

Gewerbesteuergesetz: GewStG

Glanegger / Güroff

12. Auflage 2026
ISBN 978-3-406-83776-0
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.

(insofern transparenten) GbR auf eine personenidentische KG (BFH II R 43/16, BStBl. II 2020, 739).

Erzielen die Mitunternehmer aus ihrer **Beteiligung gewerbliche Einkünfte**, 217c zB weil die von ihnen gebildete OHG einheitlich gewerbliche Einkünfte hat, so kann es gleichwohl von Bedeutung sein, ob für die von der OHG unterhaltene Tierzucht bzw. -haltung ausreichende selbstbewirtschaftete landwirtschaftliche Flächen iSv § 13 Abs. 1 EStG als Futtergrundlage zur Verfügung stehen. Ist dies zu bejahen, so gehören zwar die Erträge aus der Tierhaltung und Tierzucht ebenfalls zum einheitlichen Gewerbebetrieb. Es handelt sich bei den daraus erzielten Verlusten aber nicht um solche Verluste aus gewerblicher Tierhaltung oder -zucht, für die das Ausgleichsverbot nach § 15 Abs. 4 EStG gilt (BFH IV R 195/83, BStBl. II 1985, 133, im Wege der teleologischen Interpretation). Auch bei gewerblicher Prägung iSv § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG liegt Gewerblichkeit der Tierhaltung vor (BFH IV R 45/89, BStBl. II 1991, 625).

d) Pensionstierhaltung ua. In der **Pensionstierhaltung** ist das Unterstellen 218 und Füttern **fremder Tiere** gegen Entgelt land- und forstwirtschaftliche Betätigung, wenn der in § 13 Abs. 1 EStG vorgesehene Flächenschlüssel eingehalten wird (vgl. BFH IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246; IV R 22/91, BFH/NV 1992, 655). Ob es sich beim Aufzüchter um fremde oder eigene Tiere handelt, spielt dabei keine Rolle (BFH IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246). Die in Pension gegebenen Tiere können beim Eigentümer gehalten werden, wenn er das wirtschaftliche Risiko der Tierhaltung trägt, insb. die Futtergrundlage zur Verfügung stellt (BFH XI R 33/20, BStBl. II 2023, 578, zu NdsFG 6 K 337/18, EFG 2020, 1299, insofern best.). Die **Pensionsreitpferdehaltung** gehört auch dann zur landwirtschaftlichen Tierhaltung, wenn den Pferdeeinstellern Reitanlagen zur Verfügung gestellt werden (BFH III R 182/84, BStBl. II 1989, 111; IV R 49/05, BStBl. II 2008, 425; FM-BW 1.4.2010, S 2236; LaFo-Kartei BW F 1 Nr. 1.4). Die **Vermietung von Reitpferden** an Feriengäste ist bei vorhandener flächenmäßiger Futtergrundlage landwirtschaftliche Tätigkeit, wenn keine gewichtigen Zusatzleistungen außerhalb der Landwirtschaft erbracht werden (BFH VIII R 91/83, BStBl. II 1989, 416; V R 34/89, BFH/NV 1992, 845).

4. Sonstige landwirtschaftliche Einkünfte

Einkünfte aus **Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Fischzucht für Binnen-** 219 **fischerei und Teichwirtschaft, Imkerei und Wanderschäfferei** sind landwirtschaftlich. Der Katalog ist abschließend. Es rechnen also nicht dazu Hochseefischerei sowie Fischzucht für andere Zwecke. Insb. die Aufzucht von Zierfischen in Teichen bedeutet keine Teichwirtschaft (vgl. BFH V R 55/77, BStBl. II 1987, 467; Kratzsch in Lenski/Steinberg § 2 Rn. 296).

5. Jagd

Einkünfte aus einer Jagd sind dann landwirtschaftlich, wenn sie mit dem Betrieb 220 einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft **im Zusammenhang** stehen. Dieser Zusammenhang muss mE wirtschaftlicher Art sein. Besteht er, so wird die Jagd mE auch dann berücksichtigt, wenn sie vorübergehend Verluste aufweist (zur Liebhaberei → Rn. 73 ff.). Die Haltung eines **Wildparks** zählt mE nicht zur Land- und Forstwirtschaft.

6. Mindestgröße

- 221 Für die Mindestgröße eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs lassen sich **keine allgemeingültigen Aussagen** machen. Immerhin hat aber die Rspr. gewisse Kriterien dazu entwickelt, die wesentlich mit der Möglichkeit eines nachhaltig erzielbaren Ertrags zusammenhängen. Aus bewertungsrechtlicher Sicht wurde für eine landwirtschaftliche Nebenerwerbsstelle ein angemessener jährlicher Rothertrag von 3.000 DM vorausgesetzt (BFH III R 122/71, BStBl. II 1973, 282). Nach der Entscheidung in BFH IV R 149/83, BStBl. II 1985, 549 ist es zweifelhaft, ob bei einem zu erwartenden Jahresgewinn von unter 1.000 DM (jetzt wohl 500 EUR) noch von einem Forstbetrieb gesprochen werden kann. Das Unterschreiten solcher Mindestgrößen wird im Allgemeinen weniger für die Abgrenzung zu gewerblichen Einkünften, sondern eher für die Frage einer privat motivierten Liebhaberei eine Rolle spielen. Ausnahmsweise kann es bei einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem Gewerbebetrieb dafür sprechen, dass man es mit einer einheitlichen gewerblichen Betätigung zu tun hat.

7. Betriebseinheit/-vielheit/Nebenbetriebe

- 222 a) **Verschiedene Betätigungen.** Verschiedene Betätigungen des Land- und Forstwrts können zu **unterschiedlichen Folgen** führen: zwei selbstständige Betriebe (LuF und Gewerbebetrieb, BFH IV R 1/89, BStBl. II 1991, 452), ein gewerblicher Haupt- und ein luF Nebenbetrieb bzw. ein luF Hauptbetrieb und ein gewerblicher Nebenbetrieb oder ein einheitlicher Gewerbebetrieb (hierzu BFH II R 55/11, BStBl. II 2013, 518, Biogasproduktion). **Vorrangig** ist die **Prüfung**, ob es sich bei der fraglichen Tätigkeit um ein luF **Hilfsgeschäft** handelt, wie etwa bei der (einfachen) Parzellierung und Veräußerung von Grundstücken (BFH IV R 38/03, BStBl. II 2006, 166). Maßgebend ist, ob die verschiedenen Tätigkeiten sich gegenseitig bedingen und so miteinander verflochten sind, dass der gesamte Betrieb als einheitlicher Betrieb anzusehen ist. Ist dies der Fall, liegt je nach dem, welche Betätigung dem Betrieb das **Gepräge** gibt, ein einheitlicher luF Betrieb oder ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor (BFH IV R 191/71, BStBl. II 1979, 246, Reiterhof als gewerblich). Fehlt es an der Verflechtung, erfolgt eine getrennte Beurteilung (BFH IV R 10/05, BStBl. II 2007, 516, Dienstleistung; IV R 24/05, BStBl. II 2008, 356 mwN, Ausbringung von Klärschlamm; vgl. zu Pferdehaltung und Grünlandbewirtschaftung FG Münster 1 K 2332/12 F, EFG 2015, 907 rkr.).

Zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb gehören auch die **Nebenbetriebe**, die dem Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind (vgl. § 13 Abs. 2 Nr. 1 EStG; BFH III R 25/69, BStBl. II 1971, 287). Liegt diese Voraussetzung vor, kann auch eine, für sich betrachtet, gewerbliche Tätigkeit einen luF Nebenbetrieb darstellen (BFH IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427; V R 78/93, BStBl. II 1998, 359). Dabei sind Substanzbetriebe und Be- oder Verarbeitungsbetriebe zu unterscheiden.

- 223 b) **Substanzbetriebe.** Als Nebenbetriebe kommen **Steinbrüche, Ziegeleien, Torfstechereien, Kiesvorkommen** etc in Betracht, die etwa als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb für landwirtschaftliche Zwecke (zB Forststraßenbau, Baumaterial für Betriebsgebäude, vgl. BFH IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106) verwendet werden (EStR 15.5 Abs. 3 S. 9). Bodenschätze sind erst dann als WG greifbar, wenn mit der Aufschließung (Antrag auf Abbaugenehmigung, Verwertung) begonnen wird (BFH GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508). Der bloße Antrag auf Abbaugenehmigung begründet keine gewerbliche Tätigkeit; der Verkauf des Grundstücks nach der Bean-

tragung verlässt nicht den Rahmen eines luf Hilfgeschäfts (BFH X R 10/07, BFH/NV 2010, 184). **Ausbeuteverträge mit Dritten** führen regelmäßig zu privaten Vermietungseinkünften (vgl. BFH IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203). Kippgebühren für die Ablagerung von Bodenaushub sind land- und forstwirtschaftliche Einnahmen, wenn sie nicht zu den Erträgen zB eines gewerblichen Kiesausbeuteunternehmens gehören. Die Auffüllung des Geländes für die weitere landwirtschaftliche Nutzung bedeutet auch nicht den Betrieb einer gewerblichen Mülldeponie (BFH IV R 27/82, BFH/NV 1986, 85). Zur Einlagefähigkeit von Bodenschätzen BFH I R 197/83, BStBl. II 1987, 865; III R 58/89, BStBl. II 1994, 293; VIII R 75/91, BStBl. II 1994, 346. **Energieerzeugung** ist idR keine Land- und Forstwirtschaft, da keine planmäßige Nutzung des Bodens zur Aufzucht; daher auch kein Nebenbetrieb; Ausnahme ggf. Erzeugung von **Biogas** zur Verwendung im eigenen Betrieb, nicht jedoch bei Absatz von Strom und Wärme (EStR 15.5 Abs. 12; zu Einzelheiten s. BMF BStBl. I 2022, 633; Wiegand Inf 2006, 497); nicht jedoch, wenn diese dem Betrieb das Gepräge gibt, zB bei Einsatz der gesamten Ernte hierfür (BFH II R 55/11, BStBl. II 2013, 518). Zur **Entsorgung/Verwertung** organischer Abfälle s. R 15.5 Abs. 4 EStR 2012.

c) Be- oder Verarbeitungsbetrieb. Dieser ist **nach EStR 15.5 Abs. 3 S. 4** 224 als land- und forstwirtschaftlicher **Nebenbetrieb** anzusehen, wenn

- überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugte Rohstoffe be- und verarbeitet werden und die dabei gewonnenen Erzeugnisse überwiegend für den Verkauf bestimmt sind oder
- Umsätze aus der Übernahme von Rohstoffen (zB organische Abfälle) erzielt, diese be- und verarbeitet und die dabei gewonnenen Erzeugnisse nahezu ausschließlich im eigenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft verwendet werden und
- die Erzeugnisse im Rahmen der **1. Stufe der Be- und Verarbeitung**, die noch dem land- und forstwirtschaftlichen Bereich zuzuordnen ist, hergestellt werden. Die Ver- und Bearbeitungen der **2. Stufe** behandelt die FVerw als gewerblich, wenn die Umsatzgrenzen von EStR 15.5 Abs. 11 überschritten werden; Entsprechendes gilt für die Be- und Verarbeitung fremder Erzeugnisse (EStR 15.5 Abs. 3 S. 5 ff.). Der Absatz von Eigenerzeugnissen über ein eigenständiges Handelsgeschäft gehört noch zur LuF (EStR 15.5 Abs. 6).

In **Abweichung hiervon** (und von BFH IV R 86/80, BStBl. II 1984, 152) stellt BFH IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427 dagegen auf den **Umfang der Veränderung** ab. Geringfügige Bearbeitung, wie Haltbarmachung von Milch, Verarbeitung zu Quark und Käse, ist Nebenbetrieb. Wertschöpfung, die sich traditionell außerhalb der Land- und Forstwirtschaft vollzieht, wie zB Herstellung von Wurst und Schinken, führt zu eigenständigem Gewerbebetrieb (zust. Zugmaier Inf 1997, 579; Schild DStR 1997, 642). Je weiter sich die Verarbeitung (Produktionsstufe) von der luf Uerzeugung entfernt, umso eher ist ein luf Nebenbetrieb zu verneinen und ist/sind je nach dem Maß der Verflechtung (vgl. BFH V R 78/93, BStBl. II 1998, 359) nur ein GewBetrieb oder mehrere GewBetriebe anzunehmen.

d) Einzelbeispiele. Ein **einheitlicher luf Betrieb** wurde angenommen:

225

- Winzer mit Trauben aus Fremdproduktion (BFH III R 270/83, BFH/NV 1988, 85);
- Brutbetrieb, wenn die Küken im luf Betrieb weiter verwendet werden (BFH IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152; IV B 64/07, BFH/NV 2008, 1474);

- Brennerei und LuF (BFH V R 78/93, BStBl. II 1998, 359); ggf. GewBetrieb (BFH III R 25/69, BStBl. II 1971, 287);
- Pilzzucht (FM Nds 27.7.1988, DB 1988, 1727).

Als **GewBetrieb** wurde angenommen:

- Verarbeitung von Schnittholz (BFH V 200/58 S, BStBl. III 1962, 298);
- Metzgerei/Gastwirtschaft mit LuF (BFH IV 299/61 U, BStBl. III 1966, 193);
- Weinbau mit Einkauf (BFH VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284);
- Rinderzucht und Würstfabrik (BFH IV R 45/89, BStBl. II 1991, 625);
- Pferdezucht mit Trabrennstall (BFH IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333);
- Direktvermarktung von Wurst (BFH IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427; s. jedoch IV R 21/06, BStBl. II 2010, 113);
- Klärschlammtransporte (BFH IV R 24/05, BStBl. II 2008, 356).

- 226 e) Absatz der Eigenerzeugnisse.** Der Absatz **dient dem Hauptbetrieb** der Landwirtschaft, wenn sich der Erzeuger im Groß- und Einzelhandel ohne Bearbeitung auf den Verkauf eigener Produkte beschränkt (BFH I 108/59 U, BStBl. III 1960, 460; IV 285/62 U, BStBl. III 1965, 90; zur Auslagerung Bolin Inf 2001, 305). Von einem **einheitlichen Betrieb (LuF)** ist idR dann auszugehen, wenn regelmäßig und nachhaltig im Handelsbetrieb nicht mehr als 1/3 des Gesamtumsatzes bzw. ein Betrag von nicht mehr als 51.500 EUR auf Fremderzeugnisse entfällt (EStR 15.5 Abs. 11). Ein **Handelsgeschäft** ist nach EStR 15.5 Abs. 6 ein selbstständiger Gewerbebetrieb, wenn **(1.)** nicht ausschließlich eigene Erzeugnisse des Betriebes der Land- und Forstwirtschaft abgesetzt werden, es sei denn, die oä Umsatzgrenzen werden nicht überschritten; **(2.)** ausschließlich fremde Erzeugnisse über das Handelsgeschäft abgesetzt werden (hierzu Wiegand NWB 2012, 460). **Naturalpacht** auf den Pachtgrundstücken wird zutreffend nicht als schädlicher Zukauf angesehen (für Weingut BFH III R 270/83, BFH/NV 1988, 85).

Ein **Hofladen** ist grds. genauso wie ein räumlich getrenntes Hilfsgeschäft Teil eines einheitlichen LuF Betriebs, wenn darin ausschließlich Eigenerzeugnisse verkauft werden (BFH IV R 21/06, BStBl. II 2010, 113; hierzu Wiegand NWB 2012, 460). Es entsteht jedoch ein eigenständiger Gewerbebetrieb, wenn der Nettoumsatzanteil der zugekauften Produkte ein Drittel des Gesamtumsatzes des Hofladens oder 51.500 EUR nachhaltig übersteigt (keine Differenzierung nach Art der zugekauften Produkte; vgl. nunmehr EStR 15.5 Abs. 5, 6 und 11 mit Übergangsregelung in EStR 15.5 Abs. 14; hierzu Günther EStB 2009, 300; Wendt BFH/PR 2009, 367).

- 227 f) Wirtschaftliche Eigenständigkeit.** Entscheidend ist die **wirtschaftliche Eigenständigkeit** der jeweiligen Unternehmen. So hat die Rspr. bei einer **Kombination landwirtschaftlicher Erzeugerbetrieb (zB Schäfferei) und Verarbeitungsbetrieb (Großschlächtere)** 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 Betriebsvielfalt 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 entscheiden, 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**, 228 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** 229 liegt vor, wenn der Stpf. 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 aM 2.12.1991, DStR 1992, 395). Zur Einheitlichkeit des Betriebs bei **Pferdepen-sion**, 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 GewBetriebs 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 *Unterverpachtung* von LuF Flächen kann je nach Sachlage als Hilfsgeschäft zur LuF Tätigkeit gehören, aber stattdessen auch zu Einkünften aus VuV (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) führen (BFH VI R 38/20, BFH/NV 2023, 1057). Die *Vermietung von Parkplätzen*, Liftanlagen, Campingplätzen, Golfplätzen u.Ä 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

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

§ 18 EStG [Einkünfte aus selbstständiger Arbeit]

(1) Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sind

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. ²Zu der freiberuflichen Tätigkeit gehören die selbständig 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, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe.³Ein Angehöriger eines freien Berufs im Sinne der Sätze 1 und 2 ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung ist, dass er auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird.⁴Eine Vertretung im Fall vorübergehender Verhinderung steht der Annahme einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit nicht entgegen;

2. Einkünfte der Einnahmeholder einer staatlichen Lotterie, wenn sie nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind;
3. Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit, z.B. 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 Gemeinschaftsmitglieder ihr eingezahltes Kapital vollständig zurückerhalten haben; § 15 Absatz 3 ist nicht anzuwenden.

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

(3) ¹Zu den Einkünften aus 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. ²§ 16 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 und Absatz 1 Satz 2 sowie Absatz 2 bis 4 gilt entsprechend.

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

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, 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

236

der GewStfreiheit im Einzelfall nicht mehr nach den Sachgesichtspunkten 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).

- 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).

Die **Zugehörigkeit** zu einer der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Berufsgruppen ist **notwendiges**, aber **nicht hinreichendes Kriterium** für die Einordnung einer bestimmten Tätigkeit als freiberuflich (zB BFH XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202; VIII R 27/17, BStBl. II 2020, 222; VIII B 2/22, BFH/NV 2023, 1186). 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 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; Cläßen 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