

# Gewerbesteuergesetz: GewStG

Glanegger / Güroff

10. Auflage 2021  
ISBN 978-3-406-75231-5  
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Trennbarkeit nach dem Kriterium des geschuldeten Leistungserfolgs bei Mischatbeständen 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.

**d) Grenzziehung.** Eine **generelle, abstrakte Grenzziehung** zwischen Prägung und Nichtprägung im Hinblick auf die **Zahlen der Mitarbeiter** und Aufträge 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 Müns-ter 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);
- **Vermessungssingenieur** 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 Prüfungingenieure (SächsFG 2 K 1479/15, EFG 2016, 1341; Rev. VIII R. 35/16; 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 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).

- 244 **f) Nutzung technischer Hilfsmittel.** Bei (ständig verbesserten) Fähigkeiten **technischer Hilfsmittel** auf dem den Freiberuf 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; → R.n. 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 Düsseldorf 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 → R.n. 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, BFH/NV 2016, 746; BFH VIII R 45/13, BStBl. II 2018, 4, zu FG Köln 15 K 4041/10, EFG 2013, 1768, best.; 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 **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). Es genügt jedoch nicht, wenn einer der Mitunternehmer sich nicht selbst iSd freien Berufs betätigt, also nur kapitalmä-

big beteiligt ist oder nur Aufgaben des Managements/der Organisation wahrnimmt bzw. nur Kapital zur Verfügung stellt/bzw. beschafft (vgl. BFH VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642).

Bei einer **doppelstöckigen Gesellschaft** müssen zur Wahrung der Freiberuflichkeit der Untergesellschaft sämtliche Mitunternehmer der Obergesellschaft die vorstehenden Voraussetzungen erfüllen (BFH VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642).

## 5. Ähnliche Berufe

Zu den freiberuflichen Einkünften zählen auch die Tätigkeiten, die einem **Katalogberuf ähnlich** sind (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG). Ähnlichkeit mit einer **künstlerischen, wissenschaftlichen, erzieherischen oder unterrichtenden** Tätigkeit ist im Gesetz nicht vorgesehen (BFH I R 109/77, BStBl. II 1981, 118). Die Entscheidung richtet sich nach ertragsteuerlichen, nicht nach den in Zusammenhang mit der richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Nr. 14 UStG entwickelten Grundsätzen (BFH VIII R 24/14, BStBl. II 2017, 908; VIII R 26/15, BFH/NV 2019, 629).

**a) Keine Gruppenähnlichkeit.** Die **Rspr. verneint** eine sog. „**Gruppenähnlichkeit**“, also die Existenz von alle Katalogberufe umfassenden und den freien Beruf schlechthin kennzeichnenden Merkmalen (zB BFH IV R 74/00, BStBl. II 2003, 27; XI R 2/95, BStBl. II 1997, 687; VIII R 18/11, BStBl. II 2015, 128; VIII R 5/12, BStBl. II 2015, 217; VIII R 24/14, BStBl. II 2017, 908). Die gesetzlich geforderte **Eigenverantwortlichkeit** sei zwar ein tätigkeitsbezogenes Merkmal und deshalb einer der Gründe für die Besserstellung der selbstständigen Arbeit im Verhältnis zum Gewerbebetrieb. Sie sei aber ungeeignet, den ähnlichen Beruf allgemein zu bestimmen. Die Rspr. geht von einer **Ähnlichkeit** aus, wenn das typische Bild eines bestimmten Katalogberufs mit allen Einzelheiten oder zumindest mit den wesentlichen Merkmalen (BFH I R 122/81, BStBl. II 1984, 823) dem Gesamtbild der zu beurteilenden Tätigkeit vergleichbar ist (BFH I R 109/77, BStBl. II 1981, 118). Honorarordnungen werden zur Bestimmung des Leistungsbildes nur als ergänzendes Indiz herangezogen (BFH IV R 118, 119/87, BStBl. II 1990, 64; XI B 88/01, BFH/NV 2002, 1026).

**b) Merkmale.** Ein Beruf ist einem Katalogberuf ähnlich, wenn er in **wesentlichen Punkten** mit diesem verglichen werden kann. Dazu gehört **kumulativ** die Vergleichbarkeit der **Ausbildung**, der **Kenntnisse**, der **Qualifikation** und der **Tätigkeit** (zB BFH XI R 47/98, BStBl. II 2000, 31; IV R 94/99, BStBl. II 2002, 261; IV R 45/00, BStBl. II 2003, 21; IV R 49/01, BStBl. II 2003, 721; IV R 51/01, BStBl. II 2004, 509; VIII R 4/13, BFH/NV 2016, 1275).

**c) Schwierigkeitsgrad.** Die **Tätigkeiten** müssen einem dem Katalogberuf **vergleichbaren Schwierigkeitsgrad** aufweisen und mit dieser Qualität den **Schwerpunkt der Tätigkeit** des StPfl. ausmachen, dh die Tätigkeit prägen (BFH XI R 82/94, BStBl. II 1996, 518; IV R 19/97, BStBl. II 1998, 139; XI B 63/68, BFH/NV 2000, 424). Zum Fehlen von Ausarbeitungen: BFH VIII B 54/12, BFH/NV 2013, 1098. Spezialisierungen auf einen Hauptbereich (zB der Betriebswirtschaft) sind aber unschädlich (BFH IV R 74/00, BStBl. II 2003, 27; IV R 21/02, BStBl. II 2003, 919). Es genügt nicht, wenn die im Einzelfall zu beurteilende Tätigkeit die gleichen charakteristischen Merkmale aufweist, die für den Katalogberuf typisch sind (BFH IV R 127/70, BStBl. II 1971, 319). Nur wenn durch die **praktische Arbeit** die vergleichbaren Kenntnisse nach Tiefe und Breite nach-

gewiesen sind, darf sich die Tätigkeit auf Teilbereiche des Katalogberufs beschränken (BFH IV B 68/99, BFH/NV 2000, 705). Auch die Einheitlichkeit einer untrennbar gemischten Tätigkeit – → R.n. 278 – ist schädlich (BFH IV R 89/99, BStBl. II 2000, 625).

- 250 **d) Mehrere Berufsbilder.** Berührt ein Beruf **mehrere Berufsbilder nach Katalog**, ohne einem einzigen ähnlich zu sein, dann ist keine Freiberuflichkeit anzunehmen (BFH IV R 74/00, BStBl. II 2003, 27; IV R 34/01, BStBl. II 2003, 761); eine Ausnahme gilt, wenn der zu beurteilende Beruf eine Kombination zweier Katalogberufe darstellt, wie beim Diplom-Wirtschaftsingenieur (BFH IV R 21/02, BStBl. II 2003, 919; XI R 3/06, BStBl. II 2007, 118).
- 251 **e) Ausbildung.** Setzt der Katalogberuf eine qualifizierende Ausbildung voraus, dann muss der StPfl., der einen ähnlichen Beruf für sich reklamiert, eine **vergleichbare Ausbildung**, zumindest aber die entsprechenden – ggf. wissenschaftlichen – **Kenntnisse nach Breite und Tiefe** nachweisen (BFH IV R 154/86, BStBl. II 1990, 73; XI B 63/98, BFH/NV 2000, 424; XI R 5/06, BStBl. II 2007, 551). Selbst vertiefte Kenntnisse nur auf einem **Teilbereich** des Katalogberufs genügen nicht (BFH X R 11/06, BFH/NV 2007, 2091; XI R 29/06, BStBl. II 2007, 781). Insbesondere können fehlende Kenntnisse auf Kerngebieten nicht durch gute Kenntnisse in anderen Bereichen kompensiert werden (vgl. BFH III R 3/14, BFH/NV 2017, 732).
- 252 **aa) Fach-/Hochschulausbildung.** Der Kenntniserwerb muss bei einer für den Katalogberuf erforderlichen **Fach- bzw. Hochschulausbildung** aber nicht an den gleichen Lehranstalten, sondern kann auch durch **Fernkurse** und die Berufstätigkeit selbst oder in sonstiger Weise **autodidaktisch** geschehen (BFH I R 113/78, BStBl. II 1981, 121; IV R 63/86, BStBl. II 1989, 198; IV R 154/86, BStBl. II 1990, 73). Ein Autodidakt verfügt über die entsprechenden Kenntnisse, wenn es eine Hochschule, Fachhochschule, Berufsakademie oder (bei Betriebswirten) Fachschule gibt, mit deren Prüfungsanforderungen sich das Wissen des StPfl. vergleichen lässt (BFH IV R 21/02, BStBl. II 2003, 919; zur Kombination von Katalogberufen s.o.). Genügen die Kenntnisse in nur einem Teilbereich dem Kenntnisstand, der für eine Abschlussprüfung im Vergleichsberuf verlangt wird, nicht, dann ist dies unschädlich, wenn der StPfl. mit den Kenntnissen in den übrigen Teilbereichen die Abschlussprüfung bestehen würde (BFH IV R 74/00, BStBl. II 2003, 27).
- 252a **bb) Nachweis.** Der Nachweis kann **anhand der praktischen Arbeit** geführt werden und muss den Schluss rechtfertigen, dass die Kenntnisse in ihrer Tiefe und Breite denen entsprechen, die ein Berufsangehöriger während seiner Ausbildung erwirbt, insb. wenn die berufliche Tätigkeit so geartet ist, dass sie ohne die entsprechenden Kenntnisse nicht ausgeübt werden kann (BFH IV B 68/99, BFH/NV 2000, 705; VI B 273/00, BFH/NV 2001, 893; VIII B 99/07, BFH/NV 2008, 940). In diesem Fall muss diese besonders anspruchsvoll sein und nach Tiefe und Breite zumindest das Wissen eines Kernbereichs eines Fachstudiums erfordern (BFH IV R 73/90, BStBl. II 1991, 878; IV R 116/90, BStBl. II 1993, 100; IV R 17/90, BStBl. II 1993, 324). Kenntnisse auf dem Hauptbereich, in dem der StPfl. tätig ist, reichen jedoch nicht (BFH IV R 135/90, BStBl. II 1991, 769); ebenso wenig Erfahrungen unter Einsatz von Formelsammlungen (BFH IV R 73/90, BStBl. II 1991, 878). Nach BFH IV R 116/90, BStBl. II 1993, 100 muss die praktische Tätigkeit die **fachliche Breite des Katalogberufs** (hier: Ingeni-

eur) abdecken (Abgrenzung zu BFH I R 113/78, BStBl. II 1981, 121), wemgleich eine Spezialisierung nicht schadet (BFH IV R 118, 119/87, BStBl. II 1990, 64). Auch Tätigkeiten in früheren Jahren können für den Nachweis der Kenntnisse herangezogen werden (BFH IV R 118, 119/87, BStBl. II 1990, 64; IV B 108/91, BFH/NV 1992, 821). Eine dem absolvierten Studium fremde Tätigkeit wird nicht allein aufgrund des Studienabschlusses freiberuflich (BFH IV R 27/05, BFH/NV 2006, 1270). Im Übrigen müssen die Kenntnisse entweder durch Zeugnisse, Zertifikate uä eines erfolgreich abgeschlossenen Selbststudiums nachgewiesen werden (BFH III R 43, 44/85, BStBl. II 1988, 497; I R 121/83, BStBl. II 1987, 116; IV R 63/86, BStBl. II 1989, 198; IV R 4/01, BStBl. II 2002, 475). Ein abgebrochenes Studium reicht idR als Nachweis nicht (BFH IV R 51/99, BStBl. II 2000, 616).

**cc) Sachverständigengutachten. In der Regel** wird – wenn der Kenntnisstand nicht schon wegen des Sachvortrags und der Zeugnennachweise zur Überzeugung des FG feststeht – ein **Sachverständigengutachten** in Betracht kommen (hierzu BFH IV R 51/99, BStBl. II 2002, 475; IV B 112/93, BFH/NV 1995, 420; III B 244/11, BFH/NV 2012, 1119). Auch kann sich der StPfl. einer Wissensprüfung durch den Sachverständigen unterziehen (nur ergänzendes Beweismittel, BFH IV R 56/00, BStBl. II 2002, 768; XI R 62/04, BFH/NV 2006, 505; das seitens des StPfl. nicht an die Bedingung geknüpft werden darf, dass der fachkundige Prozessbevollmächtigte jederzeit Zwischenfragen stellen darf, BFH IV B 74/03, BFH/NV 2005, 1289). Das FG ist zu einer solchen Beweiserhebung nur verpflichtet, wenn sich aus dem Sachvortrag ergibt, dass der StPfl. über die entsprechenden Kenntnisse verfügen könnte, ein Nachweis anhand der praktischen Arbeiten aber nicht geführt werden kann und der StPfl. die Wissensprüfung beantragt (BFH IV R 56/00, BStBl. II 2002, 768; IV B 70/01, BFH/NV 2002, 644; III B 134/12, BFH/NV 2013, 930; hierzu *Krömke* EStB 2002, 314). Insgesamt darf aber das FG die Beurteilung der Sach- und Rechtslage nicht allein dem Sachverständigen überlassen (BFH I B 146/93, BFH/NV 1995, 217; XI B 88/01, BFH/NV 2002, 1026); vielmehr hat es ihm die Anknüpfungspunkte vorzugeben, für die eine besondere Sachkunde nicht erforderlich ist (BFH VIII B 224/09, BFH/NV 2010, 1650; VIII R 17/12, BeckRS 2015, 94885). Zur Ermittlung der Berufsmerkmale OFD Münster 22.4.2002, DB 2002, 1026 mit Hinweis auf „**BERUFENET**“.

**f) Stellungnahme.** Die **Rspr. des BFH** (keine Gruppenähnlichkeit) ist **mE nicht schlüssig**, geschweige denn zwingend. Der Begriff „ähnlich“ hat eine andere Bedeutung als „vergleichbar“ oder „entsprechend“, worauf der BFH tatsächlich abstellt. Auch die bunte Mischung der Katalogberufe zeigt auf, dass es weder auf ein bestimmtes Tätigkeitsbild noch auf einen bestimmten Schwierigkeitsgrad bei Ausbildung und Tätigkeit ankommt. Zudem weisen die Katalogberufe – mit Ausnahme des persönlichen Einsatzes – keinerlei vergleichbare Tätigkeiten auf. Bei einzelnen Berufsgruppen, zB bei den Heilberufen, hat der BFH – wenn auch verbal verdeckt – gleichwohl Ähnlichkeiten nach der hier vertretenen Auffassung begründet, obwohl Ähnlichkeiten iS seiner eigenen Rspr.-Grundsätze (und des Gebrauchs der deutschen Sprache) nicht vorhanden waren/sind: entstanden ist eine SGB-V-Ingrou. Auch die Entscheidung BFH XI R 5/06, BStBl. II 2007, 551 („Beratung“ durch Betriebswirt und Umweltauditor) weist in diese Richtung. Schließlich zeigt die Entwicklung der Rspr. zur Tätigkeit von EDV-Fachleuten (→ Rn. 275 Stichwort „Datenverarbeitung“) die Tendenz zur Grup-

penbildung auf, bei der insb. die Prüfung der ingenieurmäßigen Kenntnisse nach Breite und Tiefe völlig in den Hintergrund tritt.

Der **Katalog** ist mE schon aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (hierzu BFH XI R 5/06, BStBl. II 2007, 519) **tendenziell offen** im Hinblick auf eine Erweiterung zu Berufen, die sich durch einen persönlichen Arbeitseinsatz des StPfl. bei der Erfüllung des Auftrags auszeichnen (aA *Bauhaus*, Abgrenzungsprobleme bei den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit, 1993, 166 ff.). Schließlich sollte nicht außer Betracht gelassen werden, dass § 18 EStG keine Norm darstellt, die als Sozialzwecknorm lediglich der Förderung der bestehenden freien Berufe dienen soll wegen allgemeiner nicht tätigkeitsbezogener Kennzeichen, wie etwa der für diesen Personenkreis typischen längeren Ausbildung (angedeutet im Beschluss des BVerfG 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125). Die Vorschrift dient vielmehr als Finanzzwecknorm einer an der Leistungsfähigkeit gemessenen Besteuerung. Dies bedeutet, dass berufsbeschreibende Merkmale, wie etwa Regelungen über die Berufszulassung und Ausbildung, nur dann Maßstäbe für den ähnlichen Beruf bieten, wenn sie das wirtschaftliche Tätigkeitsbild des Katalogberufs bestimmen und deshalb auch für den vergleichbaren Beruf Entsprechendes gefordert werden muss.

**255 g) Gesetzliche Regelungen. aa) Berufszulassungsvorschriften.** Ihre Erfüllung lässt regelmäßig schon einen Katalogberuf, wie zB den des Ingenieurs, annehmen, sie können für die Ähnlichkeit naturgemäß keine eigenständige Bedeutung haben (BFH I R 109/77, BStBl. II 1981, 118). Gleichwohl können sie und die damit verbundene staatliche Überwachung wesentypisch für das Tätigkeitsbild sein, das auch den ähnlichen Beruf betreffen muss (glA BFH IV R 141/88, BFH/NV 1990, 438). Setzt die Ausübung des Katalogberufs eine **Erlaubnis** voraus, dann kann die als ähnlich reklamierte Tätigkeit, die ohne Erlaubnis ausgeübt wird, auch wenn diese nicht erforderlich ist, keine ähnliche Tätigkeit iSd Vorschrift sein (zB BFH IV R 43/96, BStBl. II 1997, 681; IV R 65/00, BStBl. II 2002, 149; IV R 51/01, BStBl. II 2004, 509; VIII R 24/14, BStBl. II 2017, 908). Denn aus der Existenz von Zulassungs- und Überwachungsvorschriften kann idR geschlossen werden, dass der Gesetzgeber den Zugang zu einem Tätigkeitsfeld wie dem der **Heilberufe** oder **Rechtsberater** einheitlich unter staatliche Aufsicht gestellt hat (vgl. BFH V R 144/74, BStBl. II 1977, 579; vgl. auch BFH IV R 117/87, BStBl. II 1990, 153; V R 97/84, BStBl. II 1990, 804; IV R 49/01, BStBl. II 2003, 721). Dies bedeutet, dass auch für den steuerberatenden Beruf (BFH IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124; vgl. auch IV R 176/85, BStBl. II 1988, 273 zum Beratungsstellenleiter eines LSt-Hilfvereins), die rechtsberatenden Berufe (BFH IV R 117/87, BStBl. II 1990, 153; IV R 33/95, BFH/NV 1997, 751), die sog. Heilhilfsberufe grds. staatliche Erlaubnis und Überwachung mitentscheidend sind (vgl. zum medizinischen Fußpfleger BFH I R 218/74, BStBl. II 1976, 621; IV R 45/00, BStBl. II 2003, 21 zum Fußreflexzonenmassneur).

**256 bb) Unerlaubte Ausübung.** Eine unerlaubte Ausübung eines zulassungspflichtigen Berufs begründet mE keine freiberufliche Tätigkeit iSd § 18 EStG. Denn die Beachtung vorhandener Standerichtlinien oder gesetzlicher Bestimmungen des Berufsrechts wird bei Angehörigen der Katalogberufe gemeinhin unterstellt und ist mit ein – wenn sich auch zunehmend verflüchtigender (→ R.n. 161) – Grund für die Befreiung von der GewSt (vgl. BFH IV R 43/96, BStBl. II 1997, 681; FG Köln 15 K 1555/05, EFG 2006, 511).

**cc) Standesrecht.** Verstöße gegen das Standesrecht können nach der Rspr. 257 für Gewerblichkeit auch des Angehörigen eines Katalogberufs sprechen (BFH I R 204/81, BStBl. II 1985, 15; I R 114/85, BStBl. II 1989, 965). Das muss zwar nicht ausnahmslos so sein (BFH I R 1/66, BStBl. II 1969, 138; IV R 77/76, BStBl. II 1982, 340; IV R 86-88/91, BFH/NV 1992, 811); auch macht dieser Zusammenhang – ohnehin aus § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht begründbar – zunehmend keinen Sinn. Allerdings kann standeswidriges Verhalten als gewichtiges Indiz dafür zu werten sein, dass die Tätigkeit auf Absatzförderung ausgerichtet ist (BFH IV R 131/90, BFH/NV 1992, 664; XI R 91/94, BFH/NV 1996, 135; IV B 36/95, BFH/NV 1996, 882; IV B 20/01, BFH/NV 2001, 1400).

**h) Sonderfall Ähnlichkeit eines Heilhilfsberufs.** BFH IV R 69/00, 258 BStBl. II 2004, 954; IV R 51/01, BStBl. II 2004, 509 (zust. BMF 22.10.2004, BStBl. I 2004, 1040) haben unter Vernachlässigung der selbstgesetzten Grundsätze (→ Rn. 247 ff.) für die Annahme von Ähnlichkeit bei Heilhilfsberufen abweichende Regelungen dekretiert. Hiernach sei bei ihnen **nicht** auf eine **staatliche Regelung, die Kenntnisse** und die mit dem Katalogberuf des Krankengymnasten **vergleichbaren Tätigkeiten** abzustellen; es reiche aus, wenn der StPfl. über die Erlaubnis seiner Berufsorganisation (!) verfüge, die wiederum Kenntnisse bescheinigt (!), die den Anforderungen einer staatlichen Prüfung für die Ausübung des Heilhilfsberufs vergleichbar seien (!); und: die **Zulassung** des jeweiligen StPfl. bzw. die regelmäßige Zulassung einer Berufsgruppe nach § 124 Abs. 2 SGB V **durch die gesetzlichen Krankenkassen** bzw. der Abschluss eines integrierten Versorgungsvertrags nach § 140a ff. SGB V mit einer solchen (so neuerdings BFH VIII R 26/15, BB 2019, 917) stelle ein ausreichendes (??) Indiz (??) für das Vorliegen einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten ähnlichen Ausbildung, Erlaubnis und Tätigkeit dar (Leistungen nach § 36 SGB XI genügen nicht).

Aber es kommt noch ärger: fehle es an einer solchen Zulassung, haben (!) die FÄ und ggf. FG festzustellen, ob die Ausbildung, die Erlaubnis und die Tätigkeit des StPfl. mit den Erfordernissen des § 124 Abs. 2 S. 1 Nr. 1–3 SGB V vergleichbar (!) seien. Diese Rspr. ist **höchst bedenklich**: es mag noch angehen, die Zulassung nach § 124 Abs. 2 SGB V als ähnlichkeitsbegründend mit einer staatlichen Zulassung oder der Verleihung einer gesetzlich geschützten Berufsbezeichnung anzusehen (wenngleich der Begriff der Ähnlichkeit schon damit überstrapaziert wird); die Zulassung aber als ausreichendes Indiz für eine entsprechende Ausbildung bzw. entsprechende Kenntnisse und eine vergleichbare Tätigkeit anzusehen, hat mit Ähnlichkeit bzw. Analogie nichts zu tun. Diese Rspr. gründet auf formallogischen und methodologischen Mängeln mit der entsprechenden Folge: einander nicht ähnliche Berufe werden als einander ähnlich behandelt. Entsprechendes gilt für die Berücksichtigung einer Erlaubnis und Bescheinigung durch die Berufsorganisation. Noch luftiger wird es jedoch bei Fehlen der Zulassung: denn Ähnlichkeiten von Heilhilfsberufen lassen sich – Stichwort „staatliche Erlaubnis“ – noch mit der Zulassung nach § 124 Abs. 2 SGB V begründen, nicht jedoch können die Voraussetzungen dieser Vorschrift Ähnlichkeit begründender Vergleichsmaßstab für Ausbildung, Kenntnisse und Tätigkeit eines nicht zugelassenen Berufs sein. Die oa Rspr. ist nicht Subsumtion und Deduktion, sondern Dekret, mit dem in Teilbereichen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG der Grundsatz der Einzelähnlichkeit zugunsten einer Teilgruppen-Ähnlichkeit aufgegeben wird – und das ausgerechnet bei Heil(hilfs-)berufen!

(frei)

259



## 6. Lotterieeinnehmer

- 260 Zum Begriff des **Einnehmers staatlicher Lotterien** (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG) → Rn. 275 Stichwort „Lotterieeinnehmer“.

## 7. Sonstige selbstständige Arbeit

- 261 **a) Begriff.** Das Gesetz enthält **keine Begriffsbestimmung**; es nennt den Testamentsvollstrecker, den Vermögensverwalter (→ Rn. 275 Stichwörter „Hausverwalter“, „Zwangsverwalter“, „Insolvenzverwalter“) und das Aufsichtsratsmitglied (vgl. Stichwort). Der nur beispielhaften und nicht abschließenden Aufzählung ist zu entnehmen, dass noch **andere Berufe** unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG fallen können. Die Rspr. will darunter ein gelegentliches und nur ausnahmsweise nachhaltig ausgeübtes Tätigwerden verstehen (BFH IV 404/60 U, BStBl. II 1961, 306; IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112). Nicht in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG genannte Tätigkeiten sollen nur unter die Vorschrift fallen, wenn sie einem der genannten Berufe („ganz“) ähnlich sind (BFH IV R 127/69, BStBl. II 1973, 730; I R 110/76, BStBl. II 1978, 137; IV R 43/88, BStBl. II 1989, 797). Aus den aufgezählten Tätigkeiten folgt jedoch, dass es sich um vermögensverwaltende Tätigkeiten, also um die Betreuung fremder Vermögensinteressen handeln muss (BFH III R 58/85, BStBl. 1989, 24; IV R 10/00, BStBl. II 2002, 338; IV R 26/03, BStBl. II 2005, 288).
- 262 **b) Neuere Rechtspraxis.** Diese **subsumiert** jedoch unter die Vorschrift auch solche Berufe, die den genannten Verwaltertätigkeiten insofern **nicht „ganz ähnlich“** sind, als sie einen „fremden Geschäftskreis“ betreiben, also auch die **persönliche Betreuung** eines Menschen übernehmen, zB den Berufsbetreuer (s. Stichwort → Rn. 275; hierzu *Kempermann FR 2010, 1048*) oder zwar auch über fremde Mittel verfügen, jedoch nicht als Verwalter, sondern als Kommunalpolitiker (Kreistagsabgeordneter, Fraktionsvorsitzender; vgl. BFH VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405). Auch ein Oberbürgermeister in NRW bezieht Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (BFH IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266; III B 156/12, BFH/NV 2013, 1420).
- 263 **c) Zwangs- und Insolvenzverwalter.** Dieser ist auch dann nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG tätig, wenn es sich um einen **Rechtsanwalt** handelt (BFH VIII R 50/09, BStBl. II 2011, 506; VIII R 13/10, BFH/NV 2011, 1309; VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002).
- 264 **d) Unmittelbarkeit.** Voraussetzung ist die **unmittelbare** Berechtigung und Verpflichtung des tätigen StPfl.; ein **Subunternehmer** erfüllt sie nicht (BFH IV R 41/03, BStBl. II 2005, 611). Das Erbringen einer höchstpersönlichen Arbeitsleistung anstelle des Einsatzes von Kapital ist zwar kein geeignetes Abgrenzungskriterium (BFH IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112). Jedoch sprengt die Betreuung einer hohen Zahl von Auftraggebern den Rahmen der Verwaltungstätigkeit (BFH XI R 9/06, BStBl. II 2007, 266).
- 265 **e) Vielfältigungsverbot.** § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG wurde legislativ nicht wie § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG im Hinblick auf das **Vielfältigungsverbot** abgemildert (vgl. BFH I R 123/69, BStBl. II 1971, 239). Gleichwohl hält es der BFH – wie einige FG – nunmehr auch für die sonstige selbstständige Arbeit **nicht** mehr für **einschlägig** (BFH VIII R 50/09, BStBl. II 2011, 506; VIII R 3/10, BStBl. II 2011, 498; hierzu *Korn KÖSDI 2012, 17755*; s. Stichwort „Insolvenzver-