



Bildquelle: The Indian Express

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

ERZIELUNG FREIBERUFLICHER EINKÜNFTE IM ZEITALTER DER DIGITALISIERUNG

Eine steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung sich wandelnder Tätigkeiten und Verwertungsmöglichkeiten am Beispiel von E-Learning



RUHR
UNIVERSITÄT
BOCHUM

RUB

Vortragsgliederung

- I. Einführung und Problemaufriss**
- II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung**
- III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten**
- IV. Schlussfolgerungen**

I. Einführung und Problemaufriss

I. Einführung und Problemaufriss

1. Verfassungsrechtlicher Status quo

BVerfG v. 13. Mai 1969 (1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1)

BVerfG v. 19. März 1974 (1 BvR 416/68, BVerfGE 37, 38)

BVerfG v. 25. Oktober 1977 (1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125)

BVerfG v. 15. Januar 2008 (1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1)

Fortbestand trotz erheblicher verfassungsrechtlicher Bedenken.

I. Einführung und Problemaufriss

2. Anlass der Untersuchung

Fortbestand trotz erheblicher verfassungsrechtlicher Bedenken.

+

Konvergenzen der Berufsbilder von freien Berufen und Gewerbetreibenden

+

Veränderte Ausübung und Verwertung von Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

=

Neue Abgrenzungsprobleme zwischen § 15 und § 18 EStG

I. Einführung und Problemaufriss

2. Anlass der Untersuchung



I. Einführung und Problemaufriss

3. Exemplarität unterrichtender Tätigkeiten

Einkünftequalifikation nach:

Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689;
Schäfer, StB 2019, 209; *Köstler*, MBP
2019, 207; *Homuth*, NWB 2018, 1891;
Mertzbach, EStG – eKommentar, § 18
Rn. 19 (Fassung v. 1.1.2015)

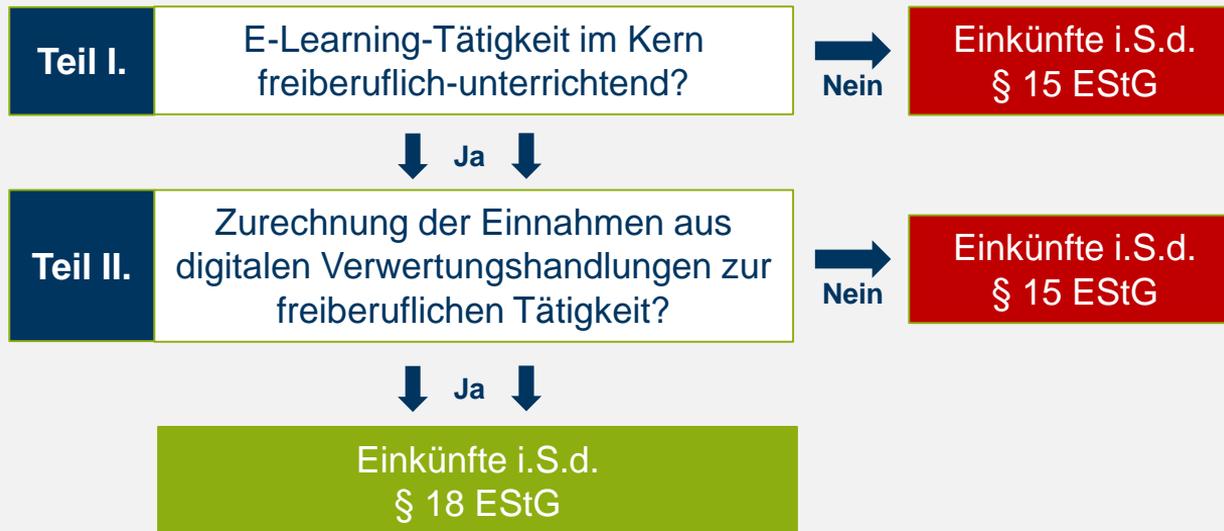
I. Einführung und Problemaufriss

4. Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten



I. Einführung und Problemaufriss

5. Ziel und Gang der Untersuchung



II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

1. Von traditioneller Lehre zum E-Learning –
Praktische Beispiele

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

1. Von traditioneller Lehre zum E-Learning - Beispiel 1: Virtuelles Klassenzimmer (Live)

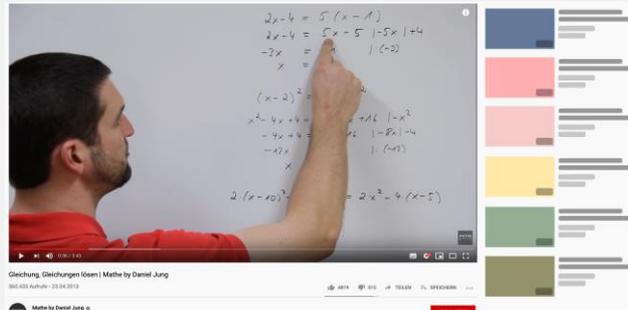
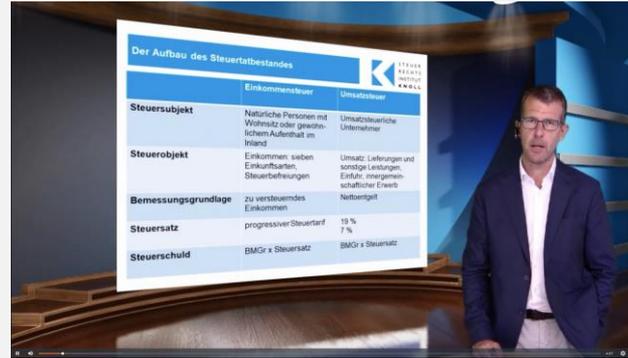
Quelle: barco.com



II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

1. Von traditioneller Lehre zum E-Learning - Beispiel 2: Lehre als Konserve

Quelle: Moodle/KNOLL/YouTube



II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

1. Von traditioneller Lehre zum E-Learning - Beispiel 3: Audiobasierte Lehre (z.B. Podcasts)

Quelle: Spotify



The screenshot shows the Spotify interface for the podcast 'Russisch lernen mit RusslandJournal.de'. The header includes the podcast title, the Spotify logo, and the creator 'Von RusslandJournal.de'. Below the header are 'PLAY' and 'FOLGEN' buttons. An 'INFORMATION' section states: 'In 10 bis 25 min lernen Sie russische Wörter und Ausdrücke machen sich so nach und nach mit der russischen Sprache vertraut.' A filter dropdown is set to 'Alle Folgen'. A table lists the first four episodes with their titles, progress bars, dates, and durations.

TITEL	FORTSCHRITT	📅	🕒
001 Begrüßen und sich vorstellen	📊	28. Feb. 2008	12:49
002 Guten Morgen, Tag, Abend / Ich heiße.../ Antworten auf 'Danke'	📊	10. März 2008	11:32
003 Ja/Nein. Einfache Fragen. Das Verb 'sprechen'.	📊	17. März 2008	12:49
004 Russische Personalpronomen. Alle Formen des Verbs 'sprechen'. Sich...	📊	25. März 2008	12:49

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

1. Von traditioneller Lehre zum E-Learning - Beispiel 4: Lernsoftware

Quelle: Duden/Learnattack

 **Krisenjahr 1923** 8. – 9. Klasse (Dauer: 25 Minuten)

Empfohlen von Tutorin Noemi 

VIDEOS, AUFGABEN UND ÜBUNGEN

-  **Video** 03:11
Die Inflation von 1923
-  **Übung** ●●● einfach
Inflation 1923
-  **Übung** ●●● mittel
Inflation 1923
-  **Übung** ●●● schwer 
Inflation 1923
-  **Video** 03:05
Der Hitlerputsch

Inflation 1923

Mit welcher Maßnahme versuchte die Regierung, der Inflation zu begegnen?
Wähle die richtige Antwort aus.

- Krieg gegen Frankreich
- Lohnerhöhungen
- Währungsreform

Du hast 1 von 1 Punkt(en) erreicht.

 Die Regierung führte im November 1923 eine neue Währung ein, die Rentenmark. Eine Rentenmark entsprach einer Goldmark bzw. einer Billion „Papiermark“. Es dauerte allerdings, bis sich die deutsche Wirtschaft von der Inflation erholte. Dazu trugen amerikanische Kredite und der Dawes-Plan bei, der Erleichterungen bei den Reparationszahlungen brachte. Die Wirtschaft stabilisierte sich, doch die politische Situation blieb instabil.

Weiter

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

1. Von traditioneller Lehre zum E-Learning - Beispiel 5: Moderation eines Livestreams per Chat

Moderierter Livestream

Deutsch English Logout

	Einkommensteuer	Umsatzsteuer
Steuersubjekt	Natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Inland	Umsatzsteuerliche Unternehmer
Steuerobjekt	Einkommen: sieben Einkunftsarten, Steuerbefreiungen	Umsatz: Lieferungen und sonstige Leistungen, Einfuhr, innergemeinschaftlicher Erwerb
Bemessungsgrundlage	zu versteuerndes Einkommen	Nettoentgelt
Steuersatz	progressiver Steuertarif 19 % 7 %	
Steuerschuld	BMGr x Steuersatz	BMGr x Steuersatz

Moderation 1
Willkommen im moderierten Chat! Ich stehe Ihnen zur Verfügung, wenn sich aus dem Live-Stream Fragen ergeben sollten!

1
Ich habe nicht ganz verstanden, warum die Umsatzsteuer aus dem Entgelt herauszurechnen ist. Können Sie das bitte erklären?

Refresh X Automatisches Scrollen: aus

Senden (0/300)

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

2. Ertragsteuerlicher Status quo

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

2. Ertragsteuerlicher Status quo

Ständige Rspr.: BFH v. 13.1.1994 – IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362:

- Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten, Handlungsweisen und Einstellungen
- in organisierter und institutionalisierter Form
- mit für die Lehrtätigkeit charakteristischer persönlicher Beziehung zwischen Lehrer und Schüler.

→ **P! Merkmale durch digitale/mediale Lehre erfüllbar?**

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

2. Ertragsteuerlicher Status quo

Mertzbach, EStG – eKommentar, § 18 Rn. 19 (Fassung v. 1.1.2015):

- Fehlende Eigenverantwortlichkeit bei multimedialer Unterrichtung in Ermangelung einer persönlichen Beziehung zwischen Lehrer und Schüler „zu befürchten“.

Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689 (1690):

- Nachhilfe per YouTube mangels persönlicher Beziehung gewerblich, da die Unterrichteten sich selber überlassen sind

Köstler, MBP 2019, 207:

- Nachhilfe per Video mangels persönlicher Beziehung nicht unterrichtend

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

2. Ertragsteuerlicher Status quo

Homuth, NWB 2018, 1891 (1894):

- Unterrichtende Tätigkeit durch YouTuber und Influencer aufgrund „besonders enge[r] Maßstäbe“ nicht denkbar

Schäfer, StB 2019, 209 (211):

- Erforderliche persönliche Beziehung zwischen Unterrichtendem und Unterrichtetem fehlt im Social-Media-Bereich, nicht aber in einem (Fern-)Repetitorium über ein „virtuelles Klassenzimmer“.

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

2. Ertragsteuerlicher Status quo



II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

Tätigkeitsspezifische Auslegungsgrundsätze

- kein steuerrechtlicher Begriff – besondere Berücksichtigung des allgemeinen Sprachverständnisses
 - weiter Begriff = weite Auslegung möglich
 - „unterrichtende Tätigkeiten“ in der weit zu fassenden, erstgenannten Freiberuflerkategorie (vgl. BFH v. 9.2.1967 – IV 291/64, BStBl. III 1967, 310)
 - nicht etwa: „(Schul-)Lehrer“ oder „Dozent“ als Katalogberuf
- **weite(re) Auslegung zu bevorzugen, wenn (nur) hierdurch verfassungswidrige Ungleichbehandlung von analogem und digitalem Lehrer vermieden würde**

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

a) Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten etc.

(1) Ursprung und Ausprägung des Merkmals

- BFH v. 13.1.1994 – IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362 Rn. 11

11 1. Unterricht ist die Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten, Handlungsweisen und Einstellungen durch Lehrer an Schüler in organisierter und institutionalisierter Form (Nieland in Littmann/Bitz/Hellwig, Das Einkommensteuerrecht,

→ Vorinstanz?

→ **Vorgehend:** FG Hamburg v. 10.4.1992 – VI 331/90

2. Unterricht ist eine auf das Vermitteln von Kenntnissen und Fähigkeiten gerichtete Tätigkeit. Sie setzt voraus,

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

a) Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten etc.

(1) Ursprung und Ausprägung des Merkmals

- Vorinstanz: FG Hamburg v. 10.4.1992 – VI 331/90
- **Nachfolgend:** BFH v. 13.1.1994 – IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362 Rn. 11

11 1. **Unterricht ist die Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten, Handlungsweisen und Einstellungen** durch Lehrer an Schüler in organisierter und institutionalisierter Form (Nieland in Littmann/Bitz/Hellwig, Das Einkommensteuerrecht, § 18 Rdnr.115 unter Berufung auf Meyers Enzyklopädisches Lexikon). Steuerlich wird jede Art von unterrichtender Tätigkeit zu den freien Berufen gerechnet, insbesondere auch der Unterricht in Sport und Gymnastik (Senats-Urteil vom 1.

- (Mittelbar) Übernahme der **sprachgebräuchlichen** Definition
- **P! Digitale/Mediale Lehre als „Vermittlung“ von Wissen und Fähigkeiten?**

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

a) Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten etc.

(2) Eigene Auslegung

- a) Bezugnahme auf den allgemeinen Sprachgebrauch i.O.
- b) Inhaltliche Beschränkung unterrichtender Tätigkeiten?
 - Unbegrenzte Reichweite unterrichtender Tätigkeiten (vgl. RFH v. 18.2.1920 – II A 59/20)
 - Alles, was erlernbar ist, kann gelehrt werden
- c) „Vermittlung“ des Unterrichtsinhalts
 - Merkmal der „Vermittlung“ bislang nicht näher bestimmt
 - **Innehaben des Unterrichtsgegenstandes**
 - **Lehrbefähigung – Vermittlung objektiv möglich**
 - **Ausrichtung auf Vermittlung als Kern der Tätigkeit**
 - **Tatsächlicher Lehrerfolg nicht erforderlich** → „auf Vermittlung gerichtet“

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

a) Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten etc.

(2) Eigene Auslegung

→ Übereinstimmung mit FG Hamburg v. 10.4.1992 – VI 331/90

2. Unterricht ist eine auf das Vermitteln von Kenntnissen und Fähigkeiten gerichtete Tätigkeit. Sie setzt voraus, daß der Steuerpflichtige die sein Unterrichtsgebiet betreffenden Kenntnisse und Fertigkeiten und ferner die Befähigung besitzt, diese Kenntnisse und Fertigkeiten seinen Schülern zu vermitteln.

→ Voraussetzungen auch bei E-Learning erfüllbar ✓

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

b) Organisierte und institutionalisierte Form

(1) Ursprung und Ausprägung des Merkmals

- BFH v. 13.1.1994 – IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362 Rn. 11:

11 1. Unterricht ist die Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten, Handlungsweisen und Einstellungen durch Lehrer an Schüler **in organisierter und institutionalisierter Form** (Nieland in Littmann/Bitz/Hellwig, Das Einkommensteuerrecht, § 18 Rdnr.115 unter Berufung auf Meyers Enzyklopädisches Lexikon).

→ (Mittelbar) Übernahme der **sprachgebräuchlichen** Definition

- **Weitergehend:** BFH v. 11.6.1997 – XI R 2/95, BStBl. II 1997, 687, Rn. 26:

26 **Die organisierte und institutionalisierte Form des Unterrichts setzt u.a. ein auf ein bestimmtes Fachgebiet bezogenes schulmäßiges Programm zur Vermittlung von Kenntnissen an den/die Lernwilligen voraus.** Dies schließt einen Indivi-

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

b) Organisierte und institutionalisierte Form

(1) Ursprung und Ausprägung des Merkmals

- **Güroff, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 18 Rn. 115:**
 - „planmäßige und regelmäßige Unterrichtung mit dem Ziel eines kontrollierten Lehrerfolges“
 - **Praxishilfe des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie:**
 - „Organisiert und institutionalisiert bedeutet, dass alle Unterrichtsteilnehmer ein einheitliches Verfahren durchlaufen und zum Beispiel an Prüfungen teilnehmen, die einer allgemeingültigen Form unterliegen.“
- **P! Autonomer Online-Lehrer in „organisierter und institutionalisierter Form“ tätig?**

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

b) Organisierte und institutionalisierte Form

(2) Eigene Auslegung

- Bezugnahme auf den allgemeinen Sprachgebrauch grds. i.O.
- **Aber:** Nach heutigem Verständnis nicht zwingend erforderlich

→ **Obsoletes Tätigkeitsmerkmal?**

→ Telos und Inhalt des Merkmals:

– **Planmäßige, systematisch vorbereitete und reglementierte Form des Unterrichts?**

- St. Rspr.: BFH v. 11.6.1997 – XI R 2/95, BStBl. II 1997, 687, Rn. 26

26 Die organisierte und institutionalisierte Form des Unterrichts setzt u.a. ein auf ein bestimmtes Fachgebiet bezogenes schulmäßiges Programm zur Vermittlung von Kenntnissen an den/die Lernwilligen voraus. Dies schließt einen Individualunterricht zwar nicht aus (.....) erfordert die Tätigkeit die Erarbeitung und Entwicklung eines auf die speziellen Bedürfnisse einer Person abgestellten, nicht auf einen Fachbereich beschränkten Programms, so stellt dies keine Lehrtätigkeit in organisierter und institutionalisierter Form mehr dar. Es handelt sich hierbei um eine beratende Tätigkeit.

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

b) Organisierte und institutionalisierte Form

(2) Eigene Auslegung

→ **Obsoletes Tätigkeitsmerkmal?**

→ Telos und Inhalt des Merkmals:

– **Planmäßige, systematisch vorbereitete und reglementierte Form des Unterrichts?**

• St. Rspr.: BFH v. 11.6.1997 – XI R 2/95, BStBl. II 1997, 687, Rn. 26:

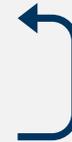
– Organisiert und institutionalisiert = **allgemeingültiges, nicht auf die speziellen Bedürfnisse einer Person abgestimmtes Programm**

→ Abgrenzung zu beratenden Tätigkeiten (§ 15 EStG)

→ Formalisierung der Lehre (zutreffend) nicht vorausgesetzt

→ Formulierung missverständlich; steuersystematisch valide

→ **Allgemeingültige Lehrprogramme bei E-Learning möglich ✓**



II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

c) Persönliche Beziehung zwischen Lehrer und Schüler

(1) Ursprung und Ausprägung des Merkmals

- BFH v. 13.12.1973 – I R 138/71, BStBl. II 1974, 213 Rn. 16 f.



II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

c) Persönliche Beziehung zwischen Lehrer und Schüler

(1) Ursprung und Ausprägung des Merkmals

- BFH v. 13.12.1973 – I R 138/71, BStBl. II 1974, 213 Rn. 16 f.



- 16 1. Die unterrichtende Tätigkeit gehört grundsätzlich zu den freien Berufen (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Daran ändert sich auch nichts, wenn sich ein Steuerpflichtiger der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung in einem solchen Fall ist allerdings, daß er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 1960, BGBl I 1960, 616, BStBl I 1960, 514, der nach Art. 2 Abs. 7 dieses Gesetzes auf Veranlagungszeiträume ab 1955 anzuwenden ist); andernfalls ist seine Tätigkeit als Gewerbebetrieb anzusehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG).

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

c) Persönliche Beziehung zwischen Lehrer und Schüler

(1) Ursprung und Ausprägung des Merkmals

- BFH v. 13.12.1973 – I R 138/71, BStBl. II 1974, 213 Rn. 16 f.



17 Voraussetzung für die Annahme einer eigenverantwortlichen Unterrichtstätigkeit ist, daß die **für diese Tätigkeit charakteristische persönliche Beziehung des Unterrichtenden zum Schüler hergestellt wird.** Diese Voraussetzung ist

→ **Erforderlichkeit einer persönlichen Lehrer-Schüler-Beziehung**

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

c) Persönliche Beziehung zwischen Lehrer und Schüler

(1) Ursprung und Ausprägung des Merkmals

- Weitergehend: BFH v. 18.4.1996 – IV R 35/95, BStBl. II 1996, 573 Rn. 17.

17 (.....) Für die Annahme freiberuflicher Einkünfte ist erforderlich, daß der Kursteilnehmer --von einzelnen Übungsphasen abgesehen-- nicht sich selbst überlassen wird, sondern die unterrichtende Tätigkeit bis zum Schluß dadurch prägend bleibt, daß der Lernende weiterhin durch den Unterrichtenden angeleitet wird. Die für diese Anleitung notwendige persönliche Beziehung zwischen Unterrichtendem und Unterrichtetem ([BFH-Urteil vom 9. August 1990 V R 87/85](#), BFH/NV 1991, 849) muß also für die gesamte Vertragsdauer bestehen.

→ **Erforderlich, dass der Schüler nicht sich selbst überlassen wird**

→ **P! Mangel erforderlicher persönlicher Lehrer-Schüler-Beziehung bei digitaler Lehre?**

- Bejahend *Brunckhorst/Sterzinger*, DStR 2018, 1689; *Schäfer*, StB 2019, 209; *Köstler*, MBP 2019, 207M; *Mertzbach*, EStG – eKommentar, § 18 Rn. 19 → **§ 15 EStG**

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

c) Persönliche Beziehung zwischen Lehrer und Schüler

(2) Eigene Auslegung

- Ursprungsanalyse BFH v. 13.12.1973 – I R 138/71, BStBl. II 1974, 213 Rn. 16 f.

16 1. Die unterrichtende Tätigkeit gehört grundsätzlich zu den freien Berufen (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Daran ändert sich auch nichts, wenn sich ein Steuerpflichtiger der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung in einem solchen Fall ist allerdings, daß er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 1960, BGBl I 1960, 616, BStBl I 1960, 514, der nach Art. 2 Abs. 7 dieses Gesetzes auf Veranlagungszeiträume ab 1955 anzuwenden ist); andernfalls ist seine Tätigkeit als Gewerbebetrieb anzusehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG).

17 Voraussetzung für die Annahme einer eigenverantwortlichen Unterrichtstätigkeit ist, daß die für diese Tätigkeit charakteristische persönliche Beziehung des Unterrichtenden zum Schüler hergestellt wird. Diese Voraussetzung ist

→ Persönliche Lehrer-Schüler-Beziehung als **tätigkeitsspezifische Ausprägung der Stempeltheorie**

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

c) Persönliche Beziehung zwischen Lehrer und Schüler

(2) Eigene Auslegung

- **These:** Persönliche Lehrer-Schüler-Beziehung als tätigkeitsspezifische Ausprägung der Stempeltheorie

- ~~Aber: BFH v. 18.4.1996 – IV R 35/95, BStBl. II 1996, 573?~~

~~– „erforderlich, daß der Kursteilnehmer (...) nicht sich selbst überlassen wird“~~

~~→ E-Learning: Gesteigerte Eigenverantwortlichkeit ≠ persönliche Beziehung?~~

~~18 3. Die Sache ist spruchreif. Der Kläger hatte selbst nach den Feststellungen des FG die Trainingsmaschinen und Trainingsgeräte nicht lediglich als Hilfsmittel im Rahmen einer unterrichtenden Tätigkeit eingesetzt. (...) der Zugang zur freien Benützung der Geräte für einen Teil der Kunden ausschlaggebend, (...)~~

~~→ Im Kontext: Abgrenzung unterrichtende Tätigkeit vs. gewerbliche Gerätenutzung~~

~~→ Eigenverantwortung (nur) schädlich, weil gewerbliche Gerätenutzung dadurch prägend~~

~~→ **Nicht vergleichbar mit E-Learning; keine konkurrierende gewerbliche Komponente**~~

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

c) Persönliche Beziehung zwischen Lehrer und Schüler

(2) Eigene Auslegung

- Persönliche Lehrer-Schüler-Beziehung **nur** als tätigkeitsspezifische Ausprägung der Stempeltheorie
- **Umkehrschluss:** Persönliche Beziehung bei autonomem Tätigwerden stets vorliegend.
 - So auch BFH v. 13.12.1973 – I R 138/71, BStBl. II 1974, 213:

17 Voraussetzung für die Annahme einer eigenverantwortlichen Unterrichtstätigkeit ist, daß die für diese Tätigkeit charakteristische persönliche Beziehung des Unterrichtenden zum Schüler hergestellt wird. **Diese Voraussetzung ist ohne Frage immer dann erfüllt, wenn jemand selbst unterrichtet.** Es kann aber unter Umständen auch das regelmäßige Eingreifen des Schulleiters in den Unterricht anderer Lehrkräfte, also das Mitgestalten solcher Unterrichtsveran-

- Merkmal der „persönlichen Beziehung“ nur bei der Mitarbeit von Lehrkräften zu prüfen
- Nicht zu verstehen i.S. einer physischen/interaktiven/unmittelbaren Nähe in Echtzeit
 - **P!** Echtzeitinteraktionen gleichwohl für Unterricht unerlässlich?

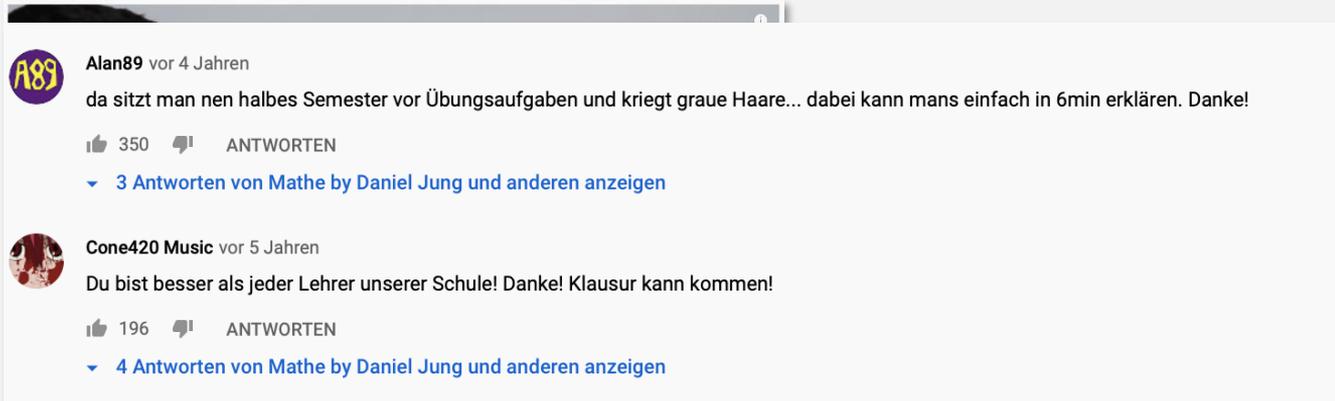
II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

c) Persönliche Beziehung zwischen Lehrer und Schüler

(2) Eigene Auslegung

→ Echtzeitinteraktionen gleichwohl für Vermittlung von Wissen und Fähigkeiten unerlässlich?



→ Fehlende Echtzeitinteraktion nicht per se schädlich
→ zu prüfen i.R.d. objektiven Lehrgeeignetheit (= „Vermittlung“)

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

Zusammenfassung

- Tätigkeit muss im Kern auf die Vermittlung von Wissen etc. ausgerichtet sein
- Der Lehrende muss fähig sein, den Übergang seines Wissens etc. objektiv zu ermöglichen
- Fehlende Interaktionsmöglichkeiten müssen u.U. kompensiert werden

- “Organisiert und institutionalisiert“ ausschließlich zur Abgrenzung von (gewerblich) beratenden Tätigkeiten
- Keine Formalisierung der Lehrtätigkeit erforderlich

- Persönliche Lehrer-Schüler-Beziehung ausschließlich bei der Mitarbeit von Lehrkräften zu prüfen
- Keine Echtzeitinteraktionen erforderlich; freiberufliche Unterrichtung per Konserve möglich

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

Definitionsvorschlag

- „Unterricht ist eine auf die Vermittlung eines beliebigen, allgemeingültigen und auf ein bestimmtes Fachgebiet bezogenen Unterrichtsgegenstandes gerichtete Tätigkeit.“
- „Bei der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte muss zudem gewährleistet sein, dass der Betriebsinhaber weiterhin leitend und eigenverantwortlich tätig wird, mithin trotz der faktischen Unterrichtung durch mitarbeitende Lehrkräfte die für die Lehrtätigkeit charakteristische persönliche Beziehungen zu den Schülern herstellt, etwa indem er regelmäßig selber in den Unterricht eingreift (vgl. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).“

II. Unterrichtende Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung

3. Eigene Auffassung

Lehrfacettenbezogene Würdigung

- Bsp. 1: Virtuelles Klassenzimmer (+)
- Bsp. 2: Lehre als Konserve (+)
- Bsp. 3: Podcasts (+)
- Bsp. 4: Lernsoftware (?)
- Bsp. 5: Chat-Moderation einer Online-Vorlesung (+)

Ausblick

Stephen Hawking, Kurze Antworten auf große Fragen (2018), S. 145:

- Künftig im Bereich der Lehre möglicherweise gar kein Erscheinen als natürliche Person mehr, sondern surreal als z.B. nachgebildeter dreidimensionaler Avatar.

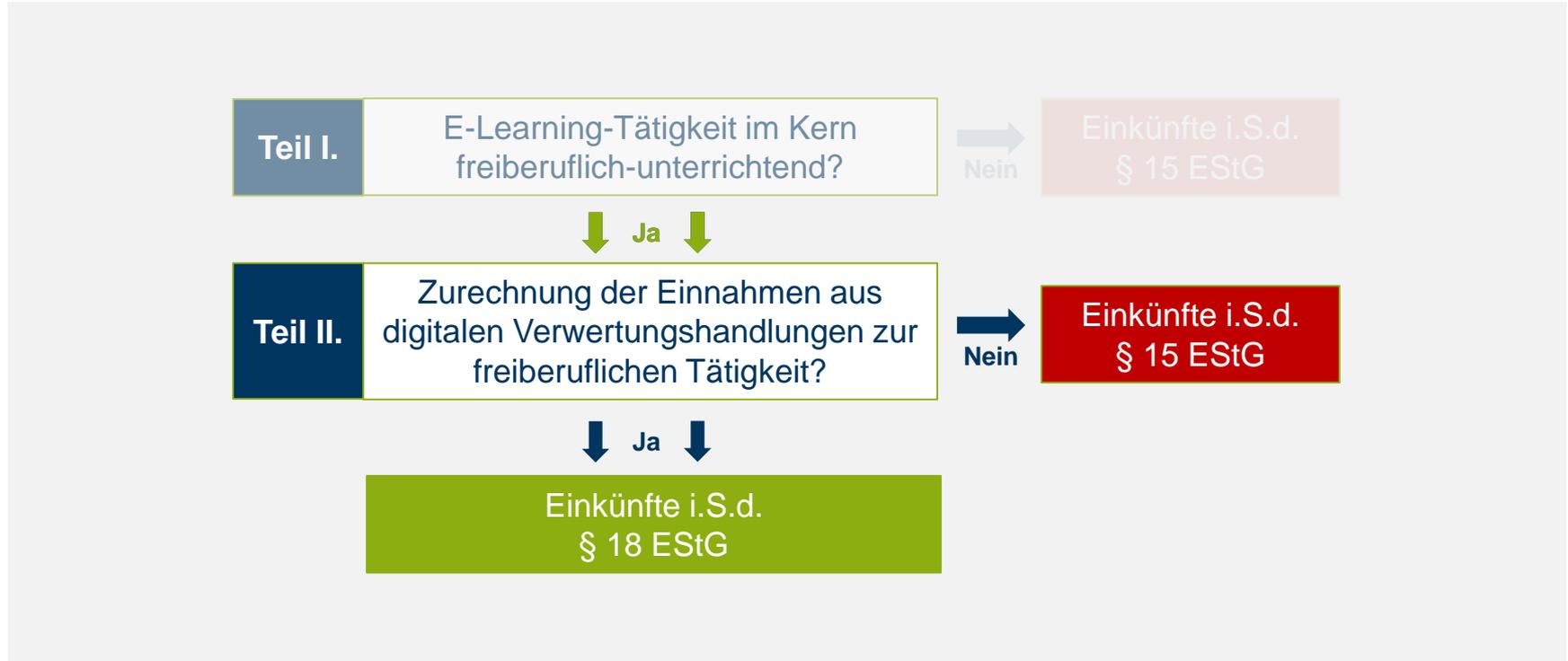
III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

1. Gewandelte Einnahmeerzielung am
Beispiel digitaler Lehre

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

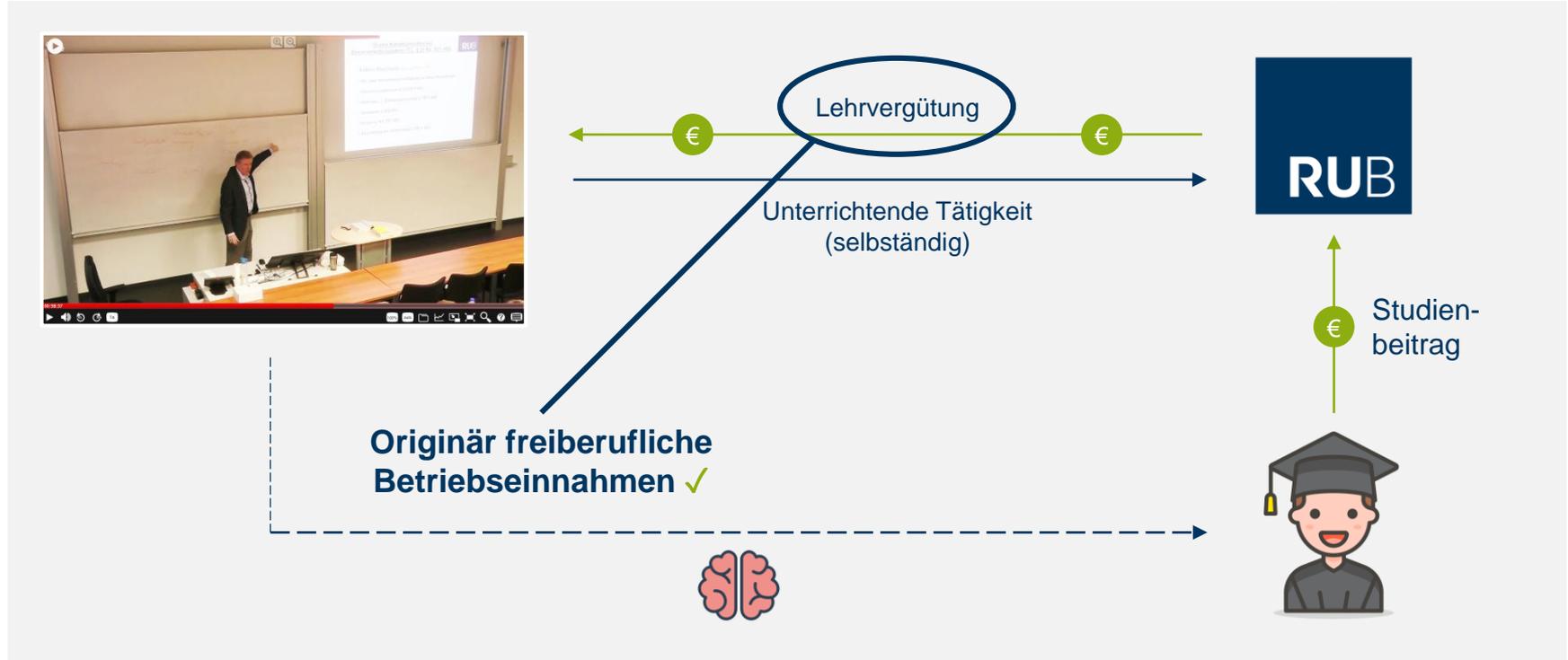
1. Gewandelte Einnahmeerzielung – Einführung



III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

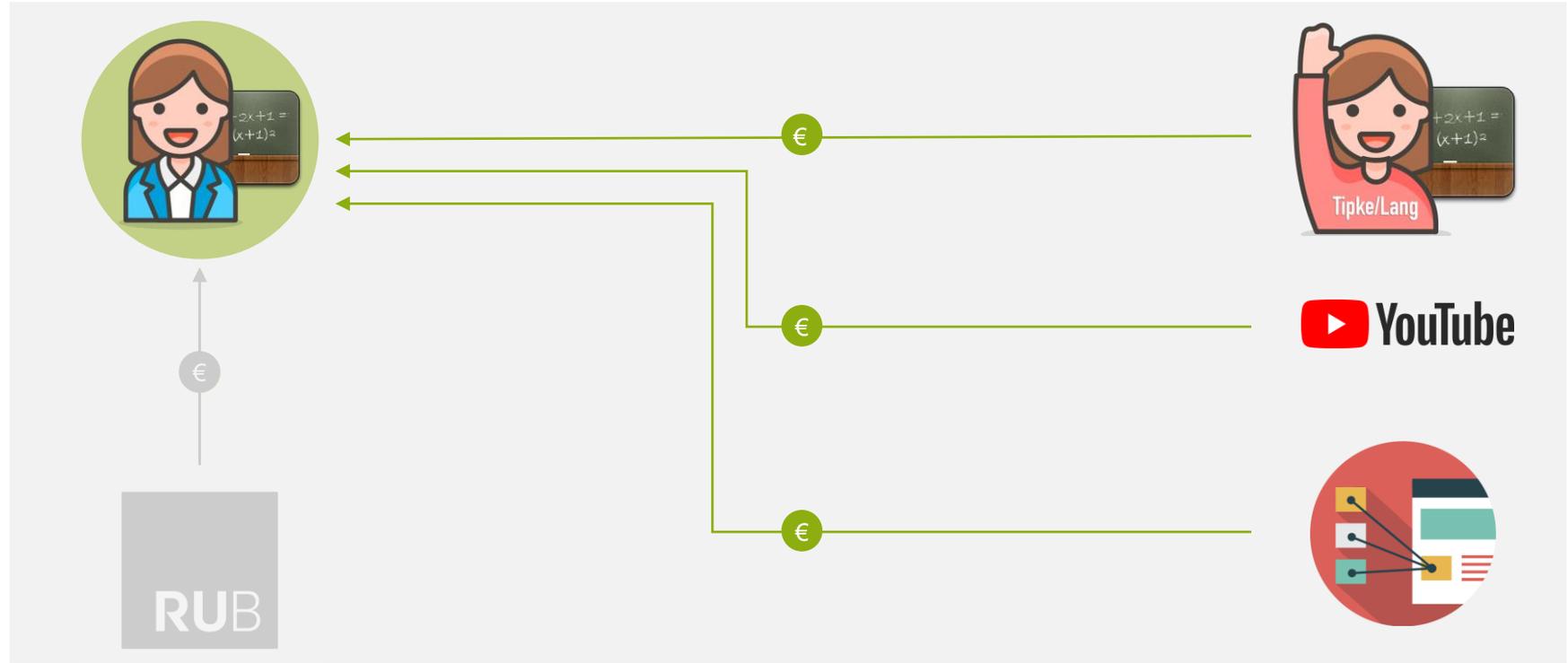
1. Gewandelte Einnahmeerzielung – Exkurs: Unmittelbare Lehrvergütung

Quelle: Moodle/Kompetenzzentrum Steuerrecht



III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

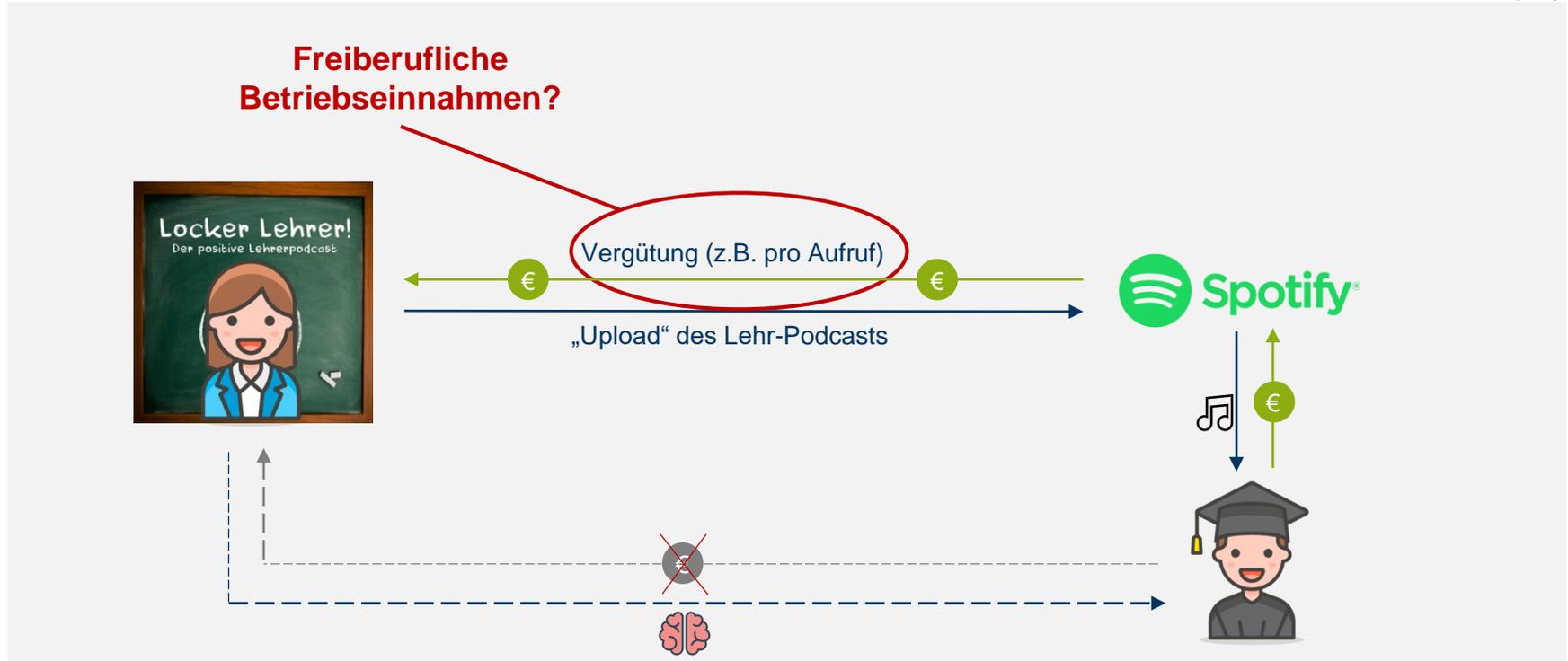
1. Gewandelte Einnahmeerzielung – Überblick



III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

1. Gewandelte Einnahmeerzielung – Beispiel 1: Online-Verwertungsplattformen

Quelle: Lehrer-News.de; Spotify



III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

1. Gewandelte Einnahmeerzielung – Beispiel 3: YouTube-Monetarisierung

Quelle: YouTube

Freiberufliche Betriebseinnahmen?

STEP, STEP, HURRA! „Büro“ | StepStone TV-Spot 2020

Vertrieb München Jobs finden

- Inside Sales Consultant im Vertriebsinnendienst (m/w/d)
vor 1 Stunden München
- Vertriebsmitarbeiter (m/w/x) im Außendienst von Werbung
vor 3 Stunden München
- Teamleitung Inside Sales (m/w/d) Vertriebsinnendienst
vor 3 Stunden München
- Vertriebsassistent (w/m/d) im Bereich Global Sales
vor 4 Stunden München

Gleichung, Gleichungen lösen | Mathe by Daniel Jung
560.435 Aufrufe · 23.04.2013

Mathe by Daniel Jung
627.000 Abonnenten

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

1. Gewandelte Einnahmeerzielung – Beispiel 4: Affiliate-Marketing

Quelle: YouTube

Gleichung, Gleichungen lösen | Mathe by Daniel Jung
562.307 Aufrufe • 23.04.2013

Mathe by Daniel Jung ✓
628.000 Abonnenten

KOSTENLOSE "Mathe-FRAGEN-TEILEN-HELFFEN Plattform für Schüler & Studenten!" Mehr Infos im Video: <https://www.youtube.com/watch?v=Hs3Co...> ---

Bevor man die Gleichung durch Umstellen lösen kann, müssen zuerst die Klammern aufgelöst werden. Achtung: bei schwierigen Gleichungen können Binome vorkommen!

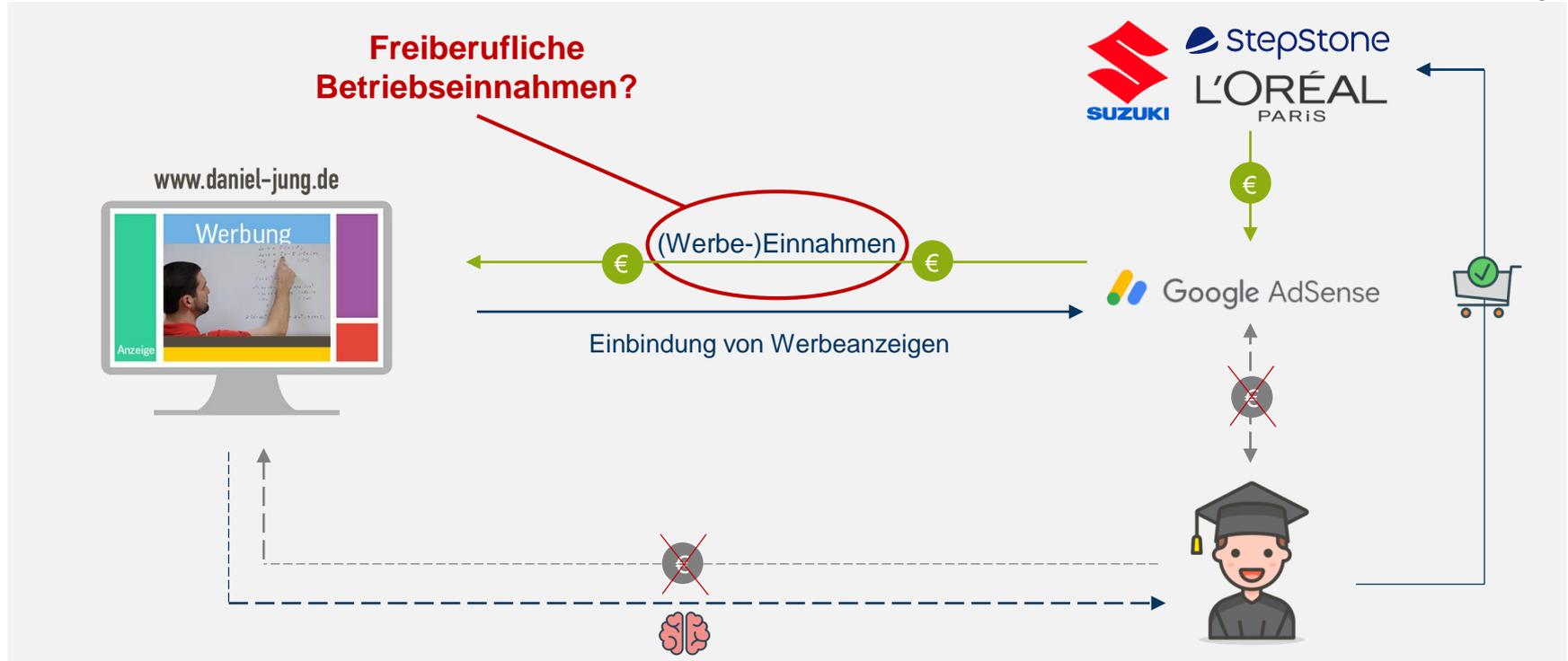
Top Taschenrechner für Schule/Uni: <http://amzn.to/2bkTSSC>

Top Rechner Online: <http://www.wolframalpha.com/>

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

1. Gewandelte Einnahmeerzielung – Beispiel 5: Werbeanzeigen

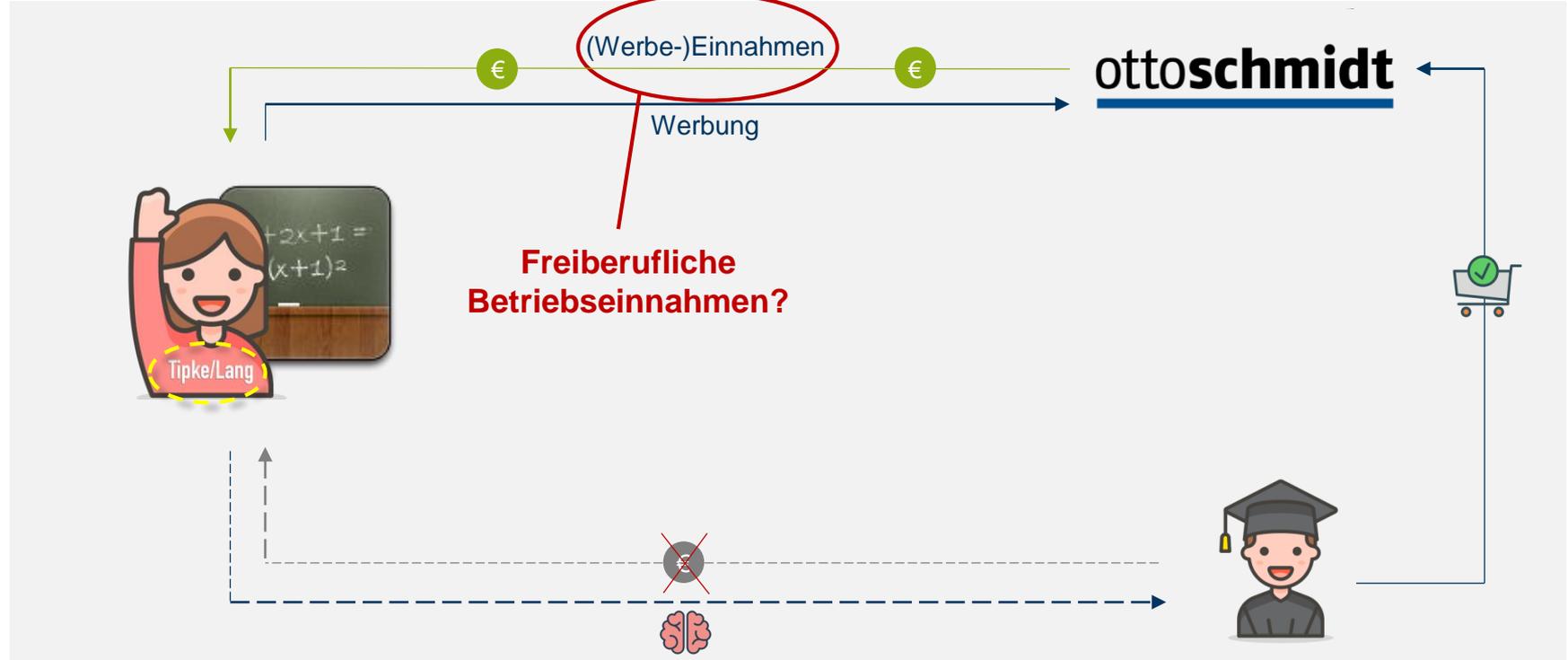
Quelle: YouTube, Google



III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

1. Gewandelte Einnahmeerzielung – Beispiel 6: Influencer-Marketing

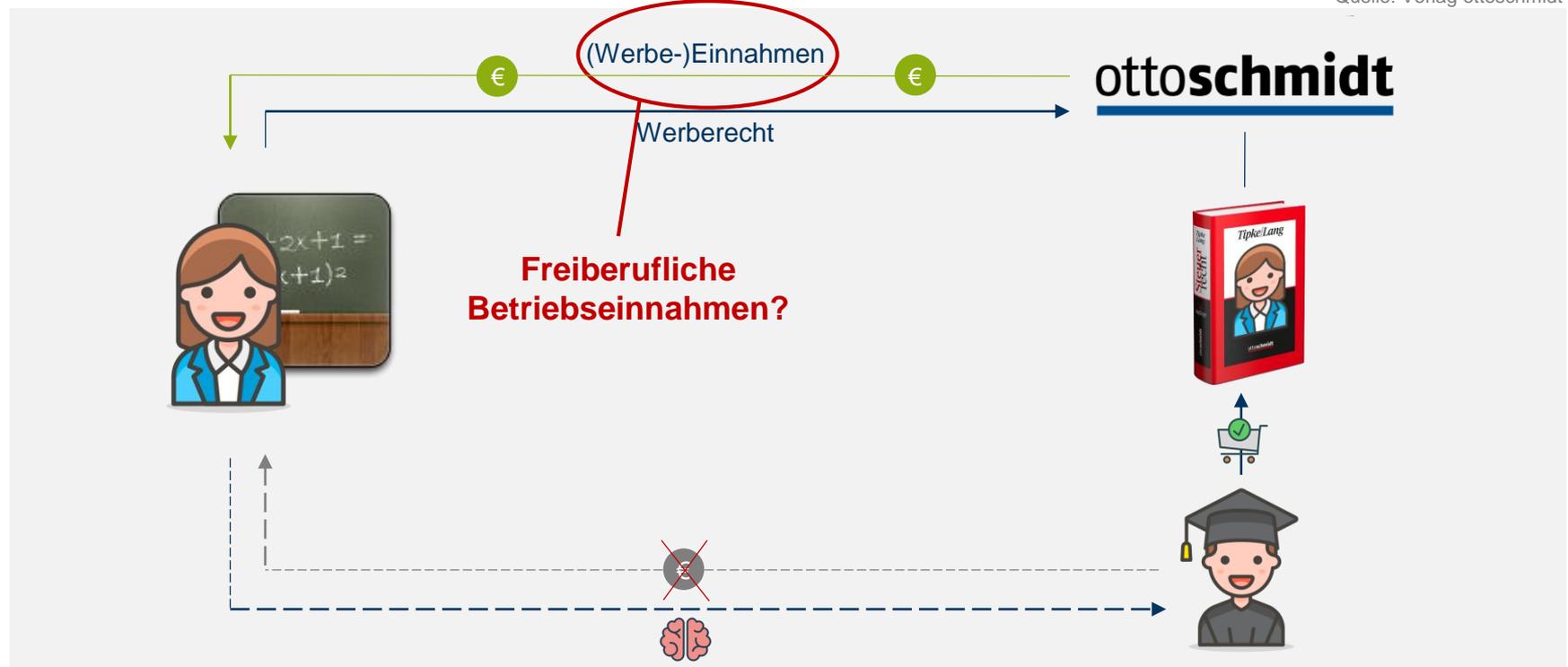
Quelle: ottoschmidt



III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

1. Gewandelte Einnahmeerzielung – Beispiel 7: Überlassung von Werberechten

Quelle: Verlag ottoschmidt



Einnahmeerzielung mit digitaler Lehre

1. Gewandelte Einnahmeerzielung – Beispiel 8: Entgeltpflichtige Online-Inhalte

Quelle: gitarrenbeginner.de

The image shows a screenshot of a website for guitar lessons. It features three product cards for different packages:

- PAKET S:** "Für alle, die alleine lernen wollen." Price: **nur 27€**. Includes: Videokurs, Kursunterlagen. Button: ZUR BESTELLUNG.
- PAKET M (BESTSELLER):** "Mit persönlicher Betreuung." Price: **nur 54 €**. Includes: Alles aus Paket S, 1 Monat persönlicher Gitarrenunterricht via WhatsApp (oder Telegram oder Signal)*. Button: ZUR BESTELLUNG.
- PAKET XL:** "Verlängerte Betreuung." Price: **nur 148€**. Includes: Alles aus Paket S, 3 Monate persönlicher Gitarrenunterricht via WhatsApp (oder Telegram oder Signal)*. Button: ZUR BESTELLUNG.

Red annotations on the image include circles around the prices and the text "§ 18 EStG?" next to each price. At the bottom, a banner reads "Ich will den Kurs haben" with a right-pointing arrow and "Hier klicken, um Optionen zu sehen".

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

2. Ertragsteuerliche Grundlagen

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

2. Ertragsteuerlicher Status quo

BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236:

- Eigenverwertung eines Schriftstellers durch Selbstverlag = vollumfänglich gewerblich

BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353:

- Werbetätigkeit eines Künstlers = trennbare gewerbliche Tätigkeit

BFH v. 27.4.1961 – IV 329/58 U, BStBl. III 1961, 315:

- Werbetätigkeit als Ärztepropagandist = gewerblich

→ **Keine** finanzgerichtliche Stellungnahme zur Behandlung von Einnahmen z.B. aus Spenden, YouTube-Werbung, Bannerwerbung etc. eines **originären Freiberuflers** ersichtlich

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

2. Ertragsteuerlicher Status quo

BSG v. 21.7.2011 – B 3 KS 5/10 R, BSGE 109, 1-9:

- Verkauf von Werbeflächen auf der Webseite eines Online-Journalisten
- **FinVerw.:** Behandlung der Einnahmen als solche aus Gewerbebetrieb.
- **Dagegen BSG:** Ertragsteuerliche Untrennbarkeit des Verkaufs von Werbeflächen als essentieller Bestandteil zur Refinanzierung des Online-Journalismus.
→ Verweis auf BFH v. 11.7.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353 (Werbetätigkeit eines Künstlers)
- Der Schwerpunkt der einheitlichen Tätigkeit sei freiberuflich.

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

2. Ertragsteuerlicher Status quo

OFD Karlsruhe v. 6.9.2017 – S 2045/7-St 116 unter 2.3:

- Zurechnung v. Einnahmen aus Anzeigen und Werbegeschäft zu künstlerischer Tätigkeit

Homuth, NWB 2018, 1891 (1899):

- Einnahmen als Affiliate oder aus YouTube-Werbung stets gewerblich (untrennbar)

Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689 (1892) und Schäfer, StB 2019, 209 (212):

- Einnahmen aus Marketing und Werbung stets gewerblich (trennbar)

Köstler, MBP 2019, 207:

- Verkauf von Anzeigeformaten durch Freiberufler ist gewerblich

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

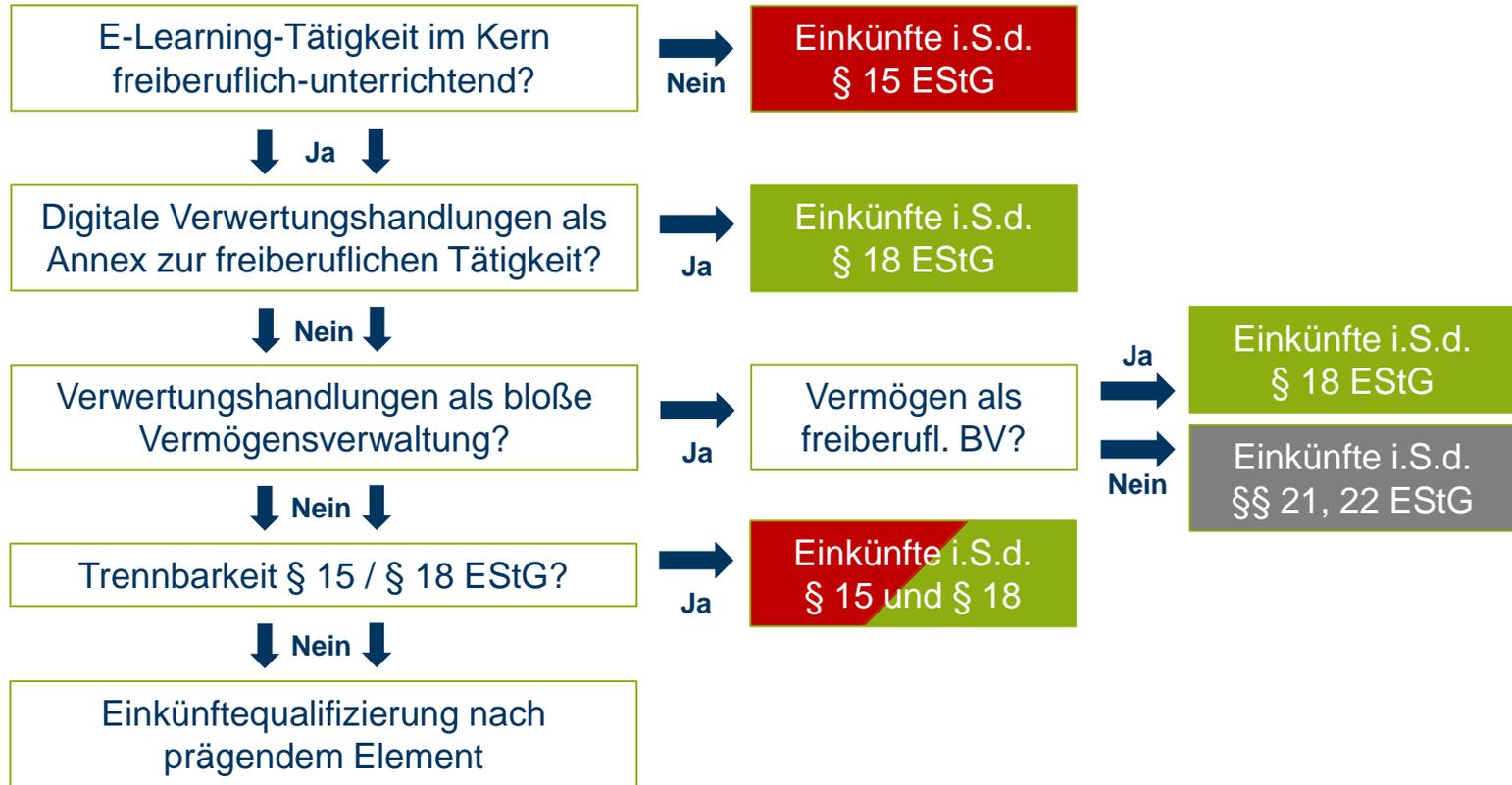
3. Eigene Auffassung

Grundlagen

- Freiberufliche Tätigkeit dem Grunde nach bereits bejaht = **Zuordnung** ✓
- Nun **Zurechnung** der Vermögensveränderungen zum Erwerbsbereich
 - Anwendung des **Veranlassungsprinzips**
 - Kausalzusammenhang zwischen Einnahmen und freiberuflicher Tätigkeit?
 - **Gehört das auslösende Moment zum Umfang der freiberuflichen Tätigkeit?**
 - **Anderenfalls: Welcher Einkunftsart ist die auslösende Handlung zuzuordnen?**
 - **Können die unterschiedlichen Einkunftsarten getrennt werden?**
 - **Wie wäre im Falle einer Untrennbarkeit insgesamt zu qualifizieren?**

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung



III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

a) Online-Verwertungsplattformen

- P! Eigenverwertung durch Freiberufler unschädlich?
 - **Tätigkeit nicht auf freiberuflichen Nukleus beschränkt**
 - **Selbstverlag eines Schriftstellers = vollumfänglich gewerblich**
(BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236)
 - Verwertungshandlungen grds. Annexätigkeit (z.B. Patentüberlassung)
 - Aber: Gewerblichkeit, wenn nach Art und Umfang gewerblicher Verwertungsbetrieb
 - Lehrmedium = urheberrechtlich geschütztes Werk
 - Upload = Einräumung der Verwertungsrechte = Annex
 - Keine Vervielfältigungshandlungen durch den Freiberufler
 - **Einnahmen veranlasst durch freiberufliches Recht → § 18 EStG (+)**

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

b) Einnahmen aus Werbung, Sponsoring und Spenden

- Aktive Werbetätigkeit = grds. gewerblich
- Einnahmen aus (digitaler) Werbung, Sponsoring und Spenden aufgrund „aktiver Werbetätigkeit“?
 - Bislang betreffend Freiberufler nicht finanzgerichtlich beantwortet
 - **Aber:** Überlassung von Werbeflächen und Sponsoring kein ungesehenes Problemfeld
 - Gängiges Problem im **Gemeinnützigkeitsrecht** (insb. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG)
 - Abgrenzung nach Art und Umfang der Gegenleistung
 - **Übertragbar auf die Freiberufler-Sphäre?**

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

b) Einnahmen aus Werbung, Sponsoring und Spenden

Gemeinnützige Körperschaft	Freiberufler

- Vergleichbare Pluralität der Zurechnungsbereiche
- Grds. Übertragbarkeit der Abgrenzungsgrundsätze

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

b) Einnahmen aus Werbung, Sponsoring und Spenden

(1) Spenden

- keine Konkurrenz zu anderer Einkunftsart, da keine schädliche Tätigkeit
 - Zurechnung nur zur freiberuflichen Sphäre möglich
 - **P!** Veranlassung wesentlich (auch) durch Sympathien zum Freiberufler
 - Zuordnung zur nicht steuerbaren Privatsphäre?
 - private Mitveranlassung unschädlich
 - fehlender Rechtsanspruch unerheblich (z.B. Trinkgeld)
 - fehlender Leistungsbezug unerheblich (z.B. Treueboni)
- **Überlagernde Veranlassung durch das freiberufliche Erwerbshandeln** → **§ 18 EStG (+)**

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

b) Einnahmen aus Werbung, Sponsoring und Spenden

(2) YouTube-Monetarisierung

- „YouTuber“ keine steuerliche Tätigkeitsbezeichnung
- Upload = Einräumung der Verwertungsrechte an geschütztem Werk
- Aber: Werbetätigkeit durch Aktivierung der Monetarisierung?
 - YouTube als aktiv Werbetreibender; Freiberufler erhält lediglich Beteiligung
 - Entlohnung für Einräumung erforderlicher Verwertungsrechte
 - **Einnahmen veranlasst durch freiberufliches Recht** → § 18 EStG (+)

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

b) Einnahmen aus Werbung, Sponsoring und Spenden

(3) Affiliate-Marketing

- Vertragstypologische Einordnung i.d.R. als Nachweismaklervertrag
 - Tätigkeit als Makler = gewerblich
 - Tätigkeit als Handelsvertreter oder –makler = gewerblich
 - **Tätigkeiten zur Absatzförderung Dritter = gewerblich**

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

b) Einnahmen aus Werbung, Sponsoring und Spenden

(3) Affiliate-Marketing

→ **Tätigkeiten zur Absatzförderung Dritter = gewerblich**

- **P!** Vermögensverwaltung durch (bloße) Verwendung digitaler Flächen ohne aktives Tun?
 - Veranlassung nicht durch Überlassung, sondern durch erfolgte Absatzförderung
 - **P!** Vermögensverwaltung durch Nutzungsüberlassung von Rechten und Erfahrungen?
 - So *Hruschka*, DStR 2019, 88, betr. automatisierte Werbeleistungen
 - Technik jedoch nur als Mittel zum Zweck, um die vergütungsfähige Handlung auszuführen
 - Kein Unterschied, ob persönlich oder durch Technik erbrachte Leistung
- **Affiliate-Einnahmen = originär gewerblich → § 15 EStG**

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

b) Einnahmen aus Werbung, Sponsoring und Spenden

(3) Affiliate-Marketing

→ **Affiliate-Einnahmen = originär gewerblich**

- **P!** Aufeinandertreffen **gewerbliche/freiberufliche** Komponente
 - keine bloße Annextätigkeit
 - Berührungspunkte und Zusammenhänge = „gemischte Tätigkeit“
 - Trennbarkeit oder Einheitsbetrachtung?
 - **Trennbarkeit, wenn nicht untrennbar verflochten**
 - *Brunckhorst/Sterzinger*, DStR 2018, 1689; *Schäfer*, StB 2019, 209: Trennbarkeit (+)
 - *Homuth*, NWB 2018, 1891: Trennbarkeit (-)

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

b) Einnahmen aus Werbung, Sponsoring und Spenden

(3) Affiliate-Marketing

→ Trennbarkeit oder Einheitsbetrachtung?

- **Pro Einheitsbetrachtung**

- Wirtschaftliches *conditio sine qua non*
- u.U. fehlende Gewinnerzielungsabsicht bei Isolation des § 18 EStG
- Synergien

- **Pro Trennbarkeit**

- Kein einheitlicher Erfolg, zweifache Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr
- Nach Verkehrsanschauung trennbar

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

b) Einnahmen aus Werbung, Sponsoring und Spenden

(4) Digitale Werbeanzeigen (z.B. Werbebanner)

- Werk- oder Mietvertrag (str.)
 - Überlassung einer statischen Werbefläche als Vermögensverwaltung?
 - So z.B. bei Vermietung einer Hauswand
 - Aber: Übertragung der Rspr. zum Gemeinnützigkeitsrecht
 - Wert der Werbefläche signifikant durch aktive Tätigkeit geschaffen
 - Werbefläche ohne (freiberufliche) Tätigkeit wirtschaftlich sinnlos
 - Abhängigkeit von Seitenaufrufen = auf Risikotragung gerichtet
- **Überlassung digitaler Werbeflächen = originär gewerblich** → **§ 15 EStG**

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

b) Einnahmen aus Werbung, Sponsoring und Spenden

(4) Digitale Werbeanzeigen

→ Trennbarkeit oder Einheitsbetrachtung?

- **Pro Einheitsbetrachtung**

- BSG: wirtschaftlich untrennbar verbunden
- Ähnlich Vereinszeitschrift und Anzeigenteil – BFH v. 28.11.1961 – I 34/61 U, BStBl III. 1962, 73:
 - „eng miteinander verflochten und bedingen sich gegenseitig“

- **Pro Trennbarkeit**

- Kein einheitlicher Erfolg, zwei separate Leistungsempfänger
- Nach Verkehrsanschauung trennbar

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

b) Einnahmen aus Werbung, Sponsoring und Spenden

(5) Influencer-Marketing

- Regelmäßig ohne vertragliche Vereinbarung
- Grds. Einordnung als aktive Werbetätigkeit = gewerblich
 - **P!** Produktwerbung als künstlerische Tätigkeit?
 - **P!** Werbende Blog-Beiträge als schriftstellerische Tätigkeit?
 - **P!** Beeinflussung auch unparteiisch/unbewusst/unentgeltlich möglich
 - **P!** Objektiv-Kritische Produktbewertung als journalistische Tätigkeit?

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

b) Einnahmen aus Werbung, Sponsoring und Spenden

(6) Überlassung von Werberechten

- **Überlassung von Namens- und Bilderrechten** = Vermögensverwaltung
 - **P!** Subsidiarität?
- **Verpachtung des (gewerbl.) Werbegeschäfts**
 - Gemeinnützigkeitsrecht: Vermögensverwaltung
 - Grds: Betriebsverpachtung als Vermögensverwaltung
 - Aber: Verpachtung mit unternehmerischem Risiko (Seitenaufrufe etc.)
 - Wahrung Wettbewerbsneutralität unerheblich
 - **Originär gewerblich, trennbar** → **§ 15 EStG**

III. Digitale Verwertung freiberuflicher Tätigkeiten

3. Eigene Auffassung

c) Entgeltpflichtige Online-Inhalte

- Eigenverwertung grds. gewerblich
 - Besonderheit: Aufwand geringfügig
 - i.d.R. kein gewerblicher Verwertungsbetrieb, sondern Annex
- **i.d.R. freiberufliche Einkünfte**

IV. Schlussfolgerungen

IV. Schlussfolgerungen

- „Unterrichtende Tätigkeiten“ zeitgemäß anwendbar
- Unterrichtsdefinition deklaratorisch anzupassen
- Alternative Einnahmequellen vereinzelt unschädlich (Verwertungsplattformen, YouTube)

- Alternative Einnahmequellen überwiegend schädlich
- Gewerblichkeit trotz wirtschaftlichem *conditio sine qua non*
- Leerlaufende (digitale) Freiberufler-Hülle
- Weitergehende Konvergenzen § 15 ↔ § 18 EStG

- Ausblick: Weitergehender Leerlauf § 18 EStG durch Tätigkeitsautomatisierung zu erwarten
- Fortbestand der Abgrenzung unter dezimierter Freiberufler-Sphäre fraglicher denn je

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Christian Mirbach

Diplom-Finanzwirt (FH)
Master of Laws (LL.M.)

Wiss. Mitarbeiter, Lehrstuhl für Steuerrecht (RUB)

E-Mail: Christian.Mirbach@rub.de
Telefon: 0234/32-25269

Ruhr-Universität Bochum
GD E2/407



1. Verfassungsrechtlicher Status Quo

BVerfG v. 13. Mai 1969 (1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1)

- Gewerbesteuerliche Privilegierung des Freiberuflers gegenüber Gewerbetreibenden aufgrund der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital

BVerfG v. 19. März 1974 (1 BvR 416/68, BVerfGE 37, 38)

- Sonderbehandlung des Freiberuflers aufgrund des *Charakters der Berufstätigkeit* sowie *Stellung und Bedeutung der freien Berufe im Sozialgefüge* sowie der *langen Ausbildungszeit* und ihrer *hohen Qualifikation*

BVerfG v. 25. Oktober 1977 (1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125)

- Keine einheitlicher Oberbegriff der freien Berufe feststellbar
- Gleichwohl ließe sich die Privilegierung der einzelnen freien Berufe mit jeweils unterschiedlichen Merkmalen sachlich rechtfertigen (z.B. persönlicher Einsatz, Dauer und Qualität der Berufsausbildung)

1. Verfassungsrechtlicher Status Quo

BVerfG v. 15. Januar 2008 (1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1)

- Eingeständnis von Konvergenzen zwischen Freiberufler und Gewerbetreibenden in einem „durchaus beachtlichen Ausmaß“.
- Gleichwohl habe der Typus des freien Berufes seine Merkmale nicht verloren.
- Nach wie vor wesentliche Unterschiede zu Gewerbetreibenden hinsichtlich:
 - **Stellung im Sozialgefüge**
 - **Art und Weise der Erbringung von Dienstleistungen**
 - **Einsatz der Produktionsmittel Arbeit und Kapital**
 - **Akademische Qualifikation oder schöpferische Begabung**
 - **Besondere Bedeutung der persönlichen, eigenverantwortlichen und fachlich unabhängigen Erbringung der Arbeit**
 - **Begrenzung durch die menschliche Leistungsfähigkeit**

2. Einordnung und Anlass der Untersuchung

Fortbestand trotz erheblicher verfassungsrechtlicher Bedenken.



**Konvergenz der Berufsbilder von
freien Berufen und Gewerbetreibenden
in beachtlichem Ausmaß**



Veränderte **Ausübung und **Verwertung**
von Tätigkeiten im Zeitalter der
Digitalisierung**

Neue **Abgrenzungsprobleme
zwischen § 15 und § 18 EStG**

1. Verfassungsrechtlicher Status Quo

BVerfG v. 13. Mai 1969 (1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1)

- Gewerbesteuerliche Privilegierung des Freiberuflers gegenüber Gewerbetreibenden aufgrund der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital

BVerfG v. 19. März 1974 (1 BvR 416/68, BVerfGE 37, 38)

- Sonderbehandlung des Freiberuflers aufgrund des *Charakters der Berufstätigkeit* sowie *Stellung und Bedeutung der freien Berufe im Sozialgefüge* sowie der *langen Ausbildungszeit* und ihrer *hohen Qualifikation*

BVerfG v. 25. Oktober 1977 (1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125)

- Keine einheitlicher Oberbegriff der freien Berufe feststellbar
- Gleichwohl ließe sich die Privilegierung der einzelnen freien Berufe mit jeweils unterschiedlichen Merkmalen sachlich rechtfertigen (z.B. persönlicher Einsatz, Dauer und Qualität der Berufsausbildung)

1. Verfassungsrechtlicher Status Quo

BVerfG v. 13. Mai 1969 (1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1)

BVerfG v. 19. März 1974 (1 BvR 416/68, BVerfGE 37, 38)

BVerfG v. 25. Oktober 1977 (1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125)

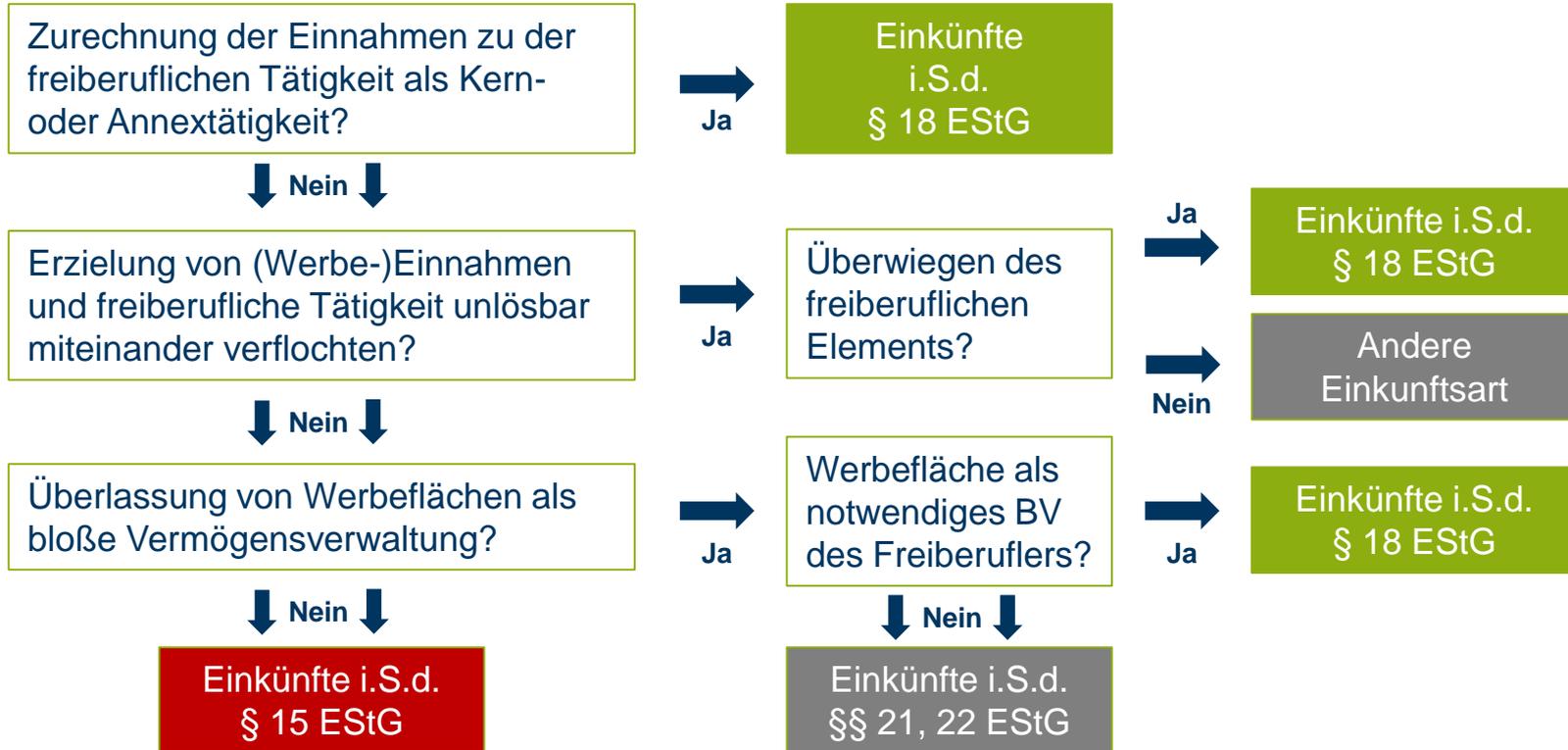
BVerfG v. 15. Januar 2008 (1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1)

1. Verfassungsrechtlicher Status Quo

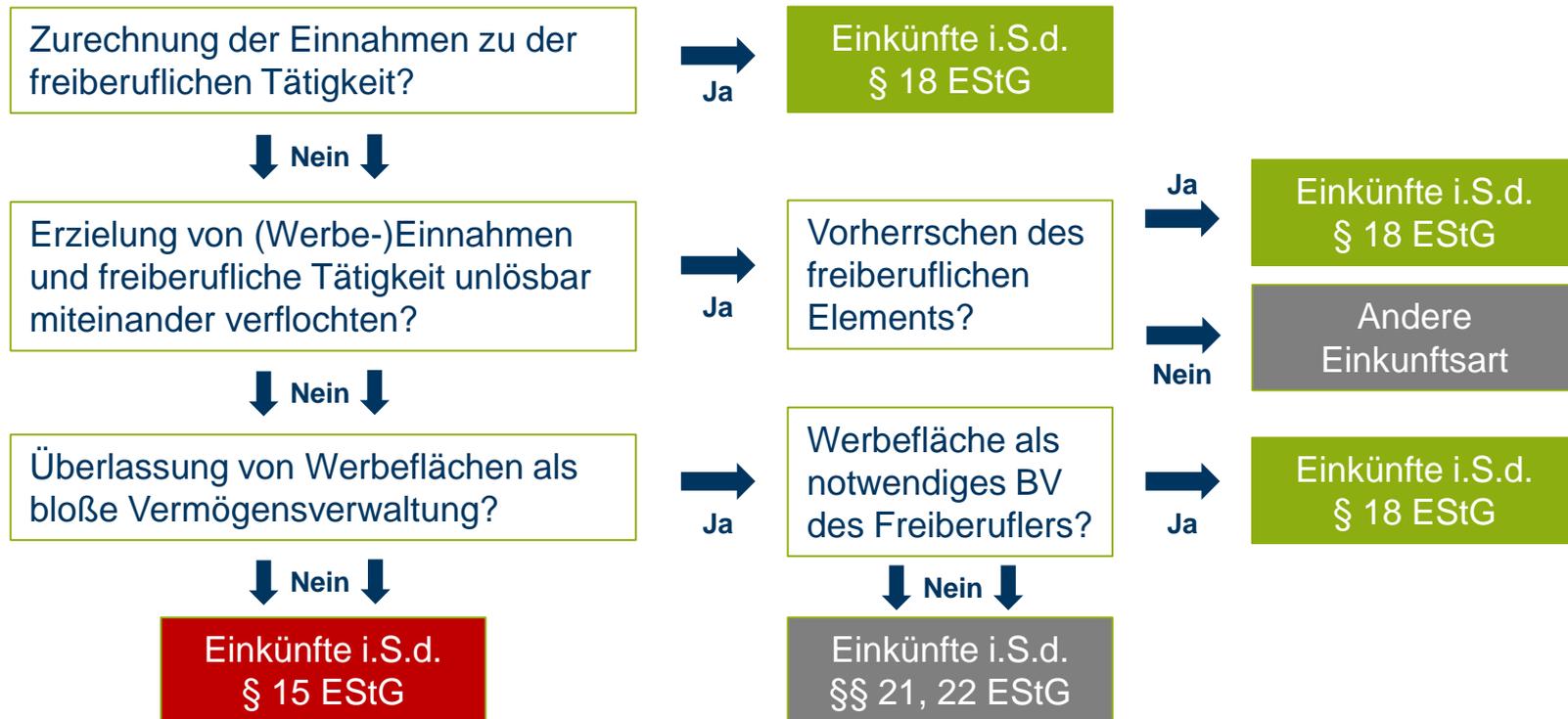
BVerfG v. 15. Januar 2008 (1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1)

- Eingeständnis von Konvergenzen zwischen Freiberufler und Gewerbetreibenden in einem „durchaus beachtlichen Ausmaß“.
- Gleichwohl habe der Typus des freien Berufes seine Merkmale nicht verloren.
- Nach wie vor wesentliche Unterschiede zu Gewerbetreibenden hinsichtlich:
 - **Stellung im Sozialgefüge**
 - **Art und Weise der Erbringung von Dienstleistungen**
 - **Einsatz der Produktionsmittel Arbeit und Kapital**
 - **Akademische Qualifikation oder schöpferische Begabung**
 - **Besondere Bedeutung der persönlichen, eigenverantwortlichen und fachlich unabhängigen Erbringung der Arbeit**
 - **Begrenzung durch die menschliche Leistungsfähigkeit**

Grundlagen der Einkünftequalifizierung



Qualifizierung der einzelnen Verwertungshandlungen



Entflechtbarkeit gemischter Tätigkeiten

