

**Protokoll zum  
170. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und  
Doktoranden  
vom 20.11.2020<sup>1</sup>**

**Christian Mirbach**  
Doktorand

Vortrag

-

Freiberufliche Einkünfte im Zeitalter der Digitalisierung

---

<sup>1</sup> Dipl. Jurist Armin Wulfinghoff, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

## Inhaltsverzeichnis

|   |          |
|---|----------|
| <b>A. Einleitung</b> .....  | <b>2</b> |
| <b>B. Vortrag</b> .....   | <b>2</b> |
| I. <i>Einführung und Problemaufriss</i> .....   | 3        |
| 1. Verfassungsrechtlicher Status quo .....  | 3        |
| 2. Anlass der Untersuchung .....  | 3        |
| 3. Exemplarität unterrichtender Tätigkeiten .....                                       | 4        |
| II. <i>Unterrichtende Tätigkeit im Zeitalter der Digitalisierung</i> .....              | 4        |
| 1. Von der traditionellen Lehre E-Learning – Beispiel 1: Virtuelles Klassenzimmer ..... | 4        |
| 2. Von der traditionellen Lehre E-Learning – Beispiel 2: Lehre als Konserve.....        | 4        |
| 3. Von der traditionellen Lehre E-Learning – Beispiel 3: Audiobasierte Lehre .....      | 5        |
| 4. Ertragsteuerlicher Status quo .....  | 5        |
| 5. Eigene Auffassung .....  | 5        |
| 6. Zusammenfassung .....  | 8        |
| III. <i>Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten</i> .....                       | 9        |
| 1. Gewandelte Einnahmeerzielung .....   | 9        |
| 2. Ertragsteuerlicher Status quo .....  | 10       |
| 3. Eigene Auffassung.....   | 11       |
| IV. <i>Schlussfolgerungen</i> .....   | 14       |

### A. Einleitung

*Prof. Seer* begrüßt die Teilnehmer des 170. Bochumer Steuerseminars – dieses Mal pandemiebedingt in einem reinen Onlineseminar. *Prof. Seer* stellt *Herrn Mirbach* vor, der den Masterstudiengang im Wirtschafts- und Steuerrecht betreut vom Lehrstuhl für Steuerrecht einst als Jahrgangsbester abgeschlossen hat. Dies in Verbindung mit seinem sehr jungen Alter hat für ein besonderes Interesse gesorgt, sodass *Prof. Seer Herrn Mirbach* die Promotion in Verbindung mit einer Stelle als Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl angeboten hat. Als junger Mensch interessiert sich *Herr Mirbach* für Digitalisierung, sodass bei der Frage des Promotionsthemas schnell die freiberuflichen Einkünfte mit dem Katalog des § 18 EStG in Betracht kamen. Hier werde die - nach der Auffassung von *Prof. Seer* willkürliche Abgrenzung des § 18 EStG vom § 15 EStG - besonders virulent. Schwerpunkt der Dissertation ist insbesondere das E-Learning.

### B. Vortrag

*Herr Mirbach* bedankt sich bei *Prof. Seer* für die freundliche Einleitung und begrüßt die Teilnehmer des Bochumer Steuerseminars.

## I. Einführung und Problemaufriss

*Herr Mirbach* erläutert, dass die unterrichtende Tätigkeit im Zeitalter der Digitalisierung und allgemein die digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten das Herzstück seiner Arbeit seien. Grund dafür ist, dass in diesen Bereichen der stärkste Wandel zu beobachten sei.

### 1. Verfassungsrechtlicher Status quo

Bereits im Jahre 1969 habe das Bundesverfassungsgericht erstmalig die Verfassungsmäßigkeit der Abgrenzung zwischen Gewerbetreibenden und Freiberufler insbesondere mit Blick auf die Gewerbesteuerpflicht bestätigt.<sup>2</sup> 1974 – also nur fünf Jahre später – hat das Bundesverfassungsgericht seine Rechtsprechung bestätigt.<sup>3</sup> Bei diesem Ergebnis ist es auch in den Folgeentscheidungen in den Jahren 1977<sup>4</sup> und jüngst 2008<sup>5</sup> geblieben. Ausgangspunkt der Dissertation sei damit, dass der durch das Bundesverfassungsgericht abermals bestärkte Gesetzgeber bei seiner Einkünfteabgrenzung bleiben wird. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung von 2008 bereits einigen Entwicklungen vorgegriffen habe, um zukünftige Vorlageersuchen ohne größeren Begründungsaufwand abweisen zu können. Die Arbeit soll daher dazu dienen, das fragwürdige Normengefüge trotz erheblicher verfassungsrechtlicher Bedenken noch folgerichtig anwenden zu können.

### 2. Anlass der Untersuchung

Trotz dieses Ausgangspunktes habe das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung aus dem Jahre 2008 immerhin anerkannt, dass es erhebliche Konvergenzen bzw. Überschneidungen zwischen den Berufsbildern von Freiberuflern und Gewerbetreibenden gebe. Diese sollen allerdings nicht ausgereicht haben, um eine Verfassungswidrigkeit anzunehmen.

Hinzu käme schließlich, dass eine Veränderung der Ausübung und Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung stattgefunden habe. Diese führen zu weiteren Abgrenzungsproblemen zwischen Einkünften nach § 15 und 18 EStG.

Insbesondere die Veränderte Ausübung und Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten stehen in einem Spannungsverhältnis zu den von der Rechtsprechung fixierten Kriterien zur

---

<sup>2</sup> BVerfG v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1.

<sup>3</sup> BVerfG v. 19.3.1974 – 1 BvR 416/68, BVerfGE 37, 38.

<sup>4</sup> BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125.

<sup>5</sup> BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120,1.

Bestimmung freiberuflicher Tätigkeiten. Dies führe zu einer immer geringeren Schnittmenge von Tätigkeiten, die noch von § 18 EStG erfasst sind.

### **3. Exemplarität unterrichtender Tätigkeiten**

Dies werde insbesondere bei lehrenden Tätigkeiten deutlich. So passen die von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien nicht zu Multimedialer Unterrichtung, Nachhilfe per YouTube oder Unterricht per Social Media.<sup>6</sup> Die aktuelle Pandemie zeige die Bedeutung des Wandels der Lehre hin zur Digitalisierung. Auch die Verwertung habe sich geändert. So bekomme eine Lehrperson nicht mehr von einer Lehranstalt wie beispielsweise der Universität oder dem Schüler selbst das Geld, sondern in dem sie während der Lehrvideos selbst Werbung mache oder einer Plattform wie YouTube ermöglicht, Werbung von Werbepartnern zu finanzieren. Ein Wandel, der tätigkeitsübergreifend zugleich im Bereich anderer freiberuflicher Tätigkeiten – wie entweder des Schriftstellers, der nunmehr etwaig als Blogger tätig wird – Platz trägt. Derlei Einnahmen sollen dann nach vielfacher Auffassung im Bereich des § 15 EStG anzusiedeln sein.<sup>7</sup>

Letztlich müsse also eine zweistufige Prüfung durchgeführt werden: Zunächst müsse festgestellt werden, ob die E-Learning Tätigkeit originäre freiberufliche Tätigkeit ist und daran anschließend müsse geprüft werden, ob die Verwertungshandlungen noch der freiberuflichen Tätigkeit zuzurechnen sind.

## **II. Unterrichtende Tätigkeit im Zeitalter der Digitalisierung**

### **1. Von der traditionellen Lehre E-Learning – Beispiel 1: Virtuelles Klassenzimmer**

Im Fall des virtuellen Klassenzimmers stehen Schüler und Lehrer ähnlich einer Zoom-Veranstaltung im direkten digitalen Austausch miteinander. Probleme oder Rückfragen können in Echtzeit besprochen, sowie Rückfragen gestellt werden. Die Überschneidungen mit der gewöhnlichen Lehrtätigkeit seien, bis auf die mangelnde physische Präsenz, groß.

### **2. Von der traditionellen Lehre E-Learning – Beispiel 2: Lehre als Konserve**

Im Fall der Lehre als Konserve findet eine Aufzeichnung der Veranstaltung statt, die entsprechend abgespielt werden können. Solche Formate gebe es in institutionalisierter Form wie beispielweise an Hochschulen, aber auch bei YouTube.

---

<sup>6</sup> Siehe auch *Brunckhorst/Sterzinger*, DStR 2018, 1689; *Schäfer*, StB 2019, 209; *Köstler*, MBP 2019, 2017; *Homuth*, NWB 2018, 1891.

<sup>7</sup> Siehe FN. 6.

### 3. Von der traditionellen Lehre E-Learning – Beispiel 3: Audiobasierte Lehre

Bei der audiobasierten Lehre werde allein mit dem Gehör gelernt. Es gebe keine physische Anwesenheit im Raum, noch Echtzeitinteraktionen, noch eine visuelle Komponente.

### 4. Ertragsteuerlicher Status quo

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH handele es sich bei unterrichtender Tätigkeit um eine solche, die auf die Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten, Handlungsweisen und Einstellungen gerichtet ist, in organisierter und institutionalisierter Form stattfindet und eine für die Lehrtätigkeit charakteristische persönliche Beziehung zwischen Lehrer und Schüler beinhalte.<sup>8</sup> Problematisch mit Blick auf die Qualifikation der digitalen Lehre als freiberufliche Tätigkeit sei insbesondere das Merkmal der persönlichen Lehrer-Schüler-Beziehung. So werde in der Literatur gesagt, dass eine fehlende Eigenverantwortlichkeit der Lehre bei multimedialer Unterrichtung in Ermangelung einer persönlichen Lehrer-Schüler-Beziehung zu befürchten sei.<sup>9</sup> Es werde sogar noch weiter gegangen, wonach eine Nachhilfe per YouTube immer gewerblich sei, da der Unterrichtende sich selbst überlassen sei.<sup>10</sup> Lediglich die Lehre über ein virtuelles Klassenzimmer solle noch unter § 18 EStG fallen.<sup>11</sup> Nach diesen Auffassungen würde ein aufgenommenes Lehrvideo eines Hochschulprofessors und ein damit einhergehendes Honorar als gewerblich zu qualifizieren sein.

### 5. Eigene Auffassung

Bei der Frage, ob eine unterrichtende Tätigkeit vorliege, müsse eine tätigkeitsspezifische Auslegung erfolgen. Es handele sich hierbei nicht um einen rein steuerrechtlichen Begriff, sondern vielmehr könne auch das allgemeine Sprachverständnis berücksichtigt werden. Aufgrund der Weite des Begriffs sei zudem auch eine weite Auslegung möglich. Dies sei auch aus systematischen Gesichtspunkten heraus so zu sehen, da die unterrichtende Tätigkeit in der weiten erstgenannten Freiberuflerkategorie anzusiedeln sei.<sup>12</sup> Insbesondere sei dann einer weiten Auslegung zu folgen, wenn hierdurch ein verfassungswidriger Zustand vermieden werden könne. Fraglich sei also, ob die digitale Unterrichtung eine freiberufliche Tätigkeit ist. Hierfür sind die einzelnen oben genannten Tätigkeitsmerkmale zu definieren und anschließend unter diese zu subsumieren.

---

<sup>8</sup> BFH v. 13.1.1994 – IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362.

<sup>9</sup> Mertzbach, EStG – eKommentar, § 18 Rn. 19 (Fassung vom 1.1.2015).

<sup>10</sup> Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689, 1690; Köstler, MBP 2019, 207; Homuth, NWB 2018, 1891, 1894.

<sup>11</sup> Schäfer, StB 2019, 209, 211.

<sup>12</sup> BFH v. 9.2.1976 – IV 291/64, BStBl. III 1967, 310.

**Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten etc.:**

Dieses Merkmal tauche das erste Mal in der Rechtsprechung des BFH von 1994 und der entsprechenden Vorinstanz auf.<sup>13</sup> Bei diesen sei sich an einer Enzyklopädie orientiert worden, sodass mittelbar ein dem allgemeinen Sprachgebrauch nachempfundenenes Merkmal vorliege. Eine Beschränkung des Begriffs im Rahmen der digitalen Lehre sei schon mit Blick auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes abzulehnen, wonach alles, was erlernbar ist, gelehrt werden könne.<sup>14</sup> Das Merkmal der Vermittlung sei bisher noch nicht näher bestimmt worden. Hierunter sei das Innehaben des Unterrichtsgegenstandes und einer entsprechenden Lehrbefähigung (Vermittlung objektiv möglich), sowie die Ausrichtung auf Vermittlung als Kern der Tätigkeit zu verstehen. Da die Tätigkeit nur „auf Vermittlung gerichtet“ sei, bedürfe es keines tatsächlichen Lernerfolgs.<sup>15</sup> Diese Voraussetzungen seien ohne Weiteres auch beim E-Learning erfüllbar.

**Organisierte und institutionalisierte Form:**

Das Merkmal stamme aus der BFH Rechtsprechung aus dem 1994<sup>16</sup> und orientiere sich ebenfalls am allgemeinen Sprachgebrauch. Näher definiert worden sei der Begriff durch ein Urteil des BFH aus dem Jahre 1997<sup>17</sup>, wonach ein auf ein bestimmtes Fachgebiet zugeschnittenes, schulmäßiges Programm zur Vermittlung von Kenntnissen an den Lernwilligen vorausgesetzt wird. Aus dieser Definition werde geschlossen, dass eine planmäßige und regelmäßige Unterrichtung mit dem Ziel eines kontrollierten Lehrerfolges notwendig sei.<sup>18</sup> Fraglich sei, ob dieses Merkmal auch bei einem autonomen Online Lehrer erfüllt ist. Auch hier sei eine Bezugnahme auf den allgemeinen Sprachgebrauch zulässig. In gegenwärtigen Werken finden sich indes nur selten Bezugnahmen auf eine bestimmte Formalisierung der Lehre, sodass sich die Frage stelle, ob es sich nicht um ein obsoletes Tatbestandsmerkmal handele.

Allerdings sei das Merkmale so zu verstehen, dass es der Abgrenzung zur beratenden Tätigkeit diene, die unter 15 EStG falle. Danach bedarf es eines allgemeingültigen, nicht auf die Bedürfnisse einer bestimmten Person abgestimmten Programms.<sup>19</sup> Eine Formalisierung der

---

<sup>13</sup> BFH v. 13.1.1994 – IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362 Rn. 11; Vorinstanz FG Hamburg v. 10.4.1992 – VI 331/90.

<sup>14</sup> RFH v. 18.2.1920- II A 59/20.

<sup>15</sup> Vgl. hierzu auch FG Hamburg v. 10.4.1992 – VI 331/90.

<sup>16</sup> Vgl. FN. 12.

<sup>17</sup> BFH v. 11.6.1997 – XI R 2/95, BStBl. II 1997, 687, Rn. 26.

<sup>18</sup> *Güroff*, Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 18 Rn. 115.

<sup>19</sup> BFH v. 11.6.1997 – XI R 2/95, BStBl. II 1997, 687, Rn. 26.

Lehre werde gerade nicht vorausgesetzt. Allgemeingültige Lehrprogramme und somit eine organisierte und institutionalisierte Form der Lehre seien daher auch beim E-Learning möglich.

### **Persönliche Beziehung zwischen Lehrer und Schüler:**

Das Merkmal stamme aus einer Entscheidung des BFH aus dem Jahre 1973 und besage explizit, dass innerhalb der Unterrichtstätigkeit eine für die Lehrtätigkeit charakteristische Beziehung zwischen Lehrer und Schüler hergestellt werden müsse. Hier steigen die Literaturlösungen aus, da nach deren Auffassungen die gesteigerte Eigenverantwortlichkeit beim E-Learning einer persönlichen Lehrer-Schüler-Beziehung entgegen stehe.

Dem stünden jedoch folgende Erwägungen entgegen: und zwar verweist der BFH in seiner Rspr. ausdrücklich auf § 18 I Nr. 1 S. 3 EStG, also die sog. Stempeltheorie. Demnach stelle die besondere Lehrer-Schüler-Beziehung nur eine Ausprägung der Stempeltheorie bei, sodass diese nur zu prüfen sei, wenn mitarbeitende Lehrkräfte vorhanden seien – im Umkehrschluss sei dieses Merkmal nicht erforderlich, wenn es keine solche Lehrkräfte gibt. Dies gelte dann selbstverständlich auch in digitalen Sphären.

Es stelle sich aber weiter die Frage, ob die gesteigerte Eigenverantwortlichkeit einer persönlichen Beziehung entgegenstehe. Hierbei sei der Kontext einer BFH-Entscheidung aus dem Jahre 1996 entscheidend. Dort hieß es, ein Schüler dürfe nicht sich selbst überlassen werden, sondern der Lernende müsse weiter durch den Lehrer angeleitet werden.<sup>20</sup> Zu beachten sei jedoch, dass die Inaugenscheinnahme des Kontexts der Entscheidung aufzeigt, wann und aus welchen Gründen ein „Sich-Selbst-Überlassen-Sein“ zur Negation einer unterrichtenden Tätigkeit führt. So ging es um die Frage, ob aufseiten des Betreibers eines Fitness-Studios die gewerbliche Geräteüberlassung oder die Anleitung in die Benutzung der Geräte im Vordergrund gestanden habe. Insofern war die Eigenverantwortlichkeit im Streitfall deshalb schädlich, weil hierdurch die gewerbliche Komponente der Raum- und Gerätenutzung in den Vordergrund der Tätigkeit rückte.

Ein Konkurrenzverhältnis dieser Art sei beim E-Learning jedoch gerade nicht gegeben. Im Umkehrschluss dazu sei das Merkmal einer persönlichen Beziehung bei autonomen Tätigkeiten stets erfüllt, und zwar auch dann, wenn sich der Lernende vermehrt selbst

---

<sup>20</sup> BFH v. 18.6.1996 – IV R 35/95, BStBl. II 1996, 573 Rn. 17.

überlassen wird.<sup>21</sup> Eine physische Komponente und eine Interaktion in Echtzeit seien gerade nicht erforderlich.

*Prof. Seer* stimmt diesen Erwägungen trotz der bleibenden Kritik an der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in weiten Teilen zu, empfiehlt *Herrn Mirbach* mit Blick auf den im Verhältnis zum übrigen Steuerrecht relativ alten § 18 EStG auch das Preußische Einkommensteuergesetz von 1891 mit in die Untersuchung einzubeziehen. Zudem sollte auch das Umfeld der unterrichtenden Tätigkeit mit untersucht werden.

## 6. Zusammenfassung

Eine unterrichtende Tätigkeit müsse somit im Kern auf die Vermittlung von Wissen etc. ausgerichtet sein. Hierfür müsse der Lehrende objektiv die Befähigung haben, das Wissen etc. auf den Schüler übergehen zu lassen. Sollte es fehlende Interaktionsmöglichkeiten im E-Learning geben, müssen diese unter Umständen kompensiert werden. So ließen sich beispielsweise Rückfragen im Vortrag antizipieren oder es können besondere Erklärmethoden gewählt werden. Die Merkmale organisiert und institutionalisiert bedarf es ausschließlich zur Abgrenzung von gewerblicher beratender Tätigkeit, sodass keine Formalisierung der Lehre erforderlich sei. Um die bisher an den genannten Stellen entschieden Missverständene Definition präziser zu gestalten schlägt *Herr Mirbach* vor, unter dem Unterricht „eine auf die Vermittlung eines beliebigen, allgemeingültigen und auf ein bestimmtes Fachgebiet bezogenen Unterrichtsgegenstandes gerichtete Tätigkeit“ zu sehen. Diese Definition sei dann bei der Einbeziehung von fachlich vorgebildeten Mitarbeitern so zu erweitern, dass gewährleistet sein müsse, dass der Betriebsinhaber weiterhin leitend und eigenverantwortlich tätig sein müsse, was der Fall sei, wenn die charakteristische Schüler-Lehrer Beziehung etwa durch Eingriff in den Unterricht sichergestellt werde. Mit dieser Definition, seien sowohl das virtuelle Klassenzimmer, als auch die Lehre als Konserve, Podcasts und die Chat-Moderation einer Online Vorlesung von § 18 EStG erfasst. Lediglich die Programmierung einer Lernsoftware würde *Herr Mirbach* aus dem Anwendungsbereich von § 18 EStG rausfallen lassen, wobei die inhaltliche Fütterung der Software durchaus als freiberuflicher Einkünfte zu qualifizieren seien.

*Ein Teilnehmer* erkundigt sich mit Blick auf die oben genannte Qualifikation der beratenden Tätigkeit als gewerblich, wie dies mit Blick auf etwa Rechtsanwälte zu sehen sei. Hierzu erläutert *Herr Mirbach*, dass mit beratender Tätigkeit nicht etwa die Rechts-oder

---

<sup>21</sup> So auch BFH v. 13.12.1973 – I R 138/71, BStBl. II 1974, 213, Rz. 17.

Steuerberatung gemeint sei. Vielmehr seien hiervon Fälle der individuellen Beratung zur Erweiterung der Kenntnis und Fähigkeit des Einzelnen gemeint.

*Prof. Seer* ergänzt, dass er der Auffassung von *Herrn Mirbach* insoweit nicht folgt, wonach beim Einsatz fachlich vorgebildeter Mitarbeiter für den Hintermann eine besondere persönliche Beziehung notwendig sei. Wenn dies nämlich beim Vordermann nicht notwendig ist, erschließe sich ihm nicht, warum dies beim Hintermann der Fall sein solle. Vielmehr kommt es auf die Beeinflussung der Inhalte an.

*Herr Mirbach* erläutert, dass in dem von *Prof. Seer* angesprochenen Fall sowohl beim Vordermann, als auch beim Hintermann ein leitendes und eigenverantwortliches Tätigwerden notwendig sei. Dies werde beim persönlichen Tätigwerden immer angenommen. Lediglich beim Einsatz fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte sei dies gesondert festzustellen, was durch das Vorhandensein einer Lehrer-Schüler Beziehung geschehe.

*Prof. Seer* kann den Ausführungen so zustimmen, erläutert aber, dass der BFH seine Erwägungen vor dem Hintergrund eines konkreten Falls erwogen habe und zu prüfen sei, ob man sich nicht souverän von der missverständlichen Begriffsdefinition distanzieren sollte.

### **III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten**

Im ersten Schritt könne man also feststellen, dass es sich bei der digitalen Lehre an sich um freiberufliche Tätigkeiten handele. Fraglich sei nunmehr, ob die verschiedenen Verwertungsmöglichkeiten dieser Tätigkeit zuzurechnen seien.

#### **1. Gewandelte Einnahmeerzielung**

Wichtig sei, dass die nun folgenden Ausführungen für alle freiberuflichen Tätigkeiten Anwendung finden und nicht nur für die Unterrichtung gelten.

Bisher sei es so, dass für eine unterrichtende Tätigkeit von den Schülern direkt oder von einer beauftragenden Stelle für die Unterrichtung selbst eine Vergütung fließt. Diese seien dann als originär freiberufliche Einnahmen zu qualifizieren. Dies gelte auch bei Aufzeichnungen oder Livestreaming.

Anders wäre dies, wenn beispielsweise ein Podcast auf Spotify hochgeladen werde. Hier werde die Vergütung nicht vom Abrufenden direkt, sondern von Spotify pro Aufruf ein bestimmter Betrag gezahlt. Ein weiteres Beispiel sei der Upload von Nachhilfevideos auf YouTube. In diesem Falle gibt es unter Umständen Werbeeinnahmen von YouTube, aber auch freiwillige Zuwendungen von Besuchern des Videos.

Im Fall der Werbeeinnahmen Beteiligte YouTube den Uploader der Videos an seinen Werbeeinnahmen, die es von entsprechenden Firmen bekomme.

Zudem lassen sich Einnahmen durch Affiliate Marketing erzielen, bei denen etwa unter einem Lehrvideo ein Amazon-Link platziert wird. Wenn nun auf den Link geklickt wird und ein entsprechender Verkauf getätigt wird, werde der YouTuber dann an diesem Umsatz beteiligt.

## 2. Ertragsteuerlicher Status quo

Bisher habe der BFH zum Beispiel zur Eigenverwertung eines Schriftstellers durch Selbstverlag Stellung bezogen und diese als vollumfänglich gewerblich qualifiziert.<sup>22</sup> Die Werbetätigkeit eines Künstlers hingegen sei eine trennbare gewerbliche Tätigkeit.<sup>23</sup> Ebenfalls liege eine originäre gewerbliche Tätigkeit bei einem sog. Ärztepropagandisten vor.<sup>24</sup>

Insgesamt könne festhalten, dass es zwar gewisse Andeutungen in der bisherigen Rechtsprechung gebe, zu neuartigen Verwertungsmöglichkeiten allerdings keine höchstrichterliche finanzgerichtlichen Rechtsprechung existiere.

Lediglich in der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts sei ein Fall entschieden worden, der den Verkauf von Werbeflächen auf der Website eines Online-Journalisten beinhalte.<sup>25</sup> Die Finanzverwaltung habe die Einnahmen als solche aus Gewerbebetrieb behandelt. Dem habe sich das Bundessozialgericht nicht anschließen wollen. Es liege eine Ertragsteuerliche Untrennbarkeit des Verkaufs von Werbeflächen als essentieller Bestandteil zur Refinanzierung des Online-Journalismus vor, sodass insgesamt der Schwerpunkt einer einheitlichen freiberuflichen Tätigkeit vorliege.

Auch die OFD Karlsruhe sei in eine ähnliche Richtung gegangen und rechne die Einnahmen aus Anzeigen und Werbegeschäft der künstlerischen Tätigkeit zu.<sup>26</sup> In der Literatur hingegen werde geäußert, dass Einnahmen als Affiliate oder aus YouTube-Werbung stets gewerblich seien, da sie untrennbar mit der freiberuflichen Tätigkeit verbunden seien.<sup>27</sup>

Andere wiederum meinen zwar ebenfalls, dass Einnahmen aus Werbung und Marketing zwar stets gewerblich seien. Allerdings seien diese von der freiberuflichen Tätigkeit trennbar,

---

<sup>22</sup> BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236.

<sup>23</sup> BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353.

<sup>24</sup> BFH v. 27.4.1961 – IV 329/58, BStBl. III 1961, 315.

<sup>25</sup> BSG v. 21.7.2011 – B 3 KS 5/10, BSGE 109, 1.

<sup>26</sup> OFD Karlsruhe v. 6.9.2017 – S 2045/7-St 116 unter 2.3.

<sup>27</sup> Homuth, NWB 2018, 1891, 1899.

sodass insgesamt zwei Einzelkomponenten vorliegen würden, die unterschiedlich zu qualifizieren seien.<sup>28</sup>

Nach diesen Auffassungen fallen mindestens die Einkünfte aus den alternativen Verwertungsmöglichkeiten aus § 18 EStG heraus.

### **3. Eigene Auffassung**

Für die Beurteilung, ob eine Zurechnung der alternativen Verwertungsmöglichkeiten zu den freiberuflichen Einkünften möglich ist, sei nach Herrn Mirbach in analoger Anwendung des § 4 IV EStG auf das Veranlasseprinzip abzustellen. Es stelle sich daher die Frage des Kausalzusammenhangs zwischen den Einnahmen und der freiberuflichen Tätigkeit. Fraglich sei also, ob das auslösende Moment zum Umfang der freiberuflichen Tätigkeit oder zu einer anderen Tätigkeit gehöre. Wenn man der Auffassung der Untrennbarkeit folge, stelle sich zudem die Frage, wie die Qualifikation insgesamt vorzunehmen ist. Hier sei zwischen den Einzelnen Verwertungsformen zu differenzieren.

#### **Online-Verwertungsplattform:**

Fraglich sei, ob in diesen Fällen die Eigenverwertung durch den Freiberufler, wie im Fall des Selbstverlages eines Schriftstellers, schädlich sei. Allerdings sei der Fall den der BFH entschieden habe anders gelagert gewesen. Der Selbstverlag habe hinsichtlich Personals und Material so hohe Ressourcen beansprucht, dass es sich um eine klassische Freiberufliche Tätigkeit gehandelt habe. Somit liege in diesen Fällen eine typische gewerbliche Tätigkeit vor. Entscheidend sei somit das Ausmaß der Eigenverwertung. Die Verwertungstätigkeit sei somit an sich eine Annex­tätigkeit und somit der freien Berufstätigkeit zuzuordnen. Eine Gewerblichkeit liege nur vor, wenn Art und Umfang einen gewerblichen Verwertungsbetrieb begründen. Das Lehrmedium sei ein urheberrechtliches geschütztes Werk und der Upload stelle die Einräumung der Verwertungsrechte dar. Somit handele es sich um einen bloßen Annex. Eine Vervielfältigungshandlung durch den Freiberufler liege nicht vor, sodass die Einnahmen durch die freiberufliche Tätigkeit iSd. § 18 EStG verlasst seien.

Ein Teilnehmer äußert Bedenken hinsichtlich des Annexbegriffs. So erziele der Freiberufler in den genannten Fällen ausschließlich seine Einkünfte aus der isoliert Betrachtet gewerblichen Verwertungshandlung. Herr Mirbach erläutert darauf hin, dass er nicht auf die Höhe der

---

<sup>28</sup> Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689, 1892; Schäfer, StB 2019, 209, 212.

Einnahmen abstelle, sondern darauf, welche Tätigkeit überhaupt zu den Einnahmen geführt hat. Und dies sei in diesen Fällen die Freiberufliche Unterrichtung gewesen.

### **Einnahmen aus Werbung, Sponsoring und Spenden:**

Aktive Werbetätigkeiten seien grundsätzlich als gewerblich anzusehen. Es stelle sich jedoch Frage, ob Einnahmen aus digitaler Werbung, Sponsoring und Spenden auf Grund „aktiver Werbetätigkeit“ erfolgen, da sie nur dann gewerblich seien. Diese Frage sei bisher finanzgerichtlich nicht beantwortet worden. Allerdings sei die Überlassung von Werbeflächen kein ungesehenes Problemfeld. So sei dies ein gängiges Problem im Gemeinnützigkeitsrecht (insb. § 5 I Nr. 9 S. 2 KStG). Hier erfolge die Abgrenzung nach Art und Umfang der Gegenleistung. Zu prüfen sei nun, ob man diese Erwägungen auch auf die Freiberufler Sphäre übertragen könne.

Bei einer gemeinnützigen Körperschaft gebe es zum einen die ideelle Sphäre, die steuerbefreit sei und auf der anderen Seite die aktive Werbetätigkeit, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründe. Beim Freiberufler gebe es eine Freiberuflersphäre, deren Einkünfte unter § 18 EStG fallen und eine gewerbliche Sphäre, bei denen Einkünfte nach § 15 EStG vorliegen. Ausnahmen sind jeweils die Vermögensverwaltung.<sup>29</sup> Somit liege eine vergleichbare Pluralität der Zurechnungsbereiche vor, sodass die Abgrenzungsgrundsätze jedenfalls im Lichte der vorliegenden Untersuchung grds. Übertragbar seien. Unterschiede bestünden jedoch in den Gründen für die Abgrenzung. Ratio legis im Gemeinnützigkeitsrecht sei die Wettbewerbsneutralität. Dies sei dem EStG unbekannt. Allerdings wende der BFH dieselben Grundsätze im Gemeinnützigkeitsrecht wie im EStG an, sodass eine Übertragbarkeit zulässig sei.

Dies bedeute bei Spenden folgendes: hier gebe es keine Konkurrenz zu einer anderen Einkunftsart, sodass eine Zurechnung nur zur freiberuflichen Sphäre möglich sei. Allerdings sei eine Veranlassung auch durch Sympathien zum Freiberufler vorhanden. Eine private Mitveranlassung sei jedoch unschädlich, sodass keine Zuordnung zur nicht steuerbaren Privatsphäre erfolge. Auch ein fehlender Rechtsanspruch oder ein fehlender Leistungsbezug seien unerheblich (vgl. Trinkgeld und Treueboni). Es liege daher eine überlagernde Veranlassung durch das freiberufliche Erwerbshandeln vor.

---

<sup>29</sup> Für die gemeinnützigen Körperschaften nach § 14 S. 1 und 3 AO und für die Freiberufler nach BFH v. 22.1.2003 – X R 37/00, BStBl. II 2003, 464.

Beim YouTuber liege im Upload eine Einräumung der Verwertungsrechte am geschützten Werk vor. Daher könnte man auch hier von einem Annex ausgehen. Anders könnte dies jedoch zu qualifizieren sein, da durch die Aktivierung der Monetisierung eine Werbetätigkeit vorliegen könnte. Zu beachten sei jedoch, dass der aktiv Werbetreibende nicht der YouTuber, sondern YouTube selbst sei. Der Freiberufler erhalte lediglich eine Beteiligung. Daher liege die Entlohnung – also auch das auslösende Moment – in der Einräumung der Verwertungsrechte. Daher liegen auch hier originär freiberufliche Betriebseinnahmen vor. Für die Einordnung der Einkünfte könne es schließlich nicht darauf ankommen, ob sich die Plattform aus Werbeanzeigen oder Mitgliedsbeiträgen finanziere.

### **Affiliate-Marketing:**

Beim Affiliate-Marketing handele es sich vertragstypologisch idR. um einen Nachweismaklervertrag. Unabhängig von der Frage, ob eine Maklertätigkeit oder eine Handelsvertreterstätigkeit vorliege, sei diese in jedem Fall als gewerblich zu behandeln, da es sich um eine Absatzförderung für Dritte handele.

Zu beachten sei aber, dass durchaus auch eine Vermögensverwaltende Komponente durch das bloße verwenden einer digitalen Fläche ohne ein aktives Tun vorliege. Veranlassung für die erzielten Einnahmen sei jedoch nicht die Überlassung der Fläche, da eine Zahlung nur bei tatsächlicher Absatzförderung erfolge. Teilweise werde auch die Auffassung vertreten, eine Vermögensverwaltung liege in der Nutzungsüberlassung von rechten und Erfahrungen vor.<sup>30</sup> Die Technik sei jedoch nur ein Mittel zum Zweck der Absatzförderung. Es könne in der heutigen Zeit keinen Unterschied mehr machen, ob eine persönlich oder Technik erbrachte Leistung vorliege. Damit seien die Einnahmen aus Affiliate als originär gewerblich iSd. § 15 EStG zu qualifizieren. Somit treffen hier bei der Einnahmeerzielung eine gewerbliche und eine freiberufliche Komponente zusammen. Es handele sich auch nicht um eine bloße Annexstätigkeit, da ein Tätigwerden gegenüber unterschiedlichen Leistungsempfängern vorliege. Es bestünden jedoch Berührungspunkte und Zusammenhänge zwischen der Freiberuflichen Tätigkeit einerseits und dem Affiliate Marketing andererseits, sodass eine gemischte Tätigkeit vorliege. Fraglich sei daher, ob eine einheitliche oder eine getrennte Betrachtung vorzunehmen ist. Dabei sei zu beachten, dass eine Trennung vorzunehmen sei, wenn die Tätigkeitsbereiche nicht untrennbar miteinander verflochten seien.

---

<sup>30</sup> Hruschka, DStR 2019, 88 betreffend automatisierte Werbeleistungen.

Für eine Einheitsbetrachtung spreche, dass die Einnahmen aus dem Affiliate Marketing wirtschaftliche *conditio sine qua non* für das freiberufliche Tätigwerden sind. Bei Isolation des § 18 EStG könne es zudem an einer Gewinnerzielungsabsicht mangeln. Außerdem bestünden Synergien zwischen den Tätigkeiten.

Für eine Trennbarkeit spreche jedoch, dass kein einheitlicher Erfolg der beiden Tätigkeiten vorliege und daher zweimal am wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen werde. Zudem könne auch nach den Verkehrsanschauung zwischen dem YouTubevideo selbst und dem Affiliatelink differenzieren können. Nach Auffassung des Vortragenden überwiegen letztgenannte Erwägungen, sodass in derlei Fällen eine Trennbarkeit zwischen § 15 und § 18 EStG vorzunehmen sei.

### **Digitale Werbeanzeigen:**

Zivilrechtlich seien die Anzeigen als Werk- oder Mietvertrag zu qualifizieren. Auf die genaue Einordnung komme es jedoch gar nicht an. Es komme die Einordnung als Vermögensverwaltung in Betracht, mit der Folge, dass die Einkünfte auf Grund der notwendigen Betriebsvermögenseigenschaft der Werbefläche und der Subsidiarität des § 23 EStG als freiberufliche Einkünfte zu qualifizieren seien.

So sei dies bei der Vermietung einer Hauswand. Hier könne man jedoch die oben genannten Erwägungen aus dem Gemeinnützigkeitsrecht übertragen. Der Wert der Werbefläche werde nämlich signifikant durch die aktive Tätigkeit geschaffen. So sei es auch beim Freiberufler, da der Wert der Werbefläche auf seiner Internetseite signifikant durch seine Tätigkeit entstehe. Die Werbefläche sei somit – wie bei gemeinnützigen Körperschaften – ohne die freiberufliche Tätigkeit wirtschaftlich sinnlos. Zudem liege durch die Abhängigkeit von Seitenaufrufen eine Tätigkeit vor, die auf Risikotragung gerichtet sei, sodass keine bloße Fruchtziehung vorliege. Die Überlassung digitaler Werbeflächen sei somit originär gewerblich.

## **IV. Schlussfolgerungen**

Schlussendlich könne man festhalten, dass die unterrichtende Tätigkeit noch zeitgemäß anwendbar sei. Die Unterrichtsdefinition sei jedoch deklaratorisch anzupassen. Alternative Einnahmequellen seien vereinzelt unschädlich (Vewertungsplattformen, YouTube).

Allerdings seien alternative Einnahmequellen für den Freiberufler ganz überwiegend schädlich und führen zu einer Gewerblichkeit trotz wirtschaftlicher *conditio sine qua non*. Dies führe insgesamt zunehmend zu einer leerlaufenden digitalen Freiberufler-Hülle. Dies führe zu einer

stärkeren Konvergenz zwischen § 15 und § 18 EStG, sodass die verfassungsrechtlichen Bedenken noch weiter zunehmen. Daher stelle sich die Frage, ob man nicht besser beraten wäre § 15 EStG und § 18 EStG zu einer einheitlichen Gewinneinkunftsart zusammen zu führen.

*Prof. Seer* und *Herr Mirbach* bedanken sich für die Aufmerksamkeit und schließen das Bochumer Steuerseminar.