

**FG Nürnberg, Urteil v. 17.01.2018 – 5 K 391/17**

**Titel:**

**Leistungen, Bescheid, Marke, Lehrer, Einspruchsverfahren, Lehrkraft, Gewerbesteuermessbescheid, Einspruch, Gewerbesteuermessbetrag, Aufhebung, Gewerbebetrieb, Form, Finanzamt, Trennung, gewerbliches Unternehmen**

**Schlagwort:**

Gewerbesteuer

**Rechtsmittelinstanz:**

BFH München, Urteil vom 23.10.2018 – VIII B 44/18

**Fundstellen:**

StEd 2018, 283

EFG 2018, 767

BeckRS 2018, 4240

LSK 2018, 4240

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

**Tatbestand**

- 1 Streitig ist die Qualifizierung der Einkünfte des Klägers aus seiner Tätigkeit für B in den Jahren 2009 bis 2014 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 2 Der Kläger ist seit Juli 2007 selbständig in der eigenen Firma A für die B GmbH (im Folgenden: GmbH) als einzige Kundin tätig. Den Gewinn ermittelte er durch Einnahme-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG).
- 3 Er reichte Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 2009 bis 2014 ein (Eingang beim Finanzamt am 15.11.2010, 08.03.2012, 21.03.2013, 28.02.2014, 05.03.2015 und 21.12.2015). Diesen folgend wurden Gewerbesteuermessbescheide erlassen, die jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen:

VZ	Bescheid vom	Gewerbesteuermessbetrag in €
2009	28.01.2010	1.155
2010	25.04.2012	1.193
2011	06.06.2013	1.176
2012	02.07.2014	2.163
2013	28.07.2015	514
2014	18.02.2016	735

4

- Gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2011 vom 06.06.2013 legte der Kläger mit Schreiben des Prozessbevollmächtigten vom 02.07.2013 Einspruch ein (= Eingang beim Finanzamt). Es würden keine gewerblichen Einkünfte des Klägers, sondern Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit aus dem Einzelunternehmen A vorliegen.
- 5** Zur Begründung wurde (mit Schreiben des Prozessbevollmächtigten vom 29.10.2013) der Lebenslauf des Klägers vorgelegt, aus dem sich u.a. ergibt, dass der Kläger seit 1969 (mit Unterbrechung durch den Wehrdienst) bei B angestellt war, u.a. als Schulungsleiter im Kundendienstzentrum der B AG und zuletzt von April 2004 bis Juni 2007 als Produkt Direktor und Abteilungsleiter Produkt Marketing Vision bei der GmbH. Er ist Meister im Radio-Fernsehtechniker Handwerk und hat sich u.a. von 1988 bis 2000 extern im Bereich Management weitergebildet.
- 6** Außerdem wurde ein Schreiben der GmbH vom Januar 2012 eingereicht. Darin wird zur „Tätigkeitsbeschreibung des freiberuflichen Mitarbeiters Herrn A“ ausgeführt, dass dieser schwerpunktmäßig Produktschulungen für Fachhandelskunden der GmbH durchführe. Die Lehrtätigkeit erfolge in organisierter und institutionalisierter Form durch Schulungen, die im Vorfeld von B selbst oder von Großhändlern geplant seien. Die Schulungsunterlagen seien für alle Teilnehmer gleich und würden begleitend zum Frontalunterricht in Papierform ausgegeben. Der Schulungsleiter rechne nach fest vereinbarten Stundensätzen ab. Der Kläger vermittele sowohl produktspezifische als auch technische Kenntnisse. Die Schulungsteilnehmer erhielten Zertifikate, welche die Fachhändler als autorisierte Servicepartner auswiesen. Technische Schulungen (Servicelehrgänge, Dauer von 9-16 Uhr) seien für die Teilnehmer kostenpflichtig, reine Produkt Marketing Trainings (Dauer ca. 2 Stunden) kostenfrei. Das vermittelte Produktwissen werde durch monatliche Newsletter ergänzt, deren Inhalt der Kläger in Absprache mit dem Auftraggeber festlege und diesen nach redaktionellen Gesichtspunkten gestalte.
- 7** Am 14.07.2014 legte der Prozessbevollmächtigte Einspruch gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2012 vom 02.07.2014 ein, am 03.08.2015 gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2013 vom 28.07.2015 und am 01.03.2016 gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2014 vom 18.02.2016. Zur Begründung verwies er jeweils auf die Vorjahre.
- 8** Von 10.11.2014 bis 18.02.2016 fand bei dem Kläger eine Außenprüfung statt, die sich auf die Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 2009 bis 2011 bezog (vgl. Prüfungsanordnung vom 15.10.2014). Mit Schreiben vom 04.07.2016 teilte das beklagte Finanzamt dem Kläger mit, dass die Betriebsprüfung abgeschlossen sei und zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt habe.
- 9** Des Weiteren wies die Rechtsbehelfsstelle des beklagten Finanzamts mit Schreiben vom 17.06.2016 den Kläger darauf hin, dass nach ihrer Auffassung Einkünfte i.S.d. § 15 EStG aus der Schulungs-Tätigkeit für die GmbH vorlägen. Sie forderte den Kläger außerdem u.a. auf, zum Kfz-Eigenverbrauch, den Raum- und den Reisekosten für das Jahr 2011 Stellung zu nehmen.
- 10** Gegen die geänderten Gewerbesteuermessbescheide 2009 und 2010 vom 28.07.2016 (= Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung) legte der Prozessbevollmächtigte mit Schreiben vom 25.08.2016 (= Eingang beim Finanzamt) Einspruch ein.
- 11** Er teilte außerdem mit Schreiben vom 09.09.2016 mit, dass die schriftlichen vertraglichen Vereinbarungen über die freie Mitarbeit des Klägers am 30.09.2008 geendet hätten. Neue schriftliche Vereinbarungen seien nicht getroffen worden. Er übermittelte des Weiteren die angeforderten Nachweise zum Streitjahr 2011.

**12**

Er wies des Weiteren mit Schreiben vom 06.10.2016 darauf hin, dass im Einspruchsverfahren lediglich über die Gewerblichkeit der Einkünfte des Klägers zu entscheiden sei, da diese nicht Gegenstand der Betriebsprüfung gewesen sei.

- 13** Mit Schreiben vom 18.10.2016 legte der Beklagte dar, dass eine Änderung gemäß § 164 Abs. 2 AO erfolgen könne. Die gewerblichen Einkünfte seien auf 59.418 € zu erhöhen (Änderung bei der Kfz-Nutzung, Privatanteil 34%).
- 14** Mit Einspruchsentscheidung vom 27.12.2016 erhöhte das Finanzamt den Gewerbesteuermessbetrag 2011 auf 1.221 €. Im Übrigen wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen, ebenso wie die Einsprüche gegen die Gewerbesteuermessbescheide 2009, 2010, 2012, 2013 und 2014. Der Vorbehalt der Nachprüfung der Gewerbesteuermessbescheide 2011 bis 2014 wurde jeweils aufgehoben.
- 15** Der Beklagte führte zur Begründung aus, dass der Kläger keinen Katalogberuf i.S.d. § 18 EStG ausübe. Insbesondere qualifiziere ihn als Handwerksmeister die Teilnahme an zwei Managementseminaren nicht zu einem beratenden Betriebswirt oder einem ähnlichen Beruf. Er erfülle die Voraussetzungen einer wissenschaftlichen Ausbildung nicht und ihm fehlten die entsprechenden Kenntnisse. Ein Schulungsleiter komme diesem Arbeitsgebiet nicht gleich und sei auch kein ähnlicher Beruf.
- 16** Die Voraussetzungen eines Unterrichts i.S.d. § 18 EStG seien ebenfalls nicht erfüllt. Das Angebot richte sich nicht an Elektrohändler im Allgemeinen, sondern nur an Handelskunden, die die Marke B vertrieben. Den Schulungen läge ein speziell auf diesen Teilnehmerkreis abgestimmtes Programm zu Grunde. Die Händler erhielten kein allgemeingültiges Zertifikat, das ihnen Wissen über Elektroprodukte und Produktmarketing bescheinige, vielmehr weise sie dieses als autorisierte Servicepartner von B aus. Auch die Tatsache, dass der Kläger mit seiner Firma „A“ nicht in der Öffentlichkeit auftrete und seine Dienste einem breiten Publikum anbiete, sei ein Indiz, dass kein abstraktes, über den speziellen Einzelfall hinaus anwendbares Wissen vorliege, sondern es nur um die Vermittlung produktspezifischer Kenntnisse (der Firma B) gehe, die dem Produktmarketingbereich zugeordnet werden könnten.
- 17** B sei der einzige Kunde des Klägers. Von diesem sei er weder organisatorisch noch inhaltlich unabhängig, da die Schulungen von B selbst geplant würden. Sowohl die Schulungsunterlagen als auch die Unterrichtsform Frontalunterricht sei vorgegeben. Der Kläger gebe nicht Inhalte auf eine von ihm selbst erarbeitete Weise wieder, sondern diene als Vermittler eines vorgegebenen Konzepts. Dies stelle eine gewerbliche Beratungstätigkeit dar.
- 18** Auch wenn in unterrichtender Form ein „Know-how-Mix“ vermittelt werden würde, läge eine beratende Tätigkeit vor (Hinweis auf FG Münster vom 17.12.2010, 4 K 3554/08 G, Juris), da für die Tätigkeit des Klägers die spezielle Beratung und Verkaufsunterstützung von B-Produkten prägend sei.
- 19** Bezüglich der Gestaltung von Newslettern läge keine schriftstellerische Tätigkeit vor. Der Kläger sei zum einen bezüglich des Inhalts von B abhängig, zum anderen sei unklar, was konkret eine „Gestaltung nach redaktionellen Gesichtspunkten“ bedeute. Schließlich handele es sich um eine Tätigkeit im engen Zusammenhang mit der gewerblichen Beratung, durch die vermitteltes Produktwissen ergänzt und gefestigt werden solle und die daher nicht unabhängig von der Beratung zu betrachten sei.
- 20** Es lägen daher in Bezug auf die Einkünfte aus der „A“ Einkünfte i.S.d. § 15 EStG vor.
- 21** Der Kläger hat mit Schriftsatz seines Prozessbevollmächtigten vom 24.01.2017 (= Eingang beim FG am 25.01.2017) Klage erhoben, die sich gegen die Qualifizierung seiner Einkünfte als gewerblich richte.

- 22** Hierzu trägt er im Wesentlichen ergänzend zu seinem bisherigen Vorbringen vor, dass aus den Berufsbildern des § 18 Abs. 1 EStG nur schriftstellerische und unterrichtende Tätigkeiten in Betracht kämen. Die in der Einspruchsentscheidung genannte Voraussetzung, dass die Kenntnisse für derartige Tätigkeiten durch eine wissenschaftliche Ausbildung erworben sein müssten, sei unzutreffend. So übten etwa Handwerksmeister, die an Berufsschulen und Meisterschulen tätig seien, i.d.R. einen freien Beruf aus, wenn sich die Lehrtätigkeit ohne Schwierigkeiten von der gewerblichen Haupttätigkeit trennen lasse (H 18.1 ESt-Handbuch 2016). Er, der Kläger, habe keine weitere Haupttätigkeit.
- 23** Es sei zutreffend, dass er Produktschulungen halte und u.a. Wissen über B-Produkte und deren Unterschiede zu der Konkurrenz vermittele. Die Annahme des Finanzamts, dass ein eingeschränkter Teilnehmerkreis insofern gegen eine Unterrichtstätigkeit spreche, sei nicht zutreffend. Denn auch zum Unterricht des Handwerksmeisters an Berufsschulen etwa sei nicht jedermann zugelassen.
- 24** Auch die Tatsache, dass er seine Dienste nicht einem breiten Publikum anbiete unterscheide ihn nicht von einem Berufsschullehrer. Auch dieser werde „nur“ für diese eine Berufsschule tätig und vermittele branchen- und produktspezifisches Wissen. Auch die Voraussetzung, dass ein Lehrer organisatorisch und inhaltlich hinsichtlich des zu vermittelnden Stoffes und der verwendeten Lernmittel von seinem Auftraggeber unabhängig sein müsse, um freiberufliche statt gewerblicher Einkünfte zu erzielen, gebe es nicht. Auch einem Berufsschullehrer seien Schulbücher und Unterrichtsziel vorgegeben. Im Mittelpunkt stehe, dass eine Lehrkraft die Aufgabe habe, dem Schüler das notwendige Wissen für das Zertifikat, das Klassenziel oder das Zeugnis zu vermitteln.
- 25** Ebenso wenig gebe es die Voraussetzung, dass nur die Vermittlung von allgemeinem Wissen eine freiberufliche unterrichtende (nicht gewerbliche) Tätigkeit darstelle.
- 26** Schließlich sei der Sachverhalt der vom Finanzamt zitierten Entscheidung des FG Münster vom 17.12.2010, 4 K 3554/08 G nicht vergleichbar. Dort habe ein Versicherungsvertreter seinen ihm unterstellten Außendienstmitarbeitern beim Abschluss von Versicherungsverträgen prozessbegleitend und beratend zur Verfügung gestanden, was eine gewerbliche Tätigkeit darstelle. Zu seinen Aufgaben habe weiter gehört, Vertriebsstrategien und versicherungsfachliche Kenntnisse zu vermitteln sowie Verkaufsschulungen zu geben. Insoweit handele es sich um eine unterrichtende Tätigkeit. Als Vergütung habe er Superprovisionen aus den Provisionen der Vertreter erhalten. Die Leistungen des vorgesetzten Versicherungsleiters hätten sich daher als gemischte Tätigkeit dargestellt, deren Trennung nicht möglich gewesen sei. Der Schwerpunkt seiner Betätigung habe nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht in der abstrakten Wissens- und Kenntnisvermittlung, sondern in der einzelfallspezifischen Beratung und Verkaufsunterstützung von Produkten der Versicherung gelegen.
- 27** Entscheidend sei das Verhältnis zwischen Lehrer und Lernenden. Sei es ein „Lehrer-Schüler-Verhältnis“, liege eine unterrichtende Tätigkeit vor. Sei es ein „Vorgesetzten-Untergebenen-Verhältnis“, das vom Ziel eines gemeinsamen maximalen Erfolgs des Vertriebs von Produkten geprägt sei, liege eine gewerblich geprägte Tätigkeit vor. Der Begriff „Know-how-Mix“ sei zur Anwendung gekommen, wenn Unterricht und Beratung als Einheit vermittelt würden, ineinander übergängen und nicht getrennt werden könnten. Dann liege insgesamt eine beratende Betätigung vor, welche eine gewerbliche Tätigkeit darstelle, wenn es an der erforderlichen Vorbildung im Sinne von § 18 EStG fehle.
- 28** Der Streitfall liege anders, da er, der Kläger, „Klassenstärken“ von etwa 8 Schülern unterrichte, nicht Vorgesetzter seiner Schüler sei, keine Superprovisionen erhalte und nur eine einzige Tätigkeit entfalte. Ob allgemeines oder spezielles Wissen vermittelt werde, sei nicht entscheidend.
- 29** Die Gestaltung von Newslettern werde als schriftstellerische Tätigkeit angesehen. Die Rechtsprechung stelle an die Voraussetzung, dass eigene Gedanken ausgedrückt würden, keine

- besonderen Anforderungen, insbesondere brauche das Geschriebene weder von wissenschaftlichem noch von künstlerischem Inhalt zu sein. Unschädlich sei es, wenn sich schriftliche Äußerungen auch nur auf zu beschreibende rein tatsächliche Vorgänge bezögen (Beispiele: Werbeschriftsteller, Vorschriftensuchregister oder das Verfassen von Anleitungen zum Umgang mit technischen Geräten). Unschädlich sei auch, wenn sich die schriftlichen Äußerungen an ein begrenztes, fachliches Publikum richteten. Entscheidend sei die eigenständige gedankliche Leistung des Autors. Seine Tätigkeit erfülle daher die Voraussetzungen für eine freiberufliche Tätigkeit. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 16.03.2017 verwiesen.
- 30** Der Kläger beantragt,
- die Gewerbesteuermessbescheide 2009 und 2010, jeweils vom 28.07.2016, den Gewerbesteuermessbescheid 2011 vom 06.06.2013, den Gewerbesteuermessbescheid 2012 vom 02.07.2014, den Gewerbesteuermessbescheid 2013 vom 28.07.2015 und den Gewerbesteuermessbescheid 2014 vom 18.02.2016, diese sämtlich in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.12.2016 ersatzlos aufzuheben.
- 31** Weiter beantragt der Prozessbevollmächtigte die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 32** Der Beklagte beantragt,
- die Klage abzuweisen.
- 33** Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung vom 27.12.2016 und teilte zunächst mit, dass der Sachverhalt nicht hinreichend offen gelegt worden sei. Es fehlten Einzelheiten etwa zu den Schulungskonzepten, Schulungsthemen und Schulungsterminen, den Newslettern sowie den Abrechnungen des Klägers gegenüber seinem Auftraggeber. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 08.05.2017 verwiesen.
- 34** Der Kläger verweist dazu mit Schriftsatz des Prozessbevollmächtigten vom 16.06.2017 auf die Tätigkeitsbeschreibung der GmbH vom Januar 2012, die auch für die Jahre ab 2009 zutreffend sei. Außerdem legt er eine Auswahl von Schulungskonzepten vor, aus denen sich die Schulungsthemen ergäben und bei denen er, der Kläger, seit 2010 als Referent benannt sei (z.B. „GFI B Initiative“). Die Schulungsunterlagen erstelle er selbst, dies werde nicht gesondert in Rechnung gestellt. Die Unterlagen würden nicht von anderen Personen verwendet; es gäbe keine anderen Schulungsorte. Außerdem legt der Kläger einen beispielhaften Newsletter vor, zu dessen Erstellung es keine Vorgaben gegeben habe. Es gäbe keine Rahmenvereinbarung zwischen ihm und der GmbH. Exemplarisch würden Rechnungen für das Jahr 2012 vorgelegt. Zu den Schulungen lade er, der Kläger, die Teilnehmer per E-Mail ein. Mehrere gleichartige Schulungen würden an verschiedenen Orten nacheinander vorgenommen.
- 35** Der Beklagte entgegnet mit Schriftsatz vom 06.07.2017, dass die GFI von B zur Unterstützung der fachhandelsorientierten Vertriebspolitik (Absatz bestimmter Stückzahlen, Produktschulungen und Verkaufstrainings) gegründet worden sei. Ziel des Unterrichts des Klägers sei die Steigerung des Umsatzes von B-Produkten. Sowohl der Kläger als auch die teilnehmenden Fachhändler stünden zu B in einem Abhängigkeitsverhältnis. B sei der einzige Kunde des Klägers. Er übe seine Tätigkeit z.B. bei denjenigen Fachhändlern aus, von denen ihm B „schwierige Umsatzsituationen“ mitgeteilt habe. Inhaltlich bestimme B bezüglich welcher Geräte und Neuheiten Schulungsbedarf bestehe. Der Kläger sei quasi der „verlängerte Arm“ von B.
- 36** Die Fachhändler seien ebenso von B abhängig, da ihre Konditionen in Zusammenhang mit den Umsätzen mit B stünden. Im klassischen Lehrer-Schüler-Verhältnis seien diese jedoch nicht von derselben Institution abhängig. Schließlich würde mit „praxisorientierten Produktvorführungen“ und „praktischen Übungen“ den Händlern die Bedienung von B-Produkten präsentiert mit dem Ziel der

Verkaufssteigerung dieser Produkte. Somit liege kein Unterricht, sondern eine gewerbliche Beratungsleistung bezüglich B-Produkten vor (Hinweis auf FG Hamburg vom 05.10.2015, 1 K 131/14).

- 37** Hinsichtlich der Newsletter sei unklar, ob die Produktbeschreibungen vom Kläger verfasst oder von B zur Verfügung gestellt worden seien. Der Kläger gebe nicht eigene Gedanken, sondern lediglich technische Details von Geräten wieder. Die Tätigkeit stehe in unmittelbarem Zusammenhang mit der gewerblichen Beratung und könne nicht losgelöst von dieser ausgeübt werden. Eine eigenständige schriftstellerische Tätigkeit liege nicht vor.
- 38** Der Kläger führt dazu mit Schriftsatz vom 31.07.2017 aus, dass sich die vom Finanzamt aufgestellten Voraussetzungen für eine unterrichtende Tätigkeit nicht mit den Voraussetzungen des Gesetzes und der Rechtsprechung deckten. Das Urteil des FG Hamburg vom 05.10.2015, 1 K 131/14 habe einen anderen Sachverhalt betroffen.
- 39** Mit Schriftsatz vom 11.01.2018 übermittelte er außerdem zwei Schulungsunterlagen sowie zwei Newsletter, welche er verfasst habe. Beide Materialien seien nicht markenspezifisch, sondern technologiebezogen. Mit Schriftsatz vom 15.01.2018 wies der Kläger zudem ergänzend darauf hin, dass die unterrichtende und die schriftstellerische Tätigkeit getrennt in Rechnung gestellt und honoriert würden. Die Tätigkeiten bedingten einander nicht und könnten daher getrennt beurteilt werden. Für eine gemischte Tätigkeit, den sog. „Know-how-Mix“, gäbe es keine Anhaltspunkte.
- 40** In der mündlichen Verhandlung am 17.01.2018 präziserte der Prozessbevollmächtigte den Sachvortrag zudem dahingehend, dass Vertragspartner des Klägers für sein Schulungsprogramm nur die Firma B gewesen sei, dass die Zertifikate auch in Verantwortung von B erstellt würden, dass sich die Schulungen an Verkäufer z.B. der Handelsgruppe X richteten sowie an selbständige Händler und deren Mitarbeiter, die B Produkte im Programm hätten. Die Tätigkeit übe der Kläger überwiegend bei den Firmen oder in Hotels bzw. an Messeständen aus. Die Unterrichtsvorbereitung erledige der Kläger in eigener Zuständigkeit.
- 41** Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Niederschrift der Sitzung vom 17.01.2018, die Schriftsätze der Beteiligten sowie den Akteninhalt verwiesen.

## Entscheidungsgründe

I.

- 42** Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.
- 43** 1. Die Gewerbesteuermessbescheide 2009 und 2010, jeweils vom 28.07.2016, der Gewerbesteuermessbescheid 2011 vom 06.06.2013, der Gewerbesteuer-messbescheid 2012 vom 02.07.2014, der Gewerbesteuermessbescheid 2013 vom 28.07.2015 und der Gewerbesteuermessbescheid 2014 vom 18.02.2016, diese sämtlich in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.12.2016, sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 44** Die Tätigkeit des Klägers erfüllt alle Merkmale eines Gewerbebetriebes (§ 2 Abs. 1 GewStG, § 15 Abs. 2 EStG) und wurde vom Finanzamt zu Recht als gewerblich qualifiziert.
- 45** Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer. Nach S. 2 der Vorschrift ist unter Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. Nach § 15 Abs. 2 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und

- Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.
- 46** 2. Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehören zur freiberuflichen Tätigkeit die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, sowie die selbständige Tätigkeit in einem der dort aufgezählten Berufe oder in einem diesen ähnlichen Beruf. Handelt es sich um eine Tätigkeit, die sich untrennbar voneinander sowohl aus freiberuflichen als auch aus gewerblichen Elementen zusammensetzt (sog. gemischte Tätigkeit), ist die Gesamtbetätigung einheitlich steuerrechtlich zu würdigen. Maßgebend hierfür ist dasjenige Betätigungsfeld, das der Gesamttätigkeit das Gepräge gibt (vgl. BFH, Urteil vom 18.04.2007 XI R 57/05, BFH/NV 2007, 1854).
- 47** Der Kläger übte im Streitzeitraum weder einen sogenannten Katalogberuf im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG noch einen einem Katalogberuf ähnlichen Beruf aus.
- 48** 3. Die Tätigkeit des Klägers ist nicht als Unterricht im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu beurteilen.
- 49** a) Darunter versteht man die Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten, Handlungsweisen und Einstellungen durch Lehrer an Schüler in organisierter und institutionalisierter Form (vgl. BFH, Urteile vom 13.01.1994 IV R 79/92, BStBl. II 1994, 362, vom 18.04.1996 IV R 35/95, BStBl II 1996, 573 und vom 11.06.1997 XI R 2/95, BStBl II 1997, 687).
- 50** 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. Werden die Kenntnisse oder Erkenntnisse aber nicht aufgrund eines für das bestimmte Fachgebiet allgemeingültigen, im Einzelfall abwandlungsfähigen Lernprogramms vermittelt, sondern erfordert die Tätigkeit die Erarbeitung und Entwicklung eines auf die speziellen Bedürfnisse einer Person abgestellten Programms, handelt es sich nicht mehr um eine Lehrtätigkeit in organisierter und institutionalisierter Form, sondern um eine einzelfallbezogene beratende Tätigkeit (vgl. BFH, Urteile vom 11.06.1997 XI R 2/95, a.a.O. und vom 02.02.2000 XI R 38/98, BFH/NV 2000, 839, ebenso die Literatur: Brandt in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG-Kommen-tar, 282 EL., § 18 Rz. 121, Hutter in: Blümich, EStG, KStG, GewStG-Kommentar, 138. EL., § 18 Rz. 103, Schmidt, EStG-Kommentar, 36. Aufl. 2017, § 18 Rz. 83).
- 51** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze der höchstrichterlichen Rechtsprechung und Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalls ist die Betätigung des Klägers nicht als eine unterrichtende Tätigkeit im Sinne von § 18 EStG zu qualifizieren.
- 52** Der Kläger übt seine Tätigkeit ausschließlich im Interesse seiner früheren Arbeitgeberin und jetzigen alleinigen Auftraggeberin, der B GmbH, letztlich mit dem Ziel der Verkaufssteigerung von B-Produkten aus.
- 53** Weder vermittelt er den Fachhändlern Kenntnisse aufgrund eines bestimmten, für den Einzelfall abgewandelten Lehrprogramms noch handelt es sich um die abstrakte Vermittlung theoretischen, praktischen und strategischen Know-hows, das auf andere Auftraggeber uneingeschränkt übertragbar wäre. Ebenso wenig liegt eine Verwendung eines „Know-how-Mixes“ seitens des Klägers vor, den er an die zu Unterrichtenden weitergeben würde (vgl. dazu BFH, Urteil vom 11.06.1997 XI R 2/95, a.a.O., FG Münster, Urteil vom 17.12.2010 4 K 3554/08 G, Juris). Ziel des klägerischen Unterrichts ist im Wesentlichen die bessere Verwirklichung der wirtschaftlichen Ziele des Auftrag gebenden Unternehmens (in Abgrenzung zu FG Nürnberg, Urteil vom 15.01.2003 V 147/2000, DStRE 2003, 586).

**54**

Die Produktschulungen und Verkaufstrainings des Klägers beziehen sich ausschließlich auf B-Produkte und sind auf die spezifischen Belange dieses Unternehmens zugeschnitten. Dies wird u.a. durch die Tatsache unterstrichen, dass die Trainings und Schulungen teils auf Messen an den dortigen Messeständen stattfinden. Die Tätigkeit des Klägers ist daher nach Anlass und Zweck unternehmensbezogen.

- 55** Dieses Ergebnis wird auch durch die äußeren Umstände seiner Tätigkeit gestützt. Aus den von dem Kläger vorgelegten E-Mails ergibt sich, dass B die zu schulenden Teilnehmer kontaktiert und diese an den Kläger weitermeldet. Auch Termine werden teils vorgegeben. Die Reisekosten werden geschätzt und vor Reiseantritt von B genehmigt (vgl. z.B. Reiseanträge und Reiserichtlinien). In den vorgelegten Schulungsunterlagen firmiert der Kläger als „Produkt Marketing Manager B“ bzw. als „Produkt Marketing Training“ B GmbH unter der Adresse der GmbH und mit der E-Mail-Adresse „A@B.com“. Ein Hinweis auf das Einzelunternehmen „A“ findet sich nur in den vorgelegten Rechnungen des Klägers an B. Nach außen - gegenüber den Teilnehmern/Fachhändlern - tritt der Kläger jedoch nicht als externer Berater in Erscheinung.
- 56** c) Soweit der Kläger vorgetragen hat, dass sich nicht sämtliche Schulungsunterlagen ausschließlich auf B-Produkte bezögen, sondern auch allgemeine technische Informationen enthielten, ist zum einen darauf hinzuweisen, dass die Schulungs-Tätigkeit des Klägers, soweit ersichtlich, regelmäßig unter dem Oberbegriff der „B Fachhandels Initiative“ stattfindet und der Name des Auftraggebers quasi Bestandteil des Schulungsprogramms ist.
- 57** Soweit auf allgemeine technische Neuerungen, Standards oder Marktinformationen hingewiesen wird, lassen die vorgelegten Unterlagen zum anderen den Schluss zu, dass dies entweder mit einem Hinweis auf die entsprechenden B-Produkte verbunden ist oder es sich um im Internet frei verfügbare Dokumente handelt (vgl. den gfu Einkaufsberater HDTV oder die gfu-Presseinformation vom 21.02.2015), welche als Basis für die Schulung hinsichtlich der B-Produkte dienen.
- 58** Die auf die Absatzförderung von Waren eines einzelnen Unternehmens ausgerichtete Tätigkeit kann nicht als freiberuflich im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG angesehen werden.
- 59** d) Soweit die Tätigkeit des Klägers unterrichtende Elemente im Sinne von § 18 EStG enthalten mag, sind diese von untergeordneter Bedeutung und geben der Tätigkeit nicht das Gepräge.
- 60** 4. Auch eine schriftstellerische Tätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG liegt nicht vor.
- 61** Es ist hinsichtlich der Newsletter offen geblieben, in welchem Umfang diese vom Kläger tatsächlich selbst erstellt wurden. Unabhängig davon stellen die Newsletter aber jedenfalls Auftragsarbeiten dar, die ebenso wie die von dem Kläger durchgeführten Schulungen lediglich die Geschäftsinteressen des Auftraggebers betrafen und diesen zu dienen bestimmt waren (vgl. BFH, Urteil vom 11.06.1997 XI R 2/95, a.a.O.). Sie stellen daher keine schriftstellerische Arbeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG dar (vgl. Brandt in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG-Kommentar, § 18 EStG Rz. 113).
- 62** Sie stehen außerdem in untrennbarem Zusammenhang mit den Produktschulungen, die der Kläger durchführt und die als gewerblich anzusehen sind. Die Erstellung der Newsletter wurde nicht gesondert vergütet und in den Rechnungen des Klägers an die GmbH im Einzelnen ausgewiesen. Vielmehr wurden in den beispielhaft vorgelegten Rechnungen jeweils pauschal monatlich 30 Stunden für „Home Office, Internet und Kundenbetreuung, (Anlagen Mail gesendet), Newsletter /“ (jeweils 1.575 € pro Monat) geltend gemacht.
- 63** Schließlich weisen die beispielhaft vorgelegten Newsletter nur auf die B Fachhandels Initiative unter dem Logo von B als Urheberin der Newsletter hin. Unterzeichnet ist der Newsletter von einem selbständigen Fachhändler als Mitglied der GFI und einem B-Mitarbeiter. Auf den Kläger oder

dessen Unternehmen findet sich – ebenso wie in den vorgelegten Schulungsunterlagen – kein Hinweis.

**64** 5. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist der Kläger somit gewerblich tätig im Sinne von § 15 EStG.

**65** Die Klage ist mithin abzuweisen.

II.

**66** Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.