

### 5. Verhältnis zu anderen Vorschriften

- 5 § 15 Abs. 1, der auf die laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb abstellt, wird für Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs durch § 16 Abs. 1 ergänzt, wobei § 16 bei Betriebsveräußerungen nur klarstellender Charakter beigemessen wird (§ 16 Rz. 4), sowie durch § 24 Nr. 2 für nach der Veräußerung oder Aufgabe zufließende Einkünfte. § 15 Abs. 4 regelt eine Ausnahme zu § 2 Abs. 3, § 10d; er geht – soweit beschränkt haftende Mitunternehmer betroffen sind – § 15a vor.

**Keine Übereinstimmung** besteht mit den Begriffen Gewerbebetrieb und Handelsgewerbe i. S. d. HGB. Liegen die handelsrechtl. Voraussetzungen der §§ 1, 2 HGB vor, kann dies ein Anhaltspunkt für einen Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 2 sein. Unterschiede gegenüber der gewerbl. Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 UStG bestehen darin, dass die ustrechtl. Tätigkeit keine Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt. Das Gleiche gilt hinsichtl. des wirtschaftl. Geschäftsbetriebs i. S. d. § 14 AO.

6–10 *einstweilen frei*

## II. Begriff des Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2)

### 1. Entwicklung

- 11 Der **Begriff des Gewerbebetriebs** war bis zur Einfügung des § 15 Abs. 2 durch das StEntlG 1984 (Rz. 2) im EStG nicht definiert. Mit dem Hinweis in § 15 Abs. 1 (S. 1) Nr. 1, dass Einkünfte aus *Gewerbebetrieb* Einkünfte aus *gewerblichen Unternehmen* sind, war ohne nähere Erläut. dieses Begriffs im EStG nichts gewonnen. Auch hat nach dem Sinnzusammenhang der Begriff des gewerbl. Unternehmens gegenüber dem Begriff des Gewerbebetriebs keine selbstständige Bedeutung. „Gewerbebetrieb“ und „gewerbliches Unternehmen“ sind synonyme Begriffe (BFH I R 191/72 v. 17. 1. 73, BStBl II 73, 260). Erst mit dem StEntlG 1984 (Rz. 2) wurde in § 15 Abs. 2 die für die EStG maßgebende Abgrenzung des Gewerbebetriebs **definiert**. Diese Begriffsbestimmung für den Gewerbebetrieb ist durch die Rspr. des RFH im Anschluss an das Preußische OVG entwickelt worden (vgl. RFH v. 25. 4. 34, RStBl 34, 902).
- 12 Die **Definition** des Begriffs des Gewerbebetriebs in § 7 Abs. 2 der GemVO wurde in § 2 Abs. 1 **GewStG** übernommen. Die allgemeine stl. Begriffsbestimmung für den Gewerbebetrieb ist bis zur Übernahme in § 15 Abs. 2 auch für den estrechtl. Begriff des Gewerbebetriebs zu Grunde gelegt worden (BFH I R 153/71 v. 29. 3. 73, BStBl II 73, 661; VIII R 150/76 v. 4. 3. 80, BStBl II 80, 389; GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl II 84, 751). Ihre Verankerung im EStG entsprach der Rechtssystematik, weil grds. die GewSt an die estrechtl. Beurteilung anknüpft und nicht umgekehrt.

### 2. Allgemeine Definition

Weil der Begriff des Gewerbebetriebs für das EStG und das GewStG gleich ist, kann zur Auslegung des Begriffs „Gewerbebetrieb“ oder „gewerbl. Unternehmen“ i. S. d. EStG a. auf die gewstl. Rspr. zum Gewerbebegriff und die entspr. VerwAnord-

nungen (z. Z. GewStR 2.1) zurückgegriffen werden (BFH VIII R 1/71 v. 2. 11. 71, BStBl II 72, 360; GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl II 84, 751). Die im ESt-Bescheid getroffene Feststellung, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, ist jedoch für die gewstl. Entscheidung, ob ein Gewerbebetrieb besteht, nicht bindend (i. E. § 2 GewStG Rz. 61 ff.). Der GewSt-Bescheid ist selbstständig anfechtbar, wobei der Stplf. Einwendungen gg. die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb unabhängig vom Gang der ESt-Veranlagung geltend machen kann (vgl. a. GewStR 7.1 Abs. 2).

Der herkömmliche und in § 15 Abs. 2 aufgenommene Begriff des Gewerbebetriebs setzt eine bestimmte Anzahl **unabdingbarer Merkmale** voraus, nämlich: **Selbstständigkeit** der Betätigung, **Nachhaltigkeit** der Betätigung, **Gewinnerzielungsabsicht** und **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**, sofern die Betätigung nicht die Ausübung von LuF oder eines freien Berufs oder einer sonstigen selbstständigen Arbeit i. S. v. § 18 beinhaltet (so schon zuvor a. st. BFH-Rspr., z. B. BFH VIII R 149/78 v. 17. 3. 81, BStBl II 81, 522; vgl. a. T/L 20. Aufl. § 9 Rz. 413 m. w. N. z. Rspr. des Preußischen OVG u. RFH). Die vier Merkmale müssen **nebeneinander** gegeben sein. Fehlt eines dieser Merkmale, so liegt kein Gewerbebetrieb vor (*Schmidt-Liebig* StuW 77, 302, hält nur das Streben nach Vermögensüberschüssen – gemeint ist offenbar die Gewinnerzielungsabsicht – für unabdingbar; s. a. *ders.* BB 84, Beil. 14, 11; *Zacharias/Rinnewitz* FR 85, 653; *Fischer* FR 95, 803). Wird der Begriff des Gewerbebetriebs als eine Art Typusbegriff mit Einzelmerkmalen in unbestimmter Anzahl verstanden (s. *Fischer* FR 02, 597; *Schmidt-Liebig* BB 02, 2577; BFH X R 83/96 v. 2. 12. 98, BStBl II 99, 534; X R 21/00 v. 9. 4. 03, BStBl II 03, 520); wird die Definition des § 15 Abs. 2 verlassen (krit. a. *Zugmaier* FR 99, 997; *Littmann* § 15 Rz. 117; FG Saarl. v. 15. 5. 00, EFG 00, 944, rkr.).

Der Begriff „Gewerbebetrieb“ ist ein **spezifisch steuerl. Begriff** und kein Begriff 14 des bürgerl. Rechts. Er wird deshalb durch Vorschriften des bürgerl. Rechts oder der Gewerbeordnung nicht entscheidend beeinflusst, da entspr. stl. Verweisungen oder Anknüpfungen fehlen, so dass weder die Bezeichnung der Rechtsbeziehungen, noch der nach außen durch **HR-Eintragung** oder gewerbepolizeil. Anmeldung gesetzte Rechtsschein bedeutsam sind (vgl. BFH III R 21/02 v. 4. 11. 04, BStBl II 05, 168). Bei seiner Bestimmung und Abgrenzung sind in erster Linie *wirtschaftl. Gesichtspunkte und die Verkehrsauffassung* zu berücksichtigen. Diese strechtl. Beurteilung des Gewerbebetriebs ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BVerfG 1 BvR 136/62 v. 14. 1. 69, BStBl I 69, 389; BFH VIII R 1/72 v. 2. 11. 71, BStBl II 72, 360).

Das Abstellen des Gewerbebegriffs auf die genannten Merkmale kann im Einzelfall nicht ausreichen, um die betriebl. von der privaten Nutzung von Vermögen abzugrenzen, da im Allg. jede (auch private) Tätigkeit, aus der ein Ertrag fließen soll, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht sowie unter Teilnahme am allg. wirtschaftl. Verkehr ausgeübt wird. Für die Abgrenzung wird deshalb in Zweifelsfällen darauf abgestellt, ob die Tätigkeit, soll sie zu einer gewerbl. werden, dem Bild entspricht, das nach **Gesamtbild** und **Verkehrsauffassung** einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensnutzung wesensfremd ist (i. E. Rz. 51 ff.). Auf die Heranziehung der Verkehrsauffassung kann nicht verzichtet werden, da die gesetzl. aufgezählten Abgrenzungskriterien nicht ausschließlich Merkmale gewerbl. Betätigung sind, sondern z. T. a. auf andere Betätigungen, u. a. auf die Vermögensverwaltung, zutreffen (zur Abgrenzung zw. gewerbl. u. privaten Grundstücksgeschäften, Rz. 156 ff., 171 ff.).

- 15 **Kein** wesentl. Merkmal für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes ist das Vorhandensein von **Gewerbekapital** (BFH IV R 98/71 v. 31. 10. 74, BStBl II 75, 115). Es gibt viele Gewerbetreibende, bei denen Gewerbekapital (BV) überhaupt nicht oder in keinem nennenswerten Umfang vorhanden ist, z.B. Handelsvertreter, Grundstücksvermittler u. Handwerker, die außer ihrem Arbeitsgerät oder ihrer Büroausstattung oft kein weiteres BV haben. Die Auffassung, zum Gewerbebetrieb müsse eine von der Person des Gewerbetreibenden (Unternehmers) getrennte und ihn überdauernde Betriebsanlage gehören (Theorie vom sog. *fundierten Einkommen*), wird von der ges. Def. des Gewerbebetriebs nicht gedeckt; sie darf deshalb bei der Auslegung dieses Begriffs nicht berücksichtigt werden.
- 16 Gewerbl. Tätigkeit kann auch bei alleinigem **Einsatz der persönl. Arbeitskraft** gegeben sein. Das Vorhandensein oder Fehlen von Kapital (BV) kann jedoch in Grenzfällen, insbes. bei der Abgrenzung der gewerbl. Tätigkeit zur selbstständigen Arbeit i.S.v. § 18, von Bedeutung sein, da es bei der Letzteren entscheidend auf die persönl. Tätigkeit ankommt (vgl. § 18 Rz. 28f.).
- 17 Für die Annahme einer gewerbl. Betätigung ist **unerhebl.**, ob die Tätigkeit *erlaubt* oder **verboten**, *sittl.* oder **unsittl.**, *anfechtbar* oder **nichtig** ist, wenn nur die Beteiligten selbst s. an das Geschäft als gebunden erachten (§§ 40 und 41 AO; vgl. a. § 2 Rz. 55). So ist es z.B. für die Beurteilung als Gewerbebetrieb unerheblich, ob Geschäfte unter Verstoß gegen die *Wirtschaftsbestimmungen* abgeschlossen werden, z.B. auch bei Schwarzarbeit; auch eine laufende Schmuggeltätigkeit oder der laufende Verkauf von gestohlenen Sachen o. gewerbsmäßige Hehlerei sind als gewerbl. Tätigkeit anzusehen (vgl. z. Schmuggel: BFH IV 547/56 U v. 7. 2. 57, BStBl III 57, 160; Rauschgifthandel: FG Bln v. 3. 12. 85, EFG 86, 350 rkr.; unzulässige Hilfe in Steuer-sachen: FG Kln v. 14. 1. 81, EFG 81, 635 rkr.; ebenso berufl. Glücksspiel, FG M'ster v. 4. 7. 95/28. 11. 95, EFG 96, 267 rkr.). Die sog. *gewerbsmäßige Unzucht* wurde bisher unzutreffend nicht als gewerbl. Tätigkeit angesehen; die Einkünfte hieraus waren als sonstige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 3 stpfl. (BFH VI R 164/68 v. 17. 4. 70, BStBl II 70, 620; krit. *Fischer* DStR 00, 1342; *Weber-Grellet* FR 00, 988); anders bei der laufenden *Vermittlung von Zimmern an Dirnen* (Bordell) (BFH IV 79/60 U v. 3. 8. 61, BStBl III 61, 518 sowie bei Anbietern von Telefonsex, BFH X R 142/95 v. 23. 1. 00, BStBl II 00, 610). Nach Schaffung des ProstitutionsG v. 11. 1. 02 (BGBl I 01, 3983) ist wegen der nunmehr fehlenden Sittenwidrigkeit der Prostitution (einschl. der Vermittlung von Telefonsex) generell von Einkünften aus Gewerbebetrieb auszugehen (wenn keine ArbN-Eigenschaft vorliegt, § 19 Rz. 120). Auch eine verschleierte Tätigkeit ändert an der Gewerblichkeit nichts (BFH X R 163–164/87 v. 3. 7. 91, BStBl II 91, 802 bei Eigengeschäften eines BankArbN unter dem Namen der Bank; ebenso BFH IX B 47/99 v. 18. 8. 99, BFH/NV 00, 185 zu spekulativen Devisengeschäften).

### 3. Die Merkmale des Gewerbebetriebs im Einzelnen

#### a) Selbstständige Tätigkeit

- 18 Durch das Merkmal der *Selbstständigkeit* wird die gewerbl. Tätigkeit von der *nichtselbstständigen Arbeit* i.S.v. § 19 abgegrenzt (BFH I R 191/72 v. 17. 1. 73, BStBl II 73, 260). Beide Vorschriften schließen sich bei derselben Tätigkeit gegenseitig aus; der Tätigwerdende kann entweder nur Unternehmer o. nur ArbN sein.

Eine natürl. Person kann auch mehrere Gewerbebetriebe betreiben (vgl. GewStR 2.4 Abs. 1 u. 2).

*aa) Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr*

Selbstständigkeit erfordert eine Tätigkeit auf **eigene Rechnung und Gefahr** bzw. **19 eigene Verantwortung** (BFH I R 191/72 v. 17. 1. 73, BStBl II 73, 260; EStH 15.1). Der selbstständig Tätige muss das **Risiko der Tätigkeit tragen** und **Unternehmerinitiative** entfalten können (vgl. BFH I R 17/78 v. 13. 2. 80, BStBl II 80, 303; BFH I R 173/83 v. 31. 7. 90, BStBl II 91, 66; VIII R 349/83 v. 24. 9. 91, BStBl II 92, 330). Das ist der Fall, wenn ihm der *Gewinn* aus der Tätigkeit unmittelbar zufällt und ein *Verlust* ihn belastet. Nicht erforderl. ist, dass der selbstständig Tätige die Tätigkeit im eigenen Namen ausübt, nach außen als Inhaber des Betriebs auftritt oder sonst selbst handelt. Die Tätigkeit kann z.B. unter einem im HR eingetragenen Firmennamen oder durch Dritte (Angestellte) ausgeübt werden. Entscheidend für die selbstständige Tätigkeit ist nur, dass der Tätige wirtschaftl. den Betrieb tatsächl. auf eigenes Risiko betreibt und ihm die Tätigkeit der Dritten zuzurechnen ist (BFH I R 153/71 v. 29. 3. 73, BStBl II 73, 661). Das ist auch bei offener Stellvertretung der Fall (vgl. BFH I R 40/95 v. 6. 12. 95, BStBl II 97, 118 VIII B 15/06 v. 23. 6. 06, BFH/NV 06, 1825); anders nur, wenn der Vertreter zwar in fremdem Namen, aber für eigene Rechnung handelt (BFH VIII R 193/83 v. 27. 9. 88, BStBl II 89, 414 bei gesetzl. Vertretung der Kinder durch die Eltern). Ob eine Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr (eigene Verantwortung) betrieben wird, lässt sich im Allgemeinen nur nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls beantworten, wobei maßgebend darauf abzustellen ist, wer den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklicht hat (z.B. BFH VIII R 349/83 v. 24. 9. 91, BStBl II 92, 330; III R 25/02 v. 18. 3. 04, BStBl II 04, 787 bei GmbH-AlleinG'ter/Geschäftsführer).

*bb) Unabhängigkeit*

Unabhängigkeit bedeutet, dass der Tätige **über die Zeit, den Ort und den Umfang** seiner Tätigkeit im Wesentlichen **selbst bestimmen** kann. Die Selbstständigkeit wird jedoch durch *sachliche Bindungen*, z.B. Preisbindung, Gebietsbindung (Vertreterbezirk), Wettbewerbsverbot, Berichterstattung, Mitbestimmung des Auftraggebers hinsichtl. der Arbeits- und Zeiteinheit und ähnl. Beschränkungen oder durch eine gewisse *Beaufsichtigung* oder durch *behördl. Anordnungen*, z.B. beim Verkehrsgewerbe, nicht ausgeschlossen. Auch Bindungen, die sich aus den Vorschriften der GewO oder des GastG ergeben, oder der Umstand, dass die Tätigkeit im öffentlichen Interesse liegt, stehen der Selbstständigkeit nicht entgegen (BFH IV 156/58 U v. 12. 5. 60, BStBl III 60, 329).

Selbstständigkeit ist *nicht* gegeben, wenn jemand sich in einem **persönl. Abhängigkeitsverhältnis** gegenüber einem Dritten befindet, der das geschäftliche Wagnis (Risiko) trägt, und diesem seine Arbeitskraft schuldet, d.h. wenn ein *Dienstverhältnis* i. S. v. § 1 Abs. 2 LStDV vorliegt. Das ist der Fall, wenn eine Person derart in den geschäftl. Organismus eines Dritten (Geschäftsherrn) eingegliedert ist, dass sie verpflichtet ist, dessen **Weisungen** zu folgen (vgl. § 19 Rz. 66ff.). Zum Schulden der Arbeitskraft gehört im Allgemeinen auch, dass die übernommenen Dienste höchstpersönl. geleistet werden (BFH IV R 60/73 v. 21. 3. 75, BStBl II 75, 513 m. w. N.) und die Arbeitskraft und kein Arbeitserfolg geschuldet wird (BFH I R 159/76 v. 29. 11. 78, BStBl II 79, 182; XI R 32/00 v. 20. 12. 00, BStBl II 01, 496 zu Neben-

verpflichtungen eines Hoteldirektors als Teil der Haupttätigkeit). Diese persönl. Abhängigkeit, die Weisungsbefugnis des Dienstherrn, setzt grds. auch eine gewisse Mindestzeitdauer der Abhängigkeit voraus; daneben eine feste Arbeitszeit (auch bei **Gelgenheitsarbeitern**, auch wenn sie die Tätigkeit nur für einige Stunden ausüben, BFH VI R 221/69 v. 18. 1. 74, BStBl II 74, 301; s. a. § 19 Rz. 77 ff.). Auch feste, erfolgsunabhängige Bezüge sowie Fortzahlung bei Krankheit und Urlaub sind Merkmale einer unselbstständigen Tätigkeit (vgl. BFH VI R 150–152/82 v. 14. 6. 85, BStBl II 85, 661).

Bei der Frage, ob Selbstständigkeit oder Unselbstständigkeit vorliegt, kommt es weder auf die Bezeichnung (BFH VI R 126/88 v. 24. 7. 92, BStBl II 93, 155) noch auf die *Art der Tätigkeit* an. Die meisten Tätigkeiten können selbstständig und unselbstständig ausgeübt werden (z. B. Taxifahrer, Vertreter), natürl. Personen können – auch gleichzeitig, nur nicht mit derselben Tätigkeit – selbstständig und unselbstständig sein. Entscheidend ist **das Gesamtbild der Verhältnisse**. Bei dessen Würdigung sind die für und gegen die Selbstständigkeit bzw. Unselbstständigkeit sprechenden Umstände gegeneinander abzuwägen; die gewichtigeren Merkmale sind dann für die Gesamtbeurteilung maßgebend (BFH VIII R 52/77 v. 20. 2. 79, BStBl II 79, 414; XI R 71/93 v. 18. 1. 95, BStBl II 95, 559; VI R 122/87 v. 18. 1. 91, BStBl II 91, 409 z. Unterscheidung von ArbN und Subunternehmer; III R 11/98 v. 1. 2. 01, BFH/NV 01, 899; vgl. a. V B 22/03 v. 29. 7. 03, BFH/NV 03, 1615). Hinsichtl. der Frage, ob jemand als Scheinselbständiger zu beurteilen ist oder nicht, besteht keine Bindungswirkung zwischen StRecht einerseits u. Arbeits- u. SozialversicherungsR andererseits (BFH VIII B 197/06 v. 24. 1. 08, BFH/NV 08, 1133, m. w. N.; s. a. § 19 Rz. 120). Sind die Umstände gleichgewichtig, so ist der Wille der Vertragspartner entscheidend. Es ist nicht maßgebend, wer nach Außen als Inhaber des Betriebs auftritt, sondern wer aus dem Betrieb berechtigt und verpflichtet wird, d. h. wer den geschäftl. Erfolg und das geschäftl. Risiko trägt und damit wirtschaftl. den Geschäftsbetrieb tatsächl. ausübt. Eine bloße Beteiligung am Erfolg des Unternehmens, z. B. eine gewinnabhängige Tantieme bei leitenden Angestellten, oder eine allgem. Gewinnbeteiligung der ArbN bedeutet jedoch noch keine gewerbl. Beteiligung (GesVerhältnis). Selbstständig tätig sind danach z. B. **Spitzensportler**, soweit sie Werbeleistungen erbringen (BFH VIII R 104/85 v. 19. 11. 85, BStBl II 86, 424; BMF v. 25. 8. 95, FR 95, 756); Werbedamen (BFH VI R 150–152/82 v. 14. 6. 85 a. a. O.); Fremdenführer (BFH I R 85/83 v. 9. 7. 86, BStBl II 86, 851); Buchführungshelfer, *Thaxel* DStZ 96, 364. **Anhaltspunkte der Selbstständigkeit** können sein eine nur kurzzeitige Berührung mit dem Betrieb des Auftraggebers (– Synchronsprecher – BFH IV R 1/77 v. 12. 10. 78, BStBl II 81, 706), die Abhängigkeit der Einnahmen von der eigenen Aktivität (BFH I R 121/76 v. 14. 12. 78, BStBl II 79, 188), die Möglichkeit, die übernommene Tätigkeit delegieren zu können (BFH I R 177/78 v. 13. 2. 80, BStBl II 86, 303; BFH XI R 71/93 v. 18. 1. 95, BStBl II 95, 559).

- 21 **Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer** von KapGes und Vereinen sind arbeitsrechtl. zwar keine ArbN (zum SozialversR *Hoyningen-Huene* BB 87, 1730; z. ArbeitsR *Etzel* NJW 97, 493; *Boemke* DStR 00, 1694; z. ArbG-Begriff BFH I R 64/98 v. 24. 3. 99, BStBl II 00, 41); strechtl. sind sie ArbN, weil sie dem Willen des Aufsichtorgans unterstellt sind und auch das geschäftl. Risiko des Unternehmens nicht tragen sowie trotz der mit ihrer Stellung verbundenen Freiheiten und Machtbefugnisse ihre Arbeitskraft der Ges. oder dem Verein schulden. Anders kann es sein, wenn

der Stpfl. das unternehmerische Risiko (mit-)trägt und an der Unternehmerinitiative teil hat; vgl. Rz. 202, 349 ff.

**Schwarzarbeiter** sind bei ihrer Tätigkeit i. d. R. als selbstständig anzusehen, wenn sie jeweils nur kurzfristig tätig werden, es dabei in ihrem Belieben steht, wann sie die Arbeiten ausführen, auch wenn dafür mit dem Auftraggeber ein gewisser Rahmen abgesprochen ist, der Auftraggeber ihnen nur Weisungen erteilt, wie er es einem selbstständigen Bauunternehmen gegenüber tun würde, und wenn ein Haftungsausschluss für ihre Arbeiten nicht vereinbart ist (BFH VI R. 60/73 v. 21. 3. 75, BStBl II 75, 513).

Es gibt viele Betriebe, bei denen es fraglich ist, ob sie selbstständig oder Teilbetriebe eines anderen Unternehmens sind. Im Allg. ist die Selbstständigkeit zu bejahen, wenn der **Verwalter eines Betriebs** kein festes Gehalt, sondern ledigl. Umsatzprovision bezieht und die Arbeit nach seinem Belieben leisten kann, ohne an bestimmte Dienststunden gebunden zu sein; das Ergebnis des geschäftl. Erfolgs hängt dann wesentl. von seiner eigenen Initiative ab. Ein Stpfl. kann aber auch sowohl *Unternehmereigenschaft als auch Angestellteneigenschaft* besitzen, z.B. ein Einzelhändler, der gleichzeitig fest angestellter Geschäftsführer einer KapGes ist oder Bank-ArbN, der Eigengeschäfte tätigt (BFH X R. 163–164/87 v. 3. 7. 91, BStBl II 91, 802). S. hierzu § 19 Rz. 75 ff.; zum einheitl. Gewerbebetrieb bei **gesondert vergüteten Tätigkeiten** BFH X R. 108/87 v. 8. 3. 89, BStBl II 89, 572.

Die *arbeitsrechtl., sozialversicherungsrechtl.- oder berufsrechtl. Einordnung der Tätigkeit* (z.B. Zugehörigkeit zur Handels- oder Handwerkskammer) ist für die stl. Beurteilung der Selbstständigkeit oder Unselbstständigkeit nicht ohne weiteres maßgebend; strechtl. kann ein Dienstverhältnis gegeben sein, obwohl arbeitsrechtl. kein Arbeitsverhältnis vorliegt (BFH I R. 121/76 v. 14. 12. 78, BStBl II 79, 188; I R. 17/78 v. 13. 2. 80, BStBl II 80, 303; I R. 64/98 v. 24. 3. 99, BStBl II 00, 41).

Die Eingliederung und Weisungsbefugnis i.S.v. § 1 Abs. 2 LStDV schließen auch für die USt die Selbstständigkeit aus (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Die Frage, ob Selbstständigkeit oder Unselbstständigkeit vorliegt (nicht jedoch die weitere Frage, ob auch ein Gewerbebetrieb gegeben ist), ist danach sowohl für die ESt und GewSt als auch für die USt nach den **gleichen Grundsätzen** zu beurteilen (BFH X R. 40/81 v. 20. 4. 88, BStBl II 88, 804; XI R. 71/93 v. 18. 1. 95, BStBl II 95, 559).

#### *c) Handelsvertreter*

Der *Handelsvertreter* i.S.v. § 84 HGB ist regelmäßig **selbstständiger Gewerbetreibender** (vgl. BFH IV R. 98/71 v. 31. 10. 74, BStBl II 75, 115; I R. 204/81 v. 14. 6. 84, BStBl II 85, 15 zu Handelsvertreterertätigkeit eines Freiberuflers), auch wenn er bestimmten Bindungen (Wettbewerbsverbot, Verpflichtung zur periodischen Berichterstattung und zur Befolgung sonstiger Anordnungen seines AuftragG, z.B. hinsichtlich der Reiseroute, der aufzusuchenden Kunden und der Preisgestaltung) unterworfen ist oder das Auslieferungslager des AuftragG verwaltet. Es ist für die Annahme eines Gewerbebetriebs unerhebl., ob der Handelsvertreter ein Gewerbekapital besitzt (sein „Kapital“ sind in erster Linie die Kundenbeziehungen) oder nur seine Arbeitskraft einsetzt (vgl. auch BVerfG 1 BvR 15/75 v. 25. 10. 77, BStBl II 78, 125 in verfassungsrechtl. Hinsicht).

Die einem Handelsvertreter eigene Tätigkeit kann aber auch **unselbstständig** (in einem Dienstverhältnis) ausgeübt werden (§ 84 Abs. 2 HGB; Reisevertreter); ob dies der Fall ist, richtet sich ebenfalls nach dem *Gesamtbild* der Verhältnisse.

Der Annahme der Unselbstständigkeit steht nicht ohne Weiteres entgegen, dass die Entlohnung nach dem Erfolg der Tätigkeit vorgenommen wird (vgl. z.B. BFH IV R 98/71 v. 31. 10. 74, BStBl II 75, 115).

- 25 Ein an einer GmbH wesentlich beteiligter Gesellschafter kann auch als Handelsvertreter für die GmbH tätig sein, wenn dies klar und eindeutig vereinbart ist und die Vereinbarung auch eingehalten wird (BFH I R 138/70 v. 26. 7. 72, BStBl II 72, 949; vgl. auch BFH X R 108/87 v. 8. 3. 89, BStBl II 89, 572 zur Makler-/Finanzierungsvermittlertätigkeit eines G'ters). Vermittelt ein ArbN in seiner Freizeit seinem ArbG gegen Provision Aufträge, so wird er selbstständig tätig.

*dd) Versicherungsvertreter*

- 26 Zu den Handelsvertretern gehören auch die *Versicherungsvertreter*. Sie sind im vollen Umfang als stl. selbstständig anzusehen, wenn sie Versicherungsverträge selbst vermitteln (sog. **Spezialagenten**). Das gilt auch dann, wenn sie neben den Provisionsbezügen ein mäßiges festes Gehalt bekommen (BFH I R 110/76 v. 26. 10. 77, BStBl II 78, 137) und soweit sie nebenbei auch Verwaltungsaufgaben und die Einziehung von Prämien oder Beiträgen übernommen haben (EStR 15.1 Abs. 1).

Selbstständig betrieben wird auch die sog. *Bestandspflege* (die auf die Erhaltung der bestehenden Versicherungen gerichteten Bemühungen, z.B. Beratung und Betreuung der Kunden). Die *Schadensregulierung* im Auftrag eines Versicherungsunternehmens ist regelmäßig gewerbl. Tätigkeit (BFH I 21/61 U v. 29. 8. 61, BStBl III 61, 505).

- 27 Dagegen obliegen dem **Generalagenten** vorwiegend verwaltende, organisatorische u. beaufsichtigende Aufgaben als Leiter einer Geschäftsstelle eines Versicherungsunternehmens. Zu seinen Aufgaben gehört auch eine möglichst weitgehende Ausdehnung des Neugeschäfts durch Kontaktsuche und Kontaktpflege zu Unternehmen sowie der Abschluss u. die Vermittlung neuer Versicherungsverträge. Der Generalagent ist gewerbl. tätig, wenn er seine Tätigkeit i.R. eines eigenen Betriebs mit einem ins Gewicht fallenden **Unternehmerrisiko** entfaltet. Hierbei ist nach der Rspr. (z.B. BFH I R 110/76 v. 26. 10. 77, BStBl II 78, 137 m.w.N.) die gesamte Tätigkeit des Generalagenten in aller Regel *einheitl.* zu beurteilen. Gewerblichkeit wird angenommen bei Versicherungsvertretern, die mit einem eigenen Büro für einen bestimmten Bezirk sowohl den Versicherungsbestand zu verwalten als auch neue Geschäfte abzuschließen haben und im Wesentl. auf Provisionsbasis arbeiten (EStH 15.1). Eine Aufteilung seiner Tätigkeit in eine selbstständige und eine unselbstständige Tätigkeit kommt i. Allg. nicht in Betracht (vgl. zu selbst. Bereichsdirektor FG D'dorf v. 12. 10. 01, EFG 02, 96, rkr.). Der Generalagent kann in der Regel entweder *nur Gewerbetreibender* oder *nur Angestellter* sein.

Laufende Versorgungsleistungen, die die Witwe eines selbstständigen Versicherungsvertreters von dem vertretenen Versicherungsunternehmen im Hinblick auf die frühere Tätigkeit ihres Ehemanns erhält, sind nachträgl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (BFH IV R 174/73 v. 25. 3. 76, BStBl II 76, 487).

- 28 Bei einer **PersGes**, die als **Generalagent** und als **Spezialagent** tätig ist, ist die unter der Firma der PersGes ausgeübte Generalagententätigkeit ebenso wie die Spezialagententätigkeit als eine selbstständige einheitl. gewerbl. Tätigkeit der Gesellschaft anzusehen. Betreibt eine KG eine Versicherungsagentur, so rechnen in der Regel zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb der G'ter auch die Einkünfte, die der KG aus der Tätigkeit eines G'ters zufließen, die für sich gesehen eine nichtselbstständige Tätigkeit als Versicherungsagent wäre (BFH IV 399/62 U v. 12. 3. 64, BStBl III 64, 500).

*ee) Heimarbeiter, Hausgewerbetreibende, Zwischenmeister*

Für die Frage, ob jemand unselbstständiger Heimarbeiter oder selbstständiger Hausgewerbetreibender oder Zwischenmeister ist, ist der Gesichtspunkt des **unternehmerischen Risikos** ausschlaggebend. Die Begriffe des Heimarbeiters, des Hausgewerbetreibenden und des Zwischenmeisters sind im Heimarbeitsgesetz – HAG – v. 14. 3. 51 (BGBl I 51, 191) festgelegt. Danach ist den Heimarbeitern und Hausgewerbetreibenden gemeinsam, dass sie in selbstgewählter Arbeitsstätte (Betriebsstätte) arbeiten, also in Bezug auf die Einteilung der Arbeitszeit keinen Weisungen unterworfen sind, und dass sie die Verwertung der Arbeitsergebnisse dem Auftraggeber (einem Gewerbetreibenden oder Zwischenmeister) überlassen. Sie unterscheiden sich jedoch hinsichtl. der Art und des Umfangs der Betätigung und des Risikos.

Der **Heimarbeiter** ist nach § 2 Abs. 1 HAG zwar „gewerblich“ tätig. Seine Tätigkeit erstreckt sich aber in der Hauptsache nur auf die Bearbeitung, Verarbeitung oder Veredelung von Rohstoffen, Halbfabrikaten oder Fertigerzeugnissen und ähnl. Arbeitsvorgänge, wie sie auch jeder andere ArbN vornimmt. Damit trägt der Heimarbeiter keinerlei unternehmerisches Risiko; er ist deshalb als **unselbstständig** anzusehen (EStR. 15.1 Abs. 2 S. 1).

Demgegenüber ist für den **Hausgewerbetreibenden** wesentlich, dass er auch fremde Hilfskräfte beschäftigen kann u. auch vorübergehend unmittelbar für den Absatzmarkt arbeiten darf. Der Hausgewerbetreibende kann sich danach in gewissem Umfang als Unternehmer mit einem unternehmerischen Risiko betätigen; er ist deshalb als **selbstständiger Gewerbetreibender** zu behandeln (EStR. 15.1 Abs. 2; BFH I R. 101/77 v. 4. 8. 82, BStBl II 83, 200). Das gilt auch dann, wenn der Hausgewerbetreibende tatsächl. nur allein oder nur mit seinen Familienangehörigen arbeitet. Als Hausgewerbetreibende sind auch Zusammenschlüsse von Personen zu behandeln, die Hausgewerbetreibende sind (BFH IV 186/65 v. 8. 7. 71, BStBl II 72, 385).

Zu den **Hausgewerbetreibenden gehören auch** andere im Lohnauftrag arbeitende Gewerbetreibende, die infolge ihrer wirtschaftl. Abhängigkeit eine ähnl. Stellung wie Hausgewerbetreibende einnehmen (z.B. kleinere Webereien, Färbereien, Bandwirkereien, Hersteller von Wäsche oder sonstigen Bekleidungsstücken und von Ersatzteilen oder Teilfabrikaten), sowie die **Zwischenmeister** (Personen, die, ohne Arbeitnehmer zu sein, Arbeitsaufträge an Heimarbeiter oder Hausgewerbetreibende weitergeben, d. h. die Vergabe der Heimarbeit organisieren, § 2 Abs. 3 HAG).

**b) Nachhaltige Tätigkeit**

Durch das Merkmal der **Nachhaltigkeit** wird die gewerbl. Tätigkeit von den einmaligen Veräußerungshandlungen, insbes. im privaten Bereich, und von der Vermögensverwaltung abgegrenzt.

*aa) Wiederholungsabsicht*

Eine Tätigkeit ist regelmäßig nachhaltig, wenn sie auf **Wiederholung** angelegt ist, also die Absicht besteht, weitere Geschäfte abzuschließen (z.B. BFH IV R. 10/06 v. 19. 2. 09, BStBl II 09, 533); nicht jede einzelne Handlung der Tätigkeit braucht jedoch in Wiederholungsabsicht verwirklicht zu werden (BFH XI R. 28/94 v. 18. 1. 95, BFH/NV 95, 787). Entscheidend für das Merkmal der Nachhaltigkeit ist nicht das Erzielen von Einnahmen, sondern die **Betätigung** des Stpfl. Grds. muss eine

tatsächliche **Wiederholung mehrerer Tätigkeitsakte** vorliegen, die auf einen als Erwerbsquelle geeigneten Dauerzustand, der die Nachhaltigkeit der Tätigkeit objektiv dokumentiert, ausgerichtet ist (BFH I R. 60/80 v. 21. 8. 85, BStBl II 86, 88 m. w.N.; VIII R. 104/85 v. 19. 11. 85, BStBl II 86, 424; XI R. 43–45/89 v. 13. 12. 95, BStBl II 96, 232; III R. 61/97 v. 10. 12. 98, BStBl II 99, 390). Entscheidend ist stets, dass der Stpfl von Vorherein den *Willen* zur Wiederholung der Handlungen bei sich bietender Gelegenheit haben muss mit dem Ziel, daraus eine Erwerbsquelle zu machen (BFH IV R. 2/92 v. 7. 3. 96, BStBl II 96, 369). Die einzelnen Handlungen brauchen nicht auf einem einheitl. Willensentschluss zu beruhen, der auf bereits nach Ort und Zeit feststehende Handlungen gerichtet ist. Die **Wiederholungsabsicht** kann im Zweifel aus der tatsächl. Vornahme *mehrerer* gleichartiger Handlungen gefolgert werden (vgl. BFH VIII R. 104/85 v. 19. 11. 85, a. a. O.; III R. 47/88 v. 12. 7. 91, BStBl II 92, 143), ohne dass den einzelnen Handlungen die Absicht des Stpfl zu Grunde zu liegen braucht, nachhaltig Gewinn zu erzielen (BFH IV 6/60 U v. 14. 11. 63, BStBl III 64, 139; XI R. 28/94 v. 18. 1. 95, BFH/NV 95, 787).

Aus der tatsächl. Wiederholung der Tätigkeit kann aber nicht stets bereits auf die Wiederholungsabsicht der erstmaligen Betätigung geschlossen werden (hierzu BFH IV R. 156/81 v. 28. 6. 84, BStBl II 84, 798 hinsichtl. Veräußerung landwirtschaftl. Grundstücke). Die Feststellungslast trägt der Stpfl, wenn ein Verlust, das FA, wenn ein Gewinn strechtl. Folge des Handelns ist (BFH I R. 60/80 v. 21. 8. 85, BStBl II 86, 88). Zur Nachhaltigkeit bei gewerbl. Grundstückshandel s. Rz. 158 ff.

Die Nachhaltigkeit setzt keine ununterbrochene Tätigkeit voraus; denn je nach Art des Gewerbes ist die Anspannung der Tätigkeit verschieden. Auch eine bestimmte Zeitdauer der Tätigkeit ist nicht erforderl. Es **genügt**, wenn die Tätigkeit nur als **vorübergehende** aufgenommen wird, z. B. bei Schankwirtschaften, Verkaufsständen und Ausstellungen, Messen, Jahrmärkten usw. Erstreckt sich aber die Tätigkeit nur auf eine Veranstaltung, z. B. eine einmalige Festlichkeit, so ist dies keine nachhaltige Tätigkeit (vgl. BFH X R. 108/91 v. 26. 5. 93, BStBl II 94, 96 hinsichtl. Gelegenheits-Ges). **Zeitweilige Unterbrechungen**, die in der Art des Betriebes begründet sind, heben den Gewerbebetrieb nicht auf, wenn die Absicht besteht, ihn bei sich bietender Gelegenheit wieder aufzunehmen, z. B. bei **Saisonbetrieben** wie beim **Bauhandwerk**, den *Bauindustrien*, den **Kurbetrieben** aller Art (Hotels und Ladengeschäften in Kur- und Badeorten), *Zuckerfabriken*, die nur während der Kampagne betrieben werden.

- 33 Die **gelegentl.** Vornahme von einzelnen Handlungen, auch in Gewinnerzielungsabsicht, begründet noch keine nachhaltige Tätigkeit i. S. einer gewerbl. Tätigkeit. Daher ist der, auch wiederholte, *Verkauf von Hausratsgegenständen* oder Schmuck (z. B. bei der Auflösung eines Haushalts oder auf einem Flohmarkt) durch eine Privatperson kein Gewerbebetrieb (anders bei ständigen Verkauf oder Tausch; vgl. hinsichtl. Briefmarken BFH III 67/52 U v. 8. 5. 53, BStBl III 53, 237, hinsichtl. Schiffsmodelle FG Nds v. 26. 6. 96, EFG 97, 802, rkr.; Pfennigbasar BFH I R. 73/08 v. 11. 2. 09, BStBl II 09, 516) oder wenn mit dem Erlös ein Geschäft gegründet werden soll (vgl. BFH IV R. 8/97 v. 15. 1. 98, BStBl II 98, 478 zur GewSt).

Meist tritt in planmäßigen Geschäftseinrichtungen und Betriebsanlagen, wie Büroräumen, Verkaufsläden, Werkstatt, Fabrikräumen, und in der Bereitstellung einer der Tätigkeit entsprechenden Organisation, wie Buchführung, Geschäftspersonal usw., der Zweck der ständigen Wiederholung von Geschäften deutl. zutage.

*bb) Einmalige Tätigkeit*

Bei einer *einmaligen* Tätigkeit liegt grds. **keine Nachhaltigkeit** vor, so dass sie eine gewerbl. Tätigkeit nicht begründen kann (vgl. BFH I R 49/70 v. 15. 12. 71, BStBl II 72, 291; einmaliger Verkauf eines Mietwohngrundstücks bei Verkaufsgesprächen mit mehreren Interessenten; ebenso X R 17/96 v. 22. 4. 98, BFH/NV 98, 1467 bei Veräußerung **eines** in Eigentumswohnungen aufgeteilten Mietobjekts an nur einen Erwerber). Ein einmaliges Tätigwerden kann jedoch das Merkmal der *Nachhaltigkeit* erfüllen, wenn schon bei der einmaligen Handlung die *Absicht* besteht, sie bei sich bietender Gelegenheit *zu wiederholen* (BFH IV 6/60 U v. 14. 11. 63, BStBl III 64, 139). Das gilt auch dann, wenn es tatsächl. nicht zur Wiederholung der Tätigkeit kommt (BFH XI R 43–45/89 v. 13. 12. 95, BStBl II 96, 232).

Für die Nachhaltigkeit kann auch der **Umfang** des jeweiligen Geschäfts und seiner Abwicklung maßgebend sein (BFH VIII R v. 2. 11. 71, BStBl II 72, 360; I R 123/69 v. 25. 11. 70, BStBl II 71, 239; VIII R 40/01 v. 9. 12. 02, BStBl II 03, 294 hinsichtl. Errichtung und Verkauf eines einzigen, aber ungewöhl. aufwändigen Gebäudes). Nachhaltigkeit liegt regelmäßig vor, wenn zwar die Tätigkeit auf einem einmaligen Entschluss beruht, die Durchführung aber *mehrere Handlungen* erfordert (BFH IV R 153/66 v. 16. 2. 67, BStBl III 67, 337; I R 60/80 v. 21. 8. 85, BStBl II 86, 88; IV R 27/03 v. 7. 10. 04, BStBl II 05, 164). Diese Voraussetzung ist auch dann gegeben, wenn die einmalige Tätigkeit in Zukunft laufende Verpflichtungen und damit Tätigkeiten des Stpfl – zumindest in Form von Duldungen oder Unterlassungen – auslöst (BFH I R 191/72 v. 17. 1. 73, BStBl II 73, 260). Die Ausnutzung einer **einmaligen Gewinnchance** reicht jedoch für den Begriff der Nachhaltigkeit **nicht** aus. Ausnahmsweise kann auch bei Abschluss eines **einzigsten Geschäfts oder Vertrags** auch ohne Wiederholungsabsicht Nachhaltigkeit zu bejahen sein, wenn der Stpfl. eine solche Vielzahl von Aktivitäten entfaltet, dass seine Betätigung dem Bild eines Gewerbetreibenden entspricht (z. B. BFH IV R 65/04 v. 1. 12. 05, BStBl II 06, 259; X R 4/04 v. 12. 7. 07, BStBl II 07, 885; s. a. IV R 44/08 v. 30. 9. 10, BStBl II 11, 645). Bedingen sich die Aktivitäten zweier selbständiger Rechtssubjekte gegenseitig u. sind sie derart miteinander verflochten, dass sie nach der Verkehrsschauung als einheitl. anzusehen sind, können bei der Prüfung der Nachhaltigkeit die **Handlungen** des Einen dem Anderen **zugerechnet** werden (BFH X R 4/04 v. 12. 7. 07, a. a. O.).

Bei einer **Mehrzahl von Veräußerungshandlungen** ist es unerhebl., ob der Veräußerungsvorgang als solcher einmalig war oder nicht. Eine Mehrzahl von auf Gewinnerzielung gerichteten Handlungen, die in einem gewissen inneren Zusammenhang stehen, führt stets zur Annahme einer gewerbl. Tätigkeit (BFH I R 191/72 v. 17. 1. 73, BStBl II 73, 260; I R 120/80 v. 10. 8. 83, BStBl II 84, 137, Umwandlung und Verkauf von Wohnungen; I R 60/80 v. 21. 8. 85, BStBl II 86, 88; auch bei Verkauf der mehreren Objekte an mehrere Erwerber, vgl. BFH IV B 47/06 v. 20. 12. 07, BFH/NV 07, 234); bei **gewerbl. Grundstückshandel** ist das Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze *kein* Indiz für eine nachhaltige Tätigkeit (BFH IV R 27/03 v. 7. 10. 04, BStBl II 05, 164; vgl. Rz. 157 ff.). Die Nachhaltigkeit ist bei mehreren Einzelmaßnahmen nach BFH IV R 153/66 v. 16. 2. 67 (BStBl III 67, 337) auch nicht dann zu verneinen, wenn die Einzelmaßnahmen unselbstständige Teile einer organisatorischer, technischer und finanzieller Hinsicht aufeinander abgestimmten Gesamttätigkeit waren, da jede gewerbl. Tätigkeit aus vielen Einzelakten besteht, die

in jeder Hinsicht aufeinander abgestimmt sein müssen, wenn der Gewerbebetrieb Erfolge erzielen soll.

### c) Gewinnerzielungsabsicht

**Schrifttum:** *Weber-Grellet*, Liebhaberei im Ertragsteuerrecht, DStR 98, 873; *Theisen*, Die Liebhaberei – Ein Problem des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, StuW 99, 255; *Druen*, Über den Totalgewinn, FR 99, 1097; *Braun*, Objektivierung der Gewinnerzielungsabsicht bei Liebhaberei, BB 00, 283; *Kupfer*, Beratungserkenntnisse aus der neueren Rechtsprechung zur Einkünfteerzielungsabsicht, KÖSDI 00, 12514; *Lüdicke/Pannen*, Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmerisiko bei gewerblichen Fondsgesellschaften, DStR 00, 2109; *Schuhmann*, Liebhaberei und kein Ende, StBp 00, 357; *Weber-Grellet*, Vom normtypischen Verhalten zur normgerechten Tatbestandsprüfung, DB 02, 2568; *Fuhrmann*, Liebhaberei bei natürlichen Personen, KÖSDI 03, 13994; *Kanzler*, Von Steckenpferden und ihren Reitern – Einige Gedanken zur Liebhaberei, DStZ 05, 766; *Ismer/Riemer*, Der zweigledrige Liebhabereibegriff: Negative Totalgewinnprognose und fehlende Einkünfteerzielungsabsicht, FR 11, 455.

#### aa) Betriebsvermögensmehrung

- 36 Die Gewinnerzielungsabsicht ist das Wesentlichste, zugleich aber auch das unbestimmteste Merkmal der gewerbl. Tätigkeit. Durch dieses Merkmal soll – wie schon durch das Merkmal der Nachhaltigkeit – die *gewerbl. Tätigkeit* von der **Vermögensverwaltung abgegrenzt** werden. Vermögensverwaltung erstrebt die Erzielung von Erträgen, einschl. der Umschichtung des Vermögens zur Erzielung höherer Erträge. Die Gewinnerzielungsabsicht muss deshalb mehr beinhalten als nur die Erzielung von Erträgen. Sie entspricht der **Absicht, positive Einkünfte** zu erzielen, die für alle Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 maßgebend ist (*Tipke* FR 83, 530). Fehlt diese Absicht, ist ein Verhalten oder eine Tätigkeit, deren äußeres Bild die Voraussetzungen einer Einkunftsart erfüllt, aber nicht auf Erzielung von Markteinkommen durch Nutzung der in § 2 Abs. 1 Satz 1 genannten Erwerbsgrundlagen gerichtet ist, als sog. **strechtl. Liebhaberei** anzusehen.
- 37 Ein Unternehmen handelt mit *Gewinnerzielungsabsicht*, wenn die Betriebsführung darauf gerichtet ist, eine durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 erfassbare, unmittelbar aus der Tätigkeit folgende BV-Mehrung zu erzielen (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl II 84, 751). Das Streben nach einer BV-Mehrung ist als **Erstreben eines Totalgewinns** in der gesamten Periode der Tätigkeit (*Groh* DB 84, 2424) zu verstehen, d. h. eines positiven Gesamtergebnisses vom Beginn bis zum Ende der steuerl. relevanten Tätigkeit des Betriebes (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 a. a. O.; IV R 84/82 v. 23. 5. 85, BStBl II 85, 515), a. unter Einschluss von **Veräußerungs- u. Aufgabegewinnen**; dabei ist unbeachtl., ob ein derartiger Gewinn stfrei ist, z. B. nach § 16 Abs. 4 (gl. A. *Kirchhof* § 15 Rz. 39; *Schmidt/Wacker* § 15 Rz. 30, jeweils unter Bezug auf BFH I R 69/95 v. 18. 9. 96, BFH/NV 97, 408; *H/H/R* § 2 Rz. 393). Mit den letzten Gewinnen sind auch die **stillen Reserven** zu erfassen (z. B. BFH IV R 12/05 v. 30. 8. 07, BFH/NV 08, 759). Ein Abstellen auf den *Periodengewinn* ist – so BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84 (a. a. O.) – für die Abgrenzung von steuerbaren zu nicht steuerbaren Tätigkeiten nicht geeignet, weil hierdurch nur ein abschnittsbezogenes und damit nur begrenzt aussagefähiges Ergebnis vorliege. Bei der Totalperiode ist auf das Einkunftserzielungsobjekt abzustellen einschl. unentgeltl. Einzel- und Gesamtnachfolge; das Lebensalter des Stpfl. ist grds. nicht von Bedeutung (vgl. BFH IX R 97/00 v. 6. 11. 01, BStBl II 02, 726; Stpfl. u. ggf. ihre Rechtsnachfolger; BFH IV R 46/99 v. 24. 8. 00, BStBl II 00, 674 zu Weinbau-Generationenbetrieb; *H/H/R* § 2 Rz. 386; *Schmidt/Wacker* § 15 Rz. 30); allerdings kann eine typisierende Bestimmung

der Totalperiode in Betracht kommen (vgl. BFH X B 146/05 v. 5. 3. 07, BFH/NV 07, 1125, m. w. N.: 30 Jahre bei Ferienwohnungen; näher auch *Schmidt/Wacker* § 15 Rz. 30).

Die Gewinnerzielungsabsicht fehlt, wenn die zu erzielenden Einnahmen lediglich die **Selbstkosten** des Betriebs (einschl. der Verzinsung des Fremdkapitals und der erforderl. Abschreibungen für die Entwertung der Betriebsanlagen) decken sollen (BFH IV R 31/94 v. 18. 5. 95, BStBl II 95, 718; I R 36/88 v. 16. 12. 98, BStBl II 99, 366). Es liegt dann kein Gewerbebetrieb, sondern höchstens ein wirtschaftl. Geschäftsbetrieb i. S. v. § 14 AO vor, bei dem es nur auf die Erzielung von Einnahmen, nicht zugleich auch von Gewinn, ankommt (z. B. der Arbeitsbetrieb einer Strafanstalt, BFH I 80/62 U v. 14. 10. 64, BStBl III 65, 95); bei BgA muss dagegen die Gewinnerzielungsabsicht der öffentl.-rechtl. Körperschaft vorliegen (FG D'dorf v. 22. 6. 06, DStRE 07, 142 rkr.). Dagegen steht es der Gewinnerzielungsabsicht nicht entgegen, wenn der Unternehmer den Gewinn **gemeinnützigen Zwecken** zuführen will oder ihn an Dritte abführen muss. Dass der Unternehmer die *Verzinsung* seines eigenen im Betrieb angelegten *Kapitals* erstrebt, reicht für die Gewinnerzielung aus; eine Mindestverzinsung kann nicht verlangt werden.

Dadurch, dass sich bei einzelnen Geschäften oder auch für den Betrieb insgesamt **38** längere Zeit hindurch **Verluste** ergeben, wird der Charakter des Unternehmens als Gewerbebetrieb allein nicht beseitigt, da anzunehmen ist, dass in weiterer Zukunft wieder mit der Erzielung von Gewinnen gerechnet wird. **Ausreichend** ist, dass überhaupt, auf die Totalperiode gesehen, eine **Vermögensvermehrung** eingetreten ist. Es braucht sich nicht um einen wirtschaftl. ins Gewicht fallenden Gewinn zu handeln (so aber BFH IV R 149/83 v. 26. 6. 85, BStBl II 85, 549 hinsichtl. Forstbetrieb; *Schmidt/Wacker* § 15 Rz. 30); entscheidend ist allein, dass der insgesamt erwirtschaftete Ertrag nach Berücksichtigung der tatsächlichen Aufwendungen das eingesetzte EK übersteigt. Die Kosten hohen Fremdkapitaleinsatzes können im Einzelfall ein negatives Totalergebnis zur Folge haben (hierzu *Groh* DB 84, 2424; *Schulze-Osterloh* FR 85, 197 m. N.). Die kalkulatorischen Kosten sind nicht einzubeziehen, wohl aber direkte Subventionen, wie z. B. die (stfreien) Investitionszulagen (ebenso *Groh* a. a. O.; *Pferdmenges* FR 90, 700). Die Gewinnerzielungsabsicht braucht nicht Hauptzweck der Betätigung zu sein. Es genügt wenn die Gewinnerzielungsabsicht ein Nebenzweck der Betätigung ist.

Nach § 15 Abs. 2 S. 2 ist eine **durch Betätigung verursachte Minderung der Einkommensteuer kein Gewinn** i. S. der Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebs. Die Absicht, durch Verluste das Einkommen zu mindern und dadurch die ESt-Belastung der übrigen Einkunftssteile zu mindern, kann folgl. **nicht** als Gewinnerzielungsabsicht gewertet werden (vgl. BT-Drs. 10/336, S. 26). Vielmehr spricht es gegen das Streben nach Totalgewinn, wenn ein persönl. Grund wie das Streben nach Minderung der ESt-Schuld für die Gründung u. Fortführung des Unternehmens bestimmend ist (vgl. BFH VIII R 25/86 v. 21. 8. 90, BStBl II 91, 564).

Ist ein Stpfl an einer **PersGes beteiligt, die Verluste erzielt** und aus deren Beteiligung für den Stpfl. nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Beitritts auf die Dauer der Beteiligung gesehen keine Rendite zu erwarten ist, fehlt es an der Voraussetzung der Gewinnerzielungsabsicht (zu **VerlustzuweisungsGes** vgl. Rz. 47). Der Stpfl ist deshalb kein MU i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 mit der Folge, dass die Verluste keine mit anderen positiven Einkünften ausgleichsfähige Verluste aus Gewerbebetrieb sind. **40**

Je nach rechtl. und tatsächl. vollzogener Gestaltung der Beteiligungen kann der Stplf. Mitglied einer vermögensverwaltenden Ges. sein, die Einkünfte aus VuV (vgl. § 21 Rz. 66, 158) oder aus KapVerm vermittelt. Die allgem. Grundsätze zur Abgrenzung der Liebhaberei von den steuerbaren Betätigungen bleiben durch § 15 Abs. 2 S. 2 unberührt.

- 41 § 15 Abs. 2 S. 2 führt nicht dazu, dass gewerbl. Unternehmen, die durch Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen oder stfreie Rücklagen subventioniert werden und periodisch Verluste erzielen, nicht mehr dem gewerbl. Bereich zugeordnet werden (gegen eine Einbeziehung von Sonderabschreibungen *Schmidt/Wacker* § 15 Rz. 30 unter Hinweis auf BFH IX R 24/07 v. 25. 6. 09, BStBl II 10, 127 für VuV; differenzierend bei VuV BMF v. 8. 10. 04, BStBl I 04, 933, Tz. 34 u. 36). Für den Totalgewinn bei Gewinneinkünften (auch § 15) sind Sonderabschreibungen u.Ä. allerdings *ohne* Bedeutung, da sich dies in späteren Perioden, spätestens bei der Betriebsaufgabe, ausgleicht (so zutr. *Kirchhof* § 15 Rz. 41).
- 42 Ist die Erzielung von Verlusten u. damit die Minderung der auf die anderen Einkunftsteile entfallende ESt eine zunächst zwangsläufige hinzunehmende, nicht aber die erstrebte Folge der Betätigung, ist dies allein kein Grund, die Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen. Auch **Anlaufverluste von ungewöhnlicher langer Dauer** (vgl. BFH IV R 138/78 v. 29. 10. 81, BStBl II 82, 381; XI R 10/97 v. 22. 4. 98, BStBl II 98, 663) begründen nicht ohne weiteres die Vermutung für das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht. In diesen Fällen ist allerdings das **Unterlassen** geeigneter Umstrukturierungsmaßnahmen, das auf nicht marktgerechtes Verhalten hindeutet, ein gewichtiges Beweisanzeichen für fehlende Gewinnerzielungsabsicht (vgl. BFH X R 62/01 v. 17. 11. 04, BStBl II 05, 336; IV R 40/06 v. 19. 3. 09, BFH/NV 09, 1115). Solche Maßnahmen wird man in den ersten **fünf Jahren** i. d. R. nicht verlangen können; die Rspr. lehnt aber die Fixierung eines festen Zeitraums für die Dauer der Anlaufphase z. Recht ab (s. i. E. BFH X R 33/04 v. 23. 5. 07, BStBl II 07, 874).
- 43 Bei der Entscheidung, ob eine Betätigung auf **Gewinnerzielungsabsicht** gerichtet ist, **wenn** diese aus **mehreren Tätigkeiten** besteht, sind die Haupttätigkeit und hierauf gerichtete Hilfs- und Nebentätigkeiten **einheitl.** zu beurteilen. **Selbstständige Tätigkeitsbereiche**, die nach Förderungs- und Sachzusammenhang (vgl. *Schmidt/Wacker* § 15 Rz. 29 unter Hinweis auf BFH VIII R 28/94 v. 25. 6. 96, BStBl II 97, 202; a. *Weber-Grellet* DStR 98, 873) abgrenzbar sind, sind gesondert zu beurteilen (Segmentierung, z. B. BFH XI R 58/04 v. 15. 11. 06, BFH/NV 07, 434, m. w. N.). So ist das Betreiben einer LuF nebeneinander nach Betriebszweigen zu beurteilen (BFH IV R 1/89 v. 13. 12. 90, BStBl II 91, 452); ebenso BFH IV R 178/83 v. 28. 11. 85 (BStBl II 86, 293): *LuF sowie private Pferdehaltung*; IV R 45/89 v. 1. 2. 90 (BStBl II 91, 625): *Fleischfabrik mit Rinderzucht*; IV R 31/94 v. 18. 5. 95 (BStBl II 95, 718): *Tanzschule mit Getränkeverkauf*.
- 44 **Bei PersGes** muss die Gewinnerzielungsabsicht sowohl auf der *Ebene der PersGes* als auch auf der *Ebene der G'ter* gleichermaßen bejaht werden können (s. a. BFH IV R 207/79 v. 26. 8. 82, BStBl II 82, 771; IX R 68/96 v. 30. 6. 99, BStBl II 99, 718; VIII B 59/00 v. 24. 1. 01, BFH/NV 01, 895; vgl. auch § 21 Rz. 158). Dem G'ter einer PersGes können deshalb Verluste aus Gewerbebetrieb nur zugerechnet werden, wenn auch die Ges. die Mehrung ihres BV erstrebt. Wird die Gewinnerzielungsabsicht bei der Ges. bejaht, kann der G'ter nur MU i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

sein, wenn er im Rahmen seiner Beteiligung eine Mehrung des ihm zuzurechnenden BV (SonderBV) erstrebt. Hierbei müssen die durch eine Verlustzuweisung erlangten StErmäßigungen des G'ter außer Betracht bleiben.

*bb) Gewinnerzielungsabsicht*

Die Gewinnerzielungsabsicht ist eine **innere Tatsache**, die nur anhand äußerer **45** Merkmale beurteilt werden kann. Aus **objektiven (äußeren) Umständen** muss auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden (z.B. BFH IV R 20/05 v. 20. 9. 07, BFH/NV 08, 532, m. w.N.). Die Absicht muss durch eine in die Zukunft gerichtete und langfristige Bewertung der Wesensart und der Art der Bewirtschaftung des Betriebs ermittelt werden (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl II 84, 751; vgl. auch z.B. BFH IV R 8/84 v. 14. 3. 85, BStBl II 85, 424; XI R 10/97 v. 22. 4. 98, BStBl II 98, 663; X R 48/99 v. 31. 7. 02, BStBl II 03, 282; IV B 69/08 v. 4. 6. 09, BFH/NV 09, 1644). Ergibt sich aus den vorliegenden Vereinbarungen, Finanzierungsverträgen, -plänen, Wirtschaftlichkeitsberechnungen u. Ä., dass bei betriebswirtschaftl. Betrachtungsweise eine, wenn auch bescheidene, Rendite zu erwarten ist, kann von der Absicht, das BV mehren zu wollen, ausgegangen werden. Auch die Verhältnisse eines bereits **abgelaufenen Zeitraums** können wichtige **Anhaltspunkte** bieten. **Längere Verlustperioden** allein erlauben noch nicht den Schluss auf eine nicht einkunftsartrelevante Tätigkeit. Hierzu muss festgestellt werden, dass die Tätigkeit nur aus privaten Gründen oder Neigungen ausgeübt wird (hierzu *Weber-Grellet* DStR 98, 873; BFH IV R 81/99 v. 31. 5. 01, BStBl II 02, 276: Fortführung einer Steuerberaterkanzlei mit Verlusten für Sohn) bzw. der Erlangung wirtschaftl. Vorteile außerhalb der Einkunftssphäre dienen soll (vgl. a. BFH X R 33/03 v. 21. 7. 04, BStBl II 04, 1063). Ist bei einer Beteiligung an einer PersGes eine von vornherein zeitl. begrenzte Beteiligung vorgesehen, kommt es darauf an, ob eine BV-Mehrung innerhalb des Zeitraums möglich ist, in dem der Stpfl die Betätigung ausübt bzw. an einer PersGes beteiligt ist (so a. BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, a. a. O.). Bei dieser Betrachtungsweise kann nicht allein darauf abgestellt werden, ob die laufenden Betriebsergebnisse der einzelnen Wj. insgesamt gesehen zu einem positiven Ergebnis führen. Eine gewerbl. Tätigkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Gewinnerzielungsabsicht nur Nebenzweck ist (BFH IV B 203/03 v. 20. 1. 04, BStBl II 04, 355). Eine Mehrung des BV kann auch dadurch stattfinden, dass bei Aufgabe der gewerbl. Tätigkeit bzw. der Auflösung der Ges. oder dem Ausscheiden eines G'ter stille Reserven aufgelöst werden oder ein Firmenwert realisiert wird, und dadurch unter Berücksichtigung der wirtschaftl. Ergebnisse während der Dauer der Betätigung ein positiver Saldo bleibt (so BFH IV B 33–34/76 v. 10. 11. 77, BStBl II 78, 15; IV R 8/03 v. 25. 11. 04, BFH/NV 05, 854). Die Gewinnerzielungsabsicht ist regelmäßig zu unterstellen, wenn über mehrere Jahre tatsächl. erhebl. Gewinne erzielt werden, auch wenn aus einzelnen Geschäften Verluste entstehen (BFH IV R 31/94 v. 18. 5. 95, BStBl II 95, 718 m. w.N.; IV R 2/92 v. 7. 3. 96, BStBl II 96, 369; zur Feststellungslast s. BFH VIII R 25/86 v. 21. 8. 90, BStBl II 91, 564). Die **Feststellung**, ob ein Betrieb mit Gewinnerzielungsabsicht geführt wird, liegt im Wesentl. auf dem Gebiet der **Tatsachenwürdigung** (BFH IV R 6/03 v. 20. 1. 05, BFH/NV 05, 1511; IV B 69/08 v. 4. 6. 09, a. a. O.; nach *Weber-Grellet* DStR 98, 873, geht es hingegen mehr um Rechtsanwendung u. Subsumtion). Zur Berechnung des Totalgewinns vgl. BFH XI R 64/97 v. 17. 6. 98, BStBl II 98, 727 und VIII R 77/97 v. 9. 5. 00, BStBl II 00, 660.

46 Im Einzelfall kann die Prognose eines erzielbaren **Totalgewinns** schwierig sein. Der **Beweis des ersten Anscheins** kann in diesen Fällen das Tatbestandmerkmal der Gewinnerzielungsabsicht dokumentieren (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl II 84, 751; VIII R 59/92 v. 12. 12. 95, BStBl II 96, 219). So liegt typischerweise dem Betrieb eines neu gegründeten Unternehmens die Gewinnerzielungsabsicht zu Grunde (BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl II 86, 289 bei Großhandel; VIII R 25/86 v. 21. 8. 90, BStBl II 91, 564). Der Beweis des ersten Anscheins wird entkräftet, wenn festgestellt wird, dass der Betrieb seiner Art nach oder nach seiner unternehmerischen Führung nicht nachhaltig mit Gewinn arbeiten kann (vgl. BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, a. a. O.; XI R 6/02 v. 14. 12. 04, BStBl II 05, 392; VIII R 28/94 v. 25. 6. 96, BStBl II 97, 202). Längere Verlustperioden, die auf die Ungeeignetheit eines Betriebs hinweisen, nachhaltig Gewinn zu erzielen, reichen nach Auffassung der Rspr. allein noch *nicht* zur Verneinung der Gewinnabsicht aus. *Weitere* Beweisanzeichen müssen hinzukommen, aus denen sich ergibt, dass die Tätigkeit aus im persönl. Bereich liegenden Gründen ausgeübt wird (BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, a. a. O.; BFH IX R 111/86 v. 31. 3. 87, BStBl II 87, 668; IV R 43/02 v. 26. 2. 04, BStBl II 04, 455; IV R 6/05 v. 29. 3. 07, BFH/NV 07, 1492). Ist die Gewinnerzielungsabsicht für ein Jahr zu beurteilen, dem eine mehrjährige Verlustperiode vorausgegangen ist, können die *Reaktionen* des Stpfl. auf die Verluste die Bedeutung wichtiger Beweisanzeichen erlangen (z. B. BFH IV R 6/05 v. 29. 3. 07, a. a. O., m. w. N.; s. a. Rz. 42).

Zu persönl., die Gewinnerzielungsabsicht ausschließenden Gründen, vgl. BFH IV R 81/99 v. 31. 5. 01, BStBl II 02, 276 (Steuerberater-Praxisfortführung für Kind); IV R 43/02 v. 26. 2. 04, BStBl II 04, 455 (Gehaltszahlungen eines Arztes an Angehörige); XI R 6/02 v. 14. 12. 04, BStBl II 05, 392 (Rechtsanwalt mit niedrigen Anwaltseinkünften, aber erhebl. anderweitigen Einkünften).

47 Der Beweis des ersten Anscheins ist bei **Verlustzuweisungsgesellschaften** widerlegt; die Rspr. hat die Vermutung aufgestellt, dass persönl. Motive für die Hinnahme der Verluste ausschlaggebend sind, wenn die Verluste aus der Beteiligung an einer solchen Ges. herrühren, deren Geschäftskonzept darauf beruht, zunächst buchmäßige Verluste auszuweisen und zu einem späteren Zeitpunkt steuerfrei oder steuerbegünstigte Veräußerungsgewinne zu erzielen (BFH IV R 6/05 v. 29. 3. 97, BFH/NV 07, 1492, m. w. N.). Die Vermutung muss durch den Stpfl. entkräftet werden (BFH VIII R 59/92 v. 12. 12. 95, BStBl II 96, 219; krit. Kohlhaas DStR 96, 209 u. 945, ders. FR 03, 598).

48 Das **besondere Risiko** einer Tätigkeit **steht** der Gewinnerzielungsabsicht **nicht entgegen**, wenn nicht nur eine theoretische glückspielartige Gewinnchance gegeben ist (BFH IV B 41/80 v. 22. 1. 81, BStBl II 81, 424 hinsichtl. Abschreibungs-KG; s. aber auch Rz. 47; VIII R 59/92 v. 12. 12. 95, BStBl II 96, 219). Regelmäßige erhebl. Gewinne über Jahre hinweg dokumentieren die Gewinnabsicht (BFH I R 102/81 v. 22. 8. 84, BStBl II 85, 61). Nach diesen Grundsätzen ist **Gewinnerzielungsabsicht** zu **verneinen** z. B. bei PersGes der Erwerb und das Halten eines Flugzeugs, das der Nutzung der Ges. dient (BFH IV R 172/69 v. 14. 4. 72, BStBl II 72, 599). Vgl. a. FG Nds. v. 5. 6. 86, EFG 87, 301, rkr., hinsichtl. verlustbringendem Charterflugbetrieb; bei öffentl. Verkehrsbetrieb, der auf Dauer und ohne Anzeichen für eine künftige Änderung ohne Gewinn arbeitet (BFH I R 72/69 v. 28. 10. 70, BStBl II 71, 247), bei Pferderennstall, wenn Gewinne nur unter besonderen Glücksumständen zu erwarten sind (BFH I R 123/68 v. 4. 3. 70, BStBl II 70, 470), bei einem jahrzehntelang mit Verlust betriebenen Getränkegroßhandel (BFH VIII R 4/83 v. 19. 11. 85,

BStBl II 86, 289), bei Vercharterung eines Motorboots, wenn Besitzer Motorbootführerschein hat (BFH IV R 273/83 v. 28. 8. 87, BStBl II 88, 10) oder einer Segelyacht (FG MeVo v. 20. 10. 06, EFG 07, 10 rkr.); bei Betrieb eines Hofguts bzw. Weiterbetrieb eines Weinguts (BFH IV R 27/97 v. 21. 1. 99, BStBl II 99, 638; IV B 81/01 v. 14. 7. 03, BStBl II 03, 804); bei Möbeleinzelhandel (BFH X R 62/01 v. 17. 11. 04, BStBl II 05, 336); in Einzelfällen bei Hundezucht (BFH VIII R 22/79 v. 30. 9. 80, BStBl II 81, 210); bei Pferdezucht (BFH IV R 33/99 v. 27. 1. 00, BStBl II 00, 227); für Galeriebetrieb (BFH X B 75/99 v. 19. 5. 00, BFH/NV 00, 1458); für Modellbaubetrieb (BFH X B 60/00 v. 27. 3. 01, BFH/NV 01, 1381). Ebenfalls Gewinnerzielungsabsicht verneint: FG Hess. v. 9. 12. 86, EFG 87, 303, rkr., hinsichtl. Betreiben eines Hobbys als Handelsgeschäft; FG Saarl v. 6. 3. 87, EFG 87, 352, rkr., hinsichtl. Einfeld-Tennishalle; FG Brem v. 28. 11. 95, EFG 96, 749 rkr., hinsichtl. Vermietung von Wohnmobilen; FG BaWü v. 25. 3. 98, EFG 98, 1059, rkr., hinsichtl. Verlagstätigkeit; FG BaWü v. 12. 9. 01, EFG 02, 17, rkr., hinsichtl. Musikproduktion.

**Trotz langjähriger Verluste ist Gewinnerzielungsabsicht bejaht** worden z.B. 49 bei Betrieb eines Gästehauses mit geringer Kapazität (BFH VIII R 59/82 v. 13. 12. 84, BStBl II 85, 455), bei Reitschule mit Pferdeverleih und Pensionstierhaltung (BFH IV R 139/81 v. 15. 11. 84, BStBl II 85, 205), bei freiem Erfinder, wenn wirtschaftl. Nutzung der Erfindung nicht ausgeschlossen ist (BFH IV R 8/84 v. 14. 3. 85, BStBl II 85, 424), bei einem Trabrennstall (BFH IV R 82/89 v. 19. 7. 90, BStBl II 91, 333), bei Tennishalle mit Restaurant (BFH VIII R 55/93 v. 2. 8. 94, BFH/NV 95, 866), bei Kosmetikstudio (FG D'dorf v. 9. 11. 94, EFG 95, 166, rkr.), bei Luftfahrtscharter (FG Mchn v. 14. 5. 97, EFG 97, 1176, rkr.); für Kunstgalerie (FG D'dorf v. 7. 5. 96, EFG 96, 751 rkr.); bei Kunstmaler (FG Kln v. 29. 1. 02, EFG 02, 680 rkr.).

Die Gewinnerzielungsabsicht braucht **nicht von vornherein** vorzuliegen. Sie kann allerdings zunächst fehlen und dann einsetzen oder aber auch später wegfallen 50 (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl II 84, 751). Verluste über die gewöhl. Anlaufzeit hinaus können von diesem Zeitpunkt an nicht mehr anzuerkennen sein (BFH IV R 84/82 v. 23. 5. 85, BStBl II 85, 515; X R 62/01 v. 17. 11. 04, BStBl II 05, 336). Bei ständigen Verlusten kann Gewinnerzielungsabsicht ab dem Zeitpunkt angenommen werden, ab dem sich die Erziehung eines Totalgewinns konkretisiert (BFH VIII R 25/86 v. 21. 8. 90, BStBl II 91, 564 zu VerlustzuweisungsGes.). Die **Aufgabe einer Gewinnerzielungsabsicht** führt zum erfolgsneutralen Strukturwandel vom Gewerbebetrieb zur Liebhaberei (BFH IV R 41/91 v. 12. 11. 92, BStBl II 93, 430; s. a. *Weber-Grellet* DStR 92, 602). Bei späterer Veräußerung oder Entnahme sind die bis zum Strukturwandel angewachsenen stillen Reserven gewinnwirksam aufzulösen (s. BFH IV R 86/99 v. 13. 12. 01, BStBl II 02, 80), die stillen Reserven sind nach § 8 VO zu § 180 AO festzustellen. Der Übergang von Liebhaberei zu Gewerbebetrieb führt zu einer Betriebsöffnung i. S. v. § 6 Abs. 1 EStDV (*H/H/R* § 2 Rz 432; *Schmidt/Wacker* § 15 Rz. 42). Stellt jemand eine mit Gewinnerzielungsabsicht begonnene Tätigkeit wieder ein, weil sich keine Gewinne einstellen, erstreckt sich die Gewinnerzielungsabsicht noch auf die Abwicklung (BFH VIII R 68/93 v. 29. 6. 95, BStBl II 95, 722).

#### d) Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Das Merkmal der Beteiligung am allgem. wirtschaftl. Verkehr überschneidet sich 51 zum Teil mit den Merkmalen der Nachhaltigkeit und der Gewinnerzielungsabsicht.

Es ist in erster Linie für die Abgrenzung der gewerbl. Tätigkeit von der Vermögensverwaltung bedeutsam. Bei der Abgrenzung ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die Verkehrsanschauung abzustellen (BFH GrS 1/93 v. 3. 7. 95, BStBl II 95, 617; BFH GrS 1/98 v. 10. 12. 01, BStBl II 02, 291).

- 52 Eine Teilnahme am allem. wirtschaftl. Verkehr erfordert eine Tätigkeit, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerl. erkennbar angeboten wird (BFH IV R. 10/06 v. 19. 2. 09, BStBl II 09, 533). So kann es sich auch bei nur einem Verkaufsgeschäft verhalten. Erforderl. ist ledigl. eine **unternehmerische Marktteilnahme** in dem Sinne, dass der Verkäufer sich insoweit an den allem. Markt wendet, als er an jeden, der die Kaufbedingungen erfüllt, verkaufen will (BFH IV R. 77/06 v. 17. 12. 08, BStBl II 09, 791; IV R. 44/08 v. 30. 9. 10, BStBl II 11, 645). **Gundsätzl.** ist deshalb zu verlangen, dass die Tätigkeit auf eine **unbestimmte Zahl von Personen** ausgedehnt wird (BFH IV R. 66–67/91 v. 28. 10. 93, BStBl II 94, 463). Die Voraussetzung ist jedoch bereits dann erfüllt, wenn der Stpfl an jeden zu verkaufen oder zu leisten bereit ist, der die Kaufbedingungen erfüllt (BFH III R. 9/98 v. 16. 5. 02, BStBl II 02, 571; vgl. a. BFH IV R. 2/92 v. 7. 3. 96, BStBl II 96, 369). Dabei ist die **Beschränkung** auf einen eng begrenzten Kundenkreis unschäd. (vgl. BFH I R. 110/76 v. 26. 10. 77, BStBl II 78, 137 zu Einfirmenvertreter; ferner BFH I R. 85/83 v. 9. 7. 86, a. a. O. zu Fremdenführer; bei Betreiben eines Wohnheims mit Nebenleistungen, BFH I R. 182/79 v. 11. 7. 84, BStBl II 84, 722; III R. 58/85 v. 2. 9. 88, BStBl II 89, 24 zu Anlageberater; III R. 47/88 v. 12. 7. 91, BStBl II 92, 143; Verkaufsbekanntgabe an nur eine Person; IV R. 94/99 v. 16. 5. 02, BStBl II 02, 565 zu Leistungen an nur eine Flugges.; III R. 10/01 v. 20. 2. 03, BStBl II 03, 510 zu Wohnungsveräußerung nur an bestimmte Personen; XI R. 62/04 v. 31. 8. 05, BFH/NV 06, 505 zu Leistungen an einen alleinigen Abnehmer). Eine Teilnahme am allem. wirtschaftl. Verkehr kann selbst dann vorliegen, wenn die Verkaufsabsicht nur einem kleinen Kreis von Personen – u.U. auch nur einer einzigen Person – bekannt wird u. Geschäftsbeziehungen zu anderen Personen vertragl. ausgeschlossen sind; maßgeb. ist auch dann, ob die zu beurteilende Tätigkeit nach Art und Umfang dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht (BFH IV R. 10/06 v. 19. 2. 09, a. a. O.). Eine Teilnahme am allem. wirtschaftl. Verkehr kann zudem gegeben sein, wenn der Wettbewerb der Gewerbetreibenden untereinander ausgeschlossen ist (BFH IV 179/64 U v. 28. 1. 65, BStBl III 65, 261). Auch ist es nicht erforderl., dass *eigene* Leistungen an den Markt gebracht werden. Die Tätigkeit durch Makler oder Vertreter ist einem Stpfl als eigene zuzurechnen (BFH I R. 173/83 v. 31. 7. 90, BStBl II 91, 66; IV R. 112/92 v. 7. 12. 95, BStBl II 96, 367; Einschaltung einer Verkaufs-GmbH; BFH III R. 25/02 v. 18. 3. 04, BStBl II 04, 787 zur zwischengeschalteten GmbH bei gewerbl. Grundstückshandel, allerdings unter Anwendung des § 42 AO). Auch **mittelbare** Tatherrschaft soll ausreichen (BFH X R. 39/03 v. 15. 3. 05, BStBl II 05, 817 unter Berücksichtigung, dass der Unternehmer, auch wenn er einem anderen eine in seinem Betrieb erwirtschaftete Erwerbschance überlässt, der Urheber des Handels, der Produktion oder der Dienstleistungen ist, die einen Betrieb ausmachen; zweifelh., s. Rz. 184).
- 53 Bei einem Ladengeschäft, Kontor, Theater, Kino, Verkehrsunternehmen usw. tritt die gewerbl. Tätigkeit ohne Weiteres nach außen in Erscheinung. Als weitere Indizien kommen Anmeldung zum Handelsregister, Versendung von Rundschreiben, Zugehörigkeit zum Berufsstand, zur Innung oder zum Fachverband, die Entrichtung von Beiträgen usw. in Frage. Ein Hervortreten nach Außen liegt jedoch nicht nur vor,

wenn der Stpfl sich wie ein Gewerbetreibender betätigen will; es genügt, dass er sich **nach außen erkennbar** wie ein solcher aufführt. Das ist stets anzunehmen, wenn Inhalt der Betätigung der An- und Verkauf von Gegenständen ist (BFH IV R 66–67/91 v. 28. 10. 93, BStBl II 94, 463). Insgesamt stellt die Rspr. an das Merkmal der Teilnahme am allgem. wirtschaftl. Verkehr keine hohen Anforderungen (BFH GrS 1/98 v. 10. 12. 01, BStBl II 02, 291, im Zusammenhang mit gewerbl. Grundstückshandel).

Das Wirtschaftsleben erstreckt sich nicht nur auf Sach- und Dienstleistungen, sondern **auch auf geistige und andere immaterielle Leistungen**. Daher sind auch Theaterunternehmen, Kinos, Eheanbahnungsinstitute u. dgl. gewerbl. Betriebe. Auch das Durchführen von Schlossbesichtigungen stellt i. d. R. einen Gewerbebetrieb dar (vgl. BFH VIII R 95/77 v. 7. 8. 79, BStBl II 80, 633); ebenso die deutl. sichtbare Nutzung von Sportgeräten bestimmter Hersteller durch Sportler (BFH VIII R 104/85 v. 19. 11. 85, BStBl II 86, 424). Ein Gewerbebetrieb liegt im Allgem. auch dann vor, wenn der Stpfl mit seiner Tätigkeit **öffentl. Aufgaben wahrnimmt** (BFH IV 236/61 U v. 13. 12. 63, BStBl III 64, 99). Entscheidend ist in diesen Fällen, ob nach dem Gesamtbild die Merkmale der Tätigkeit, die für eine Teilnahme am privaten wirtschaftl. Verkehr sprechen, nach Außen stärker hervortreten als die öffentl.-rechtl. Seite der dem Stpfl übertragenen Aufgabe. Die gewerbl. Merkmale überwiegen z. B., wenn der Stpfl kraft Auftrags höhere Gebühren erheben darf, als sie zur Deckung der Kosten erforderl. sind, und wenn sein Rechtsverhältnis zu den Beteiligten im Wesentlichen privatrechtl. gestaltet ist (BFH II R 107/68 v. 15. 4. 70, BStBl II 70, 517; Künstleragent – Arbeitsvermittler für Künstler und Artisten – als Gewerbetreibender; sowie Tätigkeit als Rundfunkermittler, BFH I R 121/76 v. 14. 12. 78, BStBl II 79, 188; X R 83/96 v. 2. 12. 98, BStBl II 99, 534; Bezirksschornsteinfeger; XI R 53/95 v. 13. 11. 96, BStBl II 97, 295); anders, wenn es sich um Ausübung hoheitl. Gewalt handelt, wie die Tätigkeit des Präsidenten einer öffentl. Berufskammer (BFH III R 241/84 v. 26. 2. 88, BStBl II 88, 615).

Unternehmen, die sich überhaupt nicht an die Allgemeinheit wenden und gar nicht die Absicht haben, sich in das Wirtschaftsleben einzuschalten, stellen **keine Gewerbebetriebe** i. S. d. § 15 Abs. 1 dar (vgl. auch EStH 15.4). Hierzu zählen solche Unternehmen, die zu dem ausschließl. Zweck ins Leben gerufen sind, den Bedürfnissen eines *festumgrenzten Personenkreises* zu dienen, z. B. *Vereine*, die in der Hauptsache **ideale Zwecke verfolgen**. Auch fehlt es an einer gewerbl. Tätigkeit, wenn ein Stpfl. nachhaltig z. B. Lottospielverträge abschließt (BFH I R 133/68 v. 16. 9. 70, BStBl II 70, 865; anders bei Berufsspielern, *Schmidt-Liebig* StuW 95, 162), wenn ein Unternehmer wiederholt einen PKW an einen Angestellten vermietet (BFH VI R 387/69 v. 11. 12. 70, BStBl II 71, 173), wenn ein G'ter Bürgschaften übernimmt (BFH X B 58/06 v. 26. 7. 06, BFH/NV 06, 1837) o. ein Bankangestellter Termingeschäfte tätigt (BFH IV R 220/85 v. 13. 10. 88, BStBl II 89, 39); An- und Verkauf von Wertpapieren oder Briefmarken ohne offene Marktteilnahme (BFH XI R 80/97 v. 29. 10. 98, BStBl II 99, 448; s. aber X R 1/97 v. 20. 12. 00, BStBl II 01, 706 zu wiederholten An- und Verkäufen von Optionsscheinen; Gewerblichkeit kann aber vorliegen bei Eigengeschäften eines angestellten Rentenhändlers, BFH X R 39/88 v. 6. 3. 91, BStBl II 91, 631).

#### e) Keine Vermögensverwaltung

Die Tätigkeit muss über die private Vermögensverwaltung hinausgehen (z. B. BFH 56 GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl II 84, 751; VIII R 74/87 v. 16. 4. 91, BStBl II 91, 844;

IV R. 75/00 v. 23. 1. 03, BStBl II 03, 467; X R. 36/06 v. 24. 6. 09, BStBl II 10, 171), wobei darauf abzustellen ist, ob die Tätigkeit nach der **Verkehrsauffassung** dem Bild eines Gewerbebetriebs entspricht (z.B. BFH X R. 39/03 v. 15. 3. 05, BStBl II 05, 817) und deshalb einer Vermögensverwaltung fremd ist (s.a. BFH GrS 1/93 v. 3. 7. 95, BStBl II 95, 617). So geht bspw. die st. Rspr. des BFH zur Abgrenzung des **gewerbl. Grundstückshandels** (s.a. Rz. 171 ff.) davon aus, dass die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten wird, wenn (bei Vorliegen der in § 15 Abs. 2 genannten Voraussetzungen) nach dem Gesamtbild der Betätigung u. unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz i.S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung o. Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt (vgl. BFH GrS 1/93 v. 3. 7. 95, BStBl II 95, 617; BFH GrS 1/98 v. 10. 12. 01, BStBl II 02, 291; BFH X R. 36/06 v. 24. 6. 09, a.a.O.). Des – ungeschriebenen – negativen Tatbestandsmerkmals bedarf es, weil auch die private Vermögensverwaltung regelmäßig die übrigen Kriterien der gewerbl. Tätigkeit a) bis d) erfüllt (vgl. auch § 14 AO).

57–60 *einstweilen frei*

### III. Abgrenzung des Gewerbebetriebs gegenüber anderen Einkunftsarten und dem nichtsteuerbaren Bereich (§ 15 Abs. 2)

- 61 Die **Abgrenzung** des Gewerbebetriebs gegenüber anderen Einkunftsarten und der privaten Vermögensverwaltung hat in erster Linie **Auswirkungen auf die GewSt**, da nur Gewerbebetriebe gewstpfl. sind. Darüber hinaus entscheidet sie über die **ESt-Pfl.** oder **ESt-Freiheit** bestimmter Vorgänge (z.B. Veräußerungen).

Die Abgrenzung des Gewerbebetriebs gegen die anderen Einkunftsarten und die Vermögensverwaltung ergibt sich im Allg. schon aus der Begriffsbestimmung für den Gewerbebetrieb. I. E. s. Rz. 18 ff.

#### 1. Abgrenzung des Gewerbebetriebs gegenüber Land- und Forstwirtschaft

**Schrifttum:** *Wendt*, Einkommensteuerliche Aspekte alter und neuerer Kooperationsformen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, FR 96, 265; *Schild*, Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbe, DStR 97, 642; *Märkle*, Brennpunkte der Abgrenzung zwischen Land- und Forstwirtschaft und gewerblicher Tätigkeit, DStR 98, 1369; *von Schönberg*, Die Besteuerung von Grundstücken zwischen land- und forstwirtschaftlicher Einkommenserzielung und gewerblichem Grundstückshandel, DStZ 05, 61.

##### a) Allgemeine Abgrenzung

- 62 Nach § 15 Abs. 2 S. 1 ist eine selbstständige, nachhaltige, mit Gewinnerzielungsabsicht und unter Beteiligung am allgem. wirtschaftl. Verkehr ausgeübte Tätigkeit **keine gewerbl. Tätigkeit**, wenn und soweit sie als Ausübung von LuF anzusehen ist. Daraus folgt, dass die allgem. Begriffsmerkmale der gewerbl. Tätigkeit – Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit usw. – für sich allein den Gewerbebetrieb noch nicht von der LuF scheidet, da sie auch dieser zu eigen sind. Die Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der LuF muss deshalb an andere Elemente anknüpfen. Maßgebend ist die Begriffsbestimmung der **LuF** als die planmäßige Nutzung der natürl. Kräfte des Bodens und die