

Gewerbsteuer: Abgrenzung Gewerbebetrieb - Freie Berufe

Für Unternehmer ist es nicht immer leicht festzustellen, ob sie einen sogenannten Freien Beruf ausüben oder einen Gewerbebetrieb gegründet haben. Im Endeffekt entscheidet hierüber das zuständige Finanzamt. Dieses Merkblatt soll Hinweise auf die Kriterien für die Einordnung der selbständigen Tätigkeiten geben, die insbesondere auch über die Gewerbsteuerpflicht entscheidet.

Der Gewerbsteuer unterliegt jeder Gewerbebetrieb, der in Deutschland tätig ist. Bemessungsgrundlage der Gewerbsteuer ist der Gewerbeertrag. Der Gewerbeertrag ergibt sich aus dem einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn, der um gesetzlich bestimmte Kürzungen und Hinzurechnungen ergänzt wird. Die Gewerbsteuer ist seit Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 am 1. 1. 2008 nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig. Gleichzeitig hat sich für die Personenunternehmen der Faktor für die Anrechnung der Gewerbsteuer auf die Einkommensteuerschuld für gewerbliche Gewinne von derzeit 1,8 auf 3,8 ab 1.1.2008 erhöht.

Die Abgrenzung zwischen Freiem Beruf und Gewerbebetrieb kann aber trotz Gewerbsteueranrechnung nach § 35 Einkommensteuergesetz (EStG) noch steuerliche Auswirkungen haben, in Abhängigkeit von der Höhe des örtlichen Gewerbsteuerhebesatzes und des individuellen Einkommensteuersatzes. An die zutreffende Einordnung konkreter Tätigkeiten knüpft sich auch eine Reihe von Konsequenzen nicht steuerlicher Art, etwa die organisationsrechtliche Zuordnung zu einer Berufständischen Organisation. Alle gewerblich Tätigen werden, sofern sie nicht zur Handwerks- oder zur Land- und Forstwirtschaftskammer gehören, Mitglieder in der (Industrie- und) Handelskammer. Die Finanzrechtsprechung hat sich wiederholt mit Abgrenzungsfragen auseinandergesetzt und Einordnungsentscheidungen getroffen, die in den folgenden Ausführungen berücksichtigt werden. Ergänzende Informationen zur Gewerbsteuer erhalten Sie in unseren Merkblättern "Die Gewerbsteuer" und "Gewerbsteuerhebesätze in der Wirtschaftsregion Hamburg". Informationen zur Gewerbebeanmeldung und -eintragung finden Sie im gleichnamigen Merkblatt.

1. Was bedeutet „Selbstständiger“?

Ein „beruflich Selbstständiger“ ist entweder als Gewerbetreibender, als Freiberufler oder in der Land- und Forstwirtschaft tätig.

2. Welche Merkmale zeichnen den „Gewerbetreibenden“ aus?

Die Gewerbeordnung definiert den Begriff des Gewerbebetriebs nicht. Eine nähere Beschreibung findet sich aber in §15 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG).

Eine

- selbstständige,
 - nachhaltige Betätigung,
 - die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und
 - die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt
- ist danach Gewerbe, wenn diese Betätigung nicht nach § 13 oder §18 Einkommensteuergesetz (EStG) als Ausübung
- von Land- und Forstwirtschaft (§13 EStG)
 - eines freien Berufs (§ 18 Abs.1 Nr.1 EStG)
 - einer sonstigen selbstständigen Arbeit (z.B. Verwaltung eigenen Vermögens - §18 Abs.1 Nr. 3 EStG))

anzusehen ist.

Gewerblich sind z. B.:

- Betriebe des Handwerks und der Industrie
- Handelsbetriebe
- Vermittlungstätigkeiten (z.B. des Maklers oder Handelsvertreters)
- Gaststättenbetriebe.

Kapitalgesellschaften wie die Aktiengesellschaft (AG) und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) sind kraft ihrer Rechtsform Gewerbebetriebe (§ 2 Abs. 2 Gewerbesteuer-Gesetz - GewStG).

Jeder Gewerbebetrieb muss beim zuständigen Gewerbeamt (Bezirksamt, Gemeinde) angemeldet werden. Gewerbebetriebe unterliegen der Gewerbesteuer.

Hinweis: Die Gewerbeanzeige (bzw. Gewerbeanmeldung) können Sie auch in unserer Handelskammer (Service-Center, Tel.: 36 138 138) vornehmen, ausgenommen sind erlaubnispflichtige Gewerbe.

3. Wer ist „Freiberufler“?

In § 18 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) sind einige Beispiele dafür aufgeführt, welche Tätigkeiten im einzelnen freiberuflich sind.

Freiberufler ist, wer

- selbstständig und eigenverantwortlich tätig ist
- und eine wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit ausübt.

Einen einheitlichen Oberbegriff der freien Berufe gibt es nicht, so dass der in § 18 Abs.1 Nr.1 EStG aufgeführte Katalog freier Berufe (selbständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratende Volks- und Betriebswirte, vereidigte Buchprüfer, Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnliche Berufe) nicht abschließend ist. Bei vergleichbaren Berufen ist jeweils im Einzelnen zu entscheiden.

Freie Berufe setzen eine Tätigkeit voraus, der nicht unbedingt ein Hochschulstudium vorangegangen sein muss. Es muss sich nur um eine Ausbildung wissenschaftlicher Art handeln. Darunter fallen auch das Selbststudium oder durch Berufstätigkeit erworbene Kenntnisse. Die Kenntnisse müssen dem Niveau eines Hochschulstudiums entsprechen.

So definiert der Europäische Gerichtshof (EuGH) die freien Berufe (i.S. der 6. EG-Richtlinie) als „Tätigkeiten, die ausgesprochen intellektuellen Charakter haben, eine hohe Qualifikation verlangen und gewöhnlich einer genauen und strengen berufsständischen Regelung unterliegen. Bei der Ausübung einer solchen Tätigkeit hat das persönliche Element besondere Bedeutung, und diese Ausübung setzt auf jeden Fall eine große Selbständigkeit bei der Vornahme der beruflichen Handlungen voraus“.

Freiberufler unterliegen nicht der Pflicht zur Anmeldung beim Gewerbeamt. Sie beantragen die Vergabe einer Steuernummer direkt beim Finanzamt. Sie unterliegen nicht der Gewerbesteuer.

4. Wie grenzen sich der „Gewerbetreibende“ und der „Freiberufler“ voneinander ab?

Die Abgrenzung ist oftmals schwierig, da zum Beispiel auch der freiberuflichen Tätigkeit in der Regel die Erwerbsabsicht nicht fehlt. Viele Tätigkeiten fallen also sowohl unter die Merkmale der freiberuflichen Tätigkeit als auch unter die des Gewerbes.

In diesen Fällen ist das ausschlaggebende Entscheidungskriterium die geistige, schöpferische Arbeit, die bei einer freiberuflichen Tätigkeit im Vordergrund steht.

Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören insbesondere zu der freiberuflichen Tätigkeit

- die selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit,
- die selbstständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Künstler, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratende Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer (vereidigten Bücherrevisoren), Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen (sogenannte Katalogberufe) und
- den Katalogberufen ähnliche Berufe.

Damit ein Beruf dem Katalogberuf ähnlich ist, muss er in wesentlichen Punkten mit diesem übereinstimmen. Dazu gehört, dass Ausbildung und die berufliche Tätigkeit selbst mit dem Katalogberuf vergleichbar sind.

Alle anderen Tätigkeiten, die nicht in § 18 Abs. 1 EStG aufgeführt sind oder zu den "ähnlichen Tätigkeiten" zählen, sind gewerblich, wenn sie nicht zur Land- und Forstwirtschaft gehören.

4.1. Wie sind Heil- und Heilhilfsberufe einzuordnen?

Die Heilberufe gehören zu den Katalogberufen nach § 18 Abs. 1 EStG. Für die Einordnung der Einkünfte aus Heil- oder Heilhilfsberufen kommt es nach Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28.8.2003 für die Zuordnung zur freiberuflichen oder gewerblichen Tätigkeit grundsätzlich auf die Zulassung des Steuerpflichtigen durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen an. Sind solche Berufe nach der ausgeübten Tätigkeit und der Art der Ausbildung den Katalogberufen des Heilpraktikers oder

Krankengymnasten vergleichbar, liegt freiberufliche und keine gewerbliche Tätigkeit vor. Ein selbstständig tätiger Krankengymnast ist bei der Beschäftigung qualifizierter Arbeitskräfte nur dann leitend und eigenverantwortlich tätig, wenn er aufgrund seiner Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Pflegetätigkeit der Mitarbeiter bei jedem einzelnen Patienten Einfluss nimmt, sodass die Leistung den "Stempel der Persönlichkeit" trägt und dann eine freiberufliche Tätigkeit vorliegt (BFH-Urteil vom 14.3.2007). Die Tätigkeit eines Fachkrankenpflegers für Krankenhaushygiene ist

dem Katalogberuf eines Krankengymnasten ähnlich und führt daher zu freiberuflichen Einkünften (BFH-Urteil vom 6.9.2006). Eine Logopädin, die eine Praxis für Logopädie, Krankengymnastik und Ergotherapie betreibt und die Bereiche der Ergotherapie und Krankengymnastik durch angestellte Mitarbeiter erbringen lässt, übt nicht ausschließlich einen freien Beruf aus und unterliegt deshalb der IHK-Beitragspflicht (Urteil des Verwaltungsgerichtes Gießen vom 28.2.2007). In den Fällen der integrierten Versorgung durch eine ärztliche Gemeinschaftspraxis kommt es zu einer gewerblichen Infizierung der gesamten Tätigkeit der Gemeinschaftspraxis nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, wenn die von der BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 11.8.1999) aufgestellten Geringfügigkeitsgrenzen überschritten sind.

4.2. Welche Abgrenzung gibt es bei unterrichtender und erzieherischer Tätigkeit? Unterricht ist die Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten, Handlungsweisen und Einstellungen durch Lehrer an Schüler in organisierter und institutionalisierter Form (Bundesfinanzhof-BFH XI R 2/95 BStBl II 1997, Seite 687). Für eine spezifisch individuelle Leistung, wie es die Lehrtätigkeit ist, gelten dabei besonders enge Maßstäbe.

Selbständige Arbeit in Form unterrichtender Tätigkeit setzt voraus, dass der Steuerpflichtige durch persönliche und eigenverantwortliche Lehrtätigkeit Fähigkeiten und Kenntnisse zu vermitteln sucht. Danach ist ein für einen institutionalisierten Unterricht typisches Lehrprogramm und auf eine persönliche Beziehung des Unterrichtenden zum Schüler erforderlich. Der Unterrichtscharakter muss durchgängig gewährleistet sein, eine punktuelle Anleitung genügt nicht (Fitnessstudio siehe BFH-Urteil IV R 79/92 in BStBl II 94 Seite 362). Der Unterricht erfordert ein schulmäßiges allgemeingültiges Programm eines bestimmten Fachgebietes. Dies schließt Individualunterricht nicht aus. Die Vermittlung von "Know-how-Mix" ist jedoch nicht unterrichtend, sondern beratend (siehe BFH XI R 2/95).

Der Gegenstand der Lehrveranstaltung (z. B. Reiten, Tanzen, Gymnastik, Fußball, Kfz-Fahren etc.) ist für die Frage der unterrichtenden Tätigkeit unerheblich. Bei nebenberuflicher Unterrichtstätigkeit ist in der Regel von Einkünften aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG auszugehen, insbesondere wenn die Arbeit nur wenige Wochenstunden umfasst. Dies gilt beispielsweise bei einer Vortragstätigkeit eines Beamten an einer Hochschule, Volkshochschule, Verwaltungsakademie oder bei Vortragsreihen ohne festen Lehrplan. Unterricht an Tieren ist keine unterrichtende Tätigkeit in diesem Sinn. Wenn der unterrichtsorganisatorische und verwaltende Anteil einer gewerblichen Betätigung vergleichbar die Gesamttätigkeit prägt, liegt keine unterrichtende Tätigkeit vor.

Erziehung ist (Bundesfinanzhof-BFH XI R 2/95 BStBl II 1997, Seite 688) die planmäßige Tätigkeit zur körperlichen, geistigen und charakterlichen Formung von jungen Menschen zu tüchtigen und mündigen Menschen. Unter Mündigkeit wird die Fähigkeit verstanden, selbständig und verantwortlich die Aufgaben des Lebens zu bewältigen. Hierfür ist die Formung der gesamten Persönlichkeit erforderlich, die Schulung in Teilbereichen zwischenmenschlicher Beziehungen reicht nicht aus. Erwachsenen-erziehung fällt bisher nicht in den Bereich des erzieherisch Tätigen nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Kindertagespflege hat das BMF-Schreiben vom 24. Mai 2007 u.a. festgestellt, dass laufende Geldleistungen nach § 23 SGB VIII, die neben der Erstattung des Sachaufwands die Förderungsleistung der Tagespflegetperson anerkennen soll, als steuerpflichtige Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz zu qualifizieren sind.

4.3. Welche Abgrenzung gibt es zwischen Gewerbetreibender / Landwirtschaft / Vermögensverwaltung?

Die Betriebe der sogenannten Urproduktion werden ebenfalls nicht als „Gewerbebetriebe“ angesehen. Dazu gehören Land- und Forstwirtschaft, Garten- und Weinbau, Fischerei und Bergbau. Betriebe der Urproduktion können ihre Erzeugnisse verkaufen, ohne dies als Handelsgewerbe nach § 14 der Gewerbeordnung (GewO) anzeigen zu müssen.

Die bloße Nutzung und Verwaltung eigenen Vermögens, insbesondere die Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz (selbst, wenn sehr umfangreich und arbeitsaufwendig) ist in der Regel kein Gewerbebetrieb, weil allgemein übliche Ausnutzung des Eigentums. Dies wird es erst, wenn zu der bloßen Gebrauchsüberlassung besondere Umstände (z.B. ständiger Wechsel bei Vermietung von Ferienwohnungen oder weitere Serviceleistungen) hinzukommen.

5. Welche Probleme können bei „gemischten Tätigkeiten“ entstehen?

Abgrenzungsschwierigkeiten können sich bei einer gleichzeitigen freiberuflichen und gewerblichen Tätigkeit ergeben.

Übt eine natürliche Person sowohl eine gewerbliche als auch eine freiberufliche Tätigkeit aus, so sind diese steuerlich getrennt zu beurteilen, wenn zwischen beiden Tätigkeiten kein Zusammenhang besteht, so dass die Erzielung sowohl freiberuflicher als auch gewerblicher Einkünfte durch ein und dieselbe Person möglich ist. Besteht zwischen beiden Tätigkeiten ein sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang („gemischte Tätigkeit“), kann aber eine einheitliche Beurteilung, d.h. die Annahme eines die gesamte Tätigkeit umfassenden Gewerbebetriebes geboten sein. Dann besteht für den Freiberufler die Gefahr, durch seine gleichzeitige gewerbliche Tätigkeit insgesamt als Gewerbetreibender eingestuft zu werden.

Übt ein Einzelfreiberufler eine gemischte Tätigkeit aus, sind die freiberuflichen und die gewerblichen Einkünfte ungeachtet wirtschaftlicher und sachlicher Bezugspunkte nach der jüngeren Rechtsprechung getrennt zu ermitteln, sofern dies nach Verkehrsauffassung möglich ist. Einheitliche Einkünfte liegen nur vor, wenn die Tätigkeiten derart miteinander verbunden sind, dass sie sich gegenseitig unauflösbar bedingen. Trennbarkeit ist zum Beispiel nicht gegeben, wenn Software implementiert zusammen mit zugekaufter Hardware vertrieben wird. Trennbarkeit ist beispielsweise zu bejahen, wenn ein Schriftsteller für PC-Lernprogramme fremde Programme anderer Firmen testet oder wenn ein Rechtsanwalt PC-Programme entwickelt. Allerdings sollten dann die Einkünfte aus beiden Einkunftsarten - Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit - getrennt ermittelt und getrennt erfasst werden. Dem Finanzamt gegenüber ist glaubhaft zu machen, dass zwischen beiden Tätigkeiten kein sich gegenseitig unauflösbarer sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht.

Tipp: Lassen Sie sich steuerlich beraten und suchen Sie den Dialog mit den Finanzbehörden, damit Sie in Abgrenzungsfragen Rechtsklarheit gewinnen.

6. Wie unterscheiden sich die Begriffe „Freier Mitarbeiter“ und „Freier Beruf“?

Der Begriff des „freien Berufes“ ist von dem des „freien Mitarbeiter“ zu unterscheiden. Der „freie Mitarbeiter“ ist eine Person, die aufgrund eines Dienst- oder Werkvertrages für andere Personen/Unternehmen tätig ist, ohne im Rahmen eines festen, dauernden Beschäftigungsverhältnisses zu arbeiten. Er ist nicht in die Betriebsorganisation des Auftraggebers eingegliedert und erbringt die geschuldeten Leistungen persönlich. Je nach

Tätigkeit kann der „freie Mitarbeiter“ Gewerbetreibender oder Freiberufler sein.

7. ABC der einzelnen Berufe

7.1. ABC der gewerblichen Berufe (§ 15 Einkommensteuergesetz)

Zu den gewerblichen Tätigkeiten gehören nach den Einkommensteuerrichtlinien H 136 in der Regel folgende selbstständig ausgeübte Berufe (in Zweifelsfällen fragen Sie bitte Ihr Finanzamt):

Apotheker

Astrologe gewerblich nach FG Düsseldorf/Köln vom 20.1.1976

(Umsatzsteuerkommentar "Herrmann, Heuer, Raupach"); siehe auch Hellseher (BFH am 30.3.1976, BStBl. II 1976 Seite 464) sowie Kartenleger/in (Finanzgericht Düsseldorf vom 25.1.2005);

Auktionator (BFH IV 696/54)

Betreuer i.S.d § 1856 BGB, hauptberuflich, dh von Amts wegen bestellter Betreuer zur Besorgung der Angelegenheiten von psychisch Kranken oder geistig, körperlich oder seelisch Behinderten (BFH-Urteil vom 04.11.2004 (IVR 26/03))

Bodybuilding, keine unterrichtende Tätigkeit siehe Fitness-Studio

Buchführungshelfer

Buchhalter (BFH IV R 10/00)

Coach, selbständig tätige Coach-Spezialisten, sogenannten "Nur-Coacher", fallen nicht unter den Katalogberuf des beratenen Betriebswirts, da sie sich auf die spezifische Beratung des mentalen Bereichs in kommunikativer Weise konzentrieren; vgl. Betriebs-Berater (BB), Heft 30 S. 1529. Coachs von Spitzensportlern sind Gewerbetreibende, es sei denn, sie sind medizinisch (Ärzte) qualifiziert. Aber Coach kann freiberuflich, da unterrichtend tätig sein. Bsp: Wenn selbständige Unternehmensberater sich darauf beschränkend spezialisieren, seminarmäßig für Unternehmen tätig zu werden, um deren Mitarbeitern, soweit sie Vorgesetzte sind, die Fähigkeit des Coachings zu vermitteln, werden sie unterrichtend tätig (FG Nürnberg, Urteil vom 15.1.2003, DStREE 10/2003).

Designer, wenn nicht künstlerisch

Detektiv

Ehevermittler

Exportberater

Filmhersteller, sofern nicht insgesamt künstlerisch

Finanz- und Kreditberater, gewerblich tätig (vom Bundesfinanzhof entschieden in: BFHE 153, S.222).

Fitness-Studio, sofern nicht Sportunterricht, sondern Einweisung in Gerätebenutzung prägend. Freiberuflich, wenn der Studioinhaber für jeden Kursteilnehmer individuelle Programme entwirft (FG Düsseldorf, Urteil 7K6425/04 vom 8.11.2006)

Fotograf, sofern nicht künstlerisch (z.B. Fotodesign (BFH VIII R 76/75)) oder Bildberichterstattung

Fotomodell, für den Fall, in dem ein bekannter Schauspieler als Werbemodell aufgetreten ist (BFH-Urteil vom 15.10.1998)

Fremdenführer, (BFH I R 85/83)

Fußpfleger, jedenfalls soweit keine Überwachung durch die staatlichen Gesundheitsämter vorgesehen ist (BFH-Urteil vom 29.11.2001 (IV R 65/00)); medizinischer Fußpfleger: wohl dem Heilberuf ähnlich und daher freiberuflich (BMF BStBl I 02, 962)

Gärtner, nicht freiberuflich, da keine künstlerische Tätigkeit (VG Freiburg vom 10.8.2005 - 7 K 760/05)

Grafiker, soweit er Gebrauchsgrafiker ist, z.B. Perspektivgrafiker und Retuscheur (BFH V R 130/84); freiberuflich allerdings dann, wenn er künstlerisch tätig ist

Handelsvertreter, gewerblich, auch wenn die Tätigkeit teilweise der eines Ingenieurs entspricht

Hellseher gewerblich (BFH am 30.3.1976, BStBl. II 1976 Seite 464) ebenso wie Kartenleger/in (Finanzgericht Düsseldorf vom 25.1.2005) und Astrologe/in nach Urteil des FG Düsseldorf/Köln vom 20.1.1976 (Umsatzsteuerkommentar "Herrmann, Heuer, Raupach")

Inkassobüro, (BverfG BB 02/744)

Kartenleger/in (Finanzgericht Düsseldorf vom 25.1.2005) ebenso wie Astrologin und Hellseher

Klavierstimmer, (BFH IV R 145/88)

Kosmetikerin (FG Düsseldorf EFG 65, 567)

Kreditberater (BFH I 237/54)

Künstler-Agent

Künstler-Manager (BFH IV B 2/90)

Kursmakler

Landschaftsgärtner, sofern nicht Land- und Forstwirtschaft

Management-Trainer/Management-Berater (siehe Coach), dessen Beratungstätigkeit auf die Lösung von Problemen in einem bestimmten Teilbereich zwischenmenschlicher Beziehungen gerichtet ist, ist nicht erzieherisch tätig (BFH 11. Juni 1997 XI R 2/95, BStBl II 1997, Seite 687).

Partnervermittlung

Personalberater, der Stellenbewerber ausfindig macht und eine Vorauswahl trifft; freiberufliche Tätigkeit nur hinsichtlich typischer Beratungsleistungen (z.B. Gutachten und Marktstudien), die die notwendige beruflichen Qualifikation eines beratenden Betriebswirts erfordern (BFH-Urteil vom 19.09.2002 (IV R/ 70/00))

Personalvermittler, (seit 27. März 2002 nicht mehr erlaubnispflichtig)

Pharmaberater

Pilot, nur dann freiberuflich, wenn er einen ingenieurähnlichen Beruf ausübt, d.h. wenn er zuvor ein Studium abgeschlossen hat oder entsprechende Kenntnisse im Selbststudium erworben hat.

Projektierer, sofern nicht Ingenieur

Projektmanager

Promotionsberater (BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008): Voraussetzungen für eine eigene wissenschaftliche Tätigkeit sind nicht erfüllt, wenn dieser Promotionsberater aufgrund selbst entwickelter Testverfahren und von Gesprächen sogenannte Begabtenanalysen der Klienten erstellt und beim Finden eines Dissertationsthemas, der Vermittlung eines Doktorvaters und der Gliederung behilflich ist.

Propagandist

Public-Relations-(PR-)Berater, in der Regel weder künstlerisch noch einem beratenden Betriebswirts ähnlich

Sachverständiger, gewerblich tätig, wenn der Gutachter bei seiner Tätigkeit an seine Marktkenntnisse oder an seine gewerblichen oder handwerklichen Erfahrung anknüpft oder wenn kommerzielle Gesichtspunkte in den Vordergrund treten. Eine freiberufliche Tätigkeit liegt dagegen vor, wenn der Gutachter auf der Grundlage von Disziplinen, die an

Hochschulen gelehrt werden, und nach sachlichen und objektiven Gesichtspunkten eine qualifizierte Tätigkeit ausübt, die der Lösung schwieriger Streitfragen dient.

KfZ-Sachverständiger als Gutachter für Unfallschäden ist freiberuflich tätig, sofern er Ingenieur ist, ansonsten gewerblich (BFH I R 109/77)

Schönheitssalon

Schriftsteller im Selbstverlag ist Gewerbetreibender (BFH IV B 15/00, BFH/NV 01 Seite 1280); ansonsten siehe selbständige Tätigkeit.

Sprachheilpädagoge, soweit keine Zulassung nach dem Logopäden- oder Heilpraktikergesetz; unter Umständen kann er aber auch eine unterrichtende (freiberufliche) Tätigkeit ausüben.

Übersetzungsbüro-Inhaber, der selbst nicht über Kenntnisse der Sprachen verfügt, in die oder aus denen innerhalb des Geschäftsbetriebs (durch Angestellte) übersetzt wird

Unternehmensberater: Freiberuflich, wenn als beratender Betriebs- oder Volkswirt aufgrund Ausbildung oder Selbststudium. Ansonsten vgl. Anmerkungen zum Betriebs- und Volkswirt. Gewerbliche Tätigkeit liegt dann bei weitergehender Spezialisierung vor. Es gibt zahlreiche Rechtsprechungsbeispiele für gewerbliche Einkünfte: Marktforscherberater, Berater für Dienstleistungsproduktion, Outplacement-Berater, Projektmanager etc.

Vermittlungsberatung, Vermittlung von Arbeitnehmern an den jeweiligen Auftraggeber nach Erstellung eines Anforderungsprofils für die jeweils zu besetzende Stelle (BFH-Urteil vom 19.09.2002)

Versicherungsberater (BFH IV R 19/97)

Versicherungsmakler (VG Greifswald vom 27.2.2006 - 4 D 177/06)

Yogaschule

Zahntechnisches Labor

Zolldeklarant

7.2. ABC der freien Berufe/selbständigen Arbeit (§ 18 EStG)

Folgende Tätigkeiten zählen in der Regel zu den freien Berufen (Einkommensteuerrichtlinien H 136):

Architekt, aber Gewerbe, wenn ein Architekt als Ingenieur schlüsselfertige Gebäude errichten lässt. Dann sind seine Einkünfte auch insoweit gewerblich, als er Ingenieur- oder Architektenleistungen erbringt (BFH-Urteil vom 18.10.2006 - IX R 10/06). Der Betrieb eines Planungs- und Bauleitungsbüro begründet eine freiberufliche, architekturähnliche Tätigkeit nur dann, wenn sie in ihren wesentlichen Elementen dem Architektenberuf gleichwertig ist (BFH-Urteil vom 11.08.1999 (XI R 47/98)).

Arzt, betreibt dieser eine Privatklinik, liegt in diesem Bereich eine gewerbliche Tätigkeit vor, soweit die Klinikleistung einerseits und die ärztlichen Leistungen andererseits getrennt abgerechnet werden (BFH-Urteil vom 02.10.2003 (IV R 48/01))

Bauingenieur, soweit beratend tätig

Baustatiker (BFH IV R 185/71)

Beratender Volks- und Betriebswirt: der beratende Volks- und Betriebswirt muss Kenntnisse in den hauptsächlichen Bereichen der Betriebswirtschaftslehre erworben haben, diese fachliche Breite auch in seiner praktischen Tätigkeit einzusetzen in der Lage sein und davon auch tatsächlich Gebrauch machen. Es kommt allerdings nicht darauf an, ob die Kenntnisse durch ein Hochschul-Studium erworben wurden oder auf Selbst-Studium beruhen. Eine gewisse Spezialisierung in der Berufstätigkeit ist unschädlich, solange diese sich wenigstens auf einen betrieblichen Hauptbereich erstreckt, wie z.B. Produktion, Absatz, Investition und Finanzierung oder betriebliches Rechnungswesen. Bei weitergehender Spezialisierung, z.B. auf Werbeberatung, liegt gewerbliche Tätigkeit vor.

Betriebs- und Unternehmensberater, die auch das Coaching in ihrer breit gefächerten Allgemeinpraxis mit abdecken, sind beratend und damit freiberuflich tätig. Zur Abgrenzung mit gewerblich tätigen Unternehmensberatern gibt es zahlreiche Urteile des Bundesfinanzhofs. Die EDV-Beratung ist ein eigenständiger Beruf und damit auch bei Ausübung durch einen Diplom-Kaufmann nicht der Tätigkeit eines beratenden Betriebswirts ähnlich (vgl. Einzelheiten unter EDV-Berater).

Bildberichterstatter

Biologe

Buchprüfer, vereidigt

Bücherrevisor, vereidigt

Coach, wenn selbständige Unternehmensberater sich darauf - beschränkend - spezialisieren, seminarmäßig für Unternehmen tätig zu werden, um deren Mitarbeitern, soweit sie Vorgesetzte sind, die Fähigkeit des Coachings zu vermitteln, können sie unterrichtend tätig sein (FG Nürnberg, Urteil vom 15.1.2003, DStREE 10/2003). Aber siehe auch unter gewerblich Tätigkeiten.

Consultant, soweit er mit der Überwachung der Geschäftsführung einer Gesellschaft ähnlich einem Aufsichtsratsmitglied betraut ist; nimmt er dagegen im Wesentlichen Aufgaben der Geschäftsführung selbst wahr, erzielt er gewerbliche Einkünfte (BFH-Urteil vom 28.08.2003 (IV R 1/03))

Designer

Dolmetscher

EDV-Berater, die Rechtsprechung hat sich in diesem Bereich geändert, so dass jetzt folgendes gilt: soweit er Systemsoftware oder Anwendersoftware (siehe BFH Urteil vom 04.05.2004 – Az. XI R 9/03) entwickelt, ist er freiberuflich tätig. Dies ist ein dem Ingenieur (Katalogberuf der freien Berufe) ähnlicher Beruf. Dies gilt sowohl für den Hochschulabsolventen (Dipl.-Informatiker oder vergleichbare naturwissenschaftliche Ausbildung) als auch für den Autodidakten, der den Nachweis entsprechender theoretischer Kenntnisse anhand eigener praktischer Arbeiten erbringt; aber gewerblich: selbständige EDV-Beratung in Form der Anwenderbetreuung (BFH-Urteil vom 24.08.1995 (IV R 60,61/91))

Ergotherapeut (BMF BStBl I 04, 1030)

Fahrschule, grundsätzlich unterrichtende Tätigkeit, wenn eigenverantwortlich; gewerblich: wenn der Inhaber einer Fahrschule keinen Fahrlehrerschein besitzt.

Fremdenführer (BFH BStBl II 1986, Seite 851)

Hebamme

Heilpraktiker, sofern darüber hinaus Waren (z.B. Pflegemittel o.ä.) an die Patienten oder Dritte entgeltlich abgegeben werden, liegt in diesem Bereich gewerbliche Tätigkeit vor.

Handelschemiker

Ingenieur, aber Gewerbe: Herstellung, Bearbeitung oder Vertrieb von Waren

Innenarchitekt, aber Gewerbe: Absatzvermittlung, z.B. Vermittlung des Absatzes von Möbeln (BFH I R 204/81)

Interviewer

Journalist

Kameramann bei eigenverantwortlicher Erstellung des Bildmaterials im Sinne des Bildberichterstatters (BFH-Urteil XI R 8/00 BStBl II 2002, Seite 478); beim Film mitwirkender Kameramann kann künstlerisch tätig sein (BFH-Urteil IV R 196/72 BStBl II 1974, Seite 383).

Kindertagespflege Einzelheiten siehe BMF-Schreiben vom 24. 5. 2007

Krankengymnast, sofern Waren oder Erzeugnisse (z.B. Massageöl, Prothesen) über den Rahmen der eigenen Heilbehandlung hinaus an Patienten oder Dritte entgeltlich abgegeben werden, liegt jedenfalls diesbezüglich gewerbliche Tätigkeit vor.

Krankenpfleger, dieser ist freiberuflich tätig, wenn er Leistungen der häuslichen Kranken-/Altenpflege erbringt und dabei selbst gegenüber jedem Patienten pflegerisch tätig wird; Leistungen der häuslichen Pflegehilfe führen zu gewerblichen Einkünften (BFH-Urteil vom 22.01.2004 (IV R 51/01)); Betreiber eines häuslichen Pflegedienstes sind gewerblich tätig, wenn sie ihren Auftraggebern eine einheitliche Leistung schulden, die nicht nur die eigentliche medizinische Betreuung umfasst, sondern auch die hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten (BFH-Urteil vom 18.05.2000 (IV R 89/99))

Künstler, bei der Beurteilung der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen ist nicht auf ein einzelnes Werk abzustellen, sondern auf die Tätigkeit während des ganzen Veranlagungszeitraumes. Veräußert ein Künstler (Maler) seine eigene Werke, erzielt er in der Regel Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Aber Veräußerung fremder Werke wird als Kunsthandel und Einkünfte aus Gewerbebetrieb beurteilt. Unterscheidung zweckfreie Kunst und Gebrauchskunst: Haben die Arbeitsergebnisse keinen Gebrauchszweck (freie Kunst), wie diejenige der Maler, Musiker oder Komponisten, wird auf Prüfung (Gutachter) der ausreichenden künstlerischen Gestaltungshöhe verzichtet, wenn den Werken nach allgemeiner Verkehrsauffassung das Prädikat des Künstlerischen nicht abgesprochen werden kann. Künstlerische Tätigkeiten, deren Arbeitsergebnisse einen praktischen Nützlichkeits- bzw. Gebrauchszweck (z.B. Gebrauchsgraphiker, Modezeichner, Werbefotograf, Redner) haben, sind als selbständige Tätigkeiten anzusehen, wenn sie auf einer eigenschöpferischen Leistung beruhen, das heißt auf Leistungen, in denen sich eine individuelle Anschauungsweise widerspiegelt und wenn die Arbeitsergebnisse eine gewisse künstlerische Gestaltungshöhe erreichen. Ein gewerblicher Verwendungszweck schließt die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit nicht aus, wenn der Kunstwert den Gebrauchswert übersteigt, z.B. bei Design von Beleuchtungskörpern, Entwurf von Modellkleidern. Eine gewerbliche Tätigkeit liegt vor bei Serienprodukten des Künstlers oder bei eigenem Vertrieb der Serienprodukte; ebenso: werbeaktiv, z.B. Mitwirkung an Werbefilm ohne eigenschöpferische Leistung, Überlassen von Fotos u.ä.; ebenso erzielen Schauspieler, die ihre Bekanntheit zur Produktwerbung einsetzen, insoweit gewerbliche Einkünfte.

Lehrer, Musikunterricht und Privatunterricht im Sinne der Privatschulgesetze.

Gewerblich: z.B. bei Reitlehrern, die einen Reiterhof (mit Beherbergung und Beköstigung) betreiben, sowie Tanzlehrer, die in der Tanzschule z.B. auch Getränke verkaufen.

Logopäde, wenn er seine Tätigkeit mit Erlaubnis nach dem Logopädengesetz ausübt.

Lotse

Maler (Kunstmaler)

Marketingberater, im Einzelfall zu prüfen, ob er als beratender Betriebswirt (siehe oben) tätig ist (siehe verschiedene Urteile, z. B. BFH XI B 205/95); Marketing- und Unternehmensberater sowie Managementtrainer mit einer Ausbildung als Industriekaufmann ist dem beratenden Betriebswirt nicht ähnlich (BFH XI B 205/95).

Marktforscher, ist zwar nicht dem beratenden Betriebswirt ähnlich, jedoch uU wissenschaftlich tätig (BFH IV R 61/92)

Masseur: die Tätigkeit eines Heilmasseurs, der staatlich geprüft bzw. anerkannt ist, zu den Krankenkassen zugelassen ist und der amtsärztlichen Aufsicht untersteht, wird als freiberufliche Tätigkeit anzusehen sein. gewerblich: Pflegerische und vorbeugende Behandlung von Gesunden (z.B. Sport-, Schönheitsmassagen; Fußreflexzonenmassage)

Moderator bei Fortbildungsveranstaltungen (FG München EFG 2000, Seite 130)
Musiker/ Musikkapelle, soweit künstlerisch; ausschlaggebend ist die jeweilige
Gestaltungshöhe (BFH Urteil von 1983; BStBl II 1983, Seite 7)

Notar

Patentanwalt

Psychotherapeut/Psychologe mit ärztlicher Ausbildung

Rechtsanwalt, Rechtsbeistand

Restaurator, freiberuflich tätig bei Gemälden usw., nicht jedoch bei
Gebrauchsgegenständen (strittig)

Rettungsassistent(BMF BStBl I 04, 1030)

Schriftsteller; aber Schriftsteller im Selbstverlag Gewerbetreibender.

Steuerberater

Steuerbevollmächtigter

Tierarzt

Tontechniker, der aus Darbietungen einzelner Musiker ein bestimmtes Klangbild
herstellen soll

Trainer, jedoch nicht bei Unterricht an Tieren

Übersetzer

Vermessungsingenieur

Versicherungsmathematiker

Wirtschaftsprüfer

Wissenschaftler

Zahnarzt, sofern darüber hinaus Waren (z.B. Zahnprothesen) an Patienten oder Dritte
entgeltlich abgegeben werden, liegt jedenfalls diesbezüglich gewerbliche Tätigkeit vor.

Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an Ihre zuständige IHK.

Trotz sorgfältiger Prüfung können wir für die Richtigkeit der Angaben keine Gewähr
übernehmen. Bitte wenden Sie sich im Zweifelsfall an das für Sie zuständige Finanzamt.

Stand: März 2009

Mehr zum Thema:

↳ [Gewerbeanmeldung \(Dokument-Nr. 7185\)](#)

↳ [Gewerbsteuer \(Dokument-Nr. 4987\)](#)

↳ [Gewerbsteuerhebesätze in der Metropolregion Hamburg \(Dokument-Nr. 7825\)](#)

↳ [Gewerbeanmeldung und Eintragung \(Dokument-Nr. 3260\)](#)

Downloads:



[BMF-Schreiben vom 24.5.2007 \(Dokument-Nr. 42234\) \(PDF, 53 KB\)](#)

Ansprechpartner:

Susanne Kückmeister

Tel.: 040 36138352

Fax: 040 36138325

↳ Susanne.Kuechmeister@hk24.de

Dokument-Nummer: 10806

HANDELSKAMMER HAMBURG - Powered by HK24
Adolphsplatz 1 - Postfach 11 14 49, 20414 Hamburg
Telefon 040 / 36 13 80 - Telefax 040 / 36 13 84 01
E-Mail: service@hk24.de
Internet: <http://www.hk24.de>

© Handelskammer Hamburg

Für die Richtigkeit der in dieser Website enthaltenen Angaben können wir trotz sorgfältiger Prüfung keine Gewähr übernehmen. Weitere rechtliche Informationen finden Sie [hier](#).