

**f) Wirtschaftliche Eigenständigkeit.** Entscheidend ist die **wirtschaftliche Eigenständigkeit** der jeweiligen Unternehmen. So hat die Rspr. bei einer **Kombination landwirtschaftlicher Erzeugerbetrieb (zB Schäfererei) und Verarbeitungsbetrieb (Großschlächtereier)** in dem Umfang der zwischen beiden Betrieben bestehenden Lieferbeziehungen keinen ausreichenden Anhalt für ein einheitliches Unternehmen gesehen (BFH IV R 156, 157/67, BStBl. II 1972, 8). Der Verkehrsauffassung kommt für die Frage der Betriebsvielfeit nur insoweit Gewicht zu, als das einheitliche Auftreten zweier Betriebszweige nach außen möglicherweise über einen einheitlichen Kundenstamm ua Geschäftsbeziehungen wirtschaftlich zum Tragen kommt. Regelmäßig wird die planmäßige wirtschaftliche Verbindung zwischen den Unternehmensteilen entschieden, deren Wegfall von beträchtlicher Wirkung auf die Struktur des Gesamtbetriebs ist (s. für Landwirtschaft und Gasthof/Metzgerei BFH IV 299/61 U, BStBl. III 1966, 193).

**g) Baumschulen.** Sie sind **selbsterzeugende landwirtschaftliche Betriebe**, und zwar auch dann, wenn sie auf der Grundlage von sog. Kostverträgen Sämlinge bei anderen Unternehmen zur Aufzucht geben (BFH V R 115/71, BStBl. II 1977, 272). Im Allgemeinen wird das zur Aufzucht gebende Unternehmen auch in solchen Fällen das typisch landwirtschaftliche Risiko der Selbsterzeugung tragen. Die Erzeugnisse stellen aber keine Grundstücksfrüchte dar. Das hälftige Grundeigentum von Ehegatten gibt deshalb keinen Grund für eine Mitunternehmerschaft ab (BFH IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23).

**h) Dienst- bzw. Werkvertragsleistung.** Ein **eigenständiger GewBetrieb** liegt vor, wenn der Stpfl. eine an sich luf Betätigung **ohne Beziehung zum eigenen luf Betrieb** für andere Land- und Forstwirte ausübt (BFH IV R 91/99, BStBl. II 2002, 221; IV R 45/02, BStBl. II 2004, 512; IV R 10/05, BStBl. II 2007, 516). **Zusatzleistungen** (zB Grabpflege, Gartengestaltung) kennzeichnen grundsätzlich einen eigenständigen Gewerbebetrieb. Bei Einsatz selbsterzeugter Produkte ist jedoch aus Vereinfachungsgründen ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb anzunehmen, wenn die Umsätze aus den Zusatzleistungen  $\frac{1}{3}$  des Gesamtumsatzes des Betriebs bzw. 51.500 EUR nicht übersteigen (vgl. EStR 15.5 Abs. 7 iVm Abs. 11).

**Im Einzelnen:** Eine **Friedhofsgärtnerei** mit eigenem Gartenbau erzielt mE einheitlich gewerbliche Umsätze, wenn nach dem jeweiligen Vertragsinhalt der Umsatz aus den Dienstleistungen und den fremden Erzeugnissen überwiegt (EStR 15.5 Abs. 7; zur früheren Rechtslage BFH IV 110/62 U, BStBl. III 1965, 147; VIII R 15/73, BStBl. II 1976, 492). **Gartenbauunternehmen** mit Landwirtschaftsgärtnerei sind unter den Voraussetzungen zur Friedhofsgärtnerei einheitliche Gewerbebetriebe (BFH I R 24/66, BStBl. III 1966, 678; V R 129/84, BStBl. II 1989, 432; *Bracke* Inf 1997, 389). Unter die **Vereinfachungsregelung** in EStR 15.5 Abs. 7 S. 3 fallen mE auch landschaftspflegerische Tätigkeiten eines LuF für Nichtlandwirte; hierzu gehört auch die Entsorgung von Gartenabfällen und Verwertung als Humuszusatz auf eigenen Feldern (*OFD Frankfurt a. M.* 2.12.1991, DStR 1992, 395). Zur Einheitlichkeit des Betriebs bei **Pferdeponen**, Pferdeverleih und land- und forstwirtschaftlicher Betätigung sowie zur getrennten Beurteilung von Pensionstierhaltung und Reitunterricht vgl. BFH IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246; zur Gewerblichkeit bei im Vordergrund stehenden Zusatzleistungen (Unterricht) BFH V R 22/78, BStBl. II 1988, 83; VIII R 91/83, BStBl. II 1989, 416; IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333. Bei **Verwendung von**

**Wirtschaftsgütern** außerhalb des luf Betriebes liegt ein Gewerbebetrieb vor, wenn jene eigens dafür angeschafft sind und im luf Betrieb nicht benötigt werden (BFH IV R 10/05, BStBl. II 2007, 516). Im Übrigen ist sie jedoch unbeachtlich, wenn die Umsatzgrenzen des EStR 15.5 Abs. 11 nicht überschritten werden und der Einsatz für den eigenen Betrieb 10 % nicht unterschreitet (EStR 15.5 Abs. 9). **Fuhrleistungen** können daher noch Teil des luf Betriebes, aber auch GewBetriebe sein (BFH IV R 45/02, BStBl. II 2004, 512; vgl. EStR 15.5 Abs. 10). **Holzrückständigkeit** unter Einsatz eigens dazu angeschaffter Anlagegüter (Forstspezialschlepper) bildet trotz eingehaltener Umsatzgrenze einen eigenständigen Gewerbebetrieb (BFH IV R 19/90, BStBl. II 1992, 651). Zum **Absatz von selbsterzeugten Getränken** in Zusammenhang mit besonderen Leistungen, zB in einer Besen- und Straußwirtschaft, vgl. EStR 15.5 Abs. 8. **Klärschlammtransporte** sind keine luf Tätigkeiten (vgl. BFH IV R 24/05, BStBl. II 2008, 356). **Beherbergung** von Fremden ist idR gewerblich, kann unter Beachtung der Umsatzgrenzen des EStR 15.5 Abs. 11 jedoch im Ganzen der LuF zugerechnet werden; aus Vereinfachungsgründen ist keine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen, wenn weniger als vier Zimmer und sechs Betten bzw. außer dem Frühstück keine Hauptmahlzeiten angeboten werden (EStR 15.5 Abs. 12).

**Vermietung/Verpachtung.** Die Vermietung von Parkplätzen, Liftanlagen, Campingplätzen, Golfplätzen uÄ ist idR GewBetrieb (BFH X R 21/00, BStBl. II 2003, 520). Ein mit einem Pachtvertrag gekoppelter Bewirtschaftungsvertrag führt zu gewerblichen Einkünften, wenn die Umstände nicht auf einen verdeckten Kaufvertrag schließen lassen (BFH IV R 91/99, BStBl. II 2002, 221).

Nicht zu den luf Einkünften – auch nicht über die Zurechnungsnorm des § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG – gehören Entgelte aus **Schlossbesichtigungen** (gewerbliche Tätigkeit, BFH VIII R 95/77, BStBl. II 1980, 633).

Zur **Abgrenzung** zwischen landwirtschaftlichem Hilfsgeschäft und gewerblichem **Grundstückshandel** → Rn. 200.

## 8. Strukturwandel

- 230 Der **Strukturwandel** vom Gewerbebetrieb **zur Landwirtschaft** stellt weder eine Entnahme noch eine einkommensteuerrechtliche Betriebsaufgabe iS einer Totalentnahme (vgl. BFH GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168) dar. Er bedeutet allerdings ein Erlöschen der GewStPfl. und erfordert wie die Betriebsverpachtung, dass der StPfl. zum Betriebsvermögensvergleich übergeht. Der **umgekehrte Fall** ist ua gegeben, wenn durch auf Dauer angelegte Maßnahmen die Vieheinheitengrenze nachhaltig überschritten wird (ggf. – bei Überschreiten um nicht mehr als 10 % – Beobachtungszeitraum von drei Jahren, BFH IV R 18/06, BStBl. II 2009, 654, hierzu *BMF* 19.12.2011, BStBl. I 2011, 1249, gleichzeitig zur Anwendung von EStR 15.5). Er kann sich auch für einen Zeitpunkt ergeben, zu dem der StPfl. größere Investitionen und Vertragsabschlüsse mit entsprechenden Verpflichtungen für seinen künftigen Handelsbetrieb tätigt, die dem Bild des luf Betriebes nicht mehr entsprechen. Fehlt es daran, so kommt es idR auf das nachhaltige Überschreiten der Umsatzgrenzen von EStR 15.5 Abs. 11 an. Nachhaltigkeit wird angenommen bei einem Zeitraum von mehr als drei Jahren; der Zeitraum ist **objektbezogen** (EStR 15.5 Abs. 2).

231–234 (*frei*)

## VI. Abgrenzung selbstständige Arbeit/Gewerbebetrieb

### 1. Allgemeines

Die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sind geregelt in § 18 EStG.

235

#### § 18 EStG [Einkünfte aus selbstständiger Arbeit]

(1) Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sind

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. <sup>2</sup>Zu der freiberuflichen Tätigkeit gehören die selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, die selbstständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer, Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatler, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe. <sup>3</sup>Ein Angehöriger eines freien Berufs im Sinne der Sätze 1 und 2 ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung ist, dass er auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird. <sup>4</sup>Eine Vertretung im Fall vorübergehender Verhinderung steht der Annahme einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit nicht entgegen;
2. Einkünfte der Einnahmer einer staatlichen Lotterie, wenn sie nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind;
3. Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit, zB Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied;
4. Einkünfte, die ein Beteiligter an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft, deren Zweck im Erwerb, Halten und in der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht, als Vergütung für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks erzielt, wenn der Anspruch auf die Vergütung unter der Voraussetzung eingeräumt worden ist, dass die Gesellschafter oder Gemeinschaftler ihr eingezahltes Kapital vollständig zurückerhalten haben; § 15 Absatz 3 ist nicht anzuwenden.

(2) Einkünfte nach Absatz 1 sind auch dann steuerpflichtig, wenn es sich nur um eine vorübergehende Tätigkeit handelt.

(3) <sup>1</sup>Zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit gehört auch der Gewinn, der bei der Veräußerung des Vermögens oder eines selbstständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen erzielt wird, das der selbstständigen Arbeit dient. <sup>2</sup>§ 16 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 und Absatz 1 Satz 2 sowie Absatz 2 bis 4 gilt entsprechend.

(4) <sup>1</sup>§ 13 Abs. 5 gilt entsprechend, sofern das Grundstück im Veranlagungszeitraum 1986 zu einem der selbstständigen Arbeit dienenden Betriebsvermögen gehört hat. <sup>2</sup>§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, Absatz 1a, Absatz 2 Satz 2 und 3, §§ 15a und 15b sind entsprechend anzuwenden.

### 2. Freier Beruf

a) **Kein einheitlicher Begriff.** Dem geltenden Steuerrecht ist **kein einheitlicher Begriff** der freien Berufe eigen (vgl. BVerfG 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 236)

224, BStBl. II 1978, 125 unter B II 3) – eine Tatsache, die der BFH dadurch verschärft, dass er bei der Anerkennung eines „ähnlichen Berufs“ für unterschiedliche Berufsgruppen (zB Heilberufe) höchst unterschiedliche abstrakte Maßstäbe anlegt. Hinzu kommen weitere (unsachliche) Unterschiede auf der Ebene der Rechtsanwendung (Subsumtion), insb. zur Frage der Eigenverantwortlichkeit (→ Rn. 239 ff.). Die Folge ist eine über die berufsspezifischen Eigenarten hinausgehende **Zersplitterung des Bildes** der freien Berufe. Nimmt man die in → § 1 Rn. 11 angeführten Bedenken sowie die Tatsache der Entwicklung neuer Berufsbilder hinzu, so ergibt sich der unerfreuliche Befund, dass häufig genug die Frage der GewStFreiheit im Einzelfall nicht mehr nach den Sach Gesichtspunkten beantwortet wird, die der Privilegierung der freien Berufe ursprünglich zugrunde gelegen haben. Vorbei sind die Zeiten, in denen sich ihre Sonderstellung mit bestimmten idealtypischen Besonderheiten des Berufs begründen ließ (unmittelbarer, persönlicher individueller Einsatz; nur eingeschränkter Kapital- und Personaleinsatz; eingeschränktes Gewinnstreben uÄ; hierzu noch BFH VIII R 116/74, BStBl. II 1976, 155). Das gilt umso mehr, als sich auch im nichtsteuerlichen Bereich unablässig Veränderungen bei überlieferten Berufsbildern, insb. im Standesrecht (zB Lockerung bzw. Aufhebung von Werbe- und Gewerbeverboten bei rechtsberatenden Berufen), ergeben. Man muss an all dem fest vorbeisehen, um die Privilegierung der freien Berufe in der gegenwärtig praktizierten Form für unbedenklich zu halten (so letztmalig BVerfG 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, BVerfGE 120, 1).

237 **b) Katalog.** Statt einer Begriffsbestimmung des freien Berufs enthält das G also einen **Katalog**, der verschiedene **Tätigkeitsarten** („wissenschaftlich“ usw) und **Berufe** („Ärzte ..., Rechtsanwälte“ usw sowie „ähnliche“) aufzählt. Dieser Katalog wird für **verfassungsrechtlich unbedenklich** gehalten (vgl. BFH IV R 109/90, BStBl. II 1993, 235). Dem Gesetzgeber stehe es frei, Berufsbilder festzulegen (BVerfG 1 BvR 224/67, BVerfGE 25, 236 (247 mwN)), ein Satz, der – unbeabsichtigt – die Tatsache hervorhebt, dass der Katalog eine willkürliche Aufzählung von begünstigten Berufen enthält (ähnl. *Seer* BB 2021, 1433). Bei der Auslegung des § 18 EStG können diese zugrunde gelegt werden (BVerfG 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224 (239), BStBl. II 1978, 125). Zu den einzelnen freiberuflichen Tätigkeitsarten und Katalogberufe s. das jeweilige Stichwort (→ Rn. 275).

238 **c) Tätigkeit nach Berufsbild.** Für die **Abgrenzung** von der gewerblichen Tätigkeit (vgl. die Darstellung der neueren Rspr. bei *Brandt* Inf 2003, 57; *Jahn* DB 2015, 641) kommt es **nicht allein** auf die **Zugehörigkeit** zu bzw. **Ähnlichkeit** mit einem Katalogberuf an, sondern auch auf eine **entsprechende Tätigkeit**, die das Bild des jeweiligen Katalogberufs bestimmt. Nicht erforderlich ist die Betätigung auf dem Fachgebiet, auf dem die Berufsqualifikation erworben worden ist (FG Bbg 10 K 10056/09, EFG 2013, 1060; *Claffen* EFG 2013, 1062). Jedoch muss sie sich als unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung gegenüber dem Auftraggeber am einzelnen Werk darstellen (BFH VIII R 154/86, BStBl. II 1988, 40; X B 54/87, BStBl. II 1988, 17; IV R 299/83, BStBl. II 1989, 727; IV R 140/88, BStBl. II 1990, 507; XI R 85/93, BStBl. II 1995, 732; IV R 59/97, BStBl. II 1999, 167; IV R 21/02, BStBl. II 2003, 919; VIII R 74/05, BStBl. II 2009, 238). Aber auch dieser sinnvolle Grundsatz wird zunehmend aufgelöst: erfüllt der Betriebsinhaber die Erfordernisse des § 18 EStG (insb. Eigenverantwortlichkeit, → Rn. 239) nur zT, hilft die Rspr. inzwischen – ergebnisorientiert – mit der Aufteilung eines einheitlichen Betriebs in freiberuflich und

gewerblich (BFH VIII R 53/07, BStBl. II 2009, 143; FG Hmb 3 K 80/13, BB 2014, 1174; hierzu → Rn. 241 aE; zu **Personengesellschaften** → Rn. 246).

Die **Vermittlung von Geschäftsabschlüssen** zur Absatzförderung ist auch bei einem Angehörigen eines Katalogberufs gewerblich (BFH I R 204/81, BStBl. II 1985, 15; XI R 91/94, BFH/NV 1996, 135; IV B 20/01, BFH/NV 2001, 1400); ebenso **Produktion und Absatz** wie durch GewTreibenden (BFH X R 10/06, BStBl. II 2008, 54; Errichtung schlüsselfertiger Gebäude durch Ingenieur/Architekt); ebenso die Tätigkeit eines Angehörigen eines Freiberufs (zB Ingenieur) in einem anderen Berufsfeld (zB Unternehmensberatung), für die ihm die (freiberufliche) Qualifikation fehlt (BFH III B 37/12, BFH/NV 2013, 368).

**d) Feststellungslast.** Die Feststellungslast trägt der StPfl., der geltend macht, einen Freiberuf auszuüben. Er verwirklicht die Grundvoraussetzungen des GewBetriebes, macht aber Voraussetzungen zu seinen Gunsten geltend. Nur wenn sich diese feststellen lassen, kann er Erfolg haben (BFH IV R 15/90, BStBl. II 1991, 889; IV R 65-67, BFH/NV 1993, 238; I R 53/93, BFH/NV 1995, 210). 238a

### 3. Eigenverantwortliche Tätigkeit

**a) Fachlich vorgebildete Arbeitskräfte.** Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG steht der freiberuflichen Tätigkeit nicht entgegen, wenn der Angehörige des freien Berufs **fachlich vorgebildete Arbeitskräfte** beschäftigt. Die sog. **Vervielfältigungstheorie** ist mit dem StÄG 1960 (BGBl. 1960 I 616) aufgehoben. 239

Dies sind ua Mitarbeiter, die die **fachliche Qualifikation des Betriebsinhabers** aufweisen bzw. dessen Tätigkeit ausüben (BFH IV R 140/88, BStBl. II 1990, 507; X R 85/93, BStBl. II 1995, 732; IV R 80/94, BStBl. II 1995, 776; IV R 43/96, BStBl. II 1997, 681; VIII R 41/12, BStBl. II 2015, 216), aber auch Subunternehmer (BFH XI R 8/00, BStBl. II 2002, 478, mE fraglich) und solche Mitarbeiter, die nicht die fachliche Qualifikation des Berufsträgers haben, deren Tätigkeit jedoch die seine in Teilbereichen ersetzt und nicht von untergeordneter Bedeutung ist (zB BFH IV R 43/96, BStBl. II 1997, 681; XI R 8/00, BStBl. II 2002, 478). Unschädlich ist die Beschäftigung von Arbeitskräften ohne fachliche Vorbildung mit Aufgaben, die ihren Vorkenntnissen entsprechen (BFH III R 118/85, BStBl. II 1988, 782).

**b) Leitung und Eigenverantwortung.** Voraussetzung ist allerdings, dass der Freiberufler dann aufgrund eigener Fachkenntnisse **leitend und eigenverantwortlich** tätig wird. Diese Tatbestandsmerkmale stehen selbstständig nebeneinander (BFH VIII R 116/74, BStBl. II 1976, 155), müssen also beide erfüllt sein. Seine eigene Arbeit am Werk bzw. für den Auftraggeber muss „im ausreichenden Umfang“ gewährleistet sein und es ihm ermöglichen, uneingeschränkt die **fachliche Verantwortung** auch für die von seinen Mitarbeitern erbrachten Leistungen zu übernehmen (BFH IV 373/60 U, BStBl. III 1963, 595; VIII R 116/74, BStBl. II 1976, 155; IV R 140/88, BStBl. II 1990, 507). Hierfür genügt nicht die Übernahme der Verantwortung nach außen. Vielmehr muss die Ausführung jedes einzelnen Auftrags ihm selbst, nicht jedoch den qualifizierten Mitarbeitern, den Hilfskräften, den technischen Hilfsmitteln oder dem Unternehmen im Ganzen zuzurechnen sein (BFH VIII R 116/74, BStBl. II 1976, 155; XI R 85/93, BStBl. II 1995, 732; ggf. aber Aufteilung; hierzu → Rn. 241 aE) – eine Anforderung, die mE idR schon bei einer von wenigen Mitarbeitern „vervielfältigten“ Tätigkeit nicht zu erfüllen ist. Eine noch so **intensive leitende Tätigkeit** 240

(Organisation des Sach- und Personalbereichs, Arbeitsplanung, Arbeitsverteilung, Aufsicht über Mitarbeiter und deren Anleitung, stichprobenweise Prüfung der Ergebnisse) genügt dem nicht (BFH X B 54/87, BStBl. II 1988, 17; VIII R 116/74, BStBl. II 1976, 155; IV R 43/96, BStBl. II 1997, 681; XI R 8/00, BStBl. 2002, 478; *Brandt* Inf 2003, 57). Erforderlich, aber auch hinreichend ist die aufgrund von Fachkenntnis erfolgende Einflussnahme auf die Mitarbeitertätigkeit durch Planung, (fachliche) Überwachung und Kompetenz zur Entscheidung in Zweifelsfällen (vgl. BFH VIII R 50/09, BStBl. II 2011, 506; VIII R 41/12, BStBl. II 2015, 216; VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002). ME ist unübersehbar, dass der BFH mit seinen neueren Entscheidungen den Begriff der Eigenverantwortlichkeit deutlich weiter fasst als die ältere Rspr., auch wenn er diese (mit ihren deutlich strengeren Anforderungen) in Bezug nimmt.

Auf keinen Fall genügt die eigenverantwortliche **Leitung einer Zweigstelle durch einen Angestellten** (BFH IV R 11/95, BFH/NV 1996, 464; aA *Nebe* Stbg 2013, 310); entsprechend die eigenverantwortliche Behandlung von Patienten durch angestellte Ärzte (BFH VIII R 62/13, BStBl. II 2016, 381, zu FG D'dorf 11 K 3969/11 G, EFG 2014, 840); anders im Fall einer „mobilen Praxis“ für Anästhesie, bei der wöchentlich die „Behandlungsmethoden festgelegt“ werden (BFH VIII R 41/12, BStBl. II 2015, 216); mE weltfremd, zumal gerade die Anästhesie situationsbedingte Entscheidungen erfordert. Gegebenenfalls wird in diesen Fällen nach neuerer Rspr. bei Einzelunternehmen eine Aufteilung angezeigt sein.

Auch die eigenständige Durchführung von Hauptuntersuchungen durch angestellte **Prüfingenieure** steht der Annahme von Eigenverantwortlichkeit des StPfl. entgegen, selbst wenn er deren Arbeiten stichprobenartig überwacht (BFH VIII R 35/16, BStBl. II 2019, 580).

- 241 **c) Prägung.** Die **Prägung jeder einzelnen Mitarbeiterleistung** durch die Eigenpersönlichkeit des Freiberuflers und seine fachliche Verantwortung für die von seinen Angestellten geleistete Arbeit spielt eine wesentliche Rolle (vgl. BFH IV R 140/88, BStBl. II 1990, 507; X R 8/00, BStBl. II 2002, 478). Die Leistung des Mitarbeiters muss den „**Stempel der Persönlichkeit**“ des StPfl. tragen (vgl. BFH IV R 51/01, BStBl. II 2004, 509; XI R 59/05, BFH/NV 2007, 1319; VIII R 41/12, BStBl. II 2015, 216; zu dieser Metapher *Kanzler* FR 2015, 619). Das kann bei unterschiedlichen Berufsgruppen einen unterschiedlichen Inhalt haben (BFH IV 61/65 U, BStBl. III 1965, 557; XI B 227/03, BFH/NV 2006, 55). Unzureichend ist nach der früheren Rspr., wenn der Steuerpflichtige nur auf einen Teil seiner betrieblichen Leistung an Dritte persönlichen gestalterischen Einfluss hat (vgl. BFH IV R 125/66, BStBl. II 1969, 165).

BFH VIII R 53/07, BStBl. II 2009, 143 nimmt im Hinblick auf den Teil der Betriebsleistung, bei dem diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind, eine **Trennung der Leistungen** in freiberufliche und gewerbliche vor, allerdings nach den zur Trennbarkeit nach dem Kriterium des geschuldeten Leistungserfolgs bei Mischtatbeständen geltenden und hier nicht einschlägigen Grundsätzen (→ Rn. 276). Eine Auseinandersetzung mit der Rspr., nach der bei nicht vollständiger Eigenverantwortlichkeit die gesamte betriebliche Tätigkeit als gewerblich qualifiziert wurde (trotz „Trennbarkeit“), unterbleibt völlig.

- 242 **d) Grenzziehung.** Eine **generelle, abstrakte Grenzziehung** zwischen Prägung und Nichtprägung im Hinblick auf die **Zahlen der Mitarbeiter** und Auf-

träge ist nach der Rspr. auch für den einzelnen Beruf nicht möglich (BFH IV B 29/01, BStBl. II 2002, 581). Sie ist jedoch **überschritten** bei:

- **Steuerbevollmächtigten** mit 20 fachlich vorgebildeten Mitarbeitern (FG D'dorf 14 K 112/86 G, EFG 1993, 512 rkr.); anders bei 25 Mitarbeitern (BFH StRK EStG § 18 R 258; **Steuerberater** in Buchstelle mit 53 Mitarbeitern (BFH IV 61/65 U, BStBl. III 1965, 557);
- **Laborärzten**, wenn täglich etwa 692–862 Untersuchungen bei täglich zwischen 277 und 345 Aufträgen erledigt werden (BFH IV R 140/88, BStBl. II 1990, 507; noch krasser im Fall BFH II R 6/94, BStBl. II 1995, 738); → Rn. 275 Stichwort „Laboratoriumsmedizin“;
- 3 angestellten **Ärzten** und 63 sonstigen Mitarbeitern (BFH VIII R 116/74, BStBl. II 1976, 155; X B 54/87, BStBl. II 1988, 17); zur **Laborgemeinschaft** s. *BMF* 31.1.2003, BStBl. I 2003, 170; zur **pathologischen Praxis** FG Münster 1 K 2819/04 G, EFG 2006, 1913 rkr.: 74 Sek pro Untersuchung genügen!??
- **Krankenpfleger**, der wegen des Umfangs der zu erbringenden Leistungen diese weitgehend auf Mitarbeiter überträgt (BFH IV R 43/96, BStBl. II 1997, 681);
- **Masseur** mit zwei Betriebsstätten (BFH IV R 11/95, BFH/NV 1996, 464);
- **Kinderheim** mit mehreren Wohngruppen (NdsFG 14 K 98/03, EFG 2006, 1772 rkr.);
- **Krankengymnast** mit mehreren Angestellten, denen er Anamnese und Behandlung weitgehend überlässt (BFH IV B 205/03, BFH/NV 2006, 48);
- **Vermessungsingenieur** mit mehreren Angestellten (BFH XI B 227/03, BFH/NV 2006, 55);
- **Fahrschule** mit 14 Fahrlehrern (FG Brem II 96/82 K, EFG 1985, 498 rkr.; vgl. BFH V R 87/85, BFH/NV 1991, 848);
- **Privatschule** mit 30 Lehrkräften und 750 Wochen-Unterrichtsstunden (BFH IV R 125/66, BStBl. II 1969, 165; sa BFH IV R 127/68, BStBl. II 1970, 214);
- einem **Ingenieur** mit zwölf Fachkräften und 63 sonstigen Mitarbeitern (BFH I R 173/66, BStBl. II 1968, 820); ebenso bei Erledigung von 7.965 von 9.276 Prüffällen durch angestellte Prüffingenieure (BFH VIII R 35/16, BStBl. II 2019, 580, zu SächsFG 2 K 1479/15, EFG 2016, 1341; hierzu *Urbach* BeSt 2017, 4);
- anders bei einem **Sportlehrer** mit drei Lehrkräften (BFH IV R 130/79, BStBl. II 1982, 589; sa IV R 11/95, BFH/NV 1996, 464).

**e) Vertretung.** Eine Vertretung des Freiberuflers im Fall **vorübergehender 243** **Verhinderung** (zB Urlaub, Krankheit) steht der Annahme einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit nicht entgegen (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG), ebenso wenig der geringe eigene Einsatz aus besonderen Gründen im einzelnen Jahr (BFH XI R 53/91, BFH/NV 1995, 1048). Anders jedoch, wenn die Leitung und fachliche Verantwortung auf Dauer auf einen Vertreter übertragen wird (BFH IV R 11/95, BFH/NV 1996, 464).

**f) Nutzung technischer Hilfsmittel.** Bei (ständig verbesserten) Fähigkeiten **244** **technischer Hilfsmittel** auf dem den Freiberufler bestimmenden Sachgebiet (insb. Computer-Programme) muss die einzelne Leistung in gleicher Weise von der individuellen Tätigkeit des Stpfl. geprägt sein, darf sich also nicht in der Anwendung technischer Vorgaben (zB StErklärung nach Programm) erschöpfen (vgl. BFH IV R 299/83, BStBl. II 1989, 727; IV R 80/94, BStBl. II 1995, 776; IV B 12/99, BFH/NV 2000, 837).

245 **g) Berufsfremde Personen.** Das Erfordernis des eigenverantwortlichen Tätigwerdens schließt **berufsfremde Personen** als Unternehmer oder Mitunternehmer von einer freiberuflichen Tätigkeit iSd § 18 EStG aus. Wird die Praxis eines Freiberuflers zB von einem berufsfremden **Erben** fortgeführt, so bezieht dieser Einkünfte aus Gewerbebetrieb (BFH VIII R 43/70, BStBl. II 1977, 539; VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922; → Rn. 275 „Erben“). Das gilt nicht im Fall der sog. **gespaltenen Tatbestandsverwirklichung** (§ 24 Nr. 2 EStG; BFH GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608), wenn der Freiberufler-Erblasser die freiberuflichen Tätigkeiten selbst vollständig erbracht hat und der Erbe nur noch die von jenem geschaffenen Werte realisiert, etwa zum Nachlass eines Kunstmalers gehörende Bilder veräußert (BFH IV R 16/92, BStBl. II 1993, 716) oder den freiberuflichen Betrieb nur abwickelt und Forderungen einzieht (BFH IV R 45/87, BStBl. II 1989, 509; VIII R 143/78, BStBl. II 1981, 665) oder Verwertungsrechte überträgt (FG D'dorf 13 K 472/12 E, EFG 2014, 266). Hiergegen FG Köln (14 K 1130/13, EFG 2015, 1923), wonach die vorstehende Rspr. durch BFH GrS 2/04 (BStBl. II 2008, 608) überholt sei: Der Erblasser müsse auch die **Verwertungshandlungen** durchgeführt haben und beim Erben dürfe nur die Gegenleistung zufließen.

Dagegen ist eine **Körperschaft des öffentlichen Rechts** dann gewerblich tätig, wenn sie nach Erbschaft einer Steuerberatungskanzlei Forderungen einzieht, aber auch in geringem Umfang eigene Leistungen erbringt und die Kanzlei nach 6 Monaten veräußert (BFH I R 19/87, BStBl. II 1990, 246).

#### 4. Personengesellschaften

246 Bei ihnen ist zum einen erforderlich, dass die **Tätigkeit der Gesellschaft selbst** sich als freiberuflich darstellt (vgl. BFH XI 9/06, BStBl. II 2007, 266; Einzelheiten → Rn. 283 ff.). Zudem müssen **sämtliche Mitunternehmer** sowohl die Qualifikation eines freien Berufs aufweisen als auch die entsprechende Tätigkeit eigenverantwortlich ausführen (BFH IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124; IV R 120/87, BFH/NV 1991, 319; VIII R 73/06, BStBl. II 2009, 647; VIII R 16/11, BStBl. II 2015, 996; VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002; VIII R 62/13, BStBl. II 2016, 381; VIII R 45/13, BStBl. II 2018, 4; FG Köln 12 K 5606/03, EFG 2014, 1575 rkr.; zu den Problemen *Pötsch* KÖSDI 2012, 18177). **Dabei genügt es**, wenn der jeweilige Freiberuf-Gesellschafter auf seinem Tätigkeitsgebiet aufgrund eigener Fachkenntnisse oder aufgrund einer auftragsbezogenen oder generellen Aufteilung der Teamarbeit eigenverantwortlich tätig ist (BFH IV R 299/83, BStBl. II 1989, 727; VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79). Das gilt auch für **Partnerschaftsgesellschaften** (FG RhPf 4 K 1270/19, Rev. VIII R 4/22; → Rn. 283) und **interprofessionelle** Gesellschaften (BFH IV R 48/99, BStBl. II 2001, 241; VI R 73/06, BStBl. II 2010, 40; *Kempermann* FR 2007, 577); auch bei nicht tätigkeitsbezogener Vergütung (FG D'dorf 16 K 4282/02, EFG 2005, 1350 rkr.; differenzierend *OFD Hannover* 1.7.2007, DB 2006, 73; DStR 2007, 1628).

**Dagegen genügt es nicht**, wenn einer der Mitunternehmer sich nicht oder nur im äußerst geringen Umfang iSd freien Berufs betätigt, also nur kapitalmäßig beteiligt ist oder nur Aufgaben des Managements/der Organisation uÄ wahrnimmt bzw. nur Kapital zur Verfügung stellt/bzw. beschafft (vgl. BFH VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642; FG RhPf 4 K 1270/19, EFG 2022, 490, Rev. VIII R 4/22). Wird in einer Ärzte-GbR eine Ärztin, die zwar Gesellschafterin ist, jedoch