eine GbR eintreten soll, sind keine SonderBA, wenn eine solche Ausbildung einem fremden Dritten nicht gewährt worden wäre (BFH v. 6.11.2012 – VIII R 49/10, BStBl. II 2013, 309).

Nach § 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 sind außerhalb eines Dienstverhältnisses entstandene Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und das Erststudium nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung und können nur als SA in § 10 Abs. 1 Nr. 7 begrenzt auf 6000 € je Kj. abgezogen werden. Diese Beschränkung auf den SA-Abzug ist verfassungsgemäß (BVerfG v. 19.11.2019, 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, DStR 2020, 93 auf Vorlagebeschlüsse des BFH v. 17.7.2014 – VI R 61/11, VI R 2/12, VI R 8/12, VI R 38/12, VI R 2/13, VI R 72/13, BFH/NV 2014, 1954, 2216) Verfassungswidrigkeit geltend gemacht (Az. des BVerfG 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14) mit Anm. *Bergkemper*, DB 2014, 2626; *Hilbert*, BB 2014, 2984; *Schneider*, BFH/PR 2015, 8.

Fortbildungskosten: BA (oder WK) sind insbes. die Kosten der Fortbildung wie zB im Zusammenhang mit der Vorbereitung und Durchführung von Prüfungen (auch im Rahmen eines Zweit- oder Ergänzungsstudiums).

Beispiele:

Steuerberaterprüfung eines Diplom-Kaufmanns (BFH v. 9.4.1965 – VI 94/64, HFR 1965, 507; BFH v. 19.1.1990 – VI R 119/86, BStBl. II 1990, 572, mwN); Erwerb der Qualifikation als Copilot durch Flugingenieur (BFH v. 24.4.1992 – VI R 131/89, BStBl. II 1992, 963); Weiterbildung eines Diplom-Ingenieurs durch Ergänzungsstudium zum Diplom-Wirtschaftsingenieur (BFH v. 10.7.1992 – VI R 19/91, BStBl. II 1992, 966); Zahnmedizin-studium durch approbierten Humanmediziner (BFH v. 8.5.1992 – VI R 134/88, BStBl. II

1992, 965); Fortbildung zum Tonmeister nach abgeschlossenem Studium (BFH v. 18.4.1996 – IV R 89/93, BStBl. II 1996, 449).

Nach der neueren BFH-Rspr. gehören dazu auch die Aufwendungen für eine erstmalige Hochschulausbildung, wenn der Stpfl. zuvor eine andere Berufsausbildung abgeschlossen hat (vgl. BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFH/NV 2009, 1875, mit Anm. *Bolz*, AktStR 2009, 504; *Günther*, EStB 2009, 339; *Paus*, EStB 2009, 434).

- ▶ **Promotions- und Habilitationskosten:** Ebenso wie Habilitationskosten, die nach BFH (BFH v. 7.8.1967 – VI R 25/67, BStBl. III 1967, 778) WK sein können, erkennt der BFH inzwischen auch beruflich veranlasste Promotionskosten als Erwerbsaufwand an (BFH v. 4.11.2003 – VI R 96/01, BStBl. II 2004, 891; vgl. zur Ablehnung in einem Ausnahmefall wegen fehlenden erwerbsbezogenen Veranlassungszusammenhangs BFH v. 8.6.2004 – VI B 158/03, BFH/NV 2004, 1407).
- ▶ **Aufwand für das Recht zur Führung eines Professorentitels:** Aufwendungen für die Vermittlung bzw. den Erwerb einer Gastprofessur an einer (hier: ungarischen) Universität durch einen selbständig tätigen Zahnarzt sind nicht als BA abzugsfähig, wenn es dem Zahnarzt weder auf eine fachliche Weiterbildung noch auf die Tätigkeit im Hochschulbereich ankommt, sondern (allein) auf die Erlangung der Professorenbezeichnung als solche. Dem BA-Abzug steht dann die nicht unerhebliche Berührung der privaten Lebenssphäre entgegen (FG Münster v. 13.10.2017 – 4 K 1891/14 F, EFG 2017, 1949, rkr., mit Anm. *Böwing-Schalenbrock*, EFG 2017, 1950).

Informations- oder Kongressreisen: Zu den Fortbildungskosten gehören auch die Aufwendungen für Informations- oder Kongressreisen. Werden mit einer solchen Reise auch private (touristische) Interessen und Aktivitäten verbunden, so hatte das nach bisheriger Rspr. zur Folge, dass nur die unmittelbaren Tagungskosten als BA abgezogen werden konnten, nicht aber – auch nicht anteilig – die angefallenen Reise- und Unterkunftskosten. In Abkehr von dieser Rspr. hat der Große Senat des BFH nunmehr entschieden, dass Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Reisen grds. in abziehbare WK oder BA und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich und privat veranlassten Zeiteile der Reise aufgeteilt werden können, wenn die beruflich veranlassten Zeiteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind. § 12 Nr. 1 Satz 2 steht danach einer Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Reisekosten nicht entgegen (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, FR 2010, 225, mwN zur bisherigen Rspr. sowie mit Anm. *Bergkemper*, DB 2010, 147, *Pezzer*, DStR 2010, 93). Reist ein Stpfl. zur Erholung und zur Aktualisierung von Lehrbüchern an ausl. Ferienorte, so ist regelmäßig von einer nicht unwesentlichen privaten Mitveranlassung auszugehen, die bei fehlender Trennbarkeit der Reise in einen beruflichen und einen privaten Teil den Abzug der Aufwendungen als BA ausschließt (BFH v. 7.5.2013 – VIII R 51/10, BStBl. II 2013, 808, mit Anm. *P. Fischer*, jurisPR-SteuerR 40/2013 Anm. 2; *Hilbertz*, EStB 2013, 366).

Aufwendungen einer beruflich veranlassten Reise eines Freiberuflers, die auf seine ihn begleitende, nicht für ihn im Rahmen seiner Berufstätigkeit tätigen Ehefrau entfallen, können nach FG Münster v. 14.5.2019 – 2 K 2355/18 E, EFG 2019, 1525 (NzB: VIII B 127/19) mit Anm. *Mai*, EFG 2019, 1526 nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Sponsoring: Ob Sponsoringaufwendungen iSd. § 4 Abs. 4 – mit Blick auf erstrebte wirtschaftliche Vorteile – betrieblich veranlasst sind, lässt sich nicht allg., sondern nur unter Berücksichtigung aller den konkreten Einzelfall prägenden Umstände entscheiden; Aufwendungen einer Ärzte-GbR für Sponsoring im Motorsportbereich sind nicht zum BA-Abzug zuzulassen, wenn eine maßgeblich beruflich veranlasste Motivation für die Sponsoring-Aufwendungen nicht zu erkennen, sondern vielmehr davon auszugehen ist, dass die Kosten durch persönliche Beweggründe der GbR-Gesellschafter verursacht sind (FG Rhld.-Pf. v. 19.5.2016 – 4 K 1218/14, EFG 2017, 1876, Rev., Az. BFH VIII R 28/17).

Weitere Einzelfälle zur Abgrenzung von der privaten Lebensführung: Aufwand für Tageszeitungen, Wochenzeitschriften oder Radio- und Fernsehgeräte gehört als nicht abgrenzbarer Bereich der Lebensführungskosten auch für einen Kulturkritiker nicht zu den BA (BFH v. 7.9.1989 – IV R 128/88, BStBl. II 1990, 19); Entsprechendes gilt für die Anschaffung von Büchern mit allgemeinbildendem Inhalt durch einen Publizisten (BFH v. 21.5.1992 – IV R 70/91, BStBl. II 1992, 1015) sowie für die Anschaffung von auch privat nutzbarer Kleidung (BFH v. 6.12.1990 – IV R 65/90, BStBl. II 1991, 348; BFH v. 18.4.1991 – IV R 13/90, BStBl. II 1991, 751; BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, FR 2010, 225). Zur stl. Geltendmachung von Aufwendungen für Sprachkurse s. BFH v. 22.7.1993 – VI R 103/92, BStBl. II 1993, 787; FG Hamb. v. 19.11.1993 – III 296/92, EFG 1994, 515, rkr.; T. *Offerhaus*, FR 1994, 316; keine Berücksichtigung der Kosten eines Politikers für den Empfang anlässlich der eigenen standesamtlichen Trauung (FG Nürnberg. v. 5.12.2014 – 7 K 1981712, EFG 2015, 1188 rkr.).

Beiträge zu Versorgungskassen, wie sie zB Ärztekammern neben dem Kammerbeitrag erheben, sind keine BA, sondern ggf. (im Rahmen der Höchstbeträge abziehbare) SA, BFH v. 13.4.1972 – IV R 88-89/69, BStBl. II 1972, 730. Anders bei Zuschlägen für Fürsorgefonds bei fehlendem Rechtsanspruch auf Leistungen aus dem Fonds: BA, s. BFH v. 13.4.1972 – IV R 119/67, BStBl. II 1972, 728. Ebenso sind weder Aufwendungen für Krankentagegeldversicherungen (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101) noch Lebensversicherungsprämien, selbst für sog. Teilhaberversicherungen, BA, weil das zu versichernde Risiko nicht betrieblicher Natur ist (BFH v. 6.2.1992 – IV R 30/91, BStBl. II 1992, 653, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 4, 273; s. Anm. 30 „Betriebsvermögen“).

Zu BA s. auch Anm. 600 „Arztfrauen-Lehrgang“, „Geschäftswert, Praxiswert“, „Gründungskosten fester Einrichtungen (Betriebsstätten) im außereuropäischen Ausland“, „Haftpflichtversicherung“, „Rechtsanwalt“, „Reisekosten“, „Rückstellungen“.

38 cc) Pauschalbeträge für Betriebsausgaben

Für bestimmte selbständige Tätigkeiten werden besondere Pauschalen, Pauschbeträge und Pauschsätze durch Verwaltungsanordnung zugelassen; hierbei handelt es sich um pauschalisierte BA, die bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind. Zu den Begriffen Pauschalen, Pauschbeträge und Pauschsätze s. § 9a Anm. 15.

Nach einer öffentlich-rechtl. Satzung geleistete pauschale Reisekostenvergütungen an politische Mandatsträger (hier: Fraktionsvorsitzende im Kreistag) können auch ohne Einzelnachweis gegenüber dem FA nach § 3 Nr. 13 stbefreit sein, sofern die Pauschale

die tatsächlich entstandenen Reiseaufwendungen nicht ersichtlich übersteigt (BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405).

Pauschalen als Schätzung: Nach der stRspr. des BFH handelt es sich bei den in Verwaltungsanordnungen festgelegten BA-Pauschalen um mögliche Schätzungen nach § 162 AO, die auf Verwaltungserfahrungen beruhen und, obwohl sie für die Gerichte nicht bindend sind, aus Gründen der Gleichbehandlung auch von den Steuergerichten zu beachten sind, solange sie nicht im Einzelfall zu falschen Erg. führen (BFH v. 30.10.1975 – IV R 142/72, BStBl. II 1976, 192; BFH v. 20.3.1980 – IV R 11/76, BStBl. II 1980, 455).

Abzug der Pauschalen: Selbständig Tätige können nach BFH (BFH v. 13.11.1987 – III R 213/84, BStBl. II 1987, 428) auch bei eintägigen Geschäftsreisen Verpflegungsaufwendungen nach Maßgabe der Verwaltungsregelungen für Geschäftsreisen absetzen (s. Anm. 600 „Reisekosten“). Werden beschränkt abziehbare BA mit Pauschbeträgen angesetzt, sind getrennte Einzelaufzeichnungen nicht erforderlich (BFH v. 5.6.1991 – XI R 21/89, BFH/NV 1991, 743). Erstattet der Auftraggeber die Aufwendungen, ist ein BA-Abzug ausgeschlossen (BFH v. 10.8.1990 – VI R 23/24/85, BStBl. II 1990, 1065, mit Anm. *Mit*, DStR 1991, 28).

Zur BA-Pauschale bei der Ermittlung der Einkünfte aus hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit, aus wissenschaftlicher, künstlerischer und schriftstellerischer Nebentätigkeit sowie aus nebenamtlicher Lehr- und Prüfungstätigkeit s. BMF v. 21.1.1994 – IV B 4 - S 2246 - 5/94, BStBl. I 1994, 112.

Einzelne Pauschbeträge und Pauschsätze aufgrund von Verwaltungsanordnungen:

Nach BMF (BMF v. 21.1.1994 – IV B 4 - S 2246 - 5/94, BStBl. I 1994, 112) soll es nicht beanstandet werden, wenn

- bei hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit 30 % der BE aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 2455 € jährlich,
- bei nebenberuflicher wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit (auch Vortrags- oder nebenberufliche Lehr- und Prüfungstätigkeit), soweit es sich nicht um eine Tätigkeit iSd. § 3 Nr. 26 handelt, 25 % der BE aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 614 € jährlich (für alle Nebentätigkeiten im Sinne der Regelung);

als BA geltend gemacht werden (nach BFH v. 23.7.2009 – V R 66/07, BStBl. II 2010, 86, sind Übersetzer keine Schriftsteller, auf die die Vorsteuerpauschalierung nach § 23 UStG iVm. § 70 UStDV Anwendung findet). Werden in diesen Fällen höhere BA geltend gemacht, so ist Einzelnachweis erforderlich (DB 1962, 1028). Die Pauschale gilt auch, wenn der Stpfl. für Einnahmen aus einer anderen (zB journalistischen) Tätigkeit eine weitere Pauschale erhält (Nds. FG v. 7.5.1973 – IX 188/71, EFG 1973, 580, rkr.).

- **Erziehungsfamilien:** Bei Pflegegeldern, die an Erziehungsfamilien gezahlt werden und dem Grunde nach gem. § 18 stbar sind, ist anzunehmen, dass BA in entsprechender Höhe anfallen und deshalb eine Besteuerung unterbleiben kann (nach OFD Kiel v. 1.2.1979, StEK EStG § 18 Nr. 90; dazu *Grager/Wichert*, NWB 2009, 128). Zu weiteren Einzelheiten ertragstl. Behandlung der Kindertagespflege s. *Apitz*, EStB 2017, 65, unter Bezugnahme auf BMF (BMF v. 11.11.2016 – IV C 6 - S 2246/07/10002: 005, BStBl. I 2016, 1236). Nach Erlass des FinMin. Brandenb. v. 16.2.2015 (VV BB FinMin 2015-02-16 II, FMNR 60d650014, juris) kann bei Ermittlung der Einkünfte

aus selbstständiger Tätigkeit anstelle der tatsächlichen BA von den erzielten Einnahmen eine BA-Pauschale in Höhe von 300 € je Kind und Monat, bei einer wöchentlichen Betreuungszeit von 40 Stunden, abgezogen werden. Bei einer geringeren Betreuungsdauer ist diese zeitanteilig zu kürzen. ...

Ist die Betreuungsperson freiberuflich tätig, sind die Zahlungen für die Bestreitung der Sach- und Unterhaltsaufwendungen des Kindes BE. Als BA sind grundsätzlich nur die tatsächlich angefallenen und nachgewiesenen Sach- und Unterhaltsaufwendungen für das Kind abziehbar. Aus Vereinfachungsgründen ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn stattdessen ein Betriebsausgabenabzug in Höhe der hierfür erhaltenen kinderbezogenen Zahlungen geltend gemacht wird (vgl. BMF-Schreiben vom 27.11.2012, BStBl I 2012, S. 1226). Der BA-Abzug für anderweitige, im Zusammenhang mit der Kindesbetreuung entstandene Kosten, die keine Sach- und Unterhaltsaufwendungen darstellen, bleibt unberührt.

Zum Begriff der Kindertagespflege s. BMF vom 11.11.2016 (IV C 6 - S 2246/07/10002: 005 - DOK 2016/0958810). Die von der Kindertagespflegeperson gezahlten Beiträge zur Alterssicherung, Unfallversicherung und zu einer angemessenen Kranken- und Pflegeversicherung gehören nicht zur den Betriebsausgaben (Apitz, EStB 2017, 65).

- ▶ **Hebammen:** 25 % der BE, höchstens jährlich 1 535 € (früher 3 000 DM) ab 1.1.1972 (s. OFD Ba.-Württ. v. 2.8.1971, StEK EStG § 18 Nr. 44; OFD Ba.-Württ. v. 24.7.1973, EDStZ 1973, 316).
- ▶ **Nebenberufliche Tätigkeit als Kirchenmusiker:** Über Pauschbetrag für BA s. BMF v. 30.12.1981, StEK EStG § 9 Nr. 269.
- ▶ **Parlamentsjournalisten:** Selbständig tätige Mitglieder der Bundespressekonferenz, der Landespressekonferenzen und des Vereins der Landespresse Bonn konnten früher Pauschbeträge für BA in Anspruch nehmen. Diese Regelung ist mW ab dem 1.1.1994 ersatzlos aufgehoben worden (BMF v. 16.12.1993 - IV B 6 - S 2355 - 13/93, BStBl. I 1993, 1002).
- ▶ **Tagesmütter** beziehen Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3. Bei ihnen können von den Einnahmen nach § 23 SGB VIII feste Pauschbeträge für jedes betreute fremde Kind ohne Einzelnachweis als BA abgesetzt werden (nach BMF v. 20.5.2009 - IV C 6 - S 2246/07/10002, BStBl. I 2009, 642, je Kind und Monat 300 € bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden; zur Kürzung bei einer geringeren Arbeitszeit s. BMF v. 20.5.2009 - IV C 6 - S 2246/07/10002, BStBl. I 2009, 642; vgl. dazu Benzler, DStR 2009, 954; Gragert, NWB 2009, 1827).
- ▶ **Übungsleiter:** Ab VZ 1980 ist § 3 Nr. 26 anzuwenden (s. Erläuterungen zu 3 Nr. 26).
- ▶ **Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 26b** für „Aufwandsentschädigungen nach § 1835a des Bürgerlichen Gesetzbuchs, soweit sie zusammen mit den stfreien Einnahmen im Sinne der Nummer 26 den Freibetrag nach Nummer 26 Satz 1 nicht überschreiten“ mit der Folge, dass (bei alleiniger Tätigkeit als ehrenamtlicher Betreuer) bis zu sechs Betreuungen stfrei geführt werden können, da sechs Pauschalzahlungen à 399 € die Summe von 2 394 € ergibt. Für die siebte und weitere ehrenamtliche Betreuungen, die nunmehr (wie beim Berufsbetreuer) sonstige selbständige Einkünfte (§ 18 Abs. 1 Nr. 3) darstellen, sind ohne Einzelnachweis 25 % als WK in Abzug bringen (vgl. Deinert, Be-

treuungsrechtliche Praxis 2018, 56, unter Bezugnahme auf BSG v. 24.8.2017 – B 4 AS 9/16, R, FamRZ 2018, 307, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 19.3.2018 – 1 BvR 459718 nicht angenommen).

Einstweilen frei.

39–43

VIII. Verfahrensfragen zu § 18

44

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden grds. im persönlichen Veranlagungsverfahren zur ESt ermittelt und festgestellt; diese Feststellung bildet eine unselbständige Besteuerungsgrundlage des EStBescheids. Ausnahmsweise werden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gesondert (oder gesondert und einheitlich) festgestellt. Es handelt sich dann um selbständige Besteuerungsgrundlagen, die in einem Feststellungsbescheid festgestellt werden. Es gelten im Wesentlichen die gleichen Grundsätze wie für die Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb. Dabei darf das FA eine Außenprüfung nach den Größenmerkmalen auch bei einer freiberuflichen Rechtsanwaltssozietät gesellschaftsbezogen vornehmen und danach die Einordnung als freiberuflicher Großbetrieb vornehmen (BFH v. 13.12.2018 – 7 K 128/15, BFH/NV 2019, 385, mit Anm. *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 14/2019 Anm. 1). Auch für Freiberufler gilt, dass die Häufigkeit von Außenprüfungen auf der Tatbestandsseite von §§ 193 Abs. 1, 194 Abs. 1 Satz 2 AO nicht beschränkt ist und insbes. ist den Vorschriften nicht zu entnehmen, dass Außenprüfungen nur mit zeitlichen Abständen durchgeführt werden dürfen (FG Köln v. 24.5.2017 – 3 K 101/15, EFG 2017, 1856, rkr., mit Anm. *Weingarten*, EFG 2017, 1859).

Gesonderte Feststellung: Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, nicht andere Einkünfte aus selbständiger Arbeit, werden nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO auch bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen nach Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (mehrere Einkunftsbezieher) gesondert festgestellt, wenn das nach § 18 Abs. 1 Nr. 1–3 AO für die gesonderte Feststellung zuständige FA nicht auch nach § 19 AO für die Steuern vom Einkommen zuständig ist (vgl. BFH v. 9.8.1995 – XI R 109/92 BFH/NV 1996, 404); zur Zuständigkeit bei Ausübung freiberuflicher Tätigkeit in mehreren Gemeinden BFH v. 16.11.2006 – XI B 156/05, BFH/NV 2007, 401; die Zuständigkeit des zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums für die gesonderte Feststellung freiberuflicher Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 AO zuständigen (Tätigkeits-)FA wird durch eine spätere Verlegung des Tätigkeitsorts des Stpfl. nicht berührt (BFH v. 21.10.2014 – I R 71/13, BFH/NV 2015, 468, unter Hinweis auf die zwischenzeitlich überholte gegenteilige Rspr. zB durch BFH v. 11.12.1987 – III R 228/84, BStBl. II 1988, 230). Liegen die Voraussetzungen für eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) und für eine Feststellung der stfreien, dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte (§ 180 Abs. 5 Nr. 1 AO) vor, können beide Feststellungen miteinander verbunden werden. Eine Nachholung der Feststellung gem. § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO ist auch während des finanzgerichtlichen Verfahrens möglich (BFH v. 21.2.2017 – VIII R 46/13, BStBl. II 2017, 745).

Die nach der Rspr. des BFH zur sog. Zebra-Gesellschaft notwendige Feststellung eines Gewinns aus der Veräußerung von Gesellschaftsvermögen als Einkünfte eines betrieblich beteiligten Gesellschafters durch das Gesellschafts-FA

kann nach § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO unterbleiben, wenn die Höhe des Veräußerungsgewinns und seine Verteilung auf die Gesellschafter nicht zweifelhaft ist.

BFH v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BStBl. II 2001, 798; die verbindliche Entsch. über die Einkünfte eines betrieblich an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft beteiligten Gesellschafters ist sowohl ihrer Art als auch ihrer Höhe nach durch das für die persönliche Besteuerung dieses Gesellschafters zuständige (Wohnsitz-)FA zu treffen (BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679).

Über gesonderte (und einheitliche) Feststellung bei Mitunternehmern s. Anm. 420.

Antrag für Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 Satz 1: In den Fällen des § 18 Abs. 3 (Veräußerung des Vermögens, eines selbständigen Teils davon oder eines Anteils), für die § 16 Abs. 2 bis 4 entsprechend gelten, kommt ein ermäßigter StSatz in Betracht, s. Erläuterungen zu § 34. Der ermäßigte StSatz wird nur auf Antrag gewährt (s. § 16 Abs. 4).

45–49 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Einkünfte aus selbständiger Arbeit

I. Einkunftsart selbständige Arbeit

Schrifttum: *Labus*, Die einkommensteuerliche Behandlung der freien Erfinder, BB 1951, 389; *Vangerow*, Zur Abgrenzung der freiberuflichen Tätigkeit, StuW 1954 Sp. 93; *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, Köln 1973; *Greif*, Die Beurteilung der steuerlichen Abgrenzung der Einkünfte aus freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit unter besonderer Berücksichtigung der BFH-Entscheidungen zur Abgrenzung bei Ärzten und Steuerberatern, DStR 1977, 560; *Bordewin*, Zweifelsfragen zur Einkommenbesteuerung der freien Berufe, DStZ 1980, 459; *Grube*, Zum Unternehmensberater als Freiberufler, StuW 1981, 34; *Wolff-Diepenbrock*, Zur Begriffsbestimmung der Katalogberufe und der ihnen ähnlichen Berufe in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, DStZ 1981, 333; *List*, Neue Berufe aus steuerrechtlicher Sicht, BB 1993, 1488; *Kupfer*, „Freie Mitarbeiter“ im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, KÖSDI 1997, 11368; *Worzalla*, Arbeitsverhältnis, Selbständigkeit, „Scheinselbständigkeit“, in *Begelsdorf/Bernstein/Glaubitz* ua. (Hrsg.), FS Dieter Stege, Köln 1997, 322; *Mar*, Sozialversicherungsrechtliche Neuregelungen zur „Scheinselbständigkeit“ mit steuerrechtlicher Auswirkung?, StuB 1999, 215; *Olbing*, Neue Gefahren bei freier Mitarbeit, GmbH-StB 1999, 135; *Wotschofsky/Hüsing*, Zur Gewerblichkeit freiberuflich Tätiger am Beispiel des Unternehmensberaters, Stbg 1999, 326; *Boecken*, Der Status des Vertragsarztes: Freiberufler oder arbeitnehmerähnlicher Partner im System der gesetzlichen Krankenversicherung, in *Geis* (Hrsg.), FS Hartmut Maurer, München 2001, 1091; *Wolf*, Einkünftequalifikation der Tätigkeit von Musikern: Selbständiges, nichtselbständiges oder gewerbliches Musizieren?, FR 2002, 202; *Kempermann*, Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit unter besonderer Berücksichtigung von Rechtsanwältinnen, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern, StbJb. 2003/04, 379; *Breuer*, Die Zukunft der Freien Berufe zwischen Deregulierung und Neuordnung, DVBl. 2010, 1010; *Demuth*, Abgrenzung der freiberuflichen von der gewerblichen Tätigkeit, EStB 2010, 187; *Kleffmann*, Basics der Einkommensermittlung, FuR 2010, 533 und 612; *Kratzsch*, Einkünftequalifizierung im IT-Bereich, PFB 2010, 89; *Reinke/Pruns*, Wer ist selbstständig künstlerisch tätig?, PFB 2010, 33; *Kratzsch*, Enge Gestaltungsspielräume für Beteiligungen bei Freiberuflern, PFB 2010, 229; *Steinhauff*, BFH erweitert Kreis der Freiberufler im Bereich der EDV, NWB 2010, 819; *Streck/Finke*, Anwaltliches Ehrenamt und Steuerrecht, AnwBl. 2010, 262; *Zaumseil*, Abgrenzungsmerkmale der den Katalogberufen ähnlichen freien Berufe nach jüngster BFH-Rechtsprechung, FR 2010353; *Pezzer*, Die Besteuerung der freien Berufe gemäß § 18 EStG – eine der abenteuerlichsten

Kletterwände des Einkommensteuerrechts, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 491; *Gehm*, Patente und Erfindungen im Steuerrecht – ein Überblick, Mitteilungen der deutschen Patentanwälte 2011, 410; *Grager*, Einkünfte aus selbständiger Arbeit, NWB 2011, 2534; *Hallerbach*, Aktuelle Probleme bei der Besteuerung von Freiberufler, StuB 2011, 250; *Nebe*, Einkünfte aus selbständiger Arbeit auch bei überörtlicher Anstellung eines Arztes – Hinweise zu aktuellen ertragsteuerlichen Aspekten bei Arztpraxen, Stbg 2013, 310; *Kubate/Riegler/Strassen*, Zur Gewerblichkeit freiberuflich tätiger Personengesellschaften, DStR 2014, 1949; *Pfaffmann*, Einkünftequalifikation bei IT-Berufen, FR 2014, 162; *Brandt*, Die Entwicklung der Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit seit der Gründung des Reichsfinanzhofs vor 100 Jahren, BB 2018, 2334; *Gröne*, Besteuerung von Erfindervergütungen auf Seiten der Erfinder, DStZ 2018, 463; *Ziegler*, Freiberufliche Tätigkeit im Lichte der Rechtsprechung der verschiedenen Gerichtszweige, Medizinrecht 2018, 645; *Dreßler*, Einkünfte aus „Selbständiger Tätigkeit“ nach neuerem deutschem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder dem sonstigen Ausland, StBp. 2019, 146.

1. Regelungsinhalt des Abs. 1

50

Die Einkunftsart selbständige Arbeit besteht aus vier Gruppen:

- Einkünfte der Freiberufler gem. Abs. 1 Nr. 1 mit den beiden Untergruppen (s. BFH v. 14.12.1972 – IV R 12/68, BStBl. II 1973, 159):
 - Katalogberufe (namentlich benannte Berufe, s. Anm. 140 ff.) und ähnliche Berufe (s. Anm. 215 ff.),
 - wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende und erzieherische Tätigkeit (s. Anm. 91 ff.),
- Einkünfte der staatlichen Lottereeinnehmer gem. Abs. 1 Nr. 2 (s. Anm. 246 ff.),
- Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gem. Abs. 1 Nr. 3 (s. Anm. 251 ff.),
- Einkünfte Beteiligter bestimmter vermögensverwaltender Gesellschaften oder Gemeinschaften gem. Abs. 1 Nr. 4 (s. Anm. 276 ff.).

Die Aufzählung in Abs. 1 Nr. 1–4 ist insoweit erschöpfend. Dagegen sind die Aufzählungen freiberuflicher Tätigkeiten in Abs. 1 Nr. 1 und sonstiger Tätigkeiten in Nr. 3 nur beispielhaft und der Ausdehnung fähig (die Streichung des Worts „insbesondere“ in Nr. 1 durch das StÄndG v. 30.7.1960 diente nur der sprachlichen Vereinfachung, da Abs. 1 Nr. 1 „ähnliche Berufe“ erwähnt).

Unabhängig von diesen gesetzlichen Aufzählungen und Umschreibungen müssen die Voraussetzungen der Selbständigkeit (Anm. 51 ff.) und der Arbeitstätigkeit (Anm. 60) in Abgrenzung zu anderen Tätigkeiten erfüllt sein.

2. Selbständigkeit

a) Begriff der Selbständigkeit

51

Nach dem Einleitungssatz des Abs. 1 (und der Überschrift zu § 18) muss es sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit handeln. Die Selbständigkeit ist auch Wesensmerkmal gewerblicher Tätigkeit (§ 15 Abs. 2 Satz 1). Die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen ist für ESt, GewSt und USt grds. nach denselben Grundsätzen zu beurteilen. Dabei kommt der jeweiligen sozial- und arbeits- oder strechtl. Beurteilung zwar indizielle Bedeutung zu; eine rechtl. Bin-

dung besteht aber nicht (FG München v. 18.4.2012 – 9 K 1249/09, EFG 2012, 1550, rkr.).

Zu Selbständigkeit s. § 15 Anm. 1031 ff. sowie das Schrifttum vor § 15 Anm. 1031; s. auch Anm. 600: „Filmarchitekt“, „Fleischbeschauer“, „Geistlicher“, „Geschäftsführer“, „Schriftleiter“, „Stundenbuchhalter“, „Synchronsprecher“, „Tierarzt“, „Verkaufsleiter“, „Vorstandsmitglied“, „Wissenschaftler“.

Selbständig tätig ist, wer Unternehmerinitiative entfaltet und Unternehmerisiko trägt (§ 15 Anm. 1031 mwN).

- *Abgrenzung gegenüber dem Begriff „nichtselbständig“*: Das Merkmal der „Selbständigkeit“ in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und § 18 ist in Abgrenzung zu dem gegensätzlichen Begriff der „Nichtselbständigkeit“ in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und § 19 festzustellen (s. auch § 19 Anm. 19 ff.). § 1 LStDV beschreibt zutr. die Merkmale, anhand derer zu entscheiden ist, ob Arbeit nichtselbständig (§ 19) erbracht wird. Danach ist ArbN, wer seine Arbeitskraft in abhängiger Stellung schuldet. Kennzeichnend hierfür ist, dass die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Anleitung des ArbG steht oder im geschäftlichen Organismus des ArbG dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist; wesentliches Kriterium für die Verneinung einer ArbN-Eigenschaft und damit für die Annahme selbständiger Berufsausübung ist dabei, ob der Stpfl. auf eigene Rechnung und Gefahr arbeitet, mithin ein eigenes unternehmerisches Risiko trägt.

BFH v. 14.12.1978 – R 121/76, BStBl. II 1979, 188; BFH v. 14.6.1985 – VI R 150-152/82, BStBl. II 1985, 661; BFH v. 18.7.1985 – VI R 93/80, BStBl. II 1985, 644; BFH v. 24.7.1992 – VI R 126/88, BStBl. II 1993, 155; BFH v. 24.8.1995 – IV R 60-61/94, BStBl. II 1995, 888, betr. EDV-Berater mit Tätigkeit für nur ein Unternehmen, aber ohne Lohnfortzahlungsanspruch im Krankheitsfall oder Urlaubsgeldanspruch, dafür mit Beteiligung am Erfolg des Unternehmens; BFH v. 29.3.2017 – I R 48/16, BFH/NV 2017, 1316; Krüger in Schmidt, 38. Aufl. 2019, § 19 Rz. 4; s. § 19 Anm. 27.

- *Keine Änderung für sog. Scheinselbständige*: Die durch das Gesetz zu Korrekturen im Sozialversicherungsrecht und zur Sicherung der Arbeitnehmerrechte v. 19.12.1998 (BGBl. I 1998, 3843) geschaffene Neuregelung des Sozialversicherungsrechts zum 1.1.1999 zur sog. Scheinselbständigkeit (§ 7 Abs. 4 SGB IV) mit der Vermutung einer abhängigen Beschäftigung unter bestimmten Voraussetzungen (keine Beschäftigung sozialversicherungspflichtiger ArbN, regelmäßige Tätigkeit im Wesentlichen nur für einen Auftraggeber, für Beschäftigte typische Arbeitsleistungen und keine unternehmerische Tätigkeit am Markt) hat nur das Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht, nicht aber das StRecht betroffen, für das weiterhin die alten Grundsätze zur Abgrenzung der §§ 18 und 19 gelten.

Vgl. Kupfer, KÖSDI 1997, 11368; Worzalla, FS Stege, 1997, 322; Olbing, GmbH-StB 1999, 135; Mar, StuB 1999, 215.

Gesamtbild der Verhältnisse als Beurteilungsmaßstab: Ob im Einzelfall die Merkmale für die Annahme der ArbN-Eigenschaft oder die Merkmale für eine selbständige Berufstätigkeit überwiegen, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (BFH v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. II 1991, 409; BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 584); die Art der zu berücksichtigenden Merkmale unterliegt dabei der revisionsgerichtlichen Überprüfung, wäh-

rend die Gewichtung der einzelnen Merkmale allein der tatrichterlichen Würdigung unterliegt.

BFH v. 14.6.1985 – VI R 150-152/82, BStBl. II 1985, 661; BFH v. 29.3.2017 – I R 48/16, BFH/NV 2017, 1316; mit Anm. Weiss, DStRK 2017, 297; Schick, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 60; aA noch BFH v. 26.3.1969 – V 241/65, StRK UStG 1951 § 2 Abs. 1 R. 256: Ausschließlich Tatsachenwürdigung.

Als Indizien gegen die Annahme der Selbständigkeit kommen – neben den bereits genannten Merkmalen – in Betracht: Persönliche Abhängigkeit; Weisungsgebundenheit hinsichtlich Zeit, Ort und Inhalt der Tätigkeit; gleichbleibende Tätigkeit an einem Ort; feste Arbeitszeiten; Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit; Notwendigkeit der engen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern; Ausführung von einfachen Tätigkeiten, bei denen Weisungsabhängigkeit die Regel ist; Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolgs; Vergütung der Leistung nach Zeiteinheiten mit besonderem Honorar für Überstunden, Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall; Anspruch auf Sozialleistungen wie Urlaubs- und Krankengeld; keine Delegationsbefugnis, sondern Verpflichtung, die geschuldeten Dienste persönlich zu erbringen (vgl. die Zusammenstellung in BFH v. 14.6.1985 – VI R 150-152/82, BStBl. II 1985, 661; BFH v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534; zur Selbständigkeit eines Rundfunkermittlers; BFH v. 25.6.2009 – V R 37/08, BStBl. II 2009, 873; BFH v. 14.4.2010 – XI R 14/09, BFHE 230, 245; BFH v. 12.10.2010 – I B 176/09, BFH/NV 2011, 255, mwN; Kessler, FS 75 Jahre RFH/BFH, 1993, 563 [574] mwN; zu weiteren Einzelheiten s. § 19 Anm. 71 ff.). Die vorbezeichneten Merkmale sind im jeweils konkreten Einzelfall zu gewichten und gegeneinander abzuwägen (BFH v. 29.3.2017 – I R 48/16, BFH/NV 2017, 1316; vgl. zur Selbständigkeit eines Geschäftsführers einer GmbH hinsichtlich seiner für die Gesellschaft erbrachten Beratungsleistungen – auch unter dem Gesichtspunkt der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr FG Düss. v. 24.4.2018 – 14 K 2347/15 G, EFG 2018, 1287).

Der Vertragswille der Beteiligten ist bedeutsam, wenn eine Tätigkeit ihrer Art nach sowohl in selbständiger als auch in unselbständiger Stellung geleistet werden kann und die dazu abgeschlossenen Verträge ernsthaft vereinbart und tatsächlich durchgeführt worden sind (s. BFH v. 24.11.1961 – VI 163/59 U, BStBl. III 1962, 183; BFH v. 14.6.1985 – VI R 150-152/82, BStBl. II 1985, 661; BFH v. 23.4.1997 – VI R 12/96, BFH/NV 1997, 577; Kessler, FS 75 Jahre RFH/BFH, 1993, 563 [574] mwN).

Vgl. zur Freiberuflichkeit eines Darstellers in einer Fernsehserie – anders als beim Fernseh- oder Kinofilm – bei Einstellung durch die Fernsehanstalt als freien Mitarbeiter FG München v. 24.10.1968 – II (VI) 291/65, EFG 1969, 79, rkr., sowie zur Selbständigkeit eines Piloten trotz Einbindung in die Dienstpläne der Fluggesellschaft bei fehlendem Anspruch auf Urlaub und Lohnfortzahlung im Krankheitsfall BFH v. 24.8.1995 – IV R 60-61/94, BStBl. II 1995, 888.

b) Einzelfälle der Abgrenzung zur Nichtselbständigkeit

52

Ärzte: Trotz vertraglicher Bindungen gegenüber Krankenkassen und der Zugehörigkeit zur Kassenärztlichen Vereinigung erfüllen in eigener Praxis tätige Ärzte hinsichtlich der Unabhängigkeit der Berufsausübung auch heute noch den Typus-Begriff des Freiberufers und sind damit nicht „arbeitnehmerähnlicher Partner“ der Krankenkassen oder der Kassenärztlichen Vereinigung (Boecken, FS Maurer, 2001, 1091).

Bei den von einem angestellten Chefarzt eines Kreiskrankenhauses aufgrund des Arbeitsvertrags rechtmäßig erhobenen Liquidationen für die privatärztliche Behandlung von Patienten handelt es sich allerdings um Arbeitslohn, wenn die entsprechende Tä-

tigkeit zu seinen Dienstaufgaben und damit zur Gesamtvergütung seines Dienstaufgabenbereichs gehört, die wahlärztlichen Leistungen mithin innerhalb des Dienstverhältnisses erbracht werden (BFH v. 5.10.2005 – VI R 152/01, BStBl. II 2006, 94, mit Anm. Müller, Inf. 2006, 185, Hagen/Luche, Medizinrecht 2006, 715; BFH v. 11.8.2009 – VI B 46/08, BFH/NV 2009, 1814; FG Rhld.-Pf. v. 22.10.2008 – 2 K 2583/07, DStRE 2009, 585, rkr.; FG München v. 25.6.2015 – 15 K 3749/13, juris, rkr.). Ob wahlärztliche Leistungen innerhalb oder außerhalb des Dienstverhältnisses erbracht werden, beurteilt sich – so BFH v. 5.10.2005 – VI R 152/01, BStBl. II 2006, 94 – nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall (vgl. dazu Schade/Bechtel, Arztrecht 2006, 200 sowie Schade/Bechtel, DB 2006, 358).

Aushilfstätigkeit, Heimarbeit: Wird ein entlassener ArbN nach Lösung des Arbeitsverhältnisses fallweise für den bisherigen ArbG tätig, so kommt es ebenfalls darauf an, ob er den Einsatz seiner Arbeitskraft oder einen bestimmten Erfolg schuldet (s. Nds. FG v. 19.12.1962 – V (U) 203/59, EFG 1963, 378, rkr.).

Zu Hause im Auftrag eines Betriebs (im Rahmen einer Aushilfstätigkeit) arbeitende Bauzeichnerin ist als selbständig tätig anzusehen (FG Bremen v. 16.10.1990 – II 228/87 K, EFG 1991, 389, rkr.). Dies gilt nach BFH (BFH v. 24.11.1961 – VI 183/59 S, BStBl. III 1962, 37) regelmäßig für Heimarbeiter, sofern es nicht im Einzelfall an einem Unternehmerrisiko fehlt (s. BFH v. 13.2.1980 – I R 17/78, BStBl. II 1980, 303). Zur Selbständigkeit von aushilfsweise beschäftigten Berufsmusikern Wolf, FR 2002, 202.

Rundfunk- und Fernsehmitarbeiter: Freie Mitarbeiter bei einer öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalt sind nach Hess. FG (Hess. FG v. 8.12.1989 – 1 K 1799/88, EFG 1990, 310, rkr.) selbständig tätig, wenn sie auf eigene Kosten und eigenes Risiko Beiträge produzieren und Urheberrechte verkaufen; andererseits kann nach FG Rhld.-Pf. (FG Rhld.-Pf. v. 27.6.1988 – 5 K 532/87, EFG 1989, 22, rkr.) der Redakteur einer Rundfunkanstalt auch dann ArbN sein, wenn er auf der Basis von Einzelhonoraren tätig ist. Nach BFH (BFH v. 26.7.2006 – VI R 49/02, BStBl. II 2006, 917) sind auch Wiederholungshonorare und Erlösbeteiligungen, die an ausübende Künstler von Hörfunk- oder Fernsehproduktionen als Nutzungsentgelte für die Übertragung originärer urheberrechtl. Verwertrungsrechte gezahlt werden, kein Arbeitslohn.

Entsprechend ist auch ein wiederholt als freier Mitarbeiter beschäftigter Rundfunksprecher wegen seiner Weisungsabhängigkeit gegenüber der Rundfunkanstalt sowie wegen fehlenden Unternehmerrisikos vom BFH als ArbN angesehen worden (BFH v. 14.10.1976 – V R 137/73, BStBl. II 1977, 50). Zur Selbständigkeit von Rundfunkbeauftragten (Ermittlern von sog. Schwarzhörern) s. BFH v. 10.8.1994 – I B 17/94, BFH/NV 1995, 205, mwN). Soweit nach BMF (BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638) Mitarbeiter bei Hörfunk und Fernsehen grds. nichtselbständig tätig sind, handelt es sich um eine sog. norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, der keine Rechtsnormqualität zukommt und die die Gerichte nicht bindet (BFH v. 4.12.2008 – XI B 250/07, BFH/NV 2009, 394).

Regisseur und Kameramann: Im Ausland ansässige Regisseure und Kameramänner, die für den Dreh von Werbespots durch einen Produzenten im Inland tätig werden, können selbständig tätig sein (BFH v. 2.7.2008 – VI R 19/07, BFH/NV 2008, 1485, unter Bezugnahme auf BFH v. 14.6.2007 – VI R 5/06, BStBl. II 2009, 931).

Sportbeteiligte: Ein nebenberuflicher Fußballtrainer mit nicht mehr als sechs Stunden wöchentlicher Arbeitszeit erzielt nach Hess. FG (Hess. FG v. 9.7.1993 – 4 K 2744/92, EFG 1994, 396, rkr.) regelmäßig Einkünfte aus selbständiger Ar-

beit (zur Frage der Liebhaberei s. Anm. 69). Zur ArbN-Eigenschaft von Amateur-Fußballspielern s. BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303.

Telefoninterviewer: Für die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorzunehmende Würdigung, ob eine Tätigkeit selbständig oder unselbständig ausgeübt wird, ist auch für Telefoninterviewer wesentliches Indiz für die Annahme selbständiger Tätigkeit, dass ihre Vergütung auf der Basis von Erfolgshonoraren vorgenommen wird (BFH v. 18.6.2015 – VI R 77/12, BStBl. II 2015, 903, mit Anm. *Bergkemper*, FR 2015, 1088; *Janz*, EStB 2015, 433; Hess. FG v. 29.11.2017 – 4 K 1709/15, EFG 2018, 1294, rkr.).

c) Teilweise Selbständigkeit und selbständige Nebentätigkeit

53

Schrifttum: *Eggebrecht*, Einkommensteuer und Umsatzsteuer bei den Nebeneinkünften aus wissenschaftlicher, künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit, DStZ 1982, 423; *Horlemann*, Steuerfragen für Dozenten einer Volkshochschule, DStZ 1991, 395.

Teilweise Selbständigkeit: Es werden stl. zwei Tätigkeiten ausgeübt, wenn ein Stpfl. mit einem Teil seiner beruflichen Tätigkeit selbständig und im Übrigen unselbständig tätig ist.

So kann ein RA gleichzeitig Syndikus eines gewerblichen Unternehmens oder ein angestellter Krankenhausarzt gleichzeitig Betreiber einer eigenen (selbständigen) Privatpraxis sein. Die jeweiligen Tätigkeitsbereiche sind, sofern nicht im Einzelfall zwischen ihnen ein untrennbarer Zusammenhang besteht, stl. unabhängig voneinander zu würdigen (s. BFH v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414; BFH v. 4.10.1984 – IV R 131/82, BStBl. II 1985, 51; *Kessler*, FS 75 Jahre RFH/BFH, 1993, 563 [575] mwN). Anders jedoch bei einer Sozietät (s. Anm. 79).

Fehlt es an einer inhaltlichen, zeitlichen und organisatorischen Trennung der „hauptberuflichen“ Tätigkeit als Arzt und der „nebenberuflichen“ Tätigkeit als „Lehrarzt“ und wird damit der Hauptteil des „Nebenberufs“ gleichsam en passant zum „Hauptberuf“ durchgeführt, liegt eine einheitliche hauptberufliche Tätigkeit vor, auf die StErmäßigung nach § 3 Nr. 26 nicht anwendbar ist (Schl.-Holst. FG v. 7.3.2018 – 2 K 174/17, EFG 2018, 925, rkr., mit Anm. *Becker-Wulf*, GesundheitsRecht 2018, 709; *Wackerbeck*, EFG 2018, 927). Ebenso hat der BFH eine Trennbarkeit zwischen einer hauptberuflich ausgeübten – nichtselbständigen – Lehrertätigkeit an einer Schule und der Abfassung von Lehrbriefen für den Unterricht an dieser Schule verneint (BFH v. 13.12.2016 – VIII R 43/14, BFH/NV 2017, 487).

Nebentätigkeit: Sie betrifft eine Tätigkeit, die jemand neben seinem Hauptberuf in einem Arbeitsverhältnis oder im Rahmen eines Tätigkeitsverhältnisses, das einem Arbeitsverhältnis ähnlich ist, ausübt, insbes. wenn er in das Unternehmen (Betrieb oder Haushalt) des Leistungsempfängers derart eingegliedert ist, dass er dessen Weisungen hinsichtlich der geschuldeten Arbeitsleistung zu folgen hat (vgl. § 1 Abs. 3 LStDV; BFH v. 24.11.1961 – VI 183/59 S, BStBl. III 1962, 37). In einem solchen Fall sind die Einnahmen aus der Nebentätigkeit Arbeitslohn. Dagegen ist der nebenberuflich Tätige in den übrigen Fällen als selbständig anzusehen, und zwar selbst dann, wenn seine Stellung wegen der Weisungsbefugnis des Leistungsempfängers oder wegen anderer Umstände derjenigen eines ArbN ähnlich ist, jedoch kein Arbeitsverhältnis besteht. Die Einkünfte aus einer solchen Nebentätigkeit gehören idR zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd. § 18; s. § 19 Anm. 73 „Dauer der Beschäftigung“.

Einstweilen frei.

54–59

60 3. Selbständige Arbeit

Begriff der Arbeit: Während die Erwerbstätigkeit typischerweise bei den gewerblichen Einkünften durch Kapitaleinsatz und in der LuF durch die Urproduktion geprägt ist, liegt eine Arbeitstätigkeit iSd. § 18 (und des § 19) vor, wenn der Stpfl. in erster Linie selbst mit seinen geistigen oder körperlichen Kräften einen Erfolg erstrebt.

Abgrenzung zu anderen Tätigkeiten: Von der nichtselbständigen Arbeit (§ 19) unterscheidet sich die selbständige Arbeit im Wesentlichen nur durch das Merkmal der Selbständigkeit (s. Anm. 51), von den Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung dadurch, dass dort die Nutzung von Kapitalvermögen bzw. die Überlassung eines Mietgegenstands gefordert wird.

▶ **Abgrenzung zum Gewerbebetrieb:** § 18 enthält keine Subsidiaritätsklausel (wie §§ 20 Abs. 3, 21 Abs. 3, 22 Nr. 3 und 23 Abs. 3), so dass beide Einkunftsarten einander ausschließen (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428; BFH v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771). Sowohl für gewerbliche als auch für freiberufliche Einkünfte sind Selbständigkeit (Anm. 51), Nachhaltigkeit (Anm. 286), Gewinnerzielungsabsicht sowie idR Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (s. Anm. 69 ff.) prägend.

▶ **Grundsätzliche Unterscheidung nach Kapitaleinsatz und geistiger, persönlicher Leistung:** Die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit unterscheidet sich vom gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb idR dadurch, dass der Einsatz von Kapital gegenüber der geistigen Arbeit und der eigenen Arbeitskraft in den Hintergrund tritt (BFH v. 10.10.1963 – IV 198/62 S, BStBl. III 1964, 120).

Dies gilt zwar für die Mehrzahl freier Berufe, aber auch für eine große Zahl gewerblicher Dienstleistungsbetriebe (zB Handelsvertreter, Makler); folglich sind der Einsatz persönlicher Arbeitskraft und das Fehlen von Kapital keine allgemeinen Wesensmerkmale der selbständigen Arbeit iSv. § 18 (BFH v. 19.10.1961 – IV 213/59, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 151; BFH v. 26.10.1977 – I R 110/76, BStBl. II 1978, 137; BFH v. 15.5.1997 – IV R 33/95, BFH/NV 1997, 751).

▶ **Unterscheidung nach Art und Umfang der Arbeit:** Der Unterschied liegt allein in der Art der Arbeit, die beim Gewerbebetrieb mehr routinemäßig, bei der selbständigen Arbeit, jedenfalls den Tatbeständen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 3 mehr unter Einsatz eines meist besonders qualifizierten geistigen Vermögens und zur Bewältigung individueller, wechselnder Aufgaben ausgeübt wird. Der Begriff des Betriebs erhält bei selbständiger Tätigkeit insofern einen anderen Inhalt, als die Ausübung einer auf Ausbildung und Können beruhenden Tätigkeit das beherrschende Moment bildet. Das gilt auch dort, wo die Tätigkeit ein nicht unerhebliches BV erfordert (BFH v. 10.10.1963 – IV 198/62 S, BStBl. III 1964, 120). Vgl. auch FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 26.6.1970 – V 29/70, EFG 1970, 449, rkr.: Entscheidend ist die Art der Tätigkeit und ihre etwaige Ähnlichkeit zu anderen anerkannten gewerblichen Berufen; s. auch § 15 Anm. 1072 und *Wihtol*, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 15 Ziff. 1 R. 22 zur Maßgeblichkeit der Verkehrsauffassung bei Abgrenzungsfragen sowie zur fehlenden Bindungswirkung der sozialrechtl. Beurteilung für die estl. Abgrenzung selbständiger und unselbständiger Tätigkeit FG Rhld.-Pf. v.

23.1.2014 – 6 K 2294/11, EFG 2014, 538, best. durch BFH v. 12.12.2017, VIII R 9/14, BStBl. II 2018, 387.

Einstweilen frei.

61–64

II. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (Abs. 1 Nr. 1)

1. Begriff des freien Berufs (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1)

a) Freier Beruf als unbestimmter Rechtsbegriff

65

Begriff des freien Berufs: Für die freien Berufe gibt es keinen einheitlichen Oberbegriff (BVerfG v. 25.2.1960 – 1 BvR 239/52, BVerfGE 19, 354; BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125). Der Katalog des Abs. 1 Nr. 1 umfasst, bedingt durch die historische Entwicklung, durchaus heterogene Berufe unter dem Oberbegriff der „freiberuflichen Tätigkeit“, ohne dass sich alle aufgezählten Berufe auf einen tragenden Gesichtspunkt zurückführen ließen. Bei den freien Berufen sind der geistige Gehalt der Tätigkeit oder die Betätigung ohne Kapitaleinsatz zwar bedeutsam, aber nicht typisch. Zur Frage, wie die Rspr. bei Fehlen eines eindeutigen Rechtsbegriffs „Freier Beruf“ die Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit vornimmt, vgl. *Greif*, DStZ 1977, 560; *Erdweg*, FR 1978, 417.

Der Qualifizierung eines Berufs in einer Berufsordnung als freiberuflich kommt strechtl. keine Bedeutung zu (BFH v. 8.6.1977 – I R 40/75, BStBl. II 1977, 668, betr. Wirtschaftsprüfer- oder Steuerberaterberuf). Unerheblich ist auch, ob ein Beruf in statistischen Verzeichnissen, Erhebungen über Berufsgruppen oder in Nachschlagewerken als freiberuflich bezeichnet wird (BFH v. 25.4.1978 – VIII R 149/74, BStBl. II 1978, 565).

§ 18 enthält keine Begriffsbestimmung der freiberuflichen Tätigkeit, auch keine erschöpfende Aufzählung der freien Berufe. Den Beispielen ist gemeinsam, dass die Tätigkeit selbständig – dh. nicht als ArbN – ausgeübt werden muss; zur Abgrenzung s. Anm. 51. Eine Tätigkeit ist freiberuflich, wenn sie von dem Angehörigen eines der in Abs. 1 Nr. 1 aufgeführten Berufe oder eines ähnlichen Berufs im Rahmen dieses Berufs ausgeübt wird. Ein „ähnlicher Beruf“ liegt vor, wenn er die Merkmale eines in Abs. 1 Nr. 1 erwähnten Berufs aufweist; s. dazu besonders Anm. 215 ff.

b) Begriffsmerkmale des freien Berufs

aa) Erfordernis einer qualifizierten Vorbildung

66

Ein ähnlicher Beruf iSd. Abs. 1 Nr. 1 kann im Allgemeinen, ebenso wie die meisten dort namentlich aufgeführten Berufe, nur aufgrund einer Vorbildung in der betreffenden Geistesdisziplin ausgeübt werden (vgl. dazu RFH v. 30.5.1927, RStBl. 1927, 190; ähnlich RFH v. 9.7.1919, RFHE Bd. 1 A, 129; RFH v. 8.4.1920, RStBl. 1920, 297; RFH v. 28.1.1921, RStBl. 1921, 173). Zweifelhaft ist, ob dieser Gedanke nach der ständigen Erweiterung des Katalogs der freien Berufe (s. Anm. 2) noch uneingeschränkt zutrifft. Eine abgeschlossene wissenschaftliche Ausbildung ist nicht erforderlich, sondern eine wissenschaftliche Vorbildung genügt, wie zB bei Angehörigen der Heilberufe. Eine künstlerische

oder schriftstellerische Tätigkeit iSd. § 18 kann uU auch ohne jede Vorbildung ausgeübt werden, ein den einzeln aufgeführten Berufen ähnlicher Beruf iSd. Abs. 1 Nr. 1 jedoch wohl kaum.

67 bb) Bedeutung der Erlaubnis, Zulassung oder Bestallung zum Beruf

Für die Zuordnung einer Tätigkeit unter den Begriff der freien Berufe ist die im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG zulässige (gesetzliche) Abhängigkeit der beruflichen Tätigkeit von einer Berufserlaubnis, Berufszulassung oder Bestallung von entscheidender Bedeutung.

Rechtsprechung und Schrifttum zur Bedeutung der Erlaubnis, Zulassung oder Bestallung: Kann ein freier Beruf nach den berufsrechtl. Vorschriften nur aufgrund einer Erlaubnis, Zulassung oder Bestallung ausgeübt werden, so kann eine ohne diese Voraussetzung ausgeübte berufliche Tätigkeit nach der Rspr. des BFH nicht dem entsprechenden Katalogberuf iSd. Abs. 1 zugerechnet werden.

BFH v. 7.7.1976 – I R 218/74, BStBl. II 1976, 621; BFH v. 25.3.1977 – V R 144/77, BStBl. II 1977, 579; BFH v. 21.9.1989 – IV R 117/87, BStBl. II 1990, 153; BFH v. 21.6.1990 – V R 97/84, BStBl. II 1990, 804; BFH v. 3.6.1992 – V B 240/91, BFH/NV 1993, 283; BFH v. 26.10.1998 – V B 78/98, BFH/NV 1999, 528, betr. Musiktherapeutin. Zu den Einschränkungen dieses Grundsatzes bei der Feststellung eines den Heilberufen ähnlichen Berufs s. Anm. 216.

Wird die berufliche Tätigkeit durch eine Mitunternehmerschaft ausgeübt, so muss die ggf. erforderliche Erlaubnis, Zulassung oder Bestallung nach BFH (BFH v. 12.10.1989 – IV R 141/88, BFH/NV 1990, 438, mwN) bei allen Gesellschaftern gegeben sein. Fehlt die Voraussetzung, kann die gleichwohl ausgeübte Tätigkeit auch nicht als dem Katalogberuf ähnlich angesehen werden.

BFH v. 14.3.1975 – IV R 207/72, BStBl. II 1975, 576; BFH v. 7.7.1976 – I R 218/74, BStBl. II 1976, 621 (die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde hat BVerfG v. 26.11.1976 – 1 BvR 408/76, HFR 1977, 96, nicht zur Entsch. angenommen); BFH v. 9.10.1986 – IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124; BFH v. 10.12.1987 – IV R 176/85, BStBl. II 1988, 273; BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922; BFH v. 28.10.2008 – VIII R 73/06, BStBl. II 2009, 647, mit Anm. Kanzler, FR 2009, 667, Wischmann, EStB 2009, 121; BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BFH/NV 2009, 642, mit Anm. Kanzler, FR 2009, 671, Gebhardt, EStB 2009, 284, Keller, BB 2009, 761; zu den Anforderungen an die Berufsqualifikation im Übrigen s. Anm. 445).

Diese Auffassung wird im Schrifttum überwiegend geteilt (s. E. Becker, Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, 293; Hutter in Blümich, § 18 Rz. 70 [6/2014]; Birkenfeld/Jessen, DStZ 1982, 181; Erdweg, FR 1978, 417; Herzig/Kessler, DB 1985, 2476 und 2528; Güroff in LBP, § 18 Rz. 303 [6/2014]; Paus, DStZ/A 1986, 120; Richter, DStR 1968, 728; Schick, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 20ff., 40ff., mit der Einschränkung, dass bei Tätigkeiten in Bereichen mit lediglich geschützter Berufsbezeichnung wie zB Ingenieuren bei fehlender Qualifikation ähnliche Tätigkeit vorliegen kann; Wacker in Schmidt, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 130; Wolff-Diepenbrock, DStZ 1981, 333; krit. dazu Stuhmann in KSM, § 18 Rz. B 167 [9/2015]: keine Verneinung der Ähnlichkeit allein wegen fehlender Erlaubnisbedürftigkeit; aA auch Meyer/Richter, DStR 1969, 7).

Stellungnahme: Für die Ansicht des BFH, die berufsrechtl. erforderliche Zulassung, Bestallung oder Erlaubnis zur Ausübung eines der Katalogberufe in Abs. 1 Nr. 1 sei Tatbestandsmerkmal der Vorschrift, spricht der Wortlaut der

Regelung: Sie bezieht sich auf die „Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte“ und der anderen namentlich aufgeführten Berufe und legt deshalb die Auslegung nahe, dass die jeweiligen Einkünfte tatsächlich von Ärzten oder den anderen benannten Berufsinhabern und damit von Inhabern auch der ggf. formellen Berufsqualifikation (Zulassung, Bestallung, Erlaubnis) erzielt sein müssen, um als Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 1 berücksichtigt werden zu können (s. auch Anm. 216).

Auf den Grund für das Fehlen der formalen Berufszulassungsvoraussetzungen kommt es nach dem Tatbestand der Vorschrift nicht an. Deshalb kann auch der Steuerberater, der auf seine Zulassung verzichtet oder diese aufgrund Widerrufs durch die Steuerberaterkammer verloren hat, bei fortgesetzter steuerberatender Tätigkeit weder als Steuerberater noch als Tätiger in einem ähnlichen Beruf an gesehen werden (BFH v. 12.10.1989 – IV R 141/88, BFH/NV 1990, 438). Entsprechendes gilt für Rechtsanwälte nach Verlust oder Aufgabe ihrer Zulassung (FG Köln v. 1.12.2005 – 15 K 1555/05, EFG 2006, 511, rkr.). Zur Besonderheit der Einkünfteerzielung durch nicht qualifizierte Erben des Berufsangehörigen s. Anm. 16.

Zur Frage, ob die Tätigkeit bei fehlender Zulassung oder Erlaubnis insoweit als Ausübung sonstiger selbständiger Arbeit angesehen werden kann, als sie einer Zulassung nicht bedarf (zB RA ohne Zulassung als Testamentsvollstrecker) s. Anm. 153; zur Trennbarkeit mehrerer Tätigkeiten allg. s. Anm. 75.

cc) Freie (persönliche geistige) Tätigkeit

68

Den in Abs. 1 Nr. 2 genannten Berufen ist gemeinsam, dass sie vornehmlich durch die persönliche, besonders qualifizierte geistige Leistung des Berufsträgers ausgeübt werden, die über eine handwerkliche, rein manuelle Tätigkeit hinausgeht und der gegenüber der Einsatz materieller Mittel, mögen diese auch beträchtlich und für den Gewinn von Bedeutung sein (zB bei einem Röntgenarzt), für das Wesen der Tätigkeit nicht ausschlaggebend ist, sondern nur eine Hilfsfunktion hat.

Höchstpersönliche Dienstleistung kein Wesensmerkmal: Dass die Tätigkeit nur höchstpersönlich ausgeübt werden könne, während die Tätigkeit des Gewerbetreibenden vertretbar sei, ist uE kein ausreichendes Abgrenzungsmerkmal; dies folgt schon aus Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 240). So können einfache ärztliche Hilfeleistungen von beliebigen Ärzten vorgenommen werden, während es für einen angesehenen Handelsvertreter mit langjährigen, vorzüglichen persönlichen Geschäftsverbindungen uU keinen gleichwertigen Vertreter gibt.

Eigenschöpferische Betätigung, wie sie bei Künstlern verlangt wird, ist nicht ein unabdingbares Merkmal jeder als freiberuflich zu bezeichnenden Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1.

BFH v. 30.4.1959 – IV 45/58 U, BStBl. III 1959, 267, betr. Architekt als vereidigter Bauschätzer einer Brandversicherungskammer; BFH v. 18.7.1963 – IV 120/62 U, BStBl. III 1963, 557, betr. Kfz-Sachverständigen; BFH v. 29.1.1964 – I 381/60 U, BStBl. III 1964, 273, betr. Eichaufnehmer.

Vorliegen einer persönlichen Tätigkeit ist nach den tatsächlichen Umständen des Falls, nicht nach der äußeren Form des Auftretens zu beurteilen. So bleibt ein Architekt freiberuflich tätig, wenn er sein Büro nach seinem wirtschaftlichen Zusammenbruch äußerlich durch seine Frau betreiben lässt, in Wirklich-

keit aber der Leiter des Büros bleibt (RFH v. 15.6.1938, RStBl. 1938, 908). „Für die Einreihung einer Tätigkeit in den Kreis der freien Berufe kommt es nicht auf die Berufsbezeichnung, sondern auf die Berufstätigkeit an“ (BFH v. 4.2.1954 – IV 6/53 U, BStBl. III 1954, 147).

Die Qualität der Arbeit ist kein Kriterium, wenn im Übrigen die Voraussetzungen einer freiberuflichen Tätigkeit erfüllt sind. Bei einem Schriftsteller ist es zB „nicht erforderlich, dass das Geschriebene einen wissenschaftlichen oder künstlerischen Inhalt habe; der Schriftsteller braucht weder ein Dichter noch ein Künstler noch ein Gelehrter zu sein. Es ist nicht einmal erforderlich, dass das Geschriebene sich durch eine besonders formvollendete Darstellungsweise auszeichnet; denn es gibt nicht nur gute, sondern auch mittelmäßige, ja sogar schlechte Schriftsteller“ (RFH v. 16.2.1940, RStBl. 1940, 415). Zu den Anforderungen an die besondere Gestaltungshöhe für die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit s. Anm. 105.

Kapitalgesellschaften können keine Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit iSd. Abs. 1–3 erzielen (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681; BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79; s. dazu sowie zu Ausnahmen Anm. 5); zur Erzielung freiberuflicher Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 4 s. Anm. 281.

69 dd) Berufliche Tätigkeit

Schrifttum: *Stegmaier*, Verlustausgleich bei künstlerischer Tätigkeit, FR 1957, 520; *Oswald*, Zur ertragsteuerlichen Beurteilung der Tätigkeit eines Kunstsammlers, DStZ 1976, 158; *Heuer*, Liebhaberei und Kunstfreiheit, DStZ 1983, 294; *Kirchhof*, Die Garantie der Kunstfreiheit im Steuerstaat des GG, NJW 1985, 230; *Mennacher*, Liebhaberei und künstlerische Tätigkeit, NJW 1985, 1608; *Fischer*, Schriftstellerische Tätigkeit als Liebhaberei?, FR 1986, 14; *Rödter*, Die Beurteilungseinheit bei der Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht mittels „Totalerfolg“, DB 1986, 2241; *Schuck*, Veranlassung als Kriterium der „Liebhaberei“ – Kritische Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des BFH, DStR 1993, 975; *Seeger*, Die Gewinnerzielungsabsicht – ein unmögliches Tatbestandsmerkmal, in *Raupach/Uelner* (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 37; *Kühr*, Kunst und Liebhaberei, in *Kirchhof/Offerhaus/Schöberle* (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 933; *Himmelmann*, Zur Gewinnerzielungsabsicht bei Ausübung anwaltlicher Tätigkeit, EWiR 1998, 893; *Alber*, Zur Gewinnerzielungsabsicht des Rechtsanwaltes im Vergleich zum Getränkegroßhändler und zur Weingutsbesitzerin, in *Hommelhoff/Zätzsch/Erle* (Hrsg.), Gesellschaftsrecht Rechnungslegung Steuerrecht, FS Welf Müller, München 2001, 263; *Bull*, Betreiben einer Steuerberatungspraxis als steuerlich unbeachtliche „Liebhaberei“, BuW 2001, 941; *Ritzrow*, Liebhaberei im Bereich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit, StWa. 2001, 67; *Kanzler*, Von Steckenpferden und ihren Reitern – Einige Gedanken zur Liebhaberei, DStZ 2005, 766; *J. Brandt*, Liebhaberei, LSW 2008, Gr. 4/214, 1; *Ritzrow*, Abgrenzung zur Liebhaberei von den Einkünften aus selbständiger Arbeit, SteuStud. 2009, 66; *Plücker*, Gewinnerzielungsabsicht als Anwendungsfall des Fremdvergleichs in Fremdrecht im Rechtsstaat, in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 703; *Ritzrow*, Gewinnerzielungsabsicht bei selbständigen Rechtsanwälten, EStB 2014, 448; *Stöber*, Die subjektübergreifende Einkünfteerzielungsabsicht, FR 2017, 801.

Die berufliche Tätigkeit ist durch zwei Merkmale gekennzeichnet: Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und Gewinnerzielungsabsicht.

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gehört zu den vier Merkmalen des Gewerbebetriebs (vgl. BFH v. 28.6.2001 – IX R 10/00, BStBl. II 2002, 338, mit Anm. Götz, KFR F 3 EStG § 15 I/02, 11, zur Tätigkeit eines Stundenbuchhalters; s. auch Anm. 600 „Stundenbuchhalter“) und ist auch den freien Berufen eigentümlich (vgl. o.V., DStR 1969, 85; Schick, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 73). Ohne eine solche Beteiligung dürfte idR eine selbstständige Berufstätigkeit nicht anzunehmen sein (*Mennacher*, NJW 1985, 1608). Zur Nachhaltigkeit s. Anm. 286.

Absicht der Gewinnerzielung: Wie bei den anderen Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 ist Merkmal beruflicher Tätigkeit iSd. § 18, dass sich der Stpfl. mit Gewinnerzielungsabsicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt; nur unter dieser Voraussetzung sind die erzielten (positiven oder negativen) Einkünfte nach Maßgabe des § 18 stbar. Anderenfalls liegt eine sog. Liebhaberei (zum Begriff s. § 2 Anm. 370 ff.) vor, deren Erg. stl. unbeachtlich sind.

BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (766); BFH v. 22.3.1998 – XI R 10/97, BStBl. II 1998, 663; BFH v. 31.5.2001 – IV R 81/99, BStBl. II 2002, 276; BFH v. 6.3.2003 – XI R 46/01, BStBl. II 2003, 602: Annahme fehlender Gewinnerzielungsabsicht als innere Tatsache bei Hinnahme dauernder Verluste aus persönlichen Gründen und Neigungen; BFH v. 25.5.2012 – III B 233/11, BFH/NV 2012, 1453; BFH v. 24.8.2012 – III B 21/12, BFH/NV 2012, 1973, bei schriftstellerischer Tätigkeit, nicht um des Erwerbes willen, sondern allein zwecks Veröffentlichung von Erkenntnissen, Ideen oder Auffassungen betrieben wird; *Söffing*, JbFStR 1980/81, 185; gegen die Notwendigkeit der Gewinnerzielungsabsicht im Anwendungsbereich des § 18 *Kruse*, JbFStR 1980/81, 165; s. § 2 Anm. 443; *Mennacher*, NJW 1985, 1608: Es kommt allein darauf an, dass der Künstler am wirtschaftlichen Leben teilnehmen möchte; gegen das Erfordernis der Gewinnerzielungsabsicht bei schriftstellerischer Tätigkeit *Fischer*, FR 1986, 14; krit. zur Behandlung der Gewinnerzielungsabsicht als innere Tatsache mit der Anregung, sie als im Wege des Fremdvergleichs feststellbares Tatbestandsmerkmal zu prüfen, *Plücker*, FS Spindler, 2011, 703).

Die – zur Vermeidung einer sog. Liebhaberei notwendige – Absicht, einen (Total-) Gewinn zu erzielen, muss auch bei einem Erfinder bereits zu Beginn seiner Tätigkeit vorliegen (BFH v. 3.6.2005 – XI S 7/04 [PKH], BFH/NV 2005, 1556; *Gröne*, DStZ 2018, 463).

- **Abgrenzung zur Liebhaberei bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht:** Gewinnerzielungsabsicht kann auch bei einer risikobehafteten, insbes. nur auf das Erzielen von Wettbewerbspreisen oder aus anderen Gründen hinsichtlich ihres finanziellen Erfolgs ungewissen Tätigkeit vorliegen, sofern nicht die angenommene Gewinnchance nur theoretisch besteht und allenfalls unter außergewöhnlich glücklichen Umständen zu realisieren ist (BFH v. 22.1.1981 – IV B 41/80, BStBl. II 1981, 424; BFH v. 19.7.1990 – IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333, mwN; *Groh*, DB 1984, 2424). Ein kaum zu widerlegendes Indiz für eine Gewinnerzielungsabsicht sind auch über mehrere Jahre hinweg erzielte Betriebsgewinne (BFH v. 19.7.1990 – IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333, mwN; BFH v. 18.5.1995 – IV R 31/94, BStBl. II 1995, 718, betr. in der Rechtsform der GbR betriebene Tanzschule; *Kanzler*, FR 1991, 645). Diese Vermutung gilt auch bei Gewinnen, die aus einer nur vorübergehend übernommenen und ausgeübten Tätigkeit erzielt werden.

BFH v. 29.4.1993 – IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89, betr. die vorübergehende nebenberufliche Tätigkeit eines Fußballtrainers. Nach FG Saarl. v. 7.7.1993 – 2 K 25/90, EFG 1994, 102, rkr., liegt bei Einnahmen aus einer Freizeitbetätigung keine stl. unbeachtliche Liebhaberei vor, wenn die Aufwendungen für geltend gemachte

und die Einnahmen übersteigende BA dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 unterliegen. Nach BFH v. 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. II 1985, 54, muss es sich um einen wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Gewinn handeln (s. dazu auch *Lüdicke*, FR 1994, 110); im Erg. wohl aA BFH v. 29.4.1993 – IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89.

Dagegen rechtfertigen langjährige Verluste die Annahme, dass die freiberufliche Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird, wenn sie nach den Gesamtumständen durch persönliche Gründe und Neigungen des Stpfl. motiviert ist (BFH v. 19.9.1996 – XI S 7/96, BFH/NV 1997, 221, zu Verlusten eines RA; FG München v. 10.11.1999 – 5 K 944/97, EFG 2002, 983, rkr., mit Anm. *Valentin*, EFG 2002, 984).

Entsprechendes gilt für Verluste aus einer hauptberuflichen Tätigkeit als Steuerberater (BFH v. 31.5.2001 – IV R 81/99, BStBl. II 2002, 276: Praxiserhaltung für die spätere Berufstätigkeit des Sohnes als privates Motiv; zust. *Fischer*, FR 2000, 624; – *va* –, EFG 2000, Beilage 3, 19; aA *Honisch*, DStR 2000, 545) sowie die selbständige Tätigkeit eines Architekten (BFH v. 12.9.2002 – IV R 60/01, BStBl. II 2003, 85) oder eines Arztes (BFH v. 26.2.2004 – IV R 43/02, BStBl. II 2004, 455). Zur Unterscheidung von subjektivem und objektivem Liebhabereibegriff bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit s. *Kanzler*, DStZ 2005, 766 (767).

Langjährige Verluste aus der freiberuflichen Tätigkeit aufgrund einer ggf. unwirtschaftlichen Betriebsführung genügen danach allein nicht für die Feststellung einer strechtl. unbeachtlichen Liebhaberei.

BFH v. 22.4.1998 – XI R 10/97, BStBl. II 1998, 663: Möglichkeit, wegen anderweitiger hoher Einkünfte aus einer „repräsentativen Kanzleiführung“ jährlich anfallende Verluste aus einer Rechtsanwaltsstätigkeit zu tragen, kein hinreichendes persönliches Motiv bei hauptberuflich betriebener Kanzlei und ständiger Beschäftigung von ArbN; zust. *Himmelmann*, EWiR 1998, 893; vgl. auch *Alber*, FS W. Müller, 2001, 263; *Ritzrow*, StWa. 2001, 67. Allerdings gibt es nach BFH v. 18.4.2013 (BFH v. 18.4.2013 – VIII B 135/12, BFH/NV 2013, 1556) keinen allgemeinen Rechtsgrundsatz, dass bei Beschäftigung von Mitarbeitern in einer Anwaltskanzlei und der Erzielung sechsstelliger Honorareinnahmen trotz erwirtschafteter Verluste idR Gewinnerzielungsabsicht anzunehmen ist, wenn die Kanzlei nicht durch ein marktgerechtes Verhalten auf die Verlustsituation reagiert; in diesem Zusammenhang kann dem Motiv, durch die Verrechnung der Verluste aus dem Betrieb der Rechtsanwaltskanzlei mit anderweitigen Einkünften Steuern zu sparen, indizielle Wirkung gegen die Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht zukommen.

► *Indizien für persönliche Gründe* oder Neigungen zur Hinnahme der Verluste und damit für die Annahme einer Liebhaberei können sein:

- (Erkannte) objektiv fehlende Eignung des Betriebs zur Erzielung eines Gewinns oder Überschusses;

BFH v. 26.2.2004 – IV R 43/02, BStBl. II 2004, 455, mwN; FG Düss. v. 13.11.2003 – 14 K 7839/00 E, EFG 2004, 259, rkr., betr. Fortführung einer Arztpraxis unter Hinnahme der (unvermeidlichen) Verluste im Hinblick auf die Freude an der Ausübung der ärztlichen Tätigkeit; FG München v. 10.11.1999 – 5 K 944/97, EFG 2002, 983, mit Anm. *Valentin*, EFG 2002, 984, best. durch BFH v. 14.12.2004 – XI R 6/02, BStBl. II 2005, 392, mit Anm. *Olbing*, AnwBl. 2005, 492, betr. sog. Wohnzimmerkanzlei mit geringem Umfang einer anwaltlichen Tätigkeit (jährliche Honorareinnahmen bis zu 2800 €) bei umfangreichen Kapitalerträgen und Einkünften aus gewerblichen Beteiligungen; vgl. dazu auch BFH v. 3.2.2015 – III B 37/14, BFH/NV 2015, 857, zur fehlenden Gewinnerzielungsabsicht einer Verluste erzielenden 71-jährigen Rechtsanwältin; FG Köln

v. 13.6.2012 – 5 K 3525/10, EFG 2013, 212, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 18.2.2014 – 5 K 5415/12, juris, best. durch BFH v. 3.2.2015 – III B 37/14, BFH/NV 2015, 857; FG Münster v. 25.4.2012 – 11 K 1021/10 E, EFG 2012, 1842, rkr.; BFH v. 22.8.2012 – 7 K 2000/11 E, EFG 2012, 2115, rkr.; FG München v. 23.1.2014 – 5 K 618/12, DStRE 2015, 706, zur Hinnahme von Verlusten einer Psychotherapiepraxis über zehn Jahre ohne Umsetzung eines erstellten Businessplans; *Alber*, FS W. Müller, 2001, 263.

- Weiterbetreiben eines freiberuflichen Betriebs trotz dauerhafter Verluste zur Arbeitsplatzsicherung für Angehörige;

BFH v. 31.5.2001 – IV R 81/99, BStBl. II 2002, 276, mwN, betr. Erhaltung einer Steuerberaterpraxis im Interesse einer späteren Übernahme durch den noch in Ausbildung befindlichen Sohn; BFH v. 26.2.2004 – IV R 43/02, BStBl. II 2004, 455, betr. Fortführung einer Arztpraxis trotz erwirtschafteter Dauerverluste zur Sicherung der Beschäftigung von Angehörigen.

- hohes Affektionsinteresse des Berufs wie dem des Architekten wegen seiner Nähe zur künstlerischen Tätigkeit (vgl. BFH v. 22.10.1964 – IV 150/62 U, BStBl. III 1965, 14; BFH v. 12.9.2002 – IV R 60/01, BStBl. II 2003, 85);
- Interesse vor allem nach alters- bzw. gesundheitsbedingter Beendigung bzw. Einschränkung der Berufstätigkeit, im Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und in diesem Zusammenhang den dafür erforderlichen Aufwand für Arbeitszimmer, Telefon, Pkw. und Fachliteratur weiter stl. geltend machen zu können;

vgl. FG Hamb. v. 28.2.1989 – V 315/86, EFG 1989, 452, best. durch BFH v. 28.11.1991 – VI R 80/89, nv. (juris, Beschluss nach EntlG; Verfassungsbeschwerde nicht angenommen: BVerfG v. 27.9.1993 – 2 BvR 116/92, StEd. 1993, 658); BFH v. 12.9.2002 – IV R 60/01, BStBl. II 2003, 85; FG München v. 2.8.2004 – 15 K 4609/00, EFG 2005, 23, best. durch BFH v. 31.1.2006 – IV B 144/04, BFH/NV 2006, 971; ebenso zur verlustbringenden Tätigkeit eines Rentners als Autor und RA mit erklärter Absicht, die Tätigkeit aus Reputationsgründen unabhängig von der Höhe der erzielbaren Einnahmen ausüben zu wollen (FG Ba.-Württ. v. 20.5.2008 – 1 K 43/08, EFG 2008, 1795, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 24.8.2011 – VIII R 23/08 –, BFH/NV 2012, 560). Entsprechendes gilt auch – trotz fortbestehender Lehrbefähigung – bei einem emeritierten Hochschulprofessor für eine nach Pensionierung ausgeübte selbständige Lehrtätigkeit (BFH v. 19.10.2007 – XI B 86/07, BFH/NV 2008, 213).

- *Einheitliche Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht:* Ob der Stpfl. seine freiberufliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betreibt, ist wegen der Personenbezogenheit selbständiger Arbeit (tätigkeitsbezogen) unter Würdigung seines gesamten Betriebs zu beurteilen (*Rödter*, DB 1986, 2241). Liegen jedoch mehrere Teilbetriebe des Stpfl. iSd. § 18 Abs. 3 vor, ist auf den einzelnen Teilbetrieb abzustellen (§ 2 Anm. 390; vgl. BFH v. 1.2.2001 – III R 11/98, BFH/NV 2001, 899). Werden bei gleichartiger Tätigkeit in einem der Teilbetriebe Gewinne erzielt, spricht im Regelfall eine tatsächliche Vermutung für eine Gewinnerzielungsabsicht auch für einen anderen gleichartigen Teilbetrieb, selbst wenn dort Verluste erwirtschaftet werden.

Werden im Rahmen einer GbR, die eine Tanzschule betreibt, Getränke an die Tanzschüler verkauft, ist allerdings für die Frage, ob hinsichtlich des Getränkeverkaufs eine mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene – gewerbliche – Tätigkeit vorliegt und infolgedessen von einem insgesamt gewerblichen Charakter des Tanz-

schulbetriebs auszugehen ist, gedanklich von zwei unterschiedlichen Teilbetrieben auszugehen; werden die Getränke nur zum Selbstkostenpreis abgegeben, fehlt es insoweit an einer Gewinnerzielungsabsicht des gedachten Teilbetriebs „Getränkeverkauf“ mit der Folge, dass die Tätigkeit des Tanzschullehrers als unterrichtende Tätigkeit nach § 18 zu versteuern ist (BFH v. 18.5.1995 – IV R 31/94, BStBl. II 1995, 718, betr. – in der Rechtsform der GbR betriebene – Tanzschule).

Ebenso ist der Betrieb eines Heilfastenhauses durch einen Arzt, der davon unabhängig eine Arztpraxis unterhält, hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht gesondert zu prüfen, mit der Folge, dass insoweit dauerhaft erzielte Verluste est-rechtl. unbeachtlich sind (BFH v. 15.11.2006 – XI R 58/04, BFH/NV 2007, 434).

70 ee) Verluste als Zeichen fehlender Gewinnerzielungsabsicht

Die Abgrenzung zwischen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und Liebhaberei kann bei Freiberuflern schwierig sein.

Bestimmung einer Totalgewinnperiode: Für die Einkünfteerzielungsabsicht (Gewinn- oder Überschusserzielungsabsicht) im Anwendungsbereich des § 18 ist ebenso wie bei den anderen Einkunftsarten grds. – insbes. bei neu gegründeten Betrieben – auf den Totalgewinn oder -überschuss abzustellen (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH v. 30.7.2003 – IV B 41/02, BFH/NV 2003, 1578). Bei einem andauernden Übergang in eine Verlustphase des Betriebs sind indessen für die zu treffende Gewinnprognose die in der Vergangenheit erzielten Gewinne ohne Bedeutung; abzustellen ist vielmehr auf die Erfolgsaussichten für die verbleibenden Jahre der betrieblichen Tätigkeit (BFH v. 26.2.2004 – IV R 43/02, BStBl. II 2004, 455, betr. Dauerverluste eines Arztes aus seiner Praxis insbes. durch Gehaltszahlungen an nahe Angehörige als BA). Werden nach einer Verlustphase im Streitzeitraum in der Folgezeit Gewinne erzielt, sind sie im Rechtsbehelfsverfahren für die Totalgewinnprognose zu berücksichtigen (BFH v. 13.5.2013 – VIII B 162/11, BFH/NV 2013, 1235 zur Einkünfteerzielungsabsicht eines RA nach langjährigen Verlusten).

Besonderheiten bei Künstlern, Schriftstellern und Erfindern: Gerade für den Bereich künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit sind vielfach erst nach einer längeren Anlaufzeit positive Einkünfte zu erwarten (vgl. *Kirchhof*, NJW 1985, 230). Entscheidend für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht ist deshalb im Wesentlichen, ob der Stpfl. zielstrebig auf einen Erfolg wie zB die Fertigstellung eines Buchs, eines Kunstwerks oder einer Erfindung hinarbeitet und in feststellbarer Weise Bemühungen zur Verwertung des Arbeitserfolgs unternimmt (zB Verlagsverhandlungen, Ausstellungen, Patentverfahren).

Siehe *Mennacher*, NJW 1985, 1608; s. auch Nds. FG v. 9.11.1993 – VIII 545/89, EFG 1994, 485, und FG Rhld.-Pf. v. 23.2.1994 – 1 K 1952/93, EFG 1994, 655, beide rkr., zur Notwendigkeit einer Betriebsführung (bei Betrieb einer Motoryacht), die ihrer Art nach geeignet und bestimmt ist, Gewinne zu erzielen; ferner § 2 Anm. 443 mwN; ebenso zur fachwissenschaftlichen schriftstellerischen Tätigkeit eines Hochschulprofessors FG Düss. v. 4.6.2002 – 3 K 3044/98 E, EFG 2002, 1227, rkr.; FG München v. 9.10.2009 – 7 K 1731/07, PFB 2010, 3, rkr., zur Liebhaberei bei nebenberuflicher künstlerischer Tätigkeit ohne Nachweis aktiver Suche nach Absatzmöglichkeiten und nur geringer Teilnahme an Ausstellungen.

- **Indizien:** Wesentliches Indiz für eine Einkünfteerzielungsabsicht des Künstlers ist, wenn er trotz langjähriger Verluste aus seiner künstlerischen Tätigkeit – als alleiniger Existenzgrundlage – insgesamt positive Einkünfte erzielt

und in einschlägigen Kunstlexika erwähnt wird (BFH v. 6.3.2003 – XI R 46/01, BStBl. II 2003, 602). In die gebotene Gesamtwürdigung sind insbes. einzubeziehen:

- Art der künstlerischen Berufsausbildung und Ausbildungsabschluss (vgl. Nds. FG v. 19.1.1989 – VI 344/87, nv., juris, rkr.) und künstlerische Tätigkeit als alleinige Existenzgrundlage des Stpfl., ggf. seiner Familie (BFH v. 22.7.1982 – IV R 74/79, BStBl. II 1983, 2);
 - besondere betriebliche Einrichtungen (zB Atelier), Schaffung von Werken, die für erwerbswirtschaftliche Verwertung bestimmt sind und daher bei entsprechender Marktnachfrage verkauft werden können (vgl. BFH v. 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515; *Kirchhof*, NJW 1985, 225) sowie berufstypische professionelle Vermarktung (zB Teilnahme an Ausstellungen: BFH v. 26.4.1989 – VI R 104/86, BFH/NV 1989, 696; BFH v. 7.5.1993 – VI R 39/90, BFH/NV 1993, 652);
 - Erwähnung in einschlägiger Literatur (BFH v. 26.4.1989 – VI R 104/86, BFH/NV 1989, 696; ebenso FG München v. 20.10.2000 – 13 K 2414/95, nv., juris, rkr.);
 - Erzielung gelegentlicher Überschüsse (BFH v. 26.4.1989 – VI R 104/86, BFH/NV 1989, 696; vgl. BFH v. 22.11.1979 – IV R 88/76, BStBl. II 1980, 152).
- *Einzelfälle*: Verluste eines Erfinders von jährlich zwischen 17 000 € und 40 000 € über zwölf Jahre hinweg bei der Entwicklung seiner Erfindung zur Produktreihe sprechen noch nicht für Liebhaberei (BFH v. 14.3.1985 – IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424; ebenso Vorinstanz: FG Köln v. 19.10.1983 – I (VII) 85/80 E, EFG 1984, 283, rkr.). Die sonst übliche Abgrenzung zur Liebhaberei nach Maßgabe auch der Dauer der Verlustperiode (s. BFH v. 22.7.1982 – IV R 74/79, BStBl. II 1983, 2) kann bei Erfindertätigkeit nicht herangezogen werden. Steht jedoch trotz erheblicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Bemühungen fest, dass die Marktverhältnisse, die für die wirtschaftliche Nutzung der Erfindung maßgeblich sind, objektiv einer Nutzung der Erfindung entgegenstehen, weil sich kein Interessent findet, so muss aus der weiteren Fortsetzung einer langjährigen verlustbringenden Tätigkeit geschlossen werden, dass der Erfinder seine Tätigkeit nur noch aus persönlichen Gründen weiter ausübt (BFH v. 14.3.1985 – IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424; FG Hamb. v. 12.4.1991 – VI 60/88, EFG 1992, 79, rkr.).

Bei einem Schriftsteller fehlt die Gewinnerzielungsabsicht, wenn er über einen längeren Zeitraum aus seiner Tätigkeit Verluste erzielt hat, und diese entweder nicht um des Erwerbes willen, sondern allein zwecks Veröffentlichung von Erkenntnissen, Ideen oder Auffassungen betrieben hat (BFH v. 24.8.2012 – III B 21/12, BFH/NV 2012, 1973) oder nach den gegebenen tatsächlichen Verhältnissen keine Aussicht besteht, dass er jemals ein positives Gesamtergebnis erzielen wird (BFH v. 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515, mit abl. Anm. *Fischer*, FR 1986, 14). Dies gilt auch für die Herausgabe einer Fachzeitschrift ohne Gewinnaussicht (FG Saarl. v. 20.6.1984 – I 279/82, EFG 1985, 19, rkr.). Verluste einer Reiseschriftstellerin in einem Zeitraum von vier aufeinanderfolgenden Jahren sind nach BFH v. 22.1.1979 (IV R 88/76, BStBl. II 1980, 152) allein kein hinreichendes Anzeichen für das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht, denn Schriftstellern ist eine – nicht zu kurz bemessene – Anlaufzeit zuzugestehen,

selbst wenn die Tätigkeit nur im Nebenberuf ausgeübt wird (BFH v. 24.8.2012 – I II B 21/12, BFH/NV 2012, 1973).

- Bei künstlerischer Tätigkeit sprechen langjährige Verluste aus künstlerischer Nebentätigkeit eher als bei einer Haupttätigkeit für Liebhaberei, insbes., wenn sich der Stpfl. die verlustbringende Betätigung aus einer anderen hauptberuflichen Tätigkeit finanzieren kann.

Vgl. zur Anerkennung von Verlusten eines (hauptberuflichen) Kunstmalers über einen Zeitraum von neun bis zehn Jahren nach Gewinnerzielung in den vorangegangenen VZ BFH v. 26.4.1989 – VI R 104/86, BFH/NV 1989, 696; BFH v. 7.5.1993 – VI R 39/90, BFH/NV 1993, 652. Zur Annahme einer Liebhaberei – trotz umfassender künstlerischer Berufsausbildung, eines entsprechenden akademischen Abschlusses, der Teilnahme an zahlreichen Ausstellungen und Betrieb eines eigenen Ateliers – wegen (dauerhafter) Verluste aus künstlerischer Nebentätigkeit, wenn der Künstler seine Tätigkeit ungeachtet der Verluste in unveränderter Form weiter betrieben hat und den Lebensunterhalt aus anderen Einkünften bestreiten konnte, FG München v. 8.9.2004 – 5 K 4929/01, EFG 2005, 109, rkr.; ebenso FG Berlin v. 30.8.1966 – V 182/63, EFG 1967, 127, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 10.12.1992 – 6 K 122/90, EFG 1993, 514, rkr., betr. selbständige künstlerische Tätigkeit eines angestellten Lehrers; FG Thür. v. 21.11.2013 – 2 K 728/11, EFG 2014, 264, rkr., mit Anm. *Bauhaus*, EFG 2014, 266, zu einem Künstler ohne Ausbildung und 15-jährigem Verlustzeitraum bei Gewährleistung des Unterhalts durch den Ehegatten; *Leingärtner*, FR 1979, 105. Dies gilt umso mehr, wenn schon der Umfang der nichtkünstlerischen Haupttätigkeit auf Dauer Überschüsse aus der künstlerischen Tätigkeit nicht erwarten lässt (Schl.-Holst. FG v. 1.2.1989 – IV 44/86, EFG 1989, 456, rkr., betr. mehrjährige Verlustperiode beim Betrieb eines Tonstudios bzw. bei einer Tätigkeit als Musiker).

Bei der Entsch., ob lang andauernde Verluste eines freiberuflichen Journalisten – wie auch bei anderen Freiberuflern – noch Anlaufverluste sind, müssen auch außergewöhnliche, vom Stpfl. nicht beeinflussbare Ereignisse wie zB Erkrankungen berücksichtigt werden (BFH v. 31.8.1993 – I B 135/92, BFH/NV 1994, 464). Auch insoweit gelten für Freiberufler die Kriterien, nach denen eine Gewinnerzielungsabsicht trotz andauernder Verluste bei landwirtschaftlicher Tätigkeit bejaht werden kann (BFH v. 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515). Zur Unschädlichkeit von Verlusten innerhalb eines fünfjährigen Anlaufzeitraums für die Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht s. FG Düss. v. 21.5.2010 – 1 K 292/09 E, EFG 2010, 1415, rkr., betr. Verluste einer selbständigen psychologischen Psychotherapeutin, sowie zur fehlenden Gewinnerzielungsabsicht einer Steuerberaterin bei mehr als achtjähriger Verlustphase bei niedrigem Niveau der Einnahmen und anderweitigen Einkünften FG Köln v. 19.5.2010 – 10 K 3679/08, EFG 2010, 1411, rkr.

Verluste aus selbständiger Betätigung als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit: Verluste aus langjähriger Konzerttätigkeit können als WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit eines Musikpädagogen berücksichtigt werden, wenn ihre Inkaufnahme durch den nichtselbständig ausgeübten Beruf veranlasst ist, insbes. die Konzerttätigkeit eine tatsächlich wichtige Voraussetzung für eine im Hauptberuf nachweisbar ernsthaft angestrebte berufliche Verbesserung ist (Hess. FG v. 18.8.1992 – 1 K 69/92, EFG 1993, 73, best. durch BFH v. 22.7.1993 – VI R 122/92, BStBl. II 1994, 510). Diese Grundsätze gelten auch für Verluste aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit eines Professors; sie können als WK seiner nichtselbständigen Hochschullehrertätigkeit angesehen werden (vgl. FG Hamb. v. 22.9.1989 – I 89/86, EFG 1990, 628, aufgeho-

ben durch BFH v. 7.5.1993 – VI R 39/90, BFH/NV 1993, 652, mit der Begr., in diesem Fall seien die Verluste aufgrund ihres Sachzusammenhangs mit der ausgeübten künstlerischen Tätigkeit den daraus erzielten Einkünften zuzurechnen; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 19.2.2016 – 13 K 2981/13, EFG 2016, 627, rkr.: aus freiberuflicher künstlerischer Tätigkeit (Malerei) erzielte Verluste nur dann WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn ihre Inkaufnahme durch den nichtselbständig ausgeübten Beruf veranlasst ist und die Verluste selbst mangels Übersusserzielungsabsicht nicht der Einkunftsart des § 18 zugeordnet werden können).

c) Selbständige Ausübung (selbständige Berufstätigkeit)

71

Das Merkmal „selbständige Ausübung“ wird in Verbindung mit bestimmten Arten von Tätigkeiten, wissenschaftlich, künstlerisch usw., gebraucht, während das Merkmal „selbständige Berufstätigkeit“ in Verbindung mit den Katalogberufen und ähnlichen Berufen steht. Ausübung und Berufstätigkeit sind etwas Verschiedenes; zur Ausübung genügt Tätigwerden, während Berufstätigkeit mehr als eine zufällige Erwerbstätigkeit erfordert. Daraus folgt uE, dass die wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit auch dann unter Abs. 1 Nr. 1 fällt, wenn sie nicht berufsmäßig ausgeübt wird (zB private Unterrichtserteilung durch einen im Schuldienst tätigen Lehrer), aA *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 70.

Zum Begriff „Selbständigkeit“ s. Anm. 51.

Einstweilen frei.

72–74

d) Ausübung mehrerer Tätigkeiten

Schrifttum: *Brockhoff*, Zur Besteuerung von Einkünften aus mehreren Tätigkeiten, BB 1958, 588; *Ehlers*, Neuregelung der Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit, BB 1961, 1121; *Felix*, Gewerbesteuer bei gemischter Tätigkeit, StuW 1963, Sp. 85; *Moeren*, Zur steuerlichen Behandlung der Verbindung von freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit, DB 1963, 1520; *Wihl*, Das steuerliche Problem beim Zusammentreffen von freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit, DStZ 1964, 54; *Krahl/Rose*, Zur Bestimmung der Einkunftsarten bei gemischten wirtschaftlichen Aktivitäten von Einzelpersonen, DB 1980, 2464; *Schoor*, Gewerbegefahr bei Angehörigen freier Berufe, StBp. 2000, 225.

aa) Nebeneinander von Tätigkeiten

75

Der Stpfl. kann nebeneinander Tätigkeiten ausüben, die einheitlich oder getrennt zu beurteilen sind mit der Folge, dass davon abhängt, ob oder in welchem Umfang den Tätigkeiten ein freiberuflicher oder ein gewerblicher Charakter beizumessen ist. Sind natürliche Personen zugleich gewerblich und freiberuflich tätig, werden die jeweiligen Betätigungen regelmäßig getrennt erfasst, selbst wenn zwischen ihnen gewisse sachliche und wirtschaftliche Berührungspunkte bestehen – also eine gemischte Tätigkeit vorliegt.

Vgl. BFH v. 7.3.1974 – IV R 196/72, BStBl. II 1974, 383; BFH v. 25.11.1975 – VIII R 116/74, BStBl. II 1976, 155; BFH v. 9.8.1983 – VIII R 92/83, BStBl. II 1984, 129; BFH v. 11.7.1991 – IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889; BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 354, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 77; BFH v. 5.5.1999 – IV B

35/98, BFH/NV 1999, 1328; zur Trennbarkeit einer freiberuflichen Arztpraxis von einem damit im Zusammenhang stehenden Klinikbetrieb vgl. BFH v. 2.10.2003 – IV R 48/01, BStBl. II 2004, 428; BFH v. 22.1.2009 – VIII B 153/07, BFH/NV 2009, 758. Zur Trennbarkeit der Tätigkeit eines Physiotherapeuten, der eine Krankengymnastikpraxis und ein Fitnessstudio betreibt FG Ba.-Württ. v. 27.10.2010 – 2 K 139/05, EFG 2011, 536, rkr.

Eine einheitliche Erfassung der gesamten Betätigung ist nur geboten, wenn die Tätigkeiten sich gegenseitig bedingen und derart miteinander verflochten sind, dass der gesamte Betrieb nach der Verkehrsauffassung als einheitlicher Betrieb anzusehen ist.

Vgl. BFH v. 29.1.1970 – IV R 78/66, BStBl. II 1970, 319; BFH v. 23.10.1975 – VIII R 60/70, BStBl. II 1976, 152; BFH v. 25.4.1978 – VIII R 149/74, BStBl. II 1978, 565; BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236; BFH v. 9.8.1983 – VIII R 92/83, BStBl. II 1984, 129; BFH v. 7.11.1991 – IV R 17/90, BStBl. II 1993, 324; BFH v. 30.3.1994 – I R 54/93, BStBl. II 1994, 864; BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567, betr. Ingenieur als Gewerbetreibender, der EDV-Lösungen einschließlich der erforderlichen Hardware an seine Kunden veräußert; ebenso BFH v. 24.7.2008 – VIII B 181/07, BFH/NV 2008, 2007.

Freiberufliche Tätigkeit in verschiedenen Formen: Übt der Stpfl. mehrere unterschiedliche Tätigkeiten aus, so kann es sich um verschiedene Formen einer einzigen freiberuflichen Tätigkeit (zB ein RA führt Zivilprozesse und berät stl.) oder um zwei freiberufliche Tätigkeiten handeln (zB als RA und als Wirtschaftsprüfer). In derartigen Fällen wird eine Trennung der Einkünfte aus den mehreren unterschiedlichen Tätigkeiten stl. nicht erforderlich sein. Notwendig ist sie jedoch für die Feststellung, ob die Voraussetzungen einer steuerbegünstigten Teilbetriebsveräußerung iSd. Abs. 3 gegeben sind (s. Anm. 340).

Trennung bei Tätigkeiten verschiedener Einkunftsarten: Es kann die eine Tätigkeit freiberuflich sein, während die andere zu Einkünften einer anderen Einkunftsart führt, zB ein Arzt oder RA betätigt sich in seinem Beruf teils als Angestellter, teils selbständig (RFH v. 2.6.1933, RStBl. 1933, 1295; RFH v. 4.9.1935, RStBl. 1935, 1570; RFH v. 7.5.1936, RStBl. 1936, 1003). Schwierigkeiten kann im einzelnen Fall die Trennung einer mehrseitigen Tätigkeit in eine freiberufliche und eine gewerbliche Tätigkeit bereiten, wenn die Tätigkeiten sachlich miteinander zusammenhängen.

- ▶ *Trennung leicht und einwandfrei möglich:* Beide Tätigkeiten sind jedenfalls dann stl. getrennt zu behandeln, wenn eine Trennung nach der Verkehrsauffassung ohne besondere Schwierigkeiten möglich ist (BFH v. 23.10.1956 – I 116/55 U, BStBl. III 1957, 17) und sie trotz bestehender sachlicher und wirtschaftlicher Bezugspunkte nicht so eng verflochten sind, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingen (BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413; BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567; BFH v. 5.5.1999 – IV B 35/98, BFH/NV 1999, 1328). Eine getrennte Behandlung wird besonders dann in Betracht kommen können, wenn eine getrennte Buchführung für beide Tätigkeiten vorhanden ist.
- ▶ *Trennung durch Schätzung:* Leichte und einwandfreie Trennbarkeit, besonders aufgrund getrennter Buchführungen, ist aber nicht Voraussetzung der Trennung. Kann die Trennung der Einkünfte nur durch Schätzung geschehen, so muss diese grds. erfolgen.

RFH v. 8.7.1942, RStBl. 1942, 907; BFH v. 23.10.1956 – I 116/55 U, BStBl. III 1957, 17; BFH v. 16.2.1961 – IV 235/60 U, BStBl. III 1961, 210; BFH v. 16.2.1961 – IV 236/60, StRK GewStG (bis 1977) § 2 Abs. 1 R. 129; BFH v. 18.1.1962 – IV 270/60 U, BStBl. III 1962, 131, betr. Selbstverlag; BFH v. 16.3.1962 – IV 318/59 U, BStBl. III 1962, 302, betr. Gartenarchitekt; BFH v. 25.10.1963 – IV 373/60 U, BStBl. III 1963, 595, betr. Arzt; BFH v. 11.7.1991 – IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889, mwN, betr. Holzschnitzer; BFH v. 8.10.2008 – VIII R 53/07, BStBl. II 2009, 143, mit Anm. Kratzsch, PFB 2009, 30, Siebenhüter, EStB 2009, 6, Gebhardt, EStB 2009, 284, betr. Trennbarkeit zwischen freiberuflichen Einkünften eines Statikers und seinen gewerblichen Einkünften aus der von einem Angestellten eigenverantwortlich ausgeübten Statikertätigkeit.

Trennbarkeit setzt aber voraus, dass der Freiberufler mit den verschiedenen Tätigkeiten in unterschiedlicher Weise selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Deshalb wurde in BFH v. 30.11.1978 (BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236) die Auffassung aus BFH v. 18.1.1962 (BFH v. 18.1.1962 – IV 270/60 U, BStBl. III 1962, 131) aufgegeben, dass beim Selbstverlag trennbare schriftstellerische und verlegerische Tätigkeiten vorliegen; es handelt sich um eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit.

- *Trennung bei gewerblichem Grundstückshandel:* Trennbare Tätigkeiten liegen bei Freiberuflern auch vor, soweit sie neben ihrer freiberuflichen Tätigkeit in erheblichem Umfang (mehr als drei Objekte) Grundstücksgeschäfte abschließen und dadurch nach der Rspr. gewerbliche Einkünfte erzielen (BFH v. 18.1.1989 – X R 108/88, BStBl. II 1990, 1051; BFH v. 18.9.1991 – XI R 23/90, BStBl. II 1992, 135, mwN; BFH v. 30.6.1993 – XI R 38/91, BFH/NV 1994, 20, mwN); diese Grundsätze gelten auch für den Wertpapierhandel (s. BFH v. 9.10.1992 – III R 9/89, BFH/NV 1994, 80).

Die Grundsätze zur Trennbarkeit mehrerer Aktivitäten sind auch auf nebeneinander ausgeübte freiberufliche und sonstige selbstständige Tätigkeiten anzuwenden (BFH v. 1.2.1990 – IV R 42/89, BStBl. II 1990, 534 mwN); Entsprechendes gilt für nebeneinander ausgeübte sonstige selbstständige und gewerbliche Tätigkeiten (BFH v. 18.3.1999 – IV R 5/98, BFH/NV 1999, 1456; Schoor, Inf. 1997, 269).

bb) Trennbarkeit gemischter Tätigkeiten

76

Trennbare gemischte Tätigkeiten trotz engen Zusammenhangs: Eine Trennung ist selbst dann durchzuführen, wenn in einem Beruf freiberufliche und gewerbliche Merkmale zusammentreffen und ein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Tätigkeitsarten besteht (sog. gemischte Tätigkeit; BFH v. 28.3.1957 – IV 390/55 U, BStBl. III 1957, 182; BFH v. 2.10.1968 – I R 1/66, BStBl. II 1969, 138; BFH v. 18.3.1999 – IV R 5/98, BFH/NV 1999, 1456, betr. Hausverwaltertätigkeit eines Immobilienmaklers und Versicherungsvertreters; BFH v. 17.1.2007 – XI R 19/05, BFH/NV 2007, 1315, zur gemischten Tätigkeit einer Rechtsanwaltskanzlei; Abschn. 14 GewStR 1964f.).

Bei einem Architekten, der unbebaute Grundstücke kauft und weiterverkauft, wobei die Käufer ihm die Bauplanung und Bauleitung übertragen, ist zwischen Grundstücksgeschäften und Architektenleistungen zu trennen, wenn die Geschäfte und Aufträge getrennt vereinbart und durchgeführt werden (BFH v. 23.10.1975 – VIII R 70/70, BStBl. II 1976, 152).

Trennbar sind auch die hauptberufliche Tätigkeit als Künstler einerseits und eine daneben ausgeübte nichtkünstlerische Tätigkeit für Zwecke der Werbung andererseits (zu den Voraussetzungen für die mögliche Zurechnung von Werbeaktivitäten eines Künstlers zu seiner künstlerischen Tätigkeit s. Anm. 105f.). Weder erfordert die hauptberufliche Tätigkeit als Künstler eine nebenberufliche Ausübung von Werbeaktivitäten für Produkte oder Dienstleistungen Dritter noch setzt die Erzielung von Einnahmen aus einer Werbetätigkeit grds. eine hauptsächlich ausgeübte Tätigkeit als Schauspieler oder sonstiger Künstler voraus; dies wird insbes. durch den häufigen Einsatz von Prominenten aus anderen Berufsgruppen und Lebensbereichen sowie dem Einsatz von Laienschauspielern in Werbespots bestätigt.

Vgl. BFH v. 20.6.1962 – IV 208/60 U, BStBl. III 1962, 385; BFH v. 3.2.1977 – IV R 112/72, BStBl. II 1977, 459; BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 354, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 77; BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413. Abtrennbare Einkünfte liegen zB auch vor, wenn ein Künstler Autogrammsunden gibt (FG Hamb. v. 13.6.1990 – V 342/87, EFG 1991, 212, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413) oder seinen Bekanntheitsgrad in sonstiger, nicht selbst als künstlerisch zu qualifizierender Weise (s. *Massbaum*, BB 1992, 1763) wirtschaftlich verwertet (BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413; BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254, betr. Entgelt für Teilnahme an Talkshows, soweit sie nicht mit der Präsentation des eigenen Werks in Verbindung stehen). Ebenso ist der Verkauf von Merchandising-Artikeln durch eine in der Rechtsform einer GbR auftretende Gesangsgruppe eine gewerbliche Tätigkeit, die allerdings nicht zu einer Umqualifizierung der im Übrigen ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit in eine gewerbliche Tätigkeit führt, wenn die Nettoumsatzerlöse aus den Verkäufen 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24500 € im VZ nicht übersteigen (BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/11, BFH/NV 2015, 592, mit Anm. *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 15/2015 Anm. 1). Zur Trennbarkeit unterschiedlicher Tätigkeiten eines RA s. Anm. 152ff.

Gemischte Tätigkeiten ohne Trennungsmöglichkeit: Erst wenn bei einer gemischten Tätigkeit die beiden Tätigkeitsmerkmale miteinander verflochten sind und sich gegenseitig unlösbar bedingen, muss der gesamte Betrieb als einheitlich angesehen werden.

RFH v. 22.4.1942, RStBl. 1942, 545; RFH v. 8.7.1942, RStBl. 1942, 907; BFH v. 28.3.1957 – IV 390/55 U, BStBl. III 1957, 182, betr. Ingenieur, der nicht nur Pläne und Entwürfe von Anlagen, sondern auch die Anlagen selbst lieferte; ebenso BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567, betr. Ingenieur als Gewerbetreibender, der EDV-Lösungen einschließlich der erforderlichen Hardware an seine Kunden veräußert; BFH v. 12.11.1964 – IV 153/64 U, BStBl. III 1965, 90, betr. ärztliche Praxis und Betrieb einer Klinik; BFH v. 30.8.1962 – IV 394/58 U, BStBl. III 1963, 42, BFH v. 29.7.1965 – VI 61/65 U, BStBl. III 1965, 557, betr. Steuerberatung und Buchführung (zu Buchführung s. jedoch Anm. 183); BFH v. 13.5.1966 – VI 63/64, BStBl. III 1966, 489, betr. Hausverwaltung und Tätigkeit als Makler und Versicherungsvertreter; BFH v. 2.10.1968 – I R 1/66, BStBl. II 1969, 138; BFH v. 29.1.1970 – IV R 78/68, BStBl. II 1970, 319, betr. freiberufliche und gewerbliche Erfindertätigkeit; BFH v. 15.12.1971 – I R 49/70, BStBl. II 1972, 291, betr. gewerblich tätigen Architekten: Das gilt selbst dann, wenn die Entgelte nach Rechnung und Buchführung getrennt werden; BFH v. 10.9.1998 – IV R 16/97, BStBl. II 1999, 215.

Ob eine solche Verflechtung besteht, muss im einzelnen Fall nach der Verkehrsauffassung – gemeint ist uE die Verkehrsanschauung – beurteilt werden (BFH v. 23.10.1956 – I 116/55 U, BStBl. III 1957, 17; BFH v. 18.1.1962 – IV

270/60 U, BStBl. III 1962, 131; BFH v. 2.10.2003 – IV R 48/01, BStBl. II 2004, 428, mwN), s. auch § 15 Anm. 12.

Stellt ein Kartograph überwiegend Gravuren für Stadtpläne her, ist er gewerblich tätig (Hess. FG v. 26.9.1991 – 8 K 3997/89, EFG 1992, 333, rkr., mit kritischer Anm. *Schneider*, FR 1993, 83). Erbringt er aber künstlerische Leistungen bei der Fertigung bestimmter Schummerungen, so führt allein die anschließende Veräußerung der hergestellten Produkte durch Dritte nicht zu einer gewerblichen Prägung der beruflichen Tätigkeit (BFH v. 8.6.1995 – IV R 80/94, BStBl. II 1995, 776).

Die Verwertung einer freiberuflichen Tätigkeit kann zwar durch mittelbare Überlassung an einen – gesonderten – Gewerbebetrieb des Stpfl. erfolgen (vgl. BFH v. 29.4.1993 – IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89, insbes. wenn eine Erfindung notwendiges BV eines vom Erfinder betriebenen Gewerbebetriebs ist (BFH v. 11.9.1969 – IV R 160/67, BStBl. II 1970, 371), wenn ein Schriftsteller seine Erzeugnisse selbst vervielfältigt und vertreibt und damit einen – gewerblichen – Verlagsbetrieb unterhält (BFH v. 11.5.1976 – VIII R 111/71, BStBl. II 1976, 641; BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236). Die Überlassung von Erfindungen, Rezepturen oder Plänen an Dritte zur Verwertung gegen Entgelt führt dagegen beim überlassenden Freiberufler nicht zu gewerblichen Einkünften.

Der mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene Getränkeverkauf durch eine Tanzschule ist gewerblich; werden die Getränke aber nur zum Selbstkostenpreis abgegeben, fehlt es insoweit an einer Gewinnerzielungsabsicht mit der Folge, dass die Tätigkeit des Tanzschullehrers als unterrichtende Tätigkeit nach § 18 zu versteuern ist (BFH v. 18.5.1995 – IV R 31/94, BStBl. II 1995, 718).

Wird bei mehreren örtlich abgegrenzten Tätigkeitsbereichen sachlich gleicher Art eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit nur in einzelnen dieser örtlichen Bereiche entfaltet, liegt insofern eine freiberufliche, im Übrigen eine gewerbliche Tätigkeit vor (BFH v. 25.10.1963 – IV 373/60 U, BStBl. III 1963, 595, betr. den Betrieb mehrerer Unfallkliniken an verschiedenen Orten).

cc) Zurechnung untrennbar verflochtener Tätigkeiten zu einer Einkunftsart

77

Ist eine Aufspaltung einer verflochtenen, gemischten Tätigkeit im Hinblick auf verschiedene Einkunftsarten nicht möglich, muss die Tätigkeit einer bestimmten Einkunftsart zugeordnet werden. Dafür ist nach BFH (BFH v. 7.3.1974 – IV R 196/72, BStBl. II 1974, 383, mit Anm. *Gräber*, DStZ 1974, 259) und nach *Schick* (StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 18 R. 63, s. auch *Tipke*, StuW 1974, 342) aufgrund einer Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden, ob die Gesamttätigkeit eine freiberufliche oder eine gewerbliche ist (ebenso BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567, betr. Ingenieur als Gewerbetreibender, der EDV-Lösungen einschließlich der erforderlichen Hardware an seine Kunden veräußert). Das bedeutet, dass auch ein etwa umsatz- oder gewinnmäßig weniger bedeutender Anteil den Gesamteindruck der Tätigkeit prägen und damit ihre Zuordnung zu einer Einkunftsart bestimmen kann.

Der Betreiber eines häuslichen Krankenpflegedienstes ist gewerblich tätig, wenn er eine einheitliche Leistung schuldet, die nicht nur die eigentliche medizinische, sondern auch die hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten umfasst und das einheit-

liche Entgelt zum überwiegenden Anteil auf die hauswirtschaftliche Versorgung entfällt (BFH v. 18.5.2000 – IV R 89/99, BStBl. II 2000, 625).

Einheitlich als gewerblich zu beurteilen ist eine Tätigkeit dann, wenn ihr gewerblicher Anteil gegenüber dem künstlerischen Anteil eindeutig überwiegt (BFH v. 14.12.1976 – IV R 76/75, BStBl. II 1977, 774; BFH v. 11.7.1991 – IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889):

Vervielfältigung und Vertrieb von Kunstwerken durch den Künstler oder beauftragte Dritte (sog. Serienproduktion, BFH v. 10.12.1964 – IV 238/61 U, BStBl. III 1965, 115; BFH v. 14.12.1976 – IV R 76/75, BStBl. II 1977, 774; BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236);

keine Gewerblichkeit, wenn die Vervielfältigung wie im Bereich der bildenden Kunst zu den typischen Erscheinungsformen der jeweiligen künstlerischen Tätigkeit gehört und nur einen begrenzten Umfang annimmt (s. BFH v. 11.7.1991 – IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889; BFH v. 8.6.1995 – IV R 80/94, BStBl. II 1995, 776, betr. Kartographen, der von ihm hergestellte geschummerte Karten Reiseunternehmen gegen Entgelt auf Zeit überlässt; *Schneider*, DStZ 1993, 165; Bei Reliefs steht Vervielfältigung von bis zu 20 Exemplaren der Annahme freiberuflicher Tätigkeit nicht entgegen);

keine Trennbarkeit zwischen freiberuflich ausgeübten Aufträgen und wegen fehlender Eigenverantwortlichkeit bei gewerblichen Aufträgen eines Laborarztes (BFH v. 1.2.1990 – IV R 140/88, BStBl. II 1990, 507; zur notwendigen Prüfung der Aufteilbarkeit im Einzelfall s. BFH v. 12.6.2018 – VIII B 154/17, BFH/NV 2018, 945; s. auch Anm. 233).

Gesamtbetrachtung maßgebend: Entscheidend für die Gewichtung der gewerblichen und der freiberuflichen Anteile an der Gesamttätigkeit ist nach neuerer Rspr. nicht der jeweilige Anteil am Gesamtumsatz oder an den gesamten Einkünften (BFH v. 7.3.1974 – IV R 196/72, BStBl. II 1974, 383), sondern die in wertender Gesamtbetrachtung zu treffende Feststellung, was „überwiegt“, zumal sich der Umfang der einzelnen Tätigkeitsarten in den Umsätzen nicht immer widerspiegelt (BFH v. 16.3.1962 – IV 318/59 U, BStBl. III 1962, 302; s. auch *Ehlers*, BB 1961, 1121; *Krah*, Inf. 1964, 170).

78 dd) Trennbarkeit bei Haupt- und Nebentätigkeit

Von Bedeutung ist die Abgrenzung von Haupt- und Nebentätigkeit noch für die Anwendung des Abs. 3, weil die Fortsetzung einer Nebentätigkeit die Annahme einer stbegünstigten Betriebsaufgabe nach § 18 Abs. 3 iVm. § 16 Abs. 3 nicht ausschließt; s. Anm. 325. Für die Abgrenzung der hauptberuflichen von der nebenberuflichen Tätigkeit in diesem Zusammenhang kann auf die Rspr. zu § 34 Abs. 4 aF zurückgegriffen werden (vgl. BFH v. 30.9.1990 – VI R 188/87, BStBl. II 1990, 854, in Abgrenzung von BFH v. 27.1.1955 – IV 504/54 U, BStBl. III 1955, 229; vgl. auch § 3 Nr. 26 Anm. 4). Danach ist die nebenberufliche Lehrtätigkeit von Handwerksmeistern an Berufs- und Meisterschulen idR als freiberufliche Tätigkeit anzusehen, wenn sich die Lehrtätigkeit ohne besondere Schwierigkeit von der Haupttätigkeit trennen lässt (vgl. Anm. 51).

79 ee) Keine Trennung bei Personengesellschaften

Bei einer PersGes. wird die in der neueren Rspr. für Einzelunternehmen zugelassene Trennung in eine freiberufliche und eine gewerbliche Tätigkeit nicht anerkannt, wenn zwar alle Gesellschafter als Träger eines freien Berufs qualifiziert

sind, die Gesellschaft aber auch gewerbliche Einkünfte iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 erzielt und ihrer Tätigkeit deshalb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 „stets und in vollem Umfange“ als Gewerbebetrieb gilt; s. auch Anm. 7.

Vgl. BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/06, BStBl. II 2009, 647, und BFH v. 9.7.1964 – IV 427/62 U, BStBl. III 1964, 530, betr. eine aus Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern bestehende KG mit teilweise gewerblicher Tätigkeit; BFH v. 1.2.1979 – IV R 113/76, BStBl. II 1979, 574, zur Gewerblichkeit einer tierärztlichen Praxisgemeinschaft wegen Medikamentenabgabe, dazu *Westphal*, BB 1981, 361, *Neubrandt*, BB 1982, 552; Schl.-Holst. FG v. 1.10.1963 – II 142/62, EFG 1964, 114, rkr., und FG Münster v. 9.11.1972 – II 695/72 F, EFG 1973, 207, rkr., betr. Autorenhonorare einer Verlagsgesellschaft für ihre Gesellschafter als Vergütung iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; BMF v. 7.9.1981, StEK GewStG § 2 Abs. 1 Nr. 41 = BB 1981, 1626; *Brandt*, BB 2018, 2334. Zur Gewerblichkeit der gesamten Tätigkeit einer augenärztlichen Gemeinschaftspraxis, die Kontaktlinsen anpasst und verkauft, BMF v. 19.10.1984 – IV B 4 - S 2246 - 23/84, BStBl. I 1984, 588, und BMF v. 22.5.1987, DB 1987, 1611, betr. Ausgliederung in eine gesonderte PersGes.; FinMin. NRW v. 12.11.1985, DB 1985, 2536 zur bis VZ 1981 geltenden Übergangsregelung.

Trotz der fehlenden Trennbarkeit ist eine PersGes., die sich aus Angehörigen unterschiedlicher freier Berufe zusammensetzt, nicht bereits vom Grundsatz her eine gewerbliche Mitunternehmerschaft. So kann eine freiberufliche Mitunternehmerschaft auch aus Angehörigen unterschiedlicher freier Berufe wie zB aus Steuerberatern und Rechtsanwälten oder aus einem wissenschaftlichem Dokumentar und einem Arzt bestehen (sog. interprofessionelle Partnerschaft, s. Anm. 442).

ff) Einzelfälle der Trenn- und Untrennbarkeit verflochtener Tätigkeiten 80

In ABC-Form lassen sich folgende Einzelfälle der Trenn- und Untrennbarkeit verflochtener Tätigkeiten aufzählen:

Architekt mit Architektentätigkeit und schlüsselfertiger Erstellung von Bauten (BFH v. 18.10.2006 – XI R 10/06, BStBl. II 2008, 54; s. auch „Gartenarchitekt“). Bei Architektentätigkeit und Grundstücksgeschäften: Trennbarkeit prüfen (BFH v. 23.10.1975 – VIII R 70/70, BStBl. II 1976, 152).

Arzt mit Hausapotheke: nicht trennbar (RFH v. 20.9.1939, RStBl. 1940, 14); uE zweifelhaft, s. „Heilpraktiker“; vgl. auch BFH v. 26.5.1977 – V R 95/76, BStBl. II 1977, 879, der Gewerblichkeit einer Hausapotheke bejaht, ohne eine Abfärbung auf die von der Vorinstanz als freie Berufsausübung erfasste ärztliche Tätigkeit zu erwägen.

Eichaufnehmer sowie beratender Schiffs- und Ladungssachverständiger: Trennbarkeit prüfen (BFH v. 29.1.1964 – I 381/60 U, BStBl. III 1964, 273).

Fahrschule mit Autohandel und Kfz-Werkstatt: trennbar (BFH v. 22.7.1954 – IV 452/53, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 86; BFH v. 2.3.1961 – IV 308/58, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 134).

Gartenarchitekt mit Gartenplanung und Gartenausführung durch eigene Arbeitskräfte: Trennbarkeit prüfen, entscheidend ist, ob einheitlicher Auftrag übernommen wurde (BFH v. 16.3.1962 – IV 318/59 U, BStBl. III 1962, 302).

Gebrauchsgraphiker, der sich auch als Kunstmaler betätigt: trennbar (BFH v. 11.7.1960 – V 96/59 S, BStBl. III 1960, 387).

Heilpraktiker, der auch Medikamente liefert: nicht trennbar (BFH v. 12.1.1961 – IV 9/58, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 149); uE wünscht Patient zwei verschiedene Dinge: Diagnose und Behandlung (glA Withol, DStZ 1964, 57).

Ingenieur mit gewerblichem Ingenieurbüro und Vortragstätigkeit: Trennbarkeit prüfen (RFH v. 8.7.1942, RStBl. 1942, 907).

Künstler mit nicht künstlerischen Tätigkeiten im Bereich der Werbung: trennbar (BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 354, mit Anm. Brandt, KFR F. 3 EStG § 18, 77; BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413).

Masseur, der Fußpflege, Bestrahlungen sowie Moorpackungen leistet und orthopädische Einlagen liefert: trennbar (BFH v. 16.12.1955 – I 200/54, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 88).

Restaurator: Gewerbetreibender bei untrennbarem Konglomerat wissenschaftlicher, künstlerischer und handwerklicher Elemente seiner Arbeit (BFH v. 30.3.1994 – I R 54/93, BStBl. II 1994, 864; BFH v. 30.3.1994 – I R 53/93, BFH/NV 1995, 210; s. auch Anm. 600 „Restaurator“).

Selbstverlag: nicht trennbar (BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236); zur früheren Beurteilung s. Anm. 600 „Selbstverlag“.

Tourneeleiter, der in selbständiger Tätigkeit für einen Künstler sowohl Auftritte organisatorisch betreut als auch an der Gestaltung und Ausführung des Programms mitwirkt, übt eine gemischte Tätigkeit aus, die hinsichtlich der gewerblichen und der künstlerischen Elemente nicht getrennt beurteilt werden kann und zur Annahme eines Gewerbebetriebs führt, wenn die organisatorischen (gewerblichen) Elemente überwiegen (FG Rhld.-Pf. v. 29.6.1994 – 1 K 2518/93, EFG 1995, 25, rkr.).

Unterricht und Handel mit Unterrichtsmitteln: trennbar (glA Withol, DStZ 1964, 57).

Wissenschaftler, der Apparate herstellt und vertreibt: nicht trennbar (RFH v. 22.4.1942, RStBl. 1942, 545).

81–90 Einstweilen frei.

2. Die einzelnen Tätigkeiten des Satzes 2

a) Wissenschaftliche Tätigkeit

91 aa) Begriff der wissenschaftlichen Tätigkeit

Wissenschaftlich ist eine Tätigkeit, die darauf gerichtet ist, durch Forschung auf einem bestimmten Gebiet argumentativ gestütztes (neues) Wissen hervorzu- bringen (reine Wissenschaft) oder die Anwendbarkeit wissenschaftlicher For- schungsergebnisse auf konkrete Lebenssachverhalte zu untersuchen (ange- wandte Wissenschaft). Eine solche – forschender Tätigkeit entsprechende – hochstehende, besonders qualifizierte Arbeit kann nur angenommen werden, wenn grundsätzliche Fragen oder konkrete Fälle systematisch in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einen Verständniszusammenhang gebracht werden.

BFH v. 30.4.1952 – IV 73/52 U, BStBl. III 1952, 165; BFH v. 13.11.1952 – IV 104/52, BStBl. III 1953, 33; BFH v. 19.1.1956 – IV 465/54 U, BStBl. III 1956, 89; BFH v. 22.1. 1971 – VIII 23/65, BStBl. II 1971, 749; BFH v. 18.8.1988 – V R 73/83, BStBl. II 1989, 212; BFH v. 27.2.1992 – IV R 27/90, BStBl. II 1992, 826; BFH v. 26.11.1992 – IV R

109/90, BStBl. II 1993, 235; BFH v. 29.4.1993 – IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89; BFH v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl. II 2001, 241; BFH v. 19.9.2002 – IV R 74/00, BStBl. II 2003, 27; BFH v. 9.2.2006 – IV R 27/05, BFH/NV 2006, 1270; BFH v. 8.10.2008 – VIII R 74/05, BStBl. II 2009, 238, betr. Promotionsberater; BFH v. 12.10.2010 – I B 176/09, BFH/NV 2011, 255; BFH v. 14.5.2014 – VIII R 18/11, BStBl. II 2015, 128, betr. Tätigkeit eines Politikberaters, mit Anm. *Brandt*, jurisPR-SteuerR 11/2015 Anm. 5, *Felten*, EStB 2014, 426, *Pezzer*, BFH/PR 2015, 45, *Rogge*, BB 2015, 682; *Brandt*, BB 2018, 2334). Zur Unterscheidung von der nichtwissenschaftlichen praktischen Anwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse s. Anm. 92.

Wissenschaftliche Kenntnisse und Methodik als Voraussetzung wissenschaftlicher Tätigkeit: Der so umschriebene Begriff der wissenschaftlichen Tätigkeit setzt voraus, dass der Tätige über wissenschaftliche Kenntnisse verfügt. Dabei ist der Begriff der Wissenschaft in besonderem Maße mit den Disziplinen verbunden, die an den Hochschulen gelehrt werden, wenn auch ein Hochschulstudium nicht gesetzlich gefordert ist (BFH v. 24.2.1965 – I 349/61, BStBl. III 1965, 263; BFH v. 11.6.1997 – XI R 2/95, BStBl. II 1997, 687, mit Anm. *Brandt*, KFR F 3 EStG § 18 1/98, 49; BFH v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl. II 2001, 241, mwN; *Heil*, NWB F. 3, 11679; BFH v. 12.10.2010 – I B 176/09, BFH/NV 2011, 255). Zu einer wissenschaftlichen Tätigkeit gehört des Weiteren, dass ihre Erg. (Gutachten oder sonstige Arbeiten) von der Methodik her nachprüfbar und nachvollziehbar sind (BFH v. 30.3.1976 – VIII R 137/75, BStBl. II 1976, 464; BFH v. 8.10.2008 – VIII R 74/05, BStBl. II 2009, 238; *Heil*, NWB F. 3, 11679). Art und Umfang der sich daraus ergebenden Anforderungen bestimmen sich nach den Besonderheiten des betroffenen Sachgebiets.

- ▶ *Empirische Sozialforschung:* Für wissenschaftliche Untersuchungen auf dem Gebiet der empirischen Sozialforschung ist ein Schlussbericht unverzichtbar, der die erforderlichen Angaben für eine Prüfung der Stichhaltigkeit des gefundenen Forschungsergebnisses ermöglicht (BFH v. 18.8.1988 – V R 73/83, BStBl. II 1989, 212; BFH v. 27.2.1992 – IV R 27/90, BStBl. II 1992, 826; BFH v. 29.4.1993 – IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89).
- ▶ *Rechtswissenschaftliche Tätigkeit* erfordert eine Abwägung des Für und Wider der Argumente; dies ergibt sich schon aus dem Wesen der Rechtswissenschaft, deren Erkenntnisse nur unter Berücksichtigung der ihnen zugrunde liegenden Argumentation überprüfbar sind (BFH v. 26.11.1992 – IV R 109/90, BStBl. II 1992, 235).
- ▶ *Wissenschaftliche Tätigkeit als beratender Betriebswirt* setzt voraus, dass die mit den einzelnen Aufträgen gestellten Aufgaben einen Schwierigkeitsgrad erreichen, wie ihn Prüfungsarbeiten aufweisen (BFH v. 27.2.1992 – IV R 27/90, BStBl. II 1992, 826; BFH v. 31.5.2000 – IV B 133/99, BFH/NV 2000, 1460; vgl. auch BFH v. 8.10.2008 – VIII R 74/05, BStBl. II 2009, 238, betr. Promotionsberater).

Wissenschaftlichkeit bei Auftrags- und Gutachtertätigkeit: Die Zwecke Dritter, denen die Erg. der Arbeit dienen sollen, sind für das Merkmal „Wissenschaftlichkeit“ unbeachtlich; es kommt allein auf die Art der Tätigkeit an. Entscheidendes Kriterium ist danach, ob die mit den einzelnen Aufträgen gestellten Aufgaben einen Schwierigkeitsgrad erreichen, wie ihn wissenschaftliche Prüfungsarbeiten oder Veröffentlichungen aufweisen (BFH v. 27.2.1992 – IV R 27/90, BStBl. II 1992, 826; BFH v. 29.4.1993 – IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89; Hess. FG v. 2.12.1993 – 8 K 4783-4784/90, EFG 1994, 751, rkr., betr. Personalbeurtei-

lungen durch eine nicht wissenschaftlich vorgebildete Stpfl.): Ist dies der Fall, so ist eine wissenschaftliche Tätigkeit auch dann anzunehmen, wenn die konkrete Tätigkeit laufend für einen oder mehrere Auftraggeber ausgeübt wird (BFH v. 26.11.1992 – IV R 94/91, BFH/NV 1993, 360, betr. biologische Bestandsaufnahme des Vorkommens und der Fortpflanzungsstätten bestimmter Tiere durch einen selbständigen Biologen). Im Zweifel muss das FA ein Sachverständigengutachten einholen (BFH v. 2.6.1960 – IV 78/58, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 115).

Auch wissenschaftliche Gutachten von Angehörigen der Katalogberufe iSd. Abs. 1 Nr. 1 sind von der Berufstätigkeit im Übrigen zu unterscheidende wissenschaftliche Tätigkeit (BFH v. 22.9.1976 – IV R 20/76, BStBl. II 1977, 31; BFH v. 26.11.1992 – IV R 94/91, BFH/NV 1993, 360; Wacker in Schmidt, 39. Aufl. 2019, § 18 Rz. 63).

Zur Unterscheidung von der nichtwissenschaftlichen praktischen Anwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse s. Anm. 92.

92 bb) Abgrenzung zur praktischen Anwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse

Die Unterscheidung zur nichtwissenschaftlichen praktischen Anwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse wird nach der Rspr. auch bei den Katalogberufen mit wissenschaftlicher Ausbildung für erforderlich gehalten.

Wissenschaftliche Vorbildung allein nicht maßgebend: Die praktische Ausübung eines Berufs, für den eine wissenschaftliche Ausbildung wie zB bei Ärzten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern oder Rechtsanwälten Zugangsvoraussetzung ist, genügt allein nicht für die Feststellung wissenschaftlicher Tätigkeit (BFH v. 6.12.1956 – IV 171/55 U, BStBl. III 1958, 129; BFH v. 22.9.1976 – IV R 20/76, BStBl. II 1977, 31; BFH v. 3.12.1981 – IV R 79/80, BStBl. II 1982, 267; Brandt, BB 2018, 2334).

Dies folgt auch aus der Systematik des Abs. 1 Nr. 1: Die ausdrückliche Aufnahme der Rechtsanwälte wie auch der anderen wissenschaftlich geprägten Berufe in die Aufzählung der freien Berufe wäre überflüssig, wenn die Tätigkeit der Berufsangehörigen bereits aufgrund der Ausbildung als wissenschaftliche Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 anzusehen wäre (BFH v. 26.11.1992 – IV R 109/90, BStBl. II 1993, 235).

Reine anwendende Tätigkeit: Eine Tätigkeit ist nicht wissenschaftlicher Natur, wenn sie sich auf die Feststellung oder Darstellung der Tatsachen und deren Beurteilung aufgrund gewonnener praktischer Erfahrung beschränkt, ohne dass schwierige Grundsatzfragen zu beurteilen sind.

BFH v. 22.6.1971 – VIII 23/65, BStBl. II 1971, 749 – verneinend – zu einem Gutachter für Einrichtungsgegenstände und Kunstwerke; BFH v. 19.9.2002 – IV R 74/00, BStBl. II 2003, 27, mit Anm. Wendt, BFH-PR 2003, 49, betr. Tätigkeit eines Marketingberaters; BFH v. 14.5.2014 – VIII R 18/11, BStBl. II 2015, 128, betr. Tätigkeit eines Politikberaters mit Anm. Brandt, jurisPR-SteuerR 11/2015 Anm. 5, Felten, EStB 2014, 426, Pezzer, BFH/PR 2015, 45, Rogge, BB 2015, 682, Heil, NWB F. 3, 11679; Nds. FG v. 28.1.2004 – 2 K 579/00, EFG 2004, 894, rkr., betr. Tätigkeit einer Juristin und Psychologin als Personalberaterin und Unternehmensberaterin.

Dies gilt insbes. für Tätigkeiten in Bereichen, die als Wissenschaftsdisziplin noch nicht anerkannt sind, sofern der Stpfl. keine darauf bezogene Grundlagenforschung betreibt, sondern lediglich auf der Grundlage seiner einschlägigen

Begabung praktisch tätig ist (s. BFH v. 30.3.1976 – VIII R 137/75, BStBl. II 1976, 464, betr. eine als „Hellscherin“ tätige psychologische Beraterin). Ebenso sind Arbeiten, die ihrer Art nach nicht notwendigerweise an mit wissenschaftlichen Kenntnissen und Methoden vertraute Auftragnehmer zu vergeben sind, nicht als wissenschaftlich zu qualifizieren, auch wenn wissenschaftliche Lehrsätze und Formeln benutzt werden.

BFH v. 26.7.1963 – I 259/59 U, BStBl. III 1963, 458, betr. Übersetzertätigkeit; BFH v. 14.11.1972 – VIII R 18/67, BStBl. II 1973, 183; BFH v. 3.12.1981 – IV R 79/80, BStBl. II 1982, 267, betr. EDV-Berater; BFH v. 9.12.1986 – VIII R 314/82, BFH/NV 1987, 156, betr. Probenahme von Erzen, Mineralien und Kohle; BFH v. 30.3.1994 – I R 53/93, BFH/NV 1995, 210, betr. Tätigkeit von Restauratoren.

- *Die wirtschaftliche Auswertung wissenschaftlicher Tätigkeit* durch Verwertung von Forschungsergebnissen in der Produktion gehört folgerichtig ebenfalls nicht mehr zur wissenschaftlichen Tätigkeit (s. BFH v. 1.6.1978 – IV R 152/73, BStBl. II 1978, 545; BFH v. 8.10.2008 – VIII R 74/05, BStBl. II 2009, 238).

cc) Abgrenzung zu unterrichtenden und anderen freiberuflichen Tätigkeiten

93

Die Abgrenzung der wissenschaftlichen zur unterrichtenden Tätigkeit ist vor allem von Bedeutung, wenn ein sowohl wissenschaftlich als auch unterrichtend Tätiger einen der Teilbereiche veräußern oder aufgeben will und sich insoweit als Voraussetzung der Steuerbegünstigung eines Teilbetriebs die Frage nach der Trennbarkeit der beiden Tätigkeitsarten stellt (s. auch Anm. 342).

Qualität der Wissensvermittlung entscheidend: Halten Privatgelehrte aufgrund wissenschaftlicher Untersuchungen Vorträge, so üben sie eine wissenschaftliche Tätigkeit aus. Entsprechendes gilt für die fachbezogene schriftstellerische Arbeit eines Hochschullehrers, die nicht kraft Sachzusammenhangs mit der unselbständig ausgeübten Lehrtätigkeit nach § 19 zu erfassen ist (RFH v. 6.2.1941, RStBl. 1941, 276). Im Übrigen kommt es für die Abgrenzung der wissenschaftlichen von der unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit auf das Niveau der Wissensvermittlung an; nicht jede unterrichtende Tätigkeit ist wissenschaftlicher Natur. Vielmehr muss der Unterrichtende seinen Unterricht in der für wissenschaftliche Vorträge angemessenen qualifizierten Form anbieten.

Vorbildung der Hörer und Unterrichtsziele: Von Bedeutung ist auch die Vorbildung der Hörer und die Frage, ob diese durch den Unterricht die Fähigkeit zu eigener wissenschaftlicher Tätigkeit erhalten sollen. Danach wird eine unterrichtende Tätigkeit im Allgemeinen schon oder noch als wissenschaftlich angesehen werden können, wenn sie nach Form und Inhalt einer Lehrtätigkeit in der Sekundarstufe II entspricht (FG Köln v. 8.10.1980 – VIII 31/77 E, EFG 1981, 241, rkr.).

Zur Wissenschaftlichkeit der Unterrichtstätigkeit in Meistervorbereitungskursen der Handwerkskammern BFH v. 2.4.1980 – IV R 38/79, BStBl. II 1980, 636: Unterricht in Buchführung, Bilanzkunde und Steuerekunde kann wissenschaftlich sein; Nds. FG v. 24.4.1980 – VII 336/77, EFG 1980, 546, rkr.: Nicht wissenschaftlich der Unterricht im Fachgebiet „Rechnungswesen“ mit den Kernbereichen doppelte Buchführung und Kostenrechnung, wenn lediglich die relativ leicht erlernbare Technik der systematischen Erfassung betrieblicher Daten vermittelt wird. Zu Fortbildungsseminaren für

Mitarbeiter gem. § 40c AFG als nicht wissenschaftliche, sondern unterrichtende Tätigkeit FG Ba.-Württ. v. 12.12.2007 – 7 K 283/04, EFG 2008, 795, rkr.

94–100 Einstweilen frei.

b) Künstlerische Tätigkeit

Schrifttum: *Wollny*, Kunst und Recht, DStR 1975, 577; *Heuer*, Qualitätsanforderungen an eine künstlerische Tätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Satz 2 EStG?, DStR 1983, 638; *Heuer*, Die Besteuerung der Kunst, Köln, 2. Aufl. 1984; *Mennacher*, Liebhaberei und künstlerische Tätigkeit, NJW 1985, 1608; *Allgaier*, Karneval, Kommerz und Kunst, DStZ 1988, 96; *Giloy*, Die Steuern des Künstlers, Wiesbaden, 2. Aufl. 1991; *Maassen*, Kunst oder Gewerbe?, Heidelberg 1991; *Kempermann*, Kunst, Gewerbe, Kunstgewerbe, FR 1992, 250; *Massbaum*, Werbetätigkeit populärer Künstler als künstlerische Tätigkeit?, BB 1992, 1763; *Birtel/Richter*, Kunst und Einkommensteuer – Erkenntnisse aus der Anwendung der Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes, DStR 1993, Beihefter zu H. 27, 1; *Boochs*, Kunst und Steuern, NWB F. 2, 5983; *Farmer*, Künstlerische Tätigkeit, ÖStZ 1993, 169; *Henschel*, Kunstfreiheit als Grundrecht, Stuttgart 1993; *Schneider*, Werbetätigkeit von Schauspielern und Gewerbesteuer, DStR 1993, 301; *Schneider*, Künstlerische und gebrauchskünstlerische Tätigkeit im Gewerbesteuerrecht, DStZ 1993, 165; *Jesse*, Nachträgliche Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit bei Veräußerung zum Nachlass gehörender Bilder eines Kunstmalers, ZEV 1994, 57; *Kempermann*, Restaurator, Freiberufler oder Gewerbetreibender, FR 1994, 722; *Grezesch*, Mitwirkung an Werbespots kann künstlerische Tätigkeit sein, BB 1998, 1620; *Baranowski*, Besteuerung der Honorare von Interviewpartnern in Talkshows, IWB 1999/15 F. 3a, Gr. 1, 822; *Boochs*, Kunst und Steuern, NWB 1999, F. 2, 7281; *Kempermann*, Darbietung iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG, FR 1999, 857; *Kempermann*, Freiberufliche Personengesellschaft kann Freiberufler unterschiedlicher Sparten umfassen, FR 2001, 305; *Massbaum*, Aktuelle Entwicklungen zur Künstler- und Sportlerbesteuerung, in: Nationale und internationale Dimensionen des Steuerrechts, Symposium zum 60. Geburtstag von Jörg Manfred Mössner, Herne/Berlin 2002, 257; *Kempermann*, Der BFH und die Kunst, in: Wassermeyer (Hrsg.), FS Rudolf Gocke, Erfstadt 2002, 143; *Wolf*, Einkünftequalifikation der Tätigkeit von Musikern: Selbständiges, nichtselbständiges oder gewerbliches Musizieren?, FR 2002, 202; *Korn*, Neues zur Besteuerung von Freiberuflern, KÖSDI 2003, 13605; *Reinke/Pruns*, Wer ist selbstständig künstlerisch tätig?, PFB 2010, 33; *Crezelius*, Kunst im Nachlass, Ertrag- und Erbschaftsteuerrechtliche Probleme, ZEV 2014, 637; *Homuth*, Zur Tätigkeit werkschaffender Künstler (Lichtdesigner), IWB 2019, 257.

Zu künstlerischer Tätigkeit s. auch Anm. 600: „Beat-Kapelle“, „Bildhauer“, „Fernsehansagerin“, „Filmproduzent“, „Fotomodell“, „Gutachter“, „Klavierstimmer“, „Mannequin“, „Musiker, Musikkapellen“, „Möbelzeichner“, „Modeschöpfer“, „Modezeichner“, „Photograph“, „Pressezeichner“, „Restaurator“, „Rundfunksprecher“, „Sammlerpuppen“, „Steinmetz“, „Synchronsprecher“, „Tonmeister“, „Tontechniker“, „Werbeberater“, „Werbeschriftsteller“.

101 aa) Notwendigkeit einer steuerrechtlichen Definition des Begriffs „Kunst“

Das EStG enthält keine Definition der Kunst. Es gibt auch keinen allg. verbindlichen Kunstbegriff, auf den bei der Subsumtion eines Lebenssachverhalts unter das Merkmal „künstlerische Tätigkeit“ zurückgegriffen werden könnte. Was als Kunst angesehen wird, hängt von den unterschiedlichen, historisch geprägten Maßstäben der jeweiligen Gesellschaften und Epochen ab (BFH v. 19.8.1982 – IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7; Schl.-Holst. FG v. 14.12.1989 – II 502/89, EFG 1990, 257, aufgehoben durch BFH v. 11.7.1991 – IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889). Diese Besonderheit entbindet indessen nicht von der Notwendigkeit, für

die Abgrenzung zwischen Künstler und Gewerbetreibendem im StRecht eine konkrete und nachvollziehbare Definition der Kunst vorzunehmen (*Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 22; *Heuer*, Die Besteuerung der Kunst, 1984, 148; *Kirchhof*, NJW 1985, 225 [227]; *Kempermann*, FR 1992, 250 [251]; vgl. *Falbert*, GRUR 2014, 719; *Gerstenberg*, FR 2015, 984).

Steuerrechtliche Bedeutung der Begriffsbestimmung: Von der Beantwortung der Frage, ob der Stpfl. als Künstler iSd. Abs. 1 anzusehen ist, hängen dessen GewStFreiheit nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG und der Umfang seiner stl. Buchführungspflichten nach Maßgabe der §§ 140 ff. AO sowie die Zugehörigkeit des der Tätigkeit dienenden Vermögens zum BV (§ 96 BewG) ab (s. auch Anm. 32). Diese Rechtsfolgenrelevanz der Auslegung des Merkmals „künstlerische Tätigkeit“ schließt es aus, die Einstufung eines Stpfl. als Künstler oder Gewerbetreibenden allein nach dessen eigener subjektiver Einstellung vorzunehmen.

Hess. FG v. 28.10.1983 – VIII 66/82, EFG 1984, 296, rkr.; *Stuhrmann* in KSM, § 18 Rz. B 65 (9/2015); *Kirchhof*, NJW 1985, 225 (227); *Kempermann*, FR 1992, 250 (251); *Schneider*, DStZ 1993, 165 (166); aA *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 22; gegen eine Definition der Kunst generell *Oettinger*, UFITA 1971, 15 (31), sowie gegen eine Definition durch den Staat und seine Institutionen *Knies*, Schranken der Kunstfreiheit als verfassungsrechtliches Problem, 1967; *Hartmann*, JuS 1976, 651; *Wolfrum*, Schleswig-Holsteinische Anzeigen 1984, 2.

Der Begriff der künstlerischen Tätigkeit ist im Übrigen auch für die Begünstigung nach § 3 Nr. 26 von Bedeutung (s. § 3 Nr. 26 Anm. 5).

Verfassungsrechtliche Bedeutung des Kunstbegriffs: Schon der in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Gleichheitssatz gebietet eine objektive Bestimmung des Kunstbegriffs. Er verlangt für das StRecht, dass die Stpfl. durch ein Steuergesetz sowie bei dessen Durchsetzung durch die Verwaltung rechtl. und tatsächlich gleich behandelt werden (s. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654). Dieses Gleichbehandlungsverbot schließt es aus, das Vorliegen des Steuertatbestands „Einnahmen aus künstlerischer Tätigkeit“ allein von der entsprechenden Selbsteinstufung des Stpfl. abhängig zu machen, denn die GewSt-Freiheit künstlerischer Tätigkeit stellt wirtschaftlich eine Verschonungssubvention zur Förderung von Kulturinteressen dar (*Schneider*, DStZ 1993, 165 [166]). Bezogen auf das Merkmal „künstlerische Tätigkeit“ ergibt sich daraus im Hinblick auf das Fehlen eines allg. verbindlichen Kunstbegriffs die Notwendigkeit, dessen Inhalt im Einzelfall unter Berücksichtigung der Besonderheiten des jeweiligen Rechtsgebiets zu ermitteln (*Schneider*, DStZ 1993, 165).

bb) Definition künstlerischer Tätigkeit durch die Rechtsprechung

102

Die estl. Rspr. bestimmt den Begriff der künstlerischen Tätigkeit unabhängig von anderen Rechtsgebieten, wie etwa dem Urheberrecht; auch die künstlerische Ausbildung ist nicht maßgebend. Ausgangspunkt ist vielmehr eine Dreiteilung in freie Kunst, Kunstgewerbe und Kunsthandwerk (vgl. *Brandt*, BB 2018, 2334 mwN).

Urheberrechtlicher Kunstbegriff unbeachtlich: Nach BFH (BFH v. 19.8.1982 – IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7) können die Voraussetzungen für die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit nicht unter Rückgriff auf das Urheberrecht ermittelt werden, weil es für den Begriff der geistigen Schöpfung (§ 2 Abs. 2

UrHG) nur geringe (zB schon durch Formulare und Adressbücher zu erfüllende) Anforderungen stellt (ebenso *Schneider*, DStZ 1993, 165).

Künstlerische Ausbildung nicht maßgebend: Als Ausgangspunkt der Begriffsbestimmung dient der Rspr. auch nicht die Ausbildung des Künstlers, weil es für die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit (schon nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 1) auf die künstlerische Qualität des geschaffenen Werks ankommt (vgl. *Schneider*, DStZ 1993, 165).

Dreiteilung in freie Kunst, Kunstgewerbe und Kunsthandwerk: Die Rspr. geht bei der Abgrenzung künstlerischer von gewerblicher Tätigkeit zunächst von einer Dreiteilung in freie Kunst, Kunstgewerbe und Kunsthandwerk aus (s. BFH v. 14.8.1980 – IV R 9/77, BStBl. II 1981, 21; BFH v. 29.7.1981 – I R 183/79, BStBl. II 1982, 22; FG München v. 10.7.2014 – 15 K 2275/11, juris, rkr.; vgl. *Schneider*, DStZ 1993, 165 [166]; *Brandt*, BB 2018, 2334; aA FG Köln v. 26.9.2002 – 15 K 8068/98, EFG 2003, 85, rkr.). Diese Unterscheidung wird damit begründet, dass bei der Ausübung der (zweck-)freien Kunst das Vorliegen einer künstlerischen Tätigkeit ohne Weiteres zu bejahen ist, während bei den beiden anderen Bereichen zweckgebundener Gebrauchskunst im Hinblick auf den vermittelten praktischen Nützlichkeitswert auch eine gewerbliche Tätigkeit vorliegen kann, so dass nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu prüfen ist, ob die Tätigkeit noch künstlerisch iSd. Abs. 1 ist (BFH v. 29.7.1981 – I R 183/79, BStBl. II 1982, 22).

Besondere Gestaltungshöhe als Merkmal künstlerischer Tätigkeit: Nach der Rspr. des BFH liegt eine solche künstlerische Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 vor, wenn der Stpfl. eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, in der seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine gewisse Gestaltungshöhe erreicht.

BFH v. 26.2.1987 – IV R 105/85, BStBl. II 1987, 376; BFH v. 22.3.1990 – IV R 145/90, BStBl. II 1990, 643; BFH v. 23.8.1990 – IV R 61/89, BStBl. II 1991, 20; BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 1/92, 77; BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 125; BFH v. 23.9.1998 – XI R 71/97, BFH/NV 1999, 460; BFH v. 15.10.1998 – IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465; FG München v. 10.7.2014 – 15 K 2275/11, juris, rkr.; aA FG Berlin v. 30.8.1968 – III 23/65, EFG 1969, 78, rkr.: besondere Gestaltungshöhe kein Erfordernis; Schl.-Holst. FG v. 14.12.1989 – II 502/89, EFG 1990, 257, aufgehoben durch BFH v. 11.7.1991 – IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889; keine besondere Gestaltungshöhe als Erfordernis bei Gebrauchskunst.

Freie schöpferische Gestaltung als Wesensmerkmal: Mit dem BVerfG (BVerfG v. 24.2.1971 – 1 BvR 435/68, BVerfGE 30, 173, 188; BVerfG v. 17.7.1984 – 1 BvR 816/82, BVerfGE 67, 213) sieht der BFH darüber hinaus das Wesentliche der künstlerischen Betätigung in der freien schöpferischen Gestaltung, in der Eindrücke, Erfahrungen und Erlebnisse des Künstlers durch das Medium einer bestimmten Formensprache zu unmittelbarer Anschauung gebracht werden (BFH v. 22.3.1990 – IV R 145/88, BStBl. II 1990, 643; BFH v. 15.10.1998 – IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465). Die Erg. dieser materialwertbezogenen Definition der Kunst sind nach der Rspr. des BVerfG (BVerfG v. 17.7.1984 – 1 BvR 816/82, BVerfGE 67, 213) anhand zweier alternativer Lösungsansätze zu überprüfen:

- *Der erste, sog. formal-typologische Ansatz* lässt es für die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit genügen, dass bei formaler, typologischer Betrachtung die Gattungsanforderungen eines bestimmten Werktyps (zB Malen, Musizieren, Dichten) erfüllt sind (s. *Henschel*, Kunstfreiheit als Grundrecht, 1993, 10; *Schneider*, DStZ 1993, 165 [166]).
- *Der zweite, sog. zeichentheoretische Ansatz* sieht das kennzeichnende Merkmal einer künstlerischen Äußerung darin, dass es wegen der Mannigfaltigkeit ihres Aussagegehalts möglich ist, der Darstellung im Wege einer fortgesetzten Interpretation immer weiterreichende Bedeutungen zu entnehmen, so dass sich eine praktisch unerschöpfliche, vielstufige Informationsvermittlung ergibt (*Zöbele*, NJW 1985, 254 [255]; *Henschel*, Kunstfreiheit als Grundrecht, 1993, 10; *Kempermann*, FR 1992, 250 [251]).

Diesem formal-strechtl. Kunstbegriff sollen nach BFH v. 3.3.1998 – IV B 45/96, BFH/NV 1998, 956 (betr. Saucen-Designer) Arbeiten nicht unterfallen, deren Bedeutung sich vorwiegend über den Geruchs- und Geschmackssinn erschließt. Die im Streitfall im Erg. zu Recht verneinte Künstlereigenschaft eines als sog. Saucen-Designer tätigen Kochs hätte uE unter Hinweis auf das Fehlen einer von der praktischen Verwendbarkeit und Vermarktungsfähigkeit der entwickelten Saucen unterscheidbarer „besonderen“ – künstlerisch motivierten – Gestaltungshöhe verneint werden können, so dass es der vorgenommenen Verengung des Kunstbegriffs nicht bedurft hätte.

Der Begriff des (berufsmäßigen) Künstlers nach DBA-Recht setzt dagegen nicht eine eigenschöpferische Leistung von einer gewissen Gestaltungshöhe, dh. eine Leistung voraus, in der die individuelle Anschauungsweise und die besondere Gestaltungskraft des Künstlers zum Ausdruck kommt. Er ist vielmehr eigenständig abkommensrechtl. auszulegen, wenn das betreffende Abkommen dafür eine Grundlage bietet (BFH v. 8.4.1997 – I R 51/96, BStBl. II 1997, 679; BFH v. 18.7.2001 – I R 26/01, BStBl. II 2002, 410; *Maßbaum* in *Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft*, DBA, Art. 17 OECD-MA Rz. 24 [2013]; *Mody* in *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG/DBA, Art. 17 OECD-MA Rz. 13; *Schlotter* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 17 OECD-MA Rz. 29; *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, Art. 17 OECD-MA Rz. 21 [3/2019]). Danach sind nationalrechtl. Künstlerbegriffe des Anwenderstaats – zB der Begriff der künstlerischen Tätigkeit in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und in § 50a Abs. 1 Nr. 1 – nicht maßgeblich (BFH v. 30.5.2018 – I R 62/16, BFHE 262, 54, unter Aufgabe von BFH v. 11.4.1990 – I R 75/88, BFHE 160, 513, mit Anm. *Apitz*, EStB 2018, 461; *Bisle*, DStRK 2019, 1; *Brandis*, BFH/PR 2019, 39; *Homuth*, IStR 2019, 381; *Lieber*, jurisPR-SteuerR 3/2019 Anm. 2). Folglich kommt es für die Tatbestandsmäßigkeit nicht auf ein besonderes künstlerisches Niveau oder eine bestimmte eigenschöpferische Gestaltungshöhe an, sondern nur darauf, dass es sich um eine persönlich ausgeübte vortragende Tätigkeit handelt, die vornehmlich dem Kunstgenuss oder auch nur der Unterhaltung des Publikums dient (BFH v. 30.5.2018 – I R 62/16, BFHE 262, 54 mwN).

cc) Auffassungen des Schrifttums zum (steuerrechtlichen) Kunstbegriff

103

Gegen die von der Rspr. vorgenommene Differenzierung zwischen zweckfreier Kunst und Gebrauchskunst sowie gegen das von der Rspr. für die sog. Kunst-eigenschaft der Gebrauchskunst geforderte Merkmal besonderer Leistungs- und Gestaltungshöhe wird geltend gemacht, es differenziere unzulässigerweise in-

nerhalb der Kunst und weise im Übrigen keine konkreten Beurteilungsmaßstäbe auf (so *Heuer*, DStR 1983, 638; *Heuer*, Die Besteuerung der Kunst, 2. Aufl. 1984, 157; *Maassen*, Kunst oder Gewerbe?, 1991, 103; aA *Oswald*, DStZ 1981, 307; s. auch *Schneider*, DStZ 1993, 165). Weiterhin wird eingewandt, die Rspr. stelle zu hohe Anforderungen an die Individualität der Leistung. Technische oder inhaltliche Vorgaben der Auftraggeber dürften nicht überbewertet und vorschnell als wesentliche Beschränkung schöpferischer Gestaltungsmöglichkeiten angesehen werden; für die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit sei nicht eine Prägung des Werks durch die Handschrift des Künstlers, sondern lediglich die Erkennbarkeit einer persönlichen Note des Stpfl. erforderlich (*Maassen*, Kunst oder Gewerbe?, 1991, 100 ff.).

Kirchhof (NJW 1985, 225 [228]) definiert die Kunst für strechtl. Zwecke als persönlichkeitsgeprägtes Gestalten, das dem Empfänger ein eigenständiges, über die dem Künstler bewusste Aussage hinauswirkendes Erleben ermöglicht (ebenso *Massbaum*, BB 1992, 1763). Diese Definition stellt eine Synthese zwischen dem bisher vom BFH verwendeten materialwertbezogenen Kunstbegriff (Leistung, in der die individuelle Anschauungsweise und die Gestaltungskraft des Künstlers zum Ausdruck kommt) und dem vorbezeichneten zeichentheoretischen Ansatz des BVerfG dar (*Kempermann*, FR 1992, 250 [251]).

104 dd) Eigene Stellungnahme zum Inhalt des Kunstbegriffs

Die dargestellten Lösungsansätze schließen einander uE nicht aus. Sie können vielmehr wechselseitig zur Kontrolle des jeweils gefundenen Erg. genutzt werden.

Vermutung bei traditionell künstlerischer Tätigkeit: Der formale Kunstbegriff wird insbes. für die Bereiche traditionell künstlerischer (zweckfreier) Tätigkeiten wie der des Malers, Bildhauers, Musikers oder Schauspielers ohne großen Begründungsaufwand (vor allem ohne Notwendigkeit zu Ausführungen zur künstlerischen Gestaltungshöhe) zu sachgerechten Erg. führen (ebenso *Kempermann*, FR 1992, 250 [251], unter Bezugnahme auf BFH v. 14.8.1980 – IV R 9/77, BStBl. II 1981, 21, mit ablehnender Anm. *Oswald*, DStZ 1981, 307). Insoweit kann von einer Vermutung künstlerischer Tätigkeit bei der Beurteilung traditionell künstlerischer Berufszweige ausgegangen werden (*Hutter* in *Blümich*, § 18 Rz. 94 [6/2014]; *Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 91 [6/2014]; *Heuer*, Die Besteuerung der Kunst, 2. Aufl. 1984, 154; *Schneider*, DStZ 1993, 165).

Avantgardistische Kunstformen: Auf (ebenfalls zweckfreie) avantgardistische Kunstformen ohne wesentliche Parallelen zur herkömmlichen Kunst wird der formale Kunstbegriff nur dann sachgerecht anwendbar sein, wenn sie bereits eigene gattungstypische Merkmale aufweisen; insoweit kommt der Verkehrsauffassung wesentliche Bedeutung zu (BFH v. 14.8.1980 – IV R 9/77, BStBl. II 1981, 21; FG Hamb. v. 12.7.1990 – I 294/86, EFG 1991, 124, rkr.; *Wihtol*, FR 1967, 6; *Schneider*, DStZ 1993, 165 [167]). Im Übrigen – vor allem in den Problemfällen der Abgrenzung zwischen gewerblicher und künstlerischer Tätigkeit im Bereich der Gebrauchskunst – kann auf materiell-wertbezogene Kriterien nicht verzichtet werden. Danach betrifft künstlerische Tätigkeit eigenschöpferische Leistungen, in denen die individuelle Anschauungsweise und die Gestaltungskraft des Künstlers zum Ausdruck kommen. Das seit BFH v. 11.7.1960 (BFH v. 11.7.1960 – V 96/59 S, BStBl. III 1960, 452) in stRspr. in diesem Zu-

sammenhang geprüfte Erfordernis besonderer Gestaltungshöhe konkretisiert uE lediglich das Abgrenzungskriterium „Ausdruck individueller Anschauungsweise und Gestaltungskraft des Künstlers“.

BFH v. 11.7.1991 – IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889; BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 77; BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413, mwN und Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 125; glA *Kempermann*, FR 1992, 250 (252): Kurzformel für eigenschöpferische Leistung als Ausdruck individueller Anschauungsweise und Gestaltungskraft.

Das Merkmal „besondere Gestaltungshöhe“ nimmt im Erg. den dargestellten zeichentheoretischen Ansatz des BVerfG auf. Danach ist kennzeichnendes Merkmal einer künstlerischen Äußerung die Mannigfaltigkeit ihres Aussagegehalts und die damit gegebene Möglichkeit, der Darstellung im Wege einer fortgesetzten Interpretation immer weiter reichende Bedeutungen zu entnehmen, so dass sich eine praktisch unerschöpfliche, vielstufige Informationsvermittlung ergibt (BVerfG v. 17.7.1984 – 1 BvR 816/82, BVerfGE 67, 213). So als Anforderung an die künstlerische Tätigkeit verstanden, ein über die bewusste Aussage des Künstlers hinausgehendes Erleben zu ermöglichen (so *Kirchhof*, NJW 1985, 225 [228]; zust. *Kempermann*, FR 1992, 250 [252]), ist das Merkmal „besondere Gestaltungshöhe“ nicht als unzulässiges Differenzierungskriterium zwischen höherer und niederer oder guter und schlechter Kunst (so *Heuer*, DStR 1983, 638; *Heuer*, Die Besteuerung der Kunst, 2. Aufl. 1984, 157; *Maassen*, Kunst oder Gewerbe?, 1991, 103; s. auch *Schneider*, DStZ 1993, 165), sondern als auch verfassungsrechtl. unbedenklicher Prüfungsmaßstab zur Abgrenzung der Kunst von der Nichtkunst (*Henschel*, Kunstfreiheit als Grundrecht, 1993, 11) anzusehen (BFH v. 23.9.1998 – XI R 71/97, BFH/NV 1999, 460).

ee) Freie eigenschöpferische Gestaltung als Merkmal künstlerischer Tätigkeit

105

Als Wesensmerkmal des stl. Kunstbegriffs muss die freie schöpferische Gestaltung ihren Ausdruck finden (s. Anm. 102). Dieses Merkmal gründet sich auf den starken Persönlichkeitsbezug künstlerischen Schaffens.

Bedeutung des Verwendungszwecks: Nach dem estrechtl. Kunstbegriff (s. Anm. 101 ff.) ist es für das Merkmal „künstlerische Tätigkeit“ unerheblich, aus welcher Zielsetzung heraus der Künstler schafft und wozu das von ihm Geschaffene verwendet wird. So verliert eine künstlerisch gestaltete schauspielerische Leistung allein dadurch, dass sie einem gewerblichen Zweck wie zB der Werbung für ein gewerbliches Produkt dient, nicht die Eigenschaft einer künstlerischen Leistung.

StRspr., vgl. BFH v. 20.2.1958 – IV 560/56 U, BStBl. III 1958, 182, betr. Werbeberater; BFH v. 11.7.1960 – V 96/59 S, BStBl. III 1960, 543, betr. Grafiker; BFH v. 20.6.1962 – IV 208/60 U, BStBl. III 1962, 385, betr. Schauspieler als Sprecher von Werbetexten; BFH v. 14.12.1976 – VIII R 76/75, BStBl. II 1977, 474, betr. Werbefotograf; BFH v. 14.8.1980 – IV R 9/77, BStBl. II 1981, 21, betr. Kunstmaler; BFH v. 29.7.1981 – I R 183/79, BStBl. II 1982, 22, betr. Trauerredner; BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353, mit Anm. *Brandt*, KFR, F. 3 EStG § 18, 77; BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 125, betr. Einnahmen von Künstlern aus Tätigkeiten für Werbezwecke; BFH v. 15.10.1998 – IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465.

Von Bedeutung ist der Verwendungszweck sog. Gebrauchskunst jedoch insofern, als für sie nicht die Vermutung künstlerischer Tätigkeit gilt, wie sie der Beurteilung der zweckfreien Tätigkeit traditionell künstlerischer Berufszweige zugrunde gelegt wird.

Diese unterschiedliche Behandlung der zweckfreien und der Gebrauchskunst trägt dem Umstand Rechnung, dass beim Entwurf von Gebrauchsgegenständen der notwendig einzuhaltende Gebrauchszweck und die dadurch bedingten Grenzen der Formgestaltung die Spielräume für eigenschöpferische Tätigkeit einschränken (BFH v. 23.8.1990 – IV R 61/89, BStBl. II 1991, 20; *Kempermann*, FR 1992, 250 [254]; *Schneider*, DStZ 1993, 165). Die Zuordnung der Einkünfte aus solchen gebrauchskunst-orientierten Tätigkeiten – wie zB der eines Gebrauchs-Grafikers – zu den Einkünften aus künstlerischer oder denen aus gewerblicher Tätigkeit hängt danach stets von den Umständen des Einzelfalls ab (BFH v. 24.4.1996 – XI B 118/95, BFH/NV 1996, 806, Verfassungsbeschwerde nicht angenommen durch BVerfG v. 5.10.1996 – 2 BvR 1532/96, StEd. 1997, 64).

Kriterien für eigenschöpferische Gestaltung:

- ▶ *Spielraum für individuelle Gestaltung*: Das Erfordernis eigenschöpferischer Gestaltung gründet sich auf den starken Persönlichkeitsbezug künstlerischen Schaffens, das insbes. die Individualität des Stpfl. zum Ausdruck bringen muss. Deshalb setzt die Annahme künstlerischer Tätigkeit zunächst voraus, dass das Kunstwerk einen gewissen Umfang aufweist: So bieten auf dem Bereich der Musik einzelne Akkorde oder Skalen nicht die Möglichkeit individueller Gestaltung (*Kempermann*, FR 1992, 250 [253]). Ebenso kann die Mitwirkung von Fotomodellen oder Schauspielern bei der Herstellung von Werbefotografien nicht als künstlerische Tätigkeit angesehen werden, weil sie nicht im erforderlichen Maße – wie bei der beruflichen Tätigkeit einer Schauspielerin – die Möglichkeit zur Entfaltung einer eigenschöpferischen Leistung von künstlerischem Rang bietet: Insbesondere rechtfertigen individuelle Fähigkeiten der Mimik und Haltung des Fotografierten allein nicht die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit.

BFH v. 8.6.1967 – IV 62/65, BStBl. III 1967, 618; BFH v. 3.2.1977 – IV R 112/77, BStBl. II 1977, 459; BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 77; BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413, mwN und Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 125; BFH v. 15.10.1998 – IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465. Auch die Tätigkeit des Fotografen selbst setzt im Allgemeinen nur die Beherrschung technischer Fertigkeiten voraus und bietet naturgemäß wenig Spielräume für eigenschöpferische Leistungen (BFH v. 25.11.1970 – I R 78/69, BStBl. II 1971, 267; BFH v. 7.10.1971 – IV R 139/66, BStBl. II 1972, 335; FG Nürnberg v. 8.7.1977 – V 7/76, EFG 1978, 33, rkr.). Zur Ausnahme bei Fotografien, die über die Abbildung der Wirklichkeit hinausgehen oder eine eigenschöpferische Motivgestaltung bzw. eine auf dem Einsatz fotografischer Technik beruhende eigenschöpferische Bildaussage aufweisen, s. BFH v. 24.1.1963 – IV 321/61 U, BStBl. III 1963, 216 (ebenso *Schneider*, DStZ 1993, 165; aA *Maassen*, Kunst oder Gewerbe?, 1991, Rz. 209).

- ▶ *Typologie und Verkehrsauffassung*: Im Bereich der werkschaffenden Kunst ist eine künstlerische Tätigkeit idR schon kraft möglicher Zuordnung zu typischen Arbeiten traditionell künstlerischer Berufszweige vorzunehmen (formaler Kunstbegriff). Im Übrigen ist auf die allgemeine Verkehrsauffassung Bezug zu nehmen: Insoweit können Besprechungen der Tätigkeit in der Presse als Ausdruck nachhaltiger Resonanz in Fachkreisen, die Marktgeltung oder der ökonomische Erfolg eines Künstlers Indikatoren für die

Annahme einer künstlerischen Tätigkeit sein (*Schneider*, DStZ 1993, 165). Entsprechendes gilt für den Bereich der interpretierenden Kunst: Der Schauspieler oder ein klassische Werke interpretierender Musiker oder Sänger sind regelmäßig im Rahmen ihres traditionell künstlerischen Berufszweigs tätig. Es ist uE deshalb davon auszugehen, dass der Stpfl. als Interpret von Werken immer dann künstlerisch tätig ist, wenn das interpretierte Werk selbst als Kunstwerk anzusehen ist (glA *Kempermann*, FR 1992, 250 [253]; *Massbaum*, BB 1992, 1763). Danach ist es für die Bejahung einer künstlerischen Tätigkeit im Zusammenhang mit musikalischen Darbietungen nicht erforderlich, den Grad der musikalisch-instrumentalen Fähigkeiten der einzelnen Musiker und ihrer Präzision im Zusammenspiel sowie die spezifische Artikulation, die Phantasie und Prägnanz bei der Darbietung improvisierter Teile und die Verwendung eigener Arrangements festzustellen (so aber BFH v. 19.8.1982 – IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7; BFH v. 12.4.1984 – IV 97/81, BStBl. II 1984, 491; BFH v. 22.3.1990 – IV R 145/88, BStBl. II 1990, 643; zu Recht abl. *Schneider*, DStZ 1993, 168).

ff) Anwendungsfälle eigenschöpferischer Gestaltung in der Rechtsprechung

106

Die beratende Tätigkeit eines im Übrigen als Künstler tätigen Stpfl. kann selbst künstlerische Tätigkeit sein, wenn die in der Beratungsleistung zum Ausdruck kommende schöpferische Gestaltung in den Erzeugnissen des Beratenen ihren Niederschlag findet; daneben kann eine künstlerische Tätigkeit des Beratenen nicht angenommen werden, wenn er sich auf die Auswertung der Beratungsleistungen beschränkt (s. BFH v. 2.10.1968 – I R 1/66, BStBl. II 1969, 138, betr. beratende Tätigkeit eines Modeschöpfers mit Fertigung und Überlassung von Modellen; dazu krit. *Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 91b [6/2014]). Erbringt der Berater jedoch bei der Umsetzung des Beratungsergebnisses eine eigene schöpferische Leistung, die sich ebenso wie die des Beraters im Endprodukt niederschlägt, so können sowohl bei Berater als auch bei Beratenem Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit vorliegen (*Schneider*, DStZ 1993, 165, unter Bezugnahme auf Schl.-Holst. FG v. 18.9.1969 – III 143-144/67, EFG 1970, 78, und FG Berlin v. 30.9.1986 – V 368/85, EFG 1987, 244, beide rkr.).

Übertragung vorgegebener Werke: Das Vorliegen eines Kunstwerks wird des Weiteren regelmäßig zu verneinen sein, wenn das geschaffene Produkt allein auf der Übertragung vorgegebener Formen und Farben in ein anderes Material oder in eine andere Größe beruht.

Beispiele aus der Rspr.:

Übertragung kleiner Motive durch Holzschnitzer auf größere Wappen (BFH v. 25.10.1963 – IV 15/60 U, BStBl. III 1963, 598; BFH v. 11.7.1991 – IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889, aA Vorinstanz Schl.-Holst. FG v. 14.12.1989 – II 502/89, EFG 1990, 257); Tätigkeit eines Serienmalers nach Maßgabe genau vorgegebenen Motiven und Vorlagen (FG Berlin v. 28.5.1974 – V 6/73, V 7/73, EFG 1974, 520, rkr.); Herstellung von Sammlerpuppen in größerer Stückzahl (FG Berlin v. 15.4.1991 – VIII 482/89, EFG 1992, 332, rkr.); (in größerem Umfang vertriebene) Bronzeabgüsse von Plastiken (Schl.-Holst. FG v. 7.8.1991 – IV 1053/87, EFG 1993, 329, rkr.).

Entsprechendes gilt, wenn sich die geschaffenen Werke als schablonenhafte Wiederholung darstellen (BFH v. 29.7.1981 – I R 183/79, BStBl. II 1982, 22,

betr. Trauerredner; BFH v. 26.2.1987 – IV R 105/85, BStBl. II 1987, 376, betr. Büttnerredner; abl. *Allgaier*, DStZ 1988, 96: Ungleichbehandlung gegenüber langjährig gespielten Theateraufführungen), ihre Formgebung dem allgemeinen Formenschatz entnommen ist oder diese auf allgemeine Vorbilder zurückgeht (BFH v. 23.8.1990 – IV R 61/89, BStBl. II 1991, 20). Infolgedessen ist auch ein Maler, der serienweise auf Weisung eines anderen Bilder auf der Grundlage vorgegebener Motive oder Vorlagen malt, als Gewerbetreibender einzustufen (FG Berlin v. 28.5.1974 – V 6/73, V 7/73, EFG 1974, 520, rkr.).

Eine Trauerrednerin ist dagegen künstlerisch iSd. Abs. 1 Nr. 1 tätig, wenn die Trauerreden in der überwiegenden Zahl der Fälle (hier: Gesamtreden ca. 450) nicht – wie im Fall des BFH v. 29.7.1981 – I R 183/79, BStBl. II 1982, 22 – nach Redeschablonen, sondern im Wesentlichen eigenschöpferisch gehalten werden und sich durch Vielfalt und Anpassung an den Einzelfall auszeichnen (Nds. FG v. 24.3.2004 – 2 K 2/03, EFG 2004, 1314, rkr.). Entsprechend hat FG Düss. v. 25.2.2004 – 7 K 7162/01 G, EFG 2004, 1628, rkr., zu einem Humoristen entschieden, der im Karneval, bei Betriebsfeiern, Vereinsfesten und ähnlichen Veranstaltungen Kostüm, Requisiten und die Art und Weise der selbstgeschriebenen Darbietung selbst kreiert und individuell auf das Publikum abgestimmt hat.

Teilnahme an Talkshows: Kein geistiges Produkt im Sinne einer künstlerischen Tätigkeit entsteht durch die Teilnahme von Künstlern oder Schriftstellern an Talkshows; die insoweit erzielten Einnahmen führen deshalb zu sonstigen Einkünften iSv. § 22 Nr. 3, soweit sie nicht mit der Präsentation des eigenen Werks in Verbindung stehen.

So BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254; *Baranowski*, IWB 1999/15 F. 3a Gr. 1, 822; aA *Kessler*, FR 1984, 172, § 50a Anm. 81; *Kempermann*, FR 1999, 857: Beschränkte StPfl. nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, da der Künstlerbegriff sich nicht mit dem des § 18 Abs. 1 Nr. 1 deckt.

Weisungsgebundene Tätigkeiten: Im Übrigen fehlt der erforderliche eigenschöpferische Spielraum, wenn sich der StPfl. an ins Einzelne gehende Angaben und Weisungen seines Auftraggebers zu halten hat.

StRspr., vgl. BFH v. 20.2.1958 – IV 560/56 U, BStBl. III 1958, 182; BFH v. 11.7.1960 – V 96/59 S, BStBl. III 1960, 453; BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 77; BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413, mwN und Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 125.

Werbetätigkeit: Das Sprechen von Werbetexten im Rahmen der Hörfunk- und Fernsehwerbung kann nur dann im Einzelfall als eigenschöpferische Leistung von künstlerischem Rang angesehen werden, wenn der jeweilige „Sprecher“ eine größere Rolle zu verkörpern hat, die ihrer Art und ihrem Umfang nach mit einer typischen – im Sinne einer rein künstlerischen Darstellung zweckfreien – schauspielerischen oder sonstigen künstlerischen Tätigkeit vergleichbar ist. Nach Art und Umfang der Rolle muss die Gestaltung eines geschriebenen Dialogs oder auch Monologs durch den Einsatz schauspielerischer Erfahrung und künstlerischer Gestaltungskraft in einer Weise verlangt werden, die trotz der Vorgaben des jeweiligen Auftraggebers einen erheblichen Spielraum zur Entfaltung der künstlerischen Fähigkeiten lässt.

BFH v. 24.10.1963 – V 52/61 U, BStBl. III 1963, 589; BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 77; BFH v. 11.7.1991 – IV

R 102/90, BStBl. II 1992, 413, mwN mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 125; FG Rhld.-Pf. v. 2.4.2008 – 3 K 2240/04, EFG 2008, 1292, rkr.

Die Rolle eines normalen Produktbenutzers zu sprechen oder zu spielen sowie lediglich den Gegenstand der Werbung anzupreisen, genügt diesen Anforderungen nicht. Sie bietet regelmäßig einen zu geringen Spielraum für die Entfaltung einer eigenen schöpferischen Leistung von künstlerischem Rang. Die Vergabe derartiger „Rollen“ in Werbesendungen nicht nur an Künstler, sondern auch an Prominente aus anderen Lebensbereichen wie Sportler oder auch an unbekannte Laien zeigt, dass insoweit ein Einsatz von (Berufs-)Schauspielern wegen der Natur der Anforderungen nicht geboten ist.

BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 77; BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 423, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 125; *Massbaum*, BB 1992, 1763; aA FG Bremen v. 9.5.1996 – 395063K1, BB 1998, 1618: künstlerische Tätigkeit; vgl. dazu *Grezesch*, BB 1998, 1620.

Bei Werbetexten steht uE der Verwendungszweck (s. Anm. 105) derart im Vordergrund, dass idR eine schöpferische Leistung iSd. dargestellten Kunstbegriffs nicht anzunehmen ist.

Dementsprechend hat der BFH auch die Tätigkeit einer Fernsehmoderatorin, die ausschließlich für einen Verkaufssender Produkte nach den Vorgaben des Auftraggebers in Verkaufssendungen ua. auch in der Form von Live-Shows präsentiert, nicht als künstlerische sondern als gewerbliche Tätigkeit angesehen (BFH v. 19.9.2014 – VIII R 5/12, BStBl. II 2014, 217, mit Anm. *Brandt*, jurisPR-SteuerR 14/2015 Anm. 3, *Formel*, EStB 2015, 45, *Kanzler*, FR 2015, 290, *Pezzer*, BFH/PR 2015, 81).

gg) Gesamte künstlerische Tätigkeit im Veranlagungszeitraum als Prüfungsgegenstand

107

Ob die Tätigkeit eines Stpfl. als künstlerisch anzusehen ist, hängt von der Gesamtwürdigung seiner Tätigkeit im VZ ab. Nach BFH v. 29.7.1981 (I R 183/79, BStBl. II 1982, 22) ist die Gesamttätigkeit zu bewerten. Sie muss in ihrer Gesamtheit, nicht bezogen auf jedes einzelne Werk, im Wesentlichen die Merkmale des Eigenschöpferischen und der künstlerischen Gestaltungshöhe verwirklichen. Dabei sind nach BFH v. 19.6.1968 (I R 25/67, BStBl. II 1968, 543) diejenigen im VZ geschaffenen Werke zu berücksichtigen, aus denen im VZ tatsächlich Einnahmen erzielt wurden (aA *Schneider*, DStZ 1993, 165: alle im VZ geschaffenen, auch unveräußerten Werke). Auch wenn dabei eine Beschränkung der Motivwahl unschädlich ist (dazu BFH v. 14.12.1976 – VIII R 76/75, BStBl. II 1977, 474, mwN), ergeben sich umso höhere Anforderungen an den eigenschöpferischen Gehalt der Tätigkeit, je geringer die vorgegebene Motivauswahl ist. Danach ist bei einer ihrer Art nach gleichbleibenden Tätigkeit nicht bei jedem einzelnen Werk zu prüfen, ob es für sich als künstlerisches Werk neben im Übrigen unzweifelhaft vorliegenden Kunstwerken anzusehen ist (BFH v. 11.7.1960 – V 96/59 S, BStBl. III 1960, 453), oder umgekehrt, ob bei einer durchweg nichtkünstlerischen Tätigkeit einzelne typologisch gleichartige Arbeiten ausnahmsweise künstlerischen Ansprüchen entsprechen (BFH v. 26.5.1971 – IV 280/65, BStBl. II 1971, 703; *Kempermann*, FR 1992, 250 [255]).

Geht man mit der hier im Anschluss an *Kempermann* (FR 1992, 250 [255]) vertretenen Auffassung davon aus, dass eine besondere Gestaltungshöhe des

Werks nicht ein eigenständiges Merkmal künstlerischer Tätigkeit ist, sondern lediglich das Kriterium „Ausdruck individueller Anschauungsweise und Gestaltungskraft“ im Sinne einer über die Aussage des Künstlers hinausgehenden Erlebnisvermittlung (s. Anm. 104) konkretisiert, so entfällt das von *Wollny* (DStR 1975, 579) angesprochene Problem des Genies einer Nacht, das nur einmal ein (hervorragendes) Kunstwerk hervorbringt. Auf der Grundlage dieser Auffassung entfallen besondere Qualitätsanforderungen (über die Notwendigkeit einer eigenschöpferischen Gestaltung hinaus). Infolgedessen sind auch weniger bedeutende Werke allein aufgrund ihrer individuellen Gestaltung und Offenheit für eine Vielfalt von Interpretationen als künstlerisch zu beurteilen (*Kempermann*, FR 1992, 250 [255]).

Zur Trennbarkeit mehrerer Tätigkeiten oder gemischter Tätigkeiten s. Anm. 75.

108 hh) Personenbezogenheit der künstlerischen Tätigkeit

Der der künstlerischen Tätigkeit eigene Persönlichkeitsbezug, der eine eigenschöpferische Leistung erfordert (s. BFH v. 2.12.1980 – VIII R 32/75, BStBl. II 1981, 170), hat Einfluss auf die Art und Weise der Verrichtung künstlerischer Arbeiten und die Beurteilung der Tätigkeiten eines Rechtsnachfolgers.

Persönliche Mitwirkung und Einflussnahme: Im Hinblick auf die Mitwirkung anderer Personen an der Erstellung des Kunstwerks gebietet der starke Persönlichkeitsbezug künstlerischen Schaffens, dass der Stpfl. an allen Tätigkeiten, die für den künstlerischen Wert des Kunstwerks bestimmend sind, selbst mitwirkt und dabei den entscheidenden Einfluss auf dessen Gestaltung ausübt (Hess. FG v. 28.10.1983 – VIII 66/82, EFG 1984, 296, rkr., betr. Filmhersteller). Diese Voraussetzung fehlt, wenn der Stpfl. weitgehend abwesend ist und den Mitarbeitern einen wesentlichen eigenen Gestaltungsspielraum bei der (überwiegend selbständigen) Durchführung der Arbeiten einräumt. Bei dieser Sachlage liegt eine künstlerische Tätigkeit nicht schon vor, wenn der Stpfl. das von den Mitarbeitern geschaffene Werk „mit dem Stempel seiner Persönlichkeit“ versieht (BFH v. 2.12.1980 – VIII R 32/75, BStBl. II 1981, 170; *Schneider*, DStZ 1993, 165).

Allerdings dürfen die Anforderungen insoweit nicht überspannt werden: Auch für die künstlerische Tätigkeit gilt, dass sich der Künstler nach Maßgabe des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 – in bewusster Abkehr des Gesetzgebers von der früheren Vervielfältigungstheorie der Rspr. zur Schädlichkeit der Mitwirkung Dritter an Tätigkeiten iSd. Abs. 1 (BFH v. 10.6.1988 – III R 118/85, BStBl. II 1988, 782; s. Anm. 225; sowie zu Tätigkeiten iSd. Abs. 1 Nr. 3 s. Anm. 251 ff.) – der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedienen kann, ohne die Zurechnung seiner Einnahmen aus seinem Kunstschaffen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu gefährden. Voraussetzung dafür ist lediglich, dass er trotz dieser Mitarbeiter-tätigkeit selbst weiterhin aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig ist (s. Anm. 224 ff.). Hat er vor diesem Hintergrund auf alle Arbeitsschritte von der Planung bis zur Vollendung des Kunstwerks entscheidenden Einfluss (zB als Filmproduzent auf Drehbuch, Regie, Kameraführung, Schnitt und Vertonung), ist eine ihm zurechenbare künstlerische Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 gegeben (BFH v. 2.12.1980 – VIII R 32/75, BStBl. II 1981, 170; Hess. FG v. 28.10.1983 – VIII 66/82, EFG 1984, 296, rkr.; FG München v. 23.1.2009 – 1 K 2390/07, EFG 2009, 953, rkr.: Kein hinreichender gestal-

terischer Einfluss eines Produzenten für ein Bühnenstück hinsichtlich der von Dritten mit eigener Gestaltungsfreiheit komponierten Bühnenmusik); die weitergehende Aussage dieser Entsch., der Einsatz von Mitarbeitern mit eigener Gestaltungsfreiheit sei einer künstlerischen Tätigkeit wesensfremd, hat in dieser Allgemeinheit allerdings eine mit der grundsätzlichen Zulässigkeit der Mitarbeiterbeschäftigung nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 unvereinbare überschießende Tendenz.

Persönlichkeitsbezug und Rechtsnachfolge: Davon zu unterscheiden ist die Zurechnung des wirtschaftlichen Ertrags der künstlerischen Tätigkeit auf nicht als Künstler qualifizierte Rechtsnachfolger. Nach § 24 Nr. 2 erzielt auch die Erbin eines Kunstmalers durch die Veräußerung nachgelassener Bilder nachträgliche Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit (BFH v. 29.4.1993 – IV R 16/92, BStBl. II 1993, 716, mit Anm. o.V., HFR 1993, 653, und *Jesse*, ZEV 1994, 57, der allerdings die Rechtsgrundlage nicht in § 24 Nr. 2, sondern in § 7 EStDV (aF) sieht; BFH v. 8.6.1995 – IV R 80/94, BStBl. II 1995, 776; BFH v. 15.11.2006 – XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436). Setzt der Rechtsnachfolger allerdings die Tätigkeit des Verstorbenen fort, so sind die daraus erzielten Einnahmen nicht nachträgliche Einkünfte iSd. § 24 Nr. 1, sondern eigene Einkünfte des Rechtsnachfolgers, deren Zuordnung zu den Einkunftsarten unabhängig von der Zuordnung der früheren Einkünfte des Verstorbenen zu erfolgen hat (Schl.-Holst. FG v. 7.8.1991 – IV 1053/87, EFG 1993, 329, rkr., betr. Veräußerung geschäftsmäßig durch Rechtsnachfolger gefertigter Bronzeabgüsse zu Plastiken eines verstorbenen Künstlers).

ii) Feststellung des Merkmals der künstlerischen Tätigkeit

109

Ob eine künstlerische Tätigkeit im Einzelfall gegeben ist, hängt von den tatsächlichen Verhältnissen im Einzelfall ab, die das FG nach seiner freien Überzeugung zu beurteilen hat (vgl. BFH v. 20.6.1962 – IV 208/60 U, BStBl. III 1962, 85; BFH v. 3.2.1977 – IV R 112/72, BStBl. II 1977, 459; BFH v. 27.6.1985 – I R 22/81, BFH/NV 1985, 17; BFH v. 30.3.1994 – I R 54/93, BStBl. II 1994, 864; BFH v. 30.3.1994 – I R 53/93, BFH/NV 1995, 210).

Der allgemeinen Verkehrsauffassung kommt für die insoweit zu treffende Entsch. besonderes Gewicht zu (vgl. BFH v. 14.8.1980 – IV R 9/77, BStBl. II 1981, 21). Dabei kann im Zusammenhang mit der Beurteilung traditionell künstlerischer Berufszweige von einer Vermutung künstlerischer Tätigkeit ausgegangen werden (*Hutter in Blümich*, § 18 Rz. 94 [6/2014]; *Güroff in LBP*, § 18 Rz. 91 [6/2014]; *Heuer*, Die Besteuerung der Kunst, 2. Aufl. 1984, 154; *Schneider*, DStZ 1993, 165). Auf (ebenfalls zweckfreie) avantgardistische Kunstformen ohne wesentliche Parallelen zur herkömmlichen Kunst wird der formale Kunstbegriff nur dann sachgerecht anwendbar sein, wenn sie bereits eigene gattungstypische Merkmale aufweisen; insoweit kommt der Verkehrsauffassung ebenfalls wesentliche Bedeutung zu (BFH v. 14.8.1980 – IV R 9/77, BStBl. II 1981, 21; FG Hamb. v. 12.7.1990 – I 294/86, EFG 1991, 124, rkr.; *Wihl*, FR 1967, 6; *Schneider*, DStZ 1993, 165 [167]). Im Übrigen – vor allem in den Problemfällen der Abgrenzung zwischen gewerblicher und künstlerischer Tätigkeit im Bereich der Gebrauchskunst – kann auf materiell-wertbezogene Kriterien nicht verzichtet werden.

Vermutung für Gewerblichkeit bei Handelsregistereintragung: Die Eintragung einer PersGes. wie auch die eines Einzelkaufmanns (nach § 2 HGB) im Handelsregister begründet die Vermutung, dass ein Handelsgewerbe betrieben und damit ein Gewerbebetrieb iSd. StRechts unterhalten wird. Die Eintragung in das Gewerberegister ist zumindest Indiz für Gewerbeausübung (*Schneider*, DStZ 1993, 165; weitergehend *Maassen*, Kunst oder Gewerbe?, 1991, Rz. 193: Vermutung für Gewerbebetrieb). Zur Abgrenzung der künstlerischen Tätigkeit von der Liebhaberei s. Anm. 69.

Sachverständigenbeweis: Die erforderlichen Tatsachenfeststellungen sind unter Mitwirkung der Beteiligten und, soweit dem FA oder dem Gericht die erforderliche Sachkunde (s. BFH v. 14.12.1976 – VIII R 76/75, BStBl. II 1977, 474) fehlt, durch Literaturstudium (s. BFH v. 19.6.1968 – I R 25/67, BStBl. II 1968, 543) oder Einschaltung von Sachverständigen zu treffen.

Mit vorliegenden Gutachten muss sich das Gericht, ohne an sie gebunden zu sein (BFH v. 14.8.1980 – IV R 9/77, BStBl. II 1981, 21), auseinandersetzen und insbes. bei divergierenden Gutachten Stellung beziehen (BFH v. 11.7.1991 – IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889; FG Hamb. v. 12.7.1990 – I 294/86, EFG 1991, 124, rkr.; vgl. auch *Massbaum*, BB 1992, 1763; *Gerstenberg*, FR 2015, 984).

Feststellungslast: Schließlich trägt der Stpfl. für das Vorliegen einer künstlerischen Tätigkeit als eine für ihn günstige Tatsache (s. Anm. 101) die Darlegungs- und Feststellungslast (BFH v. 11.7.1991 – IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889; BFH v. 30.3.1994 – I R 54/93, BStBl. II 1994, 864; BFH v. 30.3.1994 – I R 53/93, BFH/NV 1995, 210).

110 Einstweilen frei.

c) Schriftstellerische Tätigkeit

Schrifttum: *Weisensee*, Verleger und Schriftsteller in ertragsteuerlicher Beurteilung, DStZ 1963, 305; *Hoffmann/Schweer*, Steuerrecht für Journalisten und Schriftsteller, Die Feder 1981, 21; *Böhme*, Die Besteuerung der Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit, DStZ 1986, 168; *Bödefeld*, Die steuerliche Behandlung von Schadensersatzzahlungen und Entschädigungen nach § 97 des Gesetzes über das Urheberrecht, BB 1988, 1724; *Wendt*, Muß ein Schriftsteller schreiben? Schriftstellerische Tätigkeit im Multimedia-Zeitalter, FR 1999, 128; *Trachte/Helios*, Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit im Zeitalter des Internet und der E-Books, BB 2001, 909; *Korn*, Neues zur Besteuerung von Freiberuflern, KÖSDI 2003, 13605; *Brandt*, Die Entwicklung der Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit seit der Gründung des Reichsfinanzhofs vor 100 Jahren, BB 2018, 2334; *Homuth*, Einkünfte X.O: Blogger, Influencer, YouTuber & Co., NWB 2018, 1891.

111 aa) Begriff der schriftstellerischen Tätigkeit

Mangels einer gesetzlichen Definition ist der allgemeine Sprachgebrauch maßgebend (glA *Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 108 [6/2014]). Danach ist mit der Rspr. eine schriftstellerische Tätigkeit zu bejahen, wenn in selbständiger Gestaltung Gedanken schriftlich für die Öffentlichkeit niedergelegt werden (RFH v. 19.3.1937, RStBl. 1937, 623; RFH v. 16.2.1940, RStBl. 1940, 415; BFH v. 14.5.1958 – IV 278/56 U, BStBl. III 1958, 316; BFH v. 18.1.1962 – IV 270/60 U, BStBl. III 1962, 131; BFH v. 30.10.1975 – IV R 142/72, BStBl. II 1976, 192, mwN; *Brandt*, BB 2018, 2334). Der Begriff der schriftstellerischen Tätigkeit umfasst daher die

Merkmale der Schriftlichkeit (Anm. 112), der Öffentlichkeit (Anm. 113) und das Erfordernis des Ausdrucks eigener Gedanken (Anm. 114).

bb) Schriftlichkeit des Ausdrucks

112

Erforderlich ist, dass die Gedanken schriftlich niedergelegt und in dieser Form für die Öffentlichkeit (s. Anm. 113) bestimmt sind.

Redemanuskripte erfüllen auch das Erfordernis der Schriftlichkeit. Auch derjenige ist schriftstellerisch tätig, der Manuskripte für Reden und Vorträge (anderer) oder Rundfunksendungen erstellt. Dass seine Werke nicht schriftlich an die Öffentlichkeit gelangen, kann nicht entscheidend sein (ebenso *Hutter in Blümich*, § 18 Rz. 100 [6/2014]).

- *Redner, Vortragende oder Rundfunksprecher* selbst üben jedoch allenfalls eine wissenschaftliche, künstlerische oder unterrichtende, nicht aber eine schriftstellerische Tätigkeit aus, selbst wenn sie ein selbstgefertigtes Manuskript ablesen (RFH v. 19.2.1943, RStBl. 1943, 421, betr. Rundfunkschriftsteller und Sprecher; BFH v. 29.7.1981 – I R 183/79, BStBl. II 1982, 22, betr. Trauerredner; BFH v. 26.2.1987 – IV R 105/85, BStBl. II 1987, 376, betr. Bütenredner).

Denn nach dem Gesamtbild des Vertragsverhältnisses zwischen Auftraggeber einerseits und Redner oder Vortragendem andererseits ist Gegenstand der Leistungspflicht der mündliche Vortrag. Ein Manuskript wird vom Auftraggeber nicht vorausgesetzt; es dient allein als Hilfsmittel für den mündlichen Vortrag und ist deshalb ebenso wie andere Hilfsmittel (zB Stichwortzettel) nicht als für die Öffentlichkeit bestimmte Niederlegung von Gedanken bestimmt. Dies unterscheidet selbstgefertigte Redemanuskripte von Rundfunk- und Filmbeiträgen, die regelmäßig ebenso wie schriftliche Veröffentlichungen auf eine unveränderte Umsetzung der vorgelegten Manuskripte ausgerichtet sind (vgl. BFH v. 14.5.1958 – IV 278/56 U, BStBl. III 1958, 316; FG Nürnberg v. 2.7.1980 – VII 108/77 F, EFG 1980, 599, rkr.).

Elektronische Medien: Der Autor, der auf einem Personal Computer schreibt, ist uE auch dann schriftstellerisch tätig, wenn er nur eine Diskette liefert, die sofort zum Satz geht, auf eine CD-ROM übertragen oder in ein ausschließlich elektronisches Informationssystem eingestellt wird, ohne dass eine gedruckte Version gefertigt wird. Entscheidend ist uE, dass auch diese Form dazu dient, eigene Gedanken des Autors in schriftlicher, wenn auch elektronisch vermittelter Form der Öffentlichkeit zugänglich zu machen (ebenso BFH v. 10.9.1998 – IV R 16/97, BStBl. II 1999, 215, betr. Schreiben eines Softwarelernprogramms; *MK*, DStR 1999, 107; *Wendt*, FR 1999, 128; *Brandt*, BB 2018, 2334).

Graphische Darstellungen sind nicht der schriftstellerischen Tätigkeit zuzurechnen (BFH v. 3.2.1965 – I 376/62, StRK EStG [bis 1974] § 18 R. 232; HFR 1965, 372).

cc) Öffentlichkeit als Adressat des Schriftwerks

113

Schriftstellerische Tätigkeit ist ihrem Wesen nach durch Schreiben und Veröffentlichen gekennzeichnet (s. Anm. 111). Ist das Geschriebene nicht für die Öffentlichkeit bestimmt, steht es – wenn es nicht rein privaten Zwecken dient und deshalb stl. ohne Bedeutung ist (wie zB ein privater Brief) – in untrenn-

barem Zusammenhang mit dem Rechtsverhältnis, das Veranlassung für das Schreiben gibt und auch für die stl. Beurteilung eines gesonderten Entgelts für das Schreiben prägend ist (zB Schreiben des RA für einen Mandanten als Leistung, die im Rahmen der übrigen Leistungen des Anwalts vergütet und stl. bei den Einkünften aus der Tätigkeit als RA berücksichtigt wird).

Für die Öffentlichkeit bestimmt ist ein Schriftwerk, das nach seiner Art und der Motivation des Urhebers einer beliebigen, nicht von vornherein begrenzten Zahl von Menschen zugänglich gemacht werden soll (s. *Duden*, Deutsches Universalwörterbuch A–Z, 5. Aufl. 2003: „Öffentlichkeit“ als Gesamtheit gesehener Bereich von Menschen, in welchem etwas allg. bekannt [geworden] und allen zugänglich ist). Entscheidend ist die Beliebbarkeit der Kenntnisnahme anderer Menschen vom Inhalt des Schriftwerks. Die Größe des angesprochenen Adressatenkreises kann dabei im Einzelfall, zB bei Schriften für Spezialisten oder bei Veröffentlichungen für kleine politische, religiöse oder sonstige Vereinigungen sehr klein sein (vgl. FG Nürnberg v. 2.7.1980 – VII 108/77 F, EFG 1980, 599, rkr.: Mitwirkung an Firmenzeitschriften oder Informationsbroschüren von Behörden ist ein Schreiben „für die Öffentlichkeit“; FG Thür. v. 12.2.2014 – 3 K 926/13, EFG 2014, 1662, best. Durch BFH v. 13.12.2016 – VIII R 43/14, BFH/NV 2017, 569: Verfassen von Lehrbriefen für eine Schule als schriftstellerische Tätigkeit; *Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 110 [6/2014]; *Hutter* in *Blümich*, § 18 Rz. 100 [6/2014]). Ein Schreiben für die Öffentlichkeit ist danach gegeben, wenn die geschaffenen Texte zur Veröffentlichung in Zeitungen, Zeitschriften oder Büchern sowie in Rundfunk oder Fernsehen sowie anderen öffentlich zugänglichen Medien bestimmt sind (BFH v. 14.5.1958 – IV 278/56 U, BStBl. III 1958, 316; BFH v. 19.9.2014 – VIII R 5/12, BStBl. II 2014, 217, mit Anm. *Brandt*, jurisPR-SteuerR 14/2015 Anm. 3, *Formel*, EStB 2015, 45, *Kanzler*, FR 2015, 290, *Pezzer*, BFH/PR 2015, 81: Keine Bestimmung zur Veröffentlichung für senderinterne Vorbereitungen wie Sendeablaufpläne, -manuskripte etc. eines Verkaufssenders zur Präsentation von Produkten nach den Vorgaben des Auftraggebers in Verkaufssendungen präsentiert).

Das Verfassen von Newslettern, die Auftragsarbeiten darstellen und den Geschäftsinteressen des Auftraggebers dienen, stellen keine schriftstellerische Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 dar (FG Nürnberg v. 17.1.2018 – 5 K 3911/17, EFG 2018, 767, NZB durch BFH v. 23.10.2018 – VIII B 44/18, BFH/NV 2019, 108, wegen fehlenden Nachweises der Autorenschaft des Klägers zurückgewiesen).

Auftragsarbeiten und Gutachten: Handelt es sich dagegen um Auftragsarbeiten, die lediglich die Interessen und Lebensverhältnisse des Auftraggebers betreffen und nur diesen Interessen zu dienen bestimmt sind, zB Rechtsgutachten zur Vorbereitung konkreter Unternehmensentscheidungen oder Entwürfe von Klageschriften durch Rechtsanwälte, so liegt keine schriftstellerische Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 vor (*Brandt*, BB 2018, 2334, unter Bezugnahme auf BFH v. 14.5.2014 – VIII R 18/11, BStBl. II 2015, 128).

Dies gilt – abgesehen von der oben dargestellten fehlenden Schriftlichkeit ihrer Tätigkeit – auch für sog. Trauerredner, deren Redemanuskript jeweils auf den konkreten Anlass ausgerichtet und allein für den Auftraggeber sowie die Angehörigen und Bekannten des Verstorbenen, nicht aber darüber hinaus für die (allgemeine) Öffentlichkeit bestimmt ist (vgl. BFH v. 29.7.1981 – I R 183/79, BStBl. II 1982, 22; *Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 110 [6/2014]).

Im Hinblick auf Schriftwerke der vorbezeichneten Art kann auf das Merkmal „für die Öffentlichkeit“ nicht verzichtet werden, weil sonst jedes Schriftstück im Geschäftsverkehr, zB Schriftsätze von Rechtsanwälten oder Unternehmern im Zusammenhang mit Vertragsverhandlungen unter den Begriff der schriftstellerischen Tätigkeit fielen (aA *Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 110 [6/2014]; *Sarrazin* in *Lenski/Steinberg*, § 2 GewStG Rz. 561 [3/2015]).

Dementsprechend hat der BFH auch die Fertigung von Sendepänen zur Vorbereitung von Fernsehsendungen eines Verkaufssenders zur Präsentation von Produkten der Auftraggeber als senderinterne Vorbereitungshandlungen nicht als schriftstellerische, sondern als gewerbliche Tätigkeit angesehen (BFH v. 19.9.2014 – VIII R 5/12, BStBl. II 2014, 217, mit Anm. *Brandt*, jurisPR-SteuerR 14/2015 Anm. 3, *Formel*, EStB 2015, 45, *Kanzler*, FR 2015, 290, *Pezzer*, BFH/PR 2015, 81). Ebenso sind Ausarbeitungen eines Politikberaters an einen bestimmten Auftraggeber keine schriftstellerische Tätigkeit, weil sie nicht für die Öffentlichkeit bestimmt sind (BFH v. 14.5.2014 – VIII R 18/11, BStBl. II 2015, 128, mit Anm. *Brandt*, jurisPR-SteuerR 11/2015 Anm. 5, *Felten*, EStB 2014, 426, *Pezzer*, BFH/PR 2015, 45, *Rogge*, BB 2015, 682).

Ghostwriter: Streitig ist, unter welchen Voraussetzungen schriftstellerische Tätigkeit bei Auftragsarbeiten für einen anderen Schriftsteller angenommen werden kann. Soweit sich die Auftragsarbeit lediglich auf vorbereitende und unterstützende Arbeit wie Materialsammlung und Manuskriptkorrekturen erstreckt, scheidet allerdings schon wegen fehlender Möglichkeit zur Gestaltung eigener Gedanken eine schriftstellerische Tätigkeit des Beauftragten aus (*Hutter* in *Blümich*, § 18 Rz. 100 [6/2014]). Für andere, auf inhaltliche Gestaltung ausgerichtete Auftragsarbeiten wird teils uneingeschränkt (*Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 111 [6/2014]), teils beschränkt auf den Fall der zumindest teilweisen Übernahme der Auftragsarbeit in den vom Auftraggeber veröffentlichten Text (*Hutter* in *Blümich*, § 18 Rz. 100 [6/2014]) eine eigene schriftstellerische Tätigkeit des Auftragnehmers bejaht.

- **Stellungnahme:** Ob eine schriftstellerische Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 vorliegt, kann nicht davon abhängig gemacht werden, dass ihre Erg. in einem bestimmten Umfang Gegenstand einer Leistung des Auftraggebers werden. Insofern gilt hier ebenso wie für die künstlerische Tätigkeit, dass es für die Qualifizierung des Werks nicht auf die tatsächliche Verwendung ankommt (BFH v. 14.5.1958 – IV 278/56 U, BStBl. III 1958, 316; FG Nürnberg v. 2.7.1980 – VII 108/77 F, EFG 1980, 599, rkr.; s. Anm. 105). So erzielt auch der Stpfl. Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit, dessen Manuskript von einem Verlag angekauft wird, das aber aus verlagsinternen Gründen nicht oder erst in einem späteren VZ veröffentlicht wird. Infolgedessen kann der Schriftsteller, der im Auftrag eines anderen Schriftstellers ihrer Art nach schriftstellerische Arbeiten leistet, nicht anders behandelt werden als ein Redenschreiber (sog. *ghostwriter*), der – wie ausgeführt – allein aufgrund seiner inhaltlichen Arbeit ohne Rücksicht auf eine tatsächliche weitere Verwendung seiner Arbeitsergebnisse Einnahmen aus schriftstellerischer Arbeit erzielt. Es kommt deshalb auch bei Auftragsarbeiten für einen Schriftsteller nur darauf an, dass der Auftragnehmer selbst ebenfalls schriftlich in eigener Gestaltung eigene Gedanken niederlegt, die zur Veröffentlichung (in diesem Fall durch den Auftraggeber) bestimmt sind.

AA Hoffmann, StWa. 1977, 102: schriftstellerische Tätigkeit bei Auftragsarbeiten nur, sofern im Wesentlichen unverändert – allenfalls redaktionell überarbeitet – unter dem Namen des Auftraggebers veröffentlicht.

114 dd) Ausdruck eigener Gedanken als Merkmal schriftstellerischer Tätigkeit

Nach der Rspr. sind an das Erfordernis, dass eigene Gedanken zum Ausdruck kommen, – anders als bei der künstlerischen Tätigkeit – keine besonders hohen Anforderungen zu stellen (BFH v. 30.10.1975 – IV R 142/72, BStBl. II 1976, 192; BFH v. 10.9.1998 – IV R 16/97, BStBl. II 1999, 215, mwN).

Gestaltungsspielraum erforderlich: Der Schriftsteller braucht weder Dichter noch Künstler oder Gelehrter zu sein. Das Geschriebene muss keinen wissenschaftlichen oder künstlerischen Inhalt haben. Mithin kann auch ein sog. Werbeschriftsteller, dessen Texte ein Produkt originärer Gedankenarbeit sind, Schriftsteller und damit Freiberufler sein (BFH v. 14.5.1958 – IV 278/56 U, BStBl. III 1958, 316; BFH v. 10.9.1998 – IV R 70/97, BFH/NV 1999, 456; ähnlich FG Nürnberg v. 2.7.1980 – VII 108/77 F, EFG 1980, 599, rkr., betr. Werbetexter). Es kann sich auch auf tatsächliche Vorgänge beziehen (Reiseschriftsteller), muss aber auf der Grundlage eines gegebenen Gestaltungsspielraums die Entfaltung eigener Gedanken ermöglichen (BFH v. 26.5.1971 – IV 280/65, BStBl. II 1971, 703, betr. Synchronisation von Filmen ohne einen entsprechenden Spielraum). Unerheblich ist auch, ob sich die gedanklichen Äußerungen in einzelnen Aufsätzen, Beiträgen o.Ä. erschöpfen oder zu größeren Beiträgen führen; entscheidend ist, dass sich die Gedankenäußerung als das Erg. einer intellektuellen Wertung darstellt.

BFH v. 25.4.2002 – IV R 4/01, BStBl. II 2002, 475, mit Anm. Krömker, EStB 2002, 314; Seeger, FR 2002, 889, Reich, BB 2002, 2534, betr. Verfassen von Anleitungen zum Umgang mit technischen Geräten als schriftstellerische Tätigkeit, wenn der auf der Grundlage mitgeteilter Daten erstellte Text als eigenständige gedankliche Leistung des Autors erscheint; FG Bremen v. 11.6.2003 – 2 K 324/02, EFG 2003, 1384, rkr.; Trachte/Helios, BB 2001, 909; Stuhmann in KSM, § 18 Rz. B 68 (9/2015).

Danach ist eine schriftstellerische Tätigkeit auch zu bejahen, wenn ein Software-Lernprogramm entwickelt und das Drehbuch zu einem Videofilm über die Bedienung eines Computers geschrieben wird (BFH v. 10.9.1998 – IV R 16/97, BStBl. II 1999, 215). Ob das Verfassen von Organisationsschemata, Grafiken und Diagrammen zur Umsetzung in ein EDV-Programm eine schriftstellerische Tätigkeit sein kann, hat der BFH allerdings offen gelassen (BFH v. 5.5.1999 – IV B 35/98, BFH/NV 1999, 1328); insoweit dürfte es wohl idR an der eigenständigen Verkörperung von Gedanken fehlen.

Ein selbständiger Unternehmensberater, der jeweils anlassbezogen im Bereich Eigen-PR seines Auftraggebers tätig wird, ist nach der dargestellten neueren Rspr. selbst dann, wenn er vom ArbG bereitgestellte oder geplante Texte optimiert, idR schriftstellerisch tätig (aA FG Ba.-Württ. v. 22.1.2003 – 13 K 140/01, EFG 2003, 770, aus anderen Gründen best. durch BFH v. 12.11.2003 – XI B 162/03, nv., mit Anm. Braun, EFG 2003, 772; Eich, BeSt. 2003, 35).

Übersetzungs- und Übertragungsarbeiten: Der Übersetzer übt zwar auch einen freien Beruf iSd. Abs. 1 Nr. 1 aus; den bis VZ 1989 geltenden Freibetrag nach § 34 Abs. 4 aF konnte er jedoch nur geltend machen, wenn die Tätigkeit

als wissenschaftlich, künstlerisch oder schriftstellerisch anzusehen ist. Eine solche Zurechenbarkeit zur schriftstellerischen Tätigkeit liegt nach BFH (BFH v. 30.10.1975 – IV R 142/72, BStBl. II 1976, 192; ebenso FG Düss. v. 15.9.1981 – XI 230/77 E, EFG 1983, 27, rkr.) bei der Übersetzung wichtiger Werke der Weltliteratur vor. Danach beinhaltet eine derartige Übersetzung „eine eigenschöpferische Leistung, die darin besteht, dass der Übersetzer die inhaltlichen und formalen Gedanken des Autors in einer Weise in die andere Sprache überträgt, dass Atmosphäre und Aussage des Werkes entsprechend den Möglichkeiten der anderen Sprache erfasst werden“ (BFH v. 30.10.1975 – IV R 142/72, BStBl. II 1976, 192). Für die Übersetzungstätigkeit im Übrigen verneint der BFH jedoch das Vorliegen einer schriftstellerischen Tätigkeit mit der Begr., der Gesamtcharakter sei im Wesentlichen von der rein technischen Arbeit der Wiedergabe fremdsprachlicher Texte und der Bindung an diesen Text geprägt, auch wenn die Übersetzungstätigkeit neben der rein technischen Beherrschung der Fremdsprache in gewissem Umfang auch schöpferische Fähigkeiten erfordere. Zur Tätigkeit eines Adaptors s. BFH v. 13.9.1984 – IV R 38/83, nv., betr. Übertragungen deutscher Texte ins Arabische.

Sonstige Tätigkeiten: Schriftstellerische Tätigkeit ist auch die Herstellung von Rätseln, die in Zeitschriften und Zeitungen veröffentlicht werden (FG Düss. v. 11.12.1970 – X 68/69 E, EFG 1971, 229, rkr.), die Herstellung eines Vorschriftenregisters, in dem die Fundstellen von Bundes- und Landesgesetzen sowie von Verordnungen nach Stichworten alphabetisch geordnet sind (BFH v. 18.1.1962 – IV 270/60 U, BStBl. III 1962, 131) wie auch die Erstellung eines Stichwortverzeichnisses.

ee) Abgrenzung der schriftstellerischen Tätigkeit zu anderen Tätigkeiten 115

Die Abgrenzung der schriftstellerischen Tätigkeit zu anderen Tätigkeiten ist deshalb von Bedeutung, weil sie insbes. im Zusammenhang mit der Verwertung der Tätigkeit je nach Art und Umfang die Grenze zur Gewerblichkeit überschreiten kann (s. auch Anm. 16).

Abgrenzung zur gewerblichen Betätigung: Die Verwertung eigener schriftstellerischer Erzeugnisse im Rahmen des Üblichen ist idR der freiberuflichen Tätigkeit zuzurechnen, wenn sie sich auf eine der schriftstellerischen Tätigkeit dienende Funktion beschränkt.

Vgl. BFH v. 11.5.1976 – VIII R 111/71, BStBl. II 1976, 641, betr. einen Informationsdienst (krit. dazu *Schick*, StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 18 R. 479): Gewerblichkeit bei Verwertung schriftstellerischer Tätigkeiten, wenn sie im Hinblick auf den Umfang organisatorischer Maßnahmen, den Einsatz erheblicher – nicht der Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit dienender – technischer Hilfsmittel und fremder Arbeitskräfte, den damit verbundenen Raumbedarf, die Höhe des Werbeaufwands, die Zahl der Vervielfältigungen und der laufenden Versendungen ihre dienende Funktion gegenüber der schriftstellerischen Tätigkeit verliert und diese nach dem Gesamtbild der Einrichtung in den Hintergrund tritt. Durch eine unlösbare Verflechtung mit der gewerblichen Vervielfältigung und dem Massenvertrieb verliert eine ihrer Natur nach schriftstellerische Tätigkeit damit ihren freiberuflichen Charakter (s. zur Trennbarkeit sog. gemischter Tätigkeiten Anm. 75).

Schl.-Holst. FG v. 2.11.2006 – 5 K 32/06, EFG 2007, 524, rkr.: Schriftstellerische Tätigkeit durch Erstellung eines Börsenbriefs auf der Grundlage der technischen Aktien- und Devisenmarktanalyse und dessen anschließenden Selbstvertrieb an Abonnenten über das Internet, wenn kein Zusammenhang zum Vertrieb von Finanzprodukten besteht.

Abgrenzung zur journalistischen Tätigkeit: Die Unterscheidung zum Journalisten (s. dazu BFH v. 3.2.1977 – IV R 112/72, BStBl. II 1977, 459; BFH v. 22.1.1979 – IV R 88/76, BStBl. II 1980, 152 mwN; FG Köln v. 2.4.1981 – II (XIV) 214/77 E, EFG 1982, 130, rkr.), Bildberichterstatter und Übersetzer ist durch die Aufnahme dieser Berufstätigkeiten unter die Katalogberufe und den Wegfall des § 34 Abs. 4 bedeutungslos geworden.

116–117 Einstweilen frei.

118 ff) Gewinnermittlung des Schriftstellers

Die Gewinnermittlung des Schriftstellers weist einige Besonderheiten auf (s. im Übrigen Anm. 29 ff.).

Betriebsvermögen: Archiv und Fachbibliothek zählen zum BV des Schriftstellers. Dies gilt auch für dessen Manuskripte (hM, *Hutter in Blümich*, § 18 Rz. 102 [6/2014]; *Güroff in LBP*, § 18 Rz. 114b [6/2014]; DStPr. EStG § 18 Nr. 55; aA: RFH v. 27.8.1942, RStBl. 1942, 1073; *Stuhrmann in KSM*, § 18 Rz. B 71 [9/2015]). Zwar werden Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit regelmäßig durch die entgeltliche Überlassung des Urheberrechts an dem geschaffenen Schriftwerk erzielt. Dieser Umstand ist jedoch für die Frage, ob Manuskripte eines Schriftstellers zu dessen BV gehören, ohne Bedeutung. Zum BV gehören alle WG, die der Erzielung betrieblicher, im Zusammenhang mit § 18 also der Erzielung freiberuflicher Einkünfte dienen (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36). Die Erstellung des Manuskripts ist unverzichtbare Voraussetzung für die Erzielung der Einkünfte und infolgedessen Bestandteil des BV.

Die BV-Eigenschaft kann das Manuskript nur durch Entnahme, nicht aber allein aufgrund der Übertragung des Urheberrechts an dem Schriftwerk verlieren. Die Übertragung des Urheberrechts vermag allenfalls den Wert des verbleibenden Manuskripts deutlich zu mindern; diese Minderung ist jedoch nur für den Wertansatz für das Manuskript, nicht aber für seine Eigenschaft als Bestandteil des BV von Bedeutung. Infolgedessen erzielen der Schriftsteller oder seine Erben bei Veräußerung von Manuskripten Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit; das Manuskript ist insoweit gegenüber dem zu verwertenden Urheberrecht ein eigenes WG. Bei Fortführung des Betriebs nach Tod des Schriftstellers bleibt die BV-Eigenschaft des Urheberrechts bei den Erben bestehen (BFH v. 27.11.1992 – IV B 129/91, BFH/NV 1993, 471; *Ehrke-Rabel*, Österreichisches Recht der Wirtschaft 2008, 610).

Betriebseinnahmen: Zu den Einkünften aus schriftstellerischer Tätigkeit gehören regelmäßig die Einkünfte, die aus der Verwertung des Urheberrechts aus den Schriftwerken erzielt werden, wie laufendes Honorar und Abfindungsleistungen, aber auch Einkünfte aus der Veräußerung von Handschriften eines Schriftstellers ohne das dazugehörige Urheberrecht (s. „Betriebsvermögen“). Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit erzielt auch, wer ein ihm übertrage-

nes Urheberrecht durch entgeltliche Überlassung an einen Verlag zur Veröffentlichung nutzt.

BFH v. 9.1.1964 – IV 93/62 U, BStBl. III 1964, 206; so auch BFH v. 26.7.2006 – VI R 49/02, BStBl. II 2006, 917, zu Einnahmen in der Form von Erlösbeteiligungen aus Zweitverwertungen von bereits vergüteten Rundfunk- und Fernsehsendungen durch den Auftraggeber; offen lassend Wacker in Schmidt, 39. Aufl. 2019, § 18 Rz. 77; aA Hutter in Blümich, § 18 Rz. 102 (6/2014).

- ▶ *Freiexemplare* für Autoren sind regelmäßig nicht als BE zu erfassen, da sie entweder (insbes. bei wissenschaftlichen Werken) als Arbeitsmittel zur Vorbereitung folgender Auflagen dienen oder üblicherweise als Werbemittel bei Rezensenten eingesetzt werden und damit als BA gewinnmindernd berücksichtigt werden müssten (so Moritz in B/B, § 18 Rz. 258 [1/2019]).
- ▶ *Rezensionsexemplare*: Darf ein Rezensent übersandte Besprechungsexemplare im Fall einer Rezension behalten, liegt eine BE vor, in gleicher Höhe steht ihm jedoch ein BA-Abzug zu: er ist so zu behandeln, als hätte er für die Anschaffung des Besprechungsexemplars (zunächst) einen Geldbetrag erhalten und (anschließend) für diesen Zweck wieder verausgabt (ebenso Stuhmann in KSM, § 18 Rz. B 72 [9/2015]). Darf der Stpfl. das Exemplar unabhängig von einer Besprechung behalten, liegt eine estl. unbeachtliche Schenkung vor.
- ▶ *Preise*, die für ein schriftstellerisches Werk verliehen werden, gehören zu den Einnahmen aus schriftstellerischer Tätigkeit (s. Anm. 27).
- ▶ *Tantiemen und andere Zuwendungen*: Zu den Einnahmen aus schriftstellerischer Tätigkeit gehören auch Zahlungen der Verwertungsgesellschaft VG Wort. Weihnachtzuwendungen der Verlage an ihre Autoren werden regelmäßig unabhängig vom Umfang der Autorentätigkeit gewährt; ihnen liegt deshalb kein wirtschaftlicher Leistungsaustausch zugrunde (vgl. BFH v. 9.5.1985 – IV R 184/82, BStBl. II 1985, 426) und insbes. nicht die Absicht, eine weitere Leistungssteigerung zu erreichen (vgl. BFH v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711).

Damit entsprechen die Weihnachtzuwendungen den Preisen, die ohne Bezug zu konkreten Arbeitsergebnissen lediglich die Person (als Autor des Verlags) würdigen und damit lediglich in einem äußeren Zusammenhang mit der freiberuflichen Tätigkeit stehen, der allein nicht zu einer Steuerbarkeit der insoweit erzielten Einnahmen führt (BFH v. 9.5.1985 – IV R 184/82, BStBl. II 1985, 427, mwN).

- ▶ *Zahlungen an die Erben* eines Autors sind nachträgliche Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (BFH v. 27.11.1993 – IV B 109/91, BFH/NV 1993, 293; s. Anm. o.V., HFR 1993, 653). Zu den nachträglichen Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd. § 24 Nr. 2 gehören auch Einnahmen aufgrund Verletzungen des Urheberpersönlichkeitsrechts (BFH v. 27.11.1992 – IV B 129/91, BFH/NV 1993, 471; s. Bödefeld, BB 1988, 1724).

Betriebsausgaben: Für haupt- und nebenberufliche schriftstellerische Tätigkeit sieht die FinVerw. pauschale BA vor, die anstelle nachgewiesener Aufwendungen abziehbar sind (s. Anm. 38).

Einstweilen frei.

119–120

d) Unterrichtende Tätigkeit

121 aa) Begriff der unterrichtenden Tätigkeit

Unterrichtende Tätigkeit ist die Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten und Einstellungen durch Lehrer an Schüler in organisierter und institutionalisierter Form (BFH v. 13.1.1994 – IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 15, 229; BFH v. 2.2.2000 – XI R 38/98, BFH/NV 2000, 839; *Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 115 [6/2014]). Voraussetzung für die Annahme eigenverantwortlicher Unterrichtstätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 ist, dass die für diese Tätigkeit charakteristische persönliche Beziehung des Unterrichtenden zum Schüler hergestellt wird (BFH v. 9.8.1990 – V R 87/85, BFH/NV 1991, 848; *Brandt*, BB 2018, 2334). Soweit auch § 3 Nr. 26 unterrichtende nebenberufliche Tätigkeiten begünstigt, verwendet das Gesetz nicht den unbestimmten Rechtsbegriff der unterrichtenden Tätigkeit, sondern führt die Katalogtätigkeiten des Übungsleiters, Ausbilders und Erziehers an (s. § 3 Nr. 26 Anm. 5).

Nach BFH (BFH v. 9.5.2017 – VIII R 11/15, BStBl. II 2017, 911) ist der Typusbegriff „unterrichtende Tätigkeit“ nur auf Menschen bezogen, so dass der Betrieb einer Blindenführhunde Schule nicht darunter fällt (aA *Herkens*, EStB 2017, 453); s. dazu Anm. 130 „Erzieherische Tätigkeit bei Tieren“.

Eine organisierte und institutionalisierte Form des Unterrichts setzt ua. ein auf ein bestimmtes Fachgebiet bezogenes schulmäßiges Programm zur Vermittlung von Kenntnissen an den/die Lernwilligen voraus. Diesen Anforderungen entspricht ein Individualunterricht nur, wenn bei der Durchführung eines nach Lehrziel und Lehrmethode feststehenden Programms – wie zB für das Training des Körpers unter Zuhilfenahme von Geräten in einem Fitness- und Bodybuilding-Studio – der Unterricht lediglich den besonderen Bedürfnissen des Einzelnen angepasst wird (BFH v. 13.1.1994 – IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362; BFH v. 18.4.1996 – IV R 35/95, BStBl. II 1996, 573, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 § 15, 229). Lassen sich jedoch die im Einzelfall erforderlichen Kenntnisse nicht aufgrund eines für das bestimmte Fachgebiet allgemeingültigen, im Einzelfall abwandlungsfähigen Lehrprogramms vermitteln, sondern erfordert die Tätigkeit die Erarbeitung und Entwicklung eines auf die speziellen Bedürfnisse einer Person abgestellten, nicht auf einen Fachbereich beschränkten Programms, so stellt dies keine Lehrtätigkeit in organisierter und institutionalisierter Form, sondern eine – einzelfallbezogene – beratende Tätigkeit dar (BFH v. 11.6.1997 – XI R 2/95, BStBl. II 1997, 687; BFH v. 2.2.2000 – XI R 38/98, BFH/NV 2000, 839, betr. Hypnosetherapeut, der bei der Bewältigung von Lebenskonflikten hilft; FG Nürnberg v. 15.1.2003 – V 147/2000, DStRE 2003, 586, rkr.; FG Münster v. 17.12.2010 – 4 K 3554/08 G, juris, rkr., betr. Schulung von Versicherungsvertretern durch einen [anderen] Versicherungsvertreter auf Provisionsbasis).

Beispiele:

1. Vermittlung von Kenntnissen über die Produkte eines spezifischen Auftraggebers gegenüber Fachhändlern ist keine unterrichtende Tätigkeit gem. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, wenn sie sich nicht als Wissensvermittlung auf der Grundlage eines allgemeingültigen und abwandlungsfähigen Lernprogramms darstellt (BFH v. 23.10.2018 – VIII B 44/18, BFH/NV 2019, 108).
2. Werden arbeitssuchende Klienten einer Beratungsgesellschaft, die in verschiedenen Programmen (je nach gewünschtem Beratungsaufwand der Klienten) betreut werden, anhand eines Klientenhandbuchs über Informa-

tionen, Techniken, Arbeitshilfen und Training aus und zu verschiedenen Fachgebieten unter Abstimmung auf die individuellen Bedürfnisse des jeweiligen Klienten geschult und beraten, liegt keine unterrichtende Tätigkeit iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 vor. Bei einer individuellen Karriereplanung und Beratung durch gemeinsame Erarbeitung von Checklisten, Bereitstellung von Listen zu potentiellen ArbG etc. mit dem vorrangigen Ziel, möglichst schnell ein Beschäftigungsverhältnis zu vermitteln, mangelt es für die Annahme einer unterrichtenden Tätigkeit an der Vermittlung eines allgemeingültigen Lehr-Programms und einer charakteristischen Lehrer-Schüler-Beziehung (Hess. FG v. 20.7.2016 – 8 K 86/11, EFG 2016, 1619, rkr., mit Anm. Bock, EFG 2016, 1621).

Gegenstand des Unterrichts: Jede Art von unterrichtender Tätigkeit, gleich auf welchem Sachgebiet, ist der freiberuflichen Tätigkeit zuzurechnen.

ZB der Unterricht in Sport und Gymnastik (s. RFH v. 18.2.1920, RStBl. 1920, 244; BFH v. 1.4.1982 – IV R 130/79, BStBl. II 1982 589, betr. Unterricht an Budo-Sportarten und Gymnastik, sowie BFH v. 13.5.1993 – IV R 131/92, BFH/NV 1994, 93, zur Tätigkeit eines nebenberuflichen Fußballtrainers; BFH v. 13.1.1994 – IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362, zum Betrieb eines Fitnessstudios) oder als Fahrlehrer im Kraftfahren (BFH v. 27.9.1956 – IV 601/55 U, BStBl. III 1956, 334; BFH v. 30.4.1959 – IV 34/58 U, BStBl. III 1959, 275; FG Berlin v. 21.5.1969 – VI 56/68, EFG 1969, 604, rkr.). Nach FG Berlin (FG Berlin v. 29.7.1976 – V 38-39/76, EFG 1977, 316, rkr.) übt auch ein Informationsfahrtbegleiter, der sich auf die Vermittlung von Wissen über die politische und wirtschaftliche Lage einer Weltstadt beschränkt, eine unterrichtende Tätigkeit aus. Ebenso kann eine Spracheilpädagogin unterrichtend tätig sein (BFH v. 13.2.2003 – IV R 49/01, BStBl. II 2003, 721).

Keine unterrichtende Tätigkeit ist die im Wesentlichen zu Beginn des Vertragsverhältnisses erfolgende Einweisung der Kunden eines Fitness- oder Sportstudios in die Handhabung der technischen und sonstigen Einrichtungen, wenn der Kunde im Übrigen die Geräte frei benutzt (BFH v. 13.1.1994 – IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362, mit Anm. Brandt, KFR F. 3 § 15, 229; BFH v. 10.2.1995 – XI S 19/94, BFH/NV 1995, 676). Eine das Rechtsverhältnis prägende unterrichtende Tätigkeit kann nur angenommen werden, wenn der Einsatz der Geräte im zeitlichen Zusammenhang mit dem Unterricht erfolgt, sie also nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Unterrichtsmittel sind (vgl. dazu FG Düss. v. 8.11.2006 – 7 K 6425/04 G, EFG 2007, 689, rkr., betr. Tanz- und Fitnessstudio).

Eine solche prägende unterrichtende Tätigkeit kann nach der Rspr. des BFH (BFH v. 13.1.1994 – IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362) nicht generell verneint werden (so aber FG Nürnberg v. 9.5.1989 – II 167/83, EFG 1989, 543, rkr., und Hess. FG v. 12.12.1988 – 8 K 2432/88, EFG 1989, 284, rkr.). Beschränkt sich die Tätigkeit des Studiobetreibers nach einer anfänglichen Unterrichtsphase auf die bloße begleitende Beobachtung und gelegentliche Hilfestellung, ist diese Tätigkeit nicht mehr der ursprünglich ausgeübten unterrichtenden Tätigkeit zuzurechnen, sondern als gewerbliche Betätigung anzusehen (BFH v. 23.5.1995 – V R 135/92, BFH/NV 1995, 1031).

Vorbildung und Erlaubnis kein Wesensmerkmal unterrichtender Tätigkeit: Die Tätigkeit setzt keine wissenschaftlich ausgerichtete, qualifizierte Tätigkeit (BFH v. 27.9.1956 – IV 601/55 U, BStBl. III 1956, 334) und auch keine formale, durch Prüfungen nachgewiesene Qualifikation voraus (vgl. BFH v. 24.4.1959 –

VI 29/59 S, BStBl. III 1959, 193). Dies gilt für die unterrichtende Tätigkeit auch dort, wo das öffentliche Berufsrecht einen Befähigungsnachweis und eine Zulassung vorschreibt. Danach übt auch derjenige, der verbotenerweise Unterricht erteilt, wie ihn behördlich Zugelassene sonst erteilen, eine unterrichtende Tätigkeit aus, denn anders als für den Bereich der Katalogberufe, für den Abs. 1 Nr. 1 schon nach seinem Wortlaut die Tätigkeit eines Berufsangehörigen und damit berufsrechtl. für die Tätigkeit Zugelassenen voraussetzt, kommt es für die künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende und erzieherische Tätigkeit nicht auf eine besondere berufliche Qualifikation an (aA FG Ba.-Württ. v. 29.9.1961 – I 102/60, EDStZ 1961, 427, rkr., s. Anm. 67).

122 bb) Trennbarkeit der unterrichtenden von anderen Tätigkeiten

Beschränkt sich die Tätigkeit nicht auf das Vermitteln von Fertigkeiten, sondern werden im Zusammenhang mit der Unterrichtstätigkeit auch noch andere Leistungen angeboten, so kann je nach Art und Umfang dieser anderen Leistungen insgesamt eine gewerbliche Betätigung vorliegen (BFH v. 13.1.1994 – IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362, unter Bezugnahme auf BFH v. 16.11.1978 – IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246).

So hat der BFH für den Betrieb einer Tanzschule, die im Rahmen ihrer Veranstaltungen Getränke und Schallplatten verkauft, insgesamt Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit angenommen und damit insbes. die Möglichkeit einer Aufspaltung der Gewinne in solche aus freiberuflicher Lehrtätigkeit und solche aus gewerblichem Verkauf verneint (BFH v. 27.11.1984 – VIII R 294/81, BFH/NV 1986, 79; BFH v. 18.5.1995 – IV R 31/94, BStBl. II 1995, 718, betr. in der Rechtsform der GbR betriebene Tanzschule); werden die Getränke aber nur zum Selbstkostenpreis abgegeben, fehlt es insoweit an einer Gewinnerzielungsabsicht mit der Folge, dass die Tätigkeit des Tanzschullehrers als unterrichtende Tätigkeit nach § 18 zu versteuern ist.

Ebenso wird die gewerbliche Natur einer Ausbildung von Blindenführhunden wegen ihrer „Prägung“ durch diese Ausbildung nicht wegen der nur untergeordneten Notwendigkeit einer Einweisung des Blinden in den Umgang mit dem jeweiligen Hund zu einer erzieherischen oder unterrichtenden Tätigkeit (BFH v. 9.5.2017 – VIII R 11/15, BStBl. II 2017, 911; aA *Herkens*, EStB 2017, 453).

Dagegen lässt sich die Tätigkeit als Fahrlehrer hinreichend klar vom Betrieb einer Tankstelle und vom Autohandel trennen (BFH v. 2.3.1961 – IV 308/58, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 134); jene Tätigkeiten machen nicht auch den Fahrunterricht zu einer gewerblichen Tätigkeit. Zur Lehrtätigkeit eines Repetitors gehört auch die Herausgabe eines Fernrepetitoriums (glA DStPr. EStG § 18 Nr. 32).

123 cc) Eigenverantwortliche Ausübung der unterrichtenden Tätigkeit

Allgemeinbildende und Fachschulen: Voraussetzung für die Annahme einer unterrichtenden Tätigkeit ist, dass der Stpfl. selbst unterrichtet, zumindest aber über entsprechende Fachkenntnisse verfügt und den Unterrichtsbetrieb eigenverantwortlich leitet (s. Anm. 233). Auch bei größeren Unterrichtsanstalten kommt es auf die Zahl der beschäftigten Lehrkräfte allein nicht an. Der Stpfl.

muss auch nicht in allen an der Schule gelehrt Fächern Fachkenntnisse besitzen (ebenso *Teske*, DStZ 1961, 251). Entscheidend ist, ob er den größten Teil des Unterrichts selbst erteilt oder darauf zumindest aufgrund seiner Fachkenntnisse maßgeblich Einfluss nimmt. Nur dadurch wird in der Person des Stpfl. die für eine unterrichtende Tätigkeit charakteristische persönliche Beziehung des Unterrichtenden zum Schüler hergestellt (BFH v. 9.8.1990 – V R 87/85, BFH/NV 1991, 848). Dies kann auch durch Mitgestaltung des Unterrichts anderer Lehrer hergestellt werden; die notwendige organisatorische Tätigkeit steht dem nicht grds. entgegen (BFH v. 13.12.1973 – I R 138/71, BStBl. II 1974, 213).

Kein Gewerbebetrieb, wenn drei Stpfl. als Gesellschafter einer BGB-Gesellschaft eine Privatschule betreiben, 70 % des Unterrichts selbst erteilen und den Rest durch zwei angestellte Lehrer erteilen lassen (BFH v. 3.4.1962 – I 149/60 U, BStBl. III 1962, 359); demgegenüber ist eine gewerbliche Tätigkeit gegeben, wenn der Unterricht außer vom Stpfl. von acht Lehrern erteilt wird, deren Fachgebiete der Stpfl. größtenteils nicht beherrscht (FG München v. 15.9.1965 – II 407-409/64, EFG 1966, 237, rkr.), oder wenn eine Schule mit mehr als 30 Lehrern und 750 Unterrichtsstunden (BFH v. 5.12.1968 – IV R 125/66, BStBl. II 1969, 165, mit Anm. o.V., HFR 1969, 108, *Gollub*, StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 18 R. 407) oder mit fast 400 Schülern und bis zu 54 Lehrern (BFH v. 6.11.1969 – IV R 127/68, BStBl. II 1970, 214) unterhalten wird. Entsprechendes gilt für eine GbR von Diplom-Psychologen, die mit 186 beschäftigten Dozenten aus den Bereichen Arbeitsrecht, Psychologie, Pädagogik sowie Soziologie in einem VZ mehr als 400 Seminare für mehr als 6000 Teilnehmer abhielt (BFH v. 9.3.2010 – VIII R 56/07, BFH/NV 2010, 1777).

Ob es genügt, dass der Stpfl. den Unterricht fachlich leitet und überwacht, ohne selbst zu unterrichten, wird von den Umständen des einzelnen Falls abhängen; bei einer allgemeinbildenden Privatschule oder einer privaten Fachschule wird der Stpfl., der nicht selbst unterrichtet, im Allgemeinen wohl hauptsächlich nur kaufmännischer Leiter und damit Gewerbetreibender sein.

Vgl. auch BFH v. 13.12.1973 – I R 138/71, BStBl. II 1973, 213, betr. eine private Handelsschule. Eigenverantwortlichkeit fehlt nach BFH v. 5.12.1968 – IV R 125/66, BStBl. II 1969, 165, für den Leiter einer Privatschule mit Niederlassungen an drei Orten, mehr als 30 Lehrkräften und wöchentlich 750 Unterrichtsstunden (zust. im Erg. *Gollub*, StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 18 R. 407); BFH v. 6.11.1969 – IV R 127/68, BStBl. II 1970, 214, für den Leiter einer Privatschule mit 400 Schülern und entsprechender Zahl von Lehrern. Die leitende Tätigkeit ist in derartigen Fällen nicht ausreichend (gegen diese Rspr. zur Privatschule DStPr. EStG § 18 Nr. 29: Einfluss auf Auswahl der Dozenten und Erstellung des Lehrplans genügt; s. auch Anm. 123).

Fahrschulen: Leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit aufgrund eigener Fachkenntnisse fehlt, wenn die nicht fachkundige Witwe eines Fahrlehrers den Fahrschulbetrieb mit angestellten Fahrlehrern fortführt; sie ist Gewerbetreibende (Nds. FG v. 27.8.1965 – VI (VIII) 103/64, EFG 1966, 128, rkr.).

Sportschulen und Fitnessstudios: Eigenverantwortlichkeit ist gegeben, wenn der Leiter einer Schule für Budo-Sportarten und Gymnastik einen nicht unerheblichen Teil des Unterrichts selbst erteilt und während des Unterrichts von drei angestellten Lehrern anwesend ist und nach Unterrichtsende über den Unterrichtsstand Gespräche führt (BFH v. 1.4.1982 – IV R 130/79, BStBl. II 1982, 589). Bei Betrieb mehrerer Fitnessstudios ist der Stpfl. nicht für alle Studios ei-

genverantwortlich leitend und unterrichtend tätig (Hess. FG v. 12.12.1988 – 8 K 2432/88, EFG 1989, 284, rkr.).

Entsprechendes gilt, wenn eine unterrichtende Tätigkeit durch die Einschaltung einer Vielzahl von qualifizierten Mitarbeitern nicht mehr eigenverantwortlich ausgeführt werden kann, so dass der Stpfl. für von seinen Mitarbeitern erbrachte Leistungen die uneingeschränkte fachliche Verantwortung nicht übernehmen kann (FG Ba.-Württ. v. 12.12.2007 – 7 K 283/04, EFG 2008, 795, rkr.).

Beispiele:

Gewerblichkeit, wenn der Unterricht außer vom Stpfl. von acht Lehrern erteilt wird, deren Fachgebiete der Stpfl. größtenteils nicht beherrscht (FG München v. 15.9.1965 – II 407-409/64, EFG 1966, 237, rkr.), oder wenn eine Schule mit mehr als 30 Lehrern und 750 Unterrichtsstunden (BFH v. 5.12.1968 – IV R 125/66, BStBl. II 1969, 165, mit Anm. o. V., HFR 1969, 108, *Gollub*, StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 18 R. 407) oder mit fast 400 Schülern und bis zu 54 Lehrern (BFH v. 6.11.1969 – IV R 127/68, BStBl. II 1970, 214) unterhalten wird.

124–129 Einstweilen frei.

130 **e) Erzieherische Tätigkeit**

Zur freiberuflichen Betätigung gehört neben der unterrichtenden auch die erzieherische Tätigkeit, die als nebenberufliche Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 begünstigt ist. Der dort genannte Begriff der „nebenberuflichen Tätigkeit als Erzieher“ ist ebenso zu bestimmen wie der Begriff der erzieherischen Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (s. § 3 Nr. 26 Anm. 5).

Begriff der erzieherischen Tätigkeit: Sie ist eine auf Erziehung gerichtete Betätigung. Erziehung hat die Rspr. definiert als die planmäßige Tätigkeit zur körperlichen, geistigen und charakterlichen Formung junger Menschen zu tüchtigen, mündigen Bürgern, wobei unter Mündigkeit die Fähigkeit zu verstehen ist, selbständig und verantwortlich die Aufgaben des Lebens zu bewältigen. Erziehung umfasst damit alle Bestrebungen, Vorgänge und Tätigkeiten, die den Erziehungsvorgang, Entwicklungsvorgang beeinflussen. Zur Erziehung gehören außer der regelmäßig im Wege des Unterrichts dargebotenen Wissensvermittlung, die Willens-, Charakter- und Wissensbildung, Tätigkeiten, die darauf abzielen, dass sich der Erzogene selbst zu sehen und zu beurteilen lernt: Bildung der Entscheidungsfähigkeit, das Lernen, Entsch. als rationale Akte zu steuern und deren Folgen zu bedenken.

Vgl. BFH v. 21.12.1965 – V 24/62 U, BStBl. III 1966, 182; BFH v. 21.11.1974 – II R 107/68, BStBl. II 1975, 389; BFH v. 17.5.1990 – IV R 14/87, BStBl. II 1990, 1018; BFH v. 11.6.1997 – XI R 2/95, BStBl. II 1997, 687, offen lassend, ob der Begriff der Erziehung auch diejenige von Erwachsenen umfasst, mit Anm. *Brandt*, KFR F 3 EStG § 18, 49, insbes. zur Einengung des Erziehungsbegriffs auf junge Menschen; ebenfalls offengelassen in FG Köln v. 1.6.2017 – 15 K 243/14, EFG 2017, 1662, Rev., Az. BFH VIII R 10/17).

Die erzieherische Tätigkeit unterscheidet sich von der unterrichtenden Tätigkeit dadurch, dass sie – über die Vermittlung von Kenntnissen und Fertigkeiten hinaus – die Schulung des Charakters, die Bildung der Persönlichkeit bezweckt. Daran fehlt es bei der Beschränkung einer beruflichen Tätigkeit auf die Hilfe zur Bewältigung von Lebenskonflikten, wie sie zB durch einen Hypnosetherapeuten geleistet wird (BFH v. 2.2.2000 – XI R 38/98, BFH/NV 2000, 839, betr.

Hypnosetherapeut). Ebenso bei Hilfe zur Lösung zwischenmenschlicher Probleme im Unternehmensbereich für Manager durch einen Management- oder Persönlichkeitstrainer (FG Nürnberg v. 15.1.2003 – V 147/2000, DStRE 2003, 586, rkr.) oder bei der Tätigkeit einer Diplomsozialarbeiterin, die Menschen mit einer psychischen Erkrankung, körperlichen oder geistigen Behinderung oder chronischen Suchterkrankung Unterstützung bei einer selbstbestimmten Lebensführung anbietet, um bestimmte individuelle Verhaltenspositionen und Persönlichkeitsdefekte zu überwinden (FG Köln v. 1.6.2017 – 15 K 243/14, EFG 2017, 1662, Rev., Az. BFH VIII R 10/17).

Erzieherische Ausbildung und Prüfung entbehrlich: Eine erzieherische Tätigkeit ist auch dann Ausübung eines freien Berufs, wenn der Betreffende zwar entsprechende Fachprüfungen nicht abgelegt hat, seine Tätigkeit aber tatsächlich den Bedingungen der Erziehung im og. Sinn genügt. Nach der Rspr. kann eine freiberufliche erzieherische Tätigkeit ohne Ablegung fachlicher Prüfungen, zB aufgrund eigener praktischer Erfahrungen ausgeübt werden, wenn der Stpfl. durch seine Mitwirkung an der Erziehungstätigkeit von ihm beschäftigter Hilfskräfte deren Tätigkeit den Stempel seiner Persönlichkeit aufdrückt.

BFH v. 25.4.1974 – VIII R 166/73, BStBl. II 1974, 642, unter Aufhebung von FG Saarl. v. 22.5.1973 – 156/70, EFG 1973, 432; krit. zu dieser Entsch. *Schick*, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 18 R. 462, der auf das Problem hinweist, ob eigenverantwortliche Tätigkeit vorliegen kann, wenn die Voraussetzungen des Berufsrechts nicht gegeben sind.

Ist die Ausführung der Erziehung von Kindern/Jugendlichen aber nicht dem Betreiber der Kinderheime selbst, sondern den von ihm beauftragten Honorarkräften als Ganzem zuzurechnen, mangelt es an der eigenverantwortlich erzieherischen Tätigkeit des Betreibers (Nds. FG v. 6.4.2006 – 14 K 98/03, EFG 2006, 1772, rkr.).

Das Betreiben eines Kinderheims ist nur dann eine erzieherische Tätigkeit, wenn die auswärtige Unterbringung in erster Linie zum Zweck einer planmäßigen körperlichen, geistigen und sittlichen Formung junger Menschen erfolgt und die erzieherische Tätigkeit der Gesamtleistung des Heims das Gepräge gibt (BFH v. 27.8.1985 – III R 198/81, BFH/NV 1986, 358). Die Betreuung von Säuglingen in einem Heim ist Sorge um das körperliche Wohlergehen durch Ernähren und Behüten, nicht Erziehung (BFH v. 27.8.1985 – III R 198/81; FG Berlin v. 3.2.1971 – VI 25/69, EFG 1971, 496, rkr.).

Bei Kindererholungsheimen stehen idR die Erholung der Kinder, ihre Verpflegung und Betreuung im Vordergrund. Die gleichzeitig damit verbundene Erziehung ist Folge des Aufenthalts, nicht dessen Zweck. Regelmäßig liegt daher Gewerbebetrieb vor, insbes. wenn dem Leiter eine fachliche Ausbildung als Erzieher fehlt (BFH v. 25.4.1974 – VIII R 229/71, BStBl. II 1974, 553; BFH v. 27.6.1974 – IV R 204/70, BStBl. II 1975, 147; BFH v. 9.4.1975 – I R 107/73, BStBl. II 1975, 610). An einer erzieherischen Tätigkeit des Inhabers fehlt es auch, wenn er sich auf die Wirtschaftsleitung des Heims beschränkt und die pädagogische Leitung einer anderen Person überlassen ist (BFH v. 23.4.1985 – VIII R 171/84, BFH/NV 1985, 70). Anders nur, wenn das Kinderheim lediglich Hilfsmittel einer freiberuflichen Tätigkeit, zB als Arzt ist.

GIA Schl.-Holst. FG v. 20.3.1973 – III 45/71, EFG 1973, 336, rkr., gegen Nds. FG v. 26.8.1970 – VIII 6/69, EFG 1971, 92, aufgehoben durch BFH v. 27.6.1974 – IV R 204/70, BStBl. II 1975, 147, wo das Kinderheim durch eine staatlich geprüfte Kinder- und Säuglingsschwester unterhalten wurde; FinMin. Ba.-Württ. v. 7.10.1969, StEK

GewStG § 3 Nr. 10; EDStZ 1969, 435; FinMin. Nds. v. 20.11.1969, DB 1969, 2254; FinMin. NRW v. 29.9.1971, EDStZ 1972, 411; Nds. FG v. 8.10.1971, BB 1971, 1990; aA Schl.-Holst. FG v. 14.10.1965 – IV 95/63, EFG 1966, 183, rkr.

Gruppenerziehung von Kindern im Vorschulalter in einer Kindertagesstätte ist eine erzieherische Tätigkeit iSd § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Die weiteren Leistungen wie die Beaufsichtigung und Verköstigung der Kinder sind lediglich notwendige Hilfstätigkeiten; die Erziehung gibt der Gesamtheit der Leistungen das Gepräge (FG Hamb. v. 20.1.2015 – 3 K 157/14, EFG 2015, 912, rkr.).

Das Betreiben eines Internats kann erzieherische Tätigkeit sein, nicht aber die Beherbergung und Beköstigung der Schüler. Nach BFH (BFH v. 23.7.1957 – I 98/54 U, BStBl. III 1957, 323) bilden Schule und Internat eine unlösliche Einheit: deshalb macht das Internat den Gesamtbetrieb zu einem gewerblichen, insbes., wenn das Internat die Hauptsache ist und seinem Inhaber als Erwerbsquelle dient, während der damit verbundene – häufig Verluste erwirtschaftende – Schulbetrieb nur geführt wird, um das Internat zu unterhalten (BFH v. 30.6.1964 – VI 301/62 U, BStBl. III 1964, 630, unter Ablehnung einer Aufteilung in einen freiberuflichen und einen gewerblichen Teil: hiergegen *Kirmse* in *Loep*, Besprechung zu BFH v. 30.6.1964 – VI 301/62 U, BStBl. III 1964, 630: die Einkünfte waren trennbar; s. dazu allg. auch Anm. 75; ferner Abschn. 135 Abs. 8 EStR 1967 ff., Abschn. 14 Abs. 7 GewStR 1966 f.). Zum Zusammenschluss mit Berufsfremden s. Anm. 7 und 445.

Familienwohngruppen: Die bloße Verwaltung und Planung von sog. Familienwohngruppen allein genügt für die Annahme einer freiberuflichen erzieherischen Tätigkeit nicht, weil der Kernbereich erzieherischer Tätigkeit in der täglichen Einflussnahme von Bezugspersonen auf das jeweilige Kind im Hinblick auf das angestrebte Erziehungsziel liegt (Nds. FG v. 6.4.2006 – 14 K 98/03, EFG 2006, 1772, rkr.).

Krisenmanagement und Problembearbeitung: Eine Beratungstätigkeit, die auf die Lösung von Problemen in einem bestimmten Teilbereich zwischenmenschlicher Beziehungen gerichtet ist, ist nicht erzieherisch iSd. Abs. 1 Nr. 1 (BFH v. 11.6.1997 – XI R 2/95, BStBl. II 1997, 687, betr. Managementberatung für Führungskräfte von Unternehmen, mit Anm. *Brandt*, KFR F 3 EStG § 18, 49).

Erzieherische Tätigkeit bei Tieren: Allein der Unterricht bzw. die Erziehung gegenüber Menschen fällt nach Ansicht des BFH (BFH v. 9.5.2017 – VIII R 11/15, BStBl. II 2017, 911) unter den Typusbegriff der „unterrichtenden Tätigkeit“ bzw. unter die „erzieherische Tätigkeit“ iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, so dass die Ausbildung von Blindenführhunden nicht vom Tatbestand der Vorschrift erfasst und damit daraus erzielte Einnahmen als gewerblich anzusehen sind. Grundlage dieser Rspr. ist eine für notwendig erachtete „einschränkende Auslegung des Tatbestands der freiberuflichen Tätigkeit“ unter Bezugnahme auf *Wacker* (in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 83 mwN) mit der Begr., es handele sich bei der unterrichtenden und erzieherischen Tätigkeit um Typusbegriffe, die insbes. aus Gründen der sicheren Abgrenzung nur auf eine Tätigkeit gegenüber Menschen anzuwenden seien (aA *Herkens*, EStB 2017, 453).

3. Katalogberufe des Satzes 2**a) Einordnung der Katalogberufe**

140

Schrifttum: *Wolff-Diepenbrock*, Zur Begriffsbestimmung der Katalogberufe und der ihnen ähnlichen Berufe in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, DStZ 1981, 333; *Kempermann*, Katalogberufler als Gewerbetreibende – Zur leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit, FR 1996, 514; *Jahn*, Überblick zur steuerlichen Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit, DB 2005, 692.

Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 erfasst die selbständige Ausübung bestimmter Berufe.

Bedeutung des Katalogs: Zur Tatbestandsverwirklichung erforderlich ist nicht allein eine berufsmäßige, dh. nicht nur vorübergehende oder gelegentliche Ausübung der Tätigkeit, sondern auch, dass die Tätigkeit einem bestimmten Berufsbild entspricht. Es genügt nicht, dass eine bestimmte Tätigkeit, zB eine ärztliche Tätigkeit, ausgeübt wird. Die Berufstätigkeit muss von einer Person ausgeübt werden, die alle Merkmale erfüllt, welche einen der in Satz 2 aufgeführten Berufe kennzeichnen. Über die Merkmale dieser Berufe sagt Satz 2 nichts aus. Die aufgeführten Berufsbezeichnungen müssen deshalb durch Auslegung ermittelt werden. Dabei sind nicht nur Lexika und Fachschriften, sondern auch Auskünfte der beteiligten Wirtschafts- und Fachkreise, insbes. aber die berufsrechtl. Vorschriften zu beachten. Dieses Verständnis von den Katalogberufen in Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 liegt der Rspr. des BFH zugrunde.

BFH v. 18.6.1980 – I R 109/77, BStBl. II 1981, 118; BFH v. 18.6.1980 – I R 113/78, BStBl. II 1981, 121; BFH v. 31.7.1980 – I R 66/78, BStBl. II 1981, 121; BFH v. 17.11.1981 – VIII R 121/80, BStBl. II 1982, 492; vgl. auch *Wolff-Diepenbrock*, DStZ 1981, 333.

Nach dieser Rspr. hat die zunehmende Reglementierung der Berufe in berufsrechtl. Vorschriften, sei es, dass sie Berufe definieren, Berufsbezeichnungen unter bestimmten Voraussetzungen schützen oder bestimmte Berufsausbildungen vorschreiben, zur Folge, dass diese Berufsvorschriften auch bei der Auslegung der in Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 enthaltenen Berufsbegriffe eine entscheidende Rolle spielen.

Durch die berufsrechtl. Vorschriften wird auch die Verkehrsanschauung geändert. Soweit frühere Verkehrsanschauungen mit den Vorschriften nicht mehr übereinstimmen, sind sie auch bei der Auslegung nicht mehr zu berücksichtigen (vgl. zB BFH v. 17.11.1981 – VIII R 121/80, BStBl. II 1982, 492: „Bei der Auslegung des Wortes ‚Architekt‘ ist auf den Wortsinn und Sprachgebrauch abzustellen, wie er im Streitjahr galt. Dieser wurde entscheidend geprägt durch die Architektengesetze ...“, s. auch Anm. o.V., HFR 1982, 353).

Systematisierung der Katalogberufe: Die Aufzählung der Berufe in Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 vermittelt den Eindruck des Zufälligen, gleichwohl ist eine Gruppenbildung ersichtlich, die folgende Zusammenfassung ermöglicht (s. auch BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125 [130]; *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 32):

- *Heilberufe:* Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte (s. Anm. 141 ff.), Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten (s. Anm. 199);
- *rechts- und wirtschaftsberatende Berufe:* Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte (s. Anm. 151 ff.), Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratende Volks-

und Betriebswirte, vereidigte Buchprüfer, vereidigte Bücherrevisoren, Steuerbevollmächtigte (s. Anm. 181 ff.);

- ▶ *naturwissenschaftlich orientierte Berufe*: Vermessungsingenieure, Ingenieure, Handelschemiker, Architekten (s. Anm. 161 ff.);
- ▶ *Vermittler von geistigen Gütern und Informationen*: Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer (s. Anm. 203);
- ▶ *Lotsen* (s. Anm. 210).

b) Ärzte, Zahnärzte und Tierärzte

Schrifttum: *Albrod/Friele/Jarosch/Spiegels*, Steuerleitfaden für Ärzte und Zahnärzte, Loseblattwerk, Köln; *Linden*, Steuerrdienst für den Arzt, Loseblattwerk, Mainz; *Siebert*, Steuerratgeber für Ärzte, Köln 1954; *Nergert*, Einkommensteuerliche Fragen bei Tierärzten, StWa. 1958, 49; *Kötter*, Steuerhandbuch für Ärzte und Zahnärzte, Stuttgart 1963; *Radau*, Steuerliche Besonderheiten der Ärzte, Freiburg 1970; *Rosenau*, Die Praxisgemeinschaft der Ärzte, DB 1970, Beilage 3 zu Heft 9; *Wohlschlegel/Schaaf*, Die Gewerbesteuerpflicht eines Zentrallabors, das von mehreren Ärzten unterhalten wird, FR 1973, 561; *Richter*, Einkommenbesteuerung der Ärzte, KÖSDI 1974, 1299; *Mösbauer*, Arzt und Steuerrecht, Berlin/New York 1976; *Sommer*, Die Steuern des Arztes, 2. Aufl. 1979; *Kurth/Prinz*, Die steuerliche Qualifikation der Tätigkeit eines Arztes für Laboratoriumsmedizin, Stuttgart 1980; *Huchatz*, Besonderheiten des Steuerrechts für Psychotherapeuten, FR 1982, 479; *Römermann*, Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht für Ärzte in Laborgemeinschaften, BB 1982, 1049; *Müller*, Goldgeschäfte der Zahnärzte, DStR 1984, 681; *Beker*, Die Besteuerung der Ärzte und Zahnärzte, München 1988; *Eichmann*, Neue Aspekte bei der umsatzsteuerlichen Betrachtung von Heilbehandlungen, Inf. 1999, 300; *Peikert*, Persönliche Leistungserbringungspflicht, Medizinrecht 2000, 352; *Thieme*, Umsatzsteuerbefreiung ärztlicher Leistungen gemäß § 4 Nr. 14 UStG, DStR 2000, 808; *Boecken*, Der Status des Vertragsarztes: Freiberufler oder arbeitnehmerähnlicher Partner im System der gesetzlichen Krankenversicherung, in *Geis/Lorenz*, FS Hartmut Maurer, München 2001, 1091; *Korn*, Neues zur Besteuerung von Freiberuflern, KÖSDI 2003, 13605; *Wendland*, Gewerbesteuerliche Fallstricke beim MVZ, PFB 2005, 30; *Hagen/Lucke*, Liquidationseinnahmen der Chefärzte und deren Mitarbeiter, NWB 2006, F. 6, 4693; *Fuhrmann*, Aktuelles bei der Besteuerung der heilberuflichen Mitunternehmenschaften, StB 2007, 207; *Brinkmann*, Problemfelder bei der Prüfung von Ärzten, StBp. 2008, 215; *Bowitz*, Der ärztliche Urlaubsvertreter des Inhabers einer Arztpraxis – nur scheinbar selbständig?, StB 2015, 185; *Kanzler*, Der Stempel der Persönlichkeit – eine Metapher auf dem Weg zur Verselbständigung, FR 2015, 619; *Neugebauer*, Umqualifizierungsproblematik bei freiberuflichen Mitunternehmenschaften am Beispiel der Heilberufe, DB 2015, 2041; *Jahn*, Angestellte Berufsträger, „Juniorpartner“ und Scheinpartner in Freiberuflerkooperationen – Eine ertragsteuerrechtliche Betrachtung mit dem Fokus auf Rechtsanwälte und Ärzte, SAM 2016, 30; *Brenner/Porten/Rieck*, Zum lohnsteuerlichen Arbeitnehmerbegriff bei Notärzten, DB 2017, 2058; *Crezelius*, Neue Entwicklungen bei freiberuflichen Personengesellschaften – Mitunternehmerstellung, JbFStR 2017/18, 584; *Günther*, Praxisnachfolge für Ärzte, StB 2018, 56; *Steinhilper*, Selbständige freiberufliche Tätigkeit und Kooperation von Vertragsärzten und angestellten Ärzten, Medizinrecht 2018, 639.

141 aa) Berufsbild des Arztes

Arzt ist, wer den Heilberuf ausübt und zum Führen dieser Berufsbezeichnung aufgrund der Approbation berechtigt ist. Ausbildung, Approbation und Berufsausübung sind gesetzlich geregelt. Entsprechendes gilt für den Zahnarzt und den Tierarzt (s. Brockhaus Enzyklopädie, 20. Aufl. 1996, Bd. 1, „Arzt“ und „Approbation“); sie fielen schon vor dem EStG 1960 unter § 18 Abs. 1 Nr. 1.

Akademische Ausbildung: Entscheidend ist, dass sich die Tätigkeit objektiv als diejenige eines Arztes darstellt, also auf wissenschaftlicher Ausbildung beruht (vgl. BFH v. 22.9.1976 – IV R 20/76, BStBl. II 1977, 31; BFH v. 27.3.1980 – IV R 48/75, BFHE 130, 328; BFH v. 12.11.1981 – IV R 187/79, BStBl. II 1982, 253): Ob die Ärzte ihre Bestallung für die Ausübung ihres Berufs im Inland oder im Ausland erhalten haben, ist strechtl. ohne Bedeutung; ohne eine solche Bestallung kommt allerdings die Annahme einer ärztlichen Tätigkeit nicht in Betracht (s. Anm. 67; dort auch zur aA).

Selbständigkeit: Auch der Arztvertreter ist unabhängig davon, ob er eine eigene Praxis betreibt, selbst bei Vereinbarung einer festen Vergütung freiberuflich tätig, solange er nicht ein dauerhaftes Angestelltenverhältnis mit dem Vertretenen eingeht (vgl. RFH v. 1.7.1931, RStBl. 1931, 668; BFH v. 10.4.1953 – IV 429/52 U, BStBl. III 1953, 142; ebenso *Bowitz*, StB 2015, 185). Auch die Einkünfte des vertretenen Arztes aus der Praxis während der Vertretungszeit sind freiberufliche Einkünfte, sofern es sich um eine vorübergehende Vertretung gem. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 handelt. Ebenso ist der Notfallarzt, der seine Leistungen wie zugelassene Vertragsärzte über die Kassenärztliche Vereinigung abrechnet, selbständig tätiger Arzt (FG Bremen v. 16.3.2005 – 2 K 179/04 (1), EFG 2005, 1600, rkr.; *Brenner/Porten/Rieck*, DB 2017, 2058, für den Regelfall). Nicht selbständig tätig ist der festangestellte Krankenhausarzt, selbst wenn er hinsichtlich der Behandlungsmethode keinen Weisungen unterworfen ist (BFH v. 11.11.1971 – IV 241/70, BStBl. II 1972, 213). Nur soweit er nach Maßgabe des ihm nach den Anstellungsbedingungen zustehenden Liquidationsrechts selbst von den Patienten Vergütungen fordern darf, übt er eine freiberufliche Tätigkeit aus; s. im Übrigen dazu Anm. 51.

Die Selbständigkeit eines Truppenzahnarztes bejaht Nds. FG v. 11.6.1969 – IV 40/69, EFG 1969, 599, rkr.; zur Tätigkeit der Betriebsärzte, Vertrags- und Vertrauensärzte, die auch in dieser Funktion ebenso wie in der daneben unterhaltenen selbständigen Praxis Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielen, s. BFH v. 3.7.1959 – VI 320/57 U, BStBl. III 1959, 344; BFH v. 30.11.1966 – VI 164/65, BStBl. III 1967, 331. Zur inzwischen durch Streichung des § 34 Abs. 4 nicht mehr erheblichen Problematik der Nebentätigkeit von Ärzten s. § 34 Anm. 1 ff.

bb) Ärztliche Tätigkeit

142

Ärztliche Tätigkeit wird in unterschiedlicher Weise ausgeübt. Neben der eigentlichen Ausübung der Heilkunde sind Ärzte auch als Gutachter oder in der Forschung tätig. Häufig übt der Arzt auch mehrere dieser Tätigkeiten aus. Bestimmte Nebentätigkeiten können gewerblich sein oder die freiberufliche Tätigkeit infizieren (s. Anm. 143 ff.). Die spezialisierte Wirtschafts- und Organisationsberatung eines als selbständiger Krankenhausberater tätigen Arztes ist keine Tätigkeit iSd. Katalogberufs „Arzt“ nach Abs. 1 Nr. 1; sie kann allenfalls bei entsprechender Ausbildung als volks- oder betriebswirtähnliche Tätigkeit anzusehen sein (BFH v. 16.9.1999 – XI B 63/98, BFH/NV 2000, 424). Auch die Tätigkeit eines selbständigen Arbeitsmediziners auf dem Gebiet der Arbeitssicherheit ist nur dann eine solche aus freiberuflicher Tätigkeit, wenn der Mediziner insoweit einen dem Beruf des Ingenieurs ähnlichen Beruf ausübt. Dafür muss er über die theoretischen Kenntnisse eines Ingenieurs verfügen (BFH v. 11.4.2005 – IV B 106/03, BFH/NV 2005, 1544).

Ausübung von Heilkunde: Zur Ausübung von Heilkunde gehört jede Maßnahme, die Krankheiten vorbeugen sowie Krankheiten, Leiden oder Körperschäden feststellen, heilen oder lindern soll (BMF v. 10.7.1969 – IV A/2 - S 7170 - 1/69, BStBl. I 1969, 373).

Diese Voraussetzung trifft nach BFH v. 17.12.1981 (BFH v. 17.12.1981 – IV R 19/81, BStBl. II 1982, 254) auch auf die Tätigkeit eines Psychotherapeuten zu (vgl. dazu BFH v. 18.3.1977 – VI R 2/76, BStBl. II 1977, 547, zum Ausbildungsgang; *Huchatz*, FR 1982, 479; BFH v. 2.2.2000 – XI R 38/98, BFH/NV 2000, 839). Dagegen liegt gewerbliche Tätigkeit vor bei einem Dipl.-Psychologen, der auf anderen Gebieten als dem der Psychotherapie tätig ist, sofern nicht im Einzelfall der wissenschaftliche Charakter oder die Ähnlichkeit der Tätigkeit mit der eines Heilberufs zu bejahen ist (BFH v. 11.6.1997 – XI R 2/95, BStBl. II 1997, 687, mit Anm. *Brandt*, KFR F 3 EStG § 18, 49; BMF v. 29.12.1980 – IV A 3 - S 7170 - 38/80, BStBl. I 1981, 29, zur stl. Behandlung der Einkünfte nicht-ärztlicher Psychotherapeuten und Psychologen/Psychagogen: Gewerbliche Tätigkeit bei fehlender ärztähnlicher Ausbildung; ebenso BFH v. 2.2.2000 – XI R 38/98, BFH/NV 2000, 839).

Angesichts neuer Organisationsformen ärztlicher Betätigungen wie hausarztzentrierter (§ 73b SGB V), ambulanter (§ 73c SGB V) oder integrierter Versorgung (§ 140a ff. SGB V) mit Vereinbarungen von Fallpauschalen zwischen Krankenkassen und Ärzten muss nach OFD Frankfurt v. 16.6.2008 (ESt-Kartei HE § 18 EStG Karte 19) im Einzelfall das Vorhandensein gewerblicher Anteile geprüft werden. Eine solche Gewerblichkeit kann jedoch regelmäßig verneint werden, wenn ein untrennbarer Zusammenhang mit der Heilbehandlung besteht, dh. die ihrer Art nach gewerblichen Elemente unselbständiger Bestandteil der ärztlichen Behandlung sind (vgl. dazu *Michels/Ketteler-Eising*, PFB 2008, 282; *Kratzsch*, PFB 2008, 311).

- *Bei Augenärzten* gehört zur freiberuflichen Tätigkeit auch das Anpassen von Kontaktlinsen, weil die dabei erforderlichen Verrichtungen als Ausübung der Heilkunde anzusehen sind; der Verkauf von Kontaktlinsen durch den Arzt führt jedoch zu Einnahmen aus Gewerbebetrieb.

GLA BMF v. 19.10.1984 – IV B 4 - S 2246-23/84, BStBl. I 1984, 588; OFD Köln v. 17.3.1982, StEK EStG § 18 Nr. 114 = FR 1981, 457. Zur Ausgliederung der gewerblichen Tätigkeit in eine gesonderte Gesellschaft s. BMF v. 19.10.1984 – IV B 4 - S 2246-23/84, BStBl. I 1984, 588; BMF v. 14.5.1997 – IV B 4 - S 2246-23/97, BStBl. I 1997, 566: Danach ist es für die estl. Behandlung des ausgeklammerten Verkaufs von Kontaktlinsen und Pflegemitteln irrelevant, ob die gewerbliche Betätigung im Rahmen einer GbR oder einer Personenhandelsgesellschaft erfolgt.

- *Zahnärzte und Dentisten:* Nach BFH (BFH v. 13.8.1953 – IV 50/53 U, BStBl. III 1953, 292) rechnet auch die Anfertigung von Prothesen durch Zahnärzte und Dentisten im eigenen Laboratorium zur freiberuflichen Tätigkeit.

Werden aber darüber hinaus gewerbsmäßig Prothesen für andere Zahnärzte und Dentisten hergestellt, ist die Tätigkeit gewerblich (glA *Vangerow*, StuW 1953 Sp. 99); s. Anm. 425 und 600 „Prothesen“.

Ärztliche Gutachtertätigkeit umfasst Untersuchungen über die Verträglichkeit und die Nebenwirkungen von Medikamenten einschließlich ihrer Erprobung

an Probanden. Die in diesem Zusammenhang für das pharmazeutische Unternehmen als Auftraggeber regelmäßig zu leistende gutachtliche Stellungnahme unter Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse ist eine begleitende Tätigkeit zur Ausübung der Heilkunde (BFH v. 8.10.1981 – IV R 202/79, BStBl. II 1982, 118; FG Bremen v. 2.9.1976 – I 9/75, EFG 1977, 18, rkr.; aA noch FG Rhld.-Pf. v. 24.4.1974 – I 109/72, EFG 1975, 69, rkr.; FG München v. 27.5.2013 – 7 K 3552/10, EFG 2013, 1412, rkr., zu Medikamententests durch Ärzte; dazu auch OFD Bremen v. 23.6.1977, FR 1977, 522). Darunter fällt auch die Tätigkeit der Ärzte, die ohne Durchführung einer Heilbehandlung im Rahmen ihrer Berufsausübung ausschließlich ärztliche Gutachten oder Atteste über den Gesundheitszustand (Arbeitsfähigkeit) der von ihnen untersuchten Personen für Gerichte, Behörden oder Versicherungsanstalten erstellen (BFH v. 22.9.1976 – IV R 20/76, BStBl. II 1977, 31; BFH v. 12.11.1981 – IV R 187/79, BStBl. II 1982, 253, mwN).

Dies gilt auch für eine sonstige forensische Gutachtertätigkeit (BFH v. 5.12.1985 – IV R 114/85, BFH/NV 1986, 468, betr. den medizinischen Bereich der Psychopathologie), die Erstattung erbbiologischer Gutachten (BFH v. 7.2.1985 – IV R 102/83, BStBl. II 1985, 293; gegen FG Köln v. 23.3.1982 – VIII 776/77 E, EFG 1982, 567, aufgehoben: BFH v. 24.10.1985 – IV R 132/82, nv.) sowie andere labormedizinische Tätigkeiten (BFH v. 25.11.1975 – VIII R 116/74, BStBl. II 1976, 155; BFH v. 1.2.1990 – IV R 140/88, BStBl. II 1990, 507, mwN). Zu der in diesem Zusammenhang wegen des erheblichen Personaleinsatzes besonders erheblichen Problematik der eigenverantwortlichen Tätigkeit s. Anm. 232).

Ärztliche Forschungstätigkeit, die mit der speziellen Heilbehandlung und Erforschung von Krankheiten und körperlichen Behinderungen nichts mehr zu tun hat, gehört auch zum Katalogberuf des Arztes. Ihre Zugehörigkeit zur medizinischen Wissenschaft beruht darauf, dass einerseits die Grundkenntnisse dieser Fachgebiete bei der Erforschung und Behandlung des menschlichen und tierischen Körpers und seiner Krankheiten überhaupt erst gewonnen werden und andererseits die praktische Medizin von diesen Grenzgebieten der medizinischen Wissenschaft immer wieder befruchtet wird. Dies gilt insbes. für die medizinischen Fachgebiete, die in der Hauptsache auf Laborarbeit beruhen und durch den Gegenstand der Untersuchung – den menschlichen Körper und seine Organe einschließlich der Körperflüssigkeiten – sowie durch ihre Untersuchungsmethoden gekennzeichnet sind.

BFH v. 14.12.1961/25.4.1962 – IV 74/61 U, BStBl. III 1962, 414; BFH v. 7.2.1985 – IV R 102/83, BStBl. II 1985, 293. Nach FG Ba.-Württ. v. 21.8.1975 – VII 71/74, BB 1976, 634, übt ein ausgebildeter Arzt, der nur biologische Grundlagenforschung betreibt, allerdings keine ärztliche Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 aus (ebenso Nds. FG v. 14.12.1981 – V 358/79, EFG 1982, 323, rkr.).

cc) Betrieb einer Hausapotheke

143

Betreibt der Arzt eine Hausapotheke, deren Bestand über den für den Betrieb der Praxis zwangsläufig erforderlichen Umfang (für Praxisbedarf, Notfallbehandlung oder stationäre Aufnahme) hinausgeht, liegt insoweit ein Gewerbebetrieb vor, wenn die Abgabe von Arzneimitteln mit einer gesonderten Berechnung, ggf. durch einen Aufschlag auf das Leistungsentgelt für die ärztliche Behandlung verbunden ist und damit mit der Abgabe von Arzneien ein beson-

derer Gewinn erstrebt wird, denn die Abgabe von Medikamenten aus einer Hausapotheke ist grds. keine Ausübung ärztlicher oder tierärztlicher Tätigkeit.

RFH v. 20.9.1939, RStBl. 1940, 14, betr. eine homöopathische Arztpraxis; BFH v. 26.5.1977 – V R 95/76, BStBl. II 1977, 879; BFH v. 27.7.1978 – V R 66/67, BStBl. II 1978, 686; BFH v. 1.2.1979 – IV R 113/76, BStBl. II 1979, 574, betr. Hausapotheke eines Tierarztes; BMF v. 28.12.1981 – IV A 1 - S 7235 - 35/81, BStBl. I 1981, 908, betr. Übergangsregelung bis VZ 1981; BaA Kessler, FR 1977, 6; s. auch Anm. 600 „Apotheker“).

144 dd) Betrieb einer Praxis-, Apparate-, Laborgemeinschaft

Betreiben mehrere Ärzte gemeinsam ein Zentrallabor, so ist aufgrund dieser gemeinschaftlichen Tätigkeit kein Gewerbebetrieb anzunehmen, wenn mit dem Labor kein Gewinn erzielt werden soll (s. *Wohlschlegel/Schaaf*, FR 1973, 561; dazu auch OFD Frankfurt v. 26.3.1982, StEK GewStG § 2 Abs. 1 Nr. 45). Die Umlage der Kosten führt zu BA der Ärzte aus freiberuflicher Tätigkeit im Rahmen ihrer jeweiligen Einzelpraxen (vgl. BFH v. 29.1.2009 – VIII B 195/07, nv., juris). Liegt Gewinnerzielungsabsicht vor, so ist das Betreiben des Zentrallabors Gewerbebetrieb (*Wohlschlegel/Schaaf*, FR 1973, 561, unter Bezugnahme auf BFH v. 20.4.1972 – V R 110/71, BStBl. II 1972, 656; s. auch Anm. 420 und 444; zur Gewerbesteuerbarkeit von Großlaborpraxen auch Anm. 235).

Wirtschaftlicher Verein: Gründen Ärzte einen wirtschaftlichen Verein, dessen Aufgabe die (entgeltliche) Ausführung von Laborleistungen für die von ihnen jeweils unterhaltene Arztpraxis ist, so ist die Tätigkeit des Vereins gewstpfl. (BFH v. 18.1.1984 – I R 138/79, BStBl. II 1984, 451). Nach RFH (RFH v. 11.12.1940 – RStBl. 1941, 226) ist ein von mehreren Ärzten in der Rechtsform einer GbR betriebenes Röntgeninstitut Gewerbebetrieb, wenn dieses nur von einem Gesellschafter geleitet wird, die Gebühren in eine Gesellschaftskasse fließen und die Gewinnbeteiligung der Gesellschafter sich nach der Einlagenhöhe richtet. Insoweit fehlt es an der Voraussetzung, dass jeder Gesellschafter die freie Berufstätigkeit in eigener Person ausüben muss.

Praxisgemeinschaft: Betreiben Tierärzte eine Praxisgemeinschaft in der Form einer GbR, so ist die gesamte Tätigkeit der Gesellschaft als gewerblich anzusehen, wenn die in ihr zusammengeschlossenen Gesellschafter teilweise gewerblich, zB durch Medikamentenabgabe der vorerwähnten Art, tätig sind.

BFH v. 1.2.1979 – IV R 113/76, BStBl. II 1979, 574, betr. Hausapotheke eines Tierarztes; dazu *Westphal*, BB 1981, 361; *Neubrandt*, BB 1982, 552. Zur Besteuerung von tierärztlichen Gemeinschaftspraxen s. im Übrigen s. BMF v. 19.10.1984 – IV B 4 - S 2246-23/84, BStBl. I 1984, 588; BMF v. 14.5.1997 – IV B 4 - S 2246-23/97, BStBl. I 1997, 566.

Ebenso ist die gesamte Tätigkeit einer augenärztlichen Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform der GbR als gewerblich anzusehen, wenn Anpassen und Verkauf von Kontaktlinsen in der Praxis erfolgt, es sei denn, der Ein- und Verkauf der Kontaktlinsen wird rechtl. und organisatorisch von der Gemeinschaftspraxis getrennt gehalten.

Vgl. dazu BMF v. 19.10.1984 – IV B 4 - S 2246 - 23/84, BStBl. I 1984, 588; BMF v. 22.5.1987, DB 1987, 1611, betr. Ausgliederung in eine gesonderte PersGes.; Zu Gemeinschaftspraxen s. auch Anm. 444ff.

ee) Betrieb einer Krankenanstalt oder Klinik

Schrifttum: *Walkhoff*, Einordnung der Tätigkeit eines Arztes, der eine Klinik, ein Kurheim oder ein Sanatorium betreibt, StWa. 1979, 62.

Betreibt ein Arzt neben seiner Praxis an verschiedenen Orten Unfallkliniken, so ist eine eigenverantwortliche Tätigkeit nur anzunehmen, wenn er abgesehen von einfachen Routinefällen grds. seine Patienten zu einer Zeit untersucht, zu der die Untersuchung noch maßgebend für die Behandlung sein kann (BFH v. 25.10.1963 – VI 373/60 U, BStBl. III 1963, 595; s. auch Anm. 235).

Klinik als notwendiges Hilfsmittel ärztlicher Tätigkeit: Im Übrigen ist der Betrieb einer Krankenanstalt oder Klinik nur dann freie Berufstätigkeit eines Arztes, wenn sie notwendiges Hilfsmittel für den von ihm erstrebten Heilungs- oder Forschungszweck ist und die Beherbergung und Verpflegung der Patienten nicht in der Absicht erfolgt, dadurch einen besonderen Gewinn zu erzielen. Eine solche Absicht ist zu verneinen, wenn aus der Unterbringung und Verpflegung Überschüsse nicht erzielt, sondern regelmäßig im Durchschnitt mehrerer Jahre nur die Unkosten gedeckt werden, so dass ein Überschuss lediglich aus der ärztlichen Tätigkeit entsteht.

OVGSt. 3, 250; OVGSt. 7, 419; OVGSt. 11, 401; RFH v. 17.1.1928, RStBl. 1928, 58; RFH v. 15.3.1939, RStBl. 1939, 853; BFH v. 19.6.1963 – I 375/61, StRK EStG (bis 1974) § 18 R. 284; BFH v. 30.6.1964 – VI 301/62 U, BStBl. III 1964, 630; BMF v. 22.10.2004 – IV B 2 - S 2246 - 3/04, BStBl. I 2004, 1030; vgl. *Felix*, DStR 1964, 706; *Moeren*, DB 1963, 1520.

Die Verabreichung von Diätkost im Rahmen einer stationären Behandlung rechnet im Allgemeinen nicht zu den ärztlichen Leistungen. Dagegen kann eine ärztliche Leistung in diesem Rahmen bei Behandlung nach der Ganzheitsmethode in der Aufsicht über die Diätkost (ihre Beschaffung, Herstellung und Verabreichung) und in der fortlaufenden, dem Untersuchungsbefund entsprechenden Diätberatung des einzelnen Patienten in Betracht kommen (BFH v. 19.6.1963 – I 375/61, StRK EStG [bis 1974] § 18 R. 284, wiederholt im zweiten Rechtsgang durch BFH v. 15.6.1965 – I 170/64 U, BStBl. III 1965, 505).

Für die Aufteilung des für den Klinik-, Kurheim- oder Sanatoriumsaufenthalt angesetzten Tagessatzes auf ärztliche Leistungen und Unterkunft/Verpflegung ist idR von den Zahlenunterlagen (Kalkulation) des Inhabers der Anstalt auszugehen. Erweist sich im Einzelfall die vom Inhaber der Anstalt vorgenommene Aufteilung in Ansehung der von ihm erbrachten ärztlichen Leistungen ausnahmsweise als unrichtig, so kann zugunsten des Stpfl. von seinen Zahlenunterlagen (Kalkulation) abgewichen werden (BFH v. 15.6.1965 – I 170/64 U, BStBl. III 1965, 505).

Demnach ist der Betrieb einer Krankenanstalt und dergleichen Gewerbebetrieb, soweit der Arzt durch die Beherbergung und Verpflegung der Kranken einen besonderen Gewinn erzielen will.

Nach BFH (BFH v. 2.10.2003 – IV R 48/01, BStBl. II 2004, 363) erzielt ein Arzt, der eine Privatklinik betreibt, jedenfalls dann voneinander trennbare gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb der Klinik und freiberufliche Einkünfte aus den von ihm erbrachten stationären ärztlichen Leistungen, wenn die Leistungen der Klinik einerseits und die ärztlichen Leistungen andererseits gesondert abge-

rechnet werden; die gegenteilige Auffassung in BFH v. 12.11.1964 (BFH v. 12.11.1964 – IV 153/64 U, BStBl. III 1965, 90) ist damit zu Recht aufgegeben worden; *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 110; für Trennung auch DStPr. EStG § 18 Nr. 66.

Der Betrieb einer Krankenanstalt durch mehrere Ärzte, die eine bürgerlich-rechtl. Gesellschaft bilden, ist Gewerbebetrieb, wenn die Behandlung der Patienten in der Anstalt wesentlich in den Händen eines von den Gesellschaftern angestellten Arztes liegt oder wenn die Gewinnverteilung nicht nach dem Maß der Krankenbehandlung, sondern nach dem Maß der Gesellschaftereinlagen erfolgt (RFH v. 8.11.1930, RStBl. 1931, 611). Der Zusammenschluss von Ärzten zu einer Gesellschaft kann die Annahme eines Gewerbebetriebs rechtfertigen (so RFH v. 11.12.1940, RStBl. 1941, 226, bei einem von 16 Ärzten begründeten, jedoch nur von einem dieser Ärzte unter Mithilfe vorgebildeter Röntgenschwester betriebenen Röntgeninstitut; ferner RFH v. 26.2.1941, RStBl. 1941, 300, für den Fall, dass nicht sämtliche Gesellschafter als Ärzte mitarbeiten, zB wenn an die Stelle eines der beteiligten Ärzte seine noch in der Berufsausbildung befindlichen Erben treten). Dagegen bleibt es bei freier Berufsausübung, wenn nach dem Willen der Gesellschafter und nach der tatsächlichen Gestaltung der Verhältnisse jeder beteiligte Arzt die Anstalt nur zur Unterbringung oder Behandlung seiner eigenen Patienten benutzt und der Zusammenschluss der Ärzte nur zur Beschaffung geeigneter Unterbringung, Aufstellung und Zusammenfassung der zur persönlichen Behandlung der Kranken erforderlichen größeren und kostspieligen Apparate auf gemeinschaftliche Kosten vorgenommen worden ist. Eine im Wesentlichen der Erholung gewidmete Anstalt dient idR nicht der Ausübung des Arztberufs. Keine freiberufliche Tätigkeit, wenn Ärzte eine Unfallklinik in BGB-Gesellschaft betreiben, der Beitrag eines Gesellschafters sich jedoch auf eine kapitalmäßige Beteiligung beschränkt (DStPr. GewStG § 2 Nr. 79). Anders aber, wenn bei einer auf die Ausübung eines freien Berufs gerichteten Gesellschaft bürgerlichen Rechts einer berufsfremden Person eine Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil eingeräumt wird, s. auch Anm. 7.

146–148 Einstweilen frei.

149 ff) Besonderheiten ärztlicher Gewinnermittlung

Betriebseinnahmen: Kassenärztliche Honorare sind BE. Dies gilt auch für Einkünfte eines Kassenzahnarztes aus der sog. erweiterten Honorarverteilung einer Kassenzahnärztlichen Vereinigung, die als nachträgliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit und nicht als sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a zu erfassen sind (Schl.-Holst. FG v. 28.2.2014 – 5 K 183/11, EFG 2014, 1191, rkr.; zust. FinMin. Schl.-Holst. v. 1.7.2011 – VI 302 - S 2246 - 222, FMNR2d5550011). Vorschusszahlungen der Kassenärztlichen Vereinigung sind nach § 11 Abs. 1 Satz 2 regelmäßig wiederkehrende Einnahmen (BFH v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, mit Anm. *Tehler*, DB 1987, 1168). Zu kassenärztlichen Honoraren s. auch OFD München v. 7.7.1980, NWB Dokst. Erl. F. 3 § 18 EStG Rz. 5/80. Auch Entschädigungszahlungen gem. § 103 Abs. 3a Satz 13 SGB V an einen Vertragsarzt nach Ablehnung der Nachbesetzung eines Vertragsarztsitzes durch den Zulassungsausschuss in Höhe des Verkehrswerts der Praxis sind den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen (*Michels*, Medizinrecht 2017, 24).

Zuwendungen an Ärzte und ihre Angehörigen zur Unterstützung in Notlagen oder als Sterbegeldzahlungen aus dem Honorarfonds der Kassenärztlichen Vereinigung, der aus einbehaltenen Teilen der Honorarforderungen der Ärzte besteht, sind bei den Empfängern Einkünfte aus selbständiger Arbeit (BFH v. 14.4.1966 – IV 335/65, BStBl. III 1966, 458), selbst wenn ein Rechtsanspruch auf die Zahlungen nicht gegeben ist (BFH v. 22.9.1976 – VI R 112/71, BStBl. II 1977, 29; s. dazu OFD Frankfurt v. 13.10.1982, StEK EStG § 18 Nr. 120), denn die Zahlungen betreffen einen – wenn auch verspätet ausgezahlt – Teil der dem Arzt zustehenden Vergütung und sind deshalb keine stfreien Versicherungsleistungen. Bei einer Witwe sind derartige Zahlungen nachträgliche Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit (BFH v. 14.4.1966 – IV 335/65, BStBl. III 1966, 458; BFH v. 22.9.1976 – IV R 112/71, BStBl. II 1977, 29). Entsprechendes gilt für Zuschüsse aus einer Familienausgleichskasse der KVD (RFH v. 17.4.1940, RStBl. 1940, 555). Über den Zeitpunkt des Zuflusses s. § 11 Anm. 100 „Arzthonorare“. Krankentagegelder, die ohne Rechtsanspruch aus dem eigenen Vermögen der Kassenärztlichen Vereinigung oder der Ärztekammer gezahlt werden, bilden unentgeltliche Zuwendungen und somit keine BE (FG Münster v. 25.11.1965 – I a 97/64, EFG 1966, 219, rkr.).

- *Ob Gutachtergebühren* von Ärzten in Kliniken und Krankenhäusern Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit oder Arbeitslohn (§ 19) sind, hängt davon ab, ob die Gutachten dem Auftraggeber als Gutachten des Krankenhauses oder der Klinik oder als Gutachten des leitenden Arztes zugehen. Im ersten Fall wird der Gutachter unselbständig, im zweiten Fall freiberuflich tätig. Lässt der freiberuflich tätige leitende Arzt das Gutachten durch einen Oberarzt (Assistenzarzt) erstellen, so hängt es von den Rechtsbeziehungen zwischen beiden ab, von welcher Art die Einnahmen des Oberarztes (Assistenzarztes) sind. Steht er in einem Dienstverhältnis zum leitenden Arzt, gehören die Einnahmen zum Arbeitslohn, sonst zu Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit.

Betriebsausgaben: Zuschläge für einen Fürsorgefonds sind BA, wenn berufstätige Ärzte, die aufgrund ihrer Zwangsbeiträge zur Versorgungskasse Anspruch auf Versorgung haben, Leistungen aus dem Fürsorgefonds nicht erhalten können (BFH v. 13.4.1972 – IV R 119/67, BStBl. II 1972, 728).

Zu weiteren Einzelheiten ärztlicher BE und BA s. Anm. 30 ff.

Einstweilen frei.

150

c) Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte

Schrifttum: Korn, Besteuerung der Rechtsanwälte und Notare, Köln 1982; Dornbusch/Jasper, Die Besteuerung der Rechtsanwälte und Notare, München 1987; Kanzler, Der Rechtsanwalt als Konkursverwalter oder zu den Gefahren gemischter Tätigkeit, FR 1994, 114; Streck, Steuerprobleme bei Sozietäten, Der Steueranwalt '97, Bonn 1997, 24; Streck, Steuerrechtsfragen der Rechtsanwalts- und Steuerberatersozietät, Stbg 1997, 440; Durchlaub, Der gewerbliche Anwalt aufgrund von Insolvenzverwaltungen – Der BFH auf dem (berufsrechtlichen) Irrweg, ZInsO 2002, 319; Gosch, Gewerblichkeit der Tätigkeit eines Rechtsanwalts als Verwalter im Gesamtvollstreckungsverfahren, StBp. 2002, 86; Grashoff, Gewerbliche Tätigkeit eines Rechtsanwalts als Insolvenzverwalter, DStR 2002, 355; Hutter, Gewerbliche Tätigkeit eines Rechtsanwalts bei Insolvenzverwaltung, NWB 2002, F. 3, 11971; Kempermann, Die Insolvenzverwaltertätigkeit eines Rechtsanwalts kann gewerblich sein, FR 2002, 391; Maus, Der Rechtsanwalt als Gewerbetreibender?, ZInsO 2002,

251; *Schmittmann*, Qualifikation der Einkünfte von Rechtsanwälten aus Gesamtvollstreckungs- und Insolvenzverwaltertätigkeit, *StuB* 2002, 384; *Strahl*, Anwendung der Vervielfältigungstheorie auf die Insolvenzverwaltertätigkeit eines Rechtsanwalts, *BB* 2002, 604; *Welsch*, Zur Gewerbesteuerpflicht von Rechtsanwälten, die als Insolvenzverwalter tätig werden, *DZWIR* 2002, 114; *Jäger*, Künftige Stellung der Rechtsanwälte im System der Rechtspflege und in der Gesellschaft, *NJW* 2004, 1492; *Kempermann*, Qualifizierung der Einkunftsart eines im Inland tätigen EU-Rechtsanwalt/EU-Steuerberaters, *FR* 2004, 227; *Stürner/Bormann*, Der Anwalt – vom freien Beruf zum dienstleistenden Gewerbe?, *NJW* 2004, 1481; *Engel*, Britische LLP vs. deutsche PartGmbH – C. Neueste Gesetzgebung – Erste Praxisprobleme und Gestaltungsansätze, *Praxis des Internationalen Steuerrechts* 2014, 167; *Riechert*, Haftung des Anwalts als Insolvenzverwalter, *AnwBl.* 2016, 350; *Levedag*, Gewerbliche Einkünfte von Rechtsanwaltssozietäten durch Abfärbung, *DStR* 2018, 2094.

151 aa) Berufsbild der Anwälte und Notare

Unter die Katalogberufe der Rechtsanwälte (RA), Notare und Patentanwälte fallen nur die dort genannten Freiberufler. Die Berufsausübung ohne Zulassung ist keine solche Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 (s. Anm. 67). Der diesen Berufen verwandte Rechtsbeistand ist nach BFH (BFH v. 12.10.1978 – I R 69/75, *BStBl.* II 1979, 64) ebenfalls freiberufliche Tätigkeit (s. dazu Anm. 600 „Rechtsbeistand“).

Rechtsanwalt ist ein Jurist, der aufgrund seiner Zulassung durch die Justizverwaltung zur Wahrnehmung fremder Interessen als unabhängiges und freiberufliches Organ der Rechtspflege berufen ist und als Verteidiger, Beistand oder Bevollmächtigter in allen Rechtsangelegenheiten aufzutreten berechtigt ist; Voraussetzung der Zulassung und Berufsausübung sind in der BRAO gesetzlich geregelt. Rechtsanwälte gehören zu den freien Berufen, sofern sie nicht als ArbN tätig werden, zB als Angestellte bei anderen Anwälten oder als sog. Syndikusanwälte bei gewerblichen Unternehmen (BFH v. 27.6.2011 – VIII B 22/10, *BFH/NV* 2011, 1682), s. § 19 Anm. 600 „Rechtsanwalt“. Zur Prozessvertretung durch einen Hochschullehrer s. Anm. 600 „Hochschullehrer“.

Notar ist eine vom Staat bestellte, mit öffentlichem Glauben ausgestattete juristische Amtsperson, ihr Amt ist das Notariat. Bestellung und Berufsausübung sind gesetzlich geregelt (BNotO). Haupttätigkeit des Notars ist die Beurkundung von Rechtsgeschäften jeglicher Art und die Beglaubigung von Unterschriften. Er ist verpflichtet, die Urkundsbeteiligten zu betreuen und in juristischen Fragen so umfassend zu beraten, dass er ihren Willen urkundlich erfassen kann. Dabei ist er unbedingt zur Unparteilichkeit verpflichtet. Notare sind grds. selbständig (RFH v. 5.11.1930, *RStBl.* 1931, 107, betr. rheinische Notare). Über Ausnahmen s. § 19 Anm. 600 „Notar“. Im Beitrittsgebiet gilt die VO über die Tätigkeit von Notaren in eigener Praxis fort (VO v. 20.6.1990, *GBl.* DDR I 1990, 475, mit Änderungen insbes. durch den Einigungsvertrag).

Patentanwalt ist der berufsmäßige Berater und Vertreter in Angelegenheiten des Patent-, Gebrauchsmuster- und Warenzeichenwesens. Außer zur Rechtsberatung ist er zur Vertretung vor dem Patentamt, dem Patentgericht und dem BGH (als Rechtsmittelgericht über dem Patentgericht) befugt. Rechtsstellung und Standesrecht sind in der Patentanwaltsordnung (PAO) v. 7.9.1966 (*BGBI.* I 1966, 557, mit Änderungen) geregelt. Voraussetzung der Zulassung ist ein technisches oder naturwissenschaftliches Hochschulstudium mit Abschlussprüfung, einjährige technische Praxis und eine dreijährige Vorbereitungszeit, ferner eine juristische Prüfung vor einer Kommission, bestehend aus Mitgliedern des Pa-

tentamts und des Patentgerichts (Ausbildungs- und PrüfungsO idF v. 8.12.1977, BGBl. I 1977, 2491, mit Änderungen); für Staatsangehörige der EU-Mitgliedstaaten das Bestehen der Eignungsprüfung nach dem Gesetz v. 6.7.1990 (BGBl. I 1990, 1349). Der Patentanwalt wird in eine beim Patentamt geführte Liste eingetragen. Er übt wie der RA eine freie Berufstätigkeit aus; so klarstellend § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1960 ff. Ein Patentberichterstatteer kann je nach Art seiner Tätigkeit freiberuflich oder gewerblich tätig sein (vgl. BFH v. 2.12.1970 – I R 23/67, BStBl. II 1971, 233).

bb) Berufstätigkeit der Anwälte und Notare

152

Zur Berufstätigkeit der Notare und Patentanwälte s. Anm. 151.

Der RA ist Organ der Rechtspflege, er übt einen freien Beruf aus und ist der berufene unabhängige Berater und Vertreter in allen Rechtsangelegenheiten (§§ 1–3 BRAO).

Das Berufsbild des RA wird danach geprägt von der Aufgabe, in allen Rechtsangelegenheiten eigenverantwortlich Rechtsrat zu erteilen und für Rechtssuchende deren Rechtsangelegenheiten zu besorgen (BGH v. 17.1.1977 – AnwZ [B] 23/76, BGHZ 68, 62). Dies beinhaltet auch die Übernahme bestimmter vermögensverwaltender Tätigkeiten wie die Einziehung von Forderungen oder die Kreditvermittlung, wenn der RA gerade in dieser Eigenschaft mit der Prüfung der rechtl. Voraussetzungen für eine Kreditgewährung beauftragt wurde (BGH v. 26.10.1955 – VI ZR 145/54, BGHZ 18, 340). Infolgedessen ist nicht jede außerjuristische, auch nicht jede kaufmännische und verwaltende Tätigkeit mit dem Berufsbild eines RA unvereinbar, wohl aber eine solche kaufmännische Tätigkeit, durch welche der Betreffende erwerbswirtschaftlich mit dem Streben nach Gewinnerzielung nach außen in Erscheinung tritt (BFH v. 9.4.1981 – V R 104/79, BStBl. II 1981, 545; BFH v. 3.10.1985 – V R 106/78, BStBl. II 1986, 214, mwN).

Die Anlageberatung gehört danach grds. nicht zu den beruflichen Tätigkeiten eines RA (BGH v. 17.4.1980 – III ZR 73/79, DB 1980, 1985), ebenso nicht die Führung der Geschäfte eines Unternehmensverbands. Eine damit verbundene rechtsberatende oder rechtsbesorgende Tätigkeit muss eindeutig abgrenzbar sein, um sie der freiberuflichen Tätigkeit zurechnen zu können (BFH v. 9.4.1981 – V R 104/79, BStBl. II 1981, 545; dazu auch Weiss, UR 1981, 126). Die Mitwirkung beim Verkauf von Vermögensgegenständen und beim Abschluss von Geschäften in beratender Tätigkeit überschreitet die Grenzen typischer anwaltlicher Tätigkeit, wenn dafür eine Vergütung erhoben wird, die über das angemessene Maß für die gleichzeitig entfaltete Beratungstätigkeit hinausgeht (glA Korn, Besteuerung der Rechtsanwälte und Notare, 1982, 24). Berufsfremd sind danach auch Geldgeschäfte von RA (RFH v. 22.9.1938, RStBl. 1939, 26; BFH v. 15.10.1981 – IV R 77/76, BStBl. II 1982, 340, mwN), s. auch Anm. 32.

cc) Einzelfälle anwaltlicher Tätigkeit

153

Neben der Rechtsberatung und Prozessführung (s. Anm. 152) übernehmen Anwälte und Notare typischerweise weitere Tätigkeiten. Insoweit stellt sich die Frage der Zurechnung dadurch veranlasster Einnahmen zu den Einkünften iSd. Nr. 1.

Aufsichtsrat: Siehe Anm. 266.

Berufsvormund; Betreuung: Siehe Anm. 275 „Berufsbetreuer“.

Geldgeschäfte: Bezieht ein RA Einkünfte, die zT auf seiner freiberuflichen Tätigkeit, zT auf einem Geldgeschäft beruhen, so sind diese Einkünfte nach Möglichkeit getrennt zu erfassen, denn Geldgeschäfte, die ihrer Art nach zu Einkünften nach § 20 führen, können zwar gewerbliche Einkünfte sein, erfüllen aber regelmäßig nicht die Anforderungen an eine selbständige Tätigkeit iSd. § 18. Wertpapiere können deshalb nur dann zum gewillkürten BV eines Freiberuflers gezogen werden, wenn ausschließlich betriebliche Gründe für ihren Erwerb maßgeblich waren (BFH v. 10.6.1998 – IV B 54/97, BFH/NV 1998, 1477; BFH v. 15.2.1999 – XI R 11/99, BFH/NV 2000, 708; BFH v. 17.5.2011 – VIII R 1/08, BStBl. II 2011, 862, mit Anm. *Moritz*, AktStR 2012, 31; *Potsch*, BeSt. 2011, 27; *Brinkmann*, StBp. 2012, 209: keine Zurechnung von Wertpapieren zum BV eines selbständig tätigen Arztes nur wegen Erwerbs aus betrieblichen Mitteln und Verwendung als Sicherheit für betriebliche Schulden, sondern allenfalls dann, wenn die Führung eines Wertpapierdepots aus der Sicht der Bank untrennbarer Bestandteil eines Finanzierungskonzepts für die ärztliche Praxis ist). Fehlt es an solchen ausschließlich betrieblichen Gründen, müssen die Einkünfte aus der anwaltlichen Tätigkeit und diejenigen aus den Geldgeschäften grds. getrennt ermittelt werden.

Das kann allerdings nicht gelten, wenn die anwaltliche Tätigkeit so mit dem Geldgeschäft verflochten ist, dass eine Trennung nicht möglich ist. In einem solchen Fall können die erzielten Einkünfte nur einheitlich erfasst und beurteilt werden. Sind sie überwiegend das Erg. einer in den Anwaltsberuf fallenden Tätigkeit, so müssen sie insgesamt als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit angesehen werden. Ein solcher Fall ist gegeben, wenn ein RA durch Beratung und Prozessführung für einen anderen – also in einer fremden Rechtsangelegenheit – tätig wird, selbst wenn das dieser Tätigkeit zugrunde liegende Vertragsverhältnis auch Elemente eines Geldgeschäfts enthält (BFH v. 15.10.1981 – IV R 77/76, BStBl. II 1982, 340, betr. Abtretung einer Forderung an RA mit dem Auftrag, die Forderung gegenüber dem Verpflichteten geltend zu machen). Nach diesen Grundsätzen ist für jede einzelne Tätigkeit (zB im Rahmen einer Testamentsvollstreckung) zu prüfen, ob sie der berufstypischen Tätigkeit zuzurechnen ist (BFH v. 9.8.1990 – V R 30/86, BFH/NV 1991, 126, betr. RA als Testamentsvollstrecker und Schiedsrichter).

Ein mit der Verwahrung und Auskehrung der Gelder im Rahmen der Mittelverwendungskontrolle einer KG betrauter RA übt eine freiberufliche Tätigkeit wie die selbständig ausgeübte Tätigkeit eines Notars gem. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 aus (FG Düss. v. 6.4.2006 – 15 K 5145/04 G, EFG 2006, 963, rkr.).

Inkassotätigkeit: Siehe Anm. 600 „Rechtsanwalt“

Juristische Prüfung: Ein RA als Mitglied des juristischen Prüfungsamts erzielt Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit (RFH v. 7.9.1938, RStBl. 1938, 1010).

Softwareentwicklung für gewerbliche Unternehmen ist regelmäßig nicht Bestandteil der anwaltlichen Tätigkeit, sofern sich die beiden Tätigkeitsbereiche nicht ausnahmsweise gegenseitig unlösbar bedingen (BFH v. 5.5.1999 – IV B 35/98, BFH/NV 1999, 1328).

Spruchstelle eines städtischen Wohnungsamts: Einnahmen eines RA aus der Tätigkeit als Vorsitzender einer Spruchstelle waren nach BFH (BFH v. 1.6.1962

– IV 2/61, StRK EStG [bis 1974] § 18 R. 239) den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zuzurechnen.

Testamentsvollstrecker, Schiedsrichter, Insolvenzverwalter: Siehe Anm. 264 „Insolvenzverwalter“.

Treuhändertätigkeit für Bauherrengemeinschaften ist als berufsuntypisch und daher nach BFH (BFH v. 1.2.1990 – IV R 42/92, BStBl. II 1990, 534; BFH v. 31.5.1990 – V R 21/86, BFH/NV 1991, 131) als gewerbliche Tätigkeit anzusehen. Die dagegen erhobene Verfassungsbeschwerde wurde nicht angenommen (BVerfG v. 18.6.1991 – 2 BvR 760/90, HFR 1992, 23).

Einstweilen frei.

154–158

dd) Besonderheiten anwaltlicher Gewinnermittlung

159

Den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit sind insbes. Honorare und Gebühren zuzurechnen, die freiberuflich tätigen RA für Rechtsberatung und Besorgung fremder Rechtsangelegenheiten zufließen. Schuldet ein RA seine Leistung trotz Beibehaltung der rechtl. Selbständigkeit aufgrund eines Beratungsvertrags im Wesentlichen wie ein ArbN, so kommt im Zusammenhang mit diesem Vertrag eine Entschädigung iSv. § 24 Nr. 1 Buchst. a bei ihm nach den Grundsätzen in Betracht, die für ArbN gelten (BFH v. 10.7.2012 – VIII R 48/09, BStBl. II 2013, 155, zu einer Entschädigung für die Kündigung eines – arbeitnehmerähnlich mit Festvergütung, Urlaubsanspruch sowie Altersvorsorgeleistungen ausgestalteten – Großmandats in Abgrenzung zu Einnahmen aus laufenden Geschäftsvorfällen). Bei der Zahlung einer Vertragsstrafe, die ein RA und Notar an eine Rechtsanwalts- und Notarsozietät zu zahlen hatte, weil er an einer vereinbarten Bürogemeinschaft nicht teil nahm, handelt es sich allerdings nicht um eine steuerbegünstigte Entschädigung, sondern um laufende Einkünfte der Sozietät aus selbständiger Tätigkeit (Hess. FG v. 27.6.2012 – 11 K 459/07, EFG 2013, 37, rkr., mit Anm. *Claßen*, EFG 2013, 40).

Verwendet ein RA Fremdgelder, die er in fremdem Namen und für fremde Rechnung begetrieben hat, für eigene Zwecke, verlieren diese nicht die Eigenschaft als durchlaufende Posten und sind im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung nicht in die Gewinnermittlung einzubeziehen, weil der Anwalt unverändert schuldrechtl. verpflichtet bleibt, den Gegenwert an seine Mandanten herauszugeben. Sie stellen auch dann keine stbaren Einnahmen für die Tätigkeit des RA im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder der Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar, wenn der RA diese kontinuierlich und planmäßig über mehrere Jahre hinweg einsetzt, um BA oder Kosten der privaten Lebensführung zu bestreiten (BFH v. 16.12.2014 – VIII R 19/12, BStBl. II 2015, 643).

Bezieht ein RA Einkünfte, die zT auf der beruflichen Tätigkeit, zT aber auf einem berufsfremden Geldgeschäft beruhen (s. Anm. 153), so sind diese Einkünfte möglichst getrennt zu erfassen (BFH v. 15.10.1981 – IV R 77/76, BStBl. II 1982, 340, mwN). Können sie nur einheitlich erfasst und beurteilt werden und sind sie überwiegend das Erg. einer in den Anwaltsberuf fallenden Tätigkeit, so müssen sie insgesamt der freiberuflichen Tätigkeit zugerechnet werden.

Die Vereinbarung eines Erfolgshonorars (zur Zulässigkeit s. Gesetz zur Neuordnung des Verbots der Vereinbarung von Erfolgshonoraren – ErfolgshonorNRG – BGBl. I 2008, 1000 und zur Anwendung auf Steuerberater: § 9a

StBerG, dazu auch *Kanzler*, NWB 2009, 3362, NWB 2009, 3362) steht der stl. Einordnung der Einnahmen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht entgegen (BVerfG v. 13.11.1984 – 1 BvR 485, 501/82, HFR 1985, 283; BFH v. 15.10.1981 – IV R 77/76, BStBl. II 1982, 340; BFH v. 16.1.2007 – IX R 48/05, BFH/NV 2007, 886; BFH v. 16.9.2014 – VIII R 1/12, DStZ 2015, 55, mwN; im Erg. ebenso *Haas*, DStZ 1982, 308; *Schick*, StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 4 BetrEinn. R. 18).

Eine Leibrente als Gegenleistung für anwaltliche Beratungs- und Betreuungstätigkeit gehört zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit (BFH v. 26.3.1987 – IV R 61/85, BStBl. II 1987, 597; BFH v. 17.5.2011 – V B 73/10, BFH/NV 2011, 1544).

Die Reisekostenerstattung für Notare nach § 153 KostO gehört zu den stpfl. BE im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (glA RFH v. 5.11.1930, RStBl. 1931, 107; keine stfreien Aufwandsentschädigungen). Ebenso gehören die von einer Landesnotarkasse in Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben aus § 113 Abs. 3 BNotO nach ihrer Satzung an die Mitglieder geleisteten Einkommensergänzungszahlungen weder nach § 3 Nr. 1, Nr. 2, Nr. 2a oder Nr. 2b zu den stbefreiten noch nach § 24 Nr. 1 Buchst. a zu den tarifbegünstigten Zahlungen, sondern unbeschränkt zu den stpfl. BE (FG Sachs.-Anh. v. 3.4.2014 – 6 K 1479/09, EFG 2015, 31, rkr.).

Zu anderen Einnahmen und Ausgaben s. Anm. 600 „Rechtsanwalt“.

160 Einstweilen frei.

d) Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten

Schrifttum: *Rothaus*, Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit von Ingenieuren und ähnlichen Berufen, Inf. 1982, 344; *Geist*, Die Besteuerung der Architekten und Ingenieure, München 1987; *Sodan*, Freier Beruf und Berufsfreiheit, Verfassungs- und andere Rechtsprobleme öffentlich bestellter Vermessungsingenieure in projektgebundenen Gesellschaften, Düsseldorf 1988; *Martina*, Digitalisierung und rechtliche Rahmenbedingungen der externen IT-Berater, CR 2019, 339.

161 aa) Berufsbild der Ingenieure und Architekten

Vermessungsingenieur: Berufsbezeichnung für im Vermessungswesen tätige Diplomingenieure und graduierte Ingenieure (über Ausbildung, Berufstätigkeit und Berufsorganisation vgl. Brockhaus, Enzyklopädie, 20. Aufl. 1996, Bd. 19 „Vermessungsingenieure, Geodät“). Vermessungsingenieure üben einen freien Beruf aus (s. VO v. 31.1.1944, RGBl. I 1944, 53, und – klarstellend – Abs. 1 Nr. 1 unter Verwendung des Begriffs „Vermessungsingenieur“ anstelle der bis dahin verwendeten Bezeichnung „Landvermesser“).

Ingenieur: Die Berufsbezeichnung „Ingenieur“ darf nach den Ingenieurgesetzen der Länder (zB Ingenieurgesetz NRW v. 5.5.1970, GVBl. 1970, 312 mit Änderungen) grds. nur führen, wer dazu aufgrund der vorgeschriebenen und erfolgreich abgeschlossenen Ausbildung an einer wissenschaftlichen Hochschule, einer Fachhochschule, einer Ingenieurschule oder aufgrund eines erfolgreich durchgeführten Betriebsführungslehrgangs an einer Bergschule berechtigt ist (s. BFH v. 18.6.1980 – I R 109/77, BStBl. II 1981, 118; BFH v. 9.2.2006 – IV R 27/05, BFH/NV 2006, 1270; BFH v. 18.4.2007 – XI R 29/06, BStBl. II 2007, 781;

BFH v. 22.9.2009 – VIII R 31/07, BFH/NV 2010, 500). Ingenieur ist danach ein wissenschaftlich oder auf wissenschaftlicher Grundlage ausgebildeter Fachmann der Technik, der technische Gegenstände, Verfahren, Anlagen oder Systeme erforscht, plant, entwirft, konstruiert, fertigt, vertreibt, überwacht oder verwaltet (BFH v. 22.9.2009 – VIII R 31/07, BFH/NV 2010, 500). Er ist unter verschiedenen, aus seinen Tätigkeiten abgeleiteten Bezeichnungen tätig; andere zusammengesetzte Berufsbezeichnungen, die ebenfalls gesetzlich geschützt sind, beziehen sich auf technische Fachgebiete oder Fachrichtungen der Ausbildung (vgl. Brockhaus Enzyklopädie, 20. Aufl. 1996, Bd. 9 „Ingenieur“).

Sog. Übergangsingenieure: Soweit die Ingenieurgesetze der Länder die Führung der Berufsbezeichnung „Ingenieur“ unter dem Gesichtspunkt der Besitzstandswahrung auch für diejenigen zulassen, die nicht über eine entsprechende Ausbildung verfügen, ist diese landesrechtl. Übergangsregelung für die Begriffsbestimmung des (bundesrechtl.) estrechtl. Ingenieurbegriffs nach BFH (BFH v. 1.10.1986 – R 121/83, BStBl. II 1987, 116) nicht zwingend. Aus strechtl. Sicht kann unter dem Gesichtspunkt der Besitzstandswahrung nur derjenige als „Ingenieur“ iSd. Nr. 1 behandelt werden, der es schon vor Inkrafttreten der Ingenieurgesetze war, dh. schon vor diesem Zeitpunkt eine Tätigkeit ausübte, die losgelöst von der berufsrechtl. Vorschrift des jeweiligen Ingenieurgesetzes typisch für den Katalogberuf „Ingenieur“ iSd. Nr. 1 war.

BFH v. 7.9.1989 – IV R 156/86, BFH/NV 1991, 359, und Vorinstanz: FG Münster v. 3.7.1986 – IV 1191/85 E, EFG 1987, 179, rkr.; ebenso Hess. FG v. 25.1.1984 – 8 K 214/83, EFG 1985, 607, rkr.; aA (Ingenieur kraft Übergangsregelung) FG Saarl. v. 25.1.1980 – 386/77, EFG 1980, 258, rkr.; *Schick*, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 18 R. 508-510; *Stahl*, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 18 R. 508; krit. *Wolff-Diepenbrock*, DStZ 1981, 333.

Architekt: Die selbständige Berufstätigkeit der Architekten iSd. Nr. 1 kann seit dem Inkrafttreten der Architektengesetze in allen Bundesländern (zB Bayer. ArchitektenG idF v. 26.11.1990, GVBl. 1990, 513, mit Änderungen) grds. nur ausüben, wer zumindest die Architektenausbildung an einer höheren Fachschule oder vergleichbaren Einrichtung abgeschlossen hat oder in sonstiger Weise die Berufsbefähigung als Architekt nachweist (BFH v. 17.11.1981 – VIII R 121/80, BStBl. II 1982, 492, mit Anm. o.V., HFR 1992, 353). Architekt ist der entwerfend tätige Baufachmann für Bauwerke aller Art, auch ihre Innenausstattung, sowie Gärten, Gebäudegruppen, Stadträume, Städte und Dörfer; die Berufsbezeichnung ist in einzelnen Ländern gesetzlich geschützt (vgl. Brockhaus Enzyklopädie, 20. Aufl. 1996, Bd. 1 „Architekt“).

Zur Berufsausübung ohne Erlaubnis, Zulassung usw. s. Anm. 67, zur leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit s. Anm. 231–234.

bb) Berufstätigkeit der Ingenieure und Architekten

162

Bei der Auslegung der Berufstätigkeit iSd. Nr. 1 ist vor allem an das in den Berufsvorschriften geregelte Berufsrecht anzuknüpfen (s. BFH v. 18.6.1980 – I R 109/77, BStBl. II 1981, 118, mit Anm. o.V., HFR 1982, 353).

Ingenieur: Kernbereiche des Ingenieurberufs sind: Forschung, Lehre, Entwicklung, Versuchs- und Prüfungswesen, Projektierung, Berechnung, Konstruktion, Gestaltung, Fertigung und Betrieb, Vertrieb, Montage, Instandhaltung, Kundendienst, technische Verwaltung und Betriebsführung (BFH v. 11.6.1985 –

VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584; BFH v. 5.6.2003 – IV R 34/01, BStBl. II 2003, 761; BFH v. 8.12.2006 – XI B 57/06, BFH/NV 2007, 687; BFH v. 22.9.2009 – VIII R 31/07, BFH/NV 2010, 500). Typisch für den Beruf des Ingenieurs sind aber auch überwachende, kontrollierende und rein beratende Tätigkeiten, soweit sie nicht auf bloße Absatzförderung gerichtet sind (vgl. BFH v. 28.6.2001 – IV B 20/01, BFH/NV 2001, 1400; BFH v. 9.2.2006 – IV R 27/05, BFH/NV 2006, 1270; BFH v. 22.9.2009 – VIII R 63/06, BFH/NV 2010, 497; BFH v. 22.9.2009 – VIII R 79/06, BFH/NV 2010, 499) wie zB auch die konstruktive Begleitung einer fremden Konstruktion (FG Hamb. v. 29.6.2005 – II 202/03, rkr.). Verfügt ein Stpfl. über die erforderliche Berufsqualifikation eines Ingenieurs und übt er eine Ingenieurstätigkeit auch tatsächlich aus, ist er selbst dann ein Ingenieur iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, wenn er im Anschluss an sein erfolgreich abgeschlossenes Ingenieurstudium (hier: Diplom-Ingenieur für Holztechnik) auf einem beliebigen anderen Hauptgebiet des Ingenieurwesens in ingenieurtypischer Weise selbstständig berufstätig ist (FG Berlin-Brandenb. v. 7.3.2013 – 10 K 10056/09, EFG 2013, 1060, rkr., mit Anm. *Cläßen*, EFG 2013, 1062). Welche Aufgaben für den Beruf des Ingenieurs iSv. Abs. 1 Nr. 1 typisch sind, bestimmt sich nach der Verkehrsanschauung und unterliegt insoweit umfassender revisionsrechtl. Nachprüfung. Hingegen ist die Feststellung, ob die vom Stpfl. tatsächlich ausgeübte Tätigkeit in diesem Sinne ingenieurtypisch geprägt ist, Aufgabe des FG (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), an dessen tatsächliche Feststellungen der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO grds. gebunden ist (BFH v. 22.9.2009 – VIII R 31/07, BFH/NV 2010, 500).

Beispiele:

1. Freiberuflichkeit eines Ingenieurs, der zur Auswertung eines Patents bei einer Firma tätig, aber in keiner Weise an die Weisungen des Unternehmens gebunden ist, namentlich selbst die Verantwortung für seine erfinderische Tätigkeit trägt (RFH v. 26.9.1935, RStBl. 1936, 22).
2. Freiberuflichkeit von Ingenieuren auf dem Gebiet der EDV und der Informationstechnik nicht nur bei Entwicklung und Konstruktion von Hard- und Software, sondern auch bei Entwicklung von Betriebssystemen und ihrer Anpassung an die Bedürfnisse des Kunden, bei rechnergestützter Steuerung, Überwachung und Optimierung industrieller Abläufe, bei Aufbau, Betreuung und Verwaltung von Firmennetzwerken und -servern, bei Anpassung vorhandener Systeme an spezielle Produktionsbedingungen und Organisationsstrukturen sowie bei Bereitstellung qualifizierter Dienstleistungen, wie etwa Benutzerservice und Schulung wie auch bei Netz- und Systemadministration (BFH v. 22.9.2009 – VIII R 63/06, BFH/NV 2010, 497; BFH v. 22.9.2009 – VIII R 79/06, BFH/NV 2010, 499, unter Bezugnahme auf „Berufsinformationen der Bundesagentur für Arbeit“, abrufbar unter www.berufenet.arbeitsagentur.de, Berufe „Ingenieur – Elektrotechnik/technische Informatik“ und „Ingenieurinformatik“; zust. *Demuth*, BeSt. 2010, 17; *Korn*, KÖSDI 2012, Nr. 1, 17755).
3. Zurechnung von Personalangelegenheiten zur Berufstätigkeit als Ingenieur nur, soweit sie Bestandteil der Betriebsführung sind. Vermittlung von Personal gegen Erfolgshonorar durch betriebsfremden Berater gehört folglich nicht zum Kernbereich des Ingenieurberufs, auch wenn sich die Vermittlung auf technisches Fachpersonal bezieht (BFH v. 19.9.2002 – IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25). Sie ist ihrer Natur nach gewerblich, so dass die Personalvermittlung gegen Honorar auch nicht als betriebswirtähnliche Tätigkeit angesehen werden kann (BFH v. 26.6.2003 – IV R 12/01, BFH/NV 2004, 168).
4. Keine Freiberuflichkeit, sondern Gewerblichkeit eines Ingenieurs, der Kunden seines Auftraggebers berät und für die einzelnen Aufträge der beratenen Kunden Provision erhält (BFH v. 27.2.1992 – IV R 131/90, BFH/NV 1993, 664; ebenso RFH v. 30.8.1939,

RStBl. 1940, 14; FG Münster v. 3.7.1968 – VIIc 445-448/65, EFG 1969, 91, rkr.); Entsprechendes gilt für Ingenieure, die EDV-Lösungen einschließlich erforderlicher Hardware an Kunden veräußern (BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567); s. im Übrigen Anm. 600 „Ingenieur“.

5. Gewerblichkeit eines Ingenieurs, der schlüsselfertige Gebäude errichten lässt, selbst wenn er auch insoweit Ingenieur- oder Architektenleistungen erbringt (BFH v. 18.10.2006 – XI R 10/06, BStBl. II 2008, 54).
6. Überlassung von Know-how durch ein als Besitzunternehmen fungierendes Ingenieurbüro als originär gewerbliche Tätigkeit, wenn sie sich nicht auf die Lizenzierung von Patenten beschränkt, sondern sich als Ausfluss der aus der Produktionstätigkeit und dem Vertrieb der Betriebsgesellschaft gewonnenen Erfahrungen darstellt und sich in einem einheitlichen Betrieb mit der als gewerblich zu qualifizierenden Vermögensverwaltung vollzieht (FG Düss. v. 29.8.2013 – 13 K 4451/11 E, G, EFG 2014, 253, rkr.).

Architekt: Zu den Berufsaufgaben des Architekten gehören die künstlerische, auf wirtschaftlichen und technischen Grundlagen beruhende Planung und Gestaltung von Räumen, die Bearbeitung von Leitplänen auf dem Gebiet der Landschaftsplanung und des Städtebaus, die Überwachung von Bauausführungen, die Vertretung des Bauherrn gegenüber Behörden, Bauunternehmen und -handwerkern, die Beratung und Betreuung des Bauherrn in allen mit Planung und Bauausführung zusammenhängenden Fragen sowie die Erstattung von Gutachten auf dem Gebiet des Bauwesens.

BFH v. 12.8.1965 – IV 61/61, 100/61, 336/64 U, BStBl. III 1965, 586, mwN; ebenso RFH v. 6.1.1943, RStBl. 1943, 227; BFH v. 23.10.1956 – I 116/55 U, BStBl. III 1957, 17; BFH v. 16.3.1962 – IV 318/59, BStBl. III 1962, 302, betr. Gartenarchitekt; vgl. auch die Architektengesetze der Länder, zB § 1 ArchG NRW v. 4.12.1969 (GVBl. 1969, 888). Mit dem Entwurf von Bauleitplänen befasster Architekt ist Freiberufler auch dann, wenn der Auftraggeber keine jPöR ist (BFH v. 4.6.1992 – IV R 86-88/91, BFH/NV 1992, 811). Nach RFH (RFH v. 2.11.1938, RStBl. 1939, 159) ist die kunstgewerbliche Tätigkeit eines Innenarchitekten freiberuflich, wenn sie die schöpferische Gestaltung eigener Ideen zum Gegenstand hat. Zur Frage der freiberuflichen Tätigkeit eines Architekten, der seine Tätigkeit als Sachverständiger ausübt, s. Anm. 600 „Sachverständiger“.

Die Erbringung von in der HOAI geregelten Leistungen kann im Einzelfall ein Indiz dafür sein, dass ein den Katalogberufen der Nr. 1 ähnlicher Beruf ausgeübt wird (BFH v. 12.4.2002 – XI B 88/01, BFH/NV 2002, 1026; zur EU-Rechtswidrigkeit der Verbindlichkeit von Honoraren nach der HOAI EuGH v. 4.7.2019 – C 377/17, RiW 2019, 517, mit Anm. *Fuchs*, IBR 2019, 436; *Lederer*, jurisPR-PrivBauR 8/2019 Anm. 1; zur Gewinnrealisierung aus Planungsleistungen bereits bei Anspruch auf Abschlagszahlung nach der HOAI BFH v. 15.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968, mit Anm. *Fuß/Hoyer*, Baurecht 2015, 1753; *Kleinmanns*, BB 2014, 2610; *Meurer*, BB 2015, 1778; *U. Prinz*, DB 2016, 371; *Werth*, jM 2014, 474, mit dem Hinweis, dass dieser Zeitpunkt der Gewinnrealisierung auch für unter die Neuregelung des § 632a BGB fallende Leistungen gilt).

- *Ein Architekt ist gewerblich tätig*, wenn er an der Vermittlung von Geschäftsabschlüssen nur mittelbar beteiligt ist (BFH v. 14.6.1984 – I R 204/81, BStBl. II 1985, 15) und insbes. dann, wenn seine Tätigkeit lediglich auf die Absatzförderung der Produkte seines Auftraggebers – gegen eine am Umsatz orientierte Vergütung – gerichtet ist (BFH v. 22.9.1997 – IV B 152/96, BFH/

NV 1998, 312). „Provisionszahlungen“ von Baustofflieferanten an Architekten-BGB-Gesellschaft können dazu führen, dass sämtliche Einkünfte der Gesellschaft als gewerblich anzusehen sind (Abfärbetheorie), s. FG Ba.-Württ. v. 17.7.1991 – 12 K 51/86, EFG 1992, 71, rkr.; Bürgschaftsübernahmen durch Architekten hat RFH v. 18.3.1936, RStBl. 1936, 727, als zum Betrieb des Architekten gehörig angesehen.

Zur eigenverantwortlichen Tätigkeit von beratenden Bauingenieuren als BGB-Gesellschafter s. BFH v. 20.4.1989 – V R 299/83, BStBl. II 1989, 727. Zur Abgrenzung vom Gewerbebetrieb s. Anm. 231–234.

163–170 Einstweilen frei.

171 e) Handelschemiker

Ein Handelschemiker erstellt nach entsprechender Vorbildung auf wissenschaftlicher Grundlage qualitative und quantitative Analysen, erforscht Stoffe aller Art, deren chemische Zusammensetzung und Verhalten (BFH v. 22.6.1965 – I 347/60 U, BStBl. III 1965, 359; BFH v. 14.11.1972 – VIII R 18/67, BStBl. II 1973, 183).

Eine promovierte Chemikerin, die Umweltgefährdungspotenziale analysiert, Managementsysteme für den betrieblichen Umweltschutz entwickelt, Arbeitsplätze des Unternehmens im Hinblick auf die für die ArbN ausgehenden Gefährdungen beurteilt, entsprechende Lösungen zur Gefahrenabwehr erarbeitet, geeignete Lagerungssysteme zur sicheren Aufbewahrung von das Grundwasser gefährdenden Flüssigkeiten auswählt und entsprechende Betriebsanweisungen erstellt, übt eine einem Handelschemiker ähnliche Tätigkeit aus (BFH v. 17.1.2007 – XI R 5/06, BStBl. II 2007, 519).

Wer Analysen von Dritten herstellen lässt oder auf Drittgutachten verweist, übt keine dem Handelschemiker ähnliche Tätigkeit aus. Eine PersGes., bestehend aus Handelschemikern, kann bei Probenahmen eine gewerbliche Tätigkeit ausüben (FG Hamb. v. 17.5.1977 – I 71/75, EFG 1977, 599, best. durch BFH v. 18.6.1980 – I R 108/77, nv.). Das Probenehmen von Erzen und anderen Stoffen ist weder eine wissenschaftliche noch eine dem Beruf des Handelschemikers ähnliche Tätigkeit (BFH v. 9.12.1986 – VIII R 314/82, BFH/NV 1987, 156; ebenso FG Düss. v. 20.5.1992 – 1 V 8243/91 A (G), EFG 1992, 744, rkr.: Sachverständiger für chemische Bodenanalysen kein ähnlicher Beruf).

Die Entwicklung von Rezepten für Saucen, Salate und Quarkspeisen oder Fruchtspeisen ist weder künstlerische Tätigkeit noch eine dem Handelschemiker ähnliche Berufstätigkeit iSd. Nr. 1 Satz 2 (BFH v. 3.3.1998 – V B 45/96, BFH/NV 1998, 956).

172–180 Einstweilen frei.

f) Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, vereidigte Buchprüfer (vereidigte Bücherrevisoren), Steuerbevollmächtigte

Schrifttum: Grass, Rechtliche und steuerliche Besonderheiten bei den Angehörigen der steuerberatenden Berufe, Freiburg 1960; Lewald/Laufenberg, Steuerliche Konsequenzen aus der Erbringung von EDV-Sonderleistungen durch Angehörige der steuerberatenden Berufe unter besonderer Berücksichtigung von Sozietäten, DStZ 1980, 354; Schmidt-Lie-

big, Einnahmen eines Steuerberaters aus Mandantenberatung – Einnahmen aus Gewerbebetrieb?, StBp. 1980, 253; *Meng*, Die eigenverantwortliche Berufsausübung des Steuerberaters, StB 1989, 105; *Rose/Fuchs*, Der Steuerberater als „Buchführungshelfer“, DB 1985, 1 und 59; *Gilgan*, Steuerberater und Kontierer im Vergleich, Stbg 1989, 124; *Rosigkeit*, Der vereidigte Buchprüfer im Spannungsfeld zwischen Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Stbg 1989, 263; *Dürr*, Die Bestellung als Steuerbevollmächtigter nach früherem DDR-Steuerberatungsrecht, Inf. 1992, 121; *Meincke*, Steuerberater als Testamentvollstrecker und Nachlaßpfleger, StbKongrRep. 1992, 209; *Meng*, Verordnung zur Durchführung des § 40a StBerG, StB 1992, 441; *Lutz/App*, Kooperation von Steuerberaterkanzleien in einer EWIV, Inf. 1993, 565; *Maxl*, Die Außendarstellung der überörtlichen Sozietät, Stbg 1993, 8; *Meng*, Die Bedeutung des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes für den Steuerberaterberuf, SteuStud. 1995, 55; *Vinken*, Der Steuerberater als Testamentvollstrecker, Nachlaßverwalter und vermögensrechtlicher Berater, StbKongrRep. 1998, 354; *Kempermann*, Qualifizierung der Einkunftsart eines im Inland tätigen EU-Rechtsanwalts/EU-Steuerberaters, FR 2004, 227; *Engel*, Britische LLP vs. deutsche PartGmbH – Neueste Gesetzgebung – Erste Praxisprobleme und Gestaltungsansätze, Praxis des Internationalen Steuerrechts 2014, 167; *Dreßler*, Der Steuerberater als Vermittler, auch bei Außenprüfungen – Modernes Berufsbild, vielseitige Aufgaben, typische Wirkungsbereiche, StBp. 2016, 111.

aa) Berufsbild der wirtschaftsberatenden Berufe

181

Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer: Das Berufsrecht ist in der WirtschaftsprüferO geregelt. Wirtschaftsprüfer haben die Aufgabe, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbes. solche von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen, durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Erg. solcher Prüfungen zu erteilen; sie sind befugt, ihre Auftraggeber in stl. Angelegenheiten nach Maßgabe der bestehenden Vorschriften zu beraten und zu vertreten sowie auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung als Sachverständige aufzutreten (§ 2 Abs. 2 und 3 WirtschaftsprüferO).

Dabei ist nach stRspr. eine Tätigkeit nicht schon dann berufstypisch und damit freiberuflich, wenn sie mit dem Berufsbild eines Katalogberufs nach den berufsrechtl. Vorschriften vereinbar ist, wie zB die Treuhandtätigkeit der Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater nach § 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG (vgl. BFH v. 12.12.2001 – XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202; vgl. dazu krit. *Frystatzki*, EStB 2005, 308; *Gerling*, FS Greiner, 2005, 41; *Siemon*, BB 2009, 1836; *Siemon*, ZInsO 2009, 305; *Seer*, FS Hartung, 2008, 203). Diese Rspr. hat das BVerfG bei der Tätigkeit eines RA als verfassungsgemäß bestätigt (BVerfG v. 18.6.1991 – 2 BvR 760/90, HFR 1992, 23). Für die Tätigkeit von Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern im Rahmen sog. Immobilienfonds gilt nichts anderes (BFH v. 18.10.2006 – XI R 9/06, BStBl. II 2007, 266, zur Treuhandtätigkeit im Rahmen von Immobilienfonds).

Vereidigte Buchprüfer haben die Aufgabe, Prüfungen auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens, insbes. Buch- und Bilanzprüfungen, durchzuführen, und können über das Erg. ihrer Prüfungen Prüfungsvermerke erteilen (§ 129 Abs. 1 WirtschaftsprüferO). Diese berufsrechtl. Vorschriften umreißen nur den engeren Kreis der berufstypischen Tätigkeit (Berufsbild im engeren Sinn), legen sie aber nicht abschließend fest und schließen insbes. eine Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten nicht aus (s. § 43 Abs. 4 Nr. 1 WirtschaftsprüferO; BFH v. 4.12.1980 – V R 120/73, BStBl. II 1981, 189). Die Tätigkeiten sind nach § 1 WirtschaftsprüferO (berufsrechtl.) kein Gewerbe; estrechtl. bestimmt jedoch nach Maßgabe des Abs. 1 der jeweils verwirklichte wirtschaftliche Sachverhalt, ob die Voraussetzungen für die Annahme einer freiberuflichen

Tätigkeit gegeben sind (ebenso BFH v. 29.7.1965 – IV 61/65 U, BStBl. III 1965, 557, betr. Steuerberater).

Steuerberater und Steuerbevollmächtigte: Das Berufsrecht ist im StBerG geregelt. Gegenstand der Berufstätigkeit ist die geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen (§§ 1 und 3 StBerG). Für Steuerberater enthält § 33 StBerG die Beschreibung der typischen Berufsaufgaben (vgl. BFH v. 3.10.1985 – V B 88/84, BFH/NV 1987, 335). Danach haben Steuerberater die Aufgabe, ihre Mandanten nach Maßgabe des erteilten Auftrags in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten sowie bei der Erfüllung ihrer stl. Pflichten Hilfe zu leisten. Insbesondere die Erstellung von StErklärungen sowie die Unterstützung bei der für die StErklärung erforderlichen Buchführung entsprechen dem Berufsbild steuerberatender Tätigkeit (vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 1 StBerG; RFH v. 8.3.1939, RStBl. 1939, 577; BFH v. 12.9.1951 – IV 200/51 U, BStBl. III 1951, 197). Ein für einen LStHilfverein im freien Mitarbeiterverhältnis tätiger Beratungsstellenleiter (§ 23 Abs. 3 StBerG) erzielt keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. Abs. 1 (BFH v. 10.11.1988 – X R 13/86, BFH/NV 1989, 498; BFH v. 10.12.1987 – IV R 176/85, BStBl. II 1988, 273, mit Anm. Jungbecker, KFR F. 3 EStG § 18, 1/88, 141).

182 bb) Wirtschaftsberatende Berufstätigkeit

Tätigkeit ohne Zulassung: Wer als Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter nicht zugelassen ist, aber ohne Erlaubnis diese Berufe ausübt, erzielt Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit (BFH v. 12.10.1989 – IV R 141/88, BFH/NV 1990, 438; ebenso FG Köln v. 14.1.1981 – X (VIII) 630-631/77 U, E, EFG 1981, 635, best. durch BFH v. 20.4.1988 – X R 24/81, ohne Begr.; aA FG Berlin v. 30.4.1969 – II 39/66, EFG 1969, 490, rkr.; Richter, DStR 1968, 728; s. dazu Anm. 67). Ein Steuerberater kann nach Verzicht auf seine Zulassung auch keinen einem Steuerberater ähnlichen Beruf ausüben (BFH v. 12.10.1989 – IV R 141/88, BFH/NV 1990, 438).

Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer: Zur freiberuflichen Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers können auch die Prüfung der laufenden Eintragungen in den Geschäftsbüchern, die Prüfung der Inventur, die Durchführung des Hauptabschlusses und die Aufstellung der StErklärungen gehören (so ausdrücklich H 15.6 „Rechts- und wirtschaftsberatende Berufe“ EStH 2009). Nach BFH (BFH v. 4.12.1980 – V R 120/73, BStBl. II 1981, 189) überschreitet der Wirtschaftsprüfer den Rahmen seiner berufstypischen Tätigkeit, wenn er sich in Ausübung wirtschaftlich beratender Tätigkeit nicht auf die Vermittlung von Entscheidungshilfen an den Auftraggeber sowie eine Ergebniskontrolle beschränkt, sondern selbst Entsch. – ggf. im Zusammenwirken mit dem Auftraggeber – trifft und umsetzt. Eine derartige Teilhabe an der Geschäftsführung und Wahrnehmung von Vermögensverwaltung kann auch nicht als berufstypische treuhänderische Verwaltung iSd. § 43 Abs. 4 Nr. 4 WirtschaftsprüferO angesehen werden; sie ist deshalb nicht als Gegenstand berufstypischer wirtschaftlicher Beratung zu erfassen (so BFH v. 18.10.2006 – XI R 9/06, BStBl. II 2007, 266, zur Tätigkeit einer Wirtschaftsprüfer-GbR als geschäftsführende Treuhänderin im Rahmen von Immobilienfonds).

Nach BFH (BFH v. 18.12.1980 – V R 103/74, BStBl. II 1981, 196) gelten diese Grundsätze auch für die Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers als Mitglied des Ver-

waltungsrats einer GmbH: Bei einer Beschränkung auf beratende Tätigkeit freiberufliche Tätigkeit, nicht aber bei Mitwirkung an der Entscheidungsfindung des Verwaltungsrats und damit mittelbar an der der GmbH.

Steuerberater und Steuerbevollmächtigte üben außer ihren typischen Berufsaufgaben (s. Anm. 181) üblicherweise weitere Tätigkeiten aus, die zu gesonderten gewerblichen Einkünften führen oder die freiberuflichen Einkünfte infizieren können.

- *Vermittlung von Bauherren-Modellen und anderen Vermögensanlagen*: Weist ein Steuerberater Vertriebsunternehmen oder Initiatoren von Bauherren-Modellen Interessenten am Erwerb von Eigentumswohnungen nach oder vermittelt er Verträge, die auf den Erwerb solcher Wohnungen gerichtet sind, so sind für diese Tätigkeit erbrachte Zahlungen der Vertriebsunternehmen oder Initiatoren Einkünfte des Steuerberaters aus gewerblicher Tätigkeit (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 92/83, BStBl. II 1984, 129, mit Anm. L. Schmidt, FR 1984, 71; ebenso Hess. FG v. 26.3.2001 – 13 K 4714/98, EFG 2001, 1211, best. durch BFH v. 15.2.2002 – XI B 100/01, BFH/NV 2002, 909). Entsprechendes gilt für das Vermitteln anderer Vermögensanlagen durch Steuerberater (BFH v. 8.2.1990 – IV R 108/85, BFH/NV 1991, 435).

Steuerberater sind auch insoweit gewerblich tätig, als sie sich von Abschreibungsgesellschaften dafür bezahlen lassen, dass sie ihren Mandanten raten, deren Kommanditbeteiligungen zu erwerben (DStPr. EStG § 15 Nr. 121). Nach Schmidt-Liebig (StBp. 1980, 253) gilt dies nicht, wenn die Mandanten selbst die auf die Anlagemöglichkeit bezogene stl. und wirtschaftliche Beratung bezahlen.

- *Treuhänder von Bauherrengemeinschaften*: Auch die Tätigkeit als Treuhänder von Bauherrengemeinschaften ist idR gewerblich. Nach BFH (BFH v. 11.5.1989 – IV R 43/88, BStBl. II 1989, 797; BFH v. 21.4.1994 – IV R 99/93, BStBl. II 1994, 650, mit Anm. Brandt, KFR F. 3 EStG § 18, 313) ist eine allgemeine rechtsgeschäftliche Vertretung von Bauherren gegenüber Baufirmen, Notaren, Behörden, Gerichten und der Gesellschafterversammlung der Bauherrengemeinschaft durch einen Steuerberater auf der Grundlage eines Treuhandvertrags zwar berufsrechtl. zulässig (§ 57 Abs. 3 Nr. 3 StBerG), gehört aber nicht zu den typischen Berufsaufgaben und damit nicht zur freiberuflichen Tätigkeit eines Steuerberaters.

Vgl. BFH v. 3.10.1985 – V R 106/78, BStBl. II 1986, 215; BFH v. 1.2.1990 – IV R 42/89, BStBl. II 1990, 534. Dies entspricht der Rspr. zur Treuhändertätigkeit von Rechtsanwälten für Bauherrengemeinschaften, die ebenfalls als berufsuntypisch und daher als gewerblich angesehen wird (BFH v. 1.2.1990 – IV R 42/89, BStBl. II 1990, 534; BFH v. 31.5.1990 – I R 21/86, BFH/NV 1991, 131). Die dagegen erhobene Verfassungsbeschwerde wurde nicht angenommen (BVerfG v. 18.6.1991 – 2 BvR 760/90, HFR 1992, 23); ebenso zur entsprechenden Treuhandtätigkeit von Wirtschaftsprüfern BFH v. 18.10.2006 – XI R 9/06, BStBl. II 2007, 266.

Zu prüfen ist jedoch stets, ob der Berater im Zusammenhang mit der Treuhandtätigkeit (freiberufliche) Steuerberaterleistungen erbracht hat und diese von den übrigen (gewerblichen) Treuhandleistungen getrennt werden können. So sind dann, wenn Gegenstand des Treuhandvertrags typische Steuerberatungsleistungen (wie zB Erstellung der StErklärungen sowie Buchführung durch die Bauherrengemeinschaft, vgl. BFH v. 3.10.1985 – V R 106/78, BStBl. II 1986,

213) sind, insoweit freiberufliche Einkünfte gegeben. Danach ist für die Frage der Trennbarkeit allein die Art der Tätigkeit entscheidend, auf die Form des jeweils vereinbarten Entgelts (wie die Vereinbarung eines berufsrechtl. unzulässigen Pauschalhonorars für die steuerberatenden Leistungen; vgl. *Eggesieker*, Honorar für Steuerberatung, 1989, Rz. 14310) kommt es deshalb nicht an.

Nach BFH v. 21.4.1994 (BFH v. 21.4.1994 – IV R 99/93, BStBl. II 1994, 650) kein Widerspruch zu BFH v. 14.11.1989 (BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299), wonach von pauschalem Treuhänder-Entgelt mangels vertraglicher Vereinbarung nicht ein Teilbetrag für laufende stl. Beratung nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes abzuspalten und als sofort abziehbare WK des Bauherrn zu berücksichtigen war.

- ▶ *Treuhänder für Sanierungsmodelle*: Ebenso erzielt ein Steuerberater nach FG Ba.-Württ. (FG Ba.-Württ. v. 9.11.1993 – 4 K 259/90, EFG 1994, 483, rkr.) gewerbliche Einnahmen, soweit er als Treuhänder für Sanierungsmodelle Erwerber stl. berät, selbst dann, wenn er für die steuerberatende Tätigkeit – mit sich selbst als Treuhänder der Erwerber – einen separaten Steuerberatungsvertrag abgeschlossen hat. Erhält ein Steuerberater Vergütungen aufgrund eines auf Dauer angelegten Beratungsauftrags von einer GmbH & Co. KG, an der er selbst als Kommanditist der KG beteiligt ist und für die er als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH die Geschäfte führt, so gehören die Vergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu den gewerblichen Einkünften (BFH v. 24.1.1980 – IV R 154-155/77, BStBl. II 1980, 269).
- ▶ *Tätigkeit als Insolvenzverwalter*: Sie ist nach der jüngeren BFH-Rspr. den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 3 selbst dann zuzuordnen, wenn sie von einem Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 ausgeübt wird, weil die Tätigkeit nicht von der Berufsqualifikation für diese Berufe abhängt (BFH v. 15.12.2010 – VIII R 50/09, BStBl. II 2011, 506; BFH v. 26.1.2011 – VIII R 29/08, BFH/NV 2011, 1314; aA die frühere Rspr. – Zuordnung zum Katalogberuf –, BFH v. 11.8.1994 – IV R 126/91, BStBl. II 1994, 936; *Depping*, DStR 1995, 1337; zur sonstigen selbständigen Tätigkeit s. Anm. 251 ff.).
- ▶ *Tätigkeit als Testamentsvollstrecker*: Eine Testamentsvollstreckung, die sich mit der Inbesitznahme des Nachlasses, der Bewertung der zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenstände und Schulden, der Erfüllung der Verbindlichkeiten, der Veräußerung von Nachlassgegenständen sowie der Auseinandersetzung des Nachlasses unter den Miterben im Wesentlichen auf eine wirtschaftliche Tätigkeit beschränkt, kann auch in zulässiger Weise von einem Steuerberater erledigt werden (FG Nürnberg v. 13.8.2007 – V 108/2005, DStRE 2008, 387, rkr.).

183 cc) Ausführung steuerlicher Hilfstätigkeiten

Die stl. Gewinnermittlung von Mandanten vorbereitende Tätigkeiten können gewerblicher Natur sein und die freiberuflichen Einkünfte infizieren.

Die Kontierung und Verbuchung von Belegen gehört selbständig und ausschließlich ausgeübt nicht zur Berufstätigkeit als Angehöriger der steuerberatenden Berufe; die Tätigkeit ist in Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 nicht aufgeführt, sie ist auch einem Katalogberuf nicht ähnlich (glA *Kessler*, FR 1981, 193).

Ob EDV-Sonderleistungen (EDV-mäßiges Erstellen von Listen, Adressaufklebern, Lastschriften usw.) durch Angehörige der steuerberatenden Berufe zur Berufstätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 gehören, hängt davon ab, ob es sich um eine Hilfstätigkeit zu der steuerberatenden Tätigkeit oder um eine davon abgrenzbare Tätigkeit handelt. Eine Hilfstätigkeit, wenn auch notwendige, ändert nichts am Charakter der Berufstätigkeit des Freiberuflers. Sind die EDV-Leistungen abgrenzbare Hauptleistungen, so führen sie zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Geben sie der Gesamttätigkeit das Gepräge, so wird die gesamte Tätigkeit gewerblich. Zur Erhaltung der Freiberuflichkeit und Vermeidung der GewSt-Pflicht bei Sozietäten mit EDV-Sonderleistungen ist es erforderlich, eine rechtl. und organisatorische Trennung der Leistungsträger vorzunehmen, um eine Gewerblichkeit der Einkünfte zu vermeiden (vgl. dazu auch *Lewald/Laufenberg*, DStZ 1980, 354).

Die Übernahme der Buchführung für andere Personen durch Angehörige der steuerberatenden Berufe ist ebenfalls grds. freiberufliche Tätigkeit (vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 1 StBerG, § 2 Abs. 2 WirtschaftsprüferO; RFH v. 8.3.1939, RStBl. 1939, 577; BFH v. 12.9.1951 – IV 200/51 U, BStBl. III 1951, 197).

Die Buchführung kann nach BVerfG (BVerfG v. 18.6.1980 – 1 BvR 697/77, BStBl. II 1980, 706; BVerfG v. 27.1.1982 – 1 BvR 807/80, BStBl. II 1982, 281), soweit sie das geschäftsmäßige Kontieren von Belegen und die laufende Lohnbuchhaltung (mit Ausnahme des Einrichtens der Lohnkonten und der Abschlussarbeiten nach §§ 41b, 42b) betrifft, entgegen § 5 Satz 1 StBerG auch von Personen mit bestandener kaufmännischer Gehilfenprüfung betrieben werden (s. FinMin. NRW v. 15.1.1981, BB 1981, 659). Die von ihnen aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte sind indessen gewerblich (BFH v. 15.5.1963 – I 245/59, StRK EStG [bis 1974] § 18 R. 286 = HFR 1963, 368). Die Übernahme der Buchhaltung für andere durch einen sog. Stundenbuchhalter ist eine typischerweise kaufmännische und deshalb als gewerblich zu erfassende Tätigkeit (BFH v. 28.6.2001 – IV R 10/00, BStBl. II 2002, 338; BFH v. 28.6.2001 – IX R 10/00, BStBl. II 2002, 338; BFH v. 23.1.2008 – VIII B 46/07, BFH/NV 2008, 785).

Zur Trennbarkeit, insbes. bei Ausübung mehrerer Tätigkeiten s. im Übrigen Anm. 75 sowie zur eigenverantwortlichen Tätigkeit s. Anm. 231–234.

Einstweilen frei.

184–187

dd) Besonderheiten steuerberatender Gewinnermittlung

188

Beteiligungen im Betriebsvermögen: Die Beteiligung eines Steuerberaters an wesensfremder KapGes. auf Veranlassung eines Mandanten mit diesem ist kein notwendiges BV, die insoweit erzielten Verluste sind deshalb nicht als betrieblich veranlasst anzusehen (BFH v. 23.5.1985 – IV R 198/83, BStBl. II 1985, 517). Darlehensforderungen eines Steuerberaters gegen seine Mandanten können notwendiges BV sein, zB wenn Darlehen gewährt wurden, um Honorarforderungen zu retten (BFH v. 22.4.1980 – VIII R 236/77, BStBl. II 1980, 571).

Testamentsvollstreckerhonorar: Es besteht eine Vermutung dafür, dass eine vom Erblasser als Testamentsvollstreckerhonorar bezeichnete Vergütung den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit auch insoweit zuzurechnen ist, als sie einen angemessenen Betrag übersteigt (BFH v. 6.9.1990 – IV R 125/89, BStBl. II 1990, 1028; BFH v. 2.2.2005 – II R 18/03, BStBl. II 2005, 489).

g) Beratende Volks- und Betriebswirte

Schrifttum: *Grube*, Zum Unternehmensberater als Freiberufler, *StuW* 1981, 34; *Voss*, Die Anerkennung als beratender Betriebswirt, *FR* 1992, 68; *Wotschowsky/Hüsing*, Zur Gewerblichkeit freiberuflich Tätiger am Beispiel des Unternehmensberaters, *Stbg* 1999, 326; *Korn*, Neues zur Besteuerung von Freiberuflern, *KÖSDI* 2003, 13605; *Graf/Bisler*, EDV-Berater, Gewerblichkeit nur noch bei Entwicklung von Trivialsoftware, *Inf.* 2005, 298.

191 aa) Berufsbild der beratenden Volks- und Betriebswirte

Keine berufsrechtliche Regelung: Da eine gesetzliche Regelung des Berufsrechts für die beratenden Volks- und Betriebswirte fehlt, können die Bezeichnungen frei geführt werden. Auf die Berufsbezeichnung kommt es nicht an; auch der Unternehmensberater ist beratender Volks- und Betriebswirt, wenn er eine entsprechende Tätigkeit ausübt (FG Düss. v. 20.5.1970 – VII 89/68 E, EFG 1970, 559; FG Düss. v. 26.4.1973 – V 124/68 G, EFG 1973, 492, beide rkr., betr. Berater ohne abgeschlossene Hochschulausbildung; vgl. *List*, BB 1993, 1488). In enger Anlehnung an den Wortlaut des Abs. 1 Nr. 1 ist deshalb eine volks- oder betriebswirtschaftliche Beratung als Gegenstand der Leistung des Stpfl. erforderlich. Ob dies der Fall ist, kann mangels anderer Anhaltspunkte nur anhand des Lehrinhalts, den ein Studium der Volks- und Betriebswirtschaftslehre an einer Hochschule (so *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 107) oder Fachhochschule aufweist, bestimmt werden. Im Hinblick auf die betriebswirtschaftliche Beratung (für die volkswirtschaftliche Beratung gilt Entsprechendes) folgt daraus, dass sie sich auf Fragen der Unternehmensberatung erstrecken muss, die üblicherweise Gegenstand eines betriebswirtschaftlichen Studiums sind (Unternehmensführung, Leistungserstellung, Materialwirtschaft, Finanzierung, Vertrieb, Verwaltungs- und Rechnungswesen sowie Personalwesen; vgl. FG Düss. v. 24.4.2018 – 14 K 2347/15 G, EFG 2018, 1287, rkr., unter Bezugnahme auf BFH v. 19.9.2002 – IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25). Nicht zum Berufsbild des beratenden Betriebswirts gehört die Umsetzung unternehmerischer Entsch. selbst (vgl. BFH v. 14.3.1991 – IV R 135/90, BStBl. II 1991, 169; *Brandt*, BB 2018, 2334).

Grundsätzlich akademische Vorbildung: Nach stRspr. des BFH kommt als beratender Betriebswirt nur derjenige in Betracht, der nach einem entsprechenden Studium oder einem vergleichbaren Selbststudium, verbunden mit praktischer Erfahrung, in den hauptsächlichen Bereichen der Betriebswirtschaft und nicht nur mit einzelnen Spezialgebieten vertraut ist, und diese fachliche Breite seines Wissens auch bei seinen praktischen Tätigkeiten einsetzen kann und tatsächlich einsetzt. Die erforderliche fachliche Breite in diesem Sinne umfasst Fragen der Führung, der Fertigung, der Materialwirtschaft, der Finanzierung, des Vertriebs, des Verwaltungs- und Rechnungswesens sowie des Personalwesens (BFH v. 14.3.1991 – IV R 135/90, BStBl. II 1991, 769; BFH v. 19.9.2002 – IV R 74/00, BStBl. II 2003, 27, mit Anm. *Wendt*, BFH-PR 2003, 49). Soweit die Ausbildung sich nicht dementsprechend auf die hauptsächlichen Bereiche der Betriebswirtschaftslehre erstreckt hat, kann das Defizit auch nicht durch eine Ausbildung in anderen neu hinzugekommenen Bereichen der Betriebswirtschaftslehre kompensiert werden (BFH v. 6.6.2003 – IV B 52/01, BFH/NV 2003, 1413).

Eine dreijährige Ausbildung als Industriekaufmann allein genügt diesen Anforderungen nicht (BFH v. 29.1.1997 – XI B 205/95, BFH/NV 1997, 557, betr. Tätigkeit als Marketing- und Unternehmensberater sowie Managementtrainer). Die notwendige Breite der Betätigung ist demgegenüber schon dann vorhanden, wenn sie sich wenigstens auf einen dieser betrieblichen Hauptbereiche erstreckt (vgl. BFH v. 11.6.1985 – VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584). Diesem Berufsbild eines beratenden Betriebswirts entsprechend liegt ein ähnlicher Beruf nur dann vor, wenn er auf einer vergleichbar breiten Vorbildung beruht und sich die Beratungstätigkeit auf einen vergleichbar breiten betrieblichen Bereich erstreckt (BFH v. 13.4.1988 – I R 300/83, BStBl. II 1988, 666; BFH v. 2.9.1988 – III R 58/85, BStBl. II 1989, 24; BFH v. 27.2.1992 – IV R 27/90, BStBl. II 1992, 826). Daran fehlt es bei einem sog. Spielerberater, der Berufsfußballspieler – maklerähnlich – international vermittelt und betreut (BFH v. 26.11.1998 – IV R 59/97, BStBl. II 1998, 167) sowie bei einem Marketingberater und Managementberater (BFH v. 29.1.1997 – XI B 205/95, BFH/NV 1997, 557).

Ausnahme für Autodidakten: Ohne einen Abschluss als Absolvent einer Hochschule (Diplom), Fachhochschule (Diplom/graduierter Betriebswirt) oder Fachhochschule (staatlich geprüfter Betriebswirt), also auch bei Abbruch einer solchen Ausbildung (BFH v. 4.5.2000 – IV R 51/99, BStBl. II 2000, 616) muss er eine vergleichbare Tiefe und Breite seiner Vorbildung vortragen und nachweisen (BFH v. 5.10.1989 – IV R 154/86, BStBl. II 1990, 73; BFH v. 3.9.1996 – IV B 107/95, BFH/NV 1997, 116; BFH v. 31.8.2005 – XI R 62/04, BFH/NV 2006, 505; FG Köln v. 16.5.1994 – 13 K 4196/89, EFG 1995, 26, rkr.). Das kann einmal durch Bezeichnung und Nachweis der außerhalb der üblichen Studiengänge besuchten Kurse sowie der im Selbststudium erarbeiteten Werke geschehen. Da der Nachweis auch den Erfolg der autodidaktischen Ausbildung mitumfasst, wird der Nachweis idR schwer zu erbringen sein. Daher hat die Rspr. zugelassen, dass der Stpfl. den erforderlichen Nachweis der theoretischen Kenntnisse anhand eigener praktischer Arbeiten führt. Für diese Form des Nachweises ist jedoch erforderlich, dass die Tätigkeit des Stpfl. besonders anspruchsvoll ist und nicht nur der Tiefe, sondern auch der Breite nach zumindest das Wissen des Kernbereichs eines Fachstudiums voraussetzt (BFH v. 18.6.1980 – I R 109/77, BStBl. II 1981, 118; BFH v. 14.3.1991 – IV R 135/90, BStBl. II 1991, 769; BFH v. 23.9.1998 – IV B 95/97, BFH/NV 1999, 459; BFH v. 19.10.1998 – XI B 29/98, BFH/NV 1999, 607). Die praktischen Arbeiten müssen deshalb den wesentlichen Teil des Katalogberufs umfassen (BFH v. 14.11.2000 – IV B 156/99, BFH/NV 2001, 593; BFH v. 16.9.2014 – VIII R 8/12, nv., juris, zu den erforderlichen Kenntnissen eines ähnlich einem Diplom-Informatikers Tätigen im Kernfach Mathematik sowie in den Bereichen Englisch, Statistik, Operation Research, Grundlagen der BWL und VWL, Buchführung und Bilanzierung, Kostenrechnung und Leistungsrechnung, Produktionswirtschaft, Finanz- und Investitionswirtschaft, Marketing, Controlling, Produktion und Logistik, DV-Recht und Datenschutz sowie Wirtschaftsprivatrecht).

Wird mit der Begutachtung der Tätigkeit des Stpfl. ein Sachverständiger beauftragt, so ist es idR nicht erforderlich, dass er den Stpfl. einer Wissensprüfung unterzieht. Es ist ausreichend, aber auch erforderlich, wenn er feststellt, ob die Tätigkeit des Stpfl. so anspruchsvoll ist, dass sie der Tiefe und der Breite nach zumindest das Wissen eines Kernbereichs eines Fachstudiums voraussetzt (BFH v. 11.7.1991 – IV R 73/90, BStBl. II 1991, 878).

Darüber hinaus kann der Nachweis auch mit einer Wissensprüfung durch einen Sachverständigen geführt werden, wenn der Kläger dies beantragt, die vorgetragenen Tatsachen erkennen lassen, dass er über hinreichende Kenntnisse – im maßgeblichen Zeitraum des Streitjahres (vgl. BFH v. 19.1.2017 – III R 3/14, BFH/NV 2017, 732, mit Anm. Kühnen, BB 2017, 2088) – verfügen könnte, und ein Nachweis anhand praktischer Arbeiten nicht zu führen ist.

BFH v. 4.5.2000 – IV R 51/99, BStBl. II 2000, 616; BFH v. 3.11.2000 – XI B 1/00, BFH/NV 2001, 593; BFH v. 26.6.2002 – IV R 56/00, BStBl. II 2002, 768; zur fehlenden Sachaufklärungspflicht durch Einholung eines Gutachtens bei fehlender Mitwirkungspflicht des Stpfl. auch BFH v. 16.1.2002 – IV 70/01, BFH/NV 2002, 644; BFH v. 31.8.2005 – XI R 62/04, BFH/NV 2006, 505; BFH v. 26.7.2006 – IV B 58/04, BFH/NV 2006, 2272; BFH v. 24.5.2007 – XI B 171/06, BFH/NV 2007, 1531; BFH v. 16.12.2008 – VIII R 27/07, HFR 2009, 898; BFH v. 7.3.2013 – III B 134/12, BFH/NV 2013, 915; krit. zur Prüfung vor dem FG *Streck/Mack*, Stbg 1995, 278. Zu den Anforderungen an die Beauftragung des Sachverständigen s. BFH v. 26.5.2010 – VIII B 224/09, BFH/NV 2010, 1650 („das FG darf den beauftragten Sachverständigen nicht im Unklaren lassen, welche Tatsachen er seinem Gutachten zugrunde legen soll“, dh. an welche Tatsachen er seine gutachtliche Prüfung knüpfen soll). Eine Wissensprüfung darf dabei nicht strenger sein als die Prüfung beim Abschluss des jeweiligen Studiengangs, so dass mangelnde Kenntnisse in einem einzelnen Prüfungsfach durch ausreichende oder bessere Kenntnisse in anderen Fächern ausgeglichen werden können (vgl. BFH v. 16.12.2008 – VIII R 27/07, HFR 2009, 898; FG Rhld.-Pf. v. 15.4.2013 – 5 K 1967/10, EFG 2014, 17, Az. BFH VIII R 57/13). Steht fest, dass die Voraussetzungen für einen ingenieurähnlichen Beruf nicht gegeben sind, kann eine Wissensprüfung nicht beigeht werden (BFH v. 18.4.2007 – XI R 34/06, BFH/NV 2007, 1495; BFH v. 16.9.2014 – VIII R 8/12, nv., juris). Hält umgekehrt das FG eine Wissensprüfung für notwendig, wird diese aber vom Stpfl. abgelehnt, kann von einer Unmöglichkeit weiterer Sachaufklärung ausgegangen werden (FG München v. 27.11.2012 – 2 K 2146/10, EFG 2013, 438, Az. BFH VIII R 4/13).

Eine erfolgreich bestandene Wissensprüfung führt im Übrigen nur dann zur Anerkennung einer freiberufähnlichen Tätigkeit, wenn sie den Rückschluss auf den Kenntnisstand des Stpfl. in früheren Jahren zulässt; ob insoweit Zweifel bestehen, hat die Tatsacheninstanz unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BFH v. 20.10.2016 – VIII R 2/14, BStBl. II 2017, 882, unter Bezugnahme auf BFH v. 19.9.2002 – IV R 74/00, BStBl. II 2003, 27; BFH v. 26.6.2002 – IV R 56/00, BStBl. II 2002, 768).

Seine Tätigkeit ist deshalb dann derjenigen eines beratenden Betriebswirts ähnlich, wenn er über Kenntnisse verfügt, die den Prüfungsanforderungen einer Hochschule, Fachhochschule oder Berufsakademie an das technische oder betriebswirtschaftliche Wissen eines Diplom-Wirtschaftsingenieurs entsprechen (BFH v. 28.8.2003 – IV R 21/02, BStBl. II 2003, 919). Demgegenüber werden an die Breite der Tätigkeit geringere Anforderungen gestellt als an die der Ausbildung oder der autodidaktischen Kenntnisse (s. BFH v. 12.10.1989 – IV R 118-119/97, BStBl. II 1990, 64, betr. Autodidakt als Bauleiter). Eine danach mögliche Beschränkung der Tätigkeit auf Teilbereiche des Katalogberufs steht der Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit allerdings nur dann nicht entgegen, wenn der Stpfl. durch praktische Arbeiten bereits theoretische Kenntnisse nachgewie-

sen hat, die der Breite und Tiefe nach denen eines für den Katalogberuf Ausgebildeten entsprechen (BFH v. 13.12.1999 – IV B 68/99, BFH/NV 2000, 705).

Auch das BVerfG sieht in der Ausbildung für den Regelfall ein zulässiges und sachlich einleuchtendes Differenzierungskriterium für die Zuordnung zu einem Katalogberuf iSd. Abs. 1 Nr. 1 (BVerfG v. 9.10.1990 – 2 BvR 146/90, StEd. 1990, 431). Soll somit von der Art der ausgeübten Tätigkeit auf den Kenntnisstand und die Qualifikation des Berufsausübenden geschlossen werden, so muss diese Tätigkeit alle wesentlichen Bereiche, in denen Angehörige des Vergleichsberufs normalerweise ausgebildet werden, widerspiegeln. Beschränkt sich die Tätigkeit des Stpfl. auf Beratungen im Bereich des Fachs „Vertrieb“, so lässt diese Tätigkeit keinen Schluss auf seine Kenntnisse in den Bereichen der Führung, der Fertigung, der Materialwirtschaft, der Finanzierung, des Verwaltungs- und Rechnungswesens sowie des Personalwesens zu (BFH v. 14.3.1991 – IV R 135/90, BStBl. II 1991, 769). Hat der Stpfl. aber durch praktische Arbeiten theoretische Kenntnisse nachgewiesen, die der Breite und Tiefe nach denen eines für den Katalogberuf Ausgebildeten entsprechen, so kann er seine Tätigkeit wie die Ausgebildeten auf Teilbereiche des Katalogberufs beschränken, ohne dass die freiberufliche Natur seiner Tätigkeit dadurch gefährdet wird (BFH v. 13.12.1999 – IV B 68/99, BFH/NV 2000, 705).

bb) Berufliche Tätigkeit der beratenden Volks- und Betriebswirte

192

Erforderliche Grundlage der (betriebswirtschaftlichen) Beratungstätigkeit sind das Vorhandensein und die Vermittlung von Kenntnissen des Stpfl. wenigstens auf einem der betrieblichen Hauptbereiche Fertigung, Materialwirtschaft, Finanzierung, Vertrieb, Verwaltungs- und Rechnungswesen.

BFH v. 16.1.1974 – I R 106/72, BStBl. II 1974, 293; BFH v. 11.6.1985 – VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584; BFH v. 2.9.1988 – III R 58/85, BStBl. II 1989, 24; BFH v. 27.2.1992 – IV R 27/90, BStBl. II 1992, 826; BFH v. 10.6.2008 – VIII R 101/04, BFH/NV 2008, 1824, betr. Unternehmensberater; ebenso *Jessen*, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 18 R. 498; aa *Grube*, StuW 1981, 34; Anerkennung als beratender Volks- und Betriebswirt schon dann, wenn zu Fragen Stellung genommen wird, deren Lösung besondere volks- oder betriebswirtschaftliche Kenntnisse voraussetzt.

Die Kenntnisse müssen nicht durch ein Studium erworben sein, sondern können auf Selbststudium beruhen (s. Anm. 191 „Autodidakt“). Eine Spezialisierung in der Beratungstätigkeit ist unschädlich, solange sie sich wenigstens auf einen betrieblichen Hauptbereich erstreckt (BFH v. 14.3.1991 – IV R 135/90, BStBl. II 1991, 769). Die Tätigkeit eines Volkswirts, die im Schwerpunkt auf die Organisation und Optimierung der Personalwirtschaft mit Hilfe eines EDV-Standardprogramms ausgerichtet ist, erfüllt nicht die Merkmale selbständiger Arbeit iSd. Nr. 1 (BFH v. 24.8.1995 – IV R 60/94, BStBl. II 1995, 888; zur Abgrenzung zum EDV-Berater s. Anm. 219 „EDV-Berater“).

Die Vereinbarung eines Erfolgshonorars spricht für die Gewerblichkeit der honorierten Tätigkeit (BFH v. 4.6.1992 – IV R 86-88/91, BFH/NV 1992, 811), zumindest dann, wenn hinzukommt, dass Beratungsleistungen des Stpfl. nicht durch schriftliche Ausarbeitungen dokumentiert sind; dies kann dafür sprechen, dass die Vergütung in Wirklichkeit für die Anknüpfung von Geschäftsbeziehungen, Klimapflege bei Behörden, Vermittlung von Aufträgen o.Ä. gezahlt wurde (BFH v. 8.5.1996 – IV B 36/95, BFH/NV 1996, 882).

Keine beratenden Betriebswirte und keine eine ähnliche Tätigkeit Ausübende (s. Anm. 215 ff.) sind der

- ▶ **Anlageberater** („Finanzanalyst“), selbst wenn er als Diplom-Kaufmann ausgebildet ist (BFH v. 2.9.1988 – III R 58/85, BStBl. II 1989, 24; BFH v. 8.2.2013 – VIII B 54/12, BFH/NV 2013, 1098, krit. dazu *List*, BB 1993, 1488).
- ▶ **EDV-Berater**: Dies ist grds. ein selbständiger Beruf, s. Anm. 219 „EDV-Berater“; Betriebswirt nur, soweit abgrenzbare betriebswirtschaftliche Beratungstätigkeit entfaltet wird (vgl. BFH v. 24.8.1995 – IV R 60-61/94, BStBl. II 1995, 888).
- ▶ **Finanz- und Kreditberater**: BFH v. 13.4.1988 – I R 300/83, BStBl. II 1988, 666.
- ▶ **Konkurs- und Vergleichsverwalter (Insolvenzverwalter)**: Ihre Tätigkeit gehört nicht zu den berufstypischen freiberuflichen Tätigkeiten eines beratenden Betriebswirts (BFH v. 19.12.1985 – V R 126/78, BFH/NV 1986, 309; BFH v. 15.6.1988 – V R 55/83, BFH/NV 1989, 132). Sie ist vielmehr nach der jüngeren BFH-Rspr. den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 3 zuzuordnen (BFH v. 15.12.2010 – VIII R 50/09, BStBl. II 2011, 506, mit zust. Anm. *Singer*, ZAP Fach 20, 527; s. auch Anm. 294 „Insolvenzverwalter“ sowie zur sonstigen selbständigen Tätigkeit Anm. 251 ff.).
- ▶ **Makler oder Vertreter**: Geht die Tätigkeit eines beratenden Volks- und Betriebswirts über den Rahmen einer beratenden Tätigkeit hinaus und erfüllt der Berater auch die Funktionen eines Maklers oder Vertreters, so ist die Tätigkeit gewerblich (FG Münster v. 30.7.1970, EDStZ 1970, 491, betr. technische Beratung mit dem Ziel, nachfolgend Lieferverträge abzuschließen).
- ▶ **Personalberater**, soweit im Wesentlichen auf Vermittlung geeigneten Personals bezogen, BFH v. 19.9.2002 – IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25; FG Köln v. 26.7.2017 – 3 K 1384/14, EFG 2017, 1681, rkr. mit Anm. *Klomp*, EFG 2017, 1685; erfolgsabhängige Vergütung für die Vermittlungsleistung geeigneten Personals spricht für maklerähnliche – gewerbliche – Leistung, innerhalb derer die Beratungsleistung lediglich einen nicht wesentlichen Teil darstellt und damit den Charakter der im Übrigen gewerblichen Leistung teilt; Hess. FG v. 5.7.1987 – 8 K 5/87, EFG 1987, 620, rkr.
- ▶ **Schadensfeststellung**: Die Feststellung insbes. der Höhe von Versicherungsschäden ist idR gewerbliche Tätigkeit, selbst wenn sie von einem Betriebswirt mit akademischer Ausbildung ausgeübt wird. Sie kann aber freiberuflich sein, wenn er als Gutachter für VU Betriebsunterbrechungsschäden ermittelt und die geschädigten Unternehmer bei der ihnen obliegenden Pflicht zur Schadensminderung berät, denn insbes. bei der Feststellung von Betriebsunterbrechungsschäden geht es nicht nur um eine schlichte Erfassung exakt bezifferbarer Positionen, sondern um Berechnungen mit prognostischem Charakter, durch die gleich mehrere Hauptbereiche der Betriebswirtschaftslehre angesprochen sind, so dass ohne betriebswirtschaftliche Kenntnisse eine sachgerechte Berechnung des Schadens nicht möglich ist (BFH v. 26.11.1992 – IV R 109/90, BStBl. II 1993, 235; BFH v. 21.9.1997 – IV B 95/96, BFH/NV 1998, 456).
- ▶ **Selbständig tätige Geschäftsführer einer GmbH**: Siehe FG Saarl. v. 27.8.1991 – 1 K 64/91, EFG 1992, 70, rkr.

- *Überlassung von Managementpersonal* ist für sich betrachtet grds. als gewerblich zu beurteilen (BFH v. 10.6.2008 – VIII R 101/04, BFH/NV 2008, 1824).

Marktforschung bezieht sich zwar auf Hauptbereiche der Betriebswirtschaft wie Produktion und Absatz, bildet aber einen eigenen interdisziplinären Wissensbereich, für den insbes. die Methoden der empirischen Sozialforschung mit entscheidender Bedeutung der Mathematik und Psychologie für die Verwendbarkeit der Untersuchungsergebnisse prägend sind. Deshalb kann die Marktforschung nicht als spezialisierte Form der betriebswirtschaftlichen Beratung angesehen werden, sondern als eigenständiger Beruf, der dem des beratenden Betriebswirts nicht ähnlich ist.

BFH v. 18.8.1988 – V R 73/83, BStBl. II 1989, 212, betr. Marktforschungsberaterin; BFH v. 27.2.1992 – IV R 27/90, BStBl. II 1992, 826; BFH v. 29.4.1993 – IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89; glA *Stöcker* in *Lademann*, § 18 Rz. 452 (12/2011); ebenso zur Marktforschungs-GbR: Hess. FG v. 12.3.1990 – 8 K 449/84, EFG 1990, 520, Vorinstanz zu BFH v. 29.4.1993 – IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89; aA FG München v. 7.7.1970 – II 68/67, EFG 1971, 25, rkr.

Vgl. auch Anm. 600 „Außenhandelsberater“, „Berater für Datenverarbeitung“, „Werbeberater“, „Wirtschaftsprüfer“.

Umwelt-Marketing: Eine Tätigkeit, die sich überwiegend auf den Bereich der Marketingberatung beschränkt, kann nicht insgesamt als freiberuflich angesehen werden (BFH v. 19.9.2002 – IV R 74/00, BStBl. II 2003, 27, mit Anm. *Wendt*, BFH-PR 2003, 49).

Einstweilen frei.

193–198

h) Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten

199

Schrifttum: *Eichmann*, Neue Aspekte bei der umsatzsteuerlichen Betrachtung von Heilbehandlungen, Inf. 1999, 300; *Grune*, Umsatzsteuerliche und ertragsteuerliche Probleme bei ambulanten Krankenpflegediensten, AktStR 2000, 419; *Kratzsch*, Neues BMF-Schreiben zur Zuordnung der Einkünfte bei Heil- und Heilhilfsberufen, PFB 2005, 3; *Knepper*, Steuerliches Monitoring des klinischen Monitorings, SAM 2014, 138.

Der Heilpraktiker ist in der Heilkunde tätig ohne Approbation. Die Tätigkeit ist gesetzlich geregelt (HeilpraktikerG v. 17.2.1939 mit Änderungen). Das Wesen des Heilpraktikerberufs wird nach BFH v. 6.12.1955 (I 200/54, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 88) in der Hauptsache durch folgende Gesichtspunkte gekennzeichnet:

- Es handelt sich um die Behandlung kranker Menschen.
- Die Tätigkeit bedarf der Erlaubnis.
- Die Heilpraktiker können, wenn ihre Qualifikation geprüft ist, zu den Krankenkassen zugelassen werden.
- Sie unterliegen einer gewissen Aufsicht der Gesundheitsbehörde.

Vgl. auch Anm. 600 „Heilpraktiker“.

Dentisten: Ihre berufliche Stellung ist gesetzlich geregelt (Gesetz über die Ausübung der Zahnheilkunde v. 31.3.1952, BGBl. I 1952, 221). Dentisten sind Personen, die aufgrund fachlicher Vorbildung, aber ohne abgeschlossene Hoch-

schulbildung, selbständig die Zahnheilkunde ausüben. Dentisten, die ihre Tätigkeit durch die Arbeit eines Angestellten wesentlich ersetzen, sind nach FG Düss./Köln (FG Düss./Köln v. 26.10.1950, FR 1950, 342) Gewerbetreibende (für den Regelfall aber überholt durch § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 1960ff.; s. Anm. 224 ff.).

Zahntechniker, die lediglich für Zahnärzte und Dentisten zahntechnische Arbeiten ausführen, sind Gewerbetreibende; s. auch Anm. 141 ff. Dagegen üben Zahnpraktiker eine Tätigkeit aus, die derjenigen der Dentisten ähnlich ist (BFH v. 19.10.1965 – I 415/62 U, BStBl. III 1965, 692).

Zu Zahnärzten s. Anm. 141 ff.

Krankengymnasten sind tätig in der Krankengymnastik mit dem Einsatz planmäßiger körperlicher Bewegung als Heilmittel. Die Tätigkeit ist gesetzlich geregelt im Gesetz über die Ausübung der Berufe des Masseurs, des Masseurs und medizinischen Bademeisters und des Krankengymnasten v. 21.12.1958 (BGBl. I 1958, 985).

Die für die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit aufgestellten Grundsätze im Hinblick auf den Beruf der ambulanten Krankenpflege sind auch auf den Katalogberuf des Krankengymnasten übertragbar. Überlässt ein Krankengymnast seinen fachlich vorgebildeten Mitarbeitern selbständig sowohl die Anamnese als auch den Großteil der anfallenden Patientenbehandlungen, so ist er nicht eigenverantwortlich tätig (BFH v. 31.8.2005 – IV B 205/03, BFH/NV 2006, 48). Ebenso ist er nicht mehr eigenverantwortlich iSd. Abs. 1 Satz 3 und damit gewerblich tätig, wenn er eine größere Anzahl von Arbeitskräften beschäftigt, gleichzeitig eine medizinische Badeanstalt betreibt und mit diesen Tätigkeiten einen Jahresumsatz von 400 000 € erzielt (FG München v. 11.11.1993 – 13 K 1398/93, EFG 1994, 531, rkr.).

200–202 Einstweilen frei.

203 i) Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer

Journalisten, Bildberichterstatter: Diese Berufe wurden mW vom 1.1.1960 an in das EStG aufgenommen (s. Anm. 2). Die Aufnahme der Berufe in das Gesetz bildete eine echte Gesetzesänderung, keine bloße Klarstellung (*Teske*, DStZ 1961, 250).

Journalist ist ein Publizist, der für Presse (Zeitungen und Zeitschriften), für Nachrichten- und Pressedienste, für Film und Rundfunk (Hörfunk, Fernsehen) oder in Werbung und Öffentlichkeitsarbeit für Unternehmen, Verbände und Behörden in Wort, Schrift, Bild oder Film tätig ist (Brockhaus Enzyklopädie, 20. Aufl. 1996, Bd. 9, „Journalist“), ohne dass es ein gesetzlich normiertes Berufsbild des Journalisten oder Regelungen für ihre Vorbildung (Hochschulstudium, Journalistenschule oÄ) oder dazu gibt, wer die Berufsbezeichnung Journalist tragen darf (vgl. BFH v. 16.9.2014 – VIII R 5/12, BStBl. II 2015, 217, Rz. 24; *Hutter in Blümich*, § 18 Rz. 149 [6/2014]).

► **Begriff in der Rechtsprechung:** Die Rspr. fasst den Begriff enger, vor allem dort, wo Mittel des Journalismus für Werbung und Öffentlichkeitsarbeit eingesetzt werden (vgl. BFH v. 25.4.1978 – VIII R 149/74, BStBl. II 1978, 565, betr. PR-Berater; offener wohl BFH v. 22.11.1979 – IV R 88/76, BStBl. II 1980, 152; BFH v. 24.9.1998 – IV R 16/98, BFH/NV 1999, 602, für nicht zeit-

aktuelle Publikationen; ebenfalls zu Recht offengelassen in BFH v. 16.9.2014 – VIII R 5/12, BStBl. II 2015, 217: „möglicherweise zu enge Beschränkung journalistischer Tätigkeit auf zeitbezogene Themen“).

Vgl. BFH v. 26.11.1964 – IV 156/64, StRK EStG (bis 1974) § 34 Abs. 4 R. 20; BFH v. 2.12.1971 – IV R 145/68, BStBl. II 1972, 315; ebenso FG Düss./Köln v. 18.3.1970 – VIII 149/68 L, EFG 1970, 385, rkr.: „Das dem Beruf des Journalisten Eigentümliche ist das Sammeln aktueller Informationen, entweder durch Nachrichtenbüros oder durch eigene Bemühungen, Reisen, Interviews, Reportagen usw. sowie die Verarbeitung des Nachrichtenmaterials in die für den Auftraggeber erforderliche, zumeist schriftstellerische Form“; ebenso BMF v. 3.1.1968, BStBl. I 1968, 167. Zu den Journalisten in diesem Sinne rechnen auch Schriftleiter, die eine rein redaktionelle Tätigkeit ausüben (FG Münster v. 14.6.1967 – Vu 339/63, EDStZ 1967, 415, gegen FG Münster v. 29.11.1962 – I a 521/60, EFG 1963, 272, rkr.).

Nach dieser Rspr. ist die Berufstätigkeit des Journalisten auf Informationen über gegenwartsbezogene Geschehnisse ausgerichtet, bei der die Sammlung und Verarbeitung von Informationen des Tagesgeschehens, die „kritische Auseinandersetzung“ mit diesen Informationen und die Stellungnahme zu den Ereignissen auf politischem, gesellschaftlichem, wirtschaftlichem oder kulturellem Gebiet das Berufsbild ausmacht. Dabei gehört es zum Wesen der selbständig ausgeübten journalistischen Tätigkeit, dass der Journalist sich mit den Erg. seiner Arbeit unmittelbar oder mittelbar über ein Medium (Zeitung, Zeitschrift, Film, Rundfunk, Fernsehen oder Internet) schriftlich oder mündlich an die Öffentlichkeit wendet (BFH v. 25.4.1978 – VIII R 149/74, BStBl. II 1978, 565; BFH v. 8.2.1983 – IV R 126/82, nv., juris; BFH v. 24.9.1998 – IV R 16/98, BFH/NV 1999, 602) und damit an der Gestaltung des geistigen Inhalts publizistischer Medien (u.a. Fernsehen) mitwirkt (BFH v. 20.12.2000 – XI R 8/00, BStBl. II 2002, 478).

An der danach erforderlichen „kritischen Auseinandersetzung“ mit dem Gegenstand der Tätigkeit fehlt es jedenfalls dann, wenn sie auf unmittelbare Verkaufsförderung von Produkten der Auftraggeber eines Verkaufsfernsehsenders nach konkreten Vorgaben der Auftraggeber gerichtet ist und damit nicht durch die journalistentypische Lieferung von Ereignisberichten und die Schilderung von Zuständen politischer, gesellschaftlicher, wirtschaftlicher und kultureller Natur – im Interesse einer Berichterstattung zu die Allgemeinheit interessierenden Themen – geprägt ist (BFH v. 16.9.2014 – VIII R 5/12, BStBl. II 2015, 217, Rz. 28, unter Bezugnahme auf BFH v. 4.2.1971 – IV 330/65, BStBl. II 1971, 483, mit Anm. *Brandt*, jurisPR-SteuerR 14/2015 Anm. 3, *Formel*, EStB 2015, 45, *Kanzler*, FR 2015, 290, *Pezzer*, BFH/PR 2015, 81).

Eine umfassende Public-Relation-Tätigkeit fällt nach BFH (BFH v. 24.9.1998 – IV R 16/98, BFH/NV 1999, 602) selbst dann nicht unter den Begriff journalistischer Tätigkeit, wenn man darunter auch Aktivitäten fassen wollte, deren Hauptzweck nicht die Information über das Tagesgeschehen, sondern die Vertrauenswerbung für eine Ware oder für ein bestimmtes Anliegen ist, denn unverzichtbar für die Annahme selbständig ausgeübter journalistischer Tätigkeit ist, dass sich der Journalist mit den Erg. seiner Arbeit unmittelbar oder mittelbar durch ein Medium an die Öffentlichkeit wendet. Deshalb ist die (nur interne) Beratung eines Rundfunksenders durch einen Stpfl. keine journalistische oder journalistenähnliche Tätigkeit, selbst wenn der Stpfl. Berufserfahrungen

als Journalist hat (BFH v. 5.4.2011 – VIII B 103/10, BFH/NV 2011, 1133). Dementsprechend hat der BFH auch die Fertigung von Sendeplänen zur Vorbereitung von Fernsehsendungen eines Verkaufssenders zur Präsentation von Produkten der Auftraggeber als senderinterne Vorbereitungshandlungen nicht als schriftstellerische, sondern als gewerbliche Tätigkeit angesehen (BFH v. 19.9.2014 – VIII R 5/12, BStBl. II 2014, 217, mit Anm. *Brandt*, jurisPR-SteuerR 14/2015 Anm. 3, *Formel*, EStB 2015, 45, *Kanzler*, FR 2015, 290, *Pezzer*, BFH/PR 2015, 81).

An dieser Ausrichtung auf die Öffentlichkeit fehlt es auch bei Ausarbeitungen eines Politikberaters, die er nur für einen bestimmten Auftraggeber zu unternehmensbezogenen Zwecken erstellt (BFH v. 14.5.2014 – VIII R 18/11, BStBl. II 2015, 128, mit Anm. *Brandt*, jurisPR-SteuerR 11/2015 Anm. 5, *Felten*, EStB 2014, 426, *Pezzer*, BFH/PR 2015, 45, *Rogge*, BB 2015, 682; *Brandt*, BB 2018, 2334).

- ▶ *Abgrenzung von schriftstellerischer Tätigkeit:* Die journalistische Tätigkeit ist von der schriftstellerischen Tätigkeit zu trennen. „Dass die in selbständiger Arbeit ausgeübte, rein journalistische Tätigkeit zu den freien Berufen zu rechnen ist, ist durch die Aufnahme dieses Berufs in den Katalog des Abs. 1 Nr. 1 (ab 1.1.1960) eindeutig klargestellt. Dass es sich bei der journalistischen Tätigkeit um die Ausübung eines praktischen Berufs handelt, erfährt auch nicht dadurch eine Änderung, dass zu den Grundelementen der Journalistik die schriftstellerische Tätigkeit gehört“ (BFH v. 4.2.1971 – IV 330/65, BStBl. II 1971, 483; BFH v. 2.12.1971 – IV R 145/68, BStBl. II 1972, 315); s. auch Anm. 115.

BFH v. 22.11.1979 – IV R 88/76, BStBl. II 1980, 152, hat offengelassen, ob die Tätigkeit einer Reisejournalistin auch insoweit der Berufstätigkeit als Journalist iSd. Abs. 1 Nr. 1 zuzurechnen ist, als ihre Aufsätze und Berichte erst Jahre später nach Beendigung der Reisen erschienen; einer Entsch. bedurfte es nicht, da zumindest der Tatbestand schriftstellerischer Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 verwirklicht war.

- ▶ *Die Bildberichterstattung* besteht darin, dass die zu den Grundelementen der Journalistik gehörende schreibende Tätigkeit durch Nutzbarmachung foto-technischer Hilfsmittel vertieft und erweitert oder teilweise ersetzt wird. Es kommt deshalb auch auf die textliche Bearbeitung der Bildwerke an, durch die diese erst ihre vollen Nachrichtenwert erhalten (BFH v. 10.3.1960 – IV 105/58, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 111, im Anschluss an BFH v. 27.3.1952 – IV 131/51 U, BStBl. III 1952, 170).
- ▶ *Betriebseinnahmen der Journalisten:* Zuschüsse zur Altersversorgung für selbständige Journalisten durch das Autorenversorgungswerk der Verwertungsgesellschaft (VG) Wort für Jahre selbständiger Tätigkeit in der DDR gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit (BFH v. 15.2.1990 – IV R 13/89, BStBl. III 1990, 621, mit Anm. o.V., HFR 1990, 496).

Nachdem Journalisten und Bildberichterstatter durch StÄndG 1960 als typische freie Berufe in den Katalog des Abs. 1 Nr. 1 aufgenommen worden sind, hat die FinVerw. (StEK EStG § 18 Nr. 18) die bis dahin getroffene Unterscheidung zwischen Bildjournalisten und Bildberichterstattern nicht mehr aufrechterhalten.

Danach sind selbständig tätige Bildjournalisten und Bildberichterstatter, die in der aktuellen Berichterstattung für publizistische Medien (Zeitungen, Zeit-

schriften, Film, Fernsehen) arbeiten, idR freiberuflich tätig, unabhängig von einer Mitwirkung an der Textgestaltung. Dementsprechend ist auch die Herstellung von Filmmaterial über aktuelle Ereignisse und seine Unterlegung mit Originalton durch einen Kameramann und einen Tontechniker als freiberufliche Bildberichterstattung anzusehen (BFH v. 20.12.2000 – XI R 8/00, BStBl. II 2002, 478). Ausgenommen davon sind die Fälle, in denen die Tätigkeit des Stpfl. so eng mit der gewerblichen Tätigkeit seines Auftraggebers verbunden ist, dass sie als ein Teil dieser gewerblichen Tätigkeit in Erscheinung tritt (vgl. BFH v. 10.12.1964 – IV 238/61 U, BStBl. III 1965, 114).

Luftbildaufnahmen: Die Herstellung von wirklichkeitstreuen Luftbildaufnahmen für Einzelabnehmer ohne den Zweck allgemeiner Berichterstattung ist gewerblich (BFH v. 25.11.1970 – I R 78/69, BStBl. II 1971, 267). Entsprechendes gilt für eine Tätigkeit, deren Gegenstand die Auswahl von Objekten und deren Arrangement zum Zweck der Ablichtung durch einen Fotografen für Zeitschriften ist; auch der Fotograf ist Gewerbetreibender, wenn seine Bilder in erster Linie Werbezwecken des Auftraggebers dienen, selbst wenn sie in Zeitungen und Zeitschriften veröffentlicht werden (BFH v. 19.2.1998 – IV R 50/96, BStBl. II 1998, 441).

Der freiberuflich tätige Bildberichterstatteur muss aktuelle Informationen zur politischen, wirtschaftlichen, sozialen oder kulturellen Wirklichkeit vermitteln. Die Bilder müssen – mit oder ohne begleitenden Text – als Nachrichten, besonders über ein aktuelles Geschehen, für sich selbst sprechen. Sinn und Zweck der Bilder muss darin bestehen, der Allgemeinheit oder doch weiten Kreisen der Bevölkerung über ein sie interessierendes Thema zu berichten. Geben die Bilder dagegen eine gestaltete Wirklichkeit wieder, der an sich schon Werbecharakter zukommt, und werden sie zu einem dem individuellen Interesse einer bestimmten Person dienenden (nicht auf dem Gebiet der aktuellen Berichterstattung liegenden) Zweck hergestellt, um über ein Produkt zu informieren und möglichst dafür einen Kaufanreiz zu schaffen, so liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor (BFH v. 10.9.1998 – IV R 70/97, BFH/NV 1999, 456).

Eine freiberufliche Tätigkeit eines Journalisten bzw. Bildberichterstatters iSd. Abs. 1 Nr. 1 setzt voraus, dass der Stpfl. die Wirklichkeit selbst unmittelbar geistig aufnimmt und als Nachricht weitergibt. Nicht ausreichend ist demgegenüber ein fotografisches Arrangement von Objekten, die dem Fotografen von dritter Seite als abzubildende Wirklichkeit vorgegeben wurde (FG Hamb. v. 18.6.2007 – 2 K 248/05, EFG 2008, 58, best. durch BFH v. 22.4.2008 – VIII B 96/07, BFH/NV 2008, 1472).

Vgl. auch Anm. 600 „Bildjournalist“ und „Kameramann“.

Dolmetscher, Übersetzer: Zur Aufnahme in das EStG s. Anm. 2. Zum früheren Recht s. OFH v. 10.5.1949 (IV 4/49, StuW 1949 Nr. 32) und FG Düss. v. 21.9.1955 (EFG 1955, 370, rkr.). Über die Wirkung der Gesetzesänderung s. Anm. 203 am Anfang.

- *Dolmetscher* ist ein Sprachkundiger, der die Verständigung zwischen Menschen verschiedener Sprachen vermittelt (vgl. Brockhaus Enzyklopädie, 20. Aufl. 1996, Bd. 4, „Dolmetscher“).
- *Übersetzer* ist ein Sprachkundiger, der im Unterschied zum Dolmetscher Schriftgut von einer Sprache in eine andere schriftlich überträgt; zu unterscheiden sind Übersetzer literarischer Werke und Fachübersetzer (vgl.

Brockhaus Enzyklopädie, 20. Aufl. 1996, Bd. 19, „Übersetzer“). Übersetzungsarbeiten, die eine Polizistin für ihren ArbG leistet und die gesondert bezahlt werden, führen zu Einkünften aus einer selbständigen Tätigkeit (FG Hamb. v. 4.9.2006 – 2 K 171/05, EFG 2007, 239, rkr.).

- *Werden die Übersetzungen in Sprachen vorgenommen, die der Freiberufler selbst nicht beherrscht und für die er deshalb Fremdübersetzer beauftragen muss, ist er insoweit nicht „als Übersetzer“ tätig, weil die Ausführung dieser Übersetzungsaufträge nicht durch seine unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung und seine Fachkenntnissen geprägt ist; dies gilt unabhängig davon, dass sich das Berufsbild des (Fach-)Übersetzers bzw. die Tätigkeiten „technischer Übersetzungsbüros“ bzw. „Ingenieurbüros für technische Kommunikation“ im Laufe der letzten Jahre bzw. Jahrzehnte ua. durch den Einsatz technischer Hilfsmittel, zB eines Translation-Memory-Systems (TMS), verändert hat und neben der eigentlichen Übersetzungsarbeit regelmäßig weitere redaktionelle und (ingenieur-)technische Leistungen erbracht werden (vgl. BFH v. 10.8.1993 – IV B 1/92, BFH/NV 1994, 168; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 45/13, BStBl. II 2018, 4 mit Anm. Kanzler, FR 2017, 781; Steinhauß, jurisPR-SteuerR 33/2017 Anm. 4; Werth, BFH/PR 2017, 292.*

Vgl. auch Anm. 600 „Übersetzer“.

204–209 Einstweilen frei.

210 j) Lotsen

Seelotse ist nach § 1 des Gesetzes über das Seelotswesen (SeelotG) v. 13.10.1954 (BGBl. I 1954, 1035) idF der Neubekanntmachung v. 13.9.1984 (BGBl. I 1984, 1213), wer nach behördlicher Zulassung auf Seeschiffahrtsstraßen außerhalb der Häfen berufsmäßig Schiffe als orts- und schiffahrtskundiger Berater geleitet. Nach § 21 Abs. 1 SeelotG übt der Seelotse seine Tätigkeit als freien, nicht gewerblichen Beruf aus. Er führt die Lotsung in eigener Verantwortung durch, unterliegt aber im Übrigen der Aufsicht nach Maßgabe des Gesetzes (§ 21 Abs. 2 SeelotG). Die Erfüllung seiner Berufspflichten wird außerdem von der Lotsenbruderschaft überwacht, der als KdöR diese Aufgabe durch § 28 Abs. 1 Nr. 1 SeelotG ausdrücklich zugewiesen ist.

Lotsen wurden früher als Gewebetreibende behandelt; vgl. zu Kanallotsen BFH v. 8.7.1954 – IV 60/53 U, BStBl. III 1954, 261; zu Elblotsen BFH v. 17.3.1960 – IV 178/58 U, BStBl. III 1960, 209; zu Weserlotsen BFH v. 13.12.1963 – IV 236/61 U, BStBl. III 1964, 99. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1960 hat die Lotsen ab 1.1.1960 unter die freien Berufe eingereiht. Sie sind keine ArbN, so dass ihnen die StBefreiung für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge nicht zusteht (BFH v. 21.5.1987 – IV R 339/84, BStBl. II 1987, 625); im Einzelnen dazu auch § 3b Anm. 14 ff.

Zur Wirkung der Gesetzesänderung s. Anm. 203 am Anfang. Zu Weserlotsen vgl. OFD Bremen v. 29.4.1968, StEK EStG § 18 Nr. 31.

Sog. Überbrückungsgelder, die ein Seelotse nach dem Ende der Bestallung erhält, sind als nachträgliche BE im Zeitpunkt des Zuflusses zu erfassen, da sie zwar mit dem Betrieb zusammenhängen, jedoch ohne Ausfluss einer Leistung des Betriebsinhabers zu sein. Auch gehören sie nicht zum Aufgabegewinn (Nds.

FG v. 5.7.2006 – 2 K 592/04, EFG 2006, 1894, rkr.). Betreibt eine Lotsenbrüderschaft eine Kantine, deren Personal- und sonstige Aufwendungen alle Lotsen unabhängig von der Inanspruchnahme der Kantinenleistungen anteilig zu tragen haben, können sie diese Aufwendungen nicht über die Grenzen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 hinaus für Verpflegungsmehraufwand stl. geltend machen (BFH v. 17.2.2009 – VIII R 21/08, BFH/NV 2009, 1172).

Fahrtkosten eines Lotsen zwischen seiner Wohnung und dem mit einer Lotsenstation versehenen Hafen des Lotsreviers seiner Lotsenbrüderschaft sind regelmäßig nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 nur in Höhe der Entfernungspauschale als BA abziehbar, weil das Lotsrevier einer Lotsenbrüderschaft eine großräumige BS ist, denn es umfasst alle Fahrstrecken in einem durch normative Regelungen begrenzten Einzugsbereich und verfügt über eine Lotsenstation als ortsfeste Einrichtung der Lotsenbrüderschaft zur Organisation der Einsätze der Lotsen im räumlich begrenzten Zuständigkeitsbereich der Lotsenbrüderschaft (BFH v. 29.4.2014 – VIII R 33/10, BStBl. II 2014, 777; BFH v. 11.11.2014 – VIII R 46/12, mit Anm. *Brandt*, jurisPR-SteuerR 35/2015 Anm. 3).

Zu ähnlichen Berufen s. Anm. 600 „Pilot“, „Flugingenieur“.

Einstweilen frei.

211–214

k) Ähnliche Berufe

Schrifttum: *Moeren*, Zum Begriff „Freie Berufe“, FR 1956, 340; *Wolff-Diepenbrock*, Zur Begriffsbestimmung der Katalogberufe und der ihnen ähnlichen Berufe, DStZ 1981, 333; *Twiehaus/Dostal*, Computerberufe, München 1985; *Kempermann*, „Ähnliche Berufe“ im Sinne des § 18 Abs. 1 EStG – zur Problematik der Autodidakten, FR 1990, 535; *List*, Neue Berufe aus steuerrechtlicher Sicht, BB 1993, 1488; *Hartmann*, Die Tätigkeit in einem dem beratenden Betriebswirt ähnlichen Beruf, StWa. 1995, 188; *Streck/Mack/Schwedhelm*, Ist Examen vor dem Finanzgericht zur Anerkennung der Freiberuflichkeit zulässig?, Stbg 1995, 278; *Wotschowsky/Hüsing*, Zur Gewerblichkeit freiberuflich Tätiger am Beispiel des Unternehmensberaters, Stbg 1999, 326; *Kierspel*, Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG für ähnliche heilberufliche Tätigkeit, UVR 2000, 409; *Kirnberger*, Gestaltungsmöglichkeiten bei „neuen“ Berufsbildern, EStB 2000, 242; *Brandt*, Ähnliche Berufe nach § 18 Abs. 1 EStG, DStZ 2002, 867; *Reich/Helios*, Kritik an der restriktiven Auslegung des Begriffs „ähnliche Berufe“ im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, BB 2002, 2534; *Korn*, Neues zur Besteuerung von Freiberuflern, KÖSDI 2003, 13605; *Martina*, Digitalisierung und rechtliche Rahmenbedingungen der externen IT-Berater, CR 2019, 339.

aa) Begriff des ähnlichen Berufs

215

Nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 gehört zur freiberuflichen Tätigkeit auch die selbständige Berufstätigkeit „ähnlicher Berufe“. Zu den einzelnen ähnlichen Berufen s. ausführl. Anm. 600.

Ähnlichkeit zu Katalogberufen: Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 1 setzt die Annahme eines „ähnlichen Berufs“ voraus, dass er einer der ausdrücklich und abschließend (vgl. OFH v. 18.4.1950 – VI 80/49, StuW 1950 Nr. 72) aufgeführten Berufstätigkeiten entspricht; eine Ähnlichkeit zur wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit genügt nicht.

Spezielle Ähnlichkeit: Nach stRspr. des BFH muss ein Beruf, um einem der Katalogberufe „ähnlich“ zu sein, mit diesem (speziellen) Beruf in seinen wesentlichen Punkten vergleichbar sein. Es genügt nicht, wenn die im Einzelfall zu beurteilende Tätigkeit die gleichen charakteristischen Merkmale aufweist, die für die im Katalog erwähnten Berufe insgesamt typisch sind.

BFH v. 27.3.1952 – VI 131/51 U, BStBl. III 1952, 170; BFH v. 12.5.1960 – IV 156/58 U, BStBl. III 1960, 329; BFH v. 24.2.1965 – I 349/61, BStBl. III 1965, 263; BFH v. 5.11.1970 – IV R 127/70, BStBl. II 1971, 319; BFH v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BStBl. II 1973, 730; BFH v. 16.1.1975 – IV R 75/74, BStBl. II 1975, 558, mit zust. Anm. *Lagemann*, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 18 R. 467; BFH v. 18.6.1980 – I R 109/77, BStBl. II 1981, 118; BFH v. 17.11.1981 – VIII R 121/80, BStBl. II 1982, 492; BFH v. 12.12.1991 – IV R 65–67/89, BFH/NV 1993, 238; BFH v. 26.11.1992 – IV R 109/90, BStBl. II 1993, 235; BFH v. 2.2.2000 – XI R 38/98, BFH/NV 2000, 839; *Brandt*, BB 2018, 2334. Gegen diese Rspr. bestehen nach BVerfG v. 29.10.1999 – 2 BvR 1294/90, UR 1999, 494, keine verfassungsrechtl. Bedenken.

Danach ist eine weitergehende Auslegung des Begriffs der Ähnlichkeit ausgeschlossen. Der Aufzählung der freien Berufe in Abs. 1 Nr. 1 ist daher nicht ein allgemeiner Grundsatz zu entnehmen, unter den weitere Berufe als ähnlich und damit freiberuflich einzuordnen wären, denn angesichts des detaillierten Katalogs in Abs. 1 Nr. 1 kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber jeden Beruf mit einer lediglich auf die Gruppe der Katalogberufe insgesamt bezogenen Ähnlichkeit (nicht mit einer Ähnlichkeit zu einem der konkret aufgeführten Berufe) als freiberuflich einstufen wollte (BFH v. 26.11.1992 – IV R 109/90, BStBl. II 1993, 235).

Der Auffassung von *Schick* (Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 41 ff.), dem Tatbestandsmerkmal „ähnliche Berufe“ komme die Funktion einer Generalklausel zu, die alle anderen, nach allgemeinen Grundsätzen als frei zu betrachtenden Berufe erfasse, kann danach nicht gefolgt werden, zumal es allgemeine, allen Katalogberufen eigene Begriffsmerkmale nicht gibt (glA Schl.-Holst. FG v. 31.3.1981 – III 87/77, EFG 1981, 628, rkr.).

Diese Anforderungen gelten auch für einen Gutachter für Grundstückswerte und Mietpreisfragen.

Der BFH hat bezüglich vergleichbarer gutachterlicher Tätigkeiten einen ähnlichen Beruf angenommen, wenn der Gutachter seine Tätigkeit auf der Grundlage von Disziplinen ausübt, die an Hochschulen gelehrt werden, und die Tätigkeit nach sachlichen und objektiven Gesichtspunkten eine qualifizierte Tätigkeit darstellt, die der Lösung schwieriger Streitfragen dient, dh. wenn er die Gutachten auf der Grundlage der Kenntnisse eines Architekten erstellt; für die Begutachtung von Grundstückswerten und Mietpreisfragen hat er diese Voraussetzung als nicht gegeben gesehen (vgl. BFH v. 27.2.1985 – I R 26/82, BFH/NV 1986, 81).

Gruppenähnlichkeit: Eine Gruppenähnlichkeit genügt nach der Rspr. des BFH nicht, weil der Gesetzgeber die Katalogberufe detailliert aufgezählt hat und die ähnlichen Berufe speziell einem dieser Katalogberufe ähnlich sein müssen (BFH v. 26.11.1992 – IV R 109/90, BStBl. II 1993, 235; BFH v. 16.10.1997 – IV R 19/97, BStBl. II 1998, 139; BFH v. 31.5.2000 – IV B 133/99, BFH/NV 2000, 1460; BFH v. 19.9.2002 – IV R 74/00, BStBl. II 2003, 27; BFH v. 14.2.2013 – III B 67/12, BFH/NV 2013, 920, jeweils mwN). Das BVerfG hat diese Rspr. verfassungsrechtl. nicht beanstandet (vgl. BVerfG v. 14.2.2001 – 2 BvR 460/93, FR 2001,

367; BVerfG v. 15.3.2001 – 1 BvR 2102/00, StEd. 2001, 307, mit dem die Verfassungsbeschwerde gegen BFH v. 4.5.2000 – IV R 52/99, nv., juris, nicht zur Entsch. angenommen wurde; *Brandt*, BB 2018, 2334).

Für die Berücksichtigung einer Gruppenähnlichkeit dagegen *Hutter in Blümich*, § 18 Rz. 159 f. (6/2014); *Tipke*, StuW 1974, 340; *Tipke*, StuW 1975, 152 sowie 328; *Erdweg*, FR 1978, 417; *Grube*, StuW 1981, 34; *Martin*, StRK-Anm. EStG § 18 R. 516.

► **Stellungnahme:** Gegen die Annahme einer nach dem Gesetz ausreichenden „Gruppenähnlichkeit“ spricht schon der Gesetzeswortlaut mit seinem detaillierten Katalog unterschiedlicher freier Berufe (so mit Recht BFH v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BStBl. II 1973, 730; BFH v. 26.11.1992 – IV R 109/90, BStBl. II 1993, 235, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 § 18, 195; BFH v. 16.10.1997 – IV R 19/97, BStBl. II 1998, 139, betr. Versicherungsberater ohne einem Volkswirt, Betriebswirt, Steuerberater, Patentanwalt oder RA vergleichbare Ausbildung, Tätigkeit sowie ohne vergleichbare Prüfungs- und Zulassungsvoraussetzungen; aA *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 41 mwN) wie auch die Tatsache, dass der Katalog unterschiedliche Tätigkeitsgruppen umfasst, denen kein Leitbild der freien Berufe in ihrer Gesamtheit entnommen werden kann (ebenso *Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. B 159 [9/2015]).

Die Rspr. des BFH verhindert auch nicht, dass neue Berufe als freiberuflich iSd. Abs. 1 Nr. 1 eingestuft werden können. Da es zB kein typisches Berufsbild des beratenden Betriebswirts gibt und die Bezeichnung frei geführt werden darf (BFH v. 2.9.1988 – III R 58/85, BStBl. II 1989, 24), können vielseitige und unterschiedliche Beratungstätigkeiten unter den Katalog des Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 gefasst werden, wenn ein entsprechend breites Wissen vorhanden ist und die Beratungstätigkeit in mindestens einem Hauptbereich der Betriebswirtschaft ausgeübt wird (BFH v. 19.9.2002 – IV R 74/00, BStBl. II 2003, 27, mwN).

Aufweichung der Rechtsprechung zur Gruppenähnlichkeit? Nach BFH (BFH v. 28.8.2003 – IV R 21/02, BStBl. II 2003, 919) ist eine Tätigkeit der eines beratenden Betriebswirts ähnlich, wenn der Stpfl. über Kenntnisse verfügt, die den Prüfungsanforderungen einer Hochschule, Fachhochschule oder Berufsakademie an das technische oder betriebswirtschaftliche Wissen eines Diplom-Wirtschaftsingenieurs entsprechen, auch wenn für diesen nicht alle Hauptbereiche der Betriebswirtschaftslehre Gegenstand der Abschlussprüfung sein müssen. Dieser Entsch. ist indessen – wie der Senat selbst betont – nicht zu entnehmen, dass der BFH das Erfordernis der speziellen Ähnlichkeit aufgeben will.

Sie beruht allein auf der Feststellung, dass der im Streitfall maßgebliche Vergleichsberuf „Wirtschaftsingenieur“ selbst an Fachhochschulen und Hochschulen gelehrt und dort – schon nach den Bedingungen der Hochschulausbildung – mit Schwerpunktbildung entweder im wirtschaftswissenschaftlichen oder technischen Bereich betrieben wird. Angesichts der ausschließlich „freiberuflichen Elemente“ dieses (Vergleichs-)Ausbildungsgangs musste es deshalb genügen, dass ein Autodidakt wie ein Wirtschaftsingenieur geringere Kenntnisse auf dem Gebiet der Betriebswirtschaftslehre durch umfangreichere technische Kenntnisse ausgleicht.

216 **bb) Ähnlichkeitsmerkmale**

Ausbildung und Tätigkeit: Ähnlich ist ein Beruf einem der Katalogberufe (s. Anm. 215), wenn er ihm in wesentlichen Punkten hinsichtlich der Ausbildung (s. Anm. 217) und der beruflichen Tätigkeit (s. Anm. 218) entspricht. Beide Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (BFH v. 3.5.2016 – VIII R 4/13, BFH/NV 2016, 1275, unter Bezugnahme auf BFH v. 16.9.2014 – VIII R 8/12). Dies muss unter Berücksichtigung des Gesamtbilds der beruflichen Tätigkeiten durch wertenden Vergleich der einzelnen Berufsmerkmale des Katalogberufs einerseits und des als ähnlich angesehenen Berufs andererseits beurteilt werden (BFH v. 18.5.2000 – IV R 89/99, BStBl. II 2000, 625; BFH v. 29.11.2001 – IV R 65/00, BStBl. II 2002, 149; BFH v. 16.5.2002 – IV R 94/99, BStBl. II 2002, 565; BFH v. 19.9.2002 – IV R 45/00, BStBl. II 2003, 21).

Diese Entsch. ist durch das Gericht zu treffen; sie ist als Erg. rechtl. Würdigung – anders als die Aufklärung der tatsächlichen Umstände einer bestimmten beruflichen Tätigkeit – nicht einer Begutachtung durch Sachverständige zugänglich (BFH v. 29.6.1994 – I B 146/93, BFH/NV 1995, 217). Das Gericht darf die Beurteilung dieser Rechtsfrage mithin nicht einem Sachverständigen überlassen (BFH v. 12.4.2002 – XI B 88/01, BFH/NV 2002, 1026).

Erforderlichkeit einer Zulassung, Erlaubnis etc.: Nach stRspr. scheidet die Annahme eines ähnlichen Berufs schon dann aus, wenn für die Ausübung des Katalogberufs eine gesetzlich vorgeschriebene Erlaubnis (dazu BVerfG v. 11.6.1958 – 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, 377) erforderlich ist, der Beruf des Stpfl. aber ohne Erlaubnis ausgeübt werden kann.

BFH v. 10.12.1987 – IV R 176/85, BStBl. II 1988, 273, betr. Beratungsstellenleiter eines Lohnsteuerhilfvereins; BFH v. 21.9.1989 – IV R 117/87, BStBl. II 1990, 153, betr. Zolldeklaranten; BFH v. 10.5.1989 – IV R 43/88, BStBl. II 1989, 797, betr. Treuhänder einer Bauherrengemeinschaft; BFH v. 21.6.1990 – V R 97/84, BStBl. II 1990, 804; BFH v. 3.6.1992 – V B 240/91, BFH/NV 1993, 283, betr. Medizinischen Fußpfleger; BFH v. 21.7.1994 – V R 134/92, BFH/NV 1995, 549; BFH v. 17.10.1996 – XI B 214/95, BFH/NV 1997, 293, betr. erlaubnisfreie Tätigkeit von Altenpflegern, Verfassungsbeschwerde nicht angenommen durch BVerfG v. 11.7.1997 – 1 BvR 84/97, nv.; BFH v. 6.5.1996 – V B 101/95, BFH/NV 1996, 937, betr. Pneopäden (Atemtherapeut/Atempädagoge); BFH v. 15.5.1997 – IV R 33/95, BFH/NV 1997, 751, betr. Zollberater ohne steuerberaterähnliche Ausbildung und Zulassung; BFH v. 26.10.1998 – V B 78/98, BFH/NV 1999, 528, betr. Musiktherapeutin; BFH v. 29.11.2001 – IV R 65/00, BStBl. II 2002, 149, mit Anm. *Stögbauer*, HFR 2002, 395, betr. medizinischen Fußpfleger mit fehlender Erlaubnispflicht in Niedersachsen; BFH v. 19.9.2002 – IV R 45/00, BStBl. II 2003, 21; betr. Fußreflexzonenmasseur, für dessen Tätigkeit keine gesetzlichen Berufsausübungsregelungen bestehen und der damit nicht Heilpraktikern oder Krankengymnasten vergleichbar ist; BFH v. 13.2.2003 – IV R 49/01, BStBl. II 2003, 721, mit Anm. *Kempermann*, FR 2003, 1433; und Anm. *Vochöberg*, HFR 2003, 880, betr. Sprachheilpädagogin in Niedersachsen ohne Erfordernis einer staatlichen Erlaubnis; abl. zu dieser nach Landesrecht differenzierenden Beurteilung als freiberufliche Tätigkeit *Brandt*, DStZ 2002, 867; *Erdweg*, FR 1978, 417; *Kempermann*, FR 1990, 535; *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 130; aA *Huchatz*, FR 1982, 479; s. dazu auch Anm. 67.

Danach kann auch die Tätigkeit eines Piloten nicht als selbständige (freiberufliche) Tätigkeit angesehen werden; insbes. kann sie nicht als lotsenähnlich beurteilt werden, weil sie nicht einer laufenden Aufsicht durch die Behörden unterliegt und der Pilot nicht Mitglied einer Berufskammer ist (BFH v. 16.5.2002 – IV R 94/99, BStBl. II 2002, 565).

Auf den Grund für das Fehlen der Erlaubnis kommt es danach nicht an; infolgedessen kann auch die fortgesetzte Beratungstätigkeit eines Steuerberaters nach Verzicht auf seine Zulassung nicht als freiberuflich angesehen werden (BFH v. 12.10.1989 – IV R 141/88, BFH/NV 1990, 438).

Entbehrlichkeit einer Zulassung bei Heilhilfsberufen: Eine Ausnahme besteht nach BFH (BFH v. 28.8.2003 – IV R 69/00, BFH/NV 2004, 282, mit Anm. *Wendt*, BFH-PR 2004, 85, betr. einen Audio-Psycho-Phonologen) nur bei Heilhilfsberufen, weil die insoweit bestehenden Zulassungsregelungen allein dem Schutz der Berufsbezeichnung dienen, nicht aber wie bei heilkundlicher Tätigkeit auch dem Schutz der Bevölkerung vor Gesundheitsgefahren durch unsachgemäße Heilbehandlung. Für diese Heilhilfsberufe stellt die Zulassung des jeweiligen Stpfl. bzw. die regelmäßige Zulassung seiner Berufsgruppe nach § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten ähnlichen Ausbildung, Erlaubnis und Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 dar (ebenso BMF v. 22.10.2004 – IV B 2 - S 2246 - 3/04, BStBl. I 2004, 1030, unter Aufgabe von BMF v. 3.3.2003 – IV A 6 - S 2246 - 8/03, BStBl. I 2003, 183; *Kratzsch*, PFB 2005, 3).

Fehlt es an einer Zulassung, haben aber die FA oder ggf. die FG nach BMF (BMF v. 22.10.2004 – IV B 2 - S 2246 - 3/04, BStBl. I 2004, 1030) über die Vergleichbarkeit der Ausbildung, Erlaubnis und Tätigkeit des Stpfl. mit § 124 SGB V zu entscheiden. Dabei muss nach BFH (BFH v. 22.1.2004 – IV R 51/01, BStBl. II 2004, 509; BFH v. 27.1.2004 – IV B 135/01, BFH/NV 2004, 783) für die Zuordnung einer krankenpflegerischen Tätigkeit eine Abgrenzung zwischen Behandlungspflege einerseits und hauswirtschaftlicher Versorgung andererseits vorgenommen werden.

cc) Ähnliche Ausbildung als Ähnlichkeitsmerkmal

217

Katalogberuf ohne vorgeschriebene Ausbildung: Ist für den Katalogberuf keine bestimmte Ausbildung vorgeschrieben, kann auch für die Frage, ob ein diesem ähnlicher Beruf vorliegt, nicht auf die Vorbildung oder eine wissenschaftliche Grundlage abgestellt werden. Entscheidend ist dann allein die Ähnlichkeit der Tätigkeit.

BFH v. 12.12.1963 – IV 54/61 U, BStBl. III 1964, 136; BFH v. 22.6.1965 – I R 347/60 U, BStBl. III 1965, 593; BFH v. 5.11.1970 – IV R 127/70, BStBl. II 1971, 319, betr. Eichaufnehmer; BFH v. 14.11.1972 – VIII R 18/67, BStBl. II 1973, 183; LFA Berlin v. 28.4.1964, DB 1964, 753; OFD Frankfurt v. 5.6.1964, Inf. 1964, 299; FinMin. Nds. v. 25.1.1965, EDStZ 1965, 147, gegen die engere Auffassung des I. Senats des BFH v. 29.1.1964 – I 381/60 U, BStBl. III 1964, 273, s. Anm. 600 „Eichaufnehmer“.

Katalogberuf mit vorgeschriebener Ausbildung: Erfordert jedoch der Katalogberuf, dem der Beruf des Stpfl. ähnlich sein soll, eine Vorbildung (Ausbildung), so kann die Ähnlichkeit nur bei Vorliegen einer entsprechenden Aus- oder Vorbildung angenommen werden.

BFH v. 18.6.1980 – I R 109/77, BStBl. II 1981, 118, betr. Ingenieurtätigkeit; BFH v. 17.11.1981 – VIII R 121/80, BStBl. II 1982, 492, betr. Architektentätigkeit; BFH v. 2.2.2000 – XI R 38/98, BFH/NV 2000, 839, betr. Hypnosetherapeut; aA *Stahl*, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 18 R. 508, der auf die Art der Tätigkeit abstellt.

Hat der Stpfl. eine vergleichbare wissenschaftliche oder theoretische Grundausbildung abgeschlossen und den Nachweis entsprechender Kenntnisse vor dem Hintergrund einer derart qualifizierten Ausbildungs- und Prüfungsordnung durch die Vorlage von Zeugnissen oder Diplomen erbracht, ist eine ähnliche Ausbildung als gegeben anzusehen (vgl. BVerfG v. 9.10.1990 – 2 BvR 146/90, StRK EStG [1975–1990] § 18 Abs. 1 R. 59; BFH v. 11.7.1991 – IV R 73/90, BStBl. II 1991, 878, mwN).

Autodidakten: Das dem Wissensstand des Katalogberufs gleichwertige Ausbildungsniveau kann auch durch Fernkurse oder Selbststudium erreicht werden; ob diese Form der Ausbildung einen Wissensstand begründet hat, der dem des Katalogberufs entspricht, bedarf im Einzelfall der substantiierten Darlegung, dass die Ausbildung eine dem Katalogberuf vergleichbare Tiefe und Breite aufweist (BFH v. 5.10.1989 – IV R 154/86, BStBl. II 1990, 73; BFH v. 3.9.1996 – IV B 107/95, BFH/NV 1997, 116). Dies erfordert Erfahrungen und Kenntnisse in allen Kernbereichen des Katalogberufs (vgl. zB BFH v. 10.11.1988 – IV R 63/86, BStBl. II 1989, 198; BFH v. 6.6.2003 – IV B 52/01, BFH/NV 2003, 1413; BFH v. 18.4.2007 – XI R 29/06, BStBl. II 2007, 781; BFH v. 29.5.2009 – VIII B 205/08, nv., juris). Vertiefte Kenntnisse auf einem Teilgebiet des Fachstudiums reichen für eine freiberufliche Tätigkeit nicht aus (BFH v. 14.6.2007 – XI R 11/06, BFH/NV 2007, 2091; BFH v. 16.9.2014 – VIII R 8/12, nv., juris, zu den erforderlichen Kenntnissen eines einem Diplom-Informatikers ähnlich Tätigen im Kernfach Mathematik sowie in den Bereichen Englisch, Statistik, Operation Research, Grundlagen der BWL und VWL, Buchführung und Bilanzierung, Kostenrechnung und Leistungsrechnung, Produktionswirtschaft, Finanz- und Investitionswirtschaft, Marketing, Controlling, Produktion und Logistik, DV-Recht und Datenschutz sowie Wirtschaftsprivatrecht).

Der Nachweis theoretischer Ausbildung erübrigt sich allerdings, wenn die berufliche Tätigkeit so geartet ist, dass sie ohne die Grundlage, wie sie die Ausbildung des Katalogberufs vermittelt, gar nicht ausgeübt werden kann (BFH v. 13.12.1999 – IV B 68/99, BFH/NV 2000, 705). Zum Nachweise der Tätigkeit eines Autodidakten als Beleg für den Erfolg seiner autodidaktischen Ausbildung s. auch Anm. 218.

218 dd) Ähnliche Tätigkeit als Ähnlichkeitsmerkmal

Katalogberufstypische Tätigkeit: Eine ähnliche Tätigkeit setzt zunächst voraus, dass der Stpfl. in einem für den Katalogberuf typischen Bereich beruflich tätig ist. Demgegenüber werden an die vergleichbare Breite der Tätigkeit geringere Anforderungen gestellt als an die der Ausbildung oder der autodidaktischen Kenntnisse (s. BFH v. 12.10.1989 – IV R 118-119/97, BStBl. II 1990, 64, betr. Autodidakt als Bauleiter), soweit sie nicht für den Nachweis einer entsprechenden Ausbildung in Fällen des Selbststudiums entsprechend den Anforderungen des Katalogberufs zu fordern ist (s. Anm. 217).

Besonderheit für Autodidakten: Da der Autodidakt als Nachweis auch den Erfolg seiner autodidaktischen Ausbildung erbringen muss, hat die Rspr. erleich-

ternd zugelassen, dass er den erforderlichen Nachweis der theoretischen Kenntnisse anhand eigener praktischer Arbeiten führt. Dafür ist es jedoch erforderlich, dass die Tätigkeit des Stpfl. – zum Nachweis einer ähnlichen Ausbildung – besonders anspruchsvoll ist und nicht nur der Tiefe, sondern auch der Breite nach zumindest das Wissen des Kernbereichs eines Fachstudiums voraussetzt (BFH v. 18.6.1980 – I R 109/77, BStBl. II 1981, 118; BFH v. 14.3.1991 – IV R 135/90, BStBl. II 1991, 769; BFH v. 11.8.1999 – XI R 47/98, BStBl. II 2000, 31; BFH v. 6.9.2006 – XI R 3/06, BStBl. II 2007, 118; BFH v. 18.4.2007 – XI R 34/06, BFH/NV 2007, 1495).

Nur wenn in diesem Umfang der Erwerb der für einen Katalogberuf erforderlichen theoretischen Kenntnisse durch Selbststudium oder durch praktische Arbeiten im gebotenen Umfang nachgewiesen wird, reicht es im Allgemeinen aus, dass sich die Betätigung des Stpfl. wenigstens auf einen Hauptbereich des jeweiligen Katalogberufs bezieht (BFH v. 12.10.1989 – IV R 118-119/87, BStBl. II 1990, 64; BFH v. 28.8.2003 – IV R 21/02, BStBl. II 2003, 919). Voraussetzung für die Annahme eines ähnlichen Berufs ist allerdings auch dann, dass die beruflichen Arbeiten einen dem Katalogberuf vergleichbaren Schwierigkeitsgrad aufweisen (vgl. BFH v. 21.3.1996 – XI R 82/94, BStBl. II 1996, 518) und die derart qualifizierten Arbeiten den Schwerpunkt der Tätigkeit des Stpfl. bilden (BFH v. 25.4.2002 – IV R 4/01, BStBl. II 2002, 475; BFH v. 4.5.2004 – XI R 9/03, BStBl. II 2004, 989; BFH v. 30.8.2006 – XI B 153/05, BFH/NV 2006, 2255; BFH v. 27.3.2009 – VIII B 197/08, nv., juris). Eine zehnjährige Geschäftsführertätigkeit genügt nach diesen Maßstäben nicht (BFH v. 22.1.2009 – VIII B 43/08, BFH/NV 2009, 759); ebenso nicht die Beratung von Unternehmen im Bereich der Bodenverlegung durch einen Meister des Estrichhandwerks (Sächs. FG v. 14.5.2009 – 6 K 1764/08, nv., juris, rkr.). Zur Feststellung, ob der Stpfl. über in Breite und Tiefe einem Träger eines Katalogberufs vergleichbare Kenntnisse verfügt, müssen die Finanzgerichte ggf. Beweis durch Einholung eines Sachverständigengutachtens erheben (BFH v. 9.3.2012 – III B 244/11, BFH/NV 2012, 1119).

Darüber hinaus kann der Nachweis einer ähnlichen Ausbildung auch mit einer Wissensprüfung durch einen Sachverständigen geführt werden (BFH v. 4.5.2004 – XI R 9/03, BStBl. II 2004, 989; *Martina*, CR 2019, 339). Zur Erhebung eines solchen Beweises ist das FG aber nur verpflichtet, wenn der Kläger dies beantragt, die vorgetragenen Tatsachen erkennen lassen, dass der Kläger über hinreichende Kenntnisse verfügen könnte (BFH v. 28.7.2003 – IV B 214/01, BFH/NV 2004, 56; BFH v. 19.1.2017 – III R 3/14, BFH/NV 2017, 732, mit Anm. *Kühnen*, BB 2017, 2088, *Brandt*, BB 2018, 2334), und ein Nachweis anhand praktischer Arbeiten nicht zu führen ist (BFH v. 26.6.2002 – IV R 56/00, BStBl. II 2002, 768; BFH v. 18.4.2007 – XI R 34/06, BFH/NV 2007, 1495; krit. dazu *Streck/Mack/Schwedhelm*, Stbg 1995, 278). Steht fest, dass die Voraussetzungen für die Annahme hinreichender Kenntnisse ersichtlich nicht gegeben sind, kann eine Wissensprüfung nicht begehrt werden (BFH v. 18.4.2007 – XI R 34/06, BFH/NV 2007, 1495; BFH v. 16.9.2014 – VIII R 8/12, nv., juris). Liegen hinreichende Anhaltspunkte dafür vor, dass diese Voraussetzungen gegeben sein könnten, muss das FG dem Antrag nachgehen.

Ablehnen kann es ihn nur, wenn es auf das Beweismittel für die Entsch. nicht ankommt, das Gericht die Richtigkeit der durch das Beweismittel zu beweisenden Tatsachen zu Gunsten der betreffenden Partei unterstellt oder das Beweis-

mittel nicht erreichbar ist (BFH v. 12.4.1994 – IX R 101/90, BStBl. II 1994, 660; BFH v. 17.9.2003 – I B 18/03, BFH/NV 2004, 207; BFH v. 5.6.2007 – I B 130/06, BFH/NV 2007, 1909).

Eine solche Prüfung weist allerdings – wenn sie erfolgreich abgelegt wird – nur das im Prüfungszeitpunkt vorhandene Wissen nach und erfordert – bei Zweifeln aufgrund besonderer Umstände – weitere Rückschlüsse auf den Kenntnisstand im früheren Streitzeitraum im Rahmen einer vom FG vorzunehmenden Beweiswürdigung (BFH v. 20.10.2016 – VIII R 2/14, BStBl. II 2017, 882; *Brandt*, BB 2018, 2334).

Hat nicht das FG, sondern ein Beteiligter ein solches Sachverständigengutachten eingeholt, kann es nur als urkundlich belegter Parteivortrag und nicht als Sachverständigenbeweis gewürdigt werden, wenn ein anderer Beteiligter substantiierte Einwendungen gegen die Richtigkeit erhebt (BFH v. 4.3.1993 – IV R 33/92, BFH/NV 1993, 739; BFH v. 28.5.2002 – IV B 35/01, nv., juris).

219 ee) Wichtige Fälle ähnlicher Berufe

Steuerpflichtige bestimmter Tätigkeitsbereiche haben die Rspr. immer wieder beschäftigt, weil bei ihnen die Nähe von handwerklicher und freiberuflicher Tätigkeit besonders groß ist. Häufig sind es Autodidakten, die geltend machen, freiberuflich eine ähnliche Tätigkeit auszuüben (dazu auch Anm. 217 aE und 218).

Architektenähnliche Tätigkeit: Die Annahme eines architektenähnlichen Berufs setzt eine Ausbildung voraus, die mit der eines Architekten vergleichbar ist. Die entsprechenden Fachkenntnisse können auch durch Kurse oder im Selbststudium erworben worden sein oder anhand einer praktischen Tätigkeit nachgewiesen werden, deren Schwerpunkt im Bereich der Planung von Bauwerken liegen muss (Sächs. FG v. 20.4.2005 – 4 K 253/01, nv., rkr.).

Ein als Techniker ausgebildeter Bauleiter, der an solchen Planungen allenfalls beteiligt ist, erfüllt diese Voraussetzungen nicht (BFH v. 22.1.1988 – III R 43-44/85, BStBl. II 1988, 497).

Für den Nachweis architektenähnlicher Kenntnisse, die insbes. aus dem Kernbereich eines Architektenstudiums Kenntnisse in den Bereichen des Gewerbe- oder Industriebaus, der städtebaulichen Gestaltung und Entwicklung, der Denkmalspflege sowie des Baus im alten Bestand umfassen müssen (BFH v. 11.8.1999 – XI R 47/98, BStBl. II 2000, 31), kann auch die Tätigkeit früherer Jahre (vor den Streitjahren) herangezogen werden, wenn die in jenen Jahren ausgeübte Tätigkeit nicht geeignet ist, die theoretischen Kenntnisse eines Architekten zu dokumentieren (BFH v. 30.6.1992 – IV B 108/91, BFH/NV 1992, 821, unter Bezugnahme auf BFH v. 12.10.1989 – IV R 118-119/87, BStBl. II 1990, 64).

Aus dem Umstand, dass ein Stpfl. für die Bauabteilung eines größeren Unternehmens tätig wird und für dieses schwerpunktmäßig organisatorische Überlegungen im Zusammenhang mit der Erweiterung sowie dem Ausbau und Umbau von Gebäuden anstellt, für die jeweils externe Architektenbüros und Ingenieurbüros eingeschaltet werden, kann nicht zwangsläufig geschlossen werden, dass der Stpfl. eine solche architektenähnliche Tätigkeit ausübt (FG Saarl. v. 5.4.2001 – 1 K 356/98, EFG 2001, 746, rkr.).

Ein anerkannter Bausachverständiger auf dem Gebiet der Begutachtung von Mängeln bei Fußbodenbelägen, der über die theoretischen Kenntnisse eines

Meisters verfügt, übt keine einem Ingenieur oder Architekten ähnliche Tätigkeit aus und erzielt deshalb Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Nds. FG v. 22.4.2011 – 15 K 14/11, Baurecht 2012, 139, rkr.).

Betriebswirtähnliche Tätigkeit: Einen dem beratenden Betriebswirt ähnliche Tätigkeit übt aus, wer Kenntnisse in den hauptsächlichen Bereichen der Betriebswirtschaftslehre in einer Breite besitzt, wie sie die Ausbildungsgänge zum Diplom-Kaufmann, zum „Diplom-Betriebswirt (FH)“ oder zum „staatlich geprüften Betriebswirt“ vermitteln, und der mit Hilfe dieser Kenntnisse eine Beratungstätigkeit in einem der Hauptbereiche der Betriebswirtschaftslehre ausübt (grundlegend BFH v. 7.12.1989 – IV R 115/87, BStBl. II 1990, 337, betr. EDV-Berater; FG Ba.-Württ. v. 5.5.1999 – 2 K 181/95, EFG 1999, 832, rkr.). Das ist nicht der Fall, wenn der Stpfl. in die Betriebsstruktur des zu beratenden Unternehmens eingebunden und dort leitend mit Entscheidungskompetenz tätig ist (Sächs. FG v. 20.4.2005 – 4 K 253/01, nv., rkr.). Zu den Berufen, die keine dem beratenden Betriebswirt ähnliche Tätigkeit verrichten, s. Anm. 192.

Ingenieurähnliche Tätigkeit: Aufgabe des Ingenieurs ist es, auf der Grundlage natur- und technikkwissenschaftlicher Erkenntnisse und unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Belange technische Werke zu planen, zu konstruieren und ihre Fertigung zu überwachen (grundlegend BFH v. 7.12.1989 – IV R 115/87, BStBl. II 1990, 337; betr. EDV-Berater; zur Berufstätigkeit des Ingenieurs s. auch Anm. 161). Typisch für den Beruf des Ingenieurs sind aber auch rein überwachende, kontrollierende und rein beratende Tätigkeiten, soweit sie nicht auf bloße Absatzförderung gerichtet sind (BFH v. 22.9.2009 – VIII R 63/06, BStBl. 2010, 466). Eine ingenieurähnliche Tätigkeit setzt daher fundierte natur- und technikkwissenschaftliche Kenntnisse voraus, die durch Selbststudium oder Fernkurse erworben sein können. Vertiefte Kenntnisse auf nur einem Teilgebiet des Fachstudiums reichen allerdings für eine freiberufliche Tätigkeit nicht aus (BFH v. 14.6.2007 – XI R 11/06, BFH/NV 2007, 2091). Der Nachweis entsprechender Kenntnisse kann nicht schon aufgrund der Qualifikation als Handwerksmeister als erbracht angesehen werden (FG Berlin-Brandenb. v. 28.11.2013 – 1 K 1129/09, EFG 2014, 456, rkr.). Der Nachweis entsprechender Kenntnisse kann aber als erbracht angesehen werden, wenn die berufliche Tätigkeit an sich schon so geartet ist, dass sie ohne wissenschaftliche Grundlage nicht ausgeübt werden kann (BFH v. 21.2.1986 – III R 183, 184/82, BFH/NV 1986, 603).

Ein konstruierendes Element ist zur Bejahung einer ingenieurähnlichen Tätigkeit allerdings nicht erforderlich (BFH v. 9.2.2006 – IV R 27/05, BFH/NV 2006, 1270; BFH v. 25.10.2007 – VIII B 21/07, BFH/NV 2008, 214).

Macht der Stpfl. (als Autodidakt) substantiiert geltend, seit Jahren im Auftrag freiberuflich tätiger Ingenieurbüros als Fachbauleiter selbständig und eigenverantwortlich Leistungen ua. nach den Leistungsstufen 8 und 9 der HOAI erbracht zu haben, so bedarf es weder hinsichtlich der für die Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlichen Kenntnisse noch hinsichtlich der Ausübung einer einem Ingenieur vergleichbaren Tätigkeit weiterer Darlegungen. Hat das Gericht Zweifel, dass die Behauptungen des Klägers zutreffen, muss es die dazu angebotenen Beweise erheben und insbes. einem Antrag des Stpfl. auf Einholung eines Sachverständigengutachtens entsprechen, es sei denn, konkrete entscheidungserhebliche Tatsachen, die Gegenstand der Beweisaufnahme sein sollen, sind weder vorgetragen noch anderweitig erkennbar (BFH v. 22.4.2010 – VIII B 264/09, BFH/NV 2010, 1300).

Heilhilfsberufsähnliche Tätigkeit: Der BFH orientiert sich bei der Prüfung, ob eine heilberufsähnliche Tätigkeit ausgeübt wird, an den Katalogberufen des Krankengymnasten oder Heilpraktikers und hat auf dieser Grundlage eine Ähnlichkeit bei einem Fachkrankenschwester für Krankenhaushygiene (BFH v. 6.9.2006 – XI R 64/05, BStBl. II 2007, 177), einer Krankenschwester (BFH v. 30.9.1999 – V R 56/97, BFH/NV 2000, 284) und einer medizinisch-technischen Assistentin (BFH v. 19.1.1998 – V R 3/96, BStBl. II 1998, 453) bejaht. Auch eine Berufstätigkeit wie die eines Audio-Psycho-Phonologen, die sich auf einzelne heilkundliche Verrichtungen beschränkt, ohne einer staatlichen Erlaubnis zu bedürfen, kann dem Katalogberuf eines Krankengymnasten ähnlich sein, weil die für diesen Beruf erlassenen Zulassungsregelungen lediglich die Berufsbezeichnung des Krankengymnasten schützen (BFH v. 28.8.2003 – IV R 69/00, BFH/NV 2004, 282, mit Anm. *Wendt*, BFH/PR 2004, 85).

Eine solche heilberufsähnliche Tätigkeit übt nach BFH (BFH v. 25.4.2017 – VIII R 24/14, BStBl. II 2017, 908, mit Anm. *Bleschick*, EStB 2017, 270, *Jachmann-Michel*, jurisPR-SteuerR 35/2017 Anm. 2, *Werth*, BFH/PR 2017, 289, *Roßbruch*, PflegeRecht 2017, 682; vgl. dazu auch *Knepper*, SAM 2014, 138) eine seit Jahren in der klinischen Forschung für nicht zugelassene Produkte in ganz Europa tätige Fachkrankenschwester für Anästhesie und Intensivmedizin nicht aus, wenn ihre Tätigkeit im Wesentlichen auf Planung, Durchführung und Evaluation von klinischen Prüfungen mit Arzneimitteln und Medizinprodukten ausgerichtet ist darüber hinaus nur die Schulung, Überwachung und klinische Unterstützung der Anwender beim Einsatz der Produkte umfasst, nicht aber die für die Annahme einer krankengymnasten- bzw. physiotherapeutenähnlichen Tätigkeit prägende therapeutische Natur sowie einen hinreichend konkreten, unmittelbaren Zusammenhang zu einer Heilbehandlungstätigkeit aufweist.

Typische Berufsbezeichnungen: Besonders die dem beratenden Betriebswirt und dem Ingenieur entsprechenden Tätigkeitsbereiche haben durch die Rspr. zur Herausbildung der typischen Berufsbezeichnung des EDV-Beraters, Kfz-Sachverständigen und des Marktforschers geführt, die an sich schon eine steuerschädliche Beurteilung beinhalten. Die Rspr. spricht insoweit von einem „eigenständigen Beruf“, was zugleich bedeutet, dass es sich nicht um einen ähnlichen Beruf iSd. Abs. 1 handeln kann (zB BFH v. 27.2.1992 – IV R 27/90, BStBl. II 1992, 826, zu 1c).

- *EDV-Berater* sind nicht nur Anwendersoftwareentwickler und -programmierer, sondern auch diejenigen, die Benutzer eines Softwareprodukts vor, bei und nach dem erstmaligen Einsatz betreuen (BFH v. 24.8.1995 – IV R 60-61/94, BStBl. II 1995, 888, mit Anm. *Brandt*, KFR F 3 EStG § 18, 1/96, 71). Sie berufen sich idR auf eine Ähnlichkeit ihres Berufs mit dem eines beratenden Betriebswirts oder eines Ingenieurs. Nach stRspr. des BFH handelt es sich jedoch dabei strechtl. um einen eigenständigen Beruf, der sich von dem eines beratenden Betriebswirts unterscheidet.

BFH v. 11.12.1985 – I R 285/82, BStBl. II 1986, 484; BFH v. 11.12.1986 – V R 54/85, BFH/NV 1987, 333; BFH v. 12.10.1988 – X R 18/87, BFH/NV 1989, 366; BFH v. 7.12.1989 – IV R 115/87, BStBl. II 1990, 337; BFH v. 18.10.1990 – IV R 90/89, BFH/NV 1991, 515; BFH v. 7.11.1991 – IV R 17/90, BStBl. II 1993, 324; BFH v. 28.1.1993 – IV R 105/92, BFH/NV 1994, 613; BFH v. 9.2.1993 – IV B 190/91, BFH/NV 1994, 536; BFH v. 8.1.1997 – IV B 56/96, BFH/NV 1997, 399; grundlegend zu dieser Rspr. *Kempermann*, FR 1990, 535 (538).

Dabei ist nach der neueren Rspr. des BFH die Tätigkeit eines Software-Entwicklers stets als ingenieurähnlich anzusehen, unabhängig davon, ob sie die System- oder Anwendungssoftware betrifft.

So jetzt BFH v. 4.5.2004 – XI R 9/03, BStBl. II 2004, 989, mit Anm. *Graf/Bisle*, Inf. 2005, 298; BFH v. 18.4.2007 – XI R 57/05, BFH/NV 2007, 1854, mit dem Hinweis, dass eine auf Absatzförderung ausgerichtete Tätigkeit zur Annahme eines Gewerbebetriebs führt; offen gelassen in BFH v. 23.1.2001 – IV B 68/00, BFH/NV 2001, 893; BFH v. 22.9.2009 – VIII R 63/06, BStBl. II 2010, 466; aA die frühere stRspr. seit BFH v. 7.12.1989 – IV R 115/87, BStBl. II 1990, 337; FG Hamb. v. 13.9.2002 – VI 170/00, EFG 2003, 230, rkr.; vgl. auch Nds. FG v. 2.7.2003 – 2 K 464/99, EFG 2004, 206, rkr.; *Kempermann*, FR 1990, 535 (538).

Darüber hinaus ist die Tätigkeit auch dann einem Ingenieur ähnlich, wenn ihr Gegenstand die Entwicklung, Implementierung und Betreuung von Software ist. Dafür genügt schon die Anpassung von Software an die örtlichen Gegebenheiten und ihre betriebsfertige Installation bei unterschiedlichen Kunden (BFH v. 22.9.2009 – VIII R 63/06, BFH/NV 2010, 497). Ebenso kann ein Autodidakt – mit Kenntnissen und Fähigkeiten in der Breite und Tiefe eines Diplom-Informatikers – auch als Leiter von IT-Projekten einen ingenieurähnlichen Beruf ausüben, insbes., wenn es sich um hoch komplexe Datenverarbeitungsprojekte und deren technische Realisierung handelt und die Tätigkeit damit insgesamt den Charakter der Tätigkeit eines projektleitenden Ingenieurs hat (BFH v. 22.9.2009 – VIII R 79/06, BFH/NV 2010, 499; zur Ingenieurähnlichkeit von Diplom-Informatikern auch *Martina*, CR 2019, 339).

Dass die Projekte wegen ihres Umfangs und aufgrund ihrer Schwierigkeit von einem Team bearbeitet wurden, ist dabei unschädlich. Freiberufliche Leistungen können grds. im Wege der Teamarbeit erbracht werden (vgl. BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642). Die Anerkennung freiberuflicher Teamarbeit setzt allerdings voraus, dass der – eigenverantwortlich und leitend iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 tätige – Projektverantwortliche neben Fachkenntnissen über weitere Fähigkeiten verfügt, die nicht auf fachlichem oder technischem Gebiet liegen. Dass von einem IT-Projektleiter oder einem Projektingenieur zusätzlich Managementleistungen und soziale wie kommunikative Fähigkeiten verlangt werden, macht ihn dabei – wegen der Unselbstständigkeit dieser Leistungen und Fähigkeiten – nicht zum Gewerbetreibenden (BFH v. 22.9.2009 – VIII R 79/06, BFH/NV 2010, 499).

Weitere Einzelfälle:

1. Ingenieurähnlichkeit bei Erstellen von EDV-Modellen zum Nachweis der Nutzbarkeit der EDV für betriebliche Abläufe (BFH v. 19.7.1985 – III R 175/80, BStBl. II 1986, 15; BFH v. 16.12.2008 – VIII R 27/07, HFR 2009, 898) sowie bei EDV-Beratung im Bereich der Systemtechnik (BFH v. 7.11.1991 – IV R 17/90, BStBl. II 1993, 324; vgl. *Reiter*, Inf. 1995, 553; *Förster*, DStR 1998, 635).
2. Gewerblichkeit einer Beratungs-KG für EDV-Anwendung, wenn nicht alle Gesellschafter freiberuflich tätig sind (BFH v. 11.6.1985 – VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584).
3. Keine Ähnlichkeit zu einem beratenden Betriebswirt, wenn sich Aufgaben des EDV-Beraters nicht auf die Auswahl und den Einsatz technischer Sachmittel beschränken, sondern betriebswirtschaftliche Analysen mit umfassen

(BFH v. 7.12.1989 – IV R 115/87, BStBl. II 1990, 337; BFH v. 18.10.1990 – IV R 90/89, BFH/NV 1991, 515; BFH v. 7.11.1991 – IV R 17/90, BFHE 166, 443; BFH v. 21.5.1992 – IV B 89/91, BFH/NV 1993, 292; BFH v. 5.7.1994 – I B 221/93, BFH/NV 1995, 110). Vgl. dazu *List*, BB 1993, 1488; *Grunewald*, CR 1993, 729.

- ▶ *Kfz-Sachverständige* können nur dann als ingenieurmäßig tätig angesehen werden, wenn ihre Ausbildung mit der eines Ingenieurs vergleichbar ist. Fehlt eine solche Ausbildung, so kann von der im Einzelfall ausgeübten Tätigkeit nur dann auf das Vorliegen ingenieurmäßiger Kenntnisse geschlossen werden, wenn diese mit der eines Ingenieurs vergleichbar ist (BFH v. 30.10.1996 – XI B 197/95, nv., juris, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 3.5.1997 – 1 BvR 568/97, nv., nicht angenommen). Danach liegt keine ingenieurmäßige Tätigkeit vor, wenn sie neben sog. Schadensgutachten zwar auch solche über Schadensursachen erstellen, die damit zusammenhängende Tätigkeit aber nicht den Schwerpunkt der Berufstätigkeit bildet. Diese qualifizierte Arbeit muss überwiegen und der ausgeübten Berufstätigkeit das Gepräge im Sinne eines dem Katalogberuf ähnlichen Berufs geben.

BFH v. 7.9.1989 – IV R 156/86, BFH/NV 1991, 359; BFH v. 12.12.1991 – IV R 65-67/89, BFH/NV 1993, 238; BFH v. 9.7.1992 – IV R 116/90, BStBl. II 1993, 100; s. auch die Beschlüsse im Nichtzulassungsverfahren BFH v. 9.12.1992 – IV B 28/92 und IV B 115/92, StRK EStG (bis 1974) § 18 Abs. 1 R. 75 und 76 (BFH/NV 1994, 321); BFH v. 30.3.1994 – IV B 110/93, BFH/NV 1994, 783; BFH v. 21.4.1995 – IV B 136/94, BFH/NV 1995, 965; grundlegend zu Kfz-Sachverständigen s. *Kempermann*, FR 1990, 535 (537).

- ▶ *Marktforscher* üben zwar eine Tätigkeit aus, die sich auf Hauptbereiche der Betriebswirtschaft wie Produktion und Absatz beziehen; es handelt sich gleichwohl um einen eigenständigen Beruf, der dem des beratenden Betriebswirts nicht ähnlich ist (s. Anm. 192 aE mwN).
- ▶ (*Selbständiger*) *Datenschutzbeauftragter* übt weder den Beruf eines beratenden Betriebswirts oder eines Ingenieurs noch einen diesen beiden Katalogberufen ähnlichen Beruf iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 aus, weil seine Tätigkeit Teilbereiche mehrerer der dort genannten Berufe berührt, ohne dem typischen Berufsbild eines dieser Berufe vergleichbar zu sein (BFH v. 5.6.2003 – IV R 34/01, BStBl. II 2003, 761; BFH v. 26.6.2003 – IV R 41/01, BFH/NV 2003, 1757; FG München v. 25.7.2017 – 5 K 1403/16, EFG 2018, 345, mit Anm. *Lutter*, EFG 2018, 347, Rev., Az. BFH VIII R 27/17).

220–223 Einstweilen frei.

4. Mithilfe von Arbeitskräften (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3)

Schrifttum: *Scharl*, Zur eigenverantwortlichen Tätigkeit als Abgrenzungsmerkmal zwischen freiem Beruf und Gewerbe, StB 1989, 397; *Schaper/Neufang*, Beschäftigung von Mitarbeitern durch Freiberufler, Inf. 1992, 154; *Frick/Spatschek*, Werden die Steuerberater gewerbesteuerpflichtig?, DB 1995, 239; *Felix*, Gewerblichkeit eines Masseurs mit zwei Betriebsstätten, Stbg 1996, 342; *Kempermann*, Katalogberufler als Gewerbetreibende, FR 1996, 514; *Römermann*, Gewerbesteuerpflicht für die ärztliche Tätigkeit im Labor, BB 1996, 613; *Olbing*, Neue Gefahren bei freier Mitarbeit, GmbH-StB 1999, 135; *Olgemöller*, Freie Mitarbeit in der Rechtsanwalts- und Steuerberaterpraxis, Sozietäten und andere Zusammenschlüsse rechts- und steuerberatender Berufe, in *Martin/Mack/Olbing/Henssler*,

Sozietäten und andere Zusammenschlüsse rechtsberatender und steuerberatender Berufe, Bonn 1999, (Beratungsakzente 26), 81; *Schmittmann*, Beschäftigung von Juristen als freie Mitarbeiter bei Steuerberatern, StB 1999, 107; *Grune*, Umsatzsteuerliche und ertragsteuerliche Probleme bei ambulanten Krankenpflegediensten, AktStR 2000, 419; *Lüdemann/Wildfeuer*, Einkünftequalifizierung bei Laborarztpraxen, BB 2000, 589; *Peikert*, Persönliche Leistungserbringungspflicht, Medizinrecht 2000, 352; *Korn*, Neues zur Besteuerung von Freiberuflern, KÖSDI 2003, 13605; *Michels/Ketteler-Eising*, Anstellung von Ärzten in der Praxis, PFB 2008, 226; *Steinhauff*, IT-Projektleiter sowie Netz- und Systemadministratoren als Freiberufler, NWB 2010, 819; *Urbach*, Selbständige und eigenverantwortliche Tätigkeit bei Ärzten, BeSt. 2015, 16; *Jahn*, Angestellte Berufsträger, „Juniorpartner“ und Scheinpartner in Freiberuflerkooperationen – Eine ertragsteuerrechtliche Betrachtung mit dem Fokus auf Rechtsanwälte und Ärzte, SAM 2016, 30.

a) Persönliche Berufsausübung als Beurteilungsmaßstab

224

Als wesentliches Merkmal der freiberuflichen Tätigkeit wird die persönliche Berufsausübung angesehen. Indessen hat die Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse dazu geführt, dass auch der Freiberufler nicht nur sächliche Hilfsmittel einsetzen, sondern sich auch der Hilfe von Mitarbeitern bedienen muss. Die Frage, wie weit sie reichen darf, um noch von einer persönlichen Berufsausübung sprechen zu können, ist in Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 angesprochen, wenn dort bei der Mitarbeit fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit verlangt wird. Hieraus ergibt sich zunächst eine Unterscheidung zwischen nicht fachlich vorgebildeten und fachlich vorgebildeten Mitarbeitern.

Hilfskräfte ohne fachliche Vorbildung: Verwendet der Stpfl. Hilfskräfte, so steht dies der Einreihung seiner Tätigkeit unter die freien Berufe jedenfalls dann nicht entgegen, wenn die Hilfskräfte im eigentlichen Fach des Stpfl. nicht voll ausgebildet sind (Umkehrschluss aus Abs. 1 Nr. 1 Satz 3), zB bei Beschäftigung von Laborantinnen durch einen Arzt, von Zeichnern durch einen Architekten. Voraussetzung ist allerdings, dass die fachlich nicht vorgebildeten Hilfskräfte nur im Rahmen ihrer Kenntnisse eingesetzt werden und der Berufsträger im Übrigen eine berufstypische Tätigkeit ausübt (BFH v. 10.6.1988 – III R 118/85, BStBl. II 1988, 782, mit Anm. o.V., HFR 1988, 631, betr. Chefarzt mit Praxis für Privatpatienten und mit einem zytologischen Institut; vgl. *Römermann*, BB 1998, 1520).

Hilfskräfte mit fachlicher Vorbildung: Setzt der Stpfl. fachlich vorgebildete Hilfskräfte für Arbeiten seines eigenen Aufgabenbereichs teilweise und nicht nur von untergeordneter Bedeutung Hilfskräfte ein, stellt sich die Frage, ob er selbst noch aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird (BFH v. 10.6.1988 – III R 118/85, BStBl. II 1988, 782, mit Anm. o.V., HFR 1988, 631; BFH v. 21.3.1995 – XI R 85/93, BStBl. II 1995, 732); insbes. wenn die hohe Zahl der fachlich vorgebildeten Arbeitskräfte und der von ihnen zu betreuenden Aufträge eine persönliche Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit nicht in ausreichendem Maße zulässt.

BFH v. 7.5.1997 – V B 112/96, BFH/NV 1997, 800, betr. Pflegedienst mit 20 Angestellten und 94 zu betreuenden Patienten; BFH v. 5.6.1997 – IV R 43/96, BStBl. II 1997, 681, betr. Pflegedienst mit acht angestellten fachlich qualifizierten Mitarbeitern; BFH v. 10.6.1997 – V B 62/96, BFH/NV 1998, 224; BFH v. 21.1.1999 – XI B 126/96, BFH/NV 1999, 822, zu einer Krankenpflegestation mit 15 Mitarbeitern; BFH v. 30.9.

1999 – V R 56/97, BFH/NV 2000, 284, zur Betreiberin eines häuslichen Krankenpflege-dienstes mit 94 Mitarbeitern; BFH v. 30.8.2007 – XI B 1/07, BFH/NV 2007, 2280.

Diese Frage ist im Wesentlichen durch FA und FG nach den Besonderheiten des jeweiligen Berufs zu beurteilen (BFH v. 7.5.1997 – V B 112/96, BFH/NV 1997, 800). Während bei einem Arzt für Labormedizin die individuelle Betreuung der Patienten im Hintergrund steht und deshalb der Einsatz technischer Einrichtungen und qualifizierter Mitarbeiter von erheblicher Bedeutung ist (vgl. BFH v. 12.6.2018 – VIII B 154/17, BFH/NV 2018, 945, mwN), erfordert der Betrieb einer Pflegestation für Hauskrankenpflege den im Wesentlichen vom Berufsträger zu prägenden „persönlichen Dienst am Patienten“ (vgl. BFH v. 21.1.1999 – XI B 126/96, BFH/NV 1999, 822).

225 b) Rechtsentwicklung (Vervielfältigungstheorie)

Älteres Recht: Nach der Rspr. war der Stpfl. Gewerbetreibender, wenn er seine berufliche Tätigkeit durch die Beschäftigung fachlich vorgebildeter Hilfskräfte ersetzte oder vervielfachte (sog. Vervielfältigungstheorie). Es kam darauf an, ob er die ihm beruflich obliegenden Arbeiten selbst oder unter Ausnutzung fremder Arbeitskräfte leistete.

Grundlegend RFH v. 8.3.1939, RStBl. 1939, 577, betr. Wirtschaftsprüfer; BFH v. 12.9.1951 – IV 200/51 U, BStBl. III 1951, 197; BFH v. 24.1.1952 – IV 410/51 U, BStBl. III 1952, 64; BFH v. 29.1.1952 – I 65/51 U, BStBl. III 1952, 99; BFH v. 2.10.1952 – IV 474/51 U, BStBl. III 1952, 287; BFH v. 15.10.1953 – IV 221/52 U, BStBl. III 1953, 361; BFH v. 7.11.1957 – IV 668/55 U, BStBl. III 1958, 34; BFH v. 30.7.1959 – IV 447/56, StRK EStG (bis 1974) § 18 R. 127. Berufssatzungen über die zulässige Zahl qualifizierter Mitarbeiter wurden als unbeachtlich bezeichnet (BFH v. 15.10.1953 – IV 221/52 U, BStBl. III 1953, 361). Auf die Gründe der „Vervielfältigung“ kam es nicht an, zB nicht darauf, ob der Stpfl. durch politische Ehrenämter oder dergleichen überlastet war. In Übereinstimmung mit der Rspr. Abschn. 135 EStR 1958, Abschn. 14 GewStR 1958. Zustimmung zur Rspr. die Mehrzahl der FG; im Schrifttum war sie umstritten (zu verfassungsrechtl. Bedenken gegen die Vervielfältigungstheorie *Stahlschmidt*, BB 2002, 1727; gegen ihre Anwendung auch *Schmid*, DZWIR 2002, 316). Zur inzwischen aufgegebenen Anwendung auf die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 s. Anm. 251.

Neueres Recht: Wegen der als unbefriedigend empfundenen Grenzen der Vervielfältigungstheorie für die Beschäftigung von Mitarbeitern hat der Gesetzgeber in Abs. 1 die Sätze 3 und 4 durch das StÄndG v. 30.7.1960 eingefügt.

- *Als Merkmal der freiberuflichen Tätigkeit* gibt § 18 danach an: selbständige Tätigkeit; bei Beschäftigung fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte: Besitz eigener Fachkenntnisse, leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit unter Anwendung dieser Fachkenntnisse.

226 c) Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Halbs. 1)

Die früher schädliche Beschäftigung qualifizierter Mitarbeiter (s. Anm. 225) steht nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Halbs. 1 der freiberuflichen Tätigkeit ausdrücklich nicht entgegen. Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Halbs. 2 setzt allerdings die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit des Inhabers voraus (s. Anm. 231 ff.). Nach der

ausdrücklichen Regelung in Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 ist auch die vorübergehende Vertretung des Berufsinhabers unschädlich (s. Anm. 240).

Mithilfe iSd. Satzes 3 Halbs. 1 bedeutet Unterstützung des Berufsinhabers. Deshalb hatte sich die Rspr. stets mit den Fragen zu beschäftigen, welchen Umfang einerseits diese Unterstützung annehmen kann und welche Intensität der Mitarbeit des Berufsangehörigen erforderlich ist, damit die Rechtsfolge des Satz 3 eintritt. Der zulässige Umfang der Mitarbeit des Stpfl. ist in Satz 3 Halbs. 2 geregelt (s. Anm. 233 ff.).

Die Mithilfe von Arbeitskräften ist nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 unschädlich.

Arbeitskräfte sind zum einen die im Betrieb des Freiberuflers abhängig Beschäftigten (ArbN; s. zur ArbN-Stellung Anm. 19 und § 19 Anm. 25 ff.). Zum anderen werden vom Begriff der Arbeitskräfte auch die Selbständigen (zB freie Mitarbeiter oder Subunternehmer; vgl. BFH v. 14.3.2007 – XI R 59/05, BFH/NV 2007, 1319) erfasst, die von dem Freiberufler zur Mithilfe in die Abwicklung der von ihm übernommenen Aufträge eingebunden werden. Auch wenn diese freien Mitarbeiter ihrerseits freiberuflich tätig sind, kann ihre Tätigkeit die Zurechnung der daraus erzielten Einnahmen des Auftraggebers zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit ausschließen, wenn dieser aufgrund der Art und des Umfangs der Mitarbeitertätigkeit nicht mehr selbst leitend und eigenverantwortlich aufgrund eigener Fachkenntnisse tätig ist (s. zur Notwendigkeit persönlicher Mitwirkung und Einflussnahme auch Anm. 108).

Fachlich vorgebildete Arbeitskräfte berühren die Freiberuflichkeit des Auftraggebers grds. nicht (Wacker in Schmidt, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 23 f.), sofern die Maßgaben des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 beachtet sind. Der Begriff der fachlichen Vorbildung ähnelt der Voraussetzung „eigener Fachkenntnis“ in Satz 3 Halbs. 2 (s. Anm. 235).

Zulässige Zahl der Arbeitskräfte: Das Gesetz sagt nichts zur zulässigen Zahl der Arbeitskräfte; sie hängt entscheidend von Art und Umfang der zu erledigenden Aufträge ab (s. Anm. 234).

Einstweilen frei.

227–230

d) Leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit aufgrund eigener Fachkenntnisse (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Halbs. 2)

aa) Bedeutung der Merkmale „leitend“ und „eigenverantwortlich“

231

Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Halbs. 2 setzt die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit des Inhabers aufgrund eigener Fachkenntnisse (s. Anm. 232 ff.) voraus. Nach der Rspr. des BFH kommt den Merkmalen „leitend“ (s. Anm. 232) und „eigenverantwortlich“ (s. Anm. 233) eine selbständige und einander ergänzende Bedeutung zu; es genügt also nicht das Vorliegen nur eines dieser Merkmale. Es reicht deshalb nicht aus, dass der Stpfl. durch Arbeitsplanung und Arbeitsverteilung, durch stichprobenweise Überprüfung, Erteilung von Ratschlägen und Besprechen von Zweifelsfällen auf seine Mitarbeiter einwirkt. Neben der Festlegung der Grundzüge der Organisation des Tätigkeitsbereichs und der dienstlichen Aufsicht über die Mitarbeiter kennzeichnen Planung, Überwachung und Kompetenz zur Entsch. in Zweifelsfällen die leitende Tätigkeit (BFH v. 29.7.1965 – IV 61/65 U, BStBl. III 1965, 557). Eigenverantwortlich ist die Tätigkeit des Stpfl. nur, wenn die persönliche Teilnahme an der praktischen Arbeit in

ausreichendem Maße gewährleistet ist (BFH v. 11.9.1968 – I R 173/66, BStBl. II 1968, 820; BFH v. 7.10.1987 – X B 54/87, BStBl. II 1988, 17; BFH v. 30.9.1999 – V R 56/97, BFH/NV 2000, 284, mwN) und die Arbeitsleistung damit den „Stempel der Persönlichkeit“ des Stpfl. trägt (BFH v. 1.2.1990 – IV R 140/88, BStBl. II 1990, 507; BFH v. 21.3.1995 – XI R 85/93, BStBl. II 1995, 732; BFH v. 14.3.2007 – XI R 59/05, BFH/NV 2007, 1319). Die fehlende Mitarbeit am einzelnen Auftrag muss auf Ausnahmen und Routinefälle beschränkt bleiben.

Beispiele:

Selbständige Ärzte üben ihren Beruf grds. auch dann leitend und eigenverantwortlich aus, wenn sie ärztliche Leistungen von angestellten Ärzten erbringen lassen: Führt ein selbständiger Arzt die jeweils anstehenden Voruntersuchungen bei den Patienten durch, legt er für den Einzelfall die Behandlungsmethode fest und behält er sich die Behandlung „problematischer Fälle“ vor, ist die Erbringung der ärztlichen Leistung durch angestellte Ärzte regelmäßig als Ausübung leitender eigenverantwortlicher freiberuflicher Tätigkeit im Rahmen des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 anzusehen (BFH v. 16.7.2014 – VIII R 41/12, BStBl. II 2015, 216, mit Anm. *Kanzler*, FR 2015, 619, *Urbach*, BeSt. 2015, 16).

Keine eigenverantwortliche und leitende Tätigkeit der Gesellschafter einer Gesellschaft von Prüfsachverständigen im Kfz-Bereich, wenn bei einer Anzahl von 9276 Prüfungen 7965 durch Angestellte ohne Beteiligung der Gesellschafter vorgenommen werden (BFH v. 14.5.2019 – VIII R 35/16, BStBl. II 2019, 580).

Bedeutung bei Personengesellschaften: Bei einer PersGes. genügt es, dass die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit des einzelnen Gesellschafters sich auf den ihm zugewiesenen Arbeitsbereich beschränkt (BFH v. 16.7.1964 – IV 372/62, StRK EStG [bis 1974] § 18 R. 336; BFH v. 20.4.1989 – IV R 299/83, BStBl. II 1989, 727; FG Nürnberg v. 21.5.1969 – V 76/67, EFG 1969, 554, rkr.). Dabei ist es nicht erforderlich, dass jedem Gesellschafter von Anfang an ein bestimmter Aufgabenbereich zugewiesen ist. Die Aufgabenverteilung kann von Fall zu Fall erfolgen. Auch der Umfang der Tätigkeit eines Gesellschafters spielt keine Rolle.

Es ist unschädlich, wenn ein Gesellschafter quantitativ leitend und eigenverantwortlich in einem größeren Umfang tätig ist als seine Mitgesellschafter. Es ist ferner unschädlich, wenn die einzelnen Gesellschafter qualitativ unterschiedlich tätig sind (zB einem oder einigen obliegt die Bearbeitung besonders schwieriger Aufträge). Wesentlich ist nur, dass nicht nur die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit leitend und eigenverantwortlich tätig sind, sondern darüber hinaus jeder einzelne Gesellschafter für sich bei den von ihm wahrgenommenen Aufgaben leitend und eigenverantwortlich tätig wird (BFH v. 20.4.1989 – IV R 299/83, BStBl. II 1989, 727, zur Abgrenzung der eigenverantwortlichen freiberuflichen Tätigkeit von der gewerblichen Tätigkeit von Bauingenieuren im Rahmen einer GbR).

Ist auch nur ein Gesellschafter nicht leitend und eigenverantwortlich in seinem Arbeitsbereich tätig, so ist die ganze Gesellschaft als gewerbliches Unternehmen anzusehen (BFH v. 20.4.1989 – IV R 299/83, BStBl. II 1989, 727). Die nur kapitalmäßige Beteiligung durch einen Kommanditisten reicht für eine freiberufliche Mitunternehmerschaft nicht aus (BFH v. 26.11.1970 – IV 60/65, BStBl. II 1971, 249), auch Anm. 7 und 435.

Maßgeblicher Beurteilungszeitraum: Für die Frage der leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit ist uE grds. nur der Sachverhalt des in Frage stehenden VZ maßgebend (glA *Wihl*, StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 15 Ziff. 1

R. 32). Nach BFH (BFH v. 24.7.1969 – IV R 92/67, BStBl. II 1970, 86) ist allerdings nicht auf besonders gelagerte Umstände eines VZ abzustellen, wenn sie sich nur in einem VZ ereigneten und nicht eine beginnende Tendenz anzeigen. Folgt aus einer Beurteilung mehrerer Jahre, dass die Entwicklung zu einem Gewerbebetrieb in einem bestimmten VZ begann, so soll nach BFH (BFH v. 24.7.1969 – IV R 92/67, BStBl. II 1970, 86) die Tätigkeit bereits in diesem VZ als gewerblich zu beurteilen sein. Dieser Gedanke, dem der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung entgegensteht, ist uE nur eingeschränkt anwendbar. Sind die Sachverhalte mehrerer VZ so miteinander verbunden, dass die Aufteilung in Zeiträume mit unterschiedlicher Beurteilung willkürlich erscheint, so kann eine Beurteilung mehrerer VZ angebracht sein; die Abweichung vom Grundsatz der abschnittsweisen Beurteilung muss jedoch die Ausnahme bleiben. Vgl. weiter *Wihtol*, StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 15 Ziff. 1 R. 32.

bb) Begriff der leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit

232

Leitung ist die Festlegung der Grundzüge für die Organisation des Tätigkeitsbereichs und für die Durchführung der Tätigkeiten, die Entsch. grundsätzlicher Fragen und die Überwachung des Arbeitsablaufs nach den festgelegten Grundzügen (BFH v. 11.9.1968 – I R 173/66, BStBl. II 1968, 820).

Eigenverantwortliche Tätigkeit erfordert einmal, dass der Berufsträger seinen Auftraggebern gegenüber die Verantwortung für die vereinbarungsgemäße Ausführung der Aufträge übernimmt. Das tut aber auch der Gewerbetreibende. Erforderlich ist daher weiter, dass leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit unter Anwendung der Fachkenntnisse des Stpfl. erfolgen; die fordert das Gesetz (s. Anm. 235). Daher genügt weder die unternehmerische Leitung, noch die bürgerlich-rechtl. Verantwortung (Haftung), oder eine berufsrechtl. näher bestimmte „Eigenverantwortlichkeit“, wie zB bei Steuerberatern, die auch als ArbN berufsrechtl. eigenverantwortlich tätig sein können.

cc) Umfang der Eigenverantwortlichkeit des Berufstätigen

233

Eigenverantwortlichkeit für gesamte Berufstätigkeit erforderlich: Der Stpfl. muss fachlich auf die Tätigkeit seiner Mitarbeiter so einwirken, dass er in der Lage ist, fachlich die Verantwortung für die geleistete Arbeit zu übernehmen. Die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit des Berufsträgers muss sich deshalb regelmäßig auf die gesamte Tätigkeit seiner Berufspraxis erstrecken.

BFH v. 4.10.1966 – I 249/63, BStBl. III 1966, 685; FG Berlin v. 21.5.1969 – VI 56/68, EFG 1969, 604, rkr.; *Maciosek*, DStZ 1966, 382; anders zB im Fall FG München v. 22.9.1966 – VI 52/66 G, EFG 1967, 130, rkr.

Für die Frage, ob die Tätigkeit eines Arztes, der ein Untersuchungsinstitut für medizinische Mikrobiologie und klinische Chemie betreibt, eigenverantwortlich ist, kann nicht auf den überwiegenden Anteil an der Gesamttätigkeit des Betriebs abgestellt werden; maßgeblich ist vielmehr, ob die Ausführung jedes einzelnen Auftrags dem Stpfl. und nicht dem fachlichen Mitarbeiter, den Hilfskräften, den technischen Hilfsmitteln oder dem Unternehmen als Ganzes zuzurechnen ist (BFH v. 25.11.1975 – VIII R 116/74, BStBl. II 1976, 155; FG Münster v. 31.5.2006 – I K 2819/04 G, EFG 2006, 1913, rkr., betr. Pathologenpraxisgemeinschaft).

Einzelfälle:

1. Gewerblichkeit eines Fahrschulinhabers, der sich auf die Leitung der theoretischen Ausbildung beschränkt und die Fahrausbildung einem Fahrlehrer überlässt.
2. Zweifel an hinreichender Eigenverantwortlichkeit einer Krankenschwester, die mit 94 Mitarbeitern einen ambulanten Krankenpflegedienst betreibt, wenn sie entweder einen wesentlichen Teil der Pflegearbeiten selbst übernimmt oder aufgrund ihrer Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Pflegetätigkeit ihrer Mitarbeiter einwirkt (BFH v. 30.9.1999 – V R 56/97, BFH/NV 2000, 284; ebenso BFH v. 7.5.1997 – V B 112/96, BFH/NV 1997, 800, betr. Pflegedienst mit 20 Angestellten und 94 zu betreuenden Patienten; BFH v. 5.6.1997 – IV R 43/96, BStBl. II 1997, 681, betr. Pflegedienst mit acht angestellten fachlich qualifizierten Mitarbeitern; BFH v. 10.6.1997 – V B 62/96, BFH/NV 1998, 224; BFH v. 21.1.1999 – XI B 126/96, BFH/NV 1999, 822, zu einer Krankenpflegestation mit 15 Mitarbeitern; BFH v. 30.8.2007 – XI B 1/07, BFH/NV 2007, 2280).
3. Keine eigenverantwortlich unterrichtende Tätigkeit eines Stpfl., der mit über 250 Lehrkräften 500 Seminare mit 6500 Teilnehmern abhält (BFH v. 9.3.2010 – VIII R 56/07, BFH/NV 2010, 1777).
4. Keine Zweifel an der Freiberuflichkeit bei niedergelassenem Zahnarzt mit Beschäftigung nur eines weiteren Zahnarztes (FG Sachs.-Anh. v. 24.8.2006 – 1 K 30035/02, EFG 2007, 587, rkr.).
5. Gewerblichkeit einer Praxis für Anästhesiologie mit angeschlossenem Druckkammerzentrum, wenn der Berufsträger und Praxisinhaber Teile der ärztlichen Tätigkeit – im Streitfall ua. einen mobilen Anästhesiedienst – durch fachlich vorgebildete Angestellte ausführen lässt, ohne deren Tätigkeit zu überwachen oder dabei selbst leitend tätig zu sein (FG Sachs.-Anh. v. 24.8.2006 – 1 K 982/03, EFG 2006, 1916, rkr.).

Eigenverantwortlichkeit und Einzelauftrag: Kümmert der Stpfl. sich nur noch um besonders wichtige oder besonders schwierige Aufträge und überlässt die einfachen und weniger bedeutsamen seinen Mitarbeitern, so wird die Grenze zum Gewerbebetrieb überschritten. So sind die Einkünfte einer Ärzte-GbR insgesamt solche aus Gewerbebetrieb, wenn die GbR auch Vergütungen aus ärztlichen Leistungen erzielt, die in nicht unerheblichem Umfang ohne leitende und eigenverantwortliche Beteiligung der Mitunternehmer-Gesellschafter erbracht werden (BFH v. 3.11.2015 – VIII R 62/13, BStBl. II 2016, 381, mit Anm. Haunhorst, HFR 2016, 514; Schimmerle, EStB 2016, 33; Werth, BFH/PR 2016, 178; Schulze zur Wiesche, StBp. 2017, 48; Krohn, AktStR 2019, 83).

Wird die Grenze zwischen der freiberuflichen und der gewerblichen Tätigkeit durch die Mitarbeit am einzelnen Auftrag bestimmt, dann ist sie von der im Einzelfall festzustellenden Leistungsbereitschaft und Leistungsfähigkeit des Stpfl. abhängig. Wo diese Grenze zu ziehen ist, richtet sich nach der Art der Tätigkeit. Bei besonders qualifizierten Leistungen muss der Stpfl. die zur Erreichung dieses Zwecks notwendigen Beziehungen begründen (BFH v. 25.11.1975 – VIII R 116/74, BStBl. II 1976, 155). Schuldet der Stpfl. Werkleistungen verschiedener Art, die unterschiedliche Anforderungen an seine Mitgestaltung des Arbeitsergebnisses stellen, kann eine Tätigkeit auch ohne weitgehende Einflussnahme noch eigenverantwortlich sein.

Nach BFH (BFH v. 19.10.1995 – IV R 45/94, BFH/NV 1996, 463) ist es allerdings nicht möglich, eine allgemeine Grenze für die Freiberuflichkeit in Form eines bezifferten Verhältnisses der Mitarbeiterzahl einerseits und der Zahl der Aufträge oder Untersuchungen andererseits festzulegen. Maßgebend sind die Verhältnisse des Einzelfalls. Die Zahl der fachlich vorgebildeten Angestellten und der bearbeiteten Aufträge oder Untersuchungen können jedoch ein gewichtiges und leicht greifbares Indiz für die rechtl. Einordnung sein (s. Anm. 234). Damit ist klargestellt, dass die Kürze der Untersuchungszeit sowie das Verhältnis der Mitarbeiterzahl zum leitenden Arzt nur eine widerlegbare Vermutung begründen kann (BFH v. 29.4.2002 – IV B 29/01, BStBl. II 2002, 581, mwN; FG Brandenb. v. 14.1.2004 – 2 K 1149/01, EFG 2004, 919, best. durch BFH v. 15.9.2004 – XI B 26/04, BFH/NV 2005, 200). Unverändert gilt aber der Grundsatz, dass auch in sog. Routinefällen eine patientenbezogene Mitarbeit des Arztes als Betriebsinhaber stattfinden muss (vgl. BFH v. 12.6.2018 – VIII B 154/17, BFH/NV 2018, 945, betr. Tätigkeit von Laborärzten).

Fachliche Überprüfung und Überwachung von Mitarbeitern: In einfachen Fällen genügt eine fachliche Überprüfung der Mitarbeiter, mit der sich der Stpfl. das Arbeitsergebnis zu eigen macht. Fachliche Verantwortung kann der Stpfl. jedoch nur tragen, wenn ihm im Einzelfall die für die Entsch. notwendigen Tatsachen bekannt sind. Überträgt der Berufsträger Aufgaben, die nicht lediglich einfacher und mechanischer Art sind, auf qualifizierte Mitarbeiter, ist erforderlich, dass die Mitarbeiter nicht nur überwacht werden, sondern auch deren Tätigkeit als solche des Berufsträgers erkennbar und damit ihm persönlich zurechenbar ist. Danach reicht es nicht aus, wenn der Berufsträger sich nur noch um besonders wichtige oder besonders schwierige Aufträge kümmert, die einfachen oder weniger bedeutsamen aber ganz seinen Mitarbeitern überlässt.

BFH v. 20.4.1989 – IV R 299/83, BStBl. II 1989, 727, betr. Bauingenieure in Sozialität; BFH v. 30.9.1999 – V R 56/97, BFH/NV 2000, 284; nach BFH v. 1.2.1990 – IV R 140/88, BStBl. II 1990, 507, kann auch bei einem Facharzt für Labormedizin mit einer durchschnittlich zu geringen eigenverantwortlichen Beteiligung an der Erledigung der im Wesentlichen von Mitarbeitern ausgeführten Aufträge nicht zwischen Einzelaufträgen mit höherem (eigenen) Betreuungsaufwand und anderen als gewerblich anzusehenden Aufträgen unterschieden werden; zur GewStPfl. eines selbständigen Laborarztes bei Beschäftigung eines nicht kontrollierten und nicht beaufsichtigten angestellten Laborarztes FG Köln v. 1.9.2007 – 9 K 2035/07, Medizinrecht 2008, 320, rkr., mit Anm. Kuntzel, Medizinrecht 2008, 321; Holzinger, PFB 2008, 2.

Die Tatbestandsmerkmale „leitend“ und „eigenverantwortlich“ stehen selbständig nebeneinander. Auch eine besonders intensive leitende Tätigkeit, zu der ua. die Organisation des Sach- und Personalbereichs, Arbeitsplanung, Arbeitsverteilung, Aufsicht über Mitarbeiter und deren Anleitung und die stichprobenweise Überprüfung der Erg. gehören, vermag daher die eigenverantwortliche Tätigkeit nicht zu ersetzen (vgl. zB BFH v. 5.6.1997 – IV R 43/96, BStBl. II 1997, 681; BFH v. 30.9.1999 – V R 56/97, BFH/NV 2000, 284; BFH v. 20.12.2000 – XI R 8/00, BStBl. II 2002, 478).

Rechtsfolge fehlender „Leitung“ und „Eigenverantwortlichkeit“: Überlässt der Freiberufler Aufträge angestellten fachlich vorgebildeten Mitarbeitern zur alleinigen und nicht überwachten Ausführung, erzielt er hinsichtlich dieser Aufträge gewerbliche Einkünfte und nur im Übrigen – hinsichtlich der von ihm

leitend und eigenverantwortlich ausgeführten Tätigkeit – Einkünfte iSd. § 18 Abs. 1.

BFH v. 8.10.2008 – VIII R 53/07, BStBl. II 2009, 143, mit Anm. *Kratzsch*, PFB 2009, 30, betr. Trennbarkeit zwischen freiberuflichen Einkünften eines Statikers und seinen gewerblichen Einkünften aus der von einem Angestellten eigenverantwortlich ausgeübten Statikertätigkeit; s. aber FG Sachs.-Anh. v. 24.8.2006 – 1 K 30035/02, EFG 2007, 587, rkr., mit Anm. *Streit*, PFB 2007, 137, zur unschädlichen erkennbar vorübergehenden Beschäftigung eines angestellten Zahnarztes, vgl. dazu auch *Sterzinger*, NJW 2008, 20; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BFH/NV 2015, 597, mit Anm. *Olbing*, AnwBl. 2016, 33, betr. Überlassung von Insolvenzverwaltermandaten durch eine RA-GbR zur alleinigen und nicht überwachten Ausführung an einen angestellten RA mit der Folge, dass die daraus erzielten Erlöse der GbR nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 zur Gewerblichkeit aller Einkünfte der GbR führen, wenn ihr Anteil am Gesamtnettoerlös der Gesellschaft die Bagatellgrenze von 3 % überschreitet.

234 dd) Eigenverantwortlichkeit und Zahl der Mitarbeiter

Nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 kann eine freiberufliche Tätigkeit unabhängig von der Zahl der beschäftigten Hilfskräfte vorliegen. Das Gesetz enthält keine Vorgaben über die zulässige Höchstzahl von Mitarbeitern. Zweifel an der Freiberuflichkeit ergeben sich deshalb erst dann, wenn die Zahl der qualifizierten Mitarbeiter es fraglich erscheinen lässt, ob noch eine persönliche Berufsausübung gegeben ist (vgl. BFH v. 30.9.1999 – V R 56/97, BFHE 189, 569; BFH v. 14.3.2007 – XI R 59/05, BFH/NV 2007, 1319; *Frick/Spatschek*, DB 1995, 239). Mit einer großen Anzahl von Mitarbeitern wird meist auch eine Vielzahl zu erledigender Aufträge einhergehen.

Berufsspezifische Gesamtbetrachtung erforderlich: Ebenso wie nach alter Rechtslage (s. Anm. 225) kommt es auf die gesamten Verhältnisse des einzelnen Falls an. Je nach Art des Berufs kann eine geringere oder größere Zahl von Mitarbeitern eigenverantwortlich geleitet werden (BFH v. 29.7.1965 – IV 61/65 U, BStBl. III 1965, 557; FG Münster v. 14.4.1966 – I-V c 23-27/61, EFG 1967, 29, rkr.). Im Unterschied zur früheren Rspr. ist aber die Zahl der Mitarbeiter für sich allein nicht entscheidend (BFH v. 29.7.1965 – IV 61/65 U, BStBl. III 1965, 557; Abschn. 14 Abs. 3 GewStR 1974). Einerseits kann der Stpfl. eine größere Zahl fachlich Vorgebildeter beschäftigen und gleichwohl unter Anwendung seiner Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig sein, zB der Architekt, der die Bauaufsicht Bauingenieuren überträgt, der Steuerberater, der Fachkräfte für den Entwurf von Rechtsbehelfsbegründungen, Gutachten, StErklärungen und dergleichen beschäftigt, während er selbst die Arbeiten prüft und die Entsch. trifft, so dass auch die Tätigkeit der Mitarbeiter „den Stempel der Eigenpersönlichkeit“ des Berufstätigen trägt.

BFH v. 29.7.1965 – IV 61/65 U, BStBl. III 1965, 557; BFH v. 4.10.1966 – I 249/63, BStBl. III 1966, 685, betr. Fahrschule, folgend FG Berlin v. 21.5.1969 – VI 56/68, EFG 1969, 604, rkr.; BFH v. 11.9.1968 – I R 173/66, BStBl. II 1968, 820, betr. Ingenieur; BFH v. 1.6.1987 – V B 22/86, BFH/NV 1988, 55; BFH v. 7.5.1997 – V B 112/96, BFH/NV 1997, 800, betr. Pflegedienst mit 20 Angestellten und 94 zu betreuenden Patienten; BFH v. 5.6.1997 – IV R 43/96, BStBl. II 1997, 681, betr. Pflegedienst mit acht angestellten fachlich qualifizierten Mitarbeitern; BFH v. 10.6.1997 – V B 62/96, BFH/NV 1998, 224; BFH v. 21.1.1999 – XI B 126/96, BFH/NV 1999, 822, betr. Kranken-

pflegestation mit 15 Mitarbeitern; BFH v. 30.9.1999 – V R 56/97, BFH/NV 2000, 284, betr. Krankenpflegedienst mit 94 Mitarbeitern. Zur Verfassungsmäßigkeit der sog. Stempeltheorie s. Anm. 236.

Gewerblichkeit nur in Ausnahmefällen: Die Grenze zum Gewerbebetrieb wird nur in Ausnahmefällen überschritten. Dies lässt sich an folgenden Berufstätigkeiten aufzeigen:

- *Wirtschaftsprüfer:* So wird ein Wirtschaftsprüfer manchmal mehr als die standesrechtl. zugelassene Zahl der Mitarbeiter beschäftigen können, ohne dabei die fachliche Leitung und Eigenverantwortlichkeit zu verlieren, zumal eine größere Zahl von Prüfern oft schon für einen einzelnen Auftrag erforderlich ist. Es ist gleichgültig, ob die Mitarbeiter als ArbN oder als sog. freie Mitarbeiter beschäftigt werden (s. auch Anm. 181 ff.). Andererseits kann der Stpfl. aber schon bei der Beschäftigung eines einzigen fachlich vorgebildeten Mitarbeiters Gewerbetreibender sein, wenn er die Berufstätigkeit durch Mitarbeiter ausüben lässt und sich auf die kaufmännische Leitung beschränkt.

Beispiel:

Ein Steuerberater beschäftigt einen Kollegen, der die Prüfungen und Beratungen selbstständig durchführt, während der Stpfl. sich auf die Repräsentation, die Überwachung des Büropersonals, die Einziehung der Honorare und dergleichen beschränkt.

Der Wirtschaftsprüfer darf sich allerdings nicht auf die Leitung des Prüfungseinsatzes in organisatorischer Hinsicht und auf die Schlussbesprechungen mit den Mandanten beschränken, sondern muss die Prüfungen selbst fachlich leiten und überwachen sowie die von seinen Mitarbeitern erstatteten Berichte prüfen. Die Regelungen des § 44 WPO können – auch wenn sie für die estl. Prüfung der Eigenverantwortlichkeit nach Maßgabe des Abs. 1 Nr. 1 nicht bindend sind – Anhaltspunkte für die Abgrenzung bieten.

Insbesondere übt danach eine eigenverantwortliche Tätigkeit nicht aus, wer sich als zeichnungsberechtigter Vertreter oder Angestellter an Weisungen zu halten hat, die ihn verpflichten, Prüfungsberichte und Gutachten auch dann zu unterzeichnen, wenn ihr Inhalt sich mit seiner Überzeugung nicht deckt (§ 44 Abs. 2 WPO).

- *Steuerberater und Steuerbevollmächtigte:* Entsprechendes gilt auch für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte. Bei der Einschaltung von Hilfskräften zB für Buchungsarbeiten müssen sie sich zumindest durch Stichproben von der Richtigkeit der Buchungen überzeugen und erforderlichenfalls selbst die Buchungen eingeben sowie bei Einrichtung oder Umstellung einer Buchführung die Durchführung selbst regeln und überwachen (BFH v. 15.5.1963 – I 245/59, StRK EStG [bis 1974] § 18 R. 286). Nach OFD Kiel (OFD Kiel v. 23.11.1960, FR 1961, 143) ist dabei nicht kleinlich zu verfahren. Auf die Zahl der Hilfskräfte und auf das Verhältnis der Umsätze aus Steuerberatung und aus Buchführung kommt es für sich allein nicht an. Je nach Zahl der Mitarbeiter und der Art der Tätigkeit im einzelnen Fall kann aber die Grenze überschritten werden, bis zu der der Stpfl. in der Lage ist, auf die Tätigkeit der Mitarbeiter noch aufgrund seiner Fachkenntnisse so weit Einfluss zu nehmen, dass er eigenverantwortlich tätig wird.

BFH v. 29.7.1965 – IV 61/65 U, BStBl. III 1965, 557, betr. Steuerberater mit 53 Mitarbeitern in seiner Buchstelle: Gewerbe. Bei 20 bis 25 Mitarbeitern wird die Führung einer Buchstelle regelmäßig noch ein freier Beruf sein (glA

BFH v. 2.8.1962 – IV 75/59, DB 1962, 1459, betr. im Handelsregister eingetragene landwirtschaftliche Buchstelle mit 25 Mitarbeitern; *Abele*, DStR 1966, 756; DStPr. EStG § 18 Nr. 7, übrigens beispielhaft dafür, wie die Umstände des einzelnen Falles zu würdigen und von anderen, in der Rspr. beurteilten Fällen abzugrenzen sind). Ein Steuerbevollmächtigter, der in seiner Praxis mit bis zu 20 fachlich vorgebildeten Hilfskräften jährlich rund 13000 Anträge auf LStJA bzw. EStErklärungen von ArbN bearbeitet, ist – auch wenn er die Hilfskräfte regelmäßig schult, ihnen im Einzelfall Weisungen erteilt und telefonisch oder über Funk „jederzeit erreichbar ist“ – nicht mehr eigenverantwortlich iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 tätig (FG Düss. v. 17.3.1993 – 14 K 112/88 G, EFG 1993, 512, rkr.).

Eigenverantwortliche Tätigkeit bei Übertragung selbständiger Arbeitsbereiche: Die selbständige, zT unkontrollierte Tätigkeit qualifizierter Mitarbeiter, zB auf bestimmten Gebieten des StRechts (LSt, USt, Doppelbesteuerung und dergleichen) schließt eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit des selbständigen Steuerberaters nicht aus; es genügt, wenn er sich auf anderen, überdies für die stl. Belastung des Mandanten wichtigeren Steuergebieten selbst als fachlicher Leiter der Arbeit seiner Angestellten betätigt.

235 ee) Anwendungsfälle der eigenverantwortlichen Tätigkeit

Architekt: Eigenverantwortlichkeit für Architekt mit 74 Mitarbeitern bejaht (BFH v. 2.8.1962 – IV 225/58 U, BStBl. III 1962, 420).

Ärztliche Tätigkeiten sind vielfältig; es gilt daher zu unterscheiden.

► **Laborarzt:** Eigenverantwortlichkeit verneinen BFH (BFH v. 25.11.1975 – VIII R 116/74, BStBl. II 1976, 155, bei einem Arzt mit drei angestellten Ärzten und 61 weiteren Mitarbeitern in einem Untersuchungsinstitut; BFH v. 21.3.1995 – XI R 85/93, BStBl. II 1995, 732, bei einem Arzt mit 50 bis 55 Arbeitskräften sowie täglich anfallenden 1577 Untersuchungen). Nach BFH v. 25.11.1975 (BFH v. 25.11.1975 – VIII R 116/74, BStBl. II 1976, 155) ist ein Untersuchungsinstitut für medizinische Mikrobiologie und klinische Chemie als Gewerbebetrieb anzusehen, wenn es rund 325 Aufträge täglich bearbeitet und damit der Inhaber nicht in der Lage ist, die Bearbeitung jedes einzelnen Auftrags eigenverantwortlich zu leiten.

Dagegen ist vorgebracht worden, die verantwortliche Leitung einer Laborarztpraxis erfordere keine direkte Mitarbeit am einzelnen Auftrag (*Kurth/Prinz*, Die steuerliche Qualifikation der Tätigkeit eines Arztes für Laboratoriumsmedizin, 1980). Demgegenüber weist der BFH uE zu Recht darauf hin, dass der durch die Zahl der Aufträge und der angestellten Mitarbeiter gekennzeichnete Umfang einer Praxis eines einzelnen Arztes für Laboratoriumsmedizin nicht beliebig vergrößert werden kann, ohne dass seine Freiberuflichkeit in Frage gestellt wird (ebenso *Schaper/Neufang*, Inf. 1992, 154). Zum einen setzt der Zweck des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, die persönliche Arbeit stl. zu begünstigen, voraus, dass der Stpfl. nicht nur Urheber des Arbeitsergebnisses ist, sondern diesem den „Stempel seiner persönlichen Arbeit aufdrückt“ (BFH v. 7.10.1987 – X B 54/87, BStBl. II 1988, 17; BFH v. 10.6.1988 – III R 118/85, BStBl. II 1988, 782, mit Anm. HFR 1988, 631). Daran fehlt es, wenn wegen der Vielzahl der Aufträge deren Bearbeitung im Wesentlichen durch Mitarbeiter des Berufsangehörigen erfolgen muss und insoweit nur eine Plausibilitätskontrolle erfolgen kann (vgl.

BFH v. 1.2.1990 – IV R 140/88, BStBl. II 1990, 507, betr. 30 Sekunden zur Überprüfung von 25 bis 30 Untersuchungen; BFH v. 21.3.1995 – XI R 85/93, BStBl. II 1995, 732; BFH v. 19.10.1995 – IV R 45/94, BFH/NV 1996, 463; BFH v. 26.1.2000 – IV B 12/99, BFH/NV 2000, 837, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 16.2.2001 – 1 BvR 806/00, nicht angenommen; nach FG Bremen v. 26.8.1999 – 397115 K 1, EFG 2000, 263, rkr., kann ein Laborarzt auch dann eigenverantwortlich iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 tätig sein, wenn er für einfache Befunde jeweils nur zehn Sekunden benötigt. Entscheidend ist nicht die absolute Zeit, sondern, ob die für den jeweiligen Auftrag angemessene und erforderliche Zeit aufgewendet wurde; *Schaper/Neufang*, Inf. 1992, 154; zu Labormedizin auch *Römermann*, BB 1979, 419; *Wendland*, Arztrecht 2003, 17).

- ▶ *Mehrere Kliniken*: Betreibt ein Arzt mehrere Unfallkliniken an verschiedenen Orten und kann er aufgrund dieser örtlich abgegrenzten Tätigkeitsbereiche lediglich in einer Klinik seine ärztliche Tätigkeit leitend und eigenverantwortlich ausführen, liegt nur insoweit eine freiberufliche, im Übrigen eine gewerbliche Tätigkeit vor (BFH v. 25.10.1963 – IV 373/60 U, BStBl. III 1963, 595).
- ▶ *Beschäftigung angestellter Ärzte durch Ärzte-GbR*: Selbständige Ärzte üben ihren Beruf grds. auch dann leitend und eigenverantwortlich aus, wenn sie ärztliche Leistungen von angestellten Ärzten erbringen lassen. Voraussetzung dafür ist, dass sie aufgrund ihrer Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Tätigkeit ihres angestellten Fachpersonals – patientenbezogen – Einfluss nehmen, so dass die Leistung den „Stempel der Persönlichkeit“ des Stpfl. trägt (BFH v. 22.1.2004 – I R 51/01, BStBl. II 2004, 509). Führt ein selbständiger Arzt die jeweils anstehenden Voruntersuchungen bei den Patienten durch, legt er für den Einzelfall die Behandlungsmethode fest und behält er sich die Behandlung „problematischer Fälle“ vor, ist diese Voraussetzung erfüllt. Darüber hinausgehend die unmittelbare Beteiligung der Gesellschafter der Ärzte-GbR an jeder ärztlichen Leistung ihrer angestellten Ärzte zu verlangen, würde die Anforderungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 überdehnen und faktisch den Einsatz fachlich vorgebildeten Personals im Bereich der Heilberufe ausschließen, obwohl der Gesetzgeber keinen Bereich der freien Berufe iSd. Abs. 1 Nr. 1 nach Wortlaut und Zweck der Vorschrift von dieser Möglichkeit des Einsatzes fachlich vorgebildeter Mitarbeiter hat ausschließen wollen (BFH v. 16.7.2014 – VIII R 41/12, BStBl. II 2015, 216, mit Anm. *Brandt*, StBp. 2015, 138; *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 7/2015 Anm. 1; *Reiter* EStB 2015, 46; *Pezzer* BFH/PR 2015, 83).

Erzieherische Tätigkeit: Beschränkt sich der Inhaber eines Erziehungsheims auf die Wirtschaftsleitung und überlässt er die pädagogische Leitung einer anderen Person, so übt er keine erzieherische Tätigkeit in leitender und eigenverantwortlicher Weise aus (BFH v. 23.4.1985 – VIII R 171/84, BFH/NV 1985, 70).

Ingenieur: Eigenverantwortlichkeit fehlt nach BFH (BFH v. 11.9.1968 – I R 173/66, BStBl. II 1968, 820) bei einem beratenden Ingenieur und amtlich anerkannten Prüflingenieur für Baustatik mit etwa 75 Angestellten, darunter zwölf fachlich qualifizierten Kräften; nach Hess. FG (Hess. FG v. 28.1.1971 – III 827-828/66, EFG 1971, 335, rkr.) für die Gesellschaft eines Ingenieurs und eines Architekten mit rund 200 Angestellten; ebenso FG Berlin (FG Berlin v. 26.6.1973 – V 126/71, EFG 1973, 586, rkr.) in ausdrücklicher Abweichung von den (nach

BFH v. 26.1.2011 – VIII R 3/10, BStBl. II 2011, 498, unverändert fortgeltenden Grundsätzen des BFH (BFH v. 11.9.1968 – I R 173/66, BStBl. II 1968, 820) für die Gesellschaft zweier Ingenieure, darunter eines Prüfsingenieurs für Baustatik, mit 17 Angestellten, idR Ingenieuren, sowie nach BFH v. 14.5.2019 – VIII R 35/16, BStBl. II 2019, 580) für die Gesellschafter einer Kfz-Prüfgesellschaft, bei der von 9276 Prüfungen 7965 durch angestellte Prüfsingenieure – ohne Beteiligung von Gesellschaftern der Gesellschaft – durchgeführt werden.

Krankengymnast oder Masseur: Die Ausführungen zur laborärztlichen Tätigkeit gelten nach FG München (FG München v. 11.11.1993 – 13 K 1398/93, EFG 1994, 531, rkr.) entsprechend für einen Krankengymnasten und Masseur, der eine größere Anzahl von Arbeitskräften beschäftigt, gleichzeitig eine medizinische Badeanstalt betreibt und mit diesen Tätigkeiten einen Jahresumsatz von 800 000 DM erzielt: mangels eigenverantwortlicher Ausübung der Tätigkeit ist diese als gewerblich anzusehen (zur Eigenverantwortlichkeit von Krankengymnasten auch BFH v. 14.3.2007 – XI R 59/05, BFH/NV 2007, 1319).

Keine eigenverantwortliche Tätigkeit liegt vor, wenn in einer ein Kurbad betreibenden GbR ein medizinischer Bademeister und ein staatlich geprüfter Masseur lediglich überwachend und kontrollierend tätig sind, während Massagen und Bäder von fachlich vorgebildeten ArbN verabreicht werden (DStPr. EStG § 15 Nr. 149). Ebenso fehlt es an der erforderlichen Eigenverantwortlichkeit, wenn ein Masseur in einer zweiten BS dauerhaft einen Vertreter beschäftigt, mit dessen Tätigkeit der Betrieb dieser BS steht und fällt (BFH v. 19.10.1995 – IV R 11/95, BFH/NV 1996, 464).

Krankenpflegedienst einer Krankenschwester mit 94 Mitarbeitern kann kaum noch hinreichend eigenverantwortlich betrieben werden (BFH v. 30.9.1999 – V R 56/97, BFHE 189, 569; ebenso zu Pflegedienst mit acht bzw. 15 oder 20 angestellten Krankenschwestern oder Pflegern BFH v. 7.5.1997 – V B 112/96, BFH/NV 1997, 800, betr. Pflegedienst mit 20 Angestellten und 94 zu betreuenden Patienten; BFH v. 5.6.1997 – IV R 43/96, BStBl. II 1997, 681; BFH v. 10.6.1997 – V B 62/96, BFH/NV 1998, 224).

Künstler:

- ▶ **Graphiker:** Eigenverantwortlich tätig ist ein Gebrauchsgraphiker (vorausgesetzt, dass seine Tätigkeit als eine künstlerische anzuerkennen ist), der die Entwürfe selbst anfertigt und nur die auftragsfertige Ausführung seinen Mitarbeitern nach seinen Anweisungen überlässt (BFH v. 25.7.1963 – IV 204, 205/59, StRK EStG [bis 1974] § 18 R. 292).
- ▶ **Musiker:** Das Erfordernis leitender und eigenverantwortlicher Ausübung freiberuflicher Tätigkeit erfüllt auch der Leiter eines Musikensembles selbst ebenso wie die Musiker des Ensembles (BFH v. 27.6.1985 – I R 22/81, BFH/NV 1985, 17).

Schriftsteller: Auch ein freiberuflicher Schriftsteller kann sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedienen (§ 18 Abs. 1 Satz 3), sofern sich das geschaffene Werk trotz dieser Mithilfe anderer auf seine persönliche Arbeitskraft, seine Fachkenntnisse sowie auf seine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit zurückführen lässt: Er muss die Arbeit (mit-)leisten, welche den Kern der Tätigkeit bildet und sie zu einer freiberuflichen macht (BFH v. 25.11.1975 – VIII R 116/74, BStBl. II 1976, 155, zum Begriff der Eigenverantwortlichkeit). Diese Voraussetzung ist bei einem Schriftsteller, der sich der Mithilfe

fremder Personen bedient, nach BFH (BFH v. 11.5.1976 – VIII R 111/71, BStBl. II 1976, 641) nur gegeben, wenn sich die Mithilfe auf das Zuarbeiten, die Stoffsammlung beschränkt und er selbst sich die abschließende Abfassung des Werks vorbehält.

Die Ausgabe von Richtlinien für die Abfassung, das Korrekturlesen und gelegentliche Verbesserungen der Artikel sowie die spätere Veröffentlichung unter seinem Namen genügen diesen Anforderungen nicht und machen das fremde Gedankengut nicht zu seinem eigenen (*Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 113 [6/2014]; aA *Schick*, StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 18 R. 479).

Steuerbevollmächtigte und Steuerberater sowie Wirtschaftsprüfer: Siehe Anm. 234.

Unterrichtende Tätigkeit: Siehe Anm. 123.

ff) Tätigkeit aufgrund eigener Fachkenntnisse

236

Eigene Fachkenntnisse sind zu bejahen, wenn der Stpfl. selbst über die Kenntnisse verfügt, die für die Ausübung der ihrer Art nach freiberuflichen Tätigkeit entsprechend dem Berufsbild und insbes. den dazu bestehenden Ausbildungsordnungen erforderlich sind.

Daran fehlt es, wenn eine PersGes., die ihren Kunden im Rahmen einheitlicher Aufträge nicht nur Übersetzungen in Sprachen liefert, die ihre Gesellschafter beherrschen, sondern – durch Zukauf von Fremdübersetzungen – regelmäßig und in nicht unerheblichem Umfang auch in anderen Sprachen (BFH v. 21.2.2017 – VIII R 45/13, BStBl. II 2018, 4, mit Anm. *Kanzler*, FR 2017, 781; *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 33/2017 Anm. 4, *Werth*, BFH/PR 2017, 292).

Soll bei Fehlen einer entsprechenden Ausbildung allein von der Art der ausgeübten Tätigkeit auf den Kenntnisstand und die Qualifikation des Berufsausübenden geschlossen werden, so muss diese Tätigkeit alle wesentlichen Bereiche, in denen Angehörige des Vergleichsberufs normalerweise ausgebildet werden, widerspiegeln (BFH v. 14.3.1991 – IV R 135/90, BStBl. II 1991, 769).

Tätigkeit aufgrund eigener Fachkenntnisse setzt voraus, dass der Stpfl. fachlich vorgebildet ist und seine Aufträge auf der Grundlage dieser fachlichen Vorbildung nicht lediglich durch die fachliche Arbeit von Mitarbeitern ausführen lässt, sondern insoweit selbst leitend und eigenverantwortlich tätig ist (vgl. H 15.6 EStH mit Beispielen).

- *Stempeltheorie des BFH:* Nach stRspr. des BFH setzt der Zweck des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, die persönliche Arbeit stl. zu begünstigen, voraus, dass der Stpfl. nicht nur Urheber des Arbeitsergebnisses ist, sondern diesem durch seine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit auf der Grundlage seiner eigenen Fachkenntnisse den „Stempel seiner persönlichen Arbeit“ aufdrückt (BFH v. 7.10.1987 – X B 54/87, BStBl. II 1988, 17; BFH v. 10.6.1988 – III R 118/85, BStBl. II 1988, 782, mit Anm. HFR 1988, 631). Daran fehlt es, wenn wegen der Vielzahl der Aufträge deren Bearbeitung im Wesentlichen durch Mitarbeiter des Berufsangehörigen erfolgen muss und insoweit nur eine Plausibilitätskontrolle erfolgen kann (vgl. BFH v. 1.2.1990 – IV R 140/88, BStBl. II 1990, 507, betr. 30 Sekunden zur Überprüfung von 25 bis 30 Untersuchungen in einem medizinischen Labor; *Schaper/Neufang*, Inf. 1992, 154; vgl. auch *Römermann*, BB 1998, 1520).

- ▷ *Verfassungsmäßigkeit der Stempeltheorie*: Diese sog. Stempeltheorie ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden: Nach BVerfG liegt eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes nicht vor, wenn die BFH-Rspr. zur einheitlichen Konkretisierung des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 auch für die Freiberuflichkeit eines Arztes darauf abstelle, dass die Tätigkeit seiner Hilfskraft den „Stempel der Persönlichkeit des Arztes“ trage (BVerfG v. 17.8.1989 – 1 BvR 999/87, HFR 1990, 385, betr. erfolglose Verfassungsbeschwerde gegen BFH v. 1.6.1987 – V B 22/86, BFH/NV 1988, 55).
- ▷ *Stellungnahme*: Dem BFH ist in seiner Auslegung der Begriffe „eigenverantwortliche und leitende Tätigkeit aufgrund eigener Fachkenntnisse“ (s. auch Anm. 233) grds. zuzustimmen. Fraglich kann jedoch im einzelnen Fall sein, wie weit die fachliche Einflussnahme des Stpfl. auf die Tätigkeit seiner Mitarbeiter gehen muss. Das StÄndG v. 30.7.1960 sollte das Merkmal der Vervielfältigung der Arbeitskraft durch andere Merkmale ersetzen (s. Anm. 233). Die Anforderungen an die Art der Tätigkeit des Stpfl. dürfen daher nicht dazu führen, dass schon die Beschäftigung qualifizierter Mitarbeiter allein den Stpfl. wieder wie früher zum Gewerbetreibenden macht. Eine eigenverantwortliche Tätigkeit unter Einsatz der eigenen Fachkenntnisse kann daher uE nur in den seltenen Fällen verneint werden, in denen die große Zahl der Mitarbeiter es dem Stpfl. unmöglich macht, fachlich auf die Tätigkeit der Mitarbeiter einen ins Gewicht fallenden Einfluss auszuüben (wie zB in den o.g. Privatschulfällen, Anm. 234).

Dagegen kann nicht verlangt werden, dass der Stpfl. alle wesentlichen oder gar entscheidenden Teile der Arbeiten selbst ausführt (BFH v. 16.7.2014 – VIII R 41/12, BStBl. II 2015, 216; ähnlich *Abele*, DStR 1966, 754: Überschaubarkeit und Überprüfbarkeit der Mitarbeiter muss genügen).

237–239 Einstweilen frei.

240 5. Vertretung bei vorübergehender Verhinderung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 4)

Als Sonderfall der Mithilfe qualifizierter Personen sieht Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 vor, dass eine Vertretung im Fall vorübergehender Verhinderung der Annahme einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit (s. Anm. 232f.) nicht entgegensteht.

Die vorübergehende Vertretung des Stpfl. durch qualifizierte Kräfte ist unschädlich; daraus folgt im Umkehrschluss, dass eine dauerhafte Vertretung zu gewerblichen Einkünften führt. Der Berufsträger darf weder die Leitung noch die Verantwortlichkeit einem Geschäftsführer oder Vertreter übertragen (BFH v. 19.10.1995 – IV R 11/95, BFH/NV 1996, 464). Unschädlich ist es nur, wenn der Berufsträger die Berufstätigkeit nur vorübergehend nicht selbst ausüben kann, zB wegen einer Erkrankung, eines Urlaubs oder der Zugehörigkeit zu einer gesetzgebenden Körperschaft oder der Ableistung des Wehrdienstes (Abschn. 136 Abs. 2 Satz 9 EStR bis 1990; H 136 „Mithilfe anderer Personen“ aE EStH). Zur Selbständigkeit des Vertreters in der Zeit der Vertretung wegen fehlender Weisungsbefugnis des Praxisinhabers in fachlicher Hinsicht und hinsichtlich des operativen Geschäfts während der Vertretung s. *Bowitz*, StB 2015, 185.

- **Abgeordnete:** Für Abgeordnete gilt dies auch im Hinblick auf BVerfG v. 5.11.1975 (BVerfG v. 5.11.1975 – 2 BvR 193/74, FR 1975, 584 = NJW 1975, 2331). Selbst wenn danach der Abgeordnetenberuf als Vollzeitberuf (*full-time job*) anzusehen ist, kann nicht für jeden Abgeordneten die Absicht zur fortlaufenden Kandidatur auch in den folgenden Legislaturperioden unterstellt werden. Er erhält durch den Wähler lediglich ein Mandat für eine Legislaturperiode. Vor jeder neuen Wahl hat der Abgeordnete zu entscheiden, ob er wiederum kandidieren will; sodann ist der Erfolg der ggf. angestrebten Kandidatur von der Aufstellung durch eine Partei sowie von einem entsprechenden Votum der Wähler abhängig. Diese Umstände rechtfertigen noch nicht die Annahme, der Berufsträger sei im Falle seiner Wahl zum Abgeordneten auf Dauer verhindert (vgl. o.V., FR 1981, 219).

Eine absolute Zeitgrenze lässt sich nicht angeben; eine entscheidende Rolle spielt der Anlass der Vertretung. Schlägt eine zunächst vorübergehend erscheinende Verhinderung in eine endgültige um, so endet die selbstständige Tätigkeit (glA *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 85). Vorübergehende Verhinderung iSv. § 18 ist allerdings nur bei Berufen möglich, in denen eine Vertretung überhaupt denkbar ist, nicht also bei schriftstellerischer oder künstlerischer Tätigkeit (glA *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 85).

Keine vorübergehende Verhinderung mehr, wenn eine Fahrtschullehrer, der krankheitsbedingt den Fahrunterricht durch einen angestellten Fahrlehrer erteilen lässt, nicht in absehbarer Zeit wieder eigenverantwortlich tätig sein kann, weil er selbst nach einem Herzinfarkt nur noch tageweise tätig sein kann (DStPr. EStG § 15 Nr. 152).

Einstweilen frei.

241–245

III. Einkünfte der staatlichen Lotterieeeinnehmer (Abs. 1 Nr. 2)

246

Schrifttum: *Leingärtner*, Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht der Lotterieeeinnehmer, FR 1957, 387; *Eppler*, Zur Besteuerung der Lotterieeeinnehmer, DStR 1987, 84.

Staatlicher Lotterieeeinnehmer ist ein Einnehmer aus Lotterien, die vom Staat selbst direkt, also ohne Umweg über eine private Körperschaft in der Form einer rechtsfähigen Anstalt oder in der Form einer KapGes. veranstaltet werden (BFH v. 24.10.1984 – I R 158/81, BStBl. II 1985, 223). Zu den staatlichen Lotterien gehören in erster Linie die Klassenlotterien, aber auch zB das Südlotto, das Nordwestlotto und ein Teil des Fußballtotos; diese Lotterien sind Zweige des staatlichen Lotterieunternehmens des betreffenden Landes, die Lotterieeeinnehmer sind Beauftragte der staatlichen Lotterieverwaltung (zum Begriff des Lotterieeeinnehmers vgl. *Leingärtner*, FR 1957, 387; zum Begriff der staatlichen Lotterie s. auch BFH v. 14.3.1961 – I 240/60 S, BStBl. III 1961, 212; BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/62, BStBl. III 1964, 190).

Hält der Lotterieeeinnehmer sog. Lagerlose vorrätig, durch die er selbst an den einzelnen Losziehungen der Lotterie teilnimmt (vgl. BFH v. 25.3.1976 – IV R 205/75, BStBl. II 1976, 576), so gehören die Lotteriegewinne zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit. Unterhält der Stpfl. einen Gewerbebetrieb, sind die entsprechenden Gewinne den gewerblichen Einkünften zuzurechnen (*Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 135; s. auch *Eppler*, DStR 1987, 85).

Subsidiarität gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb: Lotterieeeinnnehmer haben nur dann Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn die Einkünfte nicht den gewerblichen zuzurechnen sind. Einen Gewerbebetrieb haben solche Lotterieeeinnnehmer dann, wenn sie den Betrieb nach kaufmännischen Grundsätzen führen, insbes. wenn neben der staatlichen Lotterie noch sonstige Lotterien geführt werden, oder wenn der Lotterriebetrieb Hilfs- oder Nebengeschäft eines Gewerbebetriebs ist (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 310/83, BStBl. II 1986, 719; glA *Hutter in Blümich*, § 18 Rz. 167 [6/2014]; *Güroff in LBP*, § 18 Rz. 327 [6/2014]).

Nach FG Münster v. 17.4.1980 – I 1368/77 G, EFG 1981, 191, rkr., sind der Betrieb eines Fotofachgeschäfts und ein in demselben Verkaufsraum betriebener Losverkauf nach der Verkehrsauffassung getrennt zu beurteilen. Einkünfte der Bezirksvertreter einer staatlichen Lotterie sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da die Bezirksvertreter keine Lotterieeeinnnehmer sind (BFH v. 4.7.1968 – IV R 77/67, BStBl. II 1968, 718; ebenso *Wacker in Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 138; FG Ba.-Württ. v. 12.9.2001 – 2 K 3/01, UStB 2002, 78, rkr., mit Anm. *Weigel*; aA noch BFH v. 15.6.1960 – IV 49/58 U, BStBl. III 1960, 349).

Vgl. Anm. 600 „Lotterieeeinnnehmer“, „Wetteinnnehmer“. Zur GewStBefreiung der staatlichen Lotterieeeinnnehmer s. § 13 GewStDV, Abschn. 25 Abs. 1 GewStR.

247–250 Einstweilen frei.

IV. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (Abs. 1 Nr. 3)

Schrifttum: *Lohmeyer*, Zur Gewerbesteuerpflicht des Hausverwalters, DStR 1968, 760; *Siebeck*, Die steuerrechtliche Behandlung der Entschädigung für Organmitglieder, SdO 1969, 181; *Koppe*, Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Ziff. 5 und 6 UStG für die Umsätze der Angehörigen eines freien Berufes aus der Tätigkeit der in § 18 Abs. 1 Ziff. 3 EStG bezeichneten Art, DStR 1975, 325; *Herold*, Der Vergütungsanspruch des Hausverwalters, DWW 1977, 109 und FWW 1977, 37; *Wiesner*, Pflegeeltern, DAVorm 1982, 849; *Kühnel*, Zur Besteuerung der Tagesmütterstätigkeit, Stbg 1983, 133; *Lothmann*, Geschlossene Immobilienfonds – Die einkommensteuerliche Behandlung der Komplementärvergütung, BB 1986, 2099; *Streck*, Der Steuerberater als Testamentsvollstrecker und Vermögensverwalter, in Verband der Steuerberatenden Berufe in Niedersachsen, Harzburger Protokoll 1990, 1990, 309; *Kanzler*, Der Rechtsanwalt als Konkursverwalter oder zu den Gefahren einer gemischten Tätigkeit, FR 1994, 114; *Korn*, Probleme bei der ertragsteuerlichen Abgrenzung zwischen freier Berufstätigkeit und Gewerbe, DStR 1995, 1249; *Urbahns*, Die einkommensteuerliche Behandlung der Einnahmen aus Kinderbetreuungsleistungen, Inf. 1997, 521; *Tulloch/Wellich*, Die Ergebnisverteilungsabreden für die Gesellschafter von vermögensverwaltenden Personengesellschaften, DStR 1999, 1093; *Kirnberger*, Gestaltungsmöglichkeiten bei „neuen“ Berufsbildern, EStB 2000, 242; *Quedenfeld*, Zuwendungen an Politiker, PStR 2000, 168; *Sauren*, Steuerrechtliche Qualifikation der Tätigkeit eines Hausverwalters, Inf. 2000, 268; *Schoor*, Gewerbegefährdung bei Angehörigen freier Berufe, StBp. 2000, 225; *Stöcker*, Zuwendungen an Minister und das Steuerrecht, NJW 2000, 609; *Dreher*, Die Besteuerung der Prämienleistungen bei gesellschaftsfinanzierten Directors and Officers-Versicherungen, DB 2001, 996; *Kästner*, Steuerrechtliche Probleme der D&O-Versicherung, DStR 2001, 195; *Kussmaul/Weißmann*, Zur steuerrechtlichen Behandlung von Stock Options, StB 2001, 449; *Haarmann*, Behandlung von Veräußerungsgewinnen, die nicht proportional in Fonds verteilt werden, JbFStR 2002/03, 21; *Herzig/Gocksch*, Die steuerliche Behandlung von Übergewinnanteilen für Sponsoren inländischer Private Equity-Fonds, DB 2002, 600; *Imbeck/Pohl*, Wahl der Gesellschaftsform für die freiberufliche Zusammenarbeit von

Ärzten, von Beratungsberufen und von Architekten: BGB-Gesellschaft – Partnergesellschaft – GmbH und AG, JbFStR 2002/03, 374; *Kreft*, Vermögensverwaltung und Betreuung: Gewerbegefahr für den Freiberufler, ErbBstg 2002, 165; *Maus*, Der Rechtsanwalt als Gewerbetreibender?, ZInsO 2002, 251; *Brandt*, Zur Abgrenzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, aus sonstiger selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb, Inf. 2003, 57; *Kempermann*, Rechts- und Steuerfragen bei freiberuflicher Tätigkeit, StbJb. 2003/04, 379; *List*, Nachhaltiges Erfinden – Ungelöste steuerrechtliche Probleme, DB 2004, 1172; *Kratzsch*, Abgrenzung der selbständigen Tätigkeit vom Gewerbebetrieb, NWB F. 3, 13193; *Bachmann/Ernst*, Besteuerung von Fonds – Gewerblichkeit, gewerbliche Prägung und Infizierung, SteuStud. 2005, 342; *Jahn*, Überblick zur steuerlichen Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit, DB 2005, 692; *Kordes*, Gestaltungen mit Treuhandverhältnissen, GmbH-StB 2006, 44; *Olbing*, Eingriffe in die anwaltliche Berufsfreiheit durch das Steuerrecht, AnwBl. 2006, 221; *Grager/Wichert*, Kinder in Kindertages- und Vollzeitpflege, NWB F. 3, 14579; *Seer*, Der Rechtsanwalt als Gewerbetreibender im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG?, in *Römermann* (Hrsg.), Anwaltschaft und Berufsrecht, FS Wolfgang Hartung, München 2008, 203; *Bernütz/Kreusch/Loll*, Infektion, Abfärbung, Vervielfältigung: Rechtsanwaltssozialtäten und ihre Gefahren der Gewerblichkeit, BRAK-Mitt. 2009, 146; *Grager/Wichert*, Kindertages- und Kindervollzeitpflege, NWB 2009, 128; *Jahn*, Der angestellte Rechtsanwalt als Gewerbesteuerfalle – oder viel Lärm um Nichts?, Steueranwalt 2008/2009, Stuttgart 2009, 85; *Arens*, Betreuung und Verfahrenspflegschaft als Tätigkeit des Rechtsanwalts gemäß § 18 EStG, DStR 2010, 33; *Dahns*, Die steuerliche Behandlung der Tätigkeit anwaltlicher Berufsbetreuer, NJW-Spezial 2010, 574; *Jesch/Geyer*, No Arbitration without Taxation? – Beauftragung, Vergütung und Besteuerung des Schiedsrichters i.R.d. Schiedsrichtertrags, DStZ 2010, 252; *Kratzsch*, Angestellte Mitarbeiter und das gewerbesteuerliche Infektionsrisiko, PFB 2010, 176; *Otto*, Übergangsgewinn bei Rechtsanwältin, NJW 2010, 3601; *Strothenke*, Wegzug und Zuzug von Aufsichtsratsmitgliedern, IStR 2010, 350; *Bisle*, Keine Gewerbesteuerpflicht des Insolvenzverwalters bei eigenverantwortlicher Tätigkeit des Berufsträgers – BFH gibt Vervielfältigungstheorie auf, GWR 2011, 154; *Grager*, Kindervollzeitpflege, NWB 2011, 2120; *Lohse/Zanziger*, Rechtsprechungsänderungen des BFH bei Ertragsteuern und bei der Umsatzsteuer im Jahre 2010, DStR 2011, 837; *Ritzrow*, Sonstige selbständige Arbeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, EStB 2011, 227; *Siemon*, Der Insolvenzverwalter ist nicht gewerbesteuerpflichtig – Das Ende der Vervielfältigungstheorie, ZInsO 2011, 764; *Tegelkamp/Krüger*, Der Fiskus und das Ehrenamt, ZErB 2011, 125; *Atilgan*, Gewerbesteuerliche Risiken bei Freiberuflern, BB 2018, 2967.

1. Regelungsinhalt und Bedeutung der Abgrenzung zu den Tätigkeiten iSd. Abs. 1 Nr. 1 und 2

251

Abs. 1 Nr. 3 will die Besteuerung sonstiger, in Nr. 1 und 2 nicht erfasster selbständiger Tätigkeiten sichern. Bei der Aufnahme bestimmter Tätigkeiten im Gesetzestext (Testamentsvollstrecker usw.) handelt es sich um eine beispielhafte Aufzählung („Regelbeispiele“), die aber ihrer Art nach Hinweise für die Zuordnung anderer Tätigkeiten zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd. Nr. 3 geben (Anm. 252).

Persönliche Ausübung und Vervielfältigungstheorie der bisherigen ständigen Rechtsprechung: Die sonstige selbständige Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 muss grds. persönlich ausgeübt werden. Für sie galt bis in die jüngste Vergangenheit nach stRspr. nicht Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, wonach bei freien Berufen die Mithilfe fachlich vorgebildeter Hilfskräfte unter bestimmten Voraussetzungen unschädlich ist (s. Anm. 226), sondern vielmehr die sog. Vervielfältigungstheorie (s. Anm. 225), nach der die Mitwirkung fachlich vorgebildeter Mitarbeiter die Zuordnung der Einnahmen zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit wegen fehlender ausdrücklicher Zulassung dieser Mitarbeit durch den Gesetz-

geber (im Gegensatz zur ausdrücklichen Zulassung in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 für die sog. Katalogberufe) ausschloss.

BFH v. 13.5.1966 – VI 63/64, BStBl. II 1966, 489, mit zust. Anm. *Gollub*, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 18 R. 388; BFH v. 25.11.1970 – I R 123/69, BStBl. III 1971, 239; BFH v. 11.8.1994 – IV R 126/91, BStBl. II 1994, 936; Umkehrschluss aus § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3; *Kanzler*, FR 1994, 114; FG Köln v. 13.8.2008 – 4 K 3303/06, EFG 2009, 669, rkr.

Aufgabe dieser Rechtsprechung: Diese Rspr. hat der BFH nunmehr ausdrücklich aufgegeben. Danach ist in entsprechender Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 auch für die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit grds. von der Zulässigkeit der Berufstätigkeit unter Einsatz angestellter fachlich vorgebildeter Hilfskräfte auszugehen, ohne dass dadurch die Zuordnung zu den Einkünften nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 in Frage gestellt ist (BFH v. 15.12.2010 – VIII R 50/09, BStBl. II 2011, 506; BFH v. 15.12.2010 – VIII R 12/10, BFH/NV 2011, 1306; BFH v. 15.12.2010 – VIII R 13/10, BFH/NV 2011, 1309; BFH v. 15.12.2010 – VIII R 37/09, BFH/NV 2011, 1303; BFH v. 26.1.2011 – VIII R 29/08, BFH/NV 2011, 1314; BFH v. 26.11.2011 – VIII R 3/10, BStBl. II 2011, 498; zust. *Hutter in Blümich*, § 18 Rz. 173 [6/2014]; *Wacker in Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 23). Zur Begr. hat der BFH zunächst darauf verwiesen, dass der Gesetzgeber des EStG 1934 (s. Anm. 2) für keine der unter den Abs. 1 Nr. 1 bis 3 aufgeführten Tatbestände des § 18 unterschiedliche Anforderungen an die „persönliche“ Ausführung der jeweiligen Berufstätigkeit gestellt hat und dies auch bei Aufnahme der Nr. 4 durch das Gesetz zur Förderung von Wagniskapital v. 30.7.2004 (BGBl. I 2004, 2013) ersichtlich weder im Gesetzestext noch in den Gesetzesmaterialien angesprochen worden ist. Folgerichtig hat die Rspr. deshalb ihre (hohen) Anforderungen an die höchstpersönliche Ausübung der freiberuflichen Tätigkeiten auf der Grundlage der Fassung des EStG 1934 unterschiedslos auf jedwede Berufstätigkeit iSd. Abs. 1 formuliert.

Grundlegend RFH v. 8.3.1939, RStBl. 1939, 577; BFH v. 12.9.1951 – IV 200/51 U, BStBl. III 1951, 197; BFH v. 24.1.1952 – IV 410/51 U, BStBl. III 1952, 64; BFH v. 29.1.1952 – I 65/51 U, BStBl. III 1952, 99; BFH v. 2.10.1952 – IV 474/51 U, BStBl. III 1952, 287; BFH v. 15.10.1953 – IV 221/52 U, BStBl. III 1953, 361; BFH v. 7.11.1957 – IV 668/55 U, BStBl. III 1958, 34; BFH v. 30.7.1959 – IV 447/56, StRK EStG (bis 1974) § 18 R. 127.

Einen davon abweichenden Willen des Gesetzgebers zur Ungleichbehandlung der Tatbestände des Abs. 1 kann nach Ansicht des BFH auch nicht der Regelung in Nr. 1 Sätze 3 und 4 zur zulässigen Beschäftigung von Mitarbeitern in den freien Berufen entnommen werden, die wegen der als unbefriedigend empfundenen Grenzen der Vervielfältigungstheorie (vgl. BRDrucks. 174/1958) durch das StÄndG v. 30.7.1960 eingefügt wurden, denn aus den Gesetzesmaterialien ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber einen unterschiedlichen Handlungsbedarf für den Einsatz von Mitarbeitern im Bereich der Nr. 1 einerseits und den Nr. 2 und 3 gesehen hat. So ist die Regelung in den Sätzen 3 und 4 durch die Prüfbite des BRats an die BReg. – ohne Beschränkung auf Teile der Einkünfte aus selbständiger Arbeit – veranlasst worden, „ob und inwieweit im Rahmen des damals geltenden Rechts die (für alle Tatbestände des § 18 geltende) Vervielfältigungstheorie durch ein anderes Abgrenzungsverfahren ersetzt werden könne“ (BRDrucks. 174/1958). Auch die Begr. zum Entwurf des StÄndG 1960 (BTDrucks. III/1811, 12) zeigt (nur) den Willen des Gesetzgebers,

mit dem StÄndG 1960 diese Bitte – ohne ausdrückliche Beschränkung auf Teile des Anwendungsbereichs des § 18 – aufgreifen zu wollen. Für diese Sichtweise des BFH spricht des Weiteren der aus dem Wortlaut der Nr. 3 („aus sonstiger selbständiger Arbeit“) erkennbare begrenzte Zweck der Norm, lediglich den Kreis der – gewstfreien – Tätigkeiten gegenüber den Regelungen in den Nr. 1 und 2 zu erweitern. Auf dieser Grundlage musste aus der Sicht des Gesetzgebers des StÄndG 1960 zu Recht ein Handlungsbedarf für die Regelung des Mitarbeiterinsatzes bei der freiberuflichen Tätigkeit nur im Bereich Nr. 1 gesehen werden, so dass aus der Stellung der Regelungen der Sätze 3 und 4 in Nr. 1 nicht im Umkehrschluss von einer grundsätzlichen Unzulässigkeit der Mitarbeiterbeteiligung an der Ausübung sonstiger selbständiger Arbeit ausgegangen werden kann. Damit kann auch dahinstehen, ob die generelle Annahme einer solchen Unzulässigkeit – vorbehaltlich einer notwendigen Beschränkung nach dem Wesen einzelner von Nr. 3 erfasster Tätigkeiten – nicht mit dem Gebot verfassungskonformer Auslegung (vgl. BVerfG v. 9.8.1978 – 2 BvR 831/76, BVerfGE 49, 148 [157]) wegen „planwidriger Unvollständigkeit“ des Gesetzes (vgl. zu diesem Kriterium BFH v. 21.5.1987 – IV R 339/84, BStBl. II 1987, 625 [626]) unvereinbar gewesen wäre (zu verfassungsrechtl. Bedenken gegen die Vervielfältigungstheorie auch *Stahlschmidt*, BB 2002, 1727; gegen ihre Anwendung auch *Schmid*, DZWIR 2002, 316).

Keine Anwendung der Nr. 3 auf Subunternehmer: Eine selbständige und eigenverantwortliche Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 übt im Übrigen nur derjenige aus, der unmittelbar zur Verwaltung fremden Vermögens berechtigt und verpflichtet ist. Ein Subunternehmer erfüllt diese Voraussetzungen nicht (BFH v. 28.4.2005 – IV R 41/03, BStBl. II 2005, 611, mit krit. Anm. *Gebhardt*, EStB 2006, 222).

2. Begriff der sonstigen selbständigen Arbeit

252

Der Begriff der sonstigen Arbeit wird durch die in Abs. 1 Nr. 3 aufgeführten Beispiele Testamentsvollstreckung, Vermögensverwaltung und Tätigkeit als ARMitglied charakterisiert. Nach der Rspr. des BFH gibt es keine einheitlichen, etwa von der Verkehrsanschauung geprägten Merkmale für die Einordnung einer Tätigkeit unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit; es kommt wesentlich auf die Ähnlichkeit einer Tätigkeit mit den im Gesetz aufgeführten Beispielfällen an, die lediglich eine Auflistung von Regelbeispielen darstellen (BFH v. 13.6.2013 – III B 156/12, BFH/NV 2013, 1422), denn Abs. 1 Nr. 3 ist kein Auffangtatbestand zu Abs. 1 Nr. 1, wonach nicht alle Voraussetzungen für eine Freiberuflichkeit erfüllende Tätigkeiten zumindest als sonstige selbständige Tätigkeit zu behandeln wären.

BFH v. 26.10.1977 – I R 110/76, BStBl. II 1978, 137, betr. selbständigen Versicherungsvertreter: keine selbständige Arbeit iSv. § 18 Abs. 1 Nr. 3; BFH v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266; BFH v. 15.5.1997 – IV R 33/15, BFH/NV 1997, 751; im Erg. zust. *Schick*, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 18 R. 491, mit dem Hinweis, dass offenblieb, ob auf spezielle Ähnlichkeit oder auf Gruppenähnlichkeit abzustellen ist; s. Anm. 215.

Nach ständiger höchstrichterlicher Rspr. reicht es für die Anwendung des Abs. 1 Nr. 3 aus und ist andererseits aber auch erforderlich, dass die Tätigkeit den im Gesetz genannten Tätigkeiten ähnlich ist. Aus den exemplarisch auf-

gezählten Aktivitäten ergibt sich, dass es sich um eine vermögensverwaltende Tätigkeit handeln muss (BFH v. 28.1.2001 – IV R 10/00, BStBl. II 2002, 338). Regelmäßig erfasst Abs. 1 Nr. 3 nach gefestigter Rspr. nur gelegentliche Tätigkeiten und nur ausnahmsweise nachhaltig ausgeübte Betätigungen (vgl. BFH v. 11.5.1989 – IV R 152/86, BStBl. II 1989, 729; BFH v. 4.11.2004 – IV R 26/03, BStBl. II 2005, 288; BFH v. 28.4.2005 – IV R 41/03, BStBl. II 2005, 611; BFH v. 18.10.2006 – XI R 9/06, BStBl. II 2007, 266; BFH v. 28.4.2008 – III B 169/07, juris; BFH v. 11.4.2008 – VIII B 169/07, juris; Siewert in *Frotscher/Geurts*, § 18 Rz. 95 [11/2014]; Korn in Korn, § 18 Rz. 951 [2/2016]).

253–260 Einstweilen frei.

3. Beispielhafte Aufzählung in Abs. 1 Nr. 3

261 a) Testamentsvollstrecker

Schrifttum: *Möhring/Seebrecht*, Steuerrechtliche Fragen zu den Vergütungen für Testamentsvollstrecker und Vormund, BB 1977, 1561; *Haegeler/Winkler*, Der Testamentsvollstrecker nach bürgerlichem, Handels- und Steuerrecht, Regensburg, 6. Aufl. 1979; *Vinken*, Der Steuerberater als Testamentsvollstrecker, Nachlassverwalter und vermögensrechtlicher Berater, StbKongrRep. 1998, 354; *Spiegelberger*, Testamentsvollstreckung, JbFStR 2003/04, 568; *Kirnberger*, Steuerliche Aspekte der Testamentsvollstreckervergütung, in *Wachter* (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, FS Sebastian Spiegelberger, Bonn 2009, 270; *Siebert*, Der Testamentvollstrecker und das Steuerrecht, ZEV 2010, 121; *Röhrig*, Ertragsteuerliche Hinweise zu den freiberuflichen Einkünften, EStB 2011, 339; *Tamaj*, Testamentvollstreckung – (k)ein stehendes Gewerbe?, Zeitschrift für die gesamte erbrechtliche Praxis 2013, 298.

Die Testamentsvollstreckertätigkeit ist als Rechtsbesorgung iSd. Art. 1 § 1 Abs. 1 RBerG anzusehen. Testamentsvollstreckungen sind grds. als erlaubnispflichtige Rechtsbesorgung anzusehen. Zum einen ist es Aufgabe des Testamentsvollstreckers, im eigenen Namen Nachlassforderungen einzuziehen (vgl. §§ 2205, 2216, 2212 BGB). Dies entspricht der in Art. 1 § 1 Satz 1 RBerG ausdrücklich angesprochenen Einziehung fremder Forderungen, die auch nach der vorgenannten Rspr. in jedem Falle – ohne weitere Abwägung – als Rechtsbesorgung anzusehen ist. Des Weiteren hat er Nachlassverbindlichkeiten zu klären und zu berichtigen (§§ 2205, 2213 BGB), muss dabei also ihren Bestand in tatsächlicher und rechtl. Hinsicht überprüfen. Zum anderen hat er – wenn ihm die Abwicklung des Nachlasses nicht entzogen ist – die letztwilligen Verfügungen des Erblassers auszuführen (§ 2203 BGB) und den Nachlass auseinanderzusetzen (§ 2204 BGB; vgl. OLG Düss. v. 5.7.2001, NJW-RR 2002, 566, zur Unzulässigkeit einer – umfassenden, über eine Verwaltungsvollstreckung hinausgehenden – Testamentsvollstreckung durch Banken).

Die Tätigkeit ist auch dann selbständige Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3, wenn sie sich auf die Überwachung und Führung eines vom Erblasser hinterlassenen Gewerbebetriebs bezieht (glA *Möhring/Seebrecht*, BB 1977, 1561). Nach FG Köln (FG Köln v. 23.3.1982 – VIII 776/77 E, EFG 1982, 569, rkr.) ist auch eine umfangreiche und schwierige Testamentsvollstreckertätigkeit (Verwaltung der hälftigen Beteiligungen an einem Konzern) durch einen ehemaligen Richter und Hochschullehrer einer juristischen Fakultät keine einem RA ähnliche freiberufliche Tätigkeit, sondern eine sonstige selbständige Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3.

Sie kann jedoch nach BFH (BFH v. 4.12.1980 – V R 27/76, BStBl. II 1981, 193, betr. Tätigkeit als Vormund bei einem RA) regelmäßig zu den berufstypischen Tätigkeiten und damit zu dessen Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 gerechnet werden. Der Generalbevollmächtigte eines Testamentsvollstreckers erzielt gewerbliche Einkünfte, wenn zu seiner Aufgabe im Wesentlichen die Verwertung von Grundvermögen innerhalb eines mehrjährigen Zeitraums gehört und die Vergütung nicht entsprechend der Testamentsvollstreckergebühr, sondern mit einem Prozentsatz der erzielten Grundstückserlöse erheblich höher bemessen wird (FG Berlin v. 15.4.1986 – VII 90/83, EFG 1987, 119, best. durch BFH v. 5.10.1989 – IV R 155/86, BFH/NV 1990, 372).

Testamentsvollstreckervergütung: Soweit die Vergütung einem angemessenen Betrag übersteigt (§ 2221 BGB) und im Testament angeordnet oder vom Erben zugebilligt wurde, kann das Übermaß als Vermächtnis oder freigebige Zuwendung gewollt sein; eine Aufteilung in eine Vergütung nach Abs. 1 Nr. 3 und in ein Vermächtnis oder eine unentgeltliche Zuwendung kann jedoch nur vorgenommen werden, wenn Testament oder die besonderen persönlichen Verhältnisse des Erblassers oder der Erben konkrete Anhaltspunkte für eine solche Aufteilung bieten (*Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 334 [6/2014]). Nach OFD Hamb. (OFD Hamb. v. 14.3.1974, StEK EStG § 18 Nr. 65) ist in solchen Fällen die Gebühr in einen stpfl. Teil und, soweit unangemessen hoch, in ein der ErbSt unterliegendes Vermächtnis aufzuteilen. Es besteht jedoch eine Vermutung dafür, dass eine vom Erblasser als Testamentsvollstreckerhonorar bezeichnete Vergütung den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit auch insoweit zuzurechnen ist, als sie einen angemessenen Betrag übersteigt (BFH v. 6.9.1990 – IV R 125/89, BStBl. II 1990, 1028; vgl. dazu auch *Kirnberger*, FS Spiegelberger, 2009, 270; *Siebert*, ZEV 2010, 121).

Über Sätze, die in der Praxis als angemessen angesehen werden, vgl. *Troll*, Nachlass und Erbe im Steuerrecht, 2. Aufl. 1978, 65, unter Hinweis auf BGH v. 26.6.1967 – III ZR 95/65, DB 1967, 1499.

Einstweilen frei.

262–263

b) Vermögensverwalter

264

Schrifttum: *Schmidt-Liebig*, Die Einkünfte eines Gemeinschafters aus der Hausverwaltung, FR 1982, 553; *Kanzler*, Der Rechtsanwalt als Konkursverwalter oder zu den Gefahren einer gemischten Tätigkeit, FR 1994, 114; *Depping*, Insolvenzverwalter – freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit?, DStR 1995, 1337; *Brandt*, Der Insolvenzverwalter – Freiberufler oder Gewerbetreibender?, BB 2018, 2334; *Korn*, Insolvenzrecht 1996/1997, 275; *Vinken*, Der Steuerberater als Testamentsvollstrecker, Nachlaßverwalter und vermögensrechtlicher Berater, StbKongrRep. 1998, 354; *Sauren*, Steuerrechtliche Qualifikation der Tätigkeit eines Hausverwalters, Inf. 2000, 268; *Durchlaub*, Der gewerbliche Anwalt aufgrund von Insolvenzverwaltungen – Der BFH auf dem (berufsrechtlichen) Irrweg, ZInsO 2002, 319; *Gosch*, Gewerblichkeit der Tätigkeit eines Rechtsanwalts als Verwalter im Gesamtvollstreckungsverfahren, StBp. 2002, 86; *Grashoff*, Gewerbliche Tätigkeit eines Rechtsanwalts als Insolvenzverwalter, DStR 2002, 355; *Hutter*, Gewerbliche Tätigkeit eines Rechtsanwalts bei Insolvenzverwaltung, NWB F. 3, 11971; *Leibner*, Die Gewerblichkeit der Insolvenzverwaltertätigkeit, DZWIR 2002, 273; *Kempermann*, Die Insolvenzverwaltertätigkeit eines Rechtsanwalts kann gewerblich sein, FR 2002, 391; *Maus*, Der Rechtsanwalt als Gewerbetreibender?, ZInsO 2002, 251; *Mitlehner*, Insolvenzverwaltung als gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit, NZI 2002, 190; *Schmid*, Der Rechtsanwalt-Insolvenzverwalter als „Gewerbetreibender“, DZWIR 2002, 316; *Schmittmann*, Qualifika-

tion der Einkünfte von Rechtsanwälten aus Gesamtvollstreckungs- und Insolvenzverwaltertätigkeit, StuB 2002, 384; *Stahlschmidt*, Die Gewerbesteuerpflicht des Insolvenzverwalters, BB 2002, 1727; *Strahl*, Anwendung der Vervielfältigungstheorie auf die Insolvenzverwaltertätigkeit eines Rechtsanwalts, BB 2002, 604; *Welsch*, Zur Gewerbesteuerpflicht von Rechtsanwälten, die als Insolvenzverwalter tätig werden, DZWIR 2002, 114; *Frystatzki*, Tätigkeit eines Rechtsanwalts als Insolvenzverwalter, EStB 2003, 106; *Frystatzki*, Freiberufler als Insolvenzverwalter: Einkünfte aus Gewerbebetrieb?, EStB 2005, 308; *Gerling*, Konsequenzen der Gewerbesteuerpflicht für Insolvenzverwalter, in *Piepenburg* (Hrsg.), FS Günter Greiner, Köln 2005, 41; *Onusseit*, Zwangsverwaltung und Umsatzsteuer, ZFIR 2005, 265; *Schmittmann*, EStG: Einkünfte eines Insolvenzverwalters, ZInsO 2007, 928; *Siemon*, Der Rechtsanwalt als Insolvenzverwalter übt eine freiberufliche Tätigkeit aus, ZInsO 2009, 305; *Siemon*, Die Rechtsanwendung der Finanzverwaltung auf Basis des BFH-Urteils vom 12.12.2001 zur Gewerbesteuerpflicht von Insolvenzverwaltern, BB 2009, 1836; *Schmittmann*, Nochmals: Organschaft und Einkünfte von Insolvenzverwaltern in der Rechtsprechung, StuB 2009, 71; *Krüger*, Insolvenzsteuerrecht Update 2010, ZInsO 2010, 164; *Kopp*, Insolvenzverwalter: BFH gibt Vervielfältigungstheorie auf, NJW 2011, 1560; *Krüger*, Insolvenzsteuerrecht Update 2011, ZInsO 2011, 593; *Obling/Zumwinkel*, Insolvenzverwaltung und Anwälte: BFH lenkt ein – Ende gut, alles gut?, AnwBl. 2011, 718.

Einkünfte aus Vermögensverwaltung iSd. Abs. 1 Nr. 3 sind Vergütungen für die Verwaltung fremder Vermögen, wie sie zB der Insolvenzverwalter bzw. Konkurs- und Vergleichsverwalter (BFH v. 29.3.1961 – IV 404/60, BStBl. III 1961, 306; BFH v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BStBl. II 1973, 730; FG Rhld.-Pf. v. 21.6.2006 – 4 K 2063/05, EFG 2007, 1523, rkr., mit Anm. *Schmittmann*, ZInsO 2007, 928), der Zwangsverwalter (BFH v. 23.5.1984 – I R 122/81, BStBl. II 1984, 823; Bei Einschaltung gewerblich tätiger Verwaltungsgesellschaften werden jedoch insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt; vgl. auch BFH v. 24.7.1996 – I R 35/94, BStBl. II 1996, 583, zur Verwaltung kirchlichen und kirchenfremden Wohnungsbestands durch Kircheninstitution) sowie Nachlasspfleger, Nachlassverwalter usw. beziehen.

Bearbeitung von Personalangelegenheiten im Auftrag des Insolvenzverwalters ist keine vermögensverwaltende Tätigkeit (BFH v. 11.5.1989 – IV R 152/86, BStBl. II 1989, 729).

► *Insolvenzverwalter*: Die Tätigkeit eines Insolvenz-, Zwangs- und Vergleichsverwalters ist eine vermögensverwaltende iSd. Abs. 1 Nr. 3 und keine freiberufliche Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1.

Vgl. BFH v. 29.3.1961 – IV 404/60 U, BStBl. III 1961, 306; BFH v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BStBl. II 1973, 730; BFH v. 11.5.1989 – IV R 152/86, BStBl. II 1989, 729; BFH v. 12.12.2001 – XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202; vgl. auch zB *Stuhrmann* in KSM, § 18 Rz. B 228 (9/2015); *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 97, 141.

Nach der neueren BFH-Rspr. gilt dies auch, wenn die Tätigkeit durch einen RA ausgeübt wird.

BFH v. 12.12.2001 – XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202, mit krit. Anm. *Frystatzki*, EStB 2005, 308, *Gerling*, FS Greiner, 2005, 41, *Siemon*, BB 2009, 1836, *Siemon*, ZInsO 2009, 305, *Seer*, FS Hartung 2008, 203, Verfassungsbeschwerde gem. §§ 93a, 93b BVerfGG nicht zur Entsch. angenommen, BVerfG v. 5.3.2003 – 1 BvR 437/02; BFH v. 4.7.2007 – VIII B 179/07, BFH/NV 2008, 1874; BFH v. 15.12.2010 – VIII R 37/09, BFH/NV 2011, 1303; BFH v. 26.1.2011 – VIII R 29/08, BFH/NV 2011, 1314; FG Rhld.-Pf. v. 21.6.2007 – 4 K 2063/05, EFG 2007, 1523, rkr.; aA noch RFH v. 28.7.1938, RStBl. 1938, 809; BFH v. 28.6.1973 – IV R 77/70, BStBl. II 1973, 729; BFH v. 6.9.1990

– VI R 125/89, BStBl. II 1990, 1028; FG Hamb. v. 3.4.1988 – I 364/85, EFG 1989, 21, rkr.

Zur entsprechenden Zuordnung der Testamentsvollstreckung von Rechtsanwälten zu den Einkünften aus vermögensverwaltender Tätigkeit iSd. Nr. 3 BFH v. 9.8.1990 – V R 30/86, BFH/NV 1991, 126 („nur diejenigen Tätigkeiten den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen, die nach dem anwaltlichen Gebührenrecht abrechenbar sind“); dazu auch BFH v. 29.3.1961 – IV 404/60 U, BStBl. III 1961, 306; BFH v. 3.10.1985 – V R 106/78, BStBl. II 1986, 214, mit Anm. HFR 1986, 254, sowie zur Höhe der Testamentsvollstreckervergütung und ihre Bedeutung für die Annahme eines wirtschaftlichen und tatsächlichen Zusammenhangs mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit *Söf-fing*, FR 1991, 15. Zur entsprechenden Verneinung einer berufstypischen Tätigkeit im Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Nr. 5 UStG 1967/1973 unter Bezugnahme auf die Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts BFH v. 13.3.1987 – V R 33/79, BStBl. II 1987, 524.

Für diese neuere Rspr. spricht, dass eine Zuordnung dieser Tätigkeiten zur typischen Berufsausübung von Rechtsanwälten oder Steuerberatern iSd. Abs. 1 Nr. 1 und nicht zur sonstigen selbständigen Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 zu einer aus dem Gesetz nicht ableitbaren und auch systematisch nicht begründbaren Ungleichbehandlung gegenüber den hauptberuflichen Insolvenz- und Zwangsverwaltern führt, deren Einkünfte nach Nr. 3 versteuert werden.

Kanzler, FR 1994, 114; vgl. zur neuen Rspr. *Durchlaub*, ZInsO 2002, 319; *Gosch*, StBp. 2002, 86; *Grashoff*, DStR 2002, 355; *Hutter*, NWB F. 3, 11971; *Kempermann*, FR 2002, 391; *Maus*, ZInsO 2002, 251; *Schmittmann*, StuB 2002 384; *Strahl*, BB 2002, 604; *Welsch*, DZWIR 2002, 114.

Es ist schon zweifelhaft ob es sich insoweit um eine berufstypische Tätigkeit handelt, wenn man darunter nicht nur eine häufig von Berufsträgern wahrgenommene Tätigkeit versteht, sondern eine solche, die für den Katalogberuf in besonderer Weise charakterisierend und ihm vorbehalten ist.

BFH v. 2.10.1986 – V R 99/78, BStBl. II 1987, 147; BFH v. 13.3.1987 – V R 33/79, BStBl. II 1987, 524; BFH v. 1.2.1990 – IV R 42/89, BStBl. II 1990, 534; BFH v. 9.8.1990 – V R 30/86, BFH/NV 1991, 126, zugleich Abgrenzung zu BFH v. 4.12.1980 – V R 27/76, BStBl. II 1981, 193. Dementsprechend ist auch ein Steuerberater in seiner Funktion als Insolvenzverwalter nicht im Rahmen seiner Steuerberatertätigkeit nach Abs. 1 Nr. 1 sondern als Vermögensverwalter nach Abs. 1 Nr. 3 tätig (FG Düss. v. 18.11.2009 – 7 K 3041/07 G,F, ZIP 2010, 539, im Anschluss an BFH v. 14.7.2008 – VIII B 179/07, BFH/NV 2008, 1874).

An einem solchen Vorbehalt fehlt es, weil als Insolvenz- und Zwangsverwalter auch Personen tätig werden können, die keinen Katalogberuf iSd. Abs. 1 Nr. 1 ausüben. Als Insolvenzverwalter kann nämlich nach § 56 Abs. 1 InsO eine für den jeweiligen Einzelfall geeignete, insbes. geschäftskundige und von den Gläubigern und dem Schuldner unabhängige natürliche Person bestellt werden, die aus dem Kreis aller zur Übernahme von Insolvenzverwaltungen bereiten Personen auszuwählen ist. Die Tätigkeit ist damit nicht nur von Rechtsanwälten auszuüben, auch wenn sie in der Praxis die Mehrzahl der Insolvenzverfahren betreuen.

Auch Steuerberater üben diese Tätigkeit aus (vgl. FG Düss. v. 18.11.2009 – 7 K 3041/07 G,F, ZIP 2010, 539, rkr.); die Steuerberaterschaft hat deshalb die beson-

dere Qualifizierung als „Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e.V.)“ geschaffen.

Ist danach die Insolvenzverwaltertätigkeit weder einem bestimmten Katalogberuf noch den Katalogberufen insgesamt zugewiesen, so ist ersichtlich ein Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung zwischen Insolvenzverwaltern ohne Zulassung zu einem Katalogberuf einerseits und solchen mit einer derartigen Zulassung andererseits nicht gegeben. Danach sind Einkünfte eines RA als Verwalter im Insolvenz-, Gesamtvollstreckungs- oder Zwangsverwaltungsverfahren nicht als Einnahmen aus anwaltlicher Tätigkeit nach Abs. 1 Nr. 1, sondern ebenso wie für entsprechend nicht anwaltlich Tätige nur als solche gem. Abs. 1 Nr. 3 zu erfassen (BFH v. 15.12.2010 – VIII R 12/10, BFH/NV 2011, 1306; BFH v. 15.12.2010 – VIII R 50/09, BStBl. II 2011, 506; BFH v. 15.12.2010 – VIII R 37/09, BFH/NV 2011, 1303; BFH v. 26.1.2011 – VIII R 3/10, BStBl. II 2011, 498).

Dafür spricht des Weiteren, dass auch das BVerfG insoweit von einem verfassungsrechtl. geschützten eigenständigen Beruf ausgeht (BVerfG v. 3.8.2004 – 1 BvR 1086/01, NJW 2004, 2725).

Folge dieser Zuordnung ist, dass die Mitwirkung von Hilfspersonen im Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 3 nach bisheriger Rspr. nach Maßgabe der sog. Vervielfältigungstheorie zur Gewerblichkeit führt (s. aber zu den uE durchgreifenden Bedenken gegen diese Theorie und den deshalb zu Recht vom BFH zugelassenen Revisionen Anm. 251 ff.).

- ▶ **Hausverwaltung:** Der selbständige Hausverwalter erzielt Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, wenn seine Tätigkeit nicht über die reine Vermögensverwaltung hinausgeht, keine qualifizierten Aufgaben auf Angestellte oder Subunternehmer übertragen worden sind und die Beschäftigung von Hilfskräften für untergeordnete Arbeiten die Tätigkeit nicht nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als gewerblich erscheinen lässt (BFH v. 18.3.1999 – IV R 5/98, BFH/NV 1999, 1456, mit kritischer Anm. Sauren, Inf. 2000, 268; Anwendung der Vervielfältigungstheorie überholt; Nds. FG v. 23.3.2005 – 3 K 175/99, NZM 2006, 673, rkr. Im zweiten Rechtszug im Anschluss an BFH v. 18.3.1999 – IV R 5/98, BFH/NV 1999, 1456).

Die Grundsätze zur Trennbarkeit mehrerer Aktivitäten sind auch auf nebeneinander ausgeübte freiberufliche und sonstige selbständige Tätigkeiten anzuwenden (BFH v. 1.2.1990 – IV R 42/89, BStBl. II 1990, 534, mwN); Entsprechendes gilt für nebeneinander ausgeübte sonstige selbständige und gewerbliche Tätigkeiten (BFH v. 18.3.1999 – IV R 5/98, BFH/NV 1999, 1456, betr. Hausverwaltung durch einen Immobilienmakler und Versicherungsvertreter).

- ▶ **Miteigentümergebarung:** Übernimmt von mehreren Miteigentümern eines Hauses einer die Verwaltung und erhält er dafür eine besondere Vergütung, so gehören die Einnahmen daraus zu den Einkünften aus VuV, wenn das Entgelt keine Vergütung aus einem Dienstvertrag, sondern eine Vorabbeilegung am Reinertrag der Gemeinschaft ist (BFH v. 18.11.1980 – VIII R 149/78, BStBl. II 1981, 510). Fehlt eine derartige gemeinschaftliche Vereinbarung, dann kann die Tätigkeit des Hausverwalters ihrer Art nach zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit nach Abs. 1 Nr. 3 führen (s. auch Anm. 600 „Hausverwalter“).

FG Köln v. 1.9.1994 – 2 K 2820/92, EFG 1995, 255, rkr., betr. Beirat einer Wohnungseigentümergeinschaft; zT aA *Schmidt-Liebig*, FR 1982, 553, der die Einnahmen eines Gemeinschafters aus der Hausverwaltung nur dann den Einkünften aus VuV zurechnet, wenn die gemeinschaftlichen Befugnisse einen derartigen Umfang haben, dass die Verwaltungsführung nicht ohne oder gar gegen den Willen des Gemeinschafters möglich wäre.

Nebeneinkünfte eines Freiberuflers aus Vermögensverwaltung: Unter Abs. 1 Nr. 3 fallen auch Einkünfte eines nach der früheren Rspr. wegen sog. Vervielfältigung der Arbeitskraft als Gewerbetreibender behandelten Wirtschaftsprüfers, Steuerberaters und RA aus seiner Tätigkeit als Zwangsverwalter, Insolvenzverwalter oder Verwalter im Gesamtvollstreckungsverfahren.

BFH v. 16.2.1961 – IV 235/60 U, BStBl. III 1961, 210; BFH v. 29.3.1961 – IV 404/60 U, BStBl. III 1961, 306; BFH v. 5.7.1973 – IV R 127/69, BStBl. II 1973, 730; BFH v. 11.5.1989 – IV R 152/86, BStBl. II 1989, 729; s. auch BFH v. 11.8.1994 – IV R 126/91, BStBl. II 1994, 936; BFH v. 12.12.2001 – XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202, Verfassungsbeschwerde gem. §§ 93a, 93b BVerfGG nicht zur Entsch. angenommen, BVerfG v. 5.3.2003 – 1 BvR 437/02, sowie BVerfG v. 30.3.1993 – 1 BvR 1045/89 ua., BVerfGE 88, 145, 146; ebenso *Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 336 (6/2014); *Kanzler*, FR 1994, 114; *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 97; krit. Anm. dazu *Frystatzki*, EStB 2005, 308, *Gerling*, FS Greiner, 2005, 41, *Siemon*, BB 2009, 1836, *Siemon*, ZInsO 2009, 305, sowie *Seer*, FS Hartung 2008, 203.

Einzelfälle: Freiberuflichkeit ständiger Beratung und Vertretung eines Familienverbands durch RA gegen Pauschalhonorar (FG Nürnberg v. 27.6.1957 – I 432/1955, EDStZ 1957, 468, rkr.); Freiberuflichkeit bei Verwaltung eines einzelnen WG, zB eines Hauses (RFH v. 15.6.1938, RStBl. 1938, 842; FG Kassel v. 4.4.1963 – II 1600/60, EFG 1963, 457, rkr.), sofern der Verwalter nicht zur Führung von Büchern nach HGB verpflichtet ist; zur Gewerblichkeit wegen „Vervielfältigung der Arbeitskraft“ vgl. (BFH v. 18.3.1999 – IV R 5/98, BFH/NV 1999, 1456; VerwG Berlin v. 11.12.1953, DStR 1954, 254; sowie Anm. 251). Keine Zuordnung zu Abs. 1 Nr. 3 bei Überwachung eines inländ. Hausverwalters durch im Ausland ansässigen Grundbesitzer (BFH v. 15.12.1965 – I 106/63, StRK EStG [bis 1974] § 9 Sätze 1 und 2 R. 334). Gründerlohn, den der Gründer einer Kap-Ges. von dieser erhält, als Entgelt für eine Tätigkeit iSv. Abs. 1 Nr. 3.

Einstweilen frei.

265

c) Aufsichtsratsmitglieder

Schrifttum: *Raab*, Besteuerung ausländischer Aufsichtsratsmitglieder, RIW 1986, 290; *Carlé*, Beiräte bei der GmbH & Co. KG – Rechte, Risiken, Gestaltungsmöglichkeiten, KÖSDI 1996, 10743; *Drasdo*, Die Vergütung der Verwaltungsbeiratsmitglieder, ZMR 1998, 130; *Arians*, Besteuerung von Aufsichtsratsmitgliedern, BuW 2001, 271; *Clemm/Clemm*, Die körperschaftsteuerliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen ist sinn-, system- und verfassungswidrig, BB 2001, 1873; *Dreher*, Die Besteuerung der Prämienleistungen bei gesellschaftsfinanzierten Directors and Officers-Versicherungen, DB 2001, 99; *Kästner*, Steuerrechtliche Probleme der D&O-Versicherung, DStR 2001, 195; *Kästner*, Abzugsfähigkeit von D&O-Prämien für Aufsichtsratsmitglieder als Betriebsausgaben, DStR 2001, 422; *Schüppen/Sanna*, D&O-Versicherungen – Gute und schlechte Nachrichten, ZIP 2002, 550; *Schmidt/Werner*, Zeitpunkt der Besteuerung von Vergütungen aus Aufsichtsrats Tätigkeit bei Bilanzierung gem. § 4 Abs. 1 EStG, DStZ 2003, 235; *Drasdo*, Die Vergütung der Verwaltungsbeiratsmitglieder, NJW-Spezial 2005, 529; *Endres*, Die Besteuerung grenzüberschreitender Aufsichtsrats Tätigkeit, PISTB 2007, 255; *Lünn*, Steu-

erliche Behandlung der Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen nach den DBA, IWB 2007/19 F. 3, Gr. 2, 1369; *Marx*, Ertragssteuerliche Qualifikation von Vergütungen der Überwachungsorgane, StuB 2007, 136; *Bernütz/Kreusch/Loll*, Infektion, Abfärbung, Vervielfältigung: Rechtsanwaltssozialitäten und ihre Gefahren der Gewerblichkeit, BRAK-Mitt 2009, 146; *Strothenke*, Wegzug und Zuzug von Aufsichtsratsmitgliedern, IStR 2010, 350; *Loritz/Wagner*, Haftung von Vorständen und Aufsichtsräten: D&O-Versicherungen und steuerliche Fragen, DStR 2012, 2205; *Endert/Sepetanz*, Buchung der Vergütung von Aufsichtsratsmitgliedern, BBK 2013, 763; *Kaya/Maier*, Ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen, NWB 2014, 3620.

266 aa) Durch Satzung bestimmte Funktion und Abgrenzung zu anderen Tätigkeiten

Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied iSv. Abs. 1 Nr. 3 ist nach BFH (BFH v. 31.1.1978 – VIII R 159/73, BStBl. 1978, 352) mit der Tätigkeit derjenigen Personen gleichzusetzen, deren Vergütungen nach den Vorschriften des KStG nicht (§ 12 Nr. 3 KStG aF) oder nur teilweise (§ 10 Nr. 3 KStG 1977) abziehbar sind. Hierbei handelt es sich um Mitglieder von Organen einer Körperschaft wie Aufsichtsrat, Verwaltungsrat oder Grubenvorstand oder um andere Personen, die mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt sind. Dazu gehören auch die Mitglieder von Aufsichtsgremien der öffentlich-rechtl. Rundfunk- und Fernsehanstalten (*Wacker in Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 150). Der Begriff der überwachenden Tätigkeit wird weit ausgelegt.

Vgl. zB BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; BFH v. 12.9.1973 – I R 249/71, BStBl. II 1973, 872; BFH v. 30.9.1975 – I R 46/74, BStBl. II 1976, 155; BFH v. 31.1.1978 – VIII R 159/73, BStBl. II 1978, 352; vgl. auch LSG Berlin-Brandenb. v. 19.6.2015 – L 9 KR 414/14, juris, **rkr.**; zur Anwendbarkeit auf Verwaltungsratsmitglieder oder Mitglieder einer Vertreterversammlung (Selbstverwaltungsorgane einer rechtsfähigen Körperschaft des öffentlichen Rechts) FG Münster v. 31.10.2018 – 7 K 1976/17 E, EFG 2019, 40, **rkr.**

Das Wahrnehmen von Repräsentationsaufgaben allein genügt nicht, um Aufsichtsrats Tätigkeit anzunehmen. Keine Überwachung liegt vor, wenn im Wesentlichen Aufgaben der Geschäftsführung selbst wahrgenommen werden (BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BFH/NV 2004, 254). Die Tätigkeit im Beirat einer Wohnungseigentümergeinschaft ist der Tätigkeit eines Aufsichtsrats ähnlich, so dass die insoweit erzielten Einkünfte solche aus selbständiger Arbeit sind (FG Köln v. 1.9.1994 – 2 K 2820/92, EFG 1995, 255, **rkr.**; vgl. *Drasdo*, ZMR 1998, 130).

Aufsichtsratsmitglied iSd. § 18 ist, wer durch die Satzung der betreffenden Gesellschaft zur Überwachung der Geschäftsführung bestellt ist. In Betracht kommen die ARMitglieder einer AG, GmbH, KG auf Aktien und Genossenschaft, von Bergwerksgesellschaften und sonstigen KapGes. und Personenvereinigungen des privaten und öffentlichen Rechts, bei denen die Gesellschaft nicht als Unternehmer bzw. Mitunternehmer anzusehen sind, sowie von ähnlichen Unternehmen, zB Kreditanstalten des öffentlichen Rechts (RFH v. 26.10.1933, RStBl. 1934, 138).

Nicht hierher gehören die aufgrund des HypothekbankG bestellten staatlichen Kommissare (BFH v. 13.7.1954 – I 53/54 U, BStBl. III 1954, 249; dazu *Vangerow*, StuW 1954, Sp. 621). Entsprechendes gilt für die Kommissare von Schiffspfandbriefbanken (§§ 4 Abs. 3, 28 und 33 SchiffsbankG). Die Ortsaus-

schüsse (Beiräte) einer Großbank sind nicht Aufsichtsräte; vgl. RFH v. 21.6.1935, RStBl. 1935, 1435. Über die Abgrenzung zwischen der Tätigkeit als AR-Mitglied und als Vorstand oder Geschäftsführer vgl. *Heuer*, GmbHR 1954, 120; *Spohr*, DB 1956, Beilage 7 zu Heft 15.

Im Zweifel wird die Tätigkeit in der Eigenschaft des Stpfl. als ARMitglied ausgeübt werden (RFH v. 24.6.1937, RStBl. 1937, 978). FG Düss. (FG Düss. v. 8.6.1962 – V 12/61 K, EFG 1963, 122, rkr.) rechnet die durch ein ARMitglied erfolgte Kundenbetreuung zu den Tätigkeiten, die in den Rahmen einer ARTätigkeit fallen. Nach BFH (BFH v. 28.2.1961 – I 59/60, StRK KStG 1934–1975 § 12 Ziff. 3 R. 3; HFR 1961, 105, dort unter dem 21.2.1961) hält sich auch die Beratung und Vertretung der Gesellschaft durch den ARVorsitzenden in einer Rückerstattungsangelegenheit im Rahmen seiner möglichen Tätigkeit als AR-Vorsitzender, wenn sie – wie im Streitfall – „mindestens zu einem großen Teil im Rahmen seiner Pflichten als Aufsichtsratsvorsitzender lag“. Ebenso rechnet die Finanzierungsberatung nach BFH (BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688) zur ARTätigkeit.

Sog. Entsandte Aufsichtsratsmitglieder: Einkünfte aus selbständiger Arbeit haben uE auch Beamte in Aufsichtsräten auf Weisung ihres Dienstherrn (ebenso Nds. FG v. 8.9.1994 – V 63/91, EFG 1994, 1119, rkr.; *Claßen in Lademann*, § 19 Rz. 149/44 [2/2011]; *Wacker in Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 152; s. Anm. 268, § 19 Anm. 600 „Aufsichtsrat“, Tätigkeit von Vorstandsmitgliedern einer Konzernobergesellschaft in Aufsichtsräten von Untergesellschaften führt zu Einkünften aus selbständiger Arbeit).

Trennbare Tätigkeit: Wenn ARMitglieder eine gesonderte Tätigkeit ausüben, die nicht Ausfluss ihres ARPostens ist, so ist die hierfür gewährte Vergütung nicht als eine ARVergütung anzusehen (RFH v. 23.8.1938, RStBl. 1938, 1124, betr. Organisationsberater).

- ▶ *Aufsichtsrats-tätigkeit und gesonderte gewerbliche Tätigkeit:* Einnahmen eines ARMitglieds für die Vermittlung von Geschäften für die Gesellschaft sind – gesondert von der ARVergütung – nach Abs. 1 Nr. 3 zu erfassende Einkünfte iSd. §§ 15 oder 22. Dementsprechend bleibt es bei dieser getrennten Erfassung von ARVergütung einerseits und gewerblicher Tätigkeit des ARMitglieds selbst dann, wenn zwischen ARTätigkeit und gewerblicher Tätigkeit des Stpfl. ein Zusammenhang besteht (so zu einer Einkaufsgesellschaft, die für den Gewerbebetrieb des Stpfl. den Einkauf durchführt FG Münster v. 18.10.1973 – VI 773/70 F, EFG 1974, 108, best.; anders noch FG Münster v. 3.7.1968 – VII 15-17/66 G, EFG 1969, 76, rkr.). Folgerichtig hat der RFH (RFH v. 26.8.1928, RStBl. 1928, 305; RFH v. 24.6.1937, RStBl. 1928, 978) die in einem besonderen Vertrag festgesetzte Umsatzvergütung nicht als ARVergütung angesehen, weil dadurch Leistungen abgegolten wurden, die we- der ganz noch teilweise in den Rahmen der ARPflichten fielen.
- ▶ *Aufsichtsrats-tätigkeit und gesonderte freiberufliche Tätigkeit:* Nach der Rspr. des RFH (RFH v. 19.5.1932, RStBl. 1932, 730; RFH v. 19.5.1932, RStBl. 1932, 731; RFH v. 20.2.1935, RStBl. 1935, 870; RBF v. 27.5.1936, Kartei EStG 1934 § 18 Abs. 1 Ziff. 1 R. 13-15; dazu *Becker*, StuW 1935, Sp. 786; ebenso FG Berlin v. 24.8.1972 – I 111/72, EFG 1972, 620, rkr.) waren ARVergütungen eines RA als Einnahmen aus seiner RA-Tätigkeit nach Abs. 1 Nr. 1 und nicht als solche aus sonstiger Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 zu erfassen.

Bedeutung hatte die Unterscheidung früher für die nur im Rahmen des Abs. 1 Nr. 1 gegebene Möglichkeit des Freibetragsabzugs nach Abs. 4; im Übrigen können im Rahmen des BA-Abzugs auch solche Aufwendungen im Zusammenhang mit der ARTätigkeit abgezogen werden, die nach Abs. 1 Nr. 3 nicht berücksichtigt werden konnten. RFH v. 27.8.1930 (RFH v. 27.8.1930, RStBl. 1931, 104) verneint die Abziehbarkeit von Bürgschaften, die ein RA als ARMitglied übernommen hatte, RFH v. 13.2.1935 (RFH v. 13.2.1935, StuW Nr. 144) die Abziehbarkeit von Zahlungen eines RA als ARVorsitzender zur Abwendung eines Haftpflichtanspruchs. Zur Übernahme von Bürgschaften s. im Übrigen Anm. 32.

Für diese Ungleichbehandlung anwaltlicher ARMandate gegenüber solchen von ARMandaten Gewerbetreibender (s. „Aufsichtsratsvergütung und gesonderte gewerbliche Tätigkeit“) besteht ersichtlich kein Rechtfertigungsgrund und wohl auch kein Handlungsbedarf mehr, nachdem die frühere Freibetragsregelung für Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1 (in Abs. 4 aF) weggefallen ist und Erwerbsaufwendungen im Zusammenhang der Einkünfte aus Abs. 1 Nr. 1 oder aus Nr. 3 auch gleichermaßen im Rahmen der jeweils betroffenen Einkünfte nach Maßgabe des Veranlassungsprinzips (§ 4 Abs. 4) abgezogen werden können.

- *Zinsen für rückständige Aufsichtsratsvergütungen* sind Einkünfte aus Kapitalvermögen, nicht aus selbständiger Arbeit (RFH v. 18.11.1937, RStBl. 1938, 110).

267 bb) Besonderheiten der Gewinnermittlung bei Aufsichtsratsmitgliedern

ARMitglieder ermitteln ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3; eine Verpflichtung zur Buchführung besteht nicht (s. Anm. 30). Die besondere Stellung und Betätigung von ARMitgliedern führt auch zu einigen Besonderheiten bei der Gewinnermittlung.

Betriebseinnahmen: Zu den BE aus der ARTätigkeit gehört jeder geldwerte Vorteil, der dem Stpfl. für seine ARTätigkeit zufließt, also nicht nur die in § 113 AktG behandelten Vergütungen, sondern auch sonstige Zuwendungen in Geld (zB Sitzungsgeld, Tagegeld, Aufwandsentschädigung, Reisekostenersatz und dergleichen) oder in Sachwerten.

ZB Überlassung von Räumen, Personal, Kraftwagen und dergleichen über den Umfang hinaus, der nur der Erfüllung der Aufgaben als ARMitglied dient; ähnlich FM Bayern v. 8.7.1954, EDStZ 1954, 492; FinMin. Schl.-Holst. v. 18.9.1957, FR 1957, 438; OFD Hannover v. 29.12.1967, DB 1968, 594; OFD Kiel v. 8.8.1968, StEK KStG § 12 Nr. 6.

Sie sind auch dann Einnahmen aus selbständiger Arbeit und nicht Arbeitslohn, wenn sie als Tantiemen oder feste Bezüge gewährt werden (RFH v. 8.2.1933, RStBl. 1933, 584). Nimmt ein AR einer nicht börsennotierten Aktiengesellschaft an einer Maßnahme zum Bezug neuer Aktien teil, die nur Mitarbeitern und ARMitgliedern der Gesellschaft eröffnet ist, und hat er die Option, die von ihm gezeichneten Aktien innerhalb einer bestimmten Frist zum Ausgabekurs an die Gesellschaft zurückzugeben, so erzielt er – in Höhe der Differenz zwischen Ausgabepreis und dem tatsächlichen Wert der Aktien bei Ausübung der Option – Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn er die unter dem Ausgabepreis notierenden Aktien innerhalb der vereinbarten Frist zum Ausgabepreis an die Gesellschaft zurückgibt (BFH v. 9.4.2013 – VIII R 19/11, BStBl. II 2013, 689; *Brandt*, BB 2018, 2334).

Genussscheine, die eine Obergesellschaft an die ARMitglieder ihrer Untergesellschaft ausschüttet, behandelt der RFH (RFH v. 30.11.1937, RStBl. 1938, 405) als ARVergütungen. Der Konsortialgewinn eines ARMitglieds einer AG kann uU eine ARVergütung bilden (RFH v. 21.12.1933, RStBl. 1934, 458). Die an Mitglieder der Aufsichtsgremien der öffentlich-rechtl. Rundfunk- und Fernsehanstalten (Rundfunkrat, Verwaltungsrat, Programmbeirat uÄ) gezahlten Aufwandsentschädigungen gehören idR zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit iSv. Abs. 1 Nr. 3 (vgl. FG Münster v. 31.10.2018 – 7 K 1976/17 E, EFG 2019, 40; FinMin. NRW, DB 1965, 53).

Entsprechendes gilt für die an Verwaltungsratsmitglieder oder Mitglieder einer Vertreterversammlung (Selbstverwaltungsorgane einer rechtsfähigen KdöR) gem. § 41 Abs. 3 SGB IV gezahlte Entschädigungen für Zeitaufwand. Sie sind nicht gem. § 3 Nr. 12 Satz 2 stfrei; BFH v. 31.1.2017 (BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BStBl. II 2018, 571), wonach an ehrenamtliche Richter gezahlte Entschädigungen für Zeitversäumnis nach § 16 JVEG nicht stbar sind, kann nicht auf Entschädigungen, die Mitgliedern der Selbstverwaltungsorgane gem. § 41 Abs. 3 SGB IV für Zeitversäumnisse gezahlt werden, übertragen werden (FG Münster v. 31.10.2018 – 7 K 1976/17 E, EFG 2019, 40, rkr., unter Bezugnahme auf BFH v. 3.7.2018 – VIII R 28/15, BFHE 261, 537, und FG Hamb. v. 30.6.1988 – II 132/85, EFG 1989, 10, rkr., mit der Begr., anders als die nach BFH v. 31.1.2017 (BFH v. 31.1.2017 – X R 10/16, BFHE 256, 250) stfreien Entschädigungen ehrenamtlicher Richter sei die Tätigkeit von Verwaltungsräten etc. nicht gleichermaßen durch Unabhängigkeit geprägt und werde auch der Höhe nach weit über den an ehrenamtliche Richter gezahlten Entschädigungsbetrag hinaus gewährt (zust. *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 8/2019 Anm. 1).

- ▶ *Wird eine Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen umgewandelt* und ist Empfänger von ARVergütungen, die für die Zeit nach dem stl. Übertragungstichtag bis zur Auflösung der KapGes. gezahlt werden, der Unternehmer selbst oder ein Gesellschafter der übernehmenden PersGes., so sind die Aufwendungen Entnahmen (BMF v. 12.4.1978 – IV B 7 - S 1978 - 18/78, BStBl. I 1978, 186, Rz. 2005).
- ▶ *Haftpflichtprämien keine Betriebseinnahmen*: Die von Unternehmen gezahlten Prämien für Haftpflichtversicherungen (sog. Directors & Officers- bzw. D&O-Versicherungen) zugunsten von Mitgliedern des Vorstands und AR einer AG behandelt BMF (BMF v. 24.1.2002 – DB 2002, 399) – anders als früher – nicht mehr als Einnahme der Vorstandsmitglieder; gleiches muss hinsichtlich der ARMitglieder gelten (*Schüppen/Sanna*, ZIP 2002, 550; vgl. dazu auch *Dreher*, DB 2001, 996; *Kästner*, DStR 2001, 195).
- ▶ *Ausländische Vergütungen*: Auch die von einem ausländ. Unternehmen gezahlten ARVergütungen sind stpfl. Zu beachten ist, dass in einer Anzahl von Fällen jedoch die aus dem Ausland zufließenden Vergütungen aufgrund von DBA im Inland nicht besteuert werden, wenn sich der Ort der tatsächlichen Leistung des die Vergütung zahlenden Unternehmens im Ausland befindet (vgl. *Lühn*, IWB 2007/19, F. 3, Gr. 2, 1369).
- ▶ *Aufsichtsratsmitglieder, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben*, sind (vorbehaltlich DBA) mit der Vergütung für eine im Inland ausgeübte ARTätigkeit beschränkt stpfl. (§ 49 Abs. 1 Nr. 3). Nicht zu der Vergütung gehören Zahlungen für außerhalb der Überwachungstätigkeit

erbrachte gesonderte Leistungen (BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688).

Betriebsausgaben iSd. Abs. 1 Nr. 3 sind Ausgaben, die durch die Tätigkeit als ARMitglied veranlasst worden sind (s. zum Begriff der BA allg. § 4 Anm. 48–48d). Dazu gehören zB Ausgaben für Reisen zwischen dem Wohnort des ARMitglieds einerseits und dem Sitz der Gesellschaft, ihren Betrieben, Tochtergesellschaften, Geschäftspartnern usw. andererseits, soweit solche Reisen durch die Überwachungstätigkeit als ARMitglied veranlasst worden sind (s. § 4 Anm. 62 „Reisekosten“, „Autokosten“). Übersteigen allerdings die Reisekosten und sonstigen durch die ARTätigkeit veranlassten BA die ARVergütung, so dass nachhaltig Verluste entstehen, so können diese stl. nicht anerkannt werden; s. Anm. 69 und § 2 Anm. 370 über sog. Liebhaberei.

Zu den BA gehören auch die Kosten, die dadurch entstanden sind, dass das ARMitglied die Belange seiner Gesellschaft in einem Gläubigerausschuss gewahrt hat (RFH v. 16.10.1929, StuW 1930 Nr. 251); ebenso Aufwendungen, durch die jemand Schadensersatzansprüche aus einer Tätigkeit als AR erfüllt oder solche ihm ernstlich drohenden Haftungsansprüche durch Vergleich abwendet (RFH v. 19.8.1931, RStBl. 1931, 893), s. aber auch Anm. 153. Der einem Beamten als ARMitglied tatsächlich erwachsene Aufwand bemisst sich nicht nach den beamtenrechtl. Vorschriften über die ablieferungspflichtige Vergütung, sondern nach seinen tatsächlichen Aufwendungen (BFH v. 12.1.1966 – I 185/63, StRK KStG 1934–1975 § 12 Ziff. 3 R. 4). Zu ArbN-Vertretern s. Anm. 268.

Zum StAbzug bei beschränkt Stpfl. s. § 50a Anm. 45 ff.

Ein gewerkschaftliches ARMitglied darf Zuwendungen an eine gewerkschaftliche gemeinnützige Einrichtung nicht als BA im Rahmen der freiberuflichen Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 3, sondern nur als Spenden nach § 10b abziehen, wenn zwar nach einer Richtlinie des Gewerkschaftsrats und damit ausgehend von der Satzung der Gewerkschaft eine Pflicht zur Abführung von Teilen der ARVergütung an die gemeinnützige Einrichtung besteht, wenn aber zum einen diese Richtlinie eine gesonderte Verpflichtungserklärung vor der Wahl bzw. Bestellung vorsieht und das gewerkschaftliche ARMitglied eine derartige Verpflichtungserklärung nicht vorgelegt hat, und wenn zum anderen tatsächlich nicht der volle, nach der Richtlinie abzuführende Betrag an die gemeinnützige Einrichtung abgeführt worden ist, und der zugewendete Betrag von daher als beliebig erscheint (FG Berlin-Brandenb. v. 2.4.2009 – 10 K 1190/06 B, EFG 2009, 1286, rkr.).

268 cc) Verhältnis zu nichtselbständigen Einkünften (Beamte, Betriebsratsmitglieder usw.)

Mitglieder eines Aufsichtsrats sind grds. selbständig, auch dann, wenn sie an Weisungen hinter ihnen stehender Finanz- und Wirtschaftsgruppen gebunden sind; nur wenn sie auch Aufgaben von Vorstandsmitgliedern wahrnehmen und hierfür ein Entgelt beziehen, sind sie insoweit unselbständig (glA *Geserich in Blümich*, § 19 Rz. 120 [5/2015]). Zu Vergütungen für Tätigkeiten in Organen von Unternehmen (Nebentätigkeit eines Bediensteten auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung seines Dienstvorgesetzten) vgl. Nds. FG v. 17.4.1973 – VI Kö 20/78, EFG 1973, 512, rkr.; Nds. FG v. 8.9.1994 – V 63/91, EFG 1994, 1119, rkr.; zu Vorteilen aus Rückkaufoptionen von Aktien als Einnahme aus selbstän-

diger Arbeit der ARMitglieder BFH v. 9.4.2013 – VIII R 19/11, BStBl. II 2013, 689. Zu Vergütungen nach § 8 der Bremischen NebentätigkeitsVO vgl. Bremen v. 12.7.1978, StEK EStG § 3 Nr. 189.

Beamte, die auf Veranlassung ihres Dienstherrn Mitglieder eines AR sind, werden nach der Rspr. des BFH auch insoweit als ArbN angesehen; ihre Bezüge sind danach als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern, soweit der Beamte sie nicht an seinen Dienstherrn abliefern muss. Dem liegt nach BFH (BFH v. 15.3.1957 – VI 84/55 U, BStBl. III 1957, 226) folgende Feststellung zugrunde: Gehört ein Beamter als Vertreter einer Körperschaft dem AR einer AG an, so übt er die Tätigkeit als ARMitglied im Zusammenhang mit seiner Haupttätigkeit gewissermaßen treuhänderisch für die öffentliche Körperschaft aus; weil die öffentliche Körperschaft den Beamten für seine gesamte Tätigkeit, die er leistet, besoldet, stehen ihr wirtschaftlich die ARVergütungen zu, die für die ARTätigkeit gezahlt werden. Die FinVerw. verfährt dementsprechend bei der stl. Behandlung von Vergütungen für eine Nebentätigkeit, die ein Bediensteter auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung seines Dienstvorgesetzten im AR, Verwaltungsrat oder einem sonstigen Organ eines Unternehmens ausübt: Es ist nicht zu beanstanden, wenn die Vergütungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angesehen werden; sie sind im Rahmen der EStVeranlagung zu erfassen (vgl. FinMin. Brandenb. v. 24.3.1994, FR 1994, 305). Danach können WK anstelle der im Einzelnen nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten Beträge ohne Einzelnachweis in Höhe der Pauschalaufwandsentschädigungen berücksichtigt werden, die in der Bundesnebtätigkeitsverordnung v. 22.4.1964 (BGBl. I 1964, 299) festgesetzt sind (vgl. zB LSt-Kartei OFD Hannover, § 19 EStG F. 1 Nr. 3).

Gegen diese Erfassung der ARVergütungen wird zu Recht geltend gemacht, sie beruhe noch auf der sog. Abfärbe- und Ausflusstheorie, von der der BFH inzwischen abgerückt ist (BFH v. 5.2.1965 – VI 320/63, HFR 1965, 373; BFH v. 19.1.1968 – VI R 83/66, BStBl. II 1968, 309). Demgegenüber beurteilt die neuere Rspr. Nebentätigkeiten wegen ihrer Selbständigkeit unabhängig von der Haupttätigkeit (BFH v. 21.3.1975 – VI R 60/73, BStBl. II 1975, 513; BFH v. 4.12.1975 – IV R 162/72, BStBl. II 1976, 291; BFH v. 20.2.1979 – VIII R 52/77, BStBl. II 1979, 414). Auf dieser Grundlage gilt auch für Beamte wie für andere ARMitglieder (s.o.), dass sie in dieser Funktion Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen (ebenso Nds. FG v. 8.9.1994 – V 63/91, EFG 1994, 1119, rkr.; Wacker in Schmidt, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 152).

Vgl. auch § 19 Anm. 40 „Aufsichtsratsmitglied“.

Arbeitnehmer-Aufsichtsräte aufgrund der gesetzlichen Regelung der Betriebsverfassung und der Mitbestimmung haben Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSv. Abs. 1 Nr. 3 (BFH v. 29.3.1957 – IV 25/56 U, BStBl. III 1957, 161). Hier gilt, anders als bei Beamten, nicht der Treuhandgedanke, weil die ArbN ihre Tätigkeit nicht auf Veranlassung der ArbG übernehmen. Zur Kritik der Treuhandthese s. Anm. 272.

Einstweilen frei.

269–270

271 **dd) Besonderheiten bei Aufsichtsratsvergütungen**

Schrifttum: *Kessler*, Arbeitnehmer im Aufsichtsrat, FR 1980, 253; *Felix*, Steuerliche Beurteilung der Aufwendungen für Mandatserwerbe an berufsverbandsnahe, gemeinnützige Einrichtungen, BB 1982, 2171; *Leippe*, Aufsichtsratsvergütungen eines Beamten, Der Gemeindehaushalt, 1984, 284; *Brick*, Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit außerhalb des Dienstverhältnisses?, Köln 1992; *Kaya/Maier*, Ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen, NWB 2014, 3620.

Bei der Weitergabe und Poolung von ARVergütungen stellt sich gleichermaßen die Frage, ob BE vorliegen und BA abziehbar sind.

Weitergegebene Aufsichtsratsvergütungen kommen im Wesentlichen vor bei

- Bankvertretern oder Vorstandsmitgliedern von Konzernobergesellschaften in AR,
- Beamten auf Veranlassung ihres Dienstherrn in AR,
- ArbN in AR.

Diese ARMitglieder sind meist verpflichtet, einen Teil ihrer Vergütung an den Dienstherrn oder für soziale Zwecke an entsprechende Einrichtungen abzuführen. Fraglich ist dann, ob in der Weiterleitung Einkommensverwendung oder BA zu sehen sind (s. Anm. 272 f.).

Die Poolung (Zusammenführung) von Aufsichtsratsvergütungen aufgrund eines Interessengemeinschaftsvertrags (§ 2 Anm. 157) wirft die Frage auf, ob Ausgleichszahlungen an andere ARMitglieder BE der Empfänger bei den Einkünften iSd. Abs. 1 Nr. 3 sind und vom Verpflichteten als BA abgezogen werden können (s. Anm. 274).

272 **ee) Weitergabe von Aufsichtsratsvergütungen bei Bankvertretern und Beamten (Treuhandthese)**

Treuhandthese der Rechtsprechung: Sind ARMitglieder verpflichtet, einen Teil ihrer Vergütungen abzuführen, so wird insoweit auf die Zurechnung von Einkünften verzichtet.

- ▶ *Bei einem Bankvertreter* ist nach der Rspr. die Vergütung dem ARMitglied nicht zuzurechnen, wenn er sie „gleichsam nur als Treuhänderin empfängt und sofort weitergibt“ (RFH v. 29.5.1935, RStBl. 1935, 1433).
- ▶ *Bei Beamten* ist die Behandlung entsprechend. Der Beamte wird als Treuhänder angesehen, die ARVergütung wird nicht ihm, sondern seiner Anstellungskörperschaft zugerechnet. Der dem Beamten verbleibende Teil wird zu seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) gerechnet (RFH v. 14.2.1934, RStBl. 1934, 697; BFH v. 15.3.1957 – VI 84/55 U, BStBl. III 1957, 226), obwohl es nach den Ausführungen zu Anm. 268 richtigerweise den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen ist; s. auch § 19 Anm. 40 „Aufsichtsratsvergütung“.

Kritik: Gegen die Rspr. zur treuhänderischen Stellung von AR bestehen gesellschaftsrechtl. Bedenken, weil die gesetzliche Stellung des ARMitglieds im Regelfall das Bestehen eines Treuhandverhältnisses ausschließt (glA LG Stuttgart v. 28.12.1976, NJW 1977, 535 [537], betr. von Gewerkschaften entsandte ARMitglieder). Steuerrechtliche Bedenken ergeben sich daraus, dass Einkünfte demje-

nigen zuzurechnen sind, der sie infolge Erfüllung des Einkünftebestands erzielt (s. Anm. 28); das ist bei Einkünften aus selbständiger Arbeit idR derjenige, der die Tätigkeit persönlich ausübt (glA *Leippe*, Der Gemeindehaushalt, 1984, 284 mwN).

ff) Weitergabe von Aufsichtsratsvergütungen bei Arbeitnehmervertretern

273

Die ARTätigkeit der ArbN-Vertreter ist eine selbständige Tätigkeit (BFH v. 27.7.1972 – V R 136/71, BStBl. II 1972, 810, betr. UStPflicht; glA *Thom*, BB 1953, 674; *Thom*, DB 1953, 262; s. § 19 Anm. 400 „Aufsichtsratsvergütung“).

Verpflichtungen zur Abführung: Selbständige Tätigkeit liegt auch vor, wenn die ArbN verpflichtet sind, ihre ARVergütungen ganz oder zT an andere Stellen abzuführen (glA BFH v. 29.3.1957 – VI 25/56 U, BStBl. III 1957, 161). Der abgeführte Betrag bildet uE eine BA, die im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden muss; so kann nach BFH (BFH v. 9.10.1980 – IV R 81/76, BStBl. II 1981, 29) ein ArbN im AR einer KapGes. Zuwendungen, zu denen er sich im Interesse des Betriebs oder der sozialen Belange der Betriebsangehörigen vor seiner Wahl verpflichtet hatte, bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus der ARTätigkeit als BA absetzen. Als Beispiel für abziehbare Zuwendungen nennt das Urteil Zuwendungen an eine betriebliche Urlaubskasse, aus der aufgrund einer Betriebsvereinbarung Erholungsbeihilfen an die Beschäftigten gezahlt werden. Offen blieb, ob auch Zuwendungen an gewerkschaftliche Einrichtungen, die von einigen Gewerkschaften als Voraussetzung für die Aufstellung als Kandidat gefordert werden, als BA abziehbar sind – uE abziehbar, weil betrieblich, dh. durch die ARTätigkeit veranlasst (glA *Offerhaus*, StBp. 1981, 21). Für Abziehbarkeit der Zuwendung an betriebliche Sozialeinrichtungen oder an gemeinnützige Körperschaften *Kessler*, FR 1980, 253. Nach OFD Hannover v. 10.6.1980 (NWB DokSt. Erl. F3 §§ 4–5 EStG Rz. 5/81) sind Zuwendungen an die Gemeinnützigen Schulungsstätten e.V. der DAG sowie an die „Hans-Böckler-Stiftung“ abziehbar (krit. dazu *Felix*, BB 1982, 2171, mit einer Untersuchung über die stl. Auswirkungen bei den Zuwendungsempfängern).

GlA FinVerw., DB 1954, 507; BB 1954, 525; DB 1954, 940; EDSz 1954, 322; FR 1961, 232; DB 1962, 1191 (1423); Inf. 1964, 360; nach Ergehen der ablehnenden BFH-Urteile – s.u. – noch StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 78 und 92 betr. Abführung an die Stiftung „Mitbestimmung“; dann wieder – entgegen BFH v. 3.3.1966 (IV 334/65, BStBl. III 1966, 450) – allg. für alle Fälle, in denen der ArbN sich vor seiner Wahl zur Abführung verpflichten musste, um als Kandidat aufgestellt zu werden: Ländererlass Nds. v. 8.5.1968, DB 1968, 912). Für Abziehbarkeit bei rechtl. Verpflichtung des ArbN-Vertreters ferner FinMin. Ba.-Württ. v. 23.10.1974 (StEK EStG § 18 Nr. 58; FR 1974, 584); FinMin. Bayern v. 11.4.1975 (FR 1975, 272).

Freiwillige Abführung: Der BFH hat zunächst den Abzug der freiwillig abgeführten ARVergütungen als BA abgelehnt; die Aufwendungen seien nicht durch die ARTätigkeit, sondern durch die gesellschaftliche Stellung des Stpfl. veranlasst und deshalb gem. § 12 Nr. 1 nicht abziehbar (BFH v. 29.4.1965 – IV 35/65 S, BStBl. III 1965, 443; glA FG Nürnberg v. 7.7.1965 – III 176/64, EFG 1965, 527, rkr.). Das Gleiche hat der BFH dann bei einer vor der Wahl eingegangenen Verpflichtung zur Abführung angenommen, ferner selbst dann, wenn dem

Stpfl. nach Abzug der ESt nichts mehr verbleibt (BFH v. 3.3.1966 – IV 334/65, BStBl. III 1966, 450; BFH v. 15.1.1970 – IV R 32/69, BStBl. II 1970, 379, unter Hinweis auf BFH v. 4.8.1967 – VI R 130/66, BStBl. III 1967, 772, betr. Nichtabziehbarkeit von Wahlkampfkosten eines Kommunalpolitikers). Folgerichtig müsste der Abzug abgeführter Beträge auch dann versagt werden, wenn der Stpfl. die volle ARVergütung abführt; er müsste dann die Steuern zulegen. Gegen diese Auffassung spricht, dass nicht nur Aufwendungen, die aus der einzelnen auf die Erzielung von Einnahmen gerichteten Tätigkeit herrühren, sondern auch Aufwendungen zur Erlangung einer Einkunftsquelle BA bilden (das verkennt *Aurand*, BB 1966, 930). Der BFH (BFH v. 3.3.1966 – IV 334/65, BStBl. III 1966, 450) bezeichnet selbst die das Urteil tragende Behauptung, der Stpfl. lasse „sich um der Sache willen wählen“, als bloße Unterstellung. Derartige Sachverhaltsfiktionen sind indessen unzulässig (vgl. *Littmann*, FR 1962, 67). Da die AR-Stellung mit einer Vergütung verknüpft ist, dienen Aufwendungen zur Erlangung der Stellung notwendigerweise der Erlangung der Vergütungen und sind damit iSd. § 4 Abs. 4 betrieblich veranlasst.

Gegen BFH v. 3.3.1966 – IV 334/65, BStBl. III 1966, 450, *Labus*, BB 1965, 855; *Labus*, BB 1966, 931; *Labus*, DB 1966, 1167; *Hillert*, DB 1966, 930; *Vangerow*, FR 1966, 484; *Eisenberg* in *Loep*, Besprechung zu BFH v. 3.3.1966 – IV 334/65, BStBl. III 1966, 450; *Erdweg*, FR 1970, 388; *Schmidt*, FR 1971, 583. Zustimmung zu BFH v. 3.3.1966 – IV 334/65, BStBl. III 1966, 450, *Grieger*, BB 1965, 855: Anderenfalls müssten auch in vielen anderen Fällen BA und WK anerkannt werden, wenn Angehörige bestimmter Berufe oder beruflicher Stellungen erhöhte soziale, kirchliche oder sonstige, im Normalfall nicht abziehbare Ausgaben – Spenden – machten, weil sie von ihnen erwartet würden. Hiergegen *Eisenberg* in *Loep*, Besprechung zu BFH v. 3.3.1966 – IV 334/65, BStBl. III 1966, 450a Diese Abgrenzung ist auch ohne eine so radikale Einengung des Begriffs der BA und WK möglich. Die Rspr. ist verfassungsmäßig nicht zu beanstanden (BVerfG v. 30.7.1970 – 1 BvR 329/70, StRK EStG [bis 1974] § 4 BetrAusz. R. 68; DB 1970, 2245); zum Abzug als Spende bei Abführung von Teilen der ARVergütung an eine gewerkschaftliche gemeinnützige Stiftung ohne vorherige Verpflichtung FG Berlin-Brandenb. v. 2.4.2009 – 10 K 1190/06 B, EFG 2009, 1286, rkr., mit Anm. *Rosenke*, EFG 2009, 1287.

Stellungnahme: Die Rspr. zur Nichtabziehbarkeit abgeführter ARVergütungen von ArbN-Vertretern hat uE eine wesentliche Stütze verloren, nachdem der BFH seine Rspr. zur Nichtabziehbarkeit von Wahlkampfkosten bei hauptberuflichen kommunalen Spitzenbeamten aufgegeben hat (BFH v. 8.3.1974 – VI R 198/71, BStBl. II 1974, 407); ebenso *Eisenberg*, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 9 Abs. 1 Satz 1 und 2 R. 438.

Zuwendungen an politische Parteien von Arbeitnehmervertretern in Aufsichtsräten können keine BA bei den Einkünften aus der ARTätigkeit bilden.

274 gg) Poolung von Aufsichtsratsvergütungen

Für die Poolung von ARVergütungen gelten entsprechende Grundsätze wie bei der Poolung gewerblicher Gewinne und Verluste (s. § 2 Anm. 157). Die Ausgleichszahlungen der einzelnen ARMitglieder an die anderen ARMitglieder bilden im Rahmen der Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 3 beim Empfänger BE und beim Zahlenden BA (*Woeste*, BB 1960, 200; *Böttcher*, DB 1966, 1497). Die Versagung

des Abzugs bei ArbN-Vertretern durch den BFH (s. Anm. 273) steht nicht entgegen, da eine echte, durch die ARTätigkeit veranlasste Verpflichtung besteht. Mit Eingang auf dem Gemeinschaftskonto fließt dem einzelnen ARMitglied seine ARVergütung zu. Die Verteilung entsprechend der Poolvereinbarung führt bei den ARMitgliedern, die weniger aus dem Pool erhalten als ihre ARVergütung, in Höhe der Differenz zu einer Ausgabe und bei denjenigen, die mehr erhalten, zu einer zusätzlichen Einnahme. Die durch die Poolung entstehenden Ausgaben und zusätzlichen Einnahmen sind durch die ARTätigkeit veranlasst und damit BE und BA.

4. Weitere Fälle sonstiger selbständiger Arbeit

275

Schrifttum: *Kirsten/Matheja*, Treuhand und Treuhänder im Steuerrecht, Herne/Berlin, 2. Aufl. 1978; *Stadtaus*, Entschädigungen für ehrenamtliche Mitglieder kommunaler Vertretungen und Ausschüsse in Brandenburg, Finanzwirtschaft 1995, 242; *Jachmann*, Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Wahlkampfkosten im kommunalen Bereich, JA 1997, 158; *Lohr*, Die Besteuerung von Politikern, DStR 1997, 1230; *Reif*, Steuerfreigrenzen bei Entschädigungen an ehrenamtliche Mandatsträger, BWGZ 1999, 911; *List*, Nachhaltiges Erfinden – Ungelöste steuerrechtliche Probleme, DB 2004, 1172; *List*, Die Zufallserfindung und die Einkommensteuer, DB 1999, 1085; *Hofmann/Reif*, Steuerfreigrenzen bei Entschädigungen an ehrenamtliche Mandatsträger, BWGZ 2009, 498; *Kronawitter*, Besteuerung der ehrenamtlichen Tätigkeit im Gemeinderat sowie die Besteuerung von Aufsichtsratsvergütungen von Ratsmitgliedern und kommunalen Bediensteten, ZKF 2014, 145; *Reif*, Steuerfreigrenzen bei Entschädigungen an ehrenamtliche Mandatsträger, BWGZ, 2014, 496; *Marx/Kilincsoy*, Die einkommensteuerliche Qualifikation von Zufallserfindungen, DB 2017, 2313; *Mader*, Abziehbarkeit von Wahlkampfkosten und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Aufstellung als Kandidat für ein Mandat im Europäischen Parlament, b + p 2018, 543.

Zu sonstiger selbständiger Arbeit s. Anm. 600: „Artist“, „Berater“, „Berufssportler“, „Buchhalter“, „Erziehungsfamilie“, „Grubenvorstand“, „Hebamme“, „Interviewer“, „Krankenschwester“, „Kurator“, „Schiedsman“, „Verwaltungsrat“, „Vormund“, „Tagesmutter“, „Treuhänder“.

Sonstige selbständige Arbeit: Die in Abs. 1 Nr. 3 aufgeführten Beispiele sind für die Abgrenzung des Begriffs der sonstigen selbständigen Arbeit bedeutsam; die Beispiele (Testamentsvollstreckung, Vermögensverwaltung, ARTätigkeit) sollen den Begriff der sonstigen selbständigen Arbeit charakterisieren (BFH v. 16.3.1951 – IV 197/50 U, BStBl. III 1951, 97). Der für ein einzelnes WG (zB einen Geschäftsanteil an einer GmbH) oder für eine Gruppe von WG (zB einen Betrieb) eingesetzten Treuhänder übt seine Tätigkeit idR als selbständige Tätigkeit aus; seine Vergütung fällt daher unter Abs. 1 Nr. 3. Ob dies auch für eine Tätigkeit gilt, die – ausschließlich – auf die Privatisierung und Liquidation ehemaliger volkseigener DDR-Betriebe im Auftrag der Treuhandanstalt gerichtet ist, hält der BFH revisionsrechtl. für noch klärungsbedürftig (BFH v. 22.9.2003 – IV S 7/03, BFH/NV 2004, 183, betr. Auftrag zur selbständigen Vorbereitung einer Veräußerung von 17 Unternehmen). Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob die Tätigkeit eher derjenigen eines – nach aA gewerblich tätigen – Maklers entspricht (vgl. BFH v. 13.5.1966 – VI 63/64, BStBl. III 1966, 489; BFH v. 18.3.1999 – IV R 5/98, BFH/NV 1999, 1456) oder derjenigen eines Insolvenzverwalters, der ungeachtet seines gesetzlichen Auftrags zur Verwertung des Schuldnervermögens (§ 1 InsO) als Vermögensverwalter grds. Einkünfte aus

sonstiger selbständiger Arbeit erzielt (vgl. BFH v. 11.8.1994 – IV R 126/91, BStBl. II 1994, 936; BFH v. 12.12.2001 – XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202; *Kling*, DStR 1998, 1813; *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 141; *Gerling*, FS Greiner, 2005, 41; abl. *Frystatzki*, EStB 2005, 308, *Seer*, FS Hartung, 2008, 203). Deckt die Tätigkeit das gesamte Spektrum der Aktivitäten zur Abwicklung der Firmen nach Maßgabe des § 1 TreuH ab, ist eine Insolvenzverwalterähnlichkeit zu bejahen; ist sie dagegen jeweils ausschließlich auf die Abwicklung konkreter Veräußerungen gerichtet, kann durchaus eine Maklerähnlichkeit anzunehmen sein, insbes., wenn diese eingeschränkte Aufgabe – wie in BFH v. 22.9.2003 – IV S 7/03, BFH/NV 2004, 183 – lediglich im Unterauftrag selbständig ausgeübt wird.

Handelt es sich um eine Nebentätigkeit, so richtet sich ihre Behandlung nach derjenigen der Haupttätigkeit, zB wenn ein Angestellter des Betriebs daneben die treuhänderische Verwaltung dieses Betriebs übernimmt (unselbständige Tätigkeit des Treuhänders), oder wenn ein RA, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater usw. die Treuhandtätigkeit im Rahmen seiner freierwerblichen Arbeit übernimmt (hier liegt ein Teil der freiberuflichen Tätigkeit vor) oder wenn die Treuhandtätigkeit im Zusammenhang mit einer gewerblichen oder landwirtschaftlichen Tätigkeit ausgeübt wird, zB wenn ein Hotelbesitzer oder Gutsbesitzer die Treuhandverwaltung eines anderen Hotels oder landwirtschaftlichen Betriebs übernimmt (Teil der gewerblichen oder landwirtschaftlichen Tätigkeit). Die Treuhandtätigkeit von Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern kann aber eine gewerbliche Tätigkeit bilden; vgl. BFH v. 9.7.1964 – IV 427/62 U, BStBl. III 1964, 530.

Bürgermeister, Landräte, Kreistagsabgeordnete, Fraktionsvorsitzende: Ehrenamtliche Mitglieder kommunaler Vertretungen, zB in NRW die ehrenamtlichen Mitglieder eines Gemeinderats, eines Kreistags, einer Bezirksvertretung oder die sog. sachkundigen Bürger sind selbständig Tätige. Die ihnen gewährten Entschädigungen sind Einnahmen aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 (BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405; BFH v. 14.4.2011 – VIII B 110/10, BFH/NV 2011, 1138; BFH v. 13.6.2013 – III B 156/12, BFH/NV 2013, 1420). Ebenso FG Münster v. 11.12.1975 – I 1529/75 G, EFG 1976, 402, rkr.; FG Sach.-Anh. v. 10.2.2003 – I K 30333/99, EFG 2003, 917, rkr.; BSG v. 18.2.2016 – B 3 KS 1/15 R, BSGE 120, 282. Auch die Dienstwagengestellung durch Gemeinde für ihren Oberbürgermeister ist als BE zu erfassen; der damit verbundene Vorteil kann nicht bei Einkünften aus einer gleichzeitig ausgeübten Abgeordnetentätigkeit als WK abgezogen werden (BFH v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266). Zur StFreiheit von Reisekostenvergütungen s. *Hofmann/Reif*, BWGZ 2009, 498.

Demgegenüber hat der BFH entschieden, dass die Verhältnisse der ehrenamtlichen Ersten Bürgermeister in Bayern aufgrund der Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern anders zu beurteilen seien. Der Erste Bürgermeister sei Beamter der Gemeinde, wobei dies nicht nur für berufsmäßige Bürgermeister, sondern auch für ehrenamtliche Bürgermeister gelte. Nach Art. 37 der Gemeindeordnung obliege dem Ersten Bürgermeister in eigener Zuständigkeit die Erledigung bestimmter Verwaltungsaufgaben. Der Erste Bürgermeister in Bayern übe damit – abweichend von der im Land Nordrhein-Westfalen bestehenden Regelung – Befugnisse aus, die in Nordrhein-Westfalen ausschließlich dem Gemeindedirektor vorbehalten seien. Neben seiner Mitgliedschaft im Gemeinderat, dem in Bayern die Verwaltung der Gemeinden im Übrigen obliege, habe

also in Bayern der Erste Bürgermeister noch eigene Verwaltungsbefugnisse. Es sei in dieser Eigenschaft iSd. § 1 Abs. 2 Satz 1 LStDV im öffentlichen Dienst angestellt und beziehe in Form seiner Entschädigung bzw. Aufwandsentschädigung in dieser Eigenschaft Arbeitslohn (BFH v. 5.2.1971 – VI R 82/68, BStBl. II 1971, 353).

Bürgermeister können demgemäß auch bei einer ehrenamtlichen Tätigkeit ArbN sein, wenn sie nicht nur Repräsentanten des Rates bzw. der Gemeindevertretung sind, sondern auch Exekutivaufgaben haben (*Thürmer in Blümich*, § 19 Rz. 120 „Bürgermeister“ [2/2011]). Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die Tätigkeit des Klägers als ehrenamtlicher Bürgermeister nicht als sonstige selbständige Arbeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 3 einzuordnen, sondern der Kläger bezog die Aufwandsentschädigung in den Streitjahren als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19. Denn der Kläger ist nicht ausschließlich Vorsitzender der Gemeindevertretung als des Organs der Selbstverwaltung, sondern er ist gem. § 7 der Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein (Gemeindeordnung – GO) idF v. 28.2.2003 selbst ein Organ der Gemeinde. Als Bürgermeister einer amtsangehörigen Gemeinde verblieben ihm insoweit zahlreiche Verwaltungsaufgaben (Schl.-Holst. FG v. 17.12.2015 – 5 K 127/13, EFG 2016, 815, rkr., mit Anm. *Sorge*, EFG 2016, 1225).

Ist der Stpfl. Mitglied der Stadtvertretung einer Stadt und zugleich Mitglied des Hauptausschusses der Stadtvertretung und erhält er für beide Tätigkeiten Aufwandsentschädigungen, kann die zusätzliche Aufwandsentschädigung für die Tätigkeit im Hauptausschuss der Gemeinde nicht durch eine Kumulierung der stfreien Pauschalen zusätzlich stfrei gestellt werden (vgl. Schl.-Holst. FG v. 22.9.2009 – 3 K 130/09, juris, rkr.). Ebenso kann mit Blick auf eine Bestimmung der Landesregierung, dass die gem. Abs. 1 Nr. 3 stpfl. Aufwandsentschädigungen und Sitzungsgelder der Mitglieder einer Gemeindevertretung monatlich bis zur Höhe von 175 € als echte gem. § 3 Nr. 12 stfreie Aufwandsentschädigung anzusehen sind, nicht geltend gemacht werden, dass der Betrag für diejenigen verdoppelt wird, die als Mitglied in der Gemeindeverwaltung ehrenamtlich Tätige zugleich Vorsitzender dieses Gremiums sind (Hess. FG v. 24.6.2013 – 3 K 2837/11, EFG 2013, 1820, rkr.).

Die Steuerbarkeit der Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit berechtigt zum Abzug von BA. Danach können auch Wahlkampfkosten eines Bewerbers um ein sog. ehrenamtliches Stadtratsmandat als BA abziehbar sein, soweit sie nach § 3 Nr. 12 stfrei gezahlte Entschädigungen übersteigen, wenn mit der Mitgliedschaft stpfl. Einnahmen verbunden sind, die – ohne eine stfreie Aufwandsentschädigung – die Höhe hauptberuflicher Einkommen der unteren Lohngruppen erreichen (Voraussetzung ist allerdings, dass nach Berücksichtigung aller BA die Gewinnerzielungsabsicht noch bejaht werden kann: BFH v. 25.1.1996 – IV R 15/95, BStBl. II 1996, 431, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 1/97, 9–10; *Jachmann*, JA 1997, 158; *Reif*, BWGZ 1999, 911).

Erfinder: Einkünfte aus einer Erfindertätigkeit erfüllen dann den Tatbestand des Abs. 1 Nr. 3, wenn die Tätigkeit nachhaltig ausgeübt wird (und nicht schon den freiberuflichen Tätigkeiten nach Abs. 1 Nr. 1 zuzurechnen ist; s. R 149 EStR; *Gröne*, DStZ 2018, 463). Dies gilt allerdings nicht für sog. Zufallserfindungen im Sinne von Ideen, die ohne weitere Ausarbeitung verwertungsreif sind (vgl. dazu FG Hamb. v. 12.12.2004 – VI 18/04, EFG 2006, 661, rkr., mit Anm. *List*, DB 2006, 1291); bedürfen sie aber weiterer Tätigkeiten des Stpfl.

oder eines Dritten, um die Verwertungsreife der Zufallserfindung herzustellen, so ist die erforderliche Nachhaltigkeit zu bejahen. Sie führt bei Herstellung der Verwertungsreife durch den Erfinder zur Steuerbarkeit nach Abs. 1 Nr. 3, bei Herstellung durch einen Dritten zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit (BFH v. 18.6.1998 – IV R 29/97, BStBl. II 1998, 567; BFH v. 11.4.2003 – IV B 170/01, 1406, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 21.4.2005 – 2 BvR 1404/03, StEd. 2005, 383, nicht angenommen; vgl. dazu auch FG Düss. v. 6.4.2016 – 2 K 896/14, EFG 2017, 288, Rev. unter Az. BFH III R 11/16 in den Registern gelöscht; *Jakob*, DStZ 2000, 317; *List*, DB 1999, 1085; *List*, DB 2004, 1172; *Marx/Kilincsoy*, DB 2017, 2313).

Vervielfältigungstheorie weiter anwendbar: Eine sog. Vervielfältigung der Arbeitskraft macht den Stpfl. – im Unterschied zu der für freie Berufe seit dem EStG 1960 geltenden Regelung (s. Anm. 225) – nach bisheriger Rspr. zum Gewerbetreibenden; dh., die Arbeit muss ausschließlich oder fast ausschließlich auf der persönlichen Arbeitskraft des Berufsträgers selbst beruhen, die Vervielfältigung der Arbeitskraft des Berufsträgers, vor allem im Rahmen einer kaufmännischen Organisation, schließt die Anwendung des Abs. 1 Nr. 3 aus; so BFH v. 13.5.1966 – VI 63/64, BStBl. III 1966, 489, und BFH v. 25.11.1970 – I R 123/69, BStBl. II 1971, 239, betr. Hausverwalter; H 15.6 EStH „Sonstige selbständige Arbeit“; s. Anm. 225 zur früheren Rspr. bei freien Berufen, die zu Abs. 1 Nr. 3 jedenfalls nach bisheriger, aber gegenwärtig in mehreren Revisionen zur Prüfung anstehender Rspr. weiter zu berücksichtigen ist (vgl. *Kanzler*, FR 1994, 114, mwN).

Bei sonstiger selbständiger Arbeit ist ein gemeinschaftliches Unternehmen nicht anzunehmen, wenn die Berufstätigkeit nur für kurze Zeit oder für eine einzelne wissenschaftliche, künstlerische oder ähnliche Arbeit gemeinsam ausgeübt wird, ebenso wenig, wenn nur die BA gemeinsam getragen werden, im Übrigen aber sich jeder auf eigene Rechnung betätigt.

Noch nicht höchstrichterlich geklärt ist die Frage, ob der Vervielfältigende selbst Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit erzielt, wenn er seine Tätigkeit im Unterauftrag eines anderen ausführt; die im Rahmen eines Aussetzungsverfahrens vertretene ablehnende FG-Auffassung hat der BFH für ernstlich zweifelhaft gehalten und deshalb die Vollziehung der angefochtenen Bescheide ausgesetzt (BFH v. 22.9.2003 – IV S 7/03, BFH/NV 2004, 183).

Berufsbetreuer: Berufsbetreuer übernehmen rechtl. Betreuungen (§ 1896 ff. BGB), ohne dass dafür eine bestimmte Ausbildung oder ein Studium erforderlich ist. Deshalb nehmen nicht nur Juristen oder Steuerberater (vgl. BGH v. 21.10.2009 – XII ZB 66/08, FamRZ 2010, 23; *Zimmermann*, DStR 2007, 1322) sondern auch andere Berufsgruppen (wie Sozialarbeiter/-pädagogen, Alten- und Krankenpfleger sowie Erzieher, aber auch Verwaltungsfachkräfte und Kaufleute) diese Aufgabe wahr. Berufsbetreuer werden durch Vormundschaftsgerichte als Betreuer (§ 1836 Abs. 1 BGB, § 1897 Abs. 6 BGB, § 1 ff. Vormünder- und Betreuervergütungsgesetz – VBVG) bestellt; im Bestellungsbeschluss wird die Betreuung als beruflich geführt bezeichnet. Davon zu unterscheiden sind nachbarschaftliche Hilfe- und Betreuungsleistungen, die nach dem Gesamtbild der Umstände nicht mit typischerweise gegen Entgelt erbrachten Pflegetätigkeiten gleichzusetzen sind und idR der einkommensteuerlich unbeachtlichen Privatsphäre zuzurechnen sind (Niedersächsisches FG v. 26.6.2019 – 9 K 101/18, UVR 2019, 365 mit Anm. *Günther*, ErbStB 2019, 344).

- **Berufsbild:** Berufsbetreuer unterstützen und beraten volljährige Menschen, die wegen Erkrankung sowie körperlicher oder geistiger Behinderung in ihrer Entscheidungs- oder Handlungsfähigkeit eingeschränkt sind und deshalb nicht selbst für ihre Angelegenheiten sorgen. Die Betreuer werden durch das Vormundschaftsgericht bestellt und unterstützen die Betroffenen rechtl. oder handeln „stellvertretend für sie, zum Beispiel durch Regelung der Finanzen, Vertretung gegenüber Behörden, Organisation von pflegerischen Diensten oder Einwilligung in ärztliche Behandlungen“ (vgl. bdb-ev.de/2_Informationen_zu_Betreuung.php). Dabei ist ein wesentliches Feld der Betreuung die Vertretung in Vermögensangelegenheiten (vgl. BGH v. 9.1.2008 – VIII ZR 12/07, FamRZ 2008, 680; BFH v. 30.4.2008 – XII ZR 110/06, NJW 2008, 2333; BFH v. 21.10.2009 – XII ZB 66/08, FamRZ 2010, 23; *Sonnenfeld*, FamRZ 2009, 1027; *Wilde*, GmbHR 2010, 123). Nach BFH (BFH v. 15.6.2010 – VIII R 14/09, BStBl. II 2010, 909, mit Anm. *Kratzsch*, PFB 2010, 258; BFH v. 15.9.2010 – VIII R 10/09, BStBl. II 2010, 906; BFH v. 15.6.2010 – VIII R 14/09, BStBl. II 2010, 909, mit Anm. *Kratzsch*, PFB 2010, 258; BFH v. 17.10.2012 – VIII R 57/09, BStBl. II 2013, 799, mit kritischer Anm. *Tegelkamp/Krüger*, FR 2013, 490) üben Betreuer eine vermögensverwaltende Tätigkeit aus (aa die frühere BFH-Rspr., vgl. BFH v. 4.11.2004 – IV R 26/03, BStBl. II 2005, 288, mit Anm. *Habscheidt*, NJW 2005, 1257, unter Bezugnahme auf BFH v. 2.9.1988 – III R 58/85, BStBl. II 1989, 24; BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112); BVerwG v. 27.2.2013 – 8 C 8/12, NJW 2013, 2214, sowie FG Meck.-Vorp. v. 25.8.1999 – 1 K 472/98, EFG 1999, 1080, rkr.; FG Köln v. 16.10.2003 – 7 K 1576/02, EFG 2004, 119, rkr.; FG Düss. v. 23.9.2003 – 9 K 7943/00 F, AO, EFG 2004, 36, rkr.; FG Münster v. 12.5.2004 – 1 K 842/03 G, EFG 2004, 1459, rkr.; FG Hamb. v. 17.11.2008 – 6 K 159/06, EFG 2009, 412, rkr.; OFD Magdeburg v. 28.8.2003 – S 2248 - 8 - St 213, ESt-Kartei StNr. 236; *Bienwald*, FamRZ 2003, 1501; *Zimmermann*, Betreuungsrechtliche Praxis 1999, 133.

Dafür spricht, dass die Vertretung in Vermögensangelegenheiten nach ständiger zivilrechtl. Rspr. ein wesentliches Feld der Betreuung ist (vgl. BGH v. 9.1.2008 – VIII ZR 12/07, FamRZ 2008, 680; BFH v. 30.4.2008 – XII ZR 110/06, NJW 2008, 2333; BGH v. 21.10.2009 – XII ZB 66/08, FamRZ 2010, 23; *Sonnenfeld*, FamRZ 2009, 1027; *Wilde*, GmbHR 2010, 123) und bei einer umfassend angeordneten Betreuung eine Trennbarkeit der vermögensbetreuenden und sonstigen persönlichen Tätigkeiten höchst zweifelhaft ist. So stellt etwa die Entsch. über eine mögliche Heilbehandlung zugleich – wegen der damit verbundenen Kosten für den Betreuten – stets auch eine vermögensrelevante Entsch. dar; im Hinblick auf diese regelmäßig – zumindest mittelbar – mitbetroffenen Vermögensaspekte steht der Zurechnung der Berufsbetreuertätigkeit zum Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 3 nichts entgegen, selbst wenn im Einzelfall die Betreuung in Vermögens- und sonstige persönliche Angelegenheiten aufgeteilt worden ist. Wird die Betreuertätigkeit ehrenamtlich ausgeübt, stellt sich die Frage, ob die an sie nach § 1835a BGB ausdrücklich nicht als Entgelt gezahlte Aufwandsentschädigung nach § 3 Nr. 12 Satz 1 stfrei ist. Dies hat der BFH (BFH v. 17.10.2012 – VII R 57/09, BStBl. II 2013, 799) mit der Begr. bejaht, dass die aus öffentlichen Kassen gezahlte Aufwandsentschädigung ausdrücklich im Gesetz (§ 1835a BGB) als solche bezeichnet sei und deshalb eine weitere ausdrückliche Ausweisung als stfreie Aufwandsentschädigung in einem Haushaltsplan nicht ersichtlich ge-

boten sei, weil eine solche haushaltsplanmäßige Ausweisung nur für die Fälle fehlender gesetzlicher Grundlage solcher Aufwandsentschädigungen bestimmt sei. Mit dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU (BGBl. I 2014, 1266) hat der Gesetzgeber nunmehr mW ab 1.1.2015 (§ 52 Abs. 1 Satz 1) bestimmt, dass selbst für gesetzlich bestimmte Aufwandsentschädigungen „auch“ – und damit zusätzlich eine entsprechende Ausweisung im Haushaltsplan Voraussetzung der StFreiheit nach § 3 Nr. 12 Satz 1 ist.

Betreuung von Kindern in Erziehungsfamilien führt zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit (BMF v. 20.1.1984 – IV B 4 - S 2248 - 2/84, BStBl. I 1984, 134), soweit die Einkünfte nicht nach § 3 Nr. 11 stfrei sind; eine solche StFreiheit für ein Pflegehonorar nach den Pauschalen des § 33 SGB haben BFH v. 5.11.2014 – VIII R 27/11, BFH/NV 2015, 960; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 29/11, BFH/NV 2014, 1024; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 30/11, BFH/NV 2015, 963; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 9/12, BFH/NV 2015, 967, bejaht; vgl. dazu auch *Lippert*, DStR 2011, 300, *Gragert*, NWB 2011, 2534).

Davon abweichend hat das FG Berlin-Brandenb. (FG Berlin-Brandenb. v. 30.1.2018 – 9 K 9105/16, EFG 2018, 1699, Rev. Az. BFH VIII R 27/18) die Auffassung vertreten, die Betreuung und Beherbergung von Kindern und Jugendlichen im Haushalt eines Erziehers iSd. § 35 SGB VIII führe zu einer nach § 18 stpfl. und nicht nach § 3 Nr. 11 stbefreiten Tätigkeit, weil die Betreuung nach § 35 SGB VIII schon wegen der täglich möglichen Kündbarkeit des Betreuungsverhältnisses nicht mit derjenigen im Rahmen einer Vollzeitpflege nach § 33 SGB VIII vergleichbar sei. In dieser Kündbarkeit, die auch bei Betreuungen nach § 33 SGB VIII nicht ausgeschlossen ist, einen entscheidenden Unterschied für die Anwendbarkeit der StFreiheit nach § 3 Nr. 11 zu sehen, scheint höchst zweifelhaft, zumal im Streitfall Gegenstand des Betreuungsvertrags ua. auch die stationäre Betreuung des im Einzelfall aufgenommenen Jugendlichen war, wie sie auch in den vom BFH entschiedenen Verfahren zu § 33 SGB VIII (vgl. BFH v. 5.11.2014 – VIII R 27/11, BFH/NV 2015, 960; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 29/11, BFH/NV 2014, 1024; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 30/11, BFH/NV 2015, 963; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 9/12, BFH/NV 2015, 967) Vertragsgegenstand war.

V. Einkünfte Beteiligter an vermögensverwaltenden Gesellschaften oder Gemeinschaften als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks (Abs. 1 Nr. 4)

Schrifttum: *Jäger*, Venture Capital-Gesellschaften in Deutschland – Bestandsaufnahme und Perspektiven nach dem Dritten Finanzmarktförderungsgesetz, NZG 1998, 833; *Brunsch*, Aktuelle Situation der Innovationsfinanzierung in Deutschland, BuW 2000, 565; *IDW*, Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Zweifelsfragen der Bilanzierung von asset backed securities-Gestaltungen oder ähnlichen securitisation-Transaktionen, WPg 2001, 1398; *Lorenz*, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2001 auf die Gestaltung von Venture Capital-Fonds, DStR 2001, 821; *Weitnauer*, Handbuch Venture Capital, München, 2. Aufl. 2001; *Blumers/Witt*, Gewerblichkeit durch Beteiligung an Kapitalgesellschaften, DB 2002, 60; *Bünning*, Steuerliche Aspekte der Beteiligung von Inländern an ausländischen Venture Capital und Private Equity Fonds, FR 2002, 982; *Herzig/Gocksch*, Die steuerliche Behandlung von Übergewinnanteilen für Sponsoren inländischer Private Equity-Fonds, DB 2002, 600; *Schefczyk/Peterson*, Venture

Capital Fonds: Vermögensverwaltung oder Gewerbebetrieb?, BB 2002, 805; *Watrin*, Disquotale Gewinnverteilung bei Private Equity Fonds, BB 2002, 811; *Freyling/Klingsch*, Venture Capital – Rechtliche, wirtschaftliche und steuerliche Rahmenbedingungen von Venture Capital in Deutschland im Vergleich zu anderen europäischen Ländern und den USA, StB 2003, 21; *Hohaus/Inhester*, Besteuerung von Wagniskapitalgesellschaften – Quo Vadis?, DB 2003, 1080; *Mellert*, Venture Capital Beteiligungsverträge auf dem Prüfstand, NZG 2003, 1096; *Veith*, Die Unternehmensbeteiligungsgesellschaft – Strukturalternative zur Vermeidung der Gewerbesteuer für Private Equity Fonds?, DB 2003, 1191; *Bärenz/Veith*, Das BMF-Schreiben zur Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit bei Private Equity Fonds, BB 2004, 251; *Bauer/Gemmecke*, Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Venture Capital und Private Equity Fonds nach dem BMF-Schreiben v. 16.12.2003, DStR 2004, 580; *Behrens*, Besteuerung des Carried Interest nach dem Halbeinkünfteverfahren, FR 2004, 1211; *Rodini/Veith/Bärenz*, Einkommensteuerliche Behandlung von Venture Capital und Private Equity Fonds – Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb, DB 2004, 103; *Strunk/Bös*, Einkommensteuerliche Behandlung von Venture Capital und Private Equity Fonds, UM 2004, 263; *Wiese/Klass*, Einkommensteuerliche Behandlung von Private Equity und Venture Capital Fonds, FR 2004, 324; *Signa/Goldacker/Mayta*, Parallel strukturierte Private Equity Fonds, DB 2005, 966; *Anzinger/Jekerle*, Entwicklungen in der Besteuerung des Carried Interest in Deutschland, Großbritannien und den USA – Denkanstöße aus der neuen Welt?, IStR 2008, 821; *Hörster*, Das Wagniskapitalbeteiligungsgesetz und die steuerlichen Regelungen des Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen, StuB 2008, 630; *Zipfel/Franke*, Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG), BB 2008, 2211; *Früchtl*, Der sog. Carried Interest im internationalen Steuerrecht – die deutsche Perspektive, IStR 2009, 604; *Bogenschütz*, Steuerfallen bei Private Equity Investments, Unternehmen im Umbruch (Krisenbewältigung, Mobilität, Unternehmenstransaktionen und Steuern), Herne 2010; *Elser/Dürschmidt*, Private Equity Fonds für Unternehmen in Sondersituationen und Qualifizierung ihrer Tätigkeiten für steuerrechtliche Zwecke, FR 2010, 817; *Elser/Dürschmidt*, Besteuerung des Carried Interest und verbindliche Auskunft bei Private Equity Fonds, FR 2010, 1075; *Süß/Mayer*, Was bleibt vom Private-Equity-Erlass?, DStR 2011, 2276; *Schnittker/Steinbiß*, Steuerliche Qualifikation des Carried Interest und deren Folgen für die grenzüberschreitende Besteuerung von Initiatoren von Private Equity Fonds, IStR 2015, 760; *Weber-Grellet*, Besteuerung des Carried Interest (§ 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG) – Gelöste und ungelöste Fragen, DStR 2018, 992; *Töben/Schrepp*, Besteuerung des Carried Interest, DStR 2019, 573.

1. Einordnung des Abs. 1 Nr. 4 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

a) Regelungsinhalt

276

Die Neuregelung ordnet in ihrem Halbs. 1 den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch Einkünfte zu, die ein Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft erzielt (s. zum Begriff des Beteiligten und der vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft Anm. 277, 278; zur Einkünfteerzielung Anm. 281), wenn

- der Zweck der Gemeinschaft im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an KapGes. besteht (s. Anm. 278),
- die Einkünfte als Vergütungen für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- und Gemeinschaftszwecks erzielt werden (s. Anm. 281),
- der Anspruch auf die Vergütung unter der Voraussetzung eingeräumt worden ist, dass die Gesellschafter oder Gemeinschaftler ihr eingezahltes Kapital vollständig zurückerhalten haben (s. Anm. 282).

Schließlich ist nach Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 auf die durch die Vorschrift erfassten Einkünfte § 15 Abs. 3 nicht anzuwenden (s. Anm. 284).

b) Systematische und historische Einordnung der Besteuerung von Einkünften für Leistungen zur Förderung von Wagniskapitalgesellschaften

277 aa) Systematische Einordnung des Abs. 1 Nr. 4

Wirtschaftspolitische Bedeutung: Abs. 1 Nr. 4 schafft seinem Anspruch nach eine eindeutige Rechtsgrundlage für die sachgerechte Besteuerung von Wagniskapitalfonds und dabei insbes. für die Besteuerung des erhöhten Gewinnanteils (Carried Interest) der Fonds-Initiatoren (vgl. BTDrucks. 15/3336, 1 unter B. und 7 zu Nr. 2). Da Wagniskapitalgesellschaften (*Venture-Capital* und *Private Equity*-Fonds) in der außerbörslichen Finanzierung eine immer wichtigere Rolle spielen, sind berechenbare und angemessene stl. Rahmenbedingungen zu Recht vom Gesetzgeber als wichtige Voraussetzungen dafür angesehen worden, dass Wagniskapital im erforderlichen Umfang bereitgestellt wird.

Steuersystematische Bedeutung: Als Regelungszweck wird in der Gesetzesbegründung die gesetzliche Absicherung der – von der FinVerw. angenommene – Steuerbarkeit der Vergütungen von Initiatoren von *Venture-Capital* und *Private Equity*-Fonds nach Maßgabe des BMF v. 16.12.2003 (IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40) angeführt. Sie ordnet die entsprechenden Einkünfte ausnahmslos, insbes. auch bei Erzielung durch eine gewerblich geprägte PersGes. iSd. § 15 Abs. 3, den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu, so dass insoweit keine GewStPflicht entsteht.

Eine Erfassung der Leistungsvergütung für den GesGf. einer WagnisKapGes. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit scheidet danach aufgrund der Sonderregelung in Abs. 1 Nr. 4 aus (so schon zum früheren Recht *Herzig/Gocksch*, DB 2002, 600 [606]). Mit dem Ausschluss der Anwendbarkeit von § 15 Abs. 3 (Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2) will der Gesetzgeber sicherstellen, dass auch im Fall einer gewerblich geprägten Initiatoren-GmbH & Co. KG die StBefreiung nach § 3 Nr. 40a zur Anwendung kommt (BTDrucks. 15/3336, 7, zu Nr. 2). Danach sollen die insoweit erzielten Einkünfte sowohl bei natürlichen Personen als auch bei KapGes. nur zur Hälfte der Besteuerung unterliegen (vgl. *Friederichs/Köhler*, DB 2004, 1638). Der Regelung kommt danach überwiegend konstitutive Wirkung zu.

Vereinbaren die kapitalbeteiligten Geschäftsführer einer GmbH und die Finanzinvestoren im Rahmen eines Management-Buy-Outs, dass im Falle eines Verkaufs sämtlicher Anteile der Finanzinvestoren an der GmbH die Manager einen in Abhängigkeit von der Gesamtrendite der Investoren stehenden Exit-Bonus erhalten und stellt sich die Zahlung des Exit-Bonus für den GesGf. und das weitere Management als Gegenleistung für deren Erfolg dar, die Mehrheitsbeteiligung der Gruppe der Finanzinvestoren an der GmbH einen gewinnmaximierten Verkauf zu ermöglichen, hat das FG Münster allerdings offengelassen, ob die stbaren Einnahmen den Einkünften aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen sind (FG Münster v. 12.12.2014 – 4 K 1918/13 E, EFG 2015, 385, rkr., mit Anm. *Hentschel*, BB 2015, 807).

Geltungsbereich: Abs. 1 Nr. 4 betrifft die Besteuerung von WagnisKapGes. und insbes. die Besteuerung des erhöhten Gewinnanteils von sog. Initiatoren solcher Gesellschaften (vgl. BTDrucks. 15/3336, 1, zu A und B).

- **Sachlicher Anwendungsbereich:** Die Regelung bezieht sich ausweislich der Gesetzesbegründung auf die estrechtl. Behandlung der Einkünfte von Initiatoren sog. WagnisKapGes. (vgl. BTDrucks. 15/3336, 1, zu A und B). Wagniskapital betrifft eigenkapitalähnliche Beteiligungen an Unternehmen insbes. durch *Private Equity*- und *Venture Capital*-Fonds. Sie legen als geschlossene Fonds – regelmäßig in der Rechtsform einer PersGes. (GmbH & Co. KG, vgl. *Bauer/Gemmecke*, DStR 2004, 580; *Wiese/Klass*, FR 2004, 324) – das von verschiedenen Kapitalgebern (Banken, Pensionsfonds sowie Versicherungen oder Industrieunternehmen aus dem In- und Ausland) aufgebrauchte Geld in einzelnen Unternehmen (sog. Portfolio-Gesellschaften) an; auf ihre Tätigkeit bezieht sich das Gesetz zur Förderung von Wagniskapital ausdrücklich (vgl. BTDrucks. 15/3336, 1). *Private Equity* ist dabei der Oberbegriff für alle Eigenkapitalbeteiligungen außerhalb der Börsen.

Vgl. *Bärenz/Veith*, BB 2004, 251; *Keisinger*, NWB F. 3, 12849, mit weiteren Hinweisen zu anderen Formen der Eigenkapitalbeteiligung; zur Finanzierung großer Unternehmen durch eigene *Corporate venture capital*-Fonds *Brunsch*, BuW 2000, 565 (570).

Venture Capital betrifft davon lediglich die Finanzierung von der Gründung (sog. Seed-Phase) über die Entwicklung (Start-up-Phase) bis zur ersten Expansion eines jungen Unternehmens (*Freyling/Klingsch*, StB 2003, 21 [22] mwN). Die Geschäftstätigkeit der Fonds umfasst neben dem Erwerb von Beteiligungen an den – mit Eigenmitteln – zu finanzierenden KapGes. sowie dem Einziehen von Dividenden und Zinsen insbes. die spätere Veräußerung der Beteiligung, mit der ein zwischenzeitlich eingetretener Wertzuwachs durch das regelmäßig auf einen Zeitraum von drei bis fünf Jahre angelegte Engagement des Fonds realisiert wird.

Vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40; *Freyling/Klingsch*, StB 2003, 21 (22); *Hohaus/Inhester*, DB 2003, 1080; *Bauer/Gemmecke*, DStR 2004, 580; zu den Einzelheiten eines solchen Engagements s. Anm. 279.

Dabei bildet der Unterschiedsbetrag zwischen dem durch den Ausstieg erzielten Erlös und dem bei Vertragsbeginn eingebrachten Kapital den Gewinn (Überschuss) des Fonds.

Der Anteil der Fonds-Initiatoren/Geschäftsführer (auch als Sponsoren bezeichnet, vgl. *Herzig/Gocksch*, DB 2002, 600; *Keisinger*, NWB F. 3, 12849) an diesem Gewinn ist Gegenstand des Abs. 1 Nr. 4, soweit er nicht lediglich ihrem zumeist geringen Anteil am Kapital der Gesellschaft entspricht, sondern darüber hinaus – typischerweise – einen bestimmten festen Prozentsatz des Gewinns umfasst (sog. *Carried Interest*, vgl. *Herzig/Gocksch*, DB 2002, 600). Dieser erhöhte Gewinnanteil wird durch Abs. 1 Nr. 4 den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet (zu den weiteren Einzelheiten wie auch zur strechtl. Erfassung der für die Investitionsentscheidung und Betreuung der Beteiligung gezahlten zusätzlichen festen Vergütung – sog. Management Fee – s. Anm. 282).

- **Persönlicher Anwendungsbereich:** Ihrem Wortlaut nach betrifft die Regelung „Beteiligte an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft“ (s. Anm. 277).

- *Anwendung bei Auslandsbeziehungen:* Die Erfassung der Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 4 als solche aus selbständiger Arbeit führt bei grenzüberschreitenden Leistungen nach den Regelungen der DBA über Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (vgl. Art. 14 OECD-MA aF; Art. 7 OECD-MA nF) dazu, dass das Besteuerungsrecht davon abhängig ist, ob die Tätigkeit einer festen Einrichtung oder BS im In- oder Ausland zuzuordnen ist. Wird die Klassifizierung als selbständige Tätigkeit nach deutschem StRecht im Ausland nicht geteilt, so kann sich entweder eine Doppelbesteuerung oder – bei Nichtanwendung des § 20 AStG – eine Nichtbesteuerung ergeben (vgl. *Friedrichs/Köhler*, DB 2004, 1638 [1639]; *Früchtl*, IStR 2009, 604).

Nach BFH (BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl. II 2014, 764, mit Anm. *Gosch*, BFH/PR 2011, 34; *Hahn*, jurisPR-SteuerR 5/2012 Anm. 3; *Hohenlohe/Rautenstrauch/Wittmann*, BB 2012, 357; *Mihm*, BB 2011, 2982) erzielt eine iSv. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 1997 gewerblich geprägte PersGes. nicht allein wegen der Prägung gewerbliche Gewinne iSv. Art. III Abs. 1 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970, kann aber als in der Rechtsform einer britischen Limited Partnership geführter sog. *Private Equity-/Venture Capital*-Fonds nach § 15 Abs. 2 EStG 1997 gewerblich tätig sein und gewerbliche Gewinne iSv. Art. III Abs. 1 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 erzielen, so dass das Besteuerungsrecht Großbritannien zusteht.

Investmentanteile betreffende Anlagen in Auslandsfonds unterliegen dem zum 1.1.2004 in Kraft getretenen InvStG (BGBl. I 2003, 2676) und werden wie schon vorher Vermögen zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage, wenn sie – anders als die auf die konkrete Förderung der jeweils finanzierten Unternehmen ausgerichteten *Private Equity*- und *Venture Capital*-Fonds – unmittelbar nach dem Grundsatz der Risikomischung angelegt sind und dem Recht des anderen Staates unterliegen (vgl. dazu *Bünning*, FR 2002, 982 [990]; *Wiese/Klaas*, FR 2004, 324 [332] mwN).

Zur Behandlung ausländ. *Private Equity*- und *Venture Capital*-Fonds auch im Hinblick auf DBA s. *Bünning*, FR 2002, 982; *Rodin/Veith/Bärenz*, DB 2004, 103 (108).

Abgrenzung zur Bereitstellung von Wagniskapital durch Business Angels: Abs. 1 Nr. 4 betrifft nur die Tätigkeit von Initiatoren/Geschäftsführern für WagnisKapGes., nicht aber die Wagniskapitalfinanzierung durch Einzelpersonen.

Eine solche Finanzierung kommt insbes. in der Vorgründungsphase junger Unternehmen in Betracht, wenn *Venture Capital*-Gesellschaften eine Finanzierung nicht übernehmen wollen. Vermögende, wirtschaftlich unabhängige und erfahrene Privatpersonen beteiligen sich dann als sog. *Business Angels* (vgl. *Brunsch*, BuW 2000, 565 [570]; *Freyling/Klingsch*, StB 2003, 21 [28]) mit einem Volumen zwischen 25 000 und 250 000 € und begleiten den Unternehmer in der Startphase mit „Rat und Tat“, nachdem sie zuvor die Beteiligungsreife des Unternehmens und die Risiken einer Beteiligung geprüft haben (sog. Due Diligence). Grundlage ihres Beteiligungsverhältnisses ist eine Finanzierungsvereinbarung mit einer Betreuungsphase von etwa drei bis sieben Jahren, die später durch eine Desinvestitionsphase abgeschlossen wird. Sie führt zu einer Veräußerung der Unternehmensanteile an eine *Venture Capital*-Gesellschaft bzw. andere interessierte Unternehmen oder zu einer Platzierung des Unternehmens an der Börse.

bb) Historische Einordnung

Abs. 1 Nr. 4 wurde durch Art. 1 Nr. 2 des Gesetzes zur Förderung von Wagniskapital vom 30.7.2004 (BGBl. I 2004, 2013; BStBl. I 2004, 847) in § 18 eingeführt (Anm. 2). Die Regelung beruht nach den Gesetzesmaterialien (vgl. BTDrucks. 15/3336, 5, zu Rz. 6) auf einem gemeinsamen Änderungsantrag der Koalitionsfraktionen (SPD und Bündnis90/die Grünen) sowie der Bundestagsfraktion der CDU/CSU zum Gesetzentwurf des BRats (BTDrucks. 15/1405) und dem Gesetzentwurf der Koalitionsfraktionen (BTDrucks. 15/3189) zur Besteuerung von Wagniskapitalgesellschaften. Dabei werden in den Drucksachen zu den Gesetzentwürfen übereinstimmend unter Wagniskapitalgesellschaften *Venture Capital-* sowie *Private Equity-* Fonds verstanden.

Rechtslage vor Inkrafttreten der Neuregelung: Nach BMF v. 16.12.2003 zur estl. Behandlung von *Venture Capital-* und *Private Equity-*Fonds (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40) war zwischen der stl. Behandlung der Gewinnanteile der Gesellschafter (je nach Zuordnung der Fonds-Tätigkeit zu den Einkünften nach § 15 oder zur privaten Vermögensverwaltung) und der in Rz. 24 des Schreibens geregelten Behandlung des erhöhten Gewinnanteils (sog. *Carried Interest*) der mittelbar oder unmittelbar an der Fonds-Gesellschaft beteiligten Initiatoren zu unterscheiden. Der erhöhte Gewinnanteil war danach als verdecktes Entgelt für die Dienstleistungen der Initiatoren zugunsten der Mitgesellschafter entweder nach Abs. 1 Nr. 3 oder – bei Halten der Beteiligung in einem Betriebsvermögen – nach § 15 zu erfassen.

Insoweit sah die FinVerw. ein Entgelt im Wege eines abgekürzten Zahlungswegs durch Verzicht der anderen Gesellschafter auf einen der Beteiligungsquote entsprechenden Teil ihres Gewinnanteils und dessen Überlassung an die Initiatoren. Wegen dieser Erfassung als Leistungsvergütung war nach BMF (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Rz. 25) das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 iVm. § 3c Abs. 2 und die StBefreiung nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG auf die erhöhten Gewinnanteile nicht anzuwenden.

Gesetzgebungsverfahren: Auf Beschlussempfehlung und Bericht des Fin-Aussch. hat der Gesetzgeber entschieden, „die erhöhten Gewinnanteile an Initiatoren von Wagniskapitalgesellschaften dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 zu unterwerfen“ und den „Carried Interest als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach § 18 einzuordnen“, wenn der Vergütungsanspruch unter der Voraussetzung vollständiger Rückgewähr des eingezahlten Kapitals an die Gesellschafter oder Gemeinschaftler steht (vgl. BTDrucks. 15/3336 unter B).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Regelung ist einen Tag nach Verkündung und damit am 6.8.2004 in Kraft getreten (Art. 2 des Gesetzes zur Förderung von Wagniskapital). Auf die Vergütungen nach Abs. 1 Nr. 4 ist das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40a anzuwenden, wenn

- die vermögensverwaltende Gesellschaft oder Gemeinschaft nach dem 31.3. 2002 gegründet worden ist oder
- die Vergütungen in Zusammenhang mit der Veräußerung von Anteilen an KapGes. stehen, die nach dem 7.11.2003 erworben worden sind (§ 52 Abs. 4c EStG idF des Gesetzes zur Förderung von Wagniskapital v. 5.8.2004, BGBl. I 2004, 2013).

Keine Übergangsregelung für Altfälle: Das Gesetz enthält keine Übergangsregelung für sog. Altfälle, so dass sich die Frage stellt, ob insoweit Vertrauens-

schutz durch die Billigkeitsregelung nach BMF (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Rz. 26) in Anspruch genommen werden kann oder das Fehlen einer entsprechenden Übergangsregelung Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung in Übergangsfällen begründet. Rz. 26 des BMF-Schreibens sah einen Vertrauensschutz in die Fortsetzung der Rechtsanwendungspraxis vor Veröffentlichung des Schreibens für vor dem 1.4. 2002 gegründete Fonds hinsichtlich der von ihnen vor dem 8.11.2003 erworbenen Portfolio-Beteiligungen vor, soweit es zu einer Verschärfung der Besteuerung führte (vgl. dazu *Rodin/Veith/Bärenz*, DB 2004, 103 [110]). Dieser Vertrauensschutz ist nach Auffassung der FinVerw. durch das Inkrafttreten der Neuregelung des Abs. 1 Nr. 4 nicht eingeschränkt worden (BayFinMin. v. 21.6. 2004, DB 2004, 1642). Entscheidend ist damit die Frage, ob die volle Besteuerung der Einkünfte der Carry-Holder als Dienstleistungsentgelt gegenüber der bisherigen Besteuerungspraxis eine Verschärfung darstellt; diese Frage hat jedenfalls die bayrische FinVerw. bejaht.

Erl. Bay. v. 13.1.2004 – 31 - S 2241 - 101-565/04; zur Anregung, deshalb im Einzelfall eine Zuständigkeitsverlagerung der Fondsverwaltung in den Bereich eines bayrischen FA zu erwägen, vgl. *Friederichs/Köhler*, DB 2004, 1638 (1639).

Angesichts dieser bestehenden Vertrauensschutzregelungen kann nicht wegen fehlender Übergangsregelungen eine Verfassungswidrigkeit der Neuregelung hinsichtlich der von ihr erfassten Altfälle angenommen werden (vgl. Einf. ESt. Anm. 524 „Langfristig angelegte Rechtsverhältnisse/Dauersachverhalte“; s. auch BFH v. 16.12.2003 – IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284).

279 c) Verfassungsmäßigkeit

Zuordnung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit: Die Regelung wird allg. im Verhältnis zur Besteuerung disproportionaler Einkünfte aus § 15 und § 21 als unsystematisch angesehen (vgl. *Friederichs/Köhler*, DB 2004, 1638 [1640]). Dies hat der Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen, weil „der steuersystematische Weg“ gegenüber dem Interesse der Investoren und Initiatoren nach Planungs- und Rechtssicherheit „nicht vorrangig sei“ (vgl. BTDrucks. 15/3336, 6, rechte Sp.). Diese geringe Wertschätzung der Steuersystematik ist verfassungsrechtl. nicht unproblematisch, weil Durchbrechungen einer selbst gesetzten Systematik ohne sachlichen Grund Indiz für einen Verstoß gegen das Art. 3 GG zu entnehmende Gebot der Folgerichtigkeit sind, solange der Gesetzgeber keinen Systemwechsel vollzieht.

BVerfG v. 21.12.1966 – 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54 (63 f.); BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 44/86 und 48/87, BVerfGE 81, 156, 207; BFH v. 10.7.2002 – XI B 68/02, BStBl. II 2003, 341; BFH v. 21.1.2003 – X B 106/02, BFH/NV 2003, 618; BFH v. 16.12.2003 – IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284.

Ein derartiger Systemverstoß durch Abs. 1 Nr. 4 ist indessen nicht zu bejahen. So kann die Tätigkeit eines Fonds-Initiators oder -Sponsors (auch Carry-Holder genannt) ihrer Art nach wegen der typischerweise zu treffenden Entsch. über Investitionen des von Dritten bereitgestellten Kapitals mit der (freiberuflichen) Tätigkeit eines Vermögensverwalters verglichen werden, zumal mit dem Entgelt die besondere persönliche Arbeitsleistung auf der Grundlage besonderer Erfahrungen und Geschäftsbeziehungen abgegolten wird und diese Entgeltgrundlage deutliche Parallelen zu freiberuflichen Tätigkeiten anderer Art aufweist.

Vgl. *Herzig/Gocksch*, DB 2002, 600; *Schefczyk/Peterson*, BB 2002, 805: Der Sache nach Tätigkeit eines Vermögensverwalters iSd. Abs. 1 Nr. 3, allerdings ohne erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

Infolgedessen kann eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung durch Abs. 1 Nr. 4 gegenüber den durch Einsatz von Kapital oder fremder Arbeitskraft geprägten gewerblichen Einkünften von PersGes. oder solchen aus VuV nicht angenommen werden.

Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung auf vermögensverwaltende Gesellschaften und Gemeinschaften: Nr. 4 ist nach ihrem Wortlaut nur auf diejenigen Wagniskapitalfinanzierungen anwendbar, die von vermögensverwaltenden Gesellschaften oder Gemeinschaften vorgenommen werden (s. Anm. 278). Dies gilt bei verfassungskonformer Auslegung auch für solche vermögensverwaltenden Gesellschaften und Gemeinschaften, die neben der Wagniskapitalfinanzierung auch andere vermögensverwaltende Tätigkeiten ausführen (s. Anm. 280), nicht aber für solche Gesellschaften oder Gemeinschaften, die neben der Wagniskapitalfinanzierung gewerblich tätig sind.

BFH v. 11.12.2018 – VIII R 11/16, BFHE 263, 418, Rz. 44, mit Anm. *Werth*, BFH/PR 2019, 170; *Baumgartner*, DStRK 2019, 194; *Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. B 256a (9/2015); *Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 373, 399 (9/2018); *Korn* in *Korn*, § 18 Rz. 103.4.2 (2/2016); *Moritz* in *B/B*, § 18 Rz. 518 (1/19); *Hutter* in *Blümich*, § 18 Rz. 206 (6/2014); *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 286; *Anzinger/Jekerle*, IStR 2008, 821 (825); *Pfaffmann* in *Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, § 18 Rz. 102; *Levedag* in *BeckOK*, § 18 Rz. 554; teilweise abw. *Behrens*, FR 2004, 1211 (1215); *Veith/Schade*, FS Pöllath + Partners, 2008, 435 (438 f.).

Soweit sich die gewerbliche Natur ihrer Tätigkeit bereits aus einer geschäftsführenden Tätigkeit für die Portfolio-Gesellschaften ergibt, ist dies folgerichtig, da sich in diesem Fall die Tätigkeit des Fonds als insgesamt gewerbliche Tätigkeit darstellt). Entsprechendes gilt aber auch für außerhalb der Portfolio-Gesellschaften ausgeübte gewerbliche Tätigkeiten, weil sie nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 im Wege der Abfärbung zur Gewerblichkeit aller Tätigkeiten eines Fonds führen. Diese Vorschrift ist verfassungsgemäß und ordnet die Umqualifizierung sämtlicher von der PersGes. erzielten Einkünfte zu Einkünften aus Gewerbebetrieb an, ohne dass es auf das Verhältnis der originär nicht gewerblichen Tätigkeit zur gewerblichen Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 ankommt (vgl. BFH v. 13.11.1997 – IV R 67/96, BStBl. II 1998, 254). Der Ausschluss der Anwendbarkeit des § 15 Abs. 3 durch § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 bezieht sich nur auf den Ausschluss der Abfärbewirkung gewerblicher Tätigkeiten eines Gesellschafters oder Gemeinschafters (außerhalb des Fonds) auf die Tätigkeit des Fonds selbst und den Ausschluss des § 15 Abs. 3 Nr. 2 (s. Anm. 284), denn der Gesetzgeber hat in Nr. 4 nur vermögensverwaltende Gesellschaften und Gemeinschaften bezeichnet; mit dieser Einschränkung wäre unvereinbar, wenn auch gewerblich tätige Gesellschaften im Sinne der Vorschrift Wagniskapitalfinanzierung betreiben dürften und das in diesem Zusammenhang gezahlte Carried Interest den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen wäre. Ein entsprechender Wille des Gesetzgebers könnte im Übrigen schon deshalb nicht unterstellt werden, weil er ausweislich der Gesetzesbegründung schon die anderweitige vermögensverwaltende Tätigkeit einer Gesellschaft oder Gemeinschaft als Hindernis für die Anwendung der Nr. 4 angesehen hat (BTDrucks. 15/3336, 7).

Einstweilen frei.

280

2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 1 Nr. 4

281 a) **Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft**

Abs. 1 Nr. 4 betrifft Einkünfte „Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft“.

Beteiligter: Wer Beteiligter einer Gesellschaft oder Gemeinschaft iSd. Abs. 1 Nr. 4 ist, regelt die Vorschrift selbst nicht, so dass insoweit die Regelungen des Zivilrechts maßgeblich sind. Beteiligte einer Gesellschaft oder Gemeinschaft iSd. Abs. 1 Nr. 4 sind danach ihre Gesellschafter oder Gemeinschaftler (vgl. BTDrucks. 15/3336, 1, zu B), dh.

- bei KapGes. die Inhaber eines Anteils am Nennkapital oder bei solchen ohne Nennkapital (zB Berggewerkschaften) am Vermögen der Gesellschaft (vgl. § 17 Anm. 120),
- bei PersGes., Personenhandelsgesellschaften und GbR deren Gesellschafter nach Maßgabe der § 705 BGB, §§ 105, 161 HGB (vgl. § 15 Anm. 332) sowie
- bei – durch die Bildung gemeinschaftlichen Vermögens geprägten – Gemeinschaften deren Gemeinschaftler als Teilhaber an diesem Vermögen (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, sowie § 15 Anm. 334).

Danach kommen nicht nur natürliche Personen, sondern auch KapGes. als Beteiligte in Betracht, für deren Begünstigung eigens die Regelung in § 3 Nr. 40a geschaffen worden ist (vgl. *Friederichs/Köhler*, DB 2004, 1638, auch zur außensteuerrechtl. Erfassung der entsprechenden Einkünfte ausländ. KapGes.).

Ebenso gehören zu den Beteiligten iSd. Abs. 1 Nr. 4 nach dem Willen des Gesetzgebers PersGes., die sich an vermögensverwaltenden Gesellschaften beteiligen (BTDrucks. 15/3336, 7); sie sind estrechtl. gleichermaßen steuerrechtsfähig (vgl. BFH v. 18.5.2004 – IX R 83/00, FR 2004, 1075; BFH v. 18.5.2004 – IX R 49/02, FR 2004, 1078, mwN).

Gesellschaft oder Gemeinschaft: Leitbild des Gesetzgebers für die Neuregelung ist die Beteiligung an einem Fonds in der Form einer vermögensverwaltenden PersGes. – zumeist in der Rechtsform der GmbH & Co. KG –, deren laufende Geschäfte durch die Komplementär-GmbH oder eine Managementgesellschaft als Kommanditist mit Geschäftsführungsbefugnis wahrgenommen wird (vgl. *Bauer/Gemmecke*, DStR 2004, 580; *Friederichs/Köhler*, DB 2004, 1638; *Wiese/Klass*, FR 2004, 324).

Gleichwohl liegt Abs. 1 Nr. 4 kein eigenständiger Begriff der Gesellschaft oder Gemeinschaft zugrunde, so dass insoweit auf die Ausführungen in § 15 Anm. 332 ff., 370 ff. verwiesen werden kann, soweit die vermögensverwaltende Gesellschaft als PersGes. oder Gemeinschaft organisiert ist. Die rechtl., wenn auch in der Praxis kaum genutzte Möglichkeit, *Private Equity*- oder *Venture Capital*-Fonds in der Rechtsform einer KapGes. zu betreiben (vgl. *Schefczyk/Peterson*, BB 2002, 805; *Freyling/Klingsch*, StB 2003, 21 [27]), wird durch Abs. 1 Nr. 4 nicht ausgeschlossen, da die Vorschrift lediglich eine „vermögensverwaltende Gesellschaft“ voraussetzt und begrifflich auch eine KapGes. Vermögensverwaltung betreiben kann.

Vgl. *Bünning*, FR 2002, 982 (986); *Anzinger/Jekerle*, IStR 2008, 821 (825); *Bauer/Gemmecke*, DStR 2004, 1470 (1471); *Behrens*, FR 2004, 1211 (1216 f.); *Figna/von Goldacker/Mayta*, DB 2005, 966 (970); *Handzik* in *LBP*, § 3 Rz. 1514, 1518a; *Hutter* in *Blümich*,

§ 18 Rz. 192 (6/2014); Korn in Korn, § 18 Rz. 103.4, 103.12 (2/2016); Veith/Schade, FS Pöllath + Partner, 2008, 435 (440); aA Geerling/Ismar, DStR 2005, 1596 (1598 f.); Geerling/Kost, IStR 2005, 757 (760); Gragert, NWB Beratung aktuell 2007, 3847 (3849).

Davon abw. hat der BFH (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 11/16, BFHE 263, 418, mit Anm. Levedag, GmbHR 2019, R 194) aber nunmehr (unter Bezugnahme auf Weber-Grellet, DStR 2018, 992 [995 f.]; Friederichs/Köhler, DB 2004, 1638, 1639; Wacker in Schmidt, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 286; Güroff in LBP, § 18 Rz. 399 [9/2018]; Stöcker in Lademann, § 18 Rz. 792 [12/2011]) entschieden, dass Fondsgesellschaften, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an KapGes. besteht und die gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, keine vermögensverwaltenden Gesellschaften iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 4 sind, weil – entgegen der bislang hier vertretenen tätigkeitsbezogenen Interpretation der Vorschrift – für eine Beschränkung des Anwendungsbereichs auf „vermögensverwaltende Gesellschaften ohne Betriebsvermögen“ die Entwicklungsgeschichte der Regelung und systematische Erwägungen sprächen:

Zum einen habe die in den Gesetzesmaterialien hervorgehobene Notwendigkeit, durch Einfügung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 eine Besteuerungslücke zu schließen, nach der in BMF (BMF v. 16.12.2002 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, geändert in BStBl. I 2006, 632) geäußerten Verwaltungssicht nur für Gewinnanteile aus vermögensverwaltenden Fondsgesellschaften ohne BV bestanden.

Zum anderen spräche für diese Beschränkung des Anwendungsbereichs die systematische Erwägung, dass § 18 Abs. 1 Nr. 4 bei Einbeziehung der gewerblich infizierten oder gewerblich geprägten Fondsgesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2) kapital-disproportionale Gewinnanteile aus diesen in Einkünfte aus selbständiger Arbeit umqualifizieren würden, gewerbliche Gewinnanteile aus gem. § 15 Abs. 2 originär gewerblich tätigen Fondsgesellschaften aber nicht unter die Regelung fielen.

Folge dieser Differenzierung wäre nämlich die Notwendigkeit, für die Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 auf Ebene des Beziehers der Einkünfte zu unterscheiden und zu prüfen, ob der vereinnahmte Gewinnanteil aus einer kraft Abfärbung gewerblichen oder gewerblich geprägten Fondsgesellschaft einerseits oder aus einer originär gewerblich tätigen Fondsgesellschaft andererseits stammt. Diese Differenzierung würde für den Regelfall lediglich zur Folge haben, dass für den kapital-proportionalen Gewinnanteil aus einer kraft Abfärbung gewerblichen oder gewerblich geprägten Fondsgesellschaft iSd. § 15 Abs. 3 das Halbeinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und auf den kapital-disproportionalen Gewinnanteil iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 4 die besondere anteilige StBefreiung gem. § 3 Nr. 40a anzuwenden wären.

Für einheitlich zu behandelnde Gewinnanteile aus originär gewerblich tätigen Fondsgesellschaften wäre hingegen nur die StBefreiung gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 anzuwenden. Es sei angesichts dieser minimalen Auswirkungen nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber die Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 durch eine Unterscheidung zwischen verschiedenen Formen gewerblicher Fondsgesellschaften habe erschweren wollen.

b) Vermögensverwaltende Gesellschaft oder Gemeinschaft mit dem Zweck des Erwerbs, Haltens und der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

282 **aa) Erwerb, Halten und Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften als Vermögensverwaltung**

Abs. 1 Nr. 4 setzt ua. voraus, dass die Beteiligung des Stpfl. eine vermögensverwaltende Gesellschaft oder Gemeinschaft betrifft, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an KapGes. besteht.

Annahme vermögensverwaltender Tätigkeit kraft Gesetzes bei Erwerb, Halten und Veräußerung von Anteilen an KapGes: Da die Neuregelung ausdrücklich auf *Private Equity*- und *Venture Capital*-Fonds bezogen ist (vgl. BTDrucks. 15/3336, 7, zu Rz. 7) und die im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit an die Fonds-Initiatoren erbrachten Leistungsvergütungen als Vergütungen einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft ansieht, geht der Gesetzgeber davon aus, dass die Überlassung von Kapital durch WagnisKapGes. grds. – wie andere Nutzungsüberlassungen von Kapital – der Fruchtziehung dient und damit ihrer Natur nach keine gewerbliche Tätigkeit, sondern private Vermögensverwaltung betrifft, soweit der Zweck der Gesellschaften „im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht“. Dementsprechend führt die Gesetzesbegründung aus, dass das Carried Interest des Fond-Initiators (und damit dessen überquotaler Anteil am Erlös aus der Veräußerung der zuvor erworbenen und gehaltenen Beteiligungen) „zukünftig kraft Gesetzes stets im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit vereinbart“ wird (BTDrucks. 15/3336, 7, zu Nr. 2).

Erwerb, Halten und Veräußerung der Anteile an Kapitalgesellschaften ist Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Abs. 1 Nr. 4. Die vermögensverwaltende Tätigkeit der Gesellschaft oder Gemeinschaft muss folglich ihrem Gesamtbild nach hinsichtlich jeder einzelnen Beteiligung auf die Abwicklung dieser drei Phasen (Erwerb, Halten und Veräußerung) gerichtet sein und damit dem typischen Bild der Beteiligung durch einen *Private Equity*- oder *Venture Capital*-Fonds entsprechen (vgl. Lorenz, DStR 2001, 821 [822]; Strunk/Bös, UM 2004, 263).

Die Geschäftstätigkeit der Fonds umfasst typischerweise neben dem Erwerb von Beteiligungen an den – mit Eigenmitteln – zu finanzierenden KapGes. sowie neben dem Einziehen von Dividenden und Zinsen insbes. die spätere Veräußerung der Beteiligung zur Realisierung des zwischenzeitlich eingetretenen Wertzuwachses (vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40; Freyling/Klingsch, StB 2003, 21 [22]; Hohaus/Inhester, DB 2003, 1080; Bauer/Gemmecke, DStR 2004, 580).

- **Erwerb der Anteile an Kapitalgesellschaften:** Typischerweise beginnt ein *Venture Capital*- oder *Private Equity*-Engagement damit, dass ein kapitalsuchendes Unternehmen mit dem Venture Capital-Geber Kontakt aufnimmt und ihm seine Geschäftsidee sowie seine finanzielle Situation darlegt; in diesem Zusammenhang wird insbes. bei Existenzgründungen ein detaillierter Businessplan (zu den Anforderungen vgl. Jäger, NZG 1998, 833) sowie bei bereits aktiven Unternehmen deren Jahresabschluss vorgelegt. Ist der Wagniskapital-Geber danach zu einem Engagement bereit, vereinbart er mit dem kapitalsuchenden Unternehmen in einem Beteiligungsvertrag (vgl. zu den Anfor-

derungen aus der Sicht der Portfolio-Gesellschaften *Mellert*, NZG 2003, 1096) Art und Umfang seiner Kapitalbeteiligung (Bereitstellung haftenden Eigenkapitals ohne die üblichen Kreditsicherheiten; vgl. *Keisinger*, NWB F. 3, 12849), die anschließende Finanzierung des Unternehmens, die Kontroll- und Mitspracherechte des Kapitalgebers sowie die zeitlichen und sonstigen Voraussetzungen der Beendigung des Engagements.

- *Halten der Anteile an Kapitalgesellschaften*: Der Vertrag wird in einem üblicherweise auf durchschnittlich drei bis fünf Jahre fixierten Zeitraum umgesetzt und erfüllt damit die Anforderungen an die durchschnittliche Haltefrist bei WagnisKapGes.

Vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Rz. 2–4; *Schefczyk/Peterson*, BB 2002, 805; *Wiesel/Klass*, FR 2004, 324 (328), die schon ein Halten von mehr als zwölf Monaten für ausreichend erachten.

Eine Tätigkeit, bei der Beteiligungen davon abweichend lediglich zum Zwecke des alsbaldigen (kurzfristigen) Weiterverkaufs erworben werden, ist nicht iSd. Abs. 1 Nr. 4 auf das „Halten der Beteiligung“ gerichtet und unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 als gewerblicher Beteiligungshandel anzusehen.

Vgl. *Wiesel/Klaas*, FR 2004, 324 (327); zum gewerblichen Handel mit GmbH-Anteilen auch BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809, mit Anm. *Hey*, BB 2003, 870 (871), zur Bedeutung der Entsch. für *Private Equity*- und *Venture Capital*-Fonds.

Die kurzfristige Veräußerung nur einzelner Beteiligungen vor Ablauf der im Übrigen gegebenen durchschnittlichen Haltedauer schadet allerdings nicht (vgl. *Keisinger*, NWB F. 3, 12849; *Rodin/Veith/Bärenz*, DB 2004, 103 [106]).

Strittig ist, ob die Veräußerung durch eine sog. Syndizierung, bei der ein *Private Equity*-Fonds den ursprünglichen Investitionsbetrag an einer Portfolio-Gesellschaft aufteilt und die Beteiligung teilweise an andere Fonds weiterreicht, für die Frage der Haltedauer außer Betracht zu lassen ist. Mit der hM ist dies zu verneinen, wenn die Aufteilung innerhalb von 18 Monaten nach Erwerb der Beteiligung und zwischen Fonds desselben Initiators stattfindet und dem abgebenden Fonds nur die AK zuzüglich einer marktüblichen Verzinsung ersetzt werden.

Vgl. *Rodin/Veith/Bärenz*, DB 2004, 103 (106); krit. gegen diese Beschränkung auf Syndizierung auf andere Fonds nur desselben Initiators *Bauer/Gemmecke*, DStR 2004, 580 (582); *Strunk/Bös*, UM 2004, 263 (266).

In der Haltezeit werden die erworbenen Beteiligungen idR nur durch Ausübung der gesetzlichen oder üblichen gesellschaftsvertraglichen Gesellschafterrechte der Fonds verwaltet; für wichtige Geschäftsführungsmaßnahmen der Portfolio-Gesellschaften ist häufig ein Zustimmungsvorbehalt der Fonds-Initiatoren vorgesehen. Diese sind auch regelmäßig in Aufsichts- und Beiräten der Portfolio-Gesellschaften vertreten (vgl. *Keisinger*, NWB F. 3, 12849).

- *Veräußerung der Anteile an Kapitalgesellschaften*: Nach Ablauf der im Vertrag fixierten Haltedauer werden die Anteile an der Portfolio-Gesellschaft von dem Fonds durch Börseneinführung, Verkauf an ein anderes Unternehmen bzw. einen finanziellen Investor oder Rückkauf der Anteile durch den ursprünglichen Investor veräußert (*Jäger*, NZG 1998, 833; *Freyling/Klingsch*, StB 2003, 21 [22]). Dabei bildet der Unterschiedsbetrag zwischen dem durch

den Ausstieg erzielten Erlös und dem bei Vertragsbeginn eingebrachten Kapital den Gewinn (Überschuss) des Fonds, an dem ihre Initiatoren/Geschäftsführer (auch als Sponsoren bezeichnet, vgl. *Herzig/Gocksch*, DB 2002, 600; *Keisinger*, NWB F. 3, 12849) nicht nur im Umfang ihres zumeist geringen Anteils am Kapital der Gesellschaft, sondern darüber hinaus zu einem bestimmten festen Prozentsatz beteiligt sind (sog. *Carried Interest*; vgl. *Herzig/Gocksch*, DB 2002, 600).

Rechtsfolgen bei fehlender Ausrichtung auf Erwerb, Halten und Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften: Ist die Tätigkeit des Fonds nach dem Gesamtbild der Betätigung als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren, gehören die Gewinnanteile der Gesellschafter zu den laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1. Sofern an dem Fonds natürliche Personen beteiligt sind und soweit der Gewinnanteil des Gesellschafters Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. und Dividenden enthält, unterliegen diese Gewinne dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und d und Satz 2 iVm. § 3c Abs. 2. Soweit an dem Fonds eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 1 Abs. 1 KStG beteiligt ist, sind Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. nach § 8b Abs. 1 und 2 iVm. Abs. 6 KStG von der KSt befreit. § 15 Abs. 4 Satz 4 EStG und § 8b Abs. 7 KStG finden keine Anwendung, weil es sich bei den Fonds nicht um ein Kreditinstitut, einen Finanzdienstleister oder ein Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen handelt und die Fonds keine kurzfristigen Eigenhandelserfolge verfolgen, sondern mindestens mittelfristige Anlagen tätigen (vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 – S 2240 – 153/03, BStBl. I 2004, 40, Rz. 18).

283 bb) Kein vermögensverwaltender Fonds bei gewerblicher Betätigung in der Portfolio-Gesellschaft

Abs. 1 Nr. 4 ist auf Gesellschaften und Gemeinschaften beschränkt, die „vermögensverwaltend“ Anteile an KapGes. erwerben, halten und veräußern.

Schädlichkeit aktiver Geschäftspolitik des Fonds für die Portfolio-Gesellschaft: Der Rahmen einer Fonds-typischen Beteiligung wird überschritten, wenn die Gesellschaft oder Gemeinschaft selbst maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftspolitik der Portfoliogesellschaft nimmt und damit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 gewerblich tätig wird (*Wiese/Klaas*, FR 2004, 324 [328]). Dementsprechend dürfen die Fonds – anders als ausländ. Fonds (vgl. *Bünning*, FR 2002, 982 [983]) – Portfolio-Gesellschaften auch nicht über Dritte aktiv managen (vgl. *Keisinger*, NWB F. 3, 12849; *Rodin/Veith/Bärenz*, DB 2004, 103 [107]; *Strunk/Bös*, UM 2004, 263 [266]; aA *Schefczyk/Peterson*, BB 2002, 805). Dies schließt allerdings die Wahrnehmung von Aufsichtsratsfunktionen in Gremien der Portfolio-Gesellschaften und die Vereinbarung von Zustimmungsvorbehalten nicht aus, solange den Gesellschaften ein tatsächlicher Spielraum für unternehmerische Entsch. verbleibt.

Schädlichkeit der Einschaltung von Inkubatoren: Eine zur Gewerblichkeit der Fonds-Aktivitäten führende schädliche Einschränkung des geschäftspolitischen Spielraums der Portfolio-Gesellschaft kann auch dadurch entstehen, dass der Private Equity- oder Venture Capital-Fonds eine gewerbliche Entwicklungsgesellschaft (sog. Inkubator) einsetzt, um Managementaufgaben in den Portfo-

lio-Gesellschaften wahrnehmen zu lassen und dem Fonds die Tätigkeit des Inkubators – wie im Regelfall – aufgrund schuldrechtl. Verträge oder personeller Verflechtungen zuzurechnen ist (gegen die Schädlichkeit der Einschaltung eines Inkubators aber *Schefczyk/Peterson*, BB 2002, 805 [810]).

Unschädlichkeit einzelner und marktüblich vergüteter Beratungsleistungen: Schließen den Initiatoren verbundene Unternehmen mit den Portfolio-Gesellschaften Verträge über lediglich einzelne Beratungsleistungen, ist der geregelte Bereich organisatorisch/gesellschaftsrechtl. von der Fondsverwaltung getrennt und wird für die Beratungsleistungen ein marktübliches Entgelt vereinbart (vgl. *Rodin/Veith/Bärenz*, DB 2004, 103 [107]), kann davon ausgegangen werden, dass der Fonds selbst nicht produzententypisch und damit gewerblich tätig ist.

Vgl. dazu BFH v. 24.1.1996 – X R 255/93, BStBl. II 1996, 303; BFH v. 14.1.1998 – X R 1/96, BStBl. II 1998, 346; BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809, mit kritischer Anm. *Groh*, DB 2001, 2569, *Blumers/Witt*, DB 2002, 60, *Hey*, BB 2003, 870, sowie mit Anm. *Wendt*, FR 2002, 34.

Nichts anderes kann für einzelne Beratungsleistungen gelten, die unmittelbar durch die Managementgesellschaft oder einen einzelnen Initiator/Sponsor des Fonds aufgrund eines gesonderten Vertrags erbracht werden, sofern dafür ebenfalls ein marktübliches Entgelt gezahlt wird und Art und Umfang der Beratungsleistungen nach ihrem Gesamtbild kein Ausdruck (zumindest) faktischer Geschäftsführung sind (so *Hey*, BB 2003, 870 [871]; vgl. dazu auch *Rodin/Veith/Bärenz*, DB 2004, 103, [108], die die Frage als noch ungeklärt ansehen).

Weitere Indizien für die Abgrenzung vermögensverwaltender und gewerblicher Gesellschaften und Gemeinschaften: Für die Abgrenzung zur gewerblichen Tätigkeit der *Private Equity*- und *Venture Capital*-Fonds hat die Fin-Verw. in BMF v. 16.12.2003 (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40) im Übrigen Kriterien über die bereits bezeichnete Dauer der Kapitalanlage hinaus entwickelt, auf die für die Bestimmung des Anwendungsbereichs des Abs. 1 Nr. 4 zurückgegriffen werden kann. Sie sind nicht jeweils isoliert, sondern im Zusammenhang bei der Prüfung zu würdigen, ob nach dem Gesamtbild der Tätigkeiten die typischen Merkmale eines *Private Equity*- oder *Venture Capital*-Fonds gegeben sind (*Rodin/Veith/Bärenz*, DB 2004, 103 [104]).

Dabei werden Indizien für eine fehlende gewerbliche Tätigkeit wie das Fehlen einer eigenen Organisation der Fonds, oder die fehlende Ausnutzung eines Marktes (durch händlertypische Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) unter Einsatz beruflicher Erfahrungen in der Rechtspraxis als unproblematisch angesehen.

Schefczyk/Peterson, BB 2002, 805; *Bauer/Gemmecke*, DStR 2004, 580; vgl. auch *Keisinger*, NWB F. 3, 12849; *Rodin/Veith/Bärenz*, DB 2004, 103 (105): Unschädlichkeit einer für private Vermögensverwaltung üblichen Büro- und Personalausstattung sowie Unschädlichkeit der Fonds-typischen Nutzung des Know-hows und der Branchenkenntnisse der Initiatoren/Sponsoren und Unschädlichkeit der Veräußerung selbst erworbener Beteiligungen auf eigene Rechnung; aA *Strunk/Bös*, UM 2004, 263 (265), wegen uE zu Unrecht angenommener Ungewissheit, wie dieses Kriterium bei einer Tätigkeit im Rahmen einer GmbH & Co. KG auch für andere Fonds unterhalb ein und desselben Dachfonds zu beurteilen ist.

Wichtig für die Zuordnung zur Vermögensverwaltung ist, dass die vom Fonds gehaltenen Anteile nur mit Eigenmitteln finanziert und allenfalls staatliche För-

derungen in Form von Darlehen genutzt sowie Forderungen der Portfolio-Gesellschaften nicht besichert werden; diese Beschränkung entspricht internationalem Standard.

Vgl. *Keisinger*, NWB F. 3, 12849; *Rodin/Veith/Bärenz*, DB 2004, 103 (104): Schädlichkeit der Besicherung von Verbindlichkeiten der Portfolio-Gesellschaften allerdings nur, wenn bei Inanspruchnahme durch Gläubiger Darlehensbeträge nicht aus den Kapitaleinzahlungen geleistet werden könnten, ebenso *Bauer/Gemmecke*, DStR 2004, 580; aA *Strunk/Bös*, UM 2004, 263 (265), unter Hinweis auf BFH v. 20.12.2000 – X R 1/97, BStBl. II 2001, 706, zur Behandlung eines Wertpapierhandels als private Vermögensverwaltung trotz Fremdfinanzierung sowie hinsichtlich der Besicherung mit der Begr., diese stelle keine eigenständige Tätigkeit dar.

Ebenso dürfen die Fonds Veräußerungserlöse nicht reinvestieren.

Vgl. *Keisinger*, NWB F. 3, 12849; vgl. *Strunk/Bös*, UM 2004, 263 (266): Keine Reinvestition von Veräußerungserlösen liegt vor, wenn die Erlöse in Höhe des Betrags, zu dem Kosten und das Ergebnis-Vorab für die Geschäftsführung aus Kapitaleinzahlungen finanziert wurden, erstmals in Beteiligungen investiert werden; gegen die Schädlichkeit von Reinvestitionen *Schefczyk/Peterson*, BB 2002, 805.

Als unschädlich wird dabei angesehen, dass Veräußerungserlöse bis zur Höhe des Betrags von 20 % des Zeichnungskapitals in Nachfinanzierungen von Portfolio-Gesellschaften investiert werden, an denen der Fonds bereits beteiligt ist (vgl. *Rodin/Veith/Bärenz*, DB 2004, 103 [107]).

Ob Reinvestitionen nur kurzfristig, dh. bis zu 18 Monaten gebundener Mittel, die insbes. im Zusammenhang der Rückzahlung von Gesellschafterdarlehen stehen und zur kurzfristigen Liquiditätsüberbrückung an Portfolio-Gesellschaften gewährt wurden, als schädlich anzusehen sind, dürfte zweifelhaft sein, weil sie als Rückflüsse aus Gesellschafterdarlehen keine Veräußerungserlöse sind (ebenso *Bauer/Gemmecke*, DStR 2004, 580 [583]).

Zur Anwendbarkeit des § 15 Abs. 3 in diesem Zusammenhang s. Anm. 284.

Rechtsfolgen bei fehlenden Voraussetzungen für die Annahme privater Vermögensverwaltung: Sind die Voraussetzungen einer privaten Vermögensverwaltung nicht gegeben, erzielen die Anteilseigner Einkünfte aus Gewerbebetrieb (zu den Begünstigungen des Halbeinkünfteverfahrens und den Verlust- und Aufwandbeschränkungen nach § 3c für natürliche Personen als Gesellschafter, zur Behandlung von KapGes. nach § 8b KStG sowie zur Besteuerung beschränkt Stpfl. vgl. *Strunk/Bös*, UM 2004, 263 [267]).

Die Einkünfte des Fonds unterliegen grds. auf der Ebene des Fonds nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG der GewSt. § 8b Abs. 1 bis 5 KStG und § 3 Nr. 40 EStG sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Fonds nicht anzuwenden. Ein ausländ. Fonds, für den im Inland nur ein ständiger Vertreter bestellt ist, unterliegt nicht der GewSt (vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40 [43], Rz. 20).

284 **cc) Anwendbarkeit des Abs. 1 Nr. 4 auf vermögensverwaltende Gesellschaften und Gemeinschaften mit weiteren fonds-untypischen vermögensverwaltenden Tätigkeiten**

Die Regelung in Abs. 1 Nr. 4 ist auf vermögensverwaltende Gesellschaften oder Gemeinschaften bezogen, „deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Ver-

äußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht“. Nimmt die Gesellschaft oder Gemeinschaft neben dieser Tätigkeit andere vermögensverwaltende Aufgaben wahr (wie zB durch VuV von Immobilienvermögen etc., vgl. § 15 Anm. 1190 mwN), so stellt sich die Frage, ob diese sonstige vermögensverwaltende Tätigkeit einer Anwendung des Abs. 1 Nr. 4 entgegensteht oder der Zweck der vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft nicht ausschließlich auf Erwerb, Halten und Veräußerung von Beteiligungen gerichtet sein muss.

Auffassung des Gesetzgebers: Nach der Gesetzesbegründung soll die Formulierung „Gesellschaften und Gemeinschaften, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht“ verhindern, dass andere vermögensverwaltende Gesellschaften oder Gemeinschaften, die nicht als WagnisKapGes. anzusehen sind, in den Genuss des Halbeinkünfteverfahrens kommen (vgl. BTDrucks. 15/3336, 7, zu Nr. 2: Vermeidung von Mitnahmeeffekten).

Stellungnahme: Die Regelungsabsicht, den Anwendungsbereich des Gesetzes zur Förderung von Wagniskapital auf ausschließlich Wagniskapitalfinanzierung betreibende Gesellschaften oder Gemeinschaften zu beschränken, ist dem Wortlaut der Vorschrift allein nicht zu entnehmen, denn der Zweck einer Gesellschaft oder Gemeinschaft, die tatsächlich (nur) vermögensverwaltend tätig ist und dabei Beteiligungen erwirbt, hält oder veräußert, besteht gleichermaßen in der Ausführung dieser Fonds-typischen Aktivitäten, selbst wenn sie unabhängig davon noch andere vermögensverwaltende Tätigkeiten ausübt. Nur wenn der Gesetzgeber ausdrücklich darauf abgestellt hätte, dass der „ausschließliche“ Zweck der Gesellschaften oder Gemeinschaften im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an KapGes. besteht, könnte die Gesetzesfassung im Sinne der Gesetzesbegründung ausgelegt werden. Die konkrete Gesetzesfassung wird daher zu Recht als unklar bezeichnet (vgl. *Friederichs/Köhler*, DB 2004, 1638). Abs. 1 Nr. 4 erfordert uE als Tatbestandsvoraussetzung lediglich, dass „Erwerb, Halten und Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften“ tatsächlich Gegenstand der vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft sind. Ist dies der Fall und sind auch die weiteren Voraussetzungen der Vorschrift gegeben, so ist sie selbst dann anzuwenden, wenn unabhängig von der Fonds-typischen Tätigkeit andere vermögensverwaltende Aktivitäten ausgeübt werden.

Denn auch der in der Überschrift des Gesetzes zur Förderung von Wagniskapital zum Ausdruck kommende Zweck der Neuregelung, eine „sachgerechte Besteuerung von Wagniskapitalfonds, insbes. des erhöhten Gewinnanteils (*Carried Interest*) von Fonds-Initiatoren“ herzustellen (vgl. BTDrucks. 15/3336, 1), wird ersichtlich nicht dadurch verletzt, dass es auf eine Wagniskapital-Finanzierung durch eine vermögensverwaltende Gesellschaft oder Gemeinschaft angewandt wird, die unabhängig davon sonstige Vermögensverwaltung betreibt. Dies folgt auch im Hinblick auf die wegen der fehlenden Eindeutigkeit der Regelung gebotene verfassungskonforme Auslegung (vgl. dazu BVerfG v. 30.3.1993 – 1 BvR 1045/89, BVerfGE 88, 145 [166]). So müssen Steuergesetze gleichheitsgerecht ausgestaltet sein und dürfen ggf. Vergünstigungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen (BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BFH/NV Beilage 2004, 305); vom Gesetzgeber getroffene Belastungsentscheidungen müssen folgerichtig im Sinne der

Belastungsgleichheit umgesetzt werden (vgl. BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 1820/92, BStBl. II 2000, 158, mwN). Dabei unterliegt der Gesetzgeber nach der Rspr. des BVerfG einer strengen Bindung durch Art. 3 GG, wenn er an ein und denselben Sachverhalt unterschiedliche Rechtsfolgen danach knüpft, welche Personengruppe ihn verwirklicht hat (BVerfG v. 26.1.1993 – 1 BvL 38, 40, 43/92, BVerfGE 88, 87 [96]). Das Gleichbehandlungsgebot ist dabei verletzt, wenn zwischen den Gruppen keine Unterschiede solcher Art und solchen Gewichts bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten (BVerfG v. 7.10.1980 – 1 BvL 50, 89/79, BVerfGE 55, 72; BFH v. 2.2.1999 – 1 BvL 8/97, BVerfGE 100, 195; BFH v. 12.2.2003 – 1 BvR 624/01, BVerfGE 107, 205). Nach diesen Grundsätzen ist ein sachlicher Grund nicht erkennbar, vermögensverwaltende Gesellschaften und Gemeinschaften von der Anwendung des Abs. 1 Nr. 4 nur deshalb auszunehmen, weil sie neben der von der Vorschrift erfassten Wagniskapitalfinanzierung andere vermögensverwaltende Aktivitäten entfalten, zumal auch der jeweilige Umfang der Finanzierungen bei (reinen) Private Equity- und Venture Capital-Fonds nach dem Tatbestand des Abs. 1 Nr. 4 ohne Bedeutung ist.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf BFH v. 6.10.2004 (BFH v. 6.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383); danach führt die Beteiligung einer vermögensverwaltenden PersGes. (Obergesellschaft) an einer gewerblich tätigen anderen PersGes. (Untergesellschaft) nicht dazu, dass die gesamten Einkünfte der Obergesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten (zu den Folgerungen für die Besteuerung von Private Equity-Fonds vgl. *Figna/Goldacker/Mayta*, DB 2005, 966; *Geerling/Ismer*, DStR 2005, 1599).

Folgen für die Gewinnermittlung: Im Hinblick auf die Regelung in § 3 Nr. 40a sind die Einnahmen und Ausgaben aus Wagniskapitalfinanzierung einerseits und sonstiger Vermögensverwaltung andererseits getrennt zu erfassen. Zur Abziehbarkeit der Aufwendungen eines *Carry-Holders* vgl. *Desens/Kathstede*, FR 2005, 863.

285 c) Einkünfte als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks

Abs. 1 Nr. 4 erfasst „Einkünfte, die ein Beteiligter als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks erhält“.

Einkünfte: Weder Abs. 1 Nr. 4 noch das EStG im Übrigen definieren den Begriff der Einkünfte. Die Neuregelung will ersichtlich „Einnahmen“ (als Leistungsvergütung) erfassen und dem in § 2 enthaltenen Katalog stbarer Einkünfte (vgl. Einf. ESt. Anm. 32, § 2 Anm. 502) zuordnen, der nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. § 18 umfasst; dem Katalog der unter diese Einkunftsart fallenden Tätigkeiten hat der Gesetzgeber nunmehr mit Abs. 1 Nr. 4 Vergütungen für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks bestimmter vermögensverwaltender Gesellschaften oder Gemeinschaften an deren Beteiligte hinzugefügt.

Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- und Gemeinschaftszwecks: Der Gesetzgeber hat den Begriff der von Abs. 1 Nr. 4 erfassten Leistungen nicht näher definiert. Denkgesetzlich setzt er allerdings voraus, dass die Leistung nicht schon in der kapitalmäßigen Beteiligung am Fonds bestehen kann, weil andernfalls das Merkmal „Vergütung für Leistungen“ keine eigenständige Bedeu-

tung hätte und bei einem entsprechenden Regelungswillen des Gesetzgebers lediglich die Einkünfte aus der Beteiligung an einer WagnisKapGes. oder -gemeinschaft den Einkünften aus § 18 hätten zugerechnet werden können.

Dementsprechend bezieht sich die Neuregelung ersichtlich auf solche Leistungen von Beteiligten, die über ihre kapitalmäßige Beteiligung hinausgehen. Eine solche Besonderheit wird – auch vom Gesetzgeber (vgl. BTDrucks. 15/3336, 4 – in der Tätigkeit der Fonds-Initiatoren als wesentliches Element für den wirtschaftlichen Erfolg und zur Wertentwicklung des Portfolios gesehen, weil sie ihr besonderes Know-how (Erfahrungen, Kontakte, Netzwerke; vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Rz. 2; Lorenz, DStR 2001, 821 [822]; Bünning, FR 2002, 982 [984]) zu Gunsten der Gesellschaft bei der Auswahl, Betreuung und Veräußerung der Portfolio-Gesellschaften einbringen. Nur deshalb werden sie nicht wie die anderen Kapitalgeber des Fonds lediglich im Umfang ihres zumeist geringen Kapitalanteils, sondern darüber hinaus durch einen erhöhten Anteil am Gewinn aus dem Engagement bei den jeweiligen Portfolio-Gesellschaften beteiligt (sog. *Carried Interest*; vgl. BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40 [43], Rz. 24; Herzig/Gocksch, DB 2002, 600 [601]; zB Vorabgewinn iHv. 20 % des Netto-Einkommens oder der Netto-Veräußerungserlöse des Fonds). Das *Carried Interest* ist danach aus der insoweit typisierenden Sicht des Gesetzgebers objektiv Ausdruck gesonderter Leistungen der berechtigten Beteiligten zur Förderung des Gesellschafts- und Gemeinschaftszwecks.

Zu sonstigen Leistungen der Fonds insbes. für die laufende Geschäftsführung und zur Steuerbarkeit der dafür gezahlten Vergütungen s. Anm. 286.

Der Begriff der Vergütung in Abs. 1 Nr. 4 umfasst nur bestimmte Leistungen, die von den steuerlich anders zu behandelnden Gewinnanteilen abzugrenzen sind:

- *Carried Interest als Vergütung nach Abs. 1 Nr. 4:* Bereits vor Inkrafttreten der Neuregelung hat die FinVerw. die Auffassung vertreten, der im Hinblick auf das *Carried Interest* gewährte überquotale – erfolgsabhängige – Gewinnanteil (Vorabgewinn) der Initiatoren/Geschäftsführer sei verdecktes Entgelt für die Dienstleistung gegenüber der (Wagniskapital-)Gesellschaft und deshalb nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 oder – bei Zugehörigkeit der Fondsbeteiligung zum Betriebsvermögen des Fondsinitiators oder -geschäftsführers – nach § 15 zu versteuern (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40, Rz. 24 ff.; Keisinger, NWB F. 3, 12849 [12854]). Mit § 18 Abs. 1 Nr. 4 will der Gesetzgeber diese Verwaltungsauffassung gesetzlich absichern und die grundsätzliche StPflcht des *Carried Interest* in der Weise sicherstellen, dass es „zukünftig kraft Gesetzes stets im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit vereinnahmt wird“, auch soweit es von einer gewerblich geprägten PersGes. bezogen wird (so BTDrucks. 15/3336, 7, zu Nr. 2). Dies ist der Regelung auch hinreichend sicher zu entnehmen, selbst wenn Abs. 1 Nr. 4 nicht ausdrücklich definiert, welche Einkünfte „als Vergütung für Leistungen“ erfasst sein sollen.

Dafür spricht schon die gesetzliche Voraussetzung für die Annahme eines nach Abs. 1 Nr. 4 zu erfassenden Vergütungsanspruchs, „dass die Gesellschafter oder Gemeinschaftler ihr eingezahltes Kapital vollständig zurückerhalten haben“; sie ist ersichtlich auf einen Vorabgewinn bezogen, wie er Fonds-typisch durch das *Carried Interest* gewährt wird und das der Gesetzgeber nach der Gesetzes-

begründung tatsächlich mit der Neuregelung erfassen will (BTDrucks. 15/3336, 5, zu 6). Im Hinblick darauf kann ersichtlich nicht angenommen werden, der Gesetzgeber habe die Zuordnung des Carried Interest zum Begriff der Leistungsvergütung iSd. Abs. 1 Nr. 4 Rspr. und Wissenschaft überlassen wollen, zumal er die Neuregelung ausdrücklich wegen der insoweit bestehenden Zweifel getroffen hat (BTDrucks. 15/3336, 7, zu Nr. 2).

Damit ist zumindest mit Inkrafttreten der Neuregelung das sog. *Carried Interest* den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen, sofern es unter der Voraussetzung eingeräumt ist, dass die Gesellschafter oder Gemeinschaftler ihr eingezahltes Kapital vollständig zurückerhalten haben. Soweit diese Zuordnung nach der früheren Rechtslage anders zu beurteilen wäre, so *Herzig/Gocksch*, DB 2002, 600; *Hohaus/Inhester*, DB 2003, 1080 (1081); *Watrin*, BB 2002, 811; *Bauer/Gemmecke*, DStR 2004, 580 (583), jeweils mwN; aA aber *Lorenz*, DStR 2001, 821 (822), mit der Annahme einer Vergütung für Managementleistungen wie Zugriff auf Netzwerk, *Deal Flow* und Exitkanäle sowie die „Richtigkeit“ der Investitionsentscheidungen, ist diese Rechtsauffassung durch Abs. 1 Nr. 4 zumindest kraft Fiktion als Leistungsvergütung durch den Gesetzgeber obsolet geworden (vgl. *Friederichs/Köhler*, DB 2004, 1638). Diese gesetzliche Behandlung des *Carried Interest* als Vergütung eines Fonds-Beteiligten schließt im Übrigen aus, die entsprechenden Einnahmen den Kapitalanlegern als Treugeber nach den Grundsätzen des BFH zur Behandlung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen im Zusammenhang mit Immobilienfonds zuzuordnen.

Vgl. dazu BFH v. 27.1.1993 – IX R 269/87, BStBl. II 1994, 615; s. auch § 21 Anm. 33 „Treuhandverhältnisse bei Immobilienfonds“ sowie zur Unanwendbarkeit dieser Rechtsprechung auf *Private Equity*- und *Venture Capital*-Fonds *Rodin/Veith/Bärenz*, DB 2004, 103 (106): Keine treuhandtypische Tätigkeit auf fremde Rechnung.

- ▶ **Proportionaler Gewinnanteil keine Vergütung:** Die Regelung erfasst nicht den Gewinnanteil des Fonds-Initiators im Umfang seiner gesellschaftsrechtl. Beteiligung am Fonds, da die Tatsache seiner Beteiligung allein – wie ausgeführt – noch keine Leistung iSd. Abs. 1 Nr. 4 darstellt. Dieser Gewinnanteil ist deshalb als Veräußerungsgewinn (nur bei Halten der Beteiligung im BV sowie bei Vorliegen der Voraussetzungen der § 17 Abs. 1, § 23 oder § 21 UmwStG) oder ggf. als laufender Gewinn nach § 20 zu erfassen (vgl. dazu BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40 [43], Rz. 21; *Friederichs/Köhler*, DB 2004, 1638 [1639]; *Keisinger*, NWB F. 3, 12849 [12854]; *Strunk/Bös*, UM 2004, 263 [267]).

Abfluss/Zufluss der Vergütung: Da die Vergütung für das Einbringen des Know-hows und der beruflichen Erfahrungen in der überquotalen Gewinnbeteiligung gesehen wird, kann deren Zufluss nur im Wege eines abgekürzten Zahlungswegs angenommen werden, bei dem die übrigen Gesellschafter auf einen Teil der ihnen zustehenden Dividenden und Veräußerungserlöse verzichten und diesen Teil den Fonds-Initiatoren über die erhöhte Gewinnbeteiligung überlassen (vgl. *Keisinger*, NWB F. 3, 12849 [12855]). Diese auch dem BMF v. 16.12.2003 (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40) zugrunde liegende Auffassung der FinVerw., deren Rechtsgrundlage umstritten war, hat der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 15/3336, 7, zu Nr. 2) ausdrücklich der Neuregelung in Abs. 1 Nr. 4 zugrunde gelegt, nach der „das Carried Interest zukünftig kraft Gesetzes stets im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit vereinnahmt“ wird (vgl. allg. zum Zufluss durch

Abkürzung des Zahlungswegs BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 52/93, BStBl. II 2001, 286, mwN).

d) Eingeräumter Vergütungsanspruch nach vollständiger Rückgewähr des eingezahlten Kapitals an die Gesellschafter oder Gemeinschafter

286

Eine Vergütung für Leistungen nach Abs. 1 Nr. 4 liegt nur vor, wenn der Vergütungsanspruch unter der Voraussetzung „eingeräumt worden ist, dass die Gesellschafter oder Gemeinschafter ihr eingezahltes Kapital vollständig zurück-erhalten haben“ (eventuell zuzüglich einer gewissen Mindestverzinsung) müssen die Gesellschafter oder Gemeinschafter einer WagnisKapGes. nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 15/3336, 7) deshalb, weil dies dem Wesen des *Carried Interest* als von Abs. 1 Nr. 4 erfasste erfolgsabhängige Tätigkeitsvergütung entspricht; dieser Erfolgsabhängigkeit entsprechend kann die (endgültige) Höhe des Vergütungsanspruchs als festgelegter Prozentsatz des Fondsgewinns nur durch Gegenüberstellung der Kapitaleinzahlungen der Gesellschafter (zzgl. einer eventuellen Mindestverzinsung; vgl. *Bünning*, FR 2002, 982 [984]) und den Veräußerungserlösen ermittelt werden. Die nach Nr. 4 erforderliche Rückgewähr des eingezahlten Kapitals an die Gesellschafter stellt damit sicher, dass nur der nach Rückgewähr des eingezahlten (und ggf. verzinsten) Fondskapitals verbleibende Fonds-Gewinn Berechnungsgrundlage für das *Carried Interest* der Initiatoren ist.

Einräumung des Anspruchs auf vollständige Rückgewähr: Nach dem Wortlaut der Regelung ist nicht die vorherige tatsächliche Rückgewähr des eingezahlten Kapitals Tatbestandsvoraussetzung für die estl. Erfassung des *Carried Interest* als Leistungsvergütung iSd. Abs. 1 Nr. 4, sondern nur die Tatsache, dass ein solcher Rückgewähranspruch „eingeräumt worden ist“, dh. Gegenstand der dem Fonds zugrunde liegenden gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen ist. Damit trägt der Gesetzgeber dem Umstand Rechnung, dass die tatsächliche Rückgewähr des eingezahlten Kapitals erst bei Ablauf der üblicherweise acht- bis zwölfjährigen Laufzeit der Fonds in Betracht kommt und die Gewähr des *Carried Interest* zu diesem Zeitpunkt – nach Liquidierung der letzten Beteiligung – nur eine der möglichen Gestaltungen ist (vgl. BTDrucks. 15/3336, 7), aber stattdessen auch schon bei früherer Liquidation anderer Beteiligungen Ansprüche auf das *Carried Interest* entstehen (vgl. *Herzig/Gocksch*, DB 2002, 600 [601]; *Lorenz*, DStR 2001, 821 [823]; *Carried Interest* als Beteiligungsquote am Gewinn aus der jeweiligen Veräußerung einer Portfolio-Gesellschaft).

Bedeutung des Rückgewährerfordernisses:

- *Beschränkung des Anwendungsbereichs der Abs. 1 Nr. 4 auf das Carried Interest:* Die für WagnisKapGes. typische Verknüpfung des *Carried Interest* mit der Rückgewähr des eingezahlten Kapitals an deren Gesellschafter und das insoweit allein auf das *Carried Interest* bezogene Regelungsinteresse des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks. 15/3336, 7) beschränken den Begriff der Leistungsvergütung nach Abs. 1 Nr. 4 eindeutig auf das *Carried Interest*.

Andere Leistungsvergütungen des Fonds, die zB für die laufende Geschäftsführung insbes. im Zusammenhang mit der Vorbereitung und Umsetzung der Investitionsentscheidungen sowie der laufenden Betreuung der Beteiligungen im Wesentlichen als feste Vergütung (zB in Höhe eines festen Prozentsatzes bezogen auf das investierte Fondsvermögen) gezahlt werden (sog. Management Fee,

vgl. Lorenz, DStR 2001, 821; Herzig/Gocksch, DB 2002, 600; Bauer/Gemmecke, DStR 2004, 580), werden danach von der Regelung nicht erfasst, auch wenn sie in einem weiteren Sinne ebenfalls der Förderung des Fonds-Zwecks dienen. Solche Vergütungen sind, soweit sie der Management-GmbH eines Fonds (als idR – nicht beteiligte – Komplementärin der in der Rechtsform der GmbH & Co. KG geführten Fonds) gewährt werden, schon wegen fehlender Vergütung an einen „Beteiligten“ vom Anwendungsbereich der Abs. 1 Nr. 4 nicht erfasst (vgl. Lorenz, DStR 2001, 821 [823]). Als Vergütung des Fonds-Initiators als GesGf. gehören sie zu dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. Herzig/Gocksch, DB 2002, 600 [606]), als Vergütung für eine selbständig erbrachte Geschäftsführertätigkeit zu den gewerblichen Einkünften (Lorenz, DStR 2001, 821 [823]).

- ▶ *Keine Anwendung des Abs. 1 Nr. 4 bei fehlender Vereinbarung eines Rückgewährvorbehalts:* Da Nr. 4 nur solche Leistungsvergütungen erfasst, die unter der Voraussetzung einer vorherigen Rückgewähr des eingezahlten Kapitals gewährt wurden, scheidet die Anwendung der Vorschrift aus, wenn eine solche Vereinbarung der Gesellschafter oder Gemeinschaftler des Fonds nicht vorliegt.
- ▶ *Maßgeblicher Zeitpunkt für den Rückgewährvorbehalt:* Nach dem Wortlaut der Nr. 4 liegt eine Leistungsvergütung im Sinne der Vorschrift nur vor, wenn der darauf gerichtete Anspruch unter der Voraussetzung der Rückgewähr des eingezahlten Kapitals „eingerräumt worden ist“. Danach kann eine Leistungsvergütung nach Maßgabe der Vorschrift nicht angenommen werden, wenn im Zeitpunkt der „Vergütung“ ein solcher gesellschaftsvertraglicher Vorbehalt zugunsten der Fondsgesellschafter oder -gemeinschaftler nicht besteht. Der Wortlaut könnte darüber hinaus nahe legen, dass diese Voraussetzung bereits bei Begr. des Anspruchs auf das *Carried Interest*, der üblicherweise bei Gründung des Fonds im Rahmen der dazu abgeschlossenen Gesellschaftsverträge vereinbart wird, gegeben sein muss. Eine solche Betrachtung würde indessen eine nachträgliche Korrektur versehentlich unvollständig gebliebener Gesellschaftsverträge unmöglich machen, ohne dass dies durch den Zweck der Regelung geboten wäre, die von der Regelung erfassten Vergütungen von sonstigen Leistungsentgelten abzugrenzen. Dies gilt umso mehr, als es sich insoweit nicht um einen atypischen Anspruch der Initiatoren handelt; denn dass das *Carrier Interest* der Fonds-Initiatoren wesentliches Element der Wagniskapitalfinanzierungen ist, kann auch aus der Sicht der Kapitalanleger als allg. bekannt vorausgesetzt werden.
- ▶ *Folge einer zwar eingeräumten, aber tatsächlich nicht erfolgenden Rückgewähr:* Regelmäßig scheidet die Zahlung des *Carried Interest* aus, wenn die Anleger ihr eingezahltes Kapital nicht zurückerhalten haben, zB weil das Kapital aufgrund von Fehlinvestitionen verloren gegangen ist; dies folgt schon aus dem Wesen der *Carried Interest* als erfolgsabhängige Tätigkeitsvergütung (vgl. BTDrucks. 15/3336, 7). Ist aber das eingezahlte Kapital tatsächlich noch vorhanden und demnach rückzahlbar, kann ein Verzug der Fonds-Manager bei der Rückzahlung die Anwendung des Abs. 1 Nr. 4 nicht beeinträchtigen, denn der Verzug lässt die Tatsache unberührt, dass die Tatbestandsvoraussetzung der Norm, das Bestehen eines „eingerräumten Vergütungsanspruchs unter dem Vorbehalt der Rückgewähr des eingezahlten Kapitals“, unverändert gegeben sind und ein solcher Rückgewähranspruch

zivilrechtl. durch die Gesellschafter oder Gemeinschafter durchgesetzt werden kann.

e) Rechtsfolge des Abs. 1 Nr. 4

287

Als Rechtsfolgen sieht Abs. 1 Nr. 4 die Zuordnung der Vergütungen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit und die Nichtanwendung des § 15 Abs. 3 ausdrücklich vor.

Zuordnung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit: Liegt eine Leistungsvergütung iSd. Abs. 1 Nr. 4 vor, so gehört sie „stets kraft Gesetzes“ (so ausdrücklich die Gesetzesbegründung in BTDrucks. 15/3336, 7) zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit mit der Folge, dass insoweit keine GewSt entsteht.

Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens: Aufgrund des neu eingefügten § 3 Nr. 40a ist die Hälfte der Vergütungen stfrei. Damit hat der Gesetzgeber sicherstellen wollen, dass das Halbeinkünfteverfahren gleichermaßen auf den Bezug des *Carried Interest* durch natürliche Personen und durch KapGes. Anwendung findet (BTDrucks. 15/3336, 6); s. dazu *Behrens*, FR 2004, 1211.

Keine Anwendung des § 15 Abs. 3: Die Regelung in Nr. 4 Halbs. 2 sieht vor, dass § 15 Abs. 3 keine Anwendung findet. Nach dieser Vorschrift gilt in vollem Umfang als Gewerbebetrieb die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personenhandelsgesellschaft oder PersGes., wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt (§ 15 Abs. 3 Nr. 1) sowie die Tätigkeit einer PersGes., die nicht gewerblich tätig ist und bei der ausschließlich eine oder mehrere KapGes. persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Nichtgesellschafter zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte PersGes. § 15 Abs. 3 Nr. 2).

- ▶ *Keine Abfärbung gewerblicher Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1:* Abs. 1 Nr. 4 erklärt die Regelung des § 15 Abs. 3 uneingeschränkt und damit auch dessen Regelung in Satz 1 für unanwendbar. Nach dem Wortlaut der Vorschrift verliert eine Fonds-Gesellschaft oder Gemeinschaft im Anwendungsbereich der Nr. 4 folglich ihren Charakter als vermögensverwaltende Gesellschaft nicht dadurch, dass eine Fonds-Initiatorin (*Carry-Holder*) zB in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft oder PersGes. außerhalb der Tätigkeit des Fonds gewerblich tätig ist (vgl. BFH v. 11.12.2018 – VIII R 11/16, BFHE 263, 418; *Friederichs/Köhler*, DB 2004, 1638 [1639]). Mit dem Ausschluss der Anwendbarkeit des § 15 Abs. 1 Nr. 1 setzt die Regelung in Nr. 4 lediglich voraus, dass die (ausschließlich) vermögensverwaltende Tätigkeit des Fonds, auf die sich die Leistungsvergütung bezieht und beziehen muss, bei isolierter Betrachtung (mithin ohne Berücksichtigung sonstiger gewerblicher oder gewerblich geprägter Aktivitäten oder einer eventuellen Gewerblichkeit der Einkünfte eines Beteiligten kraft Rechtsform) „den Erwerb, das Halten und die Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften“ betrifft.
- ▶ *Abweichende Auslegung durch den BFH:* Nach BFH (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 11/16, BFHE 263, 418) gehören aber zu den „vermögensverwaltenden Gesellschaften“ im Sinne der Vorschrift weder originär gewerbliche noch aufgrund einer Abfärbung gewerbliche Einkünfte erzielende noch gewerblich geprägte Fondsgesellschaften (ebenso *Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. B256a [9/2015]; *Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 373, 399 [9/2018]; *Korn* in *Korn*,

§ 18 Rz. 103.4.2 [2/2016]; *Moritz* in *B/B*, § 18 Rz. 518 [1/2019]; *Hutter* in *Blümich*, § 18 Rz. 206 [6/2014]; *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 286; *Anzinger/Jekerle*, IStR 2008, 821 [825]; *Pfirmsmann* in *Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, § 18 Rz. 102; *Levedag* in *BeckOK*, § 18 Rz. 554; krit. zu diesem Ausschluss *Behrens*, FR 2004, 1211 [1215]; *Veith/Schade*, FS Pöllath + Partners, 2008, 435 [438 f.]).

Dies gilt nach Auffassung des Senats auch für Fondsgesellschaften, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an KapGes. besteht und die gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, obwohl der Wortlaut des § 18 Abs. 1 Nr. 4 sowohl vermögensverwaltende Fondsgesellschaften ohne BV als auch vermögensverwaltend tätige, aber gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 gewerbliche Einkünfte erzielende Fondsgesellschaften erfasst (für diese tätigkeitsbezogene Auslegung der Vorschrift *Anzinger/Jekerle*, IStR 2008, 821 [825]; *Hutter* in *Blümich*, § 18 Rz. 203 f. [6/2014]; *Korn* in *Korn*, § 18 Rz. 103.4.1, 103.12 [2/2016]; *Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. B 257 bis 257b [9/2015]; *Elser/Dürschmidt*, FR 2010, 1075 [1077]; *Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 381 [9/2018]; *Veith/Schade*, FS Pöllath + Partners, 2008, 435 [436 ff.]; *Levedag* in *BeckOK*, § 18 Rz. 542; *Geerling/Ismer*, DStR 2005, 1596 [1599]).

Zur Begr. für diese vom Wortlaut und der hM im Schrifttum abweichende Auffassung zur Beschränkung der Norm auf vermögensverwaltende Gesellschaften verweist der Senat (unter Bezugnahme auf *Weber-Grellet*, DStR 2018, 992 [995 f.]; *Friederichs/Köhler*, DB 2004, 1638 [1639]; *Wacker* in *Schmidt*, § 18 Rz. 286; *Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 399 [9/2018]) auf die Entwicklungsgeschichte der Regelung und systematische Erwägungen:

§ 18 Abs. 1 Nr. 4 würde bei Einbeziehung der gewerblich infizierten oder gewerblich geprägten Fondsgesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2) kapital-disproportionale Gewinnanteile aus diesen in Einkünfte aus selbständiger Arbeit umqualifizieren; hingegen fielen gewerbliche Gewinnanteile aus gem. § 15 Abs. 2 originär gewerblich tätigen Fondsgesellschaften nicht unter die Regelung. Es müsste für die Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 auf Ebene des Beziehers der Einkünfte unterschieden und geprüft werden, ob der vereinbarte Gewinnanteil aus einer kraft Abfärbung gewerblichen oder gewerblich geprägten Fondsgesellschaft einerseits oder aus einer originär gewerblich tätigen Fondsgesellschaft andererseits stammt. Diese Differenzierung würde für den Regelfall lediglich zur Folge haben, dass für den kapital-proportionalen Gewinnanteil aus einer kraft Abfärbung gewerblichen oder gewerblich geprägten Fondsgesellschaft iSd. § 15 Abs. 3 das Halbeinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und auf den kapital-disproportionalen Gewinnanteil iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 4 die besondere anteilige StBefreiung gem. § 3 Nr. 40a anzuwenden wären. Für einheitlich zu behandelnde Gewinnanteile aus originär gewerblich tätigen Fondsgesellschaften wäre hingegen nur die StBefreiung gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 anzuwenden. Es sei angesichts dieser minimalen Auswirkungen nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber die Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 durch eine Unterscheidung zwischen verschiedenen Formen gewerblicher Fondsgesellschaften erschweren wollte.

- *Gegenteiliges folge auch nicht aus § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2:* Die Regelung solle nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 15/3336, 7) auf Ebene einer PersGes. verhindern, dass selbständige Einkünfte, die nach Anwendung des

§ 18 Abs. 1 Nr. 4 für die Empfänger-Gesellschaft festzustellen wären, wegen einer anderweitigen gewerblichen Tätigkeit der Gesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder aufgrund einer gewerblichen Prägung der Gesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 doch als gewerbliche Einkünfte zu behandeln sind; zugleich solle sie die Anwendung des besonderen Halbeinkünfteverfahrens gem. § 3 Nr. 40a vereiteln:

Der Ausschluss des § 15 Abs. 3 in § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 auf Ebene der Obergesellschaft sollte aber nicht bewirken, dass gewerbliche Fondsgesellschaften kraft Abfärbung oder gewerblicher Prägung teilweise „entfärbt“ oder „entprägt“ werden. Anderenfalls wären im Erg. gewerblich infizierte und gewerblich geprägte Fondsgesellschaften in den Anwendungsbereich des § 18 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 einzubeziehen, nicht hingegen originär gewerblich tätige Fondsgesellschaften.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Vorübergehende Tätigkeit

288

Nach Abs. 2 ist für die Annahme von Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht notwendig, dass es sich um eine dauernde Tätigkeit handelt; es genügt vielmehr, dass die Tätigkeit nur vorübergehend ausgeübt wird; Voraussetzung ist aber, dass bei ihrer Ausübung die Absicht der Wiederholung bestanden hat.

Zust. *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 74–76; BFH v. 28.1.1971 – IV R 194/70, BStBl. II 1971, 684, betr. Hochschullehrer als Prozessbevollmächtigter; FG Köln v. 21.7.1981 – II (XIV) 405/79 E, EFG 1982, 345, rkr.: Musiker, die nicht zur Stammbesetzung eines Symphonieorchesters gehören, sondern in diesem nur aushilfsweise von Fall zu Fall mitwirken, üben eine selbständige Tätigkeit aus; aA BMF v. 26.6.1975 – IV B 6 - S 2365 - 8/75, BStBl. I 1975, 923.

Wiederholungsabsicht eines Erfinders – und damit keine nur einmalige und infolgedessen nicht stbare – Zufallserfindung liegt vor, wenn er im Anschluss an die Erfindung deren Verwertungsreife herstellt (FG Düss. v. 6.4.2016 – 2 K 896/14 E, EFG 2017, 288, Rev. unter Az. BFH III R 11/16 in den Registern gelöscht).

War die Absicht auf wiederholte Tätigkeit gerichtet, so fällt diese beim Vorliegen der anderen Voraussetzungen selbst dann unter § 18, wenn sie (zB infolge Mangels an Aufträgen) nur einmalig geblieben ist.

Bedeutung der Regelung: Unstreitig führt eine vorübergehende Tätigkeit mit Wiederholungsabsicht auch bei den anderen Gewinneinkunftsarten zu stpfl. Einkünften. Die Regelung ist daher nur von deklaratorischer Bedeutung (glA *Tipke*, FR 1983, 580; *Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. C 2 [9/2015]). Ein Widerspruch zum Merkmal der Nachhaltigkeit in § 15 Abs. 2 Satz 1 besteht also nicht. Ursprünglich hatte der Gesetzgeber mit Abs. 2 den Fall regeln wollen, „dass nicht ein Anwalt oder Notar, sondern ein Beamter oder Arzt Testamentsvollstrecker ist“ (bei *Strutz*, EStG 1925, § 35 Rz. 2). Gerade in diesen Beispielfällen kann die Wiederholungsabsicht aber fraglich sein (*Strutz*, EStG 1925, § 35 Rz. 23).

Als typische von Abs. 2 erfasste Fälle nennt *Strutz* (EStG 1925, § 35 Rz. 23) das einmalige Verfassen eines Buchs oder das Komponieren einer Oper und die einmalige Erfindung, die nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebs oder Arbeitsverhältnisses anfällt; nicht dagegen das einmalige Verfassen eines stl. Artikels durch einen Industriellen oder Arzt. Diese Beispiele und die Gesetzesbegrün-

dung zeigen, dass die Fälle problematisch sind, in denen es an der beruflichen Nähe von Hauptbeschäftigung und vorübergehender Tätigkeit fehlt (s. auch das Beispiel des nebenberuflichen Fußballtrainers: BFH v. 13.5.1993 – IV R 131/92, BFH/NV 1994, 93).

Nach FG Saarl. v. 3.8.1998 – 1 K 227/98, EFG 1998, 1583, rkr., ist eine vorübergehende Tätigkeit im Sinne der Vorschrift auch dann gegeben, wenn Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft für diese nur nebenberuflich arbeiten, solange sich ihr Einsatz nicht lediglich auf eine kapitalmäßige Beteiligung beschränkt.

Abgrenzung der vorübergehenden Tätigkeit von den Einkünften iSd. § 22 Nr. 3 und der Liebhaberei: Ist mit einer Wiederholung der Tätigkeit nicht zu rechnen, so fällt sie nicht unter § 18, sondern unter § 22 Nr. 3. Über die Abgrenzung der vorübergehenden freiberuflichen Tätigkeit (Abs. 1 Nr. 1), der vorübergehenden sonstigen selbständigen Arbeit (Abs. 1 Nr. 3) und der gelegentlichen Tätigkeiten iSd. § 22 Nr. 3 vgl. RFH v. 7.7.1927, RStBl. 1927, 198; RFH v. 26.3.1930, RStBl. 1930, 362; RFH v. 1.7.1931, RStBl. 1931, 668. Vgl. weiter auch § 22 Anm. 240 ff. Von den vorübergehenden und gelegentlichen Tätigkeiten sind diejenigen zu unterscheiden, die aus Liebhaberei ausgeübt werden; s. § 2 Anm. 370.

Für die Abgrenzung dieser drei Arten von Tätigkeiten – vorübergehende oder gelegentliche Tätigkeit und Liebhaberei – ist das Gesamtbild der äußeren Umstände entscheidend; dabei ist die Unterscheidung maßgebend auf innere Tatbestandsmerkmale wie Wiederholungsabsicht oder Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht gegründet (s. BFH v. 13.5.1993 – IV R 131/92, BFH/NV 1994, 93, betr. nebenberufliche Tätigkeit als Fußballtrainer).

289 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Veräußerungsgewinne

Schrifttum vor 2000: Siehe Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Schrifttum ab 2000: Bock, Aufnahme eines Sozius in eine freiberufliche Praxis, StB 2000, 414; Gluth, Gründung einer Sozietät durch Aufnahme eines Partners in eine Einzelpraxis, GStB 2000, 23; Jakob, Der patentrechtliche und der steuerrechtliche Erfinder – Gedanken zum „Rentner-Urteil“ des BFH vom 18. Juni 1998 – IV R 29/97, DStZ 2000, 317; Kanzler, Problematik der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, FR 2000, 1245; Rund, Die Aufnahme eines Partners oder eines Kindes in ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft, DStR 2000, 265; Schulze zur Wiesche, Die Aufnahme in eine freiberufliche Einzelpraxis gegen Zuzahlung, DStZ 2000, 448; Wessling, Überlegung zum Zwei-Stufen-Modell zur Übertragung von freiberuflichen Praxisanteilen, Inf. 2000, 431; Willeke, Steuerbegünstigung bei Aufnahme eines Sozius?, StuB 2000, 148; Ehlers, Praxisveräußerungen und -umstrukturierungen nach höchstrichterlicher Rechtsprechung, AktStR 2001, 187; Weber-Grellet, Aktuelle Entscheidungen und Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht, Stbg 2001, 64; Wegner, Verkauf gegen Rente – Rückdeckung durch Versicherung gegen Einmalbetrag, GStB 2001, 167; Böttner, Tarifbegünstigung von Gewinnen aus der Veräußerung von freiberuflichen Mitunternehmeranteilen, DB 2002, 1798; Breuninger, Fusion und Spaltung von Kanzleien, JbFStR 2002/03, 535; Grützner, Einzelfragen zur Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne aufgrund der jüngeren Rechtsentwicklung, StuB 2002, 475; Kempermann, Die Insolvenzverwaltertätigkeit eines Rechtsanwalts kann gewerblich sein, FR 2002, 391; Pohl, Freiberufliche Praxisveräußerung und -aufgabe, Ein- und Austritt von Gesellschaftern JbFStR 2002/03, 511; Achter, Bewertung von freiberuflichen Unternehmen, Stbg 2003, 67, 79 und 129; Strahl, Unter-

nehmensnachfolge bei Freiberuflern, StbJb. 2003/04, 399; *Schwamberger*, Realteilung einer Freiberuflerpraxis, PFB 2004, 168; *Haack*, Die Beteiligung an einer Gemeinschaftspraxis – Einlage, Kauf oder Nullbeteiligung?, *Medizinrecht* 2005, 631; *Heller*, Bei Einbringung der Zahnarztpraxis ohne Dentallabor droht Wegfall der Tarifbegünstigung, PFB 2005, 221; *Kempermann*, Steuerbegünstigung des Veräußerungsgewinns aus der Veräußerung eines Anteils an einem Mitunternehmeranteil; Aufnahme eines Sozios in ein Einzelunternehmen nach dem Zwei-Stufen-Modell, FR 2005, 198; *Krüger*, Gründung einer Personengesellschaft durch Aufnahme eines Partners in ein Einzelunternehmen, GStB 2005, 487; *B. Meyer*, Veräußerung fremdfinanzierter Praxisanteile – Risiken für abgetretene Kapitallebensversicherungen sowie den Schuldzinsenabzug, *Inf.* 2005, 622; *Ottersbach*, Zweistufige Gründung einer Sozietät bis zum In-Kraft-Treten des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes KFR F 3 EStG § 16, 1/05, 111 (H 3/2005); *Richter*, Weitere steuerberatende Tätigkeit nach Praxisveräußerung, in *Stahl/Strahl/Carlé* (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn, Bonn 2005, 131; *Schaumburg*, Der Wegzug von Unternehmen, in *Gocke/Goschl/Lang* (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 411; *M. Söffing/Pittelkow*, Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, SAM 2005, 66, 98, und SAM 2006, 2; *Treyde/Treyde*, Unternehmensnachfolge – Steuerliche Besonderheiten bei Arztpraxen, *sj.* 2005, Nr. 9, 34; *Beck*, Verlustausgleichsverbot bei Steuerstundungsmodellen: Der neue § 15b EStG, DStR 2006, 61; *Bridts*, Die Beteiligung an einer Gemeinschaftspraxis – Replik zum Beitrag von Haack, *Medizinrecht* 2005, 631, *Medizinrecht* 2006, 102; *Heller*, Die Sozietät und Bürogemeinschaft zwischen Freiberuflern im Rechtsvergleich, PFB 2006, 31; *Kempermann*, Teilanteilsveräußerung unter Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen einer Freiberufler-GbR nicht tarifbegünstigt, FR 2006, 279; *Kratsch*, Gestaltungsmöglichkeiten bei der Übergabe einer Steuerberaterpraxis, PFB 2006, 57; *Schade/Gleitze*, Steuerbegünstigte Veräußerungen von ärztlichen Teilpraxen, *Arztrecht* 2006, 60; *Otto*, Steuerliche Aspekte bei Veränderungen in Anwaltskanzleien, BRAK-Mitt. 2007, 117; *Frielingsdorf/Frielingsdorf*, So bewerten Sie Arztpraxen mit der IBT-Methode marktnah, PFB 2008, 68; *Witermayer/Huber*, Freiberufler-Sozietäten: Steuerliche Fußangeln bei der Umstrukturierung, BB 2009, 1327; *Winkemann*, Realteilung von Freiberuflersozietäten-Steuerfalle Praxiswert, NJW 2009, 1308; *Schoor*, Praxisveräußerung und Praxisaufgabe, NWB 2010, 54; *Fuhrmann*, Steuerbegünstigte Veräußerung der Teilpraxis eines Steuerberaters, NWB 2012, 3600; *Moritz*, Steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung, *AktStR* 2012, 531; *Steinhauff*, „Selbstständiger Teil des Vermögens“ i.S.d. § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG eines Steuerberaters, *jurisPR-SteuerR* 44/2012 Anm. 2; *Eich*, Teilpraxisveräußerung durch einen Steuerberater, *BeSt.* 2013, 7; *Gierlich*, Steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung einer Steuerberaterkanzlei, SAM 2013, 4; *Kempermann*, Steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung, FR 2013, 80; *Paus*, Aufnahme neuer Gesellschafter in Einzelunternehmen/Personengesellschaft, *EStB* 2017, 208; *Mertzbach*, Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei der Übertragung von freiberuflichen Sachgesamtheiten und Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, *DStZ* 2018, 33; *Apitz*, Der neue Realteilungserlass, *EStB* 2019, 277; *Neugebauer*, Fallstricke bei der Übernahme von Mitunternehmeranteilen im Rahmen der zeitlich gestaffelten Unternehmensnachfolge, *DB* 2019, 1525.

I. Aufgabe- und Veräußerungsgewinne als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Auslandsbezug

1. Regelungsinhalt

290

Abs. 3 des § 18 regelt wie §§ 14, 14a und 16 die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen, die außerordentliche Einkünfte iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 unter bestimmten Voraussetzungen einem ermäßigten StStz unterliegen. Abs. 3 begründet nicht die StPflicht für Veräußerungsgewinne, sondern stellt sie lediglich klar. Die Vorschrift dient zugleich der Abgrenzung des laufenden Gewinns

vom Veräußerungsgewinn (s. Anm. 396 ff.) und eröffnet so die Tarifbegünstigung für außerordentliche Einkünfte, zu denen Veräußerungsgewinne nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 gehören (s. Anm. 25; BFH v. 2.3.1989 – IV R 128/86, BStBl. II 1989, 543). Zugleich stellt sie die stl. Erfassung der stillen Reserven sicher (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897, mwN). Grundsätzlich gelten insoweit dieselben Grundsätze wie bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs (§ 18 Abs. 3 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 2 sowie § 16 Abs. 2–4); s. § 16 Anm. 4 und 5.

Entsteht bei der Veräußerung des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens ein Verlust, so kann dieser mit den Einkünften aus den übrigen Einkunftsarten ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 3). Ein nach Abs. 3 stfreier Veräußerungsgewinn mindert nicht einen ausgleichsfähigen oder abziehbaren Verlust. Es handelt sich um eine Gewinnermittlungsbestimmung, nach der der betreffende Veräußerungsgewinn endgültig stfrei bleibt (BFH v. 16.12.1975 – VIII R 147/71, BStBl. II 1976, 360; BMF v. 3.6.1977, DB 1977, 1118); s. auch § 2 Anm. 515, 556.

Veräußerungs- und Aufgabegewinne: Obwohl Satz 1 nur den Veräußerungsgewinn erwähnt, werden auch die Aufgabegewinne erfasst. Denn wie sich aus der Verweisung in Abs. 3 Satz 2 ergibt sind die Aufgabegewinne den Veräußerungsgewinnen gleichgestellt (Anm. 386). Zur dort angesprochenen Vorschrift des § 16 Abs. 3 und ihre Auslegung in der Rspr. s. § 16 Anm. 400.

Für die Anwendung des Abs. 3 kommen im Rahmen der Einkunftsart „Einkünfte aus selbständiger Arbeit“ in Betracht:

- Aufgabe der selbständigen Tätigkeit durch „einfache“ Betriebsaufgabe oder durch Wechsel zu einer anderen Berufstätigkeit, s. Anm. 386.
- Veräußerung des Betriebs durch die Veräußerung des ganzen Vermögens, eines selbständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen, das der selbständigen Arbeit dient, s. Anm. 301.
- Änderung der Rechtsform der selbständigen Tätigkeit, s. Anm. 311 ff.
- Beendigung der selbständigen Tätigkeit durch den Tod, s. Anm. 316 und 332.

Zur Beendigung der freiberuflichen Tätigkeit vgl. *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 124; *Richter*, FS Korn, 2005, 131; *Wendt*, FR 1999, 1120.

291–295 Einstweilen frei.

296 2. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Betriebsverlegung in das Ausland: Wird der Betrieb eines Freiberuflers ins Ausland verlegt und sind deshalb die künftigen Gewinne der ausländ. festen Einrichtung (BS) im Inland nicht stbar oder aufgrund eines DBA von der Besteuerung im Inland freigestellt, so führt dies allein nach BFH (BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFH/NV 2010, 346, mit Anm. *Mitschke*, FR 2010, 187, *Schimmele*, GmbH-StB 2010, 30) nicht zur Annahme einer (fiktiven) Betriebsaufgabe iSd. § 18 Abs. 3 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3.

Aufgabe der sog. Theorie der finalen Betriebsaufgabe, wie sie noch von BFH v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76; BFH v. 28.3.1984 – I R 191/79, BStBl. II 1984, 664, vertreten wurde; vgl. § 16 Anm. 17. Vgl. dazu BMF v. 18.11.2011 – V C 6 - S 2134/10/10004 BStBl. I 2011, 1278; *Dörr/Bühler*, IWB 2010, 123; *Goebel/Ungemach/Jacobs*, DStZ 2009, 531; s. auch Anm. 296 und § 49 Anm. 677; zur Vereinbarkeit der Wegzugsbesteuerung mit EU-Recht s. *Schaumburg*, FS Wassermeyer, 2005, 411, mwN.

Ein Ausscheiden aus der inländ. Besteuerung liegt auch nicht vor, wenn ein selbständiger Erfinder mit der Veräußerung von Ansprüchen aus einem Lizenzvertrag gegen eine Leibrente Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt und anschließend an die Veräußerung seinen Wohnsitz in die Schweiz und später nach Italien verlegt. Die laufenden Einnahmen können dann als nachträglich erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der Bundesrepublik stpfl. sein (BFH v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377).

Wohnsitzverlegung ins Ausland allein führt ebenfalls nicht zur Besteuerung eines Aufgabegewinns, weil das EStRecht keinen entsprechenden Besteuerungstatbestand kennt (BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 247; BFH v. 26.1.1977 – VIII R 109/75, BStBl. II 1977, 283); Wohnsitzverlegung und beschränkten StPfl. s. Anm. 9 ff. sowie zur Betriebsverlegung § 16 Anm. 416 „Betriebsverlegung“.

Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug nach § 50a: Über den StAbzug nach § 50a bei beschränkter StPfl. mit Einkünften aus einer Tätigkeit als Künstler, Schriftsteller usw. mit Einkünften aus der Überlassung von Rechten sowie mit Einkünften aus der Überlassung von beweglichen Sachen und Know-how s. § 50a Anm. 80 ff.

Einstweilen frei.

297–300

II. Veräußerungsgewinne

Schrifttum: *Groh*, Bedrohung der qualifizierten Gesellschafternachfolge durch das Steuerrecht, DStR 1994, 413; *Esser*, Ertragsteuerliche Folgen des unentgeltlichen Unternehmensübergangs – insbesondere im Falle von Erbauseinandersetzungen bei Gesellschaftsanteilen, DStZ 1997, 439; *Koller*, Zuzahlungen ins Privatvermögen bei Aufnahme eines Partners durch Freiberufler, DStR 1997, 233; *Glanegger*, Einkommensteuerrechtliche Funktionen der Betriebsaufgabe, DStR 1998, 1329; *Linnartz*, Das Stufenmodell: Zur finanziellen Ausstattung im Jahr des Eintritts, GStB 1998, Nr. 9, 23; *Richter*, Praxisfragen bei Wiederaufnahme bzw. geringfügiger Fortsetzung der Steuerberater Tätigkeit nach Praxisveräußerung, DStR 1998, 442; *Tiedtke/Wälzholz*, Rechtsfragen zur steuerlich begünstigten Tätigkeitsbeendigung bei Veräußerung eines (Teil-)Betriebes, DStR 1999, 217; *Westerwald*, Einbringung von Betriebsvermögen in gewerblich, land- und forstwirtschaftlich oder freiberuflich tätige Personengesellschaften, StWa. 1999, 91; *Wien*, Steuerliche Aspekte und Vertragsgestaltung bei Veräußerung einer Rechtsanwaltskanzlei und Steuerberaterpraxis, DStZ 1999, 939; *Nacke/Intemann*, Ausgewählte Probleme des Halbeinkünfteverfahrens, DB 2002, 756; *Kanzler*, Grundfragen der Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne, FR 2003, 1; *Schoor*, Kauf und Verkauf von Freiberuflerpraxen: Rechtsprechungsentwicklungen und Gestaltungsmöglichkeiten, StuB 2005, 958; *Schoor*, Sozietätsgründung durch Einbringung einer Einzelpraxis, StuB 2008, 265; *Schulze zur Wiesche*, Freiberufliche Sozietät – Gründung und Auseinandersetzung in der neueren Rechtsprechung, StBp. 2017, 48; *Krohn*, Tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Praxis, AktStR 2019, 83.

Siehe auch das Schrifttum vor Anm. 290.

1. Begriff des Veräußerungsgewinns

a) Gegenstand der Veräußerung iSd. Abs. 3

301

- Der Anwendungsbereich des Abs. 3 umfasst folgende Arten von Vermögen, das der selbständigen Arbeit dient:

- selbständige Teile eines Vermögens (räumlich und sachlich ausgegliederter Teilbetrieb; s. Anm. 340 ff.),
- Vermögen einer Einzelpraxis oder Sozietät (die materiellen WG wie Praxis-einrichtung, Gebäude, Hilfsmittel und immateriellen WG wie Mandanten-stamm und Praxiswert; s. Anm. 320 ff.);
- Anteile am Vermögen (Anteil an einer freiberuflichen Mitunternehmer-schaft; s. Anm. 350 ff.),
- 100 %ige Beteiligung an einer KapGes. (nach § 18 Abs. 3, § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 kraft gesetzlicher Fiktion als Teilbetrieb; s. Anm. 366).

Zu den entsprechenden Begriffen in § 16 Abs. 1 (Betrieb, Teilbetrieb und Betei-ligung) besteht lediglich ein terminologischer Unterschied. Da auch im Zusam-menhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit sonst von Betrieb die Rede ist (BE, BA, BV), muss Abs. 3 wie § 16 Abs. 1 verstanden werden (vgl. BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123, unter C.II.2, C.V.1.a mwN): Die Veräußerung eines ganzen Betriebs oder eines Teilbetriebs, die zu Einkünf-ten aus selbständiger Arbeit geführt haben, sowie die Veräußerung des Anteils an einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft können zu einem Veräuße-rungsgewinn führen, der den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen ist (glA *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 128). Eine Veräußerung der wesentlichen Grundlagen einer selbständigen Arbeit an mehrere Erwerber ist keine Betriebsveräußerung iSd. § 18 Abs. 3; sie ist entweder Betriebsaufgabe (s. Anm. 386 ff.) oder nicht stbegünstigter laufender Geschäftsvorfall (s. § 16 Anm. 127). Zum Betriebsbegriff s. Vor §§ 4–7 Anm. 86 ff. Zur Gewinnermitt-lung s. Anm. 27 ff. sowie § 16 Anm. 300 ff.

b) Begriff der Veräußerung

302 aa) Entgeltlichkeit der Veräußerung

Veräußerung iSd. Abs. 3 ist nur die Übertragung gegen Entgelt; ein unentgeltli-cher Vermögensübergang, zB durch Schenkung (s. § 16 Anm. 62) oder Über-gang des BV von Todes wegen, ist keine Veräußerung iSd. § 18 und § 16 (s. auch § 16 Anm. 71 und 80 ff.). Ob die entgeltliche Übertragung einer freiberuf-lichen Praxis gegen Standesgrundsätze verstößt, ist stl. unbeachtlich, da das StRecht an das wirtschaftliche Geschehen anknüpft; s. auch § 40 AO.

Unentgeltlich übertragenes Betriebsvermögen ist nach § 6 Abs. 3 (früher § 7 Abs. 1 EStDV) mit den bisherigen Buchwerten durch den Rechtsnachfolger an-zusetzen (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847; BFH v. 16.12.1992 – XI R 34/92, BStBl. II 1993, 436; *Seeger*, DB 1992, 1010). Die Veräußerung ei-ner Gesellschaftsbeteiligung für 1 € kann ein entgeltliches Geschäft sein (vgl. BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745).

Der Tausch von Mitunternehmeranteilen führt nach § 6 Abs. 6 grds. zur Ge-winnrealisierung. Mit dieser Vorschrift ist die frühere Rspr., nach der bei Art-, Wert- und Funktionsgleichheit der getauschten Anteile die Nämlichkeit der hingegebenen und der erhaltenen Anteile bejaht und eine Entgeltlichkeit des Tauschs verneint wurde (BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30; BFH v. 8.7.1992 – XI R 51/89, BStBl. II 1992, 946), obsolet geworden (BFH v. 23.5.2006 – X B 18/06, BFH/NV 2006, 1651).

Die Übertragung im Wege der Erbauseinandersetzung ist entgegen älterer Rspr. als entgeltliches Rechtsgeschäft anzusehen. Im Einzelnen s. Anm. 316 und § 16 Anm. 82.

Zur Entgeltlichkeit der Übertragung im Wege vorweggenommener Erbfolge s. § 16 Anm. 90 ff.

bb) Veräußerung der wesentlichen Grundlagen und Tätigkeitsbeendigung

303

Eine Veräußerung iSd. Abs. 3 liegt vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens im Ganzen einem anderen übertragen werden und mit der Veräußerung der Grundlage der betreffenden Tätigkeit auch die Tätigkeit selbst ihr Ende findet (H 18.3 EStH 2005; s. auch Anm. 320 zu Art und Umfang der wesentlichen Grundlagen einer Praxis). Nach der Rspr. des BFH gehört aber auch die Beendigung der freiberuflichen Tätigkeit zum Begriff der Veräußerung iSd. Abs. 3 (s. Anm. 321 ff.).

c) Abgrenzung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns vom laufenden Gewinn

304

Freibetrag und Tarifbegünstigung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen (s. Anm. 399 ff.) machen die Abgrenzung von den normal besteuerten laufenden Gewinnen erforderlich. Da der Freiberufler kaum über UV verfügt, ist die Abgrenzung meist unproblematisch. So können etwa Erlöse aus der Veräußerung von Edelmetallabfällen Teil des begünstigten Gewinns aus der Aufgabe einer Zahnarztpraxis sein, wenn sie im Zusammenhang mit der Praxisaufgabe erzielt werden (BFH v. 25.11.1993 – IV R 19/92, BFH/NV 1994, 540).

Dagegen gehören zum Aufgabegewinn nicht Gewinne aus Geschäftsvorfällen, die ihrer Art nach dem bisherigen Geschäftsbetrieb entsprechen, wie zB Verkauf von Kunstwerken durch einen Künstler; sie sind nach stRspr. nicht tarifbegünstigt (s. Anm. 393).

Die Annahme eines stbegünstigten Aufgabe- und Veräußerungsgewinns ist nach stRspr. auch ausgeschlossen, wenn der Freiberufler seinen Betrieb oder einen Teilbetrieb veräußert, ohne seine freiberufliche Tätigkeit zu beenden (s. Anm. 321 ff., 341 und 388). Zur Notwendigkeit der Tätigkeitsbeendigung bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer freiberuflich tätigen Pers. Ges. oder bei Veräußerungen von Bruchteilen eines solchen Anteils s. Anm. 366; zur Abgrenzung s. auch Anm. 370 sowie Anm. 381 und 392 zur gesetzlichen Fiktion eines laufenden Gewinns in § 16 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 2, auf die § 18 Abs. 3 verweist.

Einstweilen frei.

305–310

d) Einbringung in Personen- oder Kapitalgesellschaften als Veräußerung **aa) Änderung der Rechtsform**

311

Da selbständige Arbeit, insbes. freiberufliche Tätigkeit, nur von einer natürlichen Person oder im Zusammenschluss mehrerer natürlicher Personen ausgeübt werden kann, kommt eine Änderung der Rechtsform nur vom Einzel-

unternehmer zur PersGes. oder umgekehrt in Betracht. Bei Änderung zur KapGes. geht der Charakter der Einkunftsart selbständige Arbeit verloren; s. Anm. 5. Die Änderung der Rechtsform durch Einbringung einer Einzelpraxis in eine Sozietät in Form der GbR führt unbeschadet der Vorschriften des UmwStG nicht zur Entstehung eines Veräußerungsgewinns nach Abs. 3, wenn der Einbringende an der Sozietät wesentlich beteiligt ist und die Sozietät die Buchwerte fortführt (glA Richter, DStZ 1978, 254); s. auch § 16 Anm. 100 ff.

312 bb) Einbringung einer Praxis nach §§ 20, 24 UmwStG

Schrifttum: *Oppermann*, Bilanzierungspflicht bei der Verschmelzung von zwei freiberuflich tätigen Sozietäten bei Anwendung des § 24 UmwStG, DStR 1993, 938; *Pfalzgraf/Meyer*, Steuerbegünstigte Einbringung der Einzelpraxis in eine Gemeinschaftspraxis, DStR 1994, 1329; *Ott*, Das neue Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrecht, Inf. 1995, 143; *Pohl*, Freiberufliche Praxisveräußerung und -aufgabe, Ein- und Austritt von Gesellschaftern, JbFStR 2002/03, 511; *Rotter/Buhl*, Die Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG, DB 2017, 2635; *Rotter/Buhl*, Die Gründung einer Freiberufler-Personengesellschaft durch Einbringung einer Einzelpraxis nach § 24 UmwStG, StuB 2017, 816.

Die stl. Folgen der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes. sind vorrangig in § 24 UmwStG geregelt und gelten auch für die Einbringung eines freiberuflichen Betriebs (BFH v. 26.2.1981 – IV R 98/79, BFHE 133, 186 = BStBl. II 1981, 568, mwN). Danach ist ein im Zusammenhang mit der Einbringung entstehender Gewinn nur dann gem. § 16 Abs. 4 iVm. § 18 Abs. 3 Satz 2, § 34 Abs. 1 stbegrünstigt, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des eingebrachten Betriebs übertragen werden (BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288, mwN, mit zust. Anm. *Fuhrmann/Müller*, DStR 2013, 848) und das eingebrachte BV mit dem Teilwert angesetzt worden ist, die stillen Reserven also aufgelöst wurden (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123; BFH v. 12.10.2005 – X R 35/04, BFH/NV 2006, 521). Dabei können Honorarforderungen eines Steuerberaters als unwesentliche Betriebsgrundlagen bei Einbringung seiner Einzelpraxis nach § 24 UmwStG zurückbehalten werden (BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288, mit dem Hinweis, dass sie Rest-BV des Betriebs in der Hand des Einbringenden bleiben). Zu den Einzelheiten s. § 16 Anm. 105 ff.

Die §§ 20–24 UmwStG gehen damit den §§ 16, 18 Abs. 3 EStG als *leges speciales* vor. Ein Wahlrecht in der Anwendung der Vorschriften besteht danach nicht; § 18 Abs. 3 greift mithin als allgemeine Norm nur ein, wenn das UmwStG keine Regelung enthält; s. § 16 Anm. 36.

Praxis-Einbringung in eine Sozietät: Die Regelung des § 24 UmwStG sieht auch für Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor, dass bei Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes. gegen eine Mitunternehmerstellung ein Wahlrecht besteht, die Buchwerte fortzuführen oder die stillen Reserven aufzulösen.

Ein Veräußerungsgewinn entsteht dann nur bei Auflösung stiller Reserven (BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239; BFH v. 12.10.2005 – X R 35/04, BFH/NV 2006, 521, mwN; *Korn*, DStZ 1982, 507). Der Gewinn, der dabei durch eine Zuzahlung in das PV des Einbringenden entsteht (BFH v. 8.12.

1994 – IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599; BFH v. 4.5.2004 – XI R 7/03, BStBl. II 2004, 868), kann nach BFH v. 16.12.2004 (BFH v. 16.12.2004 – III R 38/00, BStBl. II 2005, 554, mwN) nicht durch Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz vermieden werden. Die Zuzahlung oder der Verzicht auf eine private Forderung ist kein Geschäftsvorfall, der bei der Gewinnermittlung der aufnehmenden Gesellschaft zu erfassen ist (BFH v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233; BFH v. 5.4.1984 – IV R 88/80, BStBl. II 1984, 518; nach BFH v. 24.6.2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993, mit Anm. *Kanzler*, FR 2010, 28, *Wischmann*, EStB 2009, 376, sind die Zuzahlungen AK der Gesellschafter der aufnehmenden Gesellschaft, die in einer Ergänzungsbilanz oder Ergänzungsrechnung für diese Gesellschafter zu erfassen sind).

Eine lediglich teilweise Realisierung der stillen Reserven genügt allerdings nicht (BFH v. 25.11.1980 – VIII R 32/77, BStBl. II 1981, 419). Die stillen Reserven sind auch dann nicht voll realisiert, wenn bei Einbringung der Praxis vom aufgenommenen Mitgesellschafter eine Ausgleichszahlung für den eingebrachten Mandantenstamm gezahlt wird, dessen Wert jedoch höher als die Ausgleichszahlung ist.

BFH v. 26.2.1981 – IV R 98/79, BStBl. II 1981, 568; BFH v. 4.5.2004 – XI R 7/03, BStBl. II 2004, 868.

Bringt ein Freiberufler seine Praxis in eine neu entstehende GbR zu Buchwerten gegen Gesellschaftsanteile ein und leistet der andere Gesellschafter eine Bareinlage in das Gesellschaftsvermögen, so kann dieser Vorgang als Buchwerteinbringung gem. § 24 Abs. 2 UmwStG ohne Realisierung eines Einbringungsgewinns vollzogen werden (FG Köln v. 17.3.2010 – 12 K 4494/07, nv.).

Erfolgt die Gründung einer zahnärztlichen Praxisgemeinschaft durch Einbringung der bisherigen Einzelpraxis in das SonderBV, sind die Zahlungen, die für die Erlangung materieller und immaterieller Anteile an der Zahnarztpraxis an den bisherigen Praxisinhaber – am Ende des der Eröffnung der Praxisgemeinschaft folgenden Jahres – zu leisten sind, als tarifbegünstigter Veräußerungsgewinn iSd. §§ 18 Abs. 3 Satz 1 iVm. 16 Abs. 1 Nr. 2, § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 anzusehen (BFH 10.2.2016 – VIII R 38/12, BFH/NV 2016, 1256, mit Anm. *Günther*, EStB 2016, 331; *Schmidtman*, Ubg 2016, 656).

Teilwert-Einbringung bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung: § 24 UmwStG ist auch anwendbar, wenn der Einbringende und die aufnehmende Gesellschaft ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln (BFH v. 5.4.1984 – IV R 88/80, BStBl. II 1984, 518; BFH v. 24.6.2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993, mit Anm. *Kanzler*, FR 2010, 28, *Wischmann*, EStB 2009, 376).

Für die einzubringende Praxis ist jedoch eine Einbringungsbilanz aufzustellen, die die Buchwerte des eingebrachten BV auf den Einbringungszeitpunkt ausweist; für die Sozietät ist eine Eröffnungsbilanz erforderlich. Der Einbringende hat den aufgrund des Wechsels der Gewinnermittlung erzielten Übergangsgewinn als laufenden Gewinn und im Übrigen den Veräußerungsgewinn zu versteuern, für die PersGes. ergibt sich aus der Gegenüberstellung der Buchwerte in der Einbringungsbilanz mit den Werten der Eröffnungsbilanz der Einbringungsgewinn. Anschließend kann die PersGes. wieder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 übergehen (BFH v. 5.4.1984 – IV R 88/80, BStBl. II 1984, 518; BFH v. 4.5.2004 – XI R 7/03, BStBl. II 2004, 868). Bei einer Mitunterneh-

merschaft mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, die erst durch Einbringung einer Einzelpraxis gegen Zuzahlung entstanden ist, ist die Zuzahlung indessen in einer Ergänzungsrechnung für den zuzahlenden Gesellschafter zu erfassen (BFH v. 24.6.2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993).

Verschmelzung zweier Praxen: Auch bei der Zusammenschließung zweier bisher selbständiger Freiberufler-Sozietäten (mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3) zu einer gemeinsamen Sozietät kann die Aufdeckung stiller Reserven in Anwendung des § 24 UmwStG nur vermieden werden, wenn die Sozietäten vorher zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1) übergehen (s. *Oppermann*, DStR 1993, 938; vgl. auch *Breuninger*, JbFStR 2002/03, 535).

► **Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden:** Soll eine Praxis zum Teilwert in eine PersGes. eingebracht werden, muss auch das eingebrachte SonderBV des Einbringenden mit dem Teilwert angesetzt werden (BFH v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458, mit Anm. *Plewka*, KFR F. 3 EStG § 16, 187).

Trotz der Einbringung bleibt eine ungewisse Verbindlichkeit Bestandteil des BV oder SonderBV, selbst wenn die aufnehmende PersGes. später real geteilt wird (BFH v. 28.1.1993 – IV R 131/91, BStBl. II 1993, 509); s. dazu auch Anm. 377.

► **Gestaltungsmöglichkeiten:** Im Hinblick auf eine spätere Anteilsveräußerung und ggf. beabsichtigte Fortsetzung der Berufstätigkeit kann die nach der Rspr. drohende Versagung der StBegünstigung des Veräußerungsgewinns (s. Anm. 351) dadurch gemildert werden, dass bereits die Einzelpraxis zum Teilwert einschließlich des Praxiswerts eingebracht wird (§ 24 UmwStG). Auf den dabei realisierten Einbringungsgewinn findet § 34 Abs. 1 Anwendung (BFH v. 5.4.1984 – IV R 88/80, BStBl. II 1984, 518).

Über Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen im Übrigen s. § 16 Anm. 105 ff.

Buchwert-Einbringung von Einzelpraxen: Bringen Steuerberater ihre Einzelpraxen in eine von ihnen gegründete Gemeinschaftspraxis ein, kann ein Einbringungsgewinn nach § 24 Abs. 2, 3 UmwStG nur entstehen, wenn und soweit in der Bilanz der PersGes. einschließlich der Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter in Ausübung des Wahlrechts für die WG des eingebrachten Betriebs höhere Werte als die bisherigen Buchwerte angesetzt werden. § 24 Abs. 2 UmwStG lässt die Erstellung negativer Ergänzungsbilanzen zu, um Einbringungsgewinne zu neutralisieren, die dadurch entstehen, dass in der Bilanz der PersGes. zwar die Buchwerte fortgeführt werden, dem Einbringenden im Hinblick auf die Einlagen von Mitgesellschaftern jedoch ein sein BV übersteigendes Kapitalkonto eingeräumt wird. Zu den weiteren Einzelheiten s. § 16 Anm. 101 und 515 „Einbringung“.

313–315 Einstweilen frei.

316 e) Veräußerung durch Erbaueinandersetzung

Schrifttum: *Schulze zur Wiesche*, Die freiberufliche Praxis im Erbfall, BB 1984, 1612; *Schoor*, Die Unternehmensnachfolge in steuerlicher Sicht, StWa. 1987, 117; *Felix*, Die Einmann-Betriebsaufspaltung sowie die Beteiligung an der Besitz-GmbH & Co. KG und der Betriebs-GmbH in der Erbaueinandersetzung, GmbHR 1990, 561; *Flume*, Die Nachfolge von Todes wegen in ein Vermögen mit Betriebsvermögen und die Einkommensteuer bei der Übernahme von Ausgleichsverpflichtungen durch den Nachfolger in ein Einzelunternehmen oder die Beteiligung an einer Personengesellschaft, DB 1990, 2390;

Märkle, Erbauseinandersetzung über Betriebsvermögen, WPg 1990, 674; *Felix*, Tarifbegünstigte Teilanteilsveräußerung bei Sozietäten, KÖSDI 1991, 8387; *Felix*, Das „Miterben-Unternehmen“ in der Steuerberatung, KÖSDI 1991, 8436; *Felix*, Wertausgleich bei qualifizierter Personengesellschafts-Nachfolge und Einkommensteuer, KÖSDI 1991, 8475; *Felix*, Keine Gewinnrealisierung bei Erbverzicht gegen Abfindung mit Mitunternehmeranteil, KÖSDI 1991, 8513; *gf*, Niemals voller Veräußerungsfreibetrag von 30 000 DM für vererbten Gewerbebetrieb bei Abfindung an einen Miterben, KÖSDI 1991, 8407; *Groh*, Mitunternehmeranteile in der Erbauseinandersetzung, DB 1991, 724; *Paus*, Mitunternehmeranteile in der Erbauseinandersetzung, KFR F. 3 EStG § 15, 167; *Preisner*, Die vier Stationen der Unternehmensnachfolge bei mehreren Miterben, DStZ 1991, 678; *Ruban*, Erbauseinandersetzung über Betriebsvermögen nach dem Beschluss des Großen Senats vom 5.7.1990, DStR 1991, 65; *Söffing*, Die ertragsteuerrechtliche Beurteilung der Erbauseinandersetzung im unternehmerischen Bereich, DStR 1991, 201; *Stephan*, Zum teilentgeltlichen Erwerb eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils bei Erbauseinandersetzung und vorweggenommener Erbregelung, DB 1991, 2051; *Elsner* ua., Überprüfung von Unternehmertestamenten und Nutzung von Übergangsregelungen bei Umsetzung des Beschlusses des Großen Senats zur Erbauseinandersetzung und vorweggenommenen Erbfolge, JbFStR 1991/92, 389; *Groh*, Erben als „Durchgangsunternehmer“, DB 1992, 1312; *Spiegelberger*, Nachfolge von Todes wegen bei Einzelunternehmen und Gesellschaftsanteilen, DStR 1992, 548, 618; *Märkle*, Neue einkommensteuerliche Probleme nach Erbfall und Erbauseinandersetzung, DStR 1994, 769 und 812; *Meyer*, Die Realteilung als Modell zur Ertragsteueroptimierung bei Erbauseinandersetzungen, DStR 1994, 153; *Horn*, Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen an Personengesellschaften im Wege der vorweggenommenen Erbfolge und durch Vererbung, FR 1995, 304; *Völker*, Bilanzsteuerrechtliche Gestaltung der Unternehmensnachfolge, Inf. 1995, 43 und 76; *Stobbe*, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, StuW 1996, 289; *Esser*, Ertragsteuerliche Folgen des unentgeltlichen Unternehmensübergangs – insbesondere im Falle von Erbauseinandersetzungen bei Gesellschaftsanteilen, DStZ 1997, 439; *Geck*, Rückwirkung der Erbauseinandersetzung bei einfacher Nachfolgeklausel, DStR 2000, 1383; *Schoor*, Ertragsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei der Vererbung eines Einzelunternehmens, Inf. 2001, 301; *Fischer*, Mit der Gestaltung die künftige Praxisübertragung meistern, PFB 2005, 244; *Arens*, Gelöste und ungelöste Fragen zur Realteilung, BRAK-Mitt. 2013, 250; *T. Günther*, Praxisnachfolge für Ärzte, StBp. 2018, 56; *Carlé*, Tarifbegünstigte Veräußerung einer Einzelpraxis, BeSt. 2019, 4.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 5.12.2002 – IV A 6 - S 2242 - 25/02, BStBl. I 2002, 1392; sowie mW ab 14.3.2006 BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, weitere Nachweise s. § 16 Anm. 79.

Abfindungszahlungen eines Erben im Rahmen der Erbauseinandersetzung und Aufwendungen für den Erwerb des Erbteils eines Miterben führen beim Leistenden grds. zu AK; in gleicher Höhe entsteht beim weichenden Miterben ein Veräußerungserlös; die Vermögensübertragung im Wege der Erbauseinandersetzung ist danach grds. als entgeltliches Rechtsgeschäft (s. Anm. 302) zu beurteilen (stRspr. seit BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837, mwN; zu den Einzelheiten s. § 16 Anm. 82 ff. sowie zur Erbauseinandersetzung durch Realteilung § 16 Anm. 440 ff.).

Gehört zum Nachlass eine Freiberufler-Praxis, so ergeben sich für die Anwendung des Abs. 3 im Zusammenhang mit der Erbauseinandersetzung einige Besonderheiten.

Praxisfortführung und Erbauseinandersetzung bei mangelnder Qualifikation der Erben: Hat der Freiberufler eine Einzelpraxis betrieben, so gelten die Erben ab dem Erbfall als Mitunternehmer, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, sofern sie nicht alle die erforderliche Berufsqualifikation aufweisen.

Veräußern die Erben den ererbten Betrieb oder geben sie ihn auf, findet hinsichtlich der Besteuerung des Veräußerungsgewinns unmittelbar § 16 Anwendung.

BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922; BMF v. 11.1.1993 – IV B 2 - S 2242 - 86/92, BStBl. I 1993, 62, Rz. 57; *Schoor*, StWa. 1987, 117; vgl. auch *Urban*, ZEV 2016, 297; zur Verpachtung s. auch Anm. 18. Zur Erbauseinandersetzung sowie zu den estl. Rechtsfolgen des Todes eines selbständig Tätigen s. auch Anm. 22, 332, 432 und § 16 Anm. 80 ff.

Sechsmonatsfrist der Finanzverwaltung: Vereinbaren die Erben innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall die (zumindest auf den freiberuflichen Betrieb bezogene) Erbauseinandersetzung oder macht ein qualifizierter Erbe innerhalb dieser Frist von einer zu seinen Gunsten bestehenden Eintrittsklausel Gebrauch, so können die Einkünfte nach BMF (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 8, 9 mit Hinweis auf die Notwendigkeit einer klaren und rechtl. bindenden Vereinbarung über die Auseinandersetzung sowie ihre Modalitäten) rückwirkend auf den Zeitpunkt des Erbfalls dem qualifizierten Miterben zugerechnet werden, der die Praxis bzw. den Anteil an der Sozietät übernommen hat (vgl. *Schoor*, StWa. 1987, 117; *Esser*, DStZ 1997, 439).

Gesellschaftsanteil im Nachlass:

- ▶ **Übergang durch Nachfolgeklausel:** Mangelnde Qualifikation der Erben führt auch dann zu gewerblichen Einkünften, wenn der Erblasser Mitglied einer Sozietät war und sein Gesellschaftsanteil kraft (sog. einfacher) Nachfolgeklausel auf die Erben übergegangen ist (s. auch Anm. 432).

BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; ebenso *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 242 mwN; *Söffing*, FR 1992, 723; aA noch BFH v. 22.1.1963 – I 242/62 U, BStBl. III 1963, 189: für eine kurze Übergangszeit trotz fehlender Qualifikation des Erben freiberufliche Einkünfte und damit im Fall der Veräußerung unmittelbare Anwendung des § 16.

- ▶ **Qualifizierte Nachfolgeklausel:** Der Eintritt eines oder mehrerer Miterben in die Sozietät aufgrund einer qualifizierten Nachfolgeklausel führt dazu, dass die Eintretenden von Anfang an freiberufliche Einkünfte erzielen, etwaiges SonderBV des Erblassers jedoch (anteilig) als von diesem entnommen gilt.

BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; aA *Groh*, DStR 1994, 413: Die angestrebte Fortführung der stillen Reserven des BV ist auch erreichbar, wenn alle Erben zunächst Miterben werden und die weichenen Miterben das SonderBV im zeitlichen Zusammenhang mit dem Erbfall oder der Übertragung der Vermögensrechte auf den Gesellschafternachfolger übertragen. Diese Rechtsfolge kann nach BFH (BFH v. 24.9.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330; BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36) durch ein Vorausvermächtnis oder eine Teilungsanordnung vermieden werden (s. auch *Bohlmann*, BB 1994, 189), weil diese Anordnungen die Begünstigten schon im Zeitpunkt des Erbfalls zu wirtschaftlichen Eigentümern des SonderBV machen (*Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 246; aA *Hörger*, DStR 1993, 37; *Groh*, DStR 1994, 413: Diese Lösungsvorschläge bedeuten im Erg. den Verzicht auf die qualifizierte Nachfolgeklausel).

- ▶ **Übergang durch Fortsetzungsklausel:** Wird die Sozietät kraft gesellschaftsrechtl. vereinbarter Fortsetzungsklausel allein von den verbliebenen Gesellschaftern fortgesetzt, so erzielen die Erben als Rechtsnachfolger des Erblassers

sers nach Maßgabe des § 24 Nr. 2 einen nach § 18 Abs. 3 zu versteuernden Veräußerungsgewinn (FG Köln v. 14.8.2008 – 15 K 3288/06, EFG 2008, 1788; *Schoor*, StWa. 1987, 117).

Einstweilen frei.

317–319

2. Gewinn aus der Veräußerung des Vermögens

a) Veräußerung der wesentlichen Grundlagen

320

Abs. 3 setzt voraus, dass die wesentlichen Grundlagen des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens veräußert werden (s. Anm. 303). Entsprechendes gilt für die Übertragung eines selbständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen, das der selbständigen Arbeit dient; s. Anm. 340 und 351. Insbesondere kann eine stbegünstigte Praxisveräußerung nur angenommen werden, wenn alle stillen Reserven einschließlich des Praxiswerts vollständig aufgedeckt werden (FG München v. 19.10.1993 – 13 K 1757/93, EFG 1994, 487, rkr.). Werden die WG des BV in ein anderes (freiberufliches oder gewerbliches) BV des Stpfl. überführt, liegt keine stbegünstigte Veräußerung iSd. Abs. 3 vor.

Wesentliche Grundlagen sind neben den materiellen WG (Gebäude wie zB eine Büroetage für eine Sozietät, vgl. BFH v. 10.6.2008 – VIII R 79/05, BStBl. II 2008, 863, mit Anm. *Kempermann*, FR 2009, 128; *Wischmann*, EStB 2008, 344, Büroeinrichtung, Fahrzeuge usw. vgl. § 16 Anm. 127) auch die Beziehungen zum Kunden-, Mandanten- oder Patientenstamm, die mitübertragen werden müssen (BFH v. 10.10.1963 – IV 198/62 S, BStBl. III 1964, 120; BFH v. 23.1.1997 – IV R 36/97, BStBl. II 1997, 498; BFH v. 29.5.2008 – VIII B 166/07, BFH/NV 2008, 1478; BFH v. 21.8.2018 – VIII R 2/15, BStBl. II 2019, 64 mwN, mit Anm. *Carlé*, BeSt. 2019, 4; *Kanzler*, FR 2019, 228; *Krohn*, AktStR 2019, 83; FG Münster v. 20.11.2018 – 2 K 398/18 E, EFG 2019, 362, rkr.).

Ist diese Voraussetzung gegeben, so ist die Zurückbehaltung einzelner WG grds. unschädlich (s. auch § 16 Anm. 127, 128), denn bei der Beurteilung, ob zurückbehaltene WG zu den wesentlichen Grundlagen gehören, ist zu berücksichtigen, dass das Sachvermögen bei der selbständigen Arbeit gegenüber den immateriellen Werten wie Kunden- oder Patientenstamm idR von untergeordneter Bedeutung ist.

GLA *Groh*, DStR 1964, 213; *Korn*, DStZ 1983, 16; s. aber Hess. FG v. 2.5.1966 – I 1066/65, EFG 1967, 66, betr. Veräußerung einer Fahrschule mit Ausnahme der Kfz., aufgehoben durch BFH v. 5.11.1971 – IV R 204/66, nv. unter Bestätigung der Ausführungen zur Vermögensveräußerung. Das gilt auch für zurückbehaltene Grundstücke von geringer wirtschaftlicher Bedeutung (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 342/82, BStBl. II 1986, 299).

Ist allerdings der Wert der veräußerten materiellen und immateriellen WG zusammen nicht größer als der Wert der zurückbehaltenen materiellen WG, so ist eine Zurückbehaltung wesentlicher Teile des Praxisvermögens anzunehmen und damit eine Veräußerung der wesentlichen Grundlagen zu verneinen (Nds. FG v. 26.4.1961 – IV 203/60, EFG 1962, 61, aus einem anderen Grund aufgehoben durch BFH v. 18.3.1965 – 400/61, nv.; aA *Groh*, DStR 1964, 213; Der Erwerber konnte die Praxis, wenn auch unter Zukauf einiger materieller WG, fortführen).

Die Entnahme zurückbehaltener Wirtschaftsgüter kann neben der Veräußerung von Praxisvermögen zur Annahme einer ebenfalls begünstigten Betriebs-

oder Praxisaufgabe führen (s. Anm. 386 ff.). Umgekehrt können auch Gewinne aus der Veräußerung einzelner WG im Rahmen einer Betriebsaufgabe erzielt werden. In diesem Fall stellt sich die Frage der Abgrenzung des laufenden Gewinns vom begünstigten Aufgabegewinn (s. Anm. 304). Wird mit den zurück-behaltenen WG die freiberufliche Betätigung fortgesetzt, so kann die Begünstigung versagt werden, auch wenn es sich nicht um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt (s. Anm. 321 ff.).

321 b) Beendigung der freiberuflichen Tätigkeit als Grundsatz

Außer der entgeltlichen Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen fordert die Rspr. auch die Beendigung der freiberuflichen Tätigkeit. Danach muss der Stpfl. seine Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungskreis zumindest für eine gewisse Zeit beenden.

BFH v. 24.5.1956 – IV 24/55 U, BStBl. III 1956, 205; BFH v. 14.5.1970 – IV 136/65, BStBl. II 1970, 566; BFH v. 14.3.1975 – IV R 78/71, BStBl. II 1975, 661; BFH v. 27.4.1978 – IV R 102/74, BStBl. II 1978, 562; BFH v. 7.11.1985 – IV R 44/83, BStBl. II 1986, 335; BFH v. 6.2.1986 – IV S 14/85, BFH/NV 1986, 336; BFH v. 5.2.1987 – IV R 21/83, BFH/NV 1987, 571; BFH v. 23.1.1997 – IV R 36/97, BStBl. II 1997, 498; BFH v. 10.6.1999 – IV R 11/99, BFH/NV 1999, 2594; BFH v. 1.12.2005 – IV B 69/04, BFH/NV 2006, 298; BFH v. 21.8.2018 – VIII R 2/15, BStBl. II 2019, 64, mit Anm. Witt, HFR 2019, 120; *Carlé*, BeSt. 2019, 4; *App*, StB 1992, 132; *Kanzler*, FR 2019, 228; *Richter*, FS Korn, 2005, 131. Ebenso für die Veräußerung eines Gewerbetriebs: BFH v. 16.12.1992 – X R 52/90, BStBl. II 1994, 838.

Das gilt auch für die Veräußerung von Teilbetrieben (BFH v. 6.12.1963 – IV 268/63 U, BStBl. III 1964, 135; BFH v. 24.8.1989 – IV R 120/88, BStBl. II 1990, 55; BFH v. 29.10.1992 – IV R 16/91, BStBl. II 1993, 182, mit Anm. *Plewka*, KFR F. 3 EStG § 18, 135; BFH v. 8.6.2000 – IV R 63/99, BFH/NV 2000, 1341, mwN; *Busse*, BB 1989, 1951). Die abweichende Auffassung (BFH v. 14.9.1994 – I R 12/94, BStBl. II 1995, 407; BFH v. 14.9.1994 – I R 41/94, BFH/NV 1995, 766) ist durch die Neuregelung in § 16 Abs. 1 Satz 2 überholt; s. Anm. 366.

Keine begünstigte Veräußerung ohne Tätigkeitsbeendigung: Da die StBegünstigung nach Abs. 3 und § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 die Übertragung oder Entnahme aller wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen der freiberuflichen Tätigkeit voraussetzt und zu diesen wesentlichen Grundlagen insbes. die Beziehungen des Praxisinhabers zu seinen bisherigen Mandanten und das durch den Praxisnamen bestimmte Wirkungsfeld gehören, muss der Veräußerer seine auf den veräußerten Betrieb bezogene berufliche Tätigkeit aufgeben. Dabei ist eine Fortsetzung der freiberuflichen Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungskreis im unmittelbaren Anschluss an die Betriebsveräußerung nur in einem Umfang von 10 % der früher jährlich erzielten Einnahmen für die Begünstigung des Veräußerungsgewinns unschädlich (BFH v. 14.3.1975 – IV R 78/71, BStBl. II 1975, 661; BFH v. 7.11.1985 – IV R 44/83, BStBl. II 1986, 335; BFH v. 6.8.2001 – XI B 5/00, BFH/NV 2001, 1561; BFH v. 20.1.2009 – VIII B 58/08, BFH/NV 2009, 756 mwN; FG Münster v. 4.7.2015 – 4 K 2898/12, juris, rkr.; gegen diese Ausnahme *Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. D 16 [9/2015]). Eine erneute uneingeschränkte Ausübung derselben freiberuflichen Tätigkeit im örtlichen Wirkungskreis ist danach idR erst nach einem Zeitraum von drei Jahren möglich, wenn der Stpfl. die StBegünstigung nicht gefährden will (im Einzelnen Anm. 324); dies gilt gleichermaßen für die Veräußerung eines Anteils am Praxisvermögen (s. auch Anm. 351 und 366).

Vgl. FG Saarl. v. 30.3.2006 – 1 K 401/02, EFG 2006, 887, rkr.: Wegfall der StBegünstigung nach Veräußerung einer Allgemeinanztpraxis und Eröffnung einer neuen Praxis für Naturheilkunde am selben Ort innerhalb von drei Monaten nach Veräußerung wegen fehlender Erheblichkeit der Unterschiede in der Ausrichtung der Praxen; FG Münster v. 4.7.2014 – 4 K 2898/12 F, juris, rkr.: keine Tarifbegünstigung des Gewinns aus der Veräußerung des Anteils an einer Architekten-GbR bei Fortsetzung der Gutachtertätigkeit.

Das Gebot der Beendigung der Tätigkeit ist mit dem Wortlaut des Abs. 3 vereinbar (aA *IdW*, Steuerliche Probleme bei Praxisübertragungen von Angehörigen der wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufe, 1987, Rz. 208; *Paus*, Inf. 1988, 459; *Klaas*, DB 1989, 948) und verfassungsgemäß, weil es weder als unzulässiges stl. Berufsverbot gegen Art. 12 Abs. 1 GG (so aber *Busse*, BB 1989, 1951) noch gegen Art. 3 GG verstößt, soweit bei Einbringung einer Einzelpraxis in eine Sozietät trotz der fortgesetzten Berufstätigkeit des Einbringenden als Sozios eine stbegünstigte Betriebsveräußerung angenommen wird und damit andere Veräußerungen im Anwendungsbereich des § 18 schlechter gestellt werden (vgl. *Mittmann*, DStZ 1989, 473; *Becker*, DStR 1973, 413; *Richter*, FS Korn, 2005, 131). Angesichts der nur zeitweisen Beschränkung der Berufstätigkeit auf eine lediglich geringfügige Ausübung im bisherigen örtlichen Wirkungskreis bei unbeschränkter Ausübungsmöglichkeit außerhalb dieses Wirkungskreises kann nicht von einer ungesetzlichen Einschränkung der Berufstätigkeit ausgegangen werden. Abs. 3 findet schon nach seinem Wortlaut nicht bereits bei jeder Veräußerung von Bestandteilen des Vermögens, sondern nur bei Veräußerung des gesamten Vermögens sowie eines selbständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen Anwendung; wesentlicher Teil des Vermögens einer freiberuflichen Praxis ist aber der Umfang der Beziehungen des Praxisinhabers zu seiner Kundschaft (BFH v. 10.10.1963 – IV 198/62 S, BStBl. III 1964, 120), deren Übertragung wesentliche Voraussetzung für die entgeltliche Übertragung einer Freiberuflerpraxis ist.

Busse, BB 1989, 1951; dies ist der wesentliche Unterschied zur Veräußerung eines gewerblichen BV; s. aber BFH v. 16.12.1992 – X R 52/90, BStBl. II 1994, 838, der auch für die Veräußerung eines Gewerbetriebs eine Beendigung der bisherigen Tätigkeit fordert.

Die Rspr. zum Erfordernis der Tätigkeitsbeendigung bezieht sich zu Recht auf den Begriff der Veräußerung und ermöglicht die erforderliche Abgrenzung zum (nicht stbegünstigten) laufenden Gewinn, dessen uneingeschränkte Besteuerung im Interesse des verfassungsrechtl. Gleichbehandlungsgebots durch diese Rspr. gewährleistet ist. Aus § 24 UmwStG lassen sich gegen die Rspr. keine Einwände herleiten: Die Vorschrift ist eine Sonderregelung (BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239), die als *lex specialis* vorgeht und daher kein Argument gegen die Rechtmäßigkeit der Rspr. zum Erfordernis der Tätigkeitsbeendigung ist.

Der Gestaltungsvorschlag, einer Anwendung der dargestellten Rechtsgrundsätze durch Aufnahme eines Berufsfremden nur im Innenverhältnis zu entgegen (*Klaas*, DB 1989, 948; *Paus*, DStZ 1988, 434) und damit auch einen Wechsel zum Gewerbebetrieb zu vermeiden, ist uE als Missbrauch stl. Gestaltungsmöglichkeiten abzulehnen (glA *Richter*, FR 1988, 661).

c) Ausnahmen vom Erfordernis der Tätigkeitsbeendigung

Schrifttum: *Paus*, Abschreibungen auf den Praxiswert, DStZ 1988, 434; *Richter*, Veräußerung eines Teilanteils an einer Sozietät, FR 1988, 661; *Klaas*, Die steuerbegünstigte Veräußerung eines freiberuflichen Mitunternehmeranteils, DB 1989, 948; *App*, Steuerfolgen der Veräußerung oder Aufgabe einer Steuerberaterpraxis, StB 1992, 132; *Richter*, Zur neuen 10 %-Grenze bei tarifbegünstigter Praxisveräußerung, DStR 1993, 561; *Wollny*, Tarifbegünstigung von Teilbetriebsveräußerungen und Betriebsveräußerungen bei Fortführung einer freiberuflichen Nebentätigkeit, BB 1993, 1641; *Tiedtke/Wälzholz*, Rechtsfragen zur steuerlich begünstigten Tätigkeitsbeendigung bei Veräußerung eines (Teil-) Betriebes, DStR 1999, 217.

322 aa) Tätigkeit im Anwendungsbereich anderer Einkunftsarten

Die freiberufliche Betätigung ist beendet, wenn der Stpfl. keine Einkünfte aus § 18 mehr bezieht, auch wenn er der Sache nach die frühere Tätigkeit fortsetzt und uU die gleichen Mandanten betreut.

Tätigkeit in anderen Einkunftsarten: Da der Begriff der Veräußerung iSd. Abs. 3 nur die Beendigung der ausgeübten selbständigen Arbeit umfasst, ist eine Tätigkeit im Bereich anderer Einkunftsarten grds. ohne Auswirkung auf die StBegünstigung des Veräußerungsgewinns (glA *Tiedtke/Wälzholz*, DStR 1999, 217). Dies gilt insbes. für eine gewerbliche Tätigkeit. Steuerschädlich wäre allerdings eine der Sache nach fortgeführte freiberufliche Tätigkeit, die nur durch Beteiligung eines Berufsfremden als gewerblich zu beurteilen ist.

Im Schrifttum wird diese Gestaltung uE zu Unrecht vor Veräußerung eines freiberuflichen Betriebs vorgeschlagen, um durch unmittelbare Anwendung des § 16 das Gebot einer Beendigung der beruflichen Tätigkeit im Anwendungsbereich des Abs. 3 zu vermeiden (so *Paus*, DStZ 1988, 434; *Klaas*, DB 1989, 948). Eine solche stl. Gestaltung ist als rechtsmissbräuchlich iSd. § 42 Satz 1 AO anzusehen (glA wohl auch *Richter*, FR 1988, 661) und deshalb nach § 42 Satz 2 AO als Fortsetzung der freiberuflichen Tätigkeit zu beurteilen, die die StBegünstigung des Veräußerungsgewinns ausschließt.

Die Weiterbeschäftigung als nichtselbständiger Mitarbeiter in der veräußerten Praxis ist für die Anwendung des § 34 unschädlich, sofern keine rechtsmissbräuchliche Gestaltung vorliegt.

BFH v. 17.7.2008 – X R 40/07, BStBl. II 2009, 43, mit Anm. *Wischmann*, EStB 2008, 424; *Wendt*, FR 2009, 429; *App*, StB 1992, 132; *Klaas*, DB 1989, 948; OFD Düss. v. 28.2.1989, DB 1989, 555; vgl. auch BFH v. 7.11.1985 – IV R 44/83, BStBl. II 1986, 335.

Nach BFH (BFH v. 18.5.1994 – I R 109/93, BStBl. II 1994, 925, mit Anm. *Gassner*, KFR F. 3 § 18, 73; BFH v. 29.6.1994 – I R 105/93, BFH/NV 1995, 109; BFH v. 21.8.2018 – VIII R 2/15, BStBl. II 2019, 64, mwN u. Anm. *Kanzler*, FR 2019, 228) ist es für die StBegünstigung des Veräußerungsgewinns unschädlich, wenn der Veräußerer nach Übergabe der Praxis an den Erwerber weiterhin im bisherigen örtlichen Wirkungskreis „im Namen und für Rechnung des Erwerbers“ tätig ist; danach ist es unerheblich, ob diese Tätigkeit für den Erwerber selbständig oder nichtselbständig ausgeübt wird (ebenso *Busse*, BB 1989, 1951; FG München v. 23.7.2019 – I V 1211/19, EFG 2019, 1599; aA OFD Düss. v. 28.2.1989, DB 1989, 555; *Tiedtke/Wälzholz*, DStR 1999, 217).

bb) Fortsetzung der freiberuflichen Tätigkeit außerhalb des örtlichen Wirkungsbereichs

323

Nach der Rspr. schließt eine Fortsetzung der beruflichen Tätigkeit außerhalb des bisherigen örtlichen Wirkungskreises an einem anderen Ort oder in einem anderen Stadtteil eine Veräußerung iSd. Abs. 3 nicht aus; der Begriff der Veräußerung freiberuflichen Vermögens gebietet lediglich die Aufgabe der beruflichen Tätigkeit, der das veräußerte BV gedient hat.

BFH v. 30.6.1961 – IV 278/60, StRK EStG (bis 1974) § 18 R. 186; BFH v. 10.10.1963 – IV 198/62 S, BStBl. III 1964, 120; BFH v. 14.5.1970 – IV 136/65, BStBl. II 1970, 566; BFH v. 14.3.1975 – IV R 78/71, BStBl. II 1975, 661; BFH v. 27.4.1978 – IV R 102/74, BStBl. II 1978, 562; BFH v. 7.11.1985 – IV R 44/83, BStBl. II 1986, 335; BFH v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 673; BFH v. 21.8.2018 – VIII R 2/15, BStBl. II 2019, 64, mit dem Hinweis, dass das Gebot der „Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungskreis für eine gewisse Zeit“ nicht dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung widerspricht, sondern auf der Auslegung des Begriffs der „Veräußerung des Vermögens“ in § 18 Abs. 3 unter Berücksichtigung der besonderen Natur des WG Mandantenstamm beruht; s. auch Anm. 321.

Bestimmung des örtlichen Wirkungskreises: Allgemeingültige Kriterien für die Grenzen des örtlichen Wirkungskreises liegen nicht vor. Vielmehr ist insoweit auf den jeweiligen Einzelfall und dabei insbes. auf den bisherigen tatsächlichen Wirkungskreis des Stpfl. abzustellen (s. OFD Düss. v. 28.2.1989, DB 1989, 555): Je renommierter und auch räumlich weitgreifender der Berater bisher tätig war, desto weiter wird er mit seiner neuen Praxis ziehen müssen, um die Tarifiermäßigung nicht zu gefährden (s. *Streck*, AnwBl. 1991, 449; *Richter*, FS Korn, 2005, 131). Im Übrigen ist die Ausstrahlungskraft einer Freiberuflerpraxis von der Art der jeweiligen Tätigkeit abhängig.

Die Aufnahme einer freiberuflichen Tätigkeit in einem Umkreis von weniger als 300 Metern gilt als nicht stbegünstigte Verlegung und damit Fortsetzung des Betriebs (BFH v. 3.10.1984 – I R 116/81, BStBl. II 1985, 131). Die erneute Eröffnung einer Zahnarztpraxis in einem 25 km von der veräußerten oder aufgegebenen Praxis entfernten Ort liegt außerhalb des örtlichen Wirkungsbereichs der alten Praxis (FG Düss. v. 6.3.1985 – VIII/XV 362/79 E, EFG 1985, 449, rkr.); ebenso wurde die Eröffnung einer neuen Praxis in einer Entfernung von 15 km von der bisherigen Praxis sechs Monate nach dem Ausscheiden aus der dort tätigen Sozietät als unschädlich für die Tarifiermäßigung angesehen (FG Ba.-Württ. v. 29.3.2000 – 2 K 236/98, EFG 2000, 685, rkr.).

Zurückgewinnung alter Mandate: Wird der Freiberufler in seiner Praxis an seinem neuen Wirkungsort auch von einzelnen früheren Kunden, Patienten oder Mandanten in Anspruch genommen, steht dies der StBegünstigung des Veräußerungsgewinns für die alte Praxis nicht entgegen.

Hutter in Blümich, § 18 Rz. 287 (6/2014); aA *Stuhrmann in KSM*, § 18 Rz. D 21 (9/2015): Die räumliche Trennung vom bisherigen Wirkungskreis begründet lediglich die Vermutung eines neuen Betriebs; sie ist widerlegt, wenn frühere Mandanten in die neue Praxis zurückkehren, weil es dadurch an der endgültigen Aufgabe der selbständigen Praxis fehlt.

Stellungnahme: Folgt man der Rspr. zum Erfordernis der Tätigkeitsbeendigung (s. Anm. 321), so kann auch ein zivilrechtl. vereinbartes Wettbewerbsverbot ein Anhaltspunkt für die Beurteilung der Frage sein, ob der Stpfl. seine bisherige Tätigkeit fortsetzt (so auch BFH v. 26.6.2012 – VIII R 22/09, BStBl. II 2012,

777). Dafür kann die Mandantschaft allein nicht ausschlaggebend sein. Maßgebend muss auch die Art der Berufsausübung sein. Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob der Stpfl. zu der veräußerten (Teil-)Praxis gehörende Mandanten weiter berät. Ob eine tarifbegünstigte Teilpraxisveräußerung bei einem Steuerberater darüber hinaus auch voraussetzt, dass der Berater im bisherigen örtlichen Wirkungskreis des veräußerten (Teil-)Betriebs keine neuen Mandate wirbt oder ihm angetragene neue Mandate aus diesem Bereich ablehnt, hat der BFH angesichts der im Streitfall gegebenen Überschneidung der örtlichen Wirkungskreise der veräußerten wie auch der fortgeführten Teilpraxis offengelassen (BFH v. 26.6.2012 – VIII R 22/09, BStBl. II 2012, 777). Über diesen Sonderfall hinaus kann aber angesichts der vom BFH nicht in Frage gestellten Rspr. zum „Gebot der Tätigkeitsbeendigung im örtlichen Wirkungskreis für eine gewisse Zeit“ kein Zweifel bestehen, dass diese Rspr. unverändert für die Annahme einer stbegünstigten Betriebsveräußerung maßgeblich ist (vgl. dazu Anm. 321).

Beispiele:

Ein praktischer Arzt veräußert seine Praxis und eröffnet eine neue Praxis als Internist, in der er auch frühere Patienten behandelt. Ein RA eröffnet eine Praxis als Fachanwalt für Arbeitsrecht und betreut frühere Mandanten.

Von einer widerlegbaren Vermutung auszugehen, empfiehlt sich uE nicht, weil der Stpfl. die Rückkehr früherer Mandanten und Patienten kaum verhindern kann. Die Auffassung von *Stuhrmann* in KSM (§ 18 Rz. D 21 [9/2015]) ist daher abzulehnen; uE dient das Erfordernis der Tätigkeitsbeendigung im bisherigen örtlichen Wirkungskreis der Auslegung des Begriffs der Veräußerung iSd. Abs. 3 und ist wegen der Personenbezogenheit freiberuflicher Einkünfte gerechtfertigt (ebenso BFH v. 21.8.2018 – VIII R 2/15, BStBl. II 2019, 64).

Die Auffassung, es werde in dem Maße bedeutungsloser, in dem immer mehr Stpfl. aller freien Berufe überregional und zT sogar international tätig würden (so *Richter*, FS Korn 2005, 131 [135]), begegnet insoweit Zweifeln, als bei fehlender Abgrenzbarkeit des örtlichen Wirkungskreises jede Fortsetzung der freiberuflichen Tätigkeit im Zweifel eine stbegünstigte Praxisveräußerung ausschließt.

324 cc) Fortsetzung der freiberuflichen Tätigkeit innerhalb des örtlichen Wirkungsbereichs

Auch die Fortsetzung der freiberuflichen Tätigkeit innerhalb des örtlichen Wirkungsbereichs kann unschädlich sein, wenn eine Karenzzeit eingehalten wird oder die fortgesetzte Tätigkeit im Vergleich zur aufgegebenen nur einen geringfügigen Umfang hat.

Wiederaufnahme der ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit nach Ablauf einer Wartefrist: Übernimmt der Stpfl. einige Zeit nach Veräußerung seiner Praxis erneut die Betreuung früherer Mandanten, so liegt der Neubeginn einer freiberuflichen Tätigkeit vor, die die frühere Aufgabe nicht in Frage stellt (aA wohl *Stuhrmann* in KSM, § 18 Rz. D 21 [9/2015]). Entscheidend ist die Dauer der einzuhaltenden Wartefrist, zu der sich die Rspr. nicht geäußert hat. Als Anhaltspunkt wird die Zeit genannt, in der der Nachfolger den Geschäftswert der Praxis auf Null abgeschrieben hat; eine Zeitspanne von über drei Jahren wird als hinreichende Wartezeit angesehen.

BFH v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BStBl. II 2001, 1186; *Busse*, BB 1989, 1951; *App*, StB 1992, 132; zum Ansatz eines Zeitraums von zwei bis drei Jahren für die ND eines erworbenen Praxiswerts s. § 6 Anm. 869; *Fasold*, BB 1987, 100; *Paus*, Inf. 1988, 458; *Tiedchen*, FR 1992, 705. Nach OFD Düss. v. 28.2.1989 – DB 1989, 555, hat der BFH die für notwendig erachtete Wartefrist nicht mit der ND des betroffenen Praxiswerts gleichgesetzt, sondern ausdrücklich nur vorausgesetzt, dass der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlich begrenzten Wirkungskreis für eine gewisse Zeit einstellt; vgl. zur Abhängigkeit von den Umständen des Einzelfalls *Richter*, DStR 1998, 442.

- ▶ *Nach anderer Ansicht* ist der von der Rspr. (s. Anm. 321) allg. umschriebene bestimmte Zeitraum von den Umständen des Einzelfalls abhängig. Von Bedeutung kann zB sein, ob der Veräußerer im Zentrum des bisherigen örtlichen Wirkungskreises oder am Rande dieses Wirkungskreises (zB Innenstadt/Vorort) tätig wird oder ob der Wert der übertragenen Vermögensgegenstände mehr personen- oder mehr kapitalbezogen ist. Nach *Busse* (BB 1989, 1951) ist in Anlehnung an die BGH-Rspr. zum Konkurrenzverbot nach Praxisverkauf (BGH v. 18.12.1954 – II R 76/54, NJW 1955, 337) von einer Wartefrist von zwei bis drei Jahren auszugehen.
- ▶ *Unseres Erachtens* besteht nach drei Jahren die Vermutung, dass insbes. der veräußerte Kunden-, Mandanten- oder Patientenstamm aufgrund der zwischenzeitlichen Nutzung durch den Erwerber für den Veräußerer keine Betriebsgrundlage mehr darstellt. Macht der Stpfl. geltend, die Wartefrist sei vor Ablauf dieses Zeitraums erfüllt, trägt er die Darlegungslast; macht das FA besondere Umstände für eine Wartefrist über den Dreijahreszeitraum hinaus geltend, obliegt ihm insoweit die Darlegungslast. Dementsprechend hat. Der BFH (BFH v. 21.8.2018 – VIII R 2/15, BStBl. II 2019, 64) hat den rückwirkenden Wegfall der Tarifbegünstigung wegen Wiederaufnahme der selbständigen beruflichen Tätigkeit im örtlichen Wirkungskreis innerhalb von 22 Monaten – nach zwischenzeitlicher Beschränkung auf eine Tätigkeit als freier Mitarbeiter auf Honorarbasis in der zuvor veräußerten Praxis – angenommen, ohne dass es nach der Entsch. darauf ankommt, dass die Wiederaufnahme zum Zeitpunkt der Praxisübertragung nicht geplant war.

Eine geringfügige Fortsetzung der freiberuflichen Tätigkeit in einem Umfang von weniger als 10 % der durchschnittlichen Jahreseinnahmen aus den drei VZ vor dem Jahr der Betriebsveräußerung ist nach der Rspr. unschädlich.

BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457, unter Bezugnahme auf BFH v. 1.2.1990 – IV R 8/89, BStBl. II 1990, 428, betr. die Übertragung der wesentlichen Grundlagen eines landwirtschaftlichen Betriebs; BFH v. 29.10.1992 – IV R 16/91, BStBl. II 1993, 182; BFH v. 6.8.2001 – XI B 5/00, BFH/NV 2001, 1561; BFH v. 1.8.2007 – XI R 47/06, BStBl. II 2008, 106; BFH v. 20.1.2009 – VIII B 58/08, BFH/NV 2009, 756; zust. *Richter*, DStR 1993, 561; zur Notwendigkeit einer Bagatellgrenze auch *Busse*, BB 1989, 1951; *Wollny*, BB 1993, 1641; zur Notwendigkeit, bei Prüfung der unschädlichen Zurückbehaltung auch die künftige Entwicklung zu berücksichtigen OFD Koblenz v. 15.12.2006, DB 2007, 314, mit krit. Anm. *Richter*, Stbg 2008, 16; s. dazu auch Anm. 321.

Diese Grundsätze sind nicht nur dann anwendbar, wenn die zurückbehaltenen Patienten- oder Kundenbeziehungen gegenüber den veräußerten nach sachlichen Gesichtspunkten abgrenzbar sind, wie etwa die Beziehungen eines Arztes zu seinen Praxispatienten gegenüber denen zu Firmen, für die er als Betriebs-

arzt tätig ist. Darüber hinaus sind sie anwendbar, wenn die zurückbehaltenen (geringfügigen) Kundenbeziehungen von den veräußerten nicht getrennt werden können oder wenn der Stpfl. als freier Mitarbeiter in der veräußerten Praxis fortwirkt.

BFH v. 29.10.1992 – IV R 16/91, BStBl. II 1993, 182, mit Anm. *Plewka*, KFR F. 3 EStG § 18, 135; BFH v. 8.6.2000 – IV R 63/99, BFH/NV 2000, 1341; ähnlich FG Hamb. v. 8.11.1991 – V 179/89, EFG 1992, 334, rkr., betr. die Veräußerung eines Mandantenstamms durch einen 70-jährigen Wirtschaftsprüfer unter Zurückbehaltung personenbezogener Mandate in einem Umfang von etwa 4 % (gemessen an den Honorareinnahmen); s. auch Anm. 101.

► *Überschreitung der Geringfügigkeitsgrenze*: Eine steuerunschädliche Überschreitung der 10 %-Grenze ist selbst unter Hinweis auf die Anforderungen der Übergangsphase nicht möglich. Vielmehr kann eine weitergehende Tätigkeit nur bei einer Tätigkeit des Veräußerers im Namen und für Rechnung des Erwerbers unschädlich ausgeübt werden (s. Anm. 322; dazu auch OFD Berlin v. 15.8.2003, FR 2003, 1146; *Busse*, BB 1989, 1951; *Iwon*, DStZ 1990, 23). Eine darüber hinausgehende Fortsetzung der freiberuflichen Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungsbereich schließt eine StBegünstigung des Veräußerungsgewinns iSd. Abs. 3 aus.

Vgl. BFH v. 14.3.1975 – IV R 78/71, BStBl. II 1975, 661, betr. die Zurückhaltung von sieben von insgesamt 64 Mandaten; BFH v. 6.2.1986 – IV S 14/85, BFH/NV 1986, 336, betr. Zurückbehaltung von drei Mandanten mit erheblichem Einnahmenvolumen durch eine Steuerberaterin; BFH v. 5.2.1987 – IV R 121/83, BFH/NV 1987, 571, betr. die weitere Betreuung von ca. 20 % der Mandanten mit dem Hinweis, dass das Entgelt für die Übertragung eines Teils der Mandantschaft auch bei krankheitsbedingtem Verkauf keine Entschädigung für entgehende Einnahmen iSd. § 34 Abs. 1 ist; BFH v. 6.2.1986 – IV S 14/85, BFH/NV 1986, 336, betr. Zurückbehaltung von drei Mandaten mit erheblichem Einnahmenvolumen durch eine Steuerberaterin, vgl. auch DStPr. EStG § 18 Nr. 64; s. dazu auch Anm. 321.

Dies gilt auch, wenn der Stpfl. nicht mehr als 10 % der Einnahmen aus Altmandaten erzielt, zusätzlich aber neue Mandate (neue Auftraggeber) aus dem bisherigen Wirkungsbereich vor Ablauf der Wartefrist annimmt, denn das Gebot der Beendigung der Tätigkeit schließt nicht nur die Wahrnehmung der bisher betreuten Mandate, sondern die Tätigkeit im örtlichen Wirkungsbereich generell, wenn auch zeitlich beschränkt aus, weil die Veräußerung dem Erwerber auch das bisher vom Praxisinhaber genutzte Wirkungsfeld als wesentliche Grundlage der freiberuflichen Tätigkeit zur Gewinnung neuer Mandate verschaffen soll (BFH v. 7.11.1985 – IV R 44/83, BStBl. II 1986, 335; *Busse*, BB 1989, 1951; *Strahl*, StbJb. 2003/04, 399 [426]; *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 223; aA *Korn* in *Korn*, § 18 Rz. 110 [2/2016]; *Richter*, DStR 1993, 561; *Paus*, DStZ 1988, 434: Neuaufnahme von Mandaten zulässig).

Sonderfall einer fortgesetzten Tätigkeit im örtlichen Wirkungskreis nach Veräußerung einer Teilpraxis: Nach BFH (BFH v. 26.6.2012 – VIII R 22/09, BStBl. II 2012, 777) kann eine stbegünstigte Teilpraxisveräußerung vorliegen, wenn ein Steuerberater eine Beratungspraxis veräußert, die er (neben anderen Praxen) als völlig selbständigen Betrieb erworben und bis zu ihrer Veräußerung im Wesentlichen unverändert fortgeführt hat, selbst wenn er anschließend – allerdings unter Vereinbarung eines Konkurrenzverbots hinsichtlich möglicher

Mandate aus dem örtlichen Wirkungskreis der veräußerten Teilpraxis – seine anderen Praxen mit Überschneidungen ihres örtlichen Wirkungskreises zu dem der veräußerten Teilpraxis weiterführt und damit insoweit in deren örtlichem Wirkungskreis weiterhin tätig ist (vgl. dazu auch *Moritz*, AktStR 2012, 531; *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 44/2012 Anm. 2).

dd) Fortführung einer freiberuflichen Nebentätigkeit

325

Die Fortführung einer freiberuflichen Nebentätigkeit steht der tarifbegünstigten Veräußerung einer Praxis nicht entgegen, wenn diese Nebentätigkeit nur in geringem Umfang ausgeübt worden ist.

BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457, betr. Veräußerung einer Arztpraxis und Fortführung einer Nebentätigkeit als stellvertretender Truppenarzt; DStPr. EStG § 18 Nr. 75; *Wollny*, BB 1993, 1641. Ein derart geringer Umfang ist nach BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457, jedenfalls bei einem Umfang von unter 10 % der drei Vorjahres-Einnahmen anzunehmen.

Keine unschädliche Nebentätigkeit ist nach der Rspr. eine Tätigkeit, die den Stpfl. zu mehr als einem Drittel einer Vollerwerbstätigkeit in Anspruch nimmt (BFH v. 30.3.1990 – VI R 188/87, BStBl. II 1990, 854; BFH v. 10.8.1990 – VI R 48/89, BFH/NV 1991, 296; BFH v. 14.6.1991 – VI R 69/89, BFH/NV 1991, 811; s. § 3 Nr. 26 Anm. 16). Über diese Grenze hinaus kann auch im Bereich der freiberuflichen Einkünfte eine Nebentätigkeit nicht angenommen werden, weil insoweit davon ausgegangen werden muss, dass diese Tätigkeiten zu den wesentlichen Grundlagen der freiberuflichen Praxis insgesamt gehören.

Beispiele:

1. Keine unschädliche Nebentätigkeit, wenn ein seine Praxis veräußernder, bisher nur operativ tätiger Orthopäde gleichzeitig mit der Veräußerung/Aufgabe der alten Praxis in unmittelbarer Nähe eine neue Praxis eröffnet, in der er in geringerem Umfang Operationen durchführt und die Patienten hauptsächlich klassisch orthopädisch behandelt (FG Hamburg v. 5.4.2011 – 6 K 191/10, juris, rkr.).
2. Die Fortführung einer freiberuflichen Nebentätigkeit steht der tarifbegünstigten Veräußerung einer Praxis nicht entgegen, wenn diese Nebentätigkeit nur in geringem Umfang ausgeübt worden ist. Eine Tätigkeit von geringem Umfang ist anzunehmen, wenn die darauf entfallenden Umsätze in den letzten drei Jahren weniger als 10 % der gesamten Einnahmen ausmachen. Diese Grundsätze sind nicht nur dann anwendbar, wenn die zurückbehaltenen Patientenbeziehungen oder Kundenbeziehungen gegenüber den veräußerten nach sachlichen Gesichtspunkten abgrenzbar sind, wie etwa die Beziehungen eines Arztes zu seinen Praxispatienten gegenüber denen zu den Firmen, für die er als Betriebsarzt tätig ist, sondern auch, wenn die zurückbehaltenen (geringfügigen) Kundenbeziehungen von den veräußerten nicht getrennt werden können (BFH v. 29.10.1992 – IV R 16/91, BStBl. II 1993, 182, betr. eine nur in geringfügigem Umfang ausgeübte Kleintierbehandlung eines Tierarztes, der seine Großtierpraxis veräußert hat).

Abgrenzung zum Teilbetrieb: Zu prüfen ist allerdings, ob die fortgeführten Tätigkeiten nicht als selbständiger Teilbetrieb gegenüber der im Übrigen aufgegebenen freiberuflichen Tätigkeit anzusehen sind (s. Anm. 340 ff.), zB Steuerberater als Testamentsvollstrecker, Gebrechlichkeitspfleger, Vermögensverwalter oder Kassenprüfer eines Vereins (vgl. *IdW*, Steuerliche Probleme bei Praxisübertragungen von Angehörigen der wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufe, 1987, Rz. 8; DStPr. EStG § 18 Nr. 46) und deshalb hinsichtlich

der veräußerten (Teil-)Praxis ein stbegünstigter Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen ist.

Bejaht man eine Veräußerung iSd. Abs. 3, so braucht der Stpfl. die stillen Reserven der zurückbehaltenen WG, die er bei der neuen selbständigen Tätigkeit verwendet, nicht aufzudecken, da er sie nicht entnimmt, sondern unmittelbar in ein anderes BV überführt (vgl. § 6 Abs. 5; so schon zum früheren Recht RFH v. 22.7.1942, RStBl. 1942, 915; glA *Groh*, DStR 1964, 214).

326 ee) Ausübung einer Gutachtertätigkeit

Ob eine selbständig ausgeübte Gutachtertätigkeit als steuerschädliche Fortsetzung der früheren Berufstätigkeit anzusehen ist, hängt davon ab, ob diese Art der Tätigkeit bereits vor Veräußerung oder Aufgabe der Praxis ausgeübt oder erst später aufgenommen wurde (glA *App*, StB 1992, 132).

Beispiele:

Setzt ein seinen Anteil an einer Architekturleistungen erbringenden GbR veräußernder Gesellschafter seine in die GbR eingebrachte und einen nicht nur geringfügigen Umsatzanteil bewirkende Tätigkeit als Gutachter fort, scheidet die Tarifbegünstigung des Gewinns aus der Anteilsveräußerung aus. Eine Verselbständigung der Gutachtertätigkeit lässt sich weder aus der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers noch aus der Einstellung einer für die Auftragserteilung, die Abrechnung und die Erstellung der Gutachten zuständigen Sekretärin durch die GbR und deren Übernahme in das Einzelunternehmen nach dem Ausscheiden aus der GbR herleiten (FG Münster v. 4.7.2014 – 4 K 2898/12 F, juris, rkr.).

Der Auffassung, bei Tätigkeit für denselben Auftraggeber sei hinsichtlich der Gutachtertätigkeit Teilbetrieb anzunehmen, der durch Veräußerung des Teilbetriebs „anwaltschaftliche Tätigkeit“ nicht berührt werde (so *App*, Das juristische Büro 1990, 1235), kann angesichts der Rspr. zum freiberuflichen Teilbetriebsbegriff nur dann gefolgt werden, wenn die Gegenstände der Gutachten gegenüber denen der übrigen beruflichen Tätigkeit verschieden sind und insbes. nicht dieselbe Ausbildung voraussetzen (zB wirtschaftswissenschaftlich ausgebildeter RA mit zivil- und strafrechtl. ausgerichteter Praxis fertigt betriebswirtschaftliches Gutachten für Kunden ohne straf- oder zivilrechtl. Bezug zu seiner sonstigen beruflichen Tätigkeit, s. Anm. 341 ff.).

327–330 Einstweilen frei.

331 d) Veräußerung durch Einbringung einer Einzelpraxis in eine Personengesellschaft

Bringt der Stpfl. seine freiberufliche Einzelpraxis in eine bestehende oder zu errichtende Gemeinschaftspraxis oder Sozietät in Form einer PersGes. ein, liegt eine Vermögensveräußerung iSd. Abs. 3 vor. Ist § 24 UmwStG anwendbar (s. Anm. 312), tritt Gewinnrealisierung ein, wenn und soweit die PersGes. das eingebrachte BV nicht mit den Buchwerten, sondern mit Zwischenwerten oder dem Teilwert ansetzt.

Nach § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG ist der Veräußerungsgewinn nur dann sowohl nach § 16 Abs. 4 als auch nach § 34 Abs. 1 stbegünstigt, wenn das eingebrachte BV mit dem Teilwert angesetzt worden ist; dabei wird verlangt, dass auch ein vorhandener Geschäftswert aktiviert wird (s. § 16 Anm. 105).

Für Veräußerungs-, Aufgabe- und Einbringungsvorgänge nach dem 31.12.1993 ist die Neufassung des § 16 Abs. 2 EStG sowie des § 24 UmwStG durch das StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50) zu beachten. Danach ist der durch Teilwertansatz entstehende Veräußerungsgewinn nur noch begünstigt, soweit der Stpfl. selbst als Einbringender nicht Gesellschafter der aufnehmenden PersGes. wird.

Der Erwerb muss damit durch Fremde erfolgen, die den Anteil an der PersGes. durch Bar- oder Sacheinlage erworben haben. Soweit das Eigentum des Einbringenden an den eingebrachten WG bruchteilsmäßig fortbesteht, entsteht kein Veräußerungsgewinn, sondern laufender Gewinn (§ 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG); auch die Einbringung von SonderBV zum Teilwert führt nicht zu einem stbegünstigten Veräußerungsgewinn (*Schulze zur Wiesche*, DB 1994, 344); s. auch Anm. 377.

e) Veräußerung nach Tod des selbständig Tätigen

332

Keine Betriebsaufgabe bei Tod des Freiberuflers: Der Tod eines selbständig Tätigen führt nicht unmittelbar zu einer Betriebsaufgabe (BFH v. 30.3.1989 – IV R 45/87, BStBl. II 1989, 509, mwN; BFH v. 23.8.1991 – IV B 69/90 BFH/NV 1992, 512; BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 37; BFH v. 15.11.2006 – XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436). Vielmehr bleiben die seiner Tätigkeit gewidmeten WG in der Hand der Erben BV, mit dem sie ggf. laufende (idR wegen fehlender Qualifikation) gewerbliche Einkünfte erzielen (BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246; BFH v. 23.8.1991 – IV B 69/90, BFH/NV 1992, 512; *Esser*, DStZ 1997, 439). Selbst wenn sie die Tätigkeit des Erblassers nicht fortsetzen, bildet die Veräußerung des BV im Rahmen der Abwicklung des Betriebs den letzten Akt der betrieblichen Verwertung (BFH v. 7.10.1965 – IV R 346/61 U, BStBl. III 1965, 666; BFH v. 30.3.1989 – IV R 45/87, BStBl. II 1989, 509, mwN).

Diese Grundsätze gelten auch, wenn die Berufstätigkeit des verstorbenen Freiberuflers wie bei Wissenschaftlern oder Künstlern aufgrund ihrer höchstpersönlichen Natur nicht von Dritten ausgeübt werden kann. Diese Besonderheiten nehmen den WG seines BV auch im Fall seines Todes nicht die Eigenschaft, der Erzielung von Einnahmen aus der freiberuflichen Tätigkeit wie zB aus der Realisierung von Verlagsrechten, dem Einzug von Honoraransprüchen oder der Veräußerung von sonstigen WG zu dienen.

BFH v. 30.3.1989 – IV R 45/87, BStBl. II 1989, 509, mwN; aA FG Berlin v. 22.9.1986 – VIII 152/85, EFG 1987, 244, rkr., mit Anm. *Glanegger*, FR 1987, 406, betr. Annahme einer unmittelbaren Betriebsaufgabe durch Tod eines freiberuflich tätigen Schriftstellers; Schl.-Holst. FG v. 7.8.1991 – IV 1053/87, EFG 1993, 329, rkr.; *Fitsch*, DStR 1966, 360; *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 56 f.; *Ehrke-Rabel*, Österreichisches Recht der Wirtschaft 2008, 376.

Aufgabe eines ererbten künstlerischen Betriebs kann aber nach der Rspr. des BFH angenommen werden, wenn AV eindeutig in das PV überführt oder veräußert wird und die letzte noch verbliebene wesentliche Betriebsgrundlage im Zeitpunkt der Betriebseinstellung objektiv wertlos war oder anlässlich einer Ap. vom Erben und Außenprüfer übereinstimmend für wertlos gehalten wurde (BFH v. 15.11.2006 – XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436, mit Anm. *Halaczinsky*, ErbStB 2014, 63; *Vogt*, DStR 2007, 1373).

Einkünfte aus der Realisierung von Verlagsrechten, dem Einzug von Honoraransprüchen oder der Veräußerung von sonstigen WG sind von den Erben als (nachträgliche) Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 24 Nr. 2 zu versteuern, denn Einkünfte aus einer ehemaligen künstlerischen Tätigkeit des Erblassers gehören beim Erben des Künstlers auch dann zu den Einkünften aus künstlerischer Tätigkeit, wenn der Erbe nicht selbst Künstler ist (BFH v. 29.4.1993 – IV R 16/92, BStBl. II 1993, 716), aber Entgelte für die vom Freiberufler im Rahmen der ehemaligen freiberuflichen Tätigkeit erbrachten Leistungen zB anlässlich der Veräußerung von ihm geschaffener Kunstwerke (BFH v. 27.11.1992 – IV B 109/91, BFH/NV 1993, 293; BFH v. 29.4.1993 – IV R 16/92, BStBl. II 1993, 716) oder in Form von Zahlungen der GEMA erhält (BFH v. 2.3.1995 – IV R 62/93, BStBl. II 1995, 413; FG Düss. v. 26.9.2013 – 13 K 472/12 E, EFG 2014, 266, rkr.). Betriebseinnahmen werden insoweit nur dann nicht erzielt, wenn der Erbe die von dem Erblasser geschaffenen WG schon vor der Übertragung aus dem BV unter Versteuerung der darin enthaltenen stillen Reserven entnommen hat (vgl. BFH v. 7.10.1965 – IV 346/61 U, BStBl. III 1965, 666).

Praxisveräußerung durch Erben: Die Veräußerung des BV im Ganzen durch die Erben führt einschließlich der Entnahme einzelner WG zu einem nach Abs. 3 begünstigten Veräußerungsgewinn (BFH v. 29.4.1982 – IV R 116/79, BStBl. II 1985, 204); dies gilt auch bei Ratenzahlung (RFH v. 6.5.1935, Kartei EStG 1934 § 18 Abs. 3 R. 1). Die nicht im Rahmen einer Betriebsaufgabe erfolgende allmähliche Veräußerung des Vermögens führt dagegen zu laufenden Einkünften des Erben aus selbständiger Tätigkeit.

RFH v. 15.5.1930, RStBl. 1930, 581; OFH v. 23.5.1949 – III 46/48, StuW 1949, Nr. 44: Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind die in RFH v. 7.2.1934 (RStBl. 1934, 566) für die Abwicklung von Gewerbebetrieben und für gewerbliche Einkünfte aufgestellten Grundsätze entsprechend auch für freie Berufe anzuwenden, ungeachtet des Fortfalls der Persönlichkeit des Stpfl.

333–339 Einstweilen frei.

3. Veräußerung eines selbständigen Teils des Vermögens

Schrifttum: *Herzig*, Der Einfluss des EG-Rechts auf den Teilbetriebsbegriff, IStR 1994, 1; *Tiedtke/Wälzholz*, Rechtsfragen zur steuerlich begünstigten Tätigkeitsbeendigung bei Veräußerung eines (Teil-)Betriebes, DStR 1999, 217; *Tiedtke/Wälzholz*, Zum Teilbetriebsbegriff bei Betriebsaufspaltung und -verpachtung, BB 1999, 765; *Wendt*, Teilbetriebsveräußerung einer Fahrschule auch ohne Schulungsfahrzeug, BFH-PR 2004, 2; *Heller*, Bei Einbringung der Zahnarztpraxis ohne Dentallabor droht Wegfall der Tarifbegünstigung, PFB 2005, 221; *Treyde/Treyde*, Unternehmensnachfolge – Steuerliche Besonderheiten bei Arztpraxen, sj. 2005, Nr. 9, 34; *Schade/Gleitze*, Steuerbegünstigte Veräußerungen von ärztlichen Teilpraxen, Arztrecht 2006, 60.

340 a) Begriff des selbständigen Teils eines Vermögens

Die Rechtsprechung des BFH nimmt selbständige Teile eines (Betriebs-)Vermögens iSd. Abs. 3 Satz 1 bei selbständigen Teilpraxen an. Danach muss das BV mehrere organisatorisch selbständige Praxisteile umfassen, in denen der Sache nach verschiedene Berufstätigkeiten mit verschiedenen Mandantenkreisen ausgeübt werden (s. BFH v. 10.10.1963 – IV 198/62 S, BStBl. III 1964, 120).

Beispiele 1:

1. Ein auch als Repetitor tätiger RA veräußert seine Anwaltskanzlei und betreibt in der Folgezeit ausschließlich sein Repetitorium.
2. Allgemeinpraxis und betriebsärztliche Tätigkeit eines Arztes als Teilbetriebe (BFH v. 4.11.2004 – IV R 17/03, BStBl. II 2005, 208, mit Anm. *Kanter*, PFP 2005, 80; *Treydel/Treyde*, sj. 2005, Nr. 9, 34; *Schade*, Arztrecht 2006, 60).
3. Keine Teilbetriebs Eigenschaft fortgeführter Akupunkturpraxis eines Arztes nach Veräußerung der zuvor gleichzeitig betriebenen Radiologiepraxis (Schl.-Holst. FG v. 25.10.2006 – I K 185/01, EFG 2007, 37, rkr. mit der Begr., es habe an einer getrennten Gewinnermittlung sowie einer Trennung der Praxiseinnahmen gefehlt); allerdings ist nach BFH (BFH v. 1.7.2004 – IV R 32/02, BFH/NV 2005, 31) eine getrennte Gewinnermittlung dann nicht zwingende Voraussetzung für die Annahme eines Teilbetriebs (Teilpraxis), wenn andere Umstände wie die räumliche Trennung oder der Einsatz besonderen Personals die organisatorische Selbständigkeit hinreichend deutlich werden lassen.
4. Keine ermäßigt zu steuernde Teilpraxisveräußerung einer allgemeinärztlichen Praxis bei Fortführung einer Prüfarztstätigkeit, deren Ausübung von der allgemeinärztlichen Praxis nach dem Gesamtbild der Verhältnisse weder räumlich noch hinsichtlich des eingesetzten Personals noch hinsichtlich der Gewinnermittlung getrennt ausgeübt wurde (FG München v. 29.11.2017 – I K 311/16, EFG 2019, 615, mit Anm. *Hennigfeld*, EFG 2019, 619, Rev., Az. BFH VIII R 36/18).

Ebenso liegt nach der Rspr. bei einer sachlich einheitlichen Praxis mit gleichartiger Tätigkeit eine Mehrheit von (Teil-)Praxen vor, wenn

- die Tätigkeit im Rahmen organisatorisch selbständiger Büros mit besonderem Personal und
- die Tätigkeit regelmäßig, wenn auch nicht zwingend, an unterschiedlichen Orten in voneinander entfernten örtlichen Wirkungsbereichen mit getrennten Mandantenkreisen ausgeübt wird (BFH v. 27.4.1978 – IV R 102/74, BStBl. II 1978, 562, mwN; BFH v. 29.10.1992 – IV R 16/91, BStBl. II 1993, 182, mit Anm. *Plewka*, KFR F. 3 EStG § 18, 135). Eine lediglich organisatorische Trennung bei einheitlichem Klienten- bzw. Mandantenstamm genügt nicht (*Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. D 41 [9/2015]; aA *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 129; vgl. auch *Bordewin*, DStZ 1980, 459).
- Nach diesen Grundsätzen unterhält eine Partnerschaft, die weder rechtl. selbständige noch im Rahmen der Mitunternehmerschaft estrechtl. gesondert zu betrachtende Rechtsanwaltskanzleien in verschiedenen Städten betreibt und hieraus ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, nur einen „Betrieb“ (BFH v. 13.7.2016 – VIII R 56/13, BStBl. II 2016, 936, mit Anm. *Abele*, BB 2016, 2610, *Formel*, EStB 2016, 393, *Wendt*, FR 2017, 156). Die Selbständigkeit einer organisatorischen Einheit erfordert darüber hinaus, dass sie unabhängig von anderen Betriebsteilen am Marktgeschehen teilnimmt. Ist sie ausschließlich auf Hilfeleistung und Zuarbeitung für den (Gesamt-)Betrieb beschränkt, kann ein Teilbetrieb nicht angenommen werden.

Beispiel 2:

Veräußerung eines Dentallabors durch Zahnärzte, die ihre zahnärztliche Tätigkeit gemeinsam im Rahmen einer Praxisgemeinschaft ausüben und das ebenfalls gemeinsam unterhaltene Labor ausschließlich für die Zwecke der Praxisgemeinschaft betrieben haben (BFH v. 22.12.1993 – I R 62/93, BStBl. II 1994, 352, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG

§ 18, 189; BFH v. 16.12.2004 – IV R 3/03, BFH/NV 2005, 879, mit Anm. *Kempermann*, HFR 2005, 437).

Auffassung des Schrifttums: Gegen diese Rspr. wird im Schrifttum geltend gemacht, sie benachteilige die Freiberufler gegenüber anderen Stpfl. Es könne allein darauf ankommen, ob die übertragenen WG für die Ausübung des jeweiligen Berufs ausreichen (*Hermstädt*, BB 1979, 96; dagegen zu Recht *Tiedtke*, DStR 1979, 543). Des Weiteren stelle die Rspr. die räumliche Trennung der Tätigkeitsbereiche gegenüber der organisatorischen zu sehr in den Vordergrund (*Hutter* in *Blümich*, § 18 Rz. 299 [6/2014]). Die für die Annahme von Teilbetrieben erforderliche organisatorische Trennung liege immer dann vor, wenn entweder eine räumliche oder eine sachliche Ausgliederung bestehe (*Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 129; *Schick*, StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 18 R. 496).

Stellungnahme: Zu Recht hält der BFH dieser Kritik entgegen, dass entscheidendes Merkmal der freien Berufe die Erzielung von Einkünften aus einer persönlichkeitsbezogenen Tätigkeit ist. Der Wert einer Praxis liegt im Wesentlichen nicht in materiellen Vermögensgegenständen, so dass diese nicht für sich allein einen mit gewisser Selbständigkeit ausgestatteten Betriebsteil darstellen können. Andererseits kann auch der Kunden-, Patienten- oder Mandantenstamm nicht für sich allein zu einer organisatorisch verselbständigten lebensfähigen Wirtschaftseinheit zusammengefasst werden, denn praxiswertbildend sind nicht im Einzelfall vorhandene Unterschiede der Kundengruppen, sondern die Beziehungen zwischen den Kunden einerseits und dem Freiberufler andererseits.

Ebenso *Kleineidam/Scherrer*, FR 1972, 431; *Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. D 41 (9/2015); vgl. *Stöcker* in *Lademann*, § 18 Rz. 934 (12/2011); *Reinberg*, Stbg 1983, 239.

341 b) Räumliche Trennung als Voraussetzung der Selbständigkeit betrieblicher Einheiten

Führt der Stpfl. eine sachlich einheitliche Praxis mit gleichartiger Tätigkeit im Rahmen mehrerer organisatorisch selbständiger Büros (s. Anm. 340), so setzt eine stbegünstigte Teilpraxisveräußerung voraus, dass eines der Büros samt den Mandantenbeziehungen veräußert wird und der Stpfl. die Tätigkeit in dem dazugehörigen Wirkungsbereich zumindest für eine gewisse Zeit einstellt (s. Anm. 321; BFH v. 27.4.1978 – IV R 102/74, BStBl. II 1978, 562, mwN; BFH v. 29.10.1992 – IV R 16/91, BStBl. II 1993, 182, mit Anm. *Plewka*, KFR F. 3 EStG § 18, 135; BFH v. 11.12.2007 – VIII B 202/06, BFH/NV 2008, 559, mit Anm. *Kratzsch*, PFB 2008, 166; BFH v. 30.10.2008 – VIII B 172/07, nv.; FG Rhld.-Pf. v. 29.4.2008 – 5 K 2457/05, EFG 2009, 1113, aufgehoben durch BFH v. 26.6.2012 – VIII R 22/09, BStBl. II 2012, 777, s. dazu unten).

Beispiele (aus der Rspr.):

Veräußerung der auf dem Festland befindlichen Praxis eines Steuerbevollmächtigten, der sein (weiteres) Büro auf einer nahegelegenen Insel beibehält (BFH v. 6.12.1963 – IV 268/63 U, BStBl. III 1964, 135).

Veräußerung einer von mehreren Niederlassungen einer Fahrschule (BFH v. 24.8.1989 – IV R 120/88, BStBl. II 1990, 55, mit Anm. HFR 1990, 86; BFH v. 5.3.2003 – IV R 18/02, BStBl. II 2003, 1631).

Veräußerung einer von mehreren Tankstellen (BFH v. 25.4.1989 – VIII R 294/84, BFH/NV 1990, 261; Vorinstanz: FG Hamb. v. 29.8.1984 – V 149/82, EFG 1985, 135).

Für den Sonderfall, dass der Stpfl. in ein und demselben Wirkungsbereich mehrere Praxen betreibt und davon eine veräußert, die er als selbständigen Betrieb erworben und bis zur Veräußerung im Wesentlichen unverändert – vor allem unter Verzicht auf Eingliederung in andere Praxen – fortgeführt hat, kann nach BFH v. 26.6.2012 (VIII R 22/09, BStBl. II 2012, 777, mit Anm. *Fuhrmann*, NWB 2012, 3600, *Moritz*, AktStR 2012, 531, *Gierlich*, SAM 2013, 4; *Eich*, BeSt. 2013, 7) ausnahmsweise eine stbegünstigte Teilpraxisveräußerung (trotz der fortgesetzten beratenden Tätigkeit im selben örtlichen Wirkungsbereich mittels der fortgeführten anderen Praxen) vorliegen.

Fehlt in anderen Fällen der Veräußerung von Teilpraxen ein ortsgebundener Kundenkreis, muss darauf abgestellt werden, ob der Unternehmer überhaupt einen festen Kundenkreis hatte und tatsächlich veräußerte; nur bei nicht feststellbarem festen Kundenkreis genügt nach dem Gesetz die Veräußerung des übrigen Vermögens.

Ein Teilbetrieb und damit eine StBegünstigung des insoweit erzielten „Veräußerungsgewinns“ kann dann nicht angenommen werden, wenn der im Übrigen fortgeführte Betrieb weiterhin über die für alle Betriebsbereiche (also auch für den veräußerten Bereich) erforderlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen verfügt (FG München v. 27.9.1994 – 16 K 388/93, EFG 1995, 312, rkr.). Zu diesen Betriebsgrundlagen gehört insbes. der Praxiswert; die Übertragung der Teilpraxis einer Rechtsanwaltskanzlei unter Fortsetzung der Berufstätigkeit des Veräußernden im selben örtlichen Wirkungskreis ist danach selbst dann nicht begünstigt, wenn der Praxiswert im Wesentlichen durch den vor Erwerb als Angestellter beschäftigten Erwerber geschaffen wurde; denn auch insoweit ist der Praxiswert – insgesamt – dem Praxisinhaber zuzurechnen (BFH v. 30.10.2008 – VIII B 172/07, nv.).

c) Sachliche (Aufgaben- und Funktions-)Trennung als Voraussetzung für die Selbständigkeit betrieblicher Einheiten 342

Bei einer Berufsausübung, die lediglich an einem Ort im Rahmen einer einheitlichen Praxis ausgeübt wird, kann eine stbegünstigte Teilbetriebsveräußerung nur angenommen werden, wenn die Veräußerung eine von mehreren wahrgenommenen unterschiedlichen Auftragsarten betrifft und diese Art nicht auf der Grundlage derselben Berufsausbildung wie für die anderen fortgeführten Auftragsarten ausgeübt wird. Eine sachlich-funktionale Trennbarkeit verschiedener beruflicher Tätigkeiten wird deshalb idR allenfalls bei unterschiedlichen Berufsbildern in den jeweiligen Bereichen und damit nur bei einer Doppelqualifikation des Stpfl. in Betracht kommen.

BFH v. 27.8.1978 – IV R 102/74, BStBl. II 1978, 562, betr. Tätigkeit eines Stpfl. als Anwalt und Steuerberater; BFH v. 1.7.2004 – IV R 32/02, BFH/NV 2005, 31, zur zweifelhaften Trennbarkeit der Tätigkeiten als Tanzlehrer einerseits und Tanzsporttrainer andererseits; BFH v. 11.12.2007 – VIII B 202/06, BFH/NV 2008, 559; *Busse*, BB 1989, 1951; *Moritz* in B/B, § 18 Rz. 280 „Tanzschule“ (1/2019).

Unterschiedliche Kundenkreise allein können folglich nicht die Annahme eines selbständigen Teilbetriebs rechtfertigen. Die Annahme eines solchen nur auf die Unterscheidung von Kundenkreisen gegründeten Teilbetriebs kommt ledig-

lich dann in Betracht, wenn die unterschiedlichen Auftragsarten in jeweils organisatorisch getrennten Praxen in voneinander getrennten örtlich abgegrenzten Wirkungsbereichen abgewickelt werden und mit der Veräußerung der einen Abteilung die eigene Tätigkeit des Klägers in dem dazugehörigen örtlichen Wirkungskreis eingestellt worden ist; s. dazu auch Anm. 341.

So BFH v. 14.5.1970 – IV 136/65, BStBl. II 1970, 566, betr. Veräußerung des nur mit Buchführungsarbeiten befassten Teils einer im Übrigen fortgeführten Steuerbevollmächtigtenpraxis; BFH v. 14.3.1975 – IV R 78/71, BStBl. II 1975, 661, betr. Veräußerung eines von zwei Büros innerhalb einer Stadt durch Steuerbevollmächtigten; BFH v. 27.4.1978 – IV R 102/74, BStBl. II 1978, 562, betr. fehlende Teilbarkeit von landwirtschaftlicher Buchstelle und Steuerberatungspraxis für Gewerbetreibende; BFH v. 29.10.1992 – IV R 16/91, BStBl. II 1993, 182, mit Anm. *Plewka*, KFR F. 3 EStG § 18, 135, betr. Veräußerung einer „Großtierpraxis“ unter Beibehaltung einer „Kleintierpraxis“ durch einen Tierarzt; BFH v. 6.3.1997 – IV R 28/96, BFH/NV 1997, 746, betr. Ablehnung der Teilbetriebs-eigenschaft des Kassenpatientenstamms und des Privatpatientenstamms einer Arztpraxis; BFH v. 4.11.2004 – IV R 17/03, BStBl. II 2005, 208, mit Anm. *Kanter*, PFB 2005, 80; *Treyde/Treyde*, sj. 2005, Nr. 9, 34, betr. Anerkennung einer Teilbetriebsveräußerung bei Veräußerung einer Allgemeinmediziner-Praxis unter Fortführung einer betriebsmedizinischen Tätigkeit; FG Rhld.-Pf. v. 28.1.1969 – II 20/68, EFG 1969, 235, rkr., betr. Ablehnung des AOK-Patientenstamms eines Arztes als Teilbetrieb; FG Hamb. v. 16.12.1974 – III 87/73, EFG 1975, 257, rkr., betr. Veräußerung einer Klinik durch Arzt mit fortgeführter Praxis für den auch hinsichtlich der Klinik einheitlichen Patientenstamm; FG Düss. v. 17.4.2002 – 16 K 5662/99 F, EFG 2002, 1174, rkr., betr. Trennbarkeit zwischen Anwaltssozietätsanteil und Notariatsanteil bei einem Anwaltsnotar; FG Münster v. 29.8.2001 – 8 K 6534/98 E, EFG 2002, 327, rkr.: keine stbegünstigte Teilbetriebsveräußerung einer ärztlichen Praxis bei Fortführung der Teilbereiche „Psychotherapie“ und „traditionelle chinesische Medizin“.

Voraussetzungen für die Annahme eines Teilbetriebs aufgrund sachlicher Aufgabentrennung sind danach:

- eigenständiges Auftreten des Teilbetriebs am Markt,
- Aufgabenwahrnehmung aufgrund unterschiedlicher Ausbildung,
- unterschiedliche Kundenkreise (ohne funktionalen Zusammenhang),
- organisatorische Verselbständigung der Praxisteile zB durch unterschiedliche Sach- und Personalausstattung sowie – mangels anderer Abgrenzungskriterien – getrennte Gewinnermittlung (BFH v. 1.7.2004 – IV R 32/02, BFH/NV 2005, 31, zur zweifelhaften Trennbarkeit der Tätigkeiten als Tanzlehrer einerseits und Tanzsporttrainer andererseits; *Plewka*, KFR F. 3 EStG § 18, 135; *Keune*, KFR F. 3 EStG § 16 [2005], 235).

Danach ist die Veräußerung einer Anwaltskanzlei unter Fortführung einer selbständigen Gutachtertätigkeit zu Rechtsfragen angesichts der für die anwaltliche und die Gutachtertätigkeit gleichermaßen erforderlichen und identischen Ausbildung nicht als stbegünstigte Veräußerung eines Teilbetriebs anzusehen (aA *App*, Das juristische Büro 1990, 1235).

343–349 Einstweilen frei.

4. Veräußerung eines Anteils am Vermögen

Schrifttum: *Mittelbach*, Einstieg in eine freiberufliche Praxis, DStR 1974, 632; *Richter*, Die Verteilung von Zurechnungsbeträgen im Wechsel von der Überschussrechnung um Bestandsvergleich, DStZ/A 1978, 254; *Mittelbach*, Steuerfragen bei Gründung und Erweiterung einer Sozietät, DB 1981, Beilage 27; *Kessler*, Die Einstellung der Tätigkeit – ein neues Tatbestandsmerkmal der Betriebsveräußerung und -aufgabe, BB 1986, 1441; *Paus*, Veräußerung des Bruchteils eines Sozietätsanteils, DStZ 1988, 434; *Richter*, Veräußerung eines Teilanteils an einer Sozietät, FR 1988, 661; *Klaas*, Die steuerbegünstigte Veräußerung eines freiberuflichen Mitunternehmeranteils, DB 1989, 948; *Mittmann*, Einkommensteuerbegünstigte Aufgabe einzel- oder mitunternehmerischer Einkunftsquellen, DStZ 1989, 473; *Woerner* ua., Wechsel im Gesellschafterbestand von Personengesellschaften, JbFStR 1989/90, 219; *Wollny*, Begünstigung des Veräußerungsgewinns, wenn ein Grundstück zum Sonderbetriebsvermögen gehört, FR 1989, 713; *Diers*, Die Veräußerung von Betriebs- und Besitzgesellschaften im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, DB 1991, 1299; *Felix*, Tarifbegünstigte Teilanteilsveräußerung bei Sozietäten, KÖSDI 1991, 8387; *Weber*, Verlust der Tarifbegünstigung bei Veräußerung eines Personengesellschaftsanteils und gleichzeitige Buchwertfortführung des Sonderbetriebsvermögens, DB 1991, 2650; *Brandenberg/Knobbe-Keuk* ua., Gesellschafterwechsel und erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, JbFStR 1991/92, 206; *Carlé*, Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften im Zivil- und Steuerrecht, KÖSDI 1992, 8868; *Schulze zur Wiesche*, Rechtsprechung des BFH zur Betriebsveräußerung und zum Gesellschafterwechsel, DStR 1992, 1077; *Schulze zur Wiesche*, Tarifbegünstigte Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Sonderbetriebsvermögen, StVj. 1992, 359; *Tismer/Ossenkopp*, Veräußerung von KG-Anteilen bei Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen, FR 1992, 39; *Wuttke*, Die Barabfindung bei Gesellschafteraustritt und Realteilung der Personengesellschaft, DStR 1992, 377; *Althans*, Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang mit einer Änderung der Beteiligungsverhältnisse, BB 1993, 1060; *Richter*, Zur neuen 10 %-Grenze bei tarifbegünstigter Praxis-Veräußerung, DStR 1993, 561; *Schulze zur Wiesche*, Einschränkung der Gesellschafterstellung als Anteilsveräußerung, BB 1993, 1493; *Wollny*, Unternehmens- und Praxisübertragungen, Herne/Berlin, 3. Aufl. 1994; *Gosch*, Zur Tarifbegünstigung des Gewinns aus der Veräußerung eines Sozietätsanteils, StBp. 1995, 164; *Horn*, Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen an Personengesellschaften im Wege der vorweggenommenen Erbfolge und durch Vererbung, FR 1995, 304; *Korn*, Allgemeine Besteuerungsprobleme im Freien Beruf, berufsspezifische Besteuerungsprobleme in den Freien Berufen, StbKongrRep. 1995, 143; *Richter/Richter*, Veräußerung eines Teilanteils an einer freiberuflichen Sozietät, BB 1995, 703; *Richter*, Praxisfragen bei Wiederaufnahme bzw. geringfügiger Fortsetzung der Steuerberatertätigkeit nach Praxisveräußerung, DStR 1998, 442; *Kanzler*, Problematik der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, FR 2000, 1245; *Rund*, Die Aufnahme eines Partners oder eines Kindes in ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft, DStR 2000, 265; *Willeke*, Steuerbegünstigung bei Aufnahme eines Soziums?, StuB 2000, 148; *Pohl*, Freiberufliche Praxisveräußerung und -aufgabe, Ein- und Austritt von Gesellschaftern, JbFStR 2002/03, 511; *Haack*, Die Beteiligung an einer Gemeinschaftspraxis – Einlage, Kauf oder Nullbeteiligung?, Medizinrecht 2005, 631; *Krüger*, Gründung einer Personengesellschaft durch Aufnahme eines Partners in ein Einzelunternehmen, GStB 2005, 487; *Bridts*, Die Beteiligung an einer Gemeinschaftspraxis – Replik zum Beitrag von Haack, Medizinrecht 2005, 631, Medizinrecht 2006, 102.

a) Begriff der Anteilsveräußerung

350

Die seit dem 1.1.1965 geltende gesetzliche Regelung über die Veräußerung eines Anteils am BV mehrerer selbständig Tätiger in Abs. 3 ist § 16 Abs. 1 Nr. 2 nachgebildet. Der Gewinn aus der Anteilsveräußerung ist einheitlich und gesondert festzustellen (BFH v. 29.4.1993 – IV R 107/92, BStBl. II 1993, 666; BFH v. 10.4.2014 – III R 20/13, BFHE 244, 520).

Veräußerung eines Mitunternehmeranteils: Der Anteil am Vermögen iSd. Abs. 3 umfasst estrechtl. die Mitgliedschaft in der PersGes. einschließlich der dinglichen Mitberechtigung am Gesamthandsvermögen und etwaiges SonderBV des Gesellschafters.

BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; BFH v. 1.2.2006 – XI R 41/04, BFH/NV 2006, 1455; BFH v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 524; *Althans*, BB 1993, 1060; *Hörger/Rapp* in LBP, § 16 Rz. 139 (11/2005); *Weber*, DB 1991, 2560; *Tismer/Ossenkopp*, FR 1992, 39; *Schulze zur Wiesche*, StVj. 1992, 359; *Knobbe/Keuk*, StbJb. 1991/92, 228; s. auch § 16 Anm. 223 ff.

Sonderfälle der Anteilsveräußerung: Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist auch gegeben, wenn ein Sozium in eine bestehende Sozietät aufgenommen (s. Anm. 352), der Bruchteil eines Mitunternehmeranteils veräußert (s. Anm. 352) oder eine Unterbeteiligung am Mitunternehmeranteil eingeräumt wird.

BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132; BFH v. 6.11.1991 – XI R 41/88, BStBl. II 1992, 335; s. dazu Anm. 366 und § 16 Anm. 244 ff. zur Zurechnung der Einkünfte in Fällen der Unterbeteiligung BFH v. 3.12.1991 – IX R 155/89, BStBl. II 1992, 449; zur Übertragung eines Teils der Beteiligungsrechte auf einen Mitgesellschafter ohne Verlust der Mitunternehmerstellung (zB Gewinnbeteiligung und Beteiligung an stillen Reserven) als entgeltliche Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils iSd. § 16 Abs. 1 Satz 2 s. BFH v. 1.2.2017 – VIII B 15/16, BFH/NV 2017, 574.

351 b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge der Anteilsveräußerung

Im Fall der Veräußerung des Anteils an einer PersGes. werden der Freibetrag iSd. Abs. 3 iVm. § 16 Abs. 4 sowie die Tarifiermäßigung (§ 34 Abs. 1 und 2 Nr. 1) gewährt. Dabei können für Zwecke der Tarifbegünstigung des Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils mehrere an sich getrennte Übertragungsvorgänge zu einem einheitlichen Vorgang verklammert werden, wenn die Vorgänge in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang zueinander stehen. Ebenso kann für die Bestimmung des Zeitraums, innerhalb dessen von einem engen zeitlichen Zusammenhang auszugehen ist, auf den von der Rspr. für eine begünstigte Betriebsaufgabe höchstens akzeptierten zeitlichen Abstand zwischen dem ersten und letzten Aufgabeakt zurückgegriffen werden (BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376; BFH v. 22.11.2013 – III B 35/12, BFH/NV 2014, 531, mwN).

Veräußerung der wesentlichen Grundlagen: Voraussetzung ist, dass alle wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen der freiberuflichen Tätigkeit, hier der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft, auf den Erwerber übertragen werden und dass der Stpfl. seine Tätigkeit beendet (str., s. Anm. 321). Zu den wesentlichen Grundlagen gehört auch das SonderBV; zum Begriff der wesentlichen Grundlagen bei Veräußerung einer Einzelpraxis s. Anm. 320.

- ▶ **Sonderbetriebsvermögen als Teil der wesentlichen Grundlagen:** Die Tarifvergünstigung der §§ 16, 34 findet bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils keine Anwendung, wenn gleichzeitig WG des SonderBV zum Buchwert in einen anderen Betrieb des Mitunternehmers überführt werden. Dabei bedeutet „gleichzeitig“, dass zwischen der Veräußerung und der Überführung ein zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26).

Denn ebenso, wie zum BV einer Mitunternehmerschaft das Gesellschaftsvermögen und das SonderBV der Mitunternehmer gehören (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 286/81, BStBl. II 1986, 55, mwN; BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667), rechnen zum Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters auch sein Anteil an der PersGes. und sein SonderBV. Sinn und Zweck des aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 entwickelten Instituts des SonderBV ist die möglichst weitgehende Gleichbehandlung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer, in dessen Person WG des SonderBV notwendiges BV wären und deshalb zu den im Rahmen des Abs. 3 zu veräußernden wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörten (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635). Für die Zugehörigkeit des SonderBV zum Mitunternehmeranteil spricht auch der Umstand, dass in Anwendung der Freibetragsregelung des § 16 Abs. 4 der Gewinn aus der Veräußerung des SonderBV bei der Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinns mit zu berücksichtigen ist (BFH v. 10.2.2016 – VIII R 38/16, BFH/NV 2016, 1256; FG München v. 17.4.1985 – I 346/82 F, EFG 1985, 606, rkr.; *Wacker in Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 224 mwN).

Beispiele 1:

1. Ist Gegenstand der Einzelpraxis eines Zahnarztes sowohl die Ausübung der Zahnheilkunde als auch die Erbringung von zahntechnischen Laborleistungen, gehört das Labor zum SonderBV und muss im Umfang der Veräußerung der Arztpraxis mit veräußert werden, um die StBefünstigung nicht zu gefährden (BFH v. 16.12.2004 – IV R 3/03, BFH/NV 2005, 879, mit Anm. *Heller*, PFB 2005, 221; ebenso BFH v. 10.6.2008 – IV R 43/05, BStBl. II 2008, 863).
2. Keine befünstigte Teilpraxisveräußerung, wenn Radiologe mit eigener Praxis eine weitere (in der Nähe gelegene) Praxis nur hinsichtlich eines Teils des Patientenstamms, aber ohne Inventar – unter Untervermietung der Praxisräume – veräußert (FG Thür. v. 23.11.2004 – III 1084/02, nv., rkr.).

Beendigung der Tätigkeit: Zu den wesentlichen Voraussetzungen für die Annahme einer stBefünstigten Anteilsveräußerung gehört nach bisheriger stRspr. des BFH ebenso wie für die Veräußerung des gesamten Vermögens oder eines selbständigen Teils des Vermögens, dass die freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit eingestellt wird.

BFH v. 7.11.1985 – IV R 44/83, BStBl. II 1986, 335; BFH v. 5.2.1987 – IV R 121/87, BFH/NV 1987, 571; BFH v. 23.1.1997 – IV R 36/97, BStBl. II 1997, 498; BFH v. 10.6.1999 – IV R 11/99, BFH/NV 1999, 2594; BFH v. 1.12.2005 – IV B 69/04, BFH/NV 2006, 298, mwN; ebenso *Grieger*, BB 1962, 1148; *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 129 f.; s. auch Anm. 303, 321 und 366 sowie DStPr. EStG § 18 Nr. 104: Veräußerung einer Massagepraxis nicht tarifbefünstigt, wenn der freiberuflich tätige Masseur anschließend am selben Ort einen Saunabetrieb mit angeschlossener Massagepraxis erwirbt.

Beispiele 2:

1. Keine Steuerbefünstigung für Arzt, der einen Teil seines Patientenstamms auf einen Kollegen überträgt und anschließend mit ihm eine Praxisgemeinschaft gründet (BFH v. 18.11.1998 – IV B 126/97, BFH/NV 1999, 612; BFH v. 24.2.1999 – IV B 6/98, BFH/NV 1999, 1080).
2. Keine StBefünstigung, wenn Veräußerer in anderer Form im Rahmen seiner bisherigen Tätigkeit für zuvor betreute Mandanten oder Patienten weiterhin tätig wird (BFH v. 22.9.1999 – IX B 104/98, BFH/NV 2000, 317) und diese Tätigkeit die Geringfügigkeitsgrenze von weniger als 10 % der gesamten Einnahmen der letzten drei Jahre vor

Veräußerung (BFH v. 29.10.1992 – IV R 16/91, BStBl. II 1993, 182) ausmacht, selbst wenn das Maß der Fortführung allein der sanften Überleitung des Patientenstamms auf den Erwerber dienen soll (BFH v. 28.6.2000 – IV B 35/00, BFH/NV 2001, 33).

3. Der Gewinn aus der Veräußerung einer Steuerberater-Einzelprix ist nicht gem. § 18 Abs. 3, § 16, § 34 tarifbegünstigt, sondern unterliegt als laufender Gewinn der Regelbesteuerung, wenn trotz Übertragung der wesentlichen Grundlagen der Steuerberaterpraxis, insbes. des gesamten Mandantenstamms, die Übertragung – wie die weitere Entwicklung im Nachhinein zeigt – nicht „definitiv“ erfolgt, sondern die berufliche Tätigkeit 22 Monate nach der Veräußerung in derselben Stadt unter weitgehender „Mitnahme“ seiner zuvor eingebrachten Mandate und teilweiser (Wieder-)Einstellung des bereits vor der Praxisübertragung bei ihm beschäftigt gewesenen Personals im Rahmen einer Einzelprix fortgesetzt wird (BFH v. 21.8.2018 – VIII R 2/15, BStBl. II 2019, 64 mit Anm. *Kanzler*, FR 2019, 228).
- *Auffassung des Schrifttums:* Gegen die Notwendigkeit der „Tätigkeitsbeendigung“ wird geltend gemacht, für eine obligatorische Beendigung der freiberuflichen Tätigkeit nach Anteilsveräußerung sei kein sachlicher Grund ersichtlich, wenn der Stpfl. bei Veräußerung seines Sozietätsanteils keine immateriellen WG zurückbehalte und insbes. in einer nach Veräußerung eröffneten Einzelprix keine Mandanten der früheren Sozietät betreue (*Paus*, DStZ 1988, 434). Des Weiteren sei eine entsprechende Anwendung der Grundsätze des BFH zur Veräußerung freiberuflichen Vermögens nicht geboten: Für die stbegünstigte Veräußerung eines Sozietätsanteils sei nicht die Beendigung des unternehmerischen Engagements durch Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen, beim Freiberufler also insbes. des Mandantenstamms entscheidend, sondern allenfalls die Beendigung des mitunternehmerischen Engagements, die unmittelbar durch die Übertragung des Anteils erfolge (so *Klaas*, DB 1989, 948).
- *Stellungnahme:* Der neuen Rspr. des BFH und der Kritik des Schrifttums kann uE nicht gefolgt werden (zur Besonderheit der inzwischen durch § 16 Abs. 1 Satz 2 neu geregelten Teilanteilsveräußerung s. Anm. 366). Auch im Fall der mitunternehmerisch ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit beruhen die Verbindungen der Mandantschaft zur Sozietät in aller Regel auf persönlichen Beziehungen des Mandanten zu einem der Partner dieser Sozietät. Dieser Partner hat deshalb auch Anteil am Praxisnamen der Sozietät, vor allem dann, wenn sein Familienname Teil des mehrgliedrigen Praxisnamens der Sozietät ist. Danach gehört ebenso wie bei der Veräußerung des (gesamten) Vermögens auch bei der Anteilsveräußerung die Beendigung der Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungsbereich zu den Voraussetzungen für die StBegünstigung nach § 18 Abs. 3, § 34, denn die Kundenbeziehungen sind nicht nur wesentliche Grundlage der mitunternehmerischen Tätigkeit im Ganzen, sondern auch hinsichtlich des einzelnen Mitunternehmeranteils. Auf die Frage, ob eine eventuelle Fortsetzung der beruflichen Tätigkeit im Anschluss an die Veräußerung auf neue Kunden beschränkt ist, kommt es ebenso wie bei der Veräußerung einer Einzelprix nicht an (s. Anm. 323). Wie für den Bereich der Veräußerung des gesamten BV gilt auch für die Anteilsveräußerung, dass eine Fortsetzung derselben freiberuflichen Tätigkeit im örtlichen Wirkungsbereich erst nach Ablauf der Wartefrist (s. Anm. 324) möglich ist, wenn der Stpfl. die StBegünstigung des Veräußerungsgewinns nicht gefährden will (so wohl auch *Streck*, AnwBl. 1991, 449).

Zur Mitnahme von Mandaten, Gründung einer Einzelpraxis nach Anteilsveräußerung und Weiterbetreuung von Mandaten im Rahmen eines Beratungsvertrags (Auslaufmandate; unübertragbare Mandate) s. auch *Klaas*, DB 1989, 948; OFD Düss. v. 28.2.1989, DB 1989, 555, sowie Anm. 324. Im Übrigen ergeben sich gegenüber der Regelung in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 keine Besonderheiten (s. § 16 Anm. 214 und 243 ff.).

c) Aufnahme eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft als Veräußerung

352

Bei der Aufnahme von Sozien ist danach zu unterscheiden, ob die PersGes. bereits besteht oder erst begründet wird.

Aufnahme in eine bestehende Personengesellschaft: Nimmt eine bereits bestehende PersGes. einen weiteren Sozius auf, liegt eine Anteilsveräußerung vor (BFH v. 27.5.1981 – I R 123/77, BStBl. II 1982, 211), denn der Mitunternehmeranteil des neu eintretenden Gesellschafters umfasst die Mitgliedschaft einschließlich der dinglichen Mitberechtigung am Gesamthandsvermögen, das vor dem Eintritt ausschließlich den bisherigen Gesellschaftern zuzurechnen war.

Die Rechtsfolgen der Aufnahme des neuen Gesellschafters richten sich nach § 24 UmwStG (BFH v. 23.5.1985 – IV R 210/83, BStBl. II 1985, 695; *Hutter in Blümich*, § 18 Rz. 289 [6/2014]; *Wollny*, Unternehmens- und Praxisübertragungen, 3. Aufl. 1994, Rz. 3725; s. dazu auch Anm. 312). Insbesondere können die Beteiligten die StBegünstigungen gem. §§ 18, 16, 34 zwar nicht mehr für Einbringungen nach dem 31.12.2000 (Besteuerung als laufender Gewinn), wohl aber für frühere Einbringungen (vgl. *Korn in Korn*, § 18 Rz. 130 [2/2016], mwN) in Anspruch nehmen, wenn sie Teilwerte ansetzen sowie sämtliche stille Reserven aufdecken (BFH v. 26.2.1981 – IV R 98/79, BStBl. II 1981, 568; BFH v. 5.4.1984 – IV R 88/80, BStBl. II 1984, 518; BFH v. 26.3.2003 – XI B 194/01, BFH/NV 2003, 1420; nach FG Saarl. v. 24.2.1993 – 1 K 269/92, EFG 1993, 585, rkr., wurde die StBegünstigung versagt, weil bei Aufnahme eines Sozius nur einer der beiden Alt-Sozien einen Teil seines Praxisanteils veräußerte; auch als Teilanteilsveräußerung war sie damals nicht begünstigt, da der veräußernde Alt-Sozius seine Tätigkeit nicht beendet hatte).

Von der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine PersGes. kann allerdings nur die Rede sein, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden (BFH v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374). Unabhängig vom Vorhandensein stiller Reserven zählen zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebs aber auch diejenigen WG, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen (vgl. BFH v. 12.6.1996 – XI R 56, 57/95, BStBl. II 1996, 527; BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014, jeweils mwN).

Als wesentliche Betriebsgrundlagen kommen auch immaterielle Werte in Betracht, wie zB der Geschäftswert und seine Elemente (zB örtliche Lage und Wirkungskreis, Personal, Organisation und Geschäftsbeziehungen; BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348; BFH v. 25.5.1988 – I R 92/84, BFH/NV 1989, 258; BFH v. 9.10.1996 – XI R 71/95, BStBl. II 1997, 236). Diese Voraussetzungen sind bei einer Zahnarztpraxis gegeben, die zugleich über ein Dentallabor verfügt (BFH v. 16.12.2004 – IV R 3/03, BFH/NV 2005, 879, mit Anm. *Kempermann*, HFR 2005, 437).

Aufnahme eines Sozius in Einzelpraxis: Veräußerung eines Mitunternehmeranteils liegt nicht vor, wenn ein bisher allein selbständig Tätiger eine Sozietät gründet, indem er gegen Entgelt einen Gesellschafter aufnimmt; lediglich hinsichtlich der eingebrachten Einzelpraxis liegt eine – stbegünstigte – Veräußerung vor.

Vgl. BFH v. 21.9.2000 – IV R 54/99, BStBl. II 2001, 178: Tarifbegünstigung des § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG iVm. §§ 16 Abs. 4, 18 Abs. 3, 34 Abs. 1 EStG bei einer Einbringung zu Teilwerten auch insoweit, als eine Zuzahlung in das PV des Einbringenden erfolgt (aA BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, BStBl. I 1998, 268, Rz. 24.08 ff.; *Hutter in Blümich*, § 18 Rz. 292 [6/2014]; *Koller*, DStR 1997, 233; *Gluth*, GSTb 2000, 23; *Schulze zur Wiesche*, DSZ 2000, 448; *Krüger*, GSTb 2005, 487; *Richter*, FS Korn, 2005, 131); s. dazu auch Anm. 331.

Erst durch den Abschluss des Gesellschaftsvertrags erwerben sowohl der Inhaber der Einzelpraxis als auch der Aufzunehmende originär ihre Mitunternehmerstellung. Vorher liegt ein übertragbarer Mitunternehmeranteil nicht vor, so dass insoweit keine stbegünstigte Veräußerung eines Anteils am Vermögen iSd. Abs. 3 vorliegt.

BFH v. 26.2.1981 – IV R 98/79, BStBl. II 1981, 568; BFH v. 5.4.1984 – IV R 88/80, BStBl. II 1984, 518; BFH v. 18.11.1998 – IV B 126/97, BFH/NV 1999, 612, betr. teilweise Übertragung eines Patientenstamms auf einen Arztkollegen und anschließende Gründung einer Praxisgemeinschaft zwischen ihm und dem Übertragenden; BFH v. 24.2.1999 – IV B 6/98, BFH/NV 1999, 1080, zur Einbringung der Praxiseinrichtung durch eine Krankengymnastin gegen Entgelt der (neuen) Mitgesellschafter für die gute Lage der Praxis; BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 – entgegen Vorlagebeschluss des XI. Senats BFH v. 22.4.1996 – XI R 96/96, BStBl. II 1998, 475; BFH v. 12.4.2000 – XI R 96/96, BFH/NV 2001, 151; BFH v. 18.12.2002 – XI B 131/00, BFH/NV 2003, 479; ebenso zur Gründung einer Praxisgemeinschaft durch einen vorher allein tätigen Psychotherapeuten mit zwei neuen Kollegen (Saarl. FG v. 5.10.2001 – 1 V 166/01, nv., rkr.). Kritisch dazu *Weber-Grellet*, Stbg 2001, 64; *Willeke*, StuB 2000, 148: Ungleichbehandlung gegenüber späteren Veräußerungen der neugebildeten PersGes. an weitere Sozien, bei denen eine Anteilsveräußerung stbegünstigt sei; keine Tätigkeitsbeendigung erforderlich (so auch *Hutter*, NWB F. 3, 10536; Hinweis auf BFH v. 14.9.1994 – I R 12/94, BStBl. II 1994, 407, danach keine Pflicht zur Aufgabe der Tätigkeit bei Teilanteilsveräußerung; uE zweifelhaft).

Für Veräußerungen von Mitunternehmeranteilen vor dem 1.1.2002 ist diskutiert worden, ob diese Steuerfolgen durch ein sog. Zwei-Stufen-Modell – im ersten Schritt Einräumung einer Minimalbeteiligung des neuen Gesellschafters gegen geringe Ausgleichszahlung sowie im zweiten Schritt tarifbegünstigte Veräußerung eines Bruchteils des durch den ersten Schritt entstandenen Mitunternehmeranteils – vermieden werden konnten.

Inzwischen ist das Zwei-Stufen-Modell für Veräußerungen seit dem 1.1.2002 nicht mehr möglich, weil die Gewinne aus der Veräußerung eines Teils eines Anteils eines Gesellschafters kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) nunmehr laufender Gewinn sind (§ 16 Abs. 1 Satz 2 nF, s. dazu § 16 Anm. 230 und 282) und dies nach der klarstellenden Regelung des § 18 Abs. 3 Satz 2 idF durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des Steuerbeamtenausbildungsgesetzes v. 23.7.

2002 (BStBl. II 2002, 714) – insbes. unter dem Gesichtspunkt zulässiger Rückwirkung verfassungskonform auch auf freiberufliche Einkünfte anzuwenden ist.

Vgl. BFH v. 30.3.2009 – VIII B 172/08, BFH/NV 2009, 1258; BTDrucks. 14/8887, 25; dazu auch *Richter*, FS Korn, 2005, 131; zu anderen Gestaltungen s. *Paus*, Inf. 2002, 299, und § 16 Anm. 230 ff.; zur Anerkennung des Zwei-Stufen-Modells für frühere Zeiträume vgl. BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123; BFH v. 16.9.2004 – IV R 11/03, BStBl. II 2004, 1068, mit Anm. *Kempermann*, FR 2005, 198; BFH v. 24.4.2007 – XI B 35/06, BFH/NV 2007, 1268; BFH v. 26.3.2009 – VIII B 54/08, BFH/NV 2009, 117; FG Rhld.-Pf. v. 16.1.2007 – 2 K 1228/04, EFG 2007, 937, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 28.4.2014 – 13 K 277/11, EFG 2014, 1649, mit Anm. *Baldauf*, EFG 2014, 1651, NZB unbegründet: BFH v. 19.1.2016 – VIII B 75/14, BFH/NV 2016, 551; *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 224; *Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. D 27 (9/2015); *Rund*, DStR 2000, 265; *Geissler*, FR 2001, 1029; *Wien*, DStZ 1999, 939; *Böttner*, DB 2002, 1798; *Bock*, StB 2000, 414; *Wessling*, Inf. 2000, 431; *Korn/Strahl*, NWB F. 3, 13417; *Olbing*, AnwBl. 2005, 143.

Veräußert ein Mitunternehmer nur einen Teil seines Mitunternehmeranteils, so ist dessen Wert mit dem entsprechenden Bruchteil des Buchwerts des gesamten Mitunternehmeranteils anzusetzen (FG Düss. v. 22.10.2013 – 13 K 2696/11 F, EFG 214, 132, rkr., unter Bezugnahme auf BFH v. 13.2.1997 – IV R 15/96, BStBl. II 1997, 535).

Vorabgewinn kein begünstigter Veräußerungsgewinn: Wird dem seine freiberufliche Praxis einbringenden Teilhaber bei Buchwertfortführung als Ausgleich für die insbes. im Praxiswert steckenden stillen Reserven für einen bestimmten Zeitraum ein Vorabgewinn gewährt, liegt keine tarifbegünstigte Praxisveräußerung gegen Ratenzahlung vor. Der Vorabgewinn ist vielmehr im jeweiligen Jahr der Gewinnverteilung bei der Ermittlung des zuzurechnenden laufenden Ergebnisses zu berücksichtigen (*Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. D 28 [9/2015]; vgl. dazu auch *Mittelbach*, DStR 1974, 632; *Heinemann/Korn*, KÖSDI 1979, 3161).

Einstweilen frei.

353–365

III. Entsprechende Anwendung der Vorschriften des § 16 (Abs. 3 Satz 2)

Schrifttum: *Aretz/Bühler*, Veräußerungsgewinn, Aufgabegewinn und nachträgliche Betriebsausgaben, BB 1993, 1335; *Fichtelmann*, Besteuerung von Gewinnen aus Betriebsveräußerungen bei nachträglicher Änderung des Veräußerungspreises, Inf. 1994, 103; *Paus*, Drohende Belastungen bei Verkauf oder Aufgabe des Betriebs, DStZ 1994, 81; *Sagasser/Schüppen*, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, DStR 1994, 265 und 311; *Schulze zur Wiesche*, Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz: Einschränkung der Steuerbegünstigung bei Veräußerungsgewinnen, DB 1994, 344; *Richter/John*, Gewinnrealisierungen bei dem Ausscheiden von Partnern aus Freiberufler-Sozietäten, FR 2016, 606.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 290 und 301.

1. Verweisung auf § 16 Abs. 1

366

Abs. 3 Satz 2 verweist auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 sowie auf Satz 2.

Verweisung auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 (Teilbetriebsfiktion bei Beteiligung an Kapitalgesellschaft): Nach dieser Vorschrift gilt die Veräußerung

der Beteiligung an einer KapGes., die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst, als Veräußerung eines Teilbetriebs. Eine entsprechende Anwendung der Vorschrift kommt nach dem Sinn der Regelung nur in Betracht, wenn die Tätigkeit der KapGes., würde sie von natürlichen Personen ausgeübt, selbständige Arbeit iSd. § 18 bilden würde.

Beispiele:

Unter § 18 Abs. 3 fällt die Veräußerung aller Anteile einer Wirtschaftsprüfungs-GmbH durch einen Wirtschaftsprüfer, nicht dagegen die Veräußerung aller Anteile an einer Sanatorium-GmbH, die ein Arzt mit der Absicht unterhält, vornehmlich aus der Unterbringung und Verpflegung der Gäste Gewinn zu erzielen (s. Anm. 141).

Zu weiteren Einzelheiten s. § 16 Anm. 160.

Verweisung auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Danach gehören Gewinne aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zu den stbaren Veräußerungsgewinnen iSd. § 18 Abs. 3; zu Einzelheiten s. Anm. 350.

Verweisung auf § 16 Abs. 1 Satz 2 (Gewinne aus Teilanteilsveräußerungen als laufender Gewinn): Die durch UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4; vgl. dazu auch BTDrucks. 14/6882, 27) eingeführte Regelung hat mW ab VZ 2002 (§ 52 Abs. 34 Satz 1) den Streit entschieden, ob Gewinne aus Teilanteilsveräußerungen laufende Gewinne oder stbegünstigte Veräußerungsgewinne sind. Zur Erfassung als laufenden Gewinn ab 1.1.2002 s. Anm. 352.

Auch nach der Gesetzesänderung entschied der BFH noch Streitigkeiten zur Teilanteilsveräußerung nach altem Recht (s. Anm. 352) und lehnte die Tarifbegünstigung ab, wenn nicht auch das SonderBV anteilig mitveräußert wurde (BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173; BFH v. 10.11.2005 – IV R 7/05, BStBl. II 2006, 176; BFH v. 10.6.2008 – VIII R 79/05, BStBl. II 2008, 863; BFH v. 10.2.2016 – VIII R 38/12, BFH/NV 2016, 1256, mit Anm. *Günther*, EStB 2016, 330, *Schmidtman*, Ubg 2016, 656 mit dem Hinweis, dass sich die Tarifbegünstigung auch auf den Gewinn aus einer überquotalen Mitveräußerung des SonderBV erstreckt; s. auch BFH v. 16.9.2004 – IV R 11/03, BStBl. II 2004, 1068, mit Anm. *Olbing*, AnwBl. 2005, 143; betr. Aufnahme eines Sozios in ein Einzelunternehmen nach dem Zwei-Stufen-Modell).

367–368 Einstweilen frei.

2. Verweisung auf § 16 Abs. 2: Begriff und Ermittlung des Gewinns aus Praxisveräußerung

369 a) Inhalt und Umfang der Verweisung

Mit der in Abs. 3 Satz 2 enthaltenen Verweisung auf § 16 Abs. 2 finden der Begriff (s. Anm. 370) und die Technik der Ermittlung des Veräußerungsgewinns (s. Anm. 374–380) auch auf Einkünfte aus selbständiger Arbeit Anwendung. Verwiesen wird schließlich auch auf § 16 Abs. 2 Satz 3, wonach ein Veräußerungsgewinn als laufender Gewinn gilt, soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind (s. Anm. 381).

Die Verweisung auf „§ 16 Abs. 2“ führt auch dazu, dass das für den Anwendungsbereich dieser Vorschrift geltende Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b für die Veräußerungsgewinne iSd. § 18 Abs. 3 gilt.

Das folgt, wenn man dies nicht schon dem Wortlaut der Verweisung in § 18 Abs. 3 entnehmen muss (dagegen *Hötzel* in *Schaumburg/Rödter*, Unternehmenssteuerreform 2001, 2000, 221), zumindest aus dem Zweck der Verweisung und dem sich daraus ergebenden – auch durch Art. 3 GG gebotenen – Anliegen des Gesetzgebers, gewerbliche und freiberufliche Einkünfte hinsichtlich der Besteuerung der Veräußerungsgewinne gleich zu behandeln (*Nacke/Intemann*, DB 2002, 757; analoge Anwendung geboten).

b) Verweisung auf § 16 Abs. 2 Satz 1: Begriff des Veräußerungsgewinns 370

Veräußerungsgewinn ist nach § 16 Abs. 2 Satz 1 der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des BV oder den Wert des Anteils am BV übersteigt.

Unmittelbar aus dieser Vorschrift ergibt sich, dass zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns dem Veräußerungserlös der Buchwert des nach § 5 ermittelten BV (Aktiva ./ Passiva) gegenüberzustellen ist. Ob der Buchwert (rechnerisch im Kapitalkonto erfasst) einen positiven oder negativen Wert hat, ist unerheblich (BFH v. 11.3.1992 – XI R 6/91, BFH/NV 1992, 593; BFH v. 27.9.2006 – X B 71/06, BFH/NV 2007, 37; Nds. FG v. 25.2.2009 – 4 K 11071/06, DStRE 2009, 1299, rkr.). Dabei ist der Buchwert des gesamten Mitunternehmeranteils in der StBil. der Gesellschaft (Kapitalkonto) sowie in den Ergänzungsbilanzen maßgeblich. Veräußert ein Mitunternehmer nur einen Teil seines Mitunternehmeranteils, so ist dessen Wert mit dem entsprechenden Bruchteil des Buchwerts des gesamten Mitunternehmeranteils anzusetzen (sog. Durchschnittsbewertung, FG Düss. v. 22.10.2013 – 13 K 2696/11 F, EFG 2014, 132, rkr., mit Anm. *Ketteler-Eising*, AMK 2014, Nr. 9, 13, unter Bezugnahme auf BFH v. 13.2.1997 – IV R 15/96, BStBl. II 1997, 535). Entsprechendes gilt, wenn Teile eines Mitunternehmeranteils nach dem Tod eines Mitunternehmers den verbleibenden Partnern quotaal anwachsen und der Wert dieser Anwachsung entsprechend ihrem quotalen Anteil am Buchwert des nunmehr um die Anwachsung vergrößerten – einheitlichen – Anteils anzusetzen ist (FG Nürnberg v. 26.1.2016 – 1 K 773/14, EFG 2016, 812, best. durch BFH v. 6.8.2019 – VIII R 12/16, DB 2019, 2551).

Der Veräußerungspreis bestimmt sich selbst bei einer teilentgeltlichen Veräußerung ausschließlich nach dem vereinbarten Kaufpreis (BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811; BFH v. 16.12.1992 – XI R 34/92, BStBl. II 1993, 436; BFH v. 31.8.1994 – X R 170/93, BFH/NV 1995, 299; BFH v. 9.5.2017 – VIII R 1/14, BFH/NV 2017, 1418, mit Anm. *Paus*, EStB 2017, 486; teilentgeltliche Veräußerung eines Mitunternehmeranteils aufgrund der sog. Einheitsbetrachtung nicht in ein entgeltliches und ein unentgeltliches Geschäft zu zerlegen; vorzeitige Zahlung des Erwerbers bewirkt nur einen Verzicht auf die Erzielung von Einnahmen aus der eigenen Verwendung der Mittel in der Folgezeit und damit keinen Aufwand für den Erwerb des Mitunternehmeranteils). Dabei mindern Veräußerungskosten ohne Rücksicht auf ihre zeitliche Entstehung den Veräußerungsgewinn (BFH v. 6.10.1993 – I R 97/92, BStBl. II 1994, 287, mit Anm. *Schmitt*, KFR F. 3 EStG § 16, 171 = StEd. 1994, 158, *erl.*, BBK F. 17, 1534). Da-

nach sind auch in Jahren vor und nach dem Veräußerungsjahr angefallene Veräußerungskosten zu berücksichtigen.

Zu weiteren Einzelheiten s. § 16 Anm. 305 ff. Zur Problematik der Veräußerung fremdfinanzierter Praxisanteile bei Zahlung des Kaufpreises in das PV des Veräußerers und den damit verbundenen Problemen des Schuldzinsenabzugs s. Meyer, Inf. 2005, 622. Zum Begriff des BV, das zB entgegen RFH v. 27.8.1942 (RStBl. 1942, 1073) auch Manuskripte eines Schriftstellers oder Komponisten umfasst, s. Anm. 118 und § 16 Anm. 326 ff.

Bei der Ermittlung des Gewinns aus der Aufgabe einer freiberuflichen Erfindertätigkeit ist der Buchwert eines eingelegten, aber irrtümlich dem PV zugeordneten Patents nicht um die in der Überschussrechnung versehentlich unterlassenen AfA-Beträge zu kürzen (BFH v. 22.6.2010 – VIII R 3/08, BStBl. II 2010, 1035). Danach kommt die grds. zulässige Nachholung von AfA (vgl. BFH v. 14.11.2007 – XI R 37/06, BFH/NV 2008, 365) für WG des notwendigen BV – wie hier eines Patents – nicht in Betracht, wenn sie zuvor nicht in der Gewinnermittlung erfasst waren und damit bei Bilanzierenden nur mit dem Wert eingebucht werden können, den sie bei ordnungsgemäßer Bilanzierung von Anfang an im Zeitpunkt der Einbuchung gehabt hätten (BFH v. 30.10.1997 – IV R 76/96, BFH/NV 1998, 578, mwN). Für Freiberufler mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 kann wegen des Prinzips der Gesamtgewinnungleichheit (vgl. BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985) nichts anderes gelten (BFH v. 22.6.2010 – VIII R 3/08, BStBl. II 2010, 1035).

Zur Einschränkung des Begriffs des Veräußerungsgewinns durch § 16 Abs. 2 Satz 3 s. Anm. 381. Zur Teilentgeltlichkeit einer Betriebsveräußerung und ihrer Bedeutung für die Höhe des Freibetrags s. Anm. 400.

Nachträgliche Änderungen des Veräußerungspreises: Nachträgliche Änderungen des Veräußerungspreises für die Veräußerung eines freiberuflichen Betriebs wie auch für die Veräußerung eines Gewerbebetriebs wirken strechtl. stets auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurück.

BFH v. 19.7.1993 – GrS 1/92, BStBl. II 1993, 894; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897; FG Berlin-Brandenb. v. 1.3.2018 – 12 K 15284/15, EFG 2018, 1544, Rev. Az. BFH VIII R 12/18; dazu auch Fichtelmann, Inf. 1994, 103; Hey, EWiR 1994, 263; Paus, FR 1994, 241; Söffing, BBK F. 13, 3771; Theisen, DStR 1994, 1560 und 1599; s. auch § 16 Anm. 345 ff.

Wird ein Gesellschaftsanteil gegen abgekürzte Leibrente veräußert und entscheidet sich der Stpfl. für die Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns, so stellt der Tod des Rentenberechtigten vor dem Ende der Laufzeit der Rente kein solches Ereignis mit stl. Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung dar (BFH v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179).

Abgrenzung zum laufenden Gewinn: Der Veräußerungsgewinn ist im Hinblick auf die darauf anzuwendenden StBegünstigungen (Freibetrag nach § 16 Abs. 4, Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 2) vom laufenden Gewinn abzugrenzen (s. § 16 Anm. 340).

Nach BFH (BFH v. 15.11.1979 – IV R 49/76, BStBl. II 1980, 150) gehört der außerordentliche Ertrag aus der Auflösung einer Rückstellung für eine Rentenverpflichtung, die durch den Tod des Verpflichteten, des Teilhabers einer freiberuflichen Praxis, erloschen ist, zum laufenden Gewinn und nicht zum stbegrünstigten Veräußerungsgewinn aus der notwendig gewordenen Veräußerung

des Praxisanteils des Verstorbenen durch dessen Witwe. Zur Unanwendbarkeit der Tarifiermäßigung der Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten auf die Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern neben laufenden Einkünften aus selbstständiger Arbeit BFH v. 9.10.2018 – VIII B 49/18, BFH/NV 2019, 17; zur Abgrenzung eines Aufgabegewinns vom laufenden Ertrag s. auch BFH v. 25.11.1993 – IV R 19/92, BFH/NV 1994, 540; BFH v. 18.6.1998 – IV R 29/97, BStBl. II 1998, 1425, betr. stbegünstigte Veräußerung einer Erfindung, und Anm. 393.

Nachträgliche Einkünfte iSd. § 24 Nr. 2 gehören nicht zum Veräußerungsgewinn. Nicht in den Veräußerungsgewinn fallen insbes. Gewinne, die wirtschaftlich durch Vorgänge vor der Betriebs- oder Anteilsveräußerung veranlasst sind (FG Berlin-Brandenb. v. 1.3.2018 – 12 K 15284/15, EFG 2018, 1544, mit Anm. Neu, EFG 2018, 1547, Rev., Az. BFH VIII R 12/18). Zu den nachträglichen Einkünften gehören auch die Einnahmen aus einer im Rahmen des Kaufvertrags vereinbarten Beteiligung an künftigen Honoraren, wenn die Zahlungen den Wert des übertragenen Kapitalkontos übersteigen oder lediglich der nicht bilanzierte Mandantenstamm übertragen wird (BFH v. 12.6.1968 – IV 254/62, BStBl. II 1968, 653; BFH v. 30.1.1974 – IV R 80/70, BStBl. II 1974, 452; s. Anm. 118 und 380).

Einstweilen frei.

371–373

c) Verweisung auf § 16 Abs. 2 Satz 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

aa) Ermittlung des Veräußerungsgewinns durch Bestandsvergleich

374

Mit der Verweisung auf § 16 Abs. 2 Satz 2 ist auch für die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit vorgeschrieben, dass der Veräußerungsgewinn nach § 4 Abs. 1 zu ermitteln ist. Da Freiberufler in der Mehrzahl der Fälle ihren laufenden Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermitteln, ist bei einer Betriebsveräußerung (und -aufgabe) ein Übergang zum Bestandsvergleich erforderlich.

BFH v. 10.7.1973 – VIII R 34/71, BStBl. II 1973, 786; BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239; BFH v. 16.3.1989 – IV R 153/86, BStBl. II 1989, 557; BFH v. 13.10.1989 – III R 30-31/85, BStBl. II 1990, 287; BFH v. 23.8.1991 – IV B 69/90, BFH/NV 1992, 512; BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242. Zu Einzelheiten s. § 16 Anm. 337.

Bei einer Mitunternehmerschaft mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, die erst durch Einbringung einer Einzelpraxis gegen Zuzahlung entstanden ist, ist die Zuzahlung indessen in einer Ergänzungsrechnung für den zuzahlenden Gesellschafter zu erfassen (BFH v. 24.6.2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993, mit Anm. Kanzler, FR 2010, 28, Wischmann, EStB 2009, 376).

Im Falle der Realteilung einer – ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelnden – (freiberuflichen) Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich besteht keine Verpflichtung zur Erstellung einer Realteilungsbilanz nebst Übergangsgewinnermittlung, wenn die Buchwerte fortgeführt werden und die Mitunternehmer unter Aufrechterhaltung der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung ihre berufliche Tätigkeit in Einzelpraxen weiterbetreiben (BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242 mit zust. Anm. Kanzler, FR 2013, 1083; s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 69).

375 **bb) Zeitpunkt der Gewinnrealisierung**

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Realisierung eines Gewinns aus der Veräußerung eines Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils, auch im Fall der Vereinbarung von Kaufpreiskonten, ist allein der Veräußerungszeitpunkt; auf die Fälligkeit oder den Zufluss des Veräußerungsentgelts kommt es nicht an (BFH v. 29.3.2007 – XI B 56/07, BFH/NV 2007, 1306; FG Köln v. 14.8.2008 – 15 K 3288/06, EFG 2008, 1788, rkr.). Dies gilt auch, wenn der Veräußerer über den vereinbarten Kaufpreis in der Weise verfügt, dass er im Veräußerungsjahr den Abschluss einer Rentenversicherung durch den Erwerber durch Einzahlung eines Einmalbetrags in Höhe des Kaufpreisanspruchs zugunsten des Veräußerers zustimmt, die zu monatlichen Rentenzahlungen und im Todesfall des Veräußerers zur Beitragsrückgewähr an dessen Rechtsnachfolger führt (FG Köln v. 22.10.2012 – 7 K 2576/08, EFG 2013, 616, rkr., mit Anm. *Levedag*, EFG 2013, 618). Die Klausel „mit Wirkung vom 1.1. des Jahres 02“ und tatsächliche Übergabe zu Beginn des Jahres 02 lässt den Veräußerungsgewinn erst im Jahr 02, nicht schon im Jahr 01 entstehen.

BFH v. 23.1.1992 – IV R 88/90, BStBl. II 1992, 524, mit Anm. HFR 1992, 404; BFH v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 228; s. aber FG Berlin v. 23.3.1987 – VIII 491/85, EFG 1987, 505, rkr.: Maßgeblich ist der Wille der Beteiligten; Übergabe des Betriebs am 31.12.01 oder 1.1.02 demgegenüber nachrangig. Bei der Veräußerung eines Gesellschaftsanteils „mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.2012“ ist dagegen der Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 grds., sofern die Übertragung nicht tatsächlich später vollzogen wurde, am 31.12. des Jahres 2012 realisiert (FG Nürnberg v. 4.4.2018 – 4 K 1453/16, EFG 2018, 281, rkr., unter Bezugnahme auf BFH v. 11.10.2012 – IV R 3/09, BStBl. II 2013, 176, mit Anm. *Hüttner*, EFG 2018, 1038. *Weiss*, DStRK 2018, 281.

Zu einer Zuflussbesteuerung kann es nur kommen, wenn dies vom Stpl. ausdrücklich gewählt wird (BFH v. 17.7.2013 – X R 40/10, BStBl. II 2013, 883; BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37). Dieses Wahlrecht beruht auf einer teleologischen Reduktion des grds. zwingenden Anwendungsbereichs der §§ 16, 34 in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung (FG Berlin-Brandenburg v. 1.3.2018 – 12 K 15284/15, EFG 2018, 1544, Rev., Az. BFH VIII R 12/18). Zu weiteren Einzelheiten s. § 16 Anm. 302 ff.

376 **cc) Zurechnung des Veräußerungsgewinns**

Steht einem Gesellschafter bei seinem Ausscheiden aus der GbR ein Abfindungsanspruch zu und vollzieht sich das Ausscheiden durch seinen Tod, so ist der durch diesen Vorgang entstehende Veräußerungsgewinn noch dem Erblasser zuzurechnen.

BFH v. 15.4.1993 – IV R 66/92, BStBl. II 1994, 227, mit Anm. HFR 1993, 647; BFH v. 13.11.1997 – IV R 18/97, BStBl. II 1998, 290, auch wenn sich die mit dem verbleibenden Gesellschafter vereinbarte Übernahme aller Vermögensgegenstände ausschließlich auf offene Forderungen der Sozietät bezieht.

Dagegen ist in einer PersGes. bei einem Gesellschafterwechsel ein durch einen gerichtlichen Vergleich entstandener Sanierungsgewinn den Neugesellschaftern zuzurechnen, wenn der Teilverzicht der Gläubiger darauf beruht, dass die Neugesellschafter bei gleichzeitigem Ausscheiden der Altgesellschafter der Gesell-

schaft neue Mittel zur Erfüllung der Vergleichsquote zuführen (BFH v. 23.9.1993 – IV R 103/90, BFH/NV 1994, 468).

Zurechnung bei Treuhandverhältnissen: Vermittelt der an einer PersGes. zivilrechtl. allein beteiligte Treuhänder dem Treugeber als mittelbarem Mitunternehmer dessen Mitunternehmerstellung, kann er daneben selbst Mitunternehmer sein; veräußert er den treuhänderisch gehaltenen Mitunternehmeranteil, erzielt unmittelbar der Treugeber den Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils. Dieser Veräußerungsgewinn wird im Rahmen eines zweistufigen gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahrens auf der ersten Stufe dem Treuhänder zugerechnet. In der Feststellung auf der zweiten Stufe ist dieser Veräußerungsgewinn für den Treugeber als laufender Gewinn oder Anteilsveräußerungsgewinn festzustellen und über die Anwendung einer Tarifbegünstigung zu entscheiden (BFH v. 19.11.2016 – VIII B 75/14, BFH/NV 2016, 551, mwN).

dd) Veräußerungsgewinn bei Einbringung

377

Die Einbringung einer freiberuflichen Praxis in eine Sozietät führt nicht zwangsläufig zur Aufdeckung stiller Reserven; zurückbehaltene Forderungen können weiter nach § 4 Abs. 3 versteuert werden (DStPr. EStG § 4 Übersch. Nr. 11). Ob beim Einbringen einer freiberuflichen Praxis in eine GbR zwingend ein fiktiver Übergang von der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich anzunehmen ist (s. Anm. 374), hängt vom Verhalten der Beteiligten ab: Bei Buchwertfortführung kein fiktiver Übergang, wohl aber, wenn Teilwerte angesetzt werden und damit ein Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 3 anfällt (zu den Einzelheiten s. Anm. 311 und § 16 Anm. 105).

ee) Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden aus einer Sozietät

378

Der Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden eines Anwalts aus einer Sozietät (mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1) gegen Abfindung ist nach § 4 Abs. 1 zu ermitteln (BFH v. 15.5.1986 – IV R 146/84, BFH/NV 1988, 84).

Veräußerungsentgelt für die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils gem. § 16 Abs. 2 ist auch eine der Höhe nach feststehende Kaufpreisforderung, die der Neugesellschafter während des Bestehens der Gesellschaft durch Verzicht auf Teile des ihm nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zustehenden Gewinns zugunsten des Altgesellschafters oder bei vorzeitiger Beendigung der Gesellschaft im Rahmen einer Ratenzahlungsverpflichtung zu erfüllen hat. Veräußerungsentgelt für die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils gem. § 16 Abs. 2 ist auch eine der Höhe nach feststehende Kaufpreisforderung, die der Neugesellschafter während des Bestehens der Gesellschaft durch Verzicht auf Teile des ihm nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zustehenden Gewinns zugunsten des Altgesellschafters oder bei vorzeitiger Beendigung der Gesellschaft im Rahmen einer Ratenzahlungsverpflichtung zu erfüllen hat (BFH v. 27.10.2015 – VIII R 47/12, BStBl. II 2016, 600, mit Anm. *Formel*, EStB 2016, 126; *Korn*, BeSt. 2016, 18; *Richter/John*, FR 2016, 606; *Pfützenreuter*, jurisPR-SteuerR 15/2016 Anm. 1; *Werth*, BFH/PR 2016, 133; *Crezelius*, JbFStR 2017/18, 578).

Zum Ausscheiden von Sozien aus freiberuflicher Sozietät bei Überschussrechnung, wenn Ausgetreter für seine Sozietätstätigkeit noch einen Anteil am Überschuss des Folgejahres erhält, s. *Felix*, FR 1974, 607.

Werden nach dem Ausscheiden eines Gesellschafters einer PersGes. durch eine Betriebsprüfung Mehrgewinne festgestellt, sind sie grds. allen Gesellschaftern nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, es sei denn, bei Einnahmenüberschussrechnung vereinnahmt ein Gesellschafter ausstehende Vermögenswerte am noch nicht realisierten Gesellschaftsvermögen vorbei, ohne dass insoweit durchsetzbare Erstattungsansprüche der Gesellschaft oder der anderen Mitunternehmer bestehen (FG Düss. v. 26.4.2018 – 11 K 789/14 F, EFG 2018, 1176, mit Anm. *Dickhöfer*, EFG 2018, 1178, Rev., Az. BFH VIII R 21/18; aA – Erfassung als SonderBE bei feststehender Nichtrealisierbarkeit eines etwaigen Ausgleichsanspruchs – FG Ba.-Württ. v. 28.4.2015 – 8 K 1961/14, Rev. VIII R 47/15 in den Registern gelöscht).

Die entsprechende anteilige Zurechnung erhöht aber nicht zwangsläufig das Kapitalkonto eines Gesellschafters im Zeitpunkt des Ausscheidens. Er erleidet daher nicht notwendigerweise einen Veräußerungsverlust, wenn die Abfindung hinter dem ihm zugerechneten Anteil des Mehrgewinns zurückbleibt (BFH v. 9.6.2004 – IV B 167/03, BFH/NV 2004, 1526).

379 ff) Gewinn bei Veräußerung gegen Leibrente

Wahlrecht zwischen begünstigter Sofortversteuerung und Versteuerung bei Zufluss: Bei Veräußerung einer freiberuflichen Praxis gegen eine Leibrente, auch mit einer Höchstlaufzeit von zehn Jahren, kann der Veräußerer statt einer sofortigen Versteuerung des Kapitalwerts der Rente als Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 iVm. § 34 Abs. 1 und 2 eine Versteuerung der laufenden Zahlungen aus selbständiger Arbeit iSd. § 24 Nr. 2 iVm. § 18 Abs. 1 wählen, wenn diese wagnisbehaftet sind oder überwiegend Versorgungszwecken dienen (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532; BFH v. 29.3.2007 – XI B 56/06, BFH/NV 2007, 1306; BFH v. 20.7.2010 – IX R 45/09, BStBl. II 2010, 969; BFH v. 11.8.2011 – VIII B 34/11, BFH/NV 2011, 2039; s. dazu § 16 Anm. 306).

Behandelt der Veräußerer die Rentenzahlungen als laufende (nachträgliche) betriebliche Einkünfte, so kommt der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 nicht in Betracht (s. § 16 Anm. 306 „Besteuerungsgrundsätze“ und § 16 Anm. 516).

Werden bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nicht der Versorgung dienende, unter zehnjährige Kaufpreisraten vereinbart, so erfolgt grds. die zwingend gesetzlich angeordnete Sofortversteuerung nach §§ 16, 34, da ein sachlicher Rechtfertigungsgrund zur wahlweisen Zuflussbesteuerung nicht vorliegt (FG Köln v. 14.8.2008 – 15 K 3288/06, EFG 2008, 1788, rkr.).

Als Veräußerungsgewinn ist der Kapitalwert der Rente zzgl. der Buchwerte des übernommenen Teilbetriebs (Veräußerungspreis) abzgl. etwaiger Veräußerungskosten und des Werts des Kapitalkontos anzusetzen. Der Ansatz der Veräußerungsrente im Rahmen dieser Gewinnermittlung hängt nicht davon ab, ob für sie ein Wahlrecht auf Sofort- oder Zuflussbesteuerung besteht und wie dieses ausgeübt wurde (BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37).

Wahlrecht unabhängig von Einkunftsart des Erwerbers: Das Wahlrecht besteht unabhängig davon, ob die freiberufliche Praxis an einen Erwerber mit

oder ohne erforderliche Qualifikation veräußert wird (Hess. FG v. 24.8.1960 – I 1237/58, DStZ/B 1960, 495, rkr.), denn die Qualifizierung der Einkünfte kann sich allein nach der Rechtsnatur der Tätigkeit im Zeitpunkt der Veräußerung bestimmen. Auch wenn die Einkünfte des Praxiserwerbers gewerblicher Natur sind oder werden, bleiben die Zahlungen aufgrund der Veräußerungsrente doch nachträgliche Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit iSd. § 24 Nr. 2.

BFH v. 30.1.1974 – IV R 80/70, BStBl. II 1974, 452; BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829; BFH v. 20.12.1988 – VIII R 110/82, BFH/NV 1989, 630; BFH v. 21.12.1988 – III B 15/88, BStBl. II 1989, 409. Zur Behandlung des Gewinns aus der Auflösung einer Rückstellung für eine Rentenverpflichtung als laufender Gewinn s. BFH v. 15.11.1979 – IV R 49/76, BStBl. II 1980, 150, und Anm. 370; zum Verkauf gegen Rente und Rückdeckung durch Versicherung gegen Einmalbetrag s. *Wegner*, GStB 2001, 167.

gg) Gewinnermittlung bei Veräußerung im Wege vorweggenommener Erbfolge 380

Auch bei teilentgeltlicher Praxisübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ist der Veräußerungsgewinn gem. § 16 Abs. 2 zu ermitteln (BFH v. 16.12.1992 – XI R 34/92, BStBl. II 1993, 436). Eine Aufspaltung der teilentgeltlichen Praxisübertragung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil wird, anders als im Bereich des PV, abgelehnt. Die Übertragung ist einheitlich durch Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses und des Buchwerts zu beurteilen, ohne dass es darauf ankommt, ob der (rechnerisch im Kapitalkonto erfasste) Buchwert positiv oder negativ ist.

BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811; BFH v. 11.3.1992 – XI R 6/91, BFH/NV 1992, 593; BFH v. 16.12.1992 – XI R 34/92, BStBl. II 1993, 436; *Reiss* in KSM, § 16 Rz. B 146 (7/1991); *Mundt*, DStR 1991, 698; *Halbig*, Inf. 1991, 529; *Obermeier*, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, 1993, Rz. 581; *aA Pape*, Inf. 1991, 221; vgl. auch *T. Günther*, StBp. 2018, 56.

d) Verweisung auf § 16 Abs. 2 Satz 3: Gesetzliche Fiktion eines laufenden Gewinns 381

Die in Abs. 3 Satz 2 enthaltene Verweisung erfasst auch die gesetzliche Fiktion in § 16 Abs. 2 Satz 3, wonach ein Veräußerungsgewinn als laufender Gewinn gilt, soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind.

Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung: Durch StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50) wurde § 16 Abs. 2 Satz 3 eingefügt. Die Regelung soll sicherstellen, dass die StBegünstigung des Veräußerungsgewinns (Freibetrag nach § 16 Abs. 4 und Tarifvorteil nach § 34) dem Stpfl. nur zugutekommt, wenn er an einen Dritten veräußert (s. *Sagasser/Schüppen*, DStR 1994, 265; *Schulze zur Wiesche*, DB 1994, 344).

Nach altem Recht wurde er auch begünstigt, wenn bei Einbringung seines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes. eingebrachtes BV mit dem Teilwert angesetzt wurde (§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Diese Möglichkeit wurde früher – wegen begünstigter Versteuerung des Veräußerungsgewinns und wegen des erhöhten Abschreibungsvolumens – in der Form sog. Aufstockungsmodelle genutzt, indem die Veräußerung oder Einbringung

zugunsten einer PersGes. erfolgte, an der Veräußerer bzw. Einbringender selbst beteiligt waren (s. § 16 Anm. 355).

Entsprechende Anwendung der Fiktion bei Einkünften aus selbständiger Arbeit: Veräußert der Freiberufler einen Teilbetrieb seiner Einzelpraxis (zB eine von zwei in unterschiedlichen Orten betriebenen Steuerberatungspraxen) an eine PersGes., an der er selbst beteiligt ist, so gilt der Gewinn nach Maßgabe des § 16 Abs. 2 Satz 3 nicht als Veräußerungs-, sondern als laufender Gewinn, „soweit“ der Freiberufler an der Gesellschaft beteiligt ist. Diese „Soweit“-Regelung, die auf Empfehlung des FinAussch. in die Vorschrift aufgenommen wurde (vgl. BTDrucks. 12/6078, 13), stellt sicher, dass der Gewinn nur im Umfang der Beteiligung des Freiberuflers an der PersGes. als laufender Gewinn behandelt wird (vgl. *Sagasser/Schüppen*, DStR 1994, 265).

Beispiel:

Veräußerungspreis für den Teilbetrieb	100 000 €
davon bei 40 %-Beteiligung an erwerbender PersGes. laufender Gewinn	40 000 €
(stbegünstigter) Veräußerungsgewinn	60 000 €

382–385 Einstweilen frei.

3. Verweisung auf § 16 Abs. 3: Gewinn aus Praxisaufgabe

Schrifttum: *Ehlers*, Vermeidung der Realisierung stiller Reserven bei Betriebsbeendigung, DStZ 1987, 557; *Pelka*, Strategien gegen die Zwangsrealisierung von stillen Reserven, FR 1987, 321; *Schoor*, Die Unternehmensnachfolge in steuerlicher Sicht, StWa. 1987, 117; *Streck*, Gestaltungen zur Vermeidung der Betriebsaufgabe, FR 1988, 57; *Mittmann*, Einkommensteuerbegünstigte Aufgabe einzel- oder mitunternehmerischer Einkunftsquellen, DStZ 1989, 473; *Holzappel* ua., Die Beendigung des Unternehmens, JbFStR 1990/91, 275; *Strunz*, Steuerliche Vergünstigung bei Veräußerung oder Aufgabe einer Arztpraxis, Medizinrecht 1990, 325; *App*, Steuerfolgen der Veräußerung oder Aufgabe einer Steuerberaterpraxis, StB 1992, 132; *Aretz/Bühler*, Veräußerungsgewinn, Aufgabegewinn und nachträgliche Betriebsausgaben, BB 1993, 1335; *Wollny*, Unternehmens- und Praxisübertragungen, Herne/Berlin, 3. Aufl. 1994; *Schoor*, Praxisveräußerung eines Freiberuflers, DStZ 1995, 132; *Glanegger*, Einkommensteuerrechtliche Funktionen der Betriebsaufgabe, DStR 1998, 1329; *Pohl*, Freiberufliche Praxisveräußerung und -aufgabe, Ein- und Austritt von Gesellschaftern, JbFStR 2002/03, 511; *Schoor*, Kauf und Verkauf von Freiberuflerpraxen: Rechtsprechungsentwicklungen und Gestaltungsmöglichkeiten, StuB 2005, 958; *Schoor*, Praxisveräußerung oder Praxisaufgabe – Probleme und Gestaltungsmöglichkeiten, NWB 2010, 54.

386 a) Bedeutung der Verweisung

Abs. 3 Satz 2 verweist ua. auch auf § 16 Abs. 3. Die Bedeutung der Verweisung liegt in der Gleichstellung von Veräußerung und Aufgabe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Im Einzelnen wird auf § 16 Abs. 3 Sätze 1–5 verwiesen, die folgende Regelungen enthalten:

Nach § 16 Abs. 3 Satz 1 gilt die Aufgabe eines Betriebs oder eines Teilbetriebs als Veräußerung iSd. § 16 Abs. 1. Über die Bedeutung der Fiktion s. § 16 Anm. 400. Damit wird zugleich auf § 16 Abs. 2 Satz 2 verwiesen, wonach der Wert des BV oder des Anteils für den Zeitpunkt der Veräußerung durch Bestandsvergleich zu ermitteln ist. Auch bei der Betriebs- oder Praxisaufgabe ist

daher ein Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum BV-Vergleich erforderlich (s. Anm. 393).

Zum Begriff der Betriebsaufgabe s. Anm. 387 und zu den Besonderheiten bei der Aufgabe einer freiberuflichen Praxis s. Anm. 388.

Nach § 16 Abs. 3 Satz 2 gilt der im Zuge der Betriebsaufgabe entstehende Gewinn aus der Veräußerung eines EinzelWG als laufender Gewinn, soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind (s. Anm. 381 und 392 zu der entsprechenden Regelung in § 16 Abs. 2 Satz 3).

In § 16 Abs. 3 Sätze 3 bis 5 sind Regelungen zur Ermittlung des Gewinns aus der Betriebsaufgabe (s. Anm. 392) für den Fall der

- Veräußerung von EinzelWG (Satz 3),
- Entnahme von EinzelWG (Satz 4) und
- Behandlung des Aufgabegewinns bei mehreren Beteiligten (Satz 5) getroffen.

b) Verweisung auf § 16 Abs. 3 Satz 1: Begriff der Aufgabe

aa) Begriff der Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 Satz 1

387

Nach stRspr. liegt eine Betriebsaufgabe vor, wenn der Stpfl. aufgrund eines Entschlusses den Betrieb endgültig einstellt, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang (innerhalb kurzer Zeit) entweder insgesamt klar und eindeutig, äußerlich erkennbar in das PV überführt oder „anderen betriebsfremden Zwecken“ zuführt oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das PV überführt und dadurch der Betrieb „als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens“ aufhört zu bestehen; zu Einzelheiten s. § 16 Anm. 415 ff. Sind diese objektiven Voraussetzungen erfüllt, liegt eine Betriebsaufgabe selbst dann vor, wenn eine ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung fehlt (vgl. BFH v. 15.11.2006 – XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436, mwN; BFH v. 7.4.2009 – III N 54/07, BFH/NV 2009, 1620; FG Saarl. v. 25.11.2009 – 1 K 2231/05, nv., rkr.).

Aufgabeanlass und Wiederaufnahme der Tätigkeit unbeachtlich: Unerheblich ist dabei, ob der Betrieb freiwillig oder zwangsweise (zB aufgrund eines Berufsverbots) eingestellt wird (BFH v. 3.7.1991 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 802). Das Gebot endgültiger Aufgabe des Betriebs bedeutet danach nur, dass das als Betrieb oder Teilbetrieb veräußerte BV vom Zeitpunkt der Veräußerung an aufhört, der betrieblichen Tätigkeit des Stpfl. zu dienen, und die damit verbundene bisherige Tätigkeit des Stpfl. beendet wird (BFH v. 24.7.1986 – IV R 137/84, BStBl. II 1986, 808; BFH v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973; BFH v. 7.4.2009 – III N 54/07, BFH/NV 2009, 1620); eine spätere erneute Aufnahme freiberuflicher Tätigkeit ist dadurch nicht ausgeschlossen (s. dazu Anm. 324).

Abgrenzung zwischen begünstigter Aufgabe und nicht begünstigter Abwicklung des Betriebs: Der für die Annahme einer Betriebsaufgabe maßgebliche (kurze) Zeitraum beträgt idR allenfalls zwei aufeinander folgende VZ. Wird dieser Zeitraum überschritten, so ist von einer nicht begünstigten Betriebsabwicklung auszugehen (s. § 16 Anm. 431 ff.).

BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710, mit Anm. *Ley*, KFR F. 3 EStG § 16, 301; BFH v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BStBl. II 2001, 798, zur Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen innerhalb eines 36 Monate überschreitenden Zeitraums; ebenso *Kauffmann* in *Frotscher/Geurts*, § 16 Rz. 39 (11/2013). Einem Freiberufler ist für die Aufgabe seiner Praxis ein Zeitraum bis zu sechs Monaten zuzugestehen, wenn nicht ein längerer Zeitraum durch besondere Verhältnisse gerechtfertigt ist (BFH v. 25.11.1993 – IV R 19/92, BFH/NV 1994, 540). Zur Abgrenzung der Betriebsaufgabe von der Betriebsverlegung s. Anm. 388.

Danach beginnt die Betriebsaufgabe nicht schon mit dem inneren Entschluss des Stpfl., den Betrieb demnächst aufzugeben, oder der Bekanntgabe eines solchen Entschlusses. Erforderlich ist vielmehr der objektive Beginn der Betriebsauflösung zB durch Einstellung derwerbenden Tätigkeit oder die Veräußerung bestimmter, für die Fortführung des Betriebs unerlässlicher WG des BV (BFH v. 5.7.1984 – IV R 36/81, BStBl. II 1984, 711).

Teilbetriebsaufgabe: Auch der Gewinn aus der Aufgabe eines Teils der selbständigen Arbeit, besonders einer Teilpraxis, ist wie der Gewinn aus der Veräußerung eines solchen selbständigen Vermögensteils nach § 18 Abs. 3 Satz 1 Alt. 2 iVm. § 16 Abs. 4 stbar und nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 stbegünstigt.

BFH v. 20.8.1964 – IV 40/62 U, BStBl. III 1964, 504; BFH v. 24.6.1982 – IV R 151/79, BStBl. II 1982, 751; BFH v. 15.9.1988 – IV R 75/87, BStBl. II 1991, 624; BFH v. 29.10.1992 – IV R 16/91, BStBl. II 1993, 182, mwN; dazu Anm. *Plewka*, KFR F. 3 EStG § 18, 135; s. auch Anm. 342 und § 16 Anm. 140.

Zwar enthält die verwiesene Regelung in § 16 Abs. 3 Satz 1 keinen Hinweis auf die Teilbetriebsaufgabe; uE ergibt sich dies jedoch entweder aus der Weiterverweisung auf § 16 Abs. 1 Nr. 1 oder unmittelbar daraus, dass die Verweisung in § 18 Abs. 3 Satz 2 (ua. auf § 16 Abs. 3) nach Satz 1 ausdrücklich auch für den selbständigen Teil des Vermögens gilt.

Erforderlich ist, dass der Stpfl. eine von mehreren selbständigen Tätigkeiten mit verschiedenen Kundenkreisen durch Aufgabe beendet (s. OFD Düss., Köln und Münster, DB 1968, 1734, mit Hinweis auf BFH v. 10.10.1963 – IV 198/62 S, BStBl. III 1964, 120; s. zu den Einzelheiten auch Anm. 340 ff.).

Wahlrecht auf Betriebsaufgabe: Als tatsächlicher Vorgang ist die Aufgabe des Betriebs oder einer Praxis nicht von einer Erklärung des Stpfl. abhängig. Sie liegt vor, wenn aufgrund eines entsprechenden Entschlusses des Stpfl. die in seinem Betrieb entfaltete betriebliche Tätigkeit endgültig eingestellt wird, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang, dh. innerhalb kurzer Zeit entweder insgesamt klar und eindeutig, äußerlich erkennbar in das PV überführt bzw. anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das PV überführt werden und dadurch der Betrieb aufhört, als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen. Unter diesen Voraussetzungen ist sogar eine ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung nicht mehr erforderlich (vgl. BFH v. 15.11.2006 – XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436, mwN).

In einigen Fällen hat die Rspr. dem Stpfl. jedoch ein Wahlrecht zur Versteuerung stiller Reserven eingeräumt, das nur durch Erklärung gegenüber dem FA ausgeübt werden kann. Dies gilt für die Betriebsverpachtung (s. Anm. 393), den

Übergang zur Liebhaberei (s. § 2 Anm. 430) und die Realteilung bei PersGes. (s. Anm. 394).

Betriebsaufgabe durch Entstrickung: Nach BFH (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFH/NV 2010, 346) fehlt es für die Annahme eines Realisationstatbestands bei Verlegung eines Betriebs ins Ausland sowohl an einer gesetzlichen Grundlage als auch an einem Bedürfnis.

Ebenso *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193 (198 ff.); *Buciek* in *Flick/Wassermeyer/Kempermann*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz, Art. 7 Rz. 156 (7/2003); *Ditz* in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rz. 4.89 und *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rz. 5.15; *Hörger/Rapp* in *LBP*, § 16 Rz. 70a (5/2012); *Pohl* in *Lüdicke*, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung, 2002, 33, 46 ff.; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 279 ff. Der Stpfl. bleibt nämlich für den Besteuerungstatbestand nach § 18 Abs. 3 nicht nur bei fortdauerndem Wohnsitz im Inland (vgl. zB Art. 13 Abs. 2 oder Art. 14 Abs. 1 iVm. Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 DBA-Belgien), sondern auch Wohnsitzverlegung in den ausländ. Staat gem. § 1 Abs. 4 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 3 beschränkt stpfl., weil es sich um Einkünfte aus im Inland ausgeübter selbständiger Arbeit handelt (vgl. BFH v. 12.10.1978 – I R 69/75, BStBl. II 1979, 64; BFH v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377; *Wied* in *Blümich*, § 49 Rz. 144 [5/2015]; BMF v. 27.9.1982 – IV C 6 - S 2293 - 31/82, BStBl. I 1982, 771; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076). Zu weiteren Einzelheiten s. § 16 Anm. 437 ff.

Als Sonderfall der Entstrickung führt die Auflösung einer Betriebsaufspaltung infolge Veräußerung der Anteile des Besitzunternehmens an der Betriebsgesellschaft zur Betriebsaufgabe und zur Versteuerung der stillen Reserven (BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474; BFH v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23, mit krit. Anm. *Kanzler*, FR 1994, 21, sowie mit Anm. *Gosch*, StBp. 1994, 22.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung bei rein freiberuflicher Tätigkeit nicht vorliegen kann, da die Besitzgesellschaft schon aufgrund der Betriebsaufspaltung und der damit gegebenen Beteiligung eines nicht qualifizierten „Nur-Besitzgesellschafters“ die Voraussetzungen freiberuflicher Tätigkeit nicht erfüllen kann (BFH v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830; BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173, mit Anm. *Kempermann*, FR 2006, 279; *Weber*, FR 2006, 23; *Wendt*, BFH/PR 2006, 64). Zur Betriebsaufspaltung bei freiberuflicher Tätigkeit s. auch Anm. 5.

Keine Betriebsaufgabe bedeutet die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer PersGes. (BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594), der Strukturwandel (s. Anm. 388), die Verpachtung des Betriebs (s. Anm. 393) oder der Tod des Freiberuflers (s. Anm. 388).

bb) Besonderheiten der Aufgabe selbständiger Berufstätigkeit

388

Die Personenbezogenheit freiberuflicher Tätigkeit führt auch bei der Betriebsaufgabe zu einigen Besonderheiten. So muss vor allem die Berufstätigkeit aufgegeben werden. Zum Erfordernis der Beendigung der Tätigkeit s. auch Anm. 321 ff.

Aufgabe der Berufstätigkeit: Aufgegeben wird die Berufstätigkeit, wenn der Beruf nicht mehr ausgeübt wird. So gibt ein Belegarzt seine Tätigkeit durch Einstellung der ärztlichen Praxis auf. Dabei entscheidet der Stpfl. selbst, ob restliches BV fortgeführt oder ins PV überführt wird; dies gilt auch für die Auflösung von Rückstellungen. Der Auflösungsgewinn ist nach § 34 begünstigt (FG Rhld.-Pf. v. 1.6.1987 – 5 K 120/86, EFG 1987, 558, rkr.).

Abgrenzung der Praxisaufgabe von der Praxisverlegung: In der Aufgabe einer freiberuflichen Praxis und Neueröffnung an einem anderen Ort ist eine Betriebsaufgabe der alten Praxis gegeben, wenn das insoweit vorhandene Vermögen veräußert wird. Bei Mitnahme wesentlicher Einrichtungsgegenstände in die neue Praxis kann das Vorliegen einer Praxisaufgabe zweifelhaft werden.

Vgl. BFH v. 10.6.1999 – IV R 11/99, BFH/NV 1999, 1594; BFH v. 7.11.2006 – XI B 177/05, BFH/NV 2007, 431; FG Ba.-Württ. v. 20.12.1966 – I 614/66, EFG 1967, 285, rkr.: Praxiseinrichtung eines Allgemeinmediziners idR gegenüber Patientenstamm unwesentlich; dies gilt nach FG Düss. v. 6.3.1985 – VIII/XV 362/79 E, EFG 1985, 449, rkr., betr. die Neugründung einer Zahnarztpraxis an einem anderen Ort unter Mitnahme der Einrichtung, auch für Fachärzte; zu weiteren Einzelheiten s. § 16 Anm. 416 „Betriebsverlegung“.

Strukturwandel des freiberuflichen Betriebs: Keine Betriebsaufgabe ist die Änderung einer freiberuflichen Praxis in einen Gewerbebetrieb (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/9, BStBl. II 1993, 36; s. § 16 Anm. 427). Der Strukturwandel durch Fortführung einer freiberuflichen Praxis durch nicht als Berufsangehörige qualifizierte Erben des verstorbenen Praxisinhabers (ggf. unter Beauftragung eines qualifizierten Fremdverwalters), die Verpachtung (BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922) oder die Umqualifizierung zum Liebhabereibetrieb (sog. Beurteilungswandel: s. § 16 Anm. 427 und § 2 Anm. 430 ff.) führt nicht zu einer Zwangsbetriebsaufgabe. Folglich bleiben die dem Betrieb dienenden WG sog. eingefrorenes BV die bis zum Struktur- oder Beurteilungswandel angewachsenen stillen Reserven werden bei späterer entgeltlicher Veräußerung oder schenkweiser Einzelübertragung realisiert.

BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36; BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BFHE 174, 503; glA *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 7 V 3; *Knobbe-Keuk*, DStR 1985, 494; *Dötsch*, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 98; aA *Schroeder/Fuchs*, StBp. 1990, 261.

Es kann aber ein Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 nach § 4 Abs. 1 oder § 5 mit Erfassung aller bisher noch nicht berücksichtigten Betriebsvorgänge beim ersten Bestandsvergleich erforderlich werden (glA *Uelner*, StbKongrRep. 1977, 107).

Keine Betriebsaufgabe bei Tod des Berufsangehörigen: Wird eine Betriebsaufgabe nicht erklärt, so ist die Verpachtung einer Freiberuflerpraxis nach dem Tod des Praxisinhabers keine Betriebsaufgabe, auch nicht im Hinblick auf die (noch) fehlende Qualifikation des verpachtenden Erben oder Vermächtnisnehmers. Der Tod beendet nicht den Bestand der Praxis als Gegenstand im Rechtsinn.

BFH v. 7.10.1965 – IV 346/61 U, BStBl. III 1965, 666; BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78, BStBl. II 1981, 665; BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/9, BStBl. II 1993, 36; BFH v. 15.11.2006 – XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436; BFH v. 2.3.2011 – II R 509, BFH/NV 2011,

1147; Hess. FG v. 13.9.1989 – 10 K 269-270/86, EFG 1990, 308, rkr.; FG Düss. v. 26.9.2013 – 13 K 472/12 E, EFG 2014, 266, rkr., mit Anm. *Halaczinsky*, ErbStB 2014, 63; *Bordewin*, DStZ 1980, 459; *Stuhrmann* in KSM, § 18 Rz. D 35 (9/2015); aA FG Berlin v. 22.9.1986 – VIII 152/85, EFG 1987, 244, rkr., betr. Tod eines Schriftstellers; Schl.-Holst. FG v. 7.8.1991 – IV 1053/87, EFG 1993, 329, rkr., betr. Tod eines bildenden Künstlers; *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 55 ff.

Infolgedessen ist auch der Gewinn aus der Veräußerung des BV eines freiberuflich tätig gewesenen Erblassers durch nichtqualifizierte Erben nach § 16 Abs. 3 stbegrünstigter Aufgabegewinn. Dies gilt auch für die Vereinbarung einer Leibrente als Kaufpreis. Insoweit hat der Erbe ein Wahlrecht zwischen der sofortigen Versteuerung des Veräußerungsgewinns (auf der Basis des Barwerts der Leibrente) und einer Besteuerung der einzelnen Rentenzahlungen als nachträgliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit (BFH v. 30.1.1974 – IV R 80/70, BStBl. II 1974, 452; s. dazu auch *Streck*, StRK-Anm. EStG § 18 R. 458, und Anm. 379). Führt der Erbe den Betrieb ohne eigene berufliche Qualifikation durch Beauftragung eines qualifizierten Dritten (auf Rechnung des Erben) fort, liegt keine Betriebsaufgabe, sondern die Fortsetzung des Betriebs in der geänderten Form eines Gewerbebetriebs vor (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168).

Besonderheiten beim Tod eines Notars: Insoweit kommt eine Fortsetzung des Betriebs durch andere Personen als den Amtsinhaber schon aus Rechtsgründen nicht in Betracht. Notare haben ein öffentliches Amt inne, das idR durch Tod oder Entlassung auf eigenen Antrag erlischt (§ 47 BNotO) und an den Nachfolger allein im Wege der Bestellung durch die Landesjustizverwaltung unter Zuweisung eines bestimmten Amtssitzes erneut verliehen wird. Danach können der Notar und seine Erben über den Praxiswert nicht verfügen; im Hinblick auf das Interesse der Nachfolger, das Notariat gerade in den Räumen des früheren Amtsinhabers zu betreiben, wird gleichwohl die Veräußerung der Büroeinrichtung und des sonstigen BV als Betriebsaufgabe angesehen (*Wacker in Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 260). Nach FG Köln (FG Köln v. 16.3.1981 – II (XIV) 203/77 E, EFG 1982, 346, rkr.) beginnt bei Aufgabe eines Notariats die „kurze Frist“, in der die Veräußerung abgeschlossen sein muss, erst mit der Bestellung des neuen Notars.

Entsprechendes gilt auch für Träger anderer öffentlicher Ämter, wenn sie aus dem Amt entlassen werden. Die Entlassung führt zur Betriebsaufgabe (vgl. Nds. FG v. 5.7.2006 – 2 K 592/04, EFG 2006, 1894, rkr., zu Lotsen, die nach Erlöschen der Bestallung kraft Gesetzes nicht weiter als Seelotse tätig sein dürfen).

Einstweilen frei.

389

cc) Sonderfall der Betriebs- oder Praxisaufgabe bei Verpachtung

390

Schrifttum: *Meyer*, Betriebsverpachtung und Aufgabeerklärung, FR 1994, 499; *Schoor*, Verpächterwahlrecht bei Betriebsverpachtung, FR 1994, 449; *Schoor*, Praxisverkauf eines Freiberuflers, DStZ 1995, 132.

Die Verpachtung gewerblicher sowie land- und forstwirtschaftlicher Betriebe führt nach der Rspr. als solche mangels eindeutiger Erklärung nicht zu einer Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3.

BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124; BFH v. 18.3.1964 – IV 114/61 S, BStBl. III 1964, 303; BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456; BFH v. 15.10.1987 – IV 66/86, BStBl. II 1988, 260, mwN; BFH v. 20.4.1989 – IV R 95/87, BStBl. II 1989, 863: beschränkt auf den unentgeltlichen Erwerb eines zuvor vom Rechtsvorgänger bewirtschafteten Betriebs; BFH v. 28.11.1991 – IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521; s. auch § 16 Anm. 418.

Kein Verpächterwahlrecht für Freiberufler: Für freiberufliche Betriebe wird angenommen, dass bei ihrer Verpachtung idR eine Betriebsaufgabe mit der Folge vorliegt, dass etwa vorhandene stille Reserven aufzulösen und die nach Aufgabe durch die Verpachtung erzielten Einkünfte nach § 21 zu versteuern sind.

Stuhrmann in *KSM*, § 18 Rz. D 32 (9/2015); *Tiedchen*, FR 1992, 702; *Schoor*, DStZ 1995, 136; zum Streitstand s. auch Anm. 18.

Der BFH hat offen gelassen, ob er sich dieser Auffassung im Grundsatz anschließen könnte, weil es sich im entschiedenen Fall nur um eine vorübergehende Verpachtung bis zur Übernahme des beruflich noch nicht qualifizierten Rechtsnachfolgers handelte (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36; zust. H 18.3 „Verpachtung“ EStH).

Nach Auffassung des BFH wäre es nicht vertretbar, einerseits bei Verpachtung gewerblicher oder landwirtschaftlicher Betriebe von einer Realisierung der stillen Reserven – mitunter über Jahrzehnte – abzusehen, obwohl im Einzelfall eine Fortführung des Betriebs durch den früheren Unternehmer oder seine Erben tatsächlich nicht in Betracht kommt, andererseits bei einem freiberuflichen Betrieb auf der sofortigen Auflösung der stillen Reserven auch zu bestehen, wenn nach den objektiven und subjektiven Gegebenheiten mit einer baldigen Praxisfortführung durch den Rechtsnachfolger nach Erlangung der besonderen freiberuflichen Qualifikation zu rechnen ist.

- **Stellungnahme:** Folgt man der Rspr. zur Verpachtung gewerblicher und landwirtschaftlicher Betriebe, dann ist für eine abweichende Behandlung der entsprechenden Problematik bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit keine Rechtfertigung zu sehen. Vielmehr stellt sich auch bei freiberuflichen Einkünften die Betriebsverpachtung lediglich als Änderung der Betriebsstruktur dar, die selbst nicht eine Betriebsaufgabe zur Folge hat. Nach BFH (BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78, BStBl. II 1981, 665) kommt es beim Übergang eines freiberuflichen BV im Erb- oder Vermächtniswege ebenfalls nicht zu einer Betriebsaufgabe, wenn mit dem Übergang eine Umqualifizierung des bisher freiberuflichen BV in gewerbliches BV und eine entsprechende Umqualifizierung der aus dem Betrieb erzielten Einkünfte verbunden ist, weil der Erbe, die Miterben oder der Vermächtnisnehmer nicht über die besondere freiberufliche Qualifikation verfügt. Da auch nach der dargestellten Rspr. (vgl. BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36) die Verpachtung nur dann nicht zur Betriebsaufgabe führt, wenn objektiv die Möglichkeit einer Fortsetzung des Betriebs durch den Stpfl. in absehbarer Zeit besteht, kann der Erbe einer freiberuflichen Praxis nicht anders behandelt werden (ebenso Hess. FG v. 13.9.1989 – 10 K 269-270/86, EFG 1990, 308, rkr.; aA *Tiedchen*, FR 1992, 702, mwN). Die entgeltliche Überlassung der Betriebsführung durch den nicht qualifizierten Erben an einen Berufsträger – auf Rechnung des Erben – führt zu Einnahmen des Erben aus Ge-

werbebetrieb (BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922; § 18 Rz. 258; s. auch Anm. 18).

- *Das Verpächterwahlrecht setzt nicht voraus, dass alle betrieblichen Wirtschaftsgüter verpachtet werden.* Ausreichend, aber auch erforderlich ist vielmehr, dass die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Wirtschaftsgüter mitverpachtet werden (st Rechtsprechung seit BFH v. 14.12.1978 – IV R 106/75, BStBl. II 1979, 300; zuletzt BFH v. 17.5.2018 – VI R 66/15, BFHE 262, 33). Dementsprechend steht die Veräußerung von – nicht für den Betrieb wesentlichen – Einzelwirtschaftsgütern dem Fortbestand des Verpächterwahlrechts nicht entgegen, weil auch der Verpächter die Zusammensetzung des Betriebsvermögens – wie ein aktiver Betriebsinhaber – ändern kann (BFH v. 21.9.2000 – IV R 29/99, BFH/NV 2001, 433; BFH v. 19.7.2011 – IV R 10/09, BStBl. II 2012, 93, Rz. 30) mit der Folge, dass die Veräußerung dieser – nicht wesentlichen –, Einzelwirtschaftsgüter gewerbsteuerpflichtigen laufender Gewinn des Verpachtungsbetriebs ist (BFH v. 20.3.2017 – X R 11/16, BStBl. II 2017, 992). Bilden die veräußerten Einzelwirtschaftsgüter die wesentlichen Grundlagen des Verpachtungsbetriebs, liegt eine Betriebsaufgabe vor (BFH v. 17.5.2018 – VI R 66/15, BFHE 262, 33). Nach § 18 Abs. 3 Satz 2 iVm § 16 Abs. 3 Satz 5 idF des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) gilt der im Zuge der Betriebsaufgabe entstehende Gewinn aus der Veräußerung eines EinzelWG als laufender Gewinn, soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind (s. Anm. 304, 331 und 381 zur entsprechenden Regelung in § 16 Abs. 2 Satz 3; s. dazu auch § 16 Anm. 443).

Aufgabeerklärung erforderlich: Nach der hier (s. „Stellungnahme“) vertretenen Auffassung kommt in Fällen der Verpachtung die Annahme einer Betriebsaufgabe nur in Betracht, wenn der Stpfl. unmittelbar dem FA gegenüber eine (formfreie) Aufgabeerklärung abgibt; die Erklärung von Einkünften aus VuV allein ist idR nur bei Hinzutreten weiterer Umstände als eine solche Aufgabeerklärung auszulegen.

Vgl. BFH v. 23.2.1989 – IV R 63/87, BFH/NV 1990, 219, mwN; BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36; R 16 (2) EStR 2005; Behandlung als Aufgabeerklärung nach Bestätigung des Stpfl. auf entsprechende Rückfrage des FA.

Die Erklärung kann auch während der Verpachtung abgegeben werden. Veräußert der Stpfl. nach Abgabe der Erklärung WG seines früheren BV, so ist die Veräußerung kein betrieblicher Vorfall mehr. Der bei der Veräußerung erzielte Kaufpreis kann jedoch den gemeinen Wert der WG zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe beeinflussen, wenn der Stpfl. schon damals die Erwartung haben konnte, die WG zu diesem Preis zu verkaufen; der Betriebsaufgabegewinn ist auf den Zeitpunkt des Zugangs der Betriebsaufgabeerklärung zu ermitteln (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456).

Eindeutige Entnahmehandlung bzw. Betriebsaufgabeerklärung entbehrlich bei Wertlosigkeit einer wesentlichen Betriebsgrundlage im Zeitpunkt der Betriebseinstellung: Von einer Aufgabe des ererbten künstlerischen Betriebs kann ausgegangen werden, wenn AV eindeutig in das PV überführt oder veräußert wird und die letzte noch verbliebene wesentliche Betriebsgrundlage – wie im Streitfall allein im BV verbliebene unverkaufte Bilder eines verstorbenen

Malers – im Zeitpunkt der Betriebseinstellung objektiv wertlos war oder anlässlich einer Außenprüfung vom Erben und Außenprüfer übereinstimmend für wertlos gehalten wurde (BFH v. 15.11.2006 – XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436).

391 **dd) Sonderfall der Betriebs- oder Praxisaufgabe bei Realteilung**
(§ 16 Abs. 3 Sätze 2 bis 4)

Schrifttum: *Glanegger*, Realteilung bei Personengesellschaften und anderen Mitunternehmerschaften, FR 1988, 29; *Wiesler*, Spitzenausgleich bei Realteilung als Gewinnrealisierungstatbestand?, DB 1988, 2589; *Herzog*, Steuerneutrale Realteilung, ÖStZ 1989, 144; *Strohm*, Die ertragsteuerliche Behandlung der Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, DStR 1989, 483; *Fellmeth*, Spitzenausgleich bei der Realteilung einer Personengesellschaft, BB 1991, 2184; *Groh*, Realteilung von Personengesellschaften, WPg 1991, 620; *App*, Bilanzierungswahlrecht bei der Realteilung einer Personengesellschaft, Inf. 1992, 52; *Beiser*, Die Aufteilung von Verbindlichkeiten im Zuge einer Realteilung, ÖStZ 1992, 265; *Bordewin*, Neues von der Realteilung, DStZ 1992, 353; *Jakob/Hörmann/Wittmann*, Die Realteilung von Mitunternehmerschaften, DStR 1992, 1149; *Wuttke*, Die Barabfindung bei Gesellschafteraustritt und Realteilung der Personengesellschaft, DStR 1992, 377; *Fellmeth*, Neue Erkenntnisse zur Realteilung von Personengesellschaften, BB 1993, 2192; *Paus*, Neue Erkenntnisse zur Realteilung, FR 1993, 598; *Horn*, Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen an Personengesellschaften im Wege der vorweggenommenen Erbfolge und durch Vererbung, FR 1995, 304; *Schoor*, Praxisverkauf eines Freiberuflers, DStZ 1995, 132; *Völker*, Bilanzsteuerrechtliche Gestaltung der Unternehmensnachfolge, Inf. 1995, 43 und 76; *Richter/John*, Gewinnrealisierungen bei dem Ausscheiden von Partnern aus Freiberufler-Sozietäten, FR 2016, 606; *Apitz*, Der neue Realteilungserlass, EStB 2019, 277.

Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 ist auch die Beendigung einer PersGes. durch Realteilung (vgl. BFH v. 17.2.1994 – VIII R 13/94, BStBl. II 1994, 809). Da bei einer freiberuflichen Sozietät der Mandantenstamm die wesentliche Betriebsgrundlage bildet, ist regelmäßig eine Realteilung anzunehmen, wenn die vormaligen Gesellschafter die von ihnen betreuten Mandanten mitnehmen und sie in eigene Praxen überführen. Führt nur ein einziger der real teilenden GbR-Gesellschafter das Gesellschaftsverhältnis mit einer dritten Person fort, so handelt es sich bei dieser fortsetzenden Gesellschaft um eine andere und damit neue Mitunternehmerschaft.

Eine Realteilung ist auch zu bejahen, wenn die (ehemaligen) GbR-Gesellschafter es rechtsfehlerhaft unterlassen haben, zusammen mit der Schlussbilanz der GbR eine Aufgabebilanz zu erstellen. Sie scheitert auch nicht daran, dass im Vertrag über die Auflösung der Gesellschaft anstelle des Begriffs „Realteilung“ die Formulierung „Ausscheiden der Gesellschafter aus der GbR“ gewählt worden ist, wenn der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt die beabsichtigte Realteilung – hier mit Spitzenausgleich – herbeigeführt hat (FG Saarl. v. 24.9.2003 – I K 250/00, EFG 2003, 1776, rkr., mit Anm. *Müller*, EFG 2003, 1779).

Im Falle der Realteilung einer – ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelnden – (freiberuflichen) Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich besteht allerdings keine Verpflichtung zur Erstellung einer Realteilungsbilanz nebst Übergangsgewinnermittlung, wenn die Buchwerte fortgeführt werden und die Mitunternehmer unter Aufrechterhaltung der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung ihre berufliche Tätigkeit in Einzelpraxen weiterbetreiben (BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242, mit

Anm. Korn, BeSt. 2013, 33; vgl. dazu auch BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, mit Anm. Fischer, JbFStR 2016/17, 548, Bünning, BB 2016, 754, Demuth, BeSt. 2016, 15, Neufang, StB 2016, 176, Kanzler, FR 2016, 573; Richter/John, FR 2016, 606, Paus, DStZ 2016, 290, Schacht, DB 2016, 794, Schulze zur Wiesche, BB 2016, 1753, Siegel, DB 2016, 2245, Wendt, FR 2016, 536; Wiese/Lukas, DStR 2016, 1078, Geissler, jM 2017, 74; BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24, mit Anm. Knobbe, EFG 2014, 1388, Wacker, JbFStR 2015/16, 506, zur vorinstanzlichen Entsch. FG Köln v. 12.3.2014 – 4 K 1546/10, EFG 2014, 1384; BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29, mit Anm. Bünning, BB 2017, 1649, Pupeter, DB 2017, 290, Stenert, DStR 2017, 1785, Görden, DStZ 2017, 709, Apitz, EStB 2019, 277).

Scheidet ein Gesellschafter aus einer freiberuflich tätigen GbR gegen Sachwertabfindung aus (hier: Übernahme und Fortführung eines Teilbetriebs), so können die Realteilungsgrundsätze mit der Folge eines steuerneutralen Ausscheidens des Gesellschafters auch angewendet werden, wenn die Mitunternehmerschaft unter den übrigen Mitunternehmern fortgesetzt wird (BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37 mit Anm. Kanzler, FR 2016, 573; Richter/John, FR 2016, 606, Paus, DStZ 2016, 290, Schacht, DB 2016, 794, Schulze zur Wiesche, BB 2016, 1753, Siegel, DB 2016, 2245, Wendt, FR 2016, 536; FG Münster v. 29.1.2015 – 12 K 3033/14 F, EFG 2015, 915, rkr., mit Anm. Ketteler-Eising, AMK 2015, Nr. 7, 14, Bünning, BB 2015, 818, Günther, EStB 2015, 175).

Zu weiteren Einzelheiten der Realteilung s. § 16 Anm. 440.

Anwendung der Realteilungsgrundsätze auf Praxisaufgabe: Die von der Rspr. entwickelten Realteilungsgrundsätze sind auch auf die Auflösung einer Freiberufler-Sozietät anwendbar (Nds. FG v. 19.4.1984 – VI 408/83, EFG 1984, 598, rkr.; s. § 16 Anm. 440 ff.).

Verzichten die Gesellschafter bei Auflösung einer Sozietät auf die Erstellung einer Schlussbilanz, so üben sie damit konkludent ihr Wahlrecht auf Buchwertfortführung aus (BFH v. 29.8.1985 – IV R 111/83, BFH/NV 1986, 158; s. dazu auch Anm. 27). Dies ist insbes. anzunehmen, wenn die Gesellschafter die von ihnen betreuten Mandanten mitnehmen und sie in eigene Praxen überführen (FG Saarl. v. 24.9.2003 – 1 K 250/00, EFG 2003, 1776, rkr.).

Zwar ist die Realteilung einer PersGes. eine Betriebsaufgabe (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385). Jedoch ordnet § 16 Abs. 3 Satz 2 iVm. § 18 Abs. 3 Satz 2 für den Sonderfall der Realteilung gerade nicht die Aufdeckung der stillen Reserven an, sondern zwingt trotz Betriebsaufgabe zur Fortführung der Buchwerte, weil das unternehmerische Engagement fortgeführt wird (BFH v. 29.3.2011 – VIII R 28/08, BStBl. II 2014, 299). Der Gesellschafter einer Steuerberatungssozietät, die durch eine Realteilung iSd. § 16 Abs. 3 Satz 2, § 18 Abs. 3 Satz 2 ohne Spitzenausgleich beendet wurde, erzielt aus der Realteilung aufgrund der sog. Kapitalkontenanpassungsmethode keinen Aufgabeverlust (Hess. FG v. 18.4.2013 – 4 K 2317/09, EFG 2014, 339, rkr.).

Bringt der Gesellschafter einer realgeteilten PersGes. die ihm bei der Realteilung zugewiesenen WG anschließend in eine mit Dritten errichtete PersGes. ein, kann diese die eingebrachten WG mit dem Teilwert ansetzen, selbst wenn für sie bei Ermittlung des Realteilungsgewinns Buchwerte angesetzt wurden (BFH v. 4.5.2004 – XI R 7/03, BStBl. II 2004, 893).

Nach der vor Einf. der Regelungen in § 16 Abs. 3 Satz 2 durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) geltenden Rechtslage kann im Fall der Realteilung mit Buchwertfortführung ein gewinnwirksamer Bilanzierungsfehler der realgeteilten PersGes. nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs bei den Realteilern berichtigt werden (BFH v. 20.10.2015 – VIII R 33/13, BStBl. II 2016, 596, mit Anm. *Brandt*, jurisPR-SteuerR 40/2016 Anm. 4, *Otto*, BB 2016, 1202, *Reiter*, EStB 2016, 203, *Werth*, BFH/PR 2016, 220).

392 **c) Verweisung auf § 16 Abs. 3 Satz 5: Gesetzliche Fiktion eines laufenden Gewinns bei Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern**

Die in Abs. 3 Satz 2 enthaltene Verweisung auf § 16 Abs. 3 erfasst auch die gesetzliche Fiktion in § 16 Abs. 3 Satz 5 idF des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35). Danach gilt der im Zuge der Betriebsaufgabe entstehende Gewinn aus der Veräußerung eines EinzelWG als laufender Gewinn, soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind (s. Anm. 304, 331 und 381 zur entsprechenden Regelung in § 16 Abs. 2 Satz 3; s. dazu auch § 16 Anm. 443).

Die Regelung soll sicherstellen, dass die StBegünstigung des Veräußerungsgewinns (Freibetrag nach § 16 Abs. 4 und Tarifvorteil nach § 34) dem Stpfl. nur zugutekommt, wenn er an einen Dritten veräußert (s. *Sagasser/Schüppen*, DStR 1994, 265; *Schulze zur Wiesche*, DB 1994, 344; s. auch Anm. 381), denn nur für diese Fälle ist die StBegünstigung des Veräußerungsgewinns aus steuersystematischer Sicht gedacht (so BTDrucks. 12/5630, 58 und 80; krit. zu dieser Neuregelung *Sagasser/Schüppen*, DStR 1994, 265).

Entsprechende Anwendung der Fiktion bei Einkünften aus selbständiger Arbeit: Die Neuregelung in Abs. 3 Satz 2 führt dazu, dass die Veräußerung eines WG durch eine PersGes. anlässlich der Aufgabe ihres Betriebs zu einem nicht stbegünstigten laufenden Gewinn führt, wenn (Mit-)Erwerber einer der Gesellschafter dieser PersGes. ist.

d) Verweisung auf § 16 Abs. 3 Sätze 6 bis 8: Ermittlung des Gewinns aus einer Praxisaufgabe

393 **aa) Grundsätze der Ermittlung des Aufgabegewinns**

Die in Abs. 3 Satz 2 enthaltene Verweisung auf § 16 Abs. 3 erfasst auch die Regelungen zur Ermittlung des Gewinns aus der Betriebsaufgabe in § 16 Abs. 3 Sätze 6–8 idF des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) für den Fall der

- Veräußerung von EinzelWG (s. Anm. 394),
- Entnahme von EinzelWG (s. Anm. 395) und
- Behandlung des Aufgabegewinns bei mehreren Beteiligten (s. Anm. 396).

Beispiele:

1. Bei der Ermittlung des Aufgabegewinns eines Freiberuflers ist auch der Praxisanteil zu berücksichtigen, der sich gem. § 946 BGB im (Mit-)Eigentum der Ehefrau befand, da dem Ehegatten, der die gesamten HK der für seinen Betrieb genutzten Räume ge-

tragen hat, bei Beendigung der Nutzung ein Ausgleichsanspruch gem. §§ 951, 812 Abs. 1 BGB zusteht (FG Rhld.-Pf. v. 9.10.2003 – 6 K 1994/00, nv., rkr.).

2. Nutzt ein selbständiger Facharzt in dem im Miteigentum seiner Ehefrau stehenden selbstbewohnten Haus (neben einem Behandlungszimmer) einen Lagerraum für betriebliche Zwecke, so stellt der ideelle Miteigentumsanteil der Ehefrau hieran grds. kein selbständiges WG des Praxisinhabers dar, dessen stille Reserven im Fall der Betriebsaufgabe aufzulösen wären. Der Ehemann hat auch kein wirtschaftliches Eigentum am ideellen Anteil der Ehefrau, wenn der Lagerraum nicht durch besondere Ein- oder Umbauten für die Praxiszwecke hergerichtet wurde und der bezweckte Erfolg der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung – in Gestalt eines Beitrags zur wirtschaftlichen Existenzgrundlage der ehelichen Lebensgemeinschaft – eingetreten ist (BFH v. 29.4.2008 – VIII R 98/04, BStBl. II 2008, 749).

Im Übrigen gelten für die Ermittlung des Aufgabegewinns die Ausführungen zum Veräußerungsgewinn entsprechend (s. Anm. 375 und § 16 Anm. 300 ff.).

Ermittlung des Aufgabegewinns durch Bestandsvergleich: Über die Fiktion des § 16 Abs. 3 Satz 1, wonach die Aufgabe als Veräußerung gilt, wird zugleich auf § 16 Abs. 2 Satz 2 verwiesen (s. Anm. 386); danach ist der Wert des BV oder des Anteils für den Zeitpunkt der Veräußerung durch Bestandsvergleich zu ermitteln. Auch bei der Betriebs- oder Praxisaufgabe ist daher ein Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum BV-Vergleich erforderlich.

Führt dieser Übergang wegen des erstmaligen Ansatzes von (Darlehens-)Verbindlichkeiten rechnerisch zu einer Überschuldung des Betriebs und zum Entstehen eines buchmäßigen Negativsaldos, so mindert der Überschuldungsbetrag nicht den Aufgabegewinn (BFH v. 7.3.1996 – IV R 52/93, BStBl. II 1996, 415; BFH v. 17.6.1998 – XI R 64/97, BStBl. II 1998, 727).

Abgrenzung des Aufgabegewinns vom laufenden Gewinn: Zum Aufgabegewinn gehören nicht Gewinne aus Geschäftsvorfällen, die ihrer Art nach dem bisherigen Geschäftsbetrieb entsprechen, zB Verkauf von Kunstwerken durch einen Künstler; sie sind nach stRspr. nicht tarifbegünstigt.

BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719; BFH v. 2.7.1981 – IV R 136/79, BStBl. II 1981, 798; BFH v. 24.11.1982 – I R 60/79, BStBl. II 1983, 243; BFH v. 1.12.1988 – IV R 140/86, BStBl. II 1989, 368; BFH v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105; BFH v. 14.12.2004 – XI R 36/02, BFH/NV 2005, 1985; FG München v. 16.7.2008 – 1 K 4388/06, EFG 2009, 1175, rkr.; ebenso *Reiss* in KSM, § 16 Rz. F 66 (8/1992); aA *Streck*, DB 1975, 521; *Trzaskalik*, DB 1983, 194; *Herzig*, BB 1985, 741; *Sauren*, DStZ 1988, 235. Ebenso zum Überbrückungsgeld ausgediehlener Lotsen Nds. FG v. 5.7.2006 – 2 K 592/04, EFG 2006, 1894, rkr.

Einzelfälle:

BFH v. 26.4.1995 – XI R 86/94, BStBl. II 1996, 4: Laufender Gewinn durch entgeltliche Übertragung technischen Spezialwissens und der Berufserfahrungen eines Ingenieurs auf einzigen Kunden, sofern die Übertragung nicht mit einem Konkurrenzverbot verbunden ist und damit künftige weitere Beratungsleistungen gegenüber Dritten erbracht werden können.

FG Münster v. 10.9.2002 – 1 K 3648/01 F, EFG 2003, 39, rkr.: Laufender Gewinn aus der lediglich in zeitlichem, nicht aber wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung erfolgten Auflösung eines Versorgungswerks.

FG München v. 16.7.2008 – 1 K 4388/06, EFG 2009, 337, rkr.: Laufender Gewinn durch Realisierung von Anzahlungen anlässlich der Insolvenz des ein-

zigen Auftraggebers, auch wenn in der Folge die Gesellschaft mangels weiterer Auftraggeber beendet wird.

BFH v. 25.11.1993 – IV R 19/92, BFH/NV 1994, 540; aA Vorinstanz FG Ba.-Württ. v. 16.1.1991 – XII K 338/86, EFG 1991, 476: Gewinne aus Erlösen bei Veräußerung von Edelmetallabfällen, die bei laufendem Betrieb einer Zahnarztpraxis anfallen und dann als laufender Gewinn zu versteuern sind (s. Anm. 31), sind dann Teil des begünstigten Gewinns aus der Aufgabe einer Zahnarztpraxis, wenn sie im Zusammenhang mit der Praxisaufgabe erzielt werden.

BFH v. 27.10.2015 – VIII R 47/12, BStBl. II 2016, 600: Wird als Gegenleistung für die Übertragung eines an einer Gemeinschaftspraxis bestehenden Mitunternehmeranteils vereinbart, dass der Altgesellschafter eine gewisse Zeit einen unbestimmten höheren Gewinnanteil erhalten soll, stellt sich dies als Ausgleich für den Verzicht auf einen Kaufpreis für die Übertragung der stillen Reserven dar. Der höhere Gewinnanteil ist aufgrund der Unbestimmtheit der Gegenleistung als laufender Gewinn und nicht als Kaufpreisanteil gem. § 16 Abs. 2 iVm. § 34 ermäßigt zu besteuern.

BFH v. 15.1.2019 – VIII R 24/15, BFHE 264, 122, im Anschluss an BFH v. 21.8.2018 – VIII R 2/15, BStBl. II 2019, 64: Die tarifbegünstigte Besteuerung eines durch eine echte Realteilung einer Sozietät ausgelösten Aufgabegewinns gem. setzt voraus, dass der Stpfl. die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner bisherigen freiberuflichen Tätigkeit aufgibt. Hieran fehlt es, wenn er den ihm im Rahmen der Realteilung zugewiesenen Mandantenstamm dergestalt verwertet, dass dieser geplant auf eine GbR, an der der Stpfl. beteiligt ist, übergeht und er in einem zweiten Schritt gegen Abfindung aus dieser GbR ausscheidet. Dass der Realteiler im Erg. die freiberufliche Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungskreis zeitnah einstellt, genügt in diesem Fall nicht für die Gewährung der Tarifbegünstigung.

Einkünfte nach Betriebsaufgabe: Auch nach Betriebsaufgabe bleibt eine ungewisse und deshalb nicht entnehmbare betriebliche Schadensersatzforderung BV. Erst die Beilegung der Ungewissheit durch Urteil oder Vergleich stellt ein auf den Aufgabezeitpunkt zurückwirkendes Ereignis dar, das die Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns (nach Maßgabe des Urteils oder Vergleichs) ermöglicht (BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537; BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564, mit Anm. *Theisen*, KFR F. 3 EStG § 4, 217). Umgekehrt darf der Stpfl. wegen drohender künftiger Belastungen in seiner Aufgabebilanz Rückstellungen bilden (BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747; dazu *Paus*, DStZ 1994, 81). Zu den weiteren Einzelheiten der Ermittlung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns s. Anm. 375 und § 16 Anm. 300 ff. und 480 ff.

Nachträgliche Änderungen des Aufgabegewinns: Nachträgliche Änderungen der für die Ermittlung des Aufgabegewinns maßgebenden Werte (Veräußerungspreis und gemeiner Wert) wirken strechtl. stets auf den Zeitpunkt der Aufgabe zurück. So kann sich ein Veräußerungspreis durch Ausfall einer Forderung mindern oder der gemeine Wert durch spätere Erstattung eines Gutachtens verändern (s. etwa BFH v. 29.4.1992 – XI R 5/90, BStBl. II 1992, 969, mit Anm. *Kanzler*, FR 1992, 582). Die Rspr. zur nachträglichen Änderung des Veräußerungsgewinns ist entsprechend anzuwenden (s. Anm. 370).

BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 383; BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564.

bb) Verweisungsregelungen zur Behandlung des Aufgabegewinns im Einzelnen (Abs. 3 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Sätze 6 bis 8)

394

Aufgabegewinn bei Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern im Rahmen der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 6): Nach § 16 Abs. 3 Satz 6 sind für die Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns im Zusammenhang mit der Veräußerung von EinzelWG die Veräußerungspreise anzusetzen. Veräußerungspreis im Sinne der Vorschrift ist die Gegenleistung, die der Veräußerer durch die Veräußerung des WG im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe erzielt.

Dazu BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456; BFH v. 29.11.1988 – VIII R 316/82, BStBl. II 1989, 602; BFH v. 1.12.1988 – IV R 140/86, BStBl. II 1989, 368; BFH v. 26.1.1989 – IV R 86/87, BStBl. II 1989, 456; BFH v. 7.4.1989 – III R 9/87, BStBl. II 1989, 874; BFH v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105.

Werden einzelne WG gegen wiederkehrende Bezüge veräußert, ist der Veräußerungspreis der Kapitalwert der Bezüge (FG Köln v. 11.7.1986 – V 447/82 E, EFG 1986, 561, rkr.). Zu weiteren Einzelheiten zum Veräußerungspreis s. § 16 Anm. 305 und 481.

Aufgabegewinn bei Entnahme von Einzelwirtschaftsgütern im Rahmen der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 7): Der Begriff des gemeinen Werts in § 16 Abs. 3 Satz 7 entspricht der Definition des § 9 Abs. 2 BewG (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456). Grundstücke und Gebäude sind mit dem Verkehrswert (BFH v. 2.2.1990 – III R 173/86, BStBl. II 1990, 497; BFH v. 10.9.1991 – VIII R 26/87, BFH/NV 1992, 232), Maschinen, Einrichtungen, Waren uÄ mit dem Einzelverkaufspreis anzusetzen (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456).

Im Rahmen der Betriebsaufgabe eines in gemieteten Räumen tätigen Freiberufers, der Räumlichkeiten im selbstgenutzten, im Miteigentum der Ehegatten stehenden Einfamilienhaus betrieblich als Lagerraum nutzt, entsteht kein Entnahmegewinn für den hälftigen Miteigentumsanteil des nicht unternehmerisch tätigen Ehegatten; dies gilt auch, wenn der Unternehmergatte im Wesentlichen die Zins- und Tilgungsleistungen für die Kredite zur Hausfinanzierung übernommen hat, weil ein Ausgleichsanspruch zwischen den Eheleuten insoweit nicht in Betracht kommt und damit der Unternehmergatte nicht – wie bei Errichtung von Betriebsgebäuden auf dem Grundstück des anderen Gatten (vgl. BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741) – als wirtschaftlicher Eigentümer der Miteigentumshälfte des nichtunternehmerisch tätigen Ehegatten anzusehen ist.

BFH v. 29.4.2008 – VIII R 98/04, BStBl. II 2008, 749, mit Anm. *Kanzler*, FR 2008, 1167, *Hartmann*, BB 2008, 1716; vgl. dazu auch BFH v. 18.7.2001 – X R 23/99, BStBl. II 2002, 281; BFH v. 18.7.2001 – X R 15/01, BStBl. II 2002, 278; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 307/98, BFH/NV 2002, 1365. Zu weiteren Einzelheiten s. § 16 Anm. 483.

Behandlung des Aufgabegewinns bei mehreren Beteiligten (§ 16 Abs. 3 Satz 8): Bei Aufgabe einer Praxis, an der mehrere Personen beteiligt waren, ist nach Abs. 3 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 3 Satz 8 für jeden einzelnen Beteiligten der

gemeine Wert der WG anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat. Insoweit enthält die Vorschrift für den Fall der Realteilung (s. Anm. 391) eine Sonderregelung für die Verteilung des Veräußerungsgewinns, die sich ansonsten – wenn keine Übertragung einzelner WG auf einzelne Gesellschafter erfolgte – ausschließlich nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel richten würde. Zu den Besonderheiten der Realteilung s. Anm. 391; zur Regelung des § 16 Abs. 3 Satz 8 s. im Übrigen § 16 Anm. 490.

395–398 Einstweilen frei.

4. Verweisung auf § 16 Abs. 4: Freibetrag für Veräußerungs- und Aufgabegewinne

Schrifttum: *Dornbusch*, Höhere Freibeträge bei Veräußerung oder Aufgabe einer Praxis aus Altersgründen ab 1.1.1984, *Das juristische Büro* 1984, 1626; *Dornbusch*, Einkommensteuerliche Vergünstigungen bei Veräußerung und Aufgabe einer Praxis 1985, *AnwBl.* 1986, 15; *App*, Einkommensteuervergünstigung bei der Veräußerung einer Rechtsanwaltskanzlei, *Das juristische Büro* 1990, 164; *App*, Steuerfolgen der Veräußerung oder Aufgabe einer Steuerberaterpraxis, *StB* 1992, 132; *Zinn*, Kann die in § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG genannte Berufsunfähigkeit auch bei Vorliegen rechtlicher Gründe angenommen werden?, *StBp.* 1994, 262; *Schoor*, Freibetrag für Betriebsveräußerungs- und Betriebsaufgabegewinne, *DStR* 1995, 469; *Treydel/Treyde*, Unternehmensnachfolge – Steuerliche Besonderheiten bei Arztpraxen, *sj.* 2005, Nr. 9, 34; *Kratzsch*, Praxisaufgabe – aber richtig, *PfB* 2009, 150; *Schoor*, Praxisveräußerung oder Praxisaufgabe, *NWB* 2010, 54.

399 a) Bedeutung und Umfang der Verweisung

Nach Abs. 3 Satz 2 gilt § 16 Abs. 4 entsprechend. Die Freibeträge für Veräußerungs- und Aufgabegewinne finden daher auch auf Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe freiberuflicher Praxen oder Anteile daran Anwendung.

Bedeutung der Verweisung: § 16 Abs. 4 ist keine Tarifvorschrift, sondern enthält auch im Hinblick auf § 18 Abs. 3 (BMF v. 3.6.1977, *FR* 1977, 301) eine sachliche StBefreiung der Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne (BFH v. 16.12.1975 – VIII R 147/71, *BStBl.* II 1976, 360; BFH v. 8.5.1991 – I R 33/90, *BStBl.* II 1992, 437). Mit der Vorschrift sollen die StFreiheit geringfügiger Veräußerungsgewinne erreicht und mögliche Härten bei der Besteuerung stiller Reserven vermieden werden.

BFH v. 19.5.1971 – I R 46/70, *BStBl.* II 1971, 688; BFH v. 19.2.1981 – IV R 116/77, *BStBl.* II 1981, 566; BFH v. 8.5.1991 – I R 33/90, *BStBl.* II 1992, 437; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, *BStBl.* II 1993, 897; *Strutz*, *EStG* 1925, § 32 Anm. 1–3; ebenso *BTDrucks.* IV/3189, 6; *BRDrucks.* 303/83, 25.

Veräußerungsgewinn: Keine Anwendung des Freibetrags bei Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge: Kein Veräußerungsgewinn iSd. § 16 Abs. 4 liegt vor, wenn die Praxis gegen laufende Bezüge, insbes. gegen Vereinbarung einer Betriebsveräußerungsrente erfolgt (vgl. BFH v. 21.12.1988 – III B 15/88, *BStBl.* II 1989, 409, *mwN*; *FG Düss.* v. 13.11.1974 – V 278/69 E, *EFG* 1975, 258, *rkr.*; s. auch Anm. 301 ff. und § 16 Anm. 516).

Verfahrensfragen: Über die Höhe des Freibetrags bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe einer Mitunternehmerschaft ist im gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren zu entscheiden (BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, *BStBl.* II 1995,

893; s. auch § 16 Anm. 503). Nach FG Berlin (FG Berlin v. 8.10.1985 – V 26/84, EFG 1986, 428, rkr.) liegt eine das WohnsitzFA bindende Entsch. über den Freibetrag auch dem Grunde nach nicht vor, wenn das BetriebsFA im Gewinnfeststellungsbescheid lediglich den prozentualen Anteil des Stpfl. am Freibetrag des § 16 Abs. 4 feststellt.

b) Verweisung auf § 16 Abs. 4: Freibetrag bei Praxis-, Teilpraxis- oder Anteilsveräußerung

400

Nach § 16 Abs. 4 Satz 1 (iVm. § 18 Abs. 3 Satz 2) idF durch das HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120) wird der Veräußerungs- und Aufgabegewinn eines über 55 Jahre alten oder dauernd berufsunfähigen Stpfl. zur ESt auf Antrag (s. § 16 Anm. 520) nur herangezogen, soweit er bei der Veräußerung (oder Aufgabe) der ganzen Praxis oder seines Anteils 45 000 € übersteigt; der – für alle Einkunftsarten nur einmal gewährte (BFH v. 21.7.2009 – X R 2/09, BStBl. II 2009, 963) – Freibetrag ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136 000 € übersteigt. Nach § 16 Abs. 4 Satz 2 kann der Freibetrag vom Stpfl. nur einmal im Leben für eine entgeltliche oder teilentgeltliche Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in voller Höhe in Anspruch genommen werden; ein nicht ausgeschöpfter Rest kann nicht auf andere Objekte übertragen werden (*Schoor*, StuB 2001, 267; zur abweichenden früheren Rechtslage s. BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40; zu weiteren Einzelheiten s. § 16 Anm. 525). Der Verbrauch des Freibetrags für Veräußerungsgewinne gem. § 16 Abs. 4 tritt auch dann ein, wenn er in der Vergangenheit zu Unrecht gewährt worden ist und die Steuervergünstigung nicht mehr rückgängig gemacht werden kann; dies gilt auch bei einem zwischenzeitlichen Wechsel der Einkunftsart, da die Einmaligkeit des Freibetrags personenbezogen ist (BFH v. 21.7.2009 – X R 2/09, BFH/NV 2009, 1889).

Anwendungsbereich: Zum Begriff der Veräußerung bei zeitlich gestreckten Veräußerungsvorgängen im Zusammenhang mit der Übergangsregelung in § 52 Abs. 34 Satz 3 EStG 2001 mit der Unterscheidung zwischen vor und nach dem 31.12.1995 erfolgten Veräußerungen s. BFH v. 19.1.2010 – VIII R 49/07, BFH/NV 2010, 870.

Der Ausschluss des Freibetrags nach § 18 Abs. 3, § 16 Abs. 4 bei Veräußerung der Praxis eines beschränkt stpfl. Freiberuflers mit Wohnsitz in den Niederlanden verstößt weder gegen Gemeinschaftsrecht, insbes. nicht gegen das Verbot jeder Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit und gegen die Niederlassungsfreiheit, noch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (FG Düss. v. 1.7.2009 – 7 K 4348/08 E, EFG 2009, 2024, rkr.).

Nach Vollendung des 55. Lebensjahres: Der Stpfl. vollendet das 55. Lebensjahr mit Ablauf des Tages, der seinem 55. Geburtstag vorangeht (§§ 187 Abs. 2 Satz 2, 188 Abs. 2 BGB). Von diesem Zeitpunkt an erhält der Stpfl. den Freibetrag bei Praxisveräußerung oder -aufgabe. Liegt der Beginn der Betriebsaufgabe vor der Vollendung des 55. Lebensjahres und endet sie nach diesem Zeitpunkt, so kommt es auf den Beginn der Aufgabebehandlung an (glA *Gänger in B/B*, § 16 Rz. 253 [7/2008]), denn bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Aufgabe nach Vollendung des 55. Lebensjahres“ in § 16 Abs. 4 Satz 3 ist zu berücksichtigen, dass die Betriebsaufgabe mit der ersten vom Aufgabebeschluss

getragenen – auf Auflösung des Betriebs gerichteten – Handlung, wie der Einstellung der werbenden Tätigkeit oder der Veräußerung bestimmter für die Fortführung des Betriebs unerlässlicher WG, beginnt (BFH v. 5.7.1984 – IV R 36/81, BStBl. II 1984, 711; BFH v. 7.4.1989 – III R 9/87, BStBl. II 1989, 874; BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710). Der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe ist somit ein sich vom Beginn der Aufgabebehandlungen bis zu ihrem (zeitnahen) endgültigen Abschluss reichender Zeitraum (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227; BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392; BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710), der insgesamt – insbes. hinsichtlich des Freibetrags iSd. § 16 Abs. 4 – als einheitlicher Lebensvorgang zu beurteilen ist: Da das Gesetz Betriebsaufgaben erst mit Ablauf des 55. Lebensjahres begünstigen will, kann die Begünstigung nicht in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabe als einheitlicher Lebensvorgang bereits vor diesem Zeitpunkt tatsächlich in Angriff genommen worden ist.

Vgl. dazu auch Reiss in KSM, § 16 Rz. G 15 (8/1992), der zwar auf den Zeitpunkt der materiellen Vollendung des Aufgabevorgangs abstellt, aber gleichwohl voraussetzt, dass die Einstellung der bisherigen werbenden Tätigkeit nicht vor dem Tag des 55. Geburtstags erfolgen darf.

- **Freibetrag bei Veräußerung durch den Erben:** Veräußert ein Erbe nach dem Tod des Betriebsinhabers dessen Betrieb, so steht dem Erben der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 Satz 3 nur zu, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschrift in seiner Person erfüllt sind (BFH v. 3.7.1991 – X R 26/90, BFH/NV 1991, 813). Hat allerdings noch der Praxisinhaber selbst seine freiberufliche Praxis wegen dauernder Berufsunfähigkeit verkauft und wird nach seinem Tod lediglich die Übertragung der Praxis durch den Erben vorgenommen, so kann dieser den Freibetrag nach § 18 Abs. 3 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 4 Satz 3 beanspruchen; darüber ist bei der EStVeranlagung der Erben zu entscheiden (BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893).

Dauernde Berufsunfähigkeit liegt vor, wenn der Stpfl. wegen Invalidität nicht mehr fähig ist, den Beruf auszuüben (BFH v. 18.8.1981 – VIII R 25/79, BStBl. II 1982, 293; BFH v. 13.3.1986 – IV R 176/84, BStBl. II 1986, 601). Danach ist eine dauernde Berufsunfähigkeit vor allem bei Eintritt einer körperlichen oder geistigen Beeinträchtigung, also eines Invaliditätsgrundes, anzunehmen, der den Stpfl. zu einer Einstellung oder grundlegenden Umstellung seines bisherigen Arbeitseinsatzes zwingt. Eine solche grundlegende Umstellung ist zu verneinen, wenn die weiter auszuübende bzw. tatsächlich ausgeübte berufliche Tätigkeit ihrer Art nach dem vor Eintritt der Beeinträchtigung ausgeübten Beruf entspricht (BFH v. 26.9.1996 – IV R 17/96, BFH/NV 1997, 224, mwN, betr. Betrieb einer Facharztpraxis nach Aufgabe einer Allgemeinpraxis wegen eines Sportunfalls). Diese Grundsätze gelten auch nach Einfügung der Bezugnahme in § 16 Abs. 4 auf den sozialversicherungsrechtl. Begriff der dauernden Berufsunfähigkeit durch das JStG 1996 (vgl. FG Düss. v. 20.2.2002 – 16 K 5432/99 E, EFG 2002, 823, rkr., mwN; OFD Frankfurt v. 3.12.1997 – S 2242 A - 17 - St II 20, nv.; OFD Kiel v. 5.2.1998, StEK EStG § 16 Nr. 90; Wacker in Schmidt, 38. Aufl. 2019, § 16 Rz. 579).

Ebenso beruht nach Auffassung des Nds. FG (Nds. FG v. 2.7.1999 – IX 84/96, EFG 1999, 1122, rkr.) die Veräußerung einer Steuerberaterpraxis dann nicht auf dauernder Berufsunfähigkeit, wenn der Stpfl., der zuvor als angestellter Steuerberater tätig war, bei Eröffnung der eigenen Praxis seine zur Veräuße-

rung führende chronische Erkrankung bereits kannte, und er nach der Veräußerung wieder als angestellter Steuerreferent einer Beschäftigung nachgeht.

Schließlich ist eine Praxisveräußerung nach Tod des Inhabers keine Veräußerung wegen dauernder Berufsunfähigkeit iSd. § 16 Abs. 4 Satz 3 (BFH v. 29.4.1982 – IV R 116/79, BStBl. II 1985, 204; ebenso FG Bremen v. 27.7.1979 – I 44-47/79, EFG 1979, 598, rkr.: fehlende Qualifikation der Erben eines Freiberuflers kein Fall dauernder Berufsunfähigkeit).

Zur Frage, ob auch der Wegfall berufsrechtl. Voraussetzungen für die Ausübung des Berufs (zB Berufsverbot) als Fall dauernder Berufsunfähigkeit anzusehen ist vgl. BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78, BStBl. II 1981, 665; BFH v. 25.8.1993 – IV R 45/91, BFH/NV 1994, 614, mit Anm. Zinn, StBp. 1994, 262 (jeweils offengelassen); in BFH v. 29.4.1982 – IV R 116/79, BStBl. II 1985, 204, lediglich zugunsten des Stpl. unterstellt, s. § 16 Anm. 509.

Einstweilen frei.

401–406

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Entsprechende Anwendung von § 13 Abs. 5, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Sätze 2 und 3, § 15a und § 15b

I. Die Verweisungen des Abs. 4

407

Abs. 4 sieht in Satz 1 vor, dass § 13 Abs. 5 entsprechend anzuwenden ist. Satz 2 bestimmt, dass § 15 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Sätze 2 und 3, §§ 15a und 15b entsprechend anzuwenden sind. Im Einzelnen handelt es sich um folgende Verweisungsregelungen:

- Entsprechende Anwendung des § 13 Abs. 5: Keine Besteuerung aus der Entnahme von Grund und Boden, der zu eigenen Wohnzwecken des Stpl. verwendet wird (s. Anm. 408).
- Entsprechende Anwendung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Einkünfte aus freiberuflicher Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 (s. Anm. 412 ff.) und Einkünfte bei mittelbarer Beteiligung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 (s. Anm. 464).
- Entsprechende Anwendung von § 15 Abs. 2 Satz 2: Keine Gewinnerzielungsabsicht bei Minderung der Steuern vom Einkommen (s. Anm. 476 ff. und 481).
- Entsprechende Anwendung von § 15 Abs. 2 Satz 3: Gewinnerzielungsabsicht als Nebenzweck ausreichend (s. Anm. 476 ff. und 486).
- Entsprechende Anwendung von § 15a: Verluste bei beschränkter Haftung im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (s. Anm. 490 ff.).
- Entsprechende Anwendung von § 15b: Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen (s. Anm. 498).

408 II. Entsprechende Anwendung des § 13 Abs. 5: Entnahmeprivileg für Grundstücke zum eigenen Wohnbedarf (Abs. 4 Satz 1)

Nach § 18 Abs. 4 Satz 1 gilt für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit § 13 Abs. 5 entsprechend. Danach führt die Entnahme eines Grundstücks aus dem BV nicht zur Steuerbarkeit eines Entnahmegewinns, wenn auf dem Grund und Boden eine eigenen Wohnzwecken des Betriebsinhabers dienende Wohnung oder eine Altenteilerwohnung errichtet wird.

Historische Entwicklung: Das Entnahmeprivileg wurde durch StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) in § 52 Abs. 15 eingefügt und durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) auf gewerbliche und in Abs. 4 Satz 1 auf freiberufliche Einkünfte ausgedehnt.

Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit: Die Regelung führt – auch für Freiberufler – zu einer unbefristeten StBefreiung für Grundstücke, die im Jahre 1986 zum BV gehörten (vgl. BMF v. 31.8.1998, StEK EStG § 13 Nr. 658). Zu den verfassungsrechtl. Bedenken gegen den Ausschluss später erworbener Grundstücke s. § 13 Anm. 390.

Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich: Siehe § 13 Anm. 390.

Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge: § 13 Abs. 5 iVm. § 18 Abs. 4 setzt voraus, dass im VZ 1986 zum freiberuflichen BV gehörender Grund und Boden mit einem Wohnzwecken des Freiberuflers dienenden Wohn- oder Altenteilerhaus bebaut wird und durch diese Zwangsentnahme notwendiges PV wird (zu weiteren Einzelheiten s. § 13 Anm. 391).

409–411 Einstweilen frei.

III. Entsprechende Anwendung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Einkünfte aus freiberuflicher Mitunternehmerschaft (Abs. 4 Satz 2)

Schrifttum: *Rittner*, Teamarbeit bei freien Berufen, StB 1967, 2; *Vollmer*, Die Partnerschaft als Gesellschaftsform für Teamarbeit im freien Beruf, StB 1967, 25; *Lach*, Formen freiberuflicher Zusammenarbeit, Diss. München 1970; *Schmitz/Hagbers*, Mehrjährige praktische Erfahrung einer Gemeinschaft von Rechtsanwälten und Wirtschaftsprüfern, AnwBl. 1971, 261; *Then Bergh*, Die Partnerschaft – Eine neue Gesellschaftsform für Freiberufler, WPg 1971, 399; *Borggreve*, Sozierungsgrundsätze der freien Beraterberufe, Stbg 1982, 278; *Borggreve*, Sozietät zwischen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer und Anwaltsnotar, DStZ 1982, 250; *Wilke*, Typische Fehler bei der Abfassung einer Steuerberatungsgesellschaft, DStR 1982, 95, mit Entgegnung *Meng*, DStR 1983, 32; *Stehle*, „Die Freiberufler-GmbH“, ihre Vor- und Nachteile, DStR 1983, 100; *Romanovsky*, Vertrag über ärztliche Gemeinschaftspraxis, Planegg/München 1986; *Ulmer*, Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, München, 2. Aufl. 1986; *Wissmann/Ossola-Haring*, Der Steuerberater in Bürogemeinschaft und Sozietät, Freiburg 1987; *Streck*, Steuerprobleme örtlicher, überörtlicher und internationaler Anwaltssozietäten, AnwBl. 1991, 449; *Taupitz*, Die GmbH als Organisationsform ambulanter heilkundlicher Tätigkeit, NJW 1992, 2317; *Crezelius*, Der Mitunternehmerbegriff – ein Chamäleon?, in *Raupach/Uelner* (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 355; *Lang*, Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, in *Raupach/Uelner* (Hrsg.), Ertragsbesteue-

rung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 291; *Priester*, Die faktische Mitunternehmerschaft – ein gesellschaftsrechtliches Problem, in *Raupach/Uelner* (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 331; *Schulze-Osterloh*, Zivilrechtliche Theorien in der neueren Rspr. des BFH zum Ertragsteuerrecht, in *Raupach/Uelner* (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 307; *Dautzenberg/Heyer*, Die steuerliche Behandlung des nichtmitunternehmerischen Gesellschafters, BB 1994, 903; *Felix*, „Sondermitunternehmer“ – Unmittelbare Leistung bei mittelbarer Beteiligung, KÖSDI 1994, 9767; *Felix*, Veräußerung des gesamten Sonderbetriebsvermögens des Sondermitunternehmers bei der Muttergesellschaft und Tarifiermäßigung nach § 34 EStG, BB 1994, 690; *Gosch*, Abgrenzung der typischen stillen Gesellschaft von der atypisch stillen Gesellschaft, StBp. 1994, 20; *Gschwendter*, Die Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuerrecht nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH, in *Kirchhoff/Offerhaus/Schöberle* (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 751; *Rieger*, Verträge zwischen Ärzten in freier Praxis, Heidelberg, 5. Aufl. 94; *Söffing*, Mittelbare Beteiligung bei Personengesellschaften, in *Kirchhoff/Offerhaus/Schöberle* (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 737; *Völschau*, Steuerliche Behandlung der vom Gesellschafter gezahlten Darlehenszinsen bei einer Personengesellschaft, DStR 1994, 189; *Kempermann*, Einheit der Gesellschaft – Vielheit der Gesellschafter, DStZ 1995, 225; *Korn*, Allgemeine Besteuerungsprobleme im Freien Beruf, berufsspezifische Besteuerungsprobleme in den Freien Berufen, StbKongrRep. 1995, 143; *Stehle*, Die Rechtsformen für die Freien Berufe, in FS 15 Jahre Fachrichtung Steuern und Prüfungswesen der Berufsakademie Villingen-Schwenningen, 1995, 458; *Streck*, Steuerprobleme bei Sozietäten, Der Steueranwalt 1997, 24; *Streck/Mack*, Steuerrechtsfragen der Rechtsanwalts- und Steuerberatersozietät, Stbg 1997, 440; *Neu*, Offene Fragen und Beratungsempfehlungen zur Übergangsregelung zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, Inf. 1999, 492 und 522; *Schulze zur Wiesche*, Freiberufliche Sozietät und Mitunternehmerschaft, StB 1999, 329; *Wotschofsky*, Steuerpolitik von Freiberuflern, DB 1999, 1615; *Westphal*, Die freiberufliche Partnerschaft – Darstellung einer jungen Gesellschaftsform, StWa. 2000, 65; *Kempermann*, Freiberufliche Personengesellschaft kann Freiberufler unterschiedlicher Sparten umfassen, FR 2001, 305; *Schulze zur Wiesche*, Steuerliche Anerkennung von interprofessionellen Mitunternehmerschaften als freiberufliche Mitunternehmerschaften, DStR 2001, 1589; *Bodden*, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, FR 2002, 559; *Kamps/Alvermann*, Außen- und Scheinsozietäten von Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern, Stbg 2002, 223; *Imbeck/Prinz*, Besonderheiten ärztlicher Zusammenarbeit: Gemeinschaftspraxis – Praxisgemeinschaft – Labor- und Apparategemeinschaften, JbFStR 2002/03, 412; *Kempermann*, Rechtsformwahl bei freiberuflicher Tätigkeit, StbJb. 2003/04, 429; *Demuth*, Der einkommensteuerliche Mitunternehmerbegriff bei den freiberuflichen Einkünften, Aachen 2004; *Demuth*, Der Mitunternehmerbegriff bei den freiberuflichen Einkünften, DStZ 2005, 112; *Kempermann*, Probleme der Freiberufler-Personengesellschaft in der neueren Rechtsprechung, FR 2007, 577; *Wendt*, Die Freiberufler-GmbH & Co. KG, EStB 2008, 245; *Gebhardt*, Alleine sind wir frei – zusammen sind wir gewerblich!, EStB 2009, 284; *Bernütz/Kreusch/Loll*, Infektion, Abfärbung, Vervielfältigung: Rechtsanwaltssozietäten und ihre Gefahren der Gewerblichkeit, BRAK-Mitt. 2009, 146; *Butz-Seidl*, Die Aufnahme eines Partners in eine Einzelpraxis: Das „Mehr-Stufen-Modell“ als Königsweg?, GSTB 2010, 399; *Karl*, Die Rechtsanwaltsgesellschaft mbH & Co. KG, NJW 2010, 967; *Karl*, Die Mitunternehmerstellung der Komplementär-GmbH, BB 2010, 1311; *Kratzsch*, Vermeidung eines Gestaltungsmissbrauchs beim Zwei-Stufen-Modell, PFB 2010, 117; *Michels/Ketteler-Eising*, Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung, PFB 2010, 119; *Schlegel/Tillmanns*, Das Ausgliederungsmodell zur Vermeidung gewerblicher Einkünfte von medizinischen Praxisgemeinschaften, DStZ 2010, 287; *Schnittker*, Steuerliche Behandlung der LLP mit Verwaltungssitz in Deutschland, BB-Special 2010, Nr. 3, 20; *Schoor*, Sozietätsgründung durch Einbringung einer Einzelpraxis, NWB 2010, 1916; *Arens*, Rechtsformwahl, BRAK-Magazin 2011, Nr. 2, 10; *Karl*, Sind die Einkünfte einer WP/StB-GmbH & Co. KG gewerbesteuerpflichtig?, DStR 2011, 159; *Karl*, Ist die Rechtsanwalts-gesellschaft mbH & Co. KG eine zulässige, aber gewerbesteuerpflichtige Gesellschaftsform?, BB 2011, 2583; *Korn*, Steuerbrennpunkte bei Freiberufler-Kooperationen, in *Bin-*

newies/Spatscheck (Hrsg.), FS Michael Streck, Köln 2011, 71; *Röhrig*, Ertragsteuerliche Hinweise zu den freiberuflichen Einkünften, EStB 2011, 377; *Potsch*, Zusammenschluss von Freiberufler-Sozietäten, KÖSDI 2012, Nr. 12, 18177; *Schoor*, Realteilung einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft, NWB 2013, 3250; zur *Wiesche*, Die freiberufliche Sozietät in der aktuellen Rechtsprechung des BFH, StBp. 2014, 252; *Engel*, VIII. Britische LLP vs. deutsche PartGmbH, Praxis des Internationalen Steuerrechts, Frankfurt am Main 2014/2015, 167; *Levedag*, Aufnahme von Freiberuflern in Einzelpraxen und Sozietäten, NWB 2016, 1881; *Levedag*, Gründung, Erweiterung und Auflösung freiberuflicher Sozietäten, FR 2016, 733; *Lüken*, Erweiterung und (Teil-)Beendigung freiberuflicher Mitunternehmerschaften, DStR 2016, 889; *Levedag*, Eintritt in und Austritt aus Freiberuflerpraxen, DStR 2017, 1233; *Atilgan*, Gewerbesteuerliche Risiken bei Freiberuflern, BB 2018, 2967; *Uhländer*, Aktuelle Verfahrensfragen bei (insolventen) Personengesellschaften, AO-StB 2018, 181.

1. Einordnung der entsprechenden Anwendung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

a) Systematische Einordnung

412 aa) Bedeutung der Verweisung des Abs. 4 auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

Die Verweisung auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bewirkt die Anwendbarkeit

- des Mitunternehmerbegriffs des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 430),
- der Vorschrift über die Zugehörigkeit der in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 genannten Sondervergütungen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit (s. Anm. 460) und
- der Rspr. über das sog. Sonderbetriebsvermögen (s. Anm. 470) sowie
- der Regelung zur Gleichstellung mittelbarer und unmittelbarer Beteiligungen (s. Anm. 464).

Die Verweisung auf die gewerbliche Mitunternehmerregelung hat nach dem Willen des Gesetzgebers und nach der Rspr. lediglich klarstellende Bedeutung.

Vgl. BTDrucks. 8/4157, 4; BVerfG v. 30.1.1985 – 1 BvR 279/83, Inf. 1985, 215 = NJW 1985, 1891; BFH v. 20.3.1969 – IV R 43/67, BStBl. II 1969, 463; BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215; BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890; BFH v. 31.1.1991 – IV R 2/90, BStBl. II 1991, 786; BFH v. 23.5.1991 – IV R 94/90, BStBl. II 1991, 800; BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328; BFH v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250; ebenso *Bordewin*, DStZ 1980, 459; *von Bülow*, BB 1979, 622; *Littmann*, FR 1970, 398; aA *Keuk*, StuW 1974, 32; *Kruse*, DB 1985, 1077 (1079); *Heyll*, Zur unternehmensspezifischen Rechtssubjektivität von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, 1982, 305 ff.; *A. Schmidt*, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, 1990, 72 ff.; krit. zur Rechtsfigur des SonderBV allg. *Schön*, DStR 1993, 185; zur Erfassung des SonderBV und der Sondervergütungen von Mitunternehmern s. im Übrigen § 15 Anm. 477, 500 ff. und 700 ff.

Bedeutung der Verweisung: Die Verweisung ist im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG geboten. Gleichwohl können aus der Personenbezogenheit freiberuflicher Einkünfte unterschiedliche Auslegungsergebnisse folgen, die als sachliche Rechtfertigung für eine Ungleichbehandlung gewerblicher und freiberuflicher Mitunternehmereinkünfte anzuerkennen sind (vgl. etwa die Einschränkung bei der Bildung gewillkürten SonderBV für Freiberufler oder bei Einnahmenüberschussrechnung).

bb) Geltungsbereich der Verweisung auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

413

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 4 erstreckt sich auf die ESt und KSt und betrifft dort Einkünfte aus selbständiger Arbeit; s. Anm. 5.

Persönlicher Anwendungsbereich: Für die entsprechende Anwendung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 umfasst § 18 Abs. 4 unbeschränkt und beschränkt stpfl. natürliche und – in Ausnahmefällen – juristische Personen, die sich in einer PersGes. zur Ausübung selbständiger Arbeit zusammengeschlossen haben und Mitunternehmer sind. Über besondere Voraussetzungen bei beschränkt Stpfl. s. Anm. 8ff.; zur Beteiligung juristischer Personen an PersGes. s. auch Anm. 5 und 444.

cc) Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit von Mitunternehmern

414

Zum Wahlrecht der Stpfl. mit Einkünften aus selbständiger Arbeit zur Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 oder durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 sowie zur grds. fehlenden Buchführungspflicht – abgesehen von Buchführungspflicht für Handelsgesellschaften nach dem HGB – s. Anm. 29; zur Einbeziehung des SonderBV s. Anm. 30.

Mitunternehmereinkünfte bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1: Einkünfte der Gesellschafter als Mitunternehmer einer Gesellschaft von selbständig Tätigen sind die Gewinnanteile und die Vergütungen, welche die Gesellschafter für die Überlassung von Arbeitskraft, Kapital oder WG an die Gesellschaft beziehen (§ 18 Abs. 4, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 2 Abs. 2 Nr. 1). Über die Gewinnanteile s. Anm. 451, über die Vergütungen s. Anm. 460 ff.

► *Bilanzen und Gesamtbilanz als Grundlage:* Grundlage für die Ermittlung der Einkünfte der Mitunternehmer aus selbständiger Arbeit ist die StBil. der Gesellschaft, uU ergänzt durch Ergänzungsbilanzen der einzelnen Gesellschafter (zur Ermittlung der in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 genannten Gewinnanteile der Gesellschafter § 15 Anm. 453).

Mitunternehmereinkünfte bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Einkünfte der Gesellschafter als Mitunternehmer sind auch bei dieser Gewinnermittlungsart die Gewinnanteile und die Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen (§ 18 Abs. 4, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 2 Abs. 2 Nr. 1). Gewinnanteile sind in diesem Fall die Anteile am Überschuss der BE über die BA (§ 4 Abs. 3). Hinsichtlich der Vergütungen für die Überlassung von Arbeitskraft, Kapital oder WG ergeben sich keine Besonderheiten gegenüber der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1; zu den Vergütungen s. Anm. 460 ff.

► *Grundlagen für die Ermittlung der Einkünfte der Mitunternehmer* aus selbständiger Arbeit sind die Überschussrechnung der BE über die BA der Gesellschaft zur Ermittlung der in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 genannten Gewinnanteile und die Gesamtüberschussrechnung der Mitunternehmerschaft zur Ermittlung der Gesamtgewinnanteile der Mitunternehmer.

In einer solchen sog. Gesamtüberschussrechnung der BE über die BA (entsprechend einer Gesamtbilanz bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1) dürfen die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 aufgeführten Sondervergütungen den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht mindern. Bei der Gewinn-

ermittlung nach § 4 Abs. 3 ist zu beachten, dass es sich um eine reine Geldrechnung handelt, bei der lediglich abnutzbares AV eine Ausnahme macht. Es gilt das Zu- und Abflussprinzip des § 11. Sondervergütungen sind also erst dann beim Mitunternehmer zu erfassen, wenn sie zugeflossen sind.

- *Entbehrlichkeit einer Bestandsaufnahme:* Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 ist eine Bestandsaufnahme überflüssig. Aber auch bei dieser Gewinnermittlungsart sind die dem Betrieb dienenden WG BV, sei es BV der Gesellschaft oder SonderBV des einzelnen Gesellschafters, mit der Folge des Abzugs von AfA nach § 7 und der StPflcht von Veräußerungsgewinnen.

415–419 Einstweilen frei.

420 dd) Verfahrensfragen: Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte

Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an ihnen mehrere Personen als Mitunternehmer beteiligt und die Einkünfte diesen Personen stl. zuzurechnen sind. Die Regelung ist abweichend vom früheren Recht (§ 215 Abs. 2 AO aF) nicht auf bestimmte Einkunftsarten beschränkt. Infolgedessen ist auch über Einkünfte aus selbständiger Arbeit bei Beteiligung mehrerer Personen ein Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchzuführen, in dem nicht nur über die Art der Einkünfte, sondern auch über deren Abgrenzung, Höhe, Beteiligung und Verteilung zu entscheiden ist (BFH v. 11.7.1985 – IV R 61/83, BStBl. II 1985, 577). Die Gewinnfeststellungsbescheide können dabei eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die – wie zB die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung – eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtl. nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können (vgl. BFH v. 21.2.2017 – VIII R 46/13, BStBl. II 2017, 745; BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BFHE 257, 292; BFH v. 30.11.2017 – IV R 33/14, BFH/NV 2018, 428, mwN; Uhländer, AO-StB 2018, 181).

Darüber hinaus können unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen für die Annahme einer Mitunternehmerschaft (s. Anm. 431 ff.) nach § 180 Abs. 2 AO iVm. § 1 Abs. 1 der VO zu § 180 Abs. 2 AO v. 19.12.1986 (BGBl. I 1986, 2663; BStBl. I 1987, 2) Besteuerungsgrundlagen ganz oder teilweise gesondert festgestellt werden. Die Regelung ist anwendbar, wenn der Einkunftserzielung dienende WG, Anlagen oder Einrichtungen von mehreren Personen betrieben, genutzt oder gehalten werden oder mehreren Personen getrennt zuzurechnen sind, die bei der Planung, Herstellung, Erhaltung oder dem Erwerb dieser WG, Anlagen oder Einrichtungen gleichartige Rechtsbeziehungen zu Dritten hergestellt oder unterhalten haben (Gesamtobjekt).

Beispiele:

1. Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einer vermögensverwaltenden Gesellschaft aus Vermietung von Räumen an eine freiberuflich tätige Anwaltsgemeinschaft auf der Ebene der Gesellschaft, wenn ein Gesellschafter zugleich an der Anwaltsgemeinschaft beteiligt ist und sein Grundstücksanteil als SonderBV im Rahmen der selbständigen Tätigkeit zu erfassen ist. Verwirklicht er mit der Vermietungstätig-

keit außerhalb der Beteiligung zugleich die Voraussetzungen der § 18 Abs. 4 Satz 2, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, so treten diese Tatbestandsmerkmale zu den gemeinschaftlich erfüllten und verbindlich festgestellten Besteuerungsgrundlagen hinzu und gehören deshalb nicht in den Regelungsbereich des Grundlagenbescheids, sondern in jenen des Folgebescheids (BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679), hier des Feststellungsbescheids für die Anwaltsgemeinschaft. Auf deren Ebene sind die Vermietungseinkünfte in Gewinnanteile bei der Anwaltsgemeinschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 18 Abs. 4 Satz 2 im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit umzuqualifizieren (BFH v. 9.10.2008 – IX R 72/07, BStBl. II 2009, 231, mit Anm. *Bauhaus*, AO-StB 2009, 8; vgl. dazu auch *Steger*, DStR 2009, 376).

2. Bei Treuhandverhältnissen, bei denen eine Person (Treugeber) über einen Treuhänder an einer PersGes. beteiligt ist, ist grds. ein mehrstufiges Feststellungsverfahren durchzuführen. Im ersten Feststellungsverfahren (Feststellungsverfahren 1. Stufe) wird festgestellt, welchen Gewinn die Gesellschaft erzielt hat und wie sich der Gewinn auf die Gesellschafter einschließlich Treuhänder nach dem maßgeblichen Verteilungsschlüssel verteilt. In einem weiteren regelmäßig nachgeschalteten Feststellungsverfahren (Feststellungsverfahren 2. Stufe) für das Treuhandverhältnis wird der für den Treuhänder festgestellte Gewinnanteil (Vermögensanteil) sodann gem. § 179 Abs. 2 Satz 3 AO auf die bzw. den Treugeber verteilt. Erst auf der zweiten Stufe ist zu entscheiden, ob die Treuhand stl. anerkannt wird mit der Folge, dass die Besteuerungsgrundlagen dem Treugeber zuzurechnen sind (FG Ba.-Württ. v. 28.4.2014 – 13 K 277/11, EFG 2014, 1649, best. durch BFH v. 19.1.2016 – VIII B 75/14, BFH/NV 2016, 551 unter Bezugnahme auf BFH v. 16.5.2013 – IV R 35/10, BFH/NV 2013, 1945).

Erbengemeinschaften: Eine einheitliche und gesonderte Feststellung ist auch vorzunehmen, wenn ein Freiberufler von mehreren Personen beerbt wird: Die Mitglieder der Erbengemeinschaft sind Mitunternehmer des zum Nachlass gehörenden Betriebs.

BFH v. 9.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36; zu den Folgen einer fehlenden Berufsqualifikation der Erben für die Feststellung der Einkunftsart s. Anm. 445.

Bürogemeinschaften als Gemeinschaften zum Tragen von BA mehrerer freiberuflicher Betriebe sind wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht keine Mitunternehmenschaften; für sie kommt eine gesonderte Feststellung nur nach § 180 Abs. 2 AO iVm. § 1 VO zu § 180 Abs. 2 AO in Betracht (vgl. BFH v. 29.1.2009 – VIII B 197/07, nv.). Zur Abgrenzung von Gemeinschaftspraxis und Bürogemeinschaft vgl. BFH v. 14.4.2005 – XI R 82/03, BFH/NV 2005, 1911: entscheidend gemeinschaftliche Gewinnerzielungsabsicht auf der „Ebene der Gesellschaft“.

Apparate- und Laborgemeinschaften: Für Freiberufler-Gemeinschaften wie Apparate- und Laborgemeinschaften von Ärzten ist eine gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchzuführen, wenn die (Labor- oder sonstigen) Leistungen entgeltlich durch einen von den Leistungsempfängern eigens gegründeten – selbständigen – Betrieb erbracht werden.

BFH v. 18.1.1984 – I R 138/79, BStBl. II 1984, 451, zur Tätigkeit eines von Ärzten gegründeten wirtschaftlichen Vereins zur Erbringung von Laborleistungen.

Nach § 25 Abs. 3 des Bundesmantelvertrags-Ärzte (BMV-Ä) ist eine Laborgemeinschaft eine Gemeinschaftseinrichtung von Vertragsärzten, welche dem

Zweck dient, labormedizinische Analysen in derselben gemeinschaftlich genutzten BS zu erbringen. Die Gesellschaften besitzen aus diesem Grund die für das Labor notwendigen Räume, stellen das Hilfspersonal ein und beschaffen die notwendigen Apparate und Einrichtungen. Die Gesellschafter haben idR gleiche Investitionseinlagen zu leisten und sind am Gesellschaftsvermögen in gleicher Höhe beteiligt. Eine Laborgemeinschaft kann allerdings regelmäßig nur angenommen werden, wenn sie ihre Leistungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und nur kostendeckend ausschließlich ihren freiberuflich tätigen Gesellschaftern anbietet. Anderenfalls ist sie als gewerblich tätige GbR zu behandeln (BFH v. 29.7.2004 – IV B 232/02, BFH/NV 2005, 352).

Darüber hinaus kann eine gesonderte und einheitliche Feststellung nach Maßgabe von § 180 Abs. 2 AO iVm. § 1 Abs. 1 VO zu § 180 Abs. 2 AO auch für Apparat- und Laborgemeinschaften durchgeführt werden, die keine Mitunternehmenschaften sind. Dazu gehören insbes. aus Ärzten und Krankenhäusern gebildete GbR zur gemeinschaftlichen Nutzung medizinischer Großgeräte im eigenen Namen (BMF v. 25.3.1987, StEK EStG § 18 Nr. 144; DB 1987, 1016). Bei solchen Apparat- und Laborgemeinschaften für Hilfstätigkeiten der – freiberuflichen – ärztlichen Berufsausübung bleibt es bei der Zurechnung der Einnahmen zu den jeweiligen Arztpraxen, auf deren Ebene ggf. Einkünfte der – ohne Gewinnerzielungsabsicht tätigen – Gemeinschaft umzuqualifizieren sind. Gesondert festgestellt werden lediglich die anteiligen BA der Praxen an den Gemeinschaften deren Tätigkeiten lediglich aus technischen Gründen aus der Arztpraxis ausgegliedert sind. Die Einnahmen aus einer Laborgemeinschaft sind daher den Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit der beteiligten Einzelpraxen oder Arztgemeinschaften zuzurechnen. Eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung wird deshalb für Laborgemeinschaften nicht durchgeführt; gesondert festgestellt werden lediglich die anteiligen BA.

Vgl. BFH v. 27.4.1982 – VIII R 131/80, BStBl. II 1982, 636; BFH v. 1.12.1987 – IX R 90/86, BStBl. II 1988, 319; BFH v. 26.3.1991 – IX R 39/88, BStBl. II 1991, 439; BFH v. 29.1.2009 – VIII B 195/07, juris; BMF v. 12.2.2009 – IV C 6 - S 2246/08/10001, BStBl. I 2009, 398; dazu Korn, DStZ 1983, 16; Kratzsch, PFB 2009, 91.

421 b) Historische Einordnung

Vor Inkrafttreten der Verweisung auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in Abs. 4 (Abs. 5 aF) durch das Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze (sog. Artikelgesetz) v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589) nahm die Rspr. des BFH an, die Regelungen zur gewerblichen Mitunternehmenschaft seien bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit entsprechend anzuwenden (s. Anm. 414). Mit dem StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224, 464) entfiel der Freibetrag für freie Berufe und Abs. 5 wurde zu Abs. 4 (s. Anm. 2).

422–428 Einstweilen frei.

429 2. Entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

Die entsprechende Anwendung der Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wirft wie bei jeder Verweisung die Frage nach Inhalt und Umfang dieses Gesetzesbefehls auf.

Gleichstellung der Mitunternehmerbegriffe und Rechtsfolgen unter Berücksichtigung von Besonderheiten: Kraft der durch § 18 Abs. 4 angeordneten entsprechenden Anwendung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gelten die Tatbestandsmerkmale der Vorschrift uneingeschränkt im Bereich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Das gilt nicht nur für die Begriffe „Gewinnanteile“ und „Vergütungen“, sondern auch für die Begriffe „Gesellschafter“ und „Mitunternehmer“ so, wie sie in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 enthalten sind. Besonderheiten können sich dabei nur ergeben, soweit die Eigenart der Einkünfte aus selbständiger Arbeit dies erfordert. Die Tatsache, dass es sich um ein in selbständiger Arbeit (s. Anm. 51 und 60) gemeinsam betriebenes Unternehmen handelt, nicht um einen Gewerbebetrieb, gibt uE jedenfalls dem Begriff des „freiberuflichen Mitunternehmers“ durchaus ein eigenes Gepräge (s. Anm. 431 ff.).

Die wesentlichen Tatbestandsmerkmale der Vorschrift über gewerbliche Einkünfte von Mitunternehmern sind:

- Gesellschafter, der „als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist“,
- Gesellschafter einer „OHG, KG und einer anderen Gesellschaft“ (zu den Rechtsformen freiberuflicher Mitunternehmerschaft s. Anm. 444 ff.), „Gewinnanteile“ von Mitunternehmern,
- Bezug von Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen durch Mitunternehmer.

Zur Gleichstellung mittelbarer und unmittelbarer Beteiligungen durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 s. Anm. 464.

Umfang der Verweisung: Nach der Anordnung in Abs. 4 Satz 2 über die entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 müssen dessen Tatbestandsmerkmale, übertragen auf die Einkunftsart selbständige Arbeit, erfüllt sein, um Einkünfte aus selbständiger Arbeit von Mitunternehmern annehmen zu können (Rechtsgrundverweisung). Nach der Verweisung muss es sich daher um eine Gesellschaft der in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bezeichneten Rechtsformen von selbständig Tätigen handeln, die als Mitunternehmer anzusehen sind. Aus der Verweisung folgt auch, was als Einkünfte aus selbständiger Arbeit bei Mitunternehmerschaft zu gelten hat: Es sind dies ebenso wie bei den gewerblichen Einkünften die Gewinnanteile (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1) sowie die Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2). Außerdem gehören zu den Einkünften als SonderBE und SonderBA alle Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit dem SonderBV.

3. Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft bei selbständiger Arbeit

a) Begriff der Mitunternehmerschaft bei selbständiger Arbeit

430

Mitunternehmerschaft bei selbständiger Arbeit ist gegeben, wenn eine PersGes. als solche nach außen in Erscheinung tritt, wenn alle Beteiligten, jeder für sich betrachtet, die Voraussetzungen für die Ausübung selbständiger Arbeit iSv. § 18 erfüllen, im Rahmen der Gesellschaft in dieser Funktion tätig sind und nach dem Gesellschaftsvertrag auch ein in der Gewinnermittlung zum Ausdruck kommendes Unternehmerrisiko tragen.

BFH v. 26.11.1970 – IV 60/65, BStBl. II 1971, 249; BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH v. 11.6.1985 – VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584; BFH v. 20.4.1989 – IV R 299/83, BStBl. II 1989, 727; BFH v. 14.4.2005 – XI R 82/03, BStBl. II 2005, 752; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002, mwN; BFH v. 3.11.

2015 – VIII R 63/13, BStBl. II 2016, 383; vgl. dazu auch *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, 91; FG Ba.-Württ. v. 16.6.2005 – 3 K 101/01, EFG 2005, 1539, rkr.; *Schulze zur Wiesche*, StBp. 2017, 48; s. dazu im Einzelnen § 15 Anm. 302.

Erforderlich ist also (wie bei § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2), dass der Stpfl. folgende Merkmale erfüllt:

- Gesellschafterstellung (s. Anm. 431);
- Mitunternehmereigenschaft, dh. Teilnahme am Mitunternehmerrisiko und an der Mitunternehmerinitiative (s. Anm. 440);
- Beteiligung an der Ausübung selbständiger Arbeit, statt wie im Fall des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 an einem Gewerbebetrieb (s. Anm. 442, über Zusammenschluss mit Berufsfremden s. Anm. 445).

Besonderheiten des Mitunternehmerbegriffs bei selbständiger Arbeit: Bei der entsprechenden Anwendung der Vorschrift über die gewerbliche Mitunternehmerschaft auf die Mitunternehmerschaft in selbständiger Arbeit sind die Unterschiede beider Einkunftsarten zu berücksichtigen. Insbesondere muss für die Annahme selbständiger Arbeit iSd. § 18 eine Tätigkeit vorliegen, bei der eine natürliche Person in erster Linie selbst mit ihren geistigen oder körperlichen Kräften einen Erfolg erstrebt (zum Begriff der selbständigen Arbeit s. Anm. 51 und 60). Während es bei der Mitunternehmerschaft iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 genügt, dass die Mitunternehmer insgesamt ein gewerbliches Unternehmen betreiben, es also denkbar ist, dass ein Mitunternehmer nur Tätigkeiten verrichtet, während sich ein anderer nur mit Kapital beteiligt, muss demgegenüber bei der Mitunternehmerschaft iSd. § 18 Abs. 4 jeder Mitunternehmer alle Merkmale einer selbständigen Arbeit erfüllen. Es genügt nicht eine Innengesellschaft, die sich ausschließlich auf eine Kapitalbeteiligung oder ein Arbeitsverhältnis gegen Gewinnbeteiligung bei einem Freiberufler beschränkt (s. Anm. 432).

Mitunternehmerschaft im Fall des Abs. 1 Nr. 1 bis 3: Nach der Verweisung in § 18 Abs. 4 auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 können alle Arten von selbständiger Arbeit auch von einer Mitunternehmerschaft ausgeübt werden:

- ▶ *Freiberufler:* Bei Mitunternehmerschaften von Freiberuflern nach Abs. 1 Nr. 1 muss jeder Gesellschafter in seiner Berufstätigkeit leitend und eigenverantwortlich tätig sein (s. Anm. 231 ff.). Vertretung bei vorübergehender Verhinderung ist unschädlich (s. Anm. 240). Zu Einkünften aus freiberuflischer Tätigkeit im Einzelnen s. Anm. 91–219.
- ▶ *Lotterieeinnehmer:* Bei Mitunternehmerschaft von staatlichen Lotterieeinnehmern ist zu beachten, dass Subsidiarität des Abs. 1 Nr. 2 gegenüber gewerblichen Einkünften angenommen wird und ein Gewerbebetrieb vorliegt, wenn der Betrieb nach kaufmännischen Grundsätzen geführt wird; zu Einzelheiten s. Anm. 246 und 247.
- ▶ *Sonstige selbständige Arbeit:* Mitunternehmerschaft bei sonstiger selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3) erfordert persönliche Ausübung der unter Abs. 1 Nr. 3 fallenden Tätigkeiten durch jeden Beteiligten. Hier gilt die sog. Vervielfältigungstheorie, die für Freiberufler aufgegeben wurde (s. dazu im Einzelnen Anm. 251–280).

b) Gesellschafterstellung bei selbständiger Arbeit

Schrifttum: *Bayer/Imberger*, Die Rechtsformen freiberuflicher Tätigkeit, DWiR 1993, 309; *Henseler*, Anwaltsgesellschaften, NJW 1993, 2137; *Lenz*, Die Partnerschaft – Alternative Gesellschaftsform für Freiberufler?, MDR 1994, 741.

aa) Von Abs. 4 erfasste Gesellschaften

431

Der auf freiberuflich tätige Mitunternehmensformen anwendbare § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 führt Gesellschaften auf, die als Mitunternehmensformen in Betracht kommen. Die Aufzählung ist nicht abschließend.

Zum Mitunternehmerbegriff s. § 15 Anm. 300 ff.; zur Stellung des Mitunternehmers als Gesellschafter s. § 15 Anm. 332 ff. und zur verdeckten Mitunternehmensform s. § 15 Anm. 340 ff.

Formen von Zusammenschlüssen selbständig Tätiger: Abs. 4 erfasst alle Formen des Zivilrechts, zu denen sich selbständig Tätige iSv. § 18 zusammenschließen können. Dies ist vor allem die BGB-Gesellschaft (vgl. *Imbeck/Pohl*, JbFStR 2002/03, 374). Über die Formen einer Zusammenarbeit selbständig Tätiger s. auch Anm. 7 und § 15 Anm. 370 ff.

- ▶ **Partnerschaftsgesellschaften:** Zu den von § 18 Abs. 4 erfassten Gesellschaften gehören auch Partnerschaftsgesellschaften, zu denen sich die Angehörigen der freien Berufe nach § 1 PartGG (BGBI. I 1994, 1744) in den Grenzen ihres jeweiligen Berufsrechts (§ 1 Abs. 3 PartGG) zur Ausübung des Berufs seit dem 1.7.1995 zusammenschließen können. Partner können nach § 1 Abs. 1 Satz 3 PartGG nur natürliche Personen werden (krit. dazu *K. Schmidt*, ZIP 1993, 633). Mit Verlust seiner Zulassung scheidet ein Partner nach § 9 Abs. 3 PartGG aus der Partnerschaft aus. Ebenso wie die BGB-Gesellschaft ist die Partnerschaftsgesellschaft weder kstpl. (s. §§ 1 und 2 KStG) noch gewstpl. (mangels Betrieb eines Handelsgewerbes, § 1 Abs. 1 Satz 2 PartGG; § 2 GewStG). Gegenüber der stl. Behandlung der BGB-Gesellschaft ergeben sich für die Partnerschaft keine Besonderheiten (vgl. FG Ba.-Württ. v. 1.2.2010 – 9 K 1449/09, EFG 2010, 857, rkr.; *Lenz*, MDR 1994, 741; *Seibert*, AnwBl. 1993, 156, Fn. 12; dazu auch *K. Schmidt*, NJW 1995, 1).
- ▶ **Partnerschaftsgesellschaften mit beschränkter Berufshaftung (PartG mbB):** Sie sind als Alternative zur britischen LLP den PersGes. zuzurechnen (*Dahms*, NJW-Spezial 2012, 190; *Kienzler*, JR 2016, 221) und erzielen Einkünfte nach § 18 (*Korn in Korn*, § 4 Rz. 492 mwN [2/2016]).
- ▶ **Zulässigkeit des Zusammenschlusses:** Freiberufliche Einkünfte erzielt eine Mitunternehmensform nur, wenn jeder Gesellschafter über die Ausbildung und Zulassung für die freiberufliche Tätigkeit verfügt und eine solche Tätigkeit tatsächlich ausübt (BFH v. 28.10.2008 – VIII R 73/06, BStBl. II 2009, 647; BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BFH/NV 2009, 652, mwN; zu diesen Anforderungen im Einzelnen s. Anm. 67). Unter diesen Voraussetzungen ist ein Zusammenschluss selbst dann zulässig, wenn die Mitunternehmensform aus Angehörigen unterschiedlicher freier Berufe besteht und entsprechende Leistungen durch die jeweiligen Berufsangehörigen erbringt (BFH v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl. II 2001, 241; BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40, zur sog. interprofessionellen Partnerschaft; FG Düss. v. 13.1.2005 – 16 K 4282/02 F, EFG 2005, 1350, rkr.). Auf dieser Grundlage

sind die Einnahmen den Einkünften aus selbständiger Arbeit selbst dann zuzuordnen, wenn der gesellschaftsrechtl. Zusammenschluss mit anderen Stpfl. standesrechtl. unzulässig sein sollte.

- Die *Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)* wird als Mitunternehmerschaft angesehen, wenn sie in stl. Hinsicht eine Einkunftsquelle betreibt. Anderenfalls wird sie nur im Rahmen einer gesonderten Gewinnfeststellung hinsichtlich der Aufwendungen und Erträge erfasst, für die die EWIV geschaffen wurde (BMF v. 15.11.1988, StEK EG/EWIV-AusfG Nr. 1; Korn, KÖSDI 1989, 8213; Korn, KÖSDI 1990, 8189; Streck, AnwBl. 1991, 449, mwN).

Die frühere abweichende Auffassung (vgl. BFH v. 23.7.1998 – VII R 157/97, BStBl. II 1998, 692, zur Unzulässigkeit einer Partnerschaftsgesellschaft zwischen Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern) ist durch BFH (BFH v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl. II 2001, 241; BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40) überholt (vgl. Kempermann, FR 2007, 577 [580], unter Hinweis auf OFD Koblenz v. 15.12.2005 und OFD Hannover v. 2.11.2005, DB 2006, 73).

Für diese neuere Sicht spricht, dass die Regelung des § 18 tätigkeits- und nicht rechtsformbezogen ist (s. Anm. 444). Auch bei Standeswidrigkeit des Zusammenschlusses verwirklichen die für einen Beruf iSd. § 18 qualifizierten Gesellschafter den Tatbestand der Vorschrift. Nur wenn die erforderliche Qualifikation oder formale Legitimation für die Ausübung des Berufs bei einem Gesellschafter fehlt, sind die Einkünfte der Gesellschaft als gewerblich anzusehen mit der Folge, dass die gleichwohl ausgeübte – ihrer Art nach freiberufliche – Tätigkeit nach der Rspr. auch nicht als dem Katalogberuf ähnlich angesehen werden kann.

BFH v. 14.3.1975 – IV R 207/72, BStBl. II 1975, 576; BFH v. 7.7.1976 – I R 218/74, BStBl. II 1976, 621 (die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG mit Beschl. v. 26.11.1976 – 1 BvR 408/76, HFR 1977, 96, nicht zur Entsch. angenommen); BFH v. 9.10.1986 – IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124; BFH v. 10.12.1987 – IV R 176/85, BStBl. II 1988, 273; s. im Übrigen Anm. 67.

Erbengemeinschaft als Gesellschaft bzw. als Gesellschafter: Eine Erbengemeinschaft, die den Betrieb eines freiberuflich tätigen Einzelunternehmers als Mitunternehmerschaft fortsetzt und damit (zumindest konkludent) einen Gesellschaftsvertrag schließt, erzielt nur dann Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn jeder an der Gemeinschaft Beteiligte über die erforderliche Berufsqualifikation verfügt.

Zur Notwendigkeit einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung BFH v. 9.7.1987 – IV R 95/85, BStBl. II 1988, 245; BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36, insbes. zur fortbestehenden Eigenschaft von WG als BV trotz Erbfall; zur Erbauseinandersetzung im Übrigen s. auch BMF v. 11.1.1993 – IV B 2 - S 2242 - 86/92, BStBl. I 1993, 62; zur Notwendigkeit der Berufsqualifikation BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/90, BStBl. II 1990, 837 (843); BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922; BFH v. 5.12.2006 – XI B 137/05, BFH/NV 2007, 452; Wacker in Schmidt, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 258; s. auch § 15 Anm. 399.

Fehlt nur einem der Beteiligten diese Qualifikation, so erzielt die Gemeinschaft insgesamt keine Einkünfte iSd. § 18, sondern gewerbliche Einkünfte (BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78, BStBl. II 1981, 665; BFH v. 5.10.1989 – IV R 120/87, BFH/NV 1991, 319; BFH v. 5.12.2006 – XI B 137/05, BFH/NV 2007, 452; s.

Anm. 445). Entsprechendes gilt für die Erbengemeinschaft nach einem Mitunternehmeranteil an einer freiberuflich tätigen Gesellschaft.

Abgrenzung gegenüber anderen Rechtsverhältnissen: Keine Mitunternehmerschaften iSv. Abs. 4 sind zB Zusammenarbeiten in Form einer juristischen Person, Zusammenarbeit bei technischen Hilfeleistungen oder stl. neutrale Formen der Zusammenarbeit; s. dazu Anm. 7 und 426. In solchen Fällen fehlt es entweder an einem Gesellschaftsverhältnis oder an einer Mitunternehmerstellung der Beteiligten.

Einstweilen frei.

432–434

bb) Anerkennung von Gesellschaften zwischen freiberuflich tätigen Ehegatten und anderen Familienangehörigen

435

Ehegatten und andere Familienangehörige können sich unter denselben Voraussetzungen wie Fremde zu einer freiberuflich tätigen Gesellschaft zusammenschließen. Hinsichtlich der Anforderungen an die Ernsthaftigkeit und tatsächliche Durchführung entsprechender Vereinbarungen gelten die auch für gewerbliche Mitunternehmerschaften bestehenden Voraussetzungen. Danach müssen sie rechtswirksam zustande gekommen sein, inhaltlich dem unter Dritten Üblichen entsprechen und auch wie unter Dritten abgewickelt worden sein (s. BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798; BFH v. 9.10.1986 – IV R 259/84, BFH/NV 1987, 567, mwN). Zu weiteren Einzelheiten s. § 15 Anm. 333 ff.

Gesellschaftsverhältnis zwischen Ehegatten kraft Güterstands der Gütergemeinschaft (s. auch § 15 Anm. 404): Leben Ehegatten im Güterstand der Gütergemeinschaft und gehört einem der Ehegatten ein Gewerbebetrieb mit ins Gewicht fallendem Betriebskapital, so sind die Ehegatten nach der Rspr. des BFH regelmäßig Mitunternehmer.

BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263 (Gutachten); BFH v. 7.3.1961 – I 287/60 U, BStBl. III 1961, 253; BFH v. 7.10.1976 – IV R 50/72, BStBl. II 1977, 201; BFH v. 22.6.1977 – I R 185/75, BStBl. II 1977, 836; BFH v. 2.10.1980 – IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63; BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH v. 1.10.1992 – IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574; BFH v. 4.11.1997 – VIII R 19/95, BFH/NV 1998, 1094.

Für die Freiberufler-Gesellschaft ist aber grds. davon auszugehen, dass nicht das Betriebskapital, sondern die persönliche – nur dem freiberuflich tätigen Ehegatten zurechenbare – Arbeitsleistung für den Betrieb bestimmend ist. Deshalb kann nicht allein aufgrund bestehender Gütergemeinschaft ein Gesellschaftsverhältnis angenommen werden, selbst wenn die von einem der Ehegatten ausgeübte freiberufliche Tätigkeit auf einem zum Gesamtgut gehörenden Grundstück erfolgt (BFH v. 20.3.1980 – IV R 53/76, BStBl. II 1980, 634; BFH v. 18.10.1989 – I R 126/88, BStBl. II 1990, 377; zu den Auswirkungen des Güterstands auf die Zurechnung bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit s. § 2 Anm. 191 mwN).

Gesellschaftsverhältnis aufgrund von Vermögenseinsatz: Beteiligen sich Ehegatten oder andere Familienangehörige nur durch Vermögenseinsatz und ist der Beteiligte berufsfremd, so ist eine Gesellschaft mit Einkünften aus Gewerbebetrieb gegeben, sofern die Beteiligung die Stellung eines Mitunternehmers verschafft und nicht lediglich als Darlehensverhältnis ausgestaltet ist (s. zur Mit-

unternehmerstellung Anm. 440 ff.). Ob bei Vermögenseinsatz durch einen berufsangehörigen Familienangehörigen und dadurch nach den maßgeblichen Umständen des Einzelfalls gegebener Mitunternehmerstellung eine freiberuflich tätige Gesellschaft angenommen werden kann, ist str. (zu den Einzelheiten s. Anm. 445); Nach BFH v. 10.11.1970 (II 117/65, BStBl. II 1971, 249) soll eine lediglich kapitalistische Beteiligung ausschließen, dass der nur in dieser Weise Beteiligte strechtl. als Freiberufler behandelt wird.

Ebenso BFH v. 11.6.1985 – VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584; zust.: *Schick*, StRK-Anm. GewStG (bis 1977) § 2 Abs. 2 Ziff. 1 R. 16; *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 43; *Stuhrmann* in *KSM*, § 18 Rz. A 122 (9/2015); abl. *Felix*, DStR 1985, 363; *Felix*, KÖSDI 1987, 6768; *Korn*, StbKongrRep. 1985, 306; *Paus*, Inf. 1985, 265; *Paus*, DStZ 1986, 12; *Sarrazin*, FS Raupach, 2006, 515.

Eine rein faktische Nutzung von WG des Ehegatten oder eines Angehörigen durch den Freiberufler im Rahmen der ehelichen Lebensgemeinschaft oder sonstiger familiärer Grundlage genügt danach allein nicht für die Annahme eines Gesellschaftsverhältnisses (BFH v. 2.2.1989 – IV R 96/87, BStBl. II 1989, 504; BFH v. 26.5.1994 – IV R 134/92, BFH/NV 1995, 114, jeweils betr. Einkünfte aus LuF).

Gesellschaftsverhältnis aufgrund Mitarbeit: Besteht die Grundlage eines Betriebs nicht in besonderen WG, sondern in der persönlichen Arbeitsleistung (wie zumeist in den freien Berufen) und werden solche gleichwertigen Arbeitsleistungen von beiden Ehegatten, bzw. mitarbeitenden Familienangehörigen erbracht, so ist ein Gesellschaftsverhältnis zu unterstellen, auch wenn keine genauen Vereinbarungen vorliegen.

BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263; BFH v. 28.6.1960 – I 77/60, BStBl. III 1960, 328, betr. als Bücherrevisor bzw. Steuerberaterin tätige Ehegatten; BFH v. 14.1.1961 – I 242/60, StRK EStG (bis 1974) § 18 R. 168, betr. gemeinsam als Ärzte tätige Ehegatten; BFH v. 7.10.1982 – IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; BFH v. 30.6.1983 – IV R 206/80, BStBl. II 1983, 636, betr. gemeinsamen Betrieb der Landwirtschaft; BFH v. 2.9.1985 – IV B 51/85, BStBl. II 1986, 10, betr. gemeinsame Tätigkeit als Reisende; BFH v. 28.1.1988 – IV R 198/84, BFH/NV 1988, 734, betr. Bezeichnung als Hotelbetreiber in GewStErklärung.

Eine danach anzunehmende (konkludent vereinbarte) Ehegatten-Mitunternehmerschaft kann nur dann als beendet angesehen werden, wenn die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft aufgegeben oder die Gesellschaft aufgelöst und abgewickelt worden ist (§§ 723 ff., 730 ff. BGB).

Eine solche Feststellung setzt, insbes. wenn der Ehegatte trotz der behaupteten Beendigung der PersGes. (oder seines Ausscheidens aus der mit anderen Gesellschaftern fortgeführten PersGes.) weiterhin für den anderen Ehegatten – nach eigener Darstellung als ArbN – tätig ist, äußere Umstände voraus, die objektiv die Beendigung der bisherigen PersGes. erkennen lassen (BFH v. 28.1.1988 – IV R 189/84, BFH/NV 1988, 734; BFH v. 28.7.1994 – IV R 81/93, BFH/NV 1995, 202).

Beschränkt sich ein mitarbeitender Ehegatte trotz vorhandener Qualifikation in einem der Berufe iSd. § 18 bei seiner Mitarbeit auf untergeordnete Tätigkeiten, kommt die Annahme eines Gesellschaftsverhältnisses nach BFH v. 4.9.1961 (I 172/61, HFR 1962, 3) nicht in Betracht, denn ein Dritter (gleicher Qualifikation) würde auf dieser Grundlage (ausschließliche Wahrnehmung einer untergeordneten Tätigkeit) keinen Gesellschaftsvertrag abschließen. Zur erforder-

lichen Berufsqualifikation beteiligter Ehegatten oder Familienangehöriger s. Anm. 445.

Einstweilen frei.

436–439

c) Mitunternehmereigenschaft bei selbständiger Arbeit

aa) Beteiligung als Unternehmer

440

Nach der BFH-Rspr. ist Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, wer zumindest in einem gewissen Umfang Unternehmerinitiative entfalten kann und ein nicht unerhebliches Unternehmerrisiko trägt. Beide Merkmale sind für das Gesellschaftsverhältnis konstitutiv und müssen kumulativ in mehr oder weniger ausgeprägter Form gegeben sein (BFH v. 20.11.1990 – VIII R 10/87, BFHE 163, 336; BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282; BFH v. 14.4.2005 – XI R 82/03, BStBl. II 2005, 752; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 62/13, BStBl. II 2016, 381). Dies gilt auch für den Mitunternehmer im Anwendungsbereich des Abs. 4. Erforderlich ist danach, dass einander gleichgeordnete Personen gemeinsam zu einem gemeinsamen Zweck handeln und sich diese Gemeinsamkeit nicht lediglich auf einzelne Schuldverhältnisse als gegenseitige Austauschverträge bezieht; denn die bloße Bündelung von Risiken aus Leistungsaustauschverhältnissen bei Vereinbarung angemessener leistungsbezogener Entgelte führt noch nicht zu einem gesellschaftsrechtl. Risiko. Eine Büro- oder Praxisgemeinschaft von Freiberuflern ist daher keine Mitunternehmerschaft (BFH v. 14.4.2005 – XI R 82/03, BStBl. II 2005, 752; s. auch BFH v. 29.4.1992 – XI R 58/89, BFH/NV 1992, 803; BFH v. 8.7.1992 – XI R 61, 62/89, BFH/NV 1993, 14; BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282; Woerner, BB 1986, 704; Herzig, BB 1986, 533; Bitz in LBP, § 15 Rz. 24 [8/2013]).

So ist der Kommanditist in einer KG von freiberuflich tätigen Gesellschaftern ungeachtet einer von ihm ebenfalls ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit kein Mitunternehmer, wenn der Gesellschaftsvertrag für seine Person die Entfaltung von Unternehmerinitiative und die Beteiligung am Unternehmerrisiko ausschließt (s. BFH v. 9.10.1986 – IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124, mwN). Er erzielt vielmehr – je nach Gestaltung des Vertragsverhältnisses zur KG – entweder als freier Mitarbeiter Einkünfte aus selbständiger Arbeit, als ArbN Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder als nur kapitalistisch Beteiligter Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Beispiele:

1. Bei gemeinsamer Tätigkeit von Vater und Sohn als Zahnärzte in einer zuvor vom Vater allein betriebenen Praxis kann sowohl (bei gegebener Selbständigkeit des Sohnes) eine Mitunternehmerschaft oder eine Angestelltentätigkeit des Sohnes vorliegen; die Leistung von freier Station durch den Vater an den Sohn kann als Gewährung von Unterhalt (und nicht als Arbeitslohn) anzusehen sein (s. RFH v. 3.3.1937, RStBl. 1937, 924).
2. Arzt als Sozius einer Gemeinschaftspraxis ist nicht Mitunternehmer, wenn er aufgrund der im Vertrag festgelegten fixen – vom Gewinn unabhängigen – Vergütung nicht am Gesamtgewinn der Gemeinschaftspraxis, am Verlust und an den stillen Reserven der Gemeinschaftspraxis nicht beteiligt, zur Geschäftsführung und Abrechnung nicht berechtigt ist sowie lediglich Informationsrechte und Kontrollrechte, aber kein Widerrufsrecht oder Stimmrecht hat (FG Ba.-Württ. v. 16.6.2005 – 3 K 101/01, EFG 2005, 1539, rkr.; ebenso FG München v. 6.11.2003 – 5 K 3973/00, juris, rkr.;

ebenso BFH v. 3.11.2015 – VIII R 62/13, BStBl. II 2016, 381; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl. II 2016, 383, mit der Folge, dass dessen Tätigkeit – soweit ohne eigenverantwortliche und leitende Beteiligung eines Mitunternehmers ausgeübt – zur Gewerblichkeit der Einnahmen der Mitunternehmerschaft aus ärztlicher Tätigkeit führt).

441 bb) Merkmale der Mitunternehmerstellung

Ob ein Stpfl. Mitunternehmer ist, richtet sich auch im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 4 nach den konkreten Merkmalen rechtl. und wirtschaftlicher Art, die für die gewerbliche Mitunternehmerschaft von Bedeutung sind (zu Einzelheiten s. § 15 Anm. 305 ff.). Danach ist die Mitunternehmerstellung durch folgende Einzelmerkmale gekennzeichnet, die zusammenfassend auch als Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko bezeichnet werden:

- wirksames Gesellschaftsverhältnis,
- Mitwirkungs- und Kontrollrechte,
- Ergebnisbeteiligung und Entnahmerechte,
- Eintragung im Handelsregister (bei Handelsgesellschaften; s. Anm. 444),
- öffentlich-rechtl. Voraussetzungen der Berufsausübung,
- Beteiligung am Vermögen, an den stillen Reserven und am Geschäftswert.

Um das Vorliegen einer Mitunternehmerstellung bejahen zu können, müssen die Merkmale nicht immer alle gegeben sein. Insbesondere ist ihr unterschiedliches Gewicht zu berücksichtigen. Dabei kommt es maßgeblich auf das Gesamtbild der Verhältnisse an,

BFH v. 28.9.1987 – VIII R 46/84, BStBl. II 1988, 65; BFH v. 6.12.1989 – VIII R 362/83, BStBl. II 1989, 705; BFH v. 29.4.1992 – VI R 58/89, BFH/NV 1992, 809; BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635, mwN.

Mitunternehmerinitiative kommt zum Ausdruck in der Teilnahme an den Unternehmerentscheidungen, in Befugnissen zur Geschäftsführung, in Vertretungs-, Stimm- und Kontrollrechten. Je geringer das Maß an Eingriffsmöglichkeiten in den Entscheidungsprozess der Mitunternehmerschaft ist, umso fraglicher wird das Vorliegen einer Mitunternehmerstellung. So entfaltet ein Kommanditist Mitunternehmerinitiative nur, wenn er Gesellschaftsrechte ausüben kann, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die ihm nach dem HGB zustehen.

BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BFHE 152, 325; BFH v. 11.10.1988 – VIII R 328/83, BStBl. II 1989, 762; BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl. II 2016, 383 mwN.

Mitunternehmerisiko zeigt sich in der Beteiligung am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens. Ein Kommanditist trägt Mitunternehmerisiko, wenn er einerseits am laufenden Gewinn, im Fall seines Ausscheidens und der Liquidation der Gesellschaft auch an den stillen Reserven des BV, andererseits nach Maßgabe des § 167 Abs. 3 HGB am Verlust beteiligt ist. Entspricht seine Stellung nicht diesen Anforderungen, kann er unter bestimmten Voraussetzungen strechtl. nicht als Mitunternehmer, sondern nur als typischer stiller Gesellschafter behandelt werden (BFH v. 26.2.1987 – IV R 147/85, BFH/NV 1989, 363; BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92; BFH v. 10.10.2012 – VIII R

42/10, BStBl. II 2013, 79; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl. II 2016, 383, mwN).

Bei fehlender Beteiligung am Gewinn und Verlust kann eine Mitunternehmerschaft regelmäßig nicht angenommen werden (BFH v. 14.4.2005 – XI R 82/03, BStBl. II 2005, 752). Das Vergütungsrisiko des leitenden Angestellten, auch für eine vereinbarte Tantieme, das Vermietungsrisiko für den Mietzins hinsichtlich dem Unternehmen vermieteter Grundstücke und das Risiko für dem Unternehmen eingeräumte Darlehen sind dem Gesellschafterrisiko nicht vergleichbar (BFH v. 8.7.1992 – XI R 61, 62/89, BFH/NV 1993, 14). Auch eine Umsatzbeteiligung allein kann idR nicht als Gewinnbeteiligung angesehen werden. Ebenso reicht die Möglichkeit, als Geschäftsführer entscheidenden Einfluss auf die Höhe der Geschäftsführervergütung zu nehmen, für sich nicht aus, ein Mitunternehmerisiko anzunehmen (BFH v. 4.7.1989 – VIII R 139/85, BFH/NV 1990, 160).

Beispiele:

1. Ein Diplom-Ingenieur ist an einem Ingenieurbüro wegen fehlenden Mitunternehmerrisikos und nicht überhängender Mitunternehmerinitiative nicht mitunternehmerisch beteiligt, wenn er nicht am Gewinn des Ingenieurbüros beteiligt ist, weil die Zahlungen an ihn in der Art einer Tätigkeitsvergütung nur gering schwanken und in keinem Verhältnis zum Gewinn bzw. Verlust stehen, persönliche Risiken nicht erkennbar sind und eine Haftung nach außen sowie unter Rechtsscheinsgesichtspunkten ausscheidet (FG Köln v. 8.6.2006 – 3 K 4744/02, juris, best. durch BFH v. 5.12.2007 – XI B 134/06, BFH/NV 2008, 382).
2. Eine in einer Ärzte-GbR tätige Ärztin ist mangels Mitunternehmerstellung nicht in die gesondert und einheitliche Gewinnfeststellung der GbR einzubeziehen, wenn sie statt einer Gewinnbeteiligung lediglich einen prozentualen Anteil ihrer Honorarumsätze in Abhängigkeit von der Erzielung eines entsprechenden Gewinns erhält und damit ein signifikant beschränktes Mitunternehmerisiko besteht, welches auch nicht durch eine besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert werden könnte (BFH v. 3.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl. II 2016, 383 mit Anm. Kempermann, FR 2016, 671 zur Mitunternehmerstellung Nullbeteiligter durch Vertragsgestaltung; Kettler-Einsig, ZMGR 2014, 302).

d) Selbständige Tätigkeit in Mitunternehmerschaft

aa) Selbständige Arbeit aller Mitunternehmer

442

Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft iSd. Abs. 4 ist, dass jeder Mitunternehmer in seiner Tätigkeit für die Gesellschaft alle Merkmale selbständiger Arbeit nach Maßgabe der Regelungen in Abs. 1 Nr. 1 (freiberufliche Tätigkeit), Nr. 2 (staatliche Lottereeinnehmer) oder Nr. 3 (sonstige selbständige Arbeit) verwirklicht. Sämtliche Gesellschafter müssen die Merkmale eines freien Berufs erfüllen, denn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der PersGes. selbst, sondern nur von natürlichen Personen erfüllt werden (BFH v. 16.4.2009 – VIII B 216/08, BFH/NV 2009, 1264). Das Handeln der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit und damit das Handeln der Gesellschaft darf kein Element einer nicht freiberuflichen Tätigkeit enthalten.

Vgl. stRspr., zB BFH v. 11.6.1985 – VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681, mwN; Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 22.7.2008 – 1 BvR 1769/08, StEd. 2008, 532, nicht angenommen.

Jeder Gesellschafter muss danach über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich auch entfalten. Bedient er sich hierbei der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte, dann muss er zudem aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig sein.

BFH v. 4.7.2007 – VIII R 77/05, BFH/NV 2008, 53; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681; Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 22.7.2008 – 1 BvR 1769/08, StEd. 2008, 532, nicht angenommen. Zur fehlenden Berufsqualifikation des Gesellschafters einer Ingenieurgesellschaft, der eine Ausbildung zum Heizungsinstallateur und zum Gas- und Wasserinstallateur absolvierte, den Meisterbrief als Zentralheizungs- und Lüftungsbauer und als Gas- und Wasserinstallateur erwarb und als selbständiger Planer und Bauleiter für Heizungs-, Raumlufttechnik- und Sanitäranlagen im Auftrag verschiedener Ingenieurbüros tätig war, s. FG Berlin-Brandenb. v. 28.11.2013 – 1 K 1129/09, EFG 2014, 456, rkr. Zur fehlenden Qualifikation einzelner Gesellschafter einer auf dem Gebiet der EDV tätigen Gesellschaft s. FG Köln v. 25.9.2013 – 12 K 5606/03, EFG 2014, 1575, best. durch BFH v. 13.5.2015 – III R 39/14, BFH/NV 2015, 1587.

Liegen diese Voraussetzungen bei allen Gesellschaftern vor, so bleibt die Tätigkeit ihrer Natur nach freiberuflich, wenn sie von mehreren, wie zB bei Ärzten und Rechtsanwälten, auf gemeinsame Rechnung in Form einer BGB-Gesellschaft (Sozietät) ausgeübt wird (so schon BFH v. 13.5.1966 – IV 63/64, BStBl. III 1966, 489, vor Aufnahme der Verweisung in § 18 Abs. 4; s. dazu Anm. 412). Zur Unterscheidung von Praxisgemeinschaft (ohne Einfluss auf die jeweils eigenständige selbständige Berufsausübung durch die Gemeinschaft) und Gemeinschaftspraxis (als Mitunternehmerschaft) s. BFH v. 24.2.1999 – IV B 6/98, BFH/NV 1999, 1080.

Mitunternehmerschaft und Arbeitsteilung: Die gebotene persönliche Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit durch jeden Mitunternehmer erfordert nicht, dass jeder Gesellschafter in allen Unternehmensbereichen leitend tätig ist und an jedem Auftrag mitarbeitet (BFH v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl. II 2001, 241). Vielmehr genügt, dass die Berufsträger die mit übernommenen Aufträgen verbundenen Aufgaben untereinander aufteilen und jeder den ihm zugewiesenen Aufgabenbereich aufgrund seiner Sachkenntnis eigenverantwortlich leitet (vgl. BFH v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl. II 2001, 241), selbst wenn ein Gesellschafter nur mit besonders wichtigen und schwierigen, ein anderer nur mit einfachen und weniger bedeutsamen Aufträgen beschäftigt wird (BFH v. 4.7.2007 – VIII R 77/05, BFH/NV 2008, 53).

Interprofessionelle Partnerschaft: Eine PersGes., die sich aus Angehörigen unterschiedlicher freier Berufe zusammensetzt, ist nicht bereits vom Grundsatz her als gewerbliche Mitunternehmerschaft einzustufen; dementsprechend kann auch eine aus einem wissenschaftlichen Dokumentar und einem Arzt bestehende GbR freiberuflich tätig sein, wenn die Gesellschafter nur auf ihrem jeweiligen Fachgebiet tätig werden und ihre Arbeitsergebnisse in ein Gutachten einbringen, das für einen Auftraggeber der GbR bestimmt ist.

BFH v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl. II 2001, 551; ebenso zur interprofessionellen Partnerschaft zwischen Ingenieuren und beratenden Betriebswirten bei Ausübung jeweils berufstypischer Tätigkeiten BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642.

Denn für die Annahme der Freiberuflichkeit muss nicht jeder Gesellschafter in allen Unternehmensbereichen leitend tätig sein und an jedem Auftrag mitarbeiten (BFH v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl. II 2001, 241, betr. PersGes. aus wissenschaftlichem Dokumentar und Arzt; *Kempermann*, FR 2001, 305). Vielmehr reicht es aus, dass die Berufsträger die mit einem übernommenen Auftrag verbundenen Aufgaben untereinander aufteilen und jeder den ihm zugewiesenen Aufgabenbereich aufgrund seiner Sachkenntnis eigenverantwortlich leitet.

BFH v. 16.7.1964 – IV 372/62, StRK EStG (bis 1974) § 18 R. 336; BFH v. 20.4.1989 – IV R 299/83, BStBl. II 1989, 737; vgl. *Heil*, NWB F. 3, 11679; *Schulze zur Wiesche*, DStR 2001, 1589.

Teilweise gewerbliche Tätigkeit der Mitunternehmerschaft: Ist die Tätigkeit einer aus mehreren Berufsträgern bestehenden PersGes. zum Teil gewerblich, so ist die gesamte Tätigkeit der Gesellschaft stl. als gewerblich zu behandeln.

StRspr.: Vgl. BFH v. 18.5.1995 – IV R 31/94, BStBl. II 1995, 718; BFH v. 17.1.2007 – XI R 19/05, BFH/NV 2007, 1315, mit dem Hinweis, diese Abfärbewirkung durch Ausgliederung gewerblicher Tätigkeiten in eine gesonderte PersGes. zu vermeiden. Die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 gilt ganz allg. auch für mitunternehmerische Innengesellschaften und damit auch, wenn an der nach außen auftretenden Mitunternehmerschaft eine – zudem allein geschäftsführungsbefugte – KapGes. beteiligt ist (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 22.7.2008 – 1 BvR 1769/08, StEd. 2008, 532, nicht angenommen; BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BFH/NV 2009, 652; BFH v. 16.4.2009 – VIII B 216/08, BFH/NV 2009, 1264; BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40; BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79. Keine freiberufliche Tätigkeit, wenn Mitunternehmer der Gesellschaft nur Kapital zur Verfügung stellt, nicht an der Erstellung freiberuflicher Leistungen beteiligt ist, nicht die Qualifikation zur Erbringung dieser Leistungen hat oder nicht freiberufliche Tätigkeiten entfaltet; aA *Hild*, DB 2005, 1875; *Sarrazin*, FS Raupach, 2006, 515: Annahme von zwei getrennten Gesellschaften, eine gewerbliche mit Berufsfremden und eine mit den Freiberuflern.

Zu weiteren Einzelheiten s. § 15 Anm. 1400 ff.

Sind einzelne Gesellschafter teilweise gewerblich tätig, so ist eine Mitunternehmerschaft in selbständiger Arbeit ebenso zu verneinen, wenn die schädliche andere Tätigkeit nicht eindeutig abgrenzbar ist (s. dazu auch *Schick*, StRK-Anm. GewStG (bis 1977) § 2 Abs. 2 Ziff. 1 R. 16; s. auch Anm. 445). Danach erzielt eine Mitunternehmerschaft, die aus einem Steuerberater als Inhaber einer Steuerberaterpraxis sowie einem daran atypisch still beteiligten anderen Steuerberater besteht, gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 insgesamt gewerbliche Einkünfte, wenn der Inhaber der Steuerberatungspraxis neben seiner freiberuflichen (beratenden) Tätigkeit auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, denn die atypisch stille Gesellschaft ist eine „andere Gesellschaft“ iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 1 (BFH v. 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171, mit zust. Anm. *Kempermann*, FR 1995, 22; s. auch Anm. 17, Anm. 431 ff. sowie § 15 Anm. 1426).

Die Betriebsaufspaltung durch Nutzungsüberlassung an eine Betriebskapitalgesellschaft führt zur Abfärbung der gewerblichen Einkünfte auf die freiberuflich tätige Besitzpersonengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 1; BFH v. 13.11.1997

– IV R 67/96, BStBl. II 1998, 254, betr. Überlassung von WG durch Arzt-GbR an Labor-GmbH).

Ausnahme von der Abfärbung in Bagatellfällen: Allerdings kommt es nach der jüngeren BFH-Rspr. dann nicht zu einer Umqualifizierung der im Übrigen ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit in eine gewerbliche Tätigkeit, wenn die Nettoumsatzerlöse aus der gewerblichen Tätigkeit 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24 500 € im VZ nicht übersteigen, so dass die gewerbliche Aktivität als „äußerst gering“ außer Betracht zu lassen ist (sog. Bagatellgrenze, BFH v. 27.8.2014 – III R 6/12, BFH/NV 2015, 345; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 16/11, BFHE 247, 499, mit Anm. *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 15/2015 Anm. 1; BFH v. 27.8.2014 – VIII R 41/11, BFHE 247, 506; zur früheren Bemessung der Bagatellgrenze mit 1,25 % der Umsätze vgl. BFH v. 11.8.1999 – I R 12/98, BStBl. II 2000, 229; BFH v. 15.10.2010 – VIII R 50/09, BStBl. II 2011, 506, sowie zur Bemessung mit 2,8 % vgl. BFH v. 8.3.2014 – IV B 212/3, BFH/NV 2004, 954; *Driën*, FR 2000, 177; *Atilgan*, BB 2018, 2967; aA früher BFH v. 10.8.1994 – I R 133/93, BStBl. II 1995, 171, mit Anm. *Korn*, DStR 1995, 1249; *Korn*, StbKongrRep. 1995, 143). Siehe dazu auch Anm. 17; zur Umqualifizierung von Einkünften bei Betriebsaufspaltung im Übrigen s. § 15 Anm. 819.

443 Einstweilen frei.

444 **bb) Bedeutung von Rechtsform und Beteiligungsverhältnissen für die Annahme freiberuflicher Mitunternehmerschaft**

Entscheidend für die Annahme einer Mitunternehmerschaft iSd. Abs. 4 ist grds. nicht die Rechtsform der PersGes., sondern die Art ihrer Tätigkeit. Deshalb ist die Tätigkeit einer Sozietät nicht allein aufgrund ihrer Eintragung als oHG oder KG als gewerblich anzusehen; die Eintragung begründet lediglich die Vermutung eines Gewerbebetriebs, die durch Darlegung der Art der Tätigkeit zu widerlegen ist (BFH v. 9.7.1964 – IV 427/62 U, BStBl. III 1964, 530; BFH v. 19.3.1981 – IV R 167/80, BStBl. II 1981, 527). Bei Beteiligungsverhältnissen kann die Rechtsform allerdings zu einer Umqualifizierung der Einkünfte führen.

Zusammenarbeit bei technischen Hilfeleistungen: Hierher gehören zB Apparat- und Laborgemeinschaften bei Ärzten, die vorwiegend in der Rechtsform der GbR geführt werden. Für die Gemeinschaften sind gesonderte und einheitliche Feststellungen nach § 180 AO durchzuführen. Ihre Tätigkeit überschreitet nur dann den Rahmen der freiberuflichen Tätigkeit, wenn sie auch Leistungen an nicht der Gemeinschaft angehörende Personen erbringen; in diesem Fall erzielen sie gewerbliche Einkünfte (s. Anm. 426).

Kapitalgesellschaft als Gesellschafter: Ist an der freiberuflich tätigen PersGes. eine KapGes. beteiligt, so sind die Einkünfte der PersGes. insgesamt als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln (BFH v. 17.1.1980 – IV R 115/76, BStBl. II 1980, 336; BFH v. 7.11.1991 – IV R 17/90, BStBl. II 1993, 324; BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79, zur schädlichen Mitunternehmerstellung einer GmbH innerhalb einer Steuerberater- und Wirtschaftsprüfer-GmbH & Co. KG schon wegen ihrer Mitunternehmerinitiative kraft Vertretungsbefugnis nach § 114 Abs. 2, § 164 Abs. 1 HGB sowie wegen Mitunternehmerrisikos bei Vereinbarung einer Prämie für die Übernahme der Haftung), denn eine KapGes. erzielt stets kraft Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG); sie gilt deshalb als berufs fremde Gesellschafterin, ohne dass es nach dem

Gesetz darauf ankommt, ob alle ihre Gesellschafter und Geschäftsführer Angehörige eines freien Berufs sind (BFH v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511; BFH v. 1.12.1982 – I R 238/81, BStBl. II 1983, 213). Dies ergibt sich unmittelbar aus der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2, mit der die vom BFH (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) aufgegebenen Grundsätze zur sog. Geprägerspr. gesetzlich verankert wurden (s. § 15 Anm. 286). Danach ist eine gewerbliche Tätigkeit gegeben, wenn sich ein Freiberufler mit einer KapGes. zu einer Arbeitsgemeinschaft, zB ein Architekt mit einer Bau-GmbH, zusammenschließt.

BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 22.7.2008 – 1 BvR 1769/08, StEd. 2008, 532, nicht angenommen; BFH v. 4.5.2009 – VIII B 220/08, BFH/NV 2009, 1429; *Scharpf*, BB 1974, 1248; *Wendt*, EStB 2008, 245; vgl. auch *Neufang/Beißwenger*, BB 2009, 932.

Betreiben die beherrschenden Gesellschafter einer Steuerberater-GmbH zugleich eine Anwaltssozietät, so sind klare und eindeutige Regelungen für den Mandatszugang zur GmbH einerseits und der Sozietät andererseits sowie eine Befreiung der Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH vom Wettbewerbsverbot erforderlich, um hinsichtlich der Anwaltssozietät freiberufliche Einkünfte (und keine vGA der GmbH) annehmen zu können (vgl. *Streck*, AnwBl. 1991, 449).

Personengesellschaften als Gesellschafter einer selbständig tätigen Personengesellschaft: Der Gesetzgeber geht ausweislich der Verweisung in § 18 Abs. 4 auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 von der Zulässigkeit doppelstöckiger freiberuflicher PersGes. aus. Für sie gilt aber wie für die einfache PersGes., dass sie nur Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, wenn jeder ihrer Gesellschafter, also auch die mittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft die Tatbestandsmerkmale des § 18 Abs. 1 Nr. 1 – hinsichtlich Ausbildung, Art der Tätigkeit und berufsrechtl. Zulassung – erfüllen, insbes. zumindest in geringfügigem Umfang in der Untergesellschaft leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten.

BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642, mit Anm. *Gebhardt*, EStB 2009, 284, *Günther*, EStB 2009, 120, *Kanzler*, FR 2009, 671, *Keller*, BB 2009, 761; *Korn*, Freiberuflerpersonengesellschaften und -kapitalgesellschaften, 1998, Rz. 35; *Güroff* in *LBP*, § 18 Rz. 282 (9/2018); ebenso Schl.-Holst. FG v. 17.11.2015 – 4 K 93/14, EFG 2017, 1092, Rev., Az. BFH VIII R 24/17).

Holding: Eine PersGes. entfaltet keine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 darstellt, wenn sie als Holdinggesellschaft nur geschäftsleitende Funktionen innerhalb einer Gruppe von Unternehmen wahrnimmt, die an verschiedenen Standorten Ingenieurbüros unterhalten (BFH v. 28.10.2008 – VIII R 73/06, BStBl. II 2009, 647).

Gewerblich geprägte Personengesellschaft als Gesellschafter: Die Beteiligung einer gewerblich geprägten PersGes. als Gesellschafter an einer (freiberuflich tätigen) PersGes. hat zur Folge, dass die Einkünfte dieser sog. doppel- oder mehrstöckigen PersGes. insgesamt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.

So ausdrücklich § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2; s.o. „Kapitalgesellschaft als Gesellschafter“ und BFH v. 11.6.1985 – VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584; BFH v. 9.4.1987 – VIII B 94/86, BFH/NV 1987, 509; BFH v. 3.12.2003 – IV B 192/03, BStBl. II 2004, 303.

Internationale Partnerschaften: Zunehmende Bedeutung erhalten auch Zusammenschlüsse mit ausländ. Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschafts-

prüfen. Sie führen nicht zu einer Abfärbung, wenn der ausländ. Berufsangehörige in seinem Heimatland RA ist oder eine Tätigkeit ausübt, die der des deutschen Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers entspricht (vgl. *Kempermann*, FR 2007, 577 [581]; zu Steuerberater-Sozietäten mit ausländ. Berufskollegen s. auch *Richter*, NWB F. 30, 1689 [46/2006]; zur fehlenden Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen, wenn dem ausländischen Mitgesellschafter die Steuerberatungsbefugnis nach deutschem Recht fehlt BGH v. 26.1.2006 – IX ZR 225/04, NJW-RR 2006, 1071 mit Anm. *Henssler/Jansen*, LMK 2006, II 78).

445 cc) Zusammenschluss mit Berufsfremden

Haben sich mehrere Personen zu einer Gesellschaft zusammengeschlossen, um gemeinsam eine Tätigkeit iSv. § 18 Abs. 1 Nr. 1 auszuüben, so ist die Tätigkeit der Gesellschaft insgesamt gewerblich, wenn auch nur eine einzige berufs-fremde Person als Mitunternehmer beteiligt ist.

BFH v. 17.1.1980 – IV R 115/76, BStBl. II 1980, 336; BFH v. 11.6.1985 – VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584; BFH v. 9.10.1986 – IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124, mwN; BFH v. 5.10.1989 – IV R 120/87, BFH/NV 1991, 319; BFH v. 7.11.1991 – IV R 17/90, BStBl. II 1993, 324; BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642; *Kk*, KÖSDI 1998, 11641, zur Gewerblichkeit einer Steuerberatersozietät oder -partnerschaft durch Beteiligung eines nicht nach deutschem Recht zur Hilfeleistung in Steuersachen qualifizierten niederländischen Belastingadviseur nach Maßgabe des BMF v. 4.5.1998 (DB 1998, 1207); BFH v. 10.8.2010 – VIII R 44/07, BFH/NV 2011, 20, zur Mitunternehmerschaft zwischen einem Steuerberater und dessen Sohn, der das Nichtbestehen der Steuerberaterprüfung verschwiegen hatte; BFH v. 29.10.2012 – III B 37/12, BFH/NV 2013, 368, zur Gewerblichkeit betriebswirtschaftlicher Beratungsleistungen einer GbR mit Gesellschaftern ohne Qualifikation als beratender Betriebswirt; aA *Hild*, DB 2005, 1875; *Sarrazin*, FS Raupach, 2006, 515: Annahme von zwei getrennten Gesellschaften, eine gewerbliche mit dem Berufsfremden und eine der freiberuflichen Gesellschafter ohne den Berufsfremden. Als eine solche berufs-fremde Person gilt auch eine KapGes. als Mitunternehmerin, weil sie schon kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielt und selbst nicht Träger der für die Berufe iSd. § 18 ggf. erforderlichen Berufsqualifikation sein und nur durch ihre Organe Aktivitäten iSd. § 18 ausüben kann (BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79, unter Bezugnahme auf BFH v. 4.7.2007 – VIII R 77/05, BFH/NV 2008, 53; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681; BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642, jeweils mwN).

Keine Ausnahme für berufsfremden Erben: Dieser Grundsatz gilt auch für Erben und Erbengemeinschaften, die den Betrieb eines freiberuflich tätig gewesenen Erblassers fortsetzen.

BFH v. 5.10.1989 – IV R 120/87, BFH/NV 1991, 319; BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/90, BStBl. II 1990, 837 (843); BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922; BFH v. 5.12.2006 – XI B 137/05, BFH/NV 2007, 452; BFH v. 5.12.2006 – XI B 137/05, BFH/NV 2007, 452; BFH v. 5.12.2006 – XI B 137/05, BFH/NV 2007, 452; aA die durch die Rspr. zur Erbauseinandersetzung (s. BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/90, BStBl. II 1990, 837 [843]) überholte frühere Rspr.: Freiberuflichkeit berufsfremder Erben für eine kurze Übergangszeit im Anschluss an den Erbfall (BFH v. 22.1.1963 – I 242/62 U, BStBl. III 1963, 189; *Löhr-Richter*, BB 1980, 673; *Mittelbach*, FR 1957, 205).

Begriff des Berufsfremden: Berufsfremd ist der Stpfl., der nicht die erforderliche Qualifikation für einen Beruf iSv. § 18 Abs. 1 Nr. 1 oder einen ähnlichen Beruf hat (s. zu den Anforderungen der Katalogberufe Anm. 43 ff.).

Beispiel 1:

Aufnahme eines Sohnes, der das Nichtbestehen des Steuerberaterexamins verschwiegen hat, in die Steuerberaterpraxis seines Vaters mit der Folge, dass die Einkünfte aus der Praxis insgesamt gewerblicher Natur sind (BFH v. 10.8.2010 – VIII R 44/07, BFH/NV 2011, 20, mit Anm. *Marfels*, StBW 2011, 52, *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 4/2011 Anm. 3).

Streitig ist, ob die fehlende behördliche Zulassung oder Prüfung für den Beruf die Berücksichtigung der Einnahmen bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit ausschließt. Nach Auffassung des BFH ist eine für die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit erforderliche Erlaubnis, Zulassung oder Bestallung Tatbestandsmerkmal für die Behandlung der insoweit erzielten Einnahmen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit; diese Voraussetzung muss daher bei allen Gesellschaftern gegeben sein.

BFH v. 12.10.1989 – IV R 141/88, BFH/NV 1990, 438; BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642; zu den Anforderungen an die Berufsqualifikation im Übrigen s. Anm. 66f.

Fehlt die Voraussetzung, kann die gleichwohl ausgeübte Tätigkeit nach der Rspr. auch nicht als dem Katalogberuf ähnlich angesehen werden.

BFH v. 14.3.1975 – IV R 207/72, BStBl. II 1975, 576; BFH v. 7.7.1976 – I R 218/74, BStBl. II 1976, 621 (die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG mit Beschl. v. 26.11.1976 – 1 BvR 408/76, HFR 1977, 96, nicht zur Entschr. angenommen); BFH v. 9.10.1986 – IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124; BFH v. 10.12.1987 – IV R 176/85, BStBl. II 1988, 273; BFH v. 10.11.1988 – IV R 63/86, BStBl. II 1989, 198; aA FG Saarl. v. 22.4.1966 – 144/64, EFG 1966, 377, rkr., betr. zeitweiligen Verlust der Zulassung; FG Berlin v. 30.4.1969 – II 39/66, EFG 1969, 490, rkr., betr. Steuerberatung durch Gesellschafter ohne Zulassung; s. dazu im Übrigen Anm. 67; zur vergleichbaren Frage der Zulässigkeit eines gesellschaftsrechtl. Zusammenschlusses s. Anm. 431.

Beispiel 2:

GbR zwischen Freiberufler und Berufsfremdem zur Ausübung eines freien Berufs erzielt gewerbliche Einkünfte; diese Folge kann durch Anfechtung des Gesellschaftsvertrags – zB wegen Vorspiegelung einer Zulassung des Berufsfremden als Steuerberater, RA etc. – nicht mW für die Vergangenheit umgangen werden. Das wirtschaftliche Erg. eines unwirksamen Rechtsgeschäfts gem. § 41 AO ist nämlich nur zulässig, wenn sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt (vgl. dazu BFH v. 14.5.1976 – III R 113/74, BStBl. II 1976, 656; *Fischer* in HHSp., § 41 AO Rz. 28 [11/2005]; *Schmieszek* in *Beermann/Gosch*, § 41 AO Rz. 20 [6/2013]). Ein solch vorrangiges spezielles Steuergesetz ist auch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 10.8.2010 – VIII R 44/07, BFH/NV 2011, 20).

Einstweilen frei.

446–449

4. Rechtsfolgen der Mitunternehmerschaft bei selbständiger Arbeit

a) Zusammensetzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit von Mitunternehmern

450

Die Einkünfte eines Mitunternehmers iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (gewerbliche Mitunternehmerschaft) setzen sich nach der Rspr. wie folgt zusammen:

– Gewinnanteil (s. Anm. 451),

- Sondervergütungen (s. Anm. 460–464),
- SonderBE und SonderBA insbes. im Zusammenhang mit dem SonderBV (s. Anm. 470–471).

Wegen der Verweisung des § 18 Abs. 4 auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 setzt sich auch der Gewinn von Mitunternehmern aus selbständiger Arbeit entsprechend zusammen (zur Rechtslage vor Inkrafttreten des Abs. 4 s. Anm. 412; zur Ermittlung der Einkünfte s. auch Anm. 414).

451 b) Gewinnanteil des selbständig tätigen Mitunternehmers

Nach der Verweisung in § 18 Abs. 4 auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Mitunternehmerschaft die Gewinnanteile der Gesellschafter sowie die den Gesellschaftern von der Gesellschaft gewährten Vergütungen für bestimmte Leistungen (Sondervergütungen); s. dazu § 15 Anm. 450 ff.

Begriff des Gewinnanteils: Nach der BFH-Rspr. ist Gewinnanteil im Sinne der Vorschrift derjenige Teil des Gewinns der Gesellschaft, der nach Maßgabe gesellschaftsrechtl. Regeln auf den einzelnen Gesellschafter entfällt (BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757; BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164; BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207; ebenso *Döllerer*, FS Flume, 1978, Bd. II, 45 ff.; s. ausführl. § 15 Anm. 453).

Auswirkungen von Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern auf den Gesellschaftsgewinn: Nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie erkennt die neuere Rspr. des BFH unter Bezugnahme auf den Wortlaut und den Zweck des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter grds. an und nimmt davon lediglich die Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 aus.

BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757; BFH v. 25.1.1980 – IV R 159/78, BStBl. II 1980, 275; BFH v. 13.7.1989 – IV R 137/88, BFH/NV 1990, 422.

Dies gilt auch für Rechtsgeschäfte zwischen PersGes., selbst wenn deren Gesellschafter ganz oder teilweise identisch sind (BFH v. 31.7.1991 – VIII R 23/89, BStBl. II 1992, 375). Empfänger freiberuflicher Leistungen können danach auch konzernangehörige Schwestergesellschaften sein. Voraussetzung ist dann allerdings, dass die Leistungen an den Auftraggeber fremdüblich vergütet werden (vgl. BFH v. 10.6.1987 – I R 301/83 BStBl. II 1987, 816; BFH v. 20.12.2006 – IV S 16/06, BFH/NV 2007, 445; BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642).

Ist in den Gesellschaftsverträgen zweier PersGes., an denen dieselben Personen zu gleichen Teilen beteiligt sind, vereinbart, dass bei Entstehen eines Verlusts in der einen Gesellschaft diese Gesellschaft (Verlust-Gesellschaft) Anspruch auf Deckung des Verlusts aus dem Gewinn der anderen Gesellschaft (Gewinn-Gesellschaft) hat, dann ist allerdings die Verlustdeckung als Gewinnverwendung (Entnahme) durch die Gesellschafter der Gewinn-Gesellschaft und nicht als BA dieser Gesellschaft anzusehen (BFH v. 24.3.1994 – IV S 1/94, BStBl. II 1994, 398).

Gewinnverteilung und steuerliche Erfassung des Gewinnanteils: Die vereinbarte Gewinnverteilung wird grds. auch stl. anerkannt.

- *Maßgeblichkeit der getroffenen Vereinbarungen:* Anzuerkennen ist danach auch der Gesellschafterbeschluss einer KG, demzufolge einem Kommandi-

tisten WKÜberschussanteile nur bis zur Höhe seines Kapitalkontos zugeordnet werden (BFH v. 8.9.1992 – IX R 335/87, BStBl. II 1993, 281). Bei Familiengesellschaften ist jedoch eine Angemessenheitsprüfung geboten (s. BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54). Führt diese Prüfung zu einer Minderung von Gewinnanteilen, so ist die Differenz den übrigen Gesellschaftern zuzurechnen, sofern nicht auch bei ihnen Begrenzungen zu beachten sind (BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5; BFH v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452).

- *Änderungen der Vereinbarungen während des Wirtschaftsjahres:* Wird der Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel einer PersGes. während des Wj. mit Rückbeziehung auf den Beginn des Wj. geändert, so ist die Rückbeziehung für die estrechtl. Gewinn- und Verlustzurechnung ohne Bedeutung. Der bis zum Zeitpunkt der Änderung entstandene (ggf. im Schätzungswege zu ermittelnde) Gewinn oder Verlust ist den Gesellschaftern der KG noch nach dem bis dahin gültigen Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel zuzurechnen (BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53). Die rückwirkende Änderung der Gewinnverteilungsabrede von Gesellschaftern einer PersGes. kann strechtl. nicht anerkannt werden. Dieser Grundsatz gilt für jede PersGes., ungeachtet der von ihr erzielten Einkünfte (BFH v. 15.3.2000 – IV B 35/99, BFH/NV 2000, 1185).
- *Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung:* Nach der Rspr. ist der Gewinnanteil iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 den Gesellschaftern zuzurechnen, ohne dass der Gewinn oder Verlust dem Gesellschafter selbst zugeflossen sein muss (BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164; ebenso BFH v. 23.4.1975 – I R 234/74, BStBl. II 1975, 603). Danach gilt der Gewinnanteil als vom Mitunternehmer mit Ablauf des Geschäftsjahres (§ 4a) der Gesellschaft bezogen (s. BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553; BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881). Auf dieser Grundlage ist dem aus einer freiberuflich tätigen PersGes. ausgeschiedenen Gesellschafter der gemeinschaftlich erzielte laufende Gewinn auch dann anteilig persönlich zuzurechnen, wenn die verbleibenden Gesellschafter die Auszahlung verweigern, weil der ausgeschiedene Gesellschafter ihnen Schadensersatz in übersteigender Höhe schuldet; dies gilt auch wenn der Anspruch des ausgeschiedenen Gesellschafters nach der Rspr. des BGH der sog. Durchsetzungssperre unterliegt und deshalb nicht mehr isoliert, sondern nur noch als Abrechnungsposten im Rahmen des Rechtsstreits um den Auseinandersetzungsanspruch geltend gemacht werden kann (BFH v. 15.11.2011 – VIII R 12/09, BStBl. II 2012, 207); dazu auch § 15 Anm. 489.

Einstweilen frei.

452–459

c) Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

460

Nach § 18 Abs. 4 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 gehören zu den Einkünften des Mitunternehmers neben den Gewinnanteilen auch die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von WG zur Nutzung bezogen hat. Diese Vergütungen sind beim Mitunternehmer in selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 4 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, also nicht zB Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus VuV.

Sondervergütungen erhöhen den Gewinn des Gesellschafters auch dann, wenn sie in der Gesellschaftsbilanz zu aktivieren sind (BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763; BFH v. 11.12.1986 – IV R 167/85, BFH/NV 1987, 553). Zu Einzelheiten s. § 15 Anm. 500 ff.

Zu freiberuflichen Leistungen an gewerbliche Mitunternehmerschaft s. Anm. 15.

Vergütungen für Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft: Zu den Vergütungen für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft gehören nicht nur Arbeitslöhne, sondern auch Entgelte aufgrund eines Dienstvertrags (§ 611 BGB), eines Werkvertrags (§ 631 BGB) oder eines Geschäftsbesorgungsvertrags (§ 675 BGB).

Vergütungen für freiberufliche Leistungen werden von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 18 Abs. 4 erfasst, wenn die Tätigkeit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sie mithin durch den Gesellschafter für die Gesellschaft zum Nutzen seiner Gesellschaftsbeteiligung entwickelt wird (vgl. Ritzow, StBp. 2015, 96). Diese Voraussetzung ist ua. gegeben, wenn die Leistung nach dem Gesellschaftsvertrag zu erbringen ist, sie der Verwirklichung des Gesellschaftszwecks dient oder wenn der Gesellschafter in Aufgabenbereichen tätig ist, die für die Erfüllung des Gesellschaftszwecks wesentlich sind.

BFH v. 18.9.1969 – IV 338/64, BStBl. II 1970, 43 (Steuerberaterhonorar); BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763 (Architektenhonorar); s. dazu auch BFH v. 27.10.1988 – IV R 88/87, BFH/NV 1989, 439; BFH v. 15.3.2000 – IV B 35/99, BFH/NV 2000, 1185; FG Düss. v. 17.7.2018 – 15 K 3568/16 E, EFG 2018, 1548, rkr., mit Anm. Kühnen, EFG 2018, 1550; zu freiberuflichen Leistungen einer anderen PersGes. s. Anm. 444; s. auch § 15 Anm. 511 ff.

Tätigkeitsvergütungen in Sonderfällen: In einigen Sonderfällen, die auch bei mitunternehmerischen Einkünften aus selbständiger Arbeit auftreten können, sind Tätigkeitsvergütungen den Gewinnanteilen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1, § 18 Abs. 4 hinzuzurechnen.

- ▶ *Tätigkeitsvergütungen für Gesellschafter mit eigenen selbständigen Betrieben oder Beteiligung an anderen Gesellschaften:* Unterhält ein Stpfl. einen eigenen selbständigen Betrieb, so werden Tätigkeitsvergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, § 18 Abs. 4 nicht erfasst, wenn der sachlich selbständige Betrieb nicht ausschließlich Dienste für die PersGes. erbringt (BFH v. 9.2.1978 – IV R 85/77, BStBl. II 1979, 111; BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667). Werden jedoch durch den sachlich selbständigen Betrieb ausschließlich Dienste für die PersGes. erbracht, so geht das Betriebsergebnis in vollem Umfang in den Gewinn der PersGes. ein. Erbringt der Gesellschafter in einem sachlich selbständigen Betrieb nur zum Teil Dienste für die PersGes., so geht das Betriebsergebnis nur mit dem entsprechenden Teil in den Gewinn der PersGes. ein (BFH v. 27.10.1988 – IV R 88/87, BFH/NV 1989, 439).
- ▶ *Tätigkeitsvergütungen für beteiligte Personengesellschaften:* Erbringt eine GbR einen erheblichen Teil ihrer Tätigkeiten ausschließlich für eine KG, an der ein Gesellschafter der GbR beteiligt ist, so sind von der KG geleistete Tätigkeitsvergütungen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2, § 18 Abs. 4 zu erfassen. Das gilt auch bei Beteiligung von Gesellschaftern an der GbR, die an der KG nicht beteiligt sind; in einem solchen Fall ist der Teil der Vergütung als Sondervergütung iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 zu behandeln, der nach dem handelsrechtl. maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel der

die Leistungen erbringenden GbR auf diejenigen ihrer Gesellschafter entfällt, die gleichzeitig an der die Leistungen empfangenden PersGes. beteiligt sind (BFH v. 21.11.1989 – VIII R 145/85, BFH/NV 1990, 428).

Entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2: Tätigkeitsvergütung bei mittelbarer Beteiligung: Mit der Bezugnahme auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 verweist Abs. 4 auch auf die durch StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) eingeführte Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2. Danach sind Tätigkeitsvergütungen, die eine Gesellschaft an den Gesellschafter einer an ihr beteiligten (Ober-)Gesellschaft zahlt, auch dann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 hinzuzurechnen, wenn dieser Gesellschafter nicht zugleich Mitunternehmer der (Unter-)Gesellschaft ist. Voraussetzung dafür ist, dass eine ununterbrochene Mitunternehmerkette zwischen der Untergesellschaft und den Gesellschaftern der Obergesellschaft besteht, wenn auch nur vermittelt durch die Mitunternehmerschaft der Obergesellschaft (nicht zwingend ihrer Gesellschafter) an der Untergesellschaft.

Bordewin, DB 1992, 1266; *Bordewin*, StbJb. 1992/93, 171; *Mitschke*, DB 1992, 1267; *Sarrazin*, FS L. Schmidt, 1993, 393; *Seer*, StuW 1992, 35; *Söffing*, FR 1992, 185; aA *Binger*, DB 1992, 855; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 11 IV 5a.

Einstweilen frei.

461–469

d) Erfassung des Sonderbetriebsvermögens und der dadurch veranlassten Einnahmen und Ausgaben

470

Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sind auch bei der Ermittlung der mitunternehmerischen Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erfassen (s. BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314; *Ritzow*, StBp. 2015, 96). Zu SonderBE s. § 15 Anm. 537 ff.; zu SonderBA s. § 15 Anm. 555 ff.

Sonderbetriebsvermögen bei mitunternehmerischen Einkünften aus selbständiger Arbeit: Zum BV einer freiberuflich tätigen PersGes. gehört nicht nur das Vermögen der Gesellschaft (Gesamthandsvermögen), sondern auch das Vermögen der Gesellschafter (zB Grundstücke und Grundstücksteile), soweit es der PersGes. auf gesellschaftsrechtl., schuldrechtl. (zB Miete) oder dinglicher Grundlage (zB Nießbrauch) zur Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks überlassen wird (BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215; BFH v. 18.5.1995 – IV R 125/92, BStBl. II 1996, 5; BFH v. 18.5.1995 – IV R 126/92, BFH/NV 1996, 35). Für WG des SonderBV ist auch die Begünstigung nach § 7g in Anspruch zu nehmen (vgl. BFH v. 29.3.2011 – VIII R 28/08, BStBl. II 2014, 299, mit Anm. *Moritz*, DB 2011, 1784, *Wischmann*, EStB 2011, 319).

- ▶ *Begriff des Sonderbetriebsvermögens:* SonderBV sind die vom Gesellschafter der Gesellschaft zur Nutzung überlassenen WG (SonderBV I). Es kann notwendiges oder gewillkürtes SonderBV sein. SonderBV ist außerdem solches Vermögen, das der eigenen Beteiligung des Gesellschafters zu dienen bestimmt ist (SonderBV II), zB GmbH-Anteile des Kommanditisten einer GmbH & Co. KG (BFH v. 5.12.1979 – I R 184/76, BStBl. II 1980, 119; BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314).
- ▶ *Der Umfang des Sonderbetriebsvermögens*, insbes. des gewillkürten SonderBV ist bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit erheblich ein-

geschränkt (s. Anm. 31 „Gewillkürtes Betriebsvermögen bei selbständiger Tätigkeit“).

Ein an eine PersGes. von einem Gesellschafter zur betrieblichen Nutzung vermieteter Pkw. ist auch dann SonderBV, wenn der Anteil der Privatnutzung überwiegt (Schl.-Holst. FG v. 30.11.2005 – 3 K 50316/03, EFG 2006, 335, rkr.)

- *Grundstücke und Rechte an Grundstücken:* Zum notwendigen SonderBV eines Gesellschafters gehören insbes. Grundstücke oder Grundstücksteile, die in seinem Eigentum stehen und an die Gesellschaft zur betrieblichen Nutzung vermietet sind.

BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215; BFH v. 10.11.2005 – IV R 7/05, BStBl. II 2006, 176; BFH v. 10.6.2008 – VIII R 79/05, BStBl. II 2008, 863, zum Bürogebäude einer Steuerberater-Sozietät als SonderBV. Zweifelhaft, ob dies anders als bei gewerblichen Einkünften auch dann gilt, wenn im Einzelfall keine eigenbetriebliche Nutzung, sondern eine weitere Untervermietung erfolgt (BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215; BFH v. 23.5.1991 – IV R 94/90, BStBl. II 1991, 800, betr. Holzhandel).

Auch wenn der Gesellschafter einer PersGes. einem Dritten an einem unbebauten Grundstück ein Erbbaurecht bestellt und der Erbbauberechtigte ein auf dem Grundstück errichtetes Gebäude vereinbarungsgemäß an die PersGes. zur betrieblichen Nutzung vermietet, gehört das Grundstück zum notwendigen BV des Gesellschafters (BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796). Ebenso gehören die Grundstücke eines Gesellschafters, die er mit Grundpfandrechten zur Sicherung von Krediten seiner Gesellschaft belastet, zu seinem SonderBV.

- *Forderungen und Verbindlichkeiten:* Nimmt der Gesellschafter einer PersGes. ein Darlehen auf und werden die Darlehensmittel auf ein Kontokorrentkonto der Gesellschaft geleitet, so gehört die Darlehensverbindlichkeit zum SonderBV des Gesellschafters, soweit durch die Einzahlung der betriebliche Teil der Kontokorrentschuld der Gesellschaft getilgt wird (BFH v. 8.11.1990 – IV R 127/86, BStBl. II 1991, 505, mit Anm. Brandt, KFR F. 3 EStG § 4, 255).
- *Wirtschaftsgüter eines (anderen) Betriebsvermögens als Sonderbetriebsvermögen:* SonderBV sind auch die der Gesellschaft überlassenen WG, die bereits zu einem anderen BV gehören (BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757; BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750); zu weiteren Einzelheiten s. § 15 Anm. 723.

471–473 Einstweilen frei.

474 IV. Entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 1a

Art. 1 des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) hat § 18 Abs. 4 um die Verweisung auf den neu geschaffenen § 15 Abs. 1a ergänzt. Danach ist in den Fällen des ebenfalls neu geschaffenen § 4 Abs. 1 Satz 4, dh. bei Sitzverlagerung einer Europäischen Genossenschaft oder Europäischen Gesellschaft, keine Entnahme nach Maßgabe des § 4 Abs. 1 Satz 3 anzunehmen. Für diese Fälle bestimmt § 15 Abs. 1a, dass der Gewinn aus einer späteren Veräußerung

der Anteile ungeachtet von im Einzelfall eingreifenden DBA in der gleichen Art und Weise zu besteuern ist, wie die Veräußerung dieser Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Genossenschaft zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlagerung stattgefunden hätte.

Zu den Einzelheiten der Neuregelungen, die hinsichtlich der freiberuflichen Einkünfte keine gegenüber gewerblichen Einkünften besonderen Aspekte berühren, s. BTDrucks. 16/3369; *Drüen*, DStZ 2006, 539; *Ettinger*, IStR 2006, 747; *Förster/Felchner*, DB 2006, 1072; *Hahn*, IStR 2006, 79; *Lausterer*, BB-Special 2006, Nr. 8, 80; *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481; *Strunk*, Stbg 2006, 266; *Benecke/Schnitger*, IStR 2007, 22; *Bilitewski*, FR 2007, 57; *Hruschka*, StuB 2006, 584.

Einstweilen frei.

475

V. Entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3: Steuerminderung kein Gewinn und Gewinnerzielungsabsicht auch als Nebenzweck (Abs. 4 Satz 2)

1. Systematische und historische Einordnung der entsprechenden Anwendung des § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3

476

Die Ergänzung des Abs. 4 um die Verweisung auf § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3 ist durch die Neufassung des § 15 Abs. 2 als Folgeänderung im Interesse einer einheitlichen Behandlung aller Gewinneinkünfte veranlasst worden (BTDrucks. 10/336, 27). Nach § 15 Abs. 2 Satz 2 ist eine Minderung der ESt kein Gewinn im Sinne der Gewinnerzielungsabsicht; andererseits genügt aber, dass die Gewinnerzielung als Nebenzweck verfolgt wird.

Abgrenzung zu Liebhabereieinkünften: Neben den Einkünften aus LuF (§ 13) und aus Gewerbebetrieb (§ 15) gehören auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu den Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 2 Nr. 1). Gewinnerzielungsabsicht ist somit auch Begriffsmerkmal der selbständigen Arbeit (s. Anm. 69). Bedeutung hat die Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen des § 18 für die Abgrenzung zur sog. Liebhaberei, deren Erg. strechtl. unbeachtlich sind (s. Anm. 69).

Geringe praktische Bedeutung der Verweisung: Die praktische Bedeutung der Verweisung des Abs. 4 auf § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3 dürfte – ebenso wie die Verweisung auf § 15a (s. dazu Anm. 490 ff.) – gering sein.

Verlustzuweisungsgesellschaften, auf die § 15 Abs. 2 zielt (vgl. BFH v. 24.11.1988 – IV R 37/85, BFH/NV 1989, 574; BFH v. 16.12.1992 – VIII B 52/90, BFH/NV 1994, 243, mwN, betr. Verluste einer Publikumsgesellschaft mit dem Gesellschaftszweck, ein Frachtschiff zu erwerben und zu betreiben), kommen bei Einkünften aus selbständiger Arbeit – soweit ersichtlich – nicht vor, weil der Begriff des freien Berufs iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 wie der Begriff der sonstigen selbständigen Arbeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 3 entscheidend durch den persönlichen Einsatz des Stpfl. bei der Berufstätigkeit gekennzeichnet ist (s. Anm. 65, 68, 251) und eine Beteiligung von Berufsfremden zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt (s. Anm. 445) Wer sich als Mitunternehmer iSd. § 18 in persönlicher Ausübung und unter Einsatz seiner eigenen geistigen und körperlichen Arbeitskraft betätigt, wird dies kaum allein in der Absicht tun, durch seinen Arbeitseinsatz Verluste zu erzielen und auf diese Weise die EStBelastung der übr-

gen Einkünfte zu mindern. Zu den Anforderungen an die Gewinnerzielungsabsicht einer KG s. auch *Lüdicke*, FR 1994, 110.

Vor Inkrafttreten der Verweisung auf § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3 durch das StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14; s. Anm. 2) war durch die Rspr. anerkannt, dass eine durch die Betätigung (ausschließlich) erstrebte und verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen kein Gewinn ist und dass die Gewinnerzielungsabsicht Nebenzweck sein kann (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]; vgl. auch BFH v. 21.8.1990 – VIII R 25/86, BStBl. II 1991, 564; BFH v. 10.9.1991 – VIII R 39/86, BStBl. II 1992, 328).

477–480 Einstweilen frei.

481 2. Entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 2 Satz 2: Steuerminderung kein Gewinn

Nach § 15 Abs. 2 Satz 2 ist die durch die Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen kein Gewinn iSd. Satzes 1.

Fehlende Gewinnerzielungsabsicht: Danach verwirklicht eine Tätigkeit nicht den Tatbestand des § 18, wenn sie allein darauf angelegt ist, Steuervorteile dadurch zu erzielen, dass mit der Tätigkeit erzielte Verluste geltend gemacht werden können, um andere an sich zu versteuernde Einkünfte nicht versteuern zu müssen (BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; BFH v. 31.3.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774). Diese Voraussetzung liegt insbes. vor, wenn die freiberufliche Tätigkeit trotz fehlender Gewinnaussichten aus persönlichen Gründen ausgeführt wird und mit der Geltendmachung der insoweit entstandenen Aufwendungen als BA eine Minderung des zvE erreicht werden soll.

RFH v. 18.2.1925, RFHE 15, 291, betr. Kunstmaler; BFH v. 14.3.1985 – IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424, betr. Erfinder; BFH v. 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl. II 1985, 515, betr. Schriftsteller; BFH v. 26.2.2004 – IV R 43/02, BStBl. II 2004, 455, mit Anm. *Buciek*, DStZ 2004, 375, betr. krankheitsbedingt eingeschränkte selbständige Tätigkeit eines Arztes; BFH v. 18.4.2013 – VIII B 135/12, BFH/NV 2013, 1556; BFH v. 3.2.2015 – III B 37/14, BFH/NV 2015, 857, betr. Verluste einer 71 Jahre alten Rechtsanwältin mit dauerhaften Verlusten aus ihrer selbständig ausgeübten Anwaltstätigkeit; s. dazu auch § 15 Anm. 1045.

Beurteilungszeitraum: Wesentliches Indiz für das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht ist die Erzielung von Verlusten über einen längeren – mehrjährigen – Zeitraum hinweg. Nach BFH (BFH v. 7.8.1991 – X R 10/88, BFH/NV 1992, 108) lässt sich nicht allg. sagen, wie lang ein solcher Beurteilungszeitraum bemessen sein muss, oder welcher Zeitpunkt generell für die rechtl. Würdigung maßgeblich ist; insoweit kommt es auf die Besonderheit der jeweils ausgeübten Tätigkeit an (s. zum Beurteilungszeitraum § 2 Anm. 386ff.; im Übrigen § 2 Anm. 450).

Beurteilungseinheit: Die Beantwortung der Frage, ob die Tätigkeit eines Stpfl. über einen längeren Zeitraum hinweg ausschließlich auf die Minderung der Steuern hinsichtlich anderer Einkünfte ausgerichtet war, ist wesentlich davon abhängig, ob die Tätigkeit auf Berufsfeldern iSd. § 18 insgesamt oder einzelne Tätigkeiten Gegenstand der Beurteilung ist (zur Problematik der Beurteilungseinheit s. § 2 Anm. 390). Für Tätigkeiten iSd. § 18 liegen idR abgrenzbare Betriebe oder Teilbetriebe wegen der Personenbezogenheit der selbständigen Ar-

beit nicht vor, so dass lediglich eine tätigkeitsbezogene Abgrenzung vorzunehmen ist (BFH v. 7.11.1985 – IV R 44/83, BStBl. II 1986, 335; Rödder, DB 1986, 2241). Ungleichartige Tätigkeiten sind hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht getrennt zu beurteilen, gleichartige nur bei organisatorischer und hinsichtlich des Kundenkreises getrennter Tätigkeit (BFH v. 27.4.1978 – IV R 102/74, BStBl. II 1978, 562); zu den weiteren Einzelheiten s. § 2 Anm. 390 ff. mwN.

Einstweilen frei.

482–485

3. Entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 2 Satz 3: Gewinnerzielungsabsicht auch als Nebenzweck

486

Nach § 15 Abs. 2 Satz 3 wird der Tatbestand der Einkünfteerzielung iSd. Abs. 1 auch verwirklicht, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur Nebenzweck ist. Kann also eine Gewinnerzielungsabsicht festgestellt werden (s. Anm. 481), so wird der Tatbestand der Gewinnerzielung aus selbständiger Arbeit selbst dann verwirklicht, wenn andere persönliche und für sich genommen stl. unerhebliche Gründe von größerer Bedeutung für die konkrete Tätigkeit sind (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266); s. auch § 2 Anm. 381 mwN. Die Vorlesungstätigkeit oder schriftstellerische Betätigung eines Freiberuflers erfüllt danach den Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit.

Zu weiteren Einzelheiten der Gewinnerzielungsabsicht s. Anm. 69 und § 2 Anm. 443.

Einstweilen frei.

487–489

VI. Entsprechende Anwendung des § 15a: Verluste bei beschränkter Haftung im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit

1. Einordnung der entsprechenden Anwendung des § 15a

Schrifttum: *Brandenberg*, Verrechnungsverbot für verrechenbare Verluste mit Sonderbilanzgewinnen?, DB 1993, 2301; *Söffing*, Die neue Rechtsprechung des BFH zu § 15a EStG, DStR 1993, 1541; *Bordewin*, Verlustausgleich und Verlustabzug bei Personengesellschaften, DStR 1994, 673; *Förg*, Feststellung von Gewinnen und Verlusten insbes. in den Fällen des § 15a Abs. 1 bis 3 EStG bei Kommanditgesellschaften, FR 1994, 181; *Grögler*, Zur Anwendung des § 15a Abs. 2 EStG, DStR 1994, 679; *Mücke*, Verrechnungsverbot für verrechenbare Verluste mit Sonderbilanzgewinnen, DStZ 1994, 211; *U. Prinz/Thiel*, § 15a EStG und Sonderbetriebsvermögen, DStR 1994, 341; *U. Prinz/Thiel*, Zur Anwendung des § 15a Abs. 2 EStG, DStR 1994, 682; *van Lishaut*, § 15a nach der Ausgliederung des Sonderbetriebsvermögens, FR 1994, 273; *Weber*, Auswirkungen eines steuerfreien Sanierungsgewinns bei Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto, DStZ 1994, 129.

Siehe im Übrigen das Schrifttum vor § 15a Anm. 1.

a) Systematische und historische Einordnung

490

§ 15a begrenzt den Verlustausgleich oder Verlustabzug für Kommanditisten und Unternehmer mit vergleichbarer Haftung. Sie gilt unmittelbar nur für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, zu denen nach § 15 Abs. 3 auch die Einkünfte aus

der Tätigkeit einer Freiberufler-GmbH & Co. KG gehören. Die Vorschrift soll „die Betätigungsmöglichkeiten von sog. Verlustzuweisungsgesellschaften einschränken“ (vgl. BTDrucks. 8/3648, 14, 16; 8/4157, 1). Da die in § 15a aufgeführten Haftungsbeschränkungen möglicherweise auch im Bereich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorkommen, sieht § 18 Abs. 4 die entsprechende Anwendung von § 15a vor. Die praktische Bedeutung dieser Vorschrift bei Einkünften aus selbständiger Arbeit wird allerdings gering eingeschätzt (vgl. *Bordewin/Söffing/Uelner*, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, 1980, 111).

Von der Verweisung betroffene Rechtsformen: Von der entsprechenden Anwendung des § 15a können Zusammenschlüsse von Freiberuflern in der Rechtsform der KG (§ 15a Abs. 1, s. Anm. 432) oder BGB-Gesellschaften (insbes. Sozietäten) betroffen sein, wenn die Voraussetzungen des § 15a Abs. 5 Nr. 2 erfüllt sind; so bei vertraglichem Haftungsausschluss oder „nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlicher Inanspruchnahme“.

Zur Frage der „Unwahrscheinlichkeit“ BFH v. 14.5.1991 – VIII R 111/86, BStBl. II 1992, 164; *Görlich*, DB 1981, 1533; *Söffing*, DB 1981, 1635; *Schulze-Osterloh*, FR 1981, 450.

- ▶ *Nicht anwendbar* ist § 15a Abs. 5 Nr. 1 betr. stille Gesellschafter (s. Anm. 441). Bei ausländ. PersGes. (§ 15a Abs. 5 Nr. 3) mit unbeschränkt stpfl. Mitunternehmern wird eine Anwendung allenfalls beim negativen ProgrVorb. in Betracht kommen (vgl. BMF v. 8.5.1981 – IV B 2 - S 2241-102/81, BStBl. I 1981, 310, Rz. 17, betr. gewerbliche Mitunternehmerschaft). Bei beschränkt stpfl. Mitunternehmern ausländ. PersGes. dagegen ist eine Anwendung kaum denkbar, da idR keine Ausübung oder Verwertung im Inland vorliegt (§ 49 Abs. 1 Nr. 4). Der Fall des § 15a Abs. 5 Nr. 4 (sog. haftungslose Darlehen) hat ohnehin nur deklaratorische Bedeutung (g1A *Knobbe-Keuk*, StuW 1981, 103).

Über haftungslose Darlehen BMF v. 8.5.1978 – IV B 2 - S 2241 - 97/78, BStBl. I 1978, 203 (sog. Darlehenserlass): Ablehnung einer Passivierung; *Bordewin*, FR 1980, 161; *Gellert*, FR 1979, 196; *Siegel*, FR 1981, 134; krit. *Paulick*, FR 1978, 592; *Neumann*, FR 1979, 457.

- ▶ *Anwendungsfälle* im Rahmen der Einkunftsart Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden, nachdem die ErfinderVO als Verlustzuweisungsinstrument keine Bedeutung mehr hat (vgl. Änderung des Abschn. 149 Abs. 6 EStR durch die EStErgänzungsrichtlinie 1975), vorerst bloß vermutet.

Bordewin/Söffing/Uelner, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, 1980, 111: „Denn bei dem bekannten Erfindungsreichtum der Konzeptionäre für steuerbegünstigte Kapitalanlagen wäre es ohne die Vorschrift nämlich mit großer Wahrscheinlichkeit zu neuen Verlustkonstruktionen, zB durch entsprechende Anwendung des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 EStG im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 EStG, gekommen“.

Geltungsbereich der Verweisung auf § 15a: Die entsprechende Anwendung von § 15a nach Abs. 4 erfasst Kommanditisten (iSv. § 15a Abs. 1), die an einer KG mit Einkünften aus selbständiger Arbeit als Mitunternehmer beteiligt sind. Betroffen sind auch andere Mitunternehmer mit Einkünften aus selbständiger Arbeit unter der Voraussetzung, dass deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist (§ 15a Abs. 5): sog. atypisch stille Gesellschafter, Gesellschafter

einer GbR, beschränkt haftende Gesellschafter einer ausländ. PersGes., Unternehmer mit sog. haftungslosen Darlehen; beim letztgenannten Unternehmer iSv. § 15a Abs. 5 Nr. 4 ist die Anwendbarkeit der Vorschrift nicht auf Unternehmer mit einer bestimmten Rechtsform beschränkt; s. allg. Anm. 491.

Zum zeitlichen Anwendungsbereich des § 15a s. § 15a Anm. 2.

b) Verfassungsmäßigkeit

491

Nach § 15a Abs. 4 ist der sich für das Ende eines Wj. ergebende verrechenbare Verlust in einem besonderen Feststellungsbescheid festzustellen. Zu Einzelheiten s. § 15a Anm. 170 ff.

Verfassungsrechtliche Bedeutung der Verweisung: Das Merkmal der selbständigen Tätigkeit verhindert Verlustzuweisungsgesellschaften bei Einkünften aus selbständiger Arbeit, da die Beteiligung von Berufsfremden zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt (s. Anm. 445). Die entsprechende Anwendung von § 15a auf Einkünfte aus selbständiger Arbeit ist uE nur deshalb gerechtfertigt, weil auch § 15a bei gewerblichen Einkünften auf alle Mitunternehmerschaften anwendbar und eben nicht auf die typische Verlustzuweisungsgesellschaft beschränkt ist.

GLA von *Beckerath* in KSM, § 15a Rz. A 248 (6/2009); aA unter Hinweis auf eine für erforderlich angesehene verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift *Jakob*, BB 1988, 887: anwendbar nur auf Verlustzuweisungsgesellschaften.

Die Vorschrift ist vor allem auch im Hinblick auf den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) auf die anderen betrieblichen Einkunftsarten anzuwenden (s. auch § 13 Abs. 5).

Einstweilen frei.

492–495

2. Entsprechende Anwendung des § 15a auf Einkünfte aus selbständiger Arbeit

496

Entsprechende Anwendung des § 15a im Bereich des § 18 bedeutet, dass die in § 15a angeordnete Begrenzung des Verlustausgleichs oder Verlustabzugs für Kommanditisten oder Unternehmer mit vergleichbarer Haftung und Einkünften aus Gewerbebetrieb auch für PersGes. von selbständig Tätigen gilt, die Mitunternehmerschaften sind und an denen Kommanditisten oder Unternehmer mit vergleichbarer Haftung beteiligt sind.

Regelungsinhalt des § 15a:

- § 15a Abs. 1 rechnet den Anteil am Verlust, der beim Kommanditisten zu einem negativen Kapitalkonto führt oder dieses erhöht, dem Kommanditisten zwar zu; er darf aber diesen Verlust im Jahr der Entstehung nicht mit anderen Einkünften ausgleichen und ihn auch nicht nach § 10d abziehen (§ 15a Abs. 1 Satz 1). Bei erhöhter Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB können trotz negativen Kapitalkontos Verluste in Höhe der Differenz zwischen geleisteter und ins Handelsregister eingetragener Einlage abgezogen werden (§ 15a Abs. 1 Satz 2), wenn die besonderen Voraussetzungen des § 15a Abs. 1 Satz 3 erfüllt sind (Handelsregistereintragung, Nachweis der Haftung, Vermögensminderung nicht vertraglich ausgeschlossen oder unwahrscheinlich).

Siehe dazu BFH v. 28.3.1991 – VIII B 18/89, BFH/NV 1991, 529; BFH v. 14.5.1991 – VIII R 68/87, BFH/NV 1991, 824. Ergibt sich die Haftung des Gesellschafters nicht aus § 171 Abs. 1 HGB, sondern aus anderen, nicht in § 15a Abs. 1 bezeichneten Haftungsgründen, so kommt der erweiterte Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 nicht in Betracht (BFH v. 28.5.1993 – VIII B 11/92, BStBl. II 1993, 665, mit Anm. *Brandt*, StRK-Anm. EStG 1975 § 15a R. 15; BFH v. 5.2.2002 – VIII R 31/01, BStBl. II 2002, 464).

Die im Interesse des gemeinsamen Unternehmens eingegangenen Verpflichtungen eines BGB-Innengesellschafters gegenüber Gläubigern des Geschäftsinhabers begründen keinen erweiterten Verlustausgleich iSv. § 15a. Die Inanspruchnahme aus solchen Verpflichtungen ist estrechtl. als Einlage zu behandeln, die für frühere Jahre festgestellte verrechenbare Verluste nicht ausgleichsfähig macht (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 31/01, BStBl. II 2002, 464). Zu weiteren Einzelheiten s. § 15a Anm. 73 ff. mwN.

- ▶ § 15a Abs. 2 lässt dafür die Minderung von Gewinnanteilen, die dem Kommanditisten in späteren Jahren aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind, durch nicht ausgleichsfähige Verluste zeitlich unbeschränkt zu (zu Einzelheiten s. § 15a Anm. 131 ff.).
- ▶ § 15a Abs. 3 bewirkt, dass Kommanditisten bestimmte Beträge „als Gewinn“ zuzurechnen sind, nämlich Einlageminderungen durch Entnahmen (ohne Haftung iSd. § 15a Abs. 1 Satz 2) nach § 15a Abs. 3 Satz 1, aber nur in Höhe der nicht ausgleichsfähigen Verluste desselben Wj. und der zehn vorausgegangenen Wj. (§ 15a Abs. 3 Satz 2); ferner Haftungs-minderungen in Fällen erhöhter Außenhaftung (iSd. § 15a Abs. 1 Satz 2), wenn im selben Wj. oder in den zehn vorausgegangenen Wj. über das negative Kapitalkonto hinaus Verluste ausgeglichen oder abgezogen wurden (§ 15a Abs. 3 Satz 3). Die vorstehenden Gewinne mindern die Gewinne späterer Wj. aus der Beteiligung (§ 15a Abs. 3 Satz 4). Zu Einzelheiten s. § 15a Anm. 146.
- ▶ § 15a Abs. 4 regelt das Verfahren der gesonderten Feststellung (s. § 15a Anm. 170 ff.).
- ▶ § 15a Abs. 5 bestimmt die entsprechende Anwendung des § 15a (mit Ausnahme der Vorschrift über erhöhte Außenhaftung, § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3, Abs. 3 Satz 3) auf andere Unternehmen mit einer dem Kommanditisten vergleichbaren Haftung (Nr. 1: atypisch stille Gesellschaft; Nr. 2: BGB-Gesellschaft mit vertraglich ausgeschlossener oder unwahrscheinlicher Haftung; Nr. 3: ausländ. PersGes. mit entsprechender Haftungsbeschränkung; Nr. 4: haftungslose Darlehen; s. dazu Anm. 492). Zu Einzelheiten s. § 15a Anm. 180 ff.

497 Einstweilen frei.

498 VII. Entsprechende Anwendbarkeit des § 15b: Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen (Abs. 4 Satz 2)

Mit der Verweisung auf den durch das Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005 eingeführten § 15b wollte der Gesetzgeber Gestaltungen zur Umgehung dieser

neuen Verlustverrechnungsbeschränkungen verhindern (BTDrucks. 16/107, 6). Gleichzeitig wurde § 2b aufgehoben, auf den in § 18 nicht verwiesen war.

Nach § 15b dürfen Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden, mindern aber die Einkünfte, die der Stpfl. in den folgenden Wj. aus derselben Einkunftsquelle erzielt. § 15a ist insoweit nicht anzuwenden. Zur Rechtsentwicklung und zum zeitlichen Anwendungsbereich der Neuregelung s. § 15b Anm. 2 ff.; zum Schrifttum s. vor § 15b Anm. 1.

Die vom Gesetzgeber befürchtete Umgehungsgestaltung ist bei Einkünften aus selbständiger Arbeit kaum denkbar. § 15b soll Verluste aus Medienfonds, Schiffsbeteiligungen und *New Energy Fonds* sowie Leasing-, Wertpapierhandels- und Videogamefonds erfassen. Der ausgeprägte Persönlichkeitsbezug im Bereich der freiberuflichen Einkünfte lässt kaum modellhafte Gestaltungen zur Erzielung negativer Einkünfte iSd. § 15b Abs. 2 zu. Dies gilt auch für die übrigen Tatbestände selbständiger Arbeit. Umgehungsgestaltungen erscheinen insbes. zu den in Abs. 1 Nr. 4 geregelten *Private Equity*- und *Venture Capital*-Fonds ausgeschlossen, weil diese Gesellschaften konzeptionell keine Verluste erwirtschaften (glA Korn in Korn, § 18 Rz. 173 [2/2016]). Zu Einzelheiten der Regelung des § 15b s. § 15b Anm. 20–55.

Einstweilen frei.

499–599

F. ABC der Einkünfte aus selbständiger Arbeit

600

Abfallwirtschaftsberater kann nach BFH (BFH v. 9.2.2006 – IV R 27/05, BFH/NV 2006, 658, mit Anm. Kratzsch, PFB 2006, 212) eine ingenieurähnliche Tätigkeit ausüben.

Abgeordnete: Zur Freiberuflichkeit Berufstätiger iSd. § 18 trotz Vertretung in der Zeit, in der das Abgeordnetenmandat wahrgenommen wird, s. Anm. 240. Zur Verfassungsmäßigkeit der Abgeordnetenpauschale s. FG Nds. v. 12.12.2018 – 7 K 128/15, EFG 2019, 912, rkr.

Abgeordnetenbezüge: Siehe Anm. 24. Anders als die nach § 22 Nr. 4 zu erfassenden Bezüge von Abgeordneten des Deutschen Bundestags, des Europaparlaments sowie der Länderparlamente – mit der Folge, dass insoweit entstehende Wahlkampfkosten nicht als WK/BA geltend gemacht werden können (BFH v. 8.7.1993 – X B 212/92, BFH/NV 1994, 175, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 19.3.1997 – 2 BvR 1868/93 nicht angenommen, FG München v. 26.10.2017 – 10 K 614/17, EFG 2018, 213. Rev., Az. BFH IX R 32/17, mit Anm. Malzahn, EFG 2018, 216, Mader, b + p 2018, 543) – gehören die Einnahmen aus einem Mandat für die Kommunalvertretungen zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit (BFH v. 25.1.1996 – IV R 15/96, BStBl. II 1996, 431, mwN; Mader, b + p 2019, 257).

Abonnenenwerber sind Gewerbetreibende, soweit sie selbständig und nicht nur gelegentlich tätig sind; zur Selbständigkeit s. Anm. 51; zur Abgrenzung vom Gewerbebetrieb s. Anm. 60.

Adaptor: Die Tätigkeit eines Adaptors (Übertragung eines vorgegebenen deutschen Filmtextes in eine andere Sprache unter Beachtung von Zeitspannen und

Synchronpunkten und unter Anpassung des Originaltextes an das fremde Sprachverständnis) entspricht dem Katalogberuf des Übersetzers (BFH v. 13.9.1984 – IV R 38/83, nv., juris).

Ähnliche Berufe: Siehe Anm. 215 ff.

Akquisiteur: Befasst sich ein Angehöriger der in Abs. 1 Nr. 1 aufgeführten Berufe mit der Vermittlung von Aufträgen für Firmen gegen Provision, so übt er eine gewerbliche Tätigkeit aus (BFH v. 29.8.1957 – IV 159/57, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 94); s. Anm. 162 und 182.

Aktenauszüge: Wer mit Genehmigung des LG-Präsidenten Auszüge aus Gerichtsakten für Versicherungsgesellschaften anfertigt, übt nach BFH (BFH v. 18.3.1970 – I R 147/67, BStBl. II 1970, 455) keinen Beruf aus, der dem eines RA ähnlich ist; s. auch „Rechtsbeistand“.

Aktionsleiter: Siehe „Bausparkassen-Aktionsleiter“.

Altenheim ist idR Gewerbebetrieb (s. BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566); s. auch „Kindererholungs- und Kinderheim“.

Altenpflegerin, die selbständig alte pflegebedürftige Menschen in deren Wohnungen betreut, übt nach BFH (BFH v. 21.7.1994 – V R 133/92, BFH/NV 1995, 497; BFH v. 21.7.1994 – V R 134/92, BFH/NV 1995, 549) keine selbständige Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 aus; ebenso FG München v. 21.7.1999 – 9 K 300/97, juris, rkr.; uE zweifelhaft, da Ausbildung und Tätigkeit ein hohes Maß an Ähnlichkeit mit der Ausbildung und Tätigkeit von Krankenpflegepersonal aufweisen, dessen Tätigkeit in der Form ambulanter Pflegedienstleistungen als freiberuflich anzusehen ist; s. „Pflegedienst“.

Anlageberater berät bei der Anlage von Vermögen (besonders in Wertpapieren und Grundstücken) aufgrund seiner wirtschaftlichen Kenntnisse und Erfahrungen. Er übt keine wissenschaftliche Tätigkeit aus und betreibt keinen Beruf, der den in Abs. 1 Nr. 1 aufgeführten ähnlich ist, daher Gewerbetreibender (s. BFH v. 2.9.1988 – III R 58/85, BStBl. II 1989, 24; BFH v. 8.2.2013 – VIII B 54/12, BFH/NV 2013, 1098; BFH v. 11.12.2018 – VIII R 26/15, BFHE 263, 418; aA List, BB 1993, 1488); s. auch Anm. 192. Zur Anlageberatung durch RA s. Anm. 153; durch Steuerberater s. Anm. 182.

Anteilsveräußerung: Siehe Anm. 350 ff.

Anwendersoftwareentwickler, -berater, -programmierer: Siehe Anm. 219; s. auch „EDV-Berater“.

Anzeigenvermittler ist Gewerbetreibender, der die typische Tätigkeit eines Handlungsagenten ausübt. Seine Einkünfte hängen im Wesentlichen von Umfang und Erfolg seiner Tätigkeit ab, er trägt damit ein nicht unerhebliches Unternehmerrisiko. Obwohl von den Arbeitsgerichten als arbeitnehmerähnliche Person behandelt, ist er stl. kein ArbN, wenn der Verlag keine LSt und keine Sozialversicherungsbeiträge abführt (BFH v. 23.6.1960 – IV 203/58, BB 1960, 1012, unter Hinweis auf die für Versicherungsvertreter geltenden Grundsätze laut BFH v. 19.2.1959 – IV 340/56 U, BStBl. III 1959, 425). Zur Selbständigkeit s. Anm. 51.

Apotheken-Inventurbüro: Gewerbebetrieb (BFH v. 15.6.1965 – IV 283/36 U, BStBl. III 1965, 556).

Apotheker: Gewerbetreibender (BVerfG v. 13.2.1964 – 1 BvL 17/61, BVerfGE 17, 232; BFH v. 1.2.1979 – IV R 113/76, BStBl. II 1979, 574; BFH v. 14.1.1998 –

IV B 48/97, BFH/NV 1998, 706, mit abl. Anm. *Balke*, BB 1998, 779; FG Hamb. v. 17.11.1964 – II 266-270/64, EFG 1965, 178, rkr.); s. auch Anm. 143.

Apparategemeinschaft: Siehe Anm. 10 und 144.

Arbeitnehmerüberlassung: Gewerbebetrieb (BFH v. 30.11.1966 – I 215/64, BStBl. III 1967, 400).

Arbeitsvermittler: Siehe „Artistenvermittler“.

Architekt: Katalogberuf, grds. freier Beruf, s. Anm. 161. Architekt, der Gebäude zur Vermietung errichtet, ist nicht Gewerbetreibender, wohl aber, wenn er nachhaltig Gebäude errichtet und veräußert (Nds. FG v. 12.2.1992 – VIII 454/87, EFG 1992, 681, rkr., betr. Errichtung und Veräußerung schlüsselfertiger Bauten durch Architekten; s. auch BFH v. 14.6.1984 – I R 204/81, BStBl. II 1985, 15, zur Vermittlung von Geschäftsabschlüssen; dazu auch Anm. 162). Der Berufstätigkeit eines Architekten ähnliche Tätigkeit wird ausgeübt, wenn noch nicht in der Architektenliste eingetragene Dipl.-Ingenieure der Fachrichtung Architektur sich an öffentlich ausgeschrieben Ideenwettbewerben für Städtebau beteiligen (BFH v. 16.1.1975 – IV R 75/74, BStBl. II 1975, 558).

► *Architekt als Sachverständiger* kann eine wissenschaftliche Tätigkeit ausüben, vgl. BFH v. 4.2.1954 – IV 6/53 U, BStBl. III 1954, 147; BFH v. 30.4.1959 – IV 45/58 U, BStBl. III 1959, 267. Gutachtertätigkeit eines vorwiegend im Kunst- und Antiquitätenhandel geschulten Sachverständigen kann Gewerbebetrieb sein. Es kommt auf die Art der Tätigkeit an. Eine freiberufliche Tätigkeit liegt vor, wenn der Gutachter auf der Grundlage von Disziplinen, die an Hochschulen gelehrt werden, und nach sachlichen und objektiven Gesichtspunkten eine qualifizierte Tätigkeit ausübt, die der Lösung schwieriger Streitfragen dient; eine gewerbliche dagegen, wenn der Gutachter bei seiner Tätigkeit an seine Marktkenntnisse oder an seine gewerblichen oder handwerklichen Erfahrungen anknüpft und kommerzielle Gesichtspunkte in den Vordergrund treten (BFH v. 4.2.1954 – IV 6/53 U, BStBl. III 1954, 147; BFH v. 22.6.1971 – VIII 23/65, BStBl. II 1971, 749, betr. Schätzung von Einrichtungsgegenständen und Kunstwerken). Zur Gutachtertätigkeit von Ärzten s. Anm. 142.

Archiv: Die Herausgabe und das Verlegen eines Archivs für das Zeitungswesen bilden einen Gewerbebetrieb, da das Archiv allen interessierten Stellen gegen Entgelt geliefert wird (BFH v. 1.3.1956 – IV 612/54, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 99); s. auch Anm. 115.

Artist ist je nach der Gestaltung des Vertrags (vgl. RFH v. 1.12.1926, RStBl. 1927, 77) Angestellter des Unternehmens oder Gewerbetreibender. Er fällt jedenfalls nicht unter die freien Berufe, da sein Beruf nicht in Abs. 1 Nr. 1 aufgezählt und den dort aufgezählten Berufen auch nicht ähnlich ist (OFH v. 10.5.1949 – IV 4/49, MinBlFin. 1950, 332; FG München v. 19.11.2003 – 10 K 1534/00, EFG 2004, 333, best. durch BFH v. 28.6.2006 – XI R 78/03, BFH/NV 2006, 2062); s. auch „Berufssportler“.

Artistenvermittler ist Gewerbetreibender (BFH v. 30.11.1965 – I 157/63 U, BStBl. III 1966, 36); s. auch „Bühnenvermittler“, „Künstleragent“.

Arzt: Katalogberuf, s. Anm. 141–149.

Ärztepropagandist: Ein Arzt oder chemisch-pharmazeutischer Kaufmann, der im Außendienst einer chemisch-pharmazeutischen Fabrik Ärzte und andere

Angehörige medizinischer Kreise aufsucht, ohne Angestellter des vertretenen Unternehmens zu sein, ist Gewerbetreibender.

BFH v. 27.4.1961 – IV 329/58 U, BStBl. III 1961, 315; BFH v. 2.11.1961 – IV 245/58, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 152; BFH v. 17.11.1961 – IV 89/59, StRK GewStG (bis 1977) § 2 Abs. 1 R. 153. Nach FG Hamb. (FG Hamb. v. 27.2.1959 – III 59/58, EFG 1959, 427, rkr.) ist ein Ärztepropagandist gewerblich, nach BFH (BFH v. 14.3.1957 – IV 161/55, DB 1957, 523) jedoch nichtselbständig tätig.

Arztfrauen-Lehrgang vor Praxiseröffnung führt zu vorweggenommenen BA (FG Nürnberg. v. 26.5.1972 – III 161/70, EFG 1972, 477, rkr.).

Arztvertreter: Nach BFH (BFH v. 10.4.1953 – IV 429/52 U, BStBl. III 1953, 142) idR selbständig freiberuflich tätig; s. Anm. 141.

Assistent(in): Medizinisch-technische Gehilfen und Assistenten (Gehilfinnen und Assistentinnen) üben keine ärztähnliche Tätigkeit aus (BFH v. 25.11.1971 – V R 92/71, BStBl. II 1972, 126; aA noch BFH v. 30.7.1953 – IV 459/52 U, BStBl. III 1953, 269, betr. medizinisch-diagnostische Assistentin).

Astrologe: Gewerbetreibender (FG Düss. v. 20.1.1967 – VII 425/66 G, EFG 1967, 522, rkr.; BFH v. 25.1.2005 – 17 K 572/02 G, DStRE 2005, 824, rkr.); auch bei akademischer Vorbildung (*Richter/Winter*, StWa. 1968, 57); s. auch „Hellseher“.

Atem-, Sprech- und Stimmlehrer ist nicht einem Logopäden ähnlich in einem Heilberuf tätig (BVerfG v. 29.8.1988 – 2 BvR 695/88, BStBl. II 1988, 975).

Audio-Psycho-Phonologe: Tätigkeit ist ertragstl. der eines Krankengymnasten iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 ähnlich; auf eine entsprechende Zulassungsbedürftigkeit kommt es nicht an, weil die Zulassungsregelungen lediglich die Berufsbezeichnung des Krankengymnasten schützt (BFH v. 28.8.2003 – IV R 69/00, BFH/NV 2004, 282, mit Anm. Korn, BeSt. 2004, 27); die Umsätze aus den therapeutischen Maßnahmen unter Anwendung der Tomatis-Methode sind dagegen nach Auffassung des FG Hamb. (FG Hamb. v. 17.3.2016 – 2 K 263/14, EFG 2016, 119, best. durch BFH v. 28.8.2017 – V B 70/16, nv.) nicht als ähnliche heilberufliche Tätigkeit gem. § 4 Nr. 14 UStG ustfrei, weil es für den nach § 4 Nr. 14 UStG erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweis aus einer „regelmäßigen“ Kostentragung der Sozialversicherungsträger nicht ausreicht, dass einzelne gesetzliche Krankenkassen wiederholt die Kosten für eine Tomatis-Therapie übernommen hätten und es für den erforderlichen Befähigungsnachweis ohne Bedeutung sei, dass die Tätigkeit des Klägers ertragsteuerlich als ähnlicher Beruf im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG anerkannt worden sei. Diese Entsch. steht in einem Spannungsverhältnis zu BFH v. 20.11.2018 (BFH v. 20.11.2018 – VIII R 26/15, BFHE 263/162): Danach ist die Tätigkeit eines Heileurythmisten schon nach „Zulassung“ zur Teilnahme an den Verträgen zur integrierten Versorgung mit Anthroposophischer Medizin nach §§ 140a ff. SGB V für die Annahme der Ähnlichkeit mit einem Heilberuf oder Medizinalfachberuf ausreichend, auch wenn nicht alle Kassen entsprechende Verträge abgeschlossen haben und nach Ansicht des VIII. Senats insoweit keine unterschiedlichen Maßstäbe im Ertrag- und im Umsatzsteuerrecht anzusetzen sind. Für den vom FG Hamb. entschiedenen Fall zeigt allerdings der Umstand, dass weder der Kläger noch die Berufsgruppe der Tomatis-Therapeuten von den gesetzlichen Krankenkassen nach § 124 SGB V zugelassen war und besondere vertragliche Versorgungsvereinbarungen mit den Krankenkassen nicht bestanden, wesentli-

che Unterschiede zu dem BFH-Fall, in dem solche Vereinbarungen geschlossen waren, so dass das FG-Urteil der Sache nach aus ustl. Sicht zu Recht im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren vor dem BFH unbeanstandet geblieben ist.

Aufsichtsratsmitglied: Siehe Anm. 266–274 sowie Anm. 153 für entsprechende Tätigkeit von Anwälten.

Augen, künstliche: Siehe „Prothesen“.

Augenarzt: Katalogberuf, s. Anm. 142; Einnahmen aus der Lieferung von Kontaktlinsen und Pflegemitteln sind Einnahmen aus Gewerbebetrieb, s. Anm. 144.

Auktionator: Der RFH (RFH v. 27.4.1938, RStBl. 1938, 734) behandelt beeidigte Auktionatoren in Ostfriesland als Angehörige der freien Berufe, weil sie vom Staat im öffentlichen Interesse als staatliche Beamte angestellt worden sind. Die Erfüllung öffentlicher Aufgaben spreche für freien Beruf. „In Zweifelsfällen muss davon ausgegangen werden, dass der Beamte als solcher keinen Gewerbebetrieb, sondern unter Umständen einen freien Beruf ausübt.“ Das Urteil kann aber nicht verallgemeinert werden; s. „Versteigerer“.

Aushilfstätigkeit: Siehe Anm. 52.

Außenhandelsberater: Gewerbetreibender, wenn er Marktforschung betreibt, Geschäftsverbindungen vermittelt und technische, organisatorische und gewerbliche Erfahrungen für seine Klienten nutzbar macht; s. im Übrigen „Wirtschaftsberater“.

Autodidakt: Siehe Anm. 188, 199, 217 ff.

Autoren sind grds. Freiberufler (s. Anm. 111 ff.); zu Ausnahmen s. „Selbstverlag“ und „Zeitungsverleger“.

Badeanstalt: Der Betrieb einer medizinischen Badeanstalt bildet regelmäßig einen Gewerbebetrieb, wenn sich die Verabreichung der Bäder einschließlich der Saunabäder nicht als Hilfsmaßnahme einer im Übrigen freien Berufstätigkeit des oder der Inhaber (zB Arzt, Heilpraktiker, Krankengymnast, Masseur) darstellt (BFH v. 26.11.1970 – IV 60/65, BStBl. II 1971, 249); s. auch Anm. 142 und 199 (zur fehlenden Eigenverantwortlichkeit bei bestimmten Betriebsgrößen).

Bademeister, medizinischer: Gewerbebetrieb, vgl. BFH v. 26.11.1970 – IV 60/65, BStBl. II 1971, 249 (aA FG Stuttgart v. 4.12.1956 – I 152/56, EDStZ 1957, 95, rkr.); s. auch Anm. 142 und 199.

Bahnhofswirt, der die Besorgung der auf den Bahnhöfen aufgestellten Automaten übernommen hat, wird dadurch nicht zum Angestellten der Automaten-gesellschaft, sondern bleibt auch insoweit selbständiger Gewerbetreibender (RFH v. 15.2.1928, RStBl. 1928, 136).

Bakterienkulturen: Herstellung von Bakterienkulturen gewerblich, FG Hamb. v. 7.7.1975 – I 44/73, EFG 1976, 99, best. durch BFH v. 24.11.1976 – I R 174/75, nv. Zur Forschungstätigkeit von Ärzten im Bereich der biologischen Grundlagenforschung s. Anm. 142.

Bankkreditvermittlung ist gewerblich (DStPr. EStG § 15 Nr. 95).

Baubetreuung: Übernahme aller mit dem Grundstückserwerb und der Errichtung von Gebäuden zusammenhängenden Aufgaben als gewerbliche Tätigkeit, vgl. BFH v. 12.8.1965 – IV 61/61, 100/61 und 336/64 U, BStBl. III 1965, 586; BFH v. 30.5.1973 – I R 35/71, BStBl. II 1973, 668. Baubetreuer, der die wirtschaftliche (finanzielle) Betreuung übernimmt, ist Gewerbetreibender (BFH v.

29.5.1973 – VIII R 55-56/70, BStBl. II 1974, 447), auch wenn er Volljurist ist (OFD Hamb. v. 14.3.1974, StEK EStG § 18 Nr. 63); s. auch Anm. 162.

Bauführer und Kalkulator: keine einem Architekten ähnliche Tätigkeit (FG Berlin v. 10.5.1972 – VI 5/72, EFG 1972, 535, rkr.).

Bauingenieur (beratender): idR freiberuflich tätig; zur Abgrenzung vom Gewerbebetrieb s. BFH v. 11.9.1968 – I R 173/66, BStBl. II 1968, 820; BFH v. 20.4.1989 – IV R 299/83, BStBl. II 1989, 727; sowie Anm. 161 ff.

Bauleiter: Annahme eines architektenähnlichen Berufs setzt Ausbildung voraus, die mit der eines Architekten vergleichbar ist. Die entsprechenden Fachkenntnisse können auch durch Kurse oder Selbststudium erworben worden sein oder anhand einer praktischen Tätigkeit nachgewiesen werden, deren Schwerpunkt im Bereich der Planung von Bauwerken liegen muss. Als Techniker ausgebildeter Bauleiter, der an solchen Planungen allenfalls beteiligt ist, erfüllt diese Voraussetzungen nicht (BFH v. 22.1.1988 – III R 43-44/85, BStBl. II 1988, 497; BFH v. 12.10.1989 – IV R 118, 119/87, BStBl. II 1990, 64; s. dazu Anm. 219).

Bauschätzer (Schadenschätzer), beeidigter, einer öffentlich-rechtl. Feuerkasse: Seine Tätigkeit ist derjenigen eines Architekten ähnlich. Hierbei ist es unschädlich, dass der Schätzer nicht auch gleichzeitig als Architekt tätig ist. Es ist ferner unerheblich, dass er Bauunternehmer ist, sofern sein Gewerbebetrieb während der Zeit ruht, in der er die Schätzertätigkeit ausübt. Es ist jedoch erforderlich, dass der Schätzer nicht nur über handwerkliche und marktmäßige Kenntnisse verfügt, es ist auch eine gewisse theoretische Mindestausbildung (zB Bauschule) nötig (FG Hamb. v. 14.5.1964, StLex. 3, 18, FG 17); s. auch „Sachverständiger“ und Anm. 215.

Bausparkassen-Aktionsleiter, der Absatz von Bausparverträgen fördert, ist gewerblich tätig (BFH v. 28.6.1989 – I R 114/85, BStBl. II 1989, 965).

Baustatiker: Freiberufler nach BFH v. 11.3.1976 – IV R 185/71, BStBl. II 1976, 380.

Bauzeichner: (qualifizierte) Bauzeichner, die sich im Hoch- und Tiefbau auf das Gebiet „Konstruktive Planung im Stahlbetonbau“ spezialisiert haben, üben keine ingenieurähnliche Tätigkeit aus; FG Ba.-Württ. v. 27.10.1987 – VIII K 248/83, EFG 1988, 306, rkr.

Beat-Kapelle: Siehe „Musiker, Musikkapelle“.

Beendigung der freiberuflichen Tätigkeit als Voraussetzung für die StBegünstigung des Veräußerungsgewinns, s. Anm. 321; bei Teilbetriebsveräußerung Anm. 340; zur Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Bruchteilen von Anteilen s. Anm. 351.

Beitrittsgebiet: Zur Anwendung des § 18 s. Anm. 6.

Belastingadviseur nach niederländischem Recht ist trotz seiner Postulationsbefugnis in Prozessen vor deutschen Gerichten gewerblich tätig (BFH v. 11.2.2003 – VII B 330/02, BStBl. II 2003, 422; *Kempermann*, StbJb. 2003/04, 387 [396]).

Beratender Ingenieur: Schweißfachingenieur, der eine AG beim Vertrieb der Produkte durch Beratung der Kunden zu unterstützen hat, soll nach FG Düss. (FG Düss. v. 10.10.1975 – VIII (VII) 132/69 G, EFG 1976, 197, rkr.) Freiberufler, nach FG Münster (FG Münster v. 30.7.1970 – DStZ/B 1970, 491, rkr.) da-

gegen Gewerbetreibender sein; uE Gewerbetreibender, wenn er werbend tätig wird; s. auch „Ingenieur“.

Beratender Volks- und Betriebswirt: Siehe Anm. 191.

Berater: kann selbständige Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 ausüben, zB wenn ein selbständiger Kaufmann dem AR einer AG angehört und diese nach dem Ausscheiden aus dem AR berät, ohne dass die eigene kaufmännische Tätigkeit Voraussetzung für die Beratung ist (FG Hamb. v. 12.12.1962 – I 240-244/62, EFG 1963, 360, best.). Anders jedoch der ausgeschiedene Komplementär, der Vorsitzender des Gesellschafterausschusses der KG sowie Generalbevollmächtigter und Berater der KG wird; er ist Gewerbetreibender, übt auch keine dem AR ähnliche Tätigkeit aus (FG Bremen v. 2.4.1975 – II 57/73, EFG 1975, 433, rkr.). Nach FG Hamb. (FG Hamb. v. 17.2.1977 – VI 101/75, EFG 1977, 389, rkr.) keine sonstige selbständige Arbeit, wenn Verkäufer eines Einzelunternehmens noch drei Jahre für den Erwerber beratend tätig wird. Berater von Sportlern sind gewerblich tätig (BFH v. 26.11.1998 – IV R 59/97, BStBl. II 1999, 167).

Siehe auch „Anlageberater“, „Außenhandelsberater“, „EDV-Berater“, „Finanzberater“, „Industrie- und Werbeberater“, „Marketing-Berater“, „Marktforscher“, „Meinungsforscher“, „Organisationsberater“, „Personalberater“, „Unternehmensberater“, „Werbeberater“.

Berater für Datenverarbeitung: Siehe „EDV-Berater“.

Beratungsstellenleiter: Ein für einen LStHilfverein im freien Mitarbeiterverhältnis tätiger Beratungsstellenleiter (§ 23 Abs. 3 StBerG) erzielt keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. § 18 Abs. 1 (BFH v. 10.12.1987 – IV R 176/85, BStBl. II 1988, 273; BFH v. 10.11.1988 – X R 13/86, BFH/NV 1989, 498); s. Anm. 181.

Bergführer: Gewerbetreibender (aA *Hutter in Blümich*, § 18 Rz. 104 [6/2014]; *Güroff in LBP*, § 18 Rz. 117 [9/2018]; *März*, DStR 1994, 1177: lotsenähnlicher Beruf).

Berufsberaterin: Gewerbetreibende (FG Meck.-Vorp. v. 25.8.1999 – 1 K 472/98, EFG 1999, 1080, rkr.).

Berufsbetreuer: Siehe Anm. 275.

Berufsfremde Gesellschafter einer PersGes., s. Anm. 445.

Berufspilot: Ähnlicher Beruf nur festzustellen, wenn Qualifikation und konkrete Tätigkeit des Piloten als ingenieurähnlich dargestellt werden (BFH v. 16.5.2002 – IV R 94/99, BStBl. II 2002, 565; FG Düss. v. 19.3.1991 – 8 K 8/87 E, EFG 1991, 476, rkr.).

Berufssportler: Gewerbetreibender, wenn er seine Tätigkeit selbständig ausübt.

BFH v. 16.3.1951 – IV 197/50 U, BStBl. III 1951, 97, betr. Berufsringer; BFH v. 17.2.1955 – IV 77/53 S, BStBl. III 1955, 100; BFH v. 11.7.1960 – V 182/58 U, BStBl. III 1960, 376, und BFH v. 22.1.1964 – I 398/60 U, BStBl. III 1964, 207, betr. Berufsboxer; BFH v. 8.2.1957 – VI 13/54, StRK EStG (bis 1974) § 15 R. 120, betr. Sechstagesfahrer; BFH v. 11.10.2000 – I R 44-51/99, BStBl. II 2002, 271; FG Münster v. 21.2.2003 – 11 K 3231/02 G, EFG 2003, 944, rkr.; vgl. *Enneking/Denk*, DStR 1996, 450; *Lutz*, DStZ 1998, 279; s. auch „Schiedsrichter“ und Anm. 52.

Berufstrainer: Trabertrainer ist bei selbständiger Berufsausübung Gewerbetreibender (RFH v. 13.8.1941, RStBl. 1941, 678); anders der Trainer, der Menschen trainiert, zB Fußballtrainer: Es kann unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit

vorliegen (glA *Richter/Winter*, StuW 1969, 64; s. dazu Anm. 121; zur Selbständigkeit Anm. 52; zur Liebhaberei Anm. 69; zur Nachhaltigkeit Anm. 286).

Berufsvormund: Siehe Anm. 275 „Berufsbetreuer“. Vergütungen an einen Vormund, an eine sog. Tagesmutter oder an die Ehegatten einer sog. Erziehungsfamilie sind Einkünfte aus einer sonstigen selbständigen Tätigkeit, soweit sie nicht nach § 3 Nr. 11 stfrei sind. Werden Eltern aus kommunalen Mitteln Beihilfen zur Deckung von Aufwendungen für die Betreuung des Kindes durch Dritte bewilligt und erfolgt die Zahlung auf Antrag der Eltern unmittelbar an die Betreuungsperson, so sind diese Einnahmen der Betreuungsperson nicht nach § 3 Nr. 11 stbefreit (Nds. FG v. 21.11.2006 – 15 K 167/05, EFG 2007, 994, rkr.; s. auch Anm. 153).

Besamungstechniker: Gewerbetreibender (BFH v. 23.8.1966 – I R 96/66, BStBl. III 1966, 677).

Betreuung von Familienangehörigen: Die Betreuung eines Enkelkinds durch die Großeltern erfolgt idR auf familienrechtl. Grundlage und ist deshalb im Allgemeinen nicht geeignet, stpfl. Einkünfte zu begründen. Erfolgt im Einzelfall eine ganztätige Betreuung aufgrund eines wie unter fremden Dritten geschlossenen Dienstvertrags, so kann es sich um eine Tätigkeit nach Abs. 1 Nr. 3 handeln mit der Folge, dass die BA der Großeltern in Anlehnung an die für Tagesmütter geltenden Pauschalen zu schätzen sind (FG Rhld.-Pf. v. 6.7.1999 – 4 K 3114/98, EFG 1999, 1123, rkr., mit Anm. fu, EFG 1999, Beilage Nr. 21, 81).

Betriebsaufgabe: Siehe Anm. 386; zur Ermittlung des Aufgabegewinns s. Anm. 393 ff.

Betriebsaufspaltung: Zur Aufspaltung eines freiberuflich tätigen (Einzel-)Unternehmens in ein Besitzunternehmen und ein kraft Rechtsform gewerbliches Betriebsunternehmen s. Anm. 7 und 16.

Betriebsausgaben: Siehe Anm. 36 und 37; bei Schriftstellern Anm. 118; bei Ärzten Anm. 149; zu Pauschalen, Pauschbeträgen und Pauschsätzen Anm. 38; bei ARMitgliedern Anm. 266.

Betriebseinnahmen: Siehe Anm. 35; aus wissenschaftlicher Tätigkeit Anm. 94; bei Schriftstellern Anm. 118; bei Ärzten Anm. 149; bei Rechtsanwälten und Notaren Anm. 159; bei Steuerberatern Anm. 188; bei Journalisten Anm. 203; bei ARMitgliedern Anm. 266.

Betriebsveräußerung: Siehe Anm. 301 ff.

Betriebsverlagerung: Siehe Anm. 388; zur Verlagerung ins Ausland s. Anm. 296.

Betriebsvermögen: Siehe Anm. 32; bei Schriftstellern Anm. 118; bei Steuerberatern Anm. 188.

Betriebswirt: Siehe Anm. 191.

Bettler: erbringt keine Leistung und beteiligt sich daher nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr; mithin nicht Gewerbetreibender (glA *Hövelmann*, Sind aus Mildtätigkeit erlangte Einkünfte einkommensteuerpflichtig?, 1964, 60 f.).

Bevollmächtigter, der nur zu einer Vermögensübertragung bevollmächtigt ist, jedoch durch die Vollmacht nicht gedeckte Geschäfte – zB Warenimport – im eigenen Namen und für eigene Rechnung vornimmt, übt eine gewerbliche Tä-

tigkeit aus (BFH v. 20.2.1964 – IV 445, 446/60, StRK EStG [bis 1974] § 15 R. 495).

Bezirksschornsteinfegermeister: Gewerbetreibender (RFH v. 5.1.1938, RStBl. 1938, 429; BFH v. 13.11.1996 – XI R 53/95, BStBl. II 1997, 295).

Bildberichterstatter: Siehe „Bildjournalist“.

Bildhauer: Ein Bildhauer, der für seine Auftraggeber Modelle anfertigt, die als Vorlage für die serienweise Anfertigung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs dienen, ist für den Bereich der USt als Künstler angesehen worden (BFH v. 16.8.1956 – V 68/56, StRK UStG 1951 § 4 Ziff. 17 R. 9); s. Anm. 76 und 105, 106.

Bildjournalist, Bildberichterstatter, Bildreporter: Bildberichterstattung ist Katalogberuf; s. Anm. 203. Keine Bildberichterstattung bei Herstellung und Überlassung von Lichtbildern für industrielle Zwecke oder zur Werbung.

Steht der Bildjournalist in einem festen Vertragsverhältnis zur Pressestelle eines gewerblichen Unternehmens, das seine Arbeiten für Werbezwecke verwendet, so ist er idR nicht freiberuflich tätig, weil er sich und seine Arbeit in den Rahmen der selbstwerbend tätigen Pressestelle einordnet, mag seine Tätigkeit ihrem Charakter nach auch freiberuflicher Natur sein, wenn sie nicht in diesem Rahmen entfaltet würde (BFH v. 10.12.1964 – IV 238/60 U, BStBl. III 1965, 114); s. auch „Fotograf“ und „Werbefotograf“. Ist ein Bildjournalist grds. Künstler, so ist jedoch *weiter* zu prüfen, ob nicht trotz des künstlerischen Werts seiner Aufnahmen ihre technische Bearbeitung im Labor, insbes. ihre Vervielfältigung, gleichwohl zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit führt; für eine solche kann der Umfang des vom Stpfl. unterhaltenen technischen Apparats sprechen (BFH v. 10.12.1964 – IV 238/61 U, BStBl. III 1965, 114); s. auch Anm. 203. Die Zuarbeit in einem journalistischen Hilfsbereich ist gewerblich (FG Berlin v. 28.4.1999 – 6 K 6324/96, EFG 1999, 1082, rkr.).

Blindenführhundeschule: Nach BFH (BFH v. 9.5.2017 – VIII R 11/15, BStBl. II 2017, 911) keine erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit, aA *Herkens*, EStB 2017, 453 (unterrichtende Tätigkeit); s. dazu Anm. 130 „Erzieherische Tätigkeit bei Tieren“.

Blitzschutzsachverständiger: ohne ingenieurähnliche Ausbildung kein Freiberufler (BFH v. 21.6.2007 – XI B 9/07, BFH/NV 2007, 1652).

Blogger, Influencer, YouTuber etc.: Ob die Tätigkeiten im Bereich dieser neuen Social-media-Bereiche zu Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 Satz 1 oder solchen aus selbständiger Arbeit iSd. § 18 führen, bestimmt sich danach, ob sie einem der Katalogberufe wie etwa dem Beruf des Journalisten zuzuordnen oder als künstlerische, unterrichtende, erzieherische oder schriftstellerische Arbeit iSd. § 18 anzusehen sind (vgl. dazu *Homuth*, NWB 2018, 1891, unter Hinweis auf die Rspr. zur Gewerblichkeit von Fotomodellen; *Brunckhorst/Sterzinger*, DStZ 2018, 1689).

Blutgruppengutachter: freiberuflich, dem Katalogberuf des Arztes ähnlich (BFH v. 7.2.1985 – IV R 231/82, BFH/NV 1987, 367; zu ärztlichen Blutgruppengutachten s. Anm. 142).

Brandkassenkommissionär der Landschaftlichen Brandkasse Hannover Gewerbetreibender (BFH v. 27.7.1961 – IV 199/60, DB Beilage 14 zu Heft 41 Nr. 173).

Brandschutzsachverständiger übt nur dann eine freiberufliche Tätigkeit aus, wenn er zum einen entweder aufgrund Studiums nach den Ingenieurgesetzen der Länder befugt ist, die Berufsbezeichnung „Ingenieur“ zu führen (vgl. BFH

v. 9.2.2006 – IV R 27/05, BFH/NV 2006, 1270; BFH v. 14.6.2007 – XI R 11/06, BFH/NV 2007, 2091) oder eine ingenieurähnliche Ausbildung aufweist und zum anderen als Ingenieur oder in einem ähnlichen Beruf tätig ist.

Briefmarkenprüfer: Prüfung von Briefmarken ist gewerbliche, keine wissenschaftliche Tätigkeit (FG München v. 19.1.1972 – III 120/70, EFG 1972, 315, rkr.; FG Münster v. 21.8.1975 – II 206/74 G, EFG 1976, 145, rkr.). Zur Abgrenzung der wissenschaftlichen Tätigkeit von ihrer praktischen Anwendung s. Anm. 92.

Briefmarkenrestaurator: Gewerbetreibender (OFH v. 13.1.1950 – IV 74/49, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 12); s. auch „Restaurator“.

Buchführungspflicht: Siehe Anm. 30.

Buchhalter, der sich zur Ausführung kaufmännischer Büroarbeiten vielen Firmen zur Verfügung stellt, ist nicht vermögensverwaltend, sondern gewerblich tätig; die Übernahme der Buchhaltung für andere ist keine auf die Erhaltung von Vermögen gerichtete Tätigkeit (BFH v. 28.6.2001 – IX R 10/00, BStBl. II 2002, 338, mwN; BFH v. 23.1.2008 – VIII B 46/07, BFH/NV 2008, 785).

Buchmacher: Gewerbetreibender (RFH v. 22.2.1939, RStBl. 1939, 576) oder als Buchmachergehilfe nichtselbständig tätig (RFH v. 26.1.1927, RStBl. 1927, 109).

Buchprüfer: Siehe Anm. 181.

Buchsachverständiger: grundsätzlich freier Beruf; s. aber auch Anm. 181.

Buchwertfortführung: Siehe Anm. 32.

Bücherrevisor: Siehe Anm. 181.

Bühnenmaler: Siehe Anm. 14.

Bühnenvermittler, der von der Bundesanstalt für Arbeitsvermittlung zugelassen ist, ist selbständiger Gewerbetreibender; vgl. BFH v. 15.4.1970 – I R 107/68, BStBl. II 1970, 517; FG Stuttgart v. 29.10.1957 – II 1008/57, EFG 1958, 237, best.; s. auch „Artistenvermittler“.

Bürgermeister, Landräte, Kreistagsabgeordnete, Fraktionsvorsitzende: Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, s. Anm. 275.

Büttenredner übt nach BFH (BFH v. 26.2.1987 – IV R 105/85, BStBl. II 1987, 376) keine freiberufliche Tätigkeit aus; abl. FG Düss. v. 25.2.2004 – 7 K 7162/01 G, EFG 2004, 1628, rkr.; *Allgaier*, DStZ 1988, 96; s. Anm. 105.

Casting-Direktor: Ein Casting-Direktor, der zu dem jeweils im Drehbuch beschriebenen Rollencharakter den die bestgeeignete/n Schauspieler/in auswählt und dabei nicht den Weisungen des Regisseurs oder der Produktionsfirma unterliegt, übt eine künstlerische Tätigkeit auf (FG München v. 23.9.2011 – 1 K 3200/09, EFG 2012, 159, rkr.).

Chemisch-pharmazeutischer Kaufmann: Siehe „Ärztepropagandist“.

Chiromant (Handleser): Gewerbetreibender (*T.*, FR 1949, 252).

Coaching kann freiberufliche Tätigkeit sein (vgl. *Felix*, BB 1996, 1529).

Conférencier: nach BFH (BFH v. 3.2.1977 – IV R 112/77, BStBl. II 1977, 459, mit Anm. *Ohlenhusen*, StRK-Anm. EStG [bis 1974] § 34 Abs. 4 R. 54) idR freiberufliche (künstlerische) Tätigkeit.

Controlling: Zur GewStPflicht bei Einkünften aus einer Beratungstätigkeit im Bereich des Controllings in Unternehmen, wenn die konkret ausgeübten Tätig-

keiten nicht den Schluss auf einen Ausbildungsstand des Klägers in der ganzen Tiefe eines betriebswirtschaftlichen Studiums zulassen, BFH v. 20.10.2016 – VIII R 2/14, BStBl. II 2017, 882.

Cutter mit ausschließlicher Arbeit im Bereich der Herstellung von Werbefilmen nur ausnahmsweise künstlerisch tätig (FG Hamb. v. 16.12.2004 – VI 263/02, EFG 2005, 697, rkr.).

Datenschutzbeauftragter ist, sofern er selbständig tätig ist, Gewerbetreibender; er übt weder den Beruf eines beratenden Betriebswirts oder eines Ingenieurs noch einen diesen beiden Katalogberufen ähnlichen Beruf iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1, sondern einen völlig eigenständigen und neuen Beruf aus; BFH v. 5.6.2003 – IV R 34/01, BStBl. II 2003, 761; BFH v. 26.6.2003 – IV R 41/01, BFH/NV 2003, 1757; FG München v. 25.7.2017 – 5 K 1403/16, EFG 2018, 345, mit Anm. Lutter, EFG 2018, 347, Rev., Az. BFH VIII R 27/17; ebenso Kessler, FR 1980, 93; vgl. auch Wagner, RDV 2006, 146.

Day-trader idR gewerblich tätig; vgl. BFH v. 29.10.1998 – XI R 80/97, BStBl. II 1999, 448; Schmidt-Liebig, Inf. 1999, 641.

Dentist: Siehe Anm. 199. Zur Anfertigung von Prothesen s. Anm. 142.

Designer kann freiberuflich (BFH v. 14.12.1976 – VIII R 76/75, BStBl. II 1977, 474; BFH v. 24.4.1996 – XI B 118/95, BFH/NV 1996, 806) und künstlerisch (BFH v. 23.8.1990 – IV R 61/89, BStBl. II 1991, 20) tätig sein; s. auch „Industrie-Designer“.

Detektiv: Gewerbetreibender (RFH v. 15.7.1942, RStBl. 1942, 989).

Diamantgutachter: Gewerbetreibender (FG Münster v. 23.4.1980 – V 2588/79 U, EFG 1980, 571, rkr.).

Diplom-Bankbetriebswirt (Bankakademie), der weder nachweisen kann, dass er über eine Ausbildung verfügt, die einem beratenden Betriebswirt zumindest mit Fachschulniveau vergleichbar ist, noch dass er in anderen wesentlichen Bereichen der Betriebswirtschaft außer der Finanzierung beratend tätig gewesen ist, übt keine dem Katalogberuf des beratenden Betriebswirts vergleichbare freiberufliche Tätigkeit aus. Außergewöhnlich hohe Kenntnisse allein im Bereich der Finanzierung können den fehlenden Nachweis von Kenntnissen in sämtlichen anderen Bereichen der Betriebswirtschaft nicht ausgleichen (FG Münster v. 15.12.2006 – 12 K 5349/04 G, EFG 2007, 1172, best. durch BFH v. 12.7.2007 – XI B 28/07, BFH/NV 2007, 1883).

Diplom-Chemikerin mit ausschließlicher Tätigkeit im Bereich der Wirtschafts- und Betriebsorganisationsberatung (Erstellung von EDV-Konzepten) übt weder eine ingenieurähnliche noch eine volks- oder betriebswirtähnliche, sondern eine gewerbliche Tätigkeit aus, weil der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit nicht auf dem Gebiet eines Katalogberufs liegt (FG München v. 12.3.2003 – 9 V 5030/02, nv., juris-Nr. STRE200371062, rkr.).

Diplom-Dokumentar (FH) ist idR nicht wissenschaftlich tätig (BFH v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl. II 2001, 241).

Diplom-Informatiker, dessen Ausbildung der Berufsausbildung von Ingenieuren entspricht, kann eine ingenieurähnliche Tätigkeit ausüben (BFH v. 4.8.1983 – IV R 6/80, BStBl. II 1983, 677; BFH v. 7.12.1989 – IV R 115/87, BStBl. II 1990, 337; BFH v. 28.1.1993 – IV R 105/92, BFH/NV 1994, 613; BFH v. 4.5.2004 – XI R 9/03, BStBl. II 2004, 989; BFH v. 18.4.2007 – XI R 29/06, BStBl. II 2007, 781;

BFH v. 16.12.2008 – VIII R 27/07, HFR 2009, 898, mit Anm. *Graf/Bisle*, Inf. 2005, 298; BFH v. 16.9.2014 – VIII R 8/12, nv., juris, zu den erforderlichen Kenntnissen im Kernfach Mathematik sowie in den Bereichen Englisch, Statistik, Operation Research, Grundlagen der BWL und VWL, Buchführung und Bilanzierung, Kostenrechnung und Leistungsrechnung, Produktionswirtschaft, Finanz- und Investitionswirtschaft, Marketing, Controlling, Produktion und Logistik, DV-Recht und Datenschutz sowie Wirtschaftsprivatrecht; *Martina*, CR 2019, 339, s. dazu auch „EDV-Berater“ und Anm. 219 „EDV-Berater“.

Diplomkaufmann als sog. freier Mitarbeiter nicht selten in Wirklichkeit Angestellter (zB im Fall FG Hamb. v. 7.7.1954 – I 182-18553/53, DStR 1954, 421, rkr.), sonst je nach Art der Tätigkeit selbständig tätig (zB als Mitarbeiter eines Wirtschaftsprüfers) oder Gewerbetreibender. Zur Beteiligung an einem Preisausschreiben auf seinem Wissens- und Betätigungsgebiet als selbständige Tätigkeit vgl. RFH v. 26.3.1930, RStBl. 1930, 362.

Diplom-Mathematiker: Siehe „EDV-Berater“.

Diplom-Oecotrophologe: Ernährungsberatung nach Ausbildung mit dem Studienschwerpunkt Ernährungswissenschaften – keine ustrechtl. heilberufliche Tätigkeit (BFH v. 7.7.2005 – V R 23/04, BStBl. II 2005, 904; aA FG Düss. v. 3.3.2004 – 5 K 7317/01 U, EFG 2004, 1092, mit Anm. *Honisch*, UStB 2004, 375); estrechtl. bei fehlender Kassenzulassung nach Auffassung der FinVerw. nicht freiberuflich (BMF v. 17.4.2000, DB 2000, 1001).

Dirigent: Siehe „Musiker, Musikkapelle“.

Disability-Manager übt keinen Beruf iSd. § 18 aus (BFH v. 14.2.2013 – III B 67/12, BFH/NV 2013, 920).

Discjockey: idR gewerblich und nur ausnahmsweise künstlerisch tätig (vgl. *Grams*, FR 1999, 747).

Dispacheur: Bei Vorliegen einer großen Havarie iSd. § 706 HGB ist eine Rechnung, die „Dispache“, durch die hierfür bestellten oder gerichtsseitig anerkannten Personen, die Dispacheure, aufzumachen (§ 729 Abs. 1 HGB). Die Tätigkeit der Dispacheure ist nach BFH (BFH v. 26.11.1992 – IV R 109/90, BStBl. II 1993, 235, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 3/93, 195) weder wissenschaftlich noch einem der Katalogberufe des Abs. 1 Nr. 1 ähnlich; insbes. ist er nicht einem Schiffsbauingenieur ähnlich tätig, wenn der überwiegende Teil der Tätigkeit der Erstellung von Schadenstaxen – vergleichbar den Gutachten von Kfz-Sachverständigen über den Umfang von Unfallschäden und die Kosten ihrer Beseitigung – dient (BFH v. 21.3.1996 – XI R 82/94, BStBl. II 1996, 518); danach erzielen Dispacheure idR gewerbliche Einkünfte (aA noch FG Hamb. v. 12.12.1958 – I 221/58, DStR 1959, 85; Inf. 1959, 139, rkr.).

Dolmetscher: Siehe Anm. 203.

Drehbuchautor kann Schriftsteller sein (FG Hamb. v. 26.2.2001 – II 198/00, EFG 2001, 907, rkr.).

Drittaufwand als Betriebsausgabe: Siehe Anm. 36.

EDV-Berater: Siehe Anm. 219 „EDV-Berater“.

EDV-Organisator, der faktisch über die Kenntnisse eines Diplom-Wirtschaftsinformatikers (FH) verfügt, hat keine einem Diplom-Informatiker vergleichbare Ausbildung und damit keine Ausbildung eines Ingenieurs. Er erfüllt nicht die Voraussetzungen der Ausbildung als Freiberufler iSv. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2;

er übt auch keine ingenieurähnliche Tätigkeit aus, wenn er lediglich im Bereich der Installation des Standard-Software-Programms SAP R/3 im Bereich der Personalwirtschaft ältere Systeme in Unternehmen ablösen hilft und Mitarbeiter schult (FG Münster v. 22.8.2008 – 12 K 3696/05 G, EFG 2009, 351, aufgehoben und zurückverwiesen durch BFH v. 18.11.2008 – VIII B 205/08, nv.).

EDV-Projektleiter: Nach BFH (BFH v. 22.9.2009 – VIII R 79/06, BFH/NV 2010, 499) bei ingenieurähnlicher Ausbildung freiberuflich; aA Hess. FG v. 28.10.1987 – 8 K 279/86, EFG 1988, 73, rkr., FG Hamb. v. 5.10.2015 – 1 K 131/14, EFG 2016, 206, mit Anm. *Tiemann*, EFG 2016, 208; s. Anm. 219 „EDV-Berater“.

Ehegatten oder andere Familienangehörige als Mitunternehmerschaft: Siehe Anm. 435.

Ehevermittlung: Gewerbebetrieb (RFH v. 15.7.1942, RStBl. 1942, 989; BFH v. 28.8.1968 – I 242/65, BStBl. II 1969, 145).

Ehrenamtliche Helfer: Nach *Wagner* (FR 1991, 684) erzielen ehrenamtliche Helfer Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn sich ihre Tätigkeit auf eine der Tätigkeiten oder einen der Katalogberufe bzw. einen ähnlichen Beruf iSd. § 18 erstreckt und dafür eine Vergütung gezahlt wird; allerdings dürfte im Regelfall eine Gewinnerzielungsabsicht fehlen, weil gezahlte Aufwandsentschädigungen nur in Ausnahmefällen wesentlich über die damit abzudeckenden Aufwendungen hinausgehen dürften (FG Berlin v. 31.8.1993 – V 389/92, EFG 1994, 171, erledigt im Revisionsverfahren, vgl. BFH v. 27.6.1995 – VI R 93/93, BFH/NV 1995, 1058): Gewinnerzielungsabsicht schon dann, wenn Helfer sich bewusst war, dass ein – wenn auch äußerst bescheidener – Überschuss verbleiben würde; vgl. auch *Krüger* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 19 Rz. 35 „Ehrenamtl. Tätigkeit“; *Giloy*, DB 1986, 822).

Eichaufnehmer: Im Hinblick auf die Ähnlichkeit mit dem in Abs. 1 Nr. 1 angeführten Beruf eines Ingenieurs erkennt der BFH die Tätigkeit als freiberuflich an, wenn sie sich im Rahmen der einem freien Beruf gezogenen Grenzen hält (BFH v. 5.11.1970 – IV R 127/70, BStBl. II 1971, 319). Eine Ausbildung auf wissenschaftlicher Grundlage ist dafür nicht Voraussetzung (BFH v. 5.11.1970 – IV R 127/70, BStBl. II 1971, 319, unter Aufgabe der früheren Rspr.); s. auch Anm. 80.

Eigenverantwortlichkeit der freiberuflichen Tätigkeit: Siehe Anm. 232 ff.; bei unterrichtender Tätigkeit Anm. 123.

Einbringung: Siehe Anm. 32, 312, 331.

Einigungsvertrag: Siehe Anm. 2.

Elektroanlagenplaner: Nach Nds. FG (Nds. FG v. 18.1.1978 – IV 102/77, EFG 1978, 340, rkr.) übt er einen dem Ingenieur oder Architekten ähnlichen Beruf aus; dies kann allerdings nicht gelten, wenn die für die Vergleichbarkeit mit einem Ingenieur erforderlichen entsprechenden Kenntnisse und eine vergleichbare Breite der beruflichen Tätigkeit nicht nachgewiesen werden (vgl. BFH v. 18.6.1980 – I R 113/78, BStBl. II 1981, 121; BFH v. 31.7.1980 – I R 66/78, BStBl. II 1981, 121; Nds. FG v. 26.4.1999 – VIII 118/93, EFG 1999, 975, rkr.).

Elektronische Medien: Siehe Anm. 112.

Elektrotechniker mit ingenieurähnlicher Ausbildung (Lehre, zwei Jahre Technikerschule und Studium an Wirtschaftsakademie) und Tätigkeit (mehrjährig

für verschiedene Betriebe, Prüfung der Einsatzmöglichkeit optoelektronischer Koordinationsmessmaschinen und Entwicklung von Konzeptionen für ihren Einsatz) ist Freiberufler (FG Saarl. v. 1.2.1991 – I K 105/90, EFG 1991, 475, rkr.). Er ist ähnlich einem Ingenieur tätig, wenn die ausgeübte Tätigkeit den Anforderungen des Vergleichsberufs, zu deren Beurteilung zB die Prüfungsordnung einer Fachhochschule herangezogen werden kann, entspricht (Nds. FG v. 26.4.1999 – VIII 118/93, EFG 1999, 975, best. durch BFH v. 14.6.2000 – XI B 85/99, BFH/NV 2000, 1356).

Empirische Sozialforschung: Siehe Anm. 91.

Energieberater bei erfolgsabhängiger Absatzberatung gewerblich tätig (BFH v. 28.6.2001 – I VB 20/01, BFH/NV 2001, 1400).

Entflechter, der Leiterplatten für die Elektroindustrie konstruiert, ist Freiberufler; er übt eine dem Ingenieur ähnliche Tätigkeit aus (DStPr. EStG § 18 Nr. 67).

Erbauseinandersetzung als Veräußerungsvorgang: Siehe Anm. 302, 316.

Erbengemeinschaft als freiberufliche Mitunternehmerschaft: Siehe Anm. 432.

Erbensucher: Wird für den entschiedenen Fall als Gewerbetreibender behandelt durch FG Freiburg v. 28.11.1960 – I 8/59, EFG 1961, 205, best. durch BFH v. 24.2.1965 – I 349/61 U, BStBl. III 1965, 263. Ebenso RFH v. 7.12.1938, RStBl. 1939, 215, betr. Erbensuche, um dann den Erben Beratung und Vertretung anzubieten.

Erfinder: Die Tätigkeit des Erfindens ist ihrer Natur nach selbständige Arbeit iSd. § 18 (stRspr.; BFH v. 1.6.1978 – IV R 152/73, BStBl. II 1978, 545, mwN; s. auch Anm. 24 und Anm. 275 „Erfinder“). Dies gilt nach BFH (BFH v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147) auch für als ArbN tätige Erfinder, weil sie idR insoweit selbständig-wissenschaftlich iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 tätig sind, es sei denn, sie erhalten für die Erfindung von ihrem ArbG eine als Lohn nach § 19 zu erfassende Erfindervergütung (vgl. BFH v. 21.10.2009 – I R 70/08, BStBl. II 2012, 493, *Eisgruber in Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, § 19 Rz. 78; *Thürmer in Blümich*, § 19 Rz. 280 [2/2011; *Gröne*, DStZ 2018, 463]).

Eine gewerbliche Erfindertätigkeit kann aber dann anzunehmen sein, wenn die Anregung zu einer technischen Neuerung und deren weitere Entwicklung mit dem Betrieb eines gewerblichen Unternehmens zusammenhängt – mithin das Wesen der Tätigkeit im Einsatz gewerblichen Vermögens und nicht in der Nutzung von geistigem Vermögen bzw. persönlichen Kenntnissen des Erfinders zu sehen ist (*Bode in Blümich*, § 15 Rz. 83 [5/2019]) und die Erfindung – zumindest auch – dem gewerblichen Betrieb des Erfinders dienen soll (BFH v. 11.2.1988 – IV R 223/85, BFH/NV 1988, 737). Überlässt der Erfinder im Rahmen einer Betriebsaufspaltung seine Erfindung einer von ihm beherrschten KapGes. zur Verwertung, so sind die Lizenzeyinnahmen nach BFH (BFH v. 1.6.1978 – IV R 152/73, BStBl. II 1978, 545) bei enger sachlicher und persönlicher Verflechtung der Unternehmen gewerbliche Einkünfte iSd. § 15 (ebenso FG Bremen v. 27.1.1994 – I 88175, I 88176 und I 88271 K 6, I 88175 K 6, I 88176 K 6, I 88271 K 6, EFG 1994, 1003, rkr.; aA *Irmeler*, BB 1978, 398). Zur Anerkennung von Erfindungen als volkswirtschaftlich sinnvoll und der Anwendbarkeit der StBegünstigung für Einkünfte aus Erfindertätigkeit (bis VZ 1988, § 4 Nr. 3 ErfVO) auf Entgelte für vom Erfinder übernommene Nebenleistungen s. BFH v. 9.12.1982 – IV R 176/78, BStBl. II 1983, 417, und v. 28.4.1983 – IV R 77/82, BStBl. II 1983, 506. Zur Gewinnerzielungsabsicht eines Erfinders bei langfristig

erzielten Verlusten s. FG Hamb. v. 12.4.1991 – VI 60/88, EFG 1992, 79, rkr., und Anm. 69. Zur Nachhaltigkeit der Erfindertätigkeit s. *List*, DB 2004, 1172; *Gröne*, DStZ 2018, 463.

Ergotherapeut ist freiberuflich tätig (*Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 155 „Ergotherapeut“; BMF v. 22.10.2004 – IV B 2 - S 2246 - 3/04, BStBl. I 2004, 1030).

Ernährungsberatung: Siehe „Diplom-Oecotrophologe“.

Erziehung: Siehe Anm. 130.

Erziehungsfamilie: Ehegatten einer sog. Erziehungsfamilie beziehen Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit (BMF v. 20.1.1984 – IV B 4 - S 2248 - 2/84, BStBl. I 1984, 134), soweit die Einkünfte nicht nach § 3 Nr. 11 stfrei sind; eine solche StFreiheit für ein Pflegehonorar nach den Pauschalen des § 33 SGB haben BFH v. 5.11.2014 – VIII R 27/11, BFH/NV 2015, 960; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 29/11, BFH/NV 2014, 1024; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 30/11, BFH/NV 2015, 963; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 9/12, BFH/NV 2015, 967, bejaht; vgl. dazu auch *Lippert*, DStR 2011, 300; *Gragert*, NWB 2011, 2534. Zur Steuerbarkeit eines kommunalen Erziehungsgeldes s. BFH v. 19.6.1997 – IV R 26/96, BStBl. II 1997, 652, mit Anm. *Brandt*, NWB F. 3, 10589.

Erzproben-Nehmer: Gewerbetreibender (BFH v. 14.11.1972 – VIII R 18/67, BStBl. II 1973, 183), nicht dem Handelschemiker ähnlich; s. auch Anm. 171.

Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV): Siehe Anm. 432.

Executive producer, der selbständig tätig und gegenüber einer Fernsehproduktionsgesellschaft inhaltlich für das Programm einer Kleinkinder-Fernsehserie verantwortlich ist, kann vergleichbar einem Drehbuchautor schriftstellerisch tätig werden (FG Hamb. v. 26.2.2001 – II 198/00, EFG 2001, 907, rkr.). Fachberater als Producer mit überwiegender Beratungs- und Managementtätigkeit – nach vom Auftraggeber gesetzten Vorgaben – ist für die in diesem Rahmen ausgeübten einzelnen Tätigkeiten bei der Herstellung von Werbefilmen nicht künstlerisch, sondern gewerblich tätig (FG Köln v. 25.4.2018 – 3 K 265/15, EFG 2018, 1212, rkr.).

Exportberater für mittelständischen Betriebe ist Gewerbetreibender (glA *Horlemann*, StWa. 1979, 9).

Export-Taxi-Konzessionär: Gewerbetreibender nach FG Karlsruhe v. 30.4.1953 – II 436/52, EFG 1953, 33, best.

Fachkrankenpfleger für Krankenhaushygiene ist einem Krankengymnasten ähnlich tätig (BFH v. 6.9.2006 – XI R 64/05, BStBl. II 2007, 177).

Fahrschule: Der Inhaber einer Fahrschule, der die Fahrschülerlaubnis, nicht aber außerdem die Fahrlehr-Erlaubnis (den Fahrlehrerschein) besitzt, übt im Allgemeinen keine unterrichtende Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 aus, sondern ist Gewerbetreibender (BFH v. 4.10.1966 – I 249/63, BStBl. III 1966, 685). Zum Fahrlehrer s. Anm. 121. Im Übrigen ist Fahrschulunterricht eine freiberufliche unterrichtende Tätigkeit, soweit eigenverantwortliche Wahrnehmung des Unterrichts durch Betriebsinhaber (BFH v. 9.8.1990 – V R 87/85, BFH/NV 1991, 848; s. auch Anm. 80 und 121, 122).

Fakir ist nicht künstlerisch, sondern gewerblich tätig (BFH v. 10.3.1993 – I R 96/92, BFH/NV 1993, 716).

Familienhelferin mit der Aufgabe zur Betreuung und Beratung von Familien in Fragen der Erziehung, bei Lösung von Konflikten und Krisen sowie bei Kontakt mit Ämtern und Institutionen erbringt weder heilhilfsberufliche Leistungen noch entspricht ihre Tätigkeit derjenigen einer selbständigen Lehrerin (BFH v. 24.8.2000 – V R 7/99, BFH/NV 2001, 651).

Fernsehansagerin: Tätigkeit kann künstlerisch sein nach FG Berlin v. 5.1.1967 – I 123/63, EFG 1967, 432, rkr.

Fernsehmoderatorin ist künstlerisch/journalistisch und damit freiberuflich tätig (FG Köln v. 26.3.2003 – 7 K 733/99, EFG 2003, 1013, rkr.). Dies gilt allerdings nicht, wenn sie für einen Verkaufssender Produkte nach den Vorgaben des Auftraggebers in Verkaufssendungen präsentiert; diese Tätigkeit ist keine freiberufliche (journalistenähnliche oder künstlerische), sondern eine gewerbliche Tätigkeit (BFH v. 19.9.2014 – VIII R 5/12, BStBl. II 2014, 217, mit Anm. Brandt, jurisPR-SteuerR 14/2015 Anm. 3, Formel, EStB 2015, 45, Kanzler, FR 2015, 290, Pezzer, BFH/PR 2015, 81).

Feststellungslast für künstlerische Tätigkeit: Siehe Anm. 109.

Filmarchitekt: nicht ArbN (FG München v. 17.12.1956 – I 59/56, EDStZ 1957, 398, rkr.).

Film-Editor kann eine künstlerische Tätigkeit ausüben (FG Hamb. v. 30.11.2007 – 6 K 125/05, juris, rkr.).

Filmproduzent (Filmhersteller): Nach BFH (BFH v. 2.12.1980 – VIII R 32/75, BStBl. II 1981, 171) ist ein Filmhersteller idR Gewerbetreibender; die Eintragung in das Handelsregister begründet eine entsprechende Vermutung. Künstler iSd. Abs. 1 Nr. 1 ist der Filmhersteller nur, wenn er an allen Tätigkeiten, die den künstlerischen Wert des Films bestimmen (insbes. Drehbuch, Regie, Kameraführung, Schnitt, uU Vertonung), selbst mitwirkt und damit entscheidenden Einfluss auf die Gestaltung des Films nimmt (BFH v. 2.12.1980 – VIII R 32/75, BStBl. II 1981, 170). Die Herstellung pornographischer Filme ist nach Hess. FG (Hess. FG v. 28.10.1983 – VIII 66/82, EFG 1984, 296, rkr.) keine künstlerische Tätigkeit. Zur Herstellung von Industriefilmen vgl. FG Hamb. (FG Hamb. v. 21.1.1953 – II 463/52, EDStZ 1953, 596, rkr.; FG Bremen v. 18.5.1971 – II 65/53 – II 15/71, EDStZ 1971, 327 und 328, rkr., bei der Herstellung von Industriefilmen einmal künstlerische, einmal gewerbliche Tätigkeit bejahend; Herstellung von Fernsehdokumentarfilmen nach FG München v. 25.5.1971 – II 218/66, EFG 1971, 538, rkr., freiberufliche Tätigkeit; zur künstlerischen Tätigkeit s. Anm. 101 ff.

Filmschauspieler: Einkünfte eines Schauspielers aus seiner Mitwirkung bei der Herstellung eines Spielfilms sind idR Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (BFH v. 29.11.1966 – I 216/64, BStBl. III 1967, 392).

Finanzanalyst: Siehe „Anlageberater“.

Finanzberater übt nach DStPr. EStG § 18 Nr. 8 einen Beruf aus, der demjenigen eines freien Berufs ähnlich ist. Dagegen zu Recht BFH v. 13.4.1988 – I R 300/83, BStBl. II 1988, 666; s. auch „Außenhandelsberater“, „Marktforscher“, „Wirtschaftsberater“, „Anlageberater“; s. auch Anm. 192.

Fitness-Studio: Betrieb kann freiberuflich sein, wenn unterrichtende Tätigkeit prägend ist (BFH v. 13.1.1994 – IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362, mit Anm. Brandt, KFR F. 3 EStG § 15, 4/94, 229; BFH v. 18.4.1996 – IX R 35/95, BStBl. II

1996, 573; FG Düss. v. 8.11.2006 – 7 K 6425/04 G, EFG 2007, 689, rkr.; aA Hess. FG v. 12.12.1988 – 8 K 2432/88, EFG 1989, 284, rkr.); s. dazu Anm. 121. Eine solche prägend wirkende unterrichtende Tätigkeit ist zu verneinen, wenn der Inhaber des Fitnessstudios lediglich bei einigen (wenigen) Stammkunden das Training fortlaufend überwacht (FG Rhld.-Pf. v. 3.11.1993 – 2 K 2979/90, EFG 1994, 835, rkr.).

Fleischbeschauer, amtlicher, übt freien Beruf aus (RFH v. 5.1.1938, RStBl. 1938, 429); s. auch „Tierarzt“. Zum Fleischbeschauer als ArbN s. § 19 Anm. 40 „Fleischbeschauer“; zur Nebentätigkeit auch § 19 Anm. 31.

Fleischklassifizierer: Selbständige (Fleisch-)Klassifizierer sind regelmäßig Gewerbetreibende (FinMin. Bay. v. 6.7.1977, StEK EStG § 15 Nr. 61).

Flugingenieur ist nicht mehr ein dem Ingenieur iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ähnlicher Beruf, nachdem für Flugingenieure nicht mehr – wie für Ingenieure – der Erwerb des Basiswissens der Ingenieurwissenschaften durch Studium an einer wissenschaftlichen Hochschule, einer Fachhochschule oder einer Ingenieurschule oder den Betriebsführerlehrgang an einer Bergschule vorausgesetzt wird, sondern bereits die bestandene Prüfung zum Flugzeugführer ausreicht (vgl. § 58 Abs. 5 Halbs. 2 LuftPersV). Ein Flugingenieur erfüllt danach nur die Voraussetzungen eines Ingenieurs iSd. Abs. 1 Nr. 1, wenn er tatsächlich eine Hoch- oder Fachhochschule der Ingenieurwissenschaften erfolgreich absolviert hat (BFH v. 16.5.2002 – IV R 94/99, BStBl. II 2002, 565).

Fondsmanagertätigkeit ist – außerhalb des Anwendungsbereichs des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 – gewerblich (FG Köln v. 7.12.2006 – 15 K 5625/03, juris; best. durch BFH v. 11.4.2008 – VIII B 169/07, juris).

Forderungseinzieher: Siehe „Inkassobüro“.

Forschung: Siehe Anm. 91; zur Forschung durch Ärzte s. Anm. 142.

Fortbildungskosten: Siehe Anm. 37.

Fotograf ist regelmäßig Gewerbetreibender.

BFH v. 25.11.1970 – I R 78/69, BStBl. II 1971, 267, betr. Fotograf für Luftbilder; BFH v. 7.10.1971 – IV R 139/66, BStBl. II 1972, 335, betr. Fotograf, der in Museen Kunstwerke fotografiert (dazu Anm. HFR 1972, 285); Hess. FG v. 26.10.1966 – IV 200-204/66, EFG 1967, 149, rkr.; aA (künstlerische Tätigkeit) FG Berlin v. 30.8.1968 – III 23/65, EFG 1969, 78, rkr., betr. Filmstarfotograf. Künstlerische Tätigkeit möglich bei Foto-Designer, BFH v. 14.12.1976 – VIII R 76/75, BStBl. II 1977, 474. Die Abgrenzung von gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit bei Fotografen durch den BFH ist verfassungsgemäß (BVerfG v. 5.4.1978 – 1 BvR 242/78, DB 1978, 1862); s. auch „Werbefotograf“ und Anm. 105.

Fotomodell ist gewerblich, nicht künstlerisch tätig (BFH v. 8.6.1967 – IV 26/65, BStBl. III 1967, 618; glA Hess. FG v. 31.7.1974 – VIII 39/73, EFG 1974, 580, rkr.; FG Nürnberg v. 19.1.1977 – V 152/76, EFG 1977, 213, rkr.; FG Hamb. v. 10.10.1991 – V 298/88, EFG 1992, 332, rkr.); s. auch Anm. 105.

Frachtenprüfer: Tätigkeit kann der des RA ähnlich sein, dann kein Gewerbebetrieb (FG Berlin v. 10.12.1969 – VI 37/69, EFG 1970, 343, rkr.). Für einen gelernten Speditionskaufmann als Frachtprüfer hat FG Ba.-Württ. (FG Ba.-Württ. v. 15.7.2003 – 4 K 189/02, nv., rkr.) jedenfalls bei ausschließlich erfolgter Prüfung von Frachtrechnungen und der Verfolgung der sich hieraus ergebenden Frachterstattungsansprüche (Erlaubnis nach Art. 1 § 1 Abs. 1 Nr. 3 RBerG) keine dem Beruf eines RA ähnliche Tätigkeit gesehen.

Frauenbeauftragte einer Kommune erzielt Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (OFD Hannover v. 30.3.1998, StEK EStG § 18 Nr. 211).

Freiberufliche Mitunternehmerschaft: Siehe Anm. 412 ff.

Freibetrag für Einnahmen aus freier Berufstätigkeit (bis einschließlich VZ 1989) nach Abs. 4 aF s. Anm. 501 ff.; zu Veräußerungsgewinnen s. Anm. 399 ff.

Freier Beruf: Begriff s. Anm. 65.

Freier Mitarbeiter: Siehe „Diplomkaufmann“.

Fremdenführer: Gewerbetreibender; s. aber auch Anm. 121 „Informationsfahrtbegleiter“.

Friedhofssänger: übt uE idR künstlerische Tätigkeit aus; nach *Ruppe* (in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 1968, 31) Gewerbetreibender; dies galt in Österreich aufgrund der Rspr. des VwGH; seit öEStG 1972 führen künstlerische Darbietungen bei Begräbnissen auch in Österreich zu Einkünften aus selbständiger Arbeit (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, § 22 öEStG Rz. 25).

Fußballspieler: Siehe Anm. 52.

Fußballtrainer übt bei selbständiger Tätigkeit freiberufliche unterrichtende Tätigkeit aus; s. Anm. 52 und 121 sowie „Berufstrainer“.

Fußpfleger (Podologe): Gewerbetreibender, wenn er gesunde Menschen kosmetisch behandelt (BMF v. 14.2.1968 – IV A 2 – S 7020-1/68, BStBl. I 1968, 410, Ziff. 20 Abs. 1; FG Düss. v. 29.6.1965, EFG 1965, 567, rkr.; *Meyer/Richter*, DStR 1969, 7). Nach BFH (BFH v. 7.7.1976 – I R 218/74, BStBl. II 1976, 621; BFH v. 3.6.1992 – V B 240/91, BFH/NV 1993, 283; BFH v. 29.11.2001 – IV R 65/00, BStBl. II 2002, 149) ist der medizinische Fußpfleger Gewerbetreibender, der Beruf ist weder mit dem eines Heilpraktikers noch dem eines Krankengymnasten vergleichbar. Diese Auffassung ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BVerfG v. 26.11.1976 – 1 BvR 408/76, HFR 1977, 96); s. auch Anm. 216 aE. Zu Besonderheiten unterschiedlichen Länderrechts s. Anm. 216; nach FG Brandenb. v. 12.3.2004 – 1 V 24/04, EFG 2004, 937, rkr., ist ernstlich zweifelhaft, einer Podologin allein wegen der fehlenden Krankenkassenzulassung die USt-Befreiung nach § 4 Nr. 14 UStG zu versagen. Dies folgt schon aus der gebotenen europarechtskonformen Auslegung der Vorschrift (FG Nürnberg v. 26.10.2004 – II 221/2003, nv., juris, rkr.). Dementsprechend verfügt ein Podologe bereits dann über die erforderliche Berufsqualifikation zur Erbringung stfreier Heilbehandlungsleistungen gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG, wenn er die staatliche Prüfung zum Podologen (§ 4 PodG) mit Erfolg abgelegt hat (BFH v. 7.2.2013 – V R 22/12, BStBl. II 2014, 126).

Fußreflexzonenmasseur: Siehe „Masseur“.

Gartenarchitekt: Siehe Anm. 162. Zur Trennbarkeit mehrerer Tätigkeiten s. Anm. 80.

Gebäudeschätzer ist nicht architektenähnlich, sondern gewerblich tätig (BFH v. 27.2.1985 – I R 26/82, BFH/NV 1986, 81; ebenso FG Bremen v. 25.8.1953 – I 23/53, EFG 1953, 56, rkr.).

Gebrauchsgraphiker kann Künstler sein (RFH v. 3.3.1943, RStBl. 1943, 411; BFH v. 17.7.1958 – IV 96/57, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 96; BFH v. 11.7.1960 – V 96/59 S, BStBl. III 1960, 453, gegen FG Hamb. v. 19.12.1958 – III 13/58, EFG 1959, 330; BFH v. 25.7.1963 – IV 204-205/59, HFR 1963, 430; aA

früher BFH v. 15.11.1956 – V 134/56 S, BStBl. III 1957, 60; BFH v. 21.3.1957 – IV 413/55, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 67; *Bückmann*, DStR 1959, 154; *Vangerow*, StuW 1958, 555). Das Gleiche gilt für Modezeichner und Möbelzeichner (RFH v. 24.5.1939, RStBl. 1939, 941; BFH v. 19.6.1968 – I R 25/67, BStBl. II 1968, 543, hält es für möglich, dass die Gestaltung von Modekollektionen und Modekatalogen eine künstlerische Tätigkeit bildet, und verlangt Einholung eines Sachverständigengutachtens); nach BFH v. 2.10.1968 (BFH v. 2.10.1968 – I R 1/66, BStBl. II 1969, 138) kann auch die beratende Tätigkeit eines Modeschöpfers künstlerisch sein (zweifelhaft, eher wird bei gutachtlicher Beratung wissenschaftliche Tätigkeit vorliegen; s. dazu Anm. 106. Zur Trennbarkeit mehrerer Tätigkeiten s. Anm. 80).

Geigenbauer nur ausnahmsweise künstlerisch tätig (FG Ba.-Württ. v. 23.11.2004 – 11 K 208/04, EFG 2005, 870, rkr.).

Geistlicher: Messstipendien sind entweder Stiftungs- oder Manualstipendien. Sie führen nicht zu Einkünften aus selbständiger Arbeit, sondern sind ein Beitrag zum Lebensunterhalt des röm.-kath. Geistlichen gegen die Verpflichtung, die heilige Messe in der Meinung des Gebers zu lesen. Die Manualstipendien hängen nicht mit der Dienststellung des Geistlichen zusammen. Dagegen gehören die Stiftungsstipendien zu den mit der Dienststellung des Geistlichen in Verbindung stehenden Beneficialeinkünften. Die Stiftungsstipendien sind daher als stpfl. Arbeitslohn betrachtet worden. Dagegen wurden die Manualstipendien aufgrund des RdF-Erl. v. 12.7.1928 (RStBl. 1928, 362) als stfreie Schenkungen anerkannt.

Der RFH (RFH v. 15.5.1935, RStBl. 1935, 1241; ebenso OFH v. 27.6.1947 – IV D 1/47, StuW Nr. 7) hat freilich auch die Manualstipendien als stpfl. Arbeitseinkommen bezeichnet. Wie jedoch ein Gutachten des Fachinstituts der Steuerberater in Köln v. 20.5.1948 über die EStPflicht der Stipendien (gegen *Schefold*, StuW 1947, 559) nachweist, gehören die Manualstipendien aufgrund des Kirchenrechts keinesfalls zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit, weil sie nicht Äquivalent für die zu lesende Messe sind (RFH v. 24.8.1938, RStBl. 1938, 903). Das Gutachten bezieht sich dabei auf *Eichmann*, Das Strafrecht des Codex Juris Canonici, § 29 und auf Kanon 727 CJC. Der die Manualstipendien Zuwendende ist auch nicht ArbG oder Dienstherr des Geistlichen. Dieser erhält das Stipendium auch nicht von der Kirche aufgrund eines Arbeitsverhältnisses, sondern vom Zuwendenden aufgrund eines zwischen jenem und ihm bestehenden Vertragsverhältnisses eigener Art. Da die Manualstipendien auch keine Einkünfte iSd. § 22 und auch keine stpfl. Schenkung sind, müssen sie stfrei bleiben.

Geldgeschäfte bei Freiberuflern: s. H 18.2 EStH und Anm. 32, 37 und 153.

GEMA: Zahlungen der GEMA wegen Übertragung von Urheberrechten sind Einnahmen aus selbständiger Arbeit (s. Anm. 21 und 121).

Gemischte Tätigkeiten: Siehe Anm. 16 und 79.

Genealoge: Siehe „Erbensucher“.

Generalbevollmächtigter: Der Generalbevollmächtigte eines Testamentsvollstreckers ist gewerblich tätig, wenn er für die Veräußerung umfangreichen Grundbesitzes eine Provision iHv. 5 % des Verkaufserlöses erhält (FG Berlin v. 15.4.1986 – VII 90/83, EFG 1987, 119, best. durch BFH v. 5.10.1989 – IV R 155/86, nv.).

Geopathologie nicht freiberuflich (FG München v. 22.6.2006 – 15 K 4994/03, EFG 2006, 1920, rkr.).

Geschäftsführer ist regelmäßig ArbN der Körperschaft, deren Organ er ist; s. FG Saarl. v. 22.3.1991 – 1 K 64/91, EFG 1992, 70, rkr.; s. aber auch „Vorstandsmitglied“ und Anm. 192.

Geschäftswert, Praxiswert: Erzielt die ein Labor betreibende ärztliche Gemeinschaftspraxis aufgrund des hohen Mechanisierungsgrades der Arbeit ab einem bestimmten VZ gewerbliche Einkünfte, folgt aus dem Übergang eines freiberuflichen in ein gewerbliches BV, dass sich ein etwa vorhandener Praxiswert in einen – zwingend über eine betriebsgewöhnliche ND von 15 Jahren abzuschreibenden – Geschäftswert wandelt (FG Münster v. 24.10.2014 – 13 K 2297/12 F, EFG 2015, 15, rkr., mit Anm. Kleinmanns, BB 2014, 2993, Hoffsümmer, EFG 2015, 18; zur Abgrenzung von Praxiswert und kassenärztlicher Zulassung FG Düss. v. 27.5.2014 – 11 K 2364/13 F, EFG 2015, 1428, rkr.; s. im Übrigen Anm. 312, 324 sowie § 16 Anm. 230 und § 16 Anm. 500 „Geschäftswert“).

Gesonderte Feststellung: Siehe Anm. 44; bei Mitunternehmereinkünften, Apparate-, Büro- und Laborgemeinschaften sowie bei Erbengemeinschaften s. Anm. 420. Zur Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 s. Anm. 493.

Gewillkürtes Betriebsvermögen: Siehe Anm. 32.

Gewinnermittlung: Siehe Anm. 29 ff.; bei Schriftstellern Anm. 118; bei Ärzten Anm. 149; bei Rechtsanwälten und Notaren Anm. 159; bei Steuerberatern Anm. 188; bei ARMitgliedern Anm. 266; bei Veräußerungsgewinnen Anm. 374; zur Ermittlung des Aufgabegewinns Anm. 393; zur Ermittlung bei Mitunternehmerschaften Anm. 451 ff.

Gewinnerzielungsabsicht: Siehe Anm. 69 und 481.

Ghostwriter: Siehe Anm. 113.

Graphikdesigner: Die von einem Graphiker im Kundenauftrag zu Werbe- und sonstigen Gebrauchszwecken erstellten Arbeiten erreichen nicht die für eine freiberufliche Tätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 erforderliche künstlerische Gestaltungshöhe, wenn sie zwar von einer besonderen Kreativität und hohen technischen Fähigkeiten zeugen, ihnen indessen aufgrund der Vorgaben des Auftraggebers, den Werbegegenstand als Abbild der Wirklichkeit darzustellen, der erforderliche Abstraktionsgrad fehlt, so dass sie losgelöst vom (Werbe-)Produkt mangels eigenschöpferischer Aussage keinen eigenen Bestand als Kunstwerk haben. FG Düss. v. 5.11.2004 – 1 K 3118/02 G, EFG 2007, 197, best. durch BFH v. 1.6.2006 – IV B 200/04, BStBl. II 2006, 709.

Graphiker: Perspektiv-Graphiker, der perspektivische Zeichnungen von Maschinen uÄ herstellt, ist nicht freiberuflich tätig (BFH v. 20.4.1989 – V R 130/84, BFH/NV 1990, 232; FG Nürnberg v. 8.7.1977 – V 7/76, EFG 1978, 33, rkr.); s. auch „Gebrauchsgraphiker“ und Anm. 105. Im Übrigen sind grafische Darstellungen nicht der schriftstellerischen Tätigkeit zuzurechnen (s. Anm. 112).

Grubenvorstand einer Bergwerkschaft, der nicht ausschließlich mit der laufenden Geschäftsführung befasst ist, übt eine sonstige selbständige Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 aus (RFH v. 13.4.1932, RStBl. 1932, 681); s. auch Anm. 267.

Grundstücke: Siehe „Baubetreuung“.

Gründungskosten fester Einrichtungen (Betriebsstätten) im außereuropäischen Ausland: Gründungsaufwand für im Ausland belegene feste Einrichtung eines Freiberuflers führt nicht zum BA-Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte

aus der inländ. Tätigkeit. Dieser Aufwand ist durch die in Aussicht genommene Tätigkeit im Ausland veranlasst; unterfällt jene Tätigkeit der abkommensrechtl. Freistellung, betrifft dies den Gründungsaufwand (negative Einkünfte) auch dann, wenn die Errichtung der festen Einrichtung später scheitert (BFH v. 26.2.2014 – I R 56/12, BStBl. II 2014, 703, mit Anm. *Hagemann*, SWI 2014, 513; *Brandis*, StbJb. 2015/16, 331; *Klein*, JbFStR 2015/16, 418; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.9.1).

Grundstücksmakler: Siehe „Makler“.

Grundstücksverwalter: Siehe „Hausverwalter“.

Gruppenähnlichkeit: Siehe Anm. 215.

Gutachter: Siehe „Sachverständiger“.

Gutachterausschuss: Zur Feststellung der Künstlereigenschaft schaltet die Finanzbehörde einen Gutachterausschuss ein, wenn sie sich trotz weitgehender Prüfung aller Umstände nicht in der Lage sieht, eine objektive Entsch. zu treffen, oder wenn der Stpfl. dies wünscht. Zum Verfahren vgl. OFD Köln v. 20.6.1974 (StEK EStG § 18 Nr. 56 = DB 1976, 797; s. auch Anm. 101 ff. und „Umlungsausschuss“.

Gutachtergebühren für Ärzte in Krankenhäusern und Kliniken: Siehe Anm. 149.

Güterbesichtiger, der im Auftrag von VU, Importeuren und Spediteuren beschädigte Güter aller Art begutachtet, ist Gewerbetreibender (FG Bremen v. 11.11.1970 – II 156/68, 62/69, EFG 1971, 295, rkr.; FG Bremen v. 30.1.1973 – II 130/72, EFG 1973, 279, rkr.; zust. *Withol*, FR 1975, 166).

Haftpflichtversicherung: Aufwendungen eines selbständig Tätigen für eine Berufshaftpflichtversicherung sind BA (RFH v. 12.7.1933, RStBl. 1933, 1115), die Versicherungsleistungen BE; zu BA s. im Übrigen Anm. 36 ff. Zu Prämien für eine D&O-Versicherung s. Anm. 267.

Handaufleger, der als Wunderheiler durch Handauflegen zu heilen sucht, ist nach BFH v. 22.5.1958 – IV 88/57, nv. (zitiert von *Hövelmann*, Sind aus Mildtätigkeit erlangte Einkünfte einkommensteuerpflichtig?, 1964, 4f.), Gewerbetreibender.

Handelschemiker: Siehe Anm. 171.

Handelsvertreter: Der Beruf des Handelsvertreters ist keinem der in Abs. 1 Nr. 1 aufgeführten Tätigkeitsbereiche oder Berufe ähnlich; er fällt auch nicht unter Abs. 1 Nr. 3, der überwiegend gelegentliche Tätigkeiten erfasst (BFH v. 19.10.1961 – IV 213/59, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 151). Eine Handelsvertretertätigkeit liegt vor, wenn der Stpfl. Kunden des Unternehmers berät und für die einzelnen von diesen Kunden eingehenden Aufträge eine Provision erhält; schon das Einwirken auf den Kunden zum Abschluss eines Geschäfts und die damit gegebene Förderung des Absatzes vertretener Unternehmen erfüllt die Merkmale einer Handelsvertretertätigkeit (BFH v. 6.9.1995 – XI R 91/94, BFH/NV 1996, 135). Der Gewinn des Handelsvertreters beruht zwar regelmäßig entscheidend auf dem Einsatz seiner persönlichen Arbeitskraft, außerdem ist das Gewerbekapital meist verhältnismäßig gering; gleichwohl ist der Betrieb des selbständigen Handelsvertreters iSv. § 84 Abs. 1 Satz 1 HGB gewstpfl. (BFH v. 31.10.1974 – IV R 98/71, BStBl. II 1975, 115). Darin liegt keine gleichheitswidrige Benachteiligung gegenüber angestellten Handelsvertretern oder

Freiberuflern (BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125; BFH v. 6.9.1995 – XI R 91/94, BFH/NV 1996, 135). Zur Unselbständigkeit von Handelsvertretern s. § 19 Anm. 40 „Handelsvertreter“.

Handwerkskammerpräsident: Die Entschädigung führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, die auch aus der Haupttätigkeit erzielt werden (BFH v. 26.2.1988 – III R 241/84, BStBl. II 1988, 615; BFH v. 15.6.2004 – VIII R 72/03, BFH/NV 2005, 29).

Handwerksmeister, der nach § 58 Abs. 4 Nds. BauO als Entwurfsverfasser für Baumaßnahmen, die Handwerksmeister aufgrund ihrer beruflichen Ausbildung und Erfahrung entwerfen können, tätig ist, betreibt ein Gewerbe. Seine Tätigkeit ist nicht der eines Architekten ähnlich (BFH v. 17.11.1981 – VIII R 121/80, BStBl. II 1982, 492).

Hausapotheke des Hausarztes sowie des Tierarztes ist Gewerbebetrieb; s. Anm. 143.

Hauschneiderin, die in der Wohnung des Auftraggebers unter eigener Beschaffung von Zutaten gegen Stücklohn arbeitet, ist Gewerbetreibende (RFH v. 7.3.1928, StuW 1928 Nr. 243).

Hausverwalter: Seine berufsmäßige Tätigkeit ist keinem der in Abs. 1 Nr. 1 angeführten Berufe ähnlich, sondern selbständige Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 (wie Vermögensverwaltung) oder Gewerbebetrieb. Gewerbetreibender nur dann, wenn durch die Hinzuziehung geeigneter fremder Arbeitskräfte seine Tätigkeit ersetzt oder vervielfacht wird.

BFH v. 2.10.1952 – IV 314/52, StRK GewStG (bis 1977) § 2 Abs. 1 R. 85; BFH v. 1.12.1955 – IV 395/54 U, BStBl. III 1956, 45; BFH v. 13.5.1966 – VI 63/64, BStBl. III 1966, 489; BFH v. 25.11.1970 – I R 123/69, BStBl. II 1971, 239; dazu *Blumenstein*, DStR 1968, 235; *Oswald*, StBp. 1968, 14; *Lohmeyer*, DStR 1968, 760. Ist ein Hausverwalter gleichzeitig in größerem Umfang als Makler und Versicherungsvertreter tätig, so ist seine gesamte Tätigkeit regelmäßig einheitlich als gewerbliche zu behandeln (BFH v. 18.3.1999 – IV R 5/98, BFH/NV 1999, 1456; s. auch Anm. 264). Ein Verwalter von 644 Wohnungen, der mehrere Angestellte beschäftigt, diesen wesentliche typische Hausverwaltertätigkeiten überlässt und sich auf Anleitung, Überprüfung und Unterschriftsleistung beschränkt, ist gewerblich tätig (FG Berlin v. 19.1.1994 – VI 346/88, EFG 1994, 531, rkr.; krit. zur Anwendung der Vervielfältigungstheorie *Sauren*, Inf. 2000, 268). Mit 200 Wohnungen wird der Rahmen freiberuflicher Tätigkeit noch nicht überschritten Nds. FG v. 23.3.2005 – 3 K 175/99, NZM 2006, 673, rkr.

Havariesachverständiger: Gewerbetreibender (BFH v. 22.6.1965 – I 347/60 U, BStBl. III 1965, 593; FG Münster v. 10.5.1972 – V 600/71 U, EFG 1972, 518, rkr.).

Hebamme übt eine der ärztlichen ähnliche Tätigkeit und damit eine freie Berufstätigkeit aus (RFH v. 5.1.1938, RStBl. 1938, 429, aE beiläufig; BFH v. 30.7.1953 – IV 459/52 U, BStBl. III 1953, 269, beiläufig; FG Düss. v. 31.10.1962 – I 2/60 E, EFG 1963, 305, rkr.; BMF v. 22.10.2004 – IV B 2 - S 2246 - 3/04, BStBl. I 2004, 1030; aA RFH v. 30.5.1927, RStBl. 1927, 190: selbständige Arbeit, aber nicht freier Beruf). Zu Pauschbeträgen s. Anm. 38.

Heileurythmist übt bei kassenärztlicher Zulassung – ustrechtl. – einen dem Beruf des Krankengymnasten ähnlichen Heilhilfsberuf aus (BFH v. 19.12.2002 – V R 28/00, BFH/NV 2003, 732); Entsprechendes muss auch in estrechtl. Hinsicht gelten (ebenso *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 155 „Heileurythmie“). Dementsprechend hat der BFH (BFH v. 20.11.2018 – VIII R 26/15, BFHE 263/162) entschieden, dass dessen Tätigkeit nach „Zulassung“ zur Teil-

nahme an den Verträgen zur Integrierten Versorgung mit Anthroposophischer Medizin nach §§ 140a ff. SGB V für die Annahme der Ähnlichkeit mit einem Heilberuf oder Medizinalfachberuf (s. auch *Brandt*, jurisPR-SteuerR 32/2019 Anm. 4) ausreicht.

Heilmasseur ist heilberuflich tätig, auch wenn er Fangopackungen ohne Massage verabreicht (BFH v. 24.1.1985 – IV R 249/82, BStBl. II 1985, 676).

Heil- und Motopädagogin: Leistungen von Heilpädagogen sind Heilbehandlungen iSv. § 4 Nr. 14 UStG 1993, wenn sie direkt an der Krankheit und deren Ursachen ansetzen und nicht nur darauf abzielen, die Auswirkungen der Erkrankung auf die Lebensgestaltung aufzufangen oder abzumildern (BFH v. 1.2.2007 – V R 64/05, BFH/NV 2007, 1203).

Heilpraktiker, der seinen Patienten auch die von ihm verordneten Heilmittel liefert, wird vom BFH mit der ganzen Tätigkeit als Gewerbetreibender behandelt (BFH v. 12.1.1961 – IV 9/58, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 149); s. Anm. 16 und 80.

Heimarbeit: Siehe Anm. 52.

Hellseher übt gewerbliche Tätigkeit aus (BFH v. 30.3.1976 – VIII R 137/75, BStBl. II 1976, 464; FG Düss./Köln v. 15.7.1958 – V 35-36/58 G, EFG 1958, 374, rkr.); vgl. auch *Hövelmann*, Sind aus Mildtätigkeit erlangte Einkünfte einkommensteuerpflichtig?, 1964; s. auch Anm. 92.

Herbergsvater einer Jugendherberge ist nach FG Münster (FG Münster v. 28.11.1955 – I c 40/55, NWB 1956 F. 1, 15) Gewerbetreibender, selbst wenn er hinsichtlich des Warenbezugs bei Lieferfirmen, mit denen der Landesverband des Jugendherbergswerks Abmachungen getroffen hat, einkaufen und beim Verkauf von Speisen und Getränken die vom Landesverband vorgeschriebenen Preise einhalten muss.

Hochbautechniker, der durch langjährige praktische Tätigkeit auf dem Gebiet der Planung von Bauwerken einem Architekten vergleichbare theoretische Kenntnisse erworben hat, übt auch in den VZ eine architektenähnliche Tätigkeit aus, in denen er lediglich als Bauleiter tätig wird (BFH v. 12.10.1989 – IV R 118-119/87, BStBl. II 1990, 64; vgl. auch BFH v. 11.8.1999 – XI R 47/98, BStBl. II 2000, 31); s. auch „Bauleiter“ und Anm. 219.

Hochschullehrer als Prozessbevollmächtigter: Tätigkeit ist der eines RA ähnlich (BFH v. 28.1.1971 – IV R 194/70, BStBl. II 1971, 684); s. auch „Prüfungsvergütungen“.

Holzschnitzer ist nicht bereits deshalb als Künstler im stl. Sinne anzusehen, weil einer der beiden vom Gericht hinzugezogenen Sachverständigen seine Arbeit als künstlerisch bewertet. Handwerkliche (gewerbliche) und künstlerische Tätigkeit können im Rahmen seiner Berufstätigkeit nebeneinander vorliegen (BFH v. 11.7.1991 – IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889); s. dazu Anm. 75 und 106.

Hufbeslagschmied übt keine freiberufliche, sondern eine gewerbliche Tätigkeit aus, weil sie keine Ähnlichkeit zu einem der Katalogberufe des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (wie zB Tierärzten oder Heilpraktikern) aufweist und eine Ähnlichkeit zu einem anderen ähnlichen Beruf (zB zu einem von der Finanzverwaltung als ähnlicher Beruf anerkannten Podologen vgl. BMF-Schreiben v. 22.10.2004 – IV B 2 - S 2246-03/04, BStBl. I 2004, 1030) allein nicht ausreicht (FG Hamburg v. 9.5.2019 – 2 K 342/17, EFG 2019, 1383).

Humorist künstlerisch, wenn er das Kostüm, die Requisiten und die Art und Weise der selbst geschriebenen Darbietung selbst kreiert und individuell auf das Publikum abstimmt (FG Düss. v. 25.2.2004 – 7 K 7162/01 G, EFG 2004, 1628, rkr.).

Hypnosetherapeut ohne arztähnliche wissenschaftliche Ausbildung ist gewerblich tätig (BFH v. 2.2.2000 – XI R 38/98, BFH/NV 2000, 839; BFH v. 2.2.2000 – XI S 12/99, StuB 2001, 931; Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 15.3.2001 – 1 BvR 742/00, nv., nicht angenommen).

Illustrator: Zeichnen und Malen menschlicher Organe und chirurgischer Eingriffe in den menschlichen Körper zur Illustrierung medizinischer Fachbücher kann künstlerische Tätigkeit sein (FG Hamb. v. 12.7.1990 – I 294/86, EFG 1991, 124, rkr.).

Immobilienmakler: Siehe „Makler“.

Industriieberater, der zB Unternehmen in der Gestaltung der Produktion (der Produktionsprogramme und dergleichen), in der Modernisierung und Rationalisierung der Produktion und des Verkaufs, hinsichtlich des Absatzes und dergleichen berät: Tätigkeit ist uE derjenigen der beratenden Volks- und Betriebswirte ähnlich und daher freiberuflich; s. auch Anm. 192.

Industrie-Designer: Seine Tätigkeit kann eine künstlerische oder der eines Ingenieurs ähnliche und damit freiberufliche Tätigkeit sein (FG Hamb. v. 25.8.1961 – I 21-22/61, EFG 1962, 155, rkr.; vgl. auch BFH v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771). Zur Beantwortung der Frage, ob von ihm entworfene Gebrauchsgegenstände als Erg. künstlerischer Tätigkeit anzusehen sind, können neben den zeichnerischen Entwürfen auch die danach gefertigten Produkte herangezogen werden (BFH v. 23.8.1990 – IV R 61/89, BStBl. II 1991, 20). Zur Feststellung künstlerischer Tätigkeit s. im Übrigen Anm. 109.

Industriepropagandist: Gewerbetreibender (RFH v. 25.5.1938, RStBl. 1938, 733); s. „Werbeberater“.

Influencer: Siehe „Blogger, Influencer, YouTuber etc.“.

Industrie- und Werbeberater übt nach FG München (FG München v. 7.2.1973 – III 155/72 U, III 173/72 U, III 173/72 G, EFG 1973, 355, rkr.) dann keine freiberufliche Tätigkeit aus, wenn er betriebswirtschaftliche Fragen bearbeitet, Werbekonzeptionen erstellt und Werbeschriften entwirft; ebenso FG München v. 24.5.2006 – 10 K 2138/04, NWB direkt 2006, 9, rkr.; bei Beschränkung auf PR und Werbeberatung s. auch „Werbeberater“.

Informatiker: Nach FG Hamb. (FG Hamb. v. 26.10.1979 – I 224/78, EFG 1980, 72, best. durch BFH v. 4.8.1983 – IV R 6/80, BStBl. II 1983, 677; *Schmittmann*, Kommunikation und Recht 2017, 157) übt ein Diplom-Informatiker und graduierter Ingenieur im Fachbereich Elektrotechnik eine dem Betriebswirt ähnliche Tätigkeit aus; s. auch „Diplom-Informatiker“.

Informationsdienst: Siehe Anm. 115 (gewerblich).

Informationselektroniker, der Ingenieuraufgaben nur im Bereich Messtechnik, Steuertechnik, Regelungstechnik und Leittechnik ausführt und ausschließlich für diesen Bereich autodidaktisch erworbene theoretische Kenntnisse eines Ingenieurs hat, ist gewerblich tätig (FG München v. 27.10.2004 – 9 K 3851/01, nv., juris, rkr.).

Informationsreisen: Siehe Anm. 37.

Ingenieur übt nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 eine selbständige freiberufliche Tätigkeit aus (s. dazu Anm. 161 ff.), wenn er eine ingenieurtypische Tätigkeit eigenverantwortlich und leitend ausübt (s. Anm. 231 ff., 235). Er ist aber Gewerbetreibender, wenn er sich nicht auf die Anfertigung von Entwürfen und Gutachten sowie die Beratung seiner Auftraggeber beschränkt, sondern darüber hinaus die Herstellung, Bearbeitung oder den Vertrieb von Sachgütern übernimmt.

BFH v. 28.3.1957 – IV 390/55 U, BStBl. III 1957, 182. Ingenieur als Werber für Lieferfirmen Gewerbetreibender (RFH v. 30.8.1939, RStBl. 1940, 14). Ingenieur, der für ein Industrieunternehmen beratend tätig ist, ist Freiberufler nach FG Düss. v. 10.10.1975 – VIII (VII) 132/69 G, EFG 1976, 197, rkr., dagegen Gewerbetreibender nach FG Münster v. 30.7.1970 – IIc 338-340/64, DStZ/B 1970, 491, rkr. Die Entsch. hängt uE davon ab, ob reine Beratungstätigkeit oder eine mit Auftragswerbung und -vermittlung verbundene Tätigkeit ausgeübt wird. Vermittelt ein beratender Ingenieur Aufträge und erhält er dafür Provisionen, so ist er Gewerbetreibender (DStPr. EStG § 15 Nr. 140; ebenso BFH v. 27.2.1992 – IV R 131/90, BFH/NV 1992, 664; BFH v. 9.2.2006 – IV R 27/05, BFH/NV 2006, 1270; BFH v. 8.12.2006 – IX B 57/06, BFH/NV 2007, 687; FG München v. 19.2.2008 – 13 K 2634/05, juris, rkr. unter Bezugnahme auf BFH v. 14.6.1984 – I R 204/81, BStBl. II 1985, 15, zu einer auf Absatzförderung gerichteten Tätigkeit). Ein Ingenieur, dessen Tätigkeit in der Entwicklung neuer Geräte besteht, wird noch nicht dadurch zum Gewerbetreibenden, dass er mehrere Prototypen selbst herstellt (DStPr. EStG § 18 Nr. 57).

Die selbständige Tätigkeit eines Diplom-Ingenieurs ist auch dann freiberuflich, wenn er auf der Grundlage eines ergänzenden betriebswirtschaftlichen Studiums EDV-Programme über rechtsformabhängige Steuerbelastungsvergleiche für die Arbeit von Steuerberatern erarbeitet und dafür Honorare bezieht (BFH v. 6.10.1993 – I R 98/92, BFH/NV 1994, 775); s. auch „Beratender Ingenieur“; s. ferner „Kraftfahrzeugsachverständiger“ und Anm. 161 ff., zur Trennbarkeit auch Anm. 80.

- *Prüfungsingenieure*, die von kommunalen Prüfungsämtern mit der Überprüfung von Baustatiken beauftragt werden, sind selbständig tätige Unternehmer (DStPr. EStG § 18 Nr. 72). Projektieren von Förderanlagen oder von Elektro- und Blitzschutzanlagen durch jemanden, der eine Ausbildung nach den Ingenieurgesetzen der Länder nicht nachweisen kann, ist nur dann ein dem Ingenieur ähnlicher Beruf, wenn die Tätigkeit Kenntnisse voraussetzt, die üblicherweise nur durch eine Berufstätigkeit als Ingenieur vermittelt werden können (BFH v. 18.6.1980 – I R 113/78, BStBl. II 1981, 121; BFH v. 31.7.1980 – I R 66/78, BStBl. II 1981, 121; ebenso BFH v. 21.6.2007 – XI B 9/07, BFH/NV 2007, 1652).

Inkassobüro: Gewerbebetrieb (RFH v. 8.4.1920, RStBl. 1920, 297; BFH v. 19.10.1994 – V B 34/94, nv.; Hess. FG v. 26.5.1964 – IIV 629-630/63, EFG 1964, 597, rkr.; FG Bremen v. 12.3.1973 – II 10/73, EFG 1973, 464, rkr.); dies gilt auch für einen RA, der ein exzessives vollautomatisiertes Mengenkassio in Form des massenhaften Versendens standardisierter Mahnschreiben mittels seiner Büroorganisation betreibt und damit insoweit eine kaufmännische Dienstleistung erbringt, die als solche nach ihrer Art nicht das für eine selbständige Arbeit charakteristische Merkmal einer persönlichen Arbeitsleistung (vgl. dazu Anm. 60) erfüllt (BFH v. 20.8.2012 – III B 246/11, BFH/NV 2012, 1959); s. auch „Rechtsbeistand“. Beschränkt sich die Tätigkeit eines Inkasso-Konzessionärs auf die außergerichtliche Eintreibung von – nicht erworbenen bzw. abgetretenen – Forderungen und auf die durch das RBerG und die Erlaubnis zum Betrieb eines In-

kassounternehmens gesetzten Grenzen, wird aufgrund des Tätigwerdens in einem verschwindend kleinen Bereich der Wirtschaftswissenschaft nicht der als freiberuflich einzuordnende Beruf eines beratenden Betriebswirts ausgeübt. Werden ausnahmsweise über die Forderungsdurchsetzung hinaus kleinere betriebswirtschaftliche Beratungsleistungen erbracht, kann dies die berufliche Qualifizierung der Tätigkeit nicht beeinflussen (FG Thür. v. 19.3.2014 – 4 K 1164/12, EFG 2014, 1653, rkr., unter Bezugnahme auf BFH v. 4.10.1994 – I B 240/93, BFH/NV 1995, 501; BFH v. 10.8.2011 – VIII B 1/11, nv.; BFH v. 20.8.2012 – III B 246/11, BFH/NV 2012, 1959).

Innenarchitekt: nach RFH v. 2.11.1938 (RStBl. 1939, 159) freiberuflich tätig (ebenso FG Hamb. v. 13.8.1976 – I 55/73 (III), EFG 1977, 15, rkr. zur Tätigkeit eines Raumgestalters); Vermittlung des Absatzes von Möbeln ist jedoch gewerbliche Tätigkeit (BFH v. 14.6.1984 – I R 204/81, BStBl. II 1985, 15); s. auch Anm. 161, 162.

Insolvenzverwalter: Siehe Anm. 264 „Insolvenzverwalter“.

Instrumentenbauer, der historische Musikinstrumente nachbaut: Gewerbetreibender (FG Bremen v. 14.10.1960, EFG 1961, 185, best. durch BFH v. 3.10.1963 – V 23/61, StRK UStG 1951 § 4 Ziff. 17 R. 25); aA FG Bremen v. 24.5.1968 (FG Bremen v. 24.5.1968 – I 19-24/66, EFG 1968, 571, rkr.), wenn die vom Stpfl. geschaffenen Instrumente sich von den Erzeugnissen eines rein handwerklichen oder industriellen Instrumentenbaus durch ihre künstlerische Konzeption und wissenschaftliche Fundierung entscheidend abheben (zu einem solchen Ausnahmefall FG Ba.-Württ. v. 23.11.2004 – 11 K 208/04, EFG 2005, 870, rkr. Orgelbau ist allerdings nach FinVerw. grds. keine künstlerische Tätigkeit (OFD Bremen v. 13.9.1957, StEK EStG § 18 Nr. 73); s. auch „Geigenbauer“ und „Orgelbaumeister“.

Internat: Siehe Anm. 130.

Interviewer, der bei statistischen Erhebungen der Statistischen Landesämter eingesetzt wird, ist selbständig tätig (FinMin. Nds. v. 13.11.1973, StEK LStDV § 4 Nr. 172). Er erzielt Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 3. Vgl. auch Anm. in HFR 1979, 17; zur Vereinbarung eines Erfolgshonorars als Indiz für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit eines (Telefon-)Interviewers BFH v. 18.6.2015 – VI R 77/12, BStBl. II 2015, 903, mit Anm. *Bergkemper*, FG 2015, 1088, *Janz*, EStB 2015, 433.

Inventurbüro: Siehe „Warenbewerter“.

Journalist: S. Anm. 203. Ein Journalist, der Manuskripte für Hörfunk- und Fernsehsendungen schreibt und außerdem bei der Darbietung seiner Manuskripte als Spielleiter oder Sprecher mitwirkt, kann nach BFH (BFH v. 3.2.1977 – IV R 112/72, BStBl. II 1977, 459) künstlerisch tätig sein, und zwar in einer von der journalistischen Tätigkeit abgrenzbaren Tätigkeit, nicht aber der Journalist, der Quizfragen oder Dialogszenen ausarbeitet und regelmäßig einrichtet; krit. dazu von *Olenhusen*, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 34 Abs. 4 R. 54. Journalist, der Schaubilder mit wirtschafts- und sozialpolitischen Themen erstellt, vervielfältigt und an Zeitungen liefert, ist gewerblich tätig (FG Hamb. v. 12.7.1977 – II 41/75, EFG 1978, 74, rkr.). Zum Umfang journalistischer Berufstätigkeit vgl. FG Hamb. v. 23.1.1977 – VI 189/76, EFG 1977, 405, rkr.; zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 203. Hat der Journalist Urheberrecht an seinen Werken und verwertet er diese, ist er freiberuflich tätig (Hess. FG v. 8.12.1990 – 1 K 1799/88,

EFG 1990, 310, rkr.). Unterstützung aus dem Streikfonds des Deutschen Journalistenverbands an freie Journalisten unterliegt nach OFD München v. 9.11.1976 (DB 1977, 891) nicht der USt; estl. uE Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1a, s. auch Anm. 203. Zu Pauschbeträgen s. Anm. 38.

Juristische Prüfung: Siehe Anm. 153.

Kachelofenbauer mit künstlerischer Fertigung von Öfen sind nicht freiberuflich tätig, wenn die Produkte industriell oder handwerklich gefertigten Öfen entsprechen (FG Nürnberg v. 26.1.1993 – II 213/91, EFG 1993, 547, rkr.); s. auch Anm. 106.

Kameramann: Der in der aktuellen Berichterstattung für den Fernsehfunk selbstständig tätige Kameramann übt regelmäßig eine freiberuflich journalistische Tätigkeit aus (Bildberichterstatte, BFH v. 17.12.1964 – IV 223/63 U, BStBl. III 1965, 143; BFH v. 20.12.2000 – XI R 8/00, BStBl. II 2002, 478). Kameramann kann künstlerische Tätigkeit ausüben (BFH v. 7.3.1974 – IV R 196/72, BStBl. II 1974, 383, mit Hinweis auf BFH v. 17.3.1964 – IV 223/63 U, BStBl. III 1965, 143). Ein Kameramann bei einer Film- und Fernsehgesellschaft ist regelmäßig unselbstständig tätig (OFD München v. 17.3.1987, StEK EStG § 18 Nr. 149); s. auch Anm. 203.

Kapitalgesellschaften und § 18: Siehe Anm. 7 und 68.

Kartograph kann künstlerisch tätig sein, ist aber Gewerbetreibender, wenn er die Landkarten und Stadtpläne in eigener Regie und auf eigene Kosten im sog. Lohndruckverfahren vervielfältigen lässt und auf eigene Rechnung und eigenes Risiko vertreibt (FG Nürnberg v. 18.4.1958 – I 46/58, EFG 1958, 408, rkr.).

Allgemeiner: FG Hamb. v. 26.6.1970 – II 80-83/67 (VI), EFG 1971, 39, rkr., für einen Fall, wo die vermessungstechnische Vorbereitung in den Hintergrund getreten war. Stellt der Kartograph überwiegend Gravuren für Stadtpläne her, ist er gewerblich tätig (Hess. FG v. 26.9.1991 – 8 K 3997/89, EFG 1992, 333, rkr., mit krit. Anm. *Schneider*, FR 1993, 83: nicht generell Gestaltungsspielraum ausgeschlossen). Vermarktet der Kartograph von ihm selbst – künstlerischen Maßstäben entsprechend – geschummerte Karten durch zeitlich begrenzte Überlassung (Lizenzen) an Kunden, so liegt insgesamt eine künstlerische Tätigkeit vor; insoweit liegt keine andere Art der Vermarktung als diejenige des Erfinders oder Malers vor, die ihre Erfindung bzw. ihr Kunstwerk selbst veräußern (BFH v. 8.6.1995 – IV R 80/94, BStBl. II 1995, 776; s. auch Anm. 76).

Katalogberufe: Siehe Anm. 140 ff.

Kindererholungs- und Kinderheim: Siehe Anm. 130.

Kirchenmusiker: Zur Beurteilung als künstlerische Tätigkeit OFD Berlin v. 6.7.2000, St 123-S 2121-1/00, EStG Kartei BE § 18 EStG Nr 1015; *Wolff*, FR 2002, 202; zu Pauschalen siehe Anm. 38.

Klavierstimmer: Ein Klavierstimmer übt auch dann keine künstlerische Tätigkeit aus, wenn er ausschließlich Instrumente stimmt, die von namhaften Pianisten bei Konzerten und Tonaufnahmen verwendet werden (BFH v. 22.3.1990 – IV R 145/88, BStBl. II 1990, 643). Zu den Anforderungen an den Gestaltungsspielraum für die Annahme künstlerischer Tätigkeit s. Anm. 105.

Klinik: Siehe Anm. 145.

Klinische Prüfungen mit Arzneimitteln und Medizinprodukten: Eine langjährig in der klinischen Forschung nicht zugelassener Produkte in ganz Europa tätige Fachkrankenschwester für Anästhesie und Intensivmedizin, deren Tätig-

keit im Wesentlichen auf die Planung, Durchführung und Evaluation von klinischen Prüfungen mit Arzneimitteln und Medizinprodukten ausgerichtet ist und darüber hinaus auch die Schulung, Überwachung und klinische Unterstützung der Anwender beim Einsatz der Produkte umfasst, übt – mangels patientenbezogener heilberufstypischer Tätigkeit – keine dem Katalogberuf des Krankengymnasten oder Heilpraktikers ähnliche Tätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 aus (BFH v. 25.4.2017 – VIII R 24/14, BStBl. II 2017, 908).

Klinischer Chemiker: freiberuflich, wenn selbständig tätig (BMF v. 7.11.1980, BB 1981, 960); zur fehlenden Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG wegen fehlender Arztähnlichkeit s. aber BFH v. 25.3.1977 – V R 144/74, BStBl. II 1977, 579.

Klinischer Monitor: Die Tätigkeit eines sog. klinischen Monitors, der als Bindeglied zwischen der Pharmaindustrie, die neue Medikamente entwickelt, und den Prüfärzten, die die Medikamente an den Kliniken testen, tätig ist, und der die Prüfärzte zu überwachen und dafür zu sorgen hat, dass bei den Tests einheitliche Standards eingehalten werden, ist nicht als wissenschaftlich, sondern als gewerblich zu beurteilen (FG München v. 16.11.2004 – 6 K 86/03, EFG 2005, 382, rkr.).

Know-how: Die Übermittlung von Erfahrungen kann zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit oder zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören. Werden Erfahrungen vermittelt, die ein Freiberufler im Rahmen seiner Tätigkeit gewonnen hat, so liegen Einkünfte aus eben dieser Tätigkeit, also freiberufliche Einkünfte vor; im Übrigen sind die Einkünfte regelmäßig gewerblich (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428; BFH v. 4.3.1970 – I R 86/69, BStBl. II 1970, 567; *Knoppe*, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge im Steuerrecht, 2. Aufl. 1972, 81; zum Begriff des Know-how s. BFH v. 16.12.1970 – I R 44/67, BStBl. II 1971, 235).

Kommunikationsberater, der nicht umfassend auf dem Gebiet des absatzbezogenen Marketing – insbes. der inhaltlichen Ausrichtung der diesbezüglichen Unternehmensaktivitäten – beratend tätig ist, sondern zu dessen Aufgabenschwerpunkten die Anpassung der innerbetrieblichen Kommunikation an die technische Entwicklung und moderne Vermittlung von Kommunikationsinhalten gehört, übt keine dem Katalogberuf des beratenden Betriebswirts ähnliche freiberufliche Tätigkeit aus, sondern erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb (FG Berlin-Brandenb. v. 10.5.2007 – 10 K 10296/03 B, EFG 2007, 1520, best. durch BFH v. 30.6.2008 – VIII B 182/07, BFH/NV 2008, 1669).

Kommunikationsberater, der Institutionen, Behörden und Politiker bei der Durchführung von Wahlen, der Organisation oder der Planung von Strategien unterstützt, wird beratend und unterrichtend tätig (FG Köln v. 8.12.2004 – 5 K 6581/03, EFG 2005, 734, rkr.).

Kompasskompensierer auf Seeschiffen ist Freiberufler (vgl. BFH v. 14.11.1957 – IV 84/57 U, BStBl. III 1958, 3, gegen FG Bremen v. 15.1.1957 – I 170/56, EFG 1957, 160, rkr.).

Konfigurationsmanagement keine dem Ingenieurberuf ähnliche Tätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 (FG München v. 10.12.2010 – 13 K 524/08, EFG 2012, 1489, best. durch BFH v. 11.11.2014 – VIII R 17/12, nv.).

Konkurs- und Vergleichsverwalter: Siehe Anm. 264 „Insolvenzverwalter“.

Konstrukteur, dessen Arbeit überwiegend in der Fertigung von Bewehrungsplänen besteht, übt keine ingenieurähnliche Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 aus (BFH v. 5.10.1989 – IV R 154/86, BStBl. II 1990, 73). Auch wenn er sich (als qualifizierter Bauzeichner) im Hoch- und Tiefbau auf das Gebiet „Konstruktive Planung im Stahlbetonbau“ spezialisiert hat, übt er keine ingenieurähnliche Tätigkeit aus (FG Ba.-Württ. v. 27.10.1987 – VIII K 248/83, EFG 1988, 306, rkr.). Entsprechendes gilt für einen Möbelkonstrukteur, der nach einer Ausbildung als Modellbauer und als technischer Zeichner neue Sitzmöbel, Tische und Konferenzanlagen sowohl gestalterisch als auch mit technischen Neuerungen entwickelt und von der Ausarbeitung von Anschauungs- und Funktionsmodellen bis zur Konstruktion im Detail und der Erstellung von Prototypen zur Realisierung bringt. Eine solche Tätigkeit setzt nicht das Wissen eines Kernbereichs eines Fachstudiums voraus (vgl. BFH v. 18.6.1980 – I R 109/77, BStBl. II 1981, 118), sondern kann auch anhand von Formelsammlungen oder praktischen Erfahrungen ausgeübt werden (BFH v. 11.7.1991 – IV R 73/90, BStBl. II 1991, 878; BFH v. 25.11.1999 – IV B 37/99, nv., juris).

Kontierung von Belegen: Siehe Anm. 183.

Konzert- und Theaterunternehmen jeder Art: Gewerbebetriebe.

Körperschaften: Ausnahmsweise Anwendung des § 18 bei Körperschaften s. Anm. 7.

Kosmetikerin: Gewerbetreibende (FG Düss. v. 29.6.1965 – VIII 47/63 U, EFG 1965, 567, rkr.).

Kraftfahrzeugsachverständiger: Die Tätigkeit eines Ingenieurs als Kfz-Sachverständiger und -Schätzer ist im Allgemeinen der freiberuflichen Tätigkeit eines Ingenieurs ähnlich, vgl. BFH v. 18.7.1963 – IV 120/62 U, BStBl. III 1963, 557; BFH v. 12.12.1963 – IV 54/61 U, BStBl. III 1964, 136.

- ▶ *Gewerbliche Tätigkeit* dagegen, wenn die Schätzungen und Begutachtungen der Kfz. von handwerklich vorgebildeten Kfz-Meistern oder Kfz-Händlern allein oder im Rahmen eines gewerblichen Unternehmens ausgeführt werden; denn diesem Personenkreis fehlt es idR schon an der als Voraussetzung für die Annahme eines freien Berufs iSd. Abs. 1 Nr. 1 zu fordernden Ausbildung auf wissenschaftlicher Grundlage (FinVerw., StEK GewStG § 2 Abs. 1 Nr. 12, mit Hinweis auf BFH v. 18.7.1963 – IV 120/62 U, BStBl. III 1963, 557). Soweit Kfz-Sachverständige und -Schätzer im Namen von Haftpflichtversicherungsgesellschaften auch Schadensabschluss- und Vergleichsverhandlungen führen, handelt es sich um eine schadenregulierende Tätigkeit, die nach BFH v. 29.8.1961 – I 21/61 U, BStBl. III 1961, 505, gewerblich ist; glA BFH v. 23.9.1964 – I 346/61, StRK EStG (bis 1974) § 18 R. 334.
- ▶ *Ingenieurähnliche Tätigkeit:* Ein Kfz-Sachverständiger kann auch ingenieurähnlich tätig sein, wenn er zwar keine den Ingenieurgesetzen der Länder entsprechende Ausbildung besitzt, aber durch seine praktische Tätigkeit als Gutachter vorwiegend auf dem Gebiet der Schadens- bzw. Unfallverursachung mathematisch-technische Kenntnisse nachweisen kann, die üblicherweise nur durch eine Berufsausbildung als Ingenieur vermittelt werden (BFH v. 10.11.1988 – IV R 63/86, BStBl. II 1989, 198; s. dazu Anm. 217). Die Tätigkeit eines Kfz-Sachverständigen als Gutachter ohne den Ingenieurgesetzen entsprechende Ausbildung ist nur dann ingenieurähnlich, wenn er

außer sog. Schadensgutachten auch, und zwar überwiegend, Gutachten über Schadensursachen erstellt. Die Beweislast trägt der Stpfl.

BFH v. 7.9.1989 – IV R 156/86, BFH/NV 1991, 359; BFH v. 5.10.1989 – IV R 154/86, BStBl. II 1990, 73; BFH v. 7.9.1989 – IV R 156/86, BFH/NV 1991, 359; BFH v. 12.12.1991 – IV R 65–67/89, BFH/NV 1993, 238; BFH v. 7.7.1992 – IV B 153/91, BFH/NV 1993, 224; BFH v. 9.12.1992 – IV B 28/92, StRK EStG (bis 1974) § 18 R 75; BFH v. 9.12.1992 – IV B 115/92, BFH/NV 1994, 321; BFH v. 30.3.1994 – IV B 110/93, BFH/NV 1994, 783; BFH v. 21.4.1995 – IV B 136/94, BFH/NV 1995, 965; dazu auch BVerfG v. 9.10.1990 – 2 BvR 146/90, HFR 1991, 614; grundlegend auch *Kempermann*, FR 1990, 535 (537).

- *Ingenieurmäßige Kenntnisse* zur Ausübung eines ingenieurähnlichen Berufs sind nicht dargetan, wenn die praktische Tätigkeit des Stpfl. nicht die volle Breite des Ingenieurberufs abdeckt, sondern nur gelegentlich erhebliche mathematische Kenntnisse voraussetzt; die Bestellung als Kfz-Sachverständiger durch IHK reicht nicht zum Nachweis dieser Kenntnisse, wenn auch Kfz-Meister bestellt werden können (BFH v. 9.7.1992 – IV R 116/90, BStBl. II 1993, 100; BFH/NV 1993, 357, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18 2/93, 137; aA FG München v. 18.11.1986 – VII 178/83 E, EFG 1987, 304, rkr. [EFG 1987, 485]: ingenieurähnlich aufgrund Bestellung durch IHK). Ebenso reicht die Bestellung zum Kfz-Sachverständigen durch einen privaten Verband nicht aus (BFH v. 9.12.1992 – IV B 115/92, BFH/NV 1994, 321). Diese Grundsätze gelten auch für Ingenieurgesellschaften oder ähnliche PersGes. (zB von Kfz-Sachverständigen): BFH v. 30.1.1986 – IV R 23/84, BFH/NV 1987, 508; BFH v. 9.4.1987 – VIII B 94/86, BFH/NV 1987, 509; BFH v. 21.7.1988 – V R 97/83, BFH/NV 1989, 356; s. auch Anm. 219.

Krankenanstalt: Siehe Anm. 145.

Krankengymnast: Siehe Anm. 199.

Krankenhausberater, der auf die Wirtschafts- und Organisationsberatung von Krankenhäusern spezialisiert ist, übt – unabhängig von seiner Qualifikation als Arzt – keinen arztähnlichen Beruf aus, weil der Schwerpunkt der Tätigkeit nicht auf ärztlichem Gebiet liegt; eine ausschließlich gegebene ärztliche Ausbildung schließt auch die – bei entsprechender Ausbildung mögliche – Annahme einer volks- oder betriebswirtähnlichen Tätigkeit aus (BFH v. 16.9.1999 – XI B 63/98, BFH/NV 2000, 424).

Krankenpfleger können einen Heilberuf iSd. § 18 ausüben (Nds. FG v. 11.8.1993 – XIII 264/91, EFG 1994, 146, rkr.), denn für ihre Tätigkeit ist idR entsprechend den Berufsmerkmalen für andere Heilberufe ua. Voraussetzung, dass die Tätigkeit und insbes. das Führen der Berufsbezeichnung aufgrund einer entsprechenden Ausbildung erlaubt sowie die Berufsausübung durch die staatlichen Gesundheitsämter überwacht wird.

BFH v. 7.7.1976 – I R 218/74, BStBl. II 1976, 621; BFH v. 26.8.1993 – V R 45/89, BStBl. II 1993, 887; Nds. FG v. 12.7.1984 – V 50/84, EFG 1985, 92, rkr., abl. zu einer ambulanten Pflegestation; FG Hamb. v. 19.11.1998 – V B 22/99, nv., rkr. durch BFH v. 12.5.1999 – BFH/NV 1999, 1391; FG Hamb. v. 28.1.2003 – III 386/02, StEd. 2003, 333, rkr.; FG Hamb. v. 23.11.1989 – I 167/89, EFG 1990, 201, rkr., abl. zur Alten- und Krankenpflege durch Schwesternhelferin; s. auch OFD Kiel, StEK EStG § 18 Nr. 139. Der staatlichen Anerkennung als Krankenpfleger oder Altenpfleger steht die Zulassung iSv. § 124 Abs. 2 SGB V gleich (BFH v. 22.1.2004 – IV R 51/01, BFH/NV 2004, 884, mwN).

Für die Zuordnung einer krankenpflegerischen Tätigkeit zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit kann auf eine Abgrenzung zwischen Behandlungspflege einerseits und hauswirtschaftlicher Versorgung andererseits nicht verzichtet werden.

BFH v. 27.1.2004 – IV B 135/01, BFH/NV 2004, 783, unter Bezugnahme auf EuGH v. 10.9.2002 – C-141/00, UR 2002, 513. Hinsichtlich der Behandlungspflege erzielt er Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Leistungen der häuslichen Pflegehilfe führen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Bedient er sich dabei qualifizierten Personals, setzt eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit voraus, dass er auch selbst gegenüber jedem Patienten pflegerisch tätig wird (BFH v. 22.1.2004 – IV R 51/01 BFH/NV 2004, 884). Ein Krankenpfleger, der häusliche ambulante Pflegedienste anbietet und dabei die Pflege des einzelnen Patienten angesichts des Umfangs der zu erbringenden Pflegeleistungen weitgehend seinen Mitarbeitern überlässt und somit seine eigene Tätigkeit auf die Vertretung in Urlaubsfällen und Krankheitsfällen beschränkt, ist nicht eigenverantwortlich und deshalb gewerblich tätig (BFH v. 30.8.2007 – XI B 1/07, BFH/NV 2007, 2280, mit Anm. *Roßbruch*, *PflegeRecht* 2007, 603). Deshalb ist ein Krankenpfleger, der von den durchzuführenden Einsätzen im Bereich der Behandlungspflege allenfalls 7,3 % selbst übernehmen oder intensiv überwachen kann, nicht mehr eigenverantwortlich iSd. Abs. 1 Satz 3 tätig (FG Berlin v. 16.1.2001 – 7 K 7309/00, EFG 2001, 833, rkr.).

Krankenschwester übt uE eine der ärztlichen ähnliche Tätigkeit aus; vgl. auch die im Gesetz genannten Krankengymnasten und oben „Krankenpfleger“.

Kräuterfarm: gewerblich (FG Rhld.-Pf. v. 19.6.1975 – I 175/74, EFG 1976, 21, rkr.).

Kreditberater ist gewerblich tätig (BFH v. 13.4.1988 – I R 300/83, BStBl. II 1988, 666; BFH v. 28.5.1998 – IV B 118/97, juris); s. Anm. 192.

Kreditreform: Geschäftsführer der Vereine Kreditreform hat RFH (RFH v. 24.11.1937, RStBl. 1938, 12) nicht als Angestellte, sondern als Gewerbetreibende angesehen.

Kreisdesinfektor: Nach RFH (RFH v. 10.8.1938, RStBl. 1938, 933) gewerblich, wenn nicht unselbständig; nach RFH (RFH v. 21.1.1938, RStBl. 1938, 280) für USt selbständig, „gewerblich“.

Kükensortierer: Gewerbetreibender (BFH v. 2.7.1953 – IV 112/53, DStR 1953, 430; BFH v. 16.8.1955 – I 237/54 U, BStBl. III 1955, 295; FG Karlsruhe v. 11.6.1955 – II 216/54, EDStZ 1955, 251, rkr.).

Kunstgewerbler: regelmäßig Gewerbetreibender, aber Ausnahmen möglich (glA *Richter/Winter*, StWa. 1968, 191); s. auch Anm. 106.

Kunsthandwerker: grundsätzlich Gewerbetreibender; Ausnahmen möglich, vgl. BFH v. 26.9.1968 – IV 43/64, BStBl. II 1969, 70, betr. Herstellung von Beleuchtungskörpern; s. Anm. 105.

Künstler: Siehe Anm. 101 ff.

Künstleragent (Stellenvermittler für Künstler): Gewerbetreibender, wenn er sich nach Art eines Maklers betätigt (seine Marktkennntnisse verwertet, indem er Stellengesuche und Stellenangebote entgegennimmt und Vertragsabschlüsse herbeiführt; BFH v. 30.11.1965 – I 157/63 U, BStBl. III 1966, 36; BFH v. 18.4.1972 – VIII R 50-51/66, 162/70, BStBl. II 1972, 624; BFH v. 19.2.1991 – IV B 2/90, BFH/NV 1992, 372; freiberufliche Tätigkeit abl. auch *Kessler*, FR 1979, 580; anders, wenn er sich darauf beschränkt, aufgrund seiner Vorbildung und seiner

Erfahrungen die Auftraggeber im einzelnen Fall zu beraten (FG Düss./Köln v. 17.10.1958 – VI B 41/58 L, EDStZ 1959, 185); s. auch „Bühnenvermittler“.

Künstlermanager: Tätigkeit ähnelt der eines Maklers und ist daher gewerblich (BFH v. 19.2.1991 – IV B 2/90, BFH/NV 1992, 372; ebenso FG Hamb. v. 25.2.1988 – I 495/86, EFG 1988, 429, rkr.). Ein Tourneeleiter, der in selbständiger Tätigkeit für einen Künstler sowohl Auftritte organisatorisch betreut als auch an der Gestaltung und Ausführung des Programms mitwirkt, übt eine gemischte Tätigkeit aus, die hinsichtlich der gewerblichen und der künstlerischen Elemente nicht getrennt beurteilt werden kann und zur Annahme eines Gewerbebetriebs führt, wenn die organisatorischen (gewerblichen) Elemente überwiegen (FG Rhld.-Pf. v. 29.6.1994 – 1 K 2518/93, EFG 1995, 25, rkr.).

Kunsttherapeut: nach *Hardorp* (BB 1985, 1064) freiberuflich auf dem Gebiet des Heilwesens tätig; s. dazu auch „Heileurythmist“.

Kurator einer Familienstiftung ist selbständig tätig iSd. Abs. 1 Nr. 3 (RFH v. 24.1.1934, RStBl. 1934, 504), ebenso der Kurator einer Stiftung zur Förderung der Gesundheitspflege (FG Münster v. 20.2.2019 – 7 K 4084/16 E, EFG 2019, 772, rkr., mit Anm. *Lutter*, EFG 2019, 774).

Kurberaterin: Einkünfte aus Kurberatung (für Mutter-Kind-Kuren) sind gewerblich; die Beratungstätigkeit erfordert keine dem RA ähnliche Qualifikation (BFH v. 7.9.2010 – VIII B 23/10, BFH/NV 2011, 46).

Kurpackerin übt bei selbständiger Berufsausübung nach FG München v. 9.7.1987 – XIV 166/86 Aus U, EFG 1988, 330, rkr., keine heilberufähnliche Tätigkeit aus.

Kursmakler gewerblich tätig (BFH v. 13.9.1955 – I 250/64, BStBl. III 1955, 325; BFH v. 15.3.1994 – X R 38/92, BFH/NV 1994, 850; BFH v. 30.8.2005 – IV B 102/03, BStBl. II 2005, 864).

Labor, von Ärzten unterhalten: Siehe Anm. 7 und 144.

Laborarzt kann Gewerbetreibender sein, s. Anm. 235.

Ladungssachverständiger: Siehe „Schiffs- und Ladungssachverständiger“.

Layouter: Tätigkeit eines Layouters kann bei eigenschöpferischer Leistung künstlerisch iSd. Abs. 1 sein (FG Hamb. v. 24.9.1992 – I 199/90, EFG 1993, 386, rkr.).

Lebensberatung („astrologische“), die neben der Deutung von Horoskopen den Bereich der Sternendeutung sowie das Legen von Karten umfasst, stellt keine freiberufliche Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 dar (FG Düss. v. 25.1.2005 – 17 K 572/02 G, DStRE 2005, 824, rkr.).

Lehrbeauftragte sind regelmäßig freiberuflich tätig; zum Vorliegen einer nicht-selbständigen Tätigkeit s. OFD Hannover v. 9.10.1980, StEK EStG § 18 Nr. 107; BFH v. 4.10.1984 – IV R 131/82, BStBl. II 1985, 51.

Leichenfrau, die im Rahmen einer Bestattungsanstandsordnung tätig wird, ist insoweit nicht Gewerbetreibende, wohl aber hinsichtlich einer hierbei gegen Entgelt ausgeübten Vermittlungstätigkeit (FG Nürnberg v. 18.4.1958 – I 107-110/54, EFG 1959, 54, rkr.).

Lexikograph/Terminologe: Der Beruf ist dem des Übersetzers ähnlich und daher freiberuflich (FG Rhld.-Pf. v. 21.3.1972 – II 241, 386-389/66, EFG 1972, 435, rkr.); s. Anm. 203.

Liebhabeerei: Siehe Anm. 69, 70.

Lochkartenerstellung: manuelle Erstellung von Lochkarten keine selbständige Tätigkeit iSv. Abs. 1 Nr. 1 und 3, insbes. keine Ähnlichkeit mit Dolmetscher oder Übersetzer, sondern Gewerbebetrieb (Nds. FG v. 1.8.1973 – IV 122/71, EFG 1974, 114, rkr.).

Logopäde ist freiberuflich tätig, wenn er seine Tätigkeit mit Erlaubnis nach dem Logopädegesetz v. 7.5.1980 (BGBl. I 1980, 529) ausübt (BFH v. 1.9.1988 – V R 195/83, BFH/NV 1989, 201; FG Düss. v. 12.5.2004 – 13 K 1030/01 G, EFG 2005, 958, rkr.). Soweit durch BFH v. 13.2.2003 (BFH v. 13.2.2003 – IV R 49/01, BStBl. II 2003, 721) Sprachheilpädagogen wegen fehlender entsprechender Zulassung als gewerblich angesehen wurden, ist dies durch die neuere Rspr. zur beschränkten Bedeutung der Zulassungsregelung („lediglich Schutz der Berufsbezeichnung“) überholt (vgl. dazu BFH v. 28.8.2003 – IV R 69/00, BStBl. II 2004, 282; s. auch Anm. 219 „Heilhilfsberufsähnliche Tätigkeit“).

Lohnsteuerhilfsverein: Siehe „Beratungsstellenleiter“.

Lotse: Siehe Anm. 210.

Lotterieeinnehmer: Gewerbetreibender, wenn die Tätigkeit nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 2 HGB) oder die Tätigkeit sich als Hilfs- oder Nebengeschäft eines Gewerbebetriebs darstellt (RFH v. 16.1.1929, StuW 1929 Nr. 335) oder in Form einer oHG oder KG betrieben wird (BFH v. 6.8.1964 – IV 38, 39/63, StRK EStG [bis 1974] § 15 R. 538). Nur wenn kein Gewerbebetrieb vorliegt, fällt die Tätigkeit unter § 18 Abs. 1 Nr. 2; s. Anm. 246, 247.

Magier (Zauberer) ist bei ausreichender Gestaltungshöhe künstlerisch tätig (FG Rhld.-Pf. v. 13.12.1984 – 3 K 244/83, EFG 1985, 128, rkr.; Risse, BB 1985, 1110).

Makler: Gewerbetreibender; zB Grundstücksmakler (RFH v. 1.6.1938, RStBl. 1938, 842; RFH v. 27.7.1938, RStBl. 1938, 843; BFH v. 18.3.1999 – IV R 5/98, BFH/NV 1999, 1456), Finanzmakler (RFH v. 31.8.1938, RStBl. 1938, 1133), Vermittler für die Anbahnung von Geschäften (RFH v. 30.8.1939, RStBl. 1940, 14), vereidigter Kursmakler (BFH v. 13.9.1955 – I 250/54 U, BStBl. III 1955, 325; vgl. auch BFH v. 30.8.2005 – IV B 102/03, BStBl. II 2005, 864); s. auch Anm. 192.

Maler: Grundsätzlich künstlerische Tätigkeit, nicht aber, wenn er nach Weisungen eines anderen aufgrund von bereits vorhandenen Vorlagen und Motiven eine große Zahl von Bildern malt, die weder eine persönliche Note noch eine gegenüber der Vorlage selbständige Qualität als künstlerisches Erzeugnis aufweisen (FG Berlin v. 28.5.1974 – V 6-7/73, EFG 1974, 520, rkr.); s. auch Anm. 105.

Managementtrainer: Ein Persönlichkeits- und Managementtrainer übt keine gewerbliche, sondern eine unterrichtende Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 aus, wenn er in Seminaren einer jeweils homogenen Gruppe von Firmeninhabern und Führungskräften mittelständischer Unternehmen die Lerninhalte („Führen und Kommunikation“, „Verkauf und Kommunikation“) in abstrakter theoretischer Form vermittelt und Unterricht in institutionalisierter und organisierter Form nach vorher feststehenden Lehrplänen unter Verwendung immer desselben Unterrichtsmaterials erteilt. Nur wenn die dabei vermittelten Kenntnisse speziell aufgrund der Persönlichkeit der Kunden und ihrer Stellung im jewei-

ligen Unternehmen erarbeitet werden, liegt keine Unterrichtstätigkeit, sondern eine individuelle – gewerbliche – (Lebens-)Beratungstätigkeit vor (BFH v. 11.6.1997 – XI R 2/95, BStBl. II 1997, 687, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18 1/98, 49). Unschädlich ist das für Schulungsveranstaltungen übliche Eingehen auf besondere Interessen der Teilnehmer (FG Nürnberg v. 15.1.2003 – V 147/2000, DStRE 2003, 586, rkr.).

Manager von Musikkapellen: Hier ist wie folgt zu unterscheiden: Ist er Mitglied der Kapelle, dh. spielt er selbst ein Instrument, so sind die ihm zufließenden Vermittlergebühren als Vorwegvergütung zu behandeln und der gleichen Einkunftsart wie die Gage selbst zuzurechnen (dazu Anm. 105). Gehört der Manager dagegen nicht der Kapelle an, so übt er mit seiner Vermittlungstätigkeit eine gewerbliche Tätigkeit aus; seine Vermittlergebühren mindern die Gagen der Kapellenmitglieder und sind bei diesen als BA/WK abziehbar (FinBeh. Hamb. v. 14.9.1967, Inf. 1967, 495); s. auch „Musiker, Musikkapelle“, „Künstlermanager“.

Mannequin: Das FG Düsseldorf (FG Düsseldorf v. 13.5.1964 – I 75-78/63 L, EFG 1964, 555, rkr.) hält es nicht für ausgeschlossen, dass ein sog. Starmannequin eine künstlerische Tätigkeit ausübt; uE ist die Frage nach der Begriffsbestimmung der künstlerischen Tätigkeit zu verneinen; s. Anm. 105.

Marketing-Berater sind freiberuflich tätig, sofern ihre Ausbildung und Tätigkeit der eines beratenden Betriebswirts ähnlich ist (so auch BFH v. 14.3.1991 – IV R 135/90, BStBl. II 1991, 769; BFH v. 13.12.1999 – IV B 68/99, BFH/NV 2000, 705, mwN; Hess. FG v. 22.10.1971 – IV 73-74/70, EFG 1972, 71, rkr., s. Anm. 217 ff.; FG Münster v. 22.9.1999 – 8 K 5350/95 G, EFG 2000, 744, rkr.; FG München v. 31.3.2004 – 5 V 5010/03, nv., juris, rkr.).

Markscheider: Sein Beruf ist dem des Vermessungsingenieurs ähnlich (FG Münster v. 14.4.1966 – I-V c 23-27/61, EFG 1967, 29, rkr.; ebenso BFH v. 24.10.1974 – IV R 155/71, BStBl. II 1975, 290).

Marktforscher, der Handelsbetriebe bei ihren geschäftlichen Maßnahmen laufend berät, ist nach BFH (BFH v. 18.8.1988 – V R 73/83, BStBl. II 1989, 212); BFH v. 27.2.1992 – IV R 27/90, BStBl. II 1992, 826; BFH v. 29.4.1993 – IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89) kein beratender Betriebswirt (krit. zu dieser Rspr. *List*, BB 1993, 1488). Zu den Voraussetzungen für die Annahme einer wissenschaftlichen Tätigkeit s. Anm. 91; s. auch FG Hamburg v. 15.4.1970 – II 363/66 (VI), EFG 1970, 389, rkr., und Anm. 192.

Maschinenbau-Techniker ist gewerblich tätig (Hess. FG v. 12.12.1988 – 8 K 1819/88, EFG 1989, 346, rkr.).

Masseur: Die Tätigkeit eines Heilmasseurs, der staatlich geprüft bzw. anerkannt, ferner zu den Krankenkassen zugelassen ist und der amtsärztlichen Aufsicht untersteht, ist freiberufliche Tätigkeit.

BFH v. 6.12.1955 – I 200/54, StRK GewStG (bis 1977) § 2 Abs. 1 R. 88; BFH v. 26.11.1970 – IV 60/65, BStBl. II 1971, 249; BFH v. 19.10.1995 – IV R 11/95, BFH/NV 1996, 464, sofern nicht Schönheitsmassagen; Nds. FG v. 31.10.1955 – II 40/55, EFG 1956, 315, rkr. Mangels entsprechender gesetzlicher Berufsregelungen sieht der BFH die Tätigkeit als Fußreflexzonenmasseur als gewerblich an (BFH v. 19.9.2002 – IV R 45/00, BStBl. II 2003, 21). Pflegerische und vorbeugende Behandlung von Gesunden ist nicht der Krankengymnastik gleichzustellen, sondern gewerblich (FG Düsseldorf v. 29.6.1965 – VIII 47/63 U, EFG 1965, 567, rkr.). Ebenso für ein Schönheitsinstitut „Salon der Fi-

gur“ FG Düss. v. 12.2.1971 – I 91/68 G, EFG 1971, 294, rkr.; s. auch „Heilmasseur“. Zur Trennbarkeit mehrerer Tätigkeiten s. auch Anm. 80.

Medikamentenabgabe, Medikamentenerprobung als Gegenstand ärztlicher Tätigkeit: Siehe Anm. 142.

Medizinisch-diagnostische Assistentin ist nicht freiberuflich tätig (BFH v. 25.11.1971 – V R 92/71, BStBl. II 1972, 126; aA BFH v. 30.7.1953 – IV 459/52 U, BStBl. III 1953, 269).

Medizinischer Bademeister: Siehe „Bademeister“.

Medizinischer Fußpfleger: Siehe „Fußpfleger“.

Meinungsforscher: Gewerbetreibender nach FG Hamb. (FG Hamb. v. 22.12.1952 – I 142-143/52, EDStZ 1953, 222, rkr.), freiberuflich tätig nach FG München (FG München v. 7.7.1970 – II 68/67, EFG 1971, 25, rkr.); s. aber auch „Interviewer“.

Militärberater: Die Tätigkeit eines Militärberaters ist nur dann mit der eines beratenden Volks- oder Betriebswirts vergleichbar – mit der Folge, dass er eine selbständige Tätigkeit nach § 18 ausübt –, wenn er schlüssig und substantiiert darlegen kann, dass ihm alle hauptsächlichen Bereiche der Betriebswirtschaft wie Unternehmensführung, Fertigung, Materialwirtschaft, Finanzierung, Vertriebs-, Verwaltungs-, Rechnungs- und Personalwesen (und nicht nur einzelne Spezialgebiete) auf andere Weise als durch ein Studium oder eine Ausbildung vertraut sind und dass er diese fachliche Breite in seiner praktischen Tätigkeit einsetzen kann und auch einsetzt (FG Ba.-Württ. v. 2.3.2011 – 7 K 5850/08, EFG 2011, 1632, rkr., mit Anm. Nöcker, jurisPR-SteuerR 32/2011 Anm. 2).

Mitunternehmerschaft: Siehe Anm. 412 ff.

Möbeldesigner kann nur bei künstlerischer Tätigkeit als Freiberufler anerkannt werden; dies ggf. durch Sachverständigengutachten, zB eines Gutachters für Industriedesign festzustellen (FG München v. 19.4.2007 – 11 K 290/06, nv., best. durch BFH v. 5.11.2007 – XI B 64/07, BFH/NV 2008, 240).

Möbelkonstrukteur: Siehe „Konstrukteur“.

Möbelzeichner: Siehe „Gebrauchsgraphiker“.

Modeberater: Siehe Anm. 106.

Modellbau: Nach BFH (BFH v. 25.10.1963 – IV 15/60 U, BStBl. III 1963, 598) ist der Bau von Architekturmodellen keine Tätigkeit, die der des Architekten ähnlich ist, und keine künstlerische Tätigkeit (ebenso BFH v. 11.7.1991 – IV R 73/90, BStBl. II 1991, 878). Entsprechendes gilt für Modellbautechniker (BFH v. 25.10.1993 – I B 125/93, BFH/NV 1994, 470); s. auch „Konstrukteur“. Die Herstellung und der Vertrieb von Schiffsminiaturen aus Zierzinn kann auch dann eine (zweckfreie) künstlerische Betätigung sein, wenn die Modelle das Original möglichst detailgenau abbilden sollen (FG Hamb. v. 29.6.2001 – II 369/00, EFG 2001, 1452, rkr., wohl zweifelhaft, da möglichst historisch genauer Nachbau letztlich nur Gebrauchskunst ist).

Moderator: Ein als Vermittler zwischen Referenten und teilnehmenden Ärzten und zur Unterstützung der Referentenvorträge im Rahmen von Fortbildungsveranstaltungen eines Pharmaunternehmens in einem bestimmten Fachbereich eingesetzter Moderator ist nicht gewerblich, sondern unterrichtend iSv. Abs. 1 tätig (FG München v. 21.9.1999 – 13 K 1283/95, EFG 2000, 130, rkr.).

Moderatorin eines Verkaufssenders: Die zu Werbezwecken ausgeübte Tätigkeit der Moderatorin eines Verkaufssenders erreicht nicht die für eine künstlerische freiberufliche Tätigkeit erforderliche Gestaltungshöhe und ist daher als gewerblich einzustufen, wenn die den Interessen und Zielen ihres Auftraggebers geschuldeten Bindungen durch Produkt und Gebrauchszweck die eigenständig gestalteten und durchaus eine gewisse Kreativität widerspiegelnden Auftritte so deutlich prägen, dass keine abstrakte künstlerische Aussage erkennbar wird. Die den Werbezwecken dienenden Auftritte können auch nicht im Hinblick auf schauspielerische Leistungen als künstlerische Tätigkeit eingeordnet werden, wenn ihnen aufgrund der im Vordergrund stehenden sachlichen Informationen zum Produkt die erforderliche Gestaltungs- und Abstraktionshöhe fehlt (BFH v. 16.9.2014 – VIII R 5/12, BStBl. II 2015, 217; FG Düss. v. 15.12.2006 – 1 K 3442/06 G, EFG 2008, 1316, best. durch BFH v. 22.11.2007 – XI B 15/07, BFH/NV 2008, 370).

Modeschöpfer: Siehe „Gebrauchsgraphiker“.

Modezeichner: Siehe „Gebrauchsgraphiker“.

Monitor (klinischer), der für die Organisation und die Durchführung klinischer Studien verantwortlich ist, die von pharmazeutischen Unternehmen veranlasst werden, und der die Studien an mehreren Prüfbüros vor Ort betreut, ist gewerblich tätig (FG München v. 16.11.2004 – 6 K 86/03, EFG 2005, 382, rkr.).

Musiker, Musikkapelle: Siehe auch § 19 Anm. 40 „Musiker“. Über Einkünfte von Musikern aus deren gelegentlicher Mitwirkung beim Rundfunk und bei Schallplattenaufnahmen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit vgl. BFH v. 3.11.1955 – IV 106/54 U, BStBl. III 1956, 110; BFH v. 3.11.1955 – IV 277/54 U, BStBl. III 1956, 112; Einnahmen, die der Stpfl. als Tantiemen der GEMA erzielt, bilden Einkünfte aus selbständiger Arbeit (BFH v. 28.2.1973 – I R 145/70, BStBl. II 1973, 660, unter Anführung von BFH v. 17.2.1966 – IV 243/63, BStBl. III 1966, 450). Zu nebenberuflichem Musikunterricht eines Orchester-musikers als stbegrünstigte künstlerische Tätigkeit (im Hinblick auf § 34 Abs. 4 EStG 1977) BFH v. 12.4.1984 – IV R 97/81, BStBl. II 1984, 491. Über den Zusammenschluss von Mitgliedern einer Musikkapelle zu einer PersGes. und selbständiger Berufsausübung vgl. BFH v. 10.9.1976 – VI R 80/74, BStBl. II 1977, 178; s. auch „Tanz- und Unterhaltungsorchester“.

Nachfolgeklausel: Siehe Anm. 316.

Nachhilfestunden: Einnahmen aus der Erteilung von Nachhilfestunden durch Lehrkräfte an einzelne Schüler außerhalb der hauptberuflichen oder nebenberuflichen Lehrtätigkeit gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Zu Pauschbeträgen für BA s. Anm. 38.

Nachschlagewerk: Herausgabe eines Vorschriftensuchregisters ist schriftstellerische Tätigkeit; s. Anm. 112 ff.

Nebentätigkeit: Siehe Anm. 51 ff. und § 19 Anm. 31; zur Fortführung trotz Aufgabe der hauptberuflichen Tätigkeit s. Anm. 325.

Netzplantechniker: Ausübung des Berufs ingenieurähnlich (FG Düss. v. 29.10.1986 – VI 54/80 G, U, EFG 1987, 368, rkr.).

Notar: Siehe Anm. 151.

Notenschreiber wird für den entschiedenen Fall mangels künstlerischer Tätigkeit als Gewerbetreibender behandelt durch FG Hamb. v. 26.7.1967 – IV 253/65 (III), EFG 1967, 613, rkr.

Öffentlichkeitsarbeit: Durchführung von Werbekampagnen ist weder der Tätigkeit eines beratenden Volks- und Betriebswirts noch der eines Journalisten ähnlich (BFH v. 25.4.1978 – VIII R 149/74, BStBl. II 1978, 565; BFH v. 24.9.1998 – IV R 16/98, BFH/NV 1999, 602; Tätigkeit einer „Agentur für Pressearbeit und Öffentlichkeitsarbeit“, in der neben der Herausgabe von Pressemitteilungen in wesentlichem Umfang auch organisatorische Aufgaben erbracht werden, ist nicht freiberuflich); aA FG Düss. v. 17.3.1972 – IX 80/71 G, EFG 1972, 378, rkr.: Ähnlichkeit mit der Tätigkeit eines Journalisten möglich.

Orchesterbetreuer kann Gewerbetreibender sein; vgl. FG Hamb. v. 28.11.1961 – V 83/60, EFG 1962, 405, rkr.

Orchesterleiter eines international anerkannten Showorchesters, der mit den Musikern des Orchesters Anstellungsverträge abgeschlossen hat, erbringt mit dem Orchester eine (eigene) künstlerische Leistung, wenn er aufgrund seiner Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird (BFH v. 27.6.1985 – I R 22/81, BFH/NV 1985, 17).

Organisationsberater: uE dem beratenden Volks- und Betriebswirt ähnlich, wenn in mehreren betrieblichen Hauptbereichen tätig; s. auch „Industrieberater“, „Rationalisierungsfachmann“, „EDV-Berater“.

Orgelbaumeister: keine künstlerische, sondern gewerbliche Tätigkeit (FG Münster v. 17.3.1993 – 13 K 7383/91 G, EFG 1993, 679, rkr.).

Orthopist: freiberuflich tätig (BMF v. 22.10.2004 – IV B 2 - S 2246 - 3/04, BStBl. I 2004, 1030).

Ortsstellenleiter: Siehe „Beratungsstellenleiter“.

Parapsychologe: Siehe „Hellseher“.

Parlamentsjournalisten: Siehe Anm. 38.

Parlamentsstenograph ist – schriftstellerähnlich – freiberuflich tätig (Nds. FG v. 12.3.2003 – 4 K 601/95, EFG 2004, 567, rkr.).

Partnergeseellschaft: Siehe Anm. 432.

Patentanwalt: Siehe Anm. 151 ff.

Patentberichterstatte übt eine gewerbliche Tätigkeit idR auch dann aus, wenn er bei der Auswahl von Patentschriften und im Anschluss daran gegenüber seinen Auftraggebern eine eigene geistige Tätigkeit entfaltet (BFH v. 19.1.1956 – IV 465/54 U, BStBl. III 1956, 89; BFH v. 3.12.1962 – IV 256/60, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 197; BFH v. 19.10.1965 – I 398/61, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 242; für Entsch. nach den Umständen des Falls BFH v. 2.12.1970 – I R 23/67, BStBl. II 1971, 233; FinMin. Hess. v. 9.5.1957, EDStZ 1957, 251).

Patentverwertung: Nach RFH (RFH v. 6.10.1937, RStBl. 1938, 103) ist die planmäßige Auswertung fremder Patente und anderer gewerblicher Schutzrechte durch den Vertrieb der geschützten Erzeugnisse oder durch die gewerbsmäßige Vermittlung dieses Vertriebs als Agent regelmäßig Gewerbebetrieb.

Persönlichkeitstrainer: Siehe „Managementtrainer“.

Personalberater, der Stellenbewerber ausfindig macht und eine Vorauswahl trifft, übt keine freiberufliche (einem beratenden Betriebswirt ähnliche), sondern eine gewerbliche (arbeitsvermittlerähnliche) Tätigkeit aus.

BFH v. 19.9.2002 – IV R 70/00, BStBl. II 2003, 25; FG Köln v. 26.7.2017 – 3 K 1384/14, EFG 2017, 1681, rkr., mit Anm. *Klomp*, EFG 2017, 1685; ebenso BFH v. 7.4.1999 – IV B 83/98, BFH/NV 1999, 1327, zur Personalberatung von Unternehmen der Maschinenbau-, Kunststoff- und Chemischen Industrie durch einen Dipl.-Ingenieur (FH) für Holztechnik; BFH v. 26.6.2003 – IV R 12/02, BFH/NV 2004, 168; Hess. FG v. 5.5.1987 – 8 K 5/87, EFG 1987, 620, rkr.; s. Anm. 192.

Die Tätigkeit einer Juristin und Psychologin als Personalberaterin und Unternehmensberaterin ist als gewerblich anzusehen, wenn die Voraussetzung für ein Tätigwerden in einem zum beratenden Betriebswirt ähnlichen Beruf nicht erbracht werden, weil keine in Tiefe und Breite vorhandenen Kenntnisse, die mindestens denen eines „Staatlich geprüften Betriebswirts“ vergleichbar sind, nachgewiesen werden (Nds. FG v. 28.1.2004 – 2 K 579/00, EFG 2004, 894, rkr.). Ein Stpfl., der Rechtswissenschaften und Psychologie studiert hat, muss nachweisen, dass Tiefe und Breite seiner Kenntnisse mindestens denen eines „Staatlich geprüften Betriebswirts“ vergleichbar sind. Ein abgeschlossenes Studium der Fachrichtung Rechtswissenschaft bzw. Psychologie führt nicht zu entsprechenden Kenntnissen im Fachbereich der Betriebswirtschaft, wie sie ein „Staatlich geprüfter Betriebswirt“ aufweist (BFH v. 26.7.2006 – IV B 58/04, BFH/NV 2006, 2272).

Personalbeurteilung durch eine nicht wissenschaftlich vorgebildete Stpfl. ist keine wissenschaftliche, sondern gewerbliche Tätigkeit (Hess. FG v. 2.12.1993 – 8 K 4783-4784/90, EFG 1994, 751, rkr.; FG Nds. v. 28.1.2004 – 2 K 579/00, EFG 2004, 894, best. durch BFH v. 26.7.2006 – IV B 58/04, BFH/NV 2006, 2272).

Personalsachbearbeitung für einen Konkursverwalter im Rahmen eines Konkursverfahrens ist gewerbliche Tätigkeit (BFH v. 11.5.1989 – IV R 152/86, BStBl. II 1989, 729).

Pfandbriefe: Ankauf und Verkauf unter gezielter Ausnutzung eines sog. grauen Markts Gewerbebetrieb (BFH v. 2.4.1971 – VI R 149/67, BStBl. II 1971, 620).

Pfandleiher: Gewerbetreibender (RFH v. 27.9.1929, RStBl. 1930, 222).

Pflegedienst: Betreiben Krankenschwestern oder Pfleger selbständig einen ambulanten – nicht nur auf Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung beschränkten (s.u.) – Pflegedienst, so üben sie einen heilberufsähnlichen Beruf iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 aus.

So Nds. FG v. 11.8.1993 – VIII 264/91, EFG 1994, 146, rkr.; *Wacker in Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 155 „Krankenpflege“; *Stuhrmann in KSM*, § 18 Rz. B 270 „Krankenpfleger/Krankenschwester“ (9/2015); offen gelassen in BFH v. 26.8.1993 – V R 45/89, BStBl. II 1993, 887; BFH v. 8.9.1994 – IV R 85/93, BStBl. II 1995, 67.

Die Grenze zur Gewerblichkeit wird jedoch überschritten, wenn die Zahl der durchschnittlich zu betreuenden Patienten und die im Übrigen wahrzunehmenden Aufgaben es ausschließen, dass die Behandlungspflege noch neben den angestellten Pflegekräften eigenverantwortlich wahrgenommen werden kann.

BFH v. 30.9.1999 – V R 56/97, BFH/NV 2000, 284, zu einem Pflegedienst mit 94 Angestellten; BFH v. 13.6.2003 – IV B 171/01, BFH/NV 2003, 1414, und BFH v. 27.1.2004 – IV B 135/01, BFH/NV 2004, 783, unter Bezugnahme auf EuGH v. 10.9.2002 – C-141/00, UR 2002, 513; BFH v. 30.8.2007 – XI B 1/07, BFH/NV 2007, 2280; ebenso FG Berlin v. 20.3.2002 – 6 K 6003/99, EFG 2002, 1233, rkr., betr. Betrieb mit 29 ange-

stellten Pflegekräften. Trotz Einsatz von Mitarbeitern kann aber eine freiberufliche Leistung vorliegen, wenn jeder Patient wöchentlich vom Betriebsinhaber oder bei einer Krankenpfleger-GbR von einem der Gesellschafter persönlich aufgesucht wird (FG Hamb. v. 22.1.2003 – III 186/01, EFG 2003, 1016, rkr.).

Der Betreiber eines häuslichen Krankenpflegedienstes ist gewerblich tätig, wenn er eine einheitliche Leistung schuldet, die nicht nur die eigentliche medizinische, sondern auch die hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten umfasst und das einheitliche Entgelt zum überwiegenden Anteil auf die hauswirtschaftliche Versorgung entfällt (BFH v. 18.5.2000 – IV R 89/99, BStBl. II 2000, 625).

Werden nur Leistungen der Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung erbracht, fallen diese nicht unter § 18 Abs. 1 Nr. 1 oder 3 und unterliegen der GewStPflicht, sofern nicht (ab 1994) die Voraussetzungen des § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG erfüllt sind (BFH v. 5.9.2011 – VIII B 135/10, BFH/NV 2011, 2062). Für die Frage der Zuordnung einer krankenpflegerischen Tätigkeit zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit kann deshalb auf eine Abgrenzung zwischen Behandlungspflege einerseits und hauswirtschaftlicher Versorgung andererseits nicht verzichtet werden (BFH v. 27.1.2004 – IV B 135/01, BFH/NV 2004, 783).

Bei der nach dem Landespflegegesetz Nordrhein-Westfalen an einen ambulanten Pflegedienst gezahlten Investitionskostenpauschale handelt es sich nicht um eine stfreie Einnahme, da ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht (FG Köln v. 12.6.2008 – 10 K 3943/04, EFG 2008, 1779, rkr.).

Pflegschaft: Siehe Anm. 264.

Pharma-Cosmetologe übt nach Nds. FG (Nds. FG v. 25.2.1977 – V 88/75, EFG 1978, 50, rkr.) keine heilberufliche Tätigkeit aus.

Philatelistischer Prüfer übt keine wissenschaftliche Tätigkeit und keinen Beruf aus, der einem der in § 18 aufgezählten Berufe ähnlich ist (FG München v. 19.1.1972 – III 120/70, EFG 1972, 315, rkr.); s. auch „Briefmarkenprüfer“.

Pilot: Ein selbständig tätiger Verkehrsflugzeugführer erzielt idR Einkünfte aus Gewerbebetrieb; seine Tätigkeit ist schon wegen der abweichenden Ausbildungsvoraussetzungen nicht vergleichbar mit dem Beruf eines Ingenieurs. Die Pilotentätigkeit ist auch nicht dem Beruf des Lotsen ähnlich, weil sie anders als die Lotsentätigkeit weder durch Gesetz als selbständige (freiberufliche) Tätigkeit ausgelegt ist noch einer laufenden Behördenaufsicht unterliegt; auch sind die Piloten nicht Mitglieder einer Berufskammer (BFH v. 16.5.2002 – IV R 94/99, BStBl. II 2002, 565).

Plagiat: Übernimmt ein Autor in der Form geistigen Diebstahls das Gedankenwerk eines anderen und schreibt es lediglich um, so stellt auch dies, selbst bei dürftiger sprachlicher Qualität, schriftstellerische Tätigkeit dar (FG Düss. v. 15.9.1981 – XI 230/77 E, EFG 1983, 27, rkr.). Zur schriftstellerischen Tätigkeit im Übrigen s. Anm. 111 ff.

Plakatkleber, nebenberuflicher, ist bei selbständiger Tätigkeit gewerblich tätig; vgl. Hess. FG v. 2.10.1956 – IV 73-78/55, EDStZ 1957, 190, rkr.

Plakatmaler: Siehe Anm. 105.

Planer von Großküchen üben nach FG Hamb. (FG Hamb. v. 20.8.1980 – VI 202/77, EFG 1981, 154, rkr.) ähnlich Innenarchitekten und Ingenieuren eine freiberufliche Tätigkeit aus.

Planungsberater ist Gewerbetreibender (BFH v. 4.5.2000 – IV R 52/99, StuB 2001, 877, Verfassungsbeschwerde durch BVerfG v. 15.3.2001 – 1 BvR 2102/00, nv., nicht angenommen).

Podologe: Siehe „Fußpfleger“.

Politiker: Siehe „Abgeordnete“.

Pornographie: Herstellung pornographischer Filme keine künstlerische Tätigkeit (Hess. FG v. 28.10.1983 – VIII 66/82, EFG 1984, 296, rkr.); s. auch „Filmproduzent“.

Portfolioverwaltung – außerhalb des Anwendungsbereichs des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 – gewerblich (FG Köln v. 7.12.2006 – 15 K 5625/03, juris, best. durch BFH v. 11.4.2008 – VIII B 169/07, juris).

Praxisaufgabe: Siehe „Betriebsaufgabe“.

Praxisgemeinschaft: Siehe Anm. 10 und 144.

Praxisverlegung: Siehe Anm. 388; zur Verlagerung ins Ausland s. Anm. 296.

Praxiswert: Siehe „Geschäftswert“.

Preis ausschreiben: Siehe „Diplomkaufmann“.

Pressezeichner sind den Journalisten gleichzustellen und daher Freiberufler; s. Anm. 203.

Privatklinik: Betrieb durch einen Arzt idR gewerblich; s. Anm. 145.

Probenehmer ist gewerblich tätig; s. Anm. 171.

Produktdesigner als Produktdesigner tätiger Modellbauer/technischer Zeichner ist gewerblich tätig (BFH v. 11.7.1991 – IV R 73/90, BStBl. II 1991, 878).

Produzent künstlerischer Bühnenprogramme, der Mitarbeiter mit eigener Gestaltungsfreiheit einsetzt und ihnen nur allg. die „Richtung“ vorgibt, kann nicht allein wegen seiner Organisationsleistung als Künstler iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 angesehen werden (FG München v. 23.1.2009 – 1 K 2390/07, EFG 2009, 953, rkr.).

Programmierer übt keinen der in Abs. 1 Nr. 1 aufgezählten Berufe oder einen ähnlichen Beruf aus (Hess. FG v. 5.11.1974 – VIII 23-24/73, EFG 1975, 113, rkr.); vgl. auch FG Köln v. 19.9.2005 – 10 K 4762/03, best. durch BFH v. 30.8.2006 – XI B 153/05, BFH/NV 2006, 2255: Ein Roboterprogrammierer, der nicht über einen Abschluss als Absolvent einer Hochschule, Fachhochschule oder Fachschule verfügt und auch keine vergleichbare Tiefe und Breite seiner Vorbildung nachweisen kann, übt keine einem Ingenieur ähnliche freiberufliche Tätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 aus.

Projektierer von Klär-, Elektro- und Blitzschutzanlagen: Siehe „Ingenieur“.

Projektmanager Nach BFH (BFH v. 22.9.2009 – VIII R 79/06, BStBl. II 2010, 404) gehören auf dem Gebiet der EDV und der Informationstechnik zu den Tätigkeiten von Ingenieuren und ähnlichen Berufen auch die Entwicklung von Betriebssystemen und ihre Anpassung an die Bedürfnisse des Kunden, die rechnergestützte Steuerung, Überwachung und Optimierung industrieller Abläufe, Aufbau, Betreuung und Verwaltung von Firmennetzwerken und -servern, die Anpassung vorhandener Systeme an spezielle Produktionsbedingungen und Organisationsstrukturen sowie die Bereitstellung qualifizierter Dienstleistungen, wie etwa Benutzerservice und Schulung. Danach gehört auch die Projektleitung im IT-Bereich zu den berufstypischen Aufgaben; dass dabei von einem IT-Projektleiter oder einem Projektingenieur zusätzlich Managementleistungen

und soziale wie kommunikative Fähigkeiten verlangt werden, macht ihn – so der BFH – nicht zum Gewerbetreibenden (aA noch (aA Nds. FG v. 18.4.2001 – 13 K 15/96, EFG 2001, 1146, rkr.; FG Hamb. v. 5.10.2015 – 1 K 131/14, EFG 2016, 2016, 206, rkr.: Ein diplomierter Betriebswirt, der als Projektleiter bei der Einführung von SAP in einem Unternehmen tätig ist, übt keine selbständige Tätigkeit als beratender Betriebswirt oder einen ähnlichen Beruf aus, sondern ist im Sinne der BFH-Rspr. als EDV-Berater gewerblich tätig).

Promotionsberater, der aufgrund selbst entwickelter Testverfahren und von Gesprächen sog. Begabungsanalysen seiner Klienten erstellt und diesen sodann beim Finden eines Dissertationsthemas, der Vermittlung eines Doktorvaters und der Gliederung behilflich ist sowie die Klienten unterstützend in die wissenschaftliche Methodik einweist und neben weiteren technischen Hilfeleistungen begleitende Literaturrecherchen vornimmt, erfüllt noch nicht die Voraussetzungen für die Annahme einer eigenen wissenschaftlichen Tätigkeit (BFH v. 8.10.2008 – VIII R 74/05, BStBl. II 2009, 238, mit Anm. *Apitz*, EStB 2009, 48; *Kreft*, PFB 2009, 88).

Prothesen: Ihre Herstellung ist regelmäßig Gewerbebetrieb; für eine künstlerische Tätigkeit fehlt es an der schöpferischen Leistung.

BFH v. 22.12.1955 – IV 361/54, StRK GewStG (bis 1977) § 2 Abs. 1 R. 55, auch bei der Herstellung künstlicher Menschenglieder (BFH v. 22.12.1955 – IV 361/64, StRK GewStG (bis 1977) § 2 Abs. 1 R. 55; BFH v. 20.10.1960 – IV 60/58, StRK GewStG (bis 1977) § 2 Abs. 1 R. 126; BFH v. 25.7.1968 – IV R 251/66, BStBl. II 1968, 662). Die Tätigkeit ist auch nicht derjenigen der Heilpraktiker oder Dentisten ähnlich (BFH v. 22.12.1955 – IV 361/54, StRK GewStG (bis 1977) § 2 Abs. 1 R. 55; BFH v. 25.7.1968 – IV R 251/66, BStBl. II 1968, 662). Zur Herstellung von Prothesen durch Zahnärzte und Dentisten s. Anm. 142.

Prüfingenieure: Werden bei einer Kfz-Prüfgesellschaft von 9276 Prüfungen 7965 durch angestellte Prüfingenieure ohne Beteiligung von Gesellschaftern der Gesellschaft durchgeführt, erzielt sie wegen fehlender eigenverantwortlicher und leitender Tätigkeit der Gesellschafter gewerbliche Einkünfte (BFH v. 14.5.2019 – VIII R 35/16, BStBl. II 2019, 580 mit Anm. *Kempermann*, FR 2019, 677; *Marfels*, EStB 2019, 356; *Werth*, BFH/PR 2019, 287).

Prüfungsausschuss: Mitglieder der Zulassungs- und Prüfungsausschüsse für die Bestellung von Wirtschaftsprüfern sind freiberuflich tätig (FinVerw., DB 1964, 1009; offengelassen von FG Hamb. v. 18.12.2002 – II 467/01, juris, rkr., wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht im Streitfall). Zur Prüfertätigkeit von Rechtsanwälten s. Anm. 153.

Prüfungsvergütungen an Universitätslehrer: bei Mitwirkung an staatlichen Prüfungen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, bei akademischen Prüfungen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (vgl. FinMin. Ba.-Württ. v. 10.7.1974, DB 1974, 1505). Auch die nebenamtliche Prüfungstätigkeit eines Hochschullehrers der Rechtswissenschaft am Landesjustizprüfungsamt für die erste juristische Staatsprüfung ist eine selbständige Tätigkeit iSd. § 18, die nach § 3 Nr. 26 begünstigt ist (BFH v. 29.1.1987 – IV R 189/85, BStBl. II 1987, 783; ebenso FinMin. NRW v. 17.12.1987, StEK EStG § 18 Nr. 148, sowie FinMin. Ba.-Württ. v. 20.1.1988, DStR 1988, 187).

Psychoanalytiker mit ärztlicher Ausbildung ist freiberuflich tätig; im Übrigen str., s. Anm. 77. Die Kosten psychotherapeutischer Zusatzausbildung gehören

nach *Preisser* (DStR 1983, 187) bei Nervenfachärzten zu den Fortbildungskosten, bei anderen Ärzten zu den Ausbildungskosten; s. auch Anm. 142.

Psychologe, Psychotherapeut: Tätigkeit nicht ohne Weiteres freiberuflich, sondern nur bei Ähnlichkeit mit einem der aufgeführten Heilberufe oder wenn eine wissenschaftliche, schriftstellerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit vorliegt.

BFH v. 30.3.1976 – VIII R 137/75, BStBl. II 1976, 465, verneinend zu einer Hellscherin; *Erdweg*, FR 1978, 417; *Wacker* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 18 Rz. 155 „Psychotherapeut/Psychologe“. Nach BFH (BFH v. 17.12.1981 – IV R 19/81, BStBl. II 1982, 254; BFH v. 11.6.1997 – XI R 2/95, BStBl. II 1997, 687) ist die Tätigkeit eines Psychotherapeuten oder Psychologen – soweit sie nicht überhaupt der Berufstätigkeit des Arztes zuzurechnen ist – als eine dem Arztberuf „ähnliche“ Tätigkeit anzusehen; ohne entsprechende Ausbildung kann mithin eine Freiberuflichkeit nicht angenommen werden (so zur Tätigkeit eines Hypnosetherapeuten ohne wissenschaftliche Ausbildung BFH v. 2.2.2000 – XI R 38/98, BFH/NV 2000, 839).

Bei selbständig tätigen Diplom-Psychologen, die auf anderen Gebieten als dem der Psychotherapie tätig sind, liegt keine der ärztlichen Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 ähnliche Tätigkeit vor. Nach BFH v. 20.6.2006 (XI B 2/06, BFH/NV 2006, 1831) ist die Tätigkeit eines Psychologen nicht ohne Weiteres freiberuflicher Natur ist, sondern nur dann, wenn im Einzelfall eine Ähnlichkeit mit einem der im Gesetz aufgeführten Heilberufe feststellbar ist oder wenn eine wissenschaftliche, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit vorliegt (BMF v. 9.2.1981, StEK EStG § 18 Nr. 100). Ein Psychologe, der Gutachten insbes. für Gerichte erstellt, übt nach FG Münster (FG Münster v. 27.3.1979 – VI 428/77 E, EFG 1979, 548, rkr.) keine dem Arzt ähnliche Tätigkeit aus; s. Anm. 142.

Public-Relations-Berater (PR-Berater): Bei Beschränkung auf PR- und Werbeberatung keine Ähnlichkeit zum Beruf eines beratenden Betriebswirts (BFH v. 25.4.1978 – VIII R 149/74, BStBl. II 1978, 565; FG München v. 24.5.2006 – 10 K 2138/04, NWB direkt 2006, 9) s. auch „Werbeberater“.

Puppenhersteller: Herstellung von Sammlerpuppen in größerer Stückzahl ist nicht künstlerisch (FG Berlin v. 15.4.1991 – V 298/88, EFG 1992, 332, rkr.); s. Anm. 106.

Radiästhesie nicht freiberuflich (FG München v. 22.6.2006 – 15 K 4994/03, EFG 2006, 1920, rkr.).

Rationalisierungsfachmann übt freien, idR dem beratenden Volks- und Betriebswirt ähnlichen Beruf aus (FG Karlsruhe v. 28.10.1952 – II 360-362/52, DStZ/B 1953, 429, rkr.).

Rätselhersteller: Die Herstellung von Rätseln, die in Zeitschriften und Zeitungen veröffentlicht werden, ist schriftstellerische Tätigkeit (FG Düss. v. 11.12.1970 – X 68/69 E, EFG 1971, 229, rkr.; s. Anm. 114).

Raumgestalter übt einen dem Architekten ähnlichen Beruf aus, wenn er Leistungen erbringt, die typischen Architektenleistungen vergleichbar sind, zB Innenausgestaltung eines Hotelkomplexes, der Büroräume einer Bank uÄ (FG Düss. v. 11.12.1970 – X 68/69 E, EFG 1971, 229, rkr.; FG Hamb. v. 13.8.1976 – I 55/73 (III), EFG 1977, 15, rkr.; s. auch Anm. 162).

Realteilung freiberuflich tätiger Personengesellschaft: Siehe Anm. 316, 391.

Rechtsanwalt: Siehe auch Anm. 152, 153. Erteilt ein RA einer Bekannten einen Rechtsrat und übernimmt er auf deren Bitte als Beleg für seine Einschätzung

der Erfolgsaussichten einen Teil des Kostenrisikos der durchzuführenden Prozesse, kann eine ihm hierfür zugesagte und vereinnahmte Beteiligung am erstritten Betrag den Einkünften aus seiner selbständigen Tätigkeit zuzuordnen sein (BFH v. 16.1.2007 – IX R 48/05, BFH/NV 2007, 886). Eine anderweitige Finanzierung von Prozessen, an deren Durchführung der Anwalt nicht als Vertreter beteiligt ist – noch ggf. seine freiberufliche Praxis betreffende Interessen hat – betrifft dagegen allenfalls Einkünfte nach § 22 Nr. 3 (vgl. BFH v. 10.7.2008 – IX R 47/07, BFH/NV 2008, 2001).

Betreibt der RA ein vollautomatisiertes Mengeninkasso in Form massenhaften Versendens standardisierter Mahnschreiben mittels seiner Büroorganisation, erbringt er insoweit eine kaufmännische Dienstleistung, die als solche nach ihrer Art nicht das für eine selbständige Arbeit charakteristische Merkmal einer persönlichen Arbeitsleistung (vgl. Anm. 60) erfüllt und deshalb zu Einkünften nach § 15 führt (BFH v. 20.8.2012 – III B 246/11, BFH/NV 2012, 1959).

Einnahme aus einem gewinnversprechenden Forderungskauf ist keine BE (Hess. FG v. 22.4.1976 – VIII 35/75, EFG 1976, 457, rkr.). Kosten für Schadensersatzprozess keine BA, wenn sie nicht überwiegend durch ein berufliches Verhalten bedingt sind (FG Rhld.-Pf. v. 15.12.1971 – III 47/70, EFG 1972, 324, rkr.; s. auch Anm. 151 ff.). Keine Gewinnerzielungsabsicht bei langjährigen Verlusten wegen Stagnation der Einnahmen auf niedrigstem Niveau ohne plausiblen Grund (BFH v. 14.12.2004 – XI R 6/02, BStBl. II 2005, 392, mit Anm. *Olbing*, AnwBl. 2005, 492, in Abgrenzung zu BFH v. 22.4.1998 – XI R 10/97, BStBl. II 1998, 663; BFH v. 3.2.2015 – III B 37/14, BFH/NV 2015, 857, zur fehlenden Gewinnerzielungsabsicht einer dauerhaft Verluste erzielenden 71-jährigen Rechtsanwältin). Zur Übernahme von Betreuungen und Verfahrenspflegschaften s. Anm. 151 ff. Verwendet ein Anwalt Fremdgelder, die er im Mandantenauftrag vereinnahmt hat, für eigene Zwecke, sind sie seinen BE zuzurechnen; bloße Verzögerungen der Weiterleitung an den Mandanten genügen für die Annahme einer solchen BE noch nicht (BFH v. 17.10.2012 – VIII S 16/12, BFH/NV 2013, 32).

Rechtsbeistand: Tätigkeit kann der eines RA ähnlich sein. Dies hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.

Bejahend RFH v. 7.12.1938, RStBl. 1939, 215, aber nicht bei Erbensuche durch Vertreternetz zwecks Erlangung von Aufträgen (s. „Erbensucher“). Rechtsbeistand für Inkassosachen, der außergerichtlich Forderungen einzieht, Gewerbetreibender nach BFH v. 24.8.2006 – XI B 67/06, BFH/NV 2006, 2076; Hess. FG v. 26.5.1964 – IV 629-630/63, EFG 1964, 597, rkr. Ebenfalls, wenn er für Versicherungsgesellschaften Gerichtsaktenauszüge fertigt (BFH v. 18.3.1970 – I R 147/67, BStBl. II 1970, 455). Die Tätigkeit ist weder eine wissenschaftliche noch dem Beruf eines RA ähnlich (BFH v. 13.11.1974 – I R 83/72, nv., zit. in der zust. Entsch. BFH v. 24.4.1975 – V R 35/74, BStBl. II 1975, 593), aber freiberufliche Tätigkeit nach BFH v. 12.10.1978 – I R 69/75, BStBl. II 1979, 64. Bei einer Spezialisierung auf den Betrieb einer ärztlichen Verrechnungsstelle übt der Rechtsbeistand keine dem Arzt, RA oder Steuerberater ähnliche Tätigkeit aus (s. BVerfG v. 15.2.1989 – 1 BvR 1696/88, HFR 1990, 149). Die Beschränkung der Besorgung fremder Rechtsangelegenheiten durch Art. 2 Nr. 3 Abs. 6 des 5. ÄndG zur BRAGO v. 18.8.1980 auf Rentenberater, Frachtprüfer, vereidigte Versteigerer, Inkassounternehmer, Rechtskundige für EG- und ausländ. Recht ist verfassungsrechtl. unbedenklich (BVerfG v. 24.6.1980 – 1 BvR 538/80, DSStR 1981, 141).

Rechtsberater (Betriebswirt) mit Inkassotätigkeit ist Gewerbetreibender (FG Bremen v. 12.4.1973 – II 10/73, EFG 1973, 464, rkr.).

Rechtsschutz: Vertreter für Rechtsschutz in Übersee mit Vertreternetz, zB zur Erbenermittlung, Gewerbetreibender (RFH v. 7.12.1938, RStBl. 1939, 215); s. auch „Erbensucher“.

Redemanuskripte: Siehe Anm. 112.

Referendar als freier Mitarbeiter eines Rechtsanwalts: Tätigkeit ist derjenigen eines RA ähnlich (BFH v. 20.4.1972 – IV R 7/72, BStBl. II 1972, 615); s. auch Anm. 67.

Reiki-Lebensberater: Ein lediglich Verluste erzielender Reiki-Lebensberater ist ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig, wenn er zu Beginn seiner Tätigkeit keine realistischen Überlegungen hinsichtlich der erzielbaren Einnahmen und anfallenden Ausgaben tätigt, weil genannte Kundenzahlen aufgrund der zur Verfügung stehenden Mittel für Werbung und aufgrund eines als Durchgangszimmer in der eigenen Wohnung genutzten Seminarraums nicht zu verwirklichen sind und wenn die Tätigkeit dazu genutzt wird, um die der Religionsausübung dienenden Gegenstände in den betrieblichen Bereich zu verlagern (FG Ba.-Württ. v. 21.6.2010 – 6 K 97/07, EFG 2011, 231, rkr.).

Reisejournalistin: Siehe Anm. 203.

Reiseleiter, der im Ausland selbständig für ein deutsches Reisebüro tätig ist, kann Gewerbetreibender sein (FG Nürnberg v. 24.5.1962 – V 35/62, EFG 1963, 63, rkr.). Nach FG Hamb. (FG Hamb. v. 29.6.2005 – II 402/03, DStRE 2005, 1442, rkr., mit Anm. *Leutke/Köhncke*, Löhne und Gehälter professionell 2006, 45) können allerdings kurzzeitig beschäftigte Reiseleiter bei Gestaltungsspielraum für die Ausgestaltung der Reise und Vergütungsrisiko durchaus Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen. Zu Informationsfahrtbegleitern s. Anm. 121.

Reisevertreter: Siehe „Handelsvertreter“.

Reitlehrer sind freiberuflich tätig (FG Düss. v. 21.9.1977 – II 206/73 UM, II 207/73 G, EFG 1978, 297, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 16.7.1987 – V R 22/78, BStBl. II 1988, 83; *Stelter*, NWB 2018, 2422); anders jedoch, wenn im Rahmen eines Reit- und Pensionsstalls die überwiegenden Einnahmen aus der Erteilung von Reitunterricht und der Vermietung von Pferden erzielt werden (BFH v. 16.11.1978 – IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246; FG Hamb. v. 12.9.1974 – III 117/73, EFG 1975, 27, rkr.).

Rentenberater sind nach den BFH-Urteilen vom 7.5.2019 – VIII R 2/16, BFHE 264, 325, BStBl. II 2019, 528 und VIII R 26/16, BFHE 264, 334, BStBl. II 2019, 532 – mit Anm. *Kron*, AktStR 2019, 599; *Weiss*, EstB 2019, 348 – entgegen zahlreicher Stellungnahmen im Schrifttum (*Stuhrmann* in KSM, § 18 Rn. B 125 [9/2015]; *Güroff* in LBP, § 18 Rn. 172A [6/2014]); *Romswinkel/Golfels*, NWB 2018, 1401) nicht freiberuflich, sondern gewerblich tätig (zuvor noch offengelassen in BFH-Urteil vom 3.7.2018 – VIII R 28/15, BFHE 261, 537, BStBl. II 2018, 715).

Repetitor: Siehe Anm. 122 und 153.

Restaurator und Kopist von Gemälden bedürfen zu ihrer Tätigkeit einer künstlerischen Vorbildung und künstlerischen Einfühlungsvermögens; sie schaffen zwar nicht etwas Neues, jedoch bildet ihre Tätigkeit ein nachfühlendes Gestalten und – beim Restaurator – Ergänzen und somit ein künstlerisches Tun (RFH v. 21.6.1944, RStBl. 1944, 772; anders bei der Reparatur von Gebrauchsgegenständen, FG Düss./Köln v. 25.9.1967 – VI 1/64, EDStZ 1967, 492, rkr.). Jedenfalls bei genügendem Spielraum für eigenschöpferische Leistung – insbes. bei

der Wiederherstellung erheblich beschädigter Kunstwerke – kann der Restaurator Freiberufler sein.

BFH v. 4.11.2004 – IV R 63/02, BStBl. II 2005, 362. Dies gilt auch, wenn sich mehrere Restauratoren zu einer GbR zusammengeschlossen haben (BFH v. 30.3.1994 – I R 54/93, BStBl. II 1994, 864; BFH v. 30.3.1994 – I R 53/93, BFH/NV 1995, 210; BFH v. 18.7.2007 – VIII B 204/06, BFH/NV 2007, 2264; *Kempermann*, FR 1994, 722); s. auch Anm. 76.

Die künstlerische Betätigung eines Restaurators setzt voraus, dass der Gegenstand, mit dem er sich befasst, seinerseits ein Kunstwerk darstellt. Die Restaurierung eines – möglicherweise historisch bedeutsamen – Gebrauchsgegenstands führt nicht zu einer künstlerischen Tätigkeit. Auch wenn es sich bei dem restaurierten Gegenstand um ein Kunstwerk handelt, ist der Restaurator nicht künstlerisch tätig, soweit sich seine Arbeit auf Bereiche wie etwa die Festigung, die Sicherung von Bausubstanz oder die Reinigung von Bildern beschränkt (BFH v. 26.4.2006 – XI R 9/05, BFH/NV 2006, 2238). Zum Kirchenrestaurator s. FG München v. 18.10.2006 – 9 K 961/05, KirchE 48, 388, rkr.

Rettungsassistent ist freiberuflich tätig (BMF v. 22.10.2004 – IV B 2 - S 2246 - 3/04, BStBl. I 2004, 1030).

Retuscheur und Grafiker ist gewerblich tätig (BFH v. 20.4.1989 – V R 130/84, BFH/NV 1990, 232).

Rezeptordner: Wer Rezepte ordnet, betragsmäßig zusammenstellt und zur Abrechnungsstelle der Krankenkasse weitergibt, ist gewerblich tätig (BFH v. 28.3.1974 – IV R 153/73, BStBl. II 1974, 515).

Rückstellungen müssen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 gebildet werden, besonders für Schadensersatzverpflichtungen (Regresse), zB bei Rechtsanwälten, Notaren, sonstigen Angehörigen der beratenden Berufe usw. (vgl. RFH v. 14.1.1931, RStBl. 1931, 240; RFH v. 9.3.1932, RStBl. 1932, 512; BFH v. 22.5.1958 – IV 470/55 U, BStBl. III 1958, 345; BFH v. 12.3.1964 – IV 95/63 S, BStBl. III 1964, 404; BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759). Der außerordentliche Ertrag aus der Auflösung einer Rückstellung für eine Rentenverpflichtung, die durch den Tod des Verpflichteten, des Teilhabers einer freiberuflichen Praxis, erloschen ist, gehört zum laufenden Gewinn und nicht zum stbünstigten Veräußerungsgewinn aus der notwendig gewordenen Veräußerung des Praxisanteils des Verstorbenen durch dessen Witwe (BFH v. 15.11.1979 – IV R 49/76, BStBl. II 1980, 150). Bei Einnahmenüberschussrechnung iSd. § 4 Abs. 3 dagegen sind solche Rückstellungen nicht möglich (RFH v. 15.1.1936, RStBl. 1936, 530, betr. Verwaltungsrechtsrat; FG Sachs.-Anh. v. 29.11.2012 – 6 K 594/11, juris, rkr., mwN).

Rundfunkanstalten: Sog. freie Mitarbeiter bei Rundfunkanstalten (Hörfunk und Fernsehen), werden von der FinVerw. nur ausnahmsweise bei Zugehörigkeit zu bestimmten Berufsgruppen und Einsatz für einzelne Produktionen als selbständig tätig behandelt. Die entsprechende – einschränkende – Regelung in BMF (BMF v. 5.10.1990 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638, Rz. 1.3.2) ist indessen lediglich eine sog. norminterpretierende Verwaltungsvorschrift ohne Rechtsnormqualität und Bindung für die Gerichte (BFH v. 4.12.2008 – XI B 250/07, BFH/NV 2009, 397). Danach richtet sich auch die Beurteilung der Selbständigkeit von Rundfunk- und Fernsehmitarbeitern nach den allgemeinen Grundsätzen für die Abgrenzung selbständiger und nichtselbständiger Arbeit

(s. Anm. 51) nach Maßgabe der konkreten tatsächlichen Verhältnisse im Einzelfall (BFH v. 4.12.2008 – XI B 250/07, BFH/NV 2009, 397). Zur arbeitsrechtl. Beurteilung vgl. zB BAG v. 15.3.1978 – 5 AZR 819/76, BB 1978, 760; BAG v. 21.9.1977 – 5 AZR 373/76, BB 1978, 761; s. Anm. 52.

Rundfunkberater: Ein Stpfl., der Rundfunksender berät, übt nicht die Tätigkeit eines (beratenden) Betriebswirts oder eines ähnlichen Berufs aus, wenn er über keine berufliche Bildung verfügt, wie sie ein Studium der Betriebswirtschaftslehre vermittelt; sie stellt sich auch nicht als journalistische oder journalistenähnliche Tätigkeit dar, selbst wenn der Stpfl. Berufserfahrungen als Journalist hat (BFH v. 5.4.2011 – VIII B 103/10, BFH/NV 2011, 1133).

Rundfunkermittler: Rundfunk- und Fernsehfinder, der nicht angemeldete Rundfunk- und Fernsehteilnehmer ermittelt, ist Gewerbetreibender.

BFH v. 27.6.1978 – VIII R 184/75, BStBl. II 1979, 53; BFH v. 14.12.1978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188; BFH v. 16.12.1978 – I R 121/76, BStBl. II 1979, 188; BFH v. 10.8.1994 – I B 17/94, BFH/NV 1995, 205; FG Ba.-Württ. v. 22.2.1978 – VIII 302/77, EFG 1978, 398, rkr.; seine GewStPflicht ist verfassungsgemäß, BVerfG v. 14.2.2001 – 2 BvR 1488/93, FR 2001, 367, mit Anm. *Jachmann*, NJW 2001, 1840, *Kanzler*, FR 2001, 368; s. auch Anm. 52.

Rundfunkredakteur: Siehe Anm. 51.

Rundfunksprecher übt ausnahmsweise eine künstlerische Tätigkeit aus, wenn ihm hierbei eine eigene schöpferische Gestaltung möglich ist, nicht dagegen, wenn er nur Nachrichten, Börsenzettel, Wetterberichte, Werbetexte und dergleichen liest und Programme ansagt (BFH v. 24.10.1963 – V 52/61 U, BStBl. III 1963, 589; BFH v. 20.6.1962 – IV 208/60 U, BStBl. III 1962, 385; FG Rhld.-Pf. v. 2.4.2008 – 3 K 2240/04, EFG 2008, 1292, rkr.; s. auch Anm. 105).

Rundfunkvortragender ähnelt Künstler, Schriftsteller oder Lehrer.

Sachverständiger: Siehe auch „Buchsachverständiger“, „Frachtenprüfer“, „Gebäudeschätzer“, „Güterbesichtiger“, „Havariesachverständiger“, „Kraftfahrzeugsachverständiger“, „Philatelistischer Prüfer“; ferner Anm. 215.

Zähler, Wieger, Holzmesser und Probenehmer für Getreide, Futtermittel und Hülsenfrüchte sind Gewerbetreibende (FG Düss. v. 17.4.1958 – II 2458/E, EFG 1959, 10, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 12.6.1969 – I 47/69, EFG 1969, 489, rkr.) ebenso wie Sachverständige für Kartoffeln (vgl. VG Berlin v. 11.12.1957 – VIII A 17/57, EDStZ 1958, 284), Versteigerer für Möbel und Hausrat, die gleichzeitig als Gutachter und Schätzer tätig sind (BFH v. 24.1.1957 – IV 696-697/54 U, BStBl. III 1957, 106), Bausachverständige auf dem Gebiet der Fußbodenbeläge (FG Nds. v. 22.4.2011 – 15 K 14/11, Baurecht 2012, 139) Sachverständige für Immobilienbewertung ohne einschlägiges Studium (BFH v. 3.3.1988 – IV B 18/97, BFH/NV 1998, 1206; *Bleutge*, Gewerbearchiv 2017, 266).

Sammlerpuppen: Siehe „Puppenhersteller“.

Saucen-Designer ist nicht künstlerisch tätig (BFH v. 3.3.1998 – IV B 45/96, BFH/NV 1998, 956).

Säuglingsheim: Siehe Anm. 130.

Saunameister ist idR Gewerbetreibender; anders, wenn das Saunabad als Heilmittel aufgrund eines fachlich qualifizierten Urteils eingesetzt wird (DStPr. EStG § 18 Nr. 12).

Schadensfeststeller üben eine gewerbliche Tätigkeit aus, wenn ihre Gutachten sich ausschließlich oder überwiegend auf gewerbliche Erfahrungen, Marktkenntnisse oder die allgemeine Lebenserfahrung stützen. Das einzelne Gutachten kann aber auch wissenschaftlicher Art und die Tätigkeit insoweit freiberuflich iSv. Abs. 1 Nr. 1 sein. Die Zuordnung ist eventuell im einzelnen Fall an Hand des vom VU erteilten Auftrags möglich (vgl. BFH v. 22.6.1965 – I 347/60 U, BStBl. III 1965, 593; *Wilhelm*, StWa. 1964, 186); s. auch „Güterbesichtiger“.

Schadensregulierer, der im Auftrag eines VU tätig wird, ist Gewerbetreibender (BFH v. 29.8.1961 – I 21/61 U, BStBl. III 1961, 505), sofern nicht ArbN (Nds. FG v. 25.5.1965 – III 27/62, EFG 1965, 26, rkr.); s. auch „Kraftfahrzeugsachverständiger“, „Schadensfeststeller“.

Schaufenstergestalter übt keine künstlerische, sondern eine gewerbliche Tätigkeit aus; vgl. BFH v. 26.5.1955 – IV 608/53 U, BStBl. III 1955, 225; Schl.-Holst. FG v. 15.12.1955 – III 255/55, EFG 1956, 158, best.; VG Berlin v. 23.7.1954 – FG VIII A 856/53, EDStZ 1955, 187; s. auch „Werbeberater“.

Schauspieler: Siehe Anm. 105.

Schiedsmann, der sein Amt nach der Preuß. SchiedsmannsO v. 3.12.1924 (Preuß. GS 1924, 751) ausübt, betreibt selbständige Arbeit iSv. Abs. 1 Nr. 3 (FinMin. NRW v. 9.1.1963, DB 1963, 113 = FR 1963, 139, unter Hinweis auf BFH v. 24.11.1961 – VI 183/59 S, BStBl. III 1962, 37; BFH v. 24.11.1961 – VI 208/61 U, BStBl. III 1962, 125; BFH v. 24.11.1961 – VI 163/59 U, BStBl. III 1962, 183; desgleichen für Hessen FinMin. Hessen v. 9.1.1963, StEK EStG § 18 Nr. 9; aA RFH v. 4.7.1928, RStBl. 1928, 300).

Schiedsrichter: Gewerbetreibender, falls die Tätigkeit selbständig und nachhaltig ausgeübt wird (BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, BFHE 260, 169, mit Anm. *Kahlenberg/Rieck*, FR 2018, 461; *Roth*, Causa Sport 2018, 295; Nds. FG v. 24.11.2004 – 9 K 147/00, EFG 2005, 766, rkr., betr. international tätigen Tennisschiedsrichter; glA *Richter/Winter*, StWa. 1969, 62; so wohl auch *Kopeck/Schewe*, FR 2017, 1079; *Mader*, b + p 2018, 334). Zur entsprechenden Tätigkeit von RA s. Anm. 153; s. auch Anm. 252.

Schiffsbesichtiger: Beeidigte Schiffsbesichtiger in Bremen und Bremerhaven üben eine dem Ingenieur ähnliche Tätigkeit aus und sind damit freiberuflich (FG Bremen v. 9.5.1975 – I 103/72, EFG 1975, 469, rkr.). Schiffsbesichtiger, nautische Sachverständige, Wirtschaftsingenieure (grad.) für Seeverkehr sind nach OFD Bremen v. 24.6.1977 (StEK GewStG § 2 Abs. 1 Nr. 27) freiberuflich tätig, dagegen idR nicht Dispatcheure, Ladungskontrolleure, Gütermesser, Holzmesser, Küper und Gutachter für Rohtabak, außerdem nicht Ladungssachverständige und Schiffssachverständige, soweit nicht eine ingenieurähnliche Tätigkeit ausgeübt wird; s. „Dispatcheur“.

Schiffs- und Ladungssachverständiger übt keinen der Berufstätigkeit der Ingenieure ähnlichen Beruf iSd. Abs. 1 Nr. 1 aus, wenn er überwiegend reine Schadensgutachten (im Unterschied zu Gutachten über Schadensursachen und Unfallursachen) erstellt (BFH v. 21.3.1996 – XI R 82/94, BStBl. II 1996, 518, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 290; vgl. auch BFH v. 29.1.1964 – I 381/60 U, BStBl. III 1964, 273).

Schnittmuster: Die Tätigkeit einer GbR, die Schnittmuster für Bekleidung mit Hilfe entsprechender Computerprogramme im Kundenauftrag entwirft, Prototypen modelliert, die Schnitte in verschiedenen Größen umsetzt und bei In-

Gang-Setzung der Produktion qualitätssichernd tätig wird, ist als gewerblich einzustufen (FG München v. 27.1.2012 – 8 K 4021/08, EFG 2012, 2282, rkr.).

Schornsteinfeger: Siehe „Bezirksschornsteinfegermeister“.

Schriftleiter (Redakteur): Auch angestellter Schriftleiter kann bei seinem ArbG Einkünfte aus selbständiger Arbeit haben (BFH v. 3.11.1955 – IV 106/54 U, BFHE 62, 296; s. auch Anm. 203 und § 19 Anm. 40 „Schriftleiter“.

Schriftsteller: Siehe Anm. 111.

Schule: Siehe Anm. 121.

Selbständigkeit: Zum Begriff s. Anm. 51.

Selbsthilfegruppe: Leitung einer solchen Gruppe heilberufsähnliche Tätigkeit iSd. § 4 Nr. 14 UStG, wenn deren Einrichtung der Linderung von Krankheiten dient und insoweit von den Krankenkassen Aufwendungen erstattet werden (Nds. FG v. 16.10.2002 – 5 K 56/98, EFG 2003, 348, rkr.).

Selbstverlag: Vervielfältigung und Vertrieb eines selbst verfassten schriftstellerischen Erzeugnisses ist insgesamt gewerblich.

BFH v. 25.6.1953 – IV 151/33 U, BStBl. III 1953, 256; BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236; aA BFH v. 18.1.1962 – IV 270/60 U, BStBl. III 1962, 131, wonach schriftstellerische Tätigkeit und Herausgabe des Geschriebenen im Selbstverlag nicht so miteinander verflochten waren, dass der gesamte Betrieb als einheitlicher angesehen werden musste. Danach war die Höhe des Gewinns aus Schriftstellerei (angemessenes Honorar abzüglich anteilige BA) zu schätzen und nur der verbleibende Gewinn war den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

Nach BFH (BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236) sind schriftstellerische und verlegerische Tätigkeit untrennbar verflochten. Der Verleger erzielt ausschließlich gewerbliche Erlöse aus dem Verkauf von Druckschriften, gleichgültig, ob die Manuskripte der Druckschriften von fremden Autoren oder vom Verleger selbst verfasst sind. Deshalb können auch bei einer PersGes., die ausschließlich die von ihren Gesellschaftern verfassten Schriften verlegt, Vergütungen für die Zurverfügungstellung der Autorenrechte nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden (s. dazu auch Anm. 80).

Der auf die verlegerische Tätigkeit entfallende Teil des Gewinns gehört auch dann zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Stpfl. sich nur bei einem einzigen Werk als Verleger betätigt und auch wenn er sich vergeblich um die Annahme des Werks durch einen anderen Verlag bemüht hat, denn wenn jemand sich einmalig als Verleger eines Buchs betätigt, ohne zugleich an der Abfassung des Manuskripts mitzuwirken, liegt uE keine Einmaligkeit der Tätigkeit vor, die der Annahme eines Gewerbebetriebs entgegenstände; der Stpfl. muss das Buch drucken lassen, Werbung betreiben, die Bände ausliefern und dergleichen. Deshalb ist uE auch der einmalige Selbstverlag des Schriftstellers eine gewerbliche Tätigkeit. Zur sonstigen Eigenverwertung schriftstellerischer Arbeit s. Anm. 115.

Skilehrer: Nach FG Hamb. (FG Hamb. v. 29.6.2005 – II 402/03, DStRE 2005, 1442, mit Anm. *Leutke/Köhncke*, Löhne und Gehälter professionell 2006, 45) können kurzzeitig beschäftigte Skilehrer bei Gestaltungsspielraum für die Ausgestaltung ihrer Tätigkeit und bei Vergütungsrisiko Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen.

Software-Herstellung: Siehe „EDV-Berater“.

Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben: Siehe Anm. 470.

Sonderbetriebsvermögen: Siehe Anm. 471 ff.

Sonstige selbständige Arbeit: Siehe Anm. 252 ff.

Spieleberater: Siehe „Berater“.

Sportlehrer: Siehe Anm. 121.

Sportler: Wiederholte Einnahmen aus Werbeveranstaltungen gehören zu den gewerblichen Einkünften (BFH v. 3.11.1982 – I R 39/80, BStBl. II 1983, 182); s. auch „Berufssportler“.

Sportstudio: Siehe Anm. 121.

Sprachheilpädagogen sind gewerblich, allenfalls unterrichtend oder erzieherisch, nicht aber heilberufsmäßig tätig, weil sie ihre Tätigkeit – anders als die Berufe des Heilpraktikers oder des Krankengymnasten – ohne Zulassung ausüben können.

BFH v. 13.2.2003 – IV R 49/01, BStBl. II 2003, 721, mit Anm. *Kempermann*, FR 2003, 920, *von Schönberg*, HFR 2003, 920; aA, wenn ihnen eine Zulassung nach § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen erteilt worden ist, FG Düss. v. 12.5.2004 – 13 K 1030/01 G, EFG 2005, 958, rkr. Nachdem der BFH aber inzwischen entschieden hat, dass die Tätigkeit eines Krankengymnasten oder Physiotherapeuten – unter einer anderen Berufsbezeichnung – auch von Personen ausgeübt werden kann, die eine entsprechende berufsrechtl. Zulassung nicht haben (BFH v. 28.8.2003 – IV R 69/00, BStBl. II 2004, 954), kann die Ähnlichkeit zur Tätigkeit eines Krankengymnasten nicht mehr allein unter Hinweis auf die fehlende Zulassung oder Erlaubnis der Berufsausübung gestützt werden. Zur Problematik länderrechtl. unterschiedlicher Erlaubnisvorbehalte s. *Brandt*, DStZ 2002, 867; und Anm. 215 ff.

Stadtratsmandat: Einkünfte aus Stadtratsmandat, soweit nicht stfrei, sind solche aus sonstiger selbständiger Tätigkeit (BFH v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266; BFH v. 9.7.1992 – IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50; BFH v. 14.4.2011 – VIII B 110/10, BFH/NV 2011, 1138; FG Münster v. 14.7.1992 – 6 K 903/91 E, EFG 1993, 68, rkr.; FG Münster v. 18.3.1993 – 14 K 2213/91 E, EFG 1993, 710, rkr.).

Statist: künstlerische Tätigkeit auch im Nebenberuf und als unterstützende Tätigkeit der eigentlichen künstlerischen (Haupt-)Tätigkeit möglich (BFH v. 18.4.2007 – XI R 21/06, BStBl. II 2007, 702).

Steinmetz, der Grabsteine entwirft und herstellt, ist idR Gewerbetreibender; im Einzelfall kann jedoch auch eine künstlerische Tätigkeit vorliegen (RFH v. 25.1.1939, RStBl. 1939, 354, lehnt mit uE nicht überzeugender Begr. in einem derartigen Einzelfall die künstlerische Tätigkeit ab); s. auch Anm. 76.

Steintechniker ist nicht freiberuflich tätig (FG Nürnberg v. 21.1.1987 – III 383/85, FR 1987, 270, rkr., mit Anm. *Sauer*, FR 1987, 270); s. auch BFH v. 13.4.1994 – I B 150/93, BFH/NV 1994, 17, wonach die Revision ua. wegen fehlender grundsätzlicher Bedeutung nicht zugelassen wurde.

„Stempeltheorie“ des BFH: Siehe Anm. 236.

Steuerberater: Siehe Anm. 181.

Steuerbevollmächtigte: Siehe Anm. 181.

Stickmuster: Zum Entwerfen von Stickmustern als gewerbliche Tätigkeit vgl. BFH v. 7.11.1963 – IV 352/60 U, BStBl. III 1964, 45.

Strukturwandel eines freiberuflichen Betriebs (Fortführung als Gewerbebetrieb): Siehe Anm. 388.

Stundenbuchhalter (Buchhalter, der für mehrere Firmen buchführend tätig ist und dessen Vergütung nach dem Zeitaufwand bemessen wird) kann je nach der Vertragsgestaltung ArbN sein, ist jedoch regelmäßig selbständig tätig (RFH v. 19.12.1936, RStBl. 1937, 1; RFH v. 3.2.1938, RStBl. 1938, 273; RFH v. 10.2.1939, RStBl. 1939, 729; RFH v. 31.7.1941, RStBl. 1941, 873; RFH v. 6.3.1935, StuW 1935 Nr. 285, betr. Angestellte eines Buchführungsbüros, ArbN) – auch wenn er ausschließlich durch Leistungen an nahe Angehörige am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt ist – und erzielt gewerbliche Einkünfte (BFH v. 28.6.2001 – IV R 10/00, BStBl. II 2002, 338; BFH v. 28.6.2001 – IX R 10/00, BStBl. II 2002, 338, mit Anm. Götz, KFR F. 3 EStG § 15 1/02, 11; BFH v. 23.1.2008 – VIII B 46/07, BFH/NV 2008, 785).

Stuntcoordinator und Stuntman sind gewerblich tätig (FG München v. 19.11.2003 – 10 K 1534/00, EFG 2004, 333, best. durch BFH v. 28.6.2006 – XI R 78/03, BFH/NV 2006, 2062). Ebenso FG München v. 16.5.2002 – 5 K 5281/97, EFG 2002, 1176, rkr.

Suchregister: Herstellung eines Vorschriftensuchregisters, in dem die Fundstellen von Bundes- und Landesgesetzen sowie von Verordnungen nach Stichworten alphabetisch geordnet sind, ist schriftstellerische Tätigkeit (BFH v. 18.1.1962 – IV 270/60 U, BStBl. III 1962, 131); s. Anm. 114.

Supervision: Umsätze aus Supervisionsleistungen stellen keine solche aus einer „ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG“ dar und sind daher nicht nach § 4 Nr. 14 UStG uStbefreit (BFH v. 30.6.2005 – V R 1/02, BStBl. II 2005, 675).

Synchronschauspieler, Synchronsprecher: Die Mitwirkung an der Synchronisierung eines ausländ. Spielfilms ist idR eine selbständige künstlerische Tätigkeit (BFH v. 3.8.1978 – VI R 212/75, BStBl. II 1979, 131; BFH v. 12.10.1978 – IV R 1/77, BStBl. II 1981, 706; BMF v. 23.9.1981, FR 1981, 591; dazu Anm. Söf-fing, FR 1981, 438). Synchronsprecher beim Rundfunk, der den deutschen Begleittext bei Dokumentar-, Industrie- und Lehrfilmen in eine fremde Sprache übersetzt und spricht, übt weder eine künstlerische noch eine schriftstellerische Tätigkeit aus (BFH v. 26.5.1971 – IV 280/65, BStBl. II 1971, 703). Er kann allerdings Übersetzer iSd. Abs. 1 Nr. 1 sein. Synchronsprecher sind idR selbständig (BFH v. 1.3.1973 – IV R 231/69, BStBl. II 1973, 458); keine analoge Anwendung auf Künstler, die aufgrund eines Einzelauftrags tätig werden (OFD Hamb. v. 31.8.1973, Inf. 1974, 8); s. auch § 19 Anm. 40 „Synchronsprecher“.

Systemadministrator: Nach BFH (BFH v. 22.9.2009 – VIII R 31/07, BFH/NV 2010, 500) übt ein selbständiger Diplom-Ingenieur, der ein Studium der technischen Informatik an der Berufsakademie absolviert hat und schwerpunktmäßig als Netzwerk- und Systemadministrator tätig ist, eine Tätigkeit aus, die der eines Ingenieurs oder eines ingenieurähnlichen Berufs entspricht.

Systemanalytiker: Siehe „EDV-Berater“, „Ingenieur“.

Tagesmutter: sonstige selbständige Arbeit iSv. Abs. 1 Nr. 3, s. Anm. 280; zum Pauschbetrag s. Anm. 38.

Talkshow: Siehe Anm. 106 „Teilnahme an Talkshows“.

Tanzensemble: Der Leiter eines Tanzensembles mit künstlerischen Aufführungen erbringt durch Komposition oder Auswahl der Musikstücke sowie deren Einstudierung und die Absprache der Auftritte der Ensemblemitglieder selbst eine künstlerische Tätigkeit (BFH v. 27.6.1985 – I R 22/81, BFH/NV 1985, 17).

Tanzschule: Siehe Anm. 122.

Tanz- und Unterhaltungssorchester: Die Darbietungen eines Tanz- und Unterhaltungssorchesters stellen nach BFH (BFH v. 19.8.1982 – IV R 64/79, BStBl. II 1983, 7) eine künstlerische Tätigkeit dar, wenn sie einen bestimmten Qualitätsstandard erreichen; s. dazu Anm. 105 ff.

Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 4 aF: Siehe Anm. 25.

Tarifprogression: Zur Milderung bei Einkünften für mehrjährige Tätigkeit s. Anm. 25.

Tausch von Mitunternehmeranteilen als Veräußerungsvorgang: Siehe Anm. 302.

Technischer Redakteur kann als ingenieurmäßig angesehen werden; das Verfassen von Anleitungen zur Nutzung technischer Geräte ist bei eigener gedanklicher Leistung auch eine schriftstellerische Tätigkeit iSd. Abs. 1 (BFH v. 25.4.2002 – IV R 4/01, BStBl. II 2002, 475, mit Anm. *Seeger*, FR 2002, 889; *Reich*, BB 2002, 2534; glA FG Bremen v. 11.6.2003 – 2 K 324/02, EFG 2003, 1384, rkr.).

Teilanteilsveräußerung: Siehe Anm. 352 und 366.

Teilbetriebsveräußerung: Siehe Anm. 340 ff.

Telekommunikationsberater, der Auftraggeber über die für ihre Betriebe technisch und wirtschaftlich geeigneten Telekommunikationsanlagen sowie beim Abschluss darauf bezogener Verträge berät, übt weder einen einem Ingenieur noch einem beratenden Betriebswirt ähnlichen Beruf, sondern eine gewerbliche Tätigkeit aus (BFH v. 9.6.1993 – I R 89/92, BFH/NV 1994, 460; glA Nds. FG v. 2.7.2003 – 2 K 793/98, EFG 2003, 1800, rkr.).

Testamentsvollstrecker: Siehe Anm. 261. Zur entsprechenden Tätigkeit von Rechtsanwälten s. Anm. 153. Die vom Erblasser bestimmte Testamentsvollstreckervergütung ist auch dann estpfl. und nicht erbstpfl., wenn sie unangemessen hoch ist (BFH v. 2.2.2005 – II R 18/03, BStBl. II 2005, 489).

Textilentwerfer: kann freiberuflich tätig sein, selbst wenn Hilfskräfte mitarbeiten; vgl. FG Düss. v. 25.10.1966 – II 9/65 G, EFG 1967, 287, rkr.; s. Anm. 105.

Theaterleiter: freiberuflich (künstlerisch) tätig, wenn er aufgrund seiner Einflussnahme auf Regie, Bühnenbild, Ausstattung erheblichen Einfluss auf die Gestaltung der jeweiligen Theaterstücke hat (s. FG Berlin v. 28.10.1981 – VI 90-91/81, EFG 1982, 479, rkr.); s. Anm. 108.

Tierarzt, der für eine größere Zahl von Gemeinden Fleischschau ausübt, ist gleichwohl nicht Angestellter der Gemeinde (BFH v. 26.11.1959 – V 227/56 U, BStBl. III 1960, 39; aA BVerwG v. 24.6.1960 – VII C 243/59, BVerwGE 11, 37; FG Karlsruhe v. 7.2.1962 – I 213/51, EFG 1962, 325, best., betr. durch Dienstvertrag angestellten Schlachthoftierarzt einer Gemeinde; s. auch Anm. 141).

Tonmeister kann künstlerische Tätigkeit ausüben (Schl.-Holst. FG v. 18.9.1969 – III 143-144/67, EFG 1970, 78, rkr.; DStPr. EStG § 18 Nr. 31).

Tonstudio: Betreiben eines Tonstudios ist Liebhaberei, wenn daneben ertragbringende Tätigkeit ausgeübt wird und auch deshalb mit einer Verringerung

der Verluste aus dem Betrieb des Tonstudios nicht zu rechnen ist (Schl.-Holst. FG v. 1.2.1989 – IV 44/86, EFG 1989, 456, rkr.); s. Anm. 70.

Tontechniker kann künstlerisch tätig sein, wenn die Herstellung eines bestimmten Klangbilds aus Darbietungen einzelner Musiker seine Aufgabe ist (FG Berlin v. 30.9.1986 – V 368/85, EFG 1987, 244, rkr.).

Toto-Annahmestelle: Siehe „Wetteinnehmer“.

Tourneeleiter: Siehe auch „Künstlermanager“. Ein selbständig tätiger sog. Tourneeleiter, der die Auftritte eines Künstlers sowohl organisiert als auch an der Gestaltung und Ausführung des Programms mitwirkt, ist teilweise gewerblich und teilweise freiberuflich tätig. Sind beide Tätigkeiten untrennbar miteinander verbunden, so handelt es sich um einen einheitlichen Gewerbebetrieb (FG Rhld.-Pf. v. 29.6.1994 – I K 2518/93, EFG 1995, 25, rkr.).

Trainer: Ein Traber-Trainer ist Gewerbetreibender (s. RFH v. 13.8.1941, RStBl. 1941, 678), weil eine „unterrichtende“ oder „erzieherische“ Tätigkeit sich auf Menschen erstrecken muss (vgl. BFH v. 9. 5.2017 – VIII R 11/15, BStBl. II 2017, 911).

Fußballtrainer sind Freiberufler, sofern nicht Angestellte; s. auch „Berufstrainer“.

Trauerredner sind grds. nicht freiberuflich, sondern gewerblich tätig (BFH v. 29.7.1981 – I R 183/79, BStBl. II 1982, 22); wohl aber dann, wenn die Trauerreden nicht nach Redeschablonen, sondern im Wesentlichen eigenschöpferisch gehalten werden und sich durch eine enorme Vielfalt und Anpassung an den Einzelfall auszeichnen (Nds. FG v. 24.3.2004 – 2 K 2/03, EFG 2004, 1314, rkr.; s. auch Anm. 105).

Trennbarkeit mehrerer Tätigkeiten: Siehe Anm. 75 ff.; bei unterrichtender Tätigkeit Anm. 122; bei schriftstellerischer Tätigkeit Anm. 115; bei ARMitgliedern Anm. 266.

Treuhänder: Die Treuhandtätigkeit von Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern kann eine gewerbliche Tätigkeit sein (vgl. BFH v. 9.7.1964 – IV 427/62 U, BStBl. III 1964, 530; BFH v. 4.12.1980 – V R 120/73, BStBl. II 1981, 189; BFH v. 18.10.2006 – XI R 9/06, BStBl. II 2007, 266, zur Treuhandtätigkeit im Rahmen von Immobilienfonds). Zur Treuhandtätigkeit von Rechtsanwälten und Steuerberatern s. auch Anm. 153, 182 und 280.

Turnierrichtertätigkeit: Die Einkünfte aus der Turnierrichtertätigkeit im Amateurbereich des Pferdesports sind nach FG Nürnberg. (FG Nürnberg v. 15.4.2015 – 5 K 1723/12, EFG 2015, 1425, rkr., mit Anm. *Wagner* 2015, 1427) weder als gewerbliche Einkünfte noch als selbständige Einkünfte, sondern als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 zu qualifizieren.

Tutor hat nach BFH (BFH v. 28.2.1975 – VIII R 116/75, BStBl. II 1975, 387) sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b; zust. *Rössler*, DStZA 1979, 78; aA *Weber-Grellet*, DStZA 1978, 453; Einkünfte aus selbständiger Arbeit; uE idR keine unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit.

Übergangsingenieur: Siehe Anm. 161.

Überschussrechnung: Siehe Anm. 34.

Übersetzer ist schriftstellerisch tätig, wenn er wichtige Werke der gegenwärtigen Weltliteratur, insbes. Lyrik, ins Deutsche überträgt (BFH v. 30.10.1975 – IV

R 142/72, BStBl. II 1976, 192); s. Anm. 114; von Bedeutung für die Anwendung der BA-Pauschale; s. Anm. 38, s. außerdem Anm. 203.

Übersetzungsbüro: Der Betreiber eines Übersetzerbüros, der selbst nicht über Kenntnisse über die Sprachen verfügt, in die oder aus denen innerhalb des Geschäftsbetriebs (durch Angestellte) übersetzt wird, ist gewerblich tätig (BFH v. 10.8.1993 – IV B 1/92, BFH/NV 1994, 168; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 46/13, BStBl. II 2018, 4).

Übungsleiter der Sportverbände, die nebenberuflich tätig sind, erzielen hieraus regelmäßig Einkünfte aus selbständiger Arbeit (OFD Münster v. 25.2.1971, StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 122 = DB 1971, 504; *Schneider*, StWa. 2004, 199; s. auch Anm. 38); zur Einkünfteerzielungsabsicht der Übungsleiter s. BFH v. 20.11.2018 – VIII R 17/16, BStBl. II 2019, 422.

Umlegungsausschuss: Mitglieder von Umlegungs- und Gutachterausschüssen erzielen hinsichtlich der für diese Tätigkeit gezahlten Entschädigung Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3, soweit sie nicht den Einkünften aus freiberuflicher Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 (zB bei Vermessungsingenieuren) zuzurechnen sind; Kommunalbeamte als Ausschussmitglieder werden im Rahmen ihres Hauptamts tätig und erzielen daher hinsichtlich der Entschädigung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Diese Grundsätze gelten auch für Mitglieder von Gutachterausschüssen (FinMin. NRW v. 5.8.1987, DB 1987, 2285).

Umweltauditorin übt eine einem Handelschemiker ähnliche Tätigkeit aus, wenn sie als promovierte Chemikerin die Zertifikate als „DGQ-Fachauditor für die chemische Industrie“ und als „DGQ-Umweltsystem-Auditor“ besitzt und Unternehmen auf die von diesen gewünschte Zertifizierung vorbereitet, Umweltgefährdungspotenziale analysiert, Managementsysteme für den betrieblichen Umweltschutz entwickelt, Arbeitsplätze des Unternehmens im Hinblick auf die für die ArbN ausgehenden Gefährdungen beurteilt, entsprechende Lösungen zur Gefahrenabwehr erarbeitet, geeignete Lagerungssysteme zur sicheren Aufbewahrung von das Grundwasser gefährdenden Flüssigkeiten auswählt und entsprechende Betriebsanweisungen erstellt (BFH v. 17.1.2007 – XI R 5/06, BStBl. II 2007, 519).

Umweltberater: Eine Beratungstätigkeit, die sich auf alle Fragen des Marketing und damit auf einen Hauptbereich der Betriebswirtschaft erstreckt, kann mit der Tätigkeit eines beratenden Betriebswirts iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 vergleichbar sein. Beinhaltet die Gesamtstätigkeit des Stpfl. aber nicht nur diese Beratung, sondern auch Tätigkeiten, die isoliert betrachtet als gewerblich anzusehen wären, muss die Beratung den Schwerpunkt der gesamten Tätigkeiten bilden, um insgesamt als freiberufliche Tätigkeit zu gelten (BFH v. 19.9.2002 – IV R 74/00, BStBl. II 2003, 27). Des Weiteren muss die Tätigkeit auf der Grundlage einer dem staatliche geprüften Betriebswirt vergleichbaren Qualifikation beruhen (FG Rhld.-Pf. v. 26.8.2004 – 6 K 2667/02, EFG 2004, 1835, rkr.).

Unternehmensberater: In der Mehrzahl der Streitfälle ist die EDV-Beratung Gegenstand der Unternehmensberatung, die wegen meist fehlender Ähnlichkeit zur Tätigkeit und Ausbildung der Ingenieure und beratenden Betriebswirte nicht als freiberuflich angesehen wird (*List*, BB 1993, 1488 mwN), so dass insoweit auf die Ausführungen unter „EDV-Berater“ sowie unter Anm. 191, 192 und 219 zu verweisen ist.

Nach FG Düss. (FG Düss. v. 26.4.1973 – V 124/68 G, EFG 1973, 492, rkr.) ist ein Unternehmensberater Freiberufler, wenn er Industrieunternehmen im Bereich des Marketing umfassend berät – uE zweifelhaft; s. auch „Wirtschaftsberater“ (aA auch FG München v. 12.3.2003 – 9 V 5030/02, juris, rkr.; FG München v. 31.3.2004 – 5 V 5010/03, juris, rkr.). Ein Unternehmensberater mit Realschulabschluss sowie Industriemeister- und REFA-Technikerprüfung, der auf dem Gebiet arbeitswissenschaftlicher Beratung von Industrie und Wirtschaft tätig ist, übt nach Nds. FG (Nds. FG v. 14.5.1990 – VI 273/88, EFG 1991, 388, rkr.) keine freiberufliche Tätigkeit aus; s. auch Anm. 191.

Unterricht: Siehe Anm. 121. Zur Trennbarkeit vom Handel mit Unterrichtsmitteln s. Anm. 80.

Untersuchungsinstitut für medizinische Mikrobiologie und klinische Chemie: Siehe Anm. 233.

Vereidigter Buchprüfer und vereidigte Bücherrevisoren: Siehe Anm. 181.

Verfassungsmäßigkeit des § 18: Siehe Anm. 4.

Vergleichsverwalter: Siehe Anm. 153 und 264.

Verkaufsleiter kann Gewerbetreibender sein; vgl. BFH v. 13.3.1963 – I 336/61, StRK GewStG (bis 1977) § 2 Abs. 1 R. 172.

Verkaufstrainer kann Freiberufler sein (Märkle, DB 1980, 706).

Verkehrsgutachter: Die Tätigkeit gehört nicht zu den Tätigkeiten iSd. Abs. 1 Nr. 1. Sie setzt keine mathematisch-technischen Kenntnisse voraus, die üblicherweise nur durch eine Berufsausbildung als Ingenieur vermittelt werden. Der Schwerpunkt der Tätigkeit liegt auch nicht in einem für den Ingenieurberuf wesentlichen oder typischen Bereich. Wettbewerbsverzerrungen liegen idR nicht vor, weil ein großer Teil der Kfz-Sachverständigen nicht freiberuflich tätig und deshalb mit GewSt belastet ist; bei der Beurteilung kann ein FG nicht nur auf die Ausbildung, sondern auch auf die ausgeübte Tätigkeit abstellen (BVerfG v. 9.10.1990 – 2 BvR 146/90, HFR 1991, 614).

Verleger: Gewerbetreibender; s. auch „Selbstverlag“, „Zeitungsverleger“.

Verluste als Zeichen fehlender Gewinnerzielungsabsicht: Siehe Anm. 69; zum Verlustausgleich und -abzug nach § 15a s. Anm. 490 ff.

Vermessungsingenieur: Siehe Anm. 161.

Vermögensverwalter übt als Verwalter fremden Vermögens idR selbständige Arbeit aus (s. BFH v. 4.12.1980 – V R 120/73, BStBl. II 1981, 189). Wird sie aber unter Ausnutzung besonderer Kenntnisse betrieben und als besonderes Unternehmen nach außen kenntlich aufgezo- gen, so kann sie zum Gewerbebetrieb gehören (RFH v. 25.4.1934, RStBl. 1934, 902). In Betracht kommt sonstige selbständige Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3; s. Anm. 264. Zur Vermögensverwaltung durch Rechtsanwälte s. Anm. 153.

Verpachtung einer Freiberuflerpraxis: Siehe Anm. 22 und 390.

Verschmelzung von Praxen: Siehe Anm. 312.

Versicherungsagent: ArbN oder Gewerbetreibender, s. § 19 Anm. 40 „Versicherungsvertreter“.

Versicherungsälteste: Vergütung an Versicherungsälteste gehört zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit. Sie ist nach § 3 Nr. 12 nur steuerfrei, soweit sie echter Aufwendersatz ist (FG Ba.-Württ. v. 14.12.1989 – II 502/

89, EFG 1990, 309, rkr.). Erhält der Stpfl. im Rahmen seiner ehrenamtlichen Tätigkeit als Versichertenberater und Mitglied eines Widerspruchsausschusses Entschädigungen für Zeitaufwand gem. § 41 Abs. 3 Satz 2 SGB IV, liegen weder die Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 noch die des § 3 Nr. 12 vor. Der Freibetrag gem. § 3 Nr. 26a ist ein Jahresbetrag, der nur einmalig für sämtliche Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift zu gewähren ist (BFH v. 3.7.2018 – VIII R 28/15, BStBl. II 2018, 715, mit Anm. *Meurer*, EStB 2018, 456, *Werth*, HFR 2018, 940; ebenso FG Nürnberg v. 6.10.2017 – 4 K 858/16, EFG 2018, 198, rkr.).

Versicherungsberater ist gewerblich tätig (BFH v. 16.10.1997 – IV R 19/97, BStBl. II 1998, 139; FG Berlin-Brandenburg v. 1.7.2015 – 7 K 7230/13, juris, rkr., offengelassen durch BFH v. 3.7.2018 – VIII R 28/15, BStBl. II 2018, 715).

Versicherungsdienste: Organisation von Versicherungsdiensten für Handelsketten und Pflege der zwischen Versicherungsgesellschaften und den Handelsketten geschaffenen Verbindungen gegen Provisionen auf zustande gekommene Versicherungsverträge ist Gewerbebetrieb, auch wenn der Stpfl. selbst weder Versicherungsverträge abschließt, vermittelt oder verwaltet noch ein Inkasso betreibt, sondern die Handelsketten berät (FG Hamburg v. 3.4.1964 – I 105-106/63, EFG 1964, 538, rkr.).

Versicherungsmathematiker, selbständiger, übt wissenschaftliche Tätigkeit aus, nicht einen Beruf, der einem der in Abs. 1 Nr. 1 aufgeführten ähnlich ist (BFH v. 3.12.1964 – IV 196/62, StRK EStG [bis 1974] § 34 Abs. 4 [1955] R. 21, gegen Nds. FG v. 23.2.1962 – IV 370/61, EFG 1962, 538). Zu den Anforderungen an die „Wissenschaftlichkeit“ s. Anm. 91.

Versicherungssachverständiger: gewerblich (BFH v. 3.12.1964 – IV 196/62, HFR 1965, 265 = DStPr. EStG § 15 Nr. 95 und 108).

Versicherungsvertreter sind Gewerbetreibende oder ArbN, s. § 19 Anm. 600, Abschn. 11 Abs. 4 GewStR. Versicherungsagentur in Form einer oHG ist Gewerbebetrieb (BFH v. 10.11.1959 – I 194/58, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 2 R. 28). Freiberuflichkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 wurde verneint (BFH v. 31.10.1974 – IV R 98/71, BStBl. II 1975, 115; FG Münster v. 17.12.2010 – 4 K 3554/08 G; verfassungsrechtl. unbedenklich: BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125); sonstige selbständige Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 ebenfalls verneint (BFH v. 26.10.1977 – I R 110/76, BStBl. II 1978, 137; BFH v. 18.3.1999 – IV R 5/98, BFH/NV 1999, 1456).

Versorgungskassen: Siehe Anm. 37.

Versteigerer: Die Tätigkeit als vereidigter und öffentlich bestellter Versteigerer ist Gewerbebetrieb (RFH v. 19.11.1941, StuW 1942 Nr. 22; BFH v. 29.4.1953 – IV 317/52 U, BStBl. III 1953, 175; BFH v. 24.1.1957 – IV 696–697/54 U, BStBl. III 1957, 106); s. „Auktionator“.

Vertrauensmann einer Kreditgesellschaft, der von den Kreditnehmern Vergütungen, anscheinend Schmiergelder, erhält, übt selbständige Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 aus (RFH v. 28.11.1928, RStBl. 1929, 369).

Vertreter: Siehe Anm. 192.

Vertretung bei vorübergehender Verhinderung: Siehe Anm. 240.

Verwaltungsratsmitglied einer Sparkasse, das einem bei der Sparkasse gebildeten Kreditausschuss angehört, ist insoweit nicht geschäftsführend, sondern in überwachender Funktion tätig; die für Tätigkeit im Kreditausschuss gezahlte

Vergütung gehört zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3. Dagegen bilden die Bezüge aus der Tätigkeit im Verwaltungsrat Arbeitslohn (FinMin. Bayern v. 25.3.1976, NWB DokSt. E 3 § 18). Zu Sitzungsgeldern eines Verwaltungsratsmitglieds einer Sparkasse als Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 s. auch FG Ba.-Württ. v. 29.11.1968 – III 100/68, EFG 1969, 234, rkr.; danach ist auch die Tätigkeit im Verwaltungsrat selbständige Tätigkeit. An Verwaltungsratsmitglieder oder Mitglieder einer Vertreterversammlung (Selbstverwaltungsorgane einer rechtsfähigen KdöR) gem. § 41 Abs. 3 SGB IV gezahlte Entschädigungen für Zeitaufwand sind stpfl. Einnahmen iSd. § 18 Nr. 3, die nicht gem. § 3 Nr. 12 Satz 2 stfrei sind. BFH v. 31.1.2017 (BFH v. 31.1.2017 – I X R 10/16, BStBl. II 2018, 571), wonach an ehrenamtliche Richter gezahlte Entschädigungen für Zeitversäumnis nach § 16 JVEG nicht stbar sind, kann nicht auf Entschädigungen, die Mitgliedern der Selbstverwaltungsorgane gem. § 41 Abs. 3 SGB IV für Zeitversäumnisse gezahlt werden, übertragen werden (FG Münster v. 31.10.2018 – 7 K 1975/17 E, EFG 2019, 40), s. auch Anm. 268.

Verwaltungsrechtsrat steht dem RA gleich (RFH v. 15.1.1936, RStBl. 1936, 530).

Verwertungsgesellschaft „Wort“ (VG-Wort): Die Vergütungen urheberrechtl. Nutzungsrechte durch die VG-Wort gehören uE als beruflich veranlasste Einnahmen von Dritten zu den Einkünften aus schriftstellerischer Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 1. Über Einnahmen von der GEMA s. Anm. 121.

Video-Editor mit ausschließlicher Arbeit im Bereich der Herstellung von Werbefilmen nur ausnahmsweise künstlerisch tätig (FG Hamb. v. 16.12.2004 – VI 263/02, EFG 2005, 697, rkr.).

Viehkastrierer: Gewerbetreibender (BFH v. 31.1.1956 – I 203/54 U, BStBl. III 1956, 90).

Viehklaupfleger: Gewerbetreibender (BFH v. 6.10.1967 – IV 246/63, BStBl. III 1968, 77).

Visagistin: Tätigkeit einer Visagistin kann bei ausreichendem Spielraum für eigenschöpferische Leistung als künstlerisch angesehen werden (FG Hamb. v. 19.8.1992 – III 374/88, EFG 1993, 306, rkr.; aA – keine Künstlerin: FG Berlin v. 29.1.1985 – VII 103/83, juris, rkr.).

Vitalogist übte nach FG Ba.-Württ. (FG Ba.-Württ. v. 10.6.2009 – 12 K 198/06, DStRE 2009, 1454, mit Anm. Wohlfart, UStB 2010, 10, best. durch BFH v. 1.12.2011 – V R 58/09, BFH/NV 2012, 1186) jedenfalls in den Streitjahren 1997 bis 2002 keine heilberufliche Tätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 aus.

Volkshochschulen: Lehrkräfte (Dozenten) und Mitarbeiter (Stützpunktleiter) können neben- oder hauptberuflich tätig sein (BFH v. 23.1.1986 – IV R 24/84, BStBl. II 1986, 398). Zu den Voraussetzungen für eine Beurteilung als selbständige Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 1 bei den Lehrkräften und über Pauschalen vgl. OFD Frankfurt v. 19.12.1973, StEK EStG § 18 Nr. 54 = FR 1974, 164.

Volksmusik: Siehe „Musiker, Musikkapelle“.

Volkswirt: Siehe Anm. 191.

Vormund übt sonstige selbständige Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 aus (ebenso DStPr. EStG § 18 Nr. 48); s. auch „Berufsvormund“ und „Berufsbetreuer“.

Vorstandsmitglied: Einkünfte eines Bäckermeisters als Vorstandsmitglied einer Bäckergenossenschaft sind nicht Teil des Gewerbeertrags aus seiner Bäckerei, sondern Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd. Abs. 1 Nr. 3 (Hess. FG v. 12.2.1979 – VIII 361/77, EFG 1979, 452, rkr.). Das Vorstandsmitglied einer Aktiengesellschaft ist ArbN. Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer eines Vereins erzielen Einkünfte, die entweder zu ihren betrieblichen Einkünften zählen oder bei ehrenamtlicher Tätigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit rechnen (FG Münster v. 28.4.1952 – IIb 2/51, NWB F. 1, 87, kein ArbN-Verhältnis); Aufwandsentschädigungen eines Versorgungswerks an ehrenamtliche Vorstandsmitglieder sind nach § 3 Nr. 12 Satz 2 stfrei, wenn sich das Versorgungswerk als jPöR im Rahmen seiner gesetzlichen Aufgabenzuweisung auf die Gewährleistung der Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung für seine Zwangsmglieder beschränkt und dabei die insoweit bestehenden Anlagegrundsätze beachtet (BFH v. 27.8.2013 – VIII R 34/11, BStBl. II 2014, 248); s. auch „Verwaltungsratsmitglied“.

Vortragswerber: Gewerbetreibender (BFH v. 5.7.1956 – IV 617/54 U, BStBl. III 1956, 255).

Vorübergehende Tätigkeit: Siehe Anm. 286.

Vorweggenommene Erbfolge: Siehe Anm. 302.

Warenbestände von Apotheken: Ihre Aufnahme ist gewerbliche Tätigkeit (BFH v. 15.6.1965 – IV 283/63 U, BStBl. III 1965, 556).

Warenbewerter: Gewerbetreibender, auch bei einer wissenschaftlichen Ausbildung, wenn die Tätigkeit im Wesentlichen von zahlreichen Hilfskräften durchgeführt wird (BFH v. 28.11.1968 – IV R 240/67, BStBl. II 1969, 164); s. auch „Warenbestände von Apotheken“.

Webdesigner: Ein Selbständiger, dessen Tätigkeit dem Berufsbild eines Webdesigners entspricht, erzielt Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (FG Münster v. 19.6.2008 – 8 K 4272/06 G, EFG 2008, 1975, rkr.; vgl. dazu *Reinke/Pruns*, PFB 2010, 33).

Weinlabor: Der Betrieb eines Weinbaulabors durch einen Stpfl., der weder Ingenieur noch Weinbauingenieur ist, sondern lediglich eine Weinbaulehre abgeschlossen hat, rechtfertigt nicht den Schluss auf das Vorliegen einer freiberuflichen Tätigkeit (FG Rhld.-Pf. v. 20.1.1988 – 1 K 256/86, juris, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 11.9.1991 – 7 K 2768/89, EFG 1992, 89, rkr.). Für die Annahme gewerblicher Einkünfte auch DStPr. EStG § 15 Nr. 116.

Werbeberater: Der Werbeberater ist kein freiberuflich tätiger beratender Betriebswirt und übt auch keine ähnliche Tätigkeit aus (s.u.). Er kann aber künstlerisch tätig sein. Dabei ist im Einzelfall zu untersuchen, ob „bei Anlegung eines strengen Maßstabs unter dem Gesichtspunkt eigenschöpferischer Begabung und schöpferischer Gestaltung eigener Ideen eine künstlerische Tätigkeit“ vorliegt (BFH v. 20.2.1958 – IV 560/56 U, BStBl. III 1958, 182). Ebenso BFH v. 10.3.1960 (BFH v. 10.3.1960 – IV 105/58, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 111, betr. Mode- und Werbefotograf): Für die Frage der gewerblichen Tätigkeit ist nicht die endgültige Verwendung des Geschaffenen entscheidend; der Begriff der künstlerischen Tätigkeit ist nicht zu objektivieren. Anderenfalls wäre ein künstlerisch Schaffender kein Künstler iSd. Abs. 1 Nr. 1, wenn sein Erzeugnis in der gewerblichen Wirtschaft Verwendung findet und sein Schaffen aus dieser Zielsetzung heraus erfolgt.

Die Rspr. stellte früher auf das objektive Merkmal ab, welchem wirtschaftlichen Ziel die Tätigkeit diene, nämlich der gewerblichen Werbung, und betrachtete sie deshalb grds. als gewerbliche Tätigkeit, auch wenn die Mitwirkung im einzelnen Fall eine künstlerische Form zeigte (RFH v. 13.11.1940, RStBl. 1941, 179; BFH v. 25.10.1955 – I 206/53 U, BStBl. III 1955, 386; BFH v. 23.2.1956 – IV 228/54, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 89; BFH v. 15.11.1956 – V 134/56 S, BStBl. III 1957, 60, zur USt; BFH v. 21.3.1957 – IV 413/55, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 67; *Vangerow*, StuW 1958, 558).

Entscheidend ist, ob die Arbeiten des Stpfl. ohne Rücksicht auf ihre Verwendung einen künstlerischen Charakter haben. Dazu ist erforderlich, dass sie nicht das Produkt handwerksmäßig erlernter bzw. erlernbarer Tätigkeit sind, sondern darüber hinaus etwas Eigenschöpferisches enthalten. Ebenso BFH (BFH v. 2.6.1960 – IV 78/58, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 115): Die Tätigkeit ist nicht von ihrem Zweck her, sondern nach ihrem eigenen Inhalt zu beurteilen (vgl. die daraufhin ergangene Entsch. des FG Münster v. 20.10.1966 – VI-IIc 318-319/60, EFG 1967, 417, rkr.). Ein selbständiger Werbeberater, der für seinen Auftraggeber eine wissenschaftliche Basisuntersuchung durchführt, ein neues und prägnantes Markenzeichen schafft sowie einen einheitlichen Firmenstil (Firmengesicht) neu schafft, übt uU keine gewerbliche Tätigkeit aus (FG Münster v. 20.10.1966 – VI-IIc 318-319/60, EFG 1967, 417, rkr.). Ablehnend auch FG München (FG München v. 7.2.1973 – III 155/72 U, III 173/72 U, III 173/72 G, EFG 1973, 355, rkr.), und zwar auch dann, wenn auch betriebswirtschaftliche Fragen bearbeitet werden.

- *Beweis durch Sachverständigengutachten*: Ob der Werbeberater im einzelnen Fall eine wissenschaftliche, künstlerische oder schriftstellerische Tätigkeit ausübt, ist zweckmäßigerweise durch Einholung von Sachverständigengutachten zu klären (BFH v. 2.6.1960 – IV 78/58, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 115; ebenso BFH v. 10.3.1960 – IV 105/58, StRK GewStG [bis 1977] § 2 Abs. 1 R. 111). Ist nur ein Teil der Arbeiten gewerblich, so kommt es darauf an, welcher Teil der Tätigkeit überwiegt; eine Aufspaltung in eine gewerbliche und in eine freiberufliche Tätigkeit hält der BFH allerdings für möglich, soweit die verschiedenen Tätigkeiten nicht untrennbar miteinander verflochten sind (s. dazu Anm. 75).
- *Werbeberater kein beratender Betriebswirt*: Auch nach Erweiterung des Katalogs der freien Berufe durch das StÄndG 1960 hat der BFH es abgelehnt, den Werbeberater oder den Public-Relations-Berater als freiberuflich tätigen beratenden Betriebswirt oder die Tätigkeit als dem des beratenden Betriebswirts ähnlich anzusehen.

BFH v. 16.1.1974 – I R 106/72, BStBl. II 1974, 293, mit krit. Anm. *Jessen*, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 18 R. 456; BFH v. 25.4.1978 – VIII R 149/74, BStBl. II 1978, 565. Ebenso FG Berlin v. 24.11.1976 – VI 169/76, EFG 1977, 229, rkr.; aA DStPr. EStG § 18 Nr. 43; dazu auch BMF, DStR 1979, 360: Notwendigkeit der Einzelfallprüfung. Das Urteil des BFH v. 25.4.1978 – VIII R 149/74, BStBl. II 1978, 565, verneint auch eine Ähnlichkeit der Berufstätigkeit des Werbeberaters oder des PR-Beraters mit der eines Journalisten und verneint die Freiberuflichkeit für Tätigkeiten auch dann, wenn sie nicht für gewerbliche Unternehmen, sondern für Auftraggeber im öffentlichen Bereich erfolgen (ebenso FG München v. 24.5.2006 – 10 K 2138/04, NWB direkt 2006, 9); s. auch „Werbefotograf“, „Werbeschriftsteller“, „Schaufenstergestalter“.

Werbedamen: Bei gelegentlicher Beschäftigung können sie selbständig, gewerblich tätig sein (BFH v. 14.6.1985 – IV R 150-152/82, BStBl. II 1985, 661).

Werbedesigner, Werbegrafiker kann eine freiberufliche künstlerische Tätigkeit ausüben, wenn die Haupttätigkeit, die seiner Arbeit das Gepräge gibt, die eigenschöpferische Konzeption des Werbemittels ist, die im fertigen Produkt ihren Niederschlag findet (FG Köln v. 15.2.2006 – 14 K 7867/98, DStRE 2007, 1312, rkr.).

Werbeeinnahmen von Künstlern: Entgelt für eine künstlerische Tätigkeit ist unabhängig von ihrer Verwendung zu Werbezwecken den Einkünften aus Abs. 1 Nr. 1 zuzurechnen, wenn in ihr eine hinreichend eigenschöpferische Leistung des Stpfl. zum Ausdruck kommt. Eine solche eigenschöpferische Leistung fehlt, wenn der Künstler lediglich Einnahmen aus der Verwertung von Fotografien einschließlich Entschädigung für eine widerrechtl. Verwertung erzielt; insoweit liegen gewerbliche Einkünfte vor (BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 1/92, 77; BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413, mit Anm. *Brandt*, KFR F. 3 EStG § 18, 2/92, 125; s. dazu Anm. 105).

Werbefotograf, Modedefotograf ist grds. Gewerbetreibender, da seine Tätigkeit im Wesentlichen nichts Eigenschöpferisches enthält, sondern das Produkt handwerksmäßig erlernter oder erlernbarer Tätigkeit darstellt. Da es sich weitgehend um die Anwendung technischer Mittel handelt, müssen bei Prüfung der Frage nach der eigenschöpferischen Leistung besonders strenge Anforderungen gestellt werden. Bei Porträtaufnahmen bleibt nur ein eng begrenzter Spielraum für eine Motivgestaltung. An der künstlerischen Eigenschaft dieser Bilder fehlt es insbes. dann, wenn der Stpfl. die genauen Angaben oder die Grundgedanken für seine Aufnahmen von den auftraggebenden Unternehmern erhält und nur die praktische Ausgestaltung durchzuführen hat.

BFH v. 10.3.1960 – IV 105/58, StRK GewStG (bis 1977) § 2 Abs. 1 R. 111; BFH v. 24.1.1963 – IV 321/61 U, BStBl. III 1963, 216; BFH v. 20.12.1966 – IV 100/62, BStBl. III 1967, 371; BFH v. 15.10.1998 – IV R 1/97, BFH/NV 1999, 465; BFH v. 23.9.1998 – XI R 71/97, BFH/NV 1999, 460; Hess. FG v. 4.2.1955 – IV 1177/52, EFG 1955, 174, rkr.; FG Münster v. 27.6.1996 – 14 K 2698/94 G, 14 K 2699/94 G, EFG 1998, 573, best. durch BFH v. 10.9.1998 – IV R 70/97, BFH/NV 1999, 456; s. auch „Fotograf“ und Anm. 105 ff.

Werbeschauspieler übt mit Werbeveranstaltungen idR eine gewerbliche Tätigkeit aus (BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353; BFH v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. 1992, 423; FG München v. 24.3.1966 – II (VI) 424/65, EFG 1966, 413, rkr.; FG Hamb. v. 13.6.1990 – V 342/87, EFG 1991, 212, rkr.). Zur künstlerischen Tätigkeit im Bereich der Werbung s. Anm. 106.

Werbeschriftsteller (Werbetexter) wurde früher regelmäßig als Gewerbetreibender behandelt, weil auf die gewerbliche Verwendung des Geschaffenen abgestellt wurde. Zur Änderung der Rspr. s. „Werbeberater“; sie gilt auch hier. Der Werbeschriftsteller ist daher Schriftsteller, nicht Gewerbetreibender, wenn er für die Öffentlichkeit schreibt (zB auch für den Rundfunk) und hierbei eigene Gedanken ausdrückt, mögen diese auch keinen wissenschaftlichen oder künstlerischen Inhalt haben, sondern nur der Anpreisung von Waren dienen (BFH v. 14.5.1958 – IV 278/56 U, BStBl. III 1958, 316 – gegen VG Berlin v. 14.2.1956 – VIII A 307/55, EFG 1956, 314; ausgenommen die Fertigung von Anzeigentexten; s. auch Anm. 102). Ist nur ein Teil der Arbeiten gewerblich, so

ist (anders als beim Werbeberater) eine Aufteilung der Einkünfte möglich, da die einzelnen schriftstellerischen Erzeugnisse qualifiziert werden können; statt voller Einzelermittlung kann aufgrund von Stichproben geschätzt werden (glA *Birkholz* in *Loep*, Besprechung zu BFH v. 14.5.1958 – IV 278/56 U, BStBl. III 1958, 316); zur Trennbarkeit s. auch Anm. 75 ff.

Wetteinnehmer des Fußballtotos sind Lottereeinnehmer, s. Anm. 246. Wetteinnehmer des bayerischen Fußballtotos sind staatliche Lottereeinnehmer iSd. Abs. 1 Nr. 2 (BFH v. 25.11.1954 – IV 118/53 U, BStBl. III 1955, 75; FG Nürnberg v. 18.3.1955 – III/II 314/53, EDStZ 1955, 255, rkr.; aA FG Nürnberg v. 25.5.1954 – I/III 310/53, EFG 1954, 293, rkr.; nicht Angestellte, BFH v. 20.2.1951 – II 134/50 S, BStBl. III 1951, 59) und Gewerbetreibende, wenn sie einen Gewerbebetrieb iSd. § 2 HGB unterhalten (dh. „ein gewerbliches Unternehmen, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert“) oder wenn ihre Tätigkeit sich als Hilfs- oder Nebenbetrieb eines anderen Gewerbebetriebs darstellt (BFH v. 25.11.1954 – IV 118/53 U, BStBl. III 1955, 75); anderenfalls üben sie eine selbständige Tätigkeit iSd. § 18 aus (FG Nürnberg v. 18.7.1957 – III 126/57, EFG 1957, 411, rkr.). Einnehmer einer nichtstaatlichen Lotterie sind ebenso zu behandeln (vgl. *Leingärtner*, FR 1957, 487). Beruflich selbständiger Leiter der Hauptstelle einer Sport-Toto-GmbH Gewerbetreibender, FG Ba.-Württ. v. 8.8.1962 – I 64/62, EFG 1962, 499, rkr.; s. dazu auch Anm. 246, 247.

Wirtschaftlicher Verein: Siehe Anm. 144.

Wirtschaftsberater: Siehe auch „Baubetreuung“, „Industriepropagandist“, „Außenhandelsberater“, „Anlageberater“ und „Sachverständiger“. Seit StÄndG 1960 als „beratender Volks- und Betriebswirt“ idR Freiberufler, wenn er über die entsprechende Ausbildung bzw. Vorbildung verfügt und die Beratungsfähigkeit nicht nur in Teilbereichen oder in Fällen ausgeübt wird, die nicht zwingend betriebswirtschaftliche Kenntnisse voraussetzen (FG Nürnberg v. 16.10.1985 – V 109/78, EFG 1986, 290, rkr.; zum Berufsbild s. Anm. 191. Geht die Tätigkeit über den Rahmen einer Beratung hinaus, erfüllt der Berater auch die Funktionen eines Maklers oder Vertreters, so ist die Tätigkeit gewerblich (FG Münster v. 30.7.1970 – II 1226/67 G, EDStZ 1970, 491, rkr., betr. technische Beratung mit dem Ziel, nachfolgend Lieferverträge abzuschließen). Ein Wirtschaftsberater, der Wohnungseigentum vermittelt, ist auch dann gewerblich tätig, wenn er die Erwerber in Finanzierungsfragen uÄ berät (FG Hamb. v. 28.2.1977 – I 135/74, EFG 1977, 556, rkr.).

Ein Wirtschaftsberater ohne Formalabschluss als Betriebswirt und Beschränkung der praktischen Tätigkeit auf den betriebswirtschaftlichen Hauptbereich des innerbetrieblichen Rechnungswesens übt keine dem beratenden Betriebswirt ähnliche Tätigkeit aus, wenn durch seine praktischen Tätigkeiten nicht auch der Breite nach auf vergleichbare fachliche Kenntnisse im Kernbereich eines Fachstudiums geschlossen werden kann. Bei nicht unwesentlichem Bezug zum Einsatz der EDV liegt schon deshalb gewerbliche Tätigkeit eines EDV-Beraters vor (FG Bremen v. 10.8.1993 – 2 92 169 K 5, EFG 1994, 41, rkr.).

Wirtschaftsingenieur kann beratender Betriebswirt sein (BFH v. 11.4.2003 – IV R 21/02, BStBl. II 2003, 919). Ein Bauleiter erzielt Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit als Ingenieur, wenn er die Berufsbezeichnung „Ingenieur“ führen darf oder das in der DDR absolvierte Studium demjenigen eines (Wirtschafts-) Ingenieurs entspricht (BFH v. 6.9.2006 – XI R 3/06, BStBl. II 2007, 118).

Wirtschaftsprüfer: Siehe Anm. 181 ff.

Wissenschaftler ist auch dann selbständig, wenn er Gutachten nur für einen Auftraggeber fertigt, zB ein Geologe, der für einen Landkartenverlag tätig ist; s. Anm. 91. Zur Trennbarkeit von der Herstellung und dem Vertrieb von Apparaten s. Anm. 80.

Wohnungsverwalter, der 280 Wohnungen betreut und Maklertätigkeit ausübt, erzielt keine Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 3, sondern ist gewerblich tätig (FG Bremen v. 20.12.1984 – II 15-16/82 K, EFG 1985, 357, rkr.); s. auch „Hausverwalter“ und Anm. 264.

YouTuber: Siehe „Blogger, Influencer, YouTuber etc.“.

Zahnarzt: Siehe Anm. 141.

Zahnpraktiker: Seine Tätigkeit ähnelt derjenigen der Dentisten (BFH v. 19.10.1965 – I 415/62 U, BStBl. III 1965, 692); s. Anm. 199.

Zahntechniker sind grds. gewerblich tätig (BFH v. 29.7.2004 – IV B 232/02, BFH/NV 2005, 352); s. Anm. 199.

Zeichentrickfilmer: Zur freiberuflichen Tätigkeit eines Stpfl., der ein Zeichentrickfilmatelier unterhält, vgl. FG Hamb. v. 21.1.1953 – II 463/52, EDStZ 1953, 596, rkr.

Zeitungsverleger sind Gewerbetreibende, auch wenn sie zugleich Schriftsteller sind (RFH v. 27.2.1924, RStBl. 1924, 163); s. „Selbstverlag“. Zur Trennbarkeit verschiedener Tätigkeiten s. Anm. 17.

Zentrallabor: Siehe Anm. 10 und 144.

Zolldeklarant übt weder einen dem des RA noch dem des Steuerberaters ähnlichen Beruf aus (BFH v. 21.9.1989 – IV R 117/87, BStBl. II 1990, 153); s. Anm. 216.

Zulassungsausschuss: Siehe „Prüfungsausschuss“.

Zurechnung der Einkünfte: Siehe Anm. 28; bei Aufsichtsratsvergütungen Anm. 271 ff.; zur Zurechnung von Veräußerungsgewinnen bei Einkünften aus selbständiger Arbeit s. Anm. 376.

