

MASTERARBEIT

zur Erlangung des Grades Master of Arts
im Studiengang
Steuer- und Rechnungswesen
(Taxation and Accounting)

über das Thema:

"Kritische Analyse der Grenzfälle zwischen gewerblicher und selbständiger Tätigkeit sowie deren Auswirkungen insbesondere im Hinblick auf die Gewerbesteuer"

Betreuer: Prof. Dr. Petra Sandner

vorgelegt an der
Hochschule Merseburg

von:
Katharina Busse
Gottschedstraße 40
06246 Bad Lauchstädt

Matrikelnummer:
21787

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	VI
Abkürzungsverzeichnis	VII
1 Einleitung	1
1.1 Einführung	1
1.2 Zielsetzung der Arbeit	1
1.3 Aufbau der Arbeit	2
2 Theoretische Grundlagen	3
2.1 Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3
2.1.1 Allgemeines	3
2.1.2 Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung.....	4
2.1.2.1 Positive Tatbestandsmerkmale	4
2.1.2.1.1 Selbständigkeit.....	4
2.1.2.1.2 Nachhaltigkeit	6
2.1.2.1.3 Gewinnerzielungsabsicht	7
2.1.2.1.4 Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	9
2.1.2.2 Negative Tatbestandsmerkmale.....	11
2.1.2.2.1 Tätigkeit aus Land- und Forstwirtschaft	11
2.1.2.2.2 Selbständige Arbeit	13
2.1.2.2.3 Reine Vermögensverwaltung	13
2.1.2.3 Abfärberegulung teilweise gewerblicher Personengesellschaften	14
2.1.3 Gewerbebetriebe kraft Rechtsform.....	16
2.1.4 Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs	16
2.1.5 Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Prägung	17
2.1.6 Gewerbebetriebe der öffentlichen Hand.....	17
2.2 Einkünfte aus selbständiger Arbeit	17
2.2.1 Laufende Einkünfte	17
2.2.1.1 Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit	17
2.2.1.1.1 Allgemeines	17
2.2.1.1.2 Tatbestandsmerkmale.....	18
2.2.1.1.3 Arten der freiberuflichen Tätigkeit	18
2.2.1.1.3.1 Wissenschaftliche Tätigkeit.....	18
2.2.1.1.3.2 Künstlerische Tätigkeit	19

III

2.2.1.1.3.3	Schriftstellerische Tätigkeit	20
2.2.1.1.3.4	Unterrichtende Tätigkeit	21
2.2.1.1.3.5	Erzieherische Tätigkeit	21
2.2.1.1.3.6	Katalogberufe	22
2.2.1.1.3.7	Ähnliche Berufe	22
2.2.1.2	Einkünfte der Einnehmer einer staatlichen Lotterie	23
2.2.1.3	Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit	23
2.2.1.4	Einkünfte aus der Beteiligung an einer Wagniskapital-Gesellschaft	24
2.2.2	Einmalige Einkünfte	24
2.3	Gewerbsteuer	24
2.3.1	Einführung	24
2.3.2	Persönliche Steuerpflicht	25
2.3.3	Sachliche Steuerpflicht	25
2.3.3.1	Stehender Gewerbebetrieb	25
2.3.3.2	Reisegewerbebetrieb	25
2.3.3.3	Mehrheit von Gewerbebetrieben	25
2.3.4	Formen von Gewerbebetrieben	26
2.3.5	Berechnung der Gewerbsteuer	26
2.3.5.1	Schritt 1: Ermittlung Gewerbeertrag	26
2.3.5.2	Schritt 2: Ermittlung Steuermessbetrag	26
2.3.5.3	Schritt 3: Ermittlung Gewerbsteuer	27
3	Steuerliche Abgrenzung selbständiger von gewerblicher Tätigkeit	28
3.1	Allgemeines	28
3.2	Definitionen der Freien Berufe außerhalb der Steuergesetze	29
3.3	Berufstypische Tätigkeit	30
3.4	Einsatz von Kapital gegenüber geistiger und persönlicher Arbeit	31
3.5	Mithilfe anderer Personen	31
3.5.1	Allgemein	31
3.5.2	Eigene Fachkenntnisse	32
3.5.3	Leitung	32
3.5.4	Eigenverantwortung	33
3.6	Gemischte Tätigkeit	33

3.6.1	Allgemeines	33
3.6.2	Getrennte Behandlung	34
3.6.3	Einheitliche Behandlung.....	35
3.7	Heil- und Heilhilfsberufe	36
3.8	Aktuelle Grenzfälle.....	37
3.8.1	Heileurythmisten	37
3.8.2	Rentenberater	38
4	Auswirkungen der steuerlichen Abgrenzung.....	39
4.1	Gewerbsteuer	39
4.1.1	Allgemeines	39
4.1.2	Aufkommenseffekte	39
4.1.3	Belastungseffekte.....	40
4.1.3.1	Hinzurechnungen	40
4.1.3.2	Positiver Steuermessbetrag	41
4.1.3.3	Nichtabziehbare Betriebsausgabe	43
4.1.4	Entlastungseffekte	44
4.1.4.1	Kürzungen	44
4.1.4.2	Freibetrag	44
4.1.4.3	Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb	44
4.2	Buchführungspflicht	45
4.3	Umsatzsteuer	45
4.4	Verwaltungsaufwand	46
4.5	Gewerbeanmeldung und Kammerbeitrag	46
5	Ist diese Unterscheidung verfassungswidrig?	47
5.1	Äquivalenzprinzip als Rechtfertigung für die Gewerbsteuer	47
5.1.1	Historischer Gedanke	47
5.1.2	Kritikpunkte.....	47
5.1.2.1	Messung der Leistung und Gegenleistung	47
5.1.2.2	Kompensation der Belastung durch positive Effekte	47
5.2	Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes	48
6	Möglichkeiten, um den Auswirkungen zu entgehen	50

6.1	Genereller Wegfall der Gewerbesteuer.....	50
6.2	Gewerbesteuerpflicht auch für selbständig Tätige einführen	50
6.3	Eine Einkunftsart für Gewinneinkünfte.....	51
7	Schluss.....	52
7.1	Fazit	52
7.2	Ausblick.....	52
	Literaturverzeichnis	X
	Rechtsquellenverzeichnis	XII

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Steuereinnahmen der Gemeinden vor der Steuerverteilung 2015

Abb. 2: Steuereinnahmen der Gemeinden nach der Steuerverteilung 2015

Abb.3: Gewerbesteuerpflichtige mit positiven und ohne Steuermessbetrag 2011

Abb.4: Höhe und Verteilung der positiven Steuermessbeträge nach Rechtsgruppen 2011

Abb. 5: Anzahl der Gewerbesteuerpflichtigen mit positiven und ohne Steuermessbetrag
in Prozent je Rechtsform 2011

Abb. 6: Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Vergleich zur Höhe der Ein-
künfte aus Gewerbebetrieb 2012

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d. h.	das heißt
DStR	Das deutsche Steuerrecht (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweis
EStR	Einkommensteuer-Richtlinie
EuGH	Europäische Gerichtshof
FG	Finanzgericht

VIII

GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStH	Gewerbsteuerhinweis
GewStR	Gewerbsteuerrichtlinie
H	Hinweis
HS	Halbsatz
HGB	Handelsgesetzbuch
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
Nr.	Nummer
OFD	Oberfinanzdirektion
PartG	Partnerschaftsgesellschaft
PartGG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
R	Richtlinie

S.	Satz
SGB V	Sozialgesetzbuch Fünftes Buch
StBerG	Steuerberatungsgesetz
T	Tausend
u. s. w.	und so weiter
WM	Wertpapier-Mitteilungen - Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht
z. B.	zum Beispiel

1 Einleitung

1.1 Einführung

Die Unterscheidung zwischen Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus selbständiger Arbeit bringt immer wieder Zuordnungsprobleme mit sich. So gelten für beide Einkunftsarten die positiven Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG. Die Selbständigkeit, die Nachhaltigkeit, die Gewinnerzielungsabsicht und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr werden demnach jeweils vorausgesetzt. Die Abgrenzung in § 15 Abs. 2 S. 1 EStG erfolgt nur insofern, als dass ein Gewerbebetrieb erst vorliegt, solange kein freier Beruf oder eine sonstige selbständige Tätigkeit ausgeübt wird. Die Vorschrift zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit wiederum enthält lediglich eine beispielhafte Aufzählung der Tätigkeiten und Berufe, jedoch keine Definition. So geht aus der Aufzählung in § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG eindeutig hervor, dass die sogenannten Katalogberufe, zu denen bspw. die Ärzte, Architekten oder Krankengymnasten gehören, generell Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen. Dennoch können diese, aufgrund ihrer eigentlichen Tätigkeitsausübung, auch als gewerblich qualifiziert werden. Da die Aufzählung der Katalogberufe mit dem Passus "und ähnliche" endet, entsteht folgende Schwierigkeit: Welche Berufe sind ähnlich und nach welchen Kriterien soll die Abgrenzung erfolgen.

Aufgrund dessen entstehen in der Praxis immer wieder Grenzfälle, welche weitere Zuordnungshilfen benötigen.

Ein Florist bspw. übt, solange er nicht Arbeitnehmer ist, grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit aus. Was ist aber wenn er ausschließlich vorgefertigte Blumenarrangements verkauft, die er nach seinen Vorstellungen bindet? Ist er dann künstlerisch tätig und fällt in die Kategorie der Freiberufler? Geht er einer selbständigen Tätigkeit nach? Was würde sich dadurch für den Floristen ändern? Wäre er demnach besser gesellt?

Zudem stellen sich die Fragen: Warum überhaupt zwischen der gewerblichen und der selbständigen Tätigkeit unterschieden wird? Welche Folgen diese Unterscheidung mit sich bringt und ob dadurch sogar der Gleichheitsgrundsatz verletzt wird?

1.2 Zielsetzung der Arbeit

Die Arbeit soll verdeutlichen, welche Einkünfte als selbständig und welche als gewerblich zu erfassen sind, zeigen, warum die Abgrenzung im Allgemeinen so schwierig ist

sowie Grenzfälle analysieren und Entscheidungshilfen aufzeigen. Ziel ist es, die steuerlichen Auswirkungen der Unterscheidung zu erforschen und zu prüfen, ob eine Differenzierung infolgedessen überhaupt gerechtfertigt ist. Weiterhin dient die Arbeit dazu, alternative Lösungen zu finden. Ferner soll sie Antworten auf die zuvor gestellten Fragen geben.

1.3 Aufbau der Arbeit

Zunächst werden die theoretischen Grundlagen dargestellt und erläutert. Hierzu wird geklärt, was Einkünfte aus Gewerbebetrieb und was Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind, was unter der Gewerbesteuer zu verstehen ist und wie sie ermittelt wird.

Anschließend erfolgt die steuerliche Abgrenzung der selbständigen von den gewerblichen Tätigkeiten. In dem Zusammenhang werden unter anderem aktuelle Grenzfälle aufgezeigt. Im vierten Kapitel der Arbeit wird auf die Auswirkung der steuerlichen Abgrenzung eingegangen, wobei das Augenmerk besonders auf den gewerbesteuerlichen Folgen liegt. Der Frage der Verfassungskonformität und dessen Rechtfertigung seitens der Legislative und Exekutive wird in Anschluss daran nachgegangen. Letztlich werden in Kapitel 6 Möglichkeiten aufgezeigt, mit deren Hilfe dem Abgrenzungsproblem sowie den Auswirkungen entgangen werden könnte.

2 Theoretische Grundlagen

2.1 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

2.1.1 Allgemeines

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gehören entsprechend § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu den Gewinneinkunftsarten. Sie erweisen sich als die wohl bedeutendste unternehmerische Tätigkeit. Im Rahmen der Einkommensteuer wird nicht der Gewerbebetrieb als solcher, sondern der Gewerbetreibende als natürliche Person, der die gewerblichen Einkünfte erzielt, besteuert.¹

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb wird zwischen den laufenden und den einmaligen Einkünften aus Gewerbebetrieb unterschieden. Die laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb fallen zunächst unter § 15 Abs. 1 S. 1 EStG. Dazu gehören gem. Nr. 1 die Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen, womit die Einzelunternehmen gemeint sind. Entsprechend der Nr. 2 zählen die Einkünfte der Gesellschafter einer gewerblichen Personengesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist, zu den laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb. Demnach wird nicht die Personengesellschaft als solche, sondern die Gesellschafter dahinter, nach dem sogenannten Transparenzprinzip, besteuert. Die Einkünfte der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA, soweit sie nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen, gehören gem. Nr. 3 des § 15 Abs. 1 S. 1 EStG ebenfalls dazu.

Personengesellschaften, bei denen die Abfärberegung greift, erzielen durch die Umqualifizierung der Einkünfte in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Diesbezüglich sei auf das Kapitel 2.1.2.3 "Abfärberegung bei teilweise gewerblichen Personengesellschaften" verwiesen.

Zudem erzielen die Gewerbebetriebe kraft Rechtsform, kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder kraft gewerblicher Prägung stets gewerbliche Einkünfte. Eine nähere Erläuterung hierzu erfolgt unter den Kapiteln 2.1.3 "Gewerbebetrieb kraft Rechtsform", 2.1.4 "Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb", 2.1.5 "Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Prägung" bzw. 2.1.6 "Gewerbebetrieb der öffentlichen Hand".

¹ Vgl. Kraft/Kraft, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, 40.

Zu den einmaligen Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören einerseits die Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes, eines Mitunternehmeranteils oder des gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA gem. § 16 Abs. 1 EStG. Andererseits zählen nach § 17 Abs. 1 EStG die Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft, die im Privatvermögen gehalten werden, bei der der Veräußerer in den letzten fünf Jahren zu mindestens ein Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt war, dazu.

Ein Gewerbebetrieb liegt gem. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG vor, wenn eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die darauf gerichtet ist, Gewinn zu erzielen, ausgeführt wird und diese sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Dabei darf es sich weder um eine land- und forstwirtschaftliche Betätigung handeln, noch um die Ausübung einer selbständigen Arbeit. Zudem darf keine reine Vermögensverwaltung vorliegen.

2.1.2 Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung

2.1.2.1 Positive Tatbestandsmerkmale

2.1.2.1.1 Selbständigkeit

Eine der Voraussetzungen für die Annahme eines Gewerbebetriebes ist die selbständige Betätigung. Dabei wird zwischen der persönlichen Selbständigkeit des Unternehmers und der sachlichen Selbständigkeit des Unternehmens unterschieden. Persönlich Selbständig ist ein Unternehmer einerseits, wenn sein Handeln auf eigene Rechnung erfolgt und er somit das volle Risiko dafür trägt und er andererseits Eigeninitiative zeigt, indem er auf eigene Verantwortung tätig wird.² Die sachliche Selbständigkeit ist erfüllt, wenn ein Unternehmen eine wirtschaftliche Einheit, unabhängig von anderen Unternehmen bildet. Im Fall eines Zusammenschlusses mehrerer Einzelunternehmer, zum Zweck einer gemeinsamen Zielerreichung mit jeweils einem Teil ihrer unternehmerischen Tätigkeit, kann eine neue wirtschaftliche Einheit entstehen.³

Als nicht selbständig Tätig gilt jemand, sobald er angesichts eines Dienstverhältnisses in den Betrieb eines anderen eingegliedert ist, er also gem. § 1 Abs. 2 LStDV unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Folglich erzielt diese Person Einkünfte aus

² Vgl. BFH vom 27.09.1988, VIII R 193/83, in: BStBl. II 1989, 414.

³ Vgl. BFH vom 19.02.1981, IV R 152/76, BStBl. II 1981, 602.

nichtselbständiger Arbeit und fällt somit in die Abhängigkeit statt in die Selbständigkeit.⁴ Wer allerdings Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit gegen Entgelt ausführt, ist gem. § 1 Abs. 3 LStDV kein Arbeitnehmer.

Entsprechend dem BFH-Urteil vom 14. Juni 1985, ist die Beurteilung darüber, ob eine selbständige oder eine unselbständige Tätigkeit ausgeübt wird, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Dabei werden die für und gegen ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale gegeneinander abgewogen, wobei den Merkmalen, je nach dem um welche Art der Tätigkeit es sich handelt und in welchem Rahmen die Tätigkeit vollzogen wird, unterschiedliche Bedeutungen zukommen. Daneben ist die Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses zu würdigen. Zu den wichtigsten Abgrenzungsmerkmalen, die für eine unselbständige Arbeit sprechen, gehören: die Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit, der Erhalt fester Bezüge sowie die Fortzahlung der Bezüge bei Krankheit, der Anspruch auf Urlaub und das Schulden der Arbeitskraft statt des Arbeitserfolges. Dagegen sprechen, der Kapitaleinsatz, die Unternehmerinitiative, das Unternehmerrisiko sowie die Abhängigkeit der Bezüge von dem eigenen Tätigwerden für eine selbständige Tätigkeit.⁵

Bspw. sind Versicherungsvertreter, die Verträge selbst vermitteln, nach R 15.1 EStR, auch wenn sie neben einer Provision ein geringes festes Gehalt beziehen, selbständig. Selbst wenn sie lediglich für ein einziges Versicherungsunternehmen tätig sind, gelten sie als selbständige Versicherungsvertreter.⁶ Generalagenten, die eine Geschäftsstelle mehrerer Versicherungsunternehmen unterhalten, müssen trotz der Weisungsgebundenheit der Versicherungsunternehmen in den verwaltenden Tätigkeiten, wie z. B. die Abwicklung und Betreuung von Versicherungsverträgen oder der Schadensregulierung, ihre Einkünfte nicht in selbständige und nicht selbständige aufteilen. Schließlich reicht dessen Tätigkeitfeld weit über die verwaltende Tätigkeit hinaus. So ist er auch für die Vermittlung und den Abschluss neuer Versicherungsverträge verantwortlich und trägt dabei das Unternehmerrisiko sowie die -initiative, da der Erfolg von seiner Tüchtigkeit, seiner Zeiteinteilung sowie seiner Geschicklichkeit abhängt. Darüber hinaus trägt er die

⁴ Vgl. *Niemeier/Schnitter/Kober/Nöcker/Stuparu*, Einkommensteuer, 731.

⁵ Vgl. BFH vom 14.06.1985, VI R 150-152/82, in: BStBl. II 1985, 661.

⁶ Vgl. BFH vom 26.10.1977, I R 110/76, in: BStBl. II 1978, 137.

Miet-, Personal- und sonstigen Kosten selbst.⁷

Dagegen können Stromableser auch dann als nichtselbständig Arbeitende angesehen werden, wenn die Vertragsparteien „freie Mitarbeit“ vereinbart haben. Es ist unwesentlich, dass laut Vertrag kein Arbeitsverhältnis begründet sei; Relevant ist, was tatsächlich vereinbart und nicht wie diese Vereinbarungen bezeichnet wurden. Ein Stromableser ist gewissermaßen weisungsgebunden, da er nur für, vom Energieunternehmen, vorgegebene Orte innerhalb vorbestimmter Zeiten Zählerstände ablesen muss und diese anschließend weiterzuleiten hat. Zudem trägt er kein Unternehmerrisiko, weil sich seine Einnahmen immer in einem gewissen gleichbleibenden Rahmen befinden und er keine weiteren Aufwendungen zu tragen hat. Auch das äußere Erscheinungsbild deutet auf eine unselbständige Arbeit hin, denn für die Kunden des Stromanbieters hinterlässt die Tätigkeit des Stromablesers einen abhängigen fremdbestimmten Eindruck.⁸

2.1.2.1.2 Nachhaltigkeit

Nachhaltigkeit setzt in der Regel eine sich wiederholende Tätigkeit voraus, d. h. die Tätigkeit muss bzw. die Tätigkeiten müssen mit dem Vorhaben, sie fortzusetzen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu erschließen, getragen sein und auch tatsächlich wiederholt werden.⁹ Für den Beginn einer fortgesetzten Tätigkeit reicht es grundsätzlich aus, dass diese Tätigkeit zumindest mit erkennbarer Wiederholungsabsicht durchgeführt wird.¹⁰ Dabei spielt die Zeitdauer der Tätigkeit keine Rolle. So erzielte bspw. ein Flugsportverein mit dem Verkauf von Speisen und Getränken während eines Flugtages und Hallenfestes, die nur 3 Tage andauerten, Einkünfte aus Gewerbebetrieb.¹¹

Die objektive Komponente der Nachhaltigkeit stellt die Wiederholungsmöglichkeit zur Erzielung von gewerblichen Einkünften dar. Die subjektive Komponente dagegen zeigt die Absicht eine Tätigkeit zu wiederholen.¹²

Eine nachhaltige Tätigkeit ist allerdings auch dann gegeben, wenn sie auf der Entscheidung beruht, sie nur einmalig durchzuführen, aber die Erledigung der Gleichen eine

⁷ Vgl. BFH vom 03.10.1961, I 200/59 S, in: BStBl. III 1961, 567.

⁸ Vgl. BFH vom 24.07.1992, VI R 126/88, in: BStBl. II 1993, 155.

⁹ Vgl. BFH vom 23.02.1961, IV 313/59 U, in: BStBl III 1961, 194.

¹⁰ Vgl. BFH vom 31.07.1990, I R 173/83, in: BStBl. II 1991, 66.

¹¹ Vgl. BFH vom 21.08.1985, I R 60/80, in: BStBl. II 1986, 88.

¹² Vgl. *Grashoff/Kleinmanns*, Aktuelles Steuerrecht 2014, 53f.

Vielzahl von Einzeltätigkeiten mit sich bringt.¹³

Für den Fall, dass sich die Tätigkeiten von zwei selbständigen Rechtssubjekten beiderseits beanspruchen und sie nach der Verkehrsanschauung als zusammenhängend eingeschätzt werden, können die Handlungen des einen den anderen bei der Prüfung auf Nachhaltigkeit angerechnet werden.¹⁴

Wenn ein Steuerpflichtiger durch eine einmalige Tätigkeit lediglich einen Dauerzustand ausgelöst hat und so für längere Zeit Einnahmen erhält, liegt keine Nachhaltigkeit vor. Dazu müsste diese Tätigkeit auch künftig laufende Verpflichtungen, die zumindest eine Duldungs- oder Unterlassungshandlung auslösen, mit sich bringen.¹⁵

Steht bei der erstmaligen Ausübung einer Tätigkeit noch nicht fest, ob diese wiederholt werden soll oder ob es eine einmalige Sache bleibt, fehlt es an dem Kriterium der Wiederholungsabsicht. Somit liegt keine Nachhaltigkeit vor und eine eventuelle Wiederholung würde dann als gelegentlich eingestuft werden und nicht als nachhaltig.¹⁶

2.1.2.1.3 Gewinnerzielungsabsicht

Mit der Gewinnerzielungsabsicht wird eine Betriebsvermögensmehrung in der Gestalt eines Totalgewinns beabsichtigt. Der Totalgewinn spiegelt das Gesamtergebnis des Betriebes von der Eröffnung bis zur Aufgabe, Veräußerung oder Liquidation wieder. Dabei kommt es allein auf die Absicht an und nicht auf den tatsächlichen Erfolg.¹⁷ Indem die Gewinnerzielungsabsicht ein subjektives Tatbestandmerkmal ist, kann die Beurteilung nur mithilfe der objektiv erkennbaren Umstände erfolgen. Hierzu dienen die sogenannten Beweisanzeichen.¹⁸ So ist die Art der Betriebsführung ein Indiz und folglich ein Beweisanzeichen für die Absicht Gewinn zu erzielen. Entscheidend dabei ist, ob der Betrieb aufgrund seiner Bewirtschaftungs- und Wesensart auf Dauer in der Lage ist, Gewinn zu erwirtschaften. Anhaltspunkte, die für eine positive Betriebsführung sprechen sind bspw., dass Ausführen zahlreicher Werbemaßnahmen, ein nach außen hin erkennbarer Geschäftssitz, übliche Betriebsöffnungszeiten oder auch das Führen von einem gängigen Abrechnungsverkehr. Eine längerfristige Beurteilung, wobei auch bereits

¹³ Vgl. BFH vom 21.08.1985, I R 60/80, in: BStBl. II 1986, 88.

¹⁴ Vgl. BFH vom 12.07.2007, X R 4/04, in: BStBl. II 2007, 885.

¹⁵ Vgl. BFH vom 14.11.1963, IV 6/60 U, in: BStBl III 1964, 139.

¹⁶ Vgl. BFH vom 28.04.1977, IV R 98/73, in: BStBl. II 1977, 728.

¹⁷ Vgl. BFH vom 25.06.1984, GrS 4/82, in: BStBl. II 1984, 751.

¹⁸ Vgl. BFH vom 15.12.1976, I R 58/75, in: BStBl. II 1977, 250.

vergangene Zeiträume betrachtet werden, ist dabei von Nöten.¹⁹

Ein Gewerbebetrieb liegt, sofern seine Voraussetzungen im Übrigen gegeben sind, gem. § 15 Abs. 2 S. 3 EStG auch dann vor, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur ein Neben Zweck ist.

Durch die Prüfung dieses Tatbestandmerkmals sollen einkommensteuerlich relevante von irrelevanten Tätigkeiten abgegrenzt werden. Sofern eine irrelevante Tätigkeit vorliegt, also es an der Absicht Gewinn zu erzielen fehlt, wird von der sogenannten Liebhaberei gesprochen. Dementsprechend kann sich ein Steuerpflichtiger, um seine Einkommensteuer zu mindern, bewusst für die Ausübung einer Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht entscheiden oder aber er übt die Tätigkeit aus persönlichen Gründen, wie Vergnügen oder idealistischen Gründen, aus.²⁰ Dies ist meist der Fall, wenn die Tätigkeit die Bereiche Sport, Erholung, Freizeit oder Hobby betrifft. So ist die Liebhaberei der privaten Lebensführung zuzuordnen. Aufgrund dessen gelten die damit zusammenhängenden Ausgaben gem. § 12 Abs. 1 EStG als nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung, zudem erfolgt keine steuerliche Berücksichtigung der Verluste. Gleichzeitig bilden die Einnahmen aus der Liebhaberei nicht steuerbare Zuflüsse.²¹ Werden nur vorübergehend Verluste erzielt, ist das noch kein Indiz für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht, insofern davon ausgegangen werden kann, dass die Tätigkeit zukünftig Gewinne einfährt. Schließlich ist es üblich, dass in der Anlaufzeit eines Betriebes Verluste durch bspw. etwaige Investitionen entstehen. Selbst dauernde Verluste begründen nur eine widerlegbare Vermutung, aber noch keinen Beweis für das Vorliegen einer Liebhaberei.²² Jedoch müssen seitens des Steuerpflichtigen Anstrengungen erkennbar sein, dies ändern zu wollen. Demnach sollten konkrete Korrektur- und Umstrukturierungsmaßnahmen, wie z. B. ein auf betriebswirtschaftlichen Kenntnissen beruhendes Betriebskonzept mit Plänen zur Umsatzsteigerung, Kostensenkung u. s. w. getroffen werden, um künftig ein positives Ergebnis zu erzielen. Diese Maßnahmen sind gem. BFH-Urteil vom 23.05.2007 erst nach der Anlaufzeit nötig, wobei diese nur in Ausnahmefällen weniger als fünf Jahre beträgt.²³ Lässt sich jedoch feststellen, dass das Unternehmen, so wie es vom Steuerpflichtigen geführt wird, von Anfang an nicht im Stan-

¹⁹ Vgl. BFH vom 05.05.1988, III R 41/85, in: BStBl. II 1988, 778.

²⁰ Vgl. *Niemeier/Schnitter/Kober/Nöcker/Stuparu*, Einkommensteuer, 736.

²¹ Vgl. *Zenthöfer*, Einkommensteuer, 430.

²² Vgl. BFH vom 18.03.1976, IV R 113/73, in: BStBl. II 1976, 485.

²³ Vgl. BFH vom 23.05.2007, X R 33/04, in BStBl. II 2007, 874.

de war, nachhaltig Gewinne zu erzielen und es zudem aus persönlichen Gründen betrieben wird, kann von einer Liebhaberei ausgegangen werden. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige aufgrund anderer hoher Einkünfte oder angesichts eines Vermögens finanziell fähig ist, anfallende Verluste zu tragen, deutet ebenfalls auf das Vorliegen einer Liebhaberei hin.²⁴

Eine durch die Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen ist gem. § 15 Abs. 2 S. 2 EStG kein Gewinn im Sinne des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG. So ist eine Personengesellschaft nicht mit Gewinnabsicht tätig, wenn die Gesellschaft lediglich mit der Absicht geführt wird, ihren Gesellschaftern eine Einkommensteuerminderung zu ermöglichen, indem, durch die Zuweisung von Verlustanteilen, andere Einkünfte nicht und die Verlustanteile nur in Form buchwertmäßiger Veräußerungsgewinne versteuert werden müssen. Eine solche Gesellschaft wird als Verlustzuweisungsgesellschaft bezeichnet. Erst wenn das Unternehmen nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns mit großer Wahrscheinlichkeit in der Lage ist, einen Totalgewinn zu erzielen, beginnt die Gewinnerzielungsabsicht.²⁵

Falls ein Steuerpflichtiger bei der Ausübung einer Tätigkeit nur Einnahmen erzielt, um seine Selbstkosten zu tragen, fehlt es ihm an einer Gewinnerzielungsabsicht. Gleiches gilt, wenn der Gewinn lediglich dazu dient vorhergehende Vermögensverluste auszugleichen oder Rücklagen für Vermögensverluste zu bilden, die zukünftig mit Sicherheit entstehen werden.²⁶

2.1.2.1.4 Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist auszugehen, wenn Leistungen gegen Entgelt am Markt, für Dritte äußerlich erkennbar, angeboten werden. Wird das Tatbestandmerkmal unterteilt in die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr und in die Teilnahme am allgemeinen Verkehr, lässt sich dessen Funktion besser untersuchen. Sobald ein Steuerpflichtiger, unter den Voraussetzungen der Gewinnerzielungsabsicht und der Nachhaltigkeit, am Leistungs- oder Gütertausch teilnimmt, ist das Kriterium der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr bereits erfüllt. Damit sollen Tätigkeiten, die zwar mit Gewinnerzielungsabsicht, aber ohne ein Leistungs- oder Gütertausch erfolgen, von dem gewerblichen Bereich abgegrenzt werden, wie z. B. im

²⁴ Vgl. BFH vom 15.11.1984, IV R 139/81, in: BStBl. II 1985, 205.

²⁵ Vgl. BFH vom 12.12.1995, VIII R 59/92, in: BStBl. II 1996, 219.

²⁶ Vgl. BFH vom 22.08.1984, I R 102/81, in: BStBl. II 1985, 61.

Falle der Bettelei. Das zweite Kriterium, also die Teilnahme am allgemeinen Verkehr, gilt als erfüllt, wenn der Steuerpflichtige mit der Tätigkeit nach außen hin präsent wird, indem er sich an die Gesamtheit oder an Gruppen der Allgemeinheit wendet. Der Wille ein Gewerbe zu betreiben, muss also für außenstehende Dritte erkennbar sein.²⁷

Tritt der Steuerpflichtige mit verschiedenen Käufern und Verkäufern in Verbindung, zeugt dies von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.²⁸ Wiederum ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige seine Leistungen oder Güter mehreren Interessenten anbietet bzw. Angebote derselben annimmt, da bereits der Wille, an jeden potenziellen Kunden zu verkaufen, ausreicht.²⁹

Werden die Leistungen des Steuerpflichtigen allein für seine Angehörigen gegen Entgelt erbracht, schließt das noch kein Vorliegen einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr aus.³⁰

Auch die Tätigkeit für nur einen bestimmten Vertragspartner, kann eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellen. Im Fall einer Fremdenführerin, die nur für ein Touristikunternehmen tätig ist, wird nach dem Urteil des BFH vom 09.07.1986 eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr angenommen, da sie bereits durch ihr Auftreten bei Reisegruppen, Reiseveranstaltern und Busunternehmen nach außen hin in Erscheinung tritt. Jedoch muss sie dabei selbständig tätig werden.³¹ Selbst dann, wenn einem Steuerpflichtigen durch Vertrag untersagt wird, weitere Geschäftsbeziehungen zu pflegen, ist eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht ausgeschlossen. Die Tätigkeit sollte insoweit aber nach ihre Art und ihrem Umfang dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entsprechen.³²

Selbst bei Untersagung des Wettbewerbes untereinander, kann eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bestehen. So hat der BFH am 12. Dezember 1964 entschieden, dass Weserlotsen, auch wenn unter ihnen ein Wettbewerbsverbot besteht, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt sind. Schließlich ist es nicht Entscheidend, dass sich die Kunden an den Leistungsanbieter wenden müssen, wichtig ist

²⁷ Vgl. BFH vom 09.07.1986, I R 85/83, in: BStBl. II 1986, 851.

²⁸ Vgl. BMF vom 26.03.2004, IV A 6 - S 2240 - 46/04, in: BStBl. I 2004, 434.

²⁹ Vgl. BFH vom 13.12.1995, XI R 43-45/89, in: BStBl. II 1996, 232.

³⁰ Vgl. BFH vom 13.12.2001, IV R 86/99, in: BStBl. II 2002, 80.

³¹ Vgl. BFH vom 09.07.1986, I R 85/83, in: BStBl. II 1986, 851.

³² Vgl. BFH vom 15.12.1999, I R 16/99, in: BStBl. II 2000, 404.

nur, dass sie jeden potentiellen Kunden angeboten wird. So bietet ein Weserlotse seine Leistung jedem Schiff über die Lotsenbrüderschaft an.³³

Von einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist bei Glücksspielen abzusehen, da es an einem Leistungsaustausch fehlt. Zum einen mangelt es an dem Entgelt und zum anderen wird die eigene Leistung des Spielers vermisst, da es allein auf sein Glück ankommt.³⁴

2.1.2.2 Negative Tatbestandsmerkmale

2.1.2.2.1 Tätigkeit aus Land- und Forstwirtschaft

Von einer gewerblichen Tätigkeit ist abzusehen, wenn es sich dabei um eine land- und forstwirtschaftliche Betätigung handelt. Dies ist gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG der Fall, sobald Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau oder aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen, erzielt werden. Dazu gehören auch die Einkünfte aus der Tierzucht und Tierhaltung, wenn im Wirtschaftsjahr bspw. für die ersten 20 Hektar nicht mehr als 10 Vieheinheiten je Hektar der landwirtschaftlich genutzten Fläche erzeugt oder gehalten werden. Die Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung, wie z. B. die Binnenfischerei, die Imkerei oder die Saatzucht, fallen unter § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Wenn Einkünfte aus Jagd mit dem Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft zusammenhängen, gehören diese gem. § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG ebenfalls dazu. Gleiches gilt nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 EStG für die Einkünfte von Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnlichen Realgemeinden im Sinne des § 3 Abs. 2 des KStG. Auch die Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb, unter bestimmten Voraussetzungen der Nutzungswert der Wohnung des Steuerpflichtigen oder die Produktionsaufgabenrente gehören gem. § 13 Abs. 2 EStG zu den Einkünften aus Land- und Fortwirtschaft.

Nach R 15.5 Abs. 1 S. 1 EStR ist die Land- und Forstwirtschaft eine planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbst gewonnenen Erzeugnisse.

Der Abs. 1 der R 15.5 EStR weist ebenfalls darauf hin, dass für die Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Land- und Forstwirtschaft stets das Gesamtbild der Verhält-

³³ Vgl. BFH vom 13.12.1963, IV 236/61 U, in: BStBl. II 1964, 99.

³⁴ Vgl. *Niemeier/Schnitter/Kober/Nöcker/Stuparu*, Einkommensteuer, 745.

nisse entscheidend ist. Außerdem sind, insofern ein Steuerpflichtiger einer teilweise gewerblichen und teilweise land- und forstwirtschaftlichen Betätigung nachgeht, diese getrennt voneinander zu beurteilen, selbst wenn zwischen den Tätigkeiten sachliche und wirtschaftliche Bezugspunkte existieren. Folglich liegen zwei getrennte Betriebe vor. Sind die Tätigkeiten jedoch so sehr miteinander verbunden und hängen voneinander ab, liegt eine einheitliche Tätigkeit vor. Dabei hat die Qualifikation des Betriebes nach der vorherrschenden Tätigkeit zu erfolgen.

Bei Personengesellschaften, die neben der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit auch gewerblich tätig sind, liegt gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG im vollen Umfang eine gewerbliche Tätigkeit vor. Gleiches gilt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bei Beteiligung einer land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaft an einer gewerbetreibenden Personengesellschaft.

Werden von einem Landwirt die eigens erzeugten Getränke ausgeschenkt, gilt dies gem. R 15.5 Abs. 8 EStR als Marketingmaßnahme, so dass weiterhin eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit vorliegt. Schenkt dieser aber zudem andere Getränke aus oder bietet Speisen an, handelt es sich um eine gewerbliche Tätigkeit. Soweit die Bedingungen in R 15.5 Abs. 11 EStR erfüllt werden, sind solche gewerblichen Tätigkeiten dennoch der Land- oder Forstwirtschaft zuzurechnen. Demnach dürfen die Umsätze aus solchen Tätigkeiten nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes sowie nicht mehr als 51.500,00 € im Wirtschaftsjahr betragen. Diese Grenzen gelten entsprechend, wenn ein Land- und Forstwirt neben eigenen Erzeugnissen auch fremde Erzeugnisse i. S. d. R 15.5 Abs. 6 EStR verkauft oder nebenbei gem. R 15.5 Abs. 7 EStR Dienstleistungen anbietet, die über den Transport und das Einbringen von Pflanzen hinausgehen. Darüber hinaus finden die Bedingungen nach R 15.5 Abs. 9 EStR Anwendung, wenn land- oder forstwirtschaftliche Wirtschaftsgüter einem Dritten gegen Entgelt überlassen werden, mit den Wirtschaftsgütern Dienstleistungen gegenüber Dritten angeboten werden oder wenn nach R 15.5 Abs. 10 EStR Dienstleistungen weder unter der Verwendung eigener Erzeugnisse noch unter der Nutzung eigener Wirtschaftsgüter ausgeübt werden, diese aber in einem funktionalen Zusammenhang mit einer typischen land- oder forstwirtschaftlichen Tätigkeit stehen. Zusammengerechnet dürfen alle genannten Nebentätigkeiten gem. R 15.5 Abs. 11 S. 3 EStR aber nicht mehr als 50% des Gesamtumsatzes betragen.

Die Abgrenzung zwischen den Gewerbetreibenden und den Land- oder Forstwirten

zeigt ihre Bewandnis hinsichtlich steuerlicher Unterschiede. Die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unterliegen im Gegensatz zu den Gewerbebetrieben nicht der Gewerbesteuer, fallen nicht unter § 5 EStG, da sie keine Kaufleute sind und können ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, sofern sie nicht zur Führung von Büchern verpflichtet sind und die übrigen Voraussetzungen des § 13 a EStG erfüllen. Zudem sieht § 13 Abs. 3 EStG einen Freibetrag für Land- und Forstwirte vor.³⁵

2.1.2.2 Selbständige Arbeit

Gleichfalls liegt kein Gewerbebetrieb vor, wenn es sich bei der Tätigkeit um eine freiberufliche oder sonstige selbständige Arbeit i. S. d. § 18 EStG handelt. Genauer zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit wird in Kapitel 2.2 beschrieben. Des Weiteren wird im 3. Kapitel auf die Abgrenzung zwischen gewerblicher und selbständiger Arbeit eingegangen und in Kapitel 4. deren Auswirkungen analysiert.

2.1.2.3 Reine Vermögensverwaltung

Solange es sich um eine reine Verwaltung des Vermögens handelt, fehlt es ebenfalls an einer gewerblichen Tätigkeit. Grundsätzlich liegt eine Vermögensverwaltung gem. § 14 Abs. 3 AO vor, wenn Vermögen genutzt, also bspw. verzinslich angelegt wird oder wenn unbewegliches Vermögen, wie z. B. Gebäude, vermietet oder verpachtet werden. Nach R 15.7 Abs. 1 S. 2 EStR ist von einer Vermögensverwaltung auszugehen, solange sich die Nutzung des Vermögens im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten bildet und nicht überwiegend durch die Ausnutzung aufbauender Vermögenswerte mit Hilfe von Umschichtung darstellt.

Eine nachhaltige Veräußerung von Grundstücken führt zu einem gewerblichen Grundstückshandel. Von einer privaten Vermögensverwaltung ist abzusehen, sobald die „Drei-Objekt-Grenze“ überschritten wird. Werden demnach mehr als 3 Objekte innerhalb von fünf Jahren veräußert, führt dies grundsätzlich zu gewerblichen Einkünften. In dem Fall gelten auch die ersten drei Veräußerungen als gewerblich. Dabei muss jedoch ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Errichtung oder der Modernisierung und der Veräußerung der Objekte bestehen.³⁶ Gem. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1987 ist dieser gegeben, solange zwischen Fertigstellung und Verkauf des Objektes nicht

³⁵ Vgl. *Niemeier/Schnitter/Kober/Nöcker/Stuparu*, Einkommensteuer, 694 f.

³⁶ Vgl. BMF vom 26.03.2004, IV A 6 - S 2240 - 46/04, in: BStBl. I 2004, 434.

mehr als fünf Jahre liegen.³⁷

Die Abgrenzung gewerblicher Tätigkeit von der Vermögensverwaltung ist bedeutend, da, soweit eine reine private vermögensverwaltende Tätigkeit vorliegt, entweder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Einkünfte aus Kapitalvermögen oder sonstige Einkünfte erzielt werden. So liegen bei einer Vermögensverwaltung stets Überschusseinkünfte, bei einer gewerblichen Tätigkeit aber Gewinneinkünfte vor.

2.1.2.3 Abfärberegelung teilweise gewerblicher Personengesellschaften

Gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gilt eine Personengesellschaft, die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommen wird, als Gewerbebetrieb, sobald sie auch einer gewerblichen Tätigkeit nachgeht oder aber Einkünfte aus der Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft bezieht. In diesen Fällen färben die gewerblichen Einkünfte auf die selbständige oder vermögensverwaltende Tätigkeit ab. Somit werden sämtlichen Einkünfte der Personengesellschaft zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert.

Sofern eine Personengesellschaft die andere Tätigkeit nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht unternimmt, erfolgt keine Abfärbung der Einkünfte, da § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht greift. Hiermit will der Gesetzgeber verhindern, dass nicht steuerbare Tätigkeiten, wie die Liebhaberei zu gewerblichen und demnach in steuerbare Tätigkeiten umqualifiziert werden und ggf. so entstandene Verluste sich einkommensteuermindernd auswirken. Die Abfärbung hat zur Folge, dass nun für sämtliche Einkünfte die Gewerbesteuer anfällt, falls sie nicht gewerbesteuerbefreit sind. Waren die Einkünfte vor der Abfärbung den Überschusseinkünften zuzuordnen, hat die Umqualifizierung zudem den Effekt, dass nunmehr stille Reserven und stille Lasten erfasst werden.³⁸ Bei gewerblichen Einkünften, die im Sonderbereich eines Gesellschafters einer freiberuflichen Personengesellschaft entstehen, kommt es nicht zur Abfärbung auf die Einkünfte im Gesamthandsbereich.³⁹

Dabei stellt sich die Frage, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt, da die Abfärberegelung nicht bei Einzelunternehmen, sondern nur bei Personengesellschaften greift. Der BFH vertritt die Auffassung, die Abfärberegelung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, sei verfassungskonform. Er stützt sich auf das Urteil vom 10. August 1994, wo-

³⁷ Vgl. BFH vom 23.10.1987, III R 275/83, in: BStBl. II 1988, 293.

³⁸ Vgl. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 40 ff.

³⁹ Vgl. BFH vom 28.06.2006, XI R 31/05, in: BStBl. II 2007, 378.

nach die Abfärbung durch die Ausgliederung der gewerblichen Tätigkeit auf eine weitere Personengesellschaft verhindert werden kann.⁴⁰ Zudem sei es legitim, dass Einzelunternehmen und Personengesellschaften steuerlich ungleich behandelt werden. So folgt der BFH der gesellschaftsrechtlichen Ansicht, Personengesellschaften könnten nur eine einheitliche Tätigkeit ausüben, die als kaufmännisch einzustufen sei.⁴¹ Auch das BVerfG hält § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG für gerechtfertigt, da so zum einen die Ermittlung der Einkünfte vereinfacht werde. Durch die Zuordnung der Einkünfte zu einer Einkunftsart, werden die Ermittlungs- und Zuordnungsschwierigkeiten, insbesondere bei einer Vielzahl von Mitunternehmern, infolge der gesonderten und einheitlichen Feststellung, gemindert. Zum anderen kann die Abfärbung, wie bereits erwähnt, durch Ausgliederung der gewerblichen Einkünfte vermieden werden.⁴² Gegen die Begründung der vereinfachten Einkünfteermittlung spricht jedoch, dass diese nicht bei teilweiser freiberuflicher oder teilweiser land- und forstwirtschaftlicher und teilweiser vermögensverwaltender Tätigkeit eintritt, da es in den Fällen nicht zur Umqualifizierung und somit auch nicht zu einer einheitlichen Einkunftsart kommt.⁴³

Lediglich bei nicht überschreiten der originär gewerblichen Tätigkeit von 1,25% der Gesamtumsätze der Personengesellschaft greift die Umqualifizierung nicht.⁴⁴ Bei einer Werbeagentur GbR, die hauptsächlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, nebenbei aber durch die Vermittlungsprovision von Druckaufträgen gewerbliche Einkünfte erwirtschaftet, hat der BFH die Grenze erhöht. Demnach kommt die Umqualifizierung der Einkünfte erst bei dem Überschreiten einer Bagatellgrenze von 3% der Gesamtnettoumsätze oder des Betrages von 24.500,00 € innerhalb eines Veranlagungszeitraumes zur Anwendung.⁴⁵

Das FG Münster hatte am 07. Dezember 2000 entschieden, dass eine geringfügige Beteiligung einer nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft an einer gewerblich tätigen KG i. H. v. 0,51%, deren Einnahmen aus der Beteiligung nur 1,16% der Gesamteinnahmen betragen, nicht zur Umqualifizierung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG führt.⁴⁶

⁴⁰ Vgl. BFH vom 10.08.1994, I R 133/93, in: BStBl. II 1995, 171.

⁴¹ Vgl. BFH vom 29.11.2001, IV 91/99, in: BStBl. II 2002, 221.

⁴² Vgl. BVerfG vom 26.10.2004, 2 BvR 246/98, WM 2004, 2364.

⁴³ Vgl. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 42.

⁴⁴ Vgl. BFH vom 11.08.1999, XI R 12/98, in: BStBl. II 2000, 229.

⁴⁵ Vgl. BFH vom 27.08.2014, VIII R 41/11, in: BStBl. II 2015, 999.

⁴⁶ Vgl. FG Münster vom 07.12.2003, 3 K 4979/95 F, in: EFG 2002, 129.

Jedoch hat das FG Baden-Württemberg am 22. April diesen Jahres bestimmt, dass die von der Rechtsprechung entwickelte Bagatellgrenze für die Abfärbung gewerblicher Einkünfte einer Personengesellschaft nicht für Einkünfte der Gesellschaft aus Beteiligungen an gewerblich tätigen Gesellschaften gilt. Dies begründet das FG damit, dass die Steuerpflichtigen alternativ eine weitere Personengesellschaft gründen könnten, die lediglich dafür gedacht ist, die Beteiligung zu halten. Durch die Gestaltung könnte somit der Abfärberegung entgangen werden.⁴⁷ Seit dem 20. Juli 2016 ist dieses Verfahren jedoch anhängig beim BFH.⁴⁸

2.1.3 Gewerbebetriebe kraft Rechtsform

Als Gewerbebetrieb kraft Rechtsform gilt gem. § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft, einer Genossenschaft oder eines Versicherungs- und Pensionsfondsvereins auf Gegenseitigkeit. So sind i. S. d. § 8 Abs. 2 KStG bei den Körperschaften fiktional alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Die Fiktion gilt auch für ausländische Unternehmen, sofern sie im Inland eine Betriebsstätte unterhalten, in ihrer Rechtsform einer inländischen Kapitalgesellschaft, einer Genossenschaft oder einen Versicherungs- und Pensionsfondsverein auf Gegenseitigkeit gleichen und im Inland rechtsfähig sind.⁴⁹

2.1.4 Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

Die Tätigkeit einer sonstigen juristischen Person des privaten Rechts und des nicht-rechtsfähigen Vereins, sofern ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ausgeführt wird, zählt laut § 2 Abs. 3 GewStG ebenfalls als Gewerbebetrieb. Gem. § 14 S. 1 AO ist eine über die Vermögensverwaltung hinausgehende, selbständige nachhaltige Tätigkeit mit der Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden, ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Über die reine Vermögensverwaltung gehen entsprechend R 2.1 Abs. 5 S. 7 GewStR bspw. der Betrieb einer Kantine, die Herausgabe einer Zeitschrift oder das Verlangen von Eintrittsgeld bei einer Veranstaltung. Grundsätzlich kann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach R 2.1 Abs. 5 S. 3 GewStR ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, ein Gewerbebetrieb oder ein sonstiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sein. Nach R 2.1 Abs. 5 S. 6 GewStR ist für den Gewerbebetrieb kraft wirt-

⁴⁷ Vgl. FG Baden-Württemberg vom 22.04.2016, 13 K 3651/13, in: NWB-Datenbank: DokID: AAAAF-77400, Abfrage vom 16.07.2016.

⁴⁸ Vgl. BFH anhängiges Verfahren seit 20.07.2016, IV R 30/16, in: NWB-Datenbank: DokID: RAAAF-78385, Abfrage vom 08.09.2016.

⁴⁹ Vgl. BFH vom 28.07.1982, I R 196/79, in: BStBl. II 1983, 77.

schaftlichen Geschäftsbetrieb weder die Gewinnerzielungsabsicht noch die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erforderlich.

2.1.5 Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Prägung

Ebenso erzielen Personengesellschaften, die keine gewerbliche Tätigkeit ausüben und bei denen ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind, gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerbliche Einkünfte.

Dieses Gesetz hat ihren Ursprung in dem BFH-Urteil vom 03. August 1972. Die sogenannte Geprägerechtsprechung beruft sich darauf, dass eine GmbH kraft ihrer Rechtsform gem. § 8 Abs. 2 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte erzielt und infolgedessen die KG prägt.⁵⁰ Durch die Änderung in der Steuersystematik, wonach damals die Einheitstheorie die Bilanzbündeltheorie ablöste und die Gesellschafter folglich nicht mehr entscheidend für die Qualifikation der Einkünfte waren, wurde die Geprägerechtsprechung wieder aufgehoben.⁵¹ Der Gesetzgeber aber wollte die alte Rechtsprechung, um Steuerausfälle zu umgehen, zurück und verankerte sie daher in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.⁵² Für § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gilt die Nachrangigkeit, d. h. er ist erst zu prüfen, wenn weder § 15 Abs. 1 noch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG greifen.

2.1.6 Gewerbebetriebe der öffentlichen Hand

Betriebe der öffentlichen Hand sind gem. § 2 Abs. 1 GewStDV juristischen Personen des öffentlichen Rechts, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind. Dazu gehören auch Unternehmen, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.

2.2 Einkünfte aus selbständiger Arbeit

2.2.1 Laufende Einkünfte

2.2.1.1 Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

2.2.1.1.1 Allgemeines

Die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit fallen unter § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dazu gehören die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische,

⁵⁰ Vgl. BFH vom 03.08.1972, IV R 235/67, in: BStBl. II 1972, 799.

⁵¹ Vgl. BFH vom 25.06.1984, GrS 4/82, in: BStBl. II 1984, 751.

⁵² Vgl. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 48.

unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit sowie die in § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG genannten Katalogberufe oder diesen ähnliche Berufe. Die Vorschrift beinhaltet jedoch keine gesetzliche Definition der freiberuflichen Tätigkeit. Zudem ist die Aufzählung der Tätigkeiten nicht abschließend.⁵³

Auch die Tätigkeit einer Personengesellschaft kann freiberuflicher Natur sein. Dafür müssen sämtliche Gesellschafter ausschließlich selbständig tätig sein. Der Zusammenschluss von Freiberuflern erfolgt vorzugsweise in der Form einer GbR oder einer PartG. Jedoch können sie keine Handelsgesellschaften gründen, da es ihnen an der Ausübung eines Gewerbes fehlt.⁵⁴ Die Grundsätze zur Mitunternehmerschaft gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gelten aufgrund von § 18 Abs. 4 S. 2 EStG ebenfalls. Sofern neben der selbständigen Tätigkeit, eine gewerbliche Tätigkeit innerhalb der Personengesellschaft betrieben wird, ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu beachten. Diesbezüglich sei auf Kapitel 2.1.2.3 "Abfärberegelung teilweise gewerblicher Personengesellschaften" verwiesen. Weiterhin ist ggf. die gewerbliche Prägung zu berücksichtigen, die in Kapitel 2.1.5 "Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Prägung" näher erläutert wird.

Wenn Freiberufler eine Kapitalgesellschaft gründen, liegt gem. § 2 Abs. 2 GewStG ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform vor. Somit sind sämtliche Einkünfte als gewerblich zu qualifizieren und unterliegen zudem der Gewerbesteuer.

2.2.1.1.2 Tatbestandsmerkmale

Um eine freiberufliche Tätigkeit handelt es sich, wenn bei der Tätigkeit die positiven Voraussetzungen entsprechend dem des Gewerbebetriebs erfüllt werden. So muss sich auch ein Freiberufler gem. H 15.6 EStH selbständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen. Hinzu kommen die in den folgenden Punkten genannten Tätigkeitsvoraussetzungen, wovon mindestens eine erfüllt sein muss.

2.2.1.1.3 Arten der freiberuflichen Tätigkeit

2.2.1.1.3.1 Wissenschaftliche Tätigkeit

Bei der wissenschaftlichen Tätigkeit muss eine hochstehende, besonders qualifizierte Arbeit ausgeübt werden. Sie soll komplizierte Streit- und Grenzfälle mithilfe einer neutralen Betrachtungsweise lösen. Die Wissenschaftlichkeit hängt hauptsächlich mit den

⁵³ Vgl. *Zenthöfer*, Einkommensteuer, 706.

⁵⁴ Vgl. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 7.

Fachbereichen, die an Hochschulen gelehrt werden, zusammen. Kenntnisse, die durch praktische Erfahrungen angeeignet wurden, begründen allein keine wissenschaftliche Tätigkeit.⁵⁵ Grundsätzlich muss, um eine wissenschaftlichen Tätigkeit ausüben zu können, vorweg ein Hochschulstudium absolviert worden sein. Die reine wissenschaftliche Tätigkeit besteht dabei aus schöpferischer und forschender Tätigkeit, wohingegen bei der angewandten wissenschaftlichen Tätigkeit eine Applikation der wissenschaftlichen Kenntnisse und Methodiken auf konkrete Fälle erfolgt. Besteht die Tätigkeit überwiegend in einer praxisorientierten Beratung, liegt keine wissenschaftliche Tätigkeit vor. So übt bspw. ein praktizierender Rechtsanwalt keine wissenschaftliche Tätigkeit aus, obwohl der Beruf als wissenschaftlich gekennzeichnet ist. Eine beratende Tätigkeit ist erst dann als wissenschaftliche Tätigkeit anzusehen, wenn sich die einzelnen Aufträge mit dem Schwierigkeitsgrad oder der Gestaltungshöhe einer wissenschaftlichen Veröffentlichung oder Prüfungsaufgabe vergleichen lassen.⁵⁶

Am 08. Oktober 2008 hat der BFH entschieden, dass ein Promotionsberater keiner freiberuflichen sondern einer gewerblichen Tätigkeit nachgeht. Seine eigens entwickelten Begabungsanalysen zum Finden eines Dissertationsthemas für seine Klienten, deren Vermittlung zu Doktorvätern, seiner Hilfe bei der Gliederung, Methodik und Literaturrecherche, erfüllen nicht die Voraussetzungen einer wissenschaftlichen Tätigkeit. Die Leistungen erfüllen nicht den Schwierigkeitsgrad oder die Gestaltungshöhe, wie wissenschaftliche Arbeiten und sind lediglich als wissenschaftsbegleitende Vorbereitungsmaßnahmen zu sehen.⁵⁷

Eine planmäßige Erfindertätigkeit, bei welcher nach der Idee weitere Maßnahmen erforderlich sind, um sie in einen verwertungsreifen Zustand zu bringen, begründet eine wissenschaftliche Tätigkeit.⁵⁸ Davon abzugrenzen ist die Zufallserfindung, die unter § 22 Nr. 2 oder 3 EStG fällt, sofern sie nicht zu einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehört.⁵⁹

2.2.1.1.3.2 Künstlerische Tätigkeit

Von einer künstlerischen Tätigkeit kann ausgegangen werden, wenn die Tätigkeiten

⁵⁵ Vgl. BFH vom 24.02.1965, I 349/61 U, in: BStBl. III 1965, 263.

⁵⁶ Vgl. BFH vom 27.02.1992, IV R 27/90, in: BStBl. II 1992, 826.

⁵⁷ Vgl. BFH vom 08.10.2008, VIII R 74/05, in: BStBl II 2009, 238.

⁵⁸ Vgl. BFH vom 18.06.1998, IV R 29/97, in: BStBl. II 1998, 567.

⁵⁹ Vgl. BFH vom 10.09.2003, IX R 26/02, in: BStBl. II 2004, 218.

insgesamt eigenschöpferisch sind, indem sie die individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft wiedergeben und eine über die Beherrschung der Technik hinausgehende Gestaltungshöhe erreichen. Dabei ist die gesamte, im Veranlagungsjahr, ausgeübte Tätigkeit zu betrachten und nicht jedes einzelne Werk für sich.⁶⁰ Entstehen bei der Tätigkeit, aufgrund einer Begabung oder Ausbildung, Gegenstände oder Ideen, ist diese als künstlerisch anzusehen. Für die Unterscheidung zwischen einer künstlerischen und einer gewerblichen Tätigkeit, kommt es auf den Charakter der Tätigkeit an, der Gebrauchszweck oder die Verwendung der Arbeit ist hingegen nicht entscheidend.⁶¹

Maler, Bildhauer, Dichter und Komponisten gehören zu den selbstschaffenden Künstlern, Schauspieler, Sänger oder Pianisten dagegen nicht. Sie üben aber dennoch eine künstlerische Tätigkeit aus, indem sie reproduktiv tätig sind.⁶²

Nur wenn der Steuerpflichtige selbst an allen Tätigkeiten, die für die Schaffung eines Kunstwerkes erforderlich sind, mitwirkt und den entscheidenden Einfluss auf die Gestaltung ausübt, handelt er künstlerisch.⁶³

2.2.1.1.3.3 Schriftstellerische Tätigkeit

Die schriftstellerische Tätigkeit besteht darin, den Ausdruck eigener Gedanken, auch wenn sich diese auf tatsächliche Vorgänge beziehen, für die Öffentlichkeit niederzuschreiben. Wobei der Inhalt weder wissenschaftlich noch künstlerisch sein muss, also Niveau unabhängig ist. Der Verfasser des Textes selbst braucht kein Dichter, Künstler oder sonstiger Gelehrter zu sein.⁶⁴ Selbst das Schreiben von Gebrauchsanleitungen kann eine schriftstellerische Tätigkeit darstellen, sofern sich der Text als eigene gedankliche Leistung erweist.⁶⁵

Die Tätigkeit eines Übersetzers stellt keine schriftstellerische Tätigkeit dar, sofern seine Eigenleistung nur darin besteht eine Auswahl unter einer Mehrzahl von Synonymen zu treffen und den Eigenarten der Sprachen gerecht zu werden. Sie ist im Wesentlichen nur auf der technischen Arbeit der Wiedergabe eines fremdsprachigen Textes gerichtet. Bei der Übersetzung von Werken der Weltliteratur liegt im Gegensatz dazu allerdings eine

⁶⁰ Vgl. BFH vom 11.07.1960, V 96/59 S, in: BStBl. III 1960, 453.

⁶¹ Vgl. BFH vom 14.12.1976, VIII R 76/75, in: BStBl. II 1977, 474.

⁶² Vgl. *Zenthöfer*, Einkommensteuer, 708.

⁶³ Vgl. BFH vom 02.12.1980, VIII, R 32/75, in: BStBl. II 1981, 170.

⁶⁴ Vgl. BFH vom 14.05.1958, IV 278/56 U, in BStBl. III 1958, 316.

⁶⁵ Vgl. BFH vom 25.04.2002, IV R 4/01, in: BStBl. II 2002, 475.

schriftstellerische Tätigkeit vor. Der BFH begründet diese Entscheidung damit, dass in dem Fall die Sprachschöpfung und die formalen und inhaltlichen Gedanken des Übersetzers in den Mittelpunkt rücken.⁶⁶

2.2.1.1.3.4 Unterrichtende Tätigkeit

Eine unterrichtende Tätigkeit übt aus, wer anderen bestimmte Fähigkeiten, Fertigkeiten, Handlungsanweisungen, Einstellungen oder Wissen beibringt. Die Lehrtätigkeit in organisierter und institutionalisierter Form gilt stets als unterrichtende Tätigkeit.⁶⁷ Dabei muss es sich weder um eine wissenschaftliche noch qualifizierte oder gehobene Tätigkeit handeln. So gehört bspw. auch der Tanz-, Schwimm-, Reit-, Kunst-, Fahr- oder Sprachunterricht zur freien Berufstätigkeit.⁶⁸

Werden neben einer solchen Tätigkeit noch andere angeboten, kann je nach Art und Umfang dieser anderen Tätigkeit insgesamt eine gewerbliche Tätigkeit vorliegen. So hat der BFH am 16. November 1978 entschieden, dass der Reitunterricht eines Reiterhofbesitzers, der unter anderem auch Pferde züchtet und hält, insgesamt als gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist. Da er selbst nur selten den Unterricht durchführt und auf die Art und Weise des Unterrichts seiner Angestellten nicht einwirkt, fehlt es zudem an der eigenverantwortlichen Unterrichtstätigkeit.⁶⁹ Eine solche liegt vor, wenn eine charakteristische persönliche Beziehung zwischen Lehrer und Schüler entsteht. Dafür muss der Unterrichtende einen Teil des Unterrichts selbst vollziehen oder aber zumindest des Öfteren in den Unterricht seiner Angestellten eingreifen.⁷⁰ Gemäß dem Urteil des BFH vom 13.01.1994 übt der Betreiber eines Fitness-Studios keine unterrichtende Tätigkeit aus, sofern sich die Kundenbetreuung im Grunde auf die Geräteeinweisung und in Ausnahmefällen auf die Trainingsbetreuung beschränkt. Erst wenn mit jedem Kunden ein individuelles Programm entwickelt wird, das kritisch begleitet und überwacht sowie ggf. geändert und angepasst wird, ist die Tätigkeit als unterrichtend anzusehen.⁷¹

2.2.1.1.3.5 Erzieherische Tätigkeit

Die erzieherische Tätigkeit ist die planmäßige körperliche, geistliche und sittliche For-

⁶⁶ Vgl. BFH vom 30.10.1975, IV R 142/72, in: BStBl. II 1976, 192.

⁶⁷ Vgl. BFH vom 13.01.1994, IV R 79/92, in: BStBl. II 1994, 362.

⁶⁸ Vgl. BFH vom 27.09.1956, IV 601 55, in: BStBl. III 1956, 334.

⁶⁹ Vgl. BFH vom 16.11.1978, IV R 1991/74, in: BStBl. II 1979, 246.

⁷⁰ Vgl. BFH vom 13.12.1973, I R 138/71, in: BStBl. II 1974, 213.

⁷¹ Vgl. BFH vom 13.01.1994, IV R 79/92, in: BStBl. II 1994, 362.

mung junger Menschen, die dadurch zu tüchtigen, selbständigen und verantwortungsbewussten Menschen werden sollen. So richtet sich die Erziehung neben der Wissensvermittlung, auf die Willens- und die Charakterbildung.⁷² Für die Ausübung einer erzieherischen Tätigkeit ist die Ablegung einer Fachprüfung nicht erforderlich; eigene praktische Erfahrungen genügen.⁷³

Die Tätigkeit eines Managementberaters, der sich auf die Verhaltensänderung von Führungskräften spezialisiert, damit diese ihren Aufgaben innerhalb des Unternehmens besser gewachsen sind, ist nicht erzieherisch sondern beratend tätig. Zwar erhalten die Führungskräfte dadurch Selbsterkenntnis, den Willen sowie die Fähigkeit danach zu handeln, dennoch fehlt es an einer allumfassenden Bildung der Persönlichkeit, da die Verhaltensschulung nur die Belange des jeweiligen Unternehmens betrifft.⁷⁴

2.2.1.1.3.6 Katalogberufe

Zu den Katalogberufen gehören gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG 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 und Lotsen. Jedoch benötigt der Steuerpflichtige neben der selbständigen Ausübung eines solchen Berufs eine entsprechende Qualifikation, die ihn berechtigt, die jeweilige Berufsbezeichnung zu führen.⁷⁵

2.2.1.1.3.7 Ähnliche Berufe

Die Katalogberufe werden durch die Worte "und ähnliche Berufe" am Ende der Aufzählung erweitert. Um einen ähnliche Beruf handelt es sich, wenn er in den wesentlichen Punkten mit einem Katalogberuf verglichen werden kann. Das gilt sowohl für die Ausbildung als auch für die ausgeübte berufliche Tätigkeit.⁷⁶ Die für den Katalogberuf erforderlichen Kenntnisse müssen nachgewiesen werden und die so qualifizierte Arbeit der wesentliche Teil der Tätigkeit sein und zudem muss der ähnliche Beruf dadurch

⁷² Vgl. BFH vom 21.11.1974, II R 107/68, in: BStBl. II 1975, 389.

⁷³ Vgl. BFH vom 25.04.1974, VIII R 166/73, in: BStBl. II 1974, 642.

⁷⁴ Vgl. BFH vom 11.06.1997, XI R 2/95, in: BStBl. II 1997, 687.

⁷⁵ Vgl. BFH vom 18.06.1980, I R 113/78, in: BStBl. II 1981, 121.

⁷⁶ Vgl. BFH vom 12.10.1989, IV R 118/87, in: BStBl. II 1990, 64.

vom Katalogberuf geprägt sein.⁷⁷ Fehlt es an dem entsprechenden Studienabschluss, kann der Nachweis über eine vergleichbare Vorbildung z.B. durch ein Selbststudium den Autodidakt ersetzen.⁷⁸ Der Nachweis kann auch durch praktische Arbeiten oder mittels einer Wissensprüfung durch einen Sachverständigen erfolgen.⁷⁹ Allerdings muss das Wissen in der Tiefe und Breite, dem eines Hochschulabsolventen gerecht werden. So reicht bspw. die berufsbegleitende Fortbildung zur Spezialisierung auf dem Gebiet der Betriebswirtschaft bei einem Autodidakt, der als "Diplom-Bankbetriebswirt (Bankakademie)" bezeichnet wird nicht aus, um als eine, dem beratenden Betriebswirt, ähnliche Tätigkeit eingestuft zu werden.⁸⁰

Soweit zur Ausübung eines Katalogberufs eine staatliche Erlaubnispflicht besteht oder die Ausübung ohne Erlaubnis strafbar ist, handelt es sich nur um einen ähnlichen Beruf, wenn für diesen ebenfalls eine solche Erlaubnispflicht besteht oder eine vergleichbare Strafe droht, wenn er ohne Erlaubnis ausgeübt wird.⁸¹

2.2.1.2 Einkünfte der Einnehmer einer staatlichen Lotterie

Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG die Einnehmer einer staatlichen Lotterie, solange die Einnahmen nicht unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb fallen. Dies ist der Fall sobald die Tätigkeit nur eine Nebentätigkeit bildet, wie bspw. bei Schreibwaren- oder Tabakläden.⁸²

2.2.1.3 Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit

Zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gehören gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG beispielhaft die Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für die Vermögensverwaltung oder für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied. Nur solange der Aufsichtsrat allein mit der Überwachung der Geschäftsführung einer Gesellschaft beauftragt ist, übt er eine sonstige selbständige Tätigkeit aus. Sobald er auch Aufgaben der Geschäftsführung übernimmt, handelt es sich um eine gewerbliche Tätigkeit. Damit eine Tätigkeit als sonstige selbständige Tätigkeit anerkannt wird, muss sie den im Gesetz

⁷⁷ Vgl. BFH vom 18.05.2000, IV R 89/99, in: BStBl. II 2000, 625.

⁷⁸ Vgl. BFH vom 14.03.1991, IV R 135/90, in: BStBl. II 1991, 769.

⁷⁹ Vgl. BFH vom 26.06.2002, IV R 56/00, in: BStBl. II 2002, 768.

⁸⁰ Vgl. BFH vom 12.07.2007, XI B 28/07, in: NWB-Datenbank, DokID: MAAAC-52557, Abfrage vom 28.07.2016.

⁸¹ Vgl. BFH vom 13.02.2003, IV, R 49/01, in: BStBl. II 2003, 721.

⁸² Vgl. Zenthöfer, Einkommensteuer, 723.

genannten Tätigkeiten zumindest ähneln.⁸³ Außerdem muss es sich um eine Vermögensverwaltende Tätigkeit handeln.⁸⁴

2.2.1.4 Einkünfte aus der Beteiligung an einer Wagniskapital-Gesellschaft

Unter § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG fallen die Einkünfte, die die Beteiligten von einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht, für die Leistungen zur Förderung des Gesellschaftszwecks erhalten. Nach § 3 Nr. 40 a EStG sind 40% der somit erzielten Einkünfte steuerfrei. Diese beiden Paragraphen wurden eingeführt, um die Wagniskapital-Gesellschaften zu fördern. Die Vergütungen, die im Allgemeinen Carried Interest genannt werden, sollen die erfolgreichen Dienstleistungen des Managements belohnen und zugleich motivieren.⁸⁵

2.2.2 Einmalige Einkünfte

Auch die Gewinne aus der Veräußerung des Vermögens, eines selbständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen, das der selbständigen Arbeit dient, gehören nach § 18 Abs. 3 EStG zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Für die Veräußerungsgewinne gelten die gleichen Vorschriften wie bei Einkünften aus Gewerbebetrieb. Gleiches gilt gem. R 18.3 i. V. m. R 16 EStR für die Gewinne aus der Aufgabe einer freiberuflichen Tätigkeit.

2.3 Gewerbesteuer

2.3.1 Einführung

Bei der Gewerbesteuer handelt es sich gem. § 1 GewStG um eine Gemeindesteuer, die von den Gemeinden erhoben wird und ihnen laut Art. 106 Abs. 6 GG auch zusteht. Nach § 3 Abs. 2 AO gilt sie als Realsteuer. Aus § 2 Abs. 1 GewStG geht hervor, dass die Gewerbesteuer eine Objektsteuer ist, da der Gewerbebetrieb Steuergegenstand der Gewerbesteuer ist. So ist sie im Gegensatz zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer rechtsformunabhängig und von den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen ungebunden. Zudem haben Fremdfinanzierungen, die Ausstattung des Unternehmens mit Wirtschaftsgütern und die Gewinnverwendung keinen Einfluss auf die Ge-

⁸³ Vgl. BFH vom 28.03.2003, IV R 1/03, in: BStBl. II 2004, 112.

⁸⁴ Vgl. BFH vom 28.04.2005, IV R 41/03, in: BStBl. II 2005, 611.

⁸⁵ Vgl. *Grefe*, Unternehmenssteuern, 105.

werbsteuer.⁸⁶

2.3.2 Persönliche Steuerpflicht

Der persönlichen Steuerpflicht unterliegt laut § 5 Abs. 1 GewStG der Unternehmer, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird. Bei einer gewerblich tätigen Personengesellschaft ist die Gesellschaft an sich gem. § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG der Steuerschuldner.

2.3.3 Sachliche Steuerpflicht

2.3.3.1 Stehender Gewerbebetrieb

Jeder Gewerbebetrieb, sofern er kein Reisegewerbebetrieb ist, gilt gem. § 1 GewStDV als stehender Gewerbebetrieb. Nach § 2 Abs.1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbsteuer. Dies ist der Fall sofern für ihn im Inland eine Betriebsstätte geführt wird. Durch den Verweis in § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG, dass unter einen Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen i. S. d. Einkommensteuergesetzes zu verstehen ist und H 2.1 Abs. 1 GewStH, müssen hier ebenfalls die Merkmale des §15 Abs. 2 EStG erfüllt sein.

2.3.3.2 Reisegewerbebetrieb

Unter einem Reisebetrieb wird nach § 35a Abs. 2 S. 1 GewStG ein Gewerbebetrieb verstanden, für dessen Ausführung der Inhaber, nach den Vorschriften der Gewerbeordnung, eine Reisegewerbekarte benötigt. Soweit ein Reisebetrieb im Inland betrieben wird, unterliegt er gem. § 32a Abs. 1 GewStG ebenfalls der Gewerbsteuer. Aufgrund dessen, dass es einem Reisegewerbebetrieb an einer Betriebsstätte fehlt, bestimmt der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit laut § 35 GewStDV die erhebungsberechtigte Gemeinde. Dabei kommt die Gemeinde, von der aus hauptsächlich das Gewerbe betrieben wird, in Betracht. In erster Linie ist das die Gemeinde, in der der Gewerbetreibende seinen Wohnsitz inne hat.

2.3.3.3 Mehrheit von Gewerbebetrieben

Hat ein Gewerbetreibender mehrere Betriebe der gleichen Art, ist nach R 2.4 Abs. 2 GewStR zu prüfen, ob sie eine wirtschaftliche Einheit bilden. Dies ist insbesondere der Fall, wenn sie sich in einer Gemeinde befinden. Anderenfalls kommt es darauf an, ob sich die wirtschaftlichen Beziehungen über die Grenzen der politischen Gemeinden hinaus erstrecken. Unterhält ein Gewerbetreibender mehrere Betriebe verschiedener Art, ist

⁸⁶ Kraft/Kraft, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, 191f.

nach R 2.4 Abs. 1 GewStR jeder einzelne Betrieb Steuergegenstand und somit für sich zu besteuern. Dies gilt auch, wenn die Betriebe innerhalb der gleichen Gemeinde geführt werden. Sofern sich die verschiedenen gewerblichen Tätigkeiten, innerhalb derselben Gemeinde, aber nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Gewerbebetriebes einstufen lassen, wie bspw. ein Café und eine Bäckerei, liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor. Die gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft ist gem. R 2.4 Abs. 3 GewStR selbst bei verschiedenartigen Tätigkeiten als einheitlicher Gewerbebetrieb zu sehen. Gleiches gilt laut R 2.4 Abs. 4 GewStR für Kapitalgesellschaften und den sonstigen Gewerbebetrieben kraft Rechtsform sowie den Gewerbebetrieben kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

2.3.4 Formen von Gewerbebetrieben

Gewerbebetriebe kommen in unterschiedlichen Formen vor. Dazu gehören der Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Tätigkeit (Kapitel 2.1.2), kraft Rechtsform (Kapitel 2.1.3, kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Kapitel 2.1.4), kraft gewerblicher Prägung (Kapitel 2.1.5) sowie der öffentlichen Hand (Kapitel 2.1.6).

2.3.5 Berechnung der Gewerbesteuer

2.3.5.1 Schritt 1: Ermittlung Gewerbeertrag

Entsprechend § 6 GewStG bildet der Gewerbeertrag die Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer. Der Gewerbeertrag lässt sich gem. § 7 GewStG aus den nach den Vorschriften des EStG bzw. KStG zu ermittelnden Gewinn aus Gewerbebetrieb vermehrt um etwaige Hinzurechnungsbeträge i. S. d. § 8 GewStG und vermindert um Kürzungen nach § 9 GewStG errechnen. Ggf. ergibt sich dabei erst der vorläufige Gewerbeertrag, von dem noch der Verlustvortrag abzuziehen ist.

$$\begin{array}{r}
 \text{Gewinn aus Gewerbebetrieb} \\
 + \text{Hinzurechnungen} \\
 - \text{Kürzungen} \\
 \hline
 = \text{vorläufiger Gewerbeertrag} \\
 - \text{Verlustabzug} \\
 \hline
 = \text{Gewerbeertrag}
 \end{array}$$

2.3.5.2 Schritt 2: Ermittlung Steuermessbetrag

Bei natürlichen Personen sowie bei Personengesellschaften ist der auf volle 100 € nach unten abgerundete Gewerbebetrag gem. § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG um einen Freibetrag i. H. v. 24.500,00 € zu kürzen. Gewerbebetrieben kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb steht laut § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 ein Freibetrag i. H. v. 500,00 € zu. Je-

doch ist der Betrag höchstens um den abgerundeten Gewerbeertrag zu kürzen. Danach ist der ggf. gekürzte Gewerbeertrag nach § 11 Abs. 2 GewStG mit der Steuermesszahl von 3,5 % zu multiplizieren. Daraus ergibt sich der Steuermessbetrag.

$$\begin{aligned}
 & \text{Gewerbeertrag} \\
 & \quad - \text{Freibetrag} \\
 & \hline
 = & \text{gekürzter Gewerbeertrag} \\
 & \quad * \text{Steuermesszahl} \\
 & \hline
 = & \text{Steuermessbetrag}
 \end{aligned}$$

2.3.5.3 Schritt 3: Ermittlung Gewerbsteuer

Folglich wird entsprechend § 16 Abs. 1 GewStG der Steuermessbetrag mit dem von der heheberechtigten Gemeinde festgelegten Hebesatz multipliziert, um die Höhe der Gewerbsteuer zu berechnen. Solange die Gemeinde nicht etwas anderes bestimmt, beträgt der Hebesatz nach § 16 Abs. 4 S. 2 GewStG 200%.

$$\begin{aligned}
 & \text{Steuermessbetrag} \\
 & \quad * \text{Hebesatz} \\
 & \hline
 = & \text{Gewerbsteuer}
 \end{aligned}$$

3 Steuerliche Abgrenzung selbständiger von gewerblicher Tätigkeit

3.1 Allgemeines

Die steuerliche Abgrenzung selbständiger, vorwiegend freiberuflicher Tätigkeit von gewerblicher Tätigkeit gestaltet sich oftmals kompliziert, weil sich für die selbständige Tätigkeit keine allgemein gültige Legaldefinition im EStG finden lässt. So können die Tätigkeiten nicht mit einer begrifflichen Umschreibung der selbständigen Tätigkeit abgeglichen werden. Zudem grenzt die Definition des Gewerbebetriebs gem. § 15 Abs. 2 S. 1 EStG, die selbständige Tätigkeit nur insofern ab, als dass es sich nur um einen Gewerbebetrieb handelt, falls die Betätigung weder als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.⁸⁷ So ist eine Orientierung nur mittels der in § 18 EStG genannten Aufzählungen möglich. Siehe hierzu Kapitel 2.2 "Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit". Wobei die Frage der Zugehörigkeit der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen bei den Katalogberufen ähnlichen Tätigkeiten für die größten Abgrenzungsprobleme sorgen. Aber auch bei der Kategorie der intellektuellen Tätigkeiten, wie die wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende und erzieherische Tätigkeit, kommt es immer wieder zu Grenzfällen.

Für eine gewisse Abgrenzungserleichterung sorgen die Zuordnungsentscheidungen, die bereits von der Rechtsprechung für bestimmte Einzelfälle getroffen worden und die über diesen hinaus Bestand haben.⁸⁸ Zu beachten ist aber, dass bereits kleine Differenzen gegenüber dem Urteilsfall zu anderen steuerlichen Auswirkungen führen können. Außerdem liefern die Verwaltungsvorschriften, insbesondere der H 15.6 EStH, eine Orientierungshilfe für die Abgrenzungsproblematik, wie z. B. dass unter der unterrichtenden Tätigkeit, die Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten und Handlungsweisen verstanden wird und nennt zugleich Bsp. für Tätigkeiten, die durch den BFH als selbständige Arbeit eingestuft wurden sowie Tätigkeiten, die gem. BFH-Urteilen zu gewerblichen Einkünften führen. Eine allgemeingültige Definition lässt sich jedoch auch aus diesen Urteilen nicht entnehmen.

Hinzu kommen die Abgrenzungsprobleme, die die ständig neu entstehenden Berufsfelder mit sich bringen. Die moderne Dienstleistungsgesellschaft führt dazu, dass sich die Grenzen zwischen den gewerblichen und selbständigen Tätigkeiten immer stärker von

⁸⁷ Vgl. Hey/Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 8, Rz. 495.

⁸⁸ Vgl. Jahn, DB 2007, 2613 (2613).

klaren Linien lösen. So kommt es bei Freiberuflern durch die Erweiterung ihres Dienstleistungsangebots zu Tätigkeiten, die für sich genommen gewerblicher Natur sind bzw. bei Gewerbetreibenden zu Tätigkeiten, die als freiberuflich zu klassifizieren sind.⁸⁹

Neben der Aufzählung in §18 EStG und den bereits erwähnten Orientierungshilfen bilden die folgenden Punkte Abgrenzungsmerkmale, die bei der Einordnung der Grenzfälle helfen sollen.

3.2 Definitionen der Freien Berufe außerhalb der Steuergesetze

Im Gegensatz zu den Steuergesetzen lassen sich in den folgenden Gesetzen zumindest Definitionen zu den Freien Berufen finden, die bei der Einordnung im Rahmen der Besteuerung helfen können.

Gemäß § 1 Abs. 2 S. 1 PartGG ist die freiberufliche Tätigkeit eine, auf der Grundlage besonderer beruflicher Qualifikation oder schöpferischer Begabung, persönliche, eigenverantwortliche und fachlich unabhängige Erbringung von Dienstleistungen höherer Art im Interesse der Auftraggeber und der Allgemeinheit. Darüber hinaus enthält das PartGG eine Aufzählung der Freien Berufe, welche der Katalogberufe größtenteils ähnelt. So gehören nach § 1 Abs. 2 S. 2 PartGG die Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Heilpraktiker, Krankengymnasten, Hebammen, Heilmasseure, Diplom-Psychologen, Mitglieder der Rechtsanwaltskammern, Patentanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer (vereidigte Buchrevisoren), Steuerbevollmächtigten, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Lotsen, hauptberuflichen Sachverständigen, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer und ähnlicher Berufe sowie der Wissenschaftler, Künstler, Schriftsteller, Lehrer und Erzieher dazu. Wobei diese Vorschrift gegenüber § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG einen ausgedehnteren Charakter hat, da im Katalog des PartGG weitere Berufe genannt werden, wie bspw. der Beruf der Hebammen. So will der Gesetzgeber möglichst vielen Freien Berufen die Bildung einer Partnerschaftsgesellschaft gewähren, wohingegen das Augenmerk bei § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG in der Abgrenzung zu den gewerblichen Tätigkeiten liegt.⁹⁰

Im Urteil vom 11.10.2011 definiert der Europäische Gerichtshof die Freien Berufe als Tätigkeiten, die einen ausgesprochen intellektuellen Charakter haben, eine hohe Quali-

⁸⁹ Vgl. *Jahn*, DB 2007, 2613 (2613).

⁹⁰ Vgl. *Lindenau/Spiller*, Beratung der Freien Berufe, 25.

fikation verlangen und gewöhnlich einer genauen und strengen berufsständischen Regelung unterliegen. Dabei hat das persönliche Element besondere Bedeutung bei der Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit und die Ausübung setzt eine große Selbstständigkeit bei der Vornahme der beruflichen Handlungen voraus.⁹¹

3.3 Berufstypische Tätigkeit

Allein die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger einen der Katalogberufe oder sonstigen freiberuflichen Berufsbezeichnungen besitzt, qualifiziert ihn noch nicht zur Ausübung einer selbständigen Tätigkeit. Die ausgeübte Tätigkeit muss zugleich typisch für die jeweilige Berufsbezeichnung sein.⁹² Verkauft ein Tierarzt bspw. Medikamente, Futter, Leinen, Körbchen und Spielzeug für Tiere geht er einer berufsuntypischen Tätigkeit nach. Er handelt in dem Fall mit Waren und erzielt daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Typisch für seinen Beruf ist die Untersuchung von Tieren, die Aufstellung einer Diagnose und die Durchführung einer geeigneten Behandlung der Tiere.

Ein Rechtsanwalt ist nach § 3 Abs. 1 BRAO ein unabhängiger Berater und Vertreter in allen rechtlichen Angelegenheiten. Geht er dem nach, handelt er berufstypisch. Tritt er als Verwalter im Gesamtvollsteckungsverfahren auf, widerspricht das dem Berufsbild eines Rechtsanwaltes, da es sich lediglich um eine verwaltende Angelegenheit handelt. Insofern handelt es sich diesbezüglich um eine sonstige selbständige Tätigkeit.⁹³

Die Treuhandtätigkeit ist für einen Steuerberater nach § 57 Abs. 2 Nr. 3 StBerG zwar zulässig aber dennoch berufsuntypisch, was dazu führt, dass die Einkünfte daraus nicht unter die Katalogberufe nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S.2 EStG fallen. Da die treuhänderische Tätigkeit keine Ausbildung oder Zulassung voraussetzt, kann sie schon allein deshalb nicht mit dem Beruf des Steuerberaters verglichen werden und ist somit auch keine dem Katalogberuf ähnliche Tätigkeit. Der Steuerberater erzielt insofern sonstige selbständige Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, solange er ausschließlich vermögensverwaltend handelt. Ggf. ist er sogar gewerblich tätig, falls er im Rahmen der Treuhandtätigkeit als Baubetreuer auftritt, indem er sämtlichen Aufgaben, die mit der Anschaffung und Errichtung des Gebäudes anfallen, übernimmt.⁹⁴

⁹¹ Vgl. EuGH vom 11.10.2001, Rs. C-267/99, *Adam*, Slg. 2001, I - 7467, Rn. 42, in: DB 2001, 2280.

⁹² Vgl. *Niemeier/Schnitter/Kober/Nöcker/Stuparu*, Einkommensteuer, 949.

⁹³ Vgl. BFH vom 12.12.2001, XI R 56/00, in: BStBl. II 2002, 202.

⁹⁴ Vgl. BFH vom 11.05.1989, IV R 43/88, in: BStBl. II 1989, 797.

3.4 Einsatz von Kapital gegenüber geistiger und persönlicher Arbeit

Der Einsatz von Kapital ist bei einer selbständigen Tätigkeit im Gegensatz zur geistigen Arbeit und der eigenen Arbeitskraft nachrangig. Wobei der Kapitaleinsatz bei der Ausübung eines gewerblichen Betriebes grundsätzlich im Vordergrund steht.⁹⁵ So besteht der Betriebsinhalt einer selbständigen Tätigkeit in der Ausübung einer auf Ausbildung und Können beruhenden Tätigkeit. Selbst ein nicht unwesentliches Betriebsvermögen ändert nichts daran.⁹⁶ Weiterhin muss die persönliche Arbeitsleistung des Selbständigen, und nicht nur die Erbringung einer Betriebsleistung, wie es bei Gewerbebetrieben der Fall ist, vorliegen.

Zu bedenken ist allerdings, dass es zum einen auch bei einer selbständigen Tätigkeit zu einem enorm hohen Einsatz von Kapital kommen kann, wie bspw. durch Praxis- und Laboreinrichtungen eines Arztes und zum anderen die geistige Arbeit bei einem Gewerbebetrieb überwiegen kann, wie z. B. bei einem Makler. Dementsprechend reicht die Abgrenzung anhand dieses Merkmals allein nicht aus, sondern bietet nur einen Anhaltspunkt.⁹⁷

3.5 Mithilfe anderer Personen

3.5.1 Allgemein

Wie bereits im vorangegangenen Punkt erwähnt, ist die eigene Arbeitskraft eine bedeutende Voraussetzung für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit. Gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 1. HS EStG ist ein Freiberufler auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe anderer fachlich vorgebildeter Personen bedient. Dabei muss die Ausbildung der fachlich vorgebildeten Arbeitskraft nicht der des Freiberuflers entsprechen. Eine gegenüber dem Freiberufler geringer qualifizierte Berufsausbildung reicht aus. Letztlich ist darunter eine Tätigkeit zu verstehen, die die Tätigkeit des Freiberuflers zumindest in Teilbereichen ersetzt und nicht ausschließlich untergeordnete Bewandnis hat.⁹⁸ Zu den fachlich vorgebildeten Arbeitskräften zählen nicht nur Angestellte sondern auch Subunternehmer.⁹⁹ Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 2. HS EStG muss der Freiberufler aber weiterhin aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig

⁹⁵ Vgl. BFH vom 31.05.2001, IV R 49/00, in: BStBl. II 2001, 828.

⁹⁶ Vgl. BFH vom 10.10.1963, IV 198/62 S, in: BStBl. III 1964, 120.

⁹⁷ Vgl. *Schmidt/Wacker*, in: Weber-Grellet (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, §18, Rz. 6.

⁹⁸ Vgl. BFH vom 21.03.1995, XI R 85/93, in: BStBl. II 1995, 732.

⁹⁹ Vgl. BFH vom 20.12.2000, XI R 8/00, in: BStBl. II 2002, 478.

sein. Werden diese im Folgenden näher erläuterten Kriterien nicht erfüllt, führt die Mit-
hilfe durch Arbeitskräfte zur gewerblichen Tätigkeit.

Gleiches gilt für die sonstige selbständige Arbeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG durch die
Aufgabe der sogenannten Vervielfältigungstheorie.¹⁰⁰

3.5.2 Eigene Fachkenntnisse

Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S.3 EStG zeichnen unter anderem die eigenen Fachkenntnisse
einen Angehörigen des freien Berufes aus. D. h., dass der Steuerpflichtige, um als Frei-
berufler eingestuft zu werden, alle Voraussetzungen erfüllen muss, die für den jeweili-
gen Beruf vorgeschrieben sind. So muss er ggf. auch eine Ausbildung oder Prüfung ab-
gelegt haben, die ihn als Berufsträger qualifiziert. Zugleich muss er jegliche Tätigkeiten,
die er nach außen hin anbietet, eigenständig erledigen können.¹⁰¹ Bei dem Leiter einer
Sprachschule reicht es somit nicht aus, wenn er sich, wenn auch nur für einen geringen
Anteil der Sprachen, der Hilfe von Dolmetschern bedienen muss, da er sie nicht selbst
beherrscht.¹⁰²

3.5.3 Leitung

Um leitend Tätig zu sein, muss ein Freiberufler die Arbeitsabläufe und deren Verteilung
organisieren, seine Mitarbeiter anweisen und kontrollieren und sich um wichtige Ange-
legenheiten selbst kümmern sowie eigenhändig Entscheidungen treffen.¹⁰³ Für den
Schulleiter heißt das, er muss zumindest in den Unterricht der anderen Lehrkräfte ein-
greifen, indem er bei der Gestaltung des Unterrichts mitwirkt.¹⁰⁴

Wird der Freiberufler aufgrund von Urlaub, Krankheit oder sonstiger Verhinderung vo-
rübergehend vertreten, ist er gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG weiterhin leitend tätig.
Zu beachten ist aber, dass die Vertretung eine vergleichbare berufliche Qualifikation
haben muss, um einer gewerblichen Tätigkeit zu entgehen. So kann bspw. ein Zahnarzt
nicht von einem Allgemeinarzt vertreten werden, sondern lediglich von einem anderen
Zahnarzt.¹⁰⁵

¹⁰⁰ Vgl. BFH vom 15.12.2010, VIII R 50/09, in: BStBl. II 2011, 506.

¹⁰¹ Vgl. *Zenthöfer*, Einkommensteuer, 710.

¹⁰² Vgl. BFH vom 05.12.1968, IV R 125/66, in: BStBl. II 1969, 165.

¹⁰³ Vgl. BFH vom 05.06.1997, IV R 43/96, in: BStBl. II 1997, 681.

¹⁰⁴ Vgl. BFH vom 23.01.1986, IV R 24/84, in: BStBl. II 1986, 398.

¹⁰⁵ Vgl. *Nickening*, Praxisleitfaden Steuerrecht für Existenzgründer, 107.

3.5.4 Eigenverantwortung

Unter der eigenverantwortlichen Tätigkeit ist mehr als die strafrechtliche Verantwortung gegenüber dem Kunden zu verstehen. Der Freiberufler ist eigenverantwortlich tätig, solange er selbst ausreichend praktische Arbeiten verrichtet. Je nachdem welche selbständige Tätigkeit ausgeführt wird, stellt die Rechtsprechung unterschiedliche Anforderungen.¹⁰⁶ So muss ein Krankenpfleger persönlich bei jedem Patienten die entsprechende Pflege leisten. Überlässt er diese Tätigkeiten seinen Arbeitskräften, gilt er als Gewerbetreibender. Ein Laborarzt hingegen muss den überwiegenden Teil der technischen Untersuchungsvorgänge durchführen und bei jedem Auftrag die geistige Erfassung und die Auswertung des Befundes durchführen.¹⁰⁷ Ein Schulleiter, um den Fall wieder aufzunehmen, wird nur hinsichtlich der von ihm betreuten Schüler eigenverantwortlich tätig. So reicht es nicht, die anderen Schüler lediglich in das Schulsystem einzuweisen, da dies nur der Anfang einer unterrichtenden Tätigkeit sei und es dem eigentlichen Unterricht somit am prägenden Einfluss des Schulleiters fehlt. Erst die unmittelbare, persönliche und individuelle Leistung und der direkte Kontakt mit dem Kunden, Patienten, Schüler oder Klienten, gebe einem Freiberufler das Gepräge.¹⁰⁸

Weiterhin erkennt die Rechtsprechung eine Tätigkeit selbst dann als eigenverantwortlich an, wenn der Freiberufler infolge seiner Kenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle, seine Mitarbeiter in der Art und Weise beeinflusst, dass die Ausführung jedes einzelnen Auftrags dem Freiberufler zuzuschreiben ist. Die Tätigkeiten der Arbeitskräfte bedürfen demnach dem „persönlichen Stempel“ des Freiberuflers.¹⁰⁹

3.6 Gemischte Tätigkeit

3.6.1 Allgemeines

Übt eine natürliche Person neben einer freiberuflichen Tätigkeit auch eine gewerbliche Tätigkeit aus, ist nach H 15.6 EStH zu prüfen, ob die Tätigkeiten getrennt oder einheitlich zu behandeln sind.

Im Fall einer Personengesellschaft kann es nicht zu einer gemischten Tätigkeit kommen, da durch die Abfärberegung die gesamten Tätigkeiten zu gewerblichen umqualifiziert werden (siehe Kapitel 2.1.2.3).

¹⁰⁶ Vgl. BFH vom 05.06.1997, IV R 43/96, in: BStBl. II 1997, 681.

¹⁰⁷ Vgl. BFH vom 21.03.1995, XI R 85/93, in: BStBl. II 1995, 732.

¹⁰⁸ Vgl. BFH vom 05.12.1968, IV R 125/66, in: BStBl. II 1969, 165.

¹⁰⁹ Vgl. BFH vom 23.01.1986, IV R 24/84, in: BStBl. II 1986, 398.

3.6.2 Getrennte Behandlung

Besteht zwischen den Tätigkeiten weder ein sachlicher noch ein wirtschaftlicher Zusammenhang, erzielt eine natürliche Person einerseits aufgrund der freiberuflichen Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und andererseits hinsichtlich der gewerblichen Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Selbst dann, wenn eine gemischte Tätigkeit vorliegt, es also sachliche und wirtschaftliche Bezugspunkte zwischen den Tätigkeiten gibt, können sie getrennt erfasst werden. Wird z. B. ein Schauspieler für Werbezwecke tätig, bestehen zwar dadurch, dass es sich um die gleiche Branche handelt, sachliche und wirtschaftliche Berührungspunkte, dennoch erfordert die eine Tätigkeit weder das Vorliegen der anderen Tätigkeit noch umgekehrt. Daher können sie problemlos getrennt erfasst werden. Fraglich ist allerdings, ob die Werbetätigkeit als gewerblich oder freiberuflich zu deuten ist. Freiberuflich ist sie nur, sofern sie als künstlerisch anzusehen ist, was eine eigenschöpferische Leistung bedingt. Wird von dem Schauspieler nicht mehr verlangt, als einen vorgeschriebenen Text nachzusprechen, ist die Tätigkeit gewerblich.¹¹⁰

Die Rechtsprechung hat von ihrer früheren Ansicht, der Unzulässigkeit der getrennten Behandlung gemischter Tätigkeiten bereits mit dem Urteil vom 23.10.1956 Abstand genommen, mit der Begründung, dass die gesonderte Behandlung zu gerechteren steuerlichen Ergebnissen führe.¹¹¹ Fraglich ist jedoch, ob eine unterschiedliche Behandlung zwischen den als gewerblichen und als freiberuflich einzustufenden Tätigkeiten überhaupt gerecht sein kann.

Sofern also eine Trennung der Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung möglich ist, hat diese stattzufinden. Im Fall ärztlicher Einkünfte aus dem Betrieb einer Privatklinik hat der BFH entschieden, dass die stationären Leistungen des Arztes getrennt von den Leistungen der Klinik zu behandeln sind, vorausgesetzt dass eine getrennte Abrechnung erfolgt. So erzielt der Arzt aus den von ihm selbst erbrachten stationären Leistungen freiberufliche Einkünfte und aus dem Betrieb der Klinik gewerbliche Einkünfte.¹¹²

Folglich ist es ratsam, wenn es sich um gemischte Tätigkeiten handelt, die zu einer einheitlichen gewerblichen Tätigkeit führen können, zwei getrennte Gewinnermittlungen durchzuführen, unterschiedliche Konten zu führen und den Tätigkeiten soweit möglich

¹¹⁰ Vgl. BFH vom 11.07.1991, IV R 102/90, in: BStBl. II 1992, 413.

¹¹¹ Vgl. BFH vom 23.10.1956, I 116/55 U, in: BStBl. III 1957, 17.

¹¹² Vgl. BFH vom 02.10.2003, IV R 48/01, in: BStBl. II 2004, 363.

an unterschiedlichen Orten nachzugehen. So kann die freiberufliche Tätigkeit und deren zumeist günstigere steuerlichen Auswirkungen eher gesichert werden.

Erfolgte keine getrennte Ermittlung der Einkünfte, während sie nach der Verkehrsauffassung getrennt zu behandeln sind, werden die einzelnen Einkünfte notfalls durch Schätzung ermittelt.¹¹³

3.6.3 Einheitliche Behandlung

Zu einer einheitlichen Behandlung der Tätigkeiten kommt es nur, wenn sich diese gegenseitig unlösbar bedingen und eine Trennung nach der Verkehrsauffassung unmöglich ist.¹¹⁴ Je nachdem ob die gewerbliche oder die selbständige Betätigung dem Ganzen das Gepräge gibt, kommt es insgesamt zu einer gewerblichen bzw. freiberuflichen Tätigkeit.¹¹⁵ Von einer einheitlich zu behandelnden Tätigkeit kann bspw. dann ausgegangen werden, wenn ein einheitlicher Erfolg geschuldet wird. So hat der BFH entschieden, dass ein Ingenieur, der schlüsselfertige Gebäude errichten lässt, insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt. Zu den typischen Tätigkeiten eines Ingenieurs gehören Aufgaben wie die Planung, Überwachung und Leitung von Baumaßnahmen. Die Herstellung fertiger Gebäude, wofür er ein pauschales Entgelt, statt des üblichen Honorars erhält, widerspricht allerdings dem typischen Berufsbild eines Ingenieurs und entspricht dem eines Bauunternehmers. Folglich sind die eigentliche freiberufliche Ingenieur Tätigkeit und die gewerbliche Bauunternehmertätigkeit einheitlich zu behandeln, da sie sich durch die Schuldung des einheitlichen Erfolges gegenseitig unlösbar bedingen. Insgesamt geht der Ingenieur einer gewerblichen Tätigkeit nach, da diese dem ganzen das Gepräge gebe.¹¹⁶

Eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit kann hingegen verhindert werden, indem der gewerbliche Teil auf eine GmbH ausgegliedert wird. So bliebe bspw. der Ingenieur im Rahmen seiner Ingenieur Tätigkeit freiberuflich und könnte dennoch über seine Gesellschafterstellung an der GmbH fertige Gebäude herstellen lassen, soweit die Bauunternehmer GmbH den Ingenieur gegen Entgelt beauftragt. Zu beachten ist aber, dass es dabei nicht zu einer Betriebsaufspaltung oder einer verdeckten Gewinnausschüttung kommt.¹¹⁷

¹¹³ Vgl. BFH vom 18.01.1962, IV 270/60 U, in: BStBl. III 1962, 131.

¹¹⁴ Vgl. BFH vom 11.07.1991, IV R 102/90, in: BStBl. II 1992, 413.

¹¹⁵ Vgl. BFH vom 02.10.2003, IV R 48/01, in: BStBl. II 2004, 363.

¹¹⁶ Vgl. BFH vom 18.10.2006, XI R 10/06, in: BStBl. II 2008, 54.

¹¹⁷ Vgl. *Schmidt/Wacker*, in: Weber-Grellet (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, §15, Rz. 99.

3.7 Heil- und Heilhilfsberufe

Der Frage der Einordnung zu freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften bezüglich der Heil- und Heilhilfsberufe hat sich das BMF im Einvernehmen der obersten Finanzbehörden der Länder im Schreiben vom 22. Oktober 2004 angenommen. Zu den Heil- und Heilhilfsberufen gehören demnach Tätigkeiten, die mit der Feststellung, der Heilung oder der Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden sowie der vorbeugenden Gesundheitspflege beim Menschen dienen.¹¹⁸ Damit werden die folgenden Katalogberufe der Ärzte Zahnärzte, Heilpraktiker, Dentisten und Krankenpfleger angesprochen. Die Tätigkeit eines Tierarztes ist jedoch davon abzugrenzen, weil sie nicht der Heilung von Menschen dient.

Handelt es sich nun bei dem zu beurteilenden Beruf nicht um einen der eben genannten Katalogberufe, muss er zumindest in den wesentlichen Merkmalen des typischen Berufsbildes mit einem solchen vergleichbar sein. D. h., die zu untersuchende Tätigkeit muss nach den für sie charakterisierenden Merkmalen, der Ausbildung und deren gesetzlichen Bedingungen einem der Katalogberufe ähnlich sein. Die Tätigkeit ist bspw. einem Krankengymnast oder Heilpraktiker ähnlich, wenn sie der Ausübung der Heilkunde nutzt. Für die Vergleichbarkeit der Ausbildung kommt es in dem Fall auf eine mehrjährige theoretische und praktische Ausbildung an, die an ein bundeseinheitliches Berufsgesetz knüpft. Weiterhin ist für die Ausübung des Berufes ebenfalls eine staatliche Anerkennung, Erlaubnis sowie Überwachung erforderlich. Abweichend davon ist eine Tätigkeit mit der eines Krankengymnasten vergleichbar, wenn sie eine Zulassung nach § 124 SGB V durch die zuständige Stellen der gesetzlichen Krankenkasse innehat. Fehlt eine solchen Zulassung, kann durch eine gutachterliche Prüfung nachgewiesen werden, ob die Tätigkeit den Erfordernissen einer solchen gerecht wird. Abschließend nennt das BMF Berufe, die aufgrund der Vergleichbarkeitsprüfung zu den freiberuflichen Tätigkeiten gehören, und zwar sind das Altenpfleger (soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt), Diätassistenten, Ergotherapeuten, medizinische Fußpfleger, Hebammen bzw. Entbindungspfleger, Krankenpfleger bzw. -schwestern (soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt), Logopäden, staatlich geprüfte Masseure, Heilmasseure (soweit diese nicht lediglich oder überwiegend kosmetische oder Schönheitsmassagen durchführen), medizinische Bademeister (soweit diese auch zur Feststellung des Krankheitsbefunds tätig werden oder persönliche Heilbehandlungen am Körper des Patienten vornehmen), medizinisch-technische Assisten-

¹¹⁸ Vgl. BMF vom 22.10.2004, IV B 2 - S 2246 - 3/04, in: BStBl. I 2004, 1030.

ten, Orthoptisten, psychologische Psychotherapeuten, Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeuten, Podologen, Rettungsassistenten und Zahnpraktiker.¹¹⁹

Im Umkehrschluss bedeutet das, dass Altenpfleger sowie Krankenpfleger bzw. Krankenschwestern mit hauswirtschaftlicher Versorgung der Patienten, kosmetische Fußpfleger, Masseur, die größtenteils oder ausschließlich kosmetische bzw. Schönheitsmassagen durchführen und Bademeister, die weder Befunde feststellen noch Heilbehandlungen vornehmen, gewerblich tätig sind.

Jedoch reicht das Schreiben des BMF allein nicht aus, um bezüglich der Heil- und Heilhilfsberufe eine klare und eindeutige Abgrenzung zu schaffen, wie im folgenden aktuellen Entscheidungsproblem des Heileurythmisten zu sehen ist.

3.8 Aktuelle Grenzfälle

3.8.1 Heileurythmisten

Seit dem 21. August 2015 ist das Verfahren zur Einordnung der Heileurythmisten beim BFH anhängig. Offen ist, ob die Tätigkeit eines Heileurythmist einem der zu den Heil- und Heilhilfsberufen gehörenden Katalogberufe ähnlich ist und folglich als freiberuflich zu behandeln ist. Geprüft wird, ob die Zulassung der Heileurythmisten zur Teilnahme an den Verträgen zur integrierten Versorgung mit anthroposophischer Medizin nach §§ 140a ff. SGB V als Vergleichbarkeit genügt.¹²⁰ Das Niedersächsische FG hatte zuvor mit Urteil vom 28. April 2015 entschieden, dass Heileurythmisten gewerbsteuerpflichtig seien, was wiederum heißt, sie seien gewerblich tätig. Das FG begründet seine Sichtweise mit der Tatsache, dass sie nicht nach § 124 SGB V von den Landesverbänden der Krankenkassen und den Ersatzkassen zugelassen worden. Somit fehle es an einer staatlichen Erlaubnis und daher an der Vergleichbarkeit mit der Tätigkeit eines Heilpraktikers.¹²¹

Anzumerken ist, dass der BMF in seinem Schreiben zu den Heil- und Heilhilfsberufen (siehe Kapitel 3.7) aufführt, dass im Falle des fehlen einer Zulassung durch Gutachten nachgewiesen werden kann, dass die Ausbildung, die Erlaubnis und die Tätigkeit mit den Erfordernissen des § 124 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 bis 3 SGB V vergleichbar sei. Folglich

¹¹⁹ Vgl. BMF vom 22.10.2004, IV B 2 - S 2246 - 3/04, in: BStBl. I 2004, 1030.

¹²⁰ Vgl. BFH anhängiges Verfahren seit 20.08.2015, VIII R 26/15, in: NWB-Datenbank, DokID: SAAAE-99569, Abfrage vom 01.09.2016.

¹²¹ Vgl. FG Niedersachsen vom 28.04.2015, 13 K 50/14, NWB-Datenbank, DokID: TAAAF-03979, Abfrage vom 01.09.2016.

könnte die Frage durch das Einholen von unabhängigen Gutachten geklärt werden.

3.8.2 Rentenberater

Am 26. November 2015 wurde durch das FG Berlin-Brandenburg beschlossen, dass Rentenberater gewerblich und nicht freiberuflich tätig sind. Die Tätigkeit ist einem Katalogberuf nicht ähnlich, da dessen Tätigkeit nur insofern dem eines Rechtsanwaltes z. B. Fachanwalt für Sozialrecht entspreche, soweit er gegen Rentenversicherungsträger geführte Verfahren vertritt. Die Ausbildung des Rentenberaters entspreche zwar der Tiefe aber nicht der Breite nach dem Wissen eines Rechtsanwaltes.¹²² Jedoch wurde gegen dieses Urteil Klage erhoben und der BFH hat derzeit zu klären, ob ein nicht als Rechtsanwalt zugelassener Rentenberater freiberufliche oder gewerbliche Einkünfte erzielt.¹²³

Zu der Frage hat sich das FM Schleswig-Holstein am 19. August 2016 geäußert. Es vertritt die Meinung, ein nicht als Rechtsanwalt zugelassener Rentenberater sei gewerblich tätig und begründet dies damit, dass die Tätigkeit des Rentenberaters nicht umfassend mit der des Rechtsanwalts vergleichbar sei, da sie nur einen Bruchteil der Rechtsberatungsvielfalt eines Rechtsanwaltes abdeckt. Auch eine Vergleichbarkeit mit der Tätigkeit eines Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten komme nicht in Betracht, da - wenn überhaupt - nur geringfügige Analogien bestehen.¹²⁴

Es bleibt abzuwarten, wie der BFH in dieser Sache entscheiden wird. Dafür, den Rentenberater als gewerblich zu sehen spricht jedenfalls der Vergleich zu dem BFH Urteil vom 12.07.2007, nachdem das Wissen in der Tiefe und der Breite dem eines Hochschulabsolventen des zu vergleichenden Katalogberufs entsprechen muss, um als ähnliche Tätigkeit eingestuft zu werden.¹²⁵ Angewendet auf den Fall des Rentenberaters fehlt es ihm zumindest in dem speziellen Bereich nicht in der Tiefe, wohl aber in der Breite des Wissens eines Absolventen der Rechtswissenschaften, weil er sich nur mit einem winzigen Teil dessen beschäftigt. Infolgedessen wäre das Urteil des FG Berlin-Brandenburg durch den BFH zu bestätigen.

¹²² Vgl. FG Berlin-Brandenburg vom 26.11.2015, 15 K 1183/13, in: NWB-Datenbank, DokID: YAAAF-81124, Abfrage vom 02.09.2016.

¹²³ Vgl. BFH anhängiges Verfahren seit 20.07.2016, VIII R 2/16, in: NWB-Datenbank, DokID: GAAAF-78393, Abfrage vom 05.09.2016.

¹²⁴ Vgl. FM Schleswig-Holstein vom 19.08.2016, akt. Kurzinfo ESt 6/2012VI 302 - S 2245 - 034, in: NWB-Datenbank, DokID: OAAAF-80553, Abfrage vom 05.09.2016.

¹²⁵ Vgl. BFH vom 12.07.2007, XI B 28/07, in: NWB-Datenbank, DokID: MAAAC-52557, Abgerufen am 28.07.2016 und Kapitel 2.2.1.1.3.7.

4 Auswirkungen der steuerlichen Abgrenzung

4.1 Gewerbesteuer

4.1.1 Allgemeines

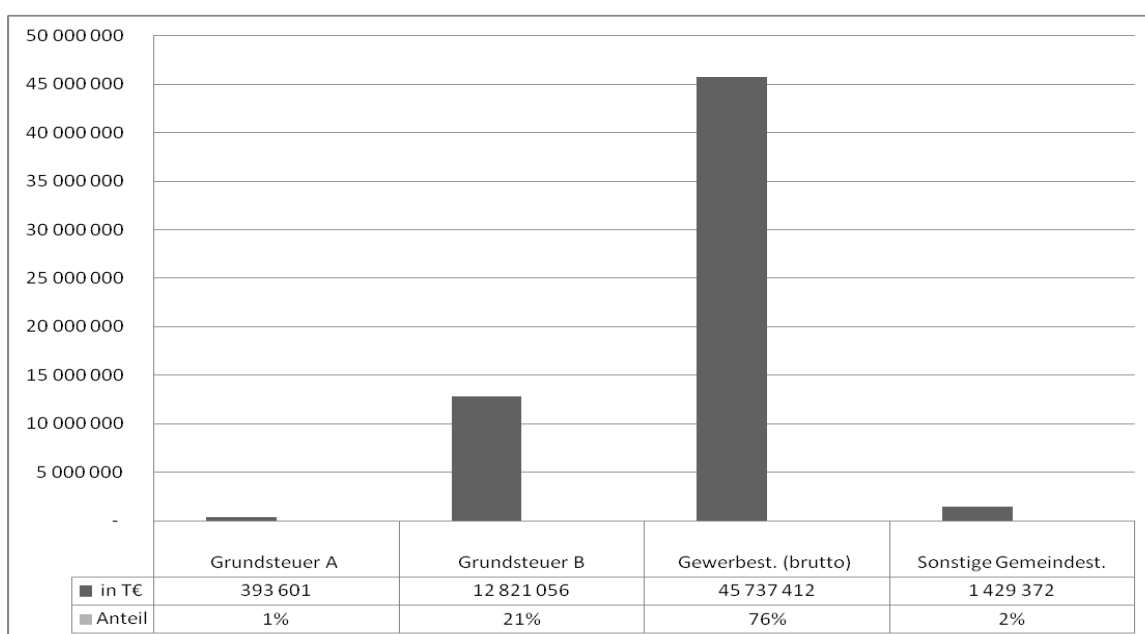
Der wohl gravierendste Unterschied zwischen der gewerblichen und der selbständigen Tätigkeit ist, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gewerbesteuerpflichtig sind, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit jedoch nicht. So besteht grundsätzlich für jeden Gewerbetreibenden eine zusätzliche Steuerbelastung. Genau deshalb oder zumindest größtenteils deshalb ist die Abgrenzung zwischen diesen beiden Einkunftsarten so wichtig. Jede Einordnung eines Grenzfalls als gewerbliche Tätig kann demgemäß negative Auswirkungen für den betreffenden Steuerpflichtigen und zugleich positive Effekte für das Steueraufkommen der Gemeinden haben.

4.1.2 Aufkommenseffekte

Gem. § 106 Abs. 6 GG steht das Aufkommen der Grundsteuer und Gewerbesteuer den Gemeinden, das Aufkommen der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern den Gemeinden oder Gemeindeverbänden zu.

Die Abbildung 1 zeigt, dass die Gewerbesteuer i. H. v. etwa 45.737.412 T€ vor der Steuerverteilung mit 76% den größten Anteil an den Gemeindesteuereinnahmen ausmacht, was den Eindruck erweckt sie sei die wichtigste Einnahmequelle der Gemeinden.

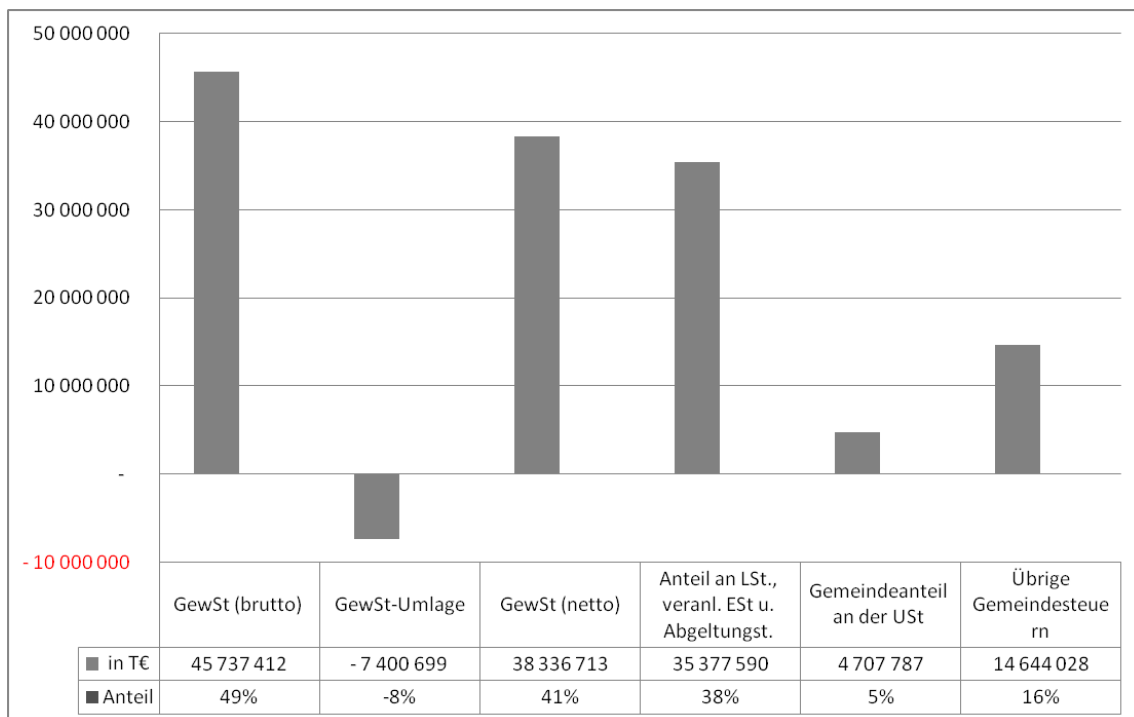
Abb. 1: Steuereinnahmen der Gemeinden vor der Steuerverteilung 2015



Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Statistisches Bundesamt, Kassenmäßige Steuereinnahmen des Bundes, der Länder, und der Gemeinden/Gv. im Jahr 2015, Wiesbaden 2016.

Aus Abbildung 2 lässt sich jedoch entnehmen, dass von den Gewerbesteuereinnahmen durch die Gewerbesteuerumlage letztlich nur 38.336.713 T€ bei den Gemeinden verbleiben und der Anteil darüber hinaus durch den Gemeindeanteil an der Lohn-, der veranlagten Einkommen-, der Abgeltung- und der Umsatzsteuer gemindert wird. So trägt sie letztlich nur noch 41% der Einnahmen der Gemeinden bei. Dennoch bleibt sie die Haupteinnahmequelle der Gemeinden. Daraus lässt sich schließen, dass die Gemeinden auf die Gewerbesteuerzahlungen der Gewerbebetriebe angewiesen sind.

Abb. 2: Steuereinnahmen der Gemeinden nach der Steuerverteilung 2015



Quelle: Eigene Darstellung, Statistisches Bundesamt, Kassenmäßige Steuereinnahmen des Bundes, der Länder, und der Gemeinden/Gv. im Jahr 2015, Wiesbaden 2016.

4.1.3 Belastungseffekte

4.1.3.1 Hinzurechnungen

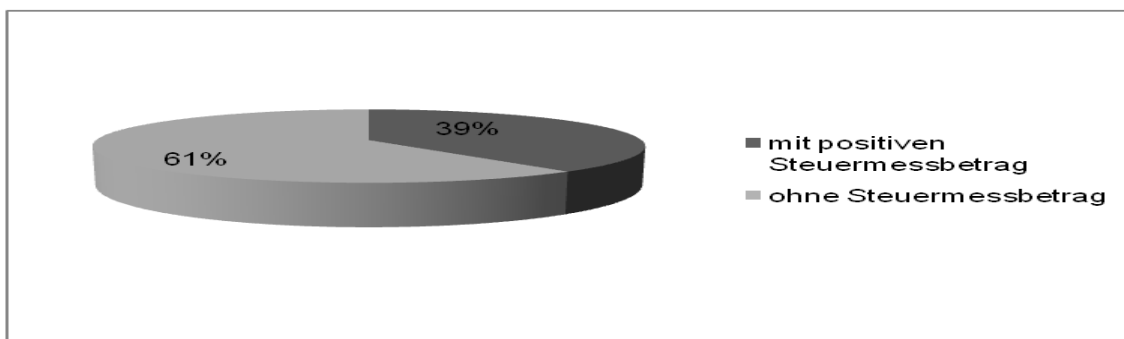
Die folgenden genannten Punkte müssen, insoweit sie bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb abgezogen worden sind, zum Gewerbeertrag hinzugerechnet werden. Gem. § 8 Nr. 1 GewStG sind dies je 25 % der Entgelte für Schulden, der Renten und dauernde Lasten sowie der Gewinnanteile stiller Gesellschafter, 5 % der Miet-, Pachtzinsen und Leasingraten beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, 12,5 % der Miet-, Pachtzinsen und Leasingraten unbeweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und 6,25 % der Aufwendungen für die Überlassung von Rechten, soweit die Summe den Betrag von 100.000,00 € übersteigt. Weiterhin sind die Gewinnanteile oder die Tantieme des Komplementärs einer KGaA gem. § 8 Nr. 4 GewStG da-

zuzurechnen. Gleiches gilt nach § 8 Nr. 5 GewStG für Streubesitzdividenden. Sofern vorhanden, müssen gem. § 8 Nr. 8 GewStG auch Verluste bzw. nach § 8 Nr. 9 GewStG Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften hinzugerechnet werden. Gewinnminderungen aufgrund eines niedrigeren Teilwerts oder wegen sonstigen Gewinnausschüttungen sind entsprechend § 8 Nr. 10 GewStG dazuzurechnen. Ferner sind gem. § 8 Nr. 12 abgezogene ausländische Steuern auf nicht enthaltene Einkünfte. So kann es also, selbst bei einem geringen Gewinn aus Gewerbebetrieb, zu einem hohen Gewerbeertrag kommen.

4.1.3.2 Positiver Steuermessbetrag

Je größer der Gewinn eines Gewerbebetriebes nach dem Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetz ausfällt, desto größer wird in der Regel die Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der Gewerbesteuer und schließlich die Gewerbesteuerbelastung für den gewerblich Tätigen. Zu beachten ist aber, dass sich die Belastung durch Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG noch erhöhen oder aber auch durch Kürzungen nach § 9 GewStG verringern kann. Weiterhin kann sich der Gewerbeertrag, insofern ein Verlustvortrag aus dem Vorjahr bzw. den Vorjahren vorliegt, reduzieren oder sogar bis auf null Euro fallen. Darüber hinaus wird der Gewerbeertrag noch auf volle 100 Euro abgerundet und ggf. um den Freibetrag nach § 11 Abs. 1 GewStG, höchstens jedoch auf null Euro, gekürzt. Folglich kommt es insoweit gar nicht erst zu einem positiven Steuermessbetrag. Je nach Sachlage kann es also auch dazu kommen, dass trotz gewerblicher Tätigkeit und der damit einhergehenden Gewerbesteuerpflicht überhaupt keine Gewerbesteuer anfällt. Wie sich aus Abbildung 3 herleiten lässt, trifft das sogar auf den überwiegenden Teil der Steuerpflichtigen zu, da es bei 61% gar nicht erst zum Steuermessbetrag kam. Folglich unterlagen lediglich 39% der Gewerbesteuerpflichtigen in 2011 der Belastung.

Abb.3: Gewerbesteuerpflichtige mit positiven und ohne Steuermessbetrag 2011

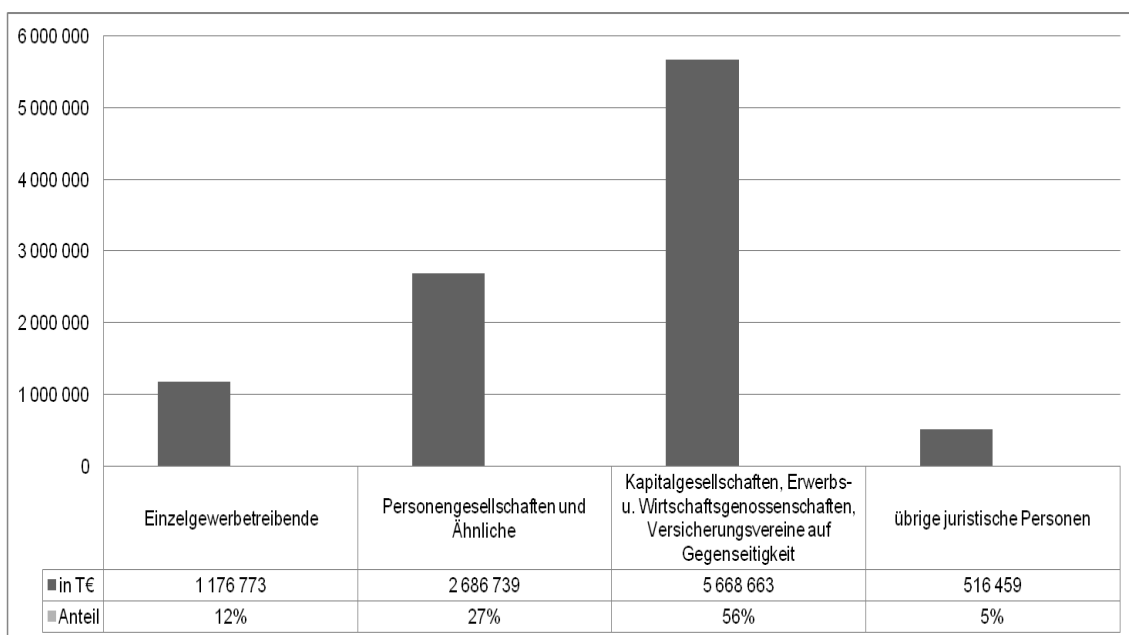


Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an: Statistisches Bundesamt, Gewerbesteuer - Fachserie 14 Reihe 10.2 - 2011, Wiesbaden 2016.

Abbildung 4 verdeutlicht, dass von den 39% mit einem positiven Steuermessbetrag der

überwiegende Teil mit 56% auf die Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit fällt. Daraus lässt sich schließen, dass diese Gruppe die größte Gewerbesteuerlast zu tragen hat und gleichzeitig den Großteil der Gewerbesteuereinnahmen der Gemeinden finanzieren. Interessant dabei ist, dass für diese Gruppe, zusammen mit den übrigen juristischen Personen, überhaupt kein Abgrenzungsproblem besteht, da sie ja ohnehin gem. § 2 Abs. 2 und 3 GewStG stets Gewerbebetrieb sind. Anders gesagt: die gewerblich Tätigen, die von der Grenzfallproblematik betroffen sind, müssen 39% (12% auf Einzelgewerbetreibende + 27% auf Personengesellschaften) des Gewerbesteueraufkommens tragen.

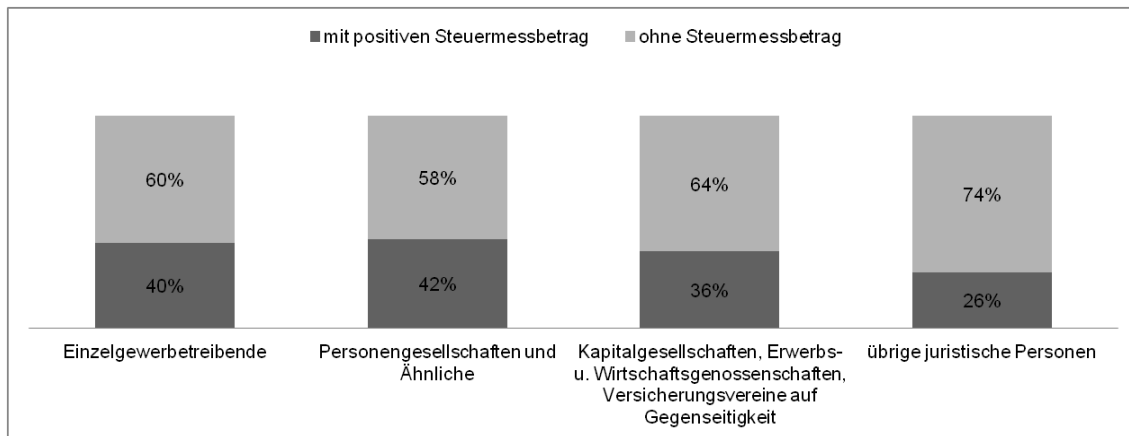
Abb.4: Höhe und Verteilung der positiven Steuermessbeträge nach Rechtsformen 2011



Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an: Statistisches Bundesamt, Gewerbesteuer - Fachserie 14 Reihe 10.2 - 2011, Wiesbaden 2016.

Aus der nachfolgenden Abbildung 5 geht hervor, dass lediglich 40% der Einzelunternehmer und 42% der Personengesellschaften aufgrund ihres positiven Steuermessbetrages gewerbesteuerbelastet sind und somit 60% bzw. 58% gar nicht erst zusätzlich belastet werden.

Abb. 5: Anzahl der Gewerbesteuerpflichtigen mit positiven und ohne Steuermessbetrag in Prozent je Rechtsform 2011



Quelle: Eigene Darstellung, Statistisches Bundesamt, Gewerbesteuer - Fachserie 14 Reihe 10.2 - 2011, Wiesbaden 2016.

4.1.3.3 Nichtabziehbare Betriebsausgabe

Darüber hinaus werden die Gewerbetreibenden, für die es zu einer Gewerbesteuerzahlung kommt zusätzlich belastet, da die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen seit der Unternehmensteuerreform 2008 gem. § 4 Abs. 5b EStG keine Betriebsausgaben mehr sind. So dürfen sie trotz ihrer betrieblichen Veranlassung, was nach § 4 Abs. 4 EStG eine Aufwendung als Betriebsausgabe qualifiziert, den steuerlichen Gewinn nicht mehr mindern. Demnach wird sie zwar innerhalb der Bilanz als Betriebsausgabe erfasst, aber außerbilanziell als nichtabziehbare Betriebsausgabe gewinnerhöhend dazugerechnet. Im Umkehrschluss bilden eventuelle Gewerbesteuererstattungen steuerlich keine Betriebseinnahmen. Gerechtfertigt wird die Nichtabziehbarkeit durch den Gesetzgeber mit der einhergehenden Verbesserung der Steuerbelastungstransparenz.¹²⁶ Eine ausländische, der deutschen Gewerbesteuer ähnlichen Steuer ist wiederum als Betriebsausgabe abziehbar. Sie fällt nicht unter § 4 Abs. 5b EStG, da sich dieser Paragraph i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG lediglich auf die inländische Gewerbesteuer bezieht.¹²⁷ Desweiteren stellt die Gewerbesteuerrückstellung ebenfalls eine Ausgabe dar, die den betrieblichen Gewinn schmälert, außerbilanziell dem Gewinn aber wieder hinzuzurechnen ist.¹²⁸

¹²⁶ Vgl. Bundesrat vom 30.07.2007, Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Drucksache 220/07, 75, erhältlich im Internet: <http://dipbt.bundestag.de/dip21/brd/2007/0220-07.pdf> (besucht am 08.09.2016).

¹²⁷ Vgl. *Kollruss*, BB Bd. 63(2008), 1373 (1376).

¹²⁸ Vgl. OFD Hannover vom 18.05.2009, S 2137 - 135 - StO 221/222, in: DStR 2009, 1202.

4.1.4 Entlastungseffekte

4.1.4.1 Kürzungen

Von der Summe des Gewinns und den Hinzurechnungen, sind bspw. folgende Positionen zu kürzen: nach § 9 Nr. 1 GewStG ist 1,2 % des Einheitswertes des betrieblichen Grundbesitzes von dem Gewinn aus Gewerbebetrieb abzuziehen, da dieser bereits von der Gemeinde im Rahmen der Grundsteuern erhoben wurde und so eine Zweifachbesteuerung seitens der Gemeinden vermieden werden soll.¹²⁹ Gewerbebetriebe, die Dividenden aus einer anderen Kapitalgesellschaft beziehen, an der sie am Anfang des Jahres zu mindestens 15% beteiligt sind, dürfen diesen Gewinn nach § 9 Nr. 2a, Nr. 7 bzw. Nr. 8 GewStG vom Gewinn aus Gewerbebetrieb kürzen. Weiterhin sind nach § 8 Nr. 3 GewStG die Teile eines Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmers, die auf eine ausländische Betriebsstätte entfallen, abzuziehen.

4.1.4.2 Freibetrag

Natürliche Personen sowie Personengesellschaften wird gem. § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG bei der Berechnung der Gewerbesteuer ein Freibetrag von 24.500,00 € gewährt. Dementsprechend bleiben kleine Einzel- und Personengesellschaften meist von dem Belastungseffekt der Gewerbesteuer verschont und mittlere und große Einzel- und Personunternehmen werden zumindest teilweise entlastet. Für Kapitalgesellschaften hingegen kommt es nicht zu einer solchen Entlastung.

4.1.4.3 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

Durch § 35 EStG werden bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften das 3,8-Fache des Gewerbesteuer-Messbetrages auf die Einkommensteuer angerechnet, soweit sie auf gewerbliche Einkünfte entfällt. Die Anrechnung soll die zusätzliche Belastung für gewerblich Tätige ggü. den nichtgewerblich Tätigen aufgrund der Gewerbesteuer ausgleichen oder zumindest abschwächen. Kapitalgesellschaften wurden vom Gesetzgeber, aufgrund des bereits geringem Körperschaftssteuertarifs und der Tatsache, dass sie ohnehin stets gewerbliche Einkünfte kraft Rechtsform erzielen, bewusst bei dieser Regel vernachlässigt.¹³⁰ Inwieweit sich die Anrechnung nun auswirkt, hängt vom Hebesatz der jeweiligen Gemeinde ab. Bei einem Hebesatz über 380% kommt es durch die Anrechnung nur zu einem Abschwächen der Belastung; liegt hingegen der Hebesatz genau bei 380%, fällt die Mehrbelastung des gewerblich Tätigen komplett weg. Hat die

¹²⁹ Vgl. *Dinkelbach*, Ertragssteuern, 488.

¹³⁰ Vgl. *Ebenda*, 507.

Gemeinde einen Hebesatz unter 380% erfolgt die Anrechnung gem. § 35 Abs. 1 S. 5 EStG jedoch nur bis zur Höhe der gezahlten Gewerbesteuer.

Positiv für gewerblich Tätige ist zudem die Verringerung der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG; negativ hingegen, dass eine solche Verringerung bei der Kirchensteuer nicht greift.¹³¹

Kritisch anzumerken ist, dass ggf. keine Anrechnung möglich ist, insofern positive gewerbliche Einkünfte mit anderen negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb verrechnet werden und dadurch eventuell keine Einkommensteuer entsteht. In dem Fall kann es nicht zu einer Anrechnung kommen.¹³²

4.2 Buchführungspflicht

Selbständig Tätige sind im Gegensatz zu Gewerbetreibenden nicht von der Buchführungspflichten nach §§ 140 oder 141 AO betroffen. Sie können immer selbst entscheiden, ob sie ihren Gewinn mittels Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG oder mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln wollen. Soweit ein Gewerbetreibender unter § 140 AO fällt, also Kaufmann i. S. d. HGB ist und nicht unter § 241a HGB fällt, muss er Bücher führen, seinen Gewinn nach § 5 i. V. m. § 4 Abs. 1 EStG ermitteln und sowohl eine Handelsbilanz als auch eine Steuerbilanz aufstellen. Der § 141 AO findet Anwendung sofern Gewerbetreibende einen Umsatz von mehr als 600.000,00 € im Kalenderjahr oder einen Gewinn über 60.000,00 € im Wirtschaftsjahr erzielen. Überschreiten sie eine dieser Grenzen, müssen sie Bücher führen und ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln. Fallen sie unter diese Grenzen, dürfen sie wie die selbständig Tätigen zwischen der Einnahmen-Ausgabenrechnung und dem Betriebsvermögensvergleich wählen.

Daher ist die Gewinnermittlung eines Gewerbetreibenden oft mit mehr Kosten und mehr Aufwand verbunden.

4.3 Umsatzsteuer

Freiberuflich Tätige dürfen gem. § 20 S. 1 Nr. 3 UStG stets ihre Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten berechnen, sofern sie beim Finanzamt einen Antrag stellen. So müssen sie ihre Umsatzsteuer erst bei Zahlung abführen und haben dadurch einen Liquiditätsvorteil. Gewerbetreibende dagegen dürfen die Besteuerung nach vereinnahmten

¹³¹ Vgl. BMF vom 24.02.2009, IV C 6 - S 2296-a/08/10002, in: BStBl. I 2009, 440.

¹³² Vgl. *Grashoff/Kleimanns*, Aktuelles Steuerrecht 2014, 132.

Entgelten nach § 20 S. 1 Nr. 1 bzw. 2 UStG nur nutzen, insofern der Gesamtumsatz im vorangegangenen Veranlagungszeitraum nicht mehr als 500.000,00 € betrug oder sie nach § 148 AO von der Buchführungspflicht befreit sind.

Die Leistungen der Ärzte und den sonstigen Heilberufen sind sogar nach § 4 Nr. 14 UStG von der Umsatzsteuer befreit.

4.4 Verwaltungsaufwand

Durch die Abgrenzungsproblematik und die ständig neuen Grenzfälle werden immense Verwaltungskapazitäten gebunden, die sich mit der Frage der Einordnung befassen müssen. Dies betrifft zum einen die Finanzverwaltung und zum anderen die Rechtsprechung. Außerdem muss sich die Rechtsprechung dadurch mit steuerrechtsfremden Themen auseinandersetzen.¹³³ Schließlich führt die Ungleichbehandlung auch zu höheren Staatsausgaben.

4.5 Gewerbeanmeldung und Kammerbeitrag

Im Gegensatz zu den selbständig Tätigen ist jeder gewerblich Tätige gemäß § 14 dazu verpflichtet, sein Gewerbe anzumelden. Somit entstehen den Gewerbetreibenden zusätzliche Kosten. Obendrein besteht für die Gewerbetreibenden eine Pflichtmitgliedschaft bei der Industrie- und Handelskammer oder der Handwerkskammer. Gleichwohl kommt es auch bei selbständig Tätigen - je nach Berufsbezeichnung - zu vergleichbaren Kammerbeiträgen, wie bspw. bei Ärzten, die Landesärztekammern.

¹³³ Vgl. Hey/Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 8, Rz. 427.

5 Ist diese Unterscheidung verfassungswidrig?

5.1 Äquivalenzprinzip als Rechtfertigung für die Gewerbesteuer

5.1.1 Historischer Gedanke

Ursprünglich war die Gewerbesteuer als Ausgleich an die Gemeinden für die Belastungen, die mit den gewerblichen Betrieben einhergehen, gedacht. Sie soll also die Gegenleistung für kommunale Leistungen darstellen.¹³⁴ Zu den kommunalen Leistungen gehören die Schaffung von technischen und sozialen Infrastrukturen, wie z.B. Straßenbau, Bildungseinrichtungen, Gesundheitssystemen u. s. w. Außerdem soll die Gewerbesteuer ein Ausgleich für die Umweltbelastung durch Luft-, Boden- oder Wasserverschmutzung sowie Lärmbelastungen sein.¹³⁵

5.1.2 Kritikpunkte

5.1.2.1 Messung der Leistung und Gegenleistung

Bedenklich dabei ist einerseits, dass der Wert der kommunalen Leistungen der Gemeinde für jeden einzelnen Gewerbebetrieb nur sehr schwer messbar ist. Andererseits bietet der Gewerbeertrag, der sich lediglich an den Gewinn aus Gewerbebetrieb, den Hinzurechnungen und den Kürzungen orientiert, keine Differenzierungsmöglichkeit hinsichtlich der unterschiedlich hohen Belastungen welche die Betriebe verursachen. Folglich wird nicht berücksichtigt, dass z. B. ein Chemieunternehmen eine viel höhere Umweltbelastung verursacht als ein Softwareunternehmen.¹³⁶

5.1.2.2 Kompensation der Belastung durch positive Effekte

Zudem ist es fraglich, ob die Gemeinden wirklich derart, abgesehen von den Umweltbelastungen, durch die Betriebe belastet werden. Immerhin steigt durch die Betriebe das Interesse der jeweiligen Gemeinde. Die Betriebe schaffen Arbeitsplätze und ziehen somit Einwohner an. Diese bringen wiederum ihre Einkünfte in Umlauf und steigern somit das Wirtschaftswachstum. Folglich entstehen neue Betriebe und neue Arbeitsplätze, so dass sich noch mehr Personen in der Gemeinde ansiedeln. Letztlich vervielfachen sich dadurch die Steuereinnahmen für die Gemeinde. Also selbst wenn die Gewerbesteuer wegfallen würde, hätten die Gemeinden durch die Betriebe und deren Auswirkungen mehr Grund-, mehr Verbrauchs- und Aufwandssteuereinnahmen als ohne die

¹³⁴ Grefe, Unternehmenssteuern, 315.

¹³⁵ Vgl. Kraft/Kraft, Unternehmensbesteuerung, 191.

¹³⁶ Vgl. Dinkelbach, Ertragsteuern, 448.

Niederlassung der Betriebe in ihrer Gemeinde.

5.2 Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes

Es stellt sich vor allem die Frage, ob die selbständig Tätigen durch die unterschiedliche Behandlung ggü. den gewerblich Tätigen privilegiert werden. So ist es bedenklich, dass selbständig Tätige keine Gewerbesteuer oder dieser ähnlichen Steuer an die Gemeinden zahlen müssen, obwohl sie ebenfalls eine Belastung für die Gemeinden darstellen, indem sie Kommunalleistungen in Anspruch nehmen. Vorwiegend verursachen selbständig Tätige geringere Umweltbelastungen und weniger Lärm als große Produktionsbetriebe bspw., dies trifft jedoch nicht auf alle zu.

Der BFH rechtfertigt die Privilegierung der Freiberufler mit der Sicherung fachgerechter Berufsausübung.¹³⁷ Die vom Gesetzgeber getroffene Unterscheidung zwischen den gewerblich und den selbständig Tätigen ist auch nach Ansicht des BVerfG mit dem Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Das BVerfG begründet dies mit der hohen Relevanz der Freiberufler für das Sozialgefüge der Gesellschaft. Zudem durchlaufen sie bis zur Erreichung ihrer Berufsbezeichnung meist eine längere und anspruchsvollere Ausbildung, in der sie oft keine Einnahmen generieren. Durch ihre persönlich zu erbringende Leistungsfähigkeit, sind den selbständig Tätigen außerdem Grenzen gesetzt. Dagegen können gewerblich Tätige ihre personellen und monetären Ressourcen ständig erweitern. Als Argument für die alleinige Belastung der Gewerbetreibenden mit Gewerbesteuer nennt das BVerfG die ungleiche Verteilung der Produktionsfaktoren Arbeit, Boden und Kapital innerhalb der Gewinneinkunftsarten.¹³⁸

Allerdings sind Gewerbetreibende im Durchschnitt nicht weniger von Belang für das soziale Gefüge als die selbständig Tätigen. Sie leisten genauso ihren Beitrag zur Bereicherung der Gesellschaft. Schließlich schaffen sie Arbeitsplätze, führen Sozialleistungen ab, produzieren Güter, bieten Dienstleistungen an und bringen Geld in Umlauf. Zudem zahlen sie Steuern, die der Staat unter anderem zur Schaffung von sozialer Sicherheit und Gerechtigkeit benötigt.

Der Aussage, dass selbständig Tätige grundsätzlich einen längeren und schwierigeren Bildungsweg durchlaufen, ist besonders in den Fällen der Ärzte, Anwälte oder sonstigen selbständigen Tätigkeiten, die ein abgeschlossenes Studium voraussetzen, zuzustimmen.

¹³⁷ Vgl. BFH vom 07.07.1976, I R 218/74, in: BStBl. II 1976, 621.

¹³⁸ Vgl. BVerfG vom 25.10.1977, 1 BvR 15/75, in: BStBl. II 1978, 125.

Jedoch durchläuft ein Gewerbetreibender teilweise ebenso eine lange und hochwertige Ausbildung wie ein selbständig Tätiger, bspw. wie bei gewerbetreibenden Betriebswirten. Außerdem dauert die Ausbildung eines Krankengymnasten, der, sofern er sich selbständig macht, zu den Katalogberufen gehört, in der Regel 3 Jahre, wie die vieler anderer als gewerbetreibend bezeichnete Tätigkeiten, vorausgesetzt diese werden ebenfalls selbständig ausgeübt, wie z. B. die Ausbildung zum Frisör. Dementsprechend haben auch einige Gewerbetreibende für die gleiche Dauer keine oder nur geringe Einkünfte zur Verfügung. Dazu kommt, dass einige Gewerbetreibende viel höhere Anfangsinvestitionsausgaben tätigen müssen (z. B. Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Material) als selbständig Tätige, die nicht selten anfangs nur in die Ausstattung ihres häuslichen Arbeitszimmers investieren müssen. Weiterhin kann als Ausgleich für die fehlenden Einkünfte in der Ausbildungszeit zumindest die Zweitausbildung als vorweggenommene Betriebsausgabe gem. § 4 abs. 9 EStG geltend gemacht werden. Das Erststudium bzw. die Erstausbildung hingegen kann nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Sonderausgabe bis zu einer Höhe von 6.000,00 € angesetzt werden. Dies bringt jedoch nur etwas, wenn bereits Einkünfte erzielt werden, da die Sonderausgaben, im Gegensatz zu den vorweggenommenen Betriebsausgaben, nicht als Verlust vorgetragen werden können.

Jedoch hinsichtlich der Begründung der Privilegierung, aufgrund der Begrenzung der Erweiterungsmöglichkeit des Ressourceneinsatzes bei selbständig Tätigen, ist dem BVerfG zuzustimmen. Zwar können sie sich ebenfalls vergrößern und expandieren, würden aber gerade dadurch ihre als selbständig angesehene Tätigkeit verlieren und folglich gewerblich werden.

Bezüglich des Arguments ungleicher Verteilung der Produktionsfaktoren sei auf Kapitel 3.4 " Einsatz von Kapital gegenüber geistiger und persönlicher Arbeit" verwiesen.

6 Möglichkeiten, um den Auswirkungen zu entgehen

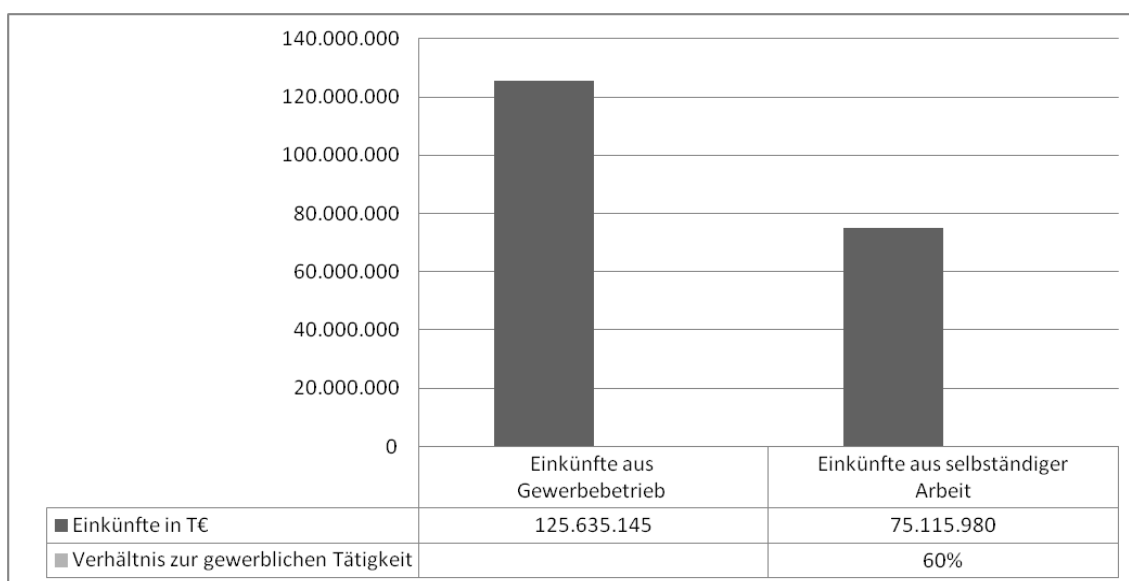
6.1 Genereller Wegfall der Gewerbesteuer

Eine Möglichkeit, um zumindest der größten Auswirkung des Abgrenzungsproblems zu entgehen, wäre die Abschaffung der Gewerbesteuer. Dies hätte jedoch fehlende Steuereinnahmen der Gemeinden zur Folge. Aufgrund dessen wehren sich die Gemeinden gegen die Abschaffung. Auch der Versuch einer Alternativlösung, welche die Gemeinden an anderen Einkünften beteiligen sollte, scheiterte zwischen dem Bund, den Ländern und den Gemeinden.¹³⁹ Letztlich macht nun mal die Gewerbesteuer, wie in Abb. 2 zu sehen war, auch noch nach der Steuerverteilung mit 41%, einen großen Teil der Gemeindeeinnahmen aus.

6.2 Gewerbesteuerpflicht auch für selbständig Tätige einführen

Alternativ könnte die Gewerbesteuer auch für selbständig Tätige eingeführt werden. So würde das Abgrenzungsproblem und die Ungleichbehandlung hinsichtlich der Gewerbesteuerbelastung wegfallen und zugleich wären die Gemeindeeinnahmen in Form der Gewerbesteuer gesichert. Darüber hinaus erweckt Abbildung 6 den Eindruck, die Gemeinden würden dadurch ihr Steuereinkommen erhöhen. Immerhin liegt die Höhe der Einkünfte der selbständig Tätigen im Verhältnis zu den Gewerbetreibenden bei 60%.

Abb. 6: Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Vergleich zur Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2012



Quelle: Eigene Darstellung, Statistisches Bundesamt, Lohn- und Einkommenstatistik 2012 - vorläufige Ergebnisse, Einkünfte der unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen aufgeteilt nach den sieben Einkunftsarten, Wiesbaden 2016.

¹³⁹ Vgl. *Dinkelbach*, Ertragssteuern, 448.

Der zu erwartende positive Nebeneffekt der Erhöhung des Steueraufkommens bewahrt sich jedoch nur in geringem Maße. Dadurch, dass Freiberufler als Einzelunternehmer oder in Form einer Personengesellschaft tätig sind, führt der Freibetrag und die Anrechnung in der Einkommensteuer letztlich nicht zu einer Erhöhung des Steueraufkommens sondern lediglich zu einer Verschiebung des Aufkommens von der Wohnsitzgemeinde zur Betriebsitzgemeinde. Der Verwaltungsaufwand würde sich jedoch infolgedessen erhöhen.¹⁴⁰

6.3 Eine Einkunftsart für Gewinneinkünfte

Eine andere Möglichkeit wäre, alle unternehmerischen Einkünfte in eine Einkunftsart zusammenzufassen, so dass überhaupt nicht mehr zwischen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünften aus selbständiger Arbeit und Einkünften aus Gewerbebetrieb unterschieden werden müsste. Dies würde nicht nur das Abgrenzungsproblem zwischen den selbständig Tätigen und den Gewerbetreibenden lösen, sondern auch eine Abgrenzung zu Land- und Forstwirten erübrigen. Gleichfalls wäre die Ungleichbehandlung beseitigt und der Gleichheitsgrundsatz wieder hergestellt, da alle Auswirkungen der Unterscheidung wegfallen würden. Die Gewerbesteuer könnte in eine "Gewinneinkunftssteuer" umgewandelt werden. Außerdem müsste sich die Schwankungsintensität der jetzigen Gewerbesteuereinnahmen aufgrund der Konjunkturphasen gewerblicher Unternehmen verringern, da Freiberufler geringeren und Landwirte anderen Schwankungen unterliegen.¹⁴¹ Des Weiteren könnten sich die Steuereinnahmen gleichmäßiger auf die einzelnen Gemeinden verteilen, so lassen sich nicht in jeder kleinen Gemeinde Gewerbebetriebe finden, wohl aber selbständig Tätige bzw. sind in den ländlichen Gemeinden eher Land- und Forstwirte als Gewerbebetriebe vorzufinden. Jedoch müssten neben der Anpassung im Einkommensteuergesetz, die Anpassung der Buchführungspflichten und die umsatzsteuerlichen Folgen geklärt werden. Für eine Zusammenfassung der Einkünfte, spricht auch die einheitliche Behandlung der Einkünfte im Körperschaftssteuergesetz, nachdem alle Einkünfte fiktiv als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Gleichwohl würde sich diese Fiktion dann erübrigen.

¹⁴⁰ Deutscher Steuerberaterverband e. V., Pressemitteilung vom 11.10.2010, Nr. 29/10, in Lexinform, DockID: 0435748.

¹⁴¹ *Neugebauer/Schneider*, BFuP, Bd. 5 (2014), 531(552).

7 Schluss

7.1 Fazit

Wie in der Arbeit ersichtlich, ist die Abgrenzung zwischen der gewerblichen und der selbständigen Tätigkeit aufgrund der fehlenden Legaldefinition der selbständigen Arbeit problematisch. Zwar bieten die Verwaltungsvorschriften und die Einzelfallentscheidungen der Rechtsprechung bei der Einordnung eine Orientierungshilfe, doch können bereits kleinste Änderungen andere steuerliche Folgen mit sich bringen.

Grundsätzlich ist eine Tätigkeit als gewerblich statt als selbständig zu qualifizieren, wenn die Abfärberegelung greift, die persönlichen Voraussetzungen für eine freiberufliche Berufsausübung nicht erfüllt sind, keine Eigenverantwortlichkeit vorliegt, die gewerbliche Tätigkeit der gemischten Tätigkeit das Gepräge gibt oder sich herausstellt, dass es sich nicht um eine ähnliche Tätigkeit handelt, da die Vergleichbarkeit zu keinem der Katalogberufe gegeben ist.

Im Fall des Floristen, der vorgefertigte Blumenarrangements fertigt, lässt sich sagen, dass dieser durchaus künstlerisch tätig sein kann, sofern der überwiegende Teil eigenschöpferisch, nach seinen Vorstellungen und mit seinem künstlerischen Geschick gebunden wird - allein die Beherrschung der Technik reicht nicht aus. Geht er hingegen noch anderen Tätigkeiten, wie dem Verkauf von Pflanzen oder der Blumenpflege nach, ist zu prüfen, ob es sich um eine gemischte Tätigkeit handelt und ggf. welche dem Ganzen das Gepräge gibt oder ob sich die Tätigkeiten getrennt voneinander behandeln lassen.

Anhand der Auswirkungen ist erkennbar, dass die selbständig Tätigen gegenüber den Gewerbetreibenden bevorzugt werden. So unterliegen sie bspw. nur der Aufzeichnungs- und nicht der Buchführungspflicht, sind nicht gewerbsteuerpflichtig und müssen die Umsatzsteuer stets nur nach vereinnahmten Entgelten abführen. Wie sich zeigt, ist diese Privilegierung aber keinesfalls gerechtfertigt. Zumindest sind nicht alle Gewerbetreibenden durch die Gewerbesteuer belastet. Insofern sie belastet sind, bietet die Anrechnung der Gewerbesteuer in der Einkommensteuer eine Entlastung, die aber je nach Hebesatz und dem persönlichen Einkommensteuersatz unterschiedlich ausfällt.

7.2 Ausblick

Auch zukünftig werden neue Berufe entstehen, mit denen eine immer schwerwiegendere Abgrenzungsproblematik - verbunden mit einer übermäßigen Inanspruchnahme der

Verwaltungsressourcen - einhergeht. Durch eine Änderung des Gesetzes, könnte dem Problem der Abgrenzung entgangen werden. Dafür würde sich die Alternative, alle Gewinneinkünfte zu einer Einkunftsart zusammenzufassen, am besten eignen. Es bleibt jedoch abzuwarten, ob und wann es seitens der Gesetzgebung überhaupt zu einer Änderung kommt, wie diese ggf. aussehen und welche Folgen sie mit sich bringen würde.

Literaturverzeichnis

Bundesrat, Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 30.07.2007, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Drucksache 220/07, 75, erhältlich im Internet: <http://dipbt.bundestag.de/dip21/brd/2007/0220-07.pdf> (besucht am 08.09.2016).

Deutscher Steuerberaterverband e. V., Pressemitteilung vom 11.10.2010, Nr. 29/10, in Lexinform, DockID: 0435748, Abfrage vom 23.08.2016.

Dinkelbach, Andreas, Ertragsteuern: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, 6. Auflage, Wiesbaden 2015.

Grashoff, Dietrich/*Kleinmanns*, Florian, Aktuelles Steuerrecht 2014, 10. Auflage, München 2014.

Grefe, Cord, Unternehmenssteuern, 19. Auflage, Baden-Baden 2016.

Jahn, Ralf, Zur steuerlichen Abgrenzung gewerblicher Tätigkeit von freiberuflicher und sonstiger Tätigkeit, DB, 2007, 2613-2616.

Kraft, Cornelia/*Kraft*, Gerhard, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, 4. Auflage, Wiesbaden 2014.

Kollruss, Thomas, Abzug ausländischer Gewerbesteuer als Betriebsausgabe in Deutschland trotz Nichtabzugsfähigkeit deutscher Gewerbesteuer nach § 4 abs. 5b EStG, BB Bd. 63(2008), 1373-1377.

Lindenau, Lars/*Spiller*, Lars, Beratung der Freien Berufe: Recht und Steuern, Wiesbaden 2008.

Nickening, Karin, Praxisleitfaden Steuerrecht für Existenzgründer, schneller Einstieg in die gesetzlichen Grundlagen, Wiesbaden 2015.

Niehus, Ulrich/*Wilke*, Helmuth, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 7. Auflage, Stuttgart 2015.

Niemeier, Gerhard/*Schnitter*, Georg/*Kober*, Michael/*Nöcker*, Gregor/*Stuparu*, Siegfried, Einkommensteuer, Band 3, 23. Auflage, Achim 2014.

Neugebauer, Claudia/Schneider, Kerstin, Gewerbesteuerpflicht auch für Selbständige? - Eine Simulation der Belastungs- und Aufkommenseffekte am Beispiel der Ärzte, BFuP, Bd. 5 (2014), 531-556.

Statistisches Bundesamt, Kassenmäßige Steuereinnahmen des Bundes, der Länder, und der Gemeinden/Gv. im Jahr 2015, Wiesbaden 2016.

- Lohn- und Einkommenstatistik 2012 - vorläufige Ergebnisse, Einkünfte der unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen aufgeteilt nach den sieben Einkunftsarten, Wiesbaden 2016.

- Gewerbesteuer - Fachserie 14 Reihe 10.2 - 2011, Wiesbaden 2016.

Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Hrsg.), Steuerrecht, 21. Auflage, Köln 2013.

Weber-Grellet, Heinrich (Hrsg.), Einkommensteuer, 33. Auflage, 2014.

Zenthöfer, Wolfgang, Einkommensteuer, Finanz und Steuern, Band 3, 11. Auflage, Stuttgart 2013.

Rechtsquellenverzeichnis

BFH anhängiges Verfahren seit 20.08.2015, VIII R 26/15, in: NWB-Datenbank, DokID: SAAAE-99569, Abfrage vom 01.09.2016.

BFH anhängiges Verfahren seit 20.07.2016, IV R 30/16, in: NWB-Datenbank, DokID: RAAAF-78385, Abfrage vom 08.09.2016.

BFH anhängiges Verfahren seit 20.07.2016, VIII R 2/16, in: NWB-Datenbank, DokID: GAAAF-78393, Abfrage vom 05.09.2016.

BFH vom 27.08.2014, VIII R 41/11, in: BStBl. II 2015, 999.

BFH vom 15.12.2010, VIII R 50/09, in: BStBl. II 2011, 506.

BFH vom 20.12.2000, XI R 8/00, in: BStBl. II 2002, 478.

BFH vom 08.10.2008, VIII R 74/05, in: BStBl. II 2009, 238.

BFH vom 12.07.2007, X R 4/04, in: BStBl. II 2007, 885.

BFH vom 12.07.2007, XI B 28/07, in: NWB-Datenbank, DokID: MAAAC-52557, Abfrage vom 28.07.2016.

BFH vom 23.05.2007, X R 33/04, in BStBl. II 2007, 874.,

BFH vom 18.10.2006, XI R 10/06, in: BStBl. II 2008, 54.

BFH vom 28.06.2006, XI R 31/05, in: BStBl. II 2007, 378.

BFH vom 28.04.2005, IV R 41/03, in: BStBl. II 2005, 611.

BFH vom 02.10.2003, IV R 48/01, in: BStBl. II 2004, 363.

BFH vom 10.09.2003, IX R 26/02, in: BStBl. II 2004, 218.

BFH vom 28.08.2003, IV R 1/03, in: BStBl. II 2004, 112.

BFH vom 13.02.2003, IV, R 49/01, in: BStBl. II 2003, 721.

BFH vom 26.06.2002, IV R 56/00, in: BStBl. II 2002, 768.

BFH vom 25.04.2002, IV R 4/01, in: BStBl. II 2002, 475.

XIII

- BFH vom 13.12.2001, IV R 86/99, in: BStBl. II 2002, 80.
- BFH vom 12.12.2001, XI R 56/00, in: BStBl. II 2002, 202.
- BFH vom 29.11.2001, IV 91/99, in: BStBl. II 2002, 221.
- BFH vom 31.05.2001, IV R 49/00, in: BStBl. II 2001, 828.
- BFH vom 18.05.2000, IV R 89/99, in: BStBl. II 2000, 625.
- BFH vom 15.12.1999, I R 16/99, in: BStBl. II 2000, 404.
- BFH vom 11.08.1999, XI R 12/98, in: BStBl. II 2000, 229.
- BFH vom 18.06.1998, IV R 29/97, in: BStBl. II 1998, 567.
- BFH vom 11.06.1997, XI R 2/95, in: BStBl. II 1997, 687.
- BFH vom 05.06.1997, IV R 43/96, in: BStBl. II 1997, 681.
- BMF vom 13.12.1995, XI R 43-45/89, in: BStBl. II 1996, 232.
- BFH vom 12.12.1995, VIII R 59/92, in: BStBl. II 1996, 219.
- BFH vom 21.03.1995, XI R 85/93, in: BStBl. II 1995, 732.
- BFH vom 10.08.1994, I R 133/93, in: BStBl. II 1995, 171.
- BFH vom 13.01.1994, IV R 79/92, in: BStBl. II 1994, 362.
- BFH vom 24.07.1992, VI R 126/88, in: BStBl. II 1993, 155.
- BFH vom 27.02.1992, IV R 27/90, in: BStBl. II 1992, 826.
- BFH vom 11.07.1991, IV R 102/90, in: BStBl. II 1992, 413.
- BFH vom 11.07.1991, IV R 33/90, in: BStBl. II 1992, 353.
- BFH vom 14.03.1991, IV R 135/90, in: BStBl. II 1991, 769.
- BFH vom 31.07.1990, I R 173/83, in: BStBl. II 1991, 66.
- BFH vom 12.10.1989, IV R 118/87, in: BStBl. II 1990, 64.

XIV

- BFH vom 11.05.1989, IV R 43/88, in: BStBl. II 1989, 797.
- BFH vom 27.09.1988, VIII R 193/83, in: BStBl. II 1989, 414.
- BFH vom 05.05.1988, III R 41/85, in: BStBl. II 1988, 778.
- BFH vom 23.10.1987, III R 275/83, in: BStBl. II 1988, 293.
- BFH vom 05.06.1997, IV R 43/96, in: BStBl. II 1997, 681.
- BFH vom 09.07.1986, I R 85/83, in: BStBl. II 1986, 851.
- BFH vom 23.01.1986, IV R 24/84, in: BStBl. II 1986, 398.
- BFH vom 21.08.1985, I R 60/80, in: BStBl. II 1986, 88.
- BFH vom 14.06.1985, VI R 150-152/82, in: BStBl. II 1985, 661.
- BFH vom 15.11.1984, IV R 139/81, in: BStBl. II 1985, 205.
- BFH vom 22.08.1984, I R 102/81, in: BStBl. II 1985, 61.
- BFH vom 25.06.1984, GrS 4/82, in: BStBl. II 1984, 751.
- BFH vom 28.07.1982, I R 196/79, in: BStBl. II 1983, 77.
- BFH vom 19.02.1981, IV R 152/76, in: BStBl. II 1981, 602.
- BFH vom 18.06.1980, I R 113/78, in: BStBl. II 1981, 121.
- BFH vom 16.11.1978, IV R 1991/74, in: BStBl. II 1979, 246.
- BFH vom 26.10.1977, I R 110/76, in: BStBl. II 1978, 137.
- BFH vom 28.04.1977, IV R 98/73, in: BStBl. II 1977, 728.
- BFH vom 15.12.1976, I R 58/75, in: BStBl. II 1977, 250.
- BFH vom 14.12.1976, VIII R 76/75, in: BStBl. II 1977, 474.
- BFH vom 07.07.1976, I R 218/74, in: BStBl. II 1976, 621.
- BFH vom 18.03.1976, IV R 113/73, in: BStBl. II 1976, 485.

BFH vom 30.10.1975, IV R 142/72, in: BStBl. II 1976, 192.

BFH vom 21.11.1974, II R 107/68, in: BStBl. II 1975, 389.

BFH vom 25.04.1974, VIII R 166/73, in: BStBl. II 1974, 642.

BFH vom 13.12.1973, I R 138/71, in: BStBl. II 1974, 213.

BFH vom 03.08.1972, IV R 235/67, in: BStBl. II 1972, 799.

BFH vom 05.12.1968, IV R 125/66, in: BStBl. II 1969, 165.

BFH vom 24.02.1965, I 349/61 U, in: BStBl. III 1965, 263.

BFH vom 13.12.1963, IV 236/61 U, in: BStBl. II 1964, 99.

BFH vom 14.11.1963, IV 6/60 U, in: BStBl. III 1964, 139.

BFH vom 10.10.1963, IV 198/62 S, in: BStBl. III 1964, 120.

BFH vom 18.01.1962, IV 270/60 U, in: BStBl. III 1962, 131.

BFH vom 03.10.1961, I 200/59 S, in: BStBl. III 1961, 567.

BFH vom 23.02.1961, IV 313/59 U, in: BStBl. III 1961, 194.

BFH vom 11.07.1960, V 96/59 S, in: BStBl. III 1960, 453.

BFH vom 14.05.1958, IV 278/56 U, in: BStBl. III 1958, 316.

BFH vom 23.10.1956, I 116/55 U, in: BStBl. III 1957, 17.

BFH vom 27.09.1956, IV 601 55, in: BStBl. III 1956, 334.

BMF vom 24.02.2009, IV C 6 - S 2296-a/08/10002, in: BStBl. I 2009, 440.

BMF vom 22.10.2004, IV B 2 - S 2246 - 3/04, in: BStBl. I 2004, 1030.

BMF vom 26.03.2004, IV A 6 - S 2240 - 46/04, in: BStBl. I 2004, 434.

BVerfG vom 26.10.2004, 2 BvR 246/98, WM 2004, 2364.

BVerfG vom 25.10.1977, 1 BvR 15/75, in: BStBl. II 1978, 125.

EuGH, vom 11.10.2001, Rs. C-267/99, *Adam*, Slg. 2001, I - 7467, Rn. 42, in: DB 2001, 2280.

FG Baden-Württemberg vom 22.04.2016, 13 K 3651/13, in: NWB-Datenbank: DokID: AAAAF-77400, Abfrage vom 16.07.2016.

FG Berlin-Brandenburg vom 26.11.2015, 15 K 1183/13, in: NWB-Datenbank, DokID: YAAAF-81124, Abfrage vom 02.09.2016.

FG Münster vom 07.12.2003, 3 K 4979/95 F, in: EFG 2002, 129.

FG Niedersachsen vom 28.04.2015, 13 K 50/14, in: NWB-Datenbank, DokID: TAAAF-03979, Abfrage vom 01.09.2016.

FM Schleswig-Holstein vom 19.08.2016, akt. Kurzinfo ESt 6/2012VI 302 - S 2245 - 034, NWB-Datenbank, DokID: OAAAF-80553, Abfrage vom 05.09.2016.

OFD Hannover vom 18.05.2009, S 2137 - 135 - StO 221/222, in: DStR 2009, 1202.

Ich Erkläre hiermit, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus veröffentlichten und nicht veröffentlichten Schriften entnommen sind, sind als solche kenntlich gemacht. Die Arbeit ist in gleicher oder ähnlicher Form noch nicht als Prüfungsarbeit eingereicht worden.

Unterschrift des Verfassers

Bad Lauchstädt, den 19.09.2016