

Markus Fischer

Freier Beruf oder Gewerbe?

**Die Problematik der steuerlichen
Abgrenzung im Rahmen sich wandelnder
Berufsbilder und Erwerbsformen**

Fischer, Markus: Freier Beruf oder Gewerbe? Die Problematik der steuerlichen Abgrenzung im Rahmen sich wandelnder Berufsbilder und Erwerbsformen, Hamburg, Diplomica Verlag GmbH 2013

Buch-ISBN: 978-3-8428-9710-6

PDF-eBook-ISBN: 978-3-8428-4710-1

Druck/Herstellung: Diplomica® Verlag GmbH, Hamburg, 2013

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden und die Diplomica Verlag GmbH, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

Alle Rechte vorbehalten

© Diplomica Verlag GmbH
Hermannstal 119k, 22119 Hamburg
<http://www.diplomica-verlag.de>, Hamburg 2013
Printed in Germany

Inhalt

1. Wandel der Arbeitswelt und steuerrechtliche Folgen	9
1.1 Unterscheidung der Einkunftsarten im ESt.-Recht.....	10
1.2 Relevanz für weitere Rechtsgebiete.....	11
2. Rechtlicher Rahmen zur Unterscheidung	13
2.1 Rechtsquellen des Einkommensteuerrechts.....	13
2.2 Vorgehensweise bei der Ermittlung der Einkunftsart	14
2.3 Anforderungen an ‚gute‘ steuerliche Regelungen	18
3. Case-Study: Vorstellung der Unternehmensgründer	20
3.1 Der Berater: ITK-Fachmann aus Niedersachsen.....	20
3.2 Der Künstler: Raum- und Objektdesigner aus Berlin.....	21
4. Gesetzliche Regelungen zur Unterscheidung.....	23
5. Richterliche Rechtsfortbildung zur Unterscheidung.....	24
5.1 Eindeutige Unterscheidungsmerkmale	25
5.1.1 Katalogberufen ähnliche Berufe.....	25
5.1.2 Künstlerische Tätigkeiten	28
5.1.3 Gemischte Tätigkeiten	29
5.2 Widersprüche, Ausnahmen und Mehrdeutigkeiten	31
5.2.1 Katalogberufen ähnliche Berufe.....	32
5.2.2 Künstlerische Tätigkeiten	34
5.2.3 Gemischte Tätigkeiten	38
6. Case-Study: Einstufung der Einkünfte und Folgen.....	39
6.1 Der Berater	39
6.1.1 Einkommensteuerrechtliche Einordnung.....	39
6.1.2 Finanzielle Folgen gewerblicher Einordnung.....	41
6.2 Der Künstler.....	43
6.2.1 Einkommensteuerrechtliche Einordnung.....	44
6.2.2 Handwerksrechtliche Folgen gewerblicher Einordnung.....	46
7. Schlechte Voraussetzungen für rechtlichen Wandel	50
7.1 Zusammenfassung: Festhalten an einer fraglichen Norm	50
7.2 Ausblick: Ein Modell für die Zukunft?	54

Anhang

Erläuterungen zu den Tabellen 2-7	59
Tab. 2: Gesamte Einkünfte Case I <i>ohne Trennung</i> und Nettoberechnung <i>ohne Trennung</i>	61
Tab. 3: Freiberufliche Einkünfte Case I <i>bei Trennung</i>	63
Tab. 4: Gewerbliche Einkünfte Case I <i>bei Trennung</i> und Nettoberechnung <i>bei Trennung</i>	64
Tab. 5: Gesamte Einkünfte Case II <i>ohne Trennung</i> und Nettoberechnung <i>ohne Trennung</i>	66
Tab. 6: Freiberufliche Einkünfte Case II <i>bei Trennung</i>	68
Tab. 7: Gewerbliche Einkünfte Case II <i>bei Trennung</i> und Nettoberechnung <i>bei Trennung</i>	69
Abb. 4: Behandelte Einkünfte im Kontext der Einkunftsarten	71
Abb. 5: Freiberuflichkeit gemäß Steuer- und Sozialrecht	72
Literaturverzeichnis	73
Verzeichnis der verwendeten Gerichtsurteile	78
Verzeichnis der verwendeten Gesetze und Verordnungen	80

Abkürzungsverzeichnis

abgel.	abgeleitet
Anl.	Anlage
BeitrO	Beitragsordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	BFH/Nicht veröffentlicht (Zeitschrift. Urteile, die nicht im amtlichen BStBl. veröffentlicht werden. Freiburg: Haufe)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt (Zeitschrift des BFM. Berlin: Stollfuß)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Zeitschrift. Tübingen: J. C. B. Mohr)

DIW	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift. Berlin: Stollfuß)
eo ipso	aus sich heraus
ESt.	Einkommensteuer
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
GewSt.	Gewerbesteuer
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IFB	Institut für Freie Berufe
IT	Informationstechnik
ITK	Informations- und Kommunikationstechnik
KSK	Künstlersozialkasse
RStBl.	Reichsteuerblatt (ab 1945 BStBl.)
s.A.	selbständige Arbeit
StDV	Steuerdurchführungsverordnung
Stpfl.	Steuerpflichtige(r)
StR	Steuerrichtlinie
Tab.	Tabelle
TK	Telekommunikation
USt.	Umsatzsteuer

1. Wandel der Arbeitswelt und steuerrechtliche Folgen

Die Kunst- und Kulturindustrie Berlins boomt, es wächst eine jährlich 22,4 Mrd. € umsetzende Branche mit den typischen eigenen „Spielregeln“¹. **Neue Berufsbilder** entstehen als „Kombinationen oder Variationen herkömmlicher Tätigkeiten.“² 212.000 Menschen – viele Selbstständige, unter ihnen Akademiker, Autodidakten mit Berufserfahrung oder Handwerker und Laien – sind 2012 im Großraum Berlin in der Kreativbranche tätig.³ Die Grenzen zwischen Beruf und Privatleben verschwimmen, projektbezogene Netzwerke und Organisationsstrukturen mit unterschiedlichen persönlichen Verantwortungen und Beiträgen prägen die Arbeit.⁴

Zudem kommt es in unserer **Dienstleistungsgesellschaft** immer weniger auf die Unternehmensgröße, stattdessen mehr auf kreative und innovative Geschäftskonzepte an. Einzelne Leistungen können von teilweise hoch spezialisierten Unternehmen eingekauft werden.⁵ Es kann sich dabei sowohl um ganze Unternehmens- und Wertschöpfungsprozesse als auch um Know-How, oft in Form von Coaching und Beratung, sowie Konzeption und Planung, handeln.⁶

Die **steuerrechtlichen Bedingungen** wurden jedoch kaum an diese Arbeitsweise angepasst, was – besonders bei „neuen Berufe[n]“⁷ – immer wieder zu Rechtsstreitigkeiten über die Art der Einkünfte, die aus einer solchen Arbeit erzielt werden, führt.⁸ Es ist im Interesse des Steuerpflichtigen, dass zumindest ein möglichst großer Teil seiner Einkünfte denen aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) und nicht denen aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) zugeordnet wird, um in den Genuss von Vorteilen wie beispielsweise Gewerbesteuerfreiheit, spezielle Ausgabenpauschbeträge oder Erleichterungen bei der Gewinnermittlung zu kommen.⁹

¹ Rüggeberg (2008), S. 1

² Oberlander et al. (2009), S. 3

³ vgl. IHK Berlin (2012), S. 41

⁴ vgl. Frotscher § 18 EStG (2009), Rn. 4

⁵ vgl. Ripsas (1998), S. 4

⁶ vgl. Faltin (2008), S. 69 ff., 109 ff., 126 ff.

⁷ Oberlander et al. (2009), S. 5

⁸ vgl. Detzel et al. (2006), S. 5

⁹ vgl. Freitag (2009), S. I

1.1 Unterscheidung der Einkunftsarten im ESt.-Recht

Eine große Anzahl von Gerichtsverfahren und umfangreiche Veröffentlichungen in der wissenschaftlichen Literatur setzen sich mit diesem Thema auseinander. Zudem scheint die Thematik viele **Unternehmensgründer zu verunsichern**. Googelt man die Begriffe ‚Freier Beruf‘ und ‚Gewerbe‘, beschäftigen sich 38 von 40 der ersten gefundenen 819.000 Artikel mit genau dieser Unterscheidung.¹⁰ Es handelt sich hierbei um Seiten namhafter Institutionen¹¹, seriöse Ratgeberwebseiten¹² sowie führende Internetforen und -blogs¹³. Die restlichen zwei Suchergebnisse sind die Wikipedia-Artikel zu den eingegebenen Stichworten, in denen die Unterscheidungsproblematik ebenfalls Gegenstand ist.

Ziel dieser Untersuchung ist herauszufinden, warum es immer wieder zu Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigen und Finanzämtern diesbezüglich kommt. Hierfür prüfe ich rechtliche Kriterien aus Gesetz und Richterrecht darauf hin, ob sie diesen Umstand begünstigen. Außerdem betrachte ich anhand zweier Beispielfälle die Zuordnungsschwierigkeiten und die Folgen der Einstufung als Gewerbetreibender. Ich lernte eine Reihe von Gründern kennen, die die Verwaltungsakte der Finanzämter in Bezug auf die Auslegung von § 18 EStG als zu restriktiv bewerteten.

Ich erläutere anhand bisheriger Gerichtsurteile unter Zuhilfenahme aktueller Literatur den Einfluss verschiedener Faktoren auf die Art der Tätigkeit/Einkünfte. Zudem nenne und bewerte ich Widersprüche und Ausnahmen.

Ich stelle folgende These auf:

In einer Vielzahl von Fällen neuerer Berufsbilder stellen die Gerichte auf unterschiedliche, zum Teil konkurrierende Kriterien ab; somit ist weder der Grundsatz der **Rechtssicherheit**, noch der **Verhältnismäßigkeit** gewahrt.

Schon in einem Urteil aus dem Jahre 1960 stellte das Bundesverfassungsgericht fest, dass „‘Freier Beruf‘ [...] kein eindeutiger Rechtsbegriff“ ist, sondern „ein soziologischer Begriff, [...] der aus einer bestimmten gesellschaftlichen Situation

¹⁰ letztmalig überprüft am 20.03.2012

¹¹ z.B. Uni Erlangen, verschiedene IHKs, Bundesverband d. Fördermittelberater

¹² z.B. exist.de, existenzgruender.de (beide vom Bundeswirtschaftsministerium); mediafon.de (von der Vereinten Dienstleistungsgewerkschaft ver.di); gruendungswiki.de (vom Transferzentrum für Unternehmensentwicklung an der Hochschule Pforzheim)

¹³ z.B. wer-weiss-was.de, blog.de, techniker-forum.de

erwachsen ist, der des frühen Liberalismus“.¹⁴ Das IFB führt an, dass dies zu einer Situation führt, in der die „Zuordnung von Berufsgruppen dem Einzelfall häufig nicht gerecht wird“¹⁵, Wolfgang Maaßen nennt „eine weit verbreitete Rechtsunsicherheit“¹⁶ als Folge. Das ist besonders bei Berufsbildern, die in den letzten Jahren entstanden sind, der Fall. Diese besitzen Merkmale sowohl der Freien als auch der gewerblichen Berufe.¹⁷

Der **Schwerpunkt** liegt, aus den im ersten und zweiten Absatz genannten Gründen der zeitlichen und örtlichen Relevanz, auf der künstlerischen und der beratenden Tätigkeit. Letztere werden häufig in Berufen ausgeübt, die in § 18 EStG aufgezählt und daher Katalogberufe genannt werden.

Neben steuerrechtlichen Folgen zieht die gewerbliche Einstufung durch das Finanzamt oder -gericht noch **andere Probleme** nach sich, deren Kenntnis die Bedeutung des gesamten Sachverhalts für den Unternehmer nochmals unterstreicht. Auf sie gehe ich im zweiten Case-Teil (Kapitel 6) ein. Der rot hinterlegte Bereich in Abbildung 5 im Anhang verdeutlicht den Scherpunkt des Inhalts dieser Studie im Gesamtzusammenhang, der rot gedruckte Bereich die Gebiete, die in der Betrachtung der Fallbeispiele ebenfalls von Bedeutung sind.

1.2 Relevanz für weitere Rechtsgebiete

Auch umsatzsteuerliche Besonderheiten sind bei Freiberuflern zu beachten. **Fokus dieser Untersuchung** ist jedoch die einkommensteuerliche Betrachtung, da umsatzsteuerliche Folgen oft auftragsbezogene Sonderregelungen und Ausnahmetatbestände betreffen, während in der Einkommensteuer nicht auf einzelne Geschäftsvorfälle abgestellt wird, sondern auf die gesamte berufliche Tätigkeit.¹⁸

Die in dieser Abhandlung beschriebenen Sachverhalte sind in der Regel nicht auf Berufe im Gesundheitswesen (sog. **Heilberufe**) anwendbar. Aufgrund der Kostenübernahme durch staatliche oder private Versicherer gelten hier zumeist

¹⁴ BVerfG 1 BvR 239/52

¹⁵ Detzel et al. (2006), S. 6

¹⁶ Maaßen (2001), Rn. 5

¹⁷ vgl. ebd. Rn. 1

¹⁸ vgl. Maaßen (2001), Rn. 173 f., 186 ff.