

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

I – Einführung durch Prof. Dr. Roman Seer

Teil II - Tatbestandsmerkmale

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG)

- Selbständigkeit
- Nachhaltigkeit
- Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr
- Gewinnerzielungsabsicht

+ weitere Merkmale



L+F

(§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG)

Gewerbebetrieb

(§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)

+ weitere Merkmale



Selbständige Arbeit

(§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG)

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

Selbständige Arbeit (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 i.V.m. § 18 EStG)



**freiberufliche
Tätigkeit**

(§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

weitere Tatbestände

(§ 18 Abs. 1 Nr. 2-4 EStG)

- Staatl. Lottereeinnehmer
- sonstige selbst. Arbeit
- Beteiligung an Gesellschaften

**Veräußerung von
„selbst. Vermögen“**
(§ 18 Abs. 3 EStG)

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

Was bedeutet „freiberufliche Tätigkeit“?

- Keine vollständige Legaldefinition im EStG.
- **eigene Arbeitskraft** sowie **Einsatz des geistigen Vermögens** und der durch eine **qualifizierte Ausbildung** erworbenen Kenntnisse stehen im Vordergrund.
- **Nutzung vorhandenen Kapitals eher die Ausnahme.**
(BFH IV R 49/00, BStBl. II 2001, S. 828).
- **persönlicher Einsatz bei der Berufsausübung,**
- **Charakter des jeweiligen Berufs in der Verkehrsanschauung**
- **Stellung und Bedeutung des Berufs im Sozialgefüge**
- **Qualität und Länge der erforderlichen Berufsausbildung.**
(BVerfG 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, S. 125).

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

Freiberufliche Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

Tätigkeitsmerkmale

- wissenschaftlich
- künstlerisch
- schriftstellerisch
- unterrichtend
- erzieherisch

Katalogberufe

Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte,
Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte,
Vermessungsingenieure, Ingenieure,
Architekten, Handelschemiker,
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
beratenden Volks- und Betriebswirte,
vereidigten Buchprüfer,
Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker,
Dentisten, Krankengymnasten,
Journalisten, Bildberichterstatter,
Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen

Auffangtatbestand

- ähnliche Berufe

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

Was bedeutet „freiberufliche Tätigkeit“?

- Voraussetzung ist, dass er auf Grund **eigener Fachkenntnisse leitend** und **eigenverantwortlich** tätig wird (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3, 2.HS EStG).
- Die Freien Berufe haben im allgemeinen auf der Grundlage besonderer beruflicher Qualifikation oder schöpferischer Begabung die **persönliche, eigenverantwortliche** und **fachlich unabhängige** Erbringung von **Dienstleistungen höherer Art** im **Interesse der Auftraggeber** und der **Allgemeinheit** zum Inhalt. (§ 1 Abs. 2 S. 1 PartGG).
- Der Gesetzgeber darf bei der Aufstellung des **Katalogs der freien Berufe** von seiner ihm auch sonst zustehenden Gestaltungsfreiheit Gebrauch machen. (BVerfG 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, S. 125).

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

Katalogberufe gem. § 18 EStG

Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte,
Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte,
Vermessungsingenieure, Ingenieure,
Architekten, Handelschemiker,
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
beratenden Volks- und Betriebswirte,
vereidigten Buchprüfer,
Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker,
Dentisten, Krankengymnasten,
Journalisten, Bildberichterstatter,
Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen

Katalogberufe gem. § 1 PartGG

Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Heilpraktiker, Krankengymnasten,
Hebammen, Heilmasseure, Diplom-Psychologen,
Rechtsanwälte, Patentanwälte, Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte,
vereidigten Buchprüfer (vereidigte Buchrevisoren),
Steuerbevollmächtigten, Ingenieure, Architekten,
Handelschemiker, Lotsen, hauptberuflichen
Sachverständigen, Journalisten, Bildberichterstatter,
Dolmetscher, Übersetzer und ähnlicher Berufe sowie der
Wissenschaftler, Künstler, Schriftsteller, Lehrer und Erzieher.

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

Leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit unter Einsatz technischer Hilfsmittel

Laborarzt (BFH v. 21.03.1995, Az. XI R 85/93, BStBl. II 1995, S. 732):

Ein Laborarzt erledigte im Prüfungszeitraum (1981-1987) täglich ca. 1.450 Einzeluntersuchungen und setzte dazu u.a. ca. 50 fachlich vorgebildete Mitarbeiter sowie „modernste EDV-Technik“ ein.

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

Laborarzt (BFH v. 21.03.1995, Az. XI R 85/93, BStBl. II 1995, S. 732):

- (...) **stichprobenweise Überprüfung der Ergebnisse** (...), vermag (...) die eigenverantwortliche Tätigkeit nicht zu ersetzen (...) Die Eigenverantwortlichkeit erschöpft sich nicht darin, daß der Berufsträger nach außen die Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung des einzelnen Auftrags trägt.
- **Die Ausführung jedes einzelnen Auftrags muß vielmehr ihm selbst** und nicht den qualifizierten Mitarbeitern, den Hilfskräften, den technischen Hilfsmitteln oder dem Unternehmen als Ganzem zuzurechnen sein (...)
- Um seine Tätigkeit als eigenverantwortlich zu werten, muß er jedoch **jeden** eingegangenen Untersuchungsauftrag **nach Inhalt und Fragestellung zur Kenntnis nehmen**, die Bearbeitung durch die zuständigen Abteilungen sowie die Auswahl und Anwendung der Untersuchungsmethode **kontrollieren** und die Plausibilität des Ergebnisses (Befunderhebung und Befundauswertung) **nachprüfen**.

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

Laborarzt (BFH v. 21.03.1995, Az. XI R 85/93, BStBl. II 1995, S. 732):

- Auf die **persönliche Mitarbeit am einzelnen Untersuchungsauftrag** kann auch im Hinblick auf die fortschreitende Technisierung nicht verzichtet werden.
- **Führt der technische Fortschritt dazu, daß die persönliche, individuelle Dienstleistung - von Ausnahmefällen abgesehen - durch EDV-Programme ersetzt wird, so handelt es sich nicht mehr um die Ausübung des freien Berufs prägende eigenverantwortliche Tätigkeit.**
- Auch wenn man berücksichtigt, daß der Zeitaufwand hinsichtlich der einzelnen Untersuchungen und deren Befundung unterschiedlich ist, so kann nicht mehr davon ausgegangen werden, daß der Laborarzt dem einzelnen Auftrag „den Stempel seiner persönlichen Arbeit aufdrücken“ kann, wenn ihm pro Untersuchung im Durchschnitt etwa 30 Sekunden zur Verfügung stehen.

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

Leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit unter Einsatz technischer Hilfsmittel

Prüfingenieure (BFH v. 14.05.2019, Az. VIII R 35/16, BStBl. II 2019, S. 580):

Eine GbR aus zwei Prüfingenieuren führte Untersuchungen an Kraftfahrzeugen durch. (Hauptuntersuchungen: 6.722, Abgasuntersuchungen: 1.360, Anbaumaßnahmen: 224, Feinstaubplaketten: 228, sonstige Prüftätigkeit: 742). Von den Hauptuntersuchungen hatten die Gesellschafter A und B 1.153 (A: 1.024, B: 129) und die angestellten Prüfingenieure 5.569 durchgeführt. Diese hatten auch sämtliche Abgasuntersuchungen übernommen.

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

Prüfingenieure (BFH v. 14.05.2019, Az. VIII R 35/16, BStBl. II 2019, S. 580):

- *Auch bei Berufsgruppen, in denen der das Berufsbild prägende „persönliche, individuelle Dienst“ am Auftraggeber in den Hintergrund tritt bzw. in technisch-naturwissenschaftlichen Berufen, in denen **infolge des technischen Fortschritts der Anteil der „individuell freiberuflichen“ Arbeitsleistung kleiner (geworden) ist, kann nicht auf das Erfordernis der persönlichen Teilnahme an der praktischen Arbeit verzichtet werden.***
- *Daher muss auch bei diesen Berufsgruppen die fehlende Mitarbeit am einzelnen Auftrag auf Ausnahmen und vereinzelte Routinefälle beschränkt bleiben.*
- *Dementsprechend ist ein selbständig tätiger Ingenieur nur eigenverantwortlich tätig, wenn die **Ausführung jedes einzelnen Auftrags ihm selbst** —und nicht dem qualifizierten Mitarbeiter, den Hilfskräften oder dem Unternehmen als Ganzem— **zuzurechnen bzw. als seine erkennbar** ist.*

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

Leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit unter Einsatz technischer Hilfsmittel

„Translation Memory System“ (BFH v. 21.02.2017, Az. VIII R 45/13, BStBl. II 2018, S. 4):

Ein Übersetzungsbüro bediente sich zur Erledigung seiner Aufträge u.a. eines sog. „Translation Memory Systems“, das von den Gesellschaftern mitentwickelt worden war. Das System wurde – neben der Beauftragung von Fremdübersetzern als Subunternehmer – u.a. eingesetzt, um Übersetzungen in Sprachen anzubieten, die die Gesellschafter nicht selbst beherrschten.

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

„Translation Memory Systems“ (BFH v. 21.02.2017, Az. VIII R 45/13, BStBl. II 2018, S. 4):

- *Dass sich das Berufsbild des (Fach-)Übersetzers bzw. die Tätigkeiten „technischer Übersetzungsbüros“ bzw. „Ingenieurbüros für technische Kommunikation“ im Laufe der letzten Jahre bzw. Jahrzehnte u.a. durch den **Einsatz technischer Hilfsmittel** wie z.B. eines TMS **verändert haben** (...), ändert nichts daran, dass es (weiterhin) um die Qualifizierung einer Übersetzungstätigkeit geht, deren Einordnung als freiberuflich —wie in anderen Bereichen auch— maßgeblich von der entsprechenden **Befähigung des Betriebsinhabers** abhängt.*
- *Übernimmt ein Übersetzungsbüro im Rahmen einheitlicher Aufträge regelmäßig und in nicht unerheblichem Umfang auch Übersetzungen in Sprachen, die ihre Gesellschafter selbst nicht sprechen, liegt keine freiberufliche Tätigkeit vor. Das insoweit bestehende Defizit im Bereich eigener Sprachkompetenz kann grundsätzlich weder durch den Einsatz eines TMS noch durch die sorgfältige Auswahl und die Unterstützung der eingesetzten Fremdübersetzer ausgeglichen werden, da die **Richtigkeit** der jeweiligen Übersetzung nicht **überprüft** werden kann.*

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

Leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit unter Einsatz technischer Hilfsmittel

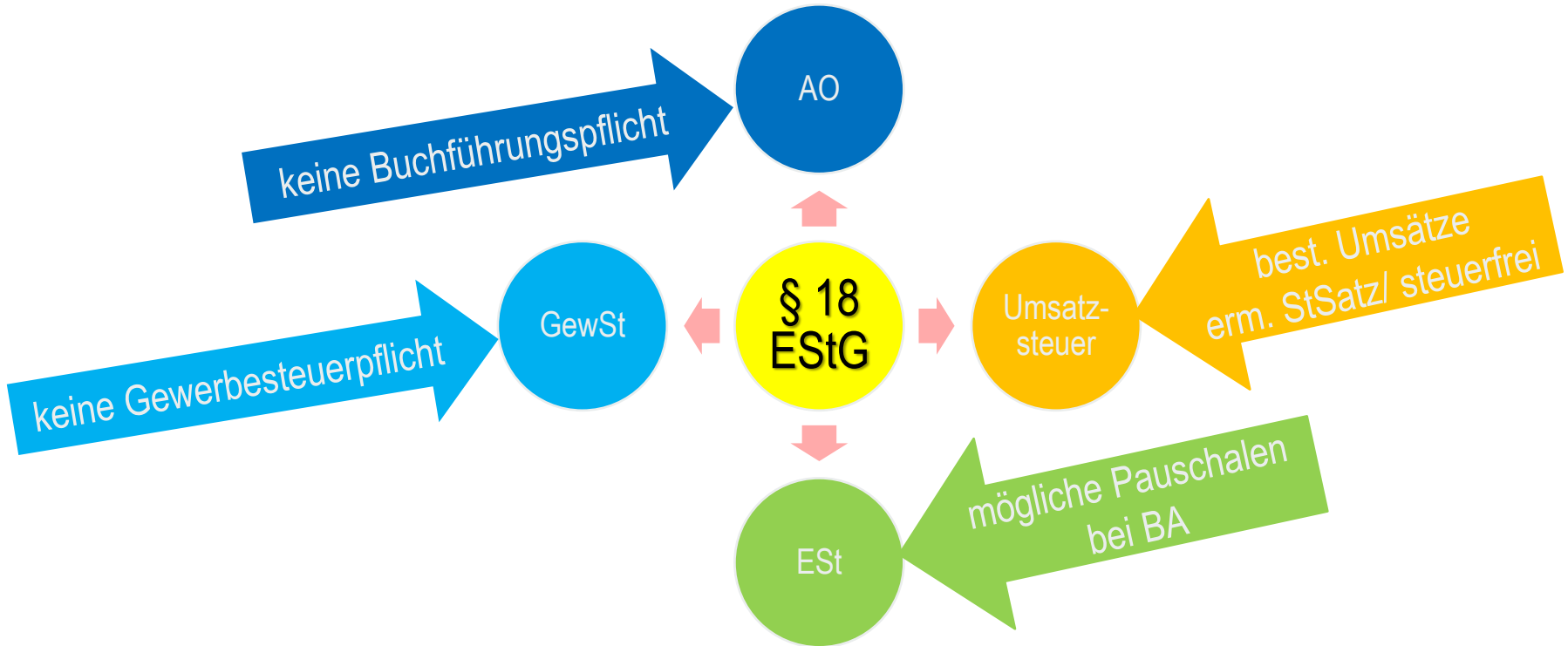
Nach der bisherigen BFH-Rspr. zum Einsatz technischer Hilfsmittel und Fremdpersonal, im Rahmen freiberuflicher Tätigkeiten ist davon auszugehen, dass ein Einsatz von „KI“-Anwendungen solange unschädlich für die Freiberuflichkeit ist, wie der Berufsträger im Rahmen **jedes einzelnen Auftrages** die Ergebnisse des KI-Einsatzes überprüft und den Ergebnissen *„den Stempel seiner persönlichen Arbeit aufdrücken“*, kann.

Werden maschinell generierte Arbeitsergebnisse jedoch ohne eine menschliche „Letztkontrolle“ herausgegeben, dürfte, auch ohne spezielle Rspr. zum KI-Einsatz, die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten sein.

**„Das Steuersystem sollte
so einfach sein, dass es
kein Genie braucht, um
es zu verstehen – und
keinen Anwalt, um es zu
überleben.“**

nach Mark Twain

Freiberufliche Tätigkeit (§ 18 EStG)



Abgrenzung der freien Berufe

Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit

Grundsätze 

- Trennungstheorie bei gemischter Tätigkeit
(BFH, Urteil vom 12. Juni 2019 – X R 20/17 –, BFHE 265, 200, BStBl II 2020, 3)
- Datenschutzbeauftragter kein sonstige selbständige Tätigkeit
(BFH, Urteil vom 14. Januar 2020 – VIII R 27/17 –, BFHE 268, 43, BStBl II 2020, 222)
- Rentenberater erfüllt nicht die Merkmale eines freien Berufs
(BFH, Urteil vom 7. Mai 2019 – VIII R 2/16 –, BFHE 264, 325, BStBl II 2019, 528)
- Blindenhundführer stellt keine unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit dar
(BFH, Urteil vom 9. Mai 2017 – VIII R 11/15 –, BFHE 258, 119, BStBl II 2017, 911)
- Insolvenzverwaltertätigkeit gilt als sonstige selbständige Arbeit
(BFH, Urteil vom 15. Dezember 2010 – VIII R 13/10 –, juris)

Freiberufliche Mitunternehmerschaft

Ein Personenzusammenschluss kann nur dann Einkünfte i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielen, wenn alle Mitunternehmer selbst die persönlichen Voraussetzungen für die Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit erfüllen, d.h.:



- alle Gesellschafter besitzen eine freiberufliche Qualifikation
- alle Gesellschafter werden aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich in der Gesellschaft tätig.

BFH-Urteil vom 04.02.2025 VIII R 4/22

8. Senat bestätigt die Rechtslage und damit die Ausführungen des FG RP und präzisiert und erweitert diese...

- es gibt keine normierten Mindestumfang der nach außen gerichteten qualifizierten Behandlungstätigkeit (OS 1)
- die weitere Tätigkeiten müssen ebenso grundlegend für den Praxisbetrieb sein

Geringfügige freiberufliche Tätigkeit ausreichend:

Es genügt, wenn der Mitunternehmer in geringfügigem Umfang eine **freiberufliche Tätigkeit am Markt** entfaltet, um die Freiberuflichkeit der gesamten Gesellschaft zu wahren.

Freiberufliche Tätigkeit durch Organisation und Verwaltung:

Ein als Zahnarzt zugelassener Mitunternehmer kann den freien Beruf selbst ausüben, wenn er neben einer äußerst geringfügigen behandelnden Tätigkeit vor allem organisatorische und administrative Leistungen für den Praxisbetrieb erbringt. Diese Tätigkeiten müssen jedoch Ausdruck der freiberuflichen Mit- und Zusammenarbeit sein.

BFH-Urteil vom 04.02.2025 VIII R 4/22

persönliche kritische Anmerkung:

Sowohl in der Frage des Umfang der eigenen zahnärztlichen Tätigkeit, als auch in der Frage, ob die tatsächlichen organisatorischen und Managementfunktionen das Kriterium der selbständigen Tätigkeit der MU untermauern, hat der BFH bislang eine

➤ wesentliche eigenen freiberuflichen Tätigkeit verlangt

und

➤ i.R. interprofessioneller Freiberufler-MU für reine Leitungs- und Managementfunktionen für die MU selbst eine freiberufliche Tätigkeit der MU insgesamt ausgeschlossen.

BFH-Urteil vom 04.02.2025 VIII R 4/22

Bewertung der Haupttätigkeit

die kaufmännische Führung
und Organisation der
Personengesellschaft ist die
Grundlage für die Ausübung
der am Markt erbrachten
berufstypischen zahnärztlichen
Leistungen



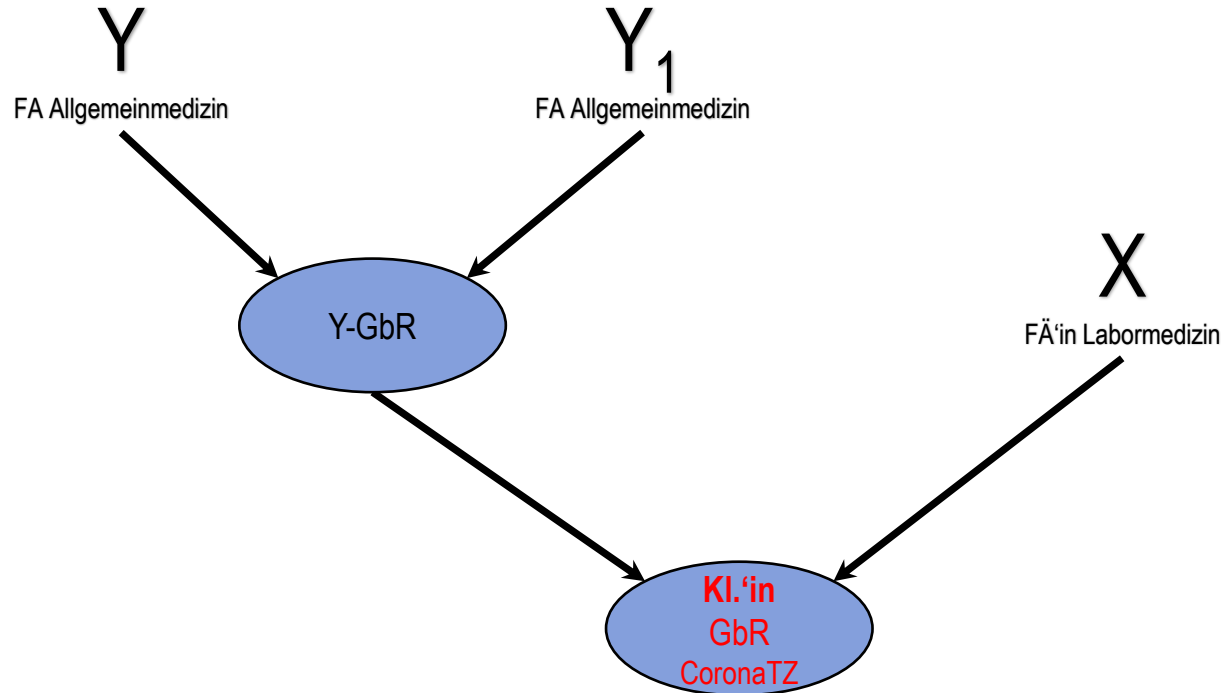
Ausreichende Tätigkeit i.S. von § 18 EStG

Bei insgesamt 5 Patienten ist
es zu „konsiliarischen“
Tätigkeiten des Dr. AM unter
Verweisung von Patienten an
die Klägerin gekommen.

**Es liegen freiberufliche Einkünfte einer
Mitunternehmerschaft bei kaufmännischer
Führung durch einen Berufsträger vor**

Abgrenzungsfragen und -antworten in der jüngsten Rechtsprechung des Finanzgerichts Köln

FG Köln, Urteil v. 24.04.2024, 3 K 910/13 – Corona-Testzentrum



FG Köln, Urteil v. 24.04.2024, 3 K 910/13 – Corona-Testzentrum

- **Wir schreiben das Jahr 2020...**
- Kl'in betrieb auf Bitten des Gesundheitsamts ein Abstrich-/Testzentrum außerhalb der originären Praxisräume auf einem angemieteten Grundstück
- Abstriche wurden ausschließlich durch ärztlich approbierte Personen durchgeführt – Laborleistungen waren ausgelagert
- Erklärung von Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit (§ 18 EStG)
- Erklärungsgemäße Feststellung der Einkünfte

FG Köln, Urteil v. 24.04.2024, 3 K 910/13 – Corona-Testzentrum

- **Betriebsprüfung: gewerbliche Einkünfte!**
 - Testung nur **innerhalb von Praxisräumen** freiberufliche Tätigkeit
 - Tätigkeit der Klägerin stehe in keinem Zusammenhang mit der originär medizinischen Tätigkeit der Y-GbR bzw. der Z (davon losgelöst)
 - Tätigkeit setze keine berufliche Qualifikation voraus
 - Abrechnung mit KV über jeweilige ärztliche Nummer nicht entscheidend
- **Einspruchsentscheidung**

isolierte Betrachtung der Tätigkeit der Klägerin als neues gewerbsteuerliches Rechtssubjekt notwendig: lediglich Testungen – keine originäre ärztliche Tätigkeit, medizinischer Studienabschluss für Testungen nicht erforderlich

- **Vortrag der Finanzverwaltung im Klageverfahren**
 - isolierte Tests (ohne weitere Untersuchungshandlungen) seien nach allgemeiner Auffassung der Gesellschaft keine ärztliche Tätigkeit (Berufsbild!)
 - Abstriche setzten keine ärztliche Fachkenntnis und kein typischerweise vorhandenes Vertrauensverhältnis zwischen behandelnder und zu behandelnder Person voraus
 - Betrieb eines Testzentrums sei kein Katalogberuf des § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG und sei keinem dieser Berufe ähnlich
 - Betrieb durch medizinisch ausgebildete und approbierte Personen irrelevant
 - Beurteilungsgegenstand sei allein die Tätigkeit der Klägerin als Testzentrum!
 - Massen-/Fließbandarbeit sei dem Arztberuf wesensfremd

FG Köln, Urteil v. 24.04.2024, 3 K 910/13 – Corona-Testzentrum

- **Entscheidung des FG Köln**

- § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG: selbständige Berufstätigkeit der Ärzte als freiberufliche Tätigkeit
- Abstellen auf die sog. berufstypischen Tätigkeiten: Anforderungen der Berufsordnungen – Charakter des ärztlichen Berufs und Stellung und Bedeutung des Berufs im Sozialgefüge
- Heilberuf: heilkundliche Tätigkeit bei der Feststellung, Heilung, Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden bei Menschen, einschließlich Leistungen der vorbeugenden Gesundheitspflege, die Erstellung von Gutachten und medizinische Forschung
- Konkret betrachtete und tatsächlich ausgeübte Tätigkeit muss sich im Rahmen der berufstypischen Tätigkeiten bewegen (dem Bild eines Katalogberufs entsprechen)
- Berufsuntypische Aktivitäten führen zur Annahme von gewerblichen Einkünften (**Infizierung** möglich...!)

FG Köln, Urteil v. 24.04.2024, 3 K 910/13 – Corona-Testzentrum

- **Entscheidung des FG Köln**

- Streitfall: im weitesten Sinne berufstypische diagnostische Vorfeldmaßnahme zur Feststellung einer Erkrankung gehört zur heilkundlichen Tätigkeit eines Arztes im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG
- **Zwar** dürfte die Abnahme eines Abstrichs nach Verkehrsanschauung **bis zum Beginn der Pandemie keine eigentliche und wesensprägende ärztliche Tätigkeit** darstellen!
- **Aber:** keine grundsätzlich berufsuntypische Maßnahme, vielmehr Vorfeldmaßnahmen der Diagnostik
- Abgrenzung zu gewerblichen Tätigkeiten: Verkauf von Arzneimittel, Kontaktlinsen, Hörgeräten etc. oder Organisationsberatung, Tätigkeit als Sicherheitsbeauftragte in Betrieben: Abstriche verlassen den Bereich der Diagnostik nicht!
- Testtätigkeit von Berufsträgern gerade im Anfangsstadium der Pandemie sollte ein höheren Maßes an Sicherheit und Gesundheitsvorsorge für die gesamte Bevölkerung aber auch für die Testpersonen selbst garantieren („Öffnungsklausel“...?)

FG Köln, Urteil v. 24.04.2024, 3 K 910/13 – Corona-Testzentrum

- **Entscheidung des FG Köln**

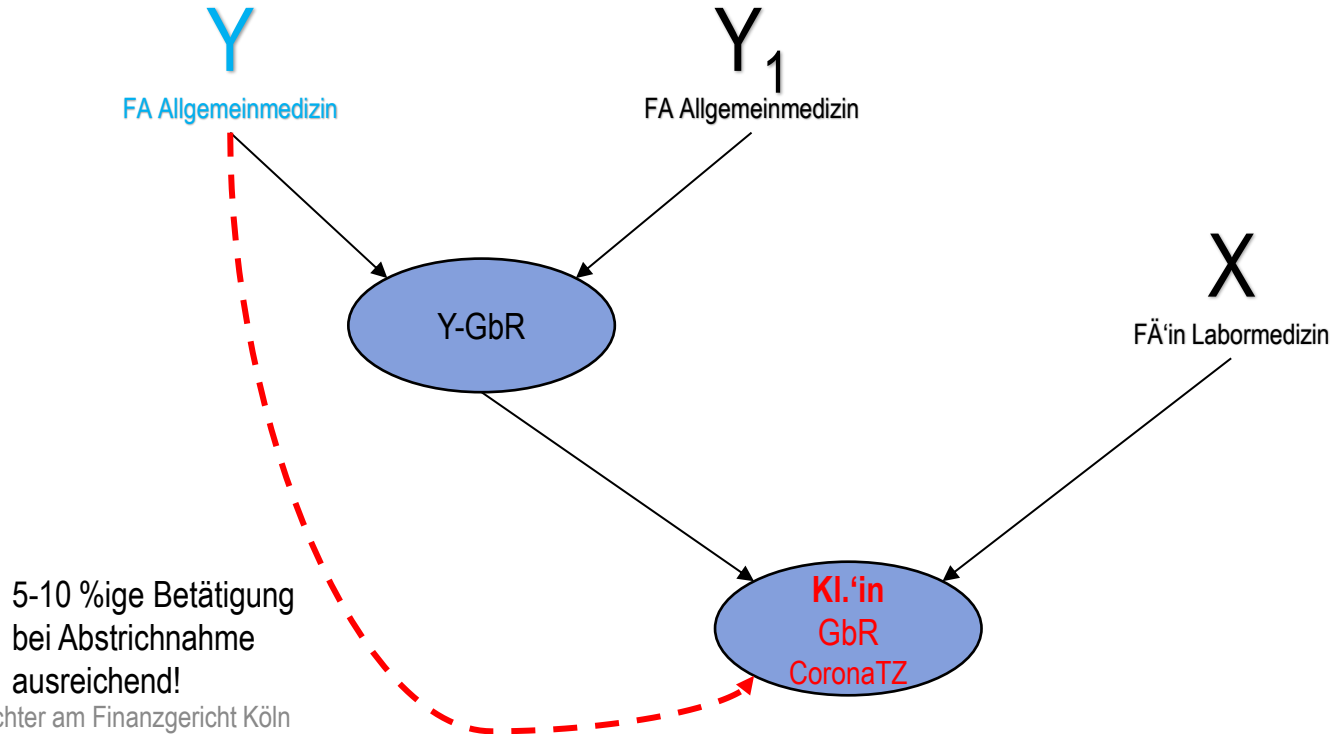
- Aufgrund der Bedeutung von (nasopharyngealen) PCR-Tests zu Beginn der Pandemie (vor Zulassung von sogar selbst durchzuführenden Schnelltests) gehörte der ärztliche Testzentrumsbetrieb zur originären ärztlichen Betätigung
- Wandel der Teststrategie (bis hin zu Selbsttests) im Laufe der Pandemie führte nach Auffassung des Senats bei ärztlich durchgeführten Tests nicht zum Verlust des Charakters als heilkundliche Tätigkeit
- Gerade zu Beginn der Pandemie bestand ein ganz erhebliches Bedürfnis nach sach- und fachgerechten und aussagekräftigen Testungen

FG Köln, Urteil v. 24.04.2024, 3 K 910/13 – Corona-Testzentrum

- **Entscheidung des FG Köln**

- Betrieb des Testzentrums durch eine eigens gegründete Gesellschaft führt ausdrücklich nicht zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit oder zur Entstehung eines selbständigen gewerbsteuerlichen Subjekts!
- Sachlicher Gegenstand der Tätigkeit ist maßgeblich
- Hier: (weit vorgelagerte) Vorstufe zur berufstypischen ärztlichen Diagnostik, die sich trotz Loslösung von der originären Arzttätigkeit und geringen Ausbildungsanforderungen nicht von der berufstypischen Betätigung im Bereich der Diagnostik entfernt, dass damit die Schwelle zur gewerblichen Tätigkeit überschritten werden würde
- Gerade die mit der Approbation der behandelnden Personen zum Ausdruck kommende Qualifikation der Klägerin war Grund für die Bitte des Gesundheitsamts zum Betrieb des Testzentrums

FG Köln, Urteil v. 24.04.2024, 3 K 910/13 – Corona-Testzentrum



FG Köln, Urteil v. 27.4.2022, 2 K 553/18 – Off-Sprecher

- Kläger: ausgebildeter Journalist (Katalogberuf!)
- Streitige Tätigkeiten: Off-Sprecher bei Fernsehproduktionen (sog. Doku-Entertainment-Formate) und Coaching (geringer Umfang)
- Anfechtungsgegenstand: Gewerbesteuerermessbescheide

FG Köln, Urteil v. 27.4.2022, 2 K 553/18 – Off-Sprecher

Prüfung des FG: Rechtmäßigkeit der Gewerbesteuermessbescheide

§ 2 Abs. 1 S. 1 GewStG → § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG → § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG:

Zu der freiberuflichen Tätigkeit gehören die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, **künstlerische**, schriftstellerische, „**unterrichtende**“ oder erzieherische Tätigkeit, die selbständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer, Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, **Journalisten**, Bild-berichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe.

Prüfung des FG: Rechtmäßigkeit der Gewerbesteuermessbescheide Künstlerische Tätigkeit?

Fehlen einer allgemeingültigen Kunstdefinition
zweckfreie Kunst vs. sog. Gebrauchskunst

Beurteilungsmaßstab: Verneinung des Prädikats des Künstlerischen nach
allg. Verkehrsauffassung vs. gewisse künstlerische Gestaltungshöhe bei
Gebrauchskunst

FG Köln, Urteil v. 27.4.2022, 2 K 553/18 – Off-Sprecher

Prüfung des FG: Rechtmäßigkeit der Gewerbesteuermessbescheide Künstlerische Tätigkeiten im Bereich Rundfunk/Fernsehen (Rspr.):

Sprechen von Werbetexten (-)

Rundfunk-/Nachrichtensprechen (-)

Hörspielsprechen (+)

Moderation von Verkaufssendungen (-)

Moderation bzw. Ansage bei einer Unterhaltungssendung (+)

FG Köln, Urteil v. 27.4.2022, 2 K 553/18 – Off-Sprecher

Prüfung des FG: Rechtmäßigkeit der Gewerbesteuerermessbescheide

Fall: Off-Sprecher und Coach

- keine journalistische Tätigkeit (zuletzt unstrittig)
- Aber: (gebrauchs-)künstlerische Tätigkeit (zusammengefasst)
 - Mitwirkung an konkreter Ausgestaltung der Textfassung (Anpassung an Film- und Bildgestaltung); eigene dramaturgische Bearbeitung der zunächst vorbereiteten Texte
 - Kommentierende und erklärende Begleitung des filmisch dargestellten Geschehens für das TV-Publikum durch einen vielfältigen, variantenreichen Einsatz seiner Sprache – großer eigenschöpferischer Gestaltungsspielraum
- Coaching: unterrichtende Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG

Teil III - Rechtsfolgen

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften - Rechtsfolgen

Kasuistische Abgrenzungsproblematik, insbes. bei „ähnlichen“ Berufen:

- Autodidakt im EDV-Bereich als ingenieurähnl. Tätigkeit (abgelehnt)
(BFH v. 03.05.2016, Az. VIII R 4/13; BFH v. 16.09.2014, Az. VIII R 8/12).
- Autodidakt als beratendem Betriebswirt ähnl. Tätigkeit („Hauptbereichserfordernis“)
(u.a. BFH v. 19.09.2002, Az. IV R 74/00, BStBl. II 2003, S. 27).
- Rentenberater als einem RA / StB ähnl. Tätigkeit (abgelehnt)
(BFH v. 07.05.2019, Az. VIII R 2/16).
- Personalberater als beratendem Betriebswirt ähnl. Tätigkeit (abgelehnt)
(FG Köln v. 26.07.2017, Az. 3 K 1384/14).
- Entsorgungs- / Umwelttechniker als beratendem Betriebswirt – oder Ingenieur ähnl. Tätigkeit
(bejaht) (FG Nds. V. 20.03.2002, Az. 7 K 477/00).
- u.v.m.

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften – Rechtsfolgen

Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Keine
Buchführungspflicht
(§§ 140 / 141 AO)

**Kein Gegenstand der
Gewerbsteuer**
(§ 2 Abs. 1 GewStG)

Nach wie vor Sonderregelung für
Einkünfte aus selbständiger
Arbeit in zahlreichen DBA
(entspr. Art. 14 OECD-MA a.F.)

Auswirkungen in weiteren Gesetzen und Normen, die an die stl. Beurteilung anknüpfen
(z.B. indizielle Wirkung im Berufsrecht, Kammermitgliedschaften usw.)

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften - Rechtsfolgen

Gewerbsteuer:

Steuerberater S hat 2025 die StB-Prüfung bestanden und möchte sich selbstständig machen. Hierzu zieht er folgende Alternativen in Erwägung:

1. Tätigkeit als freiberuflicher StB in Einzelkanzlei (§ 18 EStG).
2. Gründung einer „KI-Steuerkanzlei“ als Einzelunternehmen, bei der die wesentlichen Arbeitsschritte durch KI erledigt werden und er lediglich stichprobenartige Kontrollen der Arbeitsergebnisse vornimmt (§ 15 EStG) (Anm.: berufsrechtliche Fragen sind nicht Gegenstand der Betrachtung).

S rechnet in beiden Szenarien im ersten Jahr mit einem Gewinn vor Steuern von 100 TEUR und möchte wissen, welche Alternative steuerlich vorzugswürdig ist.

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften - Rechtsfolgen

Gewerbsteuer:

Bei reiner Betrachtung der Einkunftsarten stellt sich S mit Einkünften aus Gewerbebetrieb unter Beachtung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG um den Betrag der nicht anrechenbaren GewSt (soweit Hebesatz > 400%) schlechter, als mit Einkünften aus § 18 EStG.

BEACHT: durch das Wachstumschancengesetz v. 27.03.2024 hat der Gesetzgeber die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG hinsichtlich der Gewerbsteuer verbessert: nach der Neufassung von § 34a Abs. 2 S. 1 EStG sind nun auch Entnahmen für Zwecke der Gewerbsteuer von der Thesaurierungsbegünstigung umfasst.

S fragt sich, inwieweit er, wenn er von der Neuregelung Gebrauch macht, seine Steuerlast so gestalten kann, dass ihm kein Nachteil gegenüber einer freiberuflichen Tätigkeit mit Sofortversteuerung entsteht.

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften - Rechtsfolgen

<u>Gewerbsteuer:</u>	§ 18 EStG ohne Thesaurierung	§ 15 EStG ohne Thesaurierung (Hebesatz 475%)	§ 15 EStG mit Vollthesaurierung vor WC-Gesetz (Hebesatz 475%)	§ 15 EStG mit Vollthesaurierung nach WC-Gesetz (Hebesatz 475%)
Gewinn vor Steuern	100.000,00 €	100.000,00 €	100.000,00 €	100.000,00 €
Gewerbsteuer	0,00 €	-12.551,88 €	-12.551,88 €	-12.551,88 €
Gewinn nach GewSt	100.000,00 €	87.448,13 €	87.448,13 €	87.448,13 €
BMG f. Thesaurierung	0,00 €	0,00 €	87.448,13 €	100.000,00 €
ESt Thesaurierung	0,00 €	0,00 €	-24.704,10 €	-28.250,00 €
ESt (Grenzsteuersatz)	-32.395,51 €	-32.395,51 €	-4.066,24 €	0,00 €
Anrechnung GewSt	0,00 €	10.570,00 €	10.570,00 €	10.570,00 €
Soli	-1.781,75 €	-1.781,75 €	-2.163,72 €	-972,40 €
Steuerbelastung thesauriert	-34.177,26 €	-36.159,14 €	-32.915,93 €	-31.204,28 €
Diff. Steuerbelastung		-1.981,88 €	1.261,33 €	2.972,99 €
Nachversteuerung				
Entnahme	0,00 €	0,00 €	56.514,07 €	58.225,73 €
Nachversteuerung Entnahme	0,00 €	0,00 €	-14.128,52 €	-14.556,43 €
Soli	0,00 €	0,00 €	-777,07 €	-800,60 €
Summe Nachversteuerung	0,00 €	0,00 €	-14.905,59 €	-15.357,03 €
Steuerbelastung gesamt	-34.177,26 €	-36.159,14 €	-47.821,52 €	-46.561,31 €

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften - Rechtsfolgen

Gewerbsteuer:

S stellt fest, dass er bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung mit seinen gewerblichen Einkünften im Fall einer Thesaurierung eine deutlich niedrigere Steuerbelastung erreichen kann, als bei der Erzielung freiberuflicher Einkünfte ohne Thesaurierung Anm.: natürlich könnte S auch für seine Einkünfte aus § 18 EStG die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch nehmen.

Bei späterer (Voll-)Entnahme ist die Gesamtsteuerbelastung auch nach der gesetzlichen Neuregelung nach wie vor deutlich höher als bei Direktversteuerung. Allerdings kann die Entnahme über einen beliebigen Zeitraum „gestreckt“ werden, so dass sich durch den Stundungseffekt, ggfs. mit zwischenzeitlicher Anlage der thesaurierten Beträge, Gestaltungsmöglichkeiten ergeben können. Sofern die Gewinne dauerhaft im Unternehmen verbleiben, bleibt die Belastung unter der Alternative „Freiberuflichkeit mit Direktversteuerung“.

S fragt sich nach dieser Betrachtung, ob er die Einschränkungen, die mit der Erzielung freiberuflicher Einkünfte verbunden sind, in Kauf nehmen, oder stattdessen lieber die Chancen eines vollständig KI-basierten Geschäftsmodells, in Kombination mit den Gestaltungsoptionen, nutzen möchte.

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften - Rechtsfolgen

Influencer:

- Steuer-Influencer J bietet in den Sozialen Medien ein Seminar zum Thema „Die 7-stöckige Holding als Steuergestaltung für Unternehmer mit Gewinnen bis 100 k €“ an. Die Teilnahmeentgelt für das Onlineseminar beträgt 15 TEUR / Teilnehmer.
- Die Werbevideos für das Seminar von J enthält zahlreiche „geniale Steuerhacks“ und werden deshalb auf Social-Media-Plattformen sehr schnell angeklickt. Da dies den Plattformen die Möglichkeit bietet, vor- und zwischenzeitlich von J andere Werbung zu schalten, vergüten die Plattformbetreiber J für jeden Klick auf ein Werbevideo.
- Der Anbieter von Freiflächen-PV-Anlagen P ist auf Js geniale Steuertricks aufmerksam geworden und vergütet J dafür, in seinen Videos Werbung für die Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen mit den von ihm angebotenen Steuersparmodellen zu machen.

Welche Einkünfte erzielt J ??

Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften - Rechtsfolgen

Influencer:

- Das Seminar könnte eine unterrichtende Tätigkeit sein und wäre daher grds. geeignet, Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu vermitteln (Anm.: berufsrechtliche und inhaltl. Fragen sind nicht Gegenstand der Betrachtung).
- Die Vergütungen für das reine Bereitstellen der Videos auf den Plattformen könnten einer journalistischen Tätigkeit ähnlich sein und damit – bei entspr. Fachqualifikation von J – ebenfalls den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugerechnet werden (FM Schleswig-Holstein v. 02.07.2024 - VI 3010 - S 2240 - 190).
- Vergütungen für Werbung gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (FM Schleswig-Holstein v. 02.07.2024 - VI 3010 - S 2240 - 190).
- Einmal gearbeitet und zwei verschiedene Einkunftsarten erzielt ... ein genialer Steuertrick... (Anm.: vgl. Pinkernell, DWS-Merkblatt Nr. 1882, Stand 4/2025)

Fazit:

Abgrenzung von § 15/§ 18 EStG ist kasuistisch (Einzelfallbetrachtung!)

Vorhersehbarkeit der Entscheidung?

Notwendigkeit der Abgrenzung de lege lata

Weiterentwicklung der freien Berufe durch Finanzgerichtsbarkeit

Mut zur Klage!

(nicht künstlerischer Werbetext!)

Wer kämpft, kann verlieren.
Wer nicht kämpft, hat schon verloren.

Sponti-Spruch, 1970er

Teil IV – weitere Überlegungen

Prof. Dr. Roman Seer