

Einkommensteuerrichtlinien 2003

BStBl 2003, Sondernummer 2/2003

H 136 Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der selbständigen Arbeit

Allgemeines

Die für einen Gewerbebetrieb geltenden positiven Voraussetzungen

- Selbständigkeit (**R 134**),
- Nachhaltigkeit (H 134a),
- Gewinnerzielungsabsicht (H 134b),
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (H 134c),

gelten auch für die selbständige Arbeit im Sinne des **§ 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG**. Erfordert die Ausübung eines in **§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG** genannten Berufes eine gesetzlich vorgeschriebene Berufsausbildung, so übt nur derjenige, der auf Grund dieser Berufsausbildung berechtigt ist, die betreffende Berufsbezeichnung zu führen, diesen Beruf aus (BFH vom 1.10.1986 - BStBl 1987 II S. 116 = SIS 87 04 37). Eine sonstige selbständige Tätigkeit im Sinne des **§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG** wird in der Regel gelegentlich und nur ausnahmsweise nachhaltig ausgeübt (BFH vom 28.6.2001 - BStBl 2002 II S. 338 = SIS 01 12 22).

Abgrenzung selbständige Arbeit/Gewerbebetrieb

a) Beispiele für selbständige Arbeit

Altenpfleger, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52),

Diätassistent (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52),

EDV-Berater übt im Bereich der Systemsoftware regelmäßig eine ingenieurähnliche Tätigkeit aus. Im Bereich der Entwicklung von Anwendersoftware ist die Tätigkeit des EDV-Beraters nur dann als selbständige Tätigkeit zu qualifizieren, wenn er die Entwicklung der Anwendersoftware durch eine klassische ingenieurmäßige Vorgehensweise (Planung, Konstruktion, Überwachung) betreibt und er über eine Ausbildung, die der eines Ingenieurs vergleichbar ist, verfügt (BFH vom 4.5.2004 - BStBl II S. 989 = SIS 04 37 78),

Ergotherapeut (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52),

Hebamme/Entbindungspfleger (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52),

Industrie-Designer; auch im Bereich zwischen Kunst und Gewerbe kann gewerblicher Verwendungszweck eine künstlerische Tätigkeit nicht ausschließen (BFH vom 14.12.1976 - BStBl 1977 II S. 474 = SIS 77 02 63),

Insolvenzverwalter; Wirtschaftsprüfer/Steuerberater ist als Insolvenzverwalter freiberuflich tätig, wenn diese Tätigkeit isoliert als eine sonstige selbständige Tätigkeit anzusehen ist (BFH vom 11.8.1994 - BStBl II S. 936 = SIS 94 22 30),

Kfz-Sachverständiger, dessen Gutachtertätigkeit mathematisch-technische Kenntnisse voraussetzt, wie sie üblicherweise nur durch eine Berufsausbildung als Ingenieur erlangt werden (BFH vom 10.11.1988 - BStBl 1989 II S. 198 = SIS 89 03 41),

Kindererholungsheim; der Betrieb eines Kindererholungsheims kann ausnahmsweise eine freiberufliche Tätigkeit darstellen, wenn die Kinder in erster Linie zum Zweck einer planmäßigen körperlichen, geistigen und sittlichen Erziehung auswärts untergebracht sind und die freiberufliche Tätigkeit der Gesamtleistung des Heimes das Gepräge gibt (BFH vom 9.4.1975 - BStBl II S. 610 = SIS 75 03 54),

Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeut (BMF vom 27.12.1999 - BStBl 2000 I S. 42 = SIS 00 02 56),

Kompasskompensierer auf Seeschiffen (BFH vom 14.11.1957 - BStBl 1958 III S. 3 = SIS 58 00 02),

Krankenpfleger/Krankenschwester, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52 und BFH vom 22.1.2004 - BStBl II S. 509 = SIS 04 21 10),

Kunsthändler , der von ihm selbst entworfene Gegenstände herstellt (BFH vom 26.9.1968 - BStBl 1969 II S. 70 = SIS 69 00 46); handwerkliche und künstlerische Tätigkeit können nebeneinander vorliegen (BFH vom 11.7.1991 - BStBl II S. 889 = SIS 91 21 26),

Logopäde (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52),

Masseur (staatlich geprüft), Heilmasseur, soweit diese nicht lediglich oder überwiegend kosmetische oder Schönheitsmassagen durchführen (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52),

Medizinischer Bademeister , soweit dieser auch zur Feststellung des Krankheitsbefunds tätig wird oder persönliche Heilbehandlungen am Körper des Patienten vornimmt (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52),

Medizinisch-technischer Assistent (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52),

Modeschöpfer ; beratende Tätigkeit eines im Übrigen als Künstler anerkannten Modeschöpfers kann künstlerisch sein (BFH vom 2.10.1968 - BStBl 1969 II S. 138 = SIS 69 00 88),

Orthoptist (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52),

Patentberichterstatter mit wertender Tätigkeit (BFH vom 2.12.1970 - BStBl 1971 II S. 233 = SIS 71 01 31),

Podologe/Medizinischer Fußpfleger (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52),

Prozessagent (RFH vom 7.12.1938 – RStBl 1939 S. 215),

Psychologischer Psychotherapeut, Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeut(BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52),

Rettungsassistent (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52),

Schiffseichaufnehmer (BFH vom 5.11.1970 - BStBl 1971 II S. 319 = SIS 71 01 76),

Synchronsprecher , der bei der Synchronisierung ausländischer Spielfilme mitwirkt (BFH vom 3.8.1978 - BStBl 1979 II S. 131 = SIS 79 00 69 und vom 12.10.1978 - BStBl 1981 II S. 706 = SIS 81 22 26),

Tanz- und Unterhaltungsortchester , wenn es einen bestimmten Qualitätsstandard erreicht (BFH vom 19.8.1982 - BStBl 1983 II S. 7 = SIS 82 23 26),

Werbung ; Tätigkeit eines Künstlers im Bereich der Werbung kann künstlerisch sein, wenn sie als eigenschöpferische Leistung zu werten ist (BFH vom 11.7.1991 - BStBl 1992 II S. 353 = SIS 92 03 32),

Zahnpraktiker (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52),

Zwangsverwalter ; die Tätigkeit fällt in der Regel unter **§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG** (BFH 12.12.2001 - BStBl 2002 II S. 202 = SIS 02 04 25); aber Sonstige selbständige Arbeit

b) Beispiele für Gewerbebetrieb

Altenpfleger , soweit auch eine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52),

Anlageberater/Finanzanalyst (BFH vom 2.9.1988 - BStBl 1989 II S. 24 = SIS 88 23 36),

Ärztepropagandist (BFH vom 27.4.1961 - BStBl III S. 315 = SIS 61 02 15),

Apotheker, Apothekerassistent (BMF vom 3.3.2003 - BStBl I S. 183 = SIS 03 17 01),

Apotheken-Inventurbüro (BFH vom 15.6.1965 - BStBl III S. 556 = SIS 65 03 19),

Apothekenrezeptabrechner (BFH vom 28.3.1974 - BStBl II S. 515 = SIS 74 02 90),

Architekt , der bei Ausübung einer beratenden Tätigkeit an der Vermittlung von Geschäftsabschlüssen mittelbar beteiligt ist (BFH vom 14.6.1984 - BStBl 1985 II S. 15 = SIS 84 23 33),

Artist (BFH vom 16.3.1951 - BStBl III S. 97 = SIS 51 00 48),

Baubetreuer (Bauberater) , die sich lediglich mit der wirtschaftlichen (finanziellen) Betreuung von Bauvorhaben befassen (BFH vom 29.5.1973 - BStBl 1974 II S. 447 = SIS 74 02 51 und vom 30.5.1973 - BStBl II S. 668 = SIS 73 03 57),

Bauleiter (BFH vom 22.1.1988 - BStBl II S. 497 = SIS 88 09 38 und vom 11.8.1999 - BStBl 2000 II S. 31 = SIS 99 22 21),

Beratungsstellenleiter eines Lohnsteuerhilfevereins (BFH vom 10.12.1987 - BStBl 1988 II S. 273 = SIS 88 06 35),

Berufssportler (BFH vom 22.1.1964 - BStBl III S. 207 = SIS 64 01 27),

Bezirksschornsteinfegermeister (BFH vom 13.11.1996 - BStBl 1997 II S. 295 = SIS 97 06 28),

Bodybuilding-Studio , wenn unterrichtende Tätigkeit nur die Anfangsphase der Kurse prägt und im Übrigen den Kunden Trainingsgeräte zur freien Verfügung stehen (BFH vom 18.4.1996 - BStBl II S. 573 = SIS 96 21 41),

Buchhalter (BFH vom 28.6.2001 - BStBl 2002 II S. 338 = SIS 01 12 22),

Buchmacher (RFH vom 22.2.1939 – RStBl S. 576),

Bühnenvermittler (BFH vom 15.4.1970 - BStBl II S. 517 = SIS 70 02 88),

Datenschutzbeauftragter (BFH vom 5.6.2003 - BStBl II S. 761 = SIS 03 37 79),

Detektiv (RFH vom 15.7.1942 – RStBl S. 989),

Dispacheur (BFH vom 26.11.1992 - BStBl 1993 II S. 235 = SIS 93 06 16),

EDV-Berater übt keine ingenieurähnliche Tätigkeit aus, wenn er im Bereich der Anwendersoftware die Entwicklung qualifizierter Software nicht durch eine klassische ingenieurmäßige Vorgehensweise (Planung, Konstruktion, Überwachung) betreibt und wenn er keine Ausbildung, die der eines Ingenieurs vergleichbar ist, besitzt (BFH vom 4.5.2004 - BStBl II S. 989 = SIS 04 37 78),

Erbensucher (BFH vom 24.2.1965 - BStBl III S. 263 = SIS 65 01 54),

Fahrschule , wenn der Inhaber nicht die Fahrlehrerlaubnis besitzt (BFH vom 4.10.1966 - BStBl III S. 685 = SIS 66 04 49),

Finanz- und Kreditberater (BFH vom 13.4.1988 - BStBl II S. 666 = SIS 88 15 33),

Fitness-Studio ; keine unterrichtende Tätigkeit, wenn Kunden im Wesentlichen in Gerätebedienung eingewiesen und Training in Einzelfällen überwacht wird (BFH vom 13.1.1994 - BStBl II S. 362 = SIS 94 09 36),

Fotograf , der Werbeaufnahmen macht; Werbeaufnahmen macht auch, wer für Zeitschriften Objekte auswählt und zum Zweck der Ablichtung arrangiert, um die von ihm oder einem anderen Fotografen dann hergestellten Aufnahmen zu veröffentlichen (BFH vom 19.2.1998 - BStBl II S. 441 = SIS 98 15 31),

Fotomodell (BFH vom 8.6.1967 - BStBl III S. 618 = SIS 67 03 90),

Gutachter auf dem Gebiet der Schätzung von Einrichtungsgegenständen und Kunstwerken (BFH vom 22.6.1971 - BStBl II S. 749 = SIS 71 03 91),

Havariesachverständiger (BFH vom 22.6.1965 - BStBl III S. 593 = SIS 65 03 41),

Hellseher (BFH vom 30.3.1976 - BStBl II S. 464 = SIS 76 02 52),

Hersteller künstlicher Menschaugen (BFH vom 25.7.1968 - BStBl II S. 662 = SIS 68 04 52),

Industriepropagandisten (RFH vom 25.3.1938 – RStBl S. 733), Ingenieure als **Werber für Lieferfirmen** (RFH vom 30.8.1939 – RStBl 1940 S. 14),

Inventurbüro (BFH vom 28.11.1968 - BStBl 1969 II S. 164 = SIS 69 01 02),

Kfz-Sachverständige ohne Ingenieurexamen , dessen Tätigkeit keine mathematisch-technischen Kenntnisse wie die eines Ingenieurs voraussetzt (BFH vom 9.7.1992 - BStBl 1993 II S. 100 = SIS 93 02 36),

_____ **Klavierstimmer** (BFH vom 22.3.1990 - BStBl II S. 643 = SIS 90 15 37),

Konstrukteur, der überwiegend Bewehrungspläne fertigt (BFH vom 5.10.1989 - BStBl 1990 II S. 73 = SIS 90 02 38),

Krankenpfleger/Krankenschwester, soweit auch eine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt (BFH vom 22.1.2004 - BStBl II S. 509 = SIS 04 21 10),

Kükensortierer (BFH vom 16.8.1955 - BStBl III S. 295 = SIS 55 01 73),

Künstleragenten (BFH vom 18.4.1972 - BStBl II S. 624),

Makler (RFH vom 1.6.1938 – RStBl S. 842),

Marktforschungsberater (BFH vom 27.2.1992 - BStBl II S. 826 = SIS 92 17 38),

Masseur (staatlich geprüft), **Heilmasseur**, wenn diese lediglich oder überwiegend kosmetische oder Schönheitsmassagen durchführen (BFH vom 26.11.1970 - BStBl 1971 II S. 249 = SIS 71 01 42),

Personalberater, der seinen Auftraggebern von ihm ausgesuchte Kandidaten für eine zu besetzende Stelle vermittelt (BFH vom 19.9.2002 - BStBl 2003 II S. 25 = SIS 03 05 52),

Pilot (BFH vom 16.5.2002 - BStBl II S. 565 = SIS 02 85 45),

Probenehmer für Erze, Metalle und Hüttenerzeugnisse (BFH vom 14.11.1972 - BStBl 1973 II S. 183 = SIS 73 00 99),

Rechtsbeistand, der mit Genehmigung des Landgerichtspräsidenten Auszüge aus Gerichtsakten für Versicherungsgesellschaften fertigt (BFH vom 18.3.1970 - BStBl II S. 455 = SIS 70 02 51),

Rezeptabrechner für Apotheken (BFH vom 28.3.1974 - BStBl II S. 515 = SIS 74 02 90),

Rundfunkermittler, der im Auftrag einer Rundfunkanstalt Schwarzähler aufspürt (BFH vom 2.12.1998 - BStBl 1999 II S. 534 = SIS 99 09 24),

Rundfunksprecher entfaltet in der Regel keine künstlerische Tätigkeit (BFH vom 20.6.1962 - BStBl III S. 385 = SIS 62 02 51 und vom 24.10.1963 - BStBl III S. 589 = SIS 63 03 74),

Schadensregulierer im Auftrag einer Versicherungsgesellschaft (BFH vom 29.8.1961 - BStBl III S. 505 = SIS 61 03 29),

Schiffssachverständiger, wenn er überwiegend reine Schadensgutachten (im Unterschied zu Gutachten über Schadens- und Unfallursachen) erstellt (BFH vom 21.3.1996 - BStBl II S. 518 = SIS 96 20 42),

Spielerberater von Berufsfußballspielern (BFH vom 26.11.1998 - BStBl 1999 I S. 167 = SIS 99 03 15),

_____ **Treuhänderische Tätigkeit** eines Rechtsanwaltes für Bauherrengemeinschaften (BFH vom 1.2.1990 - BStBl II S. 534 = SIS 90 11 39),

Vereidigter Kursmakler (BFH vom 13.9.1955 - BStBl III S. 325 = SIS 55 01 94),

Versicherungsberater (BFH vom 16.10.1997 - BStBl 1998 II S. 139 = SIS 98 07 61),

Versicherungsvertreter, selbständiger; übt auch dann eine gewerbliche Tätigkeit aus, wenn er nur für ein einziges Versicherungsunternehmen tätig sein darf (BFH vom 26.10.1977 - BStBl 1978 II S. 137 = SIS 78 00 78),

Versteigerer (BFH vom 24.1.1957 - BStBl III S. 106 = SIS 57 00 75),

Vortragswerber (BFH vom 5.7.1956 - BStBl III S. 255 = SIS 56 01 80),

Werbeberater (BFH vom 16.1.1974 - BStBl II S. 293 = SIS 74 01 56),

Wirtschaftswissenschaftler, der sich auf ein eng begrenztes Tätigkeitsgebiet, z. B. die Aufnahme und Bewertung von Warenbeständen in einem bestimmten Wirtschaftszweig, spezialisiert und diese Tätigkeit im Wesentlichen von zahlreichen Hilfskräften in einem unternehmensartig organisierten Großbüro ausführen lässt (BFH vom 28.11.1968 - BStBl 1969 II S. 164 = SIS 69 01 02),

Zolldeklarant (BFH vom 21.9.1989 - BStBl 1990 II S. 153 = SIS 90 03 43).

Ähnliche Berufe

- Ob ein ähnlicher Beruf vorliegt, ist durch Vergleich mit einem bestimmten Katalogberuf festzustellen (BFH vom 5.7.1973 - BStBl II S. 730 = SIS 73 03 94).
- Ein Beruf ist einem der Katalogberufe ähnlich, wenn er in wesentlichen Punkten mit ihm verglichen werden kann. Dazu gehören die Vergleichbarkeit der **Ausbildung** und der beruflichen **Tätigkeit** (BFH vom 12.10.1989 - BStBl 1990 II S. 64 = SIS 90 02 37),
- Autodidakt
- Der Nachweis **ingenieurähnlicher Tätigkeiten** kann nicht durch die Tätigkeit erbracht werden, die auch anhand von Formelsammlungen und praktischen Erfahrungen ausgeübt werden kann (BFH vom 11.7.1991 - BStBl II S. 878 = SIS 91 21 25). Demgegenüber werden an die Breite der Tätigkeit geringere Anforderungen gestellt (BFH vom 14.3.1991 - BStBl II S. 769 = SIS 91 17 35). Dies gilt nicht für die dem **beratenden Betriebswirt** ähnlichen Berufe; bei diesen muss sich die Beratungstätigkeit wenigstens auf einen betrieblichen Hauptbereich der Betriebswirtschaft beziehen (BFH vom 12.10.1989 - BStBl 1990 II S. 64 = SIS 90 02 37).
- Ein **Hochbautechniker** mit den einem Architekten vergleichbaren theoretischen Kenntnissen übt auch in den Veranlagungszeiträumen eine architektenähnliche Tätigkeit aus, in denen er lediglich als Bauleiter tätig wird (BFH vom 12.10.1989 - BStBl 1990 II S. 64 = SIS 90 02 37).
- Ist für die Ausübung des Katalogberufes eine **staatliche Erlaubnis** erforderlich, kann die ohne staatliche Erlaubnis entfaltete Tätigkeit nicht ähnlich sein (BFH vom 13.2.2003 - BStBl II S. 721 = SIS 03 33 85).
- Heil- und Heilhilfsberufe

Autodidakt

Verfügt der Stpfl. nicht über einen entsprechenden Studienabschluss (Autodidakt), muss er eine diesem vergleichbare Tiefe und Breite seiner Vorbildung nachweisen. Da der Nachweis durch Teilnahme an Kursen oder Selbststudium auch den Erfolg der autodidaktischen Ausbildung mit umfasst, ist dieser Beweis regelmäßig schwer zu erbringen (BFH vom 14.3.1991 - BStBl II S. 769 = SIS 91 17 35).

- Der Autodidakt kann aber ausnahmsweise den Nachweis der erforderlichen theoretischen Kenntnisse anhand eigener praktischer Arbeiten erbringen. Hierbei ist erforderlich, dass seine Tätigkeit besonders anspruchsvoll ist und nicht nur der Tiefe, sondern auch der Breite nach zumindest das Wissen des Kernbereichs eines Fachstudiums voraussetzt und den Schwerpunkt seiner Arbeit bildet (BFH vom 9.7.1992 - BStBl 1993 II S. 100 = SIS 93 02 36). Die praktischen Arbeiten müssen so beschaffen sein, dass aus ihnen auf eine Ausbildung, einen Kenntnisstand und eine Qualifikation geschlossen werden kann, die durch den Kernbereich eines Fachstudiums vermittelt wird (BFH vom 11.8.1999 - BStBl 2000 II S. 31 = SIS 99 22 21). Es ist unschädlich, wenn die Kenntnisse in einem Hauptbereich des Fachstudiums unzureichend sind, der Stpfl. jedoch insgesamt eine entsprechende Abschlussprüfung an einer Hochschule, Fachhochschule oder Berufsakademie bestehen würde (BFH vom 19.9.2002 - BStBl 2003 II S. 27 = SIS 03 05 53 und vom 28.8.2003 - BStBl II S. 919 = SIS 03 47 14).
- Der Nachweis der erforderlichen theoretischen Kenntnisse kann auch mittels einer Wissensprüfung durch einen Sachverständigen erbracht werden (BFH vom 26.6.2002 - BStBl II S. 768 = SIS 02 93 40).
- Ein abgebrochenes Studium reicht zum Nachweis einer autodidaktischen Ausbildung nicht aus (BFH vom 4.5.2000 - BStBl II S. 616 = SIS 00 13 05).

Erbaueinandersetzung

BMF vom 11.1.1993 (BStBl I S. 62 = SIS 93 02 06) unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF vom 5.12.2002 (BStBl I S. 1392 = SIS 03 05 97).

(Anhang 13) Erzieherische Tätigkeit

- Eine freiberufliche erzieherische Tätigkeit kann ohne Ablegung einer fachlichen Prüfung ausgeübt werden (BFH vom 25.4.1974 - BStBl II S. 642 = SIS 74 03 60). Eine Beratungstätigkeit, die auf Lösung von Problemen in einem bestimmten Teilbereich zwischenmenschlicher Beziehungen gerichtet ist, ist nicht erzieherisch; Voraussetzung jeder erzieherischen Tätigkeit im Sinne des **§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG** ist, dass die ganze Persönlichkeit geformt wird (BFH vom 11.6.1997 - BStBl II S. 687 = SIS 97 22 58).
- Leistet der Stpfl. Erziehungshilfe, indem er die betreuten Kinder zeitweise in seinen Haushalt aufnimmt, erzielt er Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit, wenn die Erziehung der Gesamtheit der Betreuungsleistung das Gepräge gibt (BFH vom 2.10.2003 - BStBl 2004 II S. 129 = SIS 03 52 05).

Gemischte Tätigkeit

– Allgemeines

Wird neben einer freiberuflichen eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, sind die beiden Tätigkeiten steuerlich entweder getrennt oder einheitlich zu behandeln.

– Getrennte Behandlung

Die Tätigkeiten sind zu trennen, sofern dies nach der Verkehrsauffassung möglich ist (BFH vom 2.10.2003 - BStBl 2004 II S. 363 = SIS 04 04 35). Betätigt sich eine natürliche Person sowohl gewerblich als auch freiberuflich und besteht zwischen den Tätigkeiten kein sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang, werden nebeneinander Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit erzielt. Aber auch wenn zwischen den Betätigungen gewisse sachliche und wirtschaftliche Berührungspunkte bestehen – also eine gemischte Tätigkeit vorliegt –, sind die Betätigungen regelmäßig getrennt zu erfassen (BFH vom 11.7.1991 - BStBl 1992 II S. 353 = SIS 92 03 32). Sind die Einkünfte nicht bereits vom Stpfl. getrennt ermittelt worden, muss eine Trennung ggf. im Wege der Schätzung erfolgen (BFH vom 18.1.1962 - BStBl III S. 131 = SIS 62 00 83).

– Einheitliche Behandlung

Eine einheitliche Tätigkeit liegt nur vor, wenn die verschiedenen Tätigkeiten derart miteinander verflochten sind, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingen (BFH vom 11.7.1991 - BStBl 1992 II S. 413 = SIS 92 03 33). Schuldet ein Stpfl. seinem Auftraggeber einen einheitlichen Erfolg, ist die zur Durchführung des Auftrags erforderliche Tätigkeit regelmäßig als einheitliche zu beurteilen (BFH vom 30.3.1994 - BStBl II S. 864 = SIS 94 22 29). Werden in einem Betrieb nur gemischte Leistungen erbracht, ist der Betrieb danach zu qualifizieren, welche der einzelnen Tätigkeiten der Gesamttätigkeit das Gepräge gibt (BFH vom 2.10.2003 - BStBl 2004 II S. 363 = SIS 04 04 35).

– Beispiele

- Der Ankauf und Verkauf von Waren ist grundsätzlich der freiberuflichen Tätigkeit derart wesensfremd, dass er zur Gewerblichkeit führt (H 138 (5) Einheitliche Gesamtbetätigung; BFH vom 24.4.1997 - BStBl II S. 567 = SIS 97 15 34).
- Werden von Architekten in Verbindung mit gewerblichen Grundstücksverkäufen Architektenaufträge jeweils in getrennten Verträgen vereinbart und durchgeführt, liegen zwei getrennte Tätigkeiten vor (BFH vom 23.10.1975 - BStBl 1976 II S. 152 = SIS 76 00 81).
- Heil- und Heilhilfsberufe
- Ein Rechtsanwalt, der den Vertriebsunternehmen oder Initiatoren von Bauherren-Modellen Interessenten am Erwerb von Eigentumswohnungen nachweist oder der entsprechende Verträge vermittelt, ist insoweit nicht freiberuflich tätig (BFH vom 1.2.1990 - BStBl II S. 534 = SIS 90 11 39).
- Ist ein Steuerberater für eine Bauherrengemeinschaft als Treuhänder tätig, können einzelne für die Treugeber erbrachte Leistungen, die zu den typischerweise von Steuerberatern ausgeübten Tätigkeiten gehören, als freiberuflich gewertet werden, wenn sie von den gewerblichen Treuhänderleistungen abgrenzbar sind (BFH vom 21.4.1994 - BStBl II S. 650 = SIS 94 15 84). Eine getrennte steuerliche Behandlung ist jedoch nicht möglich, wenn ein Steuerberater, der einem Vertriebsunternehmen Interessenten an den Eigentumswohnungen nachweist oder Verträge über den Erwerb vermittelt, Abnehmer bezüglich der Eigentumswohnungen steuerlich berät; die von dem Vertriebsunternehmen durch Pauschalhonorar mit vergütete Beratung ist Teil der einheitlichen gewerblichen Betätigung (BFH vom 9.8.1983 - BStBl 1984 II S. 129 = SIS 84 03 35).

Gesellschaft

- Schließen sich Angehörige eines freien Berufs zu einer Personengesellschaft zusammen, haben die Gesellschafter nur dann freiberufliche Einkünfte, wenn alle Gesellschafter, ggf. auch die Kommanditisten, die Merkmale eines freien Berufs erfüllen. Kein Gesellschafter darf nur kapitalmäßig beteiligt sein oder Tätigkeiten ausüben, die keine freiberuflichen sind (BFH vom 11.6.1985 - BStBl II S. 584 = SIS 85 18 16 und vom 9.10.1986 - BStBl 1987 II S. 124 = SIS 87 01 51). Eine Personengesellschaft, die sich aus Angehörigen unterschiedlicher freier Berufe zusammensetzt, ist nicht bereits vom Grundsatz her als gewerbliche Mitunternehmerschaft einzustufen (BFH vom 23.11.2000 - BStBl 2001 II S. 241 = SIS 01 04 58). Beratende Bauingenieure können im Rahmen einer GbR, auch wenn sie nur in geringem Umfang tätig werden, eigenverantwortlich tätig sein (BFH vom 20.4.1989 - BStBl II S. 727 = SIS 89 16 33). Eine an einer KG als Mitunternehmerin beteiligte GmbH ist selbst dann eine berufsferme Person, wenn ihre

sämtlichen Gesellschafter und ihr Geschäftsführer Angehörige eines freien Berufs sind (BFH vom 17.1.1980 - BStBl II S. 336 = SIS 80 01 82).

- Üben Personengesellschaften auch nur zum Teil eine gewerbliche Tätigkeit aus, so ist ihr gesamter Betrieb als gewerblich zu behandeln (R 138 (5). Zur steuerrechtlichen Behandlung des Verkaufs von Kontaktlinsen nebst Pflegemitteln, von Mundhygieneartikeln sowie von Tierarzneimitteln durch ärztliche Gemeinschaftspraxen (BMF vom 14.5.1997 (BStBl S. 566 = SIS 97 13 41). Zur steuerrechtlichen Anerkennung der Ausgliederung der gewerblichen Tätigkeit auf eine personenidentische Gesellschaft (Schwestergesellschaft) (auch BFH vom 19.2.1998 (BStBl II S. 603 = SIS 98 18 30).
- Stellen ein Kameramann und ein Tontechniker als Gesellschafter einer Personengesellschaft für Fernsehanstalten mit Originalton unterlegtes Filmmaterial über aktuelle Ereignisse her, sind sie als Bildberichterstatte freiberuflich im Sinne des **§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG** tätig (BFH vom 20.12.2000 - BStBl 2002 II S. 478 = SIS 01 06 85).

Heil- und Heilhilfsberufe

- Betreibt ein Arzt ein **Krankenhaus**, so liegt eine freiberufliche Tätigkeit vor, wenn es ein notwendiges Hilfsmittel für die ärztliche Tätigkeit darstellt und aus dem Krankenhaus ein besonderer Gewinn nicht angestrebt wird (RFH vom 15.3.1939 – RStBl S. 853). Entsprechendes gilt hinsichtlich einer von einem Arzt oder von einem Heilpraktiker, Physiotherapeuten (Krankengymnasten), Heilmasseur betriebenen **medizinischen Badeanstalt** (BFH vom 26.11.1970 - BStBl 1971 II S. 249 = SIS 71 01 42).
- Ist eine von einem Arzt betriebene Klinik, ein Kurheim oder Sanatorium ein gewerblicher Betrieb, gehören grundsätzlich auch seine im Rahmen dieses Betriebes erzielten Einnahmen aus ärztlichen Leistungen zu den Einnahmen aus Gewerbebetrieb, wenn ein ganzheitliches Heilverfahren praktiziert wird, für das ein einheitliches Entgelt zu entrichten ist (BFH vom 12.11.1964 - BStBl 1965 III S. 90 = SIS 65 00 53). Ein Arzt, der eine Privatklinik betreibt, erzielt jedoch dann gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb der Klinik und freiberufliche Einkünfte aus den von ihm erbrachten stationären ärztlichen Leistungen, wenn die Leistungen der Klinik einerseits und die ärztlichen Leistungen andererseits gesondert abgerechnet werden und sich nicht gegenseitig unlösbar bedingen (BFH vom 2.10.2003 - BStBl 2004 II S. 363 = SIS 04 04 35). Das gilt entsprechend, wenn der Betrieb einer medizinischen Badeanstalt als Gewerbebetrieb anzusehen ist.
- **Tierärzte**, die **Medikamente oder Impfstoffe** gegen Entgelt abgeben, sind gewerblich tätig (BFH vom 1.2.1979 - BStBl II S. 574 = SIS 79 02 91 und vom 27.7.1978 - BStBl II S. 686 = SIS 78 03 79).
- Der Verkauf von **Kontaktlinsen nebst Pflegemitteln** und von **Mundhygieneartikeln** ist eine gewerbliche Tätigkeit (BMF vom 14.5.1997 - BStBl I S. 566 = SIS 97 13 41).
- Soweit Heil- oder Heilhilfsberufe nicht zu den Katalogberufen zählen, ist ein solcher Beruf einem der in **§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG** genannten **Katalogberufe ähnlich**, wenn das typische Bild des Katalogberufs mit seinen wesentlichen Merkmalen dem Gesamtbild des zu beurteilenden Berufs vergleichbar ist. Dazu gehören die Vergleichbarkeit der jeweils ausgeübten Tätigkeit nach den sie charakterisierenden Merkmalen, die Vergleichbarkeit der Ausbildung und die Vergleichbarkeit der Bedingungen, an die das Gesetz die Ausübung des zu vergleichenden Berufs knüpft.

Abweichend von den vorgenannten Grundsätzen stellt die Zulassung des jeweiligen Stpfl. oder die regelmäßige Zulassung seiner Berufsgruppe nach **§ 124 Abs. 2 SGB V** durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten ähnlichen Tätigkeit dar. Fehlt es an dieser Zulassung, kann durch ein Gutachten nachgewiesen werden, ob die Ausbildung, die Erlaubnis und die Tätigkeit des Stpfl. mit den Erfordernissen des **§ 124 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3 SGB V** vergleichbar sind (BMF vom 22.10.2004 - BStBl I S. 1030 = SIS 04 39 52).

Künstlerische Tätigkeit

- Eine künstlerische Tätigkeit liegt vor, wenn die Arbeiten nach ihrem Gesamtbild **eigenschöpferisch** sind und über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine bestimmte **künstlerische Gestaltungshöhe** erreichen (BFH vom 11.7.1991 - BStBl 1992 II S. 353 = SIS 92 03 32). Dabei ist nicht jedes einzelne von dem Künstler geschaffene Werk für sich, sondern die gesamte von ihm im VZ ausgeübte Tätigkeit zu würdigen (BFH vom 11.7.1960 - BStBl III S. 453 = SIS 60 02 55).
- Im Übrigen ist aber bei der Entscheidung der Frage, ob ein bisher freiberuflich Tätiger Gewerbetreibender wird, nicht auf die möglicherweise besonders gelagerten Umstände eines einzelnen VZ abzustellen, sondern zu prüfen, ob die **allgemeine Tendenz** zur Entwicklung eines Gewerbebetriebs hingeht (BFH vom 24.7.1969 - BStBl 1970 II S. 86 = SIS 70 00 48).
- Da die künstlerische Tätigkeit in besonderem Maße **persönlichkeitsbezogen** ist, kann sie als solche nur anerkannt werden, wenn der Künstler auf sämtliche zur Herstellung eines Kunstwerks erforderlichen

Tätigkeiten den entscheidenden gestaltenden Einfluss ausübt (BFH vom 2.12.1980 - BStBl 1981 II S. 170 = SIS 81 09 36).

- Zum Verfahren bei Vorliegen einander widersprechender **Gutachten** (BFH vom 11.7.1991 - BStBl II S. 889 = SIS 91 21 26).

Laborleistungen

- BMF vom 31.1.2003 (BStBl I S. 170 = SIS 03 11 53)
- Mithilfe anderer Personen

Mithilfe anderer Personen

Die Beschäftigung von fachlich vorgebildeten Mitarbeitern steht der Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit nicht entgegen, wenn der Berufsträger auf Grund eigener Fachkenntnisse **leitend** tätig wird und auch hinsichtlich der für den Beruf typischen Tätigkeit **eigenverantwortlich** mitwirkt (BFH vom 1.2.1990 - BStBl II S. 507 = SIS 90 11 37); im Fall eines Schulleiters genügt es, dass er eigenständig in den Unterricht anderer Lehrkräfte eingreift, indem er die Unterrichtsveranstaltungen mitgestaltet und ihnen damit den **Stempel seiner Persönlichkeit** gibt (BFH vom 23.1.1986 - BStBl II S. 398 = SIS 86 08 48). Die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit des Berufsträgers muss sich auf die **Gesamttätigkeit** seiner Berufspraxis erstrecken; es genügt somit nicht, wenn sich die auf persönlichen Fachkenntnissen beruhende Leitung und eigene Verantwortung auf einen Teil der Berufstätigkeit beschränkt (BFH vom 5.12.1968 - BStBl 1969 II S. 165 = SIS 69 01 03). Freiberufliche Arbeit leistet der Berufsträger nur, wenn die Ausführung jedes einzelnen ihm erteilten Auftrags ihm und nicht dem fachlichen Mitarbeiter, den Hilfskräften, den technischen Hilfsmitteln oder dem Unternehmen als Ganzem zuzurechnen ist, wobei in einfachen Fällen eine fachliche Überprüfung der Arbeitsleistung des Mitarbeiters genügt (BFH vom 1.2.1990 - BStBl II S. 507 = SIS 90 11 37). Danach ist z. B. in den folgenden Fällen eine **gewerbliche Tätigkeit** anzunehmen:

1. Ein Stpfl. unterhält ein **Übersetzungsbüro** , ohne dass er selbst über Kenntnisse in den Sprachen verfügt, auf die sich die Übersetzungstätigkeit erstreckt.
2. Ein **Architekt** befasst sich vorwiegend mit der Beschaffung von Aufträgen und lässt die fachliche Arbeit durch Mitarbeiter ausführen.
3. Ein **Ingenieur** beschäftigt fachlich vorgebildete Arbeitskräfte und übt mit deren Hilfe eine Beratungstätigkeit auf mehreren Fachgebieten aus, die er nicht beherrscht oder nicht leitend bearbeitet (BFH vom 11.9.1968 - BStBl II S. 820 = SIS 68 05 68).
4. Ein Stpfl. betreibt eine **Fahrschule** , besitzt jedoch nicht die Fahrlehrerlaubnis (BFH vom 4.10.1966 - BStBl III S. 685 = SIS 66 04 49).
5. Ein Stpfl. ist Inhaber einer **Privatschule** und beschäftigt eine Anzahl von Lehrkräften, ohne durch eigenen Unterricht sowie durch das Mitgestalten des von anderen Lehrkräften erteilten Unterrichts eine überwiegend eigenverantwortliche Unterrichtstätigkeit auszuüben (BFH vom 6.11.1969 - BStBl 1970 II S. 214 = SIS 70 01 20 und vom 13.12.1973 - BStBl 1974 II S. 213 = SIS 74 01 16); das Gleiche gilt für **Reitunterricht** auf einem Reiterhof BFH vom 16.11.1978 (BStBl 1979 II S. 246 = SIS 79 01 23).
6. Ein **Facharzt für Laboratoriumsmedizin** hat nicht ausreichend Zeit für die persönliche Mitwirkung am einzelnen Untersuchungsauftrag (BFH vom 21.3.1995 - BStBl II S. 732 = SIS 95 17 54).
7. Ein **Krankenpfleger** überlässt Pflegeleistungen weitgehend seinen Mitarbeitern (BFH vom 5.6.1997 - BStBl II S. 681 = SIS 97 22 57).
8. Ein **Bildberichterstatler** gibt Aufträge an andere Kameralente und Tontechniker weiter, ohne insoweit auf die Gestaltung des Filmmaterials Einfluss zu nehmen (BFH vom 20.12.2000 - BStBl 2002 II S. 478 = SIS 01 06 85).

Der Berufsträger darf weder die Leitung noch die Verantwortlichkeit einem Geschäftsführer oder Vertreter übertragen. Eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit ist jedoch dann noch gegeben, wenn ein Berufsträger nur **vorübergehend** , z. B. während einer Erkrankung, eines Urlaubs oder der Zugehörigkeit zu einer gesetzgebenden Körperschaft oder der Mitarbeit in einer Standesorganisation, seine Berufstätigkeit nicht selbst ausüben kann.

Rechts- und wirtschaftsberatende Berufe

- Zu der freien Berufstätigkeit eines Wirtschaftsprüfers, vereidigten Buchprüfers, Steuerberaters, Steuerbevollmächtigten usw. können auch die Prüfungen der laufenden Eintragungen in den Geschäftsbüchern, die Prüfung der Inventur, die Durchführung des Hauptabschlusses und die Aufstellung der Steuererklärungen gehören. Die Bücherführung für andere Personen, z. B. durch einen Steuerberater oder einen Steuerbevollmächtigten, ist ebenfalls grundsätzlich eine freiberufliche Tätigkeit (RFH vom

8.3.1939 – RStBl S. 577 und BFH vom 12.9.1951 - BStBl III S. 197 = SIS 51 00 91). Ein Steuerberater, der den Vertriebsunternehmen oder Initiatoren von Bauherren-Modellen Interessenten am Erwerb von Eigentumswohnungen nachweist oder der entsprechende Verträge vermittelt, ist insoweit nicht freiberuflich tätig (BFH vom 9.8.1983 - BStBl 1984 II S. 129 = SIS 84 03 35). Das Gleiche gilt für die treuhänderische Tätigkeit eines Rechtsanwaltes für Bauherrengemeinschaften (BFH vom 1.2.1990 - BStBl II S. 534 = SIS 90 11 39).

- Gemischte Tätigkeit

Schriftstellerische Tätigkeit

- Ein Schriftsteller muss für die Öffentlichkeit schreiben und es muss sich um den Ausdruck eigener Gedanken handeln, mögen sich diese auch auf rein tatsächliche Vorgänge beziehen. Es ist nicht erforderlich, dass das Geschriebene einen wissenschaftlichen oder künstlerischen Inhalt hat. Der Schriftsteller braucht weder Dichter noch Künstler noch Gelehrter zu sein (BFH vom 14.5.1958 - BStBl III S. 316 = SIS 58 01 87).
- Die selbständige Entwicklung von Softwarelernprogrammen ist dann eine schriftstellerische Tätigkeit, wenn eigene Gedanken verfasst werden und die Programme für die Öffentlichkeit bestimmt sind (BFH vom 10.9.1998 - BStBl 1999 II S. 215 = SIS 99 04 65).
- Das Verfassen von Anleitungen zum Umgang mit technischen Geräten ist eine schriftstellerische Tätigkeit, wenn der auf der Grundlage mitgeteilter Daten erstellte Text als eine eigenständige gedankliche Leistung des Autors erscheint (BFH vom 25.4.2002 - BStBl II S. 475 = SIS 02 09 87).

Sonstige selbständige Arbeit

- Eine Tätigkeit ist auch eine sonstige selbständige Arbeit im Sinne des **§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG**, wenn sie den dort aufgeführten Tätigkeiten (Vollstreckung von Testamenten, Vermögensverwaltung, Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied) ähnlich ist (BFH vom 28.8.2003 - BStBl 2004 II S. 103).
- Die Tatsache, dass ein Stpfl. "selbständig und eigenverantwortlich" im Sinne des **§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG** tätig ist, reicht im Rahmen des **§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG** nicht aus, die Tätigkeit als selbständige zu qualifizieren. Nimmt die sonstige selbständige Tätigkeit einen Umfang an, der die ständige **Beschäftigung mehrerer Angestellter** oder die **Einschaltung von Subunternehmern** erforderlich macht, und werden den genannten Personen nicht nur untergeordnete, insbesondere vorbereitende oder mechanische Aufgaben übertragen, liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor (sog. **Vervielfältigungstheorie**, BFH 12.12.2001 - BStBl 2002 II S. 202 = SIS 02 04 25).
- Auch wenn nur **Hilfskräfte** beschäftigt werden, die ausschließlich untergeordnete Arbeiten erledigen, kann der Umfang des Betriebs den gewerblichen Charakter begründen (BFH vom 23.5.1984 - BStBl II S. 823 = SIS 84 20 34). Danach üben z. B.
 - **Hausverwalter**, die eine größere Zahl von Gebäuden verwalten und sich zur Erledigung ihrer Arbeiten ständig mehrerer Hilfskräfte bedienen, und
 - **Zwangsverwalter**, die zur Erfüllung ihrer Aufgaben gewerblich tätige Verwaltungsgesellschaften als Erfüllungsgehilfen einschalten, in der Regel eine gewerbliche Tätigkeit aus (BFH vom 13.5.1966 - BStBl III S. 489 = SIS 66 03 06).
- Auch bei einem **Rechtsanwalt**, der als **Verwalter im Insolvenzverfahren** tätig ist, liegt unter den Voraussetzungen der Vervielfältigungstheorie eine gewerbliche Tätigkeit vor (BFH 12.12.2001 - BStBl 2002 II S. 202 = SIS 02 04 25).
- Eine Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied im Sinne des **§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG** übt derjenige aus, der mit der Überwachung der Geschäftsführung einer Gesellschaft beauftragt ist. Dies ist dann nicht der Fall, wenn vom Beauftragten im Wesentlichen Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen werden (BFH vom 28.8.2003 - BStBl 2004 II S. 103).

Unterrichtende Tätigkeit

Der Betrieb einer **Unterrichtsanstalt** ist dann als Ausübung eines freien Berufs anzusehen, wenn der Inhaber über entsprechende Fachkenntnisse verfügt und den Betrieb der Schule eigenverantwortlich leitet (Mithilfe anderer Personen). Für eine spezifisch individuelle Leistung, wie es die Lehrtätigkeit ist, gelten dabei **besonders enge Maßstäbe** (BFH vom 1.4.1982 - BStBl II S. 589 = SIS 82 16 29). Ein der Schule angeschlossenes **Internat** rechnet zur freiberuflichen Tätigkeit, wenn das Internat ein notwendiges Hilfsmittel für die Schule ist und das Internat keine besondere Gewinnquelle neben der Schule bildet (BFH vom 30.6.1964 - BStBl III S. 630 = SIS 64 03 64). Für die Behandlung der beiden Betriebe als gemischte Tätigkeit und ihre getrennte steuerliche Behandlung (**Gemischte Tätigkeit**). Eine freiberufliche erzieherische Tätigkeit kann ohne Ablegung einer fachlichen Prüfung ausgeübt werden (BFH vom 25.4.1974 - BStBl II S. 642 = SIS 74 03 60).

Der Betrieb eines **Fitness-Studios** stellt keine unterrichtende Tätigkeit dar, wenn sich die persönliche Betreuung der Kunden im Wesentlichen auf die Einweisung in die Handhabung der Geräte und die Überwachung des Trainings in Einzelfällen beschränkt (BFH vom 13.1.1994 - BStBl II S. 362 = SIS 94 09 36). Dies gilt auch bei einem **Bodybuilding-Studio**, wenn die unterrichtende Tätigkeit nur die Anfangsphase der Kurse prägt und im Übrigen den Kunden Trainingsgeräte zur freien Verfügung stehen (BFH vom 18.4.1996 - BStBl II S. 573 = SIS 96 21 41).

Der Betrieb einer **Tanzschule** durch eine GbR ist gewerblich, wenn diese auch einen Getränkeverkauf mit Gewinnerzielungsabsicht betreibt (BFH vom 18.5.1995 - BStBl II S. 718 = SIS 95 19 25).

Verpachtung nach Erbfall

Das Ableben eines Freiberuflers führt weder zu einer Betriebsaufgabe noch geht das der freiberuflichen Tätigkeit dienende Betriebsvermögen durch den Erbfall in das Privatvermögen der Erben über (BFH vom 14.12.1993 - BStBl 1994 II S. 922 = SIS 94 18 15). Die vorübergehende Verpachtung einer freiberuflichen Praxis durch den Erben oder Vermächtnisnehmer führt dann nicht zur Betriebsaufgabe, wenn er im Begriff ist, die für die beabsichtigte Praxisfortführung erforderliche freiberufliche Qualifikation zu erlangen (BFH vom 12.3.1992 - BStBl 1993 II S. 36 = SIS 92 19 14).

Wissenschaftliche Tätigkeit

Wissenschaftlich tätig wird nicht nur, wer schöpferische oder forschende Arbeit leistet – reine Wissenschaft –, sondern auch, wer das aus der Forschung hervorgegangene Wissen und Erkennen auf konkrete Vorgänge anwendet – angewandte Wissenschaft –. Keine wissenschaftliche Tätigkeit liegt vor, wenn sie im Wesentlichen in einer praxisorientierten Beratung besteht (BFH vom 27.2.1992 - BStBl II S. 826 = SIS 92 17 38).