
**Plattformarbeit als neuer Kooperationsmodus der
Erwerbsarbeit –
eine einkommensteuerrechtliche Herausforderung**

DISSERTATION

zur

Erlangung des Doktorgrades

des

Fachbereichs Rechtswissenschaften

der Universität Osnabrück

vorgelegt von

Christian Heinrichs

aus Daun

Osnabrück, 2021

Berichterstatter:

Prof. Dr. Steffen Lampert

Mitberichterstatter:

Prof. Dr. Christoph Busch, Maître en Droit

Tag der mündlichen Prüfung:

6. September 2021

Für Maria-Katharina

INHALTSVERZEICHNIS

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	11
A. ANLASS, ZIEL UND GANG DER UNTERSUCHUNG	18
I. Anlass der Untersuchung	18
1. Problemaufriss – Digitalisierung als Entwicklungstreiber	18
2. Stand der Forschung – Fokus auf Unternehmensbesteuerung	20
3. Forschungsbedarf – Arbeitnehmerbesteuerung	21
3.1 Digitalisierung des Arbeitsplatzes.....	21
3.2 Digitalisierung der Arbeitsorganisation	22
3.3 Neue Beschäftigungsformen	23
4. Plattformarbeit als steuerrechtliche Herausforderung	24
II. Ziel der Untersuchung	26
III. Gang der Untersuchung	27
B. GRUNDLAGEN DER PLATTFORMARBEIT	29
I. Begriffsbestimmung Plattformarbeit	29
1. Oberbegriff digitale Plattform	29
2. Kategorisierung digitaler Plattformen	31
2.1 Soziale Kommunikationsplattform / Informationsplattform	31
2.2 Digitale Marktplätze für Güter	32
2.3 Digitale Plattformen zur Vermittlung bezahlter Dienstleistungen	33
2.4 Zwischenergebnis	34
3. Definition Plattformarbeit	35
3.1 Begriffsursprung des Crowdsourcings	35
3.2 Entgeltlichkeit	36
3.3 Internes oder externes Crowdsourcing	37
3.4 Ergebnis.....	38
II. Details der Plattformarbeit	40
1. Überblick	40
2. Grundformen der Plattformarbeit	41

2.1	Ortsunabhängige Dienstleistungen.....	42
2.1.1	Granularität und Komplexität	42
2.1.2	Vergütungsmodelle	44
2.2	Ortsgebundene Dienstleistungen.....	46
2.2.1	Kategorien ortsgebundener Dienstleistungen.....	46
2.2.2	Vergütung.....	47
2.2.3	Kapitaleinsatz.....	48
3.	Crowdsourcing-Prozess.....	48
3.1	Konkretisierung der Aufgaben	49
3.2	Auswahl der Plattformarbeiter	49
3.3	Aufgabenabwicklung.....	49
3.4	Aggregation und Auswahl der Lösungen	50
3.5	Vergütung.....	50
4.	Wirtschaftliche Hintergründe und Motivation	50
4.1	Auftraggeber.....	51
4.1.1	Stetig zunehmende Flexibilisierung	51
4.1.2	Wertschöpfung durch Plattformarbeit.....	51
4.1.3	Motivation.....	52
4.2	Auftragnehmer.....	54
4.2.1	Ansprüche an Arbeit verändern sich	54
4.2.2	Verdienstmöglichkeiten	55
4.2.3	Zusammensetzung der Plattformarbeiter	56
4.2.4	Motivation.....	57
4.3	Crowdsourcing-Plattform.....	58
4.3.1	Geschäftsmodell Plattformarbeit.....	58
4.3.2	Zweiseitiger Markt.....	59
4.3.3	Funktionsvoraussetzungen	64
5.	Zivilrechtliche Grundlagen.....	67
5.1	Anwendbares Recht.....	67
5.2	Registrierungsprozess.....	68

5.2.1	Nutzungsvertrag	69
5.2.2	Regelungsbereich	69
5.2.3	Rechtsnatur.....	69
5.3	Dienstleistungserbringung.....	71
5.3.1	Dreiecksverträge	71
5.3.2	Direktes Crowdsourcing.....	71
5.3.3	Indirektes Crowdsourcing	76
5.3.4	Rechtsnatur.....	76
III.	Ergebnis des Abschnitts B.....	77
C.	STEUERRECHTLICHE EINORDNUNG.....	79
I.	Überblick potentieller Einkunftsarten für Plattformarbeit.....	80
1.	Selbständige- und nichtselbständige Betätigung.....	81
2.	Zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung.....	81
3.	Keine Land- und Forstwirtschaft.....	82
4.	Keine Einkünfte aus Kapitalvermögen.....	83
5.	Zwischenergebnis.....	83
II.	Plattformarbeit als nichtselbständige Arbeit (§ 19 EStG).....	83
1.	Relevanz der Einordnung	83
2.	System der Arbeitnehmerbesteuerung	85
2.1	Rechtsquellen	85
2.1.1	Doppelbesteuerungsabkommen	85
2.1.2	EU-Recht.....	86
2.1.3	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung – LStDV 1990	87
2.1.4	Lohnsteuer-Richtlinien – LStR 2015	89
2.1.5	BMF-Schreiben und Ländererlasse.....	90
2.2	Historie deutscher Arbeitnehmerbesteuerung	90
2.2.1	Besteuerung des Arbeitseinkommens	90
2.2.2	Steuerabzug vom Arbeitslohn.....	92
2.2.3	Zwischenergebnis.....	94
2.3	Etwaiges Rangverhältnis zu den übrigen Einkunftsarten.....	95

2.4	Lohnsteuer und Arbeitnehmerbesteuerung heute	96
2.4.1	Bedeutung der Lohnsteuer	96
2.4.2	Verfahren	98
3.	Die einzelnen Merkmale des Steuertatbestandes	99
3.1	Begriffselemente – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	99
3.1.1	Gesetzeswortlaut des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG	99
3.1.2	Konkretisierung zentraler Begriffe – LStDV 1990	100
3.2	Arbeitslohn als Steuergegenstand.....	101
3.2.1	BFH-Gutachten vom 27. März 1958.....	102
3.2.2	Entwurf eines dritten Steuerreformgesetzes – EStG 1974	102
3.2.3	Zwischenergebnis.....	103
3.3	Dienstverhältnis als Erwerbsgrundlage	103
3.3.1	Begriffskern des § 1 Abs. 2 LStDV 1990	104
3.3.2	Fehlen eines unternehmerischen Risikos	105
3.3.3	Zwischenergebnis.....	105
3.4	Personen des Dienstverhältnisses	105
3.4.1	Arbeitnehmer	106
3.4.2	Arbeitgeber.....	108
3.5	Dienstverhältnis als offener Typusbegriff.....	110
3.5.1	Methodische Verortung.....	110
3.5.2	Telos einkommensteuerrechtlichen Typusgebrauchs.....	113
3.5.3	Konsequenzen für die Einkünftequalifikation.....	114
3.6	Einzelne Aspekte des Dienstverhältnisses.....	115
3.6.1	Begründung des Dienstverhältnisses.....	115
3.6.2	Schulden der Arbeitskraft	116
3.6.3	In abhängiger Stellung	117
3.6.4	Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative	123
3.6.5	Wille der Vertragsparteien	126
3.6.6	Art und Dauer der Tätigkeit	127
3.6.7	Verkehrsauffassung.....	129

3.7	Verhältnis zum Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerrecht.....	131
3.8	Verhältnis zum Arbeits- und Sozialversicherungsrecht	132
3.8.1	Zivilrechtlicher Dienstvertrag ungeeignet.....	132
3.8.2	Indizwirkung des Arbeits- und Sozialversicherungsrechts	132
3.8.3	Tatbestandswirkung zu beachten	134
3.9	Einkünfteermittlung als Indiz für Einkunftsart.....	134
3.9.1	Historische Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 2 EStG 1925	135
3.9.2	Keine gesetzliche Vermutungsregel.....	135
3.10	Zwischenergebnis.....	136
4.	Bisherige arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Einordnung.....	137
4.1	Stimmen für eine Behandlung als Selbständiger.....	138
4.2	Stimmen für eine Behandlung als Arbeitnehmer	139
4.3	Folgerungen für die Untersuchung.....	141
5.	Weiteres methodisches Vorgehen – Fallstudienforschung.....	142
5.1	Erforderlichkeit von Fallbeispielen	142
5.2	Selektionskriterien.....	142
5.3	Überblick über die gewählten Fallbeispiele	143
5.3.1	Clickworker.....	143
5.3.2	Deliveroo.....	143
5.3.3	Upwork.....	144
6.	Fallbeispiel – Clickworker	145
6.1	Überblick.....	145
6.2	Rechtliche Eigeneinschätzung der Parteien.....	146
6.2.1	Fallbeispielübergreifender Überblick.....	146
6.2.2	Vertragliche Regelungen bei Clickworker.....	146
6.3	Vermögenseinsatz	147
6.3.1	Überblick.....	147
6.3.2	Möglichkeit der Kostenerstattung	148
6.3.3	Steuerrechtliche Auswirkungen	149
6.3.4	Ergebnis	154

6.4	Entlohnungsmodalität.....	155
6.4.1	Entlohnungsvoraussetzungen.....	155
6.4.2	Vermögens- oder Erfolgsrisiko	157
6.4.3	Kein Anspruch auf Entgeltfortzahlung	166
6.4.4	Standby-Zeiten	170
6.5	Steuerungs- und Kontrollmechanismen	173
6.5.1	Überblick der implementierten Mechanismen	173
6.5.2	Weisungsbindung durch Methoden der Verhaltensökonomie	186
6.5.3	Weisungsgebundenheit im Detail	192
6.5.4	Organisatorische Eingliederung	199
6.6	Weitergehende Unternehmerinitiative.....	209
6.6.1	Persönliche Erbringung.....	209
6.6.2	Keine Angestellten möglich.....	210
6.6.3	Weitgehend feststehende Verdienstmöglichkeiten	211
6.6.4	Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	212
6.6.5	Informationsasymmetrie	213
6.7	Vertragspartner.....	215
6.8	Wertende Gesamtbetrachtung – Typusvergleich.....	216
6.8.1	Überblick.....	216
6.8.2	Normaltypisches Dienstverhältnis	217
6.8.3	Plattformtypisches Rechtsverhältnis bei Clickworker	223
6.8.4	Ähnlichkeitsvergleich – Unternehmerrisiko	224
6.8.5	Ähnlichkeitsvergleich – Unternehmerinitiative	226
6.8.6	Übergeordnetes Gesamtbild	233
6.9	Gesamtergebnis	238
III.	Plattformarbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG).....	239
1.	System der Besteuerung von Einkünften aus Gewerbebetrieb	239
1.1	Begriffselemente – Einkünfte aus Gewerbebetrieb.....	239
1.2	Gewerbebetrieb und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	240
1.3	Gewerbebetrieb und Einkünfte aus selbständiger Arbeit	240

1.4	Gewerbebetrieb als offener Typusbegriff.....	241
1.5	Zwischenergebnis.....	242
2.	Fallbeispiel – Deliveroo	242
2.1	Überblick.....	242
2.2	Rechtliche Eigeneinschätzung der Parteien.....	243
2.3	Vermögenseinsatz	243
2.3.1	Überblick.....	243
2.3.2	Steuerrechtliche Auswirkungen	244
2.3.3	Ergebnis	247
2.4	Entlohnungsmodalität.....	247
2.5	Steuerungs- und Kontrollmechanismen	248
2.5.1	Überblick der implementierten Mechanismen	248
2.5.2	Weisungsbindung durch Methoden der Verhaltensökonomie	250
2.5.3	Weisungsgebundenheit im Detail	251
2.5.4	Organisatorische Eingliederung	253
2.6	Weitergehende Unternehmerinitiative.....	255
2.7	Vertragspartner.....	256
2.8	Wertende Gesamtbetrachtung – Typusvergleich.....	256
2.8.1	Ähnlichkeitsvergleich – Unternehmerrisiko	256
2.8.2	Ähnlichkeitsvergleich – Unternehmerinitiative	257
2.8.3	Übergeordnetes Gesamtbild.....	258
2.9	Ergebnis.....	259
IV.	Plattformarbeit als selbständige Arbeit (§ 18 EStG)	260
1.	System der Besteuerung freiberuflicher Tätigkeit	260
1.1	Überblick.....	260
1.2	Folgen für die Untersuchung.....	260
2.	Fallbeispiel – Upwork.....	261
2.1	Überblick.....	261
2.2	Rechtliche Eigeneinschätzung der Parteien.....	262
2.3	Vermögenseinsatz	263

2.4	Entlohnungsmodalität.....	263
2.4.1	Erfolgs- oder zeitbasierte Entlohnung.....	263
2.4.2	Vermögensrisiko aus mangelhaft erbrachter Leistung.....	264
2.4.3	Geringes Vermögensrisiko aus ungerechtfertigter Nichtabnahme.....	265
2.5	Steuerungs- und Kontrollmechanismen	265
2.5.1	Überblick der implementierten Mechanismen	265
2.5.2	Keine Weisungsgebundenheit durch Methoden der Verhaltensökonomie	267
2.5.3	Weisungsgebundenheit im Detail	267
2.5.4	Organisatorische Eingliederung	269
2.6	Weitergehende Unternehmerinitiative.....	270
2.7	Vertragspartner.....	270
2.8	Wertende Gesamtbetrachtung – Typusvergleich.....	271
2.9	Ergebnis.....	272
V.	Exkurs: Internationale steuerrechtliche Aspekte	272
1.	Nichtselbständige Arbeit (§ 19 EStG).....	273
1.1	Beschränkte Einkommensteuerpflicht (§ 49 EStG).....	273
1.1.1	Ausübung im Inland.....	273
1.1.2	Verwertung im Inland.....	273
1.1.3	Auswirkungen von Doppelbesteuerungsabkommen.....	274
1.2	Steuerabzug vom Arbeitslohn (§ 38 EStG).....	275
1.3	Folgefrage: Home-Office als inländische Betriebsstätte des Arbeitgebers?	275
2.	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG).....	276
3.	Selbständige Arbeit (§ 19 EStG).....	276
VI.	Zusammenführung der Ergebnisse	277
1.	Digitalisierung der Unternehmenssphäre.....	277
2.	Ergebnis einkommensteuerrechtlicher Erfassung.....	277
2.1	Vermögensrisiko als fortdauerndes Abgrenzungskriterium	277
2.2	Arbeitsflexibilisierung beeinflusst normaltypisches Dienstverhältnis	278
2.3	Weisungsgebundenheit durch subtile Steuerungs- und Kontrollmechanismen.....	278
2.4	Organisatorische Eingliederung im informatisierten Produktionsmodus.....	279

2.5	Arbeitgeberstellung von Intermediär oder Auftraggeber möglich	280
3.	Unterschiedliche Indizkraft bisheriger Abgrenzungskriterien	281
3.1	Vermögenseinsatz	281
3.2	Organisatorische Eingliederung	282
3.3	Weisungsgebundenheit.....	282
3.4	Entlohnungsmodalität.....	283
4.	Identifizierte steuerrechtliche Schwierigkeiten.....	284
4.1	Erfassung neuartiger Steuerung mit Methoden der Verhaltensökonomie	284
4.2	Erfassung neuartiger organisatorischer Eingliederung.....	284
4.3	Gefahr von Steuerausfällen durch Aushöhlung des Lohnsteuerabzugs	285
4.4	Multinationale Sachverhalte	286
D.	REFORMVORSCHLÄGE	287
I.	Reform des Heimarbeitsgesetzes	287
II.	Ertüchtigung bisheriger Abgrenzungskriterien.....	288
1.	Keine gänzlich neuen Abgrenzungskriterien	288
2.	Keine Ergänzung des § 19 EStG durch Regelbeispiele	289
3.	Nutzen von Beweisanzeichen mit Indizfunktion	289
3.1	Drei-Objekte-Grenze als Vorlage.....	289
3.2	Vorteile eines Beweisanzeichens für den Untersuchungsgegenstand	290
3.2.1	Hohe Anpassungsfähigkeit.....	290
3.2.2	Bessere Greifbarkeit.....	291
4.	Lösungsvorschlag – plattformtypisches Beweisanzeichen	291
4.1	Vorüberlegungen – Unternehmerisiko	292
4.2	Vorüberlegungen – Unternehmerinitiative.....	292
4.2.1	Microtasking-Bereich.....	293
4.2.2	Außerhalb des Microtasking-Bereichs	294
4.2.3	Folgen für das Beweisanzeichen	294
4.3	Plattformtypisches Beweisanzeichen – Formulierungsvorschlag	295
5.	Folgen der Anwendung	296
III.	Steuerabzugstatbestand für Plattformarbeit.....	296

1.	Vorüberlegungen	296
1.1	Nähe zum Lohnsteuerabzug	296
1.2	Steuerabzug bei Bauleistungen als Vorbild.....	297
1.3	Rechtliche wie tatsächliche Bedenken	298
1.4	Rechtspolitische Erwägungen	300
2.	Schlussfolgerung	301
IV.	Verstärkte Informationsgewinnung	302
1.	Nationale Instrumente.....	302
1.1	Kontrollmitteilungen	302
1.2	Plattformspezifische Anzeigepflichten.....	302
1.2.1	Vorüberlegungen.....	302
1.2.2	Rechtspolitische Erwägungen	303
2.	Multinationale Instrumente.....	304
2.1	Vergleichbare Informations- und Meldepflichten	304
2.2	Einführung plattformspezifischer Meldepflichten.....	305
V.	Nutzung von Steuerungs- und Kontrollmechanismen zur Tax-Compliance.....	306
E.	SCHLUSSBETRACHTUNG UND AUSBLICK.....	307
	LITERATURVERZEICHNIS	310
	MATERIALIENVERZEICHNIS – CROWDSOURCING-PLATTFORMEN	334

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.F.	alte Fassung
Abl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abl. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
ACM	Association for Computing Machinery
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AnwBl	Anwaltsblatt
AO	Abgabenordnung
AP	Arbeitsrechtliche Praxis
ArbZG	Arbeitszeitgesetz
Art.	Artikel
AuR	Arbeit und Recht
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAGE	Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BeamtStG	Beamtenstatusgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – mit amtlich und nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch

BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BSG	Bundessozialgericht
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Deutscher Bundestag Drucksache
BUrlG	Bundesurlaubsgesetz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
Cir.	Circuit
CR	Computer und Recht
DB	Der Betrieb
Diss.	Dissertation
DStR	Das deutsche Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche-Steuer-Zeitung
ECLI	European Case Law Identifier
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGAO 1977	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976, BGBI I 1976, 3341
endg.	endgültig

EntgFG	Entgeltfortzahlungsgesetz
ErbStDV	Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStG 1920	Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920, RGBI 1920, 359
EStG 1925	Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, RGBI I 1925, 189
EStG 1934	Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934, RGBI I 1934, 1005
EStG 1938	Einkommensteuergesetz vom 6. Februar 1938, RGBI I 1938, 121
EStR 2012	Einkommensteuer-Richtlinien 2012
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuCML	Journal of European Consumer and Market Law
EuGH	Europäischer Gerichtshof
Europol	Europäisches Polizeiamt
EWCA Civ	England and Wales Court of Appeal Civil Division
FG	Finanzgericht
FKAustG	Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz
FR	Finanzrundschau
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
G20	Gruppe der 20
Ges.-Samml.	Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten
GewO	Gewerbeordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz

GmbH	Gesellschaft mit begrenzter Haftung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GRUR-Prax	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht, Praxis im Immaterialgüter- und Wettbewerbsrecht
GRUR-RR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht Rechtsprechungs-Report
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht
Habil.	Habilitation
HAG	Heimarbeitsgesetz
HAG 1934	Heimarbeitsgesetz vom 23. März 1934, RGBl I 1934, 214
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
Hrsg.	Herausgeber
hrsg. v.	herausgegeben von
Hs.	Halbsatz
ILR Review	Industrial and Labor Relations Review
Inc.	Incorporated
IndB	Industrielle Beziehungen – Zeitschrift für Arbeit, Organisation und Management
IStr	Internationales Steuerrecht – Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung
JArbSchG	Jugendarbeitsschutzgesetz
JS	juzgado de lo social (Sozialgericht)
Kap.	Kapitel
KOM	Europäische Kommission
kösdI	Kölner Steuerialog
LAG	Landesarbeitsgericht
LG	Landgericht

Losebl.	Loseblattsammlung
LSG	Landessozialgericht
LStDV 1990	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung 1990
LStH 2018	Lohnsteuer-Hinweise 2018
LStR 2015	Lohnsteuer-Richtlinien 2015
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MMR	MultiMedia und Recht
Mrd.	Milliarden
MuSchG	Mutterschutzgesetz
n.F.	neue Fassung
NASA	National Aeronautics and Space Administration
NetzDG	Gesetz zur Verbesserung der Rechtsdurchsetzung in sozialen Netzwerken (Netzdurchsetzungsgesetz)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
Núm.	número (Nummer)
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht
NZA-RR	Neue Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht – Rechtsprechungs-Report
NZM	Neue Zeitschrift für Miet- und Wohnungsrecht
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA 1992	OECD-Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 21. September 1992

OECD-MA 2017	OECD-Musterabkommen 2017 zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
OLG	Oberlandesgericht
PBefG	Personenbeförderungsgesetz
PKW	Personenkraftwagen
Preuß. EStG 1891	Preußisches Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891, Ges.-Samml. 1891, S. 175.
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
RdA	Recht der Arbeit
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RGBI	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
Rom I-VO	Verordnung (EG) Nr. 593/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juni 2008 über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I)
RStBl	Reichssteuerblatt
RStV	Staatsvertrag für Rundfunk und Telemedien (Rundfunkstaatsvertrag)
S.	Seite(n)
Schlussantr.	Schlussantrag
SchwarzArbG	Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung (Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz)
SGB III	Sozialgesetzbuch Drittes Buch
SGB IV	Sozialgesetzbuch Viertes Buch
SGB V	Sozialgesetzbuch Fünftes Buch
StAnpG	Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, RGBI I 1934, 925
StGB	Strafgesetzbuch

StuW	Steuer und Wirtschaft
StuZBl	Steuer- und Zollblatt
TMG	Telemediengesetz
Transfer	Transfer: European Review of Labour and Research
TVG	Tarifvertragsgesetz
unv.	unveröffentlicht
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
WRV	Die Verfassung des Deutschen Reichs vom 11. August 1919 (RGBl 1919, 1383)
ZAS	Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht
ZEW	Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung
ZfCM	Zeitschrift für Controlling & Management
ZPO	Zivilprozessordnung
zugl.	zugleich
ZUM	Zeitschrift für Urheber- und Medienrecht

A. ANLASS, ZIEL UND GANG DER UNTERSUCHUNG

„Die Lage ist eigentümlich. Der Verlauf der Dinge hat uns die Augen für die Erfassung der Wirklichkeit geöffnet. Wir stehen auf dem Gebiete des Rechts – nicht nur im Steuerrecht, aber auch im Steuerrecht und gerade auch im Steuerrecht – in einer raschen, sich oft überstürzenden Entwicklung, deren Ziel wir nicht klar überschauen. Es wäre vergeblich, den Begriff des Einkommens in eine kurze, überall auf alle Einzelfälle unmittelbar und überraschend sicher anwendbare Formel zu bringen.“¹

I. Anlass der Untersuchung

Dem Steuerrecht eilt gemeinhin der Ruf einer komplexen und sich schnell ändernden Rechtsmaterie voraus. Die Ursachen derartiger Komplexität und Schnelllebigkeit mögen mannigfaltig sein. So können sie zum Beispiel rechtspolitisch oder rein fiskalisch motiviert sein. Eine wichtige Ursache liegt aber unzweifelhaft in dem Umstand begründet, dass das Steuerrecht wie keine andere Rechtsmaterie unmittelbar an beinahe jedweden wirtschaftlichen Vorgang, gleichsam also unmittelbar an viele Lebensvorgänge eines jeden Einzelnen, anknüpft.² In der Folge ist das Steuerrecht daher im Besonderen von dem ständigen Fluss dieser Lebensvorgänge und diesbezüglichen Entwicklungen, mögen sie gesellschaftlicher, wirtschaftlicher oder auch technischer Natur sein, betroffen, deren konkrete Auswirkungen stets auf ein Neues steuerrechtlich reflektiert werden wollen.

1. Problemaufriss – Digitalisierung als Entwicklungstreiber

Eine solche wesentliche Entwicklung der letzten Jahre, die nachweislich das Potential neuer steuerrechtlicher Verwerfungen und Herausforderungen bietet, ist das weite Feld der Digitalisierung.³

Der Begriff der Digitalisierung selbst ist hierbei nicht einheitlich definiert.⁴ Während er in seinem ursprünglichen Sinn das Umwandeln von analogen Informationen in digitale Formate beschreibt⁵, wird der Begriff Digitalisierung nunmehr in der öffentlichen Diskussion häufig als Synonym für einen in digitalen Technologien begründeten Transformationsprozess verwendet.

¹ Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 1.

² Vgl. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 1 Rn. 1.

³ Einen schönen Überblick über die wesentlichen steuerrechtlichen Herausforderungen der Digitalisierung im nationalen wie grenzüberschreitenden Bereich bietet OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation, 2018.

⁴ Vgl. BT-Drs. 13/1104, 29. Dort wird im Schlussbericht der Enquete-Kommission „Zukunft der Medien in Wirtschaft und Gesellschaft – Deutschlands Weg in die Informationsgesellschaft“ bereits 1998 von „dem unscharfen Schlagwort der „Digitalisierung“ gesprochen.

⁵ Etwa bei Lemke/Brenner, Einführung in die Wirtschaftsinformatik, Bd. 1, 2015, S. 13: „Digitalisierung bedeutet die Elektronifizierung von Informationen.“

Im Einzelnen bedeute die Digitalisierung in der im Folgenden maßgebenden Interpretation eine konsequente Ausrichtung der Wirtschaft auf medienbruchfreie⁶ digitale Wege zum Kunden und von ihm zurück, eine Ausrichtung auf selbststeuernde Produktionsanlagen und automatisierte Büroabläufe, auf autonome Mobilgeräte und darüber hinaus auf ganz neue Geschäftsmodelle, um das gleiche oder ein besseres Ergebnis auf eventuell ganz anderen Wegen als früher zu erreichen.⁷

Die so verstandene Digitalisierung ist als Phänomen keineswegs neu. Die Enquete-Kommission des Bundestages mit dem Arbeitstitel „Neue Informations- und Kommunikationstechniken“ hat sich bereits mit Zwischenbericht vom 28. März 1983 ausführlich mit den technischen, wirtschaftlichen, gesellschaftlichen und rechtlichen Auswirkungen der sogenannten „Informations- und Kommunikationstechniken“⁸ befasst.⁹ Ebenso erfolgte, etwa mit dem Grünbuch „Leben und Arbeiten in der Informationsgesellschaft“, eine frühe Befassung mit den Teilaspekten dieser Thematik auf europäischer Ebene.¹⁰

Die konkreten Auswirkungen der Digitalisierung zeigten sich in den 1980er und 1990er Jahren jedoch zunächst nur sehr langsam und schleichend. Erst durch die verstärkte Nutzung des zwar bereits seit den 1960er Jahren vorhandenen, aber vielmehr seit 1990 auch für private Nutzer¹¹ zugänglich gemachten Internets bahnte sich die Digitalisierung in bisher ungekanntem Tempo und Ausmaß ihren Weg. Ab ca. dem Jahr 2000 wurde das Internet zur zentralen Plattform für den technischen Informationsaustausch auf allen gesellschaftlichen wie wirtschaftlichen Ebenen. Dies ermöglichte erstmals eine medienbruchfreie Kommunikation zwischen Menschen, Behörden und

⁶ Definition eines sogenannten Medienbruchs: „Erfolgt bei der Übertragung von Informationen innerhalb der Übertragungskette ein Wechsel des Mediums, so wird von einem Medienbruch gesprochen. Medienbrüche bergen die Gefahr der Informationsverfälschung und ziehen eine Verlangsamung der Informationsbearbeitung nach sich.“ Lackes, Stichwort: Medienbruch, in: Gabler Wirtschaftslexikon, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/medienbruch-51830/version-274981> (20. Juli 2020).

⁷ Heuermann, Digitalisierung: Begriff, Ziele und Steuerung, in: Heuermann/Engel/Lucke (Hrsg.), Digitalisierung in Bund, Ländern und Gemeinden, 2018, 9 (11).

⁸ Informations- und Kommunikationstechniken bzw. heute Informations- und Kommunikationstechnologien (IKT), können dabei als Zusammenfassung aller hardware-, software- und netzwerktechnischen bzw. aller Infrastruktur-Produkte zur elektronischen Herstellung, Verarbeitung, Übertragung und Präsentation von Informationen verstanden werden, so Lemke/Brenner, Einführung in die Wirtschaftsinformatik, Bd. 1, 2015, S. 3.

⁹ BT-Drs. 9/2442, mit dem ersten Zwischenbericht der Enquete-Kommission „Neue Informations- und Kommunikationstechniken“; nachfolgend sodann wieder aufgegriffen im achten Zwischenbericht der Enquete-Kommission „Internet und digitale Gesellschaft“, BT-Drs. 17/12505.

¹⁰ Europäische Kommission, Grünbuch „Leben und Arbeiten in der Informationsgesellschaft: Im Vordergrund der Mensch“, KOM(96)389 endg. vom 24. Juli 1996.

¹¹ Im Folgenden wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit ausschließlich die männliche Form benutzt. Es können dabei aber sowohl männliche als auch weibliche Personen gemeint sein.

Unternehmen, eine weitgehende Vernetzung von Maschinen in der Produktionswirtschaft, im Haushalt und im mobilen Einsatz.¹²

Die Folgen der Digitalisierung, flankiert durch die parallel fortschreitende Globalisierung und den demographischen sowie kulturellen Wandel in der Gesellschaft, werden versucht mit Schlagworten wie „Zweites Maschinenzeitalter“¹³, „Dritte Welle“¹⁴ oder „Vierte industrielle Revolution“¹⁵ zu erfassen. Ihnen gemein ist, dass sich die Auswirkungen der Digitalisierung nicht auf Teilbereiche begrenzen, sondern sich auf nahezu alle wesentlichen Zielbereiche im öffentlichen wie auch im privaten Leben ausdehnen. Hier seien exemplarisch nur die digitale Transformation des Handels (E-Commerce), die Digitalisierung der klassischen Industrie (sogenannte Industrie 4.0¹⁶) oder eben auch die Digitalisierung der Arbeitswelt (sogenannte Arbeit 4.0¹⁷) genannt. Auf all diese Bereiche wirkt die Digitalisierung als der maßgebliche Entwicklungstreiber ein.

2. Stand der Forschung – Fokus auf Unternehmensbesteuerung

Die Folgen der Digitalisierung blieben natürlich auch vom Steuerrecht nicht unbeachtet. Schon früh machten sich der Gesetzgeber, die Wissenschaft als auch die Steuerverwaltung daran das Phänomen Digitalisierung zu erforschen, zu nutzen und seine möglichen Konsequenzen steuerrechtlich abzubilden. So ist etwa die „digitale Betriebsprüfung“¹⁸ oder die sogenannte „E-Bilanz“¹⁹ längst Normalität geworden.

Bei genauerer Betrachtung lag und liegt bis zum heutigen Tage der Fokus wissenschaftlicher Bemühungen im Wesentlichen auf den Auswirkungen und Möglichkeiten der Digitalisierung in Bezug auf die Unternehmensbesteuerung.

¹² Heuermann, Digitalisierung: Begriff, Ziele und Steuerung, in: Heuermann/Engel/Lucke (Hrsg.), Digitalisierung in Bund, Ländern und Gemeinden, 2018, 9 (10); Lemke/Brenner, Einführung in die Wirtschaftsinformatik, Bd. 1, 2015, S. 3 f.

¹³ Brynjolfsson/McAfee, The Second Machine Age, 2016.

¹⁴ Evans/Annunziata, Industrial Internet, 2012, S. 9 ff., online im Internet: https://www.ge.com/docs/chapters/Industrial_Internet.pdf (20. Juli 2020).

¹⁵ Bundesregierung, Bericht der Bundesregierung, Zukunftsprojekte der Hightech-Strategie (HTS-Aktionsplan), 2012, S. 52.

¹⁶ Die vierte industrielle Revolution, die sogenannte Industrie 4.0, ist Teil der sogenannten Hightech Strategie der Bundesregierung. Siehe einen exemplarischen Überblick über die Thematik: Bundesministerium für Bildung und Forschung, Industrie 4.0., Innovationen für die Produktion von morgen, 2017.

¹⁷ Begriff in Anlehnung an die unter dem Begriff „Industrie 4.0“ bekannte Digitalisierung der industriellen Produktion. Siehe auch exemplarisch Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2016.

¹⁸ Ausführlich zum Recht auf Datenzugriff im Rahmen steuerrechtlicher Außenprüfungen zum Beispiel Groß/Kampffmeyer/Eller, DStR 2005, 1214.

¹⁹ Die Pflicht zur Erstellung und Übermittlung der E-Bilanz folgt aus § 5b Abs. 1 S. 1 EStG und wurde mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20. Dezember 2008, BGBl I 2008, 2850 ff., für Wirtschaftsjahre ab 2012 eingeführt.

Wissenschaftlich tiefgehend untersucht wird insbesondere die Allokation von Besteuerungsrechten, bei der sich durch eine veränderte Art der unternehmerischen Wertschöpfung im Rahmen der Digitalisierung Probleme auf tun.²⁰ Diese unternehmenssteuerzentrierte Betrachtung der Digitalisierung findet ihren vorläufigen multinationalen Höhepunkt dabei im OECD-Zwischenbericht zu den steuerrechtlichen Herausforderungen der Digitalisierung im Rahmen des BEPS-Projekts,²¹ auf europäischer Ebene in Vorstößen zur Einführung einer sogenannten Digitalsteuer, welche die Umsatzbesteuerung von Internetriesen wie Google, Amazon oder Facebook ermöglichen soll²², oder national in der Einführung einer Haftung der Betreiber von elektronischen Marktplätzen für nicht abgeführte Umsatzsteuer aus Lieferungen, welche auf dem bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet wurden²³.

3. Forschungsbedarf – Arbeitnehmerbesteuerung

In der steuerrechtlichen Betrachtung jedoch weitgehend unbeachtet, nahezu ausgeblendet, blieben bisher die Auswirkungen der Digitalisierung auf die Beschäftigten und dass, obwohl sie die ertragreichste und mit Abstand größte Gruppe der Steuerpflichtigen bilden.²⁴

Die Digitalisierung ermöglicht neue, auch steuerrechtlich völlig unbekannt, Formen der Beschäftigung, die es erstmalig in den Einkünftecatalog des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG einzuordnen gilt. Der Arbeitsplatz sowie die gesamte Arbeitsorganisation des Arbeitgebers wird von der so häufig als disruptiv umschriebenen Kraft der Digitalisierung erfasst.

3.1 Digitalisierung des Arbeitsplatzes

Hierunter fällt zum Beispiel die Automatisierung und Vernetzung der Arbeitsplätze in der industriellen Produktion, die Selbstverständlichkeit mit denen Aufgaben computerbasiert erledigt wer-

²⁰ Hierzu erstmals umfassend *Weltin*, Internationale Unternehmensbesteuerung: Allokation der Besteuerungsrechte unter veränderten Rahmenbedingungen, 2005.

²¹ *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation, 2018, S. 12 ff.

²² Ein Vorschlag der schon 1998 unter dem Begriff „Bit-Steuer“ breiter diskutiert wurde, vgl. BT-Drs. 13/11004, 47. Zuletzt erneut vorgebracht durch *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM/2018/0148 final – 2018/073 (CNS) vom 21. März 2018. Trotz zwischenzeitiger Überarbeitung des Richtlinienvorschlags konnte auf europäischer Ebene keine Einigkeit erzielt werden, sodass erste nationale Alleingänge, etwa in Italien, Spanien aber auch Österreich zu beobachten sind.

²³ § 25e Abs. 1 UStG des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 14. Dezember 2018, BGBl I 2018, 2338 ff.

²⁴ Für das Jahr 2019 belaufen sich die Lohnsteuereinnahmen auf 219,7 Mrd. Euro, also auf das mehr als Dreifache der im gleichen Zeitraum veranlagten Körperschaft- und Gewerbesteuer, *Bundesministerium der Finanzen*, Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und Gebietskörperschaften (Aktuelle Ergebnisse), Kalenderjahr 2019, online in Internet: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeetzungen_und_Steuereinnahmen/2020-01-31-steuereinnahmen-kalenderjahr-2019.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (11. Juni 2020).

den, oder generell die Möglichkeit sich bei diversen Dienstleistungsprozessen von digitalen Technologien die Arbeit erleichtern zu lassen. Nach der letzten repräsentativen Studie des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales zu diesem Thema, Stand Februar 2016, benutzten bereits 83 Prozent der Beschäftigten bei Ihrer beruflichen Tätigkeit digitale Informations- und Kommunikationstechnologien wie z. B. Computer, Internet, Laptop, Tablet oder Smartphone.²⁵ Dabei nahmen 56 Prozent der Beschäftigten hierdurch eine Steigerung der eigenen Produktivität wahr.²⁶ Auch die Arbeit mit mobilen Endgeräten, also die Arbeit von unterwegs, hat stark zugenommen. Während die Beschäftigten von Unternehmen mit mindestens 500 Mitarbeitern im Schnitt zu 19 Prozent mit mobilen Endgeräten ausgestattet waren, stieg ihr Anteil auf Führungskräfteebene auf bereits 82 Prozent.²⁷ Kurzum, digitale Technologien sind am Arbeitsplatz nicht mehr wegzudenken.

Ogleich diese Veränderungen von den Beschäftigten am unmittelbarsten wahrgenommen werden, sind deren steuerrechtliche Folgen für die Beschäftigten gering. Die technische Ausstattung des Arbeitsplatzes etwa ist kein steuerrechtliches Kriterium der Einkünftequalifikation.

3.2 Digitalisierung der Arbeitsorganisation

Zudem wirkt sich die Digitalisierung auch auf die Art und Weise der Ausführung von Erwerbsarbeit, genauer, auf deren Arbeitsorganisation aus. Die Digitalisierung der Arbeitsorganisation und nicht der digitalisierte Arbeitsplatz lässt neue Beschäftigungsformen entstehen. Hierin liegt der Kern dessen begründet, welcher das Potential tiefgehender steuerrechtlicher Verwerfungen durch die Digitalisierung auch abseits der Unternehmensbesteuerung birgt.

Während sich seit der Einführung der Lohnsteuer in dem uns noch heute vertrauten Modus mit dem Einkommensteuergesetz im Jahr 1920 die genaue Ausgestaltung der Arbeitsverhältnisse und die ihr innewohnende Arbeitsorganisation stets in einem Wandel befunden hat, war die Wertschöpfung durch Arbeit an sich im realen Raum organisiert. Es bestand unabhängig vom Berufsbild eine zeitliche und räumliche Bindung des Arbeitnehmers zum jeweiligen Arbeitgeber über die dieser die wirtschaftliche und organisatorische Dispositionsbefugnis über die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers ausüben konnte. Die Arbeit etwa als angestellter Sachbearbeiter, Handwerker oder auch angestellter Rechtsanwalt fand in zeitlich und räumlich relativ engen Grenzen statt, deren Reichweite der jeweilige Arbeitgeber genau bestimmen konnte.

²⁵ *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Monitor Digitalisierung am Arbeitsplatz, Aktuelle Ergebnisse einer Betriebs- und Beschäftigtenbefragung, 2016, S. 6.

²⁶ *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Monitor Digitalisierung am Arbeitsplatz, Aktuelle Ergebnisse einer Betriebs- und Beschäftigtenbefragung, 2016, S. 19.

²⁷ *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Monitor Digitalisierung am Arbeitsplatz, Aktuelle Ergebnisse einer Betriebs- und Beschäftigtenbefragung, 2016, S. 8.

Das Steuerrecht knüpft im Rahmen der Vermessung von selbständigen zu nichtselbständigen Einkünften bis heute mit seinen Kriterien an diese Grenzen an, fragt etwa danach ob der Arbeitnehmer in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert sei, § 2 S. 2 LStDV 1990.

Die Basisinnovationen der vergangenen Jahre – Smartphone, Internet und Social Media – ermöglichen nunmehr eine bisher ungekannte Flexibilisierung ebendieses geschäftlichen Organismus, von Arbeitszeit und Arbeitsort. Dieser entgrenzt sich und verliert erheblich an Bedeutung und prägender Kraft.

Zwar gab es bereits in den 1980er Jahren Telearbeitsplätze, jedoch können erst durch die heutige Technik computergestützte Tätigkeiten zumindest theoretisch von beinahe jedem Ort der Erde zeitlich flexibel online vom Arbeitenden erledigt werden.²⁸ Die Organisation von Arbeitnehmern gelingt durch bloß virtuelle Organisationsformen über Zeit- und Raumgrenzen hinweg, zum Beispiel durch E-Mail, Messenger-Dienste oder durch internetbasierte Arbeitsräume (Webanwendungen) auf denen sich die Beteiligten virtuell einloggen anstatt zu Arbeitsbeginn das Betriebsgelände ihres Arbeitgebers zu betreten. Ferner kann die Kommunikation mit Vorgesetzten, Kollegen, Angestellten und Kunden deutlich schneller als früher erfolgen und erfordert seltener als früher ein zeitgleiches Zusammenkommen der Beteiligten am selben Ort. Ein arbeitsteiliges Zusammenwirken der Beteiligten, wie auch eine übergreifende Planung und Steuerung der Geschäftsprozesse ist nicht mehr an eine stabile räumliche und organisatorische Einheit geknüpft.²⁹ Die traditionellen Organisationsformen eines Betriebes, so beschreibt es *Krause* treffend, „verflüssigen“³⁰ sich.

3.3 Neue Beschäftigungsformen

Auf diesem technologischen Nährboden begannen sich seit Anfang der 2000er Jahre neue Beschäftigungsformen herauszubilden, deren steuerrechtliche Einordnung Schwierigkeiten schafft.

Exemplarisch sei *Casual work*, eine besondere Form der Gelegenheitsarbeit, bei der der Arbeitnehmer zwar keine Mindestarbeitsstunden zu leisten hat, aber vertraglich mit seiner Zustimmung flexibel für Arbeit abgerufen werden kann oder besondere internetbasierte Telearbeit, welche mittels moderner Technologien nur am virtuellen Arbeitsplatz des Arbeitgebers erledigt werden kann, zu nennen.³¹

²⁸ Vgl. *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2016, S. 73 ff.; *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Grünbuch Arbeiten 4.0, 2015, S: 34 ff.

²⁹ Vgl. *Krause*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), 71. DJT, 2016, B 7 (B 18 f.).

³⁰ *Krause*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), 71. DJT, 2016, B 7 (B 18); vgl. hierzu auch BT-Drs. 13/11004, 55, nach denen sich Unternehmen dem Bild lose verflochtener Netzwerke nähern, die durch Telekooperation zusammengehalten werden und mit ihrer Außenwelt in Verbindung stehen.

³¹ Einen Überblick über diese neuartigen Formen der Beschäftigung findet sich in *Eurofund*, New forms of employment, 2015.

Einer neuen Beschäftigungsform gebührt aber die ganze Aufmerksamkeit dieser Untersuchung. Bei ihr ist der von *Krause* beschriebene Verflüssigungsprozess des geschäftlichen Organismus am weitesten fortgeschritten. In ihr zeigt sich die digitalisierte Arbeitsorganisation besonders deutlich, denn es wird durch moderne Informations- und Kommunikationstechnologien eine digitale Infrastruktur etabliert, mit deren Hilfe Arbeit in kleinste Einzelaufträge zerlegt und über digitale Plattformen an Arbeitswillige vermittelt wird.³² Arbeitsangebot und Arbeitsnachfrage treffen sodann auf dieser digitalen Plattform für die Dauer des Einzelauftrags zusammen. Es entsteht ein neues soziotechnisches Arbeitssystem – das Geschäftsmodell der Plattformarbeit, sogenannter „Crowdwork“.

Angestoßen durch den bis Ende 2016 angelegten „Dialogprozess Arbeiten 4.0“ verhalf das Bundesministerium für Arbeit und Soziales diesem Geschäftsmodell erstmals zu breiterer Öffentlichkeit.³³ Auf europäischer Ebene wurde dies flankiert durch Überlegungen der Europäischen Kommission für eine Regulierung des Bereichs der „collaborative economy“³⁴ und mit der „Europäischen Agenda für die kollaborative Wirtschaft“ des Europäischen Parlaments³⁵.

4. Plattformarbeit als steuerrechtliche Herausforderung

Mit dem Geschäftsmodell der Plattformarbeit vermitteln digitale Plattformen somit nicht mehr nur wie etwa Ebay Güter, sondern erstmals in großem Umfang Dienstleistungen von Dritten. Dies können zum Beispiel Chauffeurdienste (Uber), Essenslieferungen (Deliveroo) oder auch Online-Dienstleistungen allgemeiner Art sein (Amazon Mechanical Turk oder das deutsche Pendant Clickworker). Selbst hochwertige Ingenieursleistungen werden vermittelt (Upwork).

Obgleich die Bedeutung digitaler Plattformen für den deutschen Arbeitsmarkt aktuell empirisch kaum greifbar ist, da die hierfür notwendige Datengrundlage fehlt, war insbesondere in den USA in den letzten Jahren eine sehr dynamische Entwicklung zu beobachten.³⁶ Alleine auf der digitalen

³² *Krause*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), 71. DJT, 2016, B 7 (B 20).

³³ Im Rahmen dieses Dialogs wurde zunächst ein Grünbuch mit dem Diskussionsstand zum Thema veröffentlicht, *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Grünbuch Arbeiten 4.0, 2015. Ihm folgte ein Weißbuch mit ersten konkreten Vorschlägen des weiteren Vorgehens nach, *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2016.

³⁴ *Europäische Kommission*, Mitteilung zur Europäischen Agenda für kollaborative Wirtschaft, COM(2016) 356 final vom 2. Juni 2016.

³⁵ *Europäisches Parlament*, Europäische Agenda für die kollaborative Wirtschaft, Entschließung des Europäischen Parlaments vom 15. Juni 2017 zu einer Europäischen Agenda für die kollaborative Wirtschaft, 2017/2003(INI).

³⁶ *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2016, S. 57; vgl. *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 13; *Kalkhake*, Plattformökonomie, in: Bundesministerium für Arbeit und Soziales (Hrsg.), Arbeiten 4.0, Werkheft 01, 2016, 52 (54). Eine Übersicht über die Nutzung von Crowdwork durch Unternehmen in Deutschland findet sich erstmals gestützt auf eine ZEW-Umfrage in *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Forschungsbericht 473 – Nutzung von Crowdworking durch Unternehmen, 2016.

Plattform Amazon Mechanical Turk sind weltweit mehr als 1 Million Menschen registriert³⁷ und für Deutschland gibt die größte digitale Plattform Clickworker die Anzahl ihrer deutschen Plattformarbeiter aktuell mit immerhin etwa 225.000³⁸ an. Nach einer Studie des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales sind sogar rund 5 Prozent der deutschen Erwachsenen auf digitalen Plattformen aktiv, 70 Prozent davon erzielen ein Erwerbseinkommen.³⁹

Dem Versuch steuerrechtlicher Einordnung derartigen Erwerbseinkommens immanent ist, dass mit dem Einsatz digitaler Plattformen die Grenze zwischen Arbeitnehmer und (Solo-)Selbständigem im Dreieck „Plattformen – Arbeitskräfte – Auftraggeber“ verschwimmt. Aus diesem unklaren „Koordinationsmodus von Erwerbsarbeit“⁴⁰ resultieren folglich (steuerrechts-)wissenschaftliche und politische Debatten über Fragen der Einordnung im Allgemeinen, wie auch der Reichweite des Arbeitnehmerbegriffes im Besonderen.⁴¹ Mit dem stetigen Bedeutungszuwachs der Plattformarbeit muss auch das Steuerrecht auf diese Fragen zeitnah adäquate Antworten liefern.

Als Deutungsmuster der Plattformarbeit kommt insbesondere die steuerrechtliche Einordnung vieler der angebotenen und vermittelten Tätigkeiten als nichtselbständige Tätigkeiten, wie auch die Einordnung als solche aus gewerblicher Tätigkeit als (Solo-)Selbständiger in Betracht. Wo die Merkmale Eigenverantwortlichkeit und selbständiges Handeln bei der Arbeit auf digitalen Plattformen in den Fokus rücken, die Organisation des Betriebes jedoch an Kontur verliert, verliert ebenso zum Beispiel das jahrzehntelang für den Arbeitnehmer wie den Arbeitslohn entscheidende Abgrenzungsmerkmal „Schulden der individuellen Arbeitskraft“ immer mehr an Kraft.⁴² Wie vor diesem Hintergrund eine Einkünfteabgrenzung rechtssicher erfolgen kann, ist bislang völlig unklar.

Eine zutreffende steuerrechtliche Einordnung der Plattformarbeit ist überdies keineswegs Selbstzweck. Sie zieht ganz unterschiedliche Rechtsfolgen nach sich. So ist für den selbständig tätigen Plattformarbeiter das Lohnsteuerregime nicht anwendbar. Es erfolgt keine Sicherung des Steueranspruchs an der Einkommensquelle. Wären also sämtliche über digitale Plattformen vermittelten Dienstleistungen *per se* als selbständig zu qualifizieren, stiege im Vergleich zur „Old Economy“

³⁷ Da Amazon Mechanical Turk selbst keine genauen Zahlen veröffentlicht, wird über die wahre Zahl aktiver Plattformarbeiter kontrovers diskutiert. Einen Anhaltspunkt liefert Benner, Amazonisierung oder Humanisierung der Arbeit durch Crowdsourcing, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 289 (294).

³⁸ So nach eigener Auskunft der Clickworker GmbH mit Sitz in Essen, *Clickworker GmbH*, Bewerberseite „Über uns“, online im Internet: <https://www.clickworker.de/ueber-uns/unsere-crowd-die-clickworker/> (15. Oktober 2019). Hiernach kommen von den mehr als 1,5 Millionen Plattformarbeitern 15 Prozent aus Deutschland.

³⁹ *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, *Crowdworking Monitor* Nr. 1, 2018, S. 2.

⁴⁰ Vgl. *Kocher/Hensel*, NZA 2016, 984.

⁴¹ Vgl. exemplarisch zur Plattformarbeit *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2016, S. 55 ff.; *Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages*, *Rechtsfragen zum Crowdsourcing*, Aktenzeichen WD 6 – 3000 – 156/14, 2015.

⁴² So schon *Schmidt, Eberhard*, FR 1996, 706 (706).

die Gefahr von Steuerausfällen infolge einer möglichen Verschleierung dieser Rechtsverhältnisse, des unbekanntem Aufenthalts oder späterer Zahlungsunfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen.⁴³

Digitale Plattformen haben zweifellos großes Potential die geltende Arbeitnehmerbesteuerung umfassend auszuhebeln, indem Arbeitsaufgaben, die bislang durch lohnsteuerrechtliche Arbeitnehmer wahrgenommen wurden, auf Personen verlagert werden, die nicht mehr dem herkömmlichen Arbeitnehmerbegriff unterfallen.⁴⁴ Wenn auch nicht jede Tätigkeit, so können jedoch Teilaufgaben beinahe eines jeden Berufs bei Bedarf auf digitale Plattformen verlagert werden.⁴⁵

Mithin droht die bisher so erfolgreiche Arbeitnehmerbesteuerung mit ihrem Modell des Lohnsteuerabzugs im großen Maße durch geschickte Vertragsgestaltung in das Belieben der Vertragsparteien gestellt zu werden und in Grenzbereichen digitaler Beschäftigungsformen auf Grund möglicherweise überholter steuerrechtlicher Abgrenzungskriterien in große Rechtsunsicherheit zu verfallen.⁴⁶

Schließlich spiegeln sich diese Herausforderungen auch im Kontext grenzüberschreitender Besteuerung wider. Während für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zumeist das Ausübungsortprinzip gilt, findet für Unternehmensgewinne das Betriebsstättenprinzip Anwendung wie es wie es § 49 Abs. 1 Nr. 1 a) EStG bzw. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2017 vorsieht. Die Verteilung des Steuersubstrats unterscheidet sich zwischen beiden Einkunftsarten grundlegend, sodass auch diesbezüglich eine klare steuerrechtliche Erfassung gefragt ist.

II. Ziel der Untersuchung

Wie gesehen gab es bisher keine Bemühungen, die Folgen einer derartigen digitalisierten Arbeitsorganisation ertragsteuerrechtlich näher zu beleuchten. Ziel dieser Untersuchung ist es nunmehr, erstmalig die aus Plattformarbeit erzielten Einkünfte exemplarisch für eine digitalisierte Arbeitsorganisation ertragsteuerrechtlich umfangreich erfassen sowie in den Einkünftecatalog einordnen zu können.

⁴³ Zu den Gründen für eine Lohnsteuer siehe *Kruse*, Rechtshistorische und rechtsvergleichende Prolegomena zum Lohnsteuerrecht, in: *Stolterfoht* (Hrsg.), *DStJG* Bd. 9, 1986, 1 (5 ff.) und *Thürmer*, in: *Blümich*, *EStG* (Stand März 2020), § 38 Rn. 7.

⁴⁴ Vgl. *OECD*, *Tax Challenges Arising from Digitalisation*, 2018, S. 196; aus nationaler Sicht ebenso *BT-Drs.* 17/12505, 47; *Krause*, *NZA-Beilage* 2017, 53 (59).

⁴⁵ *Kittur/Nickerson/Bernstein/Gerber/Shaw/Zimmerman/Lease/Horton*, *The Future of Crowd Work*, in: *Association for Computing Machinery New York* (Hrsg.), *CSCW*, 2013, 1301.

⁴⁶ Das Problem der Rechtsunsicherheit erkennt auch *World Bank Group*, *The Global Opportunity in Online Outsourcing*, 2015, S. 59.

Besonderer Fokus liegt dabei auf der zentralen Rolle der digitalen Plattformen. Die Auswirkungen ihrer umfangreichen Einflussnahme auf die jeweilige Transaktion sind zu klären. Insbesondere ist bisher völlig offen, ob sich hieraus steuerrechtlich ein Dienstverhältnis zum jeweiligen Plattformarbeiter ergeben kann.

Für eine umfassende Untersuchung sind zudem die bisherigen Abgrenzungskriterien auf ihre Tauglichkeit in einer derart digitalisierten Arbeitswelt hin zu untersuchen und wo nötig rechtssicher fortzuentwickeln.

III. Gang der Untersuchung

In einem ersten Schritt sind hierzu die theoretischen Grundlagen der Plattformarbeit herauszuarbeiten. Ohne ein Verständnis davon, was Plattformarbeit ist, eine präzise Analyse ihrer Funktionsweise sowie einer Erforschung der rechtlichen wie tatsächlichen Voraussetzungen von Plattformarbeit, können eine steuerrechtliche Analyse und Einordnung nicht bestehen. Ebenso unabdingbar ist ein rechtstheoretischer, wie rechtshistorischer Blick auf das System der Arbeitnehmerbesteuerung sowie seine Abgrenzung von Einkünften aus selbständiger zu solchen aus nichtselbständiger Tätigkeit. Er schafft ein Gefühl dafür, wo in der steuerrechtlichen Einordnung Schwierigkeiten liegen könnten.

Hieran anschließend erfolgt auf Basis von Fallbeispielen eine umfassende steuerrechtliche Einordnung des Phänomens Plattformarbeit, mit denen die wesentlichen Besonderheiten im Vergleich zu tradierten Arbeitsverhältnissen, insbesondere dem Normalarbeitsverhältnis, ermitteln werden können. Diese Fallbeispiele müssen dabei so gewählt werden, dass sie in ihrer Gesamtheit mögliche Varianten digitalisierter Arbeitsorganisation exemplarisch abbilden können, damit ihnen über den Einzelfall hinaus Präcedenzwirkung zukommen kann.

Der Selbständigkeit steuerrechtlicher Einordnungskriterien geschuldet, dürfen arbeitsrechtliche und sozialrechtliche Versuche Plattformarbeit zu verorten nur einen ersten Anhaltspunkt für eine steuerrechtliche Einkünfteerfassung bieten. Dennoch liefert ein solcher Perspektivwechsel stets Denkanstöße, mit denen sich auch das Steuerrecht auseinanderzusetzen hat.

Zusätzlich bedarf es zum einen einer Auswertung der Rechtsprechung im Bereich der Abgrenzung von selbständiger zu nichtselbständiger Tätigkeit, um im Wege eines Ähnlichkeitsvergleichs Erkenntnisse für die Plattformarbeit, wie über die Reichweite des Normalarbeitsverhältnisses an sich, zu gewinnen. Gesetzesauslegung ist stets auch ein Konkretisierungsvorgang, bei dem sich die Subsumtion *„auf eine Gleichsetzung des neuen Falles mit denjenigen Fällen, deren Zugehörigkeit zur Klasse bereits feststeht“* gründet.⁴⁷

⁴⁷ Engisch, Einführung in das juristische Denken, 11. Auflage 2010, S. 105; ebenso etwa Zippelius, Juristische Methodenlehre, 11. Auflage 2012, S. 58.

Zum anderen ist sich mit Hilfe der Methodenlehre dem materiellen Kern der Arbeitnehmerbesteuerung zu nähern, welcher ebenso Antworten auf neue Fragen der digitalisierten Arbeitsorganisation liefern mag. Es sind für eine solche materielle Konkretisierung⁴⁸ essentielle Merkmale herauszuarbeiten, ohne die eine Arbeitnehmereigenschaft steuerrechtlich nicht denkbar erscheint und von solchen Merkmalen zu trennen, die zwar typisch, jedoch nicht unentbehrlich hierfür sind.

Abschließend sind für mögliche Unzulänglichkeiten der tradierten steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien Lösungsvorschläge zu entwickeln. Hierbei sind auch rechtspolitische Erwägungen in den Blick zu nehmen, die den Gesetzgeber seinerzeit zur Einführung des bewährten Arbeitnehmerbesteuerungssystems bewog. Es ist insgesamt, vor dem Hintergrund der häufig multinationalen Sachverhalte der Plattformarbeit, auch ein erster grenzüberschreitender Bezug herzustellen, auch wenn sich dieser platzbedingt auf einen Exkurs beschränken muss und nur erste Impulse setzen kann.

⁴⁸ Für einen solchen Konkretisierungsansatz bei Generalklauseln etwa *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Auflage 1991, S. 582 f.

B. GRUNDLAGEN DER PLATTFORMARBEIT

Zentraler Gegenstand dieser steuerrechtlichen Untersuchung ist das Geschäftsmodell der **Plattformarbeit**, also die mittels Informations- und Kommunikationstechnologien über digitale Plattformen geleistete Arbeit.

Da sich bis zum jetzigen Zeitpunkt noch keine einheitliche Nomenklatur herausbilden konnte, wird im Folgenden deduktiv eine für die nachfolgende Untersuchung taugliche Definition der zu untersuchenden Plattformarbeit herausgearbeitet. Dabei ist die Definition zu anderen plattformbasierten Geschäftsmodellen abzugrenzen. Auf Grund des vielfältigen Erscheinungsbilds von Plattformarbeit kann eine Definition nicht mittels einer Aneinanderreihung aller nur denkbaren Erscheinungsformen geschehen. Vielmehr sind anhand ausgewählter Beispielfälle die Charakteristika von Plattformarbeit zu ermitteln und, ähnlich einem Sammelbegriff, in ein Grundmodell zu übertragen, welches eine leichtere Anwendung auch auf bisher noch unbekanntere Erscheinungsformen zulässt.

I. Begriffsbestimmung Plattformarbeit

Bevor eine Betrachtung der Plattformarbeit selbst erfolgen kann, muss zunächst Einigkeit über den Begriff der digitalen Plattform erfolgen. Eine digitale Plattform ist Grundlage und Ausgangspunkt von Plattformarbeit.

1. Oberbegriff digitale Plattform

Eine Legaldefinition des Begriffs „digitale Plattform“ findet sich in Deutschland bisher nicht.

Erste Versuche einer gesetzgeberischen Begriffsbestimmung finden sich zum Beispiel im Rundfunkstaatsvertrag, § 2 Abs. 2 Nr. 13 RStV. Ausgehend von der dort vorgenommenen Begriffsbestimmung des „Anbieters einer Plattform“ zeichnet sich hiernach eine Plattform durch eine Zusammenfassung von Rundfunk und vergleichbaren Telemedien mit dem Ziel, diese Angebote als Gesamtangebot zugänglich zu machen, aus. In die gleiche Richtung geht auch § 1 Abs. 1 S. 1 NetzDG. Er definiert den Begriff „Soziale Netzwerke“ unter Zuhilfenahme des Plattformbegriffs. Hiernach basieren soziale Netzwerke auf von Telemediendiensteanbietern, mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Plattformen im Internet, die dazu bestimmt sind, dass Nutzer beliebige Inhalte mit anderen Nutzern teilen oder der Öffentlichkeit zugänglich machen. Der Begriff der (digitalen) Plattform selbst wird dabei weder im NetzDG, noch den dazugehörigen Gesetzesmaterialien definiert.⁴⁹

⁴⁹ Vgl. BT-Drs. 18/12356, 18, nach der der Begriff der Plattform in erster Linie Dienste im Sinne von § 10 TMG erfassen soll, unabhängig von der Form der Kommunikation (Bilder, Videos oder Texte), also auch unabhängig von der genauen technischen Ausgestaltung der Plattform.

Der bisher weitreichendste Versuch den Begriff „digitale Plattform“ normativ zu erfassen findet sich in dem Diskussionsentwurf für eine Richtlinie über Online-Vermittlungsplattformen.⁵⁰ Jener versucht sich mit einer sehr weiten Definition einer Online-Vermittlungsplattform (*online intermediary platform*). Hiernach sei dies ein über das Internet oder ähnliche digitale Medien erreichbarer Dienst der Informationsgesellschaft, welcher es Kunden ermögliche, Verträge mit Anbietern von Waren, Dienstleistungen oder digitalen Inhalten zu schließen. Nicht umfasst seien Dienste, die nur passende Vertragspartner ermitteln und die Kunden zu den Internetseiten oder Kontaktangaben von solchen Vertragspartnern weiterleiten.⁵¹

In jedem dieser Fälle erfolgt eine Annäherung an den Begriff (digitale) Plattform nicht über vermeintlich typische technische Merkmale einer digitalen Plattform, sondern vielmehr über die Definition eines typischen Geschäftsmodells. Bei genauerer Betrachtung muss eine solche Definition des Begriffs digitale Plattform auch und gerade für die steuerrechtliche Untersuchung von Plattformarbeit ebenso durch die Umschreibung von typischen Merkmalen des Geschäftsmodells „digitale Plattform“ erfolgen.

Eine an technischen Merkmalen festgemachte Definition des Begriffs digitale Plattform ist aus zwei Gesichtspunkten untauglich:

Ziel der Untersuchung ist es durch diese Begriffsbestimmung einen wirtschaftlichen Vorgang, nämlich die Erzielung von Einkünften durch Plattformarbeit, steuerrechtlich greifen zu können. Aus dem steuerrechtlichen Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergibt sich, dass ungeachtet der zivilrechtlichen Erscheinungsform stets auf den wirtschaftlichen Gehalt eines Geschehens abzustellen ist.⁵² Für die Einordnung des wirtschaftlichen Vorgangs „Plattformarbeit“ ist der Begriff der digitalen Plattform Ausgangspunkt – hier wird die Plattformarbeit erbracht. Muss nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der wirtschaftliche Gehalt der Plattformarbeit erfasst werden, soll dies erst recht für seine betriebswirtschaftliche Grundlage, die digitale Plattform gelten. Sie muss ebenfalls in ihrem wirtschaftlichen Gehalt erfasst werden. Ihre technischen Spezifikationen habe hierauf keinen Einfluss.

⁵⁰ Veröffentlicht von *Research group on the Law of Digital Services*, EuCML 2016, 164 (166 ff.). Der Diskussionsentwurf wurde in den jeweiligen Fachgruppen auch im Jahr 2019 noch stark diskutiert, kam aber bisher über ein Entwurfstadium nicht hinaus.

⁵¹ *Research group on the Law of Digital Services*, EuCML 2016, 164 (166): “‘online intermediary platform’ means an information society service accessible through the internet or by similar digital means which enables customers to conclude contracts with suppliers of goods, services or digital content. This does not include services which only identify relevant suppliers and which direct customers to those suppliers’ websites or contact details”.

⁵² *Ratschow*, in: Blümich, EStG (Stand November 2019), § 2 Rn. 50; vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 5 Rn. 70; *Eibelshäuser*, DStR 2002, 1426; *Lehner*, in: Lang (Hrsg.), FS Tipke, 1995, 237 (242 f.).

Zudem birgt eine Anknüpfung an vermeintlich typische technische Merkmale digitaler Plattformen die Gefahr, dass eine so gefundene Definition sich auf Grund technologischer Weiterentwicklungen sehr schnell überholen könnte, oder durch die Verwendung von substituierenden Technologien leicht umgangen werden könnte.

In konsequenter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, aufbauend auf der betriebswirtschaftlichen Plattformdefinition von *Parker/Alstynne/Choudary*⁵³ und unter Berücksichtigung der Definition einer Online-Vermittlungsplattform der *Research group on the Law of Digital Services*⁵⁴ wird der Untersuchung folgende Definition des Begriffs digitale Plattform zu Grunde gelegt:

Eine digitale Plattform ist ein Geschäftsmodell, das darauf beruht, dass wertschöpfende Interaktion zwischen Anbietern und Kunden ermöglicht wird. Die digitale Plattform stellt den Teilnehmern eine digitale Infrastruktur für diese Interaktion bereit und legt die Rahmenbedingungen und Regeln dafür fest.

2. Kategorisierung digitaler Plattformen

Unter dem Oberbegriff digitale Plattformen lassen sich eine Vielzahl neuer und ganz verschiedener Geschäftsmodelle darstellen. Wir haben es mit einem sehr heterogenen Phänomen zu tun.

Nur Teilbereiche daraus eignen sich als Untersuchungsgegenstand, da nur bei Ihnen überhaupt Plattformarbeit stattfindet, kommerziell Arbeitskraft angeboten und vermittelt wird sowie eine Digitalisierung der Arbeitsorganisation zu beobachten ist. Diese sind im Folgenden herauszufiltern.

2.1 Soziale Kommunikationsplattform / Informationsplattform

Die am weitesten verbreitete Ausprägung digitaler Plattformen ist die soziale Kommunikationsplattform bzw. Informationsplattform. Auf ihr wird den Nutzern die Möglichkeit gegeben bestimmte Inhalte mit anderen Nutzern zu teilen oder der Öffentlichkeit zugänglich machen zu können bzw. es werden Informationen durch Nachrichtenportale, Suchmaschinen oder Bewertungsportale zur Verfügung gestellt. Typische Beispiele sind etwa Facebook, YouTube oder Google Search und Google News.⁵⁵

⁵³ *Parker/Alstynne/Choudary*, Die Plattform-Revolution, 2017, S. 17. Inhaltlich weitestgehend vergleichbare Definitionen einer digitalen Plattform finden sich zum Beispiel bei *Reillier/Reillier*, Platform strategy, 2017, S. 22; *Choudary*, Platform Scale, 2015, S. 24 sowie *Evans/Schmalensee*, Matchmakers, 2016, S. 210. Vgl. hierzu auch *Europäische Kommission*, Mitteilung zur Europäischen Agenda für kollaborative Wirtschaft, COM(2016) 356 final vom 2. Juni 2016, S. 3.

⁵⁴ *Research group on the Law of Digital Services*, EuCML 2016, 164 (166).

⁵⁵ Vgl. hierzu *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2016, S. 56 f.; *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 6.

Zwar weisen viele dieser digitalen Plattformen starke wirtschaftliche Kennzahlen auf, Facebook etwa erzielte 2018 einen weltweiten Jahresumsatz von rund 55,84 Milliarden US-Dollar bei einem Gewinn vor Steuern in Höhe von rund 22 Milliarden US-Dollar. Eine Digitalisierung der Arbeitsorganisation mit Auswirkungen auf Beschäftigungsformen findet aber nicht statt. Mag es auch vielfältige Verdienstmöglichkeiten auf sozialen Kommunikationsplattformen und Informationsplattformen geben, etwa als Influencer⁵⁶ oder durch die Absatzsteigerung eigener bzw. fremder Produkte und Dienstleistungen mittels Werbung, hat dies keine Auswirkung auf die Arbeitsorganisation der hierin Involvierten. Arbeitsangebot und Arbeitsnachfrage werden durch die soziale Kommunikationsplattform bzw. Informationsplattform weder unmittelbar beeinflusst, noch überhaupt unmittelbar vermittelt. Vielmehr entstehen die nutzergenerierten Inhalte aus einer intrinsischen Motivation heraus, ohne Vorgaben von Dritten, für die die Nutzer auch üblicherweise nicht unmittelbar vergütet werden. Es fehlt auf diesen Plattformen an einer klaren an die Nutzer adressierten Aufgabe, einem mit dem Tätigwerden zu erreichenden Ziel.⁵⁷

Mithin handelt es sich nicht um Auftragsarbeit sondern um ein ungefragtes Tätigwerden zum Beispiel durch ungefragte Rezension eines Produktes oder Einstellen eines selbst erstellten Videos.⁵⁸ Wo es an einer Auftragsarbeit fehlt, scheidet auch eine Digitalisierung der Arbeitsorganisation zur ordnungsgemäßen Umsetzung der Aufträge aus. Soziale Kommunikationsplattformen bzw. Informationsplattformen sind in der Folge nicht Gegenstand der weiteren Untersuchung.

2.2 Digitale Marktplätze für Güter

Auf einem digitalen Marktplatz für Güter, synonym auch als virtueller Marktplatz oder E-Marketplace bezeichnet, werden immaterielle wie materielle Güter zwischen Anbieter und Nachfrager gehandelt, sei es entgeltlich oder unentgeltlich. Hierbei können die angebotenen Güter sowohl zeitlich befristet überlassen, wie auch verkauft werden. Große Anbieter derartiger digitaler Marktplätze für Güter sind zum Beispiel Amazon, eBay, und iTunes. Von zunehmender Wichtigkeit werden auch Anbieter von Streamingdiensten wie Spotify oder Netflix, bei denen eine zeitlich befristete Überlassung von immateriellen Gütern über digitale Plattformen stattfindet.

Charakteristisch für die Vermittlungstätigkeit der digitalen Marktplätze ist aber, dass sie bei der Vermittlung der Güter im Hintergrund bleiben und nicht unmittelbar in die Interaktion bzw.

⁵⁶ Definition des Begriffs Influencer: „Als Influencer (engl. to influence = beeinflussen, einwirken, prägen) werden Personen bezeichnet, die aus eigenem Antrieb Inhalte (Text, Bild, Audio, Video) zu einem Themengebiet in hoher und regelmäßiger Frequenz veröffentlichen und damit eine soziale Interaktion initiieren. Dies erfolgt über internetbasierte Kommunikationskanäle wie Blogs und soziale Netzwerke wie Facebook, Instagram, YouTube, Snapchat oder Twitter.“, Deges, Stichwort: Influencer, in: Gabler Wirtschaftslexikon, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/influencer-100360/version-340187> (20. Juli 2020).

⁵⁷ Schmidt, Florian A., Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 13.

⁵⁸ Vgl. Estellés-Arolas/González-Ladrón-de-Guevara, Journal of Information Science 2012, 189 (197). Charakteristikum einer Auftragsarbeit sei das Bestehen einer Aufgabe mit einem klar benannten Ziel: „There exists a task with a clear goal“.

Transaktion zwischen den Teilnehmern eingreifen, zum Beispiel durch Regeln für die Preissetzung und die Eigenschaften der gehandelten Waren. Sie beeinflussen die hier stattfindenden Käufe und Verkäufe nicht. Ein digitaler Marktplatz für Güter ist mithin ein reiner Vermittler, vergleichbar etwa mit einer Wertpapierbörse.⁵⁹

Bleibt der digitale Marktplatz für Güter bestimmungsgemäß tatsächlich dergestalt im Hintergrund findet auch keine Einflussnahme auf die Arbeit zur Herstellung oder Beschaffung der angebotenen Güter statt. Es wird auch keine Arbeitskraft mit Hilfe dieser digitalen Plattformen vermittelt. Digitale Marktplätze für Güter sind daher ebenfalls nicht Gegenstand der weiteren Untersuchung.

2.3 Digitale Plattformen zur Vermittlung bezahlter Dienstleistungen

Hierbei handelt es sich um digitale Plattformen, welche unter Zuhilfenahme von Informations- und Kommunikationstechnologien verschiedene bezahlte Dienstleistungen vermitteln.⁶⁰

Die genaue Ausgestaltung einer solchen digitalen Plattform kann je nach Geschäftsmodell stark variieren und deckt nahezu jede Wertschöpfungsaktivität ab. So findet man etwa digitale Plattformen, die auf die Vermittlung ortsgebundener Dienstleistungen, etwa in der Personenbeförderung, im Kurierdienst oder von Haushaltsdiensten spezialisiert sind (Uber, Deliveroo etc.). Ebenso gibt es zum Beispiel auch diverse digitale Plattformen für die Vermittlung von ortsunabhängigen Dienstleistungen, also von solchen Dienstleistungen welche im virtuellen Raum computerbasiert erbracht werden können, wie etwa die Erstellung von Produktrezensionen oder die Sichtung von digitalem Datenmaterial aus Jugendschutzgesichtspunkten und vieles Ähnliches mehr (Clickworker, Amazon Mechanical Turk etc.).⁶¹ Die Bandbreite möglicher Dienstleistungen reicht dabei von einfacher und stark repetitiver Tätigkeit bis hin zur Vermittlung von echten Spezialistenaufträgen.

Gemeinsam ist dieser Art digitaler Plattformen ihre übergeordnete Zusammensetzung aus Plattformbetreiber, sowie den beiden Marktteilnehmern auf Angebots- und Nachfrageseite. Der Plattformbetreiber hat dabei als Intermediär die zentrale Position inne. Er vermittelt Angebot und Nachfrage zwischen den Marktteilnehmern, ohne jedoch selbst die vermittelte Dienstleistung anzubieten. Die zentrale Position des Plattformbetreibers rührt aus dem Umstand, dass er durch die Nutzungsbedingungen der digitalen Plattform auch die Bedingungen diktiert, zu denen ein Handel

⁵⁹ Vgl. hierzu *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2016, S. 56; *Kollmann*, Stichwort: E-Marketplace, in: *Gabler Wirtschaftslexikon*, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/e-marketplace-51868/version-275019> (20. Juli 2020).

⁶⁰ Vgl. *Risak*, Gig-Economy und Crowdwork, in: *Lutz/Risak* (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 12 (14 f.); *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2016, S. 56; *Leimeister/Zogaj/Blohm*, Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke, in: *Benner* (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 9 (10).

⁶¹ Eine kategorisierte Übersicht bei *Schmidt, Florian A.*, *Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie*, 2016, S. 6 und *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2016, S. 56.

stattfinden kann, von hohen Umsatzbeteiligungen bis hin zu inhaltlichen Vorgaben.⁶² Anders als eine digitaler Marktplatz für Güter beeinflusst der Plattformbetreiber die dort stattfindenden Transaktionen unmittelbar.

Auch das Phänomen der digitalen Plattformen zur Vermittlung bezahlter Dienstleistungen wird mit einer Vielzahl von Schlagwörtern bedacht. So ist zum Beispiel gleichmeinend von Crowd Employment, Online Outsourcing oder schlicht Vermittlungsplattform die Rede. In jüngerer Zeit scheint sich jedoch der Begriff **Crowdsourcing** als Begriffsbezeichnung für den Vorgang einer derartigen Auslagerung von Aufgaben an eine Gruppe von Dritten durchgesetzt zu haben. Die digitale Plattform auf die die Arbeit hierbei ausgelagert wird und die mit der Vermittlung bezahlter Dienstleistungen betraut ist, wird dabei insbesondere im internationalen Kontext **Crowdsourcing-Plattform** bzw. synonym auch Crowdworking-Plattform genannt.⁶³

Im Folgenden wird zur Begriffsbestimmung einer digitalen Plattform zur Vermittlung bezahlter Dienstleistungen für diese einheitlich der Begriff Crowdsourcing-Plattform verwendet.

2.4 Zwischenergebnis

Nur auf digitalen Plattformen zur Vermittlung bezahlter Dienstleistungen, sogenannten Crowdsourcing-Plattformen, findet eine Vermittlung von Dienstleistungen statt. Im Unterschied zu den digitalen Marktplätzen für Güter oder den sozialen Kommunikations- bzw. Informationsplattformen erfolgt bei Crowdsourcing-Plattformen zum einen ein entgeltlicher Austausch von Dienstleistungen, ein Ausgangspunkt der Erwerbsarbeit. Zum anderen ist die Rolle der Crowdsourcing-Plattformen selbst auch eine andere als bei den übrigen Ausgestaltungen digitaler Plattformen. Die Crowdsourcing-Plattformen bleiben bei der Transaktion nicht mehr nur bloß im Hintergrund, sondern vermitteln aktiv Angebot und Nachfrage zwischen den Marktteilnehmern in der Weise, dass sie selbst in die Transaktion eingreifen und deren Bedingungen diktieren. Sie setzen die strukturellen Rahmenbedingungen und organisieren die Transaktionen.

Gerade dieses Eingreifen in die einzelnen Transaktionen ist es, welches unmittelbare Auswirkungen auf die Art und Weise von Erwerbsarbeit zeigt. Die Erbringung der vermittelten Dienstleistung richtet sich in ihrer Ausgestaltung und Organisation gerade nach den von der Crowdsourcing-Plattform definierten Transaktionsbedingungen. Letztere lassen dabei die Grenze zwischen

⁶² Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Forschungsbericht 500, Plattformökonomie und Crowdworking, 2017, S. 16; vgl. Kalkhake, Plattformökonomie, in: Bundesministerium für Arbeit und Soziales (Hrsg.), Arbeiten 4.0, Werkheft 01, 2016, 52; Dobusch, Zeitschrift für sozialistische Politik und Wirtschaft 2016, 46 (46).

⁶³ Siehe exemplarisch Eurofund, New forms of employment, 2015, S. 107; Internationale Arbeitsorganisation, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 3 ff.; Risak, Gig-Economy und Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 12 (16 ff.); Leimeister/Zogai/Durward/Blohm, Systematisierung und Analyse von Crowdsourcing-Anbietern und Crowd-Work-Projekten, 2016, S. 1 ff.; Leimeister/Durward/Zogai, Crowd Worker in Deutschland, 2016, S. 1 ff. Eine erste sozialwissenschaftliche Begriffsbestimmung von Crowdsourcing versucht Papsdorf, Wie Surfen zu Arbeit wird, 2009, S. 69.

Arbeitgeber, Arbeitnehmer und bloßem Vermittler selbständig erbrachter Dienstleistung verschwimmen. In der Folge ist die Qualifizierung der Crowdsourcing-Plattform als möglicher Vermittler auf der einen und als möglicher Arbeitgeber auf der anderen Seite bisher völlig ungeklärt.

Mithin ist die steuerrechtliche Untersuchung digitaler Plattformen vorliegend auf ebendiese Crowdsourcing-Plattformen zu fokussieren wie zu beschränken.

3. Definition Plattformarbeit

Um eine steuerrechtliche Analyse der jeweiligen Plattformarbeit vornehmen zu können, muss diese klar umrissen und definiert werden. Ziel der Definition „Plattformarbeit“ ist es gleich einem Sammelbegriff Arbeit zu erfassen, welche auf digitale Plattformen zur Vermittlung bezahlter Dienstleistungen ausgelagert wird, *ergo* also Arbeit zu erfassen, welche durch Crowdsourcing auf eine Crowdsourcing-Plattform ausgelagert wird.

„*Crowdsourcing als neue Form der Arbeitsorganisation*“⁶⁴ ermöglicht Plattformarbeit. Beide Begriffe, Crowdsourcing und Plattformarbeit, stehen folglich in unmittelbarem Zusammenhang zueinander. Die Definition Plattformarbeit leitet sich dabei unmittelbar aus dem Begriff des Crowdsourcings ab und findet in hiermit zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgängen ihre Einordnung.

Eine einheitliche Definition des wirtschaftlichen Vorgangs des Auslagerns von Arbeit auf digitale Plattformen, dem Crowdsourcing, in der Folge auch von Plattformarbeit, hat sich bis heute dennoch nicht herausgebildet. So konnten Wissenschaftler der Technischen Universität Valencia in einer Untersuchung im Jahr 2012 aus bis dahin zu diesem Thema veröffentlichter Fachliteratur alleine vierzig unterschiedliche Definitionen des Begriffs Crowdsourcing ermitteln.⁶⁵

3.1 Begriffsursprung des Crowdsourcings

Begriffsschöpfer der Vorgangsumschreibung Crowdsourcing ist wohl *Howe*, Autor des US-Technikmagazins *Wired* Magazin. Er veröffentlichte eine erste Definition des Phänomens im Jahr 2006 wie folgt: „*Crowdsourcing ist die von einer Firma durchgeführte Auslagerung von einst bezahlter Arbeit mittels eines offenen Aufrufs an eine große, nicht näher definierte Masse von Internetnutzern.*“⁶⁶

⁶⁴ *Schmidt, Florian A.*, The Good, the Bad, the Ugly, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 367 (368).

⁶⁵ *Estellés-Arolas/González-Ladrón-de-Guevara*, *Journal of Information Science* 2012, 189 (191 ff.).

⁶⁶ Übersetzung von *Schmidt, Florian A.*, The Good, the Bad, the Ugly, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 367 (371). Das Originalzitat von *Howe* lautet: „*Simply defined, crowdsourcing represents the act of a company or institution taking a function once performed by employees and outsourcing it to an undefined (and generally large) network of people in the form of an open call.*“ Die Veröffentli-

Bei dem Begriff Crowdsourcing handelt es sich dabei etymologisch um eine Wortkreuzung aus den englischen Begriffen *Crowd*, also einer Vielzahl bzw. Masse an Menschen und *Outsourcing*, also der „*Verlagerung von Wertschöpfungsaktivitäten des Unternehmens auf Zulieferer*“⁶⁷. Der Begriff Crowdsourcing wird somit ursprünglich wie auch das Outsourcing als Unternehmenskonzept zur Auslagerung von bestimmten Tätigkeiten an Dritte verstanden.⁶⁸

Eine erste sozialwissenschaftliche Begriffsbestimmung erfolgte in Deutschland sodann durch *Papsdorf* im Jahr 2009. Hiernach ist Crowdsourcing

*„die Strategie des Auslagerns einer üblicherweise von Erwerbstätigen entgeltlich erbrachten Leistung durch eine Organisation oder Privatperson mittels eines offenen Aufrufes an eine Masse von unbekanntem Akteuren, bei dem der Crowdsourcer und/oder die Crowdsourceres frei verwertbare und direkte wirtschaftliche Vorteile erlangen.“*⁶⁹

Eine Vielzahl von Definitionsansätzen folgten nach, welche sich dabei aber oft nur im Grenzbereich unterscheiden.⁷⁰

3.2 Entgeltlichkeit

Die meisten Definitionen, wie auch die von *Howe* und *Papsdorf*, gehen davon aus, dass Gegenstand des Crowdsourcings und somit der Plattformarbeit stets Aufgaben sind, für deren Erledigung auch eine Vergütung gezahlt wird.⁷¹ Die Plattformarbeit soll also stets entgeltlich erfolgen. In der Praxis zeigt sich jedoch, dass die Entgeltlichkeit keineswegs ein zwingendes Kriterium ist.

chung fand auf seinem privaten Internetblog am 2. Juni 2006 statt, *Howe*, Weblog von Jeff Howe, Crowdsourcing: A Definition, 2006, online im Internet: <https://crowdsourcing.typepad.com/cs/2006/06/> (15. Oktober 2019).

⁶⁷ *Voigt*, Stichwort: Outsourcing, in: Gabler Wirtschaftslexikon, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/outsourcing-42299/version-265650> (20. Juli 2020).

⁶⁸ Vgl. *Howe*, *Wired Magazine* 14 (2006), 1 ff. mit exemplarischen Anwendungsbereichen.

⁶⁹ *Papsdorf*, *Wie Surfen zu Arbeit wird*, 2009, S. 69.

⁷⁰ Vgl. zum Beispiel *Leimeister/Zogaj/Blohm*, *Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke*, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 9 (15): „*Crowdsourcing bezeichnet somit die Auslagerung von bestimmten Aufgaben durch ein Unternehmen oder im Allgemeinen eine Institution an eine undefinierte Masse an Menschen mittels eines offenen Aufrufs, der zumeist über das Internet erfolgt.*“; *Eurofund*, *New forms of employment*, 2015, S. 107: „*Crowd employment is an employment form that uses an online platform to enable organisations or individuals to access an indefinite and unknown group of other organisations or individuals to solve specific problems or to provide specific services or products in exchange for payment.*“ Überdies in dieselbe Richtung gehend etwa *Estellés-Arolas/González-Ladrón-de-Guevara*, *Towards an integrated crowdsourcing definition*, *Journal of Information Science*, 2012, 196 ff.; *Hammon/Hippner*, *Wirtschaftsinformatik* 2012, 165.

⁷¹ *Papsdorf*, *Wie Surfen zu Arbeit wird*, 2009, S. 69; *Howe*, Weblog von Jeff Howe, Crowdsourcing: A Definition, online im Internet: <https://crowdsourcing.typepad.com/cs/2006/06/> (15. Oktober 2019).

Die geleistete Arbeit kann auch ganz ohne finanziellen Anreiz, quasi ehrenamtlich, geleistet werden. In diesen Fällen stehen andere, ganz verschiedene Anreize im Vordergrund.⁷²

Der erste professionalisierte und bemerkenswerte Einsatz von derartig ehrenamtlich geleisteter Arbeit wurde durch die NASA initiiert. Im Jahr 2000 waren nichtwissenschaftliche Besucher der Internetseite der NASA dazu aufgerufen über ein Online-Tool Krater auf bereits bekannten Fotoaufnahmen der Marsoberfläche zu identifizieren und klassifizieren. Eine Vergütung wurde hierfür nicht gezahlt.⁷³ Ähnliche Projekte finden sich aktuell zum Beispiel zur Unterstützung von Ermittlungsbehörden bei der Strafverfolgung. So nutzt Europol eine Crowdsourcing-Plattform zur Identifizierung von Gegenständen auf Bildmaterial mit kinderpornographischem Inhalt, um etwaige Tatorte schneller bzw. überhaupt ausfindig machen zu können. Hierbei kann jeder Nutzer potentieller Hinweisgeber sein. Eine Vergütung für die so geleistete Ermittlungsarbeit wird dabei ebenfalls nicht gezahlt. Die Arbeit erfolgt im besten Sinne ehrenamtlich.⁷⁴

Ziel dieser Untersuchung soll die steuerrechtliche Erfassung und Einordnung von auf Crowdsourcing-Plattformen erzielten Erwerbseinkommens sein. Sämtliche ohne finanziellen Anreiz und Vergütung geleistete Arbeit ist steuerrechtlich irrelevant. Mit dieser Arbeit kann schon kein Erwerbseinkommen erzielt werden, sodass sich steuerrechtliche Abgrenzungsschwierigkeiten erst gar nicht stellen können. Gegenstand des Crowdsourcings und somit Gegenstand der Plattformarbeit müssen für die Arbeitsdefinition somit stets Aufgaben sein, für deren Erledigung auch eine Vergütung gezahlt wird. Die Arbeit muss entgeltlich erfolgen.

3.3 Internes oder externes Crowdsourcing

Ein weiteres Kategorisierungsmerkmal des Crowdsourcings und der Plattformarbeit bezieht sich auf die Beziehung des Plattformarbeiters zur Crowdsourcing-Plattform bzw. zum Unternehmen welches bestimmte Aufgaben im Wege des Crowdsourcings auf Dritte, die Plattformarbeiter, auslagert.

Beim sogenannten internen Crowdsourcing werden die Angestellten des eigenen Unternehmens als Crowd genutzt. Die Arbeit wird hierbei über eine unternehmensinterne Crowdsourcing-Plattform (internet- bzw. intranetbasiert) an die eigenen Angestellten vermittelt.⁷⁵ Einen ersten breiten Praxistest im deutschen Markt startete etwa der IT-Riese IBM mit dem Konzept „Generation Open“ und dem Programm „Liquid“. Hierbei werden von IBM einzeln abtrennbare Aufgaben

⁷² Vgl. Schmidt, Florian A., The Good, the Bad, the Ugly, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 367 (374).

⁷³ Papsdorf, Wie Surfen zu Arbeit wird, 2009, S. 23. Die ursprüngliche NASA-Seite findet sich als Reproduktion online im Internet: <http://www.nasaclickworkers.com/classic/>.

⁷⁴ Europol, Europol-Projekt *Stop Child Abuse – Trace an Object*, online im Internet: <https://www.europol.europa.eu/stopchildabuse> (20. Juli 2020).

⁷⁵ Vgl. Leimeister/Zogaj/Blohm, Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 9 (16 f.); Lingemann/Chakrabarti, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2 Rn. 68 f.; Risak, Gig-Economy und Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 12 (19 f.).

eines Projekts zur Erledigung durch die eigenen internen Mitarbeiter auf Crowdsourcing-Plattformen ausgeschrieben. Dort können sich eine Vielzahl der IBM-Mitarbeiter um deren Erledigung bewerben.⁷⁶

Beim externen Crowdsourcing hingegen werden die Aufgaben auf Crowdsourcing-Plattformen ausgelagert, wobei es sich bei den Personen, welche die Arbeiten sodann auf der Crowdsourcing-Plattform erledigen, um unternehmensfremde Personen handelt. Die Arbeit auf der Crowdsourcing-Plattform wird also nicht etwa auf Grund eines anderweitig geschlossenen Dienstverhältnisses erbracht, sondern findet ihren Rechtsgrund alleine im Rahmen der Tätigkeit auf der Crowdsourcing-Plattform selbst.⁷⁷

Sowohl das interne als auch das externe Crowdsourcing weisen Merkmale einer neuen, durch die Digitalisierung ermöglichten Arbeitsorganisation auf. Arbeitsaufträge werden gleichermaßen in kleine Arbeitseinheiten aufgeteilt und mittels moderner Informations- und Kommunikationstechnologien webbasiert an Dritte ausgeschrieben. Die Digitalisierung der Arbeitsorganisation nimmt hierbei für beide Fälle einen vergleichbaren Lauf. Der Adressat der ausgelagerten Arbeit ist jedoch jeweils ein anderer. Beim internen Crowdsourcing wird das Crowdsourcing nur dazu benutzt Arbeit in der bestehenden Belegschaft besser verteilen zu können. Es wird sich gerade nicht externer Dritter bemüht, anders als beim externen Crowdsourcing.

Aus steuerrechtlicher Sicht ist dieser Unterschied entscheidend. Wird das Crowdsourcing nur dazu genutzt Arbeit intern besser zu verteilen, bleibt der Adressat der Arbeit gleich. Steuerrechtliche Abgrenzungsschwierigkeiten für durch internes Crowdsourcing erzielte Einkünfte zeigen sich nicht, da sich auch der Rechtsgrund für ihre Erbringung nicht ändert. Es wird schlicht an ein bestehendes Arbeitsverhältnis angeknüpft. Anders ist dies bei externem Crowdsourcing. Hier finden die erzielten Einkünfte ihren Rechtsgrund alleine im Rahmen der Tätigkeit auf der Crowdsourcing-Plattform selbst. Eine steuerrechtliche Einordnung derartiger Einkünfte zeigt sich gerade wegen dem der Crowdsourcing-Plattform immanenten unklaren „*Koordinationsmodus von Erwerbsarbeit*“⁷⁸ als besonders schwierig.

Gegenstand der Untersuchung darf daher aus steuerrechtlicher Sicht nur externes Crowdsourcing, also von Externen verrichtete Plattformarbeit sein.

3.4 Ergebnis

Im Ergebnis lässt sich aus der vorangestellten Betrachtung verschiedener Crowdsourcing-Definitionen und den verschiedenen Gestaltungsformen von Crowdsourcing unter Zugrundelegung der

⁷⁶Koenen, IBM Deutschland plant Jobabbau im großen Stil, Handelsblatt vom 1. Februar 2012, S. 1 und 6; Rehm, Fünf Fragen an Monika Schäfer, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 61 (62).

⁷⁷ Vgl. Leimeister/Zogaj/Blohm, Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 9 (16 f.); Lingemann/Chakrabarti, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2 Rn. 69; Risak, Gig-Economy und Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 12 (19 f.).

⁷⁸ Vgl. Kocher/Hensel, NZA 2016, 984.

in Abschnitt B.I.1 gefundenen Definition des Begriffs „digitale Plattform“ folgende Arbeitsdefinition des Begriffs „Plattformarbeit“ für die weitere Untersuchung ableiten:

Plattformarbeit ist eine Arbeitsform, bei der als zentraler Akteur eine digitale Plattform verwendet wird, um natürlichen oder juristischen Personen Zugang zu einer undefinierten und unbekanntem Gruppe von natürlichen oder juristischen Personen zu ermöglichen, die bestimmte Produkte oder Dienstleistungen im Austausch gegen Entgelt bereitstellen.

Die Arbeitsdefinition lehnt sich dabei an die Definition des Crowd Employment von *Eurofund* und der Definition des Crowdsourcings von *Papsdorf* an.⁷⁹

Um eine Abgrenzung zu Transaktionen über digitale Marktplätze zu schaffen, nimmt sie jedoch das für eine Crowdsourcing-Plattform typische Merkmal „zentraler Akteur“ auf. Dass der Austausch der Leistungen auch gegen Entgelt erfolgen muss, ist auch von *Papsdorf* und dem *Eurofund* bereits reflektiert.⁸⁰ Das von *Howe* ursprünglich aufgeführte und zum Beispiel von *Leimeister/Zogaj/Blohm* fortgeführte Merkmal des „offenen Aufrufs“⁸¹ an ein unbestimmtes Personen-Netzwerk hingegen bietet keinen definitorischen Mehrwert und engt die Arbeitsdefinition unnötig ein. Es kann keinen Unterschied machen, wie sich der Kreis möglicher Adressaten für Plattformarbeit zusammensetzt und ob die potentiellen Plattformarbeiter bestimmte Voraussetzungen erfüllen müssen oder nicht. Das Merkmal wurde daher nicht übernommen.

Wichtig war vielmehr herauszuheben, dass Plattformarbeit nur an eine unbekannte Gruppe von Plattformarbeitern ausgelagert werden kann. Hierdurch wird das interne Crowdsourcing von der Arbeitsdefinition planmäßig nicht erfasst. Bei der eigenen Belegschaft des Unternehmens handelt es sich nämlich nicht um eine „unbekannte Gruppe“ von Personen. Zuletzt war es auch eminent nicht danach zu differenzieren, in welcher Art und Weise die von den Plattformarbeitern geschuldeten Produkte oder Dienstleistungen erbracht werden. Im Hinblick auf die Digitalisierung der Arbeitsorganisation macht es nämlich ebenfalls keinen Unterschied, ob der Arbeitsauftrag verkörpert in der realen Welt oder bloß virtuell als digitale Dienstleistung ausgeführt wird.

⁷⁹ Vgl. *Eurofund*, New forms of employment, 2015, S. 107; *Papsdorf*, Wie Surfen zu Arbeit wird, 2009, S. 69.

⁸⁰ Vgl. *Eurofund*, New forms of employment, 2015, S. 107; *Papsdorf*, Wie Surfen zu Arbeit wird, 2009, S. 69.

⁸¹ “[...] outsourcing it to an undefined (and generally large) network of people in the form of an open call”, *Howe*, Weblog von Jeff Howe, Crowdsourcing: A Definition, 2006, online im Internet: <https://crowdsourcing.typepad.com/cs/2006/06/> (15. Oktober 2019); vgl. *Leimeister/Zogaj/Blohm*, Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 9 (15).

II. Details der Plattformarbeit

1. Überblick

Plattformarbeit basiert auf drei Akteuren, dem Auftraggeber, dem Plattformbetreiber und dem Auftragnehmer. Diese stehen in einer Dreiecksbeziehung zueinander.⁸²

Ausgangspunkt ist der Auftraggeber. Er möchte eine bestimmte Aufgabe nicht selbst, sondern extern durch Dritte gegen Bezahlung erledigt haben und initiiert den Prozess. Ihm obliegt die gesamte Auftragsausgestaltung, von den Auftragsinhalten über die Höhe der Bezahlung bis hin zur Abnahme. Es handelt sich meist um ein Unternehmen, Auftraggeber kann aber unter anderem auch eine Privatperson, die Öffentliche Hand oder eine Non-Profit Organisation sein.⁸³ Als mögliche Aufgaben kommen dabei ortsgebundene wie auch ortsunabhängige Dienstleistungen aller Art in Betracht, etwa Transportdienstleistungen, Haushaltsdienstleistungen oder auch das Schreiben von Produktrezensionen wie auch das Sichten von Daten.

Am anderen Ende der Wertschöpfungskette steht der potentielle Plattformarbeiter und Auftragnehmer – die Crowd. Sie besteht aus einer möglichst großen Menschenmenge, welche sich grundsätzlich zur Aufgabenerledigung bereiterklärt hat. Hierbei stehen üblicherweise verhältnismäßig wenige Auftraggeber einer großen Zahl an potentiellen Auftragnehmern gegenüber. Bei den Auftragnehmern handelt es sich häufig um Solo-Selbständige, Freelancer, Freiberufler oder Nebenwerbstätige, um Menschen aus der ganzen Welt.⁸⁴

Vermittelnd zwischen Angebots- und Nachfrageseite steht die Crowdsourcing-Plattform. Sie ist erforderlich, da die Vermittlung der Arbeit nicht durch die Crowd oder den Auftraggeber selbst organisiert wird und erfüllt zwei zentrale Funktionen. Zum einen stellt sie die technische Infrastruktur für die Erledigung der Arbeiten zur Verfügung. Zum anderen organisiert die Crowdsourcing-Plattform die Arbeitsvermittlung und setzt den zeitlichen, inhaltlichen sowie formalen Rahmen der Arbeitsaufträge.⁸⁵ Sie steuert die Crowd. Zuweilen bietet sie auch zusätzliche Dienste an, die dem Auftraggeber bei der Auslagerung der Arbeit auf die Crowdsourcing-Plattform helfen sollen, wie etwa Hilfe beim plattformgerechten Zuschneiden der Aufgaben in einzelne Arbeitsaufträge. Überdies wickelt sie regelmäßig die Zahlungsvorgänge zwischen Auftraggeber und

⁸² Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Forschungsbericht 500, Plattformökonomie und CrowdworKing, 2017, S. 18; vgl. Kalkhake, Plattformökonomie, in: Bundesministerium für Arbeit und Soziales (Hrsg.), Arbeiten 4.0, Werkheft 01, 2016, 52 (52 f.).

⁸³ Leimeister/Zogaj/Blohm, CrowdworK – digitale Wertschöpfung in der Wolke, in: Benner (Hrsg.), CrowdworK – zurück in die Zukunft?, 2015, 9 (15); vgl. Heiling/Kuba, Die Ökonomie der Plattform, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 28 (34 f.).

⁸⁴ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Forschungsbericht 500, Plattformökonomie und CrowdworKing, 2017, S. 17; vgl. Heiling/Kuba, Die Ökonomie der Plattform, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 28 (34 f.).

⁸⁵ Schmidt, Florian A., The Good, the Bad, the Ugly, in: Benner (Hrsg.), CrowdworK – zurück in die Zukunft?, 2015, 367 (372 f.).

Auftragnehmer ab und fungiert hierbei als Zahlstelle für die vereinbarte Vergütung. Sie finanziert sich aus der für die Vermittlung fälligen Provision und Servicepauschale.⁸⁶

2. Grundformen der Plattformarbeit

Durch die exponentielle Zunahme von Crowdsourcing-Plattformen in den letzten Jahren sind ganz unterschiedliche Ausprägungsformen von Plattformarbeit entstanden. Für einen besseren Überblick und um strukturähnliche Ausprägungen zusammenzufassen sowie vergleichen zu können, gilt es diese zu kategorisieren.

In der Praxis werden zur Kategorisierung von Plattformarbeit ganz verschiedene Abgrenzungskriterien herangezogen. So wird etwa eine Kategorisierung auf Basis des „Innovationscharakters“, der „Wertaktivitäten“ oder der „Art der Aufgaben“ vorgeschlagen.⁸⁷ Zweckmäßigerweise orientiert sich die folgende Kategorisierung der Plattformarbeit für die anschließende steuerrechtliche Untersuchung bestmöglich ebenfalls an den prägendsten steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien der in Betracht kommenden Einkunftsarten.

So ist ein entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und den Gewinneinkünften das Merkmal der „Selbständigkeit“. Dort wo der Steuerpflichtige selbständig tätig wird, ist kein Platz für Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und umgekehrt.⁸⁸ Daher sind aus steuerrechtlicher Sicht ebenfalls solche steuerrechtlichen Merkmale für die Kategorisierung in den Blick zu nehmen, die auf eine Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit der jeweiligen Plattformarbeiter hinweisen. *Ergo* sind die Arbeits-, Steuerungs- und Koordinationsprozesse auf der Crowdsourcing-Plattform und ein möglicher eigener Kapitaleinsatz des Plattformarbeiters von Interesse. Sie sind es, die das Merkmal der „Selbständigkeit“ mit Inhalt füllen.⁸⁹ Demgemäß muss sich auch eine Kategorisierung der Plattformarbeit hieran orientieren.

In Anlehnung an *Schmidt*⁹⁰ und *OECD*⁹¹ erfolgt eine übergeordnete Einordnung der Plattformarbeit nach ortsunabhängigen und ortsgebundenen Dienstleistungen. Sie unterscheiden sich in ihren

⁸⁶ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Forschungsbericht 500, Plattformökonomie und Crowdworking, 2017, S. 17; vgl. *Internationale Arbeitsorganisation*, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 14 f.

⁸⁷ Einen Überblick zu den gängigen Kategorisierungsvorschlägen mit weiteren Nachweisen liefern *Leimeister/Zogai/Durward/Blohm*, Systematisierung und Analyse von Crowdsourcing-Anbietern und Crowd-Work-Projekten, 2016, S. 18 ff.

⁸⁸ BFH, Urteil v. 22. Februar 2012 – X R 14/10, BStBl II 2012, 511 (513); BFH, Urteil v. 22. Januar 1964 – I 398/60 U, BStBl III 1964, 207 (208); statt vieler *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 15.

⁸⁹ Zu den Details der steuerlichen Abgrenzungskriterien sogleich ausführlich Abschnitt C.II.3.

⁹⁰ *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 13.

⁹¹ *OECD*, New Forms of Work in the Digital Economy, 2016, S. 11 ff.

Arbeits-, Steuerungs- und Koordinationsprozessen und einem möglichen eigenen Kapitaleinsatz am deutlichsten.

2.1 Ortsunabhängige Dienstleistungen

Bei diesen Dienstleistungen erfolgt nicht nur die Vermittlung der Dienstleistung im virtuellen Raum, sondern auch die Dienstleistungserbringung selbst. Sie wird daher häufig auch als Cloudwork bezeichnet, nach der digitalen Wolke, in der die Arbeit zu erbringen ist. Die Bandbreite möglicher Leistungen ist dank moderner Informations- und Kommunikationstechnologien gewaltig und lässt sich in ihrer Wertschöpfung anhand der Granularität und Komplexität der vermittelten Aufgaben bestimmen.

2.1.1 Granularität und Komplexität

a) Microtasking

Am unteren Ende der Skala stehen Crowdsourcing-Plattformen auf denen die Plattformarbeiter Aufgaben von hoher Granularität und geringer Komplexität zu erfüllen haben. Solche Aufgaben, sogenanntes Microtasking, können in der Regel ohne umfangreiches Einarbeiten von Plattformarbeitern erfüllt werden. „Für viele Aufgaben sind formale Qualifikationen nicht erforderlich – fast jeder kann mitmachen, sofern er volljährig ist.“⁹² Hierzu werden die vom Auftraggeber eingereichten Aufgaben durch ihn oder die Crowdsourcing-Plattform in viele kleine und schnell zu erledigende Einzelaufgaben zerlegt und der Crowd zur Bearbeitung weitergegeben.⁹³

Gegenstand derartiger Plattformarbeit kann etwa die Erstellung von einfachen Texten sein, eine Internetrecherche zur Verifizierung von Informationen wie Adressen, Veranstaltungsterminen oder Öffnungszeiten sowie die Extrahierung und Digitalisierung von Produktdaten für Online-Shops. Ebenso kann die Teilnahme an Umfragen gefordert oder die Erstellung, Recherche und Bearbeitung von Trainingsdaten für die Automatisierung intelligenten Verhaltens und dem maschinellen Lernen, der sogenannten künstlichen Intelligenz, Gegenstand derartiger Plattformarbeit sein.⁹⁴ Im Ergebnis handelt es sich um simple, oftmals stark repetitive Tätigkeiten ohne übermäßig hohe Vergütung. Die Tätigkeiten werden zuweilen mit der Fließbandproduktion im Zeitalter des Taylorismus, bei dem die Arbeit in kleinste Arbeitseinheiten aufgeteilt wird, die dann an sich nur geringe Denkvorgänge benötigen,

⁹² So die Beschreibung des „Clickworker Job“ innerhalb des Registrierungsprozesses auf der Crowdsourcing-Plattform Clickworker, *Clickworker GmbH*, Beschreibung des „Clickworker Job“, online im Internet: <https://www.clickworker.de/clickworkerjob/#become> (15. Oktober 2019).

⁹³ *Leimeister/Zogai/Durward/Blohm*, Systematisierung und Analyse von Crowdsourcing-Anbietern und Crowd-Work-Projekten, 2016, S. 44; vgl. *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 15.

⁹⁴ Siehe dazu exemplarisch den Leistungskatalog von Clickworker, *Clickworker GmbH*, Data Powered by Crowd Intelligence, online im Internet: <https://www.clickworker.de/?customer=true> (21. Juli 2020); vgl. *Internationale Arbeitsorganisation*, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 16 ff.

verglichen.⁹⁵ Typische Crowdsourcing-Plattformen in diesem Bericht sind etwa Amazon Mechanical Turk oder Clickworker, als größter deutschsprachiger Anbieter.

b) Freiberufler-Marktplätze

Am oberen Ende der Skala stehen Crowdsourcing-Plattformen, die Aufgaben von tendenziell hoher Komplexität und geringer Granularität vorhalten. Die hier vermittelten Tätigkeiten sind komplex, anspruchsvoll, hochspezialisiert, tendenziell sehr technisch und teilweise sehr gut bezahlt.⁹⁶ Es finden sich beispielsweise verschiedene Formen von Software- und Webentwicklungsaufgaben aber auch Marketing-, Design-, Autoren-, Rechts-, oder Ingenieursdienste.⁹⁷

Anders als beim Microtasking werden die Plattformarbeiter von den Auftraggebern individuell und gemäß ihren Fähigkeiten ausgewählt. Mithin ist auch die Interaktion zwischen Auftraggeber und Plattformarbeiter im Vergleich zum Microtasking wesentlich stärker ausgeprägt. Zudem ist die Bearbeitungsdauer für die einzelnen Aufgaben signifikant länger. Sie kann bis hin zu mehreren Monaten oder gar Jahren reichen. Da diese Crowdsourcing-Plattformen schwerpunktmäßig von selbständigen Freiberuflern genutzt werden, hat sich der Begriff Freiberufler-Marktplatz bzw. Marktplatz-Plattform etabliert.⁹⁸

Typische Anbieter in diesem Bereich sind Upwork und Freelancer. Sie alleine haben weltweit nach Schätzungen der OECD mehr als 30 Millionen registrierte Plattformarbeiter.⁹⁹ Zudem sticht die Crowdsourcing-Plattform Innocentive.com hervor. Sie vermittelt höchst spezielle Aufgaben aus Wissenschaft und Forschung für deren Erfüllung „Preisgelder“ zwischen 500 und mehr als einer Million US-Dollar ausgelobt werden. Anmelden können sich hier auch Hobbytüftler, realistische Chancen die Aufgabe lösen zu können haben aber wohl nur ausgewiesene Experten.¹⁰⁰

⁹⁵ *Leimeister/Zogaj/Blohm*, Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 9 (32); *Kittur/Nickerson/Bernstein/Gerber/Shaw/Zimmerman/Lease/Horton*, The Future of Crowd Work, in: Association for Computing Machinery New York (Hrsg.), CSCW, 2013, 1301 (1303).

⁹⁶ *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 15; vgl. *Leimeister/Zogaj/Durward/Blohm*, Systematisierung und Analyse von Crowdsourcing-Anbietern und Crowd-Work-Projekten, 2016, S. 45 ff.; *OECD*, New Forms of Work in the Digital Economy, 2016, S. 17.

⁹⁷ *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 15; siehe exemplarisch den Angebotskatalog der weltweit größten Crowdsourcing-Plattform in diesem Bereich, Upwork Global Inc., online im Internet: <https://www.upwork.com/i/freelancer-categories-all/> (25. Januar 2019).

⁹⁸ *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 13 f.; vgl. *Leimeister/Zogaj/Durward/Blohm*, Systematisierung und Analyse von Crowdsourcing-Anbietern und Crowd-Work-Projekten, 2016, S. 45 f.

⁹⁹ *OECD*, New Forms of Work in the Digital Economy, 2016, S. 18.

¹⁰⁰ *InnoCentive, Inc.* mit Sitz in Waltham, Massachusetts, US, online im Internet: <https://www.innocentive.com/>.

2.1.2 Vergütungsmodelle

Bei den Vergütungsmodellen für über Crowdsourcing-Plattformen vermittelte ortsunabhängige Dienstleistungen lassen sich zwei übergeordnete Typen unterscheiden.¹⁰¹

a) Bezahlung im Erfolgsfalle

Weitgehend üblich ist eine fixe Vergütung pro erfolgreich erledigter Aufgabe. Der Plattformmitarbeiter kann dabei vor Annahme eines Auftrages auf der Crowdsourcing-Plattform die Höhe der jeweils ausgeschriebenen Vergütung einsehen und weiß somit vorab, was er für die erfolgreiche Erledigung des Auftrags erhalten wird.¹⁰² Je nach Aufgabenumfang und Schwierigkeit kann diese von wenigen Cent bis hin zu zweistelligen Eurobeträgen reichen. Um den Arbeitsumfang und mithin seinen zeitanteiligen Verdienst besser einschätzen zu können, geben viele Crowdsourcing-Plattformen vorab neben der Vergütung auch die voraussichtlich erforderliche Zeit für die Bearbeitung der Aufgabe an. Einen Rechtsanspruch kann der Plattformarbeiter aus dieser Zeitangabe aber nicht ableiten. Er allein trägt das Risiko von Mehr- oder Minderarbeit.

Ebenfalls üblich ist es, dass für den Auftraggeber, bzw. die Crowdsourcing-Plattform die Möglichkeit besteht das vom Plattformarbeiter eingereichte Ergebnis als untauglich abzulehnen. Für diese Fälle steht dem Plattformarbeiter kein Vergütungsanspruch zu.¹⁰³ Die Besonderheit liegt dabei darin, dass es für den Plattformarbeiter oft keine Möglichkeit gibt gegen eine vermeintlich ungerechtfertigte Ablehnung seines Arbeitsergebnisses vorgehen zu können. Die Auftraggeber können teilweise auch ohne Angabe von Gründen die Zahlung verweigern und dennoch über die Ergebnisse verfügen.¹⁰⁴

Amazon Mechanical Turk als große Crowdsourcing-Plattform für Microtasking hat auf massive Kritik von Seiten der Plattformarbeiter reagiert und eine Ablehnung der Zahlung

¹⁰¹ Vgl. Heiling/Kuba, Die Ökonomie der Plattform, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 28 (34); Eurofund, New forms of employment, 2015, S. 108.

¹⁰² Lingemann/Chakrabarti, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2 Rn. 74; Leimeister/Zogai/Durward/Blohm, Systematisierung und Analyse von Crowdsourcing-Anbietern und Crowd-Work-Projekten, 2016, S. 44.

¹⁰³ Exemplarisch Clickworker GmbH, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012), § 3.2 Abs. 4: „Liefert der Clickworker die entsprechenden Leistungen fristgerecht ab, wird ihm die in der Projektbeschreibung genannte Vergütung auf sein Benutzerkonto vorläufig gutgeschrieben. Eine Abnahme der Leistung ist hiermit noch nicht verbunden. Die abgelieferten Resultate werden im Folgenden durch clickworker überprüft. Zeigen sich hierbei Mängel, erhält der Clickworker eine dreitägige Frist zur Nacherfüllung. Schlägt diese Nacherfüllung fehl oder wird sie von dem Clickworker verweigert, tritt clickworker von dem entsprechenden Vertrag zurück. Eine Vergütung erfolgt in diesem Fall nicht.“

¹⁰⁴ Schmidt, Florian A., The Good, the Bad, the Ugly, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 367 (377); vgl. Internationale Arbeitsorganisation, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 73 ff.

„ohne wichtigen Grund“ in ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen ab Oktober 2017 untersagt.¹⁰⁵ Ein tatsächlich wirksamer und durchsetzbarer Schutz des Vergütungsanspruchs für die Plattformarbeiter fehlt jedoch bis heute, sodass immer wieder Fälle potentiellen Lohndiebstahls diskutiert werden.¹⁰⁶

b) Wettbewerbsmodell

Dem kontrastär gegenüber steht eine Vergütung nach dem Wettbewerbsmodell. Hierbei kommt es dem Auftraggeber weder auf die Person des Auftragnehmers an, noch darauf, dass der von ihm gewünschte Auftrag möglichst schnell ausgeführt wird. Vielmehr sucht der Auftraggeber ausschließlich die für ihn bestmögliche Lösung für ein Problem. Diese ermittelt er hierbei aus einem heterogenen Pool zahlreicher extra für ihn angefertigter Lösungen. Nur der Plattformarbeiter mit dem ausgewählten Ergebnis wird vergütet. Alle anderen Vorschläge gehen leer aus.¹⁰⁷

Größter Anwendungsbereich dieses Vergütungsmodells ist der Kreativbereich. Dies ist dem Umstand geschuldet, dass sich kreative Aufgaben, wie etwa die Erstellung eines neuen Firmenlogos oder einer Landingpage, nicht in beliebig kleine Aufgabenstücke aufteilen lassen und auch nicht automatisiert bewertet werden können. Anders als bei Pitches und sonstigen bisher üblichen Ausschreibungen stellen die potentiellen Auftragnehmer nicht bloß Vorschläge für die spätere Durchführung des Auftrages bei Zuschlag vor. Vielmehr erledigen die Plattformarbeiter die Aufgabe jeweils vollständig, stellen etwa ein neues Firmenlogo vor, in der Hoffnung zu gewinnen.¹⁰⁸ Ebenso macht auch der Wissenschaftsbereich häufig von diesem Vergütungsmodell Gebrauch, wie etwa über Innocentive.com.

Auf Grund der Reichweite der Crowdsourcing-Plattformen kommt es in der Praxis häufig vor, dass um einen Auftrag mehrere hundert potentielle Auftragnehmer konkurrieren. Die Chancen tatsächlich für die bereits vollständig erbrachte Leistung entlohnt zu werden, sind

¹⁰⁵ *Amazon Mechanical Turk Inc.*, Allgemeine Geschäftsbedingungen von Amazon Mechanical Turk (Stand 17. Oktober 2017), Abschnitt 3.a (vi), online im Internet: <https://www.mturk.com/worker/participation-agreement> (21. Juli 2020): „you will not reject Tasks performed by Workers without good cause“.

¹⁰⁶ *Internationale Arbeitsorganisation*, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 74 f.; *Schmidt, Florian A.*, The Good, the Bad, the Ugly, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 367 (377).

¹⁰⁷ *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 17, vgl. *Eurofund*, New forms of employment, 2015, S. 111; *Leimeister/Zogai/Durward/Blohm*, Systematisierung und Analyse von Crowdsourcing-Anbietern und Crowd-Work-Projekten, 2016, S. 47.

¹⁰⁸ *Schmidt, Florian A.*, The Good, the Bad, the Ugly, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 367 (378).

daher denkbar gering und einer der größten Kritikpunkte dieses Vergütungsmodells.¹⁰⁹ Daher sei es rechtlich, so etwa *Lingemann/Chakrabarti*, mit einem Preisausschreiben, § 661 BGB, vergleichbar, was zivilrechtliche Probleme aufwirft.¹¹⁰

2.2 Ortsgebundene Dienstleistungen

Diese Kategorie umfasst sämtliche Tätigkeiten, welche über Crowdsourcing-Plattformen vermittelt werden und an einem bestimmten Ort ausgeführt werden müssen. Auch diese ortsgebundenen Dienstleistungen werden erst durch moderne Informations- und Kommunikationstechnologien überhaupt als Massenerscheinung möglich. Sie leben davon, dass sie nicht etwa wie bei der Heimarbeit in der eigenen Wohnung, sondern unterwegs, bzw. an spezifischen Orten zu erledigen sind.¹¹¹

2.2.1 Kategorien ortsgebundener Dienstleistungen

Exemplarisch sind hier Vermietungsdienstleistungen, Tätigkeiten in der Personenbeförderung sowie sonstige persönliche Dienstleistungen zu nennen.

Im Rahmen von Vermietungsdienstleistungen stellen Anbieter über Crowdsourcing-Plattformen insbesondere Unterkünfte entgeltlich an Kunden zur Verfügung. So vermittelt Airbnb Inc. als größte Crowdsourcing-Plattform in diesem Feld ähnlich einem Computerreservierungssystem die von den Anbietern inserierten Räumlichkeiten an potentielle Gäste. Anbieten können hierbei neben gewerblichen Hoteliers insbesondere auch Privatleute, etwa ihre Privatwohnung bzw. Zimmer der Wohnung. Die Vertragsanbahnung und der Vertragsabschluss erfolgen über die Crowdsourcing-Plattform. Sie wickelt den Bezahlvorgang ab, erhebt eine Servicegebühr auf den Buchungspreis und zahlt den Restbetrag an den Anbieter.¹¹²

Als weitere Kategorie ortsgebundener Dienstleistung ist die plattformbasierte Organisation von Personenbeförderungen zu sehen. Diese Dienstleistungen werden in der Wahrnehmung durch die Öffentlichkeit maßgeblich von dem US-Unternehmen Uber geprägt. Uber vermittelt über eine Crowdsourcing-Plattform in mehr als 900 Städten weltweit Fahrdienste.¹¹³ Das Angebot reicht

¹⁰⁹ Vgl. *Schmidt, Florian A.*, The Good, the Bad, the Ugly, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 367 (378); *Schmidt, Florian A.*, *Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie*, 2016, S. 17.

¹¹⁰ *Lingemann/Chakrabarti*, *Arbeitsrecht 4.0*, 2018, Kap. 2 Rn. 76, 83; ebenso *Däubler*, *Crowdworker – Schutz auch außerhalb des Arbeitsrechts?*, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 243 (253 ff.); vgl. *Redeker*, in: Hoeren/Sieber/Holznapel (Hrsg.), *Handbuch Multimedia-Recht* (Stand Juli 2013), Teil 12 Rn. 470a. Anderer Ansicht ist *Hötte*, *MMR* 2014, 795 (797), der in der Ausschreibung der Aufgabe eine bloße *invitatio ad offerendum* sehen möchte, sodass ein Angebot zum Vertragsschluss erst in dem Ergebnisvorschlag des Plattformarbeiters liegen solle.

¹¹¹ *Schmidt, Florian A.*, *Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie*, 2016, S. 19 ff.; vgl. *Farrell/Greig/Hamoudi*, *The Online Platform Economy*, 2018, S. 2; *Ludwigs*, *NVwZ* 2017, 1646 (1647).

¹¹² *Mak*, *EuCML* 2016, 19 (20); *Schmidt, Florian A.*, *Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie*, 2016, S. 19 f.

¹¹³ Siehe das Leistungsportfolio der Firma *Uber Technologies Inc.*, *Cities*, online im Internet: <https://www.uber.com/global/de/cities/> (21. Juli 2020).

von der Vermittlung konzessionierter Taxen (UberTAXI) oder Mietwagen mit Fahrer (UberBLACK) bis hin zur Vermittlung privater Fahrer (UberPOP). Bei letzterem kann jeder mit seinem Privatfahrzeug Fahrten anbieten, welche nach Ansicht von Uber nicht den gesetzlichen Regulierungen der Personenbeförderung unterliegen, da es sich um ein „Ride-Sharing-Modell“ und nicht um einen klassischen Taxidienst handelt.¹¹⁴ Über eine Smartphone-App werden die einzelnen Fahrten zwischen Kunden und Fahrern vermittelt und der geschätzte Fahrpreis angezeigt. Nach Fahrtende erfolgt die Bezahlung über die Crowdsourcing-Plattform als Zahlstelle und unter Einbehalt eine Servicepauschale.¹¹⁵ Nach diversen genehmigungsrechtlichen Rechtsstreitigkeiten wurde das Ride-Sharing-Modell UberPOP im Jahr 2015 in Deutschland vorerst eingestellt.¹¹⁶

Zu der Gruppe der sonstigen persönlichen Dienstleistungen zählen insbesondere Lieferdienste und sonstige haushaltsnahe Dienstleistungen. Bei den Lieferdiensten ist die Grenze zu den Plattformen für Personenbeförderung dabei fließend, die Ausführung der Liefertätigkeit ähnlich. Start-ups wie Deliveroo oder Foodora¹¹⁷ bzw. Lieferando ermöglichen es etwa Restaurants durch Plattformarbeiter ihr Essen an die Kunden ausliefern zu lassen, ohne selbst Fahrer beschäftigen zu müssen. Ebenso ist auch eine plattformvermittelte Auslieferung von anderen Waren durch Plattformarbeiter, wie etwa bei Amazon flex, einem privaten Kurierdienst, möglich. Bei den sonstigen haushaltsnahen Dienstleistungen werden zum Beispiel Haushaltshilfen oder Reinigungs(fach)kräfte über die Crowdsourcing-Plattform vermittelt. Die Bezahlung der Dienstleistung erfolgt ebenfalls plattformvermittelt.¹¹⁸

2.2.2 Vergütung

Anders als bei ortsunabhängigen Dienstleistungen erfolgt die Bezahlung der ortsgebunden erbrachten Dienstleistungen nahezu ausschließlich durch Bezahlung im Erfolgsfalle, also nach vollständig erbrachter ordnungsgemäßer Leistung. Das Wettbewerbsmodell spielt in der Praxis keine Rolle. Typischerweise kommt der Crowdsourcing-Plattform auch hierbei für den Bezahlprozess die Rolle einer Zahlstelle zu. Sie nimmt das Geld der Kunden entgegen und leitet es nach zufriedenstellender Leistung an den Dienstleistenden unter Einbehalt einer Provision weiter. Etwaige Beschwerden nimmt sie ebenfalls entgegen und behält, wenn nötig, die Vergütung ganz oder teil-

¹¹⁴ Schmidt, Florian A., Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 21; vgl. OECD, New Forms of Work in the Digital Economy, 2016, S. 15 f.

¹¹⁵ Hierzu mit schöner Übersicht Balla, Transportdienstleistungen: Uber, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 106 (107 ff.).

¹¹⁶ Vgl. LG Berlin, Urteil v. 9. Februar 2015 – 101 O 125/14, GRUR-RR 2015, 350, wonach die Beförderung von Fahrgästen durch Uber einen sogenannten entgeltlichen Gelegenheitsverkehr im Sinne von § 46 PBefG darstellt, für den die Plattformarbeiter einer öffentlich-rechtlichen Genehmigung bedürft hätten. Das Urteil wurde vom BGH vollumfänglich bestätigt, BGH, Urteil v. 13. Dezember 2018 – I ZR 3/16 (KG), GRUR 2019, 298; ebenso LG Frankfurt am Main, Urteil v. 18. März 2015 – 3–08 O 136/14, CR 2016, 126.

¹¹⁷ Das niederländische Unternehmen Takeaway.com übernahm die Marke Foodora Ende 2018 und führt diese seit dem Frühjahr 2019 wie die Marken Lieferheld und pizza.de bundesweit unter der einheitlichen Marke Lieferando fort.

¹¹⁸ Vgl. Schmidt, Florian A., Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 22.

weise ein. Soweit ersichtlich, ist hierbei die Gefahr potentiellen Lohndiebstahls durch unbegründete Mängelrügen signifikant geringer als bei den ortsunabhängigen Dienstleistungen, da diesbezüglich sehr wenig Kritik geäußert wird.¹¹⁹

2.2.3 Kapitaleinsatz

Für die Erbringung der ortsgebundenen Dienstleistungen ist je nach Aufgabe häufig der Einsatz von eigenem Kapital des Dienstleistenden gewünscht oder sogar erforderlich. Für den Fahrdienstleister UberPOP können etwa nur Dienstleistende tätig werden, die ein eigenes Auto zur Verfügung haben. Das Gleiche gilt für Vermietungsdienstleistungen über Airbnb. Auch hier muss der Anbieter selbst die zu vermietende Wohnung, wenn auch nicht als Eigentümer, zumindest anderweitig im unmittelbaren Zugriff haben. Selbst bei den Lieferdiensten wie Deliveroo oder Foodora wird bzw. wurde häufig der Einsatz eines eigenen Fahrrades sowie des eigenen Mobiltelefons für die Koordination der Arbeit von der Crowdsourcing-Plattform vorausgesetzt.¹²⁰

Anders als bei ortsunabhängigen Dienstleistungen besteht tatsächlich ein Erfordernis eigenen Kapitaleinsatzes der Plattformarbeiter, auch wenn von Seiten der Crowdsourcing-Plattformen, zuweilen recht trickreich, versucht wird, diese Markteintrittsschwellen zu senken. So bietet Uber seit Juli 2016 Plattformarbeitern die Möglichkeit über die Tochterfirma Xchange Leasing auch bei unzureichender Kreditwürdigkeit zu vergünstigten Konditionen einen Leasingvertrag für den zur Fahrerbringung erforderlichen Wagen abzuschließen.¹²¹

Im Ergebnis ist der Bereich der ortsgebundenen Dienstleistungen daher wesentlich stärker vom Einsatz eigenen Kapitals der Dienstleistungserbringer und dem damit einhergehenden Risiko eigenen Kapitalverlusts bei Ausübung der Dienstleistung geprägt, als die ortsunabhängigen Dienstleistungen. Hierauf wird im Verlauf der steuerrechtlichen Untersuchung und Einordnung der Plattformarbeit zurückzukommen sein.

3. Crowdsourcing-Prozess

Plattformarbeit kann vielgestaltige Formen annehmen. Der zugrundeliegende Arbeitsprozess, von der Anfrage des Auftraggebers bis zur Vergütung des Plattformarbeiters für die Dienstleistung, kann hingegen idealtypisch recht gut in fünf Phasen unterteilt werden.

¹¹⁹ Vgl. Balla, Transportdienstleistungen: Uber, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 106 (107 ff.); Schmidt, Florian A., Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 19 ff.

¹²⁰ Für Foodora siehe Foodora GmbH, Bewerberseite „Was du brauchst“, online im Internet: <https://rider.foodora.de/> (28. Januar 2019).

¹²¹ Newcomer/Zaleski, Inside Uber's Auto-Lease Machine, Bloomberg.com vom 31. Mai 2016, online im Internet: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2016-05-31/inside-uber-s-auto-lease-machine-where-almost-anyone-can-get-a-car> (15. Oktober 2019).

3.1 Konkretisierung der Aufgaben

Im ersten Schritt erfolgt eine Konkretisierung der einzelnen Arbeitsaufträge. Je nach Art der Aufgabe, zum Beispiel Microtasking, muss diese erst für die Auslagerung auf die Crowdsourcing-Plattform vorbereitet werden. Komplexere Aufgaben werden hierfür zumeist in kleinere, feingranulare Teilaufgaben zerteilt.¹²² Zudem ist eine hinreichend konkrete, jedoch gleichsam abstrakte Aufgabenbeschreibung zu erstellen. Häufig bieten die Crowdsourcing-Plattformen hierbei auch entgeltliche Unterstützung an.¹²³

3.2 Auswahl der Plattformarbeiter

Im nächsten Schritt hat der Auftraggeber zu entscheiden, welche Plattformarbeiter für die Bearbeitung der Aufgaben grundsätzlich in Frage kommen. Hierbei kommt sowohl eine Auswahl anhand bestimmter persönlicher Eigenschaften, wie auch eine Auswahl anhand bestimmter sonstiger Qualifikationen in Betracht.¹²⁴ So lassen sich die Plattformarbeiter auf den größten Crowdsourcing-Plattformen regelmäßig, etwa für die entgeltliche Teilnahme an einer Umfrage, anhand ihres Alters, Wohnsitzes oder Familienstandes auswählen. Ebenso kann die Bearbeitung der Aufgabe von bestimmten fachlichen Qualifikationen, etwa dem Besitz einer Fahrerlaubnis oder einer Mindestanzahl bereits bearbeiteter anderer Aufgaben, abhängig gemacht werden. Alternativ kann die Aufgabe selbstverständlich auch an die Gesamtheit der Plattformarbeiter gestellt werden.

3.3 Aufgabenabwicklung

Im nächsten Schritt erfolgt die auftragsgemäße Erbringung der geforderten ortsgebundenen oder ortsunabhängigen Dienstleistung durch den jeweiligen Plattformarbeiter. Die Erbringung der Dienstleistung läuft hierbei stets plattformgestützt. Entweder ist die fertig bearbeitete Dienstleistung über die Crowdsourcing-Plattform einzureichen oder zumindest deren erfolgreiche Ausführung hierüber dem Auftraggeber zu vermelden.¹²⁵ Zudem läuft auch die Kommunikation zwischen Plattformarbeiter und Auftraggeber über die Crowdsourcing-Plattform. Sie regelt Kommunikationswege und stellt häufig auch einen Messenger-Dienst für den direkten Kontakt. Eine Kommunikation außerhalb der Plattform ist häufig unerwünscht. Gerade im Microtasking-Bereich wird aus Kostengründen meist sogar völlig auf eine Kommunikationsmöglichkeit zwischen Plattformarbeiter und Auftraggeber verzichtet.

¹²² *Leimeister/Zogaj*, Neue Arbeitsorganisation durch Crowdsourcing, 2013, S. 37; *Leimeister/Zogaj/Blohm*, Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 9 (22).

¹²³ So etwa *Clickworker GmbH*, Kundenseite „Das Clickworker-Prinzip – so funktioniert“, Stichwort: Managed Service, online im Internet: <https://www.clickworker.de/so-funktioniert/> (15. Oktober 2019).

¹²⁴ *Kocher/Hensel*, NZA 2016, 984 (985 f.); *Geiger/Seedorf/Schulze/Nicherson/Schader*, Managing the Crowd, in: Association for Information Systems (Hrsg.), 17th AMCIS, Band V, 2011, 3796 (3801).

¹²⁵ Vgl. *Leimeister/Zogaj*, Neue Arbeitsorganisation durch Crowdsourcing, 2013, S. 40; *Leimeister/Zogaj/Blohm*, Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 9 (23); *Hammon/Hippner*, Wirtschaftsinformatik 2012, 165 (166).

3.4 Aggregation und Auswahl der Lösungen

Bei unverkörpernten Dienstleistungen werden die von den Plattformarbeitern erarbeiteten Lösungen vom Auftraggeber oder Intermediär gesammelt und auf ihre individuelle Brauchbarkeit gesichtet. Gegebenenfalls erfolgt auch dies unter Zuhilfenahme von weiteren Plattformarbeitern. Wurden die Aufgaben zur besseren Bearbeitung im Vorfeld zerlegt, werden die Teillösungen hierbei zudem zu einer Gesamtlösung gefügt.¹²⁶

3.5 Vergütung

Im letzten Schritt erfolgt die Vergütung der Plattformarbeiter für die von ihnen geleistete Plattformarbeit. Je nach gewähltem Vergütungsmodell wird entweder nur die beste Lösung prämiert bzw. die nach Ansicht des Auftraggebers jeweils erfolgreich gelösten Aufgabe vergütet.

4. Wirtschaftliche Hintergründe und Motivation

Das Steuerrecht orientiert sich wie kaum ein anderes Rechtsgebiet neben den rechtlichen Verhältnissen eng an den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen. Es erfordert im Grundsatz eine wirtschaftliche Betrachtungsweise.¹²⁷ Auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und -beurteilung verbindet sich mit dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise das Gebot, einen verwirklichten Sachverhalt bzw. wirtschaftlichen Erfolg nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten der jeweiligen Steuerrechtsnorm zuzuordnen. Selbst die zivilrechtliche Wirksamkeit eines Rechtsgeschäfts ist nicht Voraussetzung für die Besteuerung in Fällen, in denen die Beteiligten das erzielte wirtschaftliche Ergebnis wie gewollt gelten lassen, §§ 40, 41 Abs. 1 AO.¹²⁸

Daher bedarf es für die steuerrechtliche Einordnung und Diskussion der Plattformarbeit dem Verständnis der ihr zu Grunde liegenden wirtschaftlichen Hintergründe und Motivation der einzelnen Beteiligten. Dies gilt umso mehr, als dass Gesetzesauslegung stets auch ein Konkretisierungsvorgang mittels eines Ähnlichkeitsvergleichs ist.¹²⁹ Für einen umfassenden Ähnlichkeitsvergleich der Plattformarbeit können die wirtschaftlichen Hintergründe und Motivationen der Beteiligten

¹²⁶ *Kocher/Hensel*, NZA 2016, 984 (986); *Geiger/Seedorf/Schulze/Nicherson/Schader*, Managing the Crowd, in: Association for Information Systems (Hrsg.), 17th AMCIS, Band V, 2011, 3796 (3802); vgl. *Leimeister/Zogaj*, Neue Arbeitsorganisation durch Crowdsourcing, 2013, S. 40; *Leimeister/Zogaj/Blohm*, Crowdswork – digitale Wertschöpfung in der Wolke, in: Benner (Hrsg.), Crowdswork – zurück in die Zukunft?, 2015, 9 (23).

¹²⁷ Vgl. *Engisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 5 Rn. 70 ff.

¹²⁸ *Pahlke*, in: Schwarz/Pahlke, AO (Stand September 2016), § 4 Rn. 151; *Ratschow*, in: Blümich, EStG (Stand November 2019), § 2 Rn. 50 f.

¹²⁹ BFH, Urteil v. 30. Juli 2003 – X R 7/99, BStBl II 2004, 408 (410); BFH, Urteil v. 15. Dezember 1999 – I R 16–99, BStBl II 2000, 404 (405); *Engisch*, Einführung in das juristische Denken, 11. Auflage 2010, S. 106 f. sowie detailliert zu diesem Ähnlichkeitsvergleich in der steuerlichen Rechtsanwendung Abschnitt C.II.3.5.3.

daher nicht ausgeblendet werden. Sie vervollständigen vielmehr das Bild der Plattformarbeit, welches sich dem Vergleich mit steuerrechtlich eindeutig von den jeweiligen Einkünfteerzielungstatbeständen des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG betroffenen Sachverhalten stellt.

4.1 Auftraggeber

4.1.1 Stetig zunehmende Flexibilisierung

„Remembering outsourcing? Sending jobs to India and China is so 2003. The new pool of cheap labor: everyday people using their spare cycles to create content, solve problems, even do corporate R&D.“¹³⁰

Die Digitalisierung gepaart mit der Globalisierung hat dazu geführt, dass Unternehmen auf der Angebotsseite zunehmend eine weltweite Kundschaft zu bedienen haben und wechselnden Marktbedingungen, der Einflussnahme durch Finanzinvestoren sowie einer volatileren Nachfrage ausgesetzt sind. Flexibilität und Geschwindigkeit werden in Anbetracht immer kürzerer Produktzyklen und hieraus resultierender geringerer Stückzahlen in der industriellen Produktion immer wichtiger. Die Unternehmen versuchen dem mit einer maximalen Nutzung interner (etwa flexiblere Arbeitszeitregelungen) wie externer Flexibilisierungsmöglichkeiten (etwa Leiharbeit, Werkverträge, Outsourcing im klassischen Sinne) zu begegnen.¹³¹ Dies befeuert den Trend weg vom Normalarbeitsverhältnis hin zu neuen Formen der Arbeitserbringung wie man sie in den letzten Jahrzehnten beobachten konnte. Flexiblere Arbeitszeitmodelle wie Gleitzeit, oder Teilzeit, variabelere Entlohnung, als auch atypische Beschäftigungsformen wie Leiharbeit oder befristete Beschäftigung nehmen zu.¹³²

4.1.2 Wertschöpfung durch Plattformarbeit

Das Potential herkömmlicher Flexibilisierungsmöglichkeiten ist jedoch begrenzt. Während etwa bei dem klassischen und seit Jahrzehnten bewährten wie steuerrechtlich bekannten Outsourcing bestimmte definierte Aufgaben an ein Drittunternehmen oder bestimmte Institutionen verlagert werden, adressiert die Auslagerung im Falle des Crowdsourcings an die „Crowd“, also an eine undefinierte Masse einer Vielzahl von Menschen.¹³³ Diese kann anders als das Drittunternehmen

¹³⁰ Erinnern Sie sich an Outsourcing? Arbeitsaufträge nach Indien und China zu vergeben ist so 2003. Der neue Pool billiger Arbeit: ganz normale Leute, die ihre Leerlaufzeiten nutzen, um Inhalte zu produzieren, Problemstellungen zu lösen, ja sogar um für Unternehmen Forschungs- und Entwicklungsarbeit zu betreiben. Übersetzt vom Autor nach *Howe*, *Wired Magazine* 14 (2006), 1 (1).

¹³¹ *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2016, S. 26, 74.

¹³² *Risak*, Gig-Economy und Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 12 (22); vgl. *Eurofund*, Dritte Europäische Umfrage über die Arbeitsbedingungen 2000, Kapitel 10, Einkommen und Entlohnungssysteme, 2002, S. 36 ff.

¹³³ *Leimeister*, *ZfCM* 2012, 388 (388).

im Rahmen des Outsourcings potentiell nahezu unendlich groß sein, etwa theoretisch aus der Gesamtheit aller Internetnutzer bestehen.¹³⁴ In der Folge kann auch die auszulagernde Aufgabe, möge sie nur in Kleinstaufgaben zerlegbar sein, im Grundsatz nahezu unbegrenzt groß sein und in nahezu jedwedem zur Verfügung stehenden Zeitrahmen erledigt werden. Es steht zumindest in der Theorie eine nahezu unbegrenzte Menge an Arbeitskraft zur Verfügung. Manche sprechen diesbezüglich bereits von der „*Erreichung einer neuen Evolutionsstufe hinsichtlich der (unternehmerischen) Wertschöpfung*“¹³⁵.

So war der erste umfangreiche kommerzielle Einsatz von Plattformarbeit geradezu prädestiniert für die Bearbeitung durch eine Crowd. Amazon, als bereits damals umsatzstärkster Online-Verandhändler, hatte Aufgaben zu lösen, welche an sich zwar einfach, aber durch die schiere Masse an Daten mit herkömmlichen Methoden zeitnah nicht zu bewältigen waren. So mussten Cover der neu im Sortiment befindlichen CDs auf ihre Jugendfreiheit hin geprüft werden und inhaltliche Dopplungen in der Produktbeschreibung der angebotenen Waren vermieden werden. Zwar konnte die hierzu eingesetzte Software die Jugendfreiheit der Albencover sehr gut einschätzen bzw. Dopplungen in der jeweiligen Produktbeschreibung erkennen, die erforderliche 100 prozentige Richtigkeit des gefundenen Ergebnisses wurde hingegen nicht erreicht. Die gefundenen Ergebnisse bedurften menschlicher Nacharbeit.¹³⁶ Amazon hätte also für die Bearbeitung in einem engen Zeitfenster in der Kürze der Zeit eine Vielzahl von Menschen einstellen müssen um die Daten zu sichten, ohne jedoch für diese nach Abschluss der einmaligen Arbeiten eine Anschlussverwendung zu haben – wirtschaftlich wie tatsächlich ein fruchtloses Unterfangen. Kurzerhand rief Amazon die hauseigene Crowdsourcing-Plattform Amazon Mechanical Turk ins Leben. Auf dieser konnten mit Hilfe der externen Crowd in einer bis dahin nicht gekannten Geschwindigkeit die von der Software vorgesehenen Daten durch die Plattformarbeiter kontrolliert und finalisiert werden. Die Plattformarbeiter wurden menschlicher Teil der Software. Beide Aufgaben waren in Rekordzeit erledigt.¹³⁷

4.1.3 Motivation

Für den Auftraggeber bietet die Auslagerung von Arbeit auf eine Crowdsourcing-Plattform Zugriff auf die *on-demand* verfügbare skalierbare Arbeitskraft der Plattformarbeiter, welche sich idealiter genau an den eigenen Flexibilitätserfordernissen und dem Umfang des jeweiligen Projekts orientiert. Der Auftraggeber muss keine Einsatzreserve für unvorhergesehene Arbeitsspitzen in seiner Personalplanung mehr vorsehen. Diese Funktion soll wie beim Outsourcing extern und

¹³⁴ Vgl. Schmidt, Florian A., The Good, the Bad, the Ugly, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 367 (373).

¹³⁵ Hammon/Hippner, Wirtschaftsinformatik 2012, 165 (165).

¹³⁶ Vgl. Stube, Vom Outsourcing zum Crowdsourcing, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 75 (76); Massachusetts Institute of Technology, Opening Keynote and Keynote Interview with Jeff Bezos, 27. September 2006, ab Minute 11:00, online im Internet: <https://techtv.mit.edu/videos/16180-opening-keynote-and-keynote-interview-with-jeff-bezos> (20. Juli 2020).

¹³⁷ Vgl. Stube, Vom Outsourcing zum Crowdsourcing, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 75 (76).

losgelöst vom Unternehmen flexibel der tatsächlichen Nachfrage entsprechend durch unternehmensfremde Dritte erledigt werden.¹³⁸ Der Auftraggeber kann sich auf die Kernaufgaben seines Unternehmens konzentrieren und andere Aufgaben auslagern. Hierdurch lassen sich wesentliche Kosten sparen, der Hauptgrund¹³⁹ für viele Unternehmen sich an Crowdsourcing-Plattformen zu wenden. Wird überdies wie üblich eine Vergütung dabei nur für den Erfolgsfall gezahlt, besteht auch kein signifikantes Vergütungsrisiko für den Auftraggeber.¹⁴⁰

Als Nachteil muss, neben etwaigen rechtlichen Unsicherheiten bei der Qualifizierung von Plattformarbeit selbst, die Gefahr gesehen werden, dass durch die ausgelagerten Arbeitsaufträge möglicherweise Geschäftsgeheimnisse nach außen abfließen könnten.¹⁴¹ Dem muss durch eine möglichst neutrale Aufgabenstellung und kleinteilige Zerlegung der Gesamtaufgabe vorgebeugt werden.

Im Ergebnis wundert es nicht, dass nach der letzten Umfrage des ZEW im Auftrag des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales bereits im Jahr 2016 etwa 70 Prozent der befragten Unternehmen mit dem Konzept der Crowdsourcing-Plattformen vertraut waren.¹⁴² Fast ein Viertel der Unternehmen (23,8 Prozent) im Bereich der Informations- und Kommunikationsdienstleister, aber auch 11,7 Prozent der Unternehmen im Bereich Maschinenbau sahen bereits mögliche Einsatzzwecke für Plattformarbeit in ihrem Geschäftsfeld.¹⁴³ 6,2 Prozent der Mediendienstleister nutzten bereits Crowdsourcing-Plattformen.¹⁴⁴ Fast 50 Prozent der befragten Unternehmen waren hierbei für die Risiken durch einen möglichen Abfluss von unternehmensinternem Wissen sensibilisiert.¹⁴⁵

¹³⁸ Heiland, Algorithmisches Management, in: Houben/Priehl (Hrsg.), Datengesellschaft, 2018, 233 (235).

¹³⁹ OECD, New Forms of Work in the Digital Economy, 2016, S. 21.

¹⁴⁰ Siehe zu den Vorteilen für den Auftraggeber: Leimeister/Zogaj, Neue Arbeitsorganisation durch Crowdsourcing, 2013, S. 55 ff.; OECD, New Forms of Work in the Digital Economy, 2016, S. 21; Hammon/Hippner, Wirtschaftsinformatik 2012, 165 (167). Zudem exemplarisch die Handreichung von Amazon Mechanical Turk zur Beschreibung der Funktionsweise ihrer Crowdsourcing-Plattform aus Auftraggebersicht: Amazon Web Services, Inc., Amazon Mechanical Turk Requester User Interface Guide (Stand 2020), S. 2, online im Internet: <https://docs.aws.amazon.com/AWSMechTurk/latest/RequesterUI/amt-ui.pdf> (21. Juli 2020).

¹⁴¹ Leimeister/Zogaj/Blohm, Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 9 (32); Hammon/Hippner, Wirtschaftsinformatik 2012, 165 (167).

¹⁴² Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Forschungsbericht 473 – Nutzung von Crowdworking durch Unternehmen, 2016, S. 4.

¹⁴³ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Forschungsbericht 473 – Nutzung von Crowdworking durch Unternehmen, 2016, S. 10 f.

¹⁴⁴ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Forschungsbericht 473 – Nutzung von Crowdworking durch Unternehmen, 2016, S. 6.

¹⁴⁵ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Forschungsbericht 473 – Nutzung von Crowdworking durch Unternehmen, 2016, S. 9.

4.2 Auftragnehmer

4.2.1 Ansprüche an Arbeit verändern sich

Mit dem in den letzten Jahren beschleunigt zu beobachtenden Wandel von Wirtschaft und Gesellschaft wandelt sich auch der Anspruch an Arbeit im Besonderen. Auch auf Seiten der Arbeitenden wächst der Wunsch nach einer Flexibilisierung der Arbeitsverhältnisse. Wandelnde Familienmodelle, gleichzeitige Beanspruchung durch Erziehungs- und Pflegeaufgaben, oder der Wunsch einfach aus persönlichen Gründen nur Teilzeit arbeiten zu wollen, können in einem Normalarbeitsverhältnis häufig nur unzureichend eingerichtet werden.¹⁴⁶

Die Plattformarbeit bietet ein dazu passendes niederschwelliges Arbeitsangebot. Zwar wird auch die Plattformarbeit von den Auftragnehmern, also den Plattformarbeitern, ganz überwiegend aus finanziellen Motiven heraus und nicht etwa als Freizeitbeschäftigung oder als eigenselbständige Fortbildungsmaßnahme betrieben.¹⁴⁷ Jedoch bietet die durch Crowdsourcing-Plattformen vermittelte Arbeit über die für Erwerbsarbeit phänotypischen finanziellen Anreize hinaus gleich mehrere Vorteile. Anders als bei einem Normalarbeitsverhältnis genießen die Plattformarbeiter bisher unbekannte zeitliche wie räumliche Flexibilität. Sie können als vermeintlich selbständig Tätige grundsätzlich frei entscheiden, wann sie von wo, wie lange arbeiten möchten und welche Art von Aufgaben sie zu übernehmen gedenken. Anders als bei einem Normalarbeitsverhältnis ist auch keine Bewerbung einzureichen, kein Bewerbungsverfahren zu durchlaufen und keine Grundqualifikation nachzuweisen. Vielmehr genügt eine einfache Registrierung auf der Crowdsourcing-Plattform. Auch wenn in der jüngeren Vergangenheit manche Crowdsourcing-Plattformen, etwa Uber, dazu übergegangen sind, Details wie Steuernummern oder einen Gewerbeschein von den Plattformarbeitern zu verlangen,¹⁴⁸ so ist dies bisher dennoch die Ausnahme. Es kann zumeist sofort losgelegt werden.

Crowdsourcing-Plattformen bieten auch denjenigen Arbeitsmöglichkeiten, welche sonst vom Arbeitsmarkt ausgeschlossen wären, sei es durch Krankheit, fehlende persönliche Mobilität oder fehlende Teilzeitbeschäftigungsmöglichkeit vor Ort. Alles was es für die Erbringung ortsunabhängiger Dienstleistungen braucht ist ein Computer mit Internetanschluss und auch für ortsgebundene Dienstleistungen kann eine Tätigkeit je nach zur Verfügung stehendem Kapital gewählt werden. Für Lieferdienste etwa kann man sowohl mit seinem eigenen Auto, als auch bloß mit

¹⁴⁶ Vgl. *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2016, S. 32 f.; *OECD*, *New Forms of Work in the Digital Economy*, 2016, S. 21; *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Grünbuch Arbeiten 4.0, 2015, S. 18 ff.

¹⁴⁷ *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Forschungsbericht 462 – Befragung zum sozioökonomischen Hintergrund und zu den Motiven von Crowdworkern, 2016, S. 9, 39; *Internationale Arbeitsorganisation*, *Digital labour platforms and the future of work*, 2018, S. 37 ff.

¹⁴⁸ Dies ist der strengen öffentlich-rechtlichen Regulierung des bundesdeutschen Taxigewerbes geschuldet. Siehe Internetseite der *Uber Technologies Inc.*, Voraussetzungen Selbstständig Fahren mit Uber in Deutschland, online im Internet: <https://www.uber.com/de/drive/requirements/> (21. Juli 2020).

dem eigenen Fahrrad tätig werden. Umfragen zeigen als wahrgenommene Vorteile der Plattformarbeit ebendiese räumliche, zeitliche und inhaltliche Flexibilität wie sie nur Plattformarbeit bietet.¹⁴⁹

4.2.2 Verdienstmöglichkeiten

Da die Crowd grundsätzlich beliebig groß sein kann, ist eine Entlohnung im herkömmlichen Sinne, nach Angebot und Nachfrage, nur schwerlich möglich. Wenn potentiell unbegrenzt viele Menschen um eine begrenzte Anzahl an Aufträgen konkurrieren, kommt es nach Marktgesetzen häufig zu einer recht geringen Entlohnung.¹⁵⁰ Dieser Effekt wird durch die Art der zu verrichtenden Tätigkeit verstärkt. Es sind auf den Crowdsourcing-Plattformen vornehmlich einfache Tätigkeiten von jeweils geringer Dauer zu erledigen. Aus der letzten großen repräsentativen Umfrage des ZEW für den deutschen Markt aus dem Jahre 2015 zeigt sich, dass 93,6 Prozent der Plattformarbeiter im Microtasking ein durchschnittliches wöchentliches Nettoeinkommen von weniger als 100 Euro erzielen.¹⁵¹ Im Jahr 2019 kamen 23 Prozent der für eine vergleichbare Studie der Bertelsmann-Stiftung Befragten immerhin auf 400 bis 1.500 Euro Monatsverdienst. Mehr als 1.500 Euro verdienten 7 Prozent der Befragten.¹⁵² All dies sagt aber nur wenig über die konkreten Verdienstmöglichkeiten von Plattformarbeit aus. Vielmehr lässt sich eine große Spreizung zwischen den einzelnen Plattformarbeitern ermitteln, da die durchschnittlich abgeleisteten Arbeitsstunden der einzelnen Plattformarbeiter selbst stark schwanken.¹⁵³

Die größte deutsche Crowdsourcing-Plattform Clickworker geht etwa davon aus, dass ein Plattformarbeiter auf ihrer Plattform im Schnitt 9,50 Euro pro Stunde verdient.¹⁵⁴ Der Lieferservice Foodora gab den zu erwartenden Verdienst für Fahrradkuriere Anfang 2019 mit etwa 12 Euro an.¹⁵⁵ Dennoch wird der tatsächliche Stundenlohn gerade im Microtasking-Bereich oftmals unterhalb des gesetzlichen Mindestlohns bleiben, da auf vielen Crowdsourcing-Plattformen auch

¹⁴⁹ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Forschungsbericht 462 – Befragung zum sozioökonomischen Hintergrund und zu den Motiven von Crowdworkern, 2016, S. I, 39; vgl. *Internationale Arbeitsorganisation*, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 33 f.

¹⁵⁰ Schmidt, Florian A., The Good, the Bad, the Ugly, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 367 (373).

¹⁵¹ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Forschungsbericht 462 – Befragung zum sozioökonomischen Hintergrund und zu den Motiven von Crowdworkern, 2016, S. 38.

¹⁵² Baethge/Boberach/Hoffmann/Wintermann, Plattformarbeit in Deutschland, 2019, S. 22.

¹⁵³ Vgl. *Internationale Arbeitsorganisation*, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 49 ff.

¹⁵⁴ Clickworker GmbH, Bewerberseite „Online Geld verdienen – Alles zum Clickworker-Job“, Stichwort: Vorteile als Clickworker, online im Internet: <https://www.clickworker.de/clickworkerjob/> (15. Oktober 2019).

¹⁵⁵ Foodora GmbH, Bewerberseite „Faire Bezahlung“, online im Internet <https://rider.foodora.de/> (30. Januar 2019).

nicht zu jeder Zeit genügend bearbeitbare Aufgaben online verfügbar sind und der Plattformarbeiter unbezahlte Zeit für das Auffinden von Aufträgen oder mit dem Warten auf Aufträge verbringt.¹⁵⁶ Das Gleiche gilt auch für viele andere plattformvermittelte Dienstleistungen.

Am oberen Ende der Einkünftebezieher stehen zumeist Plattformarbeiter, die ortsgebundene Dienstleistungen erbringen und solche auf Freiberufler-Marktplätzen. Hier ist die Wertschöpfung durch Plattformarbeit im Schnitt am höchsten. Besonders der Bereich Vermietungsdienstleistungen (Airbnb) sowie Tätigkeiten in der Personenbeförderung (Uber etc.) weisen hohe Durchschnittsverdienste von teils mehreren Tausend Euro auf.¹⁵⁷

4.2.3 Zusammensetzung der Plattformarbeiter

Die Gruppe der Plattformarbeiter ist trotz alledem in ihrer Sozialstruktur erstaunlich homogen. Die Plattformarbeiter sind im Vergleich zu den übrigen Erwerbstätigen in Deutschland wie auch weltweit jünger, etwa in Deutschland im Durchschnitt 41 Jahre alt¹⁵⁸, und öfter ledig.¹⁵⁹ Zum Vergleich, die deutschen Erwerbstätigen waren im Durchschnitt im Jahr 2017 rund 44 Jahre alt.¹⁶⁰

Zudem verfügen die Plattformarbeiter nicht nur auf den Freiberufler-Marktplätzen über ein überdurchschnittlich hohes Bildungsniveau und wohnen tendenziell in Ballungsgebieten.¹⁶¹ Hierbei empfinden fast die Hälfte der von der ZEW befragten Plattformarbeiter ihre Entlohnung dabei als im Vergleich zu den von ihnen erledigten Aufgaben als nicht ihrer hohen Qualifikation angemessen.¹⁶² Dennoch sind die Plattformarbeiter ihrer jeweiligen Crowdsourcing-Plattform sehr treu.

¹⁵⁶ *Internationale Arbeitsorganisation*, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 62 ff.; vgl. *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Forschungsbericht 462 – Befragung zum sozioökonomischen Hintergrund und zu den Motiven von Crowdworkern, 2016, S. 35.

¹⁵⁷ Vgl. *Farrell/Greig/Hamoudi*, The Online Platform Economy, 2018, S. 13 ff.; vgl. *OECD*, New Forms of Work in the Digital Economy, 2016, S. 21; *Leimeister/Durward/Zogai*, Crowd Worker in Deutschland, 2016, S. 43.

¹⁵⁸ *Baethge/Boberach/Hoffmann/Wintermann*, Plattformarbeit in Deutschland, 2019, S. 16. International liegt das Durchschnittsalter der Plattformarbeiter bei 28 Jahren in Entwicklungsländern und 35 Jahren in westlichen Ländern, *Internationale Arbeitsorganisation*, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 34; vgl. *World Bank Group*, The Global Opportunity in Online Outsourcing, 2015, S. 31 f.

¹⁵⁹ *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Forschungsbericht 462 – Befragung zum sozioökonomischen Hintergrund und zu den Motiven von Crowdworkern, 2016, S. 20 f.; vgl. *Leimeister/Durward/Zogai*, Crowd Worker in Deutschland, 2016, S. 32.

¹⁶⁰ *Statistisches Bundesamt*, Statistisches Jahrbuch 2018, 2018, S. 364.

¹⁶¹ *Baethge/Boberach/Hoffmann/Wintermann*, Plattformarbeit in Deutschland, 2019, S. 16; *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Forschungsbericht 462 – Befragung zum sozioökonomischen Hintergrund und zu den Motiven von Crowdworkern, 2016, S. 23 f.; *Internationale Arbeitsorganisation*, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 36; vgl.; *Leimeister/Durward/Zogai*, Crowd Worker in Deutschland, 2016, S. 35 f.; *World Bank Group*, The Global Opportunity in Online Outsourcing, 2015, S. 32 f.

¹⁶² *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Forschungsbericht 462 – Befragung zum sozioökonomischen Hintergrund und zu den Motiven von Crowdworkern, 2016, S. 42.

Ein sogenanntes Multihoming, also die parallele Nutzung von mehreren Crowdsourcing-Plattformen durch den jeweiligen Plattformarbeiter, nutzen in Deutschland weniger als 40 Prozent von ihnen.¹⁶³

4.2.4 Motivation

Es lassen sich anhand der Interessenlagen im Ergebnis drei Gruppen an Plattformarbeitern ausmachen.

Auf Grund der teilweise schwer kalkulierbaren Verdienstmöglichkeiten, verursacht auch durch das schwankende Arbeitsangebot, stellt die Arbeit auf den Crowdsourcing-Plattformen für die größte Gruppe der Plattformarbeiter, insbesondere in westlichen Ländern, nicht die einzige Einnahmequelle dar. Rund acht Prozent der von der ZEW Befragten geben an ansonsten selbständig zu sein.¹⁶⁴ Der ganz überwiegende Teil steht daneben in einer abhängigen Beschäftigung oder einer beruflichen Ausbildung, beziehungsweise einem Studium.¹⁶⁵

Signifikant höher ist der Anteil Vollzeit arbeitender Plattformarbeiter jedoch zum einen bei Aufgaben für besonders gut Qualifizierte und zum anderen in Entwicklungs-, sowie Schwellenländern bei Personen, die anderenfalls arbeitslos wären.¹⁶⁶ Weltweit betrachtet arbeiten im Schnitt 32 Prozent der Plattformarbeiter Vollzeit.¹⁶⁷ Für diese Gruppe stellt Plattformarbeit die einzige, beziehungsweise wesentliche Einnahmequelle dar.

Die dritte Gruppe der Plattformarbeiter bilden schließlich Personen, die vom regulären Arbeitsmarkt ausgeschlossen sind, sei es durch Behinderung und Krankheit oder auf Grund mangelnder persönlicher wie räumlicher Flexibilität. Für sie stellt Plattformarbeit oftmals die einzige Möglichkeit dar, Einnahmen zu generieren.¹⁶⁸

¹⁶³ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Forschungsbericht 462 – Befragung zum sozioökonomischen Hintergrund und zu den Motiven von Crowdworkern, 2016, S. 37; vgl. Leimeister/Durward/Zogai, Crowd Worker in Deutschland, 2016, S. 31. Das Multihoming ist auch weltweit nicht stark verbreitet, *Internationale Arbeitsorganisation*, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 66.

¹⁶⁴ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Forschungsbericht 462 – Befragung zum sozioökonomischen Hintergrund und zu den Motiven von Crowdworkern, 2016, S. 32.

¹⁶⁵ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Forschungsbericht 462 – Befragung zum sozioökonomischen Hintergrund und zu den Motiven von Crowdworkern, 2016, S. 22; *Internationale Arbeitsorganisation*, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 41 f.; vgl. Baethge/Boberach/Hoffmann/Wintermann, Plattformarbeit in Deutschland, 2019, S. 20; Leimeister/Durward/Zogai, Crowd Worker in Deutschland, 2016, S. 40.

¹⁶⁶ Vgl. Lutz, Virtuelles Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 62 (66); Risak, ZAS 2015, 11 (13).

¹⁶⁷ *Internationale Arbeitsorganisation*, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 41.

¹⁶⁸ Lutz, Virtuelles Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 62 (66); vgl. *Internationale Arbeitsorganisation*, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 38.

Zusammenfassend stellt die Arbeit auf den Crowdsourcing-Plattformen für die Mehrzahl der deutschen Plattformarbeiter einen Nebenerwerb dar, sodass sich im Durchschnitt ein geringer Beschäftigungsumfang und ein hiermit korrespondierendes geringes Einkommen ergibt.¹⁶⁹ Viele der Plattformarbeiter nutzen diese Tätigkeit als Füllarbeit in Zeiten ohne sonstige Beschäftigung oder zur Aufbesserung des Haushaltseinkommens. Vollzeit tätige Plattformarbeiter sind in der Minderzahl und finden sich in Deutschland häufiger in Bereichen mit größerem Wertschöpfungspotential, wie etwa auf Freiberufler-Marktplätzen oder den ortsgebundenen Dienstleistungen mit eigenem Kapitaleinsatz. Hierbei lassen sich dann auch hohe Durchschnittsverdienste von teils mehreren Tausend Euro im Monat erzielen.

4.3 Crowdsourcing-Plattform

4.3.1 Geschäftsmodell Plattformarbeit

Die Crowdsourcing-Plattformen nutzen den augenscheinlich gleichgerichteten Wunsch von Auftraggeber und Auftragnehmer nach mehr Flexibilisierung der Arbeitsverhältnisse für die Etablierung ihres eigenen disruptiven Geschäftsmodelles, das der Crowdsourcing-Plattform. Sie leben von einer Vermittlungsprovision.

Auch in der Vergangenheit war es durch herkömmliches Outsourcing möglich, bestimmte Aufgaben an unternehmensexterne Dritte auszulagern. Betriebswirtschaftlich sind sowohl beim Outsourcing wie auch beim Crowdsourcing die Vor- und Nachteile der Eigenfertigung im Vergleich zum Fremdbezug vom Auftraggeber abzuwägen (sogenannte Make-or-buy-Entscheidung). Der Auftraggeber stellt sich beide Male die Frage, ob die betroffene Leistung besser von ihm selbst erbracht und koordiniert werden sollte oder ob diese Aktivität nicht kostengünstiger als Marktleistung von anderen hinzugekauft werden könnte.¹⁷⁰ Die Flexibilität in der Arbeitserbringung (Leiharbeit, Teilzeit, Gleitzeit etc.) wirkt sich beim Outsourcing aber nicht auf das jeweilige Arbeitsverhältnis selbst aus. Es bleibt bei einem hierarchischen Verhältnis zwischen dem Arbeitenden und dem mit der Aufgabenerfüllung beauftragten Unternehmen. Dessen Arbeitsorganisation selbst ändert sich nicht. Nicht zuletzt ist die potentielle Kapazität des Outsourcings begrenzt. Eine Auslagerung von Arbeit auf die Gesamtheit der Internetnutzer etwa kommt nicht in Betracht.¹⁷¹

Die Crowdsourcing-Plattformen kombinieren die Faktoren des Outsourcings mit modernen Informations- und Kommunikationstechnologien nun neu, um so das Risiko von Unterauslastung und unproduktiven Zeiten vollends auf die Arbeitenden zu verlagern, sie sollen möglichst als freie Dienstleister tätig sein, während die Kontrolle über den Produktionsprozess möglichst weiterhin

¹⁶⁹ *Internationale Arbeitsorganisation*, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. 37 f.; *World Bank Group*, The Global Opportunity in Online Outsourcing, 2015, S. 33 f.

¹⁷⁰ Vgl. *Schewe*, Stichwort: Make or Buy, in: *Gabler Wirtschaftslexikon*, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/make-or-buy-38068/version-261494> (20. Juli 2020).

¹⁷¹ Siehe hierzu bereits Abschnitt B.II.4.1.

bei dem Auftraggeber bzw. bei der Crowdsourcing-Plattform selbst bleibt. Ein neues skalierbares Geschäftsmodell entsteht.¹⁷²

4.3.2 Zweiseitiger Markt

Bei genauerer Betrachtung des Geschäftsmodells der Crowdsourcing-Plattformen wird deutlich, dass sich dieses auf einem sogenannten „zweiseitigen Markt“ abspielt, ihn naturgemäß voraussetzt. Ein grundlegendes Verständnis der wirtschaftlichen Hintergründe und Marktmechanismen dieses zweiseitigen Markts ist ob der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts obligatorisch, um die Rolle und Funktion der Crowdsourcing-Plattformen und deren Geschäftsmodell steuerrechtlich einordnen zu können. Solche zweiseitigen Märkte folgen nämlich eigenen betriebswirtschaftlichen Gesetzmäßigkeiten, die sich in ihren Auswirkungen von den etablierten einseitigen Märkten wesentlich unterscheiden. Nicht umsonst sieht die OECD gerade in der adäquaten steuerrechtlichen Erfassung dieser zweiseitigen Märkte einen Kernpunkt des BEPS (*Base erosion and profit shifting*)-Projekts.¹⁷³

a) Definition

Eine erstmalige und umfassende betriebswirtschaftliche Analyse des Phänomens „zweiseitige Märkte“¹⁷⁴ erfolgte durch *Rochet* und *Tirole* im Jahr 2003. Ihre Arbeit „*Platform Competition in Two-sided markets*“ leistet einen wesentlichen Beitrag zur Erforschung dieses bis dahin unbekanntes Bereichs.¹⁷⁵ Zu unterscheiden sind zweiseitige Märkte von den seit *Adam Smith* die Wirtschaftswissenschaften dominierenden einseitigen Märkten (*single-sided businesses*). Diese bestehen einzig aus Anbieter und Nachfrager.

Anders als einseitige Märkte zeichnen sich zweiseitige Märkte durch das Vorhandensein einer Plattform aus, welche die Interaktion zwischen zwei Nutzergruppen ermöglicht und versucht, möglichst viele Nutzer für diese Plattform zu gewinnen.¹⁷⁶ Die Plattform ist hierbei Intermediär.

Derartige zweiseitige Märkte gab es bereits in der Vergangenheit, sie haben aber durch den technologischen Fortschritt der letzten Jahre rapide an Bedeutung gewonnen. Ein Beispiel

¹⁷² *Risak*, Gig-Economy und Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 12 (23); vgl. Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2016, S. 61.

¹⁷³ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation, 2018, S. 18.

¹⁷⁴ Im Englischen werden die Begriffe „*two-sided markets*“ für zweiseitige Märkte und „*multi-sided markets*“ für mehrseitige Märkte verwendet. Der ihnen zugrundeliegende betriebswirtschaftliche Rahmen ist für Zwecke dieser Untersuchung weitgehend vergleichbar und unterscheidet sich nur in der Anzahl der neben der Plattform involvierten Seiten (Nutzergruppen) – zwei bzw. mehr als zwei Seiten. Im Folgenden wird daher zur besseren Anschaulichkeit stets von zweiseitigen Märkten gesprochen. Zudem wird auch in der ausgewerteten Literatur mehrheitlich von zweiseitigen Märkten bzw. *two-sided markets* gesprochen.

¹⁷⁵ *Rochet/Tirole*, Journal of the European Economic Association 2003, 990. Auch auf Grund dieser Arbeit wurde *Tirole* im Jahre 2014 der Wirtschaftsnobelpreis verliehen.

¹⁷⁶ *Rochet/Tirole*, Defining Two-Sided Markets, 2004, S. 1.

der „analogen Welt“, ein Zeitungsverlag. Sein Presseerzeugnis, etwa eine Tageszeitung, oder ein Magazin, ist die Werbe-Plattform für Anzeigenkunden, welche ihre Annonce dort platzieren. Die Leser sind dabei die potentielle Zielgruppe der Anzeigenkunden. Der Zeitungsverlag vermittelt Angebot und Nachfrage zwischen Anzeigenkunden und Lesern.¹⁷⁷ Gleiches gilt auch zum Beispiel für das Produkt Videospielekonsole. Sie versucht möglichst viele Spieler zu gewinnen, um die Videospielekonsole ihrerseits durch ihre breite Nutzerbasis auch für Videospieleentwickler attraktiv zu machen.¹⁷⁸

Das Einschalten eines Intermediärs zur Vermittlung von Angebot und Nachfrage zwischen zwei Nutzergruppen allein, kann dabei kein singuläres Kriterium für das Vorliegen eines zweiseitigen Marktes sein. Anderenfalls könnte man fast jeden Markt als solchen qualifizieren. Käufer und Verkäufer werden stets durch einen wie auch immer gearteten Vermittler, einen Intermediär, zusammengebracht, etwa an einer Wertpapierbörse, durch den Betreiber einer Litfaßsäule oder eben durch eine Crowdsourcing-Plattform. Vielmehr sind kumulativ zwei weitere Merkmale für zweiseitige Märkte charakteristisch.

Zum einen steigt der Wert der Plattform für mindestens eine Nutzergruppe, wenn die jeweils andere Nutzergruppe auf der Plattform größer wird. Es kommt zu indirekten Netzwerkeffekten.¹⁷⁹ Zum anderen weist die Plattform eine Preisstruktur auf, bei der es zu einer wechselseitigen Subventionierung zwischen den einzelnen Nutzergruppen kommen kann. Die Allokation des erzielten Gesamtpreises erfolgt nicht stets neutral zwischen den beiden Beteiligten.¹⁸⁰

b) Indirekte Netzwerkeffekte

Obligatorisch für zweiseitige Märkte ist die Möglichkeit auf ihnen indirekte Netzwerkeffekte für die Beteiligten erzielen zu können.

Direkte Netzwerkeffekte, auch als symmetrische Komplementaritäten bezeichnet, hängen unmittelbar mit der Größe des Netzwerks, respektive der Plattform selbst, zusammen und treten bei derselben Nutzergruppe ein (Anbieter oder Nachfrager).¹⁸¹ Je mehr Teilnehmer es zum Beispiel auf einer sozialen Kommunikationsplattform wie Facebook gibt, desto wahrscheinlicher ist es für die Nutzergruppe „Facebooknutzer“, dass sie ihre Freunde dort finden können. Facebook gewinnt für die Facebooknutzer an Attraktivität. Gleiches gilt zum Beispiel für ein Telefonnetz. Je mehr Endkunden einen Telefonanschluss haben, desto

¹⁷⁷ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation*, 2018, S. 28.

¹⁷⁸ Rochet/Tirole, *Two-Sided Markets: An Overview*, 2004, S. 2; Rochet/Tirole, *Journal of the European Economic Association* 2003, 990 (1015 f.).

¹⁷⁹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation*, 2018, S. 29.

¹⁸⁰ Rochet/Tirole, *Journal of the European Economic Association* 2003, 990 (1017 f.).

¹⁸¹ Varian, *Competition and Market Power*, in: Varian/Farrell/Shapiro (Hrsg.), *The Economics of Information Technology*, 2004, 1 (34 ff.).

attraktiver ist das Telefonnetz, mithin die Anschaffung eines Telefons für andere Endkunden. Direkte Netzwerkeffekte kommen in unterschiedlicher Ausprägung auf jedem plattformvermittelten Markt vor, hängen sie doch nur von der Größe und Zusammensetzung der jeweiligen Plattform ab. Aus ihnen lässt sich daher nicht unmittelbar auf einen zweiseitigen Markt schließen.

Indirekte Netzwerkeffekte hingegen treten bei unterschiedlichen Nutzergruppen ein und hängen dabei nur indirekt von der Größe einer Plattform ab.¹⁸² Für die Nutzergruppe „Windows-Nutzer“ etwa wird die Plattform „Computerbetriebssystem“ umso interessanter, je mehr Menschen der Nutzergruppe „Programmentwickler“ auf ihr tätig werden und umgekehrt. Ein Betriebssystem mit einer breiten Nutzerbasis entfaltet auch für die Programmentwickler eine größere Attraktivität, da es einen größeren Absatzmarkt für die von ihnen entwickelten Programme verspricht.¹⁸³ Diese wechselseitige Beeinflussung der Nutzergruppen ist typisch für einen zweiseitigen Markt.

So ist es auch bei der Crowdsourcing-Plattform. Je mehr Menschen der Nutzergruppe „Plattformarbeiter“ auf dieser registriert sind und auf ihr arbeiten möchten, desto interessanter wird diese Crowdsourcing-Plattform auch für die andere Nutzergruppe „Auftraggeber“.¹⁸⁴ Für die auftraggebenden Unternehmen steigt die Leistungsfähigkeit der Crowdsourcing-Plattform. Durch die größere Zahl an Plattformarbeitern können sie für den gleichen Zeitraum zum einen mehr Arbeit und zum anderen auch speziellere Aufgaben auf die Crowdsourcing-Plattform auslagern. Mit der Zahl der Plattformarbeiter wächst auch die Zahl potentieller Spezialisten für den gesuchten Bereich.

Für die Plattformarbeiter selbst wiederum wird eine von vielen Auftraggebern genutzte Plattform ebenfalls eine höhere Attraktivität ausstrahlen. So steigt doch mit der Zahl der Auftraggeber auch die Chance auf mehr höherbezahlte Tätigkeiten außerhalb des Microtasking und es sinkt die Wahrscheinlichkeit unbezahlte Zeit für das Aufsuchen neuer Arbeitsaufträge aufwenden zu müssen.

¹⁸² *Simon*, Stichwort: Netzwerkeffekte, in: Gabler Wirtschaftslexikon, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/netzwerkeffekte-51385/version-274556> (20. Juli 2020); vgl. *Varian*, Competition and Market Power, in: *Varian/Farrell/Shapiro* (Hrsg.), *The Economics of Information Technology*, 2004, 1 (42 ff.); *OECD*, *Tax Challenges Arising from Digitalisation*, 2018, S. 29.

¹⁸³ Vgl. *Rochet/Tirole*, *Two-Sided Markets: An Overview*, 2004, S. 5; *Varian*, Competition and Market Power, in: *Varian/Farrell/Shapiro* (Hrsg.), *The Economics of Information Technology*, 2004, 1 (43 ff.).

¹⁸⁴ *Flanagan*, *Journal of Industrial Relations* 2019, S. 57 (63 f.) erkennt ebenfalls Netzwerkeffekte, differenziert dies jedoch nicht aus.

c) Preisallokation

Ein weiteres entscheidendes Merkmal eines zweiseitigen Markts ist die Art der Preisallokation. Es kann zu einer wechselseitigen Subventionierung zwischen den einzelnen Nutzergruppen kommen. Die Allokation des Gesamtpreises erfolgt nicht stets neutral zwischen den Nutzergruppen.¹⁸⁵

Die Preisallokation lässt sich am Beispiel von Transaktionssteuern, wie der Grunderwerbsteuer oder auch der Umsatzsteuer aufzeigen. Sieht man den Fiskus in diesem Fall als „Plattform“ an, welche von den beiden Nutzergruppen „Käufer“ und „Verkäufer“ Gebühren, respektive Steuern auf eine bestimmte Transaktion erhebt, so kommt es für keine Seite darauf an, wie sich die Gesamtsteuerbelastung der jeweiligen Transaktion auf Käufer- und Verkäuferseite zusammensetzt. Eine Reduzierung der Transaktionssteuerlast auf Käuferseite bei korrespondierender Erhöhung der Transaktionssteuerlast auf Verkäuferseite führt stets zu einer wertentsprechenden Korrektur des Kaufpreises nach oben. Umgekehrt ist der Käufer bei einer Erhöhung seiner Transaktionssteuerbelastung bei wertmäßiger Reduktion der Transaktionssteuerbelastung auf Seiten des Verkäufers nicht bereit einen unverändert hohen Kaufpreis zu bezahlen. Er wird beim Verkäufer auf eine Preisminderung bestehen. Die Preissensitivität ist beide Male gleich, *ergo* handelt es sich im Beispielsfall nicht um einen zweiseitigen Markt.¹⁸⁶

Eine abweichende Preissensitivität zeigt sich auf zweiseitigen Märkten. Ziel des Intermediärs, der Plattform, ist es, beide Nutzergruppen möglichst zahlreich auf dieser Plattform zu vereinen. Nur dann kann auch er den höchstmöglichen wirtschaftlichen Nutzen aus dem Betrieb der Plattform ziehen. Deren Attraktivität in Bezug auf die erzielbaren Netzwerkeffekte hängt wie gesehen unmittelbar bzw. mittelbar von der Größe der Plattform ab.¹⁸⁷ Um dieses Ziel zu erreichen, erfolgt anders als bei einseitigen Märkten häufig eine Subventionierung einer Nutzerseite durch die jeweils andere Nutzerseite, oder durch die Plattform selbst. Durch den hierdurch avisierten Zuwachs der Gesamtnutzerzahlen der Plattform, soll sodann diese Subventionierung in der Zukunft finanziell überkompensiert werden.¹⁸⁸

Deutlicher wird dies etwa am Beispiel des Kreditkartenanbieters American Express. Dieser nahm eine eigentlich zu niedrige nicht kostendeckende Jahres-Kreditkartengebühr von seinen Endkunden. Diese Gebühr wurde von den Händlern bei denen man die Kreditkarte

¹⁸⁵ *Rochet/Tirole*, Journal of the European Economic Association 2003, 990 (1017 f.); *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation, 2018, S. 29. Dies macht in der Folge auch die Ermittlung eines fremdüblichen Preises in Rechtsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen schwierig, vgl. *Schindler/Schjelderup*, International Journal of the Economics of Business 2010, 373.

¹⁸⁶ Beispiel nach *Rochet/Tirole*, Defining Two-Sided Markets, 2004, S. 9 f.

¹⁸⁷ *Rochet/Tirole*, Journal of the European Economic Association 2003, 990 (1013); vgl. *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation, 2018, S. 29.

¹⁸⁸ *Rochet/Tirole*, Two-Sided Markets: An Overview, 2004, S. 34 ff.; *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation, 2018, S. 29.

einsetzen konnte durch eine ebenfalls im Vergleich zu den Wettbewerbern überhöhte Gebühr bei Nutzung der Kreditkarte quersubventioniert. Diese war allein vom jeweiligen Händler zu tragen. Durch die niedrige Jahres-Kreditkartengebühr war die Kreditkarte von American Express für Endkunden attraktiv. Die überhöhte Gebühr für die Nutzung der Karte durch die Kunden wurde auf Seiten der Händler toleriert, da American Express-Kunden als besonders solvente und umsatzstarke Kunden galten. Die Händler versprachen sich also durch Akzeptanz der American Express-Kreditkarte höhere Umsätze mit solventen Kunden und letztlich mehr Gewinn.¹⁸⁹ Die Allokation des Gesamtpreises für die Nutzung einer American Express-Kreditkarte erfolgte nicht neutral zwischen den Nutzergruppen „Händler“ und „Karteninhaber“.

Die gleiche Preisallokation lässt sich auch auf Crowdsourcing-Plattformen beobachten. Exemplarisch betrachtet sei die Personenbeförderung über die Crowdsourcing-Plattform Uber. Uber selbst vermittelt als Intermediär zwischen der Nutzergruppe „Uber-Fahrer“ und „Passagier“. Die Preiskalkulation für die vermittelten Fahrten erfolgt hierbei nicht zwischen dem jeweiligen Uber-Fahrer und dem Passagier, sondern durch Uber selbst. Sie ist Teil eines komplexen Preisfindungsmodells.¹⁹⁰ Nach der Gründung im Jahre 2009 stieg die Zahl der Uber-Fahrer von Mitte 2012 bis Ende 2015 von nahe Null auf mehr als 460.000 geradezu exponentiell an.¹⁹¹ Während die durchschnittlichen monatlichen Verdienste der Uber-Fahrer gerade zu Beginn im oberen Quartil bei teilweise über 4.000 US-Dollar und im Gesamtdurchschnitt bei 1.469 US-Dollar lagen, sanken diese seit 2013 stetig. Im März 2018 etwa lagen diese für die Topverdiener nur noch bei etwa 2.500 US-Dollar und im Gesamtdurchschnitt Ende 2017 bei 783 US-Dollar. Ein signifikanter Rückgang.¹⁹²

Während die Gründe für diesen starken Rückgang noch nicht ausgemacht sind¹⁹³, ist doch zu beobachten, dass Uber nach einem Fußfassen im Markt in einen stärkeren Preiskampf mit dem unmittelbaren Konkurrenten Lyft, wie auch mit herkömmlichen Taxiunternehmen eingetreten ist. Da die Vermittlungsmarge von Uber selbst hierbei nicht zurückgegangen ist, kann davon ausgegangen werden, dass zumindest ein Teil des Rückgangs der Verdienste der Uber-Fahrer auf eine aggressivere Preisgestaltung auf Kosten der Uber-Fahrer zurückzuführen ist, um Mitbewerber auf Abstand zu halten.¹⁹⁴ Uber quersubventioniert mithin die Nutzergruppe der Passagiere über einen Verdienstrückgang der Nutzergruppe Uber-Fahrer mit dem Ziel auch weiterhin der führender Anbieter zu sein und hierdurch

¹⁸⁹ Beispiel nach *Rochet/Tirole*, Journal of the European Economic Association 2003, 990 (1013 f.).

¹⁹⁰ *Uber Technologies Inc.*, Uber Blog, How Uber's dynamic pricing model works (Stand 21. Januar 2019), online im Internet: <https://www.uber.com/en-GB/blog/uber-dynamic-pricing/> (21. Oktober 2019); vgl. *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 21.

¹⁹¹ *Hall/Kruger*, ILR Review 2018, 705 (705 f.).

¹⁹² *Farrell/Greig/Hamoudi*, The Online Platform Economy, 2018, S. 14 f.

¹⁹³ Vgl. *Farrell/Greig/Hamoudi*, The Online Platform Economy, 2018, S. 14.

¹⁹⁴ Dies vermutet auch *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 21.

perspektivisch wieder höhere Preise auch für die Uber-Fahrer durchsetzen zu können. Eine für zweiseitige Märkte typische Preisallokation.

4.3.3 Funktionsvoraussetzungen

Damit die Crowdsourcing-Plattform ihrer Aufgabe als Intermediär bei der Vermittlung von Plattformarbeit in einem zweiseitigen Markt gerecht werden kann, müssen daher mehrere Voraussetzungen erfüllt sein.

a) Größe der Crowd

Die Crowd muss aus Sicht der Crowdsourcing-Plattform möglichst groß sein. Direkte wie auch indirekte Netzwerkeffekte verlangen nach einem möglichst großen Netzwerk. Je mehr Plattformarbeiter bereit sind auf einer Crowdsourcing-Plattform zu arbeiten, desto größer sind die erzielbaren Netzwerkeffekte. Die Crowdsourcing-Plattform wird sowohl für die Auftraggeber, wie auch für die Plattformarbeiter interessanter. Es kann sowohl mehr Arbeit auf sie ausgelagert werden, als auch von den Plattformarbeitern erledigt werden.¹⁹⁵

Zudem liegt der Plattformarbeit das Prinzip der Nutzung der „Weisheit der Vielen“¹⁹⁶ beziehungsweise das Prinzip „kollektiver Intelligenz“¹⁹⁷ zugrunde. Darunter wird das evidenzbasierte Phänomen verstanden, dass eine heterogene Gruppe von Menschen unterschiedlicher Bildungshintergründe vielfach eine gleichwertige wenn nicht sogar bessere Entscheidung in Bezug auf ein Problem trifft, als einzelne Menschen, mögen sie auch hochintelligente Experten auf diesem Gebiet sein.¹⁹⁸ Google oder Wikipedia etwa arbeiten höchst erfolgreich genau nach diesem Prinzip. Je mehr Plattformarbeiter also auf der Crowdsourcing-Plattform arbeiten, desto intelligenter ist sie und desto besser kann sie die ihr gestellten Aufgaben lösen.

Zuletzt hat die Größe der Crowd auch noch preissenkende Wirkung. Die Größe der Crowd sorgt für einen Wettbewerb zwischen den Plattformarbeitern selbst, sodass die Preise für die Auftraggeber attraktiv bleiben. Anders wäre dies bei einem Überangebot an zur Verfügung stehender Arbeit.¹⁹⁹

¹⁹⁵ Siehe Abschnitt B.II.4.3.2b).

¹⁹⁶ *Surowiecki*, *The Wisdom of Crowds*, 2005.

¹⁹⁷ *Malone/Laubacher/Dellarocas*, *Harnessing Crowds: Mapping the Genome of Collective Intelligence*, Massachusetts Institute of Technology, Working Paper 2009-001, 2009, online im Internet: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1381502 (20. Juli 2020).

¹⁹⁸ *Surowiecki*, *The Wisdom of Crowds*, 2005, S. 31; *Malone/Laubacher/Dellarocas*, *Harnessing Crowds: Mapping the Genome of Collective Intelligence*, Massachusetts Institute of Technology, Working Paper 2009-001, 2009, online im Internet: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1381502 (20. Juli 2020), S. 2; *Hammon/Hippner*, *Wirtschaftsinformatik* 2012, 165 (165 f.).

¹⁹⁹ *Risak*, *Gig-Economy und Crowdwork*, in: Lutz/Risak (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 12 (23).

b) Transaktionskosten

Die Crowdsourcing-Plattform ist auf niedrige Transaktionskosten im Hinblick auf die vermittelte Plattformarbeit angewiesen, um ihrer Funktion als Intermediär gerecht zu werden. Sie muss Auftraggeber und Plattformarbeiter möglichst kostengünstig und bei Bedarf länderübergreifend zusammenbringen. Die Lösung hierfür liegt in der Digitalisierung und der mit ihr einhergehende Nutzung von internetgestützten Informations- und Kommunikationstechnologien. Durch sie sind die relevanten Transaktionskosten signifikant gesunken. Sie ist Basis einer jeden Crowdsourcing-Plattform. Plattformarbeit wird durch ebendiese Technologien vermittelt, sei es durch eine App, über das Internet oder sie findet gleich im rein virtuellen Raum statt.²⁰⁰

c) Steuerbarkeit und Kontrolle

Der Intermediär ist gezwungen beide Seiten des Marktes zu koordinieren, damit sowohl ein ausreichendes Angebot als auch eine entsprechende Nachfrage nach den Dienstleistungen besteht.²⁰¹

Essenziell und eine wesentliche Herausforderung für den Erfolg einer Crowdsourcing-Plattform ist auf Angebotsseite die Steuerbarkeit und Kontrolle der Crowd, wie auch des einzelnen Plattformarbeiters.²⁰² Denn obwohl einerseits das Risiko von Unterauslastung und unproduktiven Zeiten auf die Plattformarbeiter verlagert werden soll, der Plattformarbeiter also möglichst „frei“ seiner Tätigkeit nachgehen möge, möchte der Auftraggeber bzw. die Crowdsourcing-Plattform weiterhin die volle Kontrolle über den Produktionsprozess innehaben²⁰³ – gegensätzliche Ziele wie es scheint.

Um die Kontrolle über den Produktionsprozess zu behalten, müssen die Plattformarbeiter zum einen schnell aktivierbar sein, damit insbesondere Just-In-Time-Aufträge auch tatsächlich erbracht werden.²⁰⁴ Ein Liefer- oder Taxidienst etwa wäre ohne abrufbereite Plattformarbeiter nicht denkbar.

Zum anderen müssen sie auch qualitativ möglichst gute Plattformarbeit erbringen. In Untersuchungen zeigt sich nämlich, dass eine ungesteuerte Crowd die an sie getragenen Aufgaben nur schwerlich erfüllen kann. Es soll gerade nicht dazu kommen, dass Aufgaben nicht oder nur mangelhaft innerhalb der vorgesehenen Zeit durchgeführt werden und die

²⁰⁰ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation*, 2018, S. 12, 28 f.; vgl. ausführlich hierzu Abschnitt A.I.3.2.

²⁰¹ Bardmann, *Grundlagen der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre*, 3. Auflage 2019, S. 758; Heiland, *Algorithmisches Management*, in: Houben/Prietl (Hrsg.), *Datengesellschaft*, 2018, 233 (239).

²⁰² Leimeister/Zogaj, *Neue Arbeitsorganisation durch Crowdsourcing*, 2013, S. 43; Leimeister/Zogaj/Blohm, *Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke*, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 9 (25); Hammon/Hippner, *Wirtschaftsinformatik* 2012, 165 (167).

²⁰³ Vgl. Risak, *Gig-Economy und Crowdwork*, in: Lutz/Risak (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 12 (23).

²⁰⁴ Risak, *Gig-Economy und Crowdwork*, in: Lutz/Risak (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 12 (23).

Crowdsourcing-Plattform ihren Kunden die versprochene Lösung nicht bereitstellen kann.²⁰⁵ Andernfalls wandern die Kunden ab.

Im Ergebnis erfolgt all dies durch die Implementierung von plattformspezifischen Steuerungs- und Kontrollmechanismen. Deren Details sind bisher noch nicht tiefgreifend untersucht und variieren je nach Crowdsourcing-Plattform und dem verfolgten Geschäftsmodell. In ihrer Grundstruktur hingegen bestehen sie aus ausgeklügelten Anreizstrukturen und Feedbackmechanismen zur Motivation der Plattformarbeiter sowie einem Managementsystem für die Verarbeitung bereitgestellter Lösungen und zur Qualitätssicherung. Implementiert ist häufig auch ein übergeordnetes Mitgliedermanagement, welches vorab und im laufenden Crowdsourcing-Prozess ungeeignete Plattformarbeiter aussortieren soll.²⁰⁶ Die Umsetzung der Mechanismen selbst erfolgt hierbei stets im virtuellen Raum und erstmals weitgehend automatisiert mittels Algorithmen als zentralem Teil der jeweiligen Crowdsourcing-Plattform. Anders wäre im skalierbaren Geschäftsmodell Crowdsourcing-Plattform eine Kontrolle vieler tausend Plattformarbeiter mit einer ganz überschaubaren Anzahl an plattformeigenen Mitarbeitern schlicht nicht umsetzbar.²⁰⁷

d) Zwischenergebnis

Aus steuerrechtlicher Sicht sind die Steuerungs- und Kontrollmechanismen von besonderem Interesse. Ohne sie wäre der erfolgreiche Betrieb einer Crowdsourcing-Plattform nicht denkbar. Sie sind es aber auch, die das wirklich Neue, die Digitalisierung der Arbeitsorganisation, am plastischsten hervortreten lassen. Diese Mechanismen kontrollieren Arbeit vollautomatisiert und übernehmen viele Funktionen, die im Normalarbeitsverhältnis bisher typischerweise dem Arbeitgeber zufielen. Sie weisen den Plattformarbeitern Aufgaben zu, bestimmen deren Zeitrahmen, überprüfen die Qualität der Arbeit und bewerten die einzelnen Plattformarbeiter für zukünftige Aufgaben.²⁰⁸ Sie schaffen virtuelle Organisationsformen und üben Kontrolle auf die Plattformarbeiter aus. Dies sind Umstände, die auch für die steuerrechtliche Einordnung der Einkünfte aus Plattformarbeit besonders relevant sind, rücken sie doch die Merkmale Eigenverantwortlichkeit und selbständiges Handeln in den

²⁰⁵ Leimeister/Zogaj/Blohm, Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 9 (25); Leimeister/Zogaj/Durward/Blohm, Systematisierung und Analyse von Crowdsourcing-Anbietern und Crowd-Work-Projekten, 2016, S. 57 ff.

²⁰⁶ Leimeister/Zogaj/Blohm, Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 9 (26); vgl. Risak, Gig-Economy und Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 12 (23 f.); Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner, The App as a Boss?, 2018, S. 12 ff.

²⁰⁷ Vgl. Lee/Kusbit/Metsky/Dabbish, Working with Machines, in: Association for Computing Machinery (Hrsg.), 33rd ACM Conference, 2015, 1603 (1603).

²⁰⁸ Cherry, Comparative Labor Law & Policy Journal 2016, 577 (596): “[...] a new trend is that algorithms are absorbing many organizational functions that managers traditionally would perform. Computer code may perform a variety of supervisory tasks from the mundane to the sophisticated: assigning tasks to workers, speeding up work processes, determining the timing and the length of breaks, monitoring quality, ranging employee, and more.”, vgl. Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner, The App as a Boss?, 2018, S. 7 f.

Fokus. Ob der Crowdsourcing-Plattform hierdurch steuerrechtlich eine Arbeitgeberstellung zukommen kann, ist im weiteren Verlauf der Untersuchung anhand von Beispielen genauer zu untersuchen.

5. Zivilrechtliche Grundlagen

Für ein umfassendes rechtliches Verständnis der Plattformarbeit soll nachfolgend ein Überblick über die einzelnen zivilrechtlichen Rechtsverhältnisse zwischen den Beteiligten verschafft werden. Eine arbeits- und steuerrechtliche Einordnung der Rechtsverhältnisse welche zu Einkünften aus Plattformarbeit führen, erfolgt sogleich in Abschnitt C.

5.1 Anwendbares Recht

Crowdsourcing-Plattformen nutzen moderne Informations- und Kommunikationstechnologien zur Vermittlung der Plattformarbeit. Selbst bei ortsgebundenen Dienstleistungen erfolgt die Vermittlung der Plattformarbeit dabei weitestgehend räumlich, zeitlich sowie organisatorisch entgrenzt, sodass sich in vielen Fällen grenzüberschreitende Sachverhalte im Sinne des Art. 1 Abs. 1 S. 1 Rom I-VO finden werden. Überdies treffen die Crowdsourcing-Plattformen häufig selbst Rechtswahlbestimmungen.²⁰⁹ Airbnb etwa erklärt irisches Recht für anwendbar²¹⁰, während Clickworker deutsches Recht als anwendbar erklärt²¹¹.

Nach Art. 3 Abs. 1 S. 1 Rom I-VO steht es den Parteien grundsätzlich frei zu vereinbaren, welcher Rechtsordnung sie ihre vertraglichen Beziehungen unterstellen wollen (Grundsatz der Privatautonomie).²¹² Wird keine Rechtswahl getroffen, unterliegen Dienstleistungsverträge nach Art. 4 Abs. 1 b) Rom I-VO dem Recht des Staates, in dem der Dienstleister seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Eine Einschränkung der Parteiautonomie sieht Art. 6 Abs. 1 Rom I-VO lediglich für Fälle vor, in denen der Vertragszweck keiner beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit der einen Partei zugerechnet werden kann, der Plattformarbeiter also Verbraucher ist, und mit einem Unternehmer als anderer Partei in Ausübung seiner beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit geschlossen wird.²¹³ Zu beachten ist hierfür, dass die Definition des Verbrauchers im Sinne der Rom I-VO deutlich enger ist als die aus § 13 BGB. Daher wird der Vertrag bei den entgeltlich tätigen Plattformarbeitern häufig nicht dem privaten Lebensbereich zugeordnet werden können.

²⁰⁹ Hötte, MMR 2014, 795 (796); vgl. Klebe/Neugebauer, NZA 2014, 4 (5); Härting, in: Redeker (Hrsg.), Handbuch der IT-Verträge (Stand September 2019), Abschn. 3.14 Rn. 14 ff. m.w.N. zur Rechtswahl.

²¹⁰ *Airbnb Inc.*, Nutzungsbedingungen für europäische Nutzer (Stand 1. November 2019), Ziffer 21 S. 1, online im Internet: <https://www.airbnb.de/terms#eusec21> (21. Juli 2020).

²¹¹ *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012), § 8.2.

²¹² Martiny, in: Münchener Kommentar, Rom I-VO, 7. Auflage 2018, Art. 3 Rn. 8. Zu beachten sind ferner insbesondere die Grenzen des Art. 3 Abs. 4 Rom I-VO, solche des *ordre public* gemäß Art. 21 Rom I-VO oder solche aus der Eingriffsnorm Art. 9 Rom I-VO. Diese sind im Falle eines in Deutschland ansässigen Plattformarbeiters regelmäßig gewahrt.

²¹³ Martiny, in: Münchener Kommentar, Rom I-VO, 7. Auflage 2018, Art. 3 Rn. 12 f.; Hötte, MMR 2014, 795 (796).

Sie wären dann keine Verbraucher im Sinne der Rom I-VO.²¹⁴ Kann der Vertrag hingegen einer nichtselbständigen beruflichen Tätigkeit des Plattformarbeiters zugeordnet werden, so handelt es sich trotz Entgeltlichkeit um einen Verbrauchervertrag.²¹⁵ Eine vollständig freie Rechtswahl wäre nicht möglich.

Im Ergebnis wird daher regelmäßig deutsches Recht zur Anwendung gelangen, wenn deutsches Recht gewählt wurde, oder es sich um einen rein nationalen Sachverhalt handelt, keine Rechtswahl getroffen wurde und der Plattformarbeiter seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat, oder der Plattformarbeiter mit gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit für die Crowdsourcing-Plattform tätig wird.²¹⁶ Für den weiteren Verlauf der Untersuchung werden daher die inländischen Vorschriften zu Grunde gelegt.

5.2 Registrierungsprozess

Bevor der Plattformarbeiter sich überhaupt um Aufgaben bemühen kann, muss dieser auf der Crowdsourcing-Plattform einen Registrierungsprozess durchlaufen. Hierbei werden neben den üblichen persönlichen Daten, wie Name, Alter und Wohnort des jeweiligen Plattformarbeiters zuweilen auch zusätzliche Unterlagen, wie etwa Steuernummer oder Gewerbeschein verlangt, oder zusätzliche Anforderungen gestellt.²¹⁷ Während des Registrierungsprozesses als Kurierfahrer für den Lieferdienst Deliveroo (Deliveroo Germany GmbH) etwa wurde der Autor dazu aufgefordert Schulungsvideos zu betrachten und ein *Office Appointment* vor Ort zu absolvieren. Die Registrierung selbst ist dabei üblicherweise kostenfrei. Stets obligatorisch ist hingegen die Einwilligung in die jeweiligen Allgemeinen Geschäftsbedingungen und Softwarenutzungsbedingungen der Crowdsourcing-Plattform.²¹⁸ Das Gleiche gilt auch für die Auftraggeber selbst. Auch diese können ohne vorherige Registrierung keine Aufträge zur Bearbeitung einstellen, sodass beide Vertragsverhältnisse spiegelbildlich betrachtet werden können.

²¹⁴ Hötte, MMR 2014, 795 (796); Klebe/Neugebauer, NZA 2014, 4 (5).

²¹⁵ Martiny, in: Münchener Kommentar, Rom I-VO, 7. Auflage 2018, Art. 3 Rn. 14.

²¹⁶ Vgl. Hötte, MMR 2014, 795 (796); Lingemann/Chakrabarti, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2 Rn. 77.

²¹⁷ So etwa bei *Uber Technologies Inc.*, Voraussetzungen Selbstständig Fahren mit Uber in Deutschland, online im Internet: <https://www.uber.com/de/drive/requirements/> (21. Juli 2020).

²¹⁸ Siehe zum Ganzen etwa *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012, § 8.2, online im Internet: https://workplace.clickworker.com/de/agreements/10123?_ga=2.208517202.1790290270.1549528303-773773047.1548337986 (7. Februar 2019): „Um den Workplace als Clickworker nutzen zu können, ist die einmalige kostenlose Einrichtung eines Benutzerkontos und eine Freischaltung durch clickworker erforderlich. Für die Einrichtung des Benutzerkontos müssen Clickworker mindestens 18 Jahre alt sein. Ein Rechtsanspruch auf eine Freischaltung des Benutzerkontos durch clickworker besteht nicht.“

5.2.1 Nutzungsvertrag

Die vertragstypologische Einordnung der jeweiligen Registrierung ist umstritten. Klar ist, dass es sich hierbei nicht bloß um eine Absichtserklärung ohne Rechtsbindungswillen der Parteien handeln kann. Die Registrierung stellt vielmehr einen echten Nutzungsvertrag dar.²¹⁹ Wenn mit der Registrierung auch keine Pflicht des Plattformarbeiters bzw. des Auftraggebers zum Tätigwerden auf der Crowdsourcing-Plattform begründet wird,²²⁰ so werden doch die Rahmenbedingungen für die spätere Nutzung vertraglich festgelegt. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen enthalten regelmäßig Regelungen zum Datenschutz, eine fortdauernde Pflicht zur Aktualisierung der persönlichen Daten sowie AGB-typische Regelungen zur Haftungsbeschränkung der einzelnen Vertragsparteien. Daneben werden auch üblicherweise Vereinbarungen zu den Nutzungsmodalitäten der jeweils benötigten Software (Smartphone-App etc.) getroffen.

5.2.2 Regelungsreichweite

Die in diesem Nutzungsvertrag getroffene Regelungsreichweite variiert. Teilweise werden bereits während des Registrierungsprozesses die wesentlichen Details der Konditionen für das spätere Tätigwerden der Crowdsourcing-Plattform einerseits und den Auftraggebern und Plattformarbeitern andererseits bestimmt, zum Beispiel die Höhe der Vermittlungsgebühr, die für die einzelnen Auftragsarten zu zahlende Vergütung oder auch die Rahmenbedingungen der Auftragsbearbeitung. Airbnb etwa schreibt bereits im Nutzungsvertrag genaue Details des späteren Inserats, die Höhe der Vermittlungsgebühr im Erfolgsfall, wie auch die zu verwendenden Zahlungsmethoden vor. Selbst eine Regelung zu etwaig anfallenden Steuern ist aufgenommen.²²¹ Viele andere Plattformen wie etwa Clickworker sehen derartiges nicht vor. Erst bei tatsächlicher Dienstleistungserbringung bzw. dem Einstellen von Aufgaben durch den Auftraggeber werden die Vertragsdetails hier festgezurr.

5.2.3 Rechtsnatur

In jedem Fall kommt im Ergebnis zwischen der Crowdsourcing-Plattform einerseits und den Auftraggebern und Plattformarbeitern andererseits ein Nutzungsvertrag als Rahmenvertrag zustande,

²¹⁹ Kreutz, ZUM 2018, 162 (166 f.); vgl. Schuster, in: Recht der elektronischen Medien, 4. Auflage 2019, § 307 BGB Rn. 50. Zuletzt gerichtlich bestätigt durch BGH, Urteil v. 12. Juli 2018 – III ZR 183/17, NJW 2018, 3178 für einen Facebook-Nutzungsvertrag im Rahmen dessen Vererblichkeit.

²²⁰ Exemplarisch *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012, § 2.6: „Erfolgt eine Freischaltung des Benutzerkontos durch clickworker, erhält der Clickworker die Möglichkeit, den Workplace zu nutzen und clickworker Angebote gemäß Ziffer 3.1 zu machen. Ein weitergehendes Vertragsverhältnis zwischen dem Clickworker und clickworker kommt durch die Freischaltung nicht zustande.“

²²¹ *Airbnb Inc.*, Nutzungsbedingungen für europäische Nutzer (Stand 1. November 2019), Ziffer 13, online im Internet: <https://www.airbnb.de/terms#eusec21> (21. Juli 2020).

der deutlich macht, dass eine jeweilige Bereitschaft zur Eingehung von zukünftigen Dienstleistungen grundsätzlich besteht.²²²

In Fällen, in denen die Crowdsourcing-Plattform nicht selbst als Zwischenhändler an die Auftraggeber herantritt, also nicht selbst mittels Plattformarbeitern Arbeitsergebnisse liefert, wird teilweise vertreten, dass es sich bei dem Nutzungsvertrag um einen Maklervertrag nach §§ 652 ff. BGB handele. Die Crowdsourcing-Plattform vermittele ja nur Verträge.²²³ Dem ist nicht zuzustimmen. Zwar treffen wesentliche Charakteristika der §§ 652 ff. BGB auch auf den Nutzungsvertrag zu. Etwa trifft keine der Parteien die Pflicht tatsächlich auf der Plattform tätig zu werden und wie beim Maklervertrag fällt die Vergütung für die Crowdsourcing-Plattform nur im Erfolgsfalle, also bei Zahlung des Auftraggebers für erfolgreich erbrachte Plattformarbeit an. Diese Ansicht verkennt jedoch die zentrale Position, die die Crowdsourcing-Plattform einnimmt. Ihre Position geht deutlich über die bloße Vermittlung des Vertragsabschlusses hinaus. Anders als ein Makler stellt die Crowdsourcing-Plattform überhaupt die digitale Infrastruktur zur Erbringung von Plattformarbeit zur Verfügung, selektiert Plattformarbeiter und implementiert ausgeklügelte Anreizstrukturen und Feedbackmechanismen zur Steuerung der Crowd. Über sie werden die Zahlungen abgewickelt.²²⁴ Sie ist *conditio sine qua non* für den zweiseitigen Markt der Plattformarbeit. Plattformarbeit ohne sie ist nicht denkbar.

Der Nutzungsvertrag geht daher über die Regelungswirkungen eines Maklervertrags nach §§ 652 ff. BGB hinaus.²²⁵ Da ein bestimmter Erfolg, wie es für § 631 BGB erforderlich wäre, mit der Registrierung durch keine Partei geschuldet ist, scheidet eine Qualifizierung des Nutzungsvertrags als Werkvertrag aus. Es besteht gerade kein Anspruch auf eine erfolgreiche Freischaltung des Plattformarbeiters bzw. des Auftraggebers, auf ständige Online-Erreichbarkeit²²⁶ der Crowdsourcing-Plattform oder auf erfolgreiche Vermittlungstätigkeit. Vielmehr handelt es sich um einen Rahmendienstvertrag, der die Nutzung der Crowdsourcing-Plattform unter Beachtung der

²²² Redeker, in: Hoeren/Sieber/Holznapel (Hrsg.), Handbuch Multimedia-Recht (Stand Juli 2013), Teil 12 Rn. 468.

²²³ So etwa Redeker, in: Hoeren/Sieber/Holznapel (Hrsg.), Handbuch Multimedia-Recht (Stand Juli 2013), Teil 12 Rn. 469; Härting, in: Redeker (Hrsg.), Handbuch der IT-Verträge (Stand September 2019), Abschn. 3.14 Rn. 10.

²²⁴ Siehe Abschnitt B.II.4.3.3., Funktionsvoraussetzungen.

²²⁵ So auch Henke/Singbartl/Zintl, NZM 2018, 1 (3). Ebenso BGH mit Urteil v. 24. März 2011 – III ZR 69/10, NJW 2011, 2209 (2210) in einem *orbiter dictum*, nachdem der Betreiber einer Internetplattform, auf der Heil- und Kostenpläne von Patienten eingestellt werden und Zahnärzte Gegenangebote abgeben können, gerade nicht als bloßer Makler gegenüber dem jeweiligen auf der Plattform registrierten Zahnarzt tätig werde.

²²⁶ Exemplarisch *Uber Technologies Inc.*, Allgemeine Nutzungsbedingungen (Stand 4. Dezember 2017), Ziffer 6 Abs. 1: „Die Zurverfügungstellung der Vermittlungsdienstleistungen erfolgt unentgeltlich. Im Gegenzug haben Sie keinen Anspruch auf ständige ununterbrochene Verfügbarkeit oder ständige fehlerfreie Funktionsfähigkeit.“ Weniger scharf mittlerweile *Airbnb Inc.*, Nutzungsbedingungen für europäische Nutzer (Stand 1. November 2019), Ziffer 1.7 S. 2, online im Internet: <https://www.airbnb.de/terms#eusec21> (21. Juli 2020): „Airbnb kann die Verfügbarkeit der Airbnb-Plattform [...] einschränken, wenn dies im Hinblick auf Kapazitätsgrenzen, die Sicherheit oder Integrität unserer Server oder zur Durchführung von Wartungsmaßnahmen, die die ordnungsgemäße oder verbesserte Funktion der Airbnb-Plattform gewährleisten, notwendig ist.“

jeweiligen Nutzungsbedingungen gestattet.²²⁷ Werden zudem im Rahmen des Nutzungsvertrages Details zur späteren Zahlungsabwicklung über die Crowdsourcing-Plattform geregelt, kommen Elemente aus dem Treuhand- und Zahlungsdienstrecht hinzu.²²⁸

5.3 Dienstleistungserbringung

Nach erfolgreicher Registrierung kann sich der Plattformarbeiter im nächsten Schritt um Aufgaben bemühen, der Auftraggeber Aufgaben zur Bearbeitung einstellen. Die sich bei Erfolg anschließende Dienstleistungserbringung erfolgt entgeltlich und jeweils auf eigener schuldrechtlicher Grundlage. Sie führt zu Einkünften aus Plattformarbeit, dem Kern der Untersuchung.

Wer nun aber Vertragspartner des Plattformarbeiters bei der Erledigung der einzelnen Arbeitsaufträge ist, kann nicht einheitlich beantwortet werden. Prinzipiell sind hierbei drei Konstellationen an Vertragsbeziehungen denkbar:²²⁹

5.3.1 Dreiecksverträge

Zunächst könnte die Crowdsourcing-Plattform Dreiecksverträge mit dem Auftraggeber und dem Plattformarbeiter schließen. Hiernach hätte jeder Beteiligte gegenüber jedem anderen unmittelbare vertragliche Rechte.²³⁰ Derartige dreiseitige Verträge werden aber, soweit ersichtlich, im europäischen Markt derzeit nicht verwendet. Die Gründe hierfür liegen sicherlich auch in ihrer schwierigen Handhabung in der Praxis. So bestünde die Gefahr, dass die Crowdsourcing-Plattform für die Erfüllung von Ansprüchen zwischen Plattformarbeiter und Auftraggeber untereinander ebenfalls selbst haften würde. Eine Auflösung oder Rückabwicklung der Vertragsverhältnisse würde mit Dreiecksverträgen ebenfalls erschwert.²³¹

Vielmehr zeigt sich in der Praxis nur eine Unterscheidung danach, ob Vertragspartner des Plattformarbeiters bei Dienstleistungserbringung der Auftraggeber oder die Crowdsourcing-Plattform selbst sein soll.

5.3.2 Direktes Crowdsourcing

Beim direkten Crowdsourcing besteht ein direktes Vertragsverhältnis zwischen dem Plattformarbeiter und dem Auftraggeber. Die Crowdsourcing-Plattform stellt in dieser Konstellation zwar

²²⁷ Henke/Singbartl/Zintl, NZM 2018, 1 (3 f.); Lingemann/Chakrabarti, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2 Rn. 80; Hötte, MMR 2014, 795 (797); vgl. Risak, (Arbeits-)Rechtliche Aspekte der Gig-Economy, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 44 (49 ff.).

²²⁸ Henke/Singbartl/Zintl, NZM 2018, 1 (3).

²²⁹ Vgl. Cichon, in: Spindler (Hrsg.), Vertragsrecht der Internet-Provider, 2. Auflage 2004, 815 (825 ff.).

²³⁰ Cichon, in: Spindler (Hrsg.), Vertragsrecht der Internet-Provider, 2. Auflage 2004, 815 (825).

²³¹ Vgl. Cichon, in: Spindler (Hrsg.), Vertragsrecht der Internet-Provider, 2. Auflage 2004, 815 (826).

die technischen Gegebenheiten für die Vertragsanbahnung und Aufgabenabwicklung zur Verfügung, möchte sich aber aus der Aufgabenerledigung selbst vertraglich heraushalten.²³² Sie versteht sich als reiner Vermittler, der die Markttransaktionen erleichtert und als Technologieanbieter die Transaktionskosten der Beteiligten senkt.²³³

Dies wird in ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen dabei auch explizit so festgehalten und ermöglicht eine leichte Abgrenzung zum indirekten Crowdsourcing (dazu sogleich). So lautet etwa die Nutzungsvereinbarung des Freiberufler-Marktplatzes Upwork:

*„[...] If Users decide to enter into a Service Contract, the Service Contract is directly between the Users and Upwork is not a party to that Service Contract. You acknowledge, agree, and understand that Upwork is not a party to the relationship or any dealings between Client and Freelancer.“*²³⁴

Ebenso auch die allgemeinen Nutzungsbedingungen von Uber:

*„Ihnen ist bewusst, dass Uber selbst keine Beförderungs- oder Logistikdienstleistungen anbietet, erbringt, oder als Frachtführer auftritt und das alle Beförderungs- und Logistikdienstleistungen von unabhängigen Leistungsanbietern im eigenen Namen und für eigene Rechnung erbracht werden.“*²³⁵

Der jeweilige Plattformarbeiter stimmt vor erstmaliger Dienstleistungserbringung also zu, dass außer dem Nutzungsvertrag bei Registrierung keine weiteren Vertragsbeziehungen insbesondere keine Dienst- oder Werkverträge zwischen ihm und der Crowdsourcing-Plattform geschlossen werden. Je nach Ausgestaltung der Aufgabenbeschreibung weiß der Plattformarbeiter dabei mehr oder weniger genau, wer sich als Auftragsgeber und Vertragspartner hinter der jeweiligen Aufgabe verbirgt. Oftmals werden auch Methoden der Anonymisierung und Pseudonymisierung verwendet und Kontaktmöglichkeiten derart limitiert, sodass keine der Vertragsparteien initiativ Kontakt mit der Gegenseite aufnehmen kann. Von der Vertragsanbahnung bis zur Ablieferung der erledigten Aufgabe erfolgt der Kontakt stets plattformvermittelt.

²³² Lingemann/Chakrabarti, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2 Rn. 81; Hötte, MMR 2014, 795 (796 f.); vgl. Risak, (Arbeits-)Rechtliche Aspekte der Gig-Economy, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 44 (47 ff.).

²³³ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2016, S. 57; Mak, EuCML 2016, 19 (21 f.); vgl. Risak, (Arbeits-)Rechtliche Aspekte der Gig-Economy, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 44 (48).

²³⁴ Entscheiden sich Nutzer zum Abschluss eines Dienstvertrags, so kommt dieser Dienstvertrag unmittelbar zwischen den Nutzern zustande und Upwork selbst wird nicht Vertragspartei dieses Dienstvertrages. Sie erkennen an, stimmen zu und verstehen, dass Upwork nicht Vertragspartei bezüglich sämtlicher etwaiger Beziehungen zwischen dem Kunden und dem Freelancer ist. Übersetzt vom Autor nach *Upwork Global Inc.*, User Agreement (Stand 13. Juli 2020), Ziffer 2.1 Abs. 1 Relationship with Upwork.

²³⁵ *Uber Technologies Inc.*, Allgemeine Nutzungsbedingungen (Stand 4. Dezember 2017), Ziffer 2 Abs. 8.

a) Kritik der Literatur

Diese Eigeneinschätzung der Vertragsparteien ist keineswegs unbestritten. Der Crowdsourcing-Plattform ist aus haftungs- wie auch steuerrechtlichen Gesichtspunkten oftmals daran gelegen, sämtliche vertraglichen Anknüpfungspunkte für die geleistete Plattformarbeit bereits *ex ante* auszuschließen und dass, obwohl die Crowdsourcing-Plattform weiterhin vollends als Intermediär tätig wird. Sie stellt den virtuellen Raum zur Verfügung auf dem gearbeitet bzw. die jeweilige Aufgabe vermittelt wird, schreibt durch ihre Nutzungsbedingungen den Rahmen vor in dem Plattformarbeit stattzufinden hat und steuert nicht zuletzt die Crowd.²³⁶

Teilweise wird in der Literatur daher davon ausgegangen, dass vor diesem Hintergrund im Regelfall über den Nutzungsvertrag hinaus zur Erbringung der Plattformarbeit eine Rechtsbeziehung zur Crowdsourcing-Plattform bestehen kann, oder sogar einzig mit ihr bestehen könne. *Risak* etwa sieht für das in diesen Punkten vergleichbare österreichische Zivilrecht ein direktes Vertragsverhältnis zwischen dem Plattformarbeiter und der Crowdsourcing-Plattform immer dann als ausgeschlossen an, wenn der Plattformarbeiter zu keinem Zeitpunkt selbst an den Auftraggeber herantrete und seine Arbeit nur an die Crowdsourcing-Plattform liefere. Letztere arbeite dann auf eigene Rechnung und in eigenem Namen dem Auftraggeber gegenüber.²³⁷

b) Kritik der Rechtsprechung

Gleichermaßen hatte auch die Rechtsprechung bereits mehrfach Gelegenheit sich zur Vertragsgestaltung bei direktem Crowdsourcing zu äußern. Allein in den USA gab es 2016 mehr als 15 anhängige Gerichtsverfahren mit Berührung dieser Frage.²³⁸ Mehrere US-amerikanische Gerichte haben den Status von Plattformarbeitern als Arbeitnehmer der Crowdsourcing-Plattform trotz direkten Crowdsourcings angenommen. Es komme zu über den reinen Nutzungsvertrag hinausgehenden Vertragsbeziehungen.²³⁹

²³⁶ *Risak*, (Arbeits-)Rechtliche Aspekte der Gig-Economy, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 44 (48); vgl. bereits Abschnitt B.II.4.3.3.

²³⁷ *Risak*, (Arbeits-)Rechtliche Aspekte der Gig-Economy, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 44 (48); *Risak*, ZAS 2015, 11 (15); vgl. *Däubler*, Crowdworker – Schutz auch außerhalb des Arbeitsrechts?, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 243 (246).

²³⁸ Eine Übersicht liefert *Cherry*, Comparative Labor Law & Policy Journal 2016, 577 (583).

²³⁹ So bereits *Berwick v. Uber Technologies, Inc.*, Superior Court of California – CGC-15-546378 (2015). Eine in erster Instanz zu Gunsten des die Arbeitnehmerstellung begehrenden Uber-Fahrers ergangene Entscheidung wurde hingegen nach einem mehr als vier Jahre andauernden Rechtsstreit aufgehoben und zurückverwiesen, *O'Connor v. Uber Technologies, Inc.*, United States Court of Appeals for the Ninth Circuit – No. 14-16078 (2018). Gegen eine Vergleichszahlung an den Kläger wurde das Verfahren schließlich im März 2019 eingestellt.

Die jüngste Entscheidung mit europäischem Bezug liefert diesbezüglich das Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) des Vereinigten Königreichs.²⁴⁰ Dort hatten mehrere Uber-Fahrer erfolgreich auf die Anwendbarkeit des Mindestlohns von aktuell 8,21 britischen Pfund auf die von ihnen geleisteten Personenbeförderungsdienstleistungen geklagt. Kern des Rechtsstreits um ihren Status als britische Arbeitnehmer war die Frage, ob Uber, so wie es die Uber-Fahrer vorbrachten, selbst Verträge mit den Fahrgästen abschließt und die Personenbeförderungsleistungen dann unter Zuhilfenahme der Uber-Fahrer erbracht werden, oder ob, wie Uber argumentierte, die Verträge einzig zwischen den Fahrgästen und den Uber-Fahrern abgeschlossen werden, Uber also als reiner Intermediär handle, so wie es in den Vertragsbedingungen bei Registrierung auf der Crowdsourcing-Plattform angegeben wird.

Das Court of Appeal geht in seiner Entscheidung, wie auch die Vorinstanz, davon aus, dass jedenfalls mit Auftragsannahme die Uber-Fahrer selbst Dienstleistungen an Uber erbringen und nicht etwa Uber durch die Zurverfügungstellung der erforderlichen Smartphone-App Leistungen an die Uber-Fahrer erbringt. Uber werde selbst gegenüber den Fahrgästen als Personenbeförderer tätig. Es bestehe mithin ein Dienstvertrag der Plattformarbeiter mit Uber jedenfalls für die Zeit, in der der jeweilige Uber-Fahrer seine Smartphone-App zur Entgegennahme von Fahrten aktiviert hat.²⁴¹ Daher finde der Mindestlohn Anwendung.²⁴² Uber selbst ficht das Urteil aktuell vor dem Supreme Court des vereinigten Königreichs an.

Die deutschen Gerichte bekamen bisher nur vereinzelt Gelegenheit, diese Problematik zu streifen. Das Landgericht Frankfurt am Main hatte mit Urteil vom 18. März 2015²⁴³ darüber zu entscheiden, ob die Beförderung von Fahrgästen durch Uber einen sogenannten entgeltlichen Gelegenheitsverkehr im Sinne von § 46 PBefG darstellt, für den die Plattformarbeiter einer öffentlich-rechtlichen Genehmigung bedurft hätten.

In diesem Rahmen stellte das Landgericht fest, dass Uber „*nicht nur Vermittlerin und Anstifterin der Testfahrten, Gelegenheitsverkehr, war, sondern Unternehmerin im Sinne von § 1 Abs. 2 Satz 2 PBefG und damit Täterin.*“²⁴⁴ Uber schließe selbst Verträge mit den mitfahrenden Nutzern ihrer App als Nachfrager von Beförderungsleistungen. Dies ergebe sich

²⁴⁰ *Uber v Aslam & others* [2018] EWCA Civ 2748.

²⁴¹ So jedenfalls die Mehrheit der zur Entscheidung berufenen Richter, *Uber v Aslam & others* [2018] EWCA Civ 2748 Rn. 99 f. Nach dem ebenfalls an der Entscheidung beteiligten Richter Lord Justice Underhill hingegen soll ein Arbeitsverhältnis der Uber-Fahrer zu Uber nur für die Zeit der Erbringung der Fahrt, nicht aber für ein darüberhinausgehendes Zuwarten auf neue Fahraufträge bei aktivierter Smartphone-App anzunehmen sein, *Uber v Aslam & others* [2018] EWCA Civ 2748 Rn. 161.

²⁴² *Uber v Aslam & others* [2018] EWCA Civ 2748 Rn. 99 ff.

²⁴³ LG Frankfurt am Main, Urteil v. 18. März 2015 – 3–08 O 136/14, CR 2016, 126. In der Berufungsinstanz bestätigt, OLG Frankfurt am Main mit Urteil v. 9. Juni 2016 – 6 U 73/15, GRUR-RR 2017, 17. Die Revision vor dem BGH (I ZR 182/16) ist zurückgenommen worden, nachdem der BGH in einer vergleichbaren Sache gegen Uber entschied, BGH, Urteil v. 13. Dezember 2018 – I ZR 3/16 (KG), GRUR 2019, 298.

²⁴⁴ LG Frankfurt am Main, Urteil v. 18. März 2015 – 3–08 O 136/14, CR 2016, 126 (Rn. 98).

bereits aus dem Geschäftsmodell, denn Uber selbst setze Fahrpreise sowie Entgeltbestandteile vor Fahrtantritt fest. Die Fahrgäste verpflichteten sich nicht gegenüber dem Fahrer, sondern gegenüber Uber selbst zur Zahlung des vereinbarten Fahrpreises.²⁴⁵ Diese besondere Stellung des von Uber betriebenen „Vermittlungsdienstes“ hob der BGH sodann mit Urteil vom 13. Dezember 2018 im Rahmen der Prüfung personenbeförderungsrechtlicher Vorschriften erstmals selbst besonders hervor. Der mittels Smartphone-Applikation erbrachte Vermittlungsdienst sei integraler Bestandteil einer hauptsächlich aus einer Verkehrsdienstleistung bestehenden Gesamtdienstleistung.²⁴⁶

Jedenfalls nach Ansicht des Landgerichts Frankfurt am Main und vor dem Hintergrund der besonderen Stellung des Vermittlungsdienstes von Uber wäre mithin Uber selbst Vertragspartner der Plattformarbeiter und nicht, wie eigentlich beabsichtigt, der jeweilige Fahrgast selbst.

c) Eigene Ansicht

Selbstverständlich genießen die jeweiligen Plattformarbeiter und Crowdsourcing-Plattformen grundsätzlich vollste Vertragsfreiheit, wie sie sich aus dem grundrechtlich geschützten Prinzip der Privatautonomie ergibt.²⁴⁷ Die Vertragsparteien dürfen also grundsätzlich frei darüber entscheiden, wie sie einen Vertrag zur Dienstleistungserbringung miteinander schließen und ob es beim Abschluss eines Nutzungsvertrags für den reinen Zugang zur Crowdsourcing-Plattform bleiben sollte.

Ausgehend hiervon darf die von Rechtsprechung und Literatur geäußerte Kritik dabei nicht den Blick für das hiesige Untersuchungsziel verstellen. Ziel ist die steuerrechtliche Untersuchung und Einordnung von Einkünften aus Plattformarbeit, wofür deren Rechtsgrund von Bedeutung ist. Der Umstand, dass beim direkten Crowdsourcing der Plattformarbeiter *prima facie* einen Vertrag zur Dienstleistungserbringung mit dem Auftraggeber und nicht mit der Crowdsourcing-Plattform schließt, spricht dafür, dass auch der Rechtsgrund für die gegenständlichen Einkünfte aus Plattformarbeit hierin zu suchen ist.

Nicht übersehen werden darf bei alledem, dass in jedem Falle ein Rahmenvertrag – der Nutzungsvertrag – zwischen dem Plattformarbeiter und der Crowdsourcing-Plattform besteht. Ohne ihn ist keine Plattformarbeit möglich. Dies bedeutet aber im Lichte der vorangestellten Kritik auch, dass aus ebendiesem Rahmenvertrag unter bestimmten Umständen möglicherweise selbst ein Rechtsgrund für die zu untersuchenden Einkünfte aus Plattformarbeit erwachsen könnte. Die Crowdsourcing-Plattform füllt bekanntlich bei der Erbringung von Plattformarbeit stets eine zentrale Intermediär-Position aus.

²⁴⁵ LG Frankfurt am Main, Urteil v. 18. März 2015 – 3–08 O 136/14, CR 2016, 126 (Rn. 98).

²⁴⁶ BGH, Urteil v. 13. Dezember 2018 – I ZR 3/16, juris Rn. 50. Entscheidungsbesprechung in GRUR-Prax 2019, 94.

²⁴⁷ Statt vieler *Becker*, in: HK-Arbeitsrecht, 4. Auflage 2017, Art. 2 GG Rn. 3.

Daher muss in Abschnitt C für die steuerrechtliche Einordnung dieser Einkünfte aus Plattformarbeit näher untersucht werden, wer im Falle des direkten Crowdsourcings tatsächlich als Vertragspartner der Plattformarbeiter anzusehen ist. Dies kann der Auftraggeber, womöglich hingegen auch die Crowdsourcing-Plattform selbst sein. Ob der mannigfaltigen Ausprägung von Plattformarbeit verbietet sich hierbei eine pauschale Betrachtung.

5.3.3 Indirektes Crowdsourcing

Im Unterschied zum direkten Crowdsourcing gibt es beim indirekten Crowdsourcing keine direkte Vertragsbeziehung zwischen dem Plattformarbeiter und dem Auftraggeber. Sowohl der Nutzungsvertrag, als auch der Vertrag zur Dienstleistungserbringung wird vom Plattformarbeiter jeweils mit der Crowdsourcing-Plattform geschlossen.²⁴⁸ Letztere aggregiert dann selbst die erstellten Lösungen, bereitet diese auf und leitet sie an den dahinterstehenden Auftraggeber weiter.

Auch das Modell des indirekten Crowdsourcings ist leicht aus den jeweiligen Allgemeinen Geschäftsbedingungen ersichtlich. So führt zum Beispiel die Microtasking-Plattform Clickworker aus:

„Vertragsverhältnisse zwischen dem [sic] Auftraggebern und den Clickworkern von clickworker kommen nicht zustande.“²⁴⁹

Vertragspartner des Plattformarbeiters kann und soll nur die Crowdsourcing-Plattform werden. Der Plattformarbeiter selbst kennt den dahinterstehenden Auftraggeber regelmäßig nicht und kann diesen auch nicht ermitteln. Die jeweiligen Aufgaben werden vollkommen anonymisiert direkt von der Crowdsourcing-Plattform an den Plattformarbeiter herangetragen.²⁵⁰

Anders als beim direkten Crowdsourcing ist der tatsächliche Vertragspartner beim indirekten Crowdsourcing nicht umstritten. Es ist stets die Crowdsourcing-Plattform. Einen Vertragsschluss zwischen Auftraggeber und Plattformarbeiter kann es mangels Wissen um die Identität des Auftraggebers schon gar nicht geben. Für die steuerrechtliche Einordnung muss also nur das Vertragsverhältnis Plattformarbeiter – Crowdsourcing-Plattform in den Blick genommen werden.

5.3.4 Rechtsnatur

Die Rechtsnatur der zur Dienstleistungserbringung geschlossenen Verträge hängt unmittelbar mit der Art der vermittelten Plattformarbeit zusammen. Je nach Aufgabenart kann etwa ein Dienst-

²⁴⁸ Lingemann/Chakrabarti, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2 Rn. 87; Risak, (Arbeits-)Rechtliche Aspekte der Gig-Economy, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 44 (48).

²⁴⁹ Clickworker GmbH, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Auftraggeber (Stand 3. Dezember 2012), § 2 S. 3.

²⁵⁰ So etwa für die Crowdsourcing- Plattform Clickworker, Lutz, Virtuelles Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 62 (66 f.).

oder Werkvertrag anzunehmen sein, wie auch ein echter Mietvertrag etwa in Fällen von Vermietungsdienstleistungen (Airbnb).²⁵¹ Auch hierbei gilt, dass die Einordnung des steuerrelevanten Vertragsverhältnisses des Plattformarbeiters mit dem Auftraggeber bzw. der Crowdsourcing-Plattform nur mittels einer Gesamtschau aller Einzelumstände gelingen kann.²⁵² Daher sind in Abschnitt C strukturähnliche Angebote zusammenzufassen und exemplarisch anhand ihrer Einzelumstände zivil- wie steuerrechtlich einzuordnen.

III. Ergebnis des Abschnitts B

Plattformarbeit ist eine Arbeitsform, bei der als zentraler Akteur eine digitale Plattform verwendet wird, um natürlichen oder juristischen Personen Zugang zu einer undefinierten und unbekanntem Gruppe von natürlichen oder juristischen Personen zu ermöglichen, die bestimmte Produkte oder Dienstleistungen im Austausch gegen Entgelt bereitstellen. Hierbei stellen die digitalen Plattformen eine digitale Infrastruktur für die Interaktion zwischen dem Auftraggeber und der Crowd bereit und legen die Rahmenbedingungen und Regeln dafür fest.

Steuerrechtlich brisant ist die Steuerung und Kontrolle der Crowd durch den Auftraggeber bzw. die Crowdsourcing-Plattform. Zwar sollen die Plattformarbeiter angeblich als freie Dienstleister tätig sein, damit sowohl der Auftraggeber wie auch die Crowdsourcing-Plattform vom Risiko der Nichtauslastung freigestellt sind. Dennoch werden von der Crowdsourcing-Plattform umfangreiche plattformspezifische Anreizstrukturen und Feedbackmechanismen zur Motivation der Plattformarbeiter sowie ein Qualitätssicherungssystem zur Evaluierung der eingereichten Lösungen etabliert. Ob diese Instrumente ein steuerrechtliches Dienstverhältnis begründen können, sodass etwa die Crowdsourcing-Plattform selbst als Arbeitgeber anzusehen wäre, ist völlig unklar und nachfolgend in Abschnitt C herauszuarbeiten.

Da die Plattformarbeit mannigfaltige Ausprägungen aufweist, bei denen sich zwischen ortsunabhängigen und ortsabhängigen Dienstleistungen wie dem bearbeiteten Aufgabenspektrum starke Unterschiede in Anreizstrukturen, Feedbackmechanismen sowie dem Kapitaleinsatz der Plattformarbeiter zeigen, sind diese Ausprägungen im Rahmen der Untersuchung jeweils exemplarisch steuerrechtlich einzuordnen.

Für den im Rahmen der Subsumtion anwendbaren Ähnlichkeitsvergleich ist ferner von Bedeutung, dass die Plattformarbeiter die Tätigkeit auf Crowdsourcing-Plattformen überwiegend als typische Füllarbeit mit unterdurchschnittlicher Entlohnung in Situationen fehlender Beschäftigungsalternativen nutzen.

Schließlich konnte gezeigt werden, dass Plattformarbeit auf einem zweiseitigen Markt stattfindet, welcher sich durch eine wechselseitige Subventionierung der einzelnen Nutzergruppen und dem

²⁵¹ Henke/Singbartl/Zintl, NZM 2018, 1 ff.; Mak, EuCML 2016, 19 (22 f.); Risak, ZAS 2015, 11 ff.; Hötte, MMR 2014, 795 (797).

²⁵² Vgl. Lingemann/Otte, NZA 2015, 1042 (1045); Schuster, in: Recht der elektronischen Medien, 4. Auflage 2019, § 307 BGB Rn. 50.

Auftreten von indirekten Netzwerkeffekten auszeichnet. Dessen eigenen betriebswirtschaftlichen Gesetzmäßigkeiten sind im Rahmen der steuerrechtlichen Erfassung der Plattformarbeit zu beachten.

C. STEUERRECHTLICHE EINORDNUNG

*„As should now be clear, the jury in this case will be handed a square peg and asked to choose between two round holes. The test the Californian courts have developed over the 20th Century for classifying workers isn't very helpful in addressing this 21th Century problem. Some factors point in one direction, some point in the other, and some are ambiguous.“*²⁵³

Mit diesen Worten beschrieb US-Distriktbundesrichter *Chhabria* die Schwierigkeiten des Gerichts, einen Fahrer des Uber-Mitbewerbers Lyft nach US-rechtlichen Kriterien als selbständig bzw. nichtselbständig klassifizieren zu können und das, trotz wichtiger an die Einordnung anknüpfender Folgen, insbesondere aus regulatorischer, wie auch steuerrechtlicher Sicht. Wäre dieser Lyft-Fahrer tatsächlich als nichtselbständig zu klassifizieren, so wäre auch nach US-Recht etwa ein Mindestlohn zu zahlen und vom Arbeitgeber Lohnsteuer einzubehalten²⁵⁴.

Mit dem im vorhergehenden Abschnitt B gewonnenen Verständnis für die Mechanismen der Plattformarbeit und mit dem Wissen, dass bereits heute rund 3,5 Prozent der deutschen Erwachsenen auf digitalen Plattformen Erwerbseinkommen erzielen²⁵⁵, stellt sich auch in Deutschland die Frage, wie dieses Erwerbseinkommen denn nun steuerrechtlich zu erfassen ist mit größer werdendem Drängen.

Umso erstaunlicher ist es, dass die Auseinandersetzung mit dieser Thematik auf Steuerebene noch gänzlich in den Kinderschuhen steckt. Präzedenzfälle von deutschen Gerichten gibt es schlicht nicht und auch die Finanzverwaltung sah bisher keinen Anlass sich zum Thema Plattformarbeit zu äußern. Lediglich aus arbeitsrechtlicher Sicht gab es in der Literatur erste Versuche einer Einordnung und den Versuch einer Positionsbestimmung durch Parlament und Arbeitsministerium.²⁵⁶ Eine klare Leitlinie ist auch hier noch nicht erkennbar.

Gerade im internationalen Kontext sind andere Länder teilweise schon deutlich weiter. Wenn auch nicht in Europa²⁵⁷, so haben jedoch zum Beispiel Länder wie Malaysia und Bangladesch in

²⁵³ Wie deutlich geworden sein sollte wird der Jury in diesem Fall quasi ein Vierkantschlüssel gereicht, mit der Aufforderung zwischen zwei runden Öffnungen zu wählen. Die Kriterien, die die kalifornischen Gerichte im Laufe des 20. Jahrhunderts zur Einordnung von Arbeitnehmern entwickelt haben, sind zur Lösung von Problemen aus dem 21. Jahrhundert nicht sehr hilfreich. Manche Kriterien zeigen in die eine, manche in die andere Richtung und manche sind zweideutig. Übersetzung des Autors nach *Cotter et al. v. Lyft Inc.*, United States District Court, Northern District of California, Beschluss v. 11. März 2015 – No. 13-cv-04065-VC, S. 19.

²⁵⁴ Siehe section 3402(a)(1) Internal Revenue Code (26 U.S. Code § 3402).

²⁵⁵ *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Crowdfunding Monitor Nr. 1, 2018, S. 2.

²⁵⁶ Exemplarisch *Lingemann/Chakrabarti*, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2; *Krause*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), 71. DJT, 2016, B 7 ff.; *Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages*, Rechtsfragen zum Crowdsourcing, Aktenzeichen WD 6 – 3000 – 156/14, 2015; BT-Drs. 18/3032; BT-Drs. 17/12505, 47 ff.; *Bundesministerium für Arbeit und Soziales*, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2016.

²⁵⁷ Aufbauend auf *Eurofund*, New forms of employment, 2015, S. 109, finden sich in der Europäischen Union bis heute keine speziellen Gesetzesvorstöße in Bezug auf die steuerrechtliche Erfassung der Plattformarbeit

der jüngeren Vergangenheit privilegierte Steuerregime speziell für Plattformarbeit etabliert, wohl nicht ganz uneigennützig, um bei digital ausgelagerter Arbeit des 21. Jahrhunderts gar nicht erst den Anschluss an den Westen zu verlieren.²⁵⁸ Ebenso adressiert und diskutiert auch die OECD offen die Auswirkungen von Crowdsourcing-Plattformen auf das Normalarbeitsverhältnis sowie die damit einhergehenden Folgen in ihrer steuerrechtlichen Behandlung.²⁵⁹

Wie also lassen sich Einkünfte aus Plattformarbeit steuerrechtlich erfassen und wie gut gelingt es dem deutschen Steuerrecht mit hergebrachten Normen auf die neuen Fragen der Plattformarbeit zu antworten?

I. Überblick potentieller Einkunftsarten für Plattformarbeit

Der Einkünftekatalog des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG kennt sieben verschiedene Einkunftsarten, die sich ihrerseits in Gewinn- und Überschusseinkünfte einteilen lassen. Die unbeschränkte persönliche Steuerpflicht des jeweiligen Plattformarbeiters nach § 1 Abs. 1 S. 1 EStG vorausgesetzt – internationale steuerrechtliche Aspekte werden in Abschnitt C.V behandelt – besteht für ihn grundsätzlich die Möglichkeit durch Plattformarbeit Einkünfte nach ebendiesen sieben verschiedenen Einkunftsarten zu erzielen. Bei genauerer Betrachtung der Grundformen der Plattformarbeit zeigt sich jedoch, dass sich diese Einkunftsarten regemäßig auf fünf tatsächlich in Betracht kommende Einkunftsarten verkürzen lassen:

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 EStG
 - Einkünfte aus selbständiger Arbeit, § 18 EStG
 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 19 EStG
 - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG
- sowie
- Einkünfte aus sonstigen Leistungen, § 22 Nr. 3 EStG

und den dort Beschäftigten. Anders hingegen bei den Überlegungen zur Unternehmensbesteuerung, etwa zuletzt in vorerst gescheiterten Vorstößen zur Einführung einer Digitalsteuer, vgl. hierzu *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM/2018/0148 final – 2018/073 (CNS) vom 21. März 2018.

²⁵⁸ Vgl. *World Bank Group*, *The Global Opportunity in Online Outsourcing*, 2015, S. 59.

²⁵⁹ *OECD*, *Tax Challenges Arising from Digitalisation*, 2018, S. 193 ff.

1. Selbständige- und nichtselbständige Betätigung

Die Begrifflichkeiten Plattformarbeiter und Plattformarbeit legen eine Arbeitnehmereigenschaft des jeweiligen Plattformarbeiters nahe. Verstärkt wird dies von dem Umstand, dass die Crowdsourcing-Plattformen regelmäßig umfangreiche Steuerungs- und Kontrollmechanismen etablieren. Die Plattformarbeiter sollen möglichst friktionsfrei in den Produktionsprozess des Auftraggebers, geradezu arbeitnehmergleich, eingebunden werden.²⁶⁰ Mithin wären *prima facie* grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 19 EStG, zu erwarten. Andererseits basiert das Geschäftsmodell der Crowdsourcing-Plattformen gleichermaßen darauf, dass die Plattformarbeiter als freie Dienstleister tätig werden. Das Risiko einer Unterauslastung der Plattformarbeiter soll gerade nur der Plattformarbeiter selbst tragen.²⁶¹ Anderenfalls wäre die avisierte Flexibilisierung des „Arbeitsverhältnisses“ *perdu*. Dies sind typische Indizien einer selbständigen Betätigung.

Die entscheidende Weiche in diesem unklaren Organisationsmodus und Spannungsfeld der Erwerbsarbeit ist also die Abgrenzung der nichtselbständigen Arbeit im Sinne des § 19 EStG zur gewerblichen Betätigung im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG bzw. je nach Art der Dienstleistung zur selbständigen Arbeit nach § 18 EStG. Sie bildet mithin den Kern der weiteren Untersuchung.

2. Zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung

Der weiten Definition der Plattformarbeit geschuldet, können die Einkünfte aus Plattformarbeit aus einer zeitlich begrenzten Überlassung von Wirtschaftsgütern (Sach- und Realvermögen) herühren, etwa der Vermietung der eigenen Wohnung oder des eigenen Kraftfahrzeugs über eine Crowdsourcing-Plattform (Airbnb etc.). All diese Vorgänge könnten auch ein Dienstleistungselement beinhalten. Dennoch ist die zeitlich begrenzte Überlassung von Wirtschaftsgütern ein typisches Indiz für Quelleneinkünfte des § 21 Abs. 1 S. 1 EStG und § 22 Nr. 3 EStG. Einkünfte aus nichtselbständiger oder selbständiger Arbeit nach § 18 EStG oder § 19 EStG erwartet man in derartigen Konstellationen nicht. Die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung unterscheidet sich aus steuerrechtlicher Sicht insofern wesentlich von der übrigen Plattformarbeit.

Wo im Kern eine Nutzungsüberlassung und kein Schulden der Arbeitskraft vorausgesetzt wird, fehlt es am eigentlich Neuen, der Digitalisierung der Arbeitsorganisation. Wenn eine derartige Vermietung über digitale Plattformen auch interessante Fragen etwa über ihre öffentlich-rechtliche Zulässigkeit aufwirft, sind steuerrechtlich keine neuen Herausforderungen zu erwarten. Das Verhältnis zu den Gewinneinkunftsarten verläuft an der bekannten Linie privater Vermögensverwaltung oder bilanzieller Erfassung des vermieteten Objekts.²⁶² Fälle zeitlich begrenzter Nutzungsüberlassung verlassen mithin den abgesteckten Rahmen dieser Untersuchung und werden im Folgenden nicht Gegenstand steuerrechtlicher Einordnung.

²⁶⁰ Vgl. *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, *The App as a Boss?*, 2018, S. 12 ff.; Abschnitt B.II.4.3.3.

²⁶¹ *Lingemann/Otte*, NZA 2015, 1042 (1042); vgl. Abschnitt B.II.4.3.3.

²⁶² Statt vieler *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 21 Rn. 163; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 15 Rn. 46 ff.

3. Keine Land- und Forstwirtschaft

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, § 13 EStG, werden durch Plattformarbeit hingegen nicht erzielt. Hierfür fehlt es bereits an dem unmittelbaren Konnex der Plattformarbeit zur sogenannten „Urproduktion“. Diese Urproduktion setzt nämlich eine eigene natürliche, also gerade nicht bauliche, industrielle oder spekulative Bodenbewirtschaftung sowie eine Verwertung der hierdurch gewonnenen Erzeugnisse pflanzlicher oder tierischer Art voraus.²⁶³

Theoretisch wäre eine land- und forstwirtschaftliche Plattformarbeit zum Beispiel als „digitaler Melker“ unter virtueller Online-Steuerung des Melkroboters im Stall des beauftragenden Landwirts oder durch die Vermittlung von kurzfristigen Arbeitseinsätzen, etwa als Erntehelfer auf land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, denkbar. Die so erzielten Einkünfte aus Plattformarbeit wären dabei sodann jedoch nicht auf die Bodenbewirtschaftung, also die Urproduktion selbst zurückzuführen, vielmehr hätten sie ihren Ursprung im entgeltlichen Tätigwerden des Plattformarbeiters für den jeweiligen Auftraggeber. Der Plattformarbeiter selbst „bewirtschaftet“ nämlich in beiden Fällen fremde Grundstücksflächen nur im Auftrag des jeweiligen Land- bzw. Forstwirts.

Nur der bewirtschaftende Besitzer der Grundflächen ist in der Urproduktion tätig und kann überhaupt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 EStG erzielen. Pacht- und Wirtschaftsüberlassungsverträge, Nießbrauchsverhältnisse oder sonstige Überlassungsverträge aus denen der Plattformarbeiter selbst ein derartiges obligatorisches Nutzungsrecht an den Grundflächen ziehen könnte und somit selbst in der Urproduktion tätig sein könnte, werden auf den Crowdsourcing-Plattformen nicht begründet.²⁶⁴ Im Ergebnis führt der Plattformarbeiter den land- bzw. forstwirtschaftlichen Betrieb des Auftraggebers daher gerade nicht auf eigene Rechnung und Gefahr und erzielt die relevanten Einkünfte nicht aus Urproduktion, wie es für § 13 EStG erforderlich wäre.²⁶⁵

Vielmehr ist der Plattformarbeiter in Fällen des Crowdsourcings von land- bzw. forstwirtschaftlichen Aufgaben mit einem angestellten land- bzw. forstwirtschaftlichen Mitarbeiter einerseits oder einem Lohnunternehmer andererseits zu vergleichen, sodass sich wiederum die bekannten Abgrenzungsfragen einer nichtselbständigen zu einer andernfalls selbständigen Betätigung als Plattformarbeiter stellen.

²⁶³ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 9 Rn. 404; Schnitter, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand Oktober 2015), § 13 Rn. 43 f. Siehe zum Begriff der Land- und Forstwirtschaft BFH, Urteil v. 8. Mai 2008 – VI R 76/04, BStBl II 2009, 40; BFH, Urteil v. 16. November 1978 – IV R 191/74, BStBl II 1979, 246; BFH, Urteil v. 31. März 1955 – IV 134/54 U, BStBl III 1955, 150.

²⁶⁴ Vgl. zu diesem Erfordernis Schnitter, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand Oktober 2015), § 13 Rn. 48; Mitterpleininger, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand Februar 2018), § 13 Rn. 8.

²⁶⁵ Vgl. Schnitter, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand Oktober 2015), § 13 Rn. 48.

4. Keine Einkünfte aus Kapitalvermögen

Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG, scheiden ebenfalls *a priori* aus. Vermittelt werden auf Crowdsourcing-Plattformen Dienstleistungen und nicht Kapital. Zwar kann auch Kapital über digitale Plattformen (entgeltlich) vermittelt werden, zum Beispiel zur Finanzierung von Unternehmungen oder neuen Produkten, etwa in Form partiarischer Darlehen oder stiller Beteiligungen. Dabei wird definitorisch jedoch gerade keine Plattformarbeit geleistet. Es handelt sich dann vielmehr um sogenanntes „Crowdfunding“ und nicht um Crowdsourcing.²⁶⁶ Dies ist nicht Gegenstand dieser Untersuchung.

5. Zwischenergebnis

Für die weitere steuerrechtliche Einordnung der Plattformarbeit ergibt sich daher ein zentrales Themenfeld: die Einordnung von Plattformarbeit in Grenzbereichen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu solchen aus Gewerbebetrieb bzw. aus selbständiger Arbeit.

Das entscheidende Abgrenzungsmerkmal der „Selbständigkeit“²⁶⁷ ist durch die plattformspezifischen Steuerungs- und Kontrollmechanismen besonders herausgefordert. Es wird steuerrechtliches Neuland betreten, zu dessen Kartierung diese Untersuchung einen Beitrag leisten möchte.²⁶⁸ Die Einordnung von über Crowdsourcing-Plattformen erzielten Einkünfte aus zeitlich begrenzter Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern lässt hingegen keine neuen steuerrechtlichen Herausforderungen erwarten. Sie ist nicht Gegenstand dieser Untersuchung.

II. Plattformarbeit als nichtselbständige Arbeit (§ 19 EStG)

1. Relevanz der Einordnung

Das deutsche Einkommensteuerrecht normiert in § 32a Abs. 1 EStG den sogenannten Grundtarif. Es handelt sich hierbei aktuell um einen linear-progressiven Tarif,²⁶⁹ dem grundsätzlich das gesamte „zu versteuernde Einkommen“ im Sinne des § 2 Abs. 5 EStG des jeweiligen Steuerpflichtigen unterliegt. Hierzu werden die Einkünfte aus den sieben unterschiedlichen Einkunftsarten

²⁶⁶ Vgl. zur Klassifizierung von Plattformen als Crowdfunding-Plattformen *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 6; *Bendel*, Stichwort: Crowdfunding, in: Gabler Wirtschaftslexikon, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/crowdfunding-53556/version-369943> (20. Juli 2020).

²⁶⁷ BFH, Urteil v. 22. Februar 2012 – X R 14/10, BStBl II 2012, 511 (513); BFH, Urteil v. 22. Januar 1964 – I 398/60 U, BStBl III 1964, 207 (208); statt vieler *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 15; *Breinersdorfer*, Arbeitslohn und seine Grenzen, in: Drüen (Hrsg.), DStJG Bd. 40, 2017, 105 (111 f.).

²⁶⁸ Siehe zu den steuerrechtlichen Herausforderungen bereits Abschnitt A.I.4.

²⁶⁹ *Tappe*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand September 2018), § 32a A 5 ff. und A 9 ff.; vgl. zur historischen Entwicklung des Tarifmodelles *Wagner*, in: Blümich, EStG (Stand Juni 2018), § 32a Rn. 4 ff.

des § 2 Abs. 1 EStG nach § 2 Abs. 3 EStG zunächst saldiert und nach Abzug von bestimmten Korrekturposten, § 2 Abs. 3 bis 6 EStG, einheitlich diesem Grundtarif unterworfen. Ausnahmen von der Anwendung des Grundtarifs gibt es nur eng umgrenzt im Rahmen des Splittingtarifs für Ehegatten²⁷⁰, § 32b Abs. 5 und 6 EStG, oder weiterer Sondertarife (etwa dem gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen der Abgeltungsteuer, § 32d Abs. 1 EStG).²⁷¹

Dies bedeutet in der Folge, dass zumindest dem Grunde nach die einzelnen Einkunftsarten gleichberechtigt nebeneinanderstehen und gleichermaßen vom Grundtarif erfasst werden. Ungeachtet der tatsächlichen wie rechtlichen Schwierigkeiten der Einkünftequalifikation müsste vom Ergebnis her gedacht, die zu erwartende tarifliche Einkommensteuer für die jeweiligen Einkünfte aus Plattformarbeit auf den ersten Blick in allen Fällen gleich hoch sein.

Wie so oft ist auch die Einordnung der Einkünfte aus Plattformarbeit in die unterschiedlichen Einkunftsarten hingegen keineswegs bloß ein dogmatisches Glasperlenspiel. Der Gesetzgeber hat an die einzelnen Einkunftsarten ungeachtet des einheitlichen Grundtarifs ganz unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft. So unterscheiden sich die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit etwa von einer gewerblichen Betätigung im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG bzw. zur selbständigen Arbeit nach § 18 EStG bereits in ihrer Einkünfteermittlungsmethode. Nur bei Ersteren werden die Einkünfte durch einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt.²⁷² Ferner gelten für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit völlig andere Freigrenzen, Pauschbeträge (etwa der Arbeitnehmerpauschbetrag nach § 9a S. 1 Nr. 1 a) EStG) oder unterschiedliche Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen (siehe etwa § 10d EStG).²⁷³

Besonders prominent sticht bei alledem die unterschiedliche Behandlung der Einkünfte im Besteuerungsverfahren heraus. Nur bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird nach § 38 Abs. 1 S. 1 EStG die hierauf entfallende Einkommensteuer durch den Abzug vom Arbeitslohn in Form von Lohnsteuer erhoben (vgl. § 38 Abs. 1 S. 1 EStG).²⁷⁴ Verpflichtet zum Einbehalt und zur Abführung der Lohnsteuer ist dabei grundsätzlich der Arbeitgeber und das selbst dann, wenn der Arbeitslohn durch Dritte gezahlt wird und der Arbeitgeber weiß oder erkennen kann, dass

²⁷⁰ Das Ehegattensplitting wurde im Jahr 2013 nach einem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG, Beschluss v. 7. Mai 2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377), der die Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses eingetragener Lebenspartnerschaften vom Ehegattensplitting konstatierte, durch Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes in Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 7. Mai 2013 vom 15. Juli 2013, BGBl I 2013, 2397, mit der Einführung von § 2 Abs. 8 EStG auf ebendiese ausgedehnt.

²⁷¹ *Tappe*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand September 2018), § 32a A 3; *Wagner*, in: Blümich, EStG (Stand Juni 2018), § 32a Rn. 3 f.

²⁷² Etwa *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 1.

²⁷³ Zur Relevanz der Einkünftequalifikation exemplarisch *Ratschow*, in: Blümich, EStG (Stand November 2019), § 2 Rn. 73; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 400 f.; vgl. *Zugmaier*, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, S. 28 ff.

²⁷⁴ *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 9; *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 2.

derartige Vergütungen erbracht werden, § 38 Abs. 1 S. 3 EStG. Der Arbeitgeber haftet für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat, § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG. Ihn trifft also selbst eine eigene Steuerentrichtungsschuld.²⁷⁵ Hintergrund dieser Abzugsverpflichtung war und ist, dass der Fiskus bereits an der Einkünftequelle einen wesentlichen Teil seines Finanzbedarfs decken kann, ohne auf Steuervollstreckungsmaßnahmen angewiesen zu sein.²⁷⁶ Im Hinblick auf den hohen Anteil der Lohnsteuer am Gesamthaushalt, kann man die Bedeutung dieses besonderen Erhebungsverfahrens nicht hoch genug einschätzen.²⁷⁷

Vor diesem Hintergrund ist die rechtlich zutreffende und *in praxi* handhabbare Einordnung der Plattformarbeit in den Einkünftecatalog des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG für alle Beteiligten von eminenter Relevanz.

2. System der Arbeitnehmerbesteuerung

2.1 Rechtsquellen

Neben dem Einkommensteuergesetz selbst, aus dem § 19 EStG seinen Geltungsgrund ableitet, sind weitere Rechtsquellen in Bezug auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu beachten, um eine zutreffende steuerrechtliche Einordnung der Einkünfte erreichen zu können.

2.1.1 Doppelbesteuerungsabkommen

Die überragende Bedeutung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Gesamtgefüge der Einkunftsarten zeigt sich im internationalen Kontext daran, dass beinahe jedes Doppelbesteuerungsabkommen besondere Regelungen für „Einkünfte aus unselbständiger Arbeit“ aufweist und diese besonders innerhalb der EU längst Teil des steuerlichen Massenverfahrens geworden sind. Deutschland folgt hierbei in seiner jüngeren Abkommenspraxis weitgehend Art. 15 des OECD-Musterabkommens.²⁷⁸ Hiernach steht dem Ansässigkeitsstaat grundsätzlich das Besteuerungsrecht für Löhne, Gehälter und ähnliche Entgelte zu (Wohnsitzprinzip). Dies gilt jedoch vorbehaltlich einer Vereinfachungsregel für vorübergehende Auslandsaufenthalte (183-Tage-Regelung)

²⁷⁵ *Hummel*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand Juni 2017), § 42d B 1 ff.; vgl. *Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand September 2018), § 38 A 11.

²⁷⁶ *Drüen*, Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer, in: Drüen (Hrsg.), DStJG Bd. 40, 2017, 11 (12); *Kruse*, Rechtshistorische und rechtsvergleichende Prolegomena zum Lohnsteuerrecht, in: Stolterfoht (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 1 (5 f.) m.w.N.

²⁷⁷ *Mellinghoff*, Besteuerung von Arbeitnehmern, in: Drüen (Hrsg.), DStJG Bd. 40, 2017, 1 (1 ff.); *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 1; *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 9.

²⁷⁸ Eingehend dazu das aktuelle Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018 – IV B 2 – S 1300/08/10027, BStBl I 2018, 643.

nicht, soweit die jeweilige Tätigkeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird (Arbeitsortprinzip).²⁷⁹

Für die der Verteilung des Besteuerungssubstrats vorgeschaltete steuerrechtliche Einordnung von Einkünften ist das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen häufig nur von geringem Nutzen. Einzig, wenn – was die absolute Ausnahme darstellt – die Einkünfteabgrenzung selbst im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen geregelt ist, geschieht dies anhand der dort beschriebenen Linien. Ansonsten erfolgt die Abgrenzung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit für Abkommenszwecke stets nach nationalem Recht und § 19 Abs. 1 EStG.²⁸⁰ Der Begriff „Einkünfte aus unselbständiger Arbeit“ richtet sich somit auch dann nach nationalem Recht, wenn er zwar in einem Doppelbesteuerungsabkommen enthalten ist, dort jedoch nicht definiert wird.²⁸¹

Im Ergebnis können internationale steuerrechtliche Aspekte daher geschlossen in Abschnitt C.V abgehandelt werden.

2.1.2 EU-Recht

Auch das EU-Recht strahlt nur schwach in das deutsche System der Arbeitnehmerbesteuerung aus und ist ohne praktische Relevanz für diese Untersuchung.

Einen Auftrag zur Harmonisierung spricht Art. 113 AEUV explizit nur für indirekte Steuern aus. Beginnend in den 1960er Jahren konnte für diesen Bereich, konkretisiert durch Sekundärrecht, eine sehr weitgehende Harmonisierung erreicht werden. Exemplarisch sei die europaweite Harmonisierung sämtlicher Kapitalverkehrssteuern bereits im Jahr 1969 durch die Kapitalverkehrsteuer-Richtlinie²⁸² oder der Umsatzsteuer durch die Einführung eines einheitlichen Mehrwertsteuer-Systems²⁸³ genannt.²⁸⁴

²⁷⁹ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 116; *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 13 f.

²⁸⁰ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 116; vgl. *Büscher/Kamphaus*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, OECD-MA (Stand November 2015), Art. 15 Rn. 1; *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Auflage 2015, Art. 15 OECD-MA Rn. 27 f.

²⁸¹ BFH, Urteil v. 10. Juli 1996 – I R 83/95, BStBl II 1997, 341 (342); *Claßen*, in: Lademann, EStG (Stand Juni 2017), § 19 Rn. 7.

²⁸² Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, Abl. EG 1969 Nr. L 249, 25 ersetzt durch die Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, Abl. EU 2008 Nr. L 46, 11.

²⁸³ Beginnend mit der Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, Abl. EG 1967 Nr. P 71/1301; zuletzt umfassend neu geregelt durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Abl. EU 2006 Nr. L 347, 1.

²⁸⁴ *Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages*, Sachstand, Europarechtlich harmonisierte Steuern, Aktenzeichen WD 4 - 3000 - 002/17, 2017, S. 4 f.; *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 117.

Auf dem Gebiet der direkten Steuern, hierzu gehört auch die Einkommensteuer, fehlt es hingegen an einem Harmonisierungsauftrag. Grund dafür ist der Umstand, dass direkte Steuern wie etwa die Einkommensteuer als nur mittelbar preisbildende Faktoren nicht gleichermaßen bedeutsam für die Verwirklichung des Binnenmarktes sind wie indirekte Steuern, etwa die Umsatzsteuer. Es kam daher bisher nur zu einer punktuellen Harmonisierung direkter Steuern durch Richtlinien, wie der Fusionsrichtlinie, der Mutter-Tochter-Richtlinie oder der Zinsrichtlinie.²⁸⁵ Sie klären nur einzelne Detailfragen – keine davon hat Auswirkungen auf den Einkünftecatalog des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG und die steuerrechtliche Erfassung von Plattformarbeit.

Im Ergebnis verbleibt es für das Feld der Einkommensteuer bei der allgemeinen Kompetenz zur Rechtsvereinheitlichung aus Art. 115 AEUV. Sie mündet in einer faktischen Harmonisierung direkter Steuern nach Reichweite der Marktfreiheiten. Ihrer inneren Systematik nach verbieten die Marktfreiheiten dabei nur solche Differenzierungen zu Lasten des Steuerpflichtigen, die alleine am Auslandsbezug festmachen.²⁸⁶ Für die vorliegenden Schwierigkeiten in der steuerrechtlichen Erfassung von Einkünften aus Plattformarbeit ist dergleichen nicht ersichtlich.

2.1.3 Lohnsteuer-Durchführungsverordnung – LStDV 1990

a) Grundlage steuerrechtlicher Einkünftequalifikation

Besondere Bedeutung kommt im System der Arbeitnehmerbesteuerung der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung 1990 zu. Sie enthält materiell- und formell rechtliche Vorschriften in Ergänzung zu § 19 EStG und fasst in §§ 1 und 2 LStDV 1990 die zentralen Begriffe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG in Tatbestände, um sie einer leichteren Subsumtion zugänglich zu machen. Erst die Lohnsteuer-Durchführungsverordnung führt die Begriffe Dienstverhältnis, Arbeitnehmer und Arbeitslohn ein, auf deren Grundlage eine steuerrechtliche Einkünftequalifikation stattfindet und die Grenze zu den Gewinneinkünften gezogen wird.²⁸⁷ Ihr kommt bei der Einkünftequalifikation daher ganz besonderes Gewicht zu.

b) Rechtsnatur

Folglich stellt sich umso mehr die Frage, welcher Rechtsnatur die so geschaffenen Definitionen sind und welche konkrete steuerrechtliche Bindungswirkung ihnen zukommt.

Während etwa *Brockhoff* im Jahr 1959 noch untechnisch davon sprach, dass die Gesetzesvorschrift in der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung „näher ausgeführt“ werde und das

²⁸⁵ *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV (Stand Juli 2016), Art. 113 Rn. 50 f.; *Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages*, Sachstand, Europarechtlich harmonisierte Steuern, Aktenzeichen WD 4 - 3000 – 002/17, 2017, S. 5.

²⁸⁶ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), vgl. § 19 A 118; *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV (Stand Juli 2016), Art. 113 Rn. 59 ff.

²⁸⁷ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 123; *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 22; *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 20; vgl. *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 11.

Erfordernis einer Ermächtigung im Sinne des Art. 80 GG für die Lohnsteuer-Durchführungsverordnung und ihre Rechtsnatur seit der Einführung ihrer ersten Vorgängerbestimmung im Jahre 1925²⁸⁸ nicht unumstritten war²⁸⁹, enthält § 51 Abs. 1 Nr. 1 d) EStG nunmehr seit geraumer Zeit eine klare Verordnungsermächtigung. Hiernach kann die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates unter anderem Regelungen über die Steuerentrichtungen einschließlich der Steuerabzüge durch Rechtsverordnungen fassen. Es handelt sich um eine Rechtssetzung durch die Exekutive, zu welcher sie durch Art. 80 GG ausdrücklich ermächtigt wird. Hiervon wurde für die Lohnsteuer-Durchführungsverordnung Gebrauch gemacht.²⁹⁰

Die Lohnsteuer-Durchführungsverordnung schafft dabei als Rechtsverordnung kein zusätzliches Recht über das Einkommensteuergesetz hinaus, sondern legt nur zur Durchführung desselben die im Einkommensteuergesetz enthaltenen Rechtsbegriffe aus.²⁹¹ Auf Grund der ausdrücklichen Ermächtigung in Art. 80 GG bindet das so von der Exekutive gesetzte Recht die Steuerpflichtigen, die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung gleichermaßen. Überschreitet allerdings eine Rechtsverordnung den Rahmen ihrer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage, so steht den Finanzgerichten eine Verwerfungskompetenz zu. Sie können in diesen Fällen die Ungültigkeit der Verordnung feststellen und sie bei ihrer Entscheidung unbeachtet lassen.²⁹²

c) Reichweite der Verordnungsermächtigung

Vor dem Hintergrund der Verwerfungskompetenz der Finanzgerichte wird von Teilen der Literatur Zweifel daran geäußert, ob derartige Begriffsbestimmungen ohne formelles Gesetz nur mittels der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung überhaupt von § 51 Abs. 1 Nr. 1 d) EStG gedeckt seien. Für *Breinersdorfer* etwa reicht unter dem Eindruck der potentiellen Verwerfbarkeit der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung deren Bindungswirkung zur effektiven Rechtsvereinhallichung nicht aus. Die jeweiligen Begriffe müssten demnach durch das Einkommensteuergesetz selbst definiert werden.²⁹³

²⁸⁸ Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn vom 5. September 1925, Reichsministerialblatt 1925, 1186.

²⁸⁹ *Brockhoff*, DStZ 1959, 334; vgl. *Zach*, Die Besteuerung des Arbeitslohns, 1975, S. 9 ff.

²⁹⁰ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 122; *Stuhrmann*, in: Blümich, EStG (Stand August 2019), § 51 Rn. 11.

²⁹¹ BFH, Urteil v. 24. November 1961 – VI 183/59 S, BStBl III 1962, 37 (38).

²⁹² BVerfG, Beschluss v. 2. Juni 1964 – 2 BvL 23/62, BVerfGE 18, 52 (59); *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 123; vgl. *Grashoff*, Grundzüge des Steuerrechts, 14. Auflage 2018, S. 4.

²⁹³ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 15. Ebenso kritisch etwa *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 53; vgl. *Albert/Strohner*, DB 2002, 2504 (2505).

Dem ist nicht beizupflichten. Sofern die Lohnsteuer-Durchführungsverordnung nämlich wie vom BFH mehrfach bestätigt eine zutreffende Auslegung des Gesetzeswortlauts und gesetzgeberischen Willens des § 19 EStG enthält²⁹⁴ und nicht über sie hinausgeht, gibt es gar keinen Anlass zur Verwerfung durch die Judikative. Die Möglichkeit einer Verwerfung ist in diesen Fällen nur theoretischer Natur und die Bindungswirkung auch den Gerichten gegenüber insoweit nicht zu leugnen.²⁹⁵ Zudem wird der alldem zu Grunde liegende weite Spielraum der Exekutive aus § 51 Abs. 1 Nr. 1 d) EStG selbst verfassungsrechtlich nicht in Frage gestellt. Im Ergebnis handelt es sich bei diesen Forderungen daher in Wahrheit um den Wunsch nach überobligatorischer Regelungskosmetik.

Zu trennen ist dies freilich von der im Verlauf der Untersuchung zu beantwortenden Frage, ob die in § 1 und § 2 LStDV 1990 getroffenen Regelungen im Hinblick auf die Digitalisierung der Arbeitsorganisation im Allgemeinen und den Untersuchungsgegenstand Plattformarbeit im Besonderen eine weiterhin zutreffende Auslegung des Gesetzeswortlauts und gesetzgeberischen Willens des § 19 EStG enthalten oder dem geschuldet womöglich reformbedürftig sind.²⁹⁶

2.1.4 Lohnsteuer-Richtlinien – LStR 2015

Zudem hat die Bundesregierung von ihrer Kompetenz zum Erlass von Verwaltungsvorschriften aus Art. 108 Abs. 7 GG Gebrauch gemacht und zuletzt mit den Lohnsteuer-Richtlinien 2015 (LStR 2015) solche norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften zur Besteuerung und dem Besteuerungsverfahren von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erlassen. Auch in diesen werden zentrale Begriffe der Einkünftequalifikation wie Arbeitgeber (R 19.1 LStR 2015), Arbeitslohn (R 19.3 LStR 2015) oder, außerhalb der Richtlinie in deren Hinweisen, der Begriff des Arbeitnehmers (H 19.0 LStH 2018) ausgelegt und erläutert.

Ogleich sich in ihnen die Verwaltungsauffassung für verschiedene Rechtsanwendungs- und Auslegungsprobleme kristallisiert, mit denen eine einheitliche Anwendung des Lohnsteuerrechts durch die Behörden der Finanzverwaltung sichergestellt werden soll, so binden die Lohnsteuer-Richtlinien weder den Steuerpflichtigen noch die Finanzgerichte und stellen selbst keine Rechtsgrundlage für Steuerverwaltungsakte dar.²⁹⁷ Anders als die Lohnsteuer-Durchführungsverordnung entfalten sie ihre Bindungswirkung vielmehr nur für die Finanzverwaltung und sind selbst Teil des Innenrechts der Finanzverwaltung. Somit sind sie im Ergebnis weder formelles noch

²⁹⁴ Zum Beispiel BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, BStBl II 2015, 903 (904); BFH, Beschluss v. 18. Januar 1991 – VI R 122/87, BStBl II 1991, 409 (411); BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (662 f.).

²⁹⁵ Zustimmung *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 37; vgl. *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 20.

²⁹⁶ In diese Richtung geht ganz allgemein im Hinblick auf § 19 Abs. 1 S. 1 EStG etwa *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 14.

²⁹⁷ *Claßen*, in: Lademann, EStG (Stand Juni 2017), § 19 Rn. 7; ähnlich auch BFH, Urteil v. 5. Juli 2007 – VI R 58/05, BStBl II 2007, 774 (775); BFH, Urteil v. 4. Mai 2006 – VI R 28/05, BStBl II 2006, 781 (782).

materielles Gesetz und den Steuergesetzen und Rechtsverordnungen hierarchisch nachgeordnet.²⁹⁸

Für die steuerrechtliche Einordnung des Untersuchungsgegenstandes ist die Lohnsteuer-Richtlinien zwar heranzuziehen, insbesondere um Erkenntnisse der hieraus resultierenden Verwaltungspraxis für die Untersuchung im Wege eines Ähnlichkeitsvergleichs nutzbar machen zu können, jedoch auf Grund ihrer Rechtsnatur stets besonders zu reflektieren. Wegen ihrer fehlenden Bindungswirkung bieten sie nicht mehr als einen Blick auf vergangene Verwaltungsauffassungen. Wie die Finanzverwaltung in Fällen der Plattformarbeit entscheiden würde, lässt sich ihnen gerade nicht entnehmen.

2.1.5 BMF-Schreiben und Ländererlasse

Das soeben zu den Lohnsteuer-Richtlinien Gesagte gilt auch für die Vielzahl der im Hinblick auf die Arbeitnehmerbesteuerung ergangenen BMF-Schreiben und Ländererlasse. Hierbei darf bezüglich der BMF-Schreiben trotz der Federführung des Bundesministeriums der Finanzen nicht außer Acht gelassen werden, dass auch sie die Rechtsqualität koordinierter Ländererlasse aufweisen. Die Regelungsbefugnis für eigene Verwaltungsvorschriften nach Art. 108 Abs. 7 GG steht nur der Bundesregierung selbst zu. BMF-Schreiben und Ländererlasse sind daher in ihrer Bindungswirkung mit den Lohnsteuer-Richtlinien zu vergleichen.²⁹⁹

2.2 Historie deutscher Arbeitnehmerbesteuerung

2.2.1 Besteuerung des Arbeitseinkommens

Die Geschichte der Steuern im Allgemeinen, wie auch von solchen auf Arbeitseinkommen im Besonderen, reicht beinahe zurück bis an die Anfänge menschlichen Zusammenlebens. Lange Zeit wurden hierbei vor allem indirekte Steuern wie Zölle und Verbrauchsteuern aber auch sogenannte kirchliche Zehnte erhoben. Letztere häufig entweder als sogenannter Prädialzehnt auf Erzeugnisse des Landbaus oder teilweise in modernerer Form als sogenannter Personalzehnt (*decimae personales*) in Höhe des „zehnten Theils des Verdienstes von allen Gewerben“³⁰⁰, einem ersten Versuch der Erfassung und Besteuerung der tatsächlichen Einkünfte einer Person.

Eine umfassende Besteuerung des Einkommens neuzeitlicher Art nimmt erst mit der Einführung von nach äußeren Wohlstandsmerkmalen gestaffelten Klassensteuern Gestalt an. Eine solche

²⁹⁸ *Grashoff*, Grundzüge des Steuerrechts, 14. Auflage 2018, S. 4; *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 125 f.; vgl. *Maunz*, in: Maunz/Dürig, GG (Stand März 2019), Art. 108 Rn. 69.

²⁹⁹ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 127; *Claßen*, in: Lademann EStG (Stand Juni 2017), § 19 Rn. 7; vgl. *Grashoff*, Grundzüge des Steuerrechts, 14. Auflage 2018, S. 5; *Zach*, Die Besteuerung des Arbeitslohns, 1975, S. 12 f.

³⁰⁰ Hierzu und zu kirchlichen Steuern und Zehnten in Mitteleuropa vom 8. bis zum 19. Jahrhundert: *Lindner*, Lehrbuch der christlichen Kirchengeschichte mit besonderer Berücksichtigung der dogmatischen Geschichte, Band I, 1848, S. 142.

fürhte etwa das Königreich Preußen im Jahr 1820 ein. Hier wurden die Steuerpflichtigen in fünf bzw. sechs Einkommensklassen beginnend bei den „Lohnarbeitern, gemeinem Gesinde und Tagelöhnern“ bis hin zu den „vorzüglich wohlhabenden und reichen Einwohnern“ eingeordnet und das hiernach fiktiv zu erwartende Durchschnittseinkommen, auch aus Arbeit, der Besteuerung unterworfen.³⁰¹ Deren eklatante Mängel, eine durch die weiten und fiktiven Einkommensklassen ungleichmäßige und ungerechte Veranlagung traten bereits früh zu Tage.³⁰² Eine Anknüpfung an tatsächlich erzielt (Arbeits)einkommen und eine Unterscheidung nach Art der erzielten Einkünfte fehlte weiterhin.³⁰³

Erst die *Erzbergersche* Steuerreform von 1919/1920 mit dem Einkommensteuergesetz von 1920³⁰⁴ als ihrem Ergebnis stellte die Einkommensteuer erstmal in den Mittelpunkt des damaligen Reichssteuersystems. Man entfernte sich von dem bis dato vorherrschenden Gedanken, dass das Einkommensteueraufkommen sämtlich den damaligen Bundesstaaten vorbehalten bleiben müsse und widersagte Forderungen, dass die Einkommensteuer als Grundgedanke möglichst die Förderung der volkswirtschaftlichen Produktivität zum Gegenstand haben solle. Vielmehr nahm man das Preußische Einkommensteuergesetz von 1891³⁰⁵ zum Vorbild und knüpfte erstmals konsequent an das Leistungsfähigkeitsprinzip an.³⁰⁶ Man schuf gemeinsam mit der Etablierung eines detaillierten Einkünftekatalogs einen modernen Einkommensbegriff.³⁰⁷ In § 9 Nr. 1 EStG 1920 erfolgte dazu auch erstmalig eine Anknüpfung an das „Einkommen aus Arbeit“ und den legal definierten Begriff „Arbeitslohn“. Man unterschied fortan das steuerbare Einkommen gemäß § 5 EStG 1920 dezidiert nach Einkünften aus Grundbesitz, aus Gewerbebetrieb, aus Kapitalvermögen, aus sonstigen Einnahmen und eben solchen aus Arbeit. Das Einkommensteuergesetz von 1920 stellt den Beginn der Arbeitnehmerbesteuerung in dem uns noch heute vertrauten Modus dar.

Mit dem Einkommensteuergesetz von 1925³⁰⁸ wurden gesetzessystematisch die bisherigen „Einkünfte aus Arbeit“ in die noch heute grundsätzlich mit § 15 und § 19 EStG vergleichbaren „Einkünfte aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit“, § 35 EStG 1925, und in „Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit (Arbeitslohn)“, § 36 EStG 1925, aufgeteilt. Seit dieser Zeit hat sich an den

³⁰¹ *Kruse*, Rechtshistorische und rechtsvergleichende Prolegomena zum Lohnsteuerrecht, in: *Stolterfoht* (Hrsg.), *DStJG* Bd. 9, 1986, 1 (3); *Fuisting*, Das preußische Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891, 1892, S. 10 ff., 24 f.

³⁰² *Fuisting*, Das preußische Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891, 1892, S. 50 f.

³⁰³ Vgl. *Breinersdorfer*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, *EStG* (Stand April 2017), § 19 A 87. Einen umfangreichen Abriss der Geschichte der Einkommensteuer liefert auch *Strutz*, *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, Band I, 1927, S. 55 ff.

³⁰⁴ Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920, *RGBl* 1920, 359.

³⁰⁵ Preußisches Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891, *Ges.-Samml.* 1891, S. 175, abgedruckt in *Fin-Arch* 1891, 331.

³⁰⁶ Vgl. *Fuisting*, Das preußische Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891, 1892, S. 63.

³⁰⁷ Vgl. *Rinner*, *Die Lohnsteuer*, 1929, S. 1 f.

³⁰⁸ Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, *RGBl* I 1925, 189.

Grundpfeilern der Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und deren steuerrechtlichen Einkünftequalifizierung materiell rechtlich im Hinblick auf den relevanten § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG nichts Wesentliches geändert. Selbst die letzten großen Einkommensteuerreformbemühungen im Jahre 1975 um den Entwurf eines dritten Steuerreformgesetzes³⁰⁹ hatten hierauf keinen Einfluss. Die Materie ist somit im Ergebnis weniger durch häufige Gesetzesänderungen als vielmehr im höheren Grade durch ihre bald 100 Jahre zurückreichende Kasuistik geprägt.

2.2.2 Steuerabzug vom Arbeitslohn

a) Historische Beweggründe

Korrespondierend und zeitgleich mit der *Erzbergerschen* Steuerreform von 1919/1920 wurde mit den §§ 45 ff. EStG 1920 erstmals eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung des Arbeitgebers eingeführt. Wie *Rinner* so treffend beschreibt war sie „*das Produkt außergewöhnlicher Umstände*“³¹⁰. Das Deutsche Reich sah sich nämlich in Anbetracht des verlorenen ersten Weltkriegs, hoher Reparationszahlungen und einer darbenenden Infrastruktur einer ungeheuren Finanznot ausgesetzt. Daher konnte für die Steuergesetzgebung nicht gänzlich auf das Schöpfen an der Quelle verzichtet werden. Dies geschah neben der Einführung einer Kapitalertragsteuer³¹¹ gerade auch durch die Einführung einer Lohnsteuer. Sie machte sich mit ihrer großen und stetigen Ertragsfähigkeit schnell zu einer unentbehrlichen Einnahmequelle für das Deutsche Reich.³¹² Flankiert wurde sie dabei von Beginn an durch eine gesetzlich angeordnete gesamtschuldnerische Lohnsteuerhaftung von Arbeitnehmer und Arbeitgeber, § 50 EStG 1920. Diese sorgte für die notwendige Motivation des Arbeitgebers das Steuererhebungsverfahren möglichst mit behördengleicher Sorgfalt zu führen.

b) Ausbau und Umgestaltung

Obwohl man sich mit der *Erzbergerschen* Steuerreform innerhalb der Einkommensteuer grundsätzlich dem Leistungsfähigkeitsprinzip verschrieben hatte, wurde dieses Prinzip beim Steuerabzug vom Arbeitslohn zu Gunsten der Einfachheit der Lohnsteuererhebung anfangs schamlos durchbrochen. Ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des jeweiligen Steuerpflichtigen belief sich die Lohnsteuer nämlich zunächst pauschal auf 10 Prozent des Arbeitslohns, § 45 S. 1 EStG 1920 und das, ohne die Möglichkeit eines Lohnsteuerjahresausgleichs oder Ähnlichem.³¹³ Der Steuerpflichtige war auf das ob der schieren Masse an zu bearbeitenden Steuerfällen von Arbeitnehmern zeitraubend langsame

³⁰⁹ BT-Drs. 7/1470, Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 9. Januar 1974.

³¹⁰ *Rinner*, Die Lohnsteuer, 1929, S. 7.

³¹¹ Kapitalertragsteuergesetz vom 29. März 1920, RGBl 1920, 345.

³¹² *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 1927, S. 119; *Rinner*, Die Lohnsteuer, 1929, S. 7.

³¹³ *Rinner*, Die Lohnsteuer, 1929, S. 2; vgl. *Drüen*, Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer, in: *Drüen* (Hrsg.), *DStJG* Bd. 40, 2017, 11 (12).

Veranlagungsverfahren verwiesen. Die historische Lohnsteuer war somit tatsächlich ursprünglich eine Objektsteuer ohne die Möglichkeit der unmittelbaren Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse oder des Existenzminimums des Arbeitnehmers.³¹⁴

Wie abzusehen war, setzte die Arbeiterschaft einem derartig krass generalisiert-pauschalisierten Steuerabzug heftigen Widerstand entgegen, denn besonders für die untersten Einkommen, welche im Veranlagungsverfahren einen Steuersatz kleiner 10 Prozent zu erwarten hatten, bedeutete der über Einkommensgrenzen hinweg pauschale Lohnsteuerabzug eine wesentliche Benachteiligung. Sie mussten sich die überzahlte Steuer zeitversetzt erst mühsam über das Veranlagungsverfahren zurückholen. Der Reichstag sah sich bereits nach wenigen Wochen genötigt eine grundlegende Änderung der Abzugsbestimmungen vorzunehmen. Er arbeitete das Leistungsfähigkeitsprinzip nachträglich in den Steuerabzug hinein und beseitigte eine allzu schematische Einbehaltung vom Arbeitslohn. Von nun an waren bei jedem Steuerabzug ein Existenzminimum sowie gewisse Pauschbeträge für Werbungskosten und den Familienstand des jeweiligen Arbeitnehmers zu berücksichtigen.³¹⁵ Das Ergebnis lässt sich konsolidiert in den §§ 70 ff. EStG 1925 betrachten. Dies erhöhte die Akzeptanz dieser Erhebungsform merklich.

Nach einer Testphase von etwa einem Jahr wurde zudem für den größten Teil der Lohn- und Gehaltsempfänger die Veranlagungspflicht aufgehoben, um die Finanzbehörden von einer *de facto* kaum zu bewältigenden Zahl an Steuerfällen zu entlasten. Die Veranlagung von Arbeitnehmern wurde vom zwingenden Erfordernis zu einem antragsgebundenen Ausnahmefall für Fälle, in denen die sachliche wie persönliche Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen aus steuerabzugstechnischen oder persönlichen Gründen nicht hinreichend berücksichtigt wurde. Den Steuerpflichtigen stand für ebendiese Fälle ein Veranlagungsanspruch zu.³¹⁶ Die Steuerbehörden sollten so besser ihre Kräfte für die Erledigung

³¹⁴ So treffend Drüen, Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer, in: Drüen (Hrsg.), DStJG Bd. 40, 2017, 11 (12); Thürmer, in: Blümich, EStG (Stand März 2020), § 38 Rn. 7; Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, 1971, S. 239; vgl. BFH, Urteil v. 6. April 1951 – IV 70/51 S, BStBl III 1951, 100 (101), Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 1927, S. 268 f.; Rinner, Die Lohnsteuer, 1929, S. 35 f.

³¹⁵ Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 1927, S. 130; Rinner, Die Lohnsteuer, 1929, S. 3; Gesetz zur ergänzenden Regelung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn vom 21. Juli 1920, RGBl 1920, 1463. Letzteres sah überdies eine Durchstaffelung des Lohnsteuerabzugs bis hin zum Einkommensteuerspitzensatz von 55 Prozent vor, welche jedoch bereits durch die Gesetzesnovelle vom 24. März 1921, RGBl 1921, 313, wieder zu Gunsten eines einheitlichen Satzes von 10 Prozent aufgegeben wurde.

³¹⁶ Rinner, Die Lohnsteuer, 1929, S. 4. vgl. Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 1927, S. 134 f. Dieser Veranlagungsanspruch wurde vor dem Hintergrund fortschreitender Geldentwertung, insbesondere der Hyperinflation im Jahr 1923, kurzzeitig ausgesetzt, sodann mit dem Einkommensteuergesetz 1925 jedoch wieder aufgenommen.

ihrer sonstigen umfangreichen Aufgaben, insbesondere für die Veranlagung der hohen Einkommen sowie für die Festsetzung und Einziehung der hierauf entfallenden Steuer bündeln können.³¹⁷

Die Regelungen des Lohnsteuerabzugs wurden sodann im Jahr 1934³¹⁸ auf Rahmenvorschriften reduziert und im Übrigen in Durchführungsverordnungen transferiert.³¹⁹ Mit der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung 1975³²⁰ und dem Einkommensteuerreformgesetz von 1974³²¹ wurden die Regelungen zum Lohnsteuerabzug sodann abermals zurück in das Einkommensteuergesetz selbst verlagert.

Wenn die Lohnsteuer insbesondere in ihren Regelungsmechanismen und Verfahren Verfeinerungen erfahren hat, etwa mit Regelungen zur Pauschalierung der Lohnsteuer (§§ 40 ff. EStG) oder zur Bemessung des Umfangs von Arbeitslohn, so hat sie sich in ihrem Regelungskern, der am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Erhebung der Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn, über den gesamten Zeitverlauf seit Geltung des Grundgesetzes nur unwesentlich verändert.³²²

2.2.3 Zwischenergebnis

Die deutsche Arbeitnehmerbesteuerung lässt sich in der heutigen Form auf das Einkommensteuergesetz von 1920 zurückführen. Sie war stets mit einem Lohnsteuerabzug unter Zuhilfenahme des jeweiligen Arbeitgebers verknüpft. Wenn sich dabei die Lohnsteuer selbst über die Zeit auch von einer reinen Objektsteuer zu einer schlichten Einkommensteuer-Vorauszahlung gewandelt hat, § 37 EStG, so hat sich die Norm des § 19 EStG, insbesondere im Hinblick auf die steuerrechtliche Erfassung des Arbeitslohns in § 19 Abs. 1 EStG, wie auch die jeweils korrespondierende Lohnsteuerdurchführungsverordnung seit dem Einkommensteuergesetz von 1934³²³ nur unmaßgeblich geändert. Auch die letzte große Einkommensteuerreform im Jahre 1975 ließ § 19 Abs. 1 EStG unberührt.³²⁴ Aus steuerrechtlicher Sicht haben wir es damit mit einer ungewöhnlich

³¹⁷ *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 1927, S. 134 f.

³¹⁸ Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934, RGBI I 1934, 1005.

³¹⁹ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 91 f.

³²⁰ Lohnsteuer-Durchführungsverordnung vom 13. Dezember 1974, BStBl I 1974, 3465.

³²¹ Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung vom 5. August 1974, BGBl I 1974, 1769.

³²² Vgl. *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 93 ff.; *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 22.

³²³ Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934, RGBI I 1934, 1005.

³²⁴ Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung vom 5. August 1974, BGBl I 1974, 1769. Zum Überblick der Historie von § 19 EStG im Ganzen siehe etwa *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 4; *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 2, 22; *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 87 ff.; *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 7.

konstanten Regelungsmaterie zu tun, bei welcher mithin auf eine umfangreiche Kasuistik zurückgegriffen werden kann.

Als historische Beweggründe für die Besteuerung des Arbeitseinkommens unter Einführung eines Lohnsteuerabzugs in heutiger Gestalt lässt sich insbesondere die damalige Finanznot des Deutschen Reichs nach dem ersten Weltkrieg ausmachen. Steuern auf Arbeitseinkommen zeichneten sich schon damals durch ihre große und regelmäßige Ertragsfähigkeit aus. Die Ausgestaltung der Lohnsteuer erfolgte dabei aus Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten unter dem Zusammenspiel aller Beteiligten. Die Steuerpflichtigen begnügten sich im pauschalierten Lohnsteuerabzugsverfahren mit einer ebenso pauschalen Berücksichtigung ihrer sachlichen wie persönlichen steuerrechtlichen Leistungsfähigkeit, die Arbeitgeber übernahmen die Berechnung und Abführung der Lohnsteuer an den Fiskus und die Finanzbehörden verzichteten, ob der andernfalls unbewältigbaren Masse an Steuerfällen, auf eine kleinliche Nachprüfung der individuellen Steuerkraft in einem für den einzelnen Arbeitnehmer stets obligatorischen Veranlagungsverfahren.³²⁵

2.3 Etwaiges Rangverhältnis zu den übrigen Einkunftsarten

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bilden die vierte von sieben Einkunftsarten des Einkünftekatalogs aus § 2 Abs. 1 S. 1 EStG. Bestünde nun ein Rangverhältnis der einzelnen Einkunftsarten untereinander, würde dies die steuerrechtliche Einordnung von Einkünften aus Plattformarbeit erleichtern.

Während § 20 Abs. 8 EStG, § 21 Abs. 3 EStG und § 22 Nr. 1 S. 1 EStG ausdrückliche Subsidiaritätsklauseln für die jeweilige Einkunftsart enthalten, ist dies bei § 19 EStG nicht der Fall. Vor diesem Hintergrund wurde früher insbesondere in vorkonstitutioneller Zeit vom RFH vertreten, dass die Gewinneinkunftsarten gegenüber den Überschusseinkünften grundsätzlich Vorrang hätten. Begründet wurde dies damit, dass im Zweifel die Einkünfteermittlung über den Gewinnbegriff vollständiger erfolgen könne als es über eine bloße Einnahmen- und Ausgabenrechnung der Überschusseinkunftsarten möglich wäre.³²⁶ Ebenso mutmaßte in jüngerer Vergangenheit auch *Becker/Figura* „*per libertatis*“, dass man bis zum Beweis des Gegenteils wohl als Unternehmer zu gelten habe.³²⁷ Hiernach wären in steuerrechtlichen Zweifelsfällen die Einkünfte aus Plattformarbeit nach § 15 EStG bzw. nach § 18 EStG und nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 19 EStG, zu behandeln.

Ein solches Rangverhältnis zwischen den Gewinneinkunftsarten ist abzulehnen. Es findet weder eine Anknüpfung im Wortlaut des Gesetzes, noch in dessen Systematik. Vielmehr geht das Einkommensteuergesetz mit Ausnahme ausdrücklich angeordneter Subsidiarität von einer Gleichwertigkeit der Einkunftsarten aus. Dies folgert das Bundesverfassungsgericht zutreffend aus dem

³²⁵ *Rinner*, Die Lohnsteuer, 1929, S. 6; vgl. *Hemmes*, Beiträge zur Begriffsbestimmung der Selbständigkeit und Unselbständigkeit im Steuerrecht, 1941, S. 34.

³²⁶ RFH, Urteil v. 28. Juni 1934 – VI A 1468/32, RStBl 1934, 1058 (1059); zustimmend etwa *Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 471.

³²⁷ *Becker/Figura*, BB 2012, 3046 (3050).

allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.³²⁸ Einen Vorrang einzelner Einkunftsarten ohne ausdrückliche gesetzliche Anordnung darf es nicht geben. Selbst die Literaturstimmen die dessen ungeachtet aus dem vermeintlichen Grundgedanken der Subsidiaritätsklauseln einen Vorrang der Einkünfte aus Berufstätigkeit vor den Tatbeständen der privaten Vermögenseinkünfte ableiten möchten, sind kritisch zu sehen, obgleich sie auf eine Qualifikation von Plattformarbeit im Spannungsfeld der §§ 15, 18 und 19 EStG keinen Einfluss haben. Bei diesen handelt es sich sämtlich um Einkünfte aus Berufstätigkeit.³²⁹

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit stehen gleichberechtigt nebeneinander. Eine Einordnungshilfe lässt sich hieraus nicht nutzbar machen.

2.4 Lohnsteuer und Arbeitnehmerbesteuerung heute

Die Qualifizierung von Einkünften als solche aus nichtselbständiger Arbeit hat wie gesehen im Regelfall die Anwendung des bereits angerissenen Lohnsteuerabzugverfahrens, §§ 38 bis 42g EStG zur Folge. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit können ohne Lohnsteuer nicht gedacht werden und müssen im Hinblick auf auftretende Wechselwirkungen gemeinsam mit dieser betrachtet und verstanden werden.

2.4.1 Bedeutung der Lohnsteuer

Gemäß den Aufstellungen des Bundesministeriums der Finanzen belaufen sich die kassenmäßigen Lohnsteuereinnahmen für das Jahr 2019 auf 219,7 Mrd. Euro. Zum Vergleich, die veranlagte Einkommensteuer beläuft sich für den gleichen Zeitraum auf lediglich 63,7 Mrd. Euro und die Körperschaftsteuer auf 32,0 Mrd. Euro.³³⁰ Die Lohnsteuer ist also neben der Umsatzsteuer die mit Abstand praktisch wichtigste und ergiebigste Steuerquelle im deutschen Haushalt, ihre wirtschaft-

³²⁸ BVerfG, Beschluss v. 30. September 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95): „Soweit das Einkommensteuerrecht mehrere Einkunftsarten unterscheidet und daran auch unterschiedliche Rechtsfolgen knüpft, müssen diese ihre Rechtfertigung in besonderen sachlichen Gründen finden. Allein die systematische Unterscheidung durch den Gesetzgeber kann die Ungleichbehandlung in den Rechtsfolgen nicht rechtfertigen.“; vgl. BVerfG, Beschluss v. 10. April 1997 – 2 BvL 77/92, BStBl II 1997, 518 (519); BVerfG, Beschluss v. 8. Oktober 1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (363 f.); Ratschow, in: Blümich, EStG (Stand November 2019), § 2 Rn. 72.

³²⁹ Musil, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand Januar 2019), § 2 Rn. 87; Mody, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 10 m.w.N., vgl. Krüger, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 3 ff. Mit schöner Übersicht über die Rangordnung sämtlicher Einkunftsarten bereits Zugmaier, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, S. 35 ff.

³³⁰ Bundesministerium der Finanzen, Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und Gebietskörperschaften (Aktuelle Ergebnisse), Kalenderjahr 2019, online in Internet: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/2020-01-31-steuereinnahmen-kalenderjahr-2019.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (11. Juni 2020); vgl. Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2018, 2018, S. 156.

liche Bedeutung ist gewaltig. Allein mehr als 90 Prozent der Einkommensteuerpflichtigen beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.³³¹ Beobachtungen, die sich nicht erst heute, sondern bereits seit ihrer Einführung im Jahr 1920 machen lassen konnten.³³²

Zur rein wirtschaftlichen Bedeutung der Lohnsteuer für den Fiskus gesellen sich seit je her auch attraktive rechtspolitische Argumente für das Lohnsteuerabzugsverfahren. *Drüen* erkennt in der Modalität und besonderen Vollzugsmöglichkeit des Lohnsteuerabzugsverfahren sogar die einzig legitime Erklärung für die Annahme einer eigenständigen Einkunftsart „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“.³³³

Bereits in den parlamentarischen Diskussionen um die Einführung des EStG 1920 waren den Gründungsvätern die Vorteile eines Steuerabzugs an der Quelle für „Einkommen aus Arbeit“ offensichtlich. Mit diesem lässt sich die fällige Einkommensteuer vom Steuerpflichtigen deutlich schneller und auch sicherer eintreiben. Anderenfalls wäre man nämlich stets darauf angewiesen, dass der jeweilige Steuerpflichtige zum einen die entsprechende Steuer für das nachfolgende Veranlagungsverfahren überhaupt im ausreichenden Maße zurückgelegt hätte und zum anderen er sich auch noch im Zugriffsbereich der Steuerbehörden aufhalten würde.³³⁴ Ziel des Lohnsteuerverfahrens ist es auch heute noch „*durch den Abzug an der Quelle den schnellen Eingang der Lohnsteuer in einem vereinfachten Verfahren sicherzustellen*“³³⁵.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit werden im Ergebnis durch die Zwischenschaltung des Arbeitgebers umfänglich erfasst und etwaige Steuerausfälle werden durch die Arbeitgeberhaftung, weitgehend vermieden. Ergänzend kommt hinzu, dass das Erhebungsverfahren für den Fiskus im Vergleich zur Regelveranlagung wesentlich günstiger ist. Das Steuererhebungsverfahren wird nämlich *de facto* auf die Arbeitgeber übertragen.³³⁶ Zuletzt erweist sich das Aufkommen

³³¹ *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 471.

³³² Siehe exemplarisch eine Übersicht über die Reichssteuereinnahmen 1924 bis 1927 bei *Rinner*, Die Lohnsteuer, 1929, S. 35.

³³³ *Drüen*, Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer, in: *Drüen* (Hrsg.), DStJG Bd. 40, 2017, 11 (18).

³³⁴ Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Band 340 Drucksachennummer 1624, 39 f., 63.

³³⁵ So etwa BFH, Urteil v. 20. Juni 1990 – I R 157/87, BStBl II 1992, 43 (44). Ähnlich bereits der RFH mit Urteil v. 8. Juli 1927 – VI A 151/27, RFHE 22, 23 (25): „*Der Grund für die Ausgestaltung des Steuerabzugsverfahrens liegt darin, daß durch den Steuerabzug einerseits eine rasche und sichere Erfassung der Steuer an der Quelle ermöglicht werden sollte, andererseits das Verfahren durch weitergehende Ausschaltung der Veranlagung wesentlich vereinfacht und dadurch die Steuerbehörden entlastet werden sollten.*“

³³⁶ *Wagner*, in: Blümich, EStG (Stand Januar 2018), § 42d Rn. 18; *Kruse*, Rechtshistorische und rechtsvergleichende Prolegomena zum Lohnsteuerrecht, in: *Stolterfoht* (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 1 (5 f.); *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 9.

aus der Lohnsteuer seit Beginn an auch als besonders stabil und nur wenig anfällig für Steuerumgehungen oder Steuervermeidungsstrategien. Die Lohnsteuer gehört auch heute unzweifelhaft zu den zentralen Stützpfeilern des deutschen Staatshaushalts.³³⁷

2.4.2 Verfahren

Wie gesehen handelt es sich bei der Lohnsteuer um eine Vorauszahlung auf die Jahreseinkommensteuer des betroffenen Steuerpflichtigen.³³⁸ Das Lohnsteuerverfahren selbst ist auf einen schnellen Eingang der Lohnsteuer und die Vereinfachung und Beschleunigung des sonst üblichen Veranlagungsverfahrens gerichtet.³³⁹

Hierfür behält der inländische Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung an seinen steuerpflichtigen Arbeitnehmer zeitgleich die hierauf entfallende Lohnsteuer ein und führt sie an das für seinen Betrieb zuständige Finanzamt ab. Bezieht der steuerpflichtige Arbeitnehmer seine Lohnzahlungen hingegen von einem ausländischen Arbeitgeber ohne Anknüpfungspunkt im Inland, etwa ohne Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Betriebsstätte im Inland, so findet das Lohnsteuerverfahren keine Anwendung. Derartige Einkünfte des Steuerpflichtigen werden erst durch die Einkommensteuerveranlagung selbst erfasst.³⁴⁰

Um die Lohnsteuer zutreffend ermitteln zu können, stellt der Arbeitnehmer bestimmte Informationen, wie etwa seine Steuerklasse oder seine Religionszugehörigkeit, die sogenannten Lohnsteuerabzugsmerkmale, zur Verfügung. Die vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer wird auf die Jahreseinkommensteuer angerechnet, § 36 Abs. 2 Nr. 1 a) EStG. Ist der Steuerpflichtige dabei verfahrensrechtlich nicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet, so entfaltet die bereits einbehaltene Lohnsteuer für die Einkünfte nach § 19 EStG dabei abgeltende Wirkung, § 47 Abs. 4 S. 1 EStG. Besteht zu Gunsten des Arbeitnehmers am Ende des Veranlagungszeitraums hingegen eine Differenz zwischen der tatsächlich abgeführten Lohnsteuer und der Jahreslohnsteuer kann der Steuerpflichtige überdies außerhalb des üblichen Veranlagungsverfahrens über § 42b Abs. 1 S. 1 EStG diese Differenz über den sogenannten Lohnsteuerjahresausgleich zurückverlangen. Auch der Lohnsteuerjahresausgleich ist dabei Teil des Lohnsteuerabzugsverfahrens und bildet dessen Abschluss. In vielen Fällen ist im Ergebnis keine gesonderte Einkommensteuerveranlagung mehr erforderlich.

Wichtig für den Arbeitgeber ist bei alledem die korrekte steuerrechtliche Erfassung und Abwicklung des lohnsteuerpflichtigen Arbeitsverhältnisses. Auch wenn der Arbeitnehmer Schuldner der

³³⁷ *Mellinghoff*, Besteuerung von Arbeitnehmern, in: Drüen (Hrsg.), DStJG Bd. 40, 2017, 1 (4).

³³⁸ BFH, Urteil v. 20. Dezember 2004 – VI R 182/97, BStBl II 2005, 358 (360); BFH, Beschluss v. 29. April 1992 – VI B 152/91, BStBl II 1992, 752 (753); *Thürmer*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 38 Rn. 62 m.w.N.; vgl. auch Abschnitt C.II.2.2.

³³⁹ Vgl. etwa BFH, Urteil v. 20. Juni 1990 – I R 157/87, BStBl II 1992, 43 (44).

³⁴⁰ BFH, Urteil v. 7. August 1959 – VI 299/57 U, BStBl III 1959, 462; *Thürmer*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 38 Rn. 70 ff.; *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 62; vgl. § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.

Lohnsteuer ist, § 38 Abs. 2 S. 1 EStG, so haftet der Arbeitgeber gesamtschuldnerisch als Entrichtungsschuldner für fehlerhaft nicht abgeführte Lohnsteuer, § 42d Abs. 1 EStG. Dieser bereits in § 50 EStG 1920 enthaltene Umstand hält den Arbeitgeber einerseits zur ordnungsgemäßen Entrichtung der Lohnsteuer an, macht diese andererseits für ihn aber auch besonders haftungsträchtig. Erkennen die Beteiligten etwa nicht, dass es sich bei dem geschlossenen Schuldverhältnis um ein lohnsteuerpflichtiges Arbeitsverhältnis handelt und qualifizieren sie die hierüber gezahlten Vergütungen steuerrechtlich daher falsch, droht dem Arbeitgeber eine Inanspruchnahme für die vom Arbeitnehmer nicht entrichtete Steuer. Er ist daher in besonderem Maße auf eine klare Abgrenzung der lohnsteuerrelevanten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu den übrigen Einkunftsarten angewiesen.³⁴¹

3. Die einzelnen Merkmale des Steuertatbestandes

3.1 Begriffselemente – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

3.1.1 Gesetzeswortlaut des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG werden nicht legal definiert. Vielmehr begnügt sich der Gesetzgeber mit einer bloßen Umschreibung und gleichsam unvollständigen Aufzählung von Regelbeispielen, die das Einkommen aus Arbeit beispielhaft erläutern, ohne dem geneigten Rechtsanwender eine in Einzeltatbestandsmerkmale auflösbare Definition zur Verfügung zu stellen.³⁴² Hierbei hat sich der erstmals in § 9 Nr. 1 EStG 1920 zu findende Wortlaut³⁴³ in den letzten 100 Jahren nur marginal verändert. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG in seiner aktuellen Fassung lautet wie folgt:

„Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören

1. Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst;“

Aus dieser Umschreibung lassen sich drei Begriffsmerkmale nichtselbständiger Arbeit gewinnen. Eingangs ist erforderlich, dass der Steuerpflichtige überhaupt **nichtselbständige Arbeit** ausübt. Nur aus einer solchen können sich denklogisch **Einkünfte** aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ergeben. Schließlich müssen diese Einkünfte auch durch die nichtselbständige Arbeit **veranlasst**, also kausal miteinander verknüpft sein (sogenanntes Veranlassungsprinzip). Das Veranlassungsprinzip ergibt sich hierbei nicht unmittelbar aus dem Wortlaut der Norm selbst, sondern wurde im Wege der Rechtsfortbildung aus einer denklogischen

³⁴¹ Vgl. *Drüen*, Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer, in: Drüen (Hrsg.), DStJG Bd. 40, 2017, 11 (32 ff.); *Albert/Strohner*, DB 2002, 2504 (2504).

³⁴² *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 12; vgl. *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 52.

³⁴³ § 9 Nr. 1 EStG 1920 lautete: *„Zum Einkommen aus Arbeit gehören: 1. Gehälter, Besoldungen, Löhne, Tantiemen, Gratifikationen oder unter sonstiger Benennung gewährte Bezüge und geldwerte Vorteile der in öffentlichem oder privatem Dienste angestellten oder beschäftigten Personen (Arbeitslohn);“*

Notwendigkeit heraus entwickelt.³⁴⁴ Hierzu reicht es aus, dass zwischen der nichtselbständigen Arbeit und den Einkünften ein tatsächlicher oder wirtschaftlicher Veranlassungszusammenhang dergestalt besteht, dass die Einnahmen mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt werden und sich die Leistung im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Steuerpflichtigen erweist.³⁴⁵

Nur wenn diese drei Merkmale kumulativ vorliegen, sind die Einnahmen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren.³⁴⁶

3.1.2 Konkretisierung zentraler Begriffe – LStDV 1990

Die Schwierigkeit für den Rechtsanwender bestand und besteht nun von Beginn an in dem unglücklichen Umstand, dass sich in Ermangelung einer Legaldefinition aus ebendiesen Regelbeispielen und Begriffsmerkmalen keine geschlossene Grundlage für eine unmittelbare Sachverhaltssubsumtion ableiten lässt.³⁴⁷ Das Gesetz definiert den Begriff des „im öffentlichen oder privaten Dienst Beschäftigten“, also des Arbeitnehmers gerade nicht, sondern setzt ihn in dem Begriff „nichtselbständig“ als bekannt voraus.³⁴⁸ Gleiches gilt auch für den Begriff des „Dienstverhältnisses“ selbst. Es lässt sich einzig aus der Zusammenschau der in § 19 Abs. 1 EStG sowie den in §§ 38 ff. EStG enthaltenen und dem formellen Recht zuzuordnenden Formulierungen mit *Geserich* mutmaßen, „dass das Gesetz unter Einkünften (Einnahmen) aus nichtselbständiger Arbeit den Arbeitslohn versteht, den ein Arbeitnehmer für seine Dienste (im Rahmen eines Dienstverhältnisses) von seinem Arbeitgeber erhält.“³⁴⁹ Gesetzlich im Einkommensteuergesetz normiert ist diese Mutmaßung aber gerade ebenfalls nicht.

Vor diesem Hintergrund lassen sich zwar in fest gefügten Berufsbildern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit klar ausmachen, wie etwa für die besoldete Tätigkeit eines Studienrats oder für die Ausbildungsvergütung eines Schreinerlehrlings. Die Subsumtionsgrundlage des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG versagt aber gerade dort, wo man sich von diesen, im Hinblick auf den nahezu unverändert gelassenen Gesetzeswortlaut, seit 1920 bestehenden Berufsbildern entfernt und in

³⁴⁴ BFH, Urteil v. 17. September 1982 – VI R 75/79, BStBl II 1983, 39 (41); *Glenk*, in: Blümich, EStG (Stand Mai 2019), § 8 Rn. 38; vgl. *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 150 ff.; *Crezelius*, Leistungen an und durch Dritte im Lohnsteuerrecht, in: *Stolterfoht* (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 85 (94 ff.).

³⁴⁵ BFH, Urteil v. 30. Juni 2011 – VI R 80/10, BStBl II 2011, 948 (950); *Glenk*, in: Blümich, EStG (Stand Mai 2019), § 8 Rn. 39.

³⁴⁶ Exemplarisch *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 51.

³⁴⁷ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 12; vgl. *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 8; *Albert/Strohner*, DB 2002, 2504 (2504).

³⁴⁸ *Stolterfoht*, Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht, 1975, S. 57 f.

³⁴⁹ *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 46.

Grenzbereiche nichtselbständigen Arbeitens vordringt – vor dem Hintergrund sich stetig wandelnder Beschäftigungsformen³⁵⁰ eine erstaunliche Beobachtung.

Auch eine Umschreibung dessen, was etwa für den Untersuchungsgegenstand der Plattformarbeit, nun eine Beschäftigung im privaten wie öffentlichen Dienst qualitativ ausmachen soll, fehlt. Sie lässt sich dem Gesetzeswortlaut schlicht nicht entnehmen. Der Rechtsanwender stößt folglich zunächst in einen nicht definierten Leerraum, der ob der fiskalischen Bedeutung der Norm zu Recht verwundern muss. Manche Autoren sehen deshalb den Gesetzeswortlaut gar als misslungen an.³⁵¹

Hierauf hat der Ordnungsgeber unmittelbar von Beginn an mit sogenannten Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen³⁵² bzw. Lohnsteuer-Durchführungsverordnungen reagiert und versucht den Steuergegenstand der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit deren Hilfe jeweils genauer auszulegen und zu konkretisieren. Dies geschah zuletzt mit der LStDV 1990. Sie führt die obligatorischen Begriffe „**Dienstverhältnis**“, „**Arbeitnehmer**“, „**Arbeitgeber**“ und „**Arbeitslohn**“ ein. Erst hierdurch erhalten die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ihr Gepräge.

Die Elemente „Arbeitnehmer“, „Arbeitgeber“ und „Dienstverhältnis“ umschreiben dabei subjektiv, wer die nichtselbständige Arbeit ausübt (Arbeitnehmer für den Arbeitgeber) und durch welche objektiven Merkmale die Stellung von Arbeitgeber und Arbeitnehmer zueinander bestimmt ist (Dienstverhältnis).³⁵³ Der Begriff „Arbeitslohn“ selbst definiert sodann den Steuergegenstand sowie Erfolgstatbestand des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und wird somit augenscheinlich zum zentralen Begriff.

3.2 Arbeitslohn als Steuergegenstand

Der Begriff des Arbeitslohns ist heute in § 2 Abs. 1 S. 1 LStDV 1990 wie folgt definiert:

„Arbeitslohn sind alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen.“

Diesem voraus gingen seine nahezu wortgleichen Vorgängerbestimmungen, erstmals mit § 2 Abs. 1 der Lohnsteuerdurchführungsverordnung 1934.³⁵⁴ Interessant für ein besseres Verständnis und eine Einordnung in die Begriffselemente der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind in

³⁵⁰ Hierzu zählt gerade auch die Plattformarbeit. Siehe Abschnitt A.I.3.3.

³⁵¹ *Geeb*, in: Frottscher/Geurts, EStG (Stand April 2020), § 19 Rn. 5; *Albert/Strohner*, DB 2002, 2504 (2504); vgl. *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 45.

³⁵² Etwa die Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen 1939 vom 10. März 1939, RStBl 1939, 409.

³⁵³ *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 21; vgl. *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 10 f.

³⁵⁴ Lohnsteuerdurchführungsverordnung 1934 vom 29. November 1934, RStBl 1934, 1489: *„Arbeitslohn sind alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis zufließen.“*

diesem Zusammenhang zwei Konkretisierungsansätze des Begriffs Arbeitslohn, obgleich sie bisher nicht in eine Rechtsnorm gegossen wurden.

3.2.1 BFH-Gutachten vom 27. März 1958

Zum einen sei auf ein Gutachten des BFH im Auftrag des Bundesministers der Finanzen aus dem Jahre 1958 hingewiesen. Gegenstand war die Lohnsteuerpflichtigkeit von Altersbezügen von ehemals Beschäftigten der I.G.-Farbenindustrie AG, deren Zahlung nach Ende des zweiten Weltkriegs auf teils verworrener Rechtsgrundlage wieder aufgenommen worden war. Mithin war eine rechtliche Zuordnung der Altersbezüge zum damaligen Dienstverhältnis und die mit ihr korrespondierende Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug unklar. Der BFH konstatierte hierzu:

„Arbeitslohn im Sinne des § 19 EStG ist grundsätzlich alles, was einem Arbeitnehmer auf Grund eines Dienstverhältnisses als Entgelt für seine Dienstleistungen vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von dritter Seite zufließt. Erhält ein Arbeitnehmer Zuwendungen nicht auf Grund des Dienstverhältnisses, sondern aus einem anderen Rechtsgrund, so sind die Zuwendungen kein Arbeitslohn.“³⁵⁵

3.2.2 Entwurf eines dritten Steuerreformgesetzes – EStG 1974

In die gleiche Richtung stößt auch der Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 9. Januar 1974, der Entwurf des dritten Steuerreformgesetzes.³⁵⁶

Ab dem Jahr 1970 fanden seinerzeit im Deutschen Bundestag Beratungen über eine umfassende Einkommensteuerreform statt, die im Entwurf des Einkommensteuergesetzes 1974 gipfeln sollten. In diesem waren wesentliche steuerrechtliche Änderungen wie etwa die Verselbständigung der Steuerbilanz, der steuerrechtlichen Berücksichtigung von Kindererziehungsaufwendungen, aber auch eine Neuregelung des Lohnsteuerregimes vorgesehen. Theoretische Grundlage hierzu lieferte das mehr als 1.000 Seiten starke Gutachten der Steuerreformkommission 1971,³⁵⁷ welches auch heute noch eine hochwertige Materie mit beachtenswerten Argumenten und Begründungen ist. Auf Grund von politischen Überwürfnissen kam es letztlich nie zur Umsetzung der Reform.

Der Entwurf eines dritten Steuerreformgesetzes wartet in § 50 unter der Überschrift „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ mit einer Legaldefinition des Begriffs Arbeitslohns auf. Dort heißt es:

³⁵⁵ BFH, Gutachten v. 27. März 1958 – VI D 1/57 S, BStBl III 1958, 258 (259).

³⁵⁶ BT-Drs. 7/1470. Einen ähnlich umfassenden Reformentwurf hat es seitdem wohl nur noch mit dem Forschungsprojekt „Bundessteuergesetzbuch“ um *Paul Kirchhof* gegeben, welches ebenfalls über ein Entwurfsstadium nie hinauskam.

³⁵⁷ *Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen*, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, 1971.

„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind der Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen aus gegenwärtigen, früheren und zukünftigen Dienstverhältnissen (Arbeitslohn), vermindert um die Freibeträge nach § 52, und den Werbungskosten.“³⁵⁸

3.2.3 Zwischenergebnis

Der Begriff Arbeitslohn möchte somit also möglichst umfangreich diejenigen Einnahmen erfassen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Entscheidend für den Steuergegenstand Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist mithin allein, dass sie aus einem steuerrechtlichen Dienstverhältnis zufließen.³⁵⁹ Hierbei kann ein solcher Arbeitslohn sowohl vom Arbeitgeber selbst, wie auch von einem Dritten im Rahmen des Dienstverhältnisses gewährt werden, sogenannter Drittlohn. Auch der Drittlohn unterfällt dabei seit dem Einkommensteuerreformgesetz 1974³⁶⁰ grundsätzlich dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, § 38 Abs. 1 S. 3 EStG. Wäre etwa der Auftraggeber steuerrechtlich als Arbeitgeber anzusehen, so unterfielen Lohnzahlungen über die Crowdsourcing-Plattformen grundsätzlich dem Steuerabzug vom Arbeitslohn.

Obleich es sich bei dem „Arbeitslohn“ um den Steuergegenstand und Erfolgstatbestand des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handelt, zeigen die beiden vorangestellten Konkretisierungsansätze, dass die Erwerbsgrundlage „Arbeitslohn“ im Sinne des § 19 EStG vom Begriff des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses determiniert ist. Aus diesem fließt dem als „Arbeitnehmer“ bezeichneten Steuerpflichtigen der steuerbare Arbeitslohn zu. Das Dienstverhältnis selbst ist Quelle und Grundlage der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zugleich.³⁶¹ Da es hierdurch die Weiche für die Annahme von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stellt, kommt ihm für eine Einkünftequalifikation nach § 19 EStG vielmehr noch als dem Begriff des Arbeitslohns, zentrale Bedeutung zu.

3.3 Dienstverhältnis als Erwerbsgrundlage

Der Begriff „Dienstverhältnis“ wird sodann in § 1 Abs. 2 LStDV 1990 konkretisiert:

„¹Ein Dienstverhältnis (Absatz 1) liegt vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber (öffentliche Körperschaft, Unternehmer, Haushaltsvorstand) seine Arbeitskraft schuldet. ²Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.“

³⁵⁸ BT-Drs. 7/1470, 38.

³⁵⁹ Pflüger, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 60.

³⁶⁰ Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung vom 5. August 1974, BGBl I 1974, 1769.

³⁶¹ Mody, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 22; Geeb, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand April 2020), § 19 Rn. 19; vgl. Eisgruber, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 19.

Derart gefasst konstruiert das Dienstverhältnis überhaupt erst die Einkunftsart Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und grenzt diese zu den gegensätzlichen Einkunftsarten selbständiger Tätigkeiten ab.³⁶²

3.3.1 Begriffskern des § 1 Abs. 2 LStDV 1990

Der Unterschied zwischen diesen beiden Hauptgruppen lag und liegt dabei nicht in der Art der ausgeübten Tätigkeit, auch wenn die exemplarische Aufzählung von Steuergegenständen in § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG (Gehälter, Löhne, Gratifikationen) zunächst in diese Richtung zu zeigen scheint. So mag etwa der angestellte Apotheker oder Rechtsanwalt in beruflich-fachlicher Hinsicht die volle Verantwortung für sein Handeln tragen und auch in der ihm zugetragenen Arbeit frei entscheiden dürfen. Die Tatsache aber, dass der angestellte Apotheker oder Rechtsanwalt wie ein selbständig nach § 18 EStG Tätiger selbst frei entscheiden kann, wie er ein verschriebenes Arzneimittel zubereitet bzw. eine Rechtsfrage lösen möchte, ist ein bloß fachlicher Gesichtspunkt der keinen Rückschluss auf den zivilrechtlichen wie wirtschaftlichen Charakter des jeweiligen Verhältnisses ermöglicht.³⁶³ Die steuerrechtliche Abgrenzung kann also nicht generell nach der Art der geleisteten Tätigkeit oder anhand bestimmter Berufsbilder vorgenommen werden.³⁶⁴

Entscheidend sind vielmehr die näheren Umstände, der wirtschaftliche Charakter, auf Grund derer die Tätigkeit ausgeübt wird. Der Steuertatbestand ist qualitativ bestimmt. Ist die jeweilige Tätigkeit vom Dienstverhältnis vorgezeichnet spricht dies für ein unselbständiges Tätigwerden. Erfolgt ein selbstbestimmtes Tätigwerden, spricht dies auch steuerrechtlich für eine selbständige Tätigkeit.³⁶⁵ Für Letzteres spräche mithin etwa der Umstand, dass der Apotheker oder Rechtsanwalt durch Einsatz von eigenem Kapital oder Personal seine Einkünfte steigern könnte oder den zeitlichen Umfang seiner Arbeit frei steuern dürfte.

Typisch und kennzeichnend für ein steuerrechtliches Dienstverhältnis ist es also, dass ein Beschäftigter dem Arbeitgeber seine persönliche Arbeitskraft schuldet. Eine solche abhängig zu leistende Arbeit liegt dabei dann vor, wenn der Beschäftigte den Weisungen seines Arbeitgebers Folge zu leisten hat und darüber hinaus in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers als unselbständiges Glied eingeordnet ist.³⁶⁶

³⁶² *Drüen*, Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer, in: *Drüen* (Hrsg.), *DStJG* Bd. 40, 2017, 11 (30); *Eisgruber*, in: *Kirchhof*, *EStG*, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 3.

³⁶³ So bereits *Hemmes*, Beiträge zur Begriffsbestimmung der Selbständigkeit und Unselbständigkeit im Steuerrecht, 1941, S. 75; vgl. *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, 1929, § 36 Anm. 5, S. 503.

³⁶⁴ *Krüger*, in: *Schmidt*, *EStG*, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 21; vgl. *Barein*, in: *Littmann/Bitz/Pust*, *EStG* (Stand April 2017), § 19 Rn. 85 f.

³⁶⁵ So bereits *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, 1929, § 36 Anm. 5, S. 503; vgl. *Drüen*, Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer, in: *Drüen* (Hrsg.), *DStJG* Bd. 40, 2017, 11 (30); *Schmidt-Liebig*, *StuW* 1989, 110 (111).

³⁶⁶ Statt vieler *BFH*, Urteil v. 22. Juli 2008 – VI R 51/05, *BStBl* II 2008, 981; *Krüger*, in: *Schmidt*, *EStG*, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 11; *Pflüger*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, *EStG* (Stand August 2018), § 19 Rn. 53.

3.3.2 Fehlen eines unternehmerischen Risikos

Über den Begriffskern des § 1 Abs. 2 LStDV 1990 hinaus fordert die Rechtsprechung in Gleichklang mit der Literatur in negativer Abgrenzung zu den Gewinneinkünften zudem das Fehlen eines unternehmerischen Risikos für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Denn ein wesentliches Merkmal für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit ist hiernach gerade ein eigenes unternehmerisches Risiko.³⁶⁷ Trägt der Steuerpflichtige hohe Eigenaufwendungen, trägt er eigenes Vermögensrisiko, spricht dies gerade nicht für eine nichtselbständige sondern für eine selbständige Tätigkeit.³⁶⁸

3.3.3 Zwischenergebnis

Insgesamt ist mit dem Begriffskern des § 1 Abs. 2 LStDV 1990 und der Forderung der Rechtsprechung nach einem Fehlen von unternehmerischem Risiko kaum mehr als eine weitere Generalklausel geschaffen, die ohne eine genauere Betrachtung ihrer Einzelbestandteile gerade in kritischen oder bisher gänzlich unbekanntem Fällen kaum zusätzliche Rechtssicherheit bietet.³⁶⁹

Dies hat gerade für den Untersuchungsgegenstand der Plattformarbeit zu gelten. Wo die Crowdsourcing-Plattformen zwar auf einen dem Plattformarbeiter übergeordneten Vorgesetzten verzichten, der Spielraum um nach eigenen Entschlüssen das wirtschaftliche Ergebnis ihrer Arbeit zu beeinflussen jedoch ebenfalls gering ist, helfen die Begrifflichkeiten des § 1 Abs. 2 LStDV 1990 („Weisungsgebundenheit“) nicht bei der Rechtsanwendung. Ebenso ist der geschäftliche Organismus, in den eine „Eingliederung“ erfolgen soll, im virtuellen Raum *per se* wenig greifbar.

Die Rechtsprechung wie auch die Literatur haben jedoch diese gesetzgeberische Vagheit der vergangenen bald 100 Jahre genutzt und über die Zeit selbst eine Vielzahl von Abgrenzungskriterien und Einordnungshilfen entwickelt, um auch in Grenzfällen eine möglichst rechtssichere Einordnung der erzielten Einkünfte erreichen zu können. Daher wird sogleich im weiteren Verlauf der Untersuchung detailliert auf diese zum Begriff des Dienstverhältnisses entwickelten Einzelbestandteile und Judikate einzugehen sein.

3.4 Personen des Dienstverhältnisses

Die übrigen in der LStDV 1990 normierten Begriffe „Arbeitnehmer“ und „Arbeitgeber“ beschreiben die Personen, also Zuordnungssubjekte des Dienstverhältnisses. Sie stehen mit dem Begriff des „Dienstverhältnisses“ in untrennbarem Zusammenhang. Anders als der Steuergegenstand

³⁶⁷ Vgl. etwa BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (536) m.w.N.; BFH, Urteil v. 22. Januar 1988 – III R 43-44/85, BStBl II 1988, 497 (498); BFH, Urteil v. 14. Dezember 1978 – I R 121/76, BStBl II 1979, 188 (189); *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 83 ff.; *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 11, 24; *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 35.

³⁶⁸ BFH, Urteil v. 29. November 1978 – I R 159/76, BStBl II 1979, 182 (184); vgl. BFH, Urteil v. 22. Januar 1964 – I 398/60 U, BStBl III 1964, 207 (209).

³⁶⁹ Vgl. *Stolterfoht*, Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht, 1975, S. 59.

„Arbeitslohn“ oder die Erwerbsgrundlage „Dienstverhältnis“ handelt es sich bei ihnen um unselbstständige Tatbestandsmerkmale nichtselbständiger Arbeit. Sie lassen sich aus dem Dienstverhältnis selbst ableiten.³⁷⁰

3.4.1 Arbeitnehmer

Den Begriff des Arbeitnehmers konkretisiert § 1 Abs. 1 LStDV 1990:

„¹Arbeitnehmer sind Personen, die in öffentlichem oder privatem Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. ²Arbeitnehmer sind auch die Rechtsnachfolger dieser Personen, soweit sie Arbeitslohn aus dem früheren Dienstverhältnis ihres Rechtsvorgängers beziehen.“

So definiert hat der Arbeitnehmerbegriff neben dem Begriff des Dienstverhältnisses eine gewisse eigenständige Bedeutung sowie einen eigenen materiell-rechtlichen Regelungsgehalt. Auch die Einkünfte nach § 19 EStG leiten sich nämlich wie die übrigen Einkunftsarten aus den Einnahmen des Steuerpflichtigen ab. Steuergegenstand ist der Arbeitslohn. Vor diesem Hintergrund ist gerade entscheidend, welcher Person die Einnahmen steuerrechtlich zufließen, wer also Arbeitnehmer ist. Das Gleiche gilt auch für Einnahmen die dem Rechtsnachfolger aus einem Dienstverhältnis zufließen. Obgleich er nicht von der Begrifflichkeit des Dienstverhältnisses erfasst ist, ist er dennoch Arbeitnehmer nach § 1 Abs. 1 S. 2 LStDV 1990.³⁷¹

a) Dogmatisch klare Verortung

In einer solchen Begriffsbestimmung des Arbeitnehmers wird erneut die zentrale Stellung des Begriffs „Dienstverhältnis“ erkennbar. Für die Qualifikation als Arbeitnehmer nach § 1 Abs. 1 LStDV 1990 ganz entscheidend ist, ob die steuerrechtlich relevante Einnahme, mithin der Arbeitslohn im Sinne des § 2 Abs. 1 LStDV 1990, gerade aus einem und auf Grundlage eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 1 Abs. 2 LStDV 1990 fließt. Nur wenn dies der Fall ist, kommt eine Arbeitnehmerstellung im Sinne des § 1 Abs. 1 LStDV 1990 überhaupt in Betracht.

Ergo lassen sich die Schwierigkeiten, die sich in der Einordnung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, insbesondere in Abgrenzung zu solchen aus gewerblicher oder selbständiger Betätigung nach § 15 EStG und § 18 EStG stellen, dogmatisch sauber größtenteils nicht etwa in den Einzelmerkmalen zum Arbeitnehmerbegriff, sondern in den Einzelmerkmalen des Dienstverhältnisses selbst verorten. Die konkrete Ausgestaltung des Dienstverhältnisses stellt die Weiche für eine Einkünftequalifikation nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Ohne ein Dienstverhältnis nach § 1 Abs. 2 LStDV 1990 kann es nämlich keine Arbeitnehmereigenschaft geben. Sämtliche für und gegen ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale sind somit nur durch ihre Reflexwirkung auch Merkmale für das Vorliegen einer

³⁷⁰ Pflüger, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 52.

³⁷¹ Claßen, in: Lademann, EStG (Stand Juni 2017), § 19 Rn. 43.

Arbeitnehmereigenschaft. Die Frage etwa, ob die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist, ist unmittelbar nur eine Frage der Ausgestaltung des Dienstverhältnisses. § 1 Abs. 1 LStDV 1990 und sein Begriff des Arbeitnehmers schweigen sich hierzu aus.

Eine dogmatisch saubere Trennung der Anforderungen an das Dienstverhältnis von solchen die originär an den Arbeitnehmerbegriff gestellt werden ist daher anzustreben. Dies gilt umso mehr, wo eine solche zuweilen sowohl in der Kommentarliteratur³⁷², wie auch der Finanzgerichtsbarkeit, sträflich vernachlässigt wird. So entwickelte der BFH im Jahre 1985 einen Indizienkatalog für Zweifelsfälle steuerrechtlicher Einordnung. Obgleich dieser gleich neunzehn „für eine Arbeitnehmereigenschaft“ sprechenden Merkmale auflistet, sind sämtliche tatsächlich strenggenommen „für und gegen ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale“, wie der BFH, eigentlich zutreffend, einige Zeilen vorab selbst noch zu konstatieren wusste.³⁷³ Dogmatisch sauber wäre es vielmehr die typischen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Hinblick auf die vom Arbeitgeber zu bekleidende Arbeitnehmerstellung zu formulieren. Das Dienstverhältnis im Sinne des § 1 Abs. 2 LStDV 1990, nicht jedoch der Begriff des Arbeitnehmers aus § 1 Abs. 1 LStDV 1990 selbst, stellt folglich bestimmte Anforderungen an die Arbeitnehmerstellung des Steuerpflichtigen.

b) Tatsächliche Anforderungen

Die aus § 1 Abs. 1 LStDV 1990 selbst und nicht aus dem Dienstverhältnis resultierenden Anforderungen sind daher viel geringer. Entscheidend ist nur, das Arbeitslohn auf Grundlage eines Dienstverhältnisses fließt. Hierbei muss das Dienstverhältnis nicht aktuell bestehen, sondern es kann sich ebenso um Einnahmen aus einem früheren Dienstverhältnis, ja sogar aus einem früheren Dienstverhältnis eines Dritten handeln, etwa bei Witwenbezügen, § 1 Abs. 1 S. 2 LStDV 1990.

Ferner muss es sich bei der Person des Arbeitnehmers um eine natürliche Person handeln. Leistungen an juristische Personen gehen dabei immer auf das Dienstverhältnis einer natürlichen Person zurück. Im Vordergrund steht also die Persönlichkeit des Arbeitnehmers, sodass eine juristische Person steuerrechtlich nicht Arbeitnehmer sein kann.³⁷⁴ Diese Höchstpersönlichkeit der Leistungserbringung ist auch der Grund dafür, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch nicht auf eine andere Person übertragen werden können. Eine Vereinbarung, bei der die geleistete Arbeit als für einen Dritten geleistet gelten solle,

³⁷² Vgl. etwa nur wenig trennscharf *Geeb*, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand April 2020), § 19 Rn. 19a ff.; *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 22 ff. Positiv hingegen etwa *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 71 ff.

³⁷³ BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663). Auf diesen Indizienkatalog wird in der weiteren Untersuchung noch dezidiert einzugehen sein.

³⁷⁴ *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 60; *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 38; *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 20.

ist aus steuerrechtlicher Sicht unbeachtlich. Sie ist in eine Einkommensverwendung umzu-
deuten.³⁷⁵ Es können somit niemals mehrere Personen gleichzeitig Einkünfte nach
§ 19 EStG aus demselben Dienstverhältnis erzielen.³⁷⁶ Eine unbeschränkte Geschäftsfähig-
keit des Arbeitnehmers ist ebenfalls nicht zu fordern. Sie hat diesbezüglich keine steuer-
rechtlichen Auswirkungen. Auch geschäftsunfähige Personen, etwa in Werkstätten für be-
hinderte Menschen betreut Beschäftigte, können Arbeitnehmer sein.³⁷⁷

Zuletzt kommt es für die Qualifizierung als Arbeitnehmer im steuerrechtlichen Sinne auch
nicht auf eine etwaige unbeschränkte Steuerpflichtigkeit, eine bestimmte Staatsangehörig-
keit oder das Vorliegen einer Arbeitserlaubnis an.³⁷⁸

3.4.2 Arbeitgeber

Der Begriff des Arbeitgebers ist in der LStDV 1990 nicht unmittelbar definiert. Er ergibt sich
jedoch mittelbar aus der Zusammenschau des Arbeitnehmerbegriffs und der Definition des
Dienstverhältnisses in § 1 Abs. 2 LStDV 1990.

Die praktische Bedeutung des Arbeitgeberbegriffs selbst sollte dabei nicht als gering eingeschätzt
werden. Schwerpunktmäßig kommt ihm in der Praxis zum einen steuerverfahrensrechtliche Be-
deutung zu. So ermöglicht erst das Dreiecksverhältnis Arbeitgeber, Arbeitnehmer, Finanzverwal-
tung und die besondere Nähe des Arbeitgebers zum Arbeitnehmer überhaupt die Möglichkeit zur
Einbehaltung von Lohnsteuer. Der Arbeitgeber ist sowohl zum Lohnsteuerabzug verpflichtet,
§ 38 EStG, als auch als Haftungsschuldner derselben, § 42d EStG, in besonderem Maße zu deren
genauer Berechnung und Abführung angehalten.³⁷⁹

Zum anderen kommt der Begrifflichkeit eine zentrale materiell-rechtliche Bedeutung zu. Denn
das Dienstverhältnis mit seinem Leistungsaustausch „Arbeitslohn gegen Tätigkeit im Dienstver-
hältnis“ fordert ein Gegenseitigkeitsverhältnis. Es ordnet die Elemente „weisungsgebundene Ar-
beitsleistung“ und „Arbeitslohn“ Arbeitnehmer sowie Arbeitgeber zu. Ohne den Begriff des Ar-
beitgebers wäre das Dienstverhältnis unvollständig beschrieben.³⁸⁰

³⁷⁵ BFH, Urteil v. 24. Juni 1976 – IV R 173/74, BStBl II 1976, 643 (644).

³⁷⁶ *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 43; vgl. *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 14.

³⁷⁷ FG Münster, Urteil v. 24. November 1993 – 8 K 828/91 L, EFG 1994, 658 (658); *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 60; *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 20.

³⁷⁸ *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 39.

³⁷⁹ Vgl. *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 60; *Claßen*, in: Lademann, EStG (Stand April 2009), § 19 Rn. 37.

³⁸⁰ So zutreffend *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 121. Dies über-
sehen *Claßen* und *Pflüger* in ihrer steuerverfahrenszentrierten Begriffsbestimmung, *Claßen*, in: Lademann,
EStG (Stand April 2009), § 19 Rn. 37; *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018),
§ 19 Rn. 60.

Der BFH nahm zuletzt mit Urteil vom 13. Juli 2011 zum Arbeitgeberbegriff wie folgt Stellung:

„Arbeitgeber im Sinne des § 38 Abs. 3 EStG ist derjenige, dem der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung er tätig wird oder dessen Weisung er zu befolgen hat (Umkehrschluss aus § 1 Abs. 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung“³⁸¹

Damit ist als kennzeichnend für die Arbeitgeberstellung ein Machtverhältnis beschrieben, das den Arbeitgeber berechtigt, über die Arbeitskraft des Arbeitnehmers zu verfügen, diesen einzustellen oder ihn zu entlassen. Der Arbeitgeber hat eine besondere wirtschaftliche Stellung inne, auf Grund derer er dem Arbeitnehmer Weisungen erteilen kann.³⁸²

In der Regel handelt es sich beim Arbeitgeber um den Vertragspartner des Arbeitnehmers aus dem Dienstvertrag, also um denjenigen, der die Schuldnerposition in dem die Rechtsgrundlage der Arbeitslohnzahlung bildenden Rechtsverhältnis inne hat.³⁸³ Zwingend ist dies aber nicht, denn der Arbeitgeber muss seiner Lohnzahlungsverpflichtung gerade nicht höchstpersönlich nachkommen. Auch eine Lohnzahlung durch Dritte als Leistungsmittler, etwa im Rahmen einer Arbeitnehmerüberlassung, ist möglich. Allein entscheidend ist, dass bei der Lohnzahlung durch Dritte diese im Auftrag und auf Rechnung des Arbeitgebers erfolgt.³⁸⁴

Wie auch beim Arbeitnehmer kommt es steuerrechtlich auf dessen Geschäftsfähigkeit nicht an. Arbeitgeber können hingegen sowohl natürliche wie auch juristische Personen sein. Ebenso können inländische und ausländische Arbeitgeber gleichermaßen lohnsteuerrechtlich Arbeitgeber sein.³⁸⁵ Einzig aus verfahrensrechtlichen Punkten ergeben sich bei Letzterem Unterschiede. Nur der inländische Arbeitgeber ist zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet.³⁸⁶

³⁸¹ BFH, Urteil v. 13. Juli 2011 – VI R 84/10, BStBl II 2011, 986 (987). Ebenso etwa *Claßen*, in: Lademann, EStG (Stand April 2009), § 19 Rn. 37; *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 32; vgl. *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 125 ff.

³⁸² *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 62; vgl. *Claßen*, in: Lademann, EStG (Stand April 2009), § 19 Rn. 37.

³⁸³ BFH, Urteil v. 13. März 2003 – VII R 46/02, BStBl II 2003, 556 (559); *Thürmer*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 38 Rn. 65; *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 130 ff.

³⁸⁴ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 126; *Claßen*, in: Lademann, EStG (Stand April 2009), § 19 Rn. 37; *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 40.

³⁸⁵ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 122; *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 39.

³⁸⁶ Siehe Abschnitt C.II.2.4.2

3.5 Dienstverhältnis als offener Typusbegriff

Bei dem für die Einkünftequalifikation nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG zentralen Begriff des Dienstverhältnisses handelt es sich, ebenso wie bei den hieraus ableitbaren Begriffen „Arbeitnehmer“ und „Arbeitgeber“ jeweils um sogenannte offene Typusbegriffe.³⁸⁷ Dies hat unmittelbare Auswirkungen auf die Einkünftequalifizierung unter Zuhilfenahme der einschlägigen Abgrenzungskriterien.

3.5.1 Methodische Verortung

Die juristische Methodenlehre unterscheidet zwischen klassifikatorischen Begriffen im engeren Sinne, den sogenannten Klassenbegriffen und den sogenannten Typusbegriffen. Die Einordnung erfolgt unabhängig von der Bedeutung und Funktion der Rechtsbegriffe als beschreibend, zuschreibend oder bewertend, danach, in welcher Beziehung deren jeweilige begrifflichen Einzelmerkmale zueinander stehen.³⁸⁸

a) Klassenbegriff

Der Klassenbegriff zeichnet sich durch eine in sich geschlossene und abschließende Aufzählung seiner Einzelmerkmale aus. Die aufgezählten Merkmale müssen dabei entweder alternativ, zumeist verbunden mit dem Wort „oder“ (disjunktive Definition), oder kumulativ, zumeist verbunden mit dem Wort „und“ (konjunktive Definition), vorliegen, damit der Rechtsbegriff erfüllt ist.³⁸⁹ Der Tatbestand eines Klassenbegriffs ist begrifflich derart fixiert, dass der jeweilige Sachverhalt trennscharf und unmittelbar nach dem streng scheidenden Schema „entweder – oder“ unter den jeweiligen Klassenbegriff subsumiert werden kann.³⁹⁰ Weist der konkrete Sachverhalt bzw. Vorgang alle obligatorischen Merkmale der gebildeten Definition auf, dann und immer nur dann, ist die jeweilige Definition erfüllt.³⁹¹

³⁸⁷ BFH, Urteil v. 20. November 2008 – VI R 4/06, BStBl II 2009, 374 (375); *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 49; *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 62; *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 53; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 472.

³⁸⁸ *Puppe*, Kleine Schule des juristischen Denkens, 4. Auflage 2019, S. 56 f.

³⁸⁹ *Puppe*, Kleine Schule des juristischen Denkens, 4. Auflage 2019, S. 56 f.; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 5 Rn. 53; vgl. *Pahlke*, in: Schwarz/Pahlke, AO (Stand September 2016), § 4 Rn. 156.

³⁹⁰ *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage 1995, S. 37; *Koller*, Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht, 1967, S. 25 f.; vgl. *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 70.

³⁹¹ *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage 1995, S. 37; *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Auflage 1991, S. 544; *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 70; vgl. *Koller*, Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht, 1967, S. 23, 25.

Als Beispiel ist etwa der hundesteuerrechtliche Begriff „Hund“ zu nennen. Dieses Begriffsobjekt ist „*ein vom Gesetzgeber rezipierter, zoologisch klassifizierter Begriff*“³⁹², ein Klassenbegriff also. Liegen beim Steuerobjekt Hund nun alle Merkmale eines Hundes vor, handelt es sich hundesteuerrechtlich um einen Hund. Fehlt es auch nur an einem Merkmal, ist die Definition, *ergo* der Steuertatbestand, nicht erfüllt.

b) Typusbegriff

Anders ist dies beim in der heutigen Rechtsdogmatik immer häufiger anstelle subsumtionsfähiger Klassenbegriffe vorzufindenden Typusbegriff. Bei diesem Rechtsbegriff erfolgt eine Umschreibung zwar ebenfalls abstrakt durch Einzelmerkmale. Diese bilden hingegen keinen abschließenden Katalog notwendiger Begriffsmerkmale, haben keine abstrakt-deskriptive Funktion.³⁹³ Typusbegriffe enthalten vielmehr wenigstens ein Begriffsmerkmal, welches in unterschiedlicher Stärke, also abgestuft vorliegen kann, oder überhaupt nur alternativ notwendig ist.³⁹⁴

Die trennscharfe Definition der Klassenbegriffe ist nämlich nicht für sämtliche Lebenssachverhalte tauglich. Dort, wo etwa die Entwicklung im Fluss, sich eine Verkehrsanschauung noch nicht recht herausgebildet haben mag, oder wir eine Vielzahl von Phänomenen in ein Raster aus wenigen Begriffen einordnen müssen, kann man all dem mit dem begriffstarren Klassenbegriff nicht beikommen.³⁹⁵ Mit seiner Nähe zu den unbestimmten Rechtsbegriffen³⁹⁶ zeigt sich der Typusbegriff charakteristisch offener. Es erfolgt keine starre Zuordnung zu einer Definition, nach dem Schema „entweder – oder“, sondern eine Zuordnung zu einem bestimmten (Sachverhalts-)Typus nach den Kategorien „mehr oder weniger“ – es fragt sich, passt der zur Entscheidung stehende Sachverhalt mehr oder weniger gut zu dem vergleichsweise herangezogenen Typus?³⁹⁷

Ein Sachverhalt wird einem gesetzlichen Typusbegriff nämlich dann zugeordnet, wenn er seinem aus Einzelmerkmalen gebildeten Gesamtbild, seinem Typus, nach Maßgabe von

³⁹² Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 5 Rn. 51.

³⁹³ Pahlke, in: Schwarz/Pahlke, AO (Stand September 2016), § 4 Rn. 156; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 5 Rn. 53.

³⁹⁴ Puppe, Kleine Schule des juristischen Denkens, 4. Auflage 2019, S. 60; Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage 1995, S. 41 f.

³⁹⁵ Puppe, Kleine Schule des juristischen Denkens, 4. Auflage 2019, S. 67; vgl. Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage 1995, S. 39.

³⁹⁶ Weber-Grellet, in: Budde/Offerhaus (Hrsg.), FS Beisse, 1997, 551 (553 f.). Für eine Zuordnung zu den unbestimmten Rechtsbegriffen Pahlke, in: Schwarz/Pahlke, AO (Stand September 2016), § 4 Rn. 156.

³⁹⁷ Weber-Grellet, in: Budde/Offerhaus (Hrsg.), FS Beisse, 1997, 551 (557); Koller, Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht, 1967, S. 25; *Englisch*, Einführung in das juristische Denken, 11. Auflage 2010, S. 105; Zippelius, Juristische Methodenlehre, 11. Auflage 2012, S. 58.

Ähnlichkeiten entspricht.³⁹⁸ Der Typusbegriff lässt sich mithin nicht mit Hilfe der Grundprädikate seiner Begriffsbestandteile definieren, sondern wird in seiner jeweiligen Ausprägung gewissermaßen über „Familienähnlichkeiten“ zwischen „Individuen“ beschrieben.³⁹⁹

Der Typusbegriff selbst ist dabei eine Zusammenfassung gleichartiger Umstände, Besonderheiten und Individualitäten und vermittelt zwischen dem Allgemeinen und dem Besonderen.⁴⁰⁰ Seine jeweiligen Begriffsmerkmale stehen nach *Heigl* als „*Repräsentant[en] für ein Allgemeines*“, welche „*für den Durchschnitt charakteristisch sind*“.⁴⁰¹ Sein typologisches Denken versteht sich in der Bildung von Fallgruppen und der Herausarbeitung der für sie typischen Elemente anhand empirischer Kriterien wie etwa der Verkehrsauffassung.⁴⁰² Hierin unterscheidet er sich auch von der typisierenden Betrachtungsweise. Diese unterstellt oder vermutet nämlich einen bestimmten Sachverhalt bei Vorliegen typischer Merkmale, gerade ohne ihn dafür einer genauen Einzelfallbetrachtung zu unterziehen. Es wird mit der typisierenden Betrachtungsweise ein typisierter, holzschnittartiger Sachverhalt der Rechtsanwendung unterstellt. Der Typus hingegen beschreibt den vom Sachverhalt abgelösten Kern einer Rechtsvorschrift, der diese wesentlich bestimmt. Dieser Typus trifft in der Rechtsanwendung sodann auf einen vollständig erschlossenen und gerade nicht typisierten Sachverhalt.⁴⁰³

Im Ergebnis erfolgt ein Vergleich des typischen Sachverhalts mit dem jeweils zuzuordnenden Sachverhalt.⁴⁰⁴ Von den Merkmalen und Umständen, die als typisch für die Charakteristik des jeweiligen Typusbegriffs angesehen werden, müssen dabei im Einzelfall nicht sämtliche in gleichem Umfang erfüllt sein, wenn dadurch nicht die Zugehörigkeit zum jeweiligen Typus an sich erschüttert ist.⁴⁰⁵ Jeder Typus weist demzufolge einen einheitlichen Gesichtspunkt und Kern auf, der es rechtfertigt, verschiedene rechtliche und tatsächliche

³⁹⁸ *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Auflage 1991, S. 545, 547; *Vogel*, *StuW* 1971, 308 (314); *Zugmaier*, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, S. 44.

³⁹⁹ *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage 1995, S. 42.

⁴⁰⁰ *Sauer*, Juristische Methodenlehre, 1940, S. 158; *Weber-Grellet*, in: Budde/Offerhaus (Hrsg.), FS Beisse, 1997, 551 (557).

⁴⁰¹ *Heigl*, Die Typisierung im Steuerrecht, 1958, S. 5.

⁴⁰² *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage 1995, S. 45; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 5 Rn. 53.

⁴⁰³ *Streck*, *FR* 1973, 297 (300); vgl. *Pahlke*, in: Schwarz/Pahlke, AO (Stand September 2016), § 4 Rn. 156.

⁴⁰⁴ *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Auflage 1991, S. 545; *Vogel*, *StuW* 1971, 308 (314); vgl. *Weber-Grellet*, in: Budde/Offerhaus (Hrsg.), FS Beisse, 1997, 551 (557).

⁴⁰⁵ *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 5 Rn. 53.

Ausprägungen eines im wesentlichen übereinstimmenden Sachverhalts gleichermaßen unter denselben Typus zu subsumieren.⁴⁰⁶ Der Typusbegriff vermittelt so eine konkret-normative Wertentscheidung des Gesetzgebers.⁴⁰⁷

3.5.2 Telos einkommensteuerrechtlichen Typusgebrauchs

Bereits der Gesetzgeber des Preußischen Einkommensteuergesetzes von 1891 erkannte, dass eine starre wissenschaftliche Begriffsbestimmung der einzelnen steuerrelevanten Einkünfte nur schwer von Erfolg gekrönt sein könne. Vielmehr wurde bereits damals versucht durch die Bestimmung allgemeiner Merkmale des Einkommens sowie mittels kasuistischer wie auch der Analogie fähigen Unterscheidungen diesem Umstand gerecht zu werden.⁴⁰⁸ Folgerichtig wurde sich bei der Errichtung des Einkünftekatalogs des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG ebenfalls nicht abstrakt-allgemeiner Begriffe, sondern bildhafter, der allgemeinen Lebenswirklichkeit entnommenen Typusbegriffe bedient, um die allgemeine Lebenswirklichkeit auch steuerrechtlich zutreffend abbilden zu können.⁴⁰⁹ Lang spricht in diesem Zusammenhang von einer „*illustrierenden Typologie der sieben Einkunftsarten*“.⁴¹⁰ Der zur Einkünftequalifikation nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG heranzuziehende Begriff „Dienstverhältnis“ und die hieraus unselbständig ableitbaren Begriffe „Arbeitnehmer“ und „Arbeitgeber“ stehen geradezu exemplarisch hierfür.

Wie in Abschnitt A.I.3.2 dargestellt, war und ist die Ausgestaltung konkreter Dienstverhältnisse zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer seit der Einführung der Lohnsteuer im Jahre 1920 mannigfaltig und stets im Wandel befindlich. Letzterer gewann mit der Digitalisierung noch an Kraft und führte zu ganz neuen Beschäftigungsformen, etwa der Plattformarbeit. Die ganz unterschiedliche Ausgestaltung nichtselbständiger Arbeit im realen Leben wäre im starren Definitionkorsett eines Klassenbegriffs damals wie heute insbesondere in ihren Grenzbereichen nicht fassbar. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG sowie die Lohnsteuerdurchführungsverordnung hingegen liefern ein Raster, dessen offene Begrifflichkeiten es im Wege einer wertenden Gesamtschau ermöglichen, ganz unterschiedliche Erscheinungen nichtselbständiger Arbeit steuerrechtlich einordnen zu können. Dies kann nur Typusbegriffen gelingen.⁴¹¹

⁴⁰⁶ Vgl. Puppe, Kleine Schule des juristischen Denkens, 4. Auflage 2019, S. 65; Weber-Grellet, in: Budde/Offerhaus (Hrsg.), FS Beisse, 1997, 551 (557).

⁴⁰⁷ Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 5 Rn. 51.

⁴⁰⁸ Fuisting, Das preußische Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891, 1892, S. 67 f.

⁴⁰⁹ Schmidt-Liebig, StuW 1989 110, (111); Zugmaier, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, S. 44; vgl. Pahlke, in: Schwarz/Pahlke, AO (Stand September 2016), § 4 Rn. 158.

⁴¹⁰ Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 9 Rn. 400.

⁴¹¹ Vgl. Puppe, Kleine Schule des juristischen Denkens, 4. Auflage 2019, S. 67, sowie vorherigen Abschnitt C.II.3.5.1b).

3.5.3 Konsequenzen für die Einkünftequalifikation

Unter Berufung auf *Larenz*⁴¹² gibt der IV. Senat mit der methodischen Verortung derartiger „*offenen Typen*“, auch Einblick in eine Rechtsanwendung, welche exemplarisch für die ständige Rechtsprechung des BFH bis zum heutigen Tage steht. Er fasst den Typusbegriff als einen Begriff,

*„der nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden kann, für den also ein Gesamtbild kennzeichnend ist und dem somit zwar auch genügt sein kann, wenn der eine oder andere typische Wesenszug fehlt, der aber doch mindestens das Vorhandensein einiger dieser typischen Wesenszüge verlangt.“*⁴¹³

Die Zuordnung unter die einzelnen Merkmale eines Dienstverhältnisses erfolgt durch die Rechtsprechung und Finanzverwaltung folgerichtig nicht etwa schematisch. Es gibt gerade kein in sich abgeschlossenes finales Entscheidungsprogramm bei dem sich die relevanten Begrifflichkeiten durch Aufzählung feststehender Merkmale nichtselbständiger Arbeit abschließend bestimmen lassen.

Die Abgrenzung ist vielmehr anhand einer Vielzahl in Betracht kommender Kriterien nach dem Gesamtbild der jeweiligen Verhältnisse zu beurteilen.⁴¹⁴ Die für die Beurteilung wichtigen Umstände sind dabei im konkreten Einzelfall jeweils sorgfältig gegeneinander abzuwägen und zu gewichten.⁴¹⁵ Hierzu wurden in Rechtsprechung und Literatur katalogartig beispielhafte Kriterien entwickelt, die im Rahmen der im wesentlichen trichterlichen Würdigung für die Abgrenzung je nach Gewichtung entscheidende Bedeutung haben können.⁴¹⁶

Für den hermeneutisch zu verstehenden Rechtsanwendungsprozess wendet man im Ergebnis den Blick zwischen dem normaltypischen⁴¹⁷ Dienstverhältnis des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und

⁴¹² *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2. Auflage 1969, S. 427 f., 440 f.

⁴¹³ BFH, Beschluss v. 21. Februar 1974 – IV B 28/73, BStBl II 1974, 404 (407).

⁴¹⁴ BFH, Urteil v. 22. Februar 2012 – X R 14/10, BStBl II 2012, 511 (513 f.); BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663) jeweils m.w.N.; H 19.0 (Allgemeines) S. 5 LStH 2018; *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 73. Instruktiv zum Entscheidungsprogramm BFH, Beschluss v. 9. November 2004 – VI B 150/03, BFH/NV 2005, 347 (347 f.).

⁴¹⁵ So etwa BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, BStBl II 2015, 903 (905); BFH, Urteil v. 22. Februar 2012 – X R 14/10, BStBl II 2012, 511 (513 f.); BFH, Urteil v. 20. Oktober 2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585 (586). Erstmals RFH, Urteil v. 17. Mai 1921 – II A 65–71/72, RFHE 5, 317 (318). Statt vieler *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 62 sowie H 19.0 (Allgemeines) S. 6 LStH 2018.

⁴¹⁶ Vgl. die ausführliche Übersicht in BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663), sowie darauf aufbauend BFH, Urteil v. 30. Mai 1996 – V R 2/95, BStBl II 1996, 493 (494 f.) und *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 68 f.; ebenso die Finanzverwaltung in H 19.0 (Allgemeines) LStH 2018.

⁴¹⁷ Dem entgegen steht das Idealtypische, ein Idealbild, welches in seiner begrifflichen Reinheit im tatsächlichen Leben empirisch nirgends vorfindbar ist. So zutreffend *Weber-Grellet*, in: Budde/Offerhaus (Hrsg.), FS Beise, 1997, 551 (552).

dem steuerrechtlich zu erfassenden Sachverhalt und versucht ein Vorliegen der einzelnen konjunktiven Merkmalen festzustellen.⁴¹⁸ Hierbei gilt es herauszuarbeiten, in welchem Grad diese jeweils erfüllt sind, damit eine Verrechnung der einzelnen Merkmale untereinander sowie eine abschließende Bewertung und Einkünftequalifizierung erfolgen kann.⁴¹⁹

3.6 Einzelne Aspekte des Dienstverhältnisses

Das Dienstverhältnis als Erwerbsgrundlage und Zentralbegriff der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bestimmt maßgeblich die steuerrechtliche Arbeitnehmerstellung des Steuerpflichtigen. Das Verständnis seiner Einzelaspekte und Bestandteile und sich hieraus ergebender Trennlinien zu anderen Einkunftsarten im Hinblick auf den Untersuchungsgegenstand ist daher essentiell.

3.6.1 Begründung des Dienstverhältnisses

a) Normatives Dienstverhältnis

Tatbestandlich kann ein Dienstverhältnis im Sinne des § 1 Abs. 2 LStDV 1990 einerseits durch ein Rechtsverhältnis begründet werden, aus dem sich die Pflicht des Steuerpflichtigen zur Erbringung von weisungsgebundener Arbeit gegen Entgelt ergibt, dem sogenannten normativen Dienstverhältnis.⁴²⁰ Nicht umsonst liegt der Kernanwendungsbereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dort, wo zivilrechtlich ein Dienstvertrag nach § 611 BGB bzw. ein Arbeitsvertrag nach § 611a BGB geschlossen wurde. Ein Dienstverhältnis im Sinne des § 1 Abs. 2 LStDV 1990 muss nicht durch einen schriftlichen Vertrag, sondern kann auch durch bloßes tatsächliches Verhalten und erst recht durch mündliche Vereinbarungen begründet werden.⁴²¹

b) Faktisches Dienstverhältnis

Eines bürgerlich-rechtlich wirksamen Rechtsverhältnisses bedarf es nicht zwingend. Ein steuerrechtliches Dienstverhältnis kann auch durch bloßes tatsächliches Verhalten begründet werden.⁴²² Es genügt bereits ein tatsächlicher Leistungsaustausch der den Merkmalen eines Dienstverhältnisses nach § 1 Abs. 2 LStDV 1990 entspricht, ohne das hierzu zivil-

⁴¹⁸ Vgl. *Schmidt-Liebig*, *StuW* 1995, 162 (168); *Schmidt-Liebig*, *FR* 1995, 100 (103).

⁴¹⁹ Vgl. *Puppe*, *Kleine Schule des juristischen Denkens*, 4. Auflage 2019, S. 65 f.

⁴²⁰ Statt vieler *Breinersdorfer*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, *EStG* (Stand April 2017), § 19 B 42 f.

⁴²¹ *BFH*, Urteil v. 23. Oktober 1992 – VI R 59/91, *BStBl* II 1993, 303 (305); *Mody*, in: *Korn*, *EStG* (Stand März 2019), § 19 Rn. 23.

⁴²² *BFH*, Urteil v. 23. Oktober 1992 – VI R 59/91, *BStBl* II 1993, 303 (305); *Geserich*, in: *Blümich*, *EStG* (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 57; *Barein*, in: *Littmann/Bitz/Pust*, *EStG* (Stand April 2017), § 19 Rn. 44.

rechtlich eine entsprechende Rechtsbeziehung besteht. Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts folgend, liegt in diesen Fällen ein steuerrelevantes sogenanntes faktisches Dienstverhältnis vor.⁴²³

c) Tatsächliche Durchführung entscheidend

Da ein Dienstverhältnis im Sinne des § 19 EStG nicht zwingend auf eine schuldrechtliche Grundlage angewiesen ist, müssen in jedem Fall wie bei der Auslegung von Willenserklärungen auch Umstände, die außerhalb vertraglicher Abmachungen liegen, berücksichtigt werden. Die Vertragsbeziehungen können steuerrechtlich nur in ihrer Gesamtheit unter Beachtung aller Umstände gewürdigt werden. Neben den sachlichen Vertragsbestimmungen ist daher auch der tatsächlichen Durchführung des Dienstverhältnisses entscheidendes Gewicht beizumessen, insbesondere in Fällen, in denen die tatsächliche Durchführung dem formell Vereinbarten zuwiderläuft.⁴²⁴

3.6.2 Schulden der Arbeitskraft

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist für ein Dienstverhältnis obligatorisch, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber aus dem Dienstverhältnis „*seine Arbeitskraft schuldet*“.⁴²⁵ In Abgrenzung hierzu steht von Beginn an der Umstand, dass nicht nur die Arbeitskraft, sondern gerade ein Arbeitserfolg vom Steuerpflichtigen geschuldet wird, zum Beispiel auf Grund eines Werkvertrags nach § 631 BGB.⁴²⁶

Hierbei ist zu beachten, dass ein unspezifiziertes Schulden der Arbeitskraft zutreffend nur ein Indiz, jedoch keineswegs ein Kernelement steuerrechtlicher Abgrenzung bilden kann.⁴²⁷ Es bedarf einer Konkretisierung. Denn auch in Fällen, in denen nur die Arbeitskraft des Steuerpflichtigen geschuldet ist, kommt es dem Arbeitgeber letztlich auf die Erzielung eines bestimmten Arbeitserfolges an, nur eben mittelbar durch den Einsatz der eingekauften Arbeitskraft.⁴²⁸

⁴²³ Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 42 f.; Barein, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 44.

⁴²⁴ BFH, Urteil v. 17. Juli 1952 – IV 205/51, BStBl III 1952, 217 (220 f.); Wagner, in: Heuermann/Wagner (Hrsg.), Handbuch Lohnsteuerrecht (Stand September 2012), C. Rn. 14; Stolterfoht, Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht, 1975, S. 61.

⁴²⁵ Statt vieler BFH, Urteil v. 22. Februar 2012 – X R 14/10, BStBl II 2012, 511 (513 f.) m.w.N.; Geserich, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 55, 65.

⁴²⁶ Siehe § 4 Abs. 2 S. 1 der Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn vom 5. September 1925, Reichsministerialblatt 1925, 1186: „Selbständigkeit liegt dann nicht vor, wenn der Leistende nicht sowohl die Leistung, als vielmehr seine Arbeitskraft schuldet, d.h. persönlich auf Grund eines Arbeits- oder Dienstvertrags zu einem Beamten, Angestellten, Arbeiter im Unternehmen eines anderen wird.“

⁴²⁷ BFH, Urteil v. 22. Februar 2012 – X R 14/10, BStBl II 2012, 511 (514); BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663).

⁴²⁸ BFH, Urteil v. 25. Oktober 1957 – VI 143/56 U, BStBl III 1958, 15 (15); RFH, Urteil v. 8. Dezember 1938 – VI 177/38, RStBl 1939, 197 (197).

Dass allein die Rechtspflicht zur Erbringung von Arbeitskraft dabei als Abgrenzung zu den übrigen Einkunftsarten nicht genügen kann zeigt sich auch daran, dass etwa der mandatierte Rechtsanwalt oder der sich zum Rübenanbau verpflichtende Landwirt gleichsam gegenüber ihren jeweiligen Auftraggebern die Entfaltung eigener Arbeitskraft schulden, aber ihrem äußeren Erscheinungsbild nach unzweifelhaft selbständig tätig werden. Sie erzielen Einkünfte nach § 18 EStG bzw. § 13 EStG.⁴²⁹ Zudem schuldet in diesem Beispiel der offensichtlich selbständig tätige Rechtsanwalt regelmäßig gerade nicht den Eintritt eines bestimmten (Prozess)-Erfolges. Auch er stellt seinem Mandanten nur seine Arbeitskraft in Form von Rechtsdienstleistungen zur Verfügung.⁴³⁰

3.6.3 In abhängiger Stellung

Eine Konkretisierung, wann ein Dienstvertrag-typisches Schulden der Arbeitskraft vorliegen soll, liefert der Verordnungsgeber in § 1 Abs. 2 S. 2 LStDV 1990. Demgemäß sei dies dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige in der Betätigung seines geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe (**Weisungsgebundenheit**) oder in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert sei (**organisatorische Eingliederung**).

Worin diese Abgrenzungskriterien gründen und wie sich demgemäß eine derartige Weisungsgebundenheit oder organisatorische Eingliederung in der Praxis im Kern darzustellen habe, darüber schweigt sich die Lohnsteuerdurchführungsverordnung aus. Immerhin aus der Auslegung des Wortes „nichtselbständig“ aus § 19 EStG ergibt sich, dass hierfür eine gewisse Abhängigkeit, also eine abhängige Stellung des Arbeitnehmers, sicherlich Voraussetzung ist.⁴³¹

In § 1 Abs. 3 LStDV 1990 folgt der ergänzende Hinweis:

„Arbeitnehmer ist nicht, wer Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt, soweit es sich um die Entgelte für diese Lieferungen und sonstigen Leistungen handelt.“

a) Abgrenzungsmerkmale des historischen Gesetzgebers

Mehr noch als die Kommentarliteratur und die in unübersichtlicher Zahl vorhandenen gerichtlichen Einzelentscheidungen erhellt zuvorderst ein Blick auf die historischen Gesetzesmaterialien den Kern der beiden Abgrenzungskriterien „Weisungsgebundenheit“ und „organisatorische Eingliederung“.

Bereits das Einkommensteuergesetz von 1920 setzte in § 45 EStG 1920 für den pauschalen Lohnsteuerabzug „Arbeitslohn“ voraus. Der Arbeitslohn selbst war dabei zwar in § 9

⁴²⁹ Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 65; Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 471.

⁴³⁰ Geserich, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 65; vgl. Krüger, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 25.

⁴³¹ Bereits Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, 1929, § 36 Anm. 6, S. 505.

Nr. 1 EStG 1920 legal definiert, die Frage, wann sich ein Bezug als Arbeitslohn darstellt war damit hingegen nicht beantwortet. Es erfolgte lediglich eine Aufzählung bestimmter Erscheinungsformen von Arbeitslohn. Aus der Gesetzesbegründung zu § 5 bis § 11 EStG 1920 geht hervor, dass der Begriff des Arbeitslohns nicht neu definiert werden sollte. Man wollte sich vielmehr an die bereits zuvor etablierten Begrifflichkeiten im Bereich der Besteuerung des Arbeitslohns anlehnen.⁴³² Der arbeitslohngleiche Begriff „Verdienst der Arbeiter“ in § 15 Preuß. EStG 1891 etwa hatte sich in der Rechtsanwendung bereits weitestgehend bewährt und zumindest rudimentär den Boden einer Arbeitslohnbesteuerung bereitet.

Den Ausführungsanweisungen zum Preuß. EStG 1891 ist zu entnehmen, dass auch dort tiefergehende Konkretisierung entbehrlich schien. Man begnügte sich gleichfalls mit der bloßen exemplarischen Aufzählung von Beschäftigungsformen. Umfasst sein sollten jedenfalls die „in privaten Dienstverhältnissen stehenden Personen“ sowie der „Lohn- und sonstige Arbeitsverdienst der Handlungs- und Gewerbegehilfen, der Handarbeiter und Dienstboten“.⁴³³

Wesentlich für die Beantwortung der Frage, ob steuerrechtlich Arbeitslohn vorliegt, war nach Ansicht des historischen Gesetzgebers seit dem EStG 1920 der Umstand, ob derartige Bezüge der Umsatzsteuer unterfielen.⁴³⁴ Aus dem Wesen der Umsatzsteuer ergab sich für den historischen Gesetzgeber nämlich, dass der Umsatzsteuer nur solche Personen unterliegen können, deren Tätigkeit rechtlich auf Grund eigener Entschließung erfolgt. Begriffsnotwendig für einen umsatzsteuerrechtlichen Unternehmer war also deren Selbständigkeit.⁴³⁵

Hierzu konstatiert das Gesetzgebungsmaterial zu § 45 EStG 1920:

„Selbständig ist nach anerkannter Rechtsprechung nur, wer für eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung die Tätigkeit ausübt. Gerade umgekehrt liegt es beim Arbeitslohn, der bezogen wird für eine Tätigkeit, in der sich der Arbeitnehmer

⁴³² DNV-Drs. 1624, 15 (43), Begründung zum Reichseinkommensteuergesetzentwurf vom 29. November 1919, abgedruckt in FinArch 1920, Band II, 235 (258); *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, 1929, § 36 Anm. 5, S. 503.

⁴³³ Vgl. Art. 21 a) und b) der Anweisung des Finanzministers vom 5. August 1891 zur Ausführung des Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891, abgedruckt in FinArch 1891, Band II, 353 (368).

⁴³⁴ Etwa mit der Einführung des § 36 Abs. 3 EStG 1925, der inhaltlich noch heute mit § 1 Abs. 3 LStDV 1990 korrespondiert, siehe RT-Drs. 1924/1925, Band 400, Nr. 795, 19, Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 23. April 1925, abgedruckt in FinArch 1926, Band I, 166 (224 f.); *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, 1929, § 36 Anm. 5, S. 503.

⁴³⁵ *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, 1929, § 36 Anm. 5, S. 503.

*den Weisungen eines anderen, des Arbeitgebers, unterwirft. Diesem Gedanken entsprechend bestimmt der Entwurf, daß zum Arbeitslohn nicht Entgelte für Lieferungen und sonstige Leistungen gehören, die der Umsatzsteuer unterliegen.*⁴³⁶

Für den historischen Gesetzgeber ist eine Weisungsgebundenheit des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber vorrangiges Merkmal eines Verhältnisses, aus dem der Steuerpflichtige Arbeitslohn im Sinne des § 9 Nr. 1 EStG 1920 bezieht. Nur wo das Gegenseitigkeitsverhältnis zwischen dem tätigen Einkünftebezieher und dem Zahlenden von einer Weisungsgebundenheit geprägt ist, kann Arbeitslohn vorliegen. Demzufolge schließen sich für ihn das Beziehen von Arbeitslohn und die Eigenschaft des Beziehers als umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer gegenseitig aus. Dies wurde sodann in § 36 Abs. 3 EStG 1925 gesetzlich festgeschrieben.⁴³⁷

Der historische Gesetzgeber machte sich damit die bereits für Zwecke der Umsatzsteuer entwickelten Abgrenzungskriterien der Rechtsprechung zu Nutze und legte die Begriffsbestimmung des Umsatzsteuerrechts auch für das Einkommensteuergesetz 1920 zu Grunde.⁴³⁸ Nach der gefestigten Rechtsprechung des RFH zum Umsatzsteuerrecht lag Unselbständigkeit nämlich *„nur da vor, wo jemand im geschäftlichen Organismus des Unternehmens eines anderen dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.“*⁴³⁹ Umgekehrt musste der Selbständige umsatzsteuerrechtlich *„wenigstens nach der wesentlichen Gestaltung der Verhältnisse auch wirklich im freien wirtschaftlichen Kampfe stehen“*.⁴⁴⁰

Für die heute vom Verordnungsgeber gefundenen Begrifflichkeiten in § 1 LStDV 1990 lässt sich feststellen, dass der Verweis des § 1 Abs. 3 LStDV 1990 auf den umsatzsteuerrechtlichen Unternehmerbegriff ausweislich der Gesetzesmaterialien zum EStG 1920 sowie § 36 Abs. 3 EStG 1925 originärer Wille des historischen Gesetzgebers ist und in der Rechtsprechung des RFH zum Umsatzsteuerrecht wurzelt. Eben solches gilt für die Merkmale der Weisungsgebundenheit oder Eingliederung in § 1 Abs. 2 S. 2 LStDV 1990. Diese Abgrenzungsmerkmale lassen sich in Übereinstimmung mit dem Willen des historischen Gesetzgebers aus dem umsatzsteuerrechtlichen Unternehmerbegriff gewinnen.

⁴³⁶ DNV-Drs. 2149, Bericht des 10. Ausschusses über den Entwurf eines Reichseinkommensteuergesetzes, abgedruckt in *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, 1929, § 36 Anm. 5, S. 503.

⁴³⁷ § 36 Abs. 3 EStG 1925: *„Zum Arbeitslohne gehören nicht Entgelte für Lieferungen und sonstige Leistungen, die der Umsatzsteuer auf Grund des Umsatzsteuergesetzes unterliegen.“* Vgl. *Hemmes*, Beiträge zur Begriffsbestimmung der Selbständigkeit und Unselbständigkeit im Steuerrecht, 1941, S. 19.

⁴³⁸ Vgl. *Hemmes*, Beiträge zur Begriffsbestimmung der Selbständigkeit und Unselbständigkeit im Steuerrecht, 1941, S. 19.

⁴³⁹ RFH, Urteil v. 12. Mai 1920 – A 94/20, RFHE 2, 339 (340) m.w.N. der auch daher die Tätigkeit eines Bezirks-schonsteinfegers als selbständige gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 1 UStG vom 26. Juli 1918 ansah und Unselbständigkeit verneinte; ebenso nachfolgend etwa RFH, Urteil v. 17. Mai 1921 – II 65–71/21, RFHE 5, 317 (320).

⁴⁴⁰ RFH, Gutachten v. 7. Februar 1919 – II D 1/19, RFHE 2, 12 (15).

b) Umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer als historischer Gegentypus

Die kontradiktorische Verknüpfung der umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereigenschaft mit der einkommensteuerrechtlichen Arbeitnehmereigenschaft gilt heute unverändert fort. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG, auf den § 1 Abs. 3 LStDV 1990 verweist, fordert eine selbständige Ausübung der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit, um umsatzsteuerrechtlich Unternehmer sein zu können. Als Antonym erfasst § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG hingegen nicht-selbständige Arbeit.

Auch einzelne Typusbegriffe wirken abgrenzend und lassen sich mit anderen Begriffen eingrenzen. Durch die Heranziehung des umsatzsteuerrechtlichen Unternehmerbegriffes für die Reichweitenbegrenzung des einkommensteuerrechtlichen Dienstverhältnisses wird damals wie heute ein Gegentypus zur Nichtselbständigkeit der einkommensteuerrechtlichen Arbeitnehmerstellung geschaffen.⁴⁴¹ Ein solcher Gegentypus umschreibt dabei mit *Larenz* den gegenteiligen Typus, also die Zusammenfassung solcher gleichartiger Umstände, Besonderheiten und Individualitäten, die konträr zum eigentlichen Typus stehen.⁴⁴² Mit Hilfe des Gegentypus des selbständigen umsatzsteuerrechtlichen Unternehmers kann somit der Typus des mithin nichtselbständigen Dienstverhältnisses abgegrenzt werden.⁴⁴³

Die Arbeitnehmerstellung im Dienstverhältnis ist im Ergebnis das Gegenteil einer Unternehmerstellung nach § 2 Abs. 1 S. 1 UStG.

c) Weisungsgebundenheit

Nach dem Willen des historischen Gesetzgebers und dessen Anlehnung an die Rechtsprechung des RFH ergibt sich daher aus einer Dienstvertrag-typischen Arbeitnehmerstellung, dass der Arbeitnehmer den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen verpflichtet ist,⁴⁴⁴ also wie es § 1 Abs. 2 S. 2 Alt. 1 LStDV 1990 umschreibt, unter der Leitung des Arbeitgebers steht.

Eine derartige Weisungsgebundenheit kann sich dabei auf das „Ob“, als auch das „Wie“ der Arbeit beziehen, also Ort, Zeit, Umfang sowie Art und Weise der Arbeitsleistung betreffen.⁴⁴⁵ Maßgebend für deren Beurteilung ist das Innenverhältnis zum Arbeitgeber, nicht das Auftreten des Steuerpflichtigen nach außen.⁴⁴⁶ Die Bindung an Weisungen verleiht der

⁴⁴¹ Vgl. *Zugmaier*, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, S. 45.

⁴⁴² Vgl. *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2. Auflage 1969, S. 429.

⁴⁴³ Vgl. *Streck*, FR 1973, 297 (303) sowie *Zugmaier*, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, S. 45, die verstärkt die Einkünftequalifikation mit Hilfe von Gegentypen bestreiten möchten.

⁴⁴⁴ RFH, Urteil v. 12. Mai 1920 – A 94/20, RFHE 2, 339 (340).

⁴⁴⁵ *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 26; *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 72; *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 25.

⁴⁴⁶ BFH, Urteil v. 14. Dezember 1978 – I R 121/76, BStBl II 1979, 188.

Ausübung der nichtselbständigen Arbeit dabei nach ständiger Rechtsprechung das Merkmal der persönlichen Abhängigkeit. Der Arbeitnehmer muss durch sie gehemmt sein, frei über seine Arbeitskraft verfügen und seine Initiative frei entfalten zu können. Hierbei besteht die Weisungsgebundenheit naturgemäß so lange, wie eine Person ihre Arbeitskraft schuldet.⁴⁴⁷

Das Weisungsrecht ist grundsätzlich umfassend. Die Anforderungen an die Reichweite der Weisungsgebundenheit sind je nach Tätigkeit dabei ganz unterschiedlich und können etwa umfassend die Einzelheiten des Arbeitsablaufs vorgeben, oder sich auf einen allgemeinen äußeren Rahmen beschränken.⁴⁴⁸ Bei einfachen, stark repetitiven Tätigkeiten wird davon ausgegangen, dass die Weisungsgebundenheit regelmäßig stärker ausgeprägt ist, da sich das Weisungsrecht auf Grund des geringeren verbleibenden Gestaltungsspielraums bei Ausübung der Tätigkeit ungleich stärker auswirkt als bei gehobenen Tätigkeiten. Eine pauschalierende Verallgemeinerung ist dabei ob des Typuscharakters der Begrifflichkeiten abzulehnen.⁴⁴⁹

Wichtig ist schließlich, ob der im Einzelfall festzustellende Handlungsspielraum dem Arbeitnehmer lediglich durch den Arbeitgeber eingeräumt ist, oder ob der Steuerpflichtige sich diesen selbst verschaffen konnte. Letzteres spricht gegen eine Weisungsgebundenheit und abhängige Stellung des Steuerpflichtigen.⁴⁵⁰

d) Organisatorische Eingliederung

Die organisatorische Eingliederung in den „geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers“ nach § 1 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 LStDV 1990 ist alternative Voraussetzung zur Weisungsgebundenheit. Sie betrifft die Integration des Arbeitnehmers in die Betriebsabläufe des Arbeitgebers. Die abhängige Stellung und steuerrechtliche Nichtselbständigkeit wird hierbei nicht durch die Weisungsbefugnis des Arbeitgebers, sondern durch die Struktur des Betriebes vorgegeben, in den sich der Steuerpflichtige einzugliedern hat.⁴⁵¹ Kennzeichnend sind insbesondere der Umfang der Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeiter, die Beschäftigung zu

⁴⁴⁷ BFH, Urteil v. 14. Dezember 1978 – I R 121/76, BStBl II 1979, 188 (190); BFH, Urteil v. 21. Juli 1972 – VI R 188/69, BStBl II 1972, 738 (740).

⁴⁴⁸ *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 27; *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 47.

⁴⁴⁹ *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 89; vgl. BFH, Urteil v. 3.11.1955 – IV 106/54 U, BStBl III 1956, 110 (111); FG Kassel, Urteil v. 21. Dezember 1956 – III 335/56, EFG 1957, 248.

⁴⁵⁰ *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 26; *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 67; bereits *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, 1929, § 36 Anm. 6, S. 507 sowie *Hemmes*, Beiträge zur Begriffsbestimmung der Selbständigkeit und Unselbständigkeit im Steuerrecht, 1941, S. 28 m.w.N.

⁴⁵¹ *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 26; *Wagner*, in: Heuermann/Wagner (Hrsg.), Handbuch Lohnsteuerrecht (Stand September 2012), C. Rn. 27.

festen Arbeitszeiten an festen Arbeitsorten sowie die Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln durch den Arbeitgeber und die Dauer der jeweiligen Beschäftigung.⁴⁵²

Es zeigt sich, dass sich die Abgrenzungsmerkmale „Weisungsgebundenheit“ und „Eingliederung“ teilweise überschneiden und in der Regel zugleich erfüllt sind. Dies sollte jedoch nicht wie *Breinersdorfer* zu dem vorschnellen Schluss verleiten lassen, dass sich die Eingliederung als bloßes Untermerkmal der Weisungsgebundenheit darstelle.⁴⁵³ Beide Kriterien sind sauber zu trennen.⁴⁵⁴ Wird der Beschäftigte nämlich nur für einen kurzen Zeitraum in den jeweiligen Betrieb eingebunden, etwa zur Erledigung einzelner scharf umrissener Aufgaben, wird dieser zeitliche Aspekt vom Kriterium der Weisungsgebundenheit nicht erfasst.⁴⁵⁵ Gleiches gilt für andere äußere Umstände, wie etwa die Aufnahme in das betriebseigene Telefonverzeichnis oder die Zurverfügungstellung von Betriebsmitteln zur Aufbewahrung privater Dinge (Spind, Schießfach etc.). Eine einzig auf dem Aspekt der Weisungsgebundenheit basierende typologische Sachverhaltsbetrachtung wäre nicht nur unvollständig, sondern Sie würde auch dem Willen des historischen Gesetzgebers, wie dem des Ordnungsgebers widersprechen. Dies lässt sich aus dem expliziten Wortlaut des § 1 Abs. 2 S. 2 LStDV 1990, wie auch aus dem Begriff der umsatzsteuerrechtlichen Unselbständigkeit als historischem Gegentypus zu § 19 EStG ableiten. In Beidem wird explizit auf das Kriterium der Eingliederung rekurriert.

Dem Umstand des Typusbegriffs Dienstverhältnis geschuldet, entfalten beide Merkmale Indizwirkung im Rahmen der obligatorischen Gesamtbetrachtung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Je stärker beide Merkmale erfüllt sind, desto größer ist auch ihre Indizwirkung.⁴⁵⁶ Umgekehrt kann auch die schwache Ausprägung eines Merkmals durch das besonders hervortretende andere Merkmal überkompensiert werden, sodass auch in diesen Fällen ein Dienstverhältnis anzunehmen ist.⁴⁵⁷

⁴⁵² *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 33; *Wagner*, in: Heuermann/Wagner (Hrsg.), Handbuch Lohnsteuerrecht (Stand September 2012), C. Rn. 29; *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 26.

⁴⁵³ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 81.

⁴⁵⁴ Dies machen, zwar ohne Begründung, etwa auch *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 33 f.; *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 28 ff.; *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 72.

⁴⁵⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 20. Februar 1979 – VIII R 52/77, BStBl II 1979, 414 (415).

⁴⁵⁶ *Wagner*, in: Heuermann/Wagner (Hrsg.), Handbuch Lohnsteuerrecht (Stand September 2012), C. Rn. 28; vgl. BFH, Urteil v. 20. April 1988 – X R 40/81, BStBl II 1988, 804 (807 f.).

⁴⁵⁷ BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663); *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 33; vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 5 Rn. 53.

3.6.4 Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative

Für die von Weisungsgebundenheit und organisatorischer Eingliederung geprägte abhängige Arbeitnehmerstellung ist die Risikoverteilung innerhalb des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses ein weiteres wichtiges, geradezu zentrales Abgrenzungsmerkmal.

a) Ursprung

In einer ununterbrochenen Rechtsprechungstradition orientiert sich die Finanzgerichtsbarkeit hierzu für die Einkünftequalifikation nach § 19 EStG neben dem umsatzsteuerrechtlichen Unternehmerbegriff besonders am ertragsteuerrechtlichen Begriff der Selbständigkeit.⁴⁵⁸ Bereits § 16 der Preußischen Gewerbeordnung von 1845 definierte denjenigen als selbständig, der „für eigene Rechnung und unter eigener Verantwortlichkeit (selbständig)“ ein stehendes Gewerbe betrieb.⁴⁵⁹ Diese Begriffsbestimmung wurde sowohl für die Gewerbesteuer wie auch für die Einkommensteuer gleichermaßen übernommen⁴⁶⁰ und findet sich auch im umsatzsteuerrechtlichen Unternehmerbegriff wieder. Sie wurde Teil der Begriffsdefinition des Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und Abs. 2 EStG sowie über § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG auch des gewerbesteuerrechtlichen Steuerobjekts Gewerbebetrieb.

An den Begriff der Selbständigkeit knüpfte erstmals der RFH und nachfolgend der BFH für die Einkünftequalifikation an. Der RFH begnügte sich dabei zunächst noch mit der Wiedergabe der gewerbesteuerrechtlichen Begrifflichkeit „Selbständigkeit“. Eine solche musste verneint werden, damit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen konnten.⁴⁶¹ Im weiteren Zeitverlauf leitete man die Kriterien Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative aus dem Begriff der Selbständigkeit ab. Hiernach ist der Selbständige gerade für eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung tätig. Er allein trägt mithin das Unternehmerrisiko seiner Tätigkeit und kann dabei Unternehmerinitiative entfalten.⁴⁶²

b) „Selbständigkeit“ als Gegentypus

Zu begründen ist die Etablierung dieser Abgrenzungsmerkmale wohl damit, dass sich der Unterschied zwischen den auch steuerrechtlich kontradiktorischen Begriffen Selbständigkeit und Nichtselbständigkeit besonders am Merkmal der Risikoverteilung zwischen den Beteiligten wie unter einem Brennglas zeigt. Durch das Merkmal der Selbstständigkeit und

⁴⁵⁸ BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (536) m.w.N.; erstmals RFH, Urteil v. 17. Mai 1921 – II A 65–71/72, RFHE 5, 317 (318); *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, 1929, § 36 Anm. 6, S. 506.

⁴⁵⁹ Allgemeine Gewerbeordnung vom 17. Januar 1845, Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten vom Jahre 1845, S. 41 ff.

⁴⁶⁰ *Schön*, in Kirchhof/Jakob/Beermann (Hrsg.), FS Offerhaus, 1999, 385 (399).

⁴⁶¹ RFH, Urteil v. 17. Mai 1921 – II A 65–71/72, RFHE 5, 317 (318).

⁴⁶² Siehe etwa BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (536) m.w.N.; BFH, Urteil v. 22. Januar 1988 – III R 43-44/85, BStBl II 1988, 497 (498 f).

der mit ihr einhergehenden typischen Risikoverteilung wird die gewerbliche Tätigkeit von der nichtselbständigen Arbeit abgegrenzt. Die Selbständigkeit ist im Unterschied zur nichtselbständigen Arbeit im Sinne des § 19 EStG zu verstehen. Beide Begriffe schließen sich im Hinblick auf dieselbe Tätigkeit daher aus.⁴⁶³

Einem Arbeitnehmer immanent ist nämlich, dass er seine Arbeitskraft gegen ein im Wesentlichen festes Entgelt zur Verfügung stellt.⁴⁶⁴ Der nichtselbständig Tätige kann zum einen die Höhe seiner Einnahme jedenfalls im Grundsatz nicht durch eine Steigerung seiner Arbeitsleistung oder die Herbeiführung eines besonderen Erfolgs beeinflussen. Die Verdienstmöglichkeiten werden ihm, sei es durch einen Stundenlohn, oder einen Stücklohn vom Arbeitgeber vorgeschrieben. Der Arbeitnehmer kann also nicht initiativ tätig werden, hat keine Unternehmerinitiative.⁴⁶⁵ Er trägt aber zum anderen über die bloße Gefahr entlassen zu werden hinaus, kein Vergütungsrisiko für die von ihm geleistete Arbeit. Das Risiko der Verwertung der Arbeitsleistung trägt vielmehr der Arbeitgeber.⁴⁶⁶ Der Arbeitnehmer trägt kein Unternehmerrisiko.

Im Gegensatz hierzu steht beim Selbständigen das „*Wagen und Gewinnen*“⁴⁶⁷ im Rahmen eines kombinierten wie risikobehafteten Einsatzes von Arbeit und Vermögen im Vordergrund. Die Vergütung des Selbständigen ist abhängig vom konkreten Arbeitsumfang sowie dem abgelieferten Arbeitsergebnis.⁴⁶⁸ Er arbeitet auf eigene Rechnung und Gefahr, da er ein Vergütungsrisiko und die wesentlichen im Zusammenhang mit der Tätigkeit stehenden Eigenaufwendungen, etwa für die erwerbssichernden Arbeitsmittel oder eingesetztes Kapital, trägt.⁴⁶⁹ Sein Erfolg oder Misserfolg schlägt sich mithin unmittelbar in seinem Ver-

⁴⁶³ BFH, Urteil v. 17.01.1973 – I R 191/72, BStBl II 1973, 260 (261); *Bode*, in: Blümich, EStG (Stand Dezember 2018), § 15 Rn. 18; *Carlé*, in: Korn, EStG (Stand März 2008), § 15 Rn. 293.

⁴⁶⁴ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 91; *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 35.

⁴⁶⁵ BFH, Urteil v. 13. Februar 1980 – I R 17/78, BStBl II 1980, 303 (304); vgl. BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (536) m.w.N.

⁴⁶⁶ BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (536) m.w.N.; BFH, Urteil v. 14. Dezember 1978 – I R 121/76, BStBl II 1979, 188 (189); *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 91.

⁴⁶⁷ *Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 235.

⁴⁶⁸ *Lang*, Die Einkünfte des Arbeitnehmers, in: Stolterfoht (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 15 (30); *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 90 f.; vgl. *Schnitter*, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand Oktober 2015), § 13 Rn. 33.

⁴⁶⁹ BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (536) m.w.N., BFH, Urteil v. 14. Dezember 1978 – I R 121/76, BStBl II 1979, 188 (189); *Schnitter*, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand Oktober 2015), § 13 Rn. 33 f.

mögen nieder, sodass er durch eigene unternehmerische Entscheidungen wesentlichen Einfluss auf die Höhe seiner Einnahmen nehmen kann. Er kann Unternehmerinitiative entfalten, trägt aber korrespondierend auch das Unternehmerrisiko.⁴⁷⁰

Im Ergebnis bilden die Begrifflichkeiten „Selbständigkeit“ und „Nichtselbständigkeit“ mit den aus ihr ableitbaren Merkmalen „Unternehmerinitiative“ und „Unternehmerrisiko“ methodisch gesehen Gegentypen. Sie begrenzen sich jeweils gegenseitig. Mit *Drüen* ist der sich gerade durch sie ergebende Arbeitnehmer- und Arbeitgeber-Typus daher als konstitutiver Komplementärtypus zu begreifen.⁴⁷¹ Die Typenabgrenzung dient gleichzeitig der Abgrenzung zweier Einkunftsarten. Ohne die Abgrenzung der Selbständigkeit zur Unselbständigkeit kann keine der beiden Erscheinungsformen bestehen. Sie bedingen und ergänzen sich wechselseitig, sodass es letztlich egal ist, ob man das Bestehen einer abhängigen Tätigkeit verneint oder das Bestehen einer selbständigen Tätigkeit bejaht. Inhaltlich sind die gleichen Abgrenzungsmerkmale zu prüfen.

c) Systematisierung durch Oberbegriffe

Der BFH ordnet mittlerweile in Konsequenz zum Zwecke der Systematisierung sämtliche Einzelmerkmale des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses den Oberbegriffen „Unternehmerinitiative“ und „Unternehmerrisiko“ zu. Auf der einen Seite steht die Selbständigkeit, die durch Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative geprägt ist. Auf der anderen Seite steht die Nichtselbständigkeit, bei der es durch Weisungsgebundenheit und organisatorischer Eingliederung sowohl an der Unternehmerinitiative, wie in Ermangelung echten Vermögensrisikos am Unternehmerrisiko fehlt.⁴⁷²

d) Erscheinungsformen des Unternehmerrisikos

Die Nichtselbständigkeit zeigt sich im Hinblick auf das Unternehmerrisiko in der Praxis besonders deutlich an der vereinbarten Vergütungsmodalität, wie auch an einem fehlenden über den Lohnanspruch hinausgehenden Vermögensrisiko.

Für die Annahme einer Nichtselbständigkeit und gegen die Annahme eines Unternehmerrisikos spricht etwa die Vereinbarung eines festen Gehalts, welches insbesondere auch für Ausfallzeiten wie Urlaub oder Krankheit gewährt wird, wie auch eine Überstundenvergütung.⁴⁷³ Unschädlich sind in diesem Zusammenhang die sich im Vordringen befindlichen erfolgsabhängigen Vergütungssysteme und Mitarbeiterbeteiligungsprogramme, solange

⁴⁷⁰ *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 35; vgl. BFH, Urteil v. 21. Juli 2010 – IV R 63/07, BFH/NV 2011, 214 (215).

⁴⁷¹ *Drüen*, Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer, in: *Drüen* (Hrsg.), *DStJG* Bd. 40, 2017, 11 (15).

⁴⁷² BFH, Urteil v. 22. Februar 2012 – X R 14/10, *BStBl* II 2012, 511 (514).

⁴⁷³ BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, *BStBl* II 1999, 534 (536); *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 74.

sich in ihnen nur ein bloßes Erfolgsrisiko materialisieren kann.⁴⁷⁴ Es darf sich hierbei, wie auch für das Dienstverhältnis im Gesamten, keinesfalls eine Verlustmöglichkeit ergeben. Der Arbeitnehmer hat nämlich im Vergleich zum selbständig Tätigen vor dem Hintergrund eines regelmäßig geringeren Kapitaleinsatzes die Möglichkeit, seine Werbungskosten so zu begrenzen, dass letztere den Arbeitslohn nicht übersteigen. Er kann also im Grundsatz keine negativen Einkünfte erzielen und darf somit kein erhebliches Kosten- und Investitionsrisiko tragen.⁴⁷⁵ Daher spricht eine Pflicht zur Beschaffung von Arbeitsmitteln sowie ein eigener Kapitaleinsatz wegen des einhergehenden Verlustrisikos für eine Selbständigkeit.⁴⁷⁶

e) Erscheinungsformen der Unternehmerinitiative

Die fehlende Unternehmerinitiative bei Nichtselbständigkeit ist ein Spiegelbild der Dienstvertrag-typischen Weisungsgebundenheit und organisatorischen Eingliederung des Arbeitnehmers.⁴⁷⁷ Charakteristische Indizien hierfür sind zum Beispiel die Unselbständigkeit in der Organisation und Durchführung der jeweiligen Tätigkeit, feste Arbeitszeiten, die planmäßige Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern oder eine Ortsgebundenheit bei der Erbringung der Arbeitsleistung.⁴⁷⁸ Betriebswirtschaftlich betrachtet bietet der Arbeitnehmer schlicht seine Arbeitsleistung an und kann Bedarfslücken am Markt eben nicht derart flexibel gewinnbringend ausnutzen, wie es ein Gewerbebetrieb unter Einsatz von Kapital kann.⁴⁷⁹

3.6.5 Wille der Vertragsparteien

Dem Willen der Vertragsparteien entweder ein selbständiges oder unselbständiges Arbeitsverhältnis zu begründen, kommt im Rahmen der Einkünftequalifikation nur eine geringe Bedeutung zu. Wie in Abschnitt C.II.3.5.3 gesehen, ist für die Erfassung von Einkünften als solche aus nicht-

⁴⁷⁴ BFH, Beschluss v. 10. Februar 2005 – IX B 183/03, BFH/NV 2005, 1058 (1059). Das Erfolgsrisiko wird teilweise auch als Arbeitnehmersrisiko besonderer Art bezeichnet, BFH, Urteil v. 29. November 1978 – I R 159/76, BStBl II 1979, 182 (184); *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand Juni 2018), § 15 Rn. 118.

⁴⁷⁵ *Lang*, Die Einkünfte des Arbeitnehmers, in: Stolterfoht (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 15 (31); ebenso trotz Kritik im Ergebnis *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 94.

⁴⁷⁶ BFH, Urteil v. 24. November 1961 – VI 87/60 U, BStBl III 1962, 69 (69); vgl. BFH, Urteil v. 13. Februar 1980 – I R 17/78, BStBl II 1980, 303 (304).

⁴⁷⁷ Vgl. BFH, Urteil v. 22. Februar 2012 – X R 14/10, BStBl II 2012, 511 (514); *Schön*, in Kirchhof/Jakob/Beer-mann (Hrsg.), FS Offerhaus, 1999, 385 (391).

⁴⁷⁸ BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663); vgl. *Drüen*, Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer, in: Drüen (Hrsg.), DStJG Bd. 40, 2017, 11 (15 f.).

⁴⁷⁹ Vgl. *Streck*, FR 1973, 297 (303).

selbständiger Arbeit das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich. Bei der Fülle der hierfür tauglichen Abgrenzungskriterien darf es in der Gesamtschau nicht allein darauf ankommen, wie eine Tätigkeit oder die tätige Person im Einzelfall von den Beteiligten bezeichnet worden ist.⁴⁸⁰

Vielmehr handelt es sich in Wahrheit um ein besonders unsicheres Indiz, dem zumeist nur in Grenzfällen eine wirkliche Bedeutung beizumessen ist. Gerade wirtschaftlich starke Auftraggeber haben nämlich häufig ein Interesse daran, den Arbeitnehmer durch die Wahl bestimmter Begriffsbezeichnungen in die Rolle eines vermeintlich selbständigen, freien Mitarbeiters zu drängen, um so insbesondere der lästigen Lohnsteuerabführungspflicht entgehen zu können.⁴⁸¹ Dem Steuerpflichtigen soll es gerade nicht freistehen, die Rechtsfolgen des von ihm verwirklichten Steuer tatbestands selbst zu bestimmen.⁴⁸²

Es nutzt dem Steuerpflichtigen also nichts, wenn die vertragliche Beurteilung nicht mit den hierfür typischen Tätigkeitsmerkmalen und der tatsächlichen Durchführung des Dienstverhältnisses übereinstimmt. Umgekehrt ist der Wille der Vertragsparteien, auf Grund methodisch korrekter Gesamtbetrachtung nicht nur in Grenzfällen⁴⁸³, immer dann ein beachtliches Indiz, wenn sich aus ihm Hinweise auf die tatsächliche Ausgestaltung des Dienstverhältnisses und seiner Arbeitnehmerstellung ergeben.⁴⁸⁴

3.6.6 Art und Dauer der Tätigkeit

Die Indizwirkung im Hinblick auf die Art und Dauer der erbrachten Tätigkeit ist ebenfalls schwach.

a) Art

Wenn der BFH mit Urteil vom 2. Oktober 1968 noch konstatierte, dass die Frage, ob jemand auf Grund eines Dienstverhältnisses in den Betrieb des Arbeitgebers eingegliedert und weisungsgebunden sei, „*sich in der Regel nur aus der Art der zu verrichtenden Tätigkeit beantworten lässt*“⁴⁸⁵, war dies bereits damals unscharf.

Zwar mag es Tätigkeiten geben, die nach ihrer Art entweder üblicherweise nichtselbständig oder üblicherweise selbständig erbracht werden. Zum Beispiel spräche nach dem BFH „*ein auf allgemeiner Lebenserfahrung beruhender (widerlegbarer) Anschein dafür, dass ein in*

⁴⁸⁰ BFH, Urteil v. 20. April 1988 – X R 40/81, BStBl II 1988, 804 (807); BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663); BFH, Urteil v. 2. Oktober 1968 – VI R 56/67, BStBl II 1969, 71 (72).

⁴⁸¹ *Claßen*, in: Lademann, EStG (Stand April 2009), § 19 Rn. 34; *Geeb*, in: Frotsher/Geurts, EStG (Stand April 2020), § 19 Rn. 35.

⁴⁸² *Zugmaier*, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, S. 51 m.w.N.

⁴⁸³ Dies übersieht *Pflüger*, indem er dem Willen der Vertragsparteien ausschließlich in Grenzfällen Bedeutung schenken möchte, *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 75.

⁴⁸⁴ *Claßen*, in: Lademann, EStG (Stand April 2009), § 19 Rn. 35; *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 39; vgl. BFH, Urteil v. 2. Oktober 1968 – VI R 56/67, BStBl II 1969, 71 (72).

⁴⁸⁵ BFH, Urteil v. 2. Oktober 1968 – VI R 56/67, BStBl II 1969, 71 (72).

einer Gaststätte zum Tanz spielender Musiker Arbeitnehmer des Gastwirts“ sei.⁴⁸⁶ Das Gleiche gelte auch für jeweils nur wenige Stunden eingesetzte Gelegenheitsarbeiter.⁴⁸⁷ Umgekehrt sei bei der Tätigkeit eines Synchronsprechers hingegen üblicherweise von einer selbständigen künstlerischen Tätigkeit auszugehen. Die Abhängigkeit von den Weisungen des Regisseurs und der Cutterin reichten nicht als entscheidendes Indiz für eine Eingliederung.⁴⁸⁸

Bei genauerer Betrachtung der jeweiligen Urteilsbegründungen zeigt sich jedoch, dass der BFH gerade nicht unmittelbar auf die Art der Tätigkeit abstellt, sondern aus der Art der Tätigkeit auf eine hieraus üblicherweise resultierende Arbeitnehmerstellung schließt. Diese bildet die Grundlage weiterer steuerrechtlicher Bewertung.⁴⁸⁹

Für bestimmte Tätigkeiten kann es daher zwar eine Indizwirkung für die steuerrechtliche Erfassung geben.⁴⁹⁰ Ob dies der Fall ist, ist hingegen gerade keine Frage der Art der ausgeübten Tätigkeit, sondern der jeweiligen Verkehrsauffassung in Bezug auf die Art der ausgeübten Tätigkeit. Aus jener Verkehrsauffassung lässt sich sodann *in concreto* die ihr typische Arbeitnehmerstellung ableiten. Nur auf die nach Art der Tätigkeit zu erwartende Arbeitnehmerstellung kommt es an.⁴⁹¹

b) Dauer

Ein ähnlich schwaches Indiz ist auch die Dauer der jeweiligen Tätigkeit. Selbst eine nur tage- oder stundenweise Beschäftigung steht der Annahme eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG nicht entgegen.⁴⁹² Da eine nur vorübergehende kurzfristige Berührung des Arbeitnehmers mit dem Unternehmen des Auftraggebers Zweifel an der geforderten organisatorischen Eingliederung des Arbeitnehmers nährt, bedarf es zusätzlicher Indizien.⁴⁹³

⁴⁸⁶ BFH, Urteil v. 10. September 1976 – VI R 80/74, BStBl II 1977, 178 (180).

⁴⁸⁷ BFH, Urteil v. 18. Januar 1974 – VI R 221/69, BStBl II 1974, 301 (302).

⁴⁸⁸ BFH, Urteil v. 3. August 1978 – VI R 212/75, BStBl II 1979, 131 (132 f.); vgl. *Giloy*, DB 1986, 822 (824).

⁴⁸⁹ Vgl. BFH, Urteil v. 10. September 1976 – VI R 80/74, BStBl II 1977, 178 (180); BFH, Urteil v. 18. Januar 1974 – VI R 221/69, BStBl II 1974, 301 (302); BFH, Urteil v. 2. Oktober 1968 – VI R 56/67, BStBl II 1969, 71 (72).

⁴⁹⁰ *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 77; *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 89 f.

⁴⁹¹ Ohne Hinweis auf die Verkehrsauffassung und voranstehende Begründung aber im Ergebnis ebenso *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 77.

⁴⁹² Etwa BFH, Urteil v. 18. Januar 1974 – VI R 221/69, BStBl II 1974, 301 (302).

⁴⁹³ FG Saarland, Urteil v. 8. November 1995 – 2 K43/94, EFG 1996, 98 (99); *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 33.

Auch dort hilft die Verkehrsauffassung. Hiernach ist *prima facie* zu erwarten, dass sich bei einfacheren, eher mechanischen Arbeiten das Weisungsrecht des Arbeitgebers trotz kurzfristiger Berührung auf Grund des geringen verbleibenden Eigenentscheidungsspielraums des Arbeitnehmers erwartungsgemäß deutlicher zeigt und eine schwache unternehmerische Eingliederung eher kompensieren kann als bei qualifizierterer Arbeit. Bei Letzterer ist die Weisungsgebundenheit nämlich nicht so stark ausgeprägt und bezieht sich weniger auf die Ausführung als auf die äußeren Rahmenbedingungen der Arbeit.⁴⁹⁴ Der zeitliche Umfang der Dienstleistung bekommt so bei qualifizierterer Arbeit stärkeres Gewicht.

3.6.7 Verkehrsauffassung

Die Nützlichkeit wie Bedeutung der Verkehrsauffassung⁴⁹⁵ zur Abgrenzung des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses ist vor diesem Hintergrund nicht von der Hand zu weisen, wenn auch in ihrer Ausprägung teilweise umstritten.

Kodifiziert ist ein obligatorisches Abstellen auf die Verkehrsauffassung derzeit nicht mehr. Zuletzt sah das Einkommensteuergesetz von 1934⁴⁹⁶ sowie das Einkommensteuergesetz von 1937⁴⁹⁷ jeweils in § 2 Abs. 3 S. 2 noch ausdrücklich vor, dass in Zweifelsfällen steuerrechtlicher Einkünftequalifikation sich diese nach der Verkehrsauffassung richten sollte.⁴⁹⁸ Das Ergebnis der Einkünftequalifikation – selbständig oder nichtselbständig – richtete sich in Zweifelsfällen also nach der Verkehrsauffassung.

Die Neubekanntmachung des Einkommensteuergesetzes von 1939⁴⁹⁹ enthielt diese Bestimmung bereits nicht mehr. Obgleich, über § 1 Abs. 2 StAnpG blieb ein Blick auf die „Volksanschauung“ bis zur Einführung der Abgabenordnung im Jahr 1977 gesetzlich angeordnet.⁵⁰⁰ Inhaltlich gingen

⁴⁹⁴ BFH, Urteil v. 20. November 2008 – VI R 4/06, BStBl II 2009, 374 (375); BFH, Urteil v. 24. November 1961 – VI 183/59 S, BStBl III 1962, 37 (38); *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 89; *Claßen*, in: Lademann, EStG (Stand April 2009), § 19 Rn. 25. Siehe auch Abschnitt C.II.3.6.3c).

⁴⁹⁵ Die Begriffe Verkehrsauffassung und Verkehrsanschauung sind praktisch inhaltsgleich und werden vom Gesetzgeber synonym verwendet, *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO (Stand Oktober 2011), § 4 Rn. 300.

⁴⁹⁶ Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934, RGBI I 1934, 1005.

⁴⁹⁷ Einkommensteuergesetz vom 6. Februar 1938, RGBI I 1938, 121.

⁴⁹⁸ Der wortgleiche § 2 Abs. 3 S. 2 EStG 1934 bzw. EStG 1938 lautete: „*Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24, in Zweifelsfällen nach der Verkehrsauffassung.*“

⁴⁹⁹ Bekanntmachung der neuen Fassung des Einkommensteuergesetzes vom 27. Februar 1939, RGBI I 1939, 297.

⁵⁰⁰ § 1 StAnpG lautete: „(1) *Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen. (2) Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen. (3) Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen.*“ Nacht Art. 95 Nr. 5 EGAO 1977 trat § 1 StAnpG mit der Einführung der Abgabenordnung zum 1. Januar 1977 vollständig außer Kraft. § 1 Abs. 1 und Abs.3 StAnpG waren im Rahmen der Entnazifizierung bereits nach Teil I Art. I, Teil V Art. XVII des Gesetzes Nr. 12 des Alliierten Kontrollrats vom 11. Februar 1946, StuzBI 1946, 2, insoweit außer Kraft getreten, wie sie die Ausrichtung des Steuerrechts auf den Nationalsozialismus betrafen.

diese Regelungen zurück auf den nahezu inhaltsgleichen § 10 EStG 1920. Mit diesem wollte der historische Gesetzgeber dem Umstand Rechnung tragen, dass das Einkommensteuergesetz gerade keine erschöpfende Aufzählung der einzelnen zu den jeweiligen Einkunftsarten gehörenden Einkünften enthalten konnte. In den nicht aufgeführten Fällen sollte die Verkehrsauffassung zur Abgrenzung beitragen.⁵⁰¹

Der Rückgriff auf die Verkehrsauffassung im Rahmen der steuerrechtlichen Einordnung hat in der Vergangenheit Kritik als vermeintlich unsicheres Indiz erfahren. „*Der Inhalt der Verkehrsauffassung ist zwangsläufig ungewiß*“, konstatierte etwa der BFH selbst.⁵⁰² Auch in der Literatur wurde die Verkehrsauffassung mit ihrer vermeintlichen Unschärfe gerade in Grenzbereichen als oft nur wenig hilfreich beschrieben.⁵⁰³ In jüngerer Zeit ebte derartige Kritik jedoch zu Recht ab. Denn zum einen handelt es sich bei der Heranziehung der Verkehrsauffassung unzweifelhaft um eine anerkannte steuerrechtliche Auslegungsmethode ganz ohne Kodifizierungserfordernis.⁵⁰⁴ Zum anderen ist die Heranziehung der Verkehrsauffassung Ursache wie gewünschte Wirkung des Typuscharakters der Dienstvertrag-typischen Arbeitnehmerstellung aus § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und ihrem über § 15 Abs. 2 EStG wie § 2 Abs. 1 S. 1 UStG gebildeten Gegentypus „Selbständigkeit“.

Die Selbständigkeit des gewerblich Tätigen wie auch die Nichtselbständigkeit des Arbeitnehmers wird gerade nicht durch einzelne Betätigungsformen trennscharf niedergeschrieben. Der Gesetzgeber orientiert sich damals wie heute bei der Abgrenzung vielmehr unmittelbar an den der Lebenswirklichkeit entlehnten Berufsbildern.⁵⁰⁵ Sie sind der Erkenntnispeicher, aus der sich eine zukünftige Einkünftequalifikation speist. Die Konkretisierung dieser Vor-„Bilder“ erfolgt wie in Abschnitt C.II.3.5.3 gesehen durch einen Ähnlichkeitsvergleich. Es ist herauszuarbeiten, ob die

⁵⁰¹ DNV-Drs. 1624, 15 (43), Begründung zum Reichseinkommensteuergesetzentwurf vom 29. November 1919, abgedruckt in FinArch 1920, Band II, 235 (258).

⁵⁰² BFH, Urteil v. 12. Dezember 1996 – IV R 78/95, BStBl II 1997, 427 (429); ebenso skeptisch *Güroff*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand September 2018), § 18 Rn. 70.

⁵⁰³ Etwa *Trzaskalik*, in: Lang (Hrsg.), FS Tipke, 1995, 321 (333); *Zugmaier*, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, S. 49 f. m.w.N.

⁵⁰⁴ *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 5 Rn. 53; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO (Stand Oktober 2011), § 4 Rn. 300 ff.; vgl. etwa exemplarisch die Heranziehung der Verkehrsauffassung zur Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der privaten Vermögensverwaltung, BFH, Urteil v. 14. Juli 2016 – IV R 34/13, BStBl II 2017, 175 (179) m.w.N.

⁵⁰⁵ BFH, Urteil v. 30. Juli 2003 – X R 7/99, BStBl II 2004, 408 (410); vgl. *Schmidt-Liebig*, StuW 1995, 162 (166); DNV-Drs. 1624, 15 (43), Begründung zum Reichseinkommensteuergesetzentwurf vom 29. November 1919, abgedruckt in FinArch 1920, Band II, 235 (258).

Tätigkeit dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung die jeweilige Einkunftsart ausmacht.⁵⁰⁶ Der jeweilige Typus lässt sich gerade unter Zuhilfenahme der Verkehrsauffassung konkretisieren, sodass eine leichtere Einordnung möglich ist.⁵⁰⁷ Nichts anderes macht auch der BFH selbst, wenn er, wie bereits gesehen, aus der Art oder Dauer der Tätigkeit mit der Verkehrsauffassung auf die hieraus üblicherweise resultierende Arbeitnehmerstellung schließt.⁵⁰⁸

Demgemäß kommt der Verkehrsauffassung wesentliche Bedeutung zu. Dies gilt umso mehr, als dass der Typusbegriff mit seiner Zugrundelegung der jeweiligen dynamischen Verkehrsauffassung wesentlich besser auf Änderungen der Wirklichkeit reagieren kann, als detaillierte, aber doch statische Tatbestände.⁵⁰⁹ Zuletzt handelt es sich bei der Verkehrsauffassung auch nicht um eine bloße Leerformel. Der Verkehr hat nämlich auch bei neuen Erscheinungsformen recht schnell eine Auffassung dazu, wie ihnen gegenüber der dem Typus zu Grunde liegende Kern und Rechtsgedanke zu erfassen ist.⁵¹⁰ Der Verkehr selbst bringt die neuen Erscheinungsformen, wie etwa die Plattformarbeit, schließlich hervor.

3.7 Verhältnis zum Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerrecht

Die bei der Einkünfteabgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von solchen aus selbständiger Tätigkeit anzuwendenden rechtlichen Maßstäbe sind nach ständiger Rechtsprechung im Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuerrecht jeweils inhaltsgleich.⁵¹¹

Wie in Abschnitt C.II.3.6.3a) gesehen stellte bereits der historische Gesetzgeber für die Abgrenzung der Nichtselbständigkeit zur Selbständigkeit auf die damals bereits gefestigten wesensgleichen Merkmale des Umsatzsteuerrechts ab. Über § 1 Abs. 3 LStDV 1990 besteht diese Verknüpfung bis heute fort. Umgekehrt knüpft das Gewerbesteuerrecht über § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG an die einkommensteuerrechtlichen Wertungen, insbesondere § 15 Abs. 2 S. 1 EStG an. Die Begriffe „Gewerbebetrieb“ und „gewerbliches Unternehmen“ im Sinne des Einkommensteuergesetzes stimmen überein. Für die Auslegung des Begriffs „gewerbliches Unternehmen“ im Sinne des

⁵⁰⁶ BFH, Urteil v. 30. Juli 2003 – X R 7/99, BStBl II 2004, 408 (410); BFH, Urteil v. 15. Dezember 1999 – I R 16–99, BStBl II 2000, 404 (405). Für die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb unter Heranziehung des Gesamtbilds der Betätigung unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung grundlegend BFH, Beschluss v. 3. Juli 1995 – GrS 1/93, BStBl II 1995, 617.

⁵⁰⁷ *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 40; *Zugmaier*, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, S. 50; vgl. BFH, Urteil v. 9. Februar 1961 – IV 373/58, DB 1961, 830 (831).

⁵⁰⁸ Siehe nochmals BFH, Urteil v. 3. August 1978 – VI R 212/75, BStBl II 1979, 131 (132 f.); BFH, Urteil v. 10. September 1976 – VI R 80/74, BStBl II 1977, 178 (180); BFH, Urteil v. 18. Januar 1974 – VI R 221/69, BStBl II 1974, 301 (302).

⁵⁰⁹ *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 40; vgl. *Schmidt-Liebig*, StuW 1995, 162 (166).

⁵¹⁰ So zutreffend *Zugmaier*, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, S. 50; vgl. *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage 1995, S. 44 f.

⁵¹¹ BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (536) m.w.N.; *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 3; *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 6.

Einkommensteuergesetzes kann daher auf die gewerbesteuerrechtliche Begriffsbestimmung zurückgegriffen werden.⁵¹² Eine Heranziehung zur Gewerbe- oder Umsatzsteuer kommt also nur dann in Betracht, wenn eine auch einkommensteuerrechtlich selbständige Tätigkeit ausgeübt wird. Umgekehrt schließen sich Lohnsteuer einerseits sowie Gewerbe- und Umsatzsteuer andererseits ihrem Wesen nach gegenseitig aus.

Verfahrensrechtlich besteht hingegen keine wechselseitige Bindung, etwa der ertragssteuerrechtlichen Beurteilung für das Umsatzsteuerrecht, sodass eine Korrektur nach § 174 AO beantragt werden muss.⁵¹³

3.8 Verhältnis zum Arbeits- und Sozialversicherungsrecht

3.8.1 Zivilrechtlicher Dienstvertrag ungeeignet

Das in § 1 Abs. 2 LStDV 1990 normierte steuerrechtliche Dienstverhältnis liegt begrifflich wie inhaltlich bereits sehr nahe am zivilrechtlichen Dienstvertrag nach § 611 BGB. Trotz dieser engen Beziehung ist Letzterer für die steuerrechtliche Abgrenzung ungeeignet. Der zivilrechtliche Dienstvertrag umfasst nämlich nicht nur den Arbeitsvertrag, mit Wirkung zum 1. April 2017⁵¹⁴ nunmehr *lex specialis* in § 611a BGB geregelt, sondern auch den freien Dienstvertrag für Leistungen aus freiberuflicher Tätigkeit. Letztere sind steuerrechtlich jedoch von § 18 EStG erfasst. Andere Einkünfte wie etwa die Dienstbezüge eines Beamten werden zwar von § 19 EStG, hingegen nicht von § 611 BGB bzw. § 611a BGB erfasst, da sie aus einem öffentlich-rechtlichen Dienst- und Treueverhältnis, § 3 Abs. 1 BeamStG, fließen.⁵¹⁵

3.8.2 Indizwirkung des Arbeits- und Sozialversicherungsrechts

Für die steuerrechtliche Einordnung von Relevanz kann jedoch die arbeitsrechtliche, wie sozialversicherungsrechtliche Behandlung der Tätigkeit sein.⁵¹⁶ Bei genauerer Betrachtung der hierzu entwickelten Kriterien fällt deren Nähe zu den Begriffselementen und Aspekten der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf.

Die wesentlichen Merkmale des arbeitsrechtlichen Arbeitsvertrags wurden nach dem Willen des Gesetzgebers mit der Einführung des § 611a BGB gesetzlich niedergelegt, sodass arbeitsrechtlich

⁵¹² BFH, Urteil v. 17. Januar 1973 – I R 191/72, BStBl II 1973, 260 (261).

⁵¹³ BFH, Urteil v. 11. Oktober 2007 – V R 77/05, BStBl II 2008, 443 (445 f.) m.w.N.; *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 6; *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 28.

⁵¹⁴ Gesetz zur Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes und anderer Gesetze vom 21. Februar 2017, Art. 2, BGBl I 2017, 285.

⁵¹⁵ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 70.

⁵¹⁶ BFH, Urteil v. 29. November 1978 – I R 159/76, BStBl II 1979, 182 (184); *Claßen*, in: Lademann, EStG (Stand Juni 2017), § 19 Rn. 9.

ein Blick hierin genügt.⁵¹⁷ Nach § 611a S. 1 BGB wird durch den Arbeitsvertrag der Arbeitnehmer im Dienste eines anderen zur Leistung weisungsgebundener, fremdbestimmter Arbeit in persönlicher Abhängigkeit verpflichtet. Die § 611a S. 2 bis 6 BGB führen hiernach eine Vielzahl von Indizien auf, die nach höchstrichterlicher Rechtsprechung für einen Arbeitsvertrag sprechen. Für die Feststellung, ob ein Arbeitsvertrag vorliegt, ist auch arbeitsrechtlich eine Gesamtbetrachtung aller Umstände vorzunehmen, § 611a Abs. 1 S. 4 BGB. Sozialversicherungsrechtlich normiert § 7 Abs. 1 S. 2 SGB IV als Anhaltspunkte für eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung eine Tätigkeit nach Weisungen und eine Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Weisungsgebers.

Ogleich sich die Begrifflichkeiten und Abgrenzungskriterien deutlich überschneiden, muss die jeweilige Zuordnungsentscheidung weder deckungsgleich sein, noch ergibt sich überhaupt eine Bindungswirkung zwischen Arbeits- und Sozialversicherungsrecht einerseits und Steuerrecht andererseits.⁵¹⁸ Begründet wird dies, zuletzt ausführlich vom X. Senat, zutreffend damit, dass die betroffenen Rechtsgebiete in ihren leitenden Gesichtspunkten zu verschieden seien. Das Steuerrecht hebt auf die Nähe des Steuerpflichtigen zum Marktgeschehen ab. Dem Arbeitsrecht liegt im Gegensatz dazu der Gedanke der sozialen Schutzbedürftigkeit als Folge der persönlichen Abhängigkeit zugrunde. Ein derartiger Regelungszweck ist dem Steuerrecht hingegen fremd.⁵¹⁹ Gleiches gilt auch für das Sozialversicherungsrecht. Es sollte von Beginn an der Existenzsicherung dienen und dient in seiner Grundkonzeption auch heute noch dem Schutz des schutzbedürftigen Einzelnen, also dem üblicherweise abhängig Beschäftigten.⁵²⁰

Aus diesem Grund lassen sich insbesondere die Judikate aus dem Arbeits- und Sozialversicherungsrecht nicht unmittelbar auf das Steuerrecht übertragen. Folglich gelten Spezialregelungen wie die sozialversicherungsrechtlichen Regelungen zur „Scheinselbständigkeit“ nach § 7 Abs. 4 SGB IV⁵²¹ oder das arbeitsrechtliche Kriterium der „wirtschaftlichen Abhängigkeit“, welches bereits arbeitsrechtlich im Gegensatz zum „Arbeitnehmer“ steht,⁵²² ebenfalls nicht.

⁵¹⁷ BT-Drs. 18/9232, 4.

⁵¹⁸ BFH, Urteil v. 8. Mai 2008 – VI R 50/05, BStBl II 2008, 868 (869); BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83–96, BStBl II 1999, 534 (537); vgl. BFH, Urteil v. 21. Juni 2017 – V R 29/16, BFH/NV 2017, 1465 (1466); BFH, Urteil v. 22. Juni 2016 – V R 46/15, BFH/NV 2016, 1530 (1532).

⁵¹⁹ BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83–96, BStBl II 1999, 534 (537); *Drüen*, Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer, in: *Drüen* (Hrsg.), *DStJG* Bd. 40, 2017, 11 (18); *Lang*, Die Einkünfte des Arbeitnehmers, in: *Stolterfoht* (Hrsg.), *DStJG* Bd. 9, 1986, 15 (27). Dies übersieht *Stolterfoht* bei seiner zu Recht vereinzelt gebliebenen Forderung nach einer einheitlichen Handhabung über Rechtsgebietgrenzen hinweg, *Stolterfoht*, Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht, 1975, S. 61.

⁵²⁰ *Waltermann*, Sozialrecht; 13. Auflage 2018, S. 54 f.; *Brose*, NZS 2017, 7 (8).

⁵²¹ BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (537); *Eisgruber*, in: Kirchhof, *EStG*, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 7; *Geeb*, in: *Frotscher/Geurts*, *EStG* (Stand April 2020), § 19 Rn. 21.

⁵²² BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (538); vgl. BFH, Urteil v. 28. April 1972 – VI R 71/69, BStBl II 1972, 617 (618).

Im Ergebnis gesteht der BFH der arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Einordnung als nichtselbständiges Beschäftigungsverhältnis zumindest eine gewisse Indizwirkung im Rahmen der Gesamtbetrachtung zu.⁵²³ Zum einen bedient sich das Arbeits- und Sozialversicherungsrecht dogmatisch der gleichen Abgrenzungsmethodik mittels ähnlicher Typusbegriffe. In allen betroffenen Rechtsgebieten beurteilt sich die Frage, wer Arbeitnehmer ist, letztlich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Wege einer Gesamtwürdigung.⁵²⁴ Zum anderen bildet der Arbeitsvertrag als Phänotyp des normativen Dienstverhältnisses die übliche steuerrechtliche Erwerbgrundlage im Rahmen des § 19 EStG.⁵²⁵

3.8.3 Tatbestandswirkung zu beachten

Zu beachten ist in der verfahrensrechtlichen Anwendung, dass Entscheidungen anderer Behörden auf Grund einer ihnen zukommenden Tatbestandswirkung unter Umständen auch im Besteuerungsverfahren zu beachten sind, auch wenn eine derartige Rechtswirkung in ihr nicht ausdrücklich vorgesehen ist.⁵²⁶ Dies gilt auch für das Steuerrecht. Behandelt zum Beispiel der Sozialversicherungsträger den Sachverhalt möglicherweise bereits über Jahre als rechtswirksam sozialversicherungspflichtig so muss dies von den Finanzbehörden aus Gründen der Rechtssicherheit grundsätzlich respektiert werden, sofern die ursprüngliche Entscheidung nicht offensichtlich rechtswidrig war.⁵²⁷

3.9 Einkünfteermittlung als Indiz für Einkunftsart

§ 2 Abs. 2 EStG spaltet den Einkünftecatalog in Gewinn- und Überschusseinkünfte. Er begründet den sogenannten Dualismus der Einkünfteermittlung. Hiernach wird bei den unternehmerischen Einkünften (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb sowie selbständiger Arbeit) der Gewinn ermittelt. Bei den nichtunternehmerischen Einkünften (Einkünfte aus nichtselb-

⁵²³ BFH, Urteil v. 8. Mai 2008 – VI R 50/05, BStBl II 2008, 868 (869); BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (537), H 19.0 (Allgemeines) S. 2 LStH 2018.

⁵²⁴ § 611a Abs. 1 S. 4 BGB; *Zieglmeier*, in: Kasseler Kommentar Sozialversicherungsrecht, SGB IV (Stand Dezember 2018), § 7 Rn. 76; *Kunz/Kunz*, Freie Mitarbeiter, Scheinselbständige, Arbeitnehmerähnliche Selbständige, 2000, S. 108. Mit synoptischer Darstellung *Keßler*, in: Der Präsident des Bundesfinanzhofs (Hrsg.), FS 75 Jahre RFH – BFH, 1993, 563 (581).

⁵²⁵ Vgl. *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 A 71; *Drüen*, Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer, in: Drüen (Hrsg.), DSTJG Bd. 40, 2017, 11 (18).

⁵²⁶ *Ramsauer*, in: Kopp/Raumsauer, VwVfG, 20. Auflage 2019, § 43 Rn. 19 f.; vgl. allgemein zur Tatbestandswirkung zuletzt BVerwG, Beschluss v. 23. Februar 2010 – 1 WB 36/09, BVerwGE 136, 119 (121); *Ramsauer*, in: Kopp/Raumsauer, VwVfG, 20. Auflage 2019, § 43 Rn. 16 ff.

⁵²⁷ BFH, Urteil v. 21. Januar 2010 – VI R 52/08, BStBl II 2010, 703 (704); BFH, Urteil v. 6. Juni 2002 – VI R 178/97, BStBl II 2003, 34 (35); *Geeb*, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand April 2020), § 19 Rn. 21; vgl. BFH, Urteil v. 29. Oktober 1965 – VI 142/64 U, BStBl III 1966, 19 (20).

ständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie den sonstigen Einkünften nach § 22 EStG) wird der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten identifiziert.⁵²⁸

Im Rahmen dieses dualen Systems wurde mehrfach versucht, eine teleologische Abhängigkeit der jeweiligen Einkunftsart von der jeweiligen Gewinnermittlungsmethode nachzuweisen.⁵²⁹

3.9.1 Historische Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 2 EStG 1925

Als Ausgangspunkt kann wohl die Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 2 EStG 1925 gesehen werden.

„Wie in der allgemeinen Begründung ausgeführt, ist für den Einkommensbegriff zwischen zwei Hauptgruppen streng zu unterscheiden. Die eine Hauptgruppe bilden die Einkünfte aus selbständiger Erwerbs- und Berufstätigkeit (§ 6 Abs. 1 Nr. 1–3). Gemeinsam ist dieser Gruppe [...] auch, daß die Erwerbs- und Berufstätigkeit ohne ein dieser Tätigkeit gewidmetes Vermögen regelmäßig nicht möglich ist. [...] Als Einkommen soll bei diesen Personen der erzielte Gewinn gelten. Wesentlich ist für diesen Gewinn, daß einen wichtigen Faktor für seine Ermittlung der Unterschied des der Tätigkeit gewidmeten Vermögens am Anfang und Schluß des Steuerabschnitts bildet (vgl. §§ 12, 13). Bei der anderen Hauptgruppe der Einkommen kommt ein Vergleich des Vermögens am Anfang und Schluß des Steuerabschnitts dagegen nicht in Frage; hier gilt als Einkommen der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben. Soweit es sich bei diesen Einkommensarten um Einkommen aus einer Tätigkeit handelt, insbesondere aus nichtselbständiger Arbeit, sind dieser Tätigkeit Vermögensgegenstände irgendwelcher Art regelmäßig nicht gewidmet.“⁵³⁰

Vor diesen Worten des historischen Gesetzgebers scheint man versucht, von der jeweiligen Einkünfteermittlungsmethode auf den hierfür zu erwartenden Kapitaleinsatz schließen zu wollen.⁵³¹ Der Gesetzgeber könnte also abstrakt vorgesehen haben, die Einkunftsart der jeweiligen Einkünfte an Hand der für sie am besten geeigneten Einkünfteermittlungsmethode festmachen zu wollen.

3.9.2 Keine gesetzliche Vermutungsregel

Bei genauerer Betrachtung geht diese Überlegung fehl. Weder dem Willen des Gesetzgebers noch der Gesetzessystematik lässt sich eine solche Vermutung entnehmen. Zum einen haben nicht Qua-

⁵²⁸ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 181 ff.

⁵²⁹ Lang, Die Einkünfte des Arbeitnehmers, in: Stolterfoht (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 15 (30); Tipke, Grundstücksveräußerungen im Steuerrecht, 1974, S. 40 ff.; vgl. Zugmaier, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, S. 40 f.

⁵³⁰ RT-Drs. 1924/1925, Band 400, Nr. 795, 19 (40 f.), Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 23. April 1925, Hervorhebungen durch Verfasser; auch abgedruckt in Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 1927, § 7 Anm. 3, S. 522 f.

⁵³¹ Ebenso Tipke, Grundstücksveräußerungen im Steuerrecht, 1974, S. 42.

lifikations- sondern bloße Praktikabilitätsabwägungen den Dualismus der Einkünfteermittlung begründet. Das Einkommensteuergesetz 1925 stand nämlich ursprünglich maßgeblich auf dem Boden der quellentheoretisch konzipierten Überschussrechnung.⁵³² Dass sich die Überschussrechnung dabei nicht auch auf die heutigen Gewinneinkünfte erstreckt, war der Lobbyarbeit der Unternehmer, die steuerliche Mehrbelastungen witterten, wie auch praktischen Gründen zu verdanken. Die kaufmännische (handelsrechtliche) Buchführung hatte sich nämlich im Geschäftsverkehr fest etabliert, sodass der Geschäftsgewinn ohnehin hätte berechnet werden müssen. Daher lag es nahe aus Praktikabilitätsabwägungen, auch den steuerrechtlichen Gewinn demgemäß zu identifizieren.⁵³³

Zum anderen überzeugt der Versuch zwischen Einkunftsart und Einkünfteermittlung eine adäquate Beziehung herzustellen auch gesetzessystematisch nicht. Er verkehrt Rechtsgrund und Rechtsfolge in ihr Gegenteil. Die Anwendung der jeweiligen Einkünfteermittlungsmethode setzt denknötwendig voraus, dass die Frage nach der jeweiligen Einkunftsart geklärt ist.⁵³⁴ Ohne Einkünfte gibt es keine Einkünfteermittlung. § 2 EStG nennt korrespondierend zunächst den Einkünftecatalog, und erst dann die jeweilige Gewinnermittlungsart. Dass die Gewinneinkünfte dennoch vermögensorientiert⁵³⁵ sind und zumeist von einem kombinierten Einsatz von Arbeit und Vermögen leben, widerspricht sich gerade nicht. Es lässt sich daraus nur gerade keine adäquate Beziehung zur jeweiligen Gewinnermittlungsart ableiten.

3.10 Zwischenergebnis

Welche Einnahmen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören, konkretisiert die Lohnsteuerdurchführungsverordnung 1990 im Zusammenspiel mit dem Unternehmerbegriff in § 2 Abs. 1 UStG und dem Begriff des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 S. 1 EStG. Hierbei bedient sich das Gesetz keiner scharf umrissenen Begriffe, sondern sogenannter offener Typusbegriffe, in deren Zentrum der Gegensatz von steuerrechtlicher Selbständigkeit und Nichtselbständigkeit steht.

Leitender Wertungsgesichtspunkt im Rahmen dieser Gesamtbetrachtung ist die nach der jeweiligen Verkehrsanschauung normaltypische Arbeitnehmerstellung innerhalb des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in Abgrenzung zur Ausgestaltung für einen selbständig Tätigen. Der Untersuchungsgegenstand Plattformarbeit muss folglich im Wege eines Ähnlichkeitsvergleiches an eben diesem Erkenntnispeicher, der Verkehrsauffassung, gemessen werden.

⁵³² *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 1927, § 7 Anm. 7, S. 532. Ihr Hauptvertreter *Fuisting* war bereits Mitverfasser des Preuß. EStG 1891 und wirkte mit seinen Überlegungen auf bei Einführung des EStG 1920 noch fort. Für seine Ausführungen zur Quellentheorie siehe *Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern, Band IV (Grundzüge der Steuerlehre), 1902, S. 110 f. und 147 ff.

⁵³³ *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 9 Rn. 184; *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 1927, § 7 Anm. 7, S. 532; *Tipke*, Grundstücksveräußerungen im Steuerrecht, 1974, S. 40 f.

⁵³⁴ Vgl. *Streck*, FR 1973, 297 (298).

⁵³⁵ Etwa *Handzik*, in: *Littmann/Bitz/Pust*, EStG (Stand Oktober 2017), § 2 Rn. 156.

Zentrale, aus dem Begriff des Gewerbebetriebs wie dem des umsatzsteuerrechtlichen Unternehmers abgeleitete, Abgrenzungskriterien sind hierbei zum einen die Ausprägung von Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko sowie zum anderen der Grad der Weisungsgebundenheit und organisatorischen Eingliederung des jeweiligen Arbeitnehmers bei Ausübung der jeweiligen Tätigkeit. Der arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Einordnung als nichtselbständiges Beschäftigungsverhältnis hingegen kommt lediglich eine Indiz-, hingegen keinesfalls eine Bindungswirkung zu.

4. Bisherige arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Einordnung

Kommt der arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Einordnung auch keine Bindungswirkung zu, so lohnt wie in Abschnitt C.II.3.8.2 gesehen, auf Grund der aus der Ähnlichkeit der Abgrenzungskriterien hervorgehenden Indizkraft, vor der steuerrechtlichen Einordnung ein rechtsgebietübergreifender Blick.

Wenn auch nicht steuerrechtlich, so war das Themenfeld Plattformarbeit nämlich arbeits- und sozialversicherungsrechtlich bereits Gegenstand eines lebhaften wissenschaftlichen Diskurses. Bei genauerer Betrachtung blieb derselbe aber erstaunlich nahe an der Oberfläche. Eine wirklich umfassende und anhand von exemplarischen Beispielen entlang der Besonderheiten der Plattformarbeit verlaufende Einschätzung blieb nämlich bislang aus.

Lediglich singuläre, nicht veröffentlichte Statusfeststellungsverfahren zur Klärung des sozialversicherungsrechtlichen Status einzelner Plattformarbeiter haben die Exekutive bisher beschäftigt. Leuchtturmwirkung kann man diesen keinesfalls zuschreiben, basieren sie doch auf dem vom Antragsteller selbst sachgerecht portionierten Sachverhalt und nicht notwendigerweise auf den tatsächlichen Gegebenheiten des Dienstverhältnisses. Das Gleiche gilt auch für die bisher insbesondere in den USA wie auch in Großbritannien ergangenen Gerichtsentscheidungen. Sie sind teils widersprüchlich und lassen sich nicht unmittelbar auf das deutsche Recht übertragen.⁵³⁶

Entscheidungen deutscher Gerichte zur Klassifizierung von Plattformarbeit gibt es ebenfalls nur sehr vereinzelt. Erstmals hatte sich das LAG Hessen in einer Entscheidung zu dieser Rechtsfrage und das eher in Form eines *obiter dictum*s geäußert.⁵³⁷ Interessanter ist ein Urteil des LAG München vom 4. Dezember 2019. Es handelt sich um die bisher erste und einzige ausführlich begründete obergerichtliche Entscheidung, die sich mit dem arbeitsrechtlichen Status von Crowdworkern befasst. Kläger war ein Plattformarbeiter, der für jeweils wenige Euro online Kleinstaufgaben erledigte und nach einer Sperrung seines Accounts ohne Erfolg auf die Feststellung eines

⁵³⁶ Vgl. *Uber v Aslam & others* [2018] EWCA Civ 2748; *O'Connor v. Uber Technologies, Inc.*, United States Court of Appeals for the Ninth Circuit – No. 14-16078 (2018); *Cotter et al. v. Lyft Inc.*, United States District Court, Northern District of California, Beschluss v. 11. März 2015 – No. 13-cv-04065-VC.

⁵³⁷ LAG Hessen, Beschluss v. 14. Februar 2019 – 10 Ta 350/18, NZA-RR 2019, 505.

Arbeitsverhältnisses zwischen ihm und der Crowdsourcing-Plattform klagte. Aktuell ist hierzu eine Revision am BAG anhängig, deren Ergebnis interessante Impulse liefern könnte.⁵³⁸

4.1 Stimmen für eine Behandlung als Selbständiger

Die Mehrzahl der Literaturstimmen – der Begriff herrschende Meinung soll vor dem Hintergrund der sich im Fluss befindlichen Diskussion vermieden werden – sieht den Plattformarbeiter in der Regel als sogenannten (Solo-)Selbständigen und daher nicht als Arbeitnehmer an.⁵³⁹

Begründet wird dies in ganz unterschiedlicher Argumentationstiefe. Ein vom Wissenschaftlichen Dienst des deutschen Bundestags im Jahr 2015 angefertigtes Gutachten zum Thema „Rechtsfragen des Crowdsourcings“ reagierte zwar zeitnah zum ersten sichtbaren Aufkommen des Phänomens Plattformarbeit in Deutschland, beschränkte sich jedoch auf Allgemeinplätze. Es kommt nach nicht einmal zwei Seiten zu dem Fazit, dass das Verhältnis des Plattformarbeiters zu seinem Auftraggeber nicht durch persönliche Abhängigkeit, sondern durch ein selbständiges unternehmerisches Handeln geprägt sei. Der Plattformarbeiter dürfte daher wohl kein Arbeitnehmer sein.⁵⁴⁰

Tiefergehende Bearbeitungen setzen daran an, dass der Plattformarbeiter in der Regel weder weisungsgebunden arbeite, noch in die Betriebsorganisation seines Auftraggebers eingegliedert sei.⁵⁴¹ Begründet wird dies schwerpunktmäßig damit, dass der Plattformarbeiter auf den Crowdsourcing-Plattformen unter freier Zeiteinteilung und ohne Arbeitsverpflichtung an einem Ort seiner Wahl außerhalb des Betriebes des Auftraggebers arbeiten dürfe.⁵⁴² Gegen die Annahme einer abhängigen Beschäftigung spreche überdies der Umstand, dass er gerade nicht nur seine Arbeitskraft, sondern die Erledigung einer bestimmten Aufgabe, also einen Arbeitserfolg in Aussicht stelle.⁵⁴³ Zudem könne er sich seine Auftraggeber wie ein Selbständiger frei aussuchen und erledige die an ihn gestellten Aufgaben zumeist mit eigenen Arbeitsmitteln, etwa seinem eigenen PC

⁵³⁸ LAG München, Urteil v. 4. Dezember 2019 – 8 Sa 146/19, NZA 2020, 316. Revision eingelegt unter dem Aktenzeichen 9 AZR 102/20.

⁵³⁹ *Däubler/Klebe*, NZA 2015, 1032 (1035); *Lingemann/Chakrabarti*, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2 Rn. 87; *Hanau*, NJW 2016, 2613 (2615); *Meyer-Michaelis/Falter/Schäfer*, DB 2016, 2543 (2544); *Schuster*, AnwBl 2016, 641 (646); vgl. *Krause*, NZA-Beilage 2017, 53 (59).

⁵⁴⁰ *Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages*, Rechtsfragen zum Crowdsourcing, Aktenzeichen WD 6 – 3000 – 156/14, 2015, S. 7.

⁵⁴¹ *Hanau*, NJW 2016, 2613 (2615); *Lingemann/Chakrabarti*, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2 Rn. 87 m.w.N.

⁵⁴² *Deinert*, RdA 2018, 359 (361); *Lingemann/Chakrabarti*, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2 Rn. 87; *Schubert*, RdA 2018, 200 (204).

⁵⁴³ *Lingemann/Chakrabarti*, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2 Rn. 87; vgl. *Lingemann/Otte*, NZA 2015, 1042 (1046).

oder bei Fahrdiensten mit seinem eigenen Fahrzeug.⁵⁴⁴ Schließlich seien die Aufgaben üblicherweise auch derart kleinteilig zerlegt, dass gar kein Raum und Bedarf mehr für arbeitgebertypische Weisungen verbliebe, also eine Weisungsgebundenheit *per se* nicht vorliegen könne.⁵⁴⁵

An diese Argumente knüpft auch das zuvor aufgezeigte Urteil des LAG München an. Der bloße Nutzungsvertrag stelle als bloße Rahmenvereinbarung kein Arbeitsverhältnis dar, da es an der Pflicht zum Tätigwerden für den Plattformarbeiter fehle.⁵⁴⁶ Die Kammer trennt jedoch bei ihrer Argumentation sorgfältig zwischen ebendiesem Nutzungsvertrag und den konkret bearbeiteten Einzelaufträgen. Die offensichtliche Frage, ob dennoch jeweils durch die Annahme eines Einzelauftrags sehr wohl ein Arbeitsverhältnis des Plattformarbeiters mit der Crowdsourcing-Plattform zustande kam, ließ das LAG München explizit offen, da die hierzu notwendige Befristungskontrollklage bereits verfristet war.⁵⁴⁷

4.2 Stimmen für eine Behandlung als Arbeitnehmer

Eine pauschale arbeits- wie sozialversicherungsrechtliche Einordnung der Plattformarbeiter als Arbeitnehmer konnte sich bisher ebenso nicht durchsetzen. Bereits vor dem Gutachten des Wissenschaftlichen Dienstes nährte die Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der Linkspartei, unter anderem das Thema Plattformarbeit betreffend, Zweifel. Nach dieser sei Plattformarbeit zwar rechtlich keine eigene Arbeitsform, je nach Ausgestaltung könne bei ihr indes ein Arbeitsverhältnis wie gleichermaßen eine selbständige Tätigkeit anzunehmen sein. Es komme auf eine Einzelfallbeurteilung an.⁵⁴⁸ Wenn sich auch außer *Klebe* erkennbar bisher keine weiteren Stimmen für eine grundsätzliche Behandlung der Plattformarbeiter als Arbeitnehmer aussprachen,⁵⁴⁹ so zeigt sich ein differenzierender Blick auf die Thematik im Vordringen.⁵⁵⁰

Zunächst wird von den Kritikern auf den Umstand verwiesen, dass die Plattformarbeiter nicht zwingend für mehrere Auftraggeber arbeiten müssen, sich ihren Auftraggeber also gar nicht stets selbst aussuchen würden. Ein solcher Umstand spreche sodann zumindest für eine arbeitnehmerähnliche Stellung des Betroffenen. Der Plattformarbeiter stehe in solchen Fällen schnell in

⁵⁴⁴ *Däubler/Klebe*, NZA 2015, 1032 (1035); *Lingemann/Otte*, NZA 2015, 1042 (1043, 1046); vgl. *Zieglmeier*, in: Kasseler Kommentar Sozialversicherungsrecht, SGB IV (Stand Dezember 2018), § 7 Rn. 228.

⁵⁴⁵ *Lingemann/Chakrabarti*, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2 Rn. 87; vgl. *Däubler/Klebe*, NZA 2015, 1032 (1035).

⁵⁴⁶ LAG München, Urteil v. 4. Dezember 2019 – 8 Sa 146/19, NZA 2020, 316 (320).

⁵⁴⁷ LAG München, Urteil v. 4. Dezember 2019 – 8 Sa 146/19, NZA 2020, 316 (320).

⁵⁴⁸ BT-Drs. 18/3032, 4.

⁵⁴⁹ *Klebe*, AuR 2016, 277 (279 f.).

⁵⁵⁰ *Krause*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), 71. DJT, 2016, B 7 (B 104 ff.); *Lingemann/Otte*, NZA 2015, 1042 (1045); *Zieglmeier*, in: Kasseler Kommentar Sozialversicherungsrecht, SGB IV (Stand Dezember 2018), § 7 Rn. 231.

einer wirtschaftlichen Abhängigkeit von ebenseinem Auftraggeber und weise auch die mit einem Arbeitnehmer vergleichbare soziale Schutzbedürftigkeit auf.⁵⁵¹

Schwerer wiegen jedoch die Argumente, die für eine Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung des Plattformarbeiters sprechen. Eine Eingliederung in die Betriebsorganisation des Auftraggebers könne sich nämlich nicht nur durch eine räumliche Nähe des Arbeitnehmers zum Auftraggeber ergeben. Vielmehr genüge nach Ansicht der Kritiker auch die Nutzung der auftraggeberseitigen IT-Strukturen.⁵⁵² Es komme entscheidend darauf an, ob die jeweilige Tätigkeit hierdurch in das Unternehmen und dessen Betriebsablauf integriert werde.⁵⁵³

Die vermeintlich fehlende Weisungsgebundenheit des Plattformarbeiters könne unter Umständen dennoch aus den strikten Vorgaben im Rahmen der Auftragserteilung und einer digitalen Kontrolle desselben bei Ausführung seiner Tätigkeit abgeleitet werden. Der Plattformarbeiter wäre demzufolge Arbeitnehmer.⁵⁵⁴

Kritisch werden insbesondere die der Crowdsourcing-Plattform immanenten Steuerungs- und Kontrollmechanismen gesehen. Eine Überwachung etwa durch Screenshots, Maus-Aktivitäten oder Protokollierung der Arbeitsabläufe könne den Betroffenen an einer „digitalen Leine“⁵⁵⁵ führen. Ob die Weisungen mündlich oder durch Algorithmen erfolgen, dürfe in einer digitalisierten Welt keinen Unterschied machen.⁵⁵⁶ Zudem verliere das Weisungsrecht ohnehin dort an Bedeutung, wo die jeweilige Tätigkeit derart konkret beschrieben sei, dass es keiner weiteren Weisungen bedürfe. Der Betroffene könne gerade in diesen Fällen Arbeitnehmer sein.⁵⁵⁷ Letztlich spreche auch das wirtschaftliche Gesamtbild für eine Arbeitnehmerstellung, denn die unternehmeri-

⁵⁵¹ *Hanau*, NJW 2016, 2613 (2616); *Krause*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), 71. DJT, 2016, B 7 (B 105); *Schubert*, RdA 2018, 200 (204). Obgleich gegenentworfener Ansicht sieht diese Gefahr auch *Lingemann/Chakrabarti*, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2 Rn. 91.

⁵⁵² *Lücke*, in: Hümmerich/Lücke/Mauer (Hrsg.), Formularhandbuch Arbeitsrecht, 9. Auflage 2018, § 1 Rn. 398; *Schubert*, RdA 2018, 200 (203).

⁵⁵³ *Schubert*, RdA 2018, 200 (203).

⁵⁵⁴ *Krause*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), 71. DJT, 2016, B 7 (B 104 f.); *Lücke*, in: Hümmerich/Lücke/Mauer (Hrsg.), Formularhandbuch Arbeitsrecht, 9. Auflage 2018, § 1 Rn. 398; *Zieglmeier*, in: Kasseler Kommentar Sozialversicherungsrecht, SGB IV (Stand Dezember 2018), § 7 Rn. 231; vgl. *Brose*, NZS 2017, 7 (13) sowie *Meyer-Michaelis/Falter/Schäfer*, DB 2016, 2543 (2544), die hieraus unter gewissen Umständen zumindest eine arbeitnehmerähnliche Stellung ableiten möchten.

⁵⁵⁵ *Krause*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), 71. DJT, 2016, B 7 (B 104 f.); vgl. BT-Drs. 17/12505, 61 die 2013 von einer „elektronischen Leine“ sprach.

⁵⁵⁶ *Klebe*, AuR 2016, 277 (279 f.); *Krause*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), 71. DJT, 2016, B 7 (B 104 f.).

⁵⁵⁷ *Schubert*, RdA 2018, 200 (203).

schen Möglichkeiten eines Plattformarbeiters seien in Ermangelung einer Einflussnahmemöglichkeit auf die Preisgestaltung sehr begrenzt. In der Regel können man nur analog zum Stundenverdienst die Einnahmen steigern.⁵⁵⁸

4.3 Folgerungen für die Untersuchung

Wenngleich dem Arbeits- und Sozialversicherungsrecht angesichts der unterschiedlichen Wertungsgesichtspunkte steuerrechtlich nur eine Indizwirkung zukommt, sind die Argumente derjenigen, die sich für eine Behandlung als Arbeitnehmer aussprechen, nicht von der Hand zu weisen. Sie bieten spiegelbildlich auch steuerrechtlich Anstoßpunkte. Dort wo sich die traditionellen Organisationsformen des Betriebs durch die Digitalisierung verflüssigen und neue Arbeits- und Kooperationsstrukturen entstehen, kommt der Ausprägung des Weisungsrechts und der organisatorischen Eingliederung, ja der Ausprägung von Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative insgesamt gerade steuerrechtlich ganz neue, bisher ungeklärte Bedeutung zu. Hieran ändert auch das Urteil des LAG München nichts, beantwortet es doch für die Praxis nach wie vor nicht pauschal, ob es sich bei einem Crowdworker um einen Arbeitnehmer handelt oder nicht.⁵⁵⁹

Vielmehr ist sich im weiteren Verlauf der Untersuchung umfassend mit den vorgebrachten Argumenten arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Einordnung auch steuerrechtlich auseinanderzusetzen.

Nicht von Relevanz sind für das Steuerrecht hingegen Aspekte der wirtschaftlichen Abhängigkeit, etwa als arbeitnehmerähnliche Person im Sinne des § 12a Abs. 1 Nr. 1 TVG, oder der Scheinselbstständigkeit, soweit sie nicht die Nähe des Steuerpflichtigen zum Marktgeschehen betreffen.⁵⁶⁰ Dies mag von Vorteil sein, schärft es doch den Blick auf den wirtschaftlichen Kern der Geschehnisse.⁵⁶¹

Die Frage schließlich, ob neben der Crowdsourcing-Plattform beim direkten Crowdsourcing auch der Auftraggeber Arbeitgeber sein kann, wurde von den Autoren bisher nur gestreift, sodass ihr nun zumindest steuerrechtlich nachzugehen sein wird.⁵⁶² Dies gebietet schon die Zuordnung einer potentiellen Haftungsschuldnerschaft im Lohnsteuerabzugsverfahren.

⁵⁵⁸ *Klebe*, AuR 2016, 277 (279 f.).

⁵⁵⁹ So zutreffend *Garden*, GWR 2020, 144 in seiner Entscheidungsbesprechung zu LAG München, Urteil v. 4. Dezember 2019 – 8 Sa 146/19, NZA 2020, 316.

⁵⁶⁰ Siehe Abschnitt C.II.3.8.2.

⁵⁶¹ Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht siehe Abschnitt B.II.4 sowie *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 5 Rn. 70 ff.

⁵⁶² Für eine potentielle Arbeitgeberstellung bei direktem Crowdsourcing etwa *Hanau*, NJW 2016, 2613 (2616) und *Lingemann/Chakrabarti*, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2 Rn. 87, ohne jedoch in diesen Fällen auf die Rolle der Crowdsourcing-Plattformen als möglichen alternativen Arbeitgeber einzugehen.

5. Weiteres methodisches Vorgehen – Fallstudienforschung

Mit dem steuertheoretischen Hintergrund der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor Augen und mit einem grundlegenden Verständnis über die Arbeitsweise der Crowdsourcing-Plattformen ausgestattet, gilt es nun die ihr entfließenden Einkünfte aus Plattformarbeit steuerrechtlich einzuordnen.

5.1 Erforderlichkeit von Fallbeispielen

Diese Einkünftequelle zeigt sich indes je nach Art der zu bearbeitenden Aufgaben und der Rege-
lungsreichweite des Intermediärs „Crowdsourcing-Plattform“ in teils völlig unterschiedlichem
Gewand. Je nach Ausgestaltung variiert nicht etwa nur das Vergütungsmodell oder der Ort der
Dienstleistungserbringung, sondern auch der jeweilige Steuerungs- und Kontrollmechanismus
stark.⁵⁶³ Demgemäß verbietet sich einerseits jedwede allzu pauschalierende Qualifizierung. An-
dererseits war die Rechtsprechung in der Vergangenheit aus gutem Grund bemüht, durch Abs-
traktion gewisse Leitlinien und Indizien zu entwickeln, die eine Rechtssicherheit über den Ein-
zelfall hinaus erwarten lassen.

Mithin steht am Nullpunkt der Betrachtung ebenso hier der jeweilige Einzelfall. Dieser ist so zu
wählen, dass die typischen praktischen Erscheinungsformen der Plattformarbeit umfassend er-
fasst sind, ohne den fokussierten Ansatz der Untersuchung verlassen zu müssen. Dies kann nur
anhand weniger, scharf umgrenzter Fallbeispiele gelingen.

Als Ziel soll sich ein Querschnitt der Plattformarbeit abbilden lassen, welcher breit genug ist, um
die gängigsten Inhalte, Interaktionszusammenhänge und Wirkmechanismen der Plattformarbeit
steuerrechtlich einordnen zu können. Unterstützend lassen sich diese Fallbeispiele dabei auf
Grund der einheitlichen Untersuchungskriterien untereinander in Bezug setzen. Dieser Umstand
eröffnet eine breite vergleichende Steuerperspektive über das einzelne Anwendungsfeld hinaus.

5.2 Selektionskriterien

Zentral und neu ist steuerrechtlich eine Bewertung der unterschiedlichen Steuerungs- und Kon-
trollmechanismen der Plattformen. Diese haben maßgeblichen Einfluss auf die Stellung des Steu-
erpflichtigen bei Ausübung seiner Tätigkeit. Wird der Plattformarbeiter kaum gesteuert und kon-
trolliert, spricht dies für eine selbständige Tätigkeit und umgekehrt. Wo die Steuerungs- und Kon-
trollmechanismen insbesondere mit der Art und der Bearbeitungsdauer der zu erfüllenden Auf-
gabe divergieren, fordern sie für die Untersuchung die Betrachtung eines breiten Aufgabenspek-
trums. Es sind also Microtasking-Aufgaben wie auch komplexe, zeitlich einnehmende Aufgaben
als Fallbeispiele zu betrachten.

⁵⁶³ Zum Ganzen bereits Abschnitt B.II.2., Grundformen der Plattformarbeit.

Da auch die Höhe des Kapitaleinsatzes für die Einordnung der Plattformarbeit steuerrechtlich relevant ist, müssen sowohl Fallbeispiele mit tendenziell niedrigem Kapitaleinsatz, also ortsunabhängige Dienstleistungen, wie solche mit tendenziell hohem Kapitaleinsatz, also ortsgebundene Dienstleistungen, ausgewählt werden.

Für die Zuordnung einer etwaigen Arbeitgeberstellung ist die Frage nach dem tatsächlichen Vertragspartner beim direkten im Vergleich zum indirekten Crowdsourcing relevant. Die auszuwählenden Fallbeispiele müssen beide Crowdsourcing-Alternativen abdecken.

Möglicherweise strahlt auch das gewählte Vergütungsmodell in die Stellung des Steuerpflichtigen aus, sodass auch hieran die Fallbeispiele orientiert werden.

5.3 Überblick über die gewählten Fallbeispiele

Nach einer ausführlichen Sichtung der am Markt etablierten Intermediäre lassen sich drei für die Untersuchung besonders geeignete Crowdsourcing-Plattformen ausmachen.⁵⁶⁴

5.3.1 Clickworker

Die Crowdsourcing-Plattform Clickworker der gleichnamigen Clickworker GmbH ist ein Hauptakteur des deutschen Marktes im Microtasking-Bereich. Sie bietet Aufgaben mit hoher Granularität und geringer Komplexität. Es handelt sich um indirektes Crowdsourcing, bei dem die zumeist ortsunabhängigen Aufgaben in einem überschaubaren Zeitrahmen von den Plattformarbeitern zu erledigen sind. Zudem ist Clickworker als deutscher Anbieter mit größerer Marktdurchdringung für die Untersuchung dem größeren US-amerikanischen Mitbewerber Amazon Mechanical Turk vorzuziehen, da bei Ersterem deutsches Recht auch vertraglich vorgesehen Anwendung findet. Schließlich ist kein umfangreicher eigener Kapitaleinsatz erforderlich und sämtliche Aufträge werden im Wege indirekten Crowdsourcings vergeben.

Clickworker bietet somit einen guten Blick auf die Steuerungs- und Kontrollmechanismen und deren steuerrechtlichen Auswirkungen einer Crowdsourcing-Plattform im Microtasking-Bereich, ohne durch weitere zu klärende Nebenfragen, etwa der Auswirkung umfangreichen eigenen Kapitaleinsatzes oder Vertragsfragen direkten Crowdsourcings zu belasten. Mit diesem Fallbeispiel wird sogleich begonnen.

5.3.2 Deliveroo

Demgegenüber steht der Lieferdienst der Deliveroo Germany GmbH. Bei ihm sind konträr zu Clickworker, stets ortsgebundene Aufgaben, die Auslieferung von Essen an Kunden, zu erfüllen. Dies könnte womöglich Auswirkungen auf die implementierten Steuerungs- und Kontrollmechanismen haben. Anders als bei Clickworker kann die Aufgabenerfüllung auch unter Einsatz von

⁵⁶⁴ Da es sich bei diesen um geschlossene Systeme handelt, war über die Quellenrecherche hinaus jeweils eine Registrierung des Verfassers hilfreich, um bestmöglichen Einblick in die Inhalte, Strukturen sowie Zusammenhänge der Plattformarbeit zu erringen.

signifikanten Vermögensgegenständen, etwa dem eigenen Roller oder PKW, geschehen. Die Vertragserfüllung hingegen geschieht ebenfalls im Wege des indirekten Crowdsourcings. Ferner nehmen die einzelnen Lieferfahrten einen mit dem Microtasking vergleichbaren Zeitrahmen in Anspruch und stellen nur geringe Anforderungen an die Plattformmitarbeiter, sodass sich diesbezüglich keine Änderungen ergeben.

Zwar zog sich Deliveroo während dieser Untersuchung, wie zuvor bereits UberPOP, zum 16. August 2019 und mit 4 Tagen Vorlaufzeit überraschend aus dem deutschen Markt zurück, sodass aktuell nur Lieferando als zentraler Akteur den deutschen Markt bedient.⁵⁶⁵ Für eine umfassende steuerrechtliche Erforschung des Phänomens Plattformarbeit bedarf es hingegen zwingend einer Untersuchung der Folgen des Einsatzes eigenen Vermögens, wie der Bearbeitung ortsgebundener Aufgaben. Zudem ist der Rückzug von Deliveroo wie Uber einerseits nur vorläufig, sodass sich das Marktgeschehen ebenso schnell wieder ändern kann. Andererseits sind beide mit unverändertem Geschäftsmodell in vielen anderen Ländern Europas und der ganzen Welt weiter auf Expansionskurs. Auch wenn sich die Namen ändern, so bleibt doch das Geschäftsmodell der Lieferdienste stets gleich.

Da Lieferando aktuell nur mit festangestellten Mitarbeitern arbeitet, also kein Crowdsourcing-Konzept verfolgt, und Uber nur kurze Zeit am deutschen Markt mit Plattformarbeitern aktiv war, sodass es an einer ausreichenden Datenlage fehlt, bietet Deliveroo nach mehr als 5 Jahren am deutschen Markt ein beispielhaft umfassendes wie auch aktuelles Bild indirekten ortsgebundenen Crowdsourcings. Auch liegt der geforderte Vermögenseinsatz bei Lieferungen mit dem Auto auf Augenhöhe mit den einschlägigen Fahrdienstleistern wie Uber. Daher sollten sich die gefundenen Ergebnisse auf Grund der Strukturähnlichkeit des Geschäftsmodells auch auf Fahrdienstleister übertragen lassen.

Wegen des höheren Vermögenseinsatzes scheint eine gewerbliche Unternehmung *ex ante* wahrscheinlicher als bei Clickworker, sodass dieses Fallbeispiel in Abschnitt C.III, Plattformarbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG), untersucht wird.

5.3.3 Upwork

Schließlich steht die Crowdsourcing-Plattform Upwork von Upwork Global Inc. exemplarisch für Freiberufler-Marktplätze. Sie rundet die Bandbreite der verschiedenen Arten von Crowdsourcing-Plattformen ab. Auf ihr werden ganz überwiegend ortsunabhängige, hochspezialisierte Aufgaben vergeben. Anders als bei den anderen beiden Beispielen handelt es sich um direktes Crowdsourcing. Im Unterschied zu Clickworker und Deliveroo werden zudem üblicherweise keine kleinteiligen, schnell erledigbaren Aufgaben vergeben. Die Bearbeitungsdauer der einzelnen Aufgaben kann bei hoher Komplexität teilweise mehrere Monate oder gar Jahre betragen. All dies sollte sich in den steuerrechtlich relevanten Steuerungs- und Kontrollmechanismen niederschlagen. Schließlich ist bei Upwork auch eine Vergütung nach dem Wettbewerbsmodell möglich.

⁵⁶⁵ Jansen, Ausgeliefert, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 13. August 2019, S. 22.

Upwork bietet mithin insbesondere einen Blick auf die implementierten Steuerungs- und Kontrollmechanismen bei Aufgaben von hoher Komplexität und geringer Granularität. Da Upwork schwerpunktmäßig von selbständigen Freiberuflern genutzt wird⁵⁶⁶ sowie auf Grund der inhaltlichen Ausgestaltung der dort erledigten Aufgaben, sind bei Upwork im Vergleich zu Clickworker und Deliveroo hingegen am ehesten Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 EStG zu erwarten. Obgleich sich auch bei diesen Einkünften Abgrenzungsfragen zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stellen, wird dieses Fallbeispiel sachgerecht daher erst in Abschnitt C.III.1.4, Plattformarbeit als selbständige Arbeit (§ 18 EStG), behandelt.

6. Fallbeispiel – Clickworker

6.1 Überblick

Mit über einer Million registrierter Plattformarbeiter ist die Crowdsourcing-Plattform Clickworker der größte deutsche Anbieter von Plattformarbeit.⁵⁶⁷ Das Geschäftsmodell ist mit dem von Amazon Mechanical Turk vergleichbar und im Microtasking-Bereich einzuordnen. Es werden Kleinstaufgaben wie die Texterstellung zur Suchmaschinenoptimierung, Adressrecherche oder Bilderbewertung angeboten. Der Fokus von Clickworker liegt hierbei auf großvolumigen Projekten, bei denen innerhalb kurzer Zeit eine Vielzahl von einfachsten Aufgaben bewältigt werden müssen. Exemplarisch kann die Crowd nach eigenen Angaben etwa innerhalb von 2 Tagen 60.000 Adressen online recherchieren oder täglich 1.000 neue Fotos indexieren und Themenfeldern zuordnen.⁵⁶⁸ Der angebotene Service-Umfang des Intermediärs variiert dabei korrespondierend mit dem jeweils implementierten Qualitätssicherungsprozess von der bloßen Bereitstellung der Crowd bis hin zu einer vollständigen qualitätsgeprüften Branchenlösung.⁵⁶⁹

Die Aufgaben sind ortsunabhängig zu erbringen, wenn auch etwa für die Adressrecherche oftmals nur lokal verfügbares Wissen, zum Beispiel die Öffnungszeiten bestimmter Läden, erforderlich sein kann. Zu den Auftraggebern gehören ausweislich des Internetauftritts neben inhabergeführten Onlineshops auch größere Unternehmen wie die Deutsche Telekom oder Honda. Der Marktfokus liegt auf Deutschland und den Vereinigten Staaten.⁵⁷⁰

⁵⁶⁶ Vgl. Schmidt, Florian A., Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 13 f.; Abschnitt B.II.2.1.1b).

⁵⁶⁷ Strube, Vom Outsourcing zum Crowdsourcing, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 75 (83). Die Zahlen basieren auf eigenen Angaben der *Clickworker GmbH*, Unternehmenspräsentation, 2018, S. 2.

⁵⁶⁸ *Clickworker GmbH*, Unternehmenspräsentation, 2018, S. 2, 12 und 13.

⁵⁶⁹ *Clickworker GmbH*, Unternehmenspräsentation, 2018, S. 6.

⁵⁷⁰ BITKOM, Crowdsourcing für Unternehmen, 2014, online im Internet: <https://www.bitkom.org/Bitkom/Publicationen/Crowdsourcing-fuer-Unternehmen.html> (20. Juli 2020), S. 19.

6.2 Rechtliche Eigeneinschätzung der Parteien

6.2.1 Fallbeispielübergreifender Überblick

Die Eigeneinschätzung der Parteien lässt sich allgemein, wie auch bei Clickworker im Besonderen, greifbar niedergelegt nur anhand der von den Crowdsourcing-Plattformen zur Verfügung gestellten Vertragswerke eruieren. Die Rechtsbeziehungen mit dem Plattformarbeiter werden üblicherweise, wie auch *in casu* geschehen, durch die Inbezugnahme von Allgemeinen Geschäftsbedingungen in den jeweiligen Dienst- oder Werkvertrag geregelt.⁵⁷¹ Darüberhinausgehende rechtsgeschäftliche wie tatsächliche Äußerungen der Plattformarbeiter in Bezug auf ihre Eigeneinschätzung, wären zwar sehr interessant, lassen sich empirisch aufgearbeitet aktuell jedoch in keiner der zahlreichen Umfragen zum Thema Plattformarbeit ausmachen.

Sämtliche der gesichteten Vertragswerke zeigen einzelfallübergreifend das gleiche Bild. Außerhalb des internen Crowdsourcings verstehen sich die Plattformarbeiter, gemäß dem abzuschließenden Vertragswerk, als selbständig tätige Personen. Weder die Crowdsourcing-Plattform, noch der Auftraggeber sollen und wollen Arbeitgeber sein.

Dies ist betriebswirtschaftlich auch konsequent. Wie in Abschnitt B.II.4.1.3 gesehen, setzt das Geschäftsmodell Plattformarbeit für die gewünschte *on-demand* verfügbare skalierbare Arbeitskraft der Plattformarbeiter und die mit ihr einhergehende Kostenreduktion im Vergleich zu einer unternehmensinternen Bearbeitung voraus, dass sämtliche Plattformarbeiter als selbständige Dienstleister auf Abruf und bei Bedarf tätig werden können. Das Risiko einer Nichtentlohnung bei Leerlaufzeiten muss bei den Plattformarbeitern liegen. Nur so kann flexibel von Seiten des Auftraggebers wie der Crowdsourcing-Plattform auf Nachfrageschwankungen reagiert werden und das Geschäftsmodell wirtschaftlich genutzt werden.⁵⁷²

Um vertraglich das Bild abzurunden, wird die Übernahme von arbeitnehmertypischen Pflichten wie die Abführung von Sozialversicherungsabgaben und Lohnsteuer von der Crowdsourcing-Plattform häufig von vornherein ebenfalls vertraglich ausgeschlossen.

6.2.2 Vertragliche Regelungen bei Clickworker

Vorliegend bewertet Clickworker die Plattformarbeiter als selbständig Tätige und nimmt eine für Freelancer typische Risikoverteilung vor.⁵⁷³ In § 3.4 der Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Clickworker heißt es beispielhaft:

„Jeder Clickworker ist dafür verantwortlich, dass im Rahmen seiner Geschäftsbeziehung mit clickworker die für seinen Wohnsitz geltenden sozialversicherungs- und

⁵⁷¹ Siehe *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012).

⁵⁷² Zu den wirtschaftlichen Hintergründen und Motivationen der Beteiligten siehe Abschnitt B.II.4.

⁵⁷³ Vgl. *Clickworker GmbH*, Unternehmenspräsentation, 2018, S. 8.

*steuerrechtlichen Vorschriften eingehalten werden. Insbesondere ist jeder Clickworker daher verpflichtet, anfallende Steuern und Abgaben eigenverantwortlich abzuführen.*⁵⁷⁴

Mithin sehen sich Clickworker und Plattformarbeiter nicht als steuerrechtliche Arbeitgeber beziehungsweise Arbeitnehmer an.

Richtigerweise folgt dieser Einschätzung für Zwecke der Einkünftequalifikation lediglich eine schwache Indizwirkung.⁵⁷⁵ Der Blick bleibt weiter auf das Vorliegen der typischen Tätigkeitsmerkmale und tatsächlichen Durchführung des Dienstverhältnisses gerichtet. Die Indizwirkung wird im Rahmen der wertenden Gesamtbetrachtung des Rechtsverhältnisses zu berücksichtigen sein.

6.3 Vermögenseinsatz

Dem Vermögenseinsatz kommt in der Einkünfteabgrenzung des Untersuchungsgegenstandes wesentliches Gewicht zu, sind doch die Gewinneinkünfte weniger von der alleinigen Verwertung der eigenen Arbeitsleistung, als vielmehr vom „*kombinierten Einsatz von Arbeit und Vermögen*“ geprägt.⁵⁷⁶

6.3.1 Überblick

„*Sie brauchen nur Zeit, einen Rechner mit Internetanschluss und natürlich Ihre Arbeitskraft.*“⁵⁷⁷ So beschreibt Clickworker in einem Informationsvideo für angehende Plattformarbeiter die Voraussetzungen für ein Tätigwerden auf ihrer Crowdsourcing-Plattform.

Dies trifft es ziemlich genau. Die komplette Aufgabenabwicklung läuft bei Clickworker über die bereitgestellte Arbeitsoberfläche, den sogenannten „Clickworker Workplace“, innerhalb des Internet-Browsers.⁵⁷⁸ Hier werden die Aufgaben entgegengenommen, bearbeitet und nach deren Abschluss als erledigt markiert. Es müssen außer einem gängigen Internet-Browser für die Bearbeitung am Computer keine speziellen Programme installiert sein. Relativ neu ist die Möglichkeit, diesen „Workplace“ auch über das Smartphone aufrufen zu können.⁵⁷⁹ Hierzu ist überdies die

⁵⁷⁴ *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012), § 3.4; vgl. *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Muss ich meine Einnahmen selbst versteuern?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020).

⁵⁷⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 20. April 1988 – X R 40/81, BStBl II 1988, 804 (807); *Claßen*, in: Lademann, EStG (Stand April 2009), § 19 Rn. 34 sowie zum Ganzen Abschnitt C.II.3.6.5.

⁵⁷⁶ *Lang*, Die Einkünfte des Arbeitnehmers, in: Stolterfoht (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 15 (30); vgl. *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juni 2017), § 19 Rn. 69.

⁵⁷⁷ *Clickworker GmbH*, Crowdsourcing auf Clickworker.com - Wie geht das? - Teil 2 (Stand 7. Juli 2011), ab Minute 00:24, online im Internet: <https://www.youtube.com/watch?v=ckbQYVHdCZ0> (21. Juli 2020).

⁵⁷⁸ *Clickworker GmbH*, Bewerberseite „Online Geld verdienen – Alles zum Clickworker-Job“, Stichwort: Leichter Einstieg – auch ohne formale Qualifikationen, online im Internet: <https://www.clickworker.de/clickworker-job/> (15. Oktober 2019).

⁵⁷⁹ Sogenanntes Mobile Crowdsourcing, *Clickworker GmbH*, Unternehmenspräsentation, 2018, S. 5 und 19.

Installation eines kostenfreien Programms erforderlich, welches Zugang zum Workplace für Mobilgeräte verschafft.

Bei alledem sind keine übermäßigen Anforderungen an die verwendete Hardware zu stellen. Da keine ressourcenfordernden Aufgaben, etwa im Bereich der Videobearbeitung, gestellt werden, braucht es wenig mehr an Rechenleistung als zum Aufrufen der Clickworker-Homepage oder von Videoportalen erforderlich ist.⁵⁸⁰ Die Aufgabenerledigung kann mit dem Arbeiten auf einem virtuellen Desktop verglichen werden. Schließlich ist eine stabile Internetverbindung von Nöten. Kommt es nämlich zu Abstürzen während der Bearbeitung, muss die Aufgabenbearbeitung von Neuem begonnen werden, ohne für die bisher geleistete Arbeit vergütet zu werden.⁵⁸¹

Eine Kostenübernahme für all dies, auch bei etwaigen Schäden an der Hardware, ist vertraglich nicht vorgesehen.

6.3.2 Möglichkeit der Kostenerstattung

Zivilrechtlich ist ein Aufwendungsersatzanspruch des Arbeitnehmers für die Einrichtung und Aufrechterhaltung eines Homeoffice-Arbeitsplatzes über § 670 BGB unter bestimmten Umständen möglich. Das gleiche gilt für die in diesem Zusammenhang erlittene Schäden.⁵⁸²

Grundsätzlich verlangt die Rechtsprechung dafür, dass die entstandenen Kosten nicht dem Lebensbereich des Arbeitnehmers, sondern dem Betätigungsbereich des Arbeitgebers zuzurechnen sind.⁵⁸³ Sie fordert eine typisierende Interessenabwägung, bei der die Aufwendungen dann zu erstatten sind, wenn das Interesse des Arbeitgebers an den jeweiligen Aufwendungen derart überwiegt, dass das Interesse des Arbeitnehmers hieran vernachlässigt werden kann.⁵⁸⁴

Die Möglichkeit eines Kostenerstattungsanspruchs des Plattformarbeiters gegenüber dem Intermediär bzw. dem Auftraggeber ist ein interessanter Aspekt, der die Zivilgerichte insbesondere bei dem Einsatz höherwertiger Wirtschaftsgüter im Rahmen von Plattformarbeit bestimmt beschäftigen wird. Er ist für die Untersuchung aktuell jedoch nur von theoretischer Natur und daher für die weitere Untersuchung auszublenden.

⁵⁸⁰ Vgl. *Clickworker GmbH*, Bewerberseite „Online Geld verdienen – Alles zum Clickworker-Job“, Stichwort: Wer Clickworker werden kann, online im Internet: <https://www.clickworker.de/clickworkerjob/> (15. Oktober 2019). Zu streng daher *Lutz*, Virtuelles Crowdwork, in: *Lutz/Risak* (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 62 (71), die einen schnell arbeitenden PC und belastbaren Internetanschluss fordert.

⁵⁸¹ *Lutz*, Virtuelles Crowdwork, in: *Lutz/Risak* (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 62 (71).

⁵⁸² Ausführlich zur Ersatzpflicht des Arbeitgebers BAG, Urteil v. 28. Oktober 2010 – 8 AZR 647/09, NZA 2011, 406 (408); *Preis*, in: *Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht*, BGB, 20. Auflage 2020, § 619a Rn. 77 ff.

⁵⁸³ BAG, Urteil v. 22. Juni 2011 – 8 AZR 102/10, NZA 2012, 91 (92); BAG, Urteil v. 28. Oktober 2010 – 8 AZR 647/09, NZA 2011, 406 (408) m.w.N.; *Preis*, in: *Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht*, BGB, 20. Auflage 2020, § 619a Rn. 82.

⁵⁸⁴ *Müller*, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, 2019, Rn. 254; vgl. BAG, Urteil v. 12. April 2011 – 9 AZR 14/10, DStR 2011, 1865 (1867).

Zu beachten ist nämlich zweierlei. Erstens liegt es zwar im Interesse des Intermediärs, dass der Plattformarbeiter mit adäquater Hardware sowie einem Internetanschluss ausgestattet ist, nur so ist die Arbeit in einer virtuellen Umgebung überhaupt möglich. Dennoch gibt es vorliegend berechnete Zweifel daran, dass das Interesse des Plattformarbeiters am Besitz und der Nutzung eines eigenen internetfähigen Computers bzw. eines Smartphones, wie vom BAG gefordert, derart bedenkenlos vernachlässigt werden kann. Als Folge der Digitalisierung gingen 2018 bereits drei Viertel der Deutschen täglich online.⁵⁸⁵ Sämtliche dieser Menschen hatten also bereits aus eigenem Interesse ein potentiell zur Plattformarbeit bei Clickworker geeignetes Endgerät zur Hand.

Entscheidend ist aber der zweite Aspekt. Ein derartiger Aufwendungsersatzanspruch besteht materiell-rechtlich nur in einem Arbeitsvertrag nach § 611a BGB. Dessen Vorliegen zu eruieren würde den Fokus dieser Bearbeitung verlassen, ist arbeitsrechtlich von vielen Faktoren abhängig und keineswegs sicher. Clickworker wie auch die übrigen Intermediäre würden sich gegen die Annahme eines solchen Arbeitsvertrages durchaus sperren. Ein solcher würde das Geschäftsmodell Crowdsourcing-Plattform in seinen Grundpfeilern treffen. Derart unsichere Ersatzansprüche können im Ergebnis keinen sicheren Boden für eine steuerrechtliche Einordnung bereiten.

6.3.3 Steuerrechtliche Auswirkungen

a) Ausgangspunkt

Der historische Gesetzgeber wusste zum EStG 1925 noch amtlich zu begründen, dass nichtselbständiger Arbeit „*Vermögensgegenstände irgendwelcher Art regelmäßig nicht gewidmet*“ seien.⁵⁸⁶ Umgekehrt deutet auch heute noch nach dem BFH die Pflicht zur Beschaffung von Arbeitsmitteln sowie ein eigener Kapitaleinsatz wegen des einhergehenden Verlustrisikos auf eine Selbständigkeit hin.⁵⁸⁷ Als Folge müssen die mit der Tätigkeit zusammenhängenden Kosten, das sogenannte Kostenrisiko, im Wesentlichen vom Auftraggeber getragen werden, um eine nichtselbständige Tätigkeit annehmen zu können.⁵⁸⁸

Der obligatorische Einsatz eines Computers samt Internetanschlusses zur Aufgabenbearbeitung auf eigene Kosten ohne Erstattungsmöglichkeit spricht auf den ersten Blick für eine Selbständigkeit, entspricht es doch umgekehrt dem Typus des steuerrechtlichen

⁵⁸⁵ So die Ergebnisse der ARD/ZDF-Onlinestudie 2018 bei *Frees/Koch*, Media Perspektiven 2018, 398 (399).

⁵⁸⁶ RT-Drs. 1924/1925, Band 400, Nr. 795, 19 (40 f.), Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 23. April 1925, auch abgedruckt in *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 1927, § 7 Anm. 3, S. 522 f.

⁵⁸⁷ BFH, Urteil v. 24. November 1961 – VI 87/60 U, BStBl III 1962, 69 (69); vgl. BFH, Urteil v. 13. Februar 1980 – I R 17/78, BStBl II 1980, 303 (304); BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663); zum Ganzen bereits Abschnitt C.II.3.6.4d).

⁵⁸⁸ BFH, Urteil v. 14. Dezember 1978 – I R 121/76, BStBl II 1979, 188 (189); *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 90; *Geeb*, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand April 2020), § 19 Rn. 33.

Dienstverhältnisses, dass der Arbeitgeber die Ausstattung und Betriebskosten des Arbeitsplatzes bestimmt und finanziert.⁵⁸⁹

Ein derart pauschaler Ausschluss der Nutzung eigenen Vermögens negiert jedoch die aktuelle Lebenswirklichkeit vieler Arbeitnehmer. Es ist heute üblich geworden, dass auch Arbeitnehmer eigene Wirtschaftsgüter zu beruflichen Zwecken einsetzen, etwa das eigene Auto, das häusliche Arbeitszimmer oder eben den eigenen Computer.⁵⁹⁰ Daher muss unter bestimmten Umständen auch der Arbeitnehmer einen Finanzierungsbeitrag erbringen können, ohne hierdurch direkt selbständig tätig zu werden.⁵⁹¹ Anderenfalls wäre *inter alia* auch die Möglichkeit der Geltendmachung von Werbungskosten weitestgehend obsolet.

b) Tatsächliches Kostenrisiko entscheidend

Dogmatisch sauber ist daher zunächst der Umfang des Vermögenseinsatzes in Gestalt eines tatsächlichen, aus der Plattformarbeit bei Clickworker erwachsenden Kostenrisikos herauszuarbeiten. Es darf sich hierbei keinesfalls eine echte Verlustmöglichkeit ergeben. Der Arbeitnehmer hat nämlich im Vergleich zum selbständig Tätigen die Möglichkeit, seine Werbungskosten so zu begrenzen, dass sie den Arbeitslohn nicht übersteigen. Er kann also im Grundsatz keine negativen Einkünfte erzielen und darf somit kein erhebliches Kosten- und Investitionsrisiko tragen.⁵⁹² Der BFH gesteht dem Nichtselbständigen in diesem Rahmen richtigerweise eine gewisse Unwesentlichkeitsschwelle zu. So nahm er etwa für einen in einem festen Ablesebezirk tätigen Stromableser unter anderem deswegen ein steuerrechtliches Dienstverhältnis an, da „*nennenswerte eigene Aufwendungen nicht anfielen*.“⁵⁹³

Im zweiten Schritt ist dann die Interessenlage für den festgestellten Vermögenseinsatz des Plattformarbeiters auszumachen. Richtigerweise ist nämlich wie mit dem BAG auch steuerrechtlich darauf abzustellen, in wessen vorrangigem Interesse die Unterhaltung der jeweiligen Arbeitsmittel bzw. die Kostentragung erfolgt. Überwiegen die Interessen des Steuerpflichtigen, so soll dies unschädlich für ein Dienstverhältnis sein. So zum Beispiel, wenn der Steuerpflichtige sich ein Homeoffice einrichtet, um bei Bedarf Pendelzeiten ein-

⁵⁸⁹ Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 105; Pflüger, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 79; vgl. BFH, Urteil v. 13. Februar 1980 – I R 17/78, BStBl II 1980, 303 (304) für die Gestellung der Arbeitsmaterialien durch den Arbeitnehmer.

⁵⁹⁰ So bereits Wittmann, Das Markteinkommen, 1992, S. 46; Zugmaier, Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht, 1998, S. 41.

⁵⁹¹ Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 105 f.

⁵⁹² Lang, Die Einkünfte des Arbeitnehmers, in: Stolterfoht (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 15 (31); ebenso trotz Kritik im Ergebnis Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 94.

⁵⁹³ BFH, Urteil v. 24. Juli 1992 – VI R 126/88, BStBl II 1993, 155 (157); ebenso bei Monteuren FG Hamburg, Urteil v. 27. August 1991 – I 301/87, EFG 1992, 279 (280).

sparen zu können. Liegt die Unterhaltung und Kostentragung hingegen vor allem im betrieblichen Interesse des Auftraggebers, soll dies eher für eine Selbständigkeit sprechen.⁵⁹⁴ Auch hier schimmert wieder der Typuscharakter der Vorschrift durch. Es ist mit *Wagner* im Ergebnis darauf abzustellen, ob der Plattformarbeiter Kosten zu tragen hat, die bei Arbeitnehmern nicht typischerweise als Werbungskosten anfielen, sondern üblicherweise Aufwendungen des Arbeitgebers wären.⁵⁹⁵

c) Kostenrisiko im Detail

Das gesamte Geschäftsmodell der Crowdfunding-Plattformen ist darauf ausgelegt, ein möglichst niederschwelliges Arbeitsangebot zu schaffen. Das Erfordernis umfangreicher Erstinvestitionen wäre dabei hinderlich und würde das für die Steigerung der Netzwerkeffekte so wichtige Wachstum der Crowdsourcing-Plattform behindern. Müsste der Plattformarbeiter vor seinem erstmaligen Tätigwerden erst Investitionen tätigen, wäre die Einstiegshürde viel größer und so manchem wegen der unklaren Erwerbschancen das „Risiko“ zu hoch.⁵⁹⁶ Daher darf für die Untersuchung unterstellt werden, dass sich Clickworker mit seinem Arbeitsangebot an solche Menschen wendet, die bereits die notwendigen Hardware für die Aufgabebearbeitung besitzen. Dies gilt umso mehr, als dass im Jahre 2018 nicht bloß drei Viertel der Deutschen täglich, sondern sogar 90 Prozent der Deutschen das Internet zumindest regelmäßig nutzten, also potentiell sämtliches Arbeitsmaterial bereits zur Hand hatten. In der Gruppe der Menschen bis 49 Jahre, diese stellt altersmäßig die größte Gruppe der Plattformarbeiter, liegt dieser Wert sogar noch höher.⁵⁹⁷ Er konvergiert gegen eine 100-prozentige Vollnutzung.

Das Kostenrisiko für den Internetzugang selbst ist unter dieser Annahme denkbar gering. Die Plattformarbeit führt regelmäßig zu keinen zusätzlichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen in diesem Bereich. Zum einen bedarf es gerade keines besonders leistungsstarken und damit tendenziell teureren Internetanschlusses für die Bearbeitung der jeweiligen Aufgaben, sodass der bestehende Anschluss genutzt werden kann. Zum anderen fallen durch die zusätzliche Nutzung bei einem leitungsgebundenen Anschluss regelmäßig keine Zusatzkosten an. Einzig bei Nutzung von Volumentarifen, nahezu ausschließlich noch im Mobilfunkbereich anzutreffen, können überschaubare Zusatzkosten entstehen.

Schwieriger zu beziffern ist das Kostenrisiko in Bezug auf die verwendeten Computer bzw. Mobiltelefone. Zwar darf diesbezüglich unterstellt werden, dass der jeweilige Plattformarbeiter auch diese Geräte nicht explizit für die Plattformarbeit hat anschaffen müssen. Allerdings unterliegen dieser durch die zusätzliche Nutzung auch einem höheren Verschleiß

⁵⁹⁴ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 105; *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 79; vgl. BFH, Urteil v. 13. Dezember 2016 – X R 18/12, BStBl II 2017, 450 (452).

⁵⁹⁵ *Wagner*, in: Heuermann/Wagner (Hrsg.), Handbuch Lohnsteuerrecht (Stand September 2012), C. Rn. 36.

⁵⁹⁶ Siehe Abschnitt B.II.4.2.1 sowie B.II.4.3.3a).

⁵⁹⁷ Ergebnisse der ARD/ZDF-Onlinestudie 2018 bei *Frees/Koch*, Media Perspektiven 2018, 398 (399).

und damit zumindest theoretisch auch einem höheren Wertverzehr, obgleich konstatiert werden muss, dass sich der Verschleiß eines Computers eher in einem immateriellen Veralten der Hardware, denn in einer mechanischen Abnutzung des Geräts zeigt. Dessen ungeachtet kann ein während der Plattformarbeit auftretender Schaden an den verwendeten Geräten je nach Anschaffungskosten schnell einige hundert Euro betragen.

d) Steuerrechtliche Einordnung des Kostenrisikos

Das Kostenrisiko des obligatorischen Internetzugangs ist vor dem Hintergrund der Unwesentlichkeitsschwelle des BFH steuerrechtlich vernachlässigbar.⁵⁹⁸ Aus ihm sind keine nennenswerten eigenen Aufwendungen und negativen Einkünfte zu erwarten. Üblicherweise lassen sich die teilweise anfallenden, geringen Mehrkosten schließlich leicht aus den erzielten Einnahmen decken. Das gleiche gilt für die Kosten aus dem laufenden zusätzlichen Wertverzehr der verwendeten Endgeräte. Dieser ist ohnehin schwer greifbar.

Anders ist dies *prima facie* beim Kostenrisiko aus unvorhergesehenen Schäden an den Endgeräten. Dieses ist im Vergleich zu den teilweise doch geringen Einnahmen nicht vollständig vernachlässigbar und nicht stets durch Letztere gedeckt. Das Kostenrisiko ist für eine genauere Evaluation interessengerecht in das Gesamtbild der Plattformarbeit einzuordnen.

Es ist im Gesamtbild hierbei keineswegs so, dass die Endgeräte wertmäßig die wesentlichen Betriebsmittel zur Verrichtung von Plattformarbeit darstellen. Schlüssel der Wertschöpfung ist neben der Größe und Zusammensetzung der Crowd an sich vielmehr die Software des Intermediärs, mit der sich Arbeitsangebot und Arbeitsnachfrage ohne signifikante Transaktionskosten vermitteln, steuern sowie kontrollieren lassen, die Benutzerschnittstelle.⁵⁹⁹ Der Service-Umfang reicht hierbei von der grundsätzlichen Infrastruktur mit Zahlungsdiensten über die Rekrutierung und Qualifizierung der Crowd bis hin zum Qualitätsmanagement der eingereichten Lösungen.⁶⁰⁰ Hierauf wäre ein Investor bereit signifikante Kaufpreisanteile zu allokalieren.⁶⁰¹

Die Infrastruktur „internetfähiges Endgerät“ hingegen mag für die Plattformarbeit zwar *conditio sine qua non* sein, allein der Intermediär findet dieselbe, vergleichbar einem gut ausgebauten Straßennetz, lediglich vor, um auf dieser sein Geschäftsmodell, etwa eine Spedition, aufzubauen. Er setzt sie voraus und forciert deren Ausbau nicht einmal. Angesichts

⁵⁹⁸ Vgl. BFH, Urteil v. 24. Juli 1992 – VI R 126/88, BStBl II 1993, 155 (157).

⁵⁹⁹ Diese bilden die Funktionsvoraussetzungen für die Errichtung einer Crowdsourcing-Plattform, siehe Abschnitt B.II.4.3.3; vgl. Lutz, Virtuelles Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 62 (71)

⁶⁰⁰ *Clickworker GmbH*, Unternehmenspräsentation, 2018, S. 6.

⁶⁰¹ So zuletzt geschehen beim Börsengang des Fahrdienstleisters Uber am 10. Mai 2019, bei dem nach dem ersten Handelstag eine Marktbewertung von 76 Milliarden Dollar erreicht wurde und dass, obwohl das vermeintlich wichtigste Wirtschaftsgut „Taxi“ im Besitz der jeweiligen Plattformarbeiter steht. Uber war damit in etwa so viel wert wie Volkswagen, *Dörner/Weddeling*, Der ewige Ex lässt Uber nicht los, Handelsblatt vom 13. Mai 2019, S. 46.

der unglaublichen Marktdurchdringung des Internets scheint es fast so, als wäre der Besitz und die Nutzung von internetfähigen Endgeräten, ähnlich wie der Wunsch bekleidet zu sein, in erster Linie ein „*allgemeines menschliches Bedürfnis*“ des Plattformarbeiter und nicht des Intermediärs.⁶⁰²

Damit kommt dem internetfähigen Endgerät im Gesamtbild der Plattformarbeit eine eher untergeordnete Bedeutung zu, die sich dem Fahrzeug eines Außendienstmitarbeiters,⁶⁰³ genauer, dem eines Berufspendlers überhaupt, annähert.

Beide Wirtschaftsgüter befriedigen einzig das Mobilitätsersfordernis, welches der Arbeitsplatz an den Steuerpflichtigen stellt. Ohne den Weg zur Arbeitsstätte könnte der Steuerpflichtige seine Tätigkeit nicht ausüben. So wie das Fahrzeug dazu dient, physisch an den Ort der Dienstleistungserbringung zu gelangen, ist der Computer bzw. das Smartphone Schlüssel zur Crowdsourcing-Plattform, auf der die Arbeit zu erbringen ist. Die Endgeräte sind lediglich virtuelles Vehikel aber nicht selbst Werkzeug der Dienstleistungserbringung. Die Plattformarbeit ist bei genauem Blick über den Computer im virtuellen Raum, nicht hingegen mit dem Computer als besonderem Werkzeug des virtuellen Raumes, zu erbringen.

Wirtschaftlich verwertet wird bei Clickworker hierzu konsistent nur die Arbeitskraft des Plattformarbeiters, seine natürliche Intelligenz, nicht aber die Rechenleistung seines Computers, *ergo* nicht dessen Vermögenseinsatz. Bewusst warb der Mitbewerber Amazon Mechanical Turk bei seinem Marktstart im November 2005 mit „*künstlicher künstlicher Intelligenz*“⁶⁰⁴. Amazon bot an, mit der natürlichen Intelligenz seiner Plattformarbeiter kognitive Mini-Aufgaben zu lösen, die für die Computer dieser Welt ungeachtet höchster Rechenleistung nicht zu knacken waren. Die Aufgaben wurden und werden hierbei weitestgehend vom Computer mittels künstlicher Intelligenz gelöst. In diese künstliche Intelligenz ist nur eben natürliche Intelligenz, als pseudo-künstliche Intelligenz eingebettet.⁶⁰⁵

Besonderer Anforderungen an die Hardware bedurfte es hierzu damals wie heute nicht. Es war und ist „Kopfarbeit“ zu erbringen. Demgemäß erhält der Plattformarbeiter folgerichtig

⁶⁰² Vgl. BFH-Urteil v. 20. November 1979 – VI R 143/77, BStBl II 1980, 73 (74). Dieser versagte aus ebendiesen Gründen weitestgehend die Geltendmachung von Bekleidungsanwendung als Werbungskosten nach allgemeinen Grundsätzen des § 9 Abs. 1 S. 1 EStG. Wegen dieses Umstands können nicht einmal bei typischer Berufskleidung stets Werbungskosten angenommen werden.

⁶⁰³ So, wenn auch unscharf und ohne substantiierte Begründung, Lutz, Virtuelles Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 62 (72).

⁶⁰⁴ Übersetzung des Autors, Micklethwait, John (Hrsg.), The Economist Technology Quarterly vom 10. Juli 2006, S. 10: „*Artificial artificial intelligence*“.

⁶⁰⁵ Micklethwait, John (Hrsg.), The Economist Technology Quarterly vom 10. Juli 2006, S. 10 und 12. Als für Computer kaum zu lösendes Aufgabenbeispiel sei plakativ das zuverlässige Erkennen von Katzenbildern genannt. Dieses gelingt Vierjährigen wesentlich leichter als den stärksten Superrechnern. Einen Umstand, den sich Internetseiten bis heute zur Unterscheidung von Mensch und Maschine mit sogenannten Captchas zu Nutzen machen.

für den EDV-Einsatz weder eine ausgewiesene Vergütung, noch bemisst sich die Vergütung für die Aufgaben überhaupt nach dem Umfang oder der Art der eingesetzten Geräte.

Mithin ist das aus der Möglichkeit unvorhergesehener Schäden an den Endgeräten erwachsende Kostenrisiko bei einem typusgerechten Ähnlichkeitsvergleich ebenfalls so zu erfassen, wie es das Kostenrisiko eines Fahrzeugs für den Weg zur Arbeitsstelle wäre. Solche Kosten, wie etwa die eines Unfallschadens auf dem Weg zur Arbeitsstätte, wären üblicherweise Eigenaufwendungen des Steuerpflichtigen, bei Arbeitnehmern Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG,⁶⁰⁶ und nur in Sonderfällen solche des Auftraggebers bzw. des Arbeitgebers.

6.3.4 Ergebnis

Die Plattformarbeiter setzen für die Arbeit auf der Crowdsourcing-Plattform Clickworker eigenes Vermögen in Form von internetfähigen Computern oder Smartphones ein. Durch potentielle Schadensereignisse an ebendiesen Endgeräten ergibt sich augenscheinlich ein steuerrechtlich relevantes Kostenrisiko. Im Rahmen einer wertenden Gesamtbetrachtung lässt sich hieraus bei genauerer Betrachtung hingegen kein Indiz für wie gegen die Annahme eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses gewinnen.

Zum einen darf auf Grund des Geschäftsmodells davon ausgegangen werden, dass die Plattformarbeiter die zur Plattformarbeit verwendeten Geräte bereits in ihrem Besitz haben und nicht explizit für die Erledigung von Plattformarbeit angeschafft haben. Signifikante Zusatzkosten über das Risiko unvorhergesehener Schäden hinaus fallen somit nicht an.

Zum anderen werden die mit der Plattformarbeit zusammenhängenden Kosten, wie vom BFH gefordert,⁶⁰⁷ im Wesentlichen von Clickworker selbst getragen. Zentral für die Erledigung der Plattformarbeit und zentrales Wirtschaftsgut ist nämlich die Software des Intermediärs, die Arbeitsangebot und Arbeitsnachfrage vermittelt, steuert sowie kontrolliert. Sämtliche hiermit in Zusammenhang stehenden Kosten der Entwicklung wie Unterhaltung trägt der Intermediär selbst.

Zwar trägt der Plattformarbeiter dennoch das mit den internetfähigen Endgeräten in Zusammenhang stehende Kostenrisiko selbst und nach Ansicht beider Parteien ohne Regressmöglichkeit gegenüber dem Intermediär wie dem eigentlichen Auftraggeber. Wirtschaftlich für die Aufgabenerfüllung verwertet wird hingegen nur die kognitive Tätigkeit des Plattformarbeiters, nicht aber die Rechenleistung seiner Endgeräte.⁶⁰⁸ Die Endgeräte stellen genaugenommen für diesen nur

⁶⁰⁶ Sie sind beruflich veranlasst, BFH, Beschluss v. 10. Januar 2008 – VI R 17/07, BStBl II 2008, 234 (245 ff.) Vgl. *Thürmer*, in: Blümich, EStG (Stand Juni 2018), § 9 Rn. 251 ff.

⁶⁰⁷ BFH, Urteil v. 14. Dezember 1978 – I R 121/76, BStBl II 1979, 188 (189); *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 90; *Geeb*, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand April 2020), § 19 Rn. 33. *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 90.

⁶⁰⁸ Diese Gegebenheit wird bei den übrigen Fallbeispielen daher besonders kritisch zu evaluieren sein.

eine virtuelle Mobilitätshilfe, ein digitales Vehikel, dar, mit dem es dem Steuerpflichtigen ermöglicht wird, zum virtuellen Ort der Arbeitserbringung, der Crowdsourcing-Plattform, zu gelangen.

Wie bei einem herkömmlichen Pendler kann auch in der digitalen Welt richtigerweise aus der reinen Kostentragung der Wegekosten, nicht *per se* auf das Vorliegen eines relevanten Kostenrisikos, ja auf Unternehmerrisiko geschlossen werden. Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger seine Kosten für den Weg zur Tätigkeitsstätte, sei sie analog oder digital zu erreichen, selbst trägt, lässt keine Rückschlüsse darauf zu, ob dieser die dort erbrachte Tätigkeit mit eigenem Unternehmerrisiko, oder ohne selbiges erbringt. Sowohl beim selbständig Tätigen, wie auch beim nichtselbständig Tätigen können Wegekosten anfallen. Für diese kommt die Geltendmachung als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 1 EStG wie als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG gleichermaßen in Betracht. Die Begrifflichkeiten des § 9 Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 4 EStG stimmen in ihrem wesentlichen Begriffsinhalt überein und differenzieren diesbezüglich nicht.⁶⁰⁹ In keinem dieser Fälle wird eine Kostentragung derartiger Wegekosten durch Dritte als üblich vorausgesetzt. Ein eigenständiges Tragen der Wegekosten kann mithin keine Indizwirkung entfalten.

6.4 Entlohnungsmodalität

Die Ausprägung von Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative zeigt sich steuerrechtlich auch an der vereinbarten Entlohnungsmodalität. Dort wo zum Beispiel ein Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfalle oder eine Vergütung von Standby-Zeiten besteht, sprechen diese Umstände für eine nichtselbständige Tätigkeit.⁶¹⁰

Die Plattformarbeiter werden vorliegend erfolgsabhängig nach Anzahl der erledigten Aufgaben vergütet. Vor Annahme der jeweiligen Aufgabe wird dem Plattformarbeiter der monetäre Wert derselben angezeigt. Es handelt sich stets um einen Fixbetrag, etwa 0,20 Euro für das Ausfüllen eines kurzen Umfragebogens oder einen geringen einstelligen Eurobetrag für das Verfassen einer ausführlichen Produktbeschreibung, beziehungsweise einer Übersetzung.

6.4.1 Entlohnungsvoraussetzungen

„Soweit der Clickworker der jeweiligen Projektbeschreibung entsprechende Resultate gem. Ziffer 3.2 fristgerecht abgeliefert, wird ihm die in der Projektbeschreibung festgelegte Vergütung auf sein Benutzerkonto vorläufig, und nach einer erfolgten Abnahme durch clickworker endgültig gutgeschrieben.“⁶¹¹

Erforderlich für eine Entlohnung ist mithin zweierlei:

⁶⁰⁹ BFH, Urteil v. 12. Januar 1990 – VI R 29/86, BStBl II 1990, 423 (424); *Thürmer*, in: Blümich, EStG (Stand Februar 2019), § 9 Rn. 65 m.w.N.

⁶¹⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663); *Brors*, in: *Gesamtes Arbeitsrecht*, BGB, 2016, § 611, Rn. 509 ff. sowie vertieft Abschnitte C.II.6.4.3 und C.II.6.4.4 sogleich.

⁶¹¹ *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012), § 4.1.

Zum einen muss die Aufgabe fristgerecht abgeliefert werden. Auf den ersten Blick mag der Plattformarbeiter hinsichtlich seines Umfangs und der Lage der Arbeitszeit frei sein. Dies endet jedoch abrupt mit der Annahme einer Aufgabe. Ab dann läuft im Bearbeitungsfenster ein zugegebenermaßen recht üppig bemessener Countdown, welcher die höchstzulässige Bearbeitungsdauer anzeigt. Ist dieser abgelaufen, ohne dass die Aufgabe fertiggestellt wurde, gilt sie im Ganzen als nicht erfüllt. Der Plattformarbeiter erhält keine Vergütung.⁶¹² Bereits fertiggestellte Teilergebnisse verfallen ohne Entgelt.

Zum anderen muss das eingereichte Ergebnis vom Intermediär erfolgreich abgenommen und für gut befunden worden sein. § 3.2 Abs. 4 der Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Clickworker führt dazu weiter aus:

„Liefert der Clickworker die entsprechenden Leistungen fristgerecht ab, wird ihm die in der Projektbeschreibung genannte Vergütung auf sein Benutzerkonto vorläufig gutgeschrieben. Eine Abnahme der Leistung ist hiermit noch nicht verbunden. Die abgelieferten Resultate werden im Folgenden durch clickworker überprüft. Zeigen sich hierbei Mängel, erhält der Clickworker eine dreitägige Frist zur Nacherfüllung. Schlägt diese Nacherfüllung fehl oder wird sie von dem Clickworker verweigert, tritt clickworker von dem entsprechenden Vertrag zurück. Eine Vergütung erfolgt in diesem Fall nicht.“⁶¹³

Eine mangelhafte Leistung wird somit nicht vergütet. Der Plattformarbeiter schuldet demgemäß einen bestimmten Arbeitserfolg und nicht nur ein bestimmtes Tätigwerden. Aber, was im Gewand der allgemeinen Rechtsauffassung daherkommt, hat in der Praxis nur den Schein eines objektiv nachvollziehbaren, neutralen Bewertungsprozesses zur Evaluation des Arbeitserfolgs. Die Bewertungskriterien für die eingereichte Arbeit, etwa eine Übersetzung, werden dem Plattformarbeiter nicht bekannt gemacht, sodass eine Orientierung hieran nicht möglich ist. Es liegt für ihn nur die abstrakte Aufgabenbeschreibung vor, aus der er sich den gewünschten Arbeitserfolg selbst ableiten muss.

Von Relevanz ist dabei, dass *de facto* gegen eine unrechtmäßige Verweigerung der Abnahme nicht vorgegangen werden kann. Bei mehr als einer Million Plattformarbeitern und tausenden von gleichzeitig bearbeiteten Microtasks ist dieser Weg von der Crowdsourcing-Plattform offensichtlich nur bedingt vorgesehen⁶¹⁴ und zudem für beide Seiten völlig unwirtschaftlich. Bei Vergütun-

⁶¹² *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Wie lange habe ich zur Bearbeitung einer Aufgabe Zeit?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020); *Lutz*, Virtuelles Crowdwork, in: *Lutz/Risak* (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 62 (71).

⁶¹³ *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012), § 3.2 Abs. 4.

⁶¹⁴ *Strube*, Vom Outsourcing zum Crowdsourcing, in: *Benner* (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 75 (85); vgl. *Lutz*, Virtuelles Crowdwork, in: *Lutz/Risak* (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 62 (104); *Internationale Arbeitsorganisation*, *Digital labour platforms and the future of work*, 2018, S. 73 ff.

gen im Cent-Bereich lohnt keine Auseinandersetzung. Daher verwundert es nicht, dass sich wiederholt Plattformarbeiter über ungerechtfertigte Ablehnungen und nicht vergütete Arbeit beschweren.⁶¹⁵

6.4.2 Vermögens- oder Erfolgsrisiko

Der Plattformarbeiter trägt somit neben dem allgemeinen Bonitätsrisiko von Clickworker das Risiko, auch für mangelhafte wie objektiv sachgemäße Arbeit nicht vergütet zu werden. Es fragt sich, ob in dieser Entlohnungsmodalität zusammengenommen tatsächlich ein steuerrelevantes Vermögensrisiko im Sinne eines Unternehmerrisikos zu sehen ist. Dies wäre ebenfalls ein Indiz für ein selbständiges Tätigwerden der Plattformarbeiter.⁶¹⁶

a) Überblick

Das Bonitätsrisiko selbst kann ein steuerrechtliches Vermögensrisiko richtigerweise nicht begründen. Zwar erhalten sozialversicherungsrechtlich Arbeitnehmer unter bestimmten Umständen im Falle der Insolvenz ihres Arbeitgebers Insolvenzgeld zum Ausgleich ihres ausgefallenen Arbeitsentgeltes, §§ 165 ff. SGB III, sodass diese üblicherweise ein geringeres Bonitätsrisiko (sogenanntes Lohnrisiko) als selbständig Tätige Auftragnehmer tragen.

Zum einen wäre es jedoch zirkelschlüssig, von dem durch den Rechtsanspruch auf Insolvenzgeld geminderten Bonitätsrisiko auf eine Arbeitnehmereigenschaft schließen zu wollen. Auch sozialversicherungsrechtlich wird dafür eine Arbeitnehmerstellung vorausgesetzt. Zum anderen wurde das Konkursausfallgeld als Vorläufer des Insolvenzgeldes erst im Jahre 1974 eingeführt,⁶¹⁷ sodass die Arbeitnehmer mit ihren Lohnansprüchen auch vorher auf die Insolvenzmasse verwiesen waren, dies jedoch nichts an ihrer steuerrechtlichen Qualifizierung änderte.

Viel interessanter ist hingegen der Aspekt, dass der Plattformarbeiter bei Clickworker vertraglich vereinbart das darüberhinausgehende Risiko einer Nichtvergütung seiner Arbeitsleistung trägt und erfolgsbasiert vergütet wird. Eine Vergütung auf der Basis von Erfolgshonoraren sei nach BFH ein wesentliches Indiz dafür, dass kein lohnsteuerrechtlich erhebliches Beschäftigungsverhältnis vorliege.⁶¹⁸

Grundsätzlich ist der selbständig Tätige nämlich zutreffend auf eigene Rechnung und Gefahr tätig. Seine Vergütung ist abhängig vom Arbeitsumfang und Arbeitsergebnis.⁶¹⁹ Die

⁶¹⁵ Lutz, Virtuelles Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 62 (100); vgl. für Amazon Mechanical Turk Schmidt, Florian A., The Good, the Bad, the Ugly, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 367 (377).

⁶¹⁶ Siehe Abschnitt C.II.3.6.4d).

⁶¹⁷ Gesetz über Konkursausfallgeld (Drittes Gesetz zur Änderung des Arbeitsförderungsgesetzes) vom 17. Juli 1974, BGBl I 1974, 1481, vgl. BT-Drs. 7/2260, 1 ff.

⁶¹⁸ So zuletzt BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, BStBl II 2015, 903 (905).

⁶¹⁹ BFH, Urteil v. 20. Februar 1979 – VIII R 52/77, BStBl II 1979, 414 (415).

nichtselbständige Arbeit hingegen zeichnet sich durch das Fehlen eines Unternehmerrisikos aus. Üblich ist der Erhalt fester Bezüge und deren Fortzahlung auch im Krankheits- oder Urlaubsfall.⁶²⁰ Die Möglichkeit einer ungerechtfertigten aber sanktionslosen Ablehnung von eingereichten Ergebnissen sowie die erfolgsbasierte Vergütung im Allgemeinen fallen hier eigentlich aus dem Rahmen.

b) Vergleich zum Akkordlohn

Bei genauerer Betrachtung ist der Umstand einer erfolgsbasierten Vergütung arbeitsvertraglich hingegen nicht unbekannt. Heute in weiten Teilen üblich, ist die Vereinbarung eines Zeitlohns. Bei diesem wird das Entgelt nach Zeitabschnitten berechnet, wobei das Arbeitsergebnis, also die Qualität und Quantität der Arbeitsleistung für die Zeitvergütung unerheblich ist. Daher hat der Arbeitgeber auch bei einer Schlechtleistung die vereinbarte Vergütung zu zahlen.⁶²¹ Ungeachtet dessen muss auch ein zeitlohnvergüteter Arbeitnehmer die Arbeitsleistung dem Arbeitgeber gegenüber vereinbarungsgemäß und mängelfrei erbringen, möchte er sich nicht schadensersatzpflichtig bzw. regresspflichtig machen.⁶²²

Im Gegensatz hierzu steht der Leistungslohn. Bei diesem wird die Lohnhöhe des Arbeitnehmers von der Qualität oder Quantität der geleisteten Arbeit unmittelbar beeinflusst – man arbeitet im Akkord. In seiner häufigsten Erscheinungsform, dem Geldakkord, wird ein bestimmter Geldbetrag pro erbrachter Leistungsarbeit gezahlt. Bei dem verwandten Zeitakkord wird umgekehrt für eine bestimmte Arbeitsleistung die Bearbeitungszeit vorgegeben, sodass sich aus dieser die zu erwartende Vergütung ergibt.⁶²³ Daran, dass ein Leistungslohn auch im Rahmen des § 19 EStG vereinbart werden kann, gibt es keine Zweifel, ist er doch bereits arbeitsrechtlich umfangreich geregelt⁶²⁴ und spielte er bei Lohnarbeiten besonders in der Vergangenheit eine große Rolle.⁶²⁵

Gleichermaßen trägt auch beim Leistungslohn der Arbeitnehmer grundsätzlich nur das Risiko der quantitativen nicht aber der qualitativen Minderleistung. Es ist jedoch anerkannt, dass tarif- oder einzelvertraglich das Risiko einer qualitativen Minderleistung ebenfalls auf

⁶²⁰ Statt vieler BFH, Urteil v. 22. Februar 2012 – X R 14/10, BStBl II 2012, 511 (514); *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 74.

⁶²¹ *Preis*, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, BGB, 20. Auflage 2020, § 611a Rn. 390.

⁶²² Etwa *Schwab*, NZA-RR 2009, 57 (57).

⁶²³ *Preis*, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, BGB, 20. Auflage 2020, § 611a Rn. 392; *Schwab*, NZA-RR 2009, 1 (3).

⁶²⁴ Etwa in § 11 Abs. 6 Nr. 1 MuSchG und § 23 Abs. 1 Nr. 1 JArbSchG, die Akkordarbeit für Schwangere und Jugendliche untersagen.

⁶²⁵ *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, 1929, § 36 Anm. 6, S. 512, der überdies vor diesem Hintergrund konstatierte, dass die Art der Bezahlung nicht ausschlaggebend sein könne.

den Arbeitnehmer übertragen werden kann. Dann erfolgt eine Bezahlung nur für einwandfreie Arbeiten.⁶²⁶

Bei dem Akkordvertrag selbst war vor diesem Hintergrund lange streitig, ob dieser ein Dienst- oder ein Werkvertrag sei. Immerhin garantiere der Arbeitnehmer bei übernommem Risiko von qualitativer wie quantitativer Minderleistung dem Arbeitgeber gegenüber eigentlich innerhalb der vereinbarten Arbeitszeit einen bestimmten Erfolg, etwa eine bestimmte Anzahl an einwandfrei bearbeiteten Werkstücken. Er verpflichte sich zur Herstellung eines versprochenen Werks.⁶²⁷ Richtigerweise ist ein arbeitsrechtlicher Dienstvertrag anzunehmen, auf den auch werkvertragliche Regelungen Anwendung finden. Denn der Arbeitnehmer hat sich zwar zu einem bestimmten Tätigwerden innerhalb des Arbeitsverhältnisses verpflichtet, deren Vergütung sich nach dem Arbeitserfolg bemisst, garantiert den Arbeitserfolg jedoch nicht.⁶²⁸ Schafft er also nicht wie vorgesehen die Akkordvorgabe, sinkt zwar der vereinbarte Akkordlohn, ein Schadensersatzanspruch des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer begründet dies hingegen nicht.

Die bei Clickworker vereinbarte erfolgsbasierte Vergütung weist bemerkenswerte Parallelen zum Geldakkord auf. Hier wie dort werden die Aufgaben nach dem Arbeitsergebnis entgolten und das Risiko einer Minderleistung wie auch einer Schlechtleistung auf den Plattformarbeiter übertragen. Der Plattformarbeiter kann seine Einnahmen wie bei einer Akkordtätigkeit parallel aber nicht überproportional zu seiner erbrachten Leistung steigern. Umgekehrt sinken seine Einnahmen, arbeitet er weniger Aufgaben je Zeiteinheit ab. Schließlich geht die geforderte Arbeit in ihrer Arbeits- und Erfolgsintensität in beiden Fällen erheblich über das hinaus, was ein normaler Zeitlohnarbeiter zu leisten hätte.⁶²⁹ Das zeitliche Moment spielt dabei auf Grund der üppig bemessenen Bearbeitungszeit für die einzelnen Aufgaben keine Rolle, sodass ein Zeitakkord nicht in Betracht kommt.

Anders als der althergebrachte Akkordarbeiter verpflichtet sich der Plattformarbeiter hingegen mit der Registrierung auf der Plattform weder rechtlich noch tatsächlich zum weiteren Tätigwerden auf der Crowdsourcing-Plattform.⁶³⁰ Dass ein Akkordarbeiter nach Abschluss seines Arbeitsvertrages seine Tätigkeit nicht aufnimmt oder für diesen vertraglich eine Mindestbeschäftigungszeit von null Stunden festgelegt wird⁶³¹, ist im Vergleich zum

⁶²⁶ BAG, Urteil v. 15. März 1960 – 1 AZR 301/57, AP BGB § 611 Akkordlohn Nr. 13; *Preis*, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, BGB, 20. Auflage 2020, § 611a Rn. 394; vgl. *Müller-Glöge*, in: Münchener Kommentar, BGB, 8. Auflage 2019, § 611 Rn. 26.

⁶²⁷ *Schwab*, NZA-RR 2009, 1 (3).

⁶²⁸ LG München I, Urteil v. 11. November 1957 – 11 O 481/56, AP BGB § 611 Akkordkolonne Nr. 1; *Schwab*, NZA-RR 2009, 1 (3); *Gaul*, DB 1968, 984; *Müller-Glöge*, in: Münchener Kommentar, BGB, 8. Auflage 2019, § 611 Rn. 26. Vermittelnd als dem Werkvertrag ähnlich: *Stehl*, DB 1969, 348 (351).

⁶²⁹ Vgl. BAG, Urteil v. 23. Juni 1959 – 2 AZR 605/56, AP BGB § 611 Akkordlohn Nr. 8.

⁶³⁰ So auch LAG München, Urteil v. 4. Dezember 2019 – 8 Sa 146/19, NZA 2020, 316 (320).

⁶³¹ Ein Beispiel für eine Null-Stunden-Vertragsformulierung findet sich in LAG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 7. April 2011 – 5 Sa 637/10, juris Rn. 3 ff.

unverbindlichen Charakter der Online-Registrierung eines Plattformarbeiters sicherlich sehr ungewöhnlich. Gleiches gilt auch für den Umstand leichtfertiger Abnahmeverweigerung. Beide Umstände müssen alsdann reflektiert werden.

c) Vergleich zum Heimarbeiter

Zudem lohnt bezüglich der erfolgsbasierten Vergütung ein vergleichender Blick auf die arbeits- wie steuerrechtliche Behandlung von Heimarbeitern. Denn diese werden nach dem gesetzlichen Regelfall des § 20 S. 1 HAG üblicherweise ebenfalls nach Anzahl der erledigten Aufgaben bzw. bearbeiteten Werkstücke, dem sogenannten Stückentgelt, vergütet, ohne ein Festgehalt zu beziehen.

Bei einem Heimarbeiter handelt es sich nach der gesetzlichen Begriffsbestimmung des Heimarbeitergesetzes in § 2 Abs. 1 S. 1 HAG um eine Person, die

„in selbstgewählter Arbeitsstätte (eigener Wohnung oder selbstgewählter Betriebsstätte) allein oder mit seinen Familienangehörigen (Absatz 5) im Auftrag von Gewerbetreibenden oder Zwischenmeistern erwerbsmäßig arbeitet, jedoch die Verwertung der Arbeitsergebnisse dem unmittelbar oder mittelbar auftraggebenden Gewerbetreibenden überläßt.“

Der Heimarbeiter steht also nicht in unmittelbarer Verbindung zum Absatzmarkt und trägt über die Ablieferung ordnungsgemäßer Ergebnisse hinaus kein Absatzrisiko, bekommt er die zu erledigenden Aufgaben doch zugeteilt. Der Zuteilende, der sogenannte Zwischenmeister nach § 2 Abs. 3 HAG, reicht die erledigten Aufgaben dann in eigener Verantwortung an den Gewerbetreibenden weiter. Demgemäß bildet der Heimarbeiter eine Zwischenstufe zwischen dem selbständigen Unternehmer und einer im privaten Dienst angestellten und beschäftigten Person.⁶³²

Die ebenfalls im HAG geregelten sogenannten Hausgewerbetreibenden, § 2 Abs. 2 HAG, unterscheiden sich vom Heimarbeiter insbesondere dadurch, dass sie familienfremde Hilfskräfte beschäftigen oder Unternehmerrisiko, insbesondere auch wegen wertvoller Betriebsmittel,⁶³³ tragen. Ebenso kann eine größere Anzahl von Auftraggebern die Eigenschaft als Hausgewerbetreibender begründen.⁶³⁴

⁶³² Ranft/Carstens, Handbuch der Lohnsteuer, 1965, S. 206.

⁶³³ Bereits der RFH forderte mit Urteil v. 26. Februar 1930 – VI A 2108/29, RStBl 1930, 269 (269) für Hausgewerbetreibende *„ein gewisses nicht ganz unbeträchtliches Betriebskapital“*.

⁶³⁴ R 15.1 Abs. 2 S. 6–8 EStR 2012; vgl. Geeb, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand April 2020), § 19 Rn. 67.

Arbeitsrechtlich handelt es sich bei Heimarbeitern grundsätzlich nicht um Arbeitnehmer, da sie nach ständiger Rechtsprechung des BAG nicht in einen fremden Betrieb eingegliedert seien und nicht dem Direktionsrecht des Auftraggebers unterlägen.⁶³⁵ Diese Rechtsauffassung gilt umso mehr für die Hausgewerbetreibenden.⁶³⁶ Im Kontrast zur Heimarbeit im Sinne des Heimarbeitsgesetzes stehen Tätigkeiten der Mobilarbeit bzw. der Teleheimarbeit im Home-Office, bei dem die Arbeitnehmer arbeitsrechtlich intensiv in die betriebliche Organisation eingebunden seien und den für die respektive Tätigkeit typischen Weisungen hinsichtlich der Durchführung der Tätigkeit unterlägen. Derartige Tätigkeiten werden auch arbeitsrechtlich in einem Arbeitsverhältnis ausgeübt.⁶³⁷

Steuerrechtlich zeigt sich ein anderes Bild. Auch wenn der BFH vereinzelt, etwa mit Urteil vom 24. November 1961 konstatierte, dass Heimarbeiter im Allgemeinen nicht Arbeitnehmer seien,⁶³⁸ so werden Heimarbeiter bis heute von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung, der Finanzverwaltung sowie der Literatur grundsätzlich als Arbeitnehmer angesehen.⁶³⁹ Einerseits behandelt das angesprochene Urteil einen nicht verallgemeinerungsfähigen Sonderfall. Andererseits wendet der BFH wie auch die Finanzverwaltung für die steuerrechtliche Einordnung der Heimarbeiter die bekannten steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien wie Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung an.⁶⁴⁰ Das HAG schafft kein steuerrechtliches Sonderrecht.

Unter Anwendung dieser bekannten Kriterien zeigt sich, dass bei der Mehrzahl der Heimarbeiter tatsächlich arbeitnehmertypische Verhältnisse vorliegen.⁶⁴¹ Wird der Heimarbeiter auch nach § 2 Abs. 1 S. 1 HAG „erwerbsmäßig“ tätig, so erstreckt sich seine Tätigkeit nämlich in der Hauptsache nur auf Arbeitsvorgänge, wie sie auch jeder andere Arbeitnehmer vornimmt. Der Heimarbeiter trägt demgemäß anders als der Heimgewerbetreibende keinerlei unternehmerisches Risiko.⁶⁴² Es wird somit unbeschadet der gemäß § 20

⁶³⁵ BAG, Urteil v. 24. August 2016 – 7 AZR 625/15, BAGE 156, 170 (174 und 176) m.w.N.; BAG, Urteil v. 14. Juni 2016 – 9 AZR 305/15, BAGE 155, 264 (269 f.); *Deinert*, RdA 2018, 359 (360 f.); *Schneider*, Münchener Handbuch zum Arbeitsrecht, Band I, 4. Auflage 2018, § 21 Rn. 22.

⁶³⁶ *Horcher*, in: *Gesamtes Arbeitsrecht*, HAG, 2016, § 2 Rn. 27; vgl. BAG, Urteil v. 27. Oktober 1972 – 3 AZR 151/72, AP HAG § 2 Nr. 8.

⁶³⁷ *Deinert*, RdA 2018, 359 (361); *Horcher*, in: *Gesamtes Arbeitsrecht*, HAG, 2016, § 2 Rn. 12 ff.

⁶³⁸ BFH, Urteil v. 24. November 1961 – VI 183/59 S, BStBl III 1962, 37 (39).

⁶³⁹ BFH, Urteil v. 13. Februar 1980 – I R 17/78, BStBl II 1980, 303 (304); R 15.1 Abs. 2 S. 1 EStR 2012; *Bode*, in: *Blümich*, EStG (Stand Dezember 2018), § 15 Rn. 29; *Geeb*, in: *Frotscher/Geurts*, EStG (Stand April 2020), § 19 Rn. 66; *Wacker*, in: *Schmidt*, EStG, 39. Auflage 2020, § 15 Rn. 16.

⁶⁴⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 24. November 1961 – VI 183/59 S, BStBl III 1962, 37 (39); *Horcher*, in: *Gesamtes Arbeitsrecht*, HAG, 2016, § 2 Rn. 28.

⁶⁴¹ *Schönfeld/Plenker*, *Lexikon für das Lohnbüro*, 62. Auflage 2020, S. 563.

⁶⁴² *Bode*, in: *Blümich*, EStG (Stand Dezember 2018), § 15 Rn. 29; *Wacker*, in: *Schmidt*, EStG, 39. Auflage 2020, § 15 Rn. 16; vgl. *Schönfeld/Plenker*, *Lexikon für das Lohnbüro*, 62. Auflage 2020, S. 563.

S. 1 HAG üblicherweise rein stückbezogenen Vergütung für Heimarbeiter dennoch von einer steuerrechtlichen Arbeitnehmerstellung ausgegangen.⁶⁴³ Die Art der Bezahlung ist für die Frage der selbständigen oder nichtselbständigen Tätigkeit diesbezüglich nicht entscheidend.⁶⁴⁴ Ob es darüber hinaus im Rahmen der Plattformarbeit tatsächlich wie vom BAG für den Heimarbeiter vorgebracht an einer organisatorischen Eingliederung fehlt, ist freilich noch zu prüfen.⁶⁴⁵

d) Erfolgsrisiko nach BFH

Der BFH hatte in der Vergangenheit bereits mehrfach Gelegenheit über Fälle der Akkordarbeit und Heimarbeit hinaus zum Zusammenspiel von erfolgsbezogener Vergütung und der Qualifizierung von Einkünften nach § 19 EStG Stellung zu nehmen.

So sah zuletzt der VI. Senat in einer Vergütung auf der Basis von Erfolgshonoraren ein wesentliches Indiz gegen ein lohnsteuerrechtlich erhebliches Beschäftigungsverhältnis.⁶⁴⁶ Aus dem argumentativen Zusammenhang ist ersichtlich, dass sich hieraus ein arbeitnehmeruntypisches Unternehmerrisiko ergeben sollte. Ferner seien Stundenhonorare, gerade auch im Rahmen gewerblicher Tätigkeiten, durchaus üblich.⁶⁴⁷

Unzweifelhaft führen erfolgsabhängige Vergütungssysteme hingegen auch nach Ansicht des BFH dann nicht zu einer Qualifizierung als Gewinneinkünfte, solange sich in ihnen nur ein bloßes Erfolgsrisiko materialisieren kann.⁶⁴⁸ Der BFH spricht teilweise auch von einem Arbeitnehmerrisiko besonderer Art, welches sich aus der Eigenart der übernommenen Arbeit ergäbe. Hierunter versteht er zum Beispiel die Gefahr eines angestellten Berufsringers verletzungsbedingt aus einem vergüteten Turnier auszuscheiden und hierdurch keine weiteren Gagen mehr zu erhalten⁶⁴⁹ oder das Risiko von Verputzern aus einer erfolgsbezogenen Entlohnung⁶⁵⁰. Zum echten Unternehmerrisiko wird das Erfolgsrisiko nach der Rechtsprechung dabei erst dann, wenn trotz ausbleibender Einnahmen vom Steuerpflichtigen

⁶⁴³ BFH, Urteil v. 13. Februar 1980 – I R 17/78, BStBl II 1980, 303 (304); vgl. *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 32.

⁶⁴⁴ *Ranft/Carstens*, Handbuch der Lohnsteuer, 1965, S. 207.

⁶⁴⁵ Siehe sogleich Abschnitt C.II.6.5.4.

⁶⁴⁶ So zuletzt der 6. Senat, BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, BStBl II 2015, 903 (905).

⁶⁴⁷ BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, BStBl II 2015, 903 (905). Zu diesem Fehlschluss sogleich.

⁶⁴⁸ BFH, Urteil v. 23. April 2009 – VI R 81/06, BStBl II 2012, 262 (264); BFH, Beschluss v. 10. Februar 2005 – IX B 183/03, BFH/NV 2005, 1058 (1059); *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand Juni 2018), § 15 Rn. 118; Siehe bereits Abschnitt C.II.3.6.4d).

⁶⁴⁹ BFH, Urteil v. 29. November 1978 – I R 159/76, BStBl II 1979, 182 (184).

⁶⁵⁰ BFH Beschluss v. 10. Februar 2005 – IX B 183/03, BFH/NV 2005, 1058 (1059); ebenso für auf Provisionsbasis arbeitende Monteure, FG Hamburg, Urteil v. 27. August 1991 – I 301/87, EFG 1992, 279 (280).

Ausgaben zu tragen sind und somit ein unternehmensbezogenes Vermögensrisiko entsteht.⁶⁵¹

Dies ist konsequent. Nur wenn sich im Zusammenspiel der erfolgsbezogenen Vergütung mit weiteren Vermögensdispositionen des Steuerpflichtigen tatsächlich die Gefahr negativer Einkünfte ergibt, ist dieser Umstand für die Einkünftequalifikation relevant.

Angewendet auf die Plattformarbeiter der Crowdsourcing-Plattform Clickworker bedeutet dies, dass sich die Entlohnungsmodalität „Stückentgelt“ wie vom BFH gefordert aus der Eigenart der Plattformarbeit bei Clickworker, ja der gängigen Marktpraxis sämtlicher Crowdsourcing-Plattformen, ergibt. Das Geschäftsmodell lebt bekanntlich von einer rein erfolgsbezogenen Vergütung. Ferner lässt sich das mit einer Nichtabnahme der erbrachten Plattformarbeit verbundene Risiko bei Clickworker sehr genau greifen. Es kann kein Unternehmerrisiko sein. Da für die jeweilige ortsunabhängige Dienstleistungserbringung weder Werkstoff verbraucht, noch fremdes Personal beschäftigt werden muss, verbleibt einzig der Zeiteinsatz des Plattformarbeiters als steuerrechtlich relevante Größe. Weitere relevante Ausgaben sind nicht zu tragen. Nur die Arbeitskraft wird wirtschaftlich verwertet.⁶⁵² Negative Einkünfte sind nicht zu erwarten.

Die eigene Arbeitskraft aus welchen Gründen auch immer nicht vergütet zu bekommen, den mit ihr avisierten Erfolg, das Stückentgelt, nicht erzielen zu können, stellt gerade ein derartiges Erfolgsrisiko entsprechend dem BFH dar.⁶⁵³ Das bloße Risiko nicht vergüteten Zeiteinsatzes trifft den selbständig wie nichtselbständig Tätigen gleichermaßen. Es kann nicht als Abgrenzungsmerkmal taugen.

Umso mehr verwundert es, dass der IV. Senat diesen Schluss nicht selbst ziehen konnte. Indem er zutreffend konstatiert, „*dass Stundenhonorare auch im Rahmen von selbständigen und gewerblichen Tätigkeiten durchaus üblich*“⁶⁵⁴ seien, stößt der den Leser geradezu darauf. Merkmale, die bei selbständig wie nichtselbständig Tätigen gleichermaßen vorliegen, büßen jeden definitorischen Abgrenzungscharakter ein. Ihnen kann nur noch im Rahmen einer typusgerechten Gesamtbetrachtung Gewicht zukommen. Nämlich dann, wenn eine bestimmte Vergütungsart besonders typisch für eine bestimmte Einkunftsart ist. Dies wird im Fortgang der Untersuchung näher zu prüfen sein.

⁶⁵¹ FG München, Urteil v. 14. Dezember 2007 – 8 K 849/05, EFG 2008, 687 (691) m.w.N.; vgl. BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (536)

⁶⁵² Siehe Abschnitt C.II.6.3.3c).

⁶⁵³ Vgl. Pflüger, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 74.

⁶⁵⁴ BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, BStBl II 2015, 903 (905), Hervorhebungen durch Verfasser.

e) Kein Vermögensrisiko aus mangelhaft erbrachter Leistung

Neben ein solches Erfolgsrisiko kann jedoch ein beachtliches Vermögensrisiko aus der Haftung des Auftragnehmers für mangelhaft erbrachte Leistung treten. Dies wäre Indiz einer unternehmerischen Tätigkeit.⁶⁵⁵

Zutreffend kennzeichnet für *Lang* das Tragen ebensolcher Risiken maßgeblich den Normaltypus des Unternehmers.⁶⁵⁶ Außerhalb der arbeitsrechtlich stark nivellierten Haftung, können nämlich Mangelfolgeschäden, insbesondere bei im Eurocent-Bereich vergüteten Kleinstaufgaben, schnell das vereinbarte Entgelt um ein Vielfaches übersteigen.⁶⁵⁷ Ein für nichtselbständige Arbeit völlig untypischer Umstand.

Denkbar wäre vorliegend für einen Werkvertrag bei einer Nicht- oder Schlechtleistung des Plattformarbeiters die Geltendmachung von primären Gewährleistungsansprüchen durch Clickworker. Solche umfassen vor der Abnahme etwa das Recht auf Neuherstellung des Werks nach § 631 BGB, sowie ab Abnahme das Recht auf Nacherfüllung, § 633 Abs. 1 BGB, § 634 Nr. 1 BGB in Verbindung mit § 635 Abs. 1 BGB. Ebenso stünden Clickworker für ein angenommenes freies Dienstverhältnis nach § 611 Abs. 1 BGB Schadensersatzansprüche nach allgemeinem Schuldrecht, §§ 280 ff. BGB, zu.

Clickworker macht jedoch wohl in der Praxis keinerlei derartiger Gewährleistungs- oder Haftungsansprüche geltend.⁶⁵⁸ Spiegelbildlich zu den sehr begrenzten Möglichkeiten des Plattformarbeiters gegen eine vermeintlich ungerechtfertigte Nichtabnahme seiner Arbeit vorgehen zu können, verzichtet umgekehrt auch Clickworker auf die konsequente Durchsetzung etwaiger Nacherfüllungsansprüche. Dies ist bei tausenden von gleichzeitig bearbeiteten und gering bepreisten Microtasks betriebswirtschaftlich ebenso eine unabweisbare Konsequenz. Es lohnt sich schlicht nicht.

Zwar wird dem Plattformarbeiter bei vielen Aufgaben eine dreitägige Frist zur Nacherfüllung eingeräumt,⁶⁵⁹ finanzielle Folgen über den Verlust der vereinbarten Vergütung hinaus sind bei einem Fehlgehen hieran hingegen nicht geknüpft.

⁶⁵⁵ *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 98; vgl. *Lang*, Die Einkünfte des Arbeitnehmers, in: Stolterfoht (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 15 (32).

⁶⁵⁶ *Lang*, Die Einkünfte des Arbeitnehmers, in: Stolterfoht (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 15 (32).

⁶⁵⁷ Dies verkennt *Breinersdorfer*, der einem solchen Vermögensrisiko keine wesentliche Bedeutung beimessen möchte, *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 94.

⁶⁵⁸ Repräsentatives Datenmaterial hierzu besteht bislang nicht. Clickworker selbst stellt jedoch mit der „Clickworker Lounge“ ein Internetforum zur Verfügung, auf dem sich die einzelnen Plattformarbeiter untereinander über Probleme und Erfahrungen austauschen können. Dort zeigt eine Recherche, dass es bisher keine Erfahrungen der Plattformarbeiter mit derartigen Gewährleistungs- oder Haftungsansprüchen gibt. Sie scheinen nicht geltend gemacht zu werden.

⁶⁵⁹ *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012), § 3.2 Abs. 4 S. 4.

„Schlägt diese Nacherfüllung fehl oder wird sie von dem Clickworker verweigert, tritt clickworker von dem entsprechenden Vertrag zurück. Eine Vergütung erfolgt in diesem Fall nicht.“⁶⁶⁰

Gleiches gilt für den vorgegebenen Bearbeitungszeitraum. Freilich ist dieser durch den jeweilig angezeigten Countdown klar umrissen. Außer der Nichtvergütung sind an dessen Verstreichenlassen wiederum keine Rechtsfolgen geknüpft.⁶⁶¹ Verzögerungsschäden werden nicht geltend gemacht.

Für Clickworker ist in beiden Fällen ein Verzicht auf derartige Ansprüche ohne Regressbefürchtung dem Auftraggeber gegenüber leicht möglich, denn der Intermediär *„haftet gegenüber dem Auftraggeber nicht für die Richtigkeit, Qualität, Vollständigkeit, Verlässlichkeit, Art und Güte oder Glaubwürdigkeit der von den Clickworkern eingestellten Inhalte“*.⁶⁶² Beider Mal ist im Ergebnis keine Inanspruchnahme bei mangelhaft erbrachter Leistung zu befürchten, sodass dem Plattformarbeiter hieraus kein Vermögensrisiko erwächst.

Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass sich Clickworker zumindest bei Verstößen gegen Verschwiegenheitsvereinbarungen die Geltendmachung von Unterlassungs- und Schadensersatzansprüchen vorbehält.⁶⁶³ Solche Ansprüche stehen nur mittelbar im Bezug zur geleisteten Arbeit und finden sich gleichfalls auch in vielen anderen Dienstverhältnissen wieder.⁶⁶⁴

f) Kein Vermögensrisiko aus ungerechtfertigter Nichtabnahme

Obleich eine ebenfalls systembedingte ungerechtfertigte Nichtabnahme der erledigten Aufgaben auf Crowdsourcing-Plattformen in Abgrenzung zur Akkord- oder Heimarbeit scheinbar häufiger anzutreffen ist, führt dieser Umstand zu keiner anderen steuerrechtlichen Einschätzung.

Es handelt sich weiter um ein bloßes Erfolgsrisiko. Schließlich kann es keinen Unterschied machen, ob die Ursache der Nichtvergütung aus der Sphäre des Steuerpflichtigen, so bei einer Schlechtleistung, oder aus der Sphäre eines Dritten, so bei einer ungerechtfertigten Ablehnung durch die Crowdsourcing-Plattform oder den eigentlichen Auftraggeber,

⁶⁶⁰ *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012), § 3.2 Abs. 4 S. 5 und 6.

⁶⁶¹ *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Wie lange habe ich zur Bearbeitung einer Aufgabe Zeit?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020); Lutz, Virtuelles Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 62 (71).

⁶⁶² *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Auftraggeber (Stand 3. Dezember 2012), § 5.4 S. 1. Die Zulässigkeit derartig weiter Aushöhlung innerhalb von AGB ist zivilrechtlich zumindest fraglich.

⁶⁶³ *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012), § 3.2 Abs. 3.

⁶⁶⁴ Vgl. *Preis*, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, BGB, 20. Auflage 2020, § 611a Rn. 710 ff. m.w.N.

kommt. Ausschlaggebend müssen hier wie dort die Folgen des materialisierten Risikos sein. Nur auf diese stellt der BFH ab.⁶⁶⁵ Die Folgen sind jedoch in beiden Fällen identisch. Vorliegend bleibt der beabsichtigte Erfolg, das ausgelobte Stückentgelt, jeweils aus. Hierdurch riskiert der Steuerpflichtige zwar wiederum den Erfolg seiner Tätigkeit, jedoch kein darüberhinausgehendes Vermögen. Es kommt auch hierbei üblicherweise nicht zu negativen Einkünften.⁶⁶⁶

g) Ergebnis

Die bei Clickworker vereinbarte erfolgsbasierte Vergütung, bei der der Plattformarbeiter nur für vollständig abgeleitete und von Clickworker abgenommene Aufgaben vergütet wird, steht einem steuerrechtlichen Dienstverhältnis nicht entgegen. Diese Entlohnungsmodalität führt lediglich zu einem auch nach BFH steuerrechtlich unbeachtlichen Erfolgsrisiko.

Ohne eigenen Werkstoff- wie Personaleinsatz verbleibt der Zeiteinsatz des Plattformarbeiters als einzig steuerrechtlich relevante Größe. Ein derart isolierter Vergütungsanspruch führt ohne das Risiko negativer Einkünfte schon gar nicht zu einem echten Vermögensrisiko. Da mit einer Inanspruchnahme aus mangelhaft erbrachter Leistung auf Grund des Geschäftsmodells der Microtasking-Plattform nicht zu rechnen ist, ergibt sich hieraus ebenso kein über das Erfolgsrisiko hinausgehendes Vermögensrisiko.

Dennoch ist die Entlohnungsmodalität im Rahmen der typusgerechten Gesamtbetrachtung zu beachten. Sowohl im Kontext klassischer Akkordarbeit in der Werkhalle des Arbeitgebers, wie auch bei Heimarbeit im Sinne des Heimarbeitsgesetzes in der eigenen Wohnung, ist eine erfolgsbasierte Vergütung verbreitet und von der Rechtsprechung wie auch der Finanzverwaltung im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit akzeptiert. Dies sollte auch für die Plattformarbeit bei Clickworker berücksichtigt werden.

6.4.3 Kein Anspruch auf Entgeltfortzahlung

Der Plattformarbeiter wird bei Clickworker erfolgsabhängig nach der Anzahl der erledigten Aufgaben vergütet. Darüber hinaus erhält er keine zusätzlichen Vergütungen. Insbesondere ein Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfalle oder ein Urlaubsanspruch ist vertraglich nicht vorgesehen.

a) Überblick

Die vertragliche Einräumung eines Urlaubs- und Entgeltfortzahlungsanspruchs hingegen soll nach Auffassung der Rechtsprechung wie der Finanzverwaltung grundsätzlich Indiz

⁶⁶⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 29. November 1978 – I R 159/76, BStBl II 1979, 182 (184).

⁶⁶⁶ Vgl. *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 74.

eines Arbeitsverhältnisses sein.⁶⁶⁷ Der BFH hielt es in seinem Urteil zu Werbedamen, die nur bei besonderen Werbeaktionen für die Dauer von jeweils zwei bis vier Tagen eingesetzt wurden, und in dem erstmals der umfassende Indizienkatalog aufgestellt wurde, noch für mitentscheidend, dass die Werbedamen im Falle ihrer urlaubs- oder krankheitsbedingten Abwesenheit keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung hatten. Sie waren mithin selbständig tätig.⁶⁶⁸

Dennoch erschüttern vorliegend zwei Aspekte zumindest teilweise eine derart pauschale Indizwirkung. Sie ergeben sich erneut aus einem vergleichenden Blick zu den Regelungen für den nichtselbständig tätigen Heimarbeiter im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 HAG.

b) Wirtschaftliche Absicherung für den Krankheitsfall

Da der Heimarbeiter arbeitsrechtlich nicht als Arbeitnehmer gilt, hat dieser auch keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall durch den Arbeitgeber für die Zeit der Arbeitsunfähigkeit bis zur Dauer von sechs Wochen, wie ihn § 3 Abs. 1 S. 1 EntgFG gewährt. Er ist vielmehr nach Maßgabe der § 44 Abs. 1 SGB V ab dem ersten Tag der Arbeitsunfähigkeit auf den sozialversicherungsrechtlichen Krankengeldanspruch verwiesen.⁶⁶⁹ Parallel zum Steuerrecht sieht hingegen das Sozialversicherungsrecht den Heimarbeiter ebenso als Beschäftigten an, § 12 Abs. 2 SGB IV. Er gilt auch dort nicht als selbständig und unterfällt nach § 5 Abs. 1 Nr. 1 SGB V der gesetzlichen Pflichtversicherung.

Da das Krankengeld betragsmäßig hinter dem regelmäßig erzielten Arbeitsentgelt und somit hinter dem Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall zurückbleibt, § 47 Abs. 1 S. 1 SGB V, versucht der Gesetzgeber über einen Zuschlag zum Arbeitsentgelt eine wirtschaftliche Sicherung des Heimarbeiters für den Krankheitsfall zu erreichen.⁶⁷⁰ Dieser Zuschlag beträgt nach § 10 Abs. 1 EntgFG zwischen 3,4 und 6,4 Prozent⁶⁷¹ des jeweilig erzielten Bruttoentgelts. Er ist unabhängig von einer etwaigen Arbeitsunfähigkeit, wird mit dem laufenden Entgelt fällig und ist gleichzeitig mit diesem zu zahlen.⁶⁷² Im Ergebnis soll

⁶⁶⁷ So der Indizienkatalog der Rechtsprechung, BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663), zuletzt bestätigt durch BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, BStBl II 2015, 903 (905 f.), sowie durch die Finanzverwaltung, H 19.0 (Allgemeines) S. 5 LStH 2018. Die Einräumung eines Urlaubs- und Entgeltfortzahlungsanspruchs stellt für *Breinersdorfer* Ausfluss der Fürsorgepflicht des Arbeitgebers dar, *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 93.

⁶⁶⁸ BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663 f.).

⁶⁶⁹ Dieser folgt aus § 5 Abs. 1 Nr. 1 SGB V in Verbindung mit § 12 Abs. 1 und Abs. 2 SGB IV. *Sievers*, in: *Gesamtes Arbeitsrecht*, EntgFG, 2016, § 10 Rn. 3.

⁶⁷⁰ *Reinhard*, in: *Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht*, EntgFG, 20. Auflage 2020, § 10 Rn. 1; *Sievers*, in: *Gesamtes Arbeitsrecht*, EntgFG, 2016, § 10 Rn. 1 f.

⁶⁷¹ 3,4 Prozent für Heimarbeiter ohne fremde Hilfskräfte und 6,4 Prozent für Heimarbeiter mit bis zu zwei fremden Hilfskräften, § 10 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 und 2 EntgFG.

⁶⁷² *Reinhard*, in: *Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht*, EntgFG, 20. Auflage 2020, § 10 Rn. 4; *Sievers*, in: *Gesamtes Arbeitsrecht*, EntgFG, 2016, § 10 Rn. 5.

dem Heimarbeiter die Möglichkeit gegeben werden, einen Sicherungsbetrag für Krankheitszeiten zurückzulegen, um so den arbeitsrechtlich fehlenden Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall zu kompensieren. Ob er den Zuschlag tatsächlich hierzu nutzt ist unbeachtlich.⁶⁷³

Dem Heimarbeiter wird folglich im Hinblick auf das Risiko eines krankheitsbedingten Lohnausfalls zugestanden, dass dieser eigenverantwortlich hiergegen Vorsorge treffen kann, wenn seine Entlohnung nur hoch genug ist. Dieses eigentlich unternehmertypische Risiko kann somit finanziell kompensiert werden, ohne Auswirkung auf die steuerrechtliche Qualifizierung nach § 19 EStG zu haben. Der Heimarbeiter erzielt weiter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, obgleich er gerade keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall besitzt.

Diese Beobachtung bestätigt der BFH in einer Entscheidung zu in Heimarbeit angefertigten Beitragsübersichten und Kontenspiegel für einen Sozialversicherungsträger. Trotz fehlendem Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheits- oder Urlaubsfall, soll kein wesentliches Vergütungsrisiko des Steuerpflichtigen bestehen. Begründet wird dies damit, dass die während dieser Fehlzeiten entstehenden Entgeltausfälle durch Mehrarbeit kompensiert werden könnten. Dass zur Risikokompensation kumulativ oder alternativ ein Zuschlag nach § 10 Abs. 1 EntgFG obligatorisch sei, ergibt sich aus dem Urteil nicht.⁶⁷⁴ Der BFH lässt jedenfalls eine finanzielle Kompensation der Risiken genügen.

c) Urlaubsentgelt

Ähnlich wird auch der Urlaubsanspruch im Bereich der Heimarbeit geregelt. Der Heimarbeiter ist in der Gestaltung seiner Arbeitszeit üblicherweise frei und unterliegt keiner bestimmten zeitlichen Verpflichtung. Insofern kann eine Urlaubserteilung nicht so wie im Arbeitsverhältnis vorgenommen werden.⁶⁷⁵

Als Folge steht dem Heimarbeiter ein Urlaubsentgeltanspruch in Höhe von 9,1 Prozent des im Tätigkeitszeitraum verdienten Arbeitsentgelts, § 12 Nr. 1 letzter Satzteil BUrlG, zu.⁶⁷⁶ Im Vergleich zum üblichen Urlaubsentgelt im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses, § 11 Abs. 1 S. 1 BUrlG, welches für die Zeit des Urlaubs im Regelfall 100 Prozent des durchschnittlichen Arbeitsverdienstes beträgt, bleibt der Heimarbeiter hierhinter betragsmäßig weit zurück. Dennoch ist der Heimarbeiter steuerrechtlich als Arbeitnehmer zu behandeln.

⁶⁷³ *Reinhard*, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, EntgFG, 20. Auflage 2020, § 10 Rn. 4; vgl. BAG, Urteil v. 11. Juli 2006 – 9 AZR 516/05, BAGE 119, 31 (37).

⁶⁷⁴ BFH, Urteil v. 13. Februar 1980 – I R 17/78, BStBl II 1980, 303 (304).

⁶⁷⁵ *Gallner*, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, BUrlG, 20. Auflage 2020, § 12 Rn. 8.

⁶⁷⁶ *Gallner*, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, BUrlG, 20. Auflage 2020, § 12 Rn. 11.

Auch dieser Umstand bleibt nach der Rechtsprechung ebenfalls durch Mehrarbeit bzw. Überstunden ausgleichbar.⁶⁷⁷

d) Ergebnis

Auf den ersten Blick mögen die Abgrenzungskriterien „Urlaubsanspruch“ und „Entgeltfortzahlung im Krankheitsfalle“ jeweils zugleich einfach aufspürbare wie gleichsam belastbare Indizien für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses sein. Üblicherweise werden in einem Arbeitsverhältnis nämlich stets Regelungen zu krankheits- wie urlaubsbedingten Fehlzeiten aufgenommen. Sie sind somit eigentlich typisches Merkmal für ein Arbeitsverhältnis. Bei Lichte betrachtet bestätigen sie jedoch bloß das ohnehin Bekannte, ohne bei ihrem Fehlen das Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses wirksam auszuschließen.

Zum einen verleiten die Kriterien zu einem Zirkelschluss. Gerade dort, wo ausnahmsweise einmal nichts zu Urlaub oder Krankheit im Vertragswerk geregelt ist, finden wir häufig nicht bloß selbständig Tätige, sondern gerade die schwierigen Abgrenzungsfälle. Diesen Zirkelschluss sieht zumindest teilweise auch die Finanzrechtsprechung. Das Sächsische FG hielt mit Urteil vom 9. November 2005 die fehlende Vereinbarung von Sozialleistungen für unergiebig, weil diese nicht Voraussetzung eines Arbeitsverhältnisses sei, sondern vielmehr umgekehrt das Arbeitsverhältnis Ansprüche auf Sozialleistungen begründe.⁶⁷⁸ Dass der BFH mit Urteil vom 18. Juni 2015 erneut pauschal auf den fehlenden Anspruch auf Entgeltfortzahlung verwies, ohne die Zirkelschlüssigkeit seiner Argumentation zu erkennen, muss daher verwundern.⁶⁷⁹

Zum anderen mögen derartige Ansprüche gegen den potentiellen Arbeitgeber das Vermögensrisiko des Steuerpflichtigen, mithin das Unternehmerrisiko, sicherlich schmälern. Ein solches Risiko ist aber ohnehin gering und nach Ansicht des BFH leicht kompensierbar.

Wenn es dem Heimarbeiter mit dem BFH zugestanden ist, durch die bloße Möglichkeit von Mehrarbeit und einem schlichten Lohnzuschlag von teilweise nur 3,4 Prozent für den Fall einer Krankheit nach eigenem Ermessen vorzusorgen, so muss ein solches Risiko richtigerweise bei der Einkünftequalifikation vernachlässigt werden. Es ist in der Praxis nämlich nicht mehr greifbar und verflüchtigt sich. Ob dieses Risiko nun durch einen offen in der Abrechnung ausgewiesenen Lohnzuschlag kompensiert wird, oder der Steuerpflichtige dieses durch gutes Verhandeln, die womöglich nicht einmal wahrgenommene Möglichkeit der Mehrarbeit, oder anderweitig durch eine starke Marktposition hat kompensieren können, darf keinen Unterschied machen. Ist im Kontrast hierzu seine Marktposition nämlich

⁶⁷⁷ BFH, Urteil v. 13. Februar 1980 – I R 17/78, BStBl II 1980, 303 (304); vgl. R 15.1 Abs. 2 S. 1 EStR 2012.

⁶⁷⁸ Sächsisches Finanzgericht, Urteil v. 9. November 2005 – 2 K 2709/03, DStRE 2007, 285 (286). Die Revisionsentscheidung äußerte sich nicht mehr zu diesem Argument, vgl. BFH, Urteil v. 20. November 2008 – VI R 4/06, BStBl II 2009, 374. Ebenso *Amann*, FR 2018, 1299 (1300).

⁶⁷⁹ BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, BStBl II 2015, 903 (906).

schlecht und die vereinbarte Vergütung niedriger, kann auch ein Lohnzuschlag im geringen einstelligen Prozentbereich ein vermeintliches Restrisiko nicht kompensieren. Das Gleiche lässt sich für etwaige Regelungen zum Urlaubsentgelt konstatieren.

Anderenfalls ließe sich mit *Amann* fragen, ob es in Ländern, in denen üblicherweise das deutsche Arbeitsschutzniveau nicht erreicht wird, etwa weil den Arbeitnehmern von Gesetzes wegen kein Urlaubsentgelt oder eine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfalle zusteht, strenggenommen überhaupt Arbeitnehmer im Sinne des § 19 EStG geben könne.⁶⁸⁰

Für den Untersuchungsgegenstand ist dem Fehlen von Ansprüchen auf Entgeltfortzahlung geringe Bedeutung beizumessen. Ein steuerrechtlich beachtliches Unternehmerrisiko ergibt sich hieraus nicht. Lediglich im Hinblick auf den bei § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG zu leistenden typusgerechten Ähnlichkeitsvergleich ist zuzugestehen, dass ein „typisches“ steuerrechtliches Dienstverhältnis Regelungen zur Entgeltfortzahlung bei Krankheit oder Urlaub trifft. Folglich fordert deren Abwesenheit zu einem genaueren Blick auf die übrigen steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien auf. Es ist hingegen keineswegs so, dass sich hieraus umgekehrt ein Indiz für eine selbständige Tätigkeit des Steuerpflichtigen ableiten ließe.

6.4.4 Standby-Zeiten

Ein weiterer Grundpfeiler und wirtschaftliches Element des Geschäftsmodells nahezu sämtlicher Crowdsourcing-Plattformen ist die Überwälzung von Standby-Zeiten auf den Plattformarbeiter. Wie gesehen, wird erfolgsabhängig nach Anzahl der erledigten Aufgaben vergütet. Umgekehrt bedeutet dies, dass Zeiten für das Auffinden von Arbeitsaufträgen auf den digitalen Plattformen oder das Warten auf die Freischaltung neuer Aufgaben nicht vergütet werden. Auch bei Clickworker soll das Risiko von Unterauslastung und unproduktiven Zeiten auf die Plattformarbeiter verlagert werden.⁶⁸¹ All dies kann je nach Auftragslage zu Leerlaufzeiten führen.⁶⁸² So auch bei Clickworker. Der Intermediär verweist selbst darauf, dass nicht stets geeignete Aufgaben zur Bearbeitung bereitstehen müssen und garantiert dies explizit nicht.⁶⁸³

Gleiches lässt sich für die aus dem Betriebsrisiko, das heißt dem Risiko von Betriebsstörungen, ergebenden Standby-Zeiten konstatieren. Der Plattformarbeiter hat regelmäßig keinen Anspruch auf ständige Online-Erreichbarkeit der Crowdsourcing-Plattform.⁶⁸⁴

⁶⁸⁰ *Amann*, FR 2018, 1299 (1300). Die USA etwa kennen keine gesetzlich festgeschriebene Mindestanzahl an Urlaubstagen.

⁶⁸¹ Siehe zum betriebswirtschaftlichen Hintergrund Abschnitt B.II.4.3.1.

⁶⁸² Vgl. *Internationale Arbeitsorganisation*, Digital labour platforms and the future of work, 2018, S. xvii.

⁶⁸³ *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Warum sind keine Aufträge für mich verfügbar?, Stichwort: Warum „verschwinden“ Aufträge?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020).

⁶⁸⁴ Vgl. Abschnitt B.II.5.2.3.

a) Steuerrechtliche Erfassung etwaiger Vergütungsansprüche

Die Erfassung wie Zulässigkeit dieser unvergüteten Standby-Zeiten nach arbeitsrechtlichen oder arbeitsschutzrechtlichen Gesichtspunkten ist anspruchsvoll. Es kommt aus Sicht eines potentiellen Arbeitsverhältnisses die Qualifizierung als Rufbereitschaft, Bereitschaftsdienst oder Arbeitsbereitschaft in Betracht.⁶⁸⁵ Ebenso ist eine derartige Risikoverteilung arbeitsrechtlich aus sogenannten Null-Stunden-Verträgen bekannt. Bei solchen ist die Arbeitszeit variabel und in Absprache mit dem Arbeitgeber zu erbringen. Als Besonderheit besteht dabei anders als üblich keinerlei Anspruch auf eine monatliche durchschnittliche Beschäftigungsdauer, sodass auch die regelmäßig erzielbare monatliche Vergütung nicht vertraglich festgeschrieben ist.⁶⁸⁶ Die Entlohnungsmodalität derartiger Null-Stunden-Verträge scheint dabei zumindest aktuell noch weitgehend arbeitszeitbasiert zu sein, sodass sich hieraus überdies keine Erkenntnisse für den Untersuchungsgegenstand gewinnen lassen. Schließlich ist eine unentgeltliche Erbringung derartiger Standby-Zeiten innerhalb eines Arbeitsverhältnisses arbeitsrechtlich in vielen Fällen unzulässig.⁶⁸⁷ So behält zum Beispiel ein Arbeitnehmer nach § 615 S. 3 BGB nämlich dann seinen Vergütungsanspruch, wenn sich lediglich das Betriebsrisiko des Arbeitgebers realisiert.⁶⁸⁸

Steuerrechtlich ist die Erfassung etwaiger Vergütungsansprüche einfacher. Da nach übereinstimmender Auffassung der Parteien eine vertragliche Vergütungsgrundlage fehlen möge, hat der Plattformarbeiter zunächst keinen Anspruch auf eine Vergütung dieser Zeiten. Ob dies arbeitsrechtlich zulässig ist, kann dahinstehen. Selbst wenn aus arbeitsrechtlichen Gründen eine Vergütung zu erfolgen hätte, so stünde diese in unmittelbarem Zusammenhang mit der übrigen Plattformarbeit. Sie würde ihr steuerrechtliches Schicksal teilen. Auch Einnahmen aus vergüteten Standby-Zeiten wären im weitesten Sinne Ertrag der Plattformarbeit, nämlich Entgelte dafür, dass sich der Plattformarbeiter – wie von der Crowdsourcing-Plattform beabsichtigt – bereitgehalten hat.⁶⁸⁹

b) Keine abweichende Indizwirkung

Zwar handelt es sich bei unbezahlten Standby-Zeiten grundsätzlich um ein typischerweise den Unternehmer treffendes Risiko.⁶⁹⁰ Sie entfalten steuerrechtlich dennoch keine über den

⁶⁸⁵ Vgl. exemplarisch *Brors*, in: *Gesamtes Arbeitsrecht*, BGB, 2016, § 611, Rn. 509 ff.

⁶⁸⁶ Statt vieler *Forst*, NZA 2014, 998 (999). Derartige *zero-hour contracts* stammen aus dem angelsächsischen Raum und haben dort insbesondere im letzten Jahrzehnt eine in jederlei Hinsicht beachtliche Verbreitung gefunden.

⁶⁸⁷ Etwa für die Rufbereitschaft BAG, Urteil v. 5. Juni 2003 – 6 AZR 114/02, BAGE 106, 252 (255 ff.), *Wank*, in: *Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht*, ArbZG, 20. Auflage 2020, § 2 Rn. 14, 31 f. m.w.N.

⁶⁸⁸ *Müller*, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, 2019, Rn. 245.

⁶⁸⁹ Ähnlich der Entgelte für eine Rufbereitschaft, vgl. BFH, Urteil vom 27. August 2002 – VI R 64/96, BStBl II 2002, 883 (884).

⁶⁹⁰ FG Köln, Urteil v. 19. Januar 2007 – 10 K 2841/05, EFG 2007, 1032 (1033).

Umstand einer erfolgsbasierten Vergütung hinausgehende Indizwirkung und stehen der Annahme eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses nicht entgegen.

Wie das Vermögensrisiko muss auch das Risiko, unvergütet auf Arbeit zu warten, ein nicht bloß hypothetisches sein. So verneinte etwa das FG Köln im Fall einer Telefonistin ein derartiges Risiko, da im Call-Center stets so viele Anrufe einzupflegen gingen, dass die Telefonistin erst gar nicht Gefahr lief, ihre Zeit im Studio vergeblich zu verbringen.⁶⁹¹ Für Clickworker ist Ähnliches festzustellen. Es wird stets nach neuen Plattformarbeitern gesucht und im Rahmen der angestellten Untersuchung waren auch stets Aufgaben zur Bearbeitung verfügbar, wenn auch nur solche mit unterdurchschnittlicher Vergütung.

Zudem sind die unbezahlten Standby-Zeiten bei genauerer Betrachtung Folge der auch im Rahmen nichtselbständiger Arbeit zulässigen erfolgsbasierten Vergütung.

Ausgangspunkt dieser Überlegung ist die vom BFH als zulässig erachtete Überwälzung des Erfolgsrisikos.⁶⁹² In Konsequenz der Zulässigkeit einer erfolgsbasierten Vergütung kann richtigerweise auch das Risiko mangelnder Nachfrage nach bzw. das Risiko mangelnder Absatzmöglichkeit der vom Plattformarbeiter zur Verfügung gestellten Arbeitsleistung auf diesen übertragen werden. Wenn dem nichtselbständig Tätigen schon nicht ein bestimmter Arbeitserfolg, eine Vergütung unabhängig von der geleisteten Arbeitsqualität, garantiert werden muss, muss selbiges erst recht für den avisierten Arbeitsumfang gelten. Dieser ist ohnehin nur Grundlage für die Erzielung der erfolgsrisikobehafteten Vergütung.

Diesen Erst-Recht-Schluss bestätigt zum einen die Möglichkeit, auch steuerrechtlich Arbeitnehmer am Erfolg ihres jeweiligen Arbeitgebers teilhaben zu lassen, etwa durch eine umsatzabhängige Bonuskomponente oder ein Mitarbeiterbeteiligungsprogramm.⁶⁹³ Hierbei wird das eigentlich beim Arbeitgeber verortete Absatzrisiko ganz oder zumindest teilweise auf den Arbeitnehmer übertragen.⁶⁹⁴ Genaugenommen handelt es sich bei dem Absatzrisiko gerade ebenso um ein Erfolgsrisiko. Nur wenn die Unternehmung des Arbeitgebers Erfolg hat, die Waren und Dienstleistungen am Markt abgesetzt werden können, greift die umsatzabhängige Bonuskomponente des Arbeitnehmers. Fehlt es am Umsatz, gibt es auch keine Bonuskomponente. Die unbezahlten Standby-Zeiten übertragen dieses Absatzrisiko im Hinblick auf die Vergütung nun vollständig auf den Plattformarbeiter.

Zum anderen wird auch dem Heimarbeiter im Sinne des § 2 Abs. 1 HAG kein bestimmtes Arbeitspensum vertraglich garantiert. Das Heimarbeitsgesetz sieht lediglich im Hinblick auf die Verteilungsgerechtigkeit und den Gesundheitsschutz der § 11 Abs. 1 HAG vor, dass

⁶⁹¹ Es handelte sich um eine Telefonistin in einem Telefonsex-Call-Center, FG Köln, Urteil v. 19. Januar 2007 – 10 K 2841/05, EFG 2007, 1032 (1033).

⁶⁹² So zuletzt BFH, Urteil v. 23. April 2009 – VI R 81/06, BStBl II 2012, 262 (264); Abschnitt C.II.6.4.2d).

⁶⁹³ Vgl. BFH Beschluss v. 28. Juni 2007 – VI B 23/07, BFH/NV 2007, 1870 (1870 f.); FG Münster, Urteil v. 15. Juli 2015 – 11 K 4149/12 E, EFG 2015, 2065 (2066 f.).

⁶⁹⁴ Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 92.

die verfügbare Arbeitsmenge auf die Beschäftigten gleichmäßig und unter Berücksichtigung ihrer Leistungsfähigkeit verteilt werden möge.⁶⁹⁵

Schließlich sind unbezahlte Standby-Zeiten von Gelegenheitsarbeitern bekannt. Der BFH sah etwa Steuerpflichtige, die in einer Großmarkthalle von Zeit zu Zeit für Verlade- und Umladearbeiten herangezogen wurden, als Arbeitnehmer an.⁶⁹⁶ Dass derartige Gelegenheitsarbeiter nur bei Gelegenheit arbeiten konnten und im Übrigen unbezahlte Wartezeiten zu verzeichnen hatten, problematisierte er mit keinem Wort. Es ist vielmehr ein für Gelegenheitsarbeiter völlig üblicher Umstand, dem keine Indizwirkung zukommen kann.

6.5 Steuerungs- und Kontrollmechanismen

Mit der Implementierung von Steuerungs- und Kontrollmechanismen beschreitet jede Crowdsourcing-Plattform einen schmalen Weg. Einerseits ist die umfassende Planung, Steuerung und Kontrolle des gesamten Crowdsourcing-Prozesses essenziell für den Erfolg einer Crowdsourcing-Plattform.⁶⁹⁷ Andererseits birgt jede kontrollierende Einflussnahme auf den Arbeitsprozess die Gefahr, dass die Plattformarbeiter entgegen des Interesses der Crowdsourcing-Plattform arbeits- wie steuerrechtlich als nichtselbständig qualifiziert werden. Sowohl das Arbeitsrecht mit dem Abstellen auf die „*Leistung weisungsgebundener, fremdbestimmter Arbeit in persönlicher Abhängigkeit*“⁶⁹⁸, wie auch das Steuerrecht mit den Merkmalen der „*Weisungsgebundenheit*“ und „*organisatorischen Eingliederung*“⁶⁹⁹ reagieren sensibel auf jedwede Fremdbestimmung.

6.5.1 Überblick der implementierten Mechanismen

Wie bereits viele „Arbeitsflexibilisierer“ vor ihr versucht auch die Crowdsourcing-Plattform Clickworker beide scheinbar widersprüchlichen Aspekte, durch ausgefeilte Mechanismen in Einklang zu bringen, ohne die rechtliche Behandlung der Leistenden als vermeintlich selbständig Tätige zu riskieren.⁷⁰⁰ Clickworker steuert hierbei den Crowdsourcing-Prozess von Beginn an. Sie evaluieren, managen und motivieren trotz der vermeintlichen Online-Anonymität jeden ein-

⁶⁹⁵ Vgl. *Horcher*, in: *Gesamtes Arbeitsrecht*, HAG, 2016, § 11 Rn. 1.

⁶⁹⁶ BFH, Urteil v. 18. Januar 1974 – VI R 221/69, BStBl II 1974, 301.

⁶⁹⁷ Siehe nochmals *Leimeister/Zogaj/Blohm*, *Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke*, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 9 (25) sowie Abschnitt B.II.4.3.3c).

⁶⁹⁸ § 611a Abs. 1 S. 1 BGB. Ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BAG, Urteil v. 17. April 2013 – 10 AZR 272/12, BAGE 145, 26 (29).

⁶⁹⁹ Siehe Abschnitt C.II.3.6.3c) und d).

⁷⁰⁰ Vgl. *Shapiro*, *New Media & Society* 2018, 2954 (2955). Der Plattformarbeit voraus gingen bisher etwa befristete Arbeitsverträge, Teilzeitbeschäftigung, Arbeitnehmerüberlassung oder in jüngerer Zeit Werkverträge.

zelenen Plattformmitarbeiter. Dies geschieht nach eigenen Angaben, um dem jeweiligen Plattformarbeiter die bestmöglich passenden Aufgaben zuordnen zu können⁷⁰¹ – ein bloßer Teilaspekt, wie sich noch zeigen wird.

Die Neuerung liegt darin, dass die Steuerung und Kontrolle der Leistenden erstmals weitestgehend ohne menschliches Zutun völlig automatisiert mittels des Einsatzes von Software geschieht. Als Folge eines solchen Einsatzes moderner Informations- und Kommunikationstechnologien steht das, was *Krause* eingangs als Verflüssigung der traditionellen Organisationsformen eines Betriebes beschrieb.⁷⁰² Genaugenommen verflüssigen sich mit dem Einsatz der Software die bekannten Steuerungs- und Kontrollmechanismen. Sie werden für das Steuerrecht mit seinen bisherigen Abgrenzungskriterien der „Weisungsgebundenheit“ und „organisatorischen Eingliederung“ schwerer greifbar.

a) Übergeordnetes Mitgliedermanagement

Bereits die Registrierung der Plattformarbeiter ist darauf ausgerichtet, vollautomatisiert die Qualität der Arbeit sowie der Plattformarbeiter an sich sicherzustellen. Clickworker erstellt hierzu ein möglichst vollständiges Profil der Fähigkeiten eines jeden Plattformarbeiters, vergleichbar mit einer Personalakte.

Innerhalb des strukturierten Anmeldeprozesses müssen die jeweiligen Plattformarbeiter, neben allgemein personenbezogenen Daten wie der Adresse oder Zahlungsverbindung, Interessen und Kenntnisse, etwa Sprachkenntnisse, bisherige Betätigungsfelder sowie Hobbies angeben.⁷⁰³ Ohne detaillierte Angaben kann der Registrierungsprozess nicht abgeschlossen werden. Clickworker vertraut bei alledem nur auf aktuelle und selbst ermittelte Parameter. Ein Nachweis durch Fremdunterlagen wird nicht verlangt und ist bis auf die Möglichkeit zur Einreichung von Sprachzertifikaten auch nicht möglich. Ebenso scheidet eine Übertragung von Arbeitszeugnissen oder Ähnlichem aus vorhergehenden Tätigkeiten, etwa bei einer anderen Crowdsourcing-Plattform, aus. Selbst Nachweise aus einer früheren Tätigkeit für Clickworker können nicht übernommen werden.⁷⁰⁴ Umgekehrt ist auch eine Übertragung des Profils zu Drittanbietern ebenfalls nicht vorgesehen.

Nach der Vervollständigung des Profils ist der Registrierungsprozess abgeschlossen. Es kann mit der Bearbeitung erster Aufgaben begonnen werden. Einarbeitungsmaßnahmen

⁷⁰¹ Vgl. *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Warum sollte ich mein Profil gewissenhaft ausfüllen?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020).

⁷⁰² *Krause*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), 71. DJT, 2016, B 7 (B 18); vgl. Abschnitt A.I.3.2.

⁷⁰³ Vgl. *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Was passiert nach dem ersten Einloggen? sowie Stichwort: Warum sollte ich mein Profil gewissenhaft ausfüllen?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020); *Lutz*, Virtuelles Crowdwork, in: *Lutz/Risak* (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 62 (73).

⁷⁰⁴ In den Fällen, in denen zwischenzeitlich das Nutzerkonto gekündigt wurde, *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Ich habe mein Konto gekündigt, kann man es wieder reaktivieren?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020).

werden zwar nicht angeboten, es steht jedoch ein internes, geschlossenes sowie moderiertes Online-Forum zur Verfügung, in dem sich Plattformarbeiter, losgelöst von einzelnen Aufträgen, über ihre Arbeit, Tipps und Tricks austauschen können.⁷⁰⁵

Dem Plattformarbeiter stehen die verfügbaren Aufgaben keineswegs uneingeschränkt zu. Er kann zunächst nur aus gering vergüteten und sehr einfachen Aufgaben wählen. Dass diese bereits den bei der Registrierung angegebenen Interessen entsprechen, konnte nicht festgestellt werden. Um die Anzahl der potentiellen Aufgaben und die erzielbare Vergütung zu erhöhen, bedarf es zusätzlich der Erbringung fakultativer Leistungsnachweise oder Arbeitsproben.⁷⁰⁶ Dies erfolgt ebenfalls standardisiert über die Crowdsourcing-Plattform. Welche und wie viele Qualifizierungen angeboten werden, hängt hierbei von den Profilangaben, früheren Arbeitsergebnissen sowie der jeweiligen Arbeitserfahrung ab.⁷⁰⁷

Möchte man zum Beispiel die „Qualifizierung als Autor für deutsche Texte“ erfolgreich absolvieren, sind Orthographie- und Grammatikkenntnisse nachzuweisen. Hierzu sind ein Lückentext, Multiple-Choice-Fragen sowie eine Arbeitsprobe im Umfang einer SMS zu erledigen.⁷⁰⁸ Das Ergebnis bekommt der Plattformarbeiter nach Abschluss der Qualifizierung als Erfolgsprozentsatz dargestellt. Eine Möglichkeit gegen vermeintliche Bewertungsfehler vorzugehen wird nicht eingeräumt. Ebenso ist eine Wiederholung der Tests nur in Ausnahmefällen möglich.⁷⁰⁹ Ob überhaupt ein solcher Ausnahmefall vorliegt und nochmals eine Möglichkeit zur Ableistung des Tests eingeräumt wird, erfährt der Plattformarbeiter nicht.⁷¹⁰

Im Ergebnis dienen die Qualifizierungen weniger der Aus- und Fortbildung der Plattformarbeiter, da ein Lerneffekt insbesondere vor dem Hintergrund fehlender Wiederholungs-

⁷⁰⁵ *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Kann ich auch andere Clickworker um Hilfe bitten?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020). Eine Anmeldung ist dort nur für aktive Plattformarbeiter möglich.

⁷⁰⁶ *Gegenhuber/Ellmer/Scheba*, Partizipation von CrowdworkerInnen auf Crowdsourcingplattformen, 2018, S. 29; vgl. *Clickworker GmbH*, Qualifizierung bei Clickworker, online im Internet: <https://www.clickworker.de/crowdsourcing-glossar/qualifizierungen-bei-clickworker/> (21. Juli 2020).

⁷⁰⁷ *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Warum ist es sinnvoll, Qualifizierungen zu absolvieren?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020).

⁷⁰⁸ *Lutz*, Virtuelles Crowdwork, in: *Lutz/Risak* (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 62 (75 ff.).

⁷⁰⁹ *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Kann ich eine Qualifizierung wiederholen?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020).

⁷¹⁰ Vgl. *Lutz*, Virtuelles Crowdwork, in: *Lutz/Risak* (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 62 (79).

möglichkeit nicht erkannt werden kann. Vielmehr soll so eine Einschätzung über die persönlichen Fähigkeiten gewonnen werden,⁷¹¹ bevor dem Clickworker anspruchsvollere Aufgaben übertragen werden. Dieser Umstand macht die Profilangaben, wie die Qualifizierungen gänzlich zu einem Element der Qualitätssicherung für Clickworker.

Zur Gewährleistung klarer Zuordnungen des gewonnenen Datenmaterials darf jeder Plattformarbeiter jeweils nur einen Account haben. Die Verwendung paralleler Accounts durch dieselbe Person oder die Nutzung eines Accounts durch Dritte wird ausdrücklich untersagt.⁷¹²

b) Anreizstrukturen

Zentrale Triebfeder der Plattformarbeit ist auch bei Clickworker die Erzielung von Einkünften.⁷¹³ Darüber hinaus nutzt Clickworker bewusst Elemente der sogenannten Gamification zur Motivation der Crowd. Bei dieser werden spieltypische Elemente und Vorgänge in einen spielfremden Zusammenhang gebracht, um eine Verhaltensänderung oder Motivationssteigerung der Adressierten zu erreichen.⁷¹⁴

Dies geschieht vorliegend gleich in mehrerer Hinsicht. Zunächst führt jede erfolgreich abgeschlossene Aufgabe unmittelbar zu einer finanziellen Rückmeldung. Der jeweilig erarbeitete Betrag wird dem Plattformarbeiter unmittelbar und gut sichtbar nach jeder Aufgabe wie an einem Spielautomaten „gutgeschrieben“. Dass die Gutschrift unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht und erst nach Ablauf einer teilweise mehrmonatigen Auszahlungsfrist tatsächlich ausgezahlt wird, scheint nebensächlich. Zudem wird im Workplace, ähnlich einem Call-in-Fernsehgewinnspiel⁷¹⁵, stets angezeigt, wie viele andere Plattformarbeiter gerade angeblich zeitgleich online sein sollen und wie viele Aufgaben derselben Art angeblich nur noch verfügbar wären. Hierdurch wird bewusst der Wettbewerbscharakter

⁷¹¹ So *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Warum ist es sinnvoll, Qualifizierungen zu absolvieren?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020).

⁷¹² *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012), § 2.4.

⁷¹³ Siehe Abschnitt B.II.4.2.4.

⁷¹⁴ *Bendel*, Stichwort: Gamification, in: *Gabler Wirtschaftslexikon*, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/gamification-53874/version-368843> (20. Juli 2020). Diese Anreizstrukturen erkennt auch in Ansätzen das LAG München, Urteil v. 4. Dezember 2019 – 8 Sa 146/19, NZA 2020, 316 (321).

⁷¹⁵ Bei einem Call-in-Fernsehgewinnspiel, etwa des mittlerweile eingestellten Fernsehsenders 9live, wird der Zuschauer aufgefordert durch Anwahl einer gebührenpflichtigen Rufnummer an diesem teilzunehmen. In bestimmten Varianten ist zum Gewinn erforderlich, dass der Anrufer eine oder eine von mehreren Leitungen trifft und zwar genau zu dem Zeitpunkt, in dem die jeweilige Leitung aktiviert wird. Häufig kommt es dabei zu Einblendungen eines Countdowns oder Angaben zur Anruferfrequenz, um die Zuschauer zum Anrufen zu animieren. Eine Überprüfung dieser so suggerierten besonderen Gewinnwahrscheinlichkeit ist nicht möglich. Nach Betrugsvorwürfen gegenüber mehreren Veranstaltern ist dieses Konzept vom deutschen Markt verschwunden. Zum Ganzen etwa *Becker/Ulbrich/Voß*, MMR 2007, 149.

der Tätigkeit forciert und suggeriert, dass eine schnelle Abarbeitung der Aufgaben erforderlich ist, um überhaupt noch Folgeaufgaben generieren zu können.⁷¹⁶ Eine Verifizierung der angezeigten Informationen ist nicht möglich.

Schließlich wird im Hinblick auf die Qualifizierung des Plattformarbeiters ähnlich militärischer Abzeichen mit einem Sterne-Rating gearbeitet. Besonders lukrative Aufgaben weisen ein hohes Rating auf, können aber auch nur von hoch bewerteten Plattformarbeitern bearbeitet werden. Unter anderem bei erfolgreichem Bestehen bestimmter Qualifizierungsmaßnahmen steigt die Anzahl der Sterne im Profil.⁷¹⁷ Eine hohe Anzahl an Sternen erleichtert nicht nur das finanzielle Fortkommen, sondern kann wie sonstige Auszeichnungen auch zur Identifikation mit der Plattform beitragen.⁷¹⁸

c) Management der Lösungen und Qualitätssicherungsprozess

Quell zufriedener Auftraggeber bleibt auch in der digitalen Welt die zufriedenstellende Bearbeitung der von ihnen eingestellten Aufgaben. Hierbei ist dem Microtasking-Bereich immanent, dass der eigentliche Auftraggeber die eingestellten Aufgaben über Stichproben hinaus üblicherweise nicht nochmals selbst oder durch Dritte kontrollieren lassen möchte. Selbst eine kursorische Nachprüfung würde bei derartigen Kleinstaufgaben schnell deren ursprüngliche Bearbeitungszeit erreichen und umfassend eigene Arbeitskraft binden, sodass das Crowdsourcing für den Auftraggeber oftmals wirtschaftlich unnützlich wäre. Da dennoch grundsätzlich jedem die Möglichkeit zur Plattformarbeit geboten wird und die Aufgabenbearbeitung durch vermeintlich wenig kontrollierte, selbständig Tätige erfolgt, kommt dem erfolgreichen Lösungsmanagement sowie der Qualitätssicherung für die Zielerreichung besondere Bedeutung zu.⁷¹⁹

Das übergeordnete Mitgliedermanagement und die implementierten Anreizstrukturen bilden die Grundlage zum Erreichen dieses Ziels. Clickworker verfolgt darauf aufbauend einen mehrstufigen Qualitätssicherungsprozess.

Zu Beginn, noch bevor die einzelnen Aufgaben überhaupt auf der Crowdsourcing-Plattform eingestellt werden, sind die Eckpunkte des Projekts vom Auftraggeber festzulegen. Auszuwählen sind etwa die Sprache, die Aufgabenbeschreibung oder insbesondere die gewünschten Anforderungen an die potentiellen Plattformarbeiter wie Alter, Geschlecht oder

⁷¹⁶ Ebenso *Vogl*, Crowdsourcing-Plattformen als neue Marktplätze für Arbeit, 2018, S. 61. Vgl. zur Gamification auf Crowdsourcing-Plattformen, *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 12.

⁷¹⁷ Je nach Qualifizierungsgrad reicht das Ranking bis zum 5-Sterne „Expert“. *Clickworker GmbH*, Clickworker sieht Sterne. Teil 1 – die neuen Kategorien, online im Internet: <https://www.clickworker.de/2014/08/21/clickworker-sieht-sterne-teil-1-die-neuen-kategorien-2/> (21. Juli 2020).

⁷¹⁸ *Das Acevendo*, Southern California Law Review 2018, 793 (823 f.).

⁷¹⁹ Vgl. *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 11 f.; Abschnitt B.II.4.3.3c).

Erfahrungswerte. Hierzu kann auf die Daten aus dem übergeordneten Mitgliedermanagement zurückgegriffen werden. Die Aufgaben werden nach der für sie erforderlichen Qualifikation allokiert.⁷²⁰

Die Bearbeitung an sich wird nicht gesteuert oder überwacht. Dies mag auf den ersten Blick überraschen. Da die einzelnen Aufgaben aber derart kleinteilig zerlegt und mit eindeutigen Arbeitsanweisungen versehen sind, macht die sonst insbesondere in Normalarbeitsverhältnissen übliche Kontrolle innerhalb des einzelnen Arbeitsprozesses wenig Sinn. Zwar ist jede Aufgabe mit einer Bearbeitungszeit versehen, welche mittels eines Countdowns angezeigt wird. Diese ist hingegen stets so üppig bemessen, dass sie weniger dazu dienen kann, den Plattformarbeiter zu einer zügigen Bearbeitung anzuhalten, als vielmehr dazu, bei Nichtbearbeitung die jeweilige Aufgabe für die Bearbeitung durch Dritte freizugeben. Der Bearbeitungsprozess soll mit dieser nicht überwacht, sondern stromlinienförmiger werden.

Vielmehr wird die Kontrolle über den Arbeitsprozess, mithin die Qualitätssicherung, am Ende des Arbeitsprozesses ausgeübt.⁷²¹ Der nicht überwachten Bearbeitung ist eine nachgelagerte Qualitätskontrolle angegliedert. Diese kann je nach Wunsch des Auftraggebers von einer bloßen automatisierten Kontrolle mittels Software, etwa einem Plagiatscheck, bis hin zu mehrstufigen Reviews durch besonders qualifizierte Plattformarbeiter reichen.⁷²² Eine rein softwarebasierte Qualitätskontrolle der eingereichten Aufgaben stößt systembedingt dabei schnell an ihre Grenzen. Die zu erledigenden Aufgaben sind üblicherweise gerade so, dass sie natürliche Intelligenz fordern und nicht durch Computer erbracht werden können. Üblich ist daher, dass die Qualitätskontrolle ebenfalls durch Plattformarbeiter erfolgt. Dies kann mannigfaltig, zum Beispiel schlicht durch einen Korrektor, im 4-Augen-Prinzip, durch ein Peer-Review oder sogar durch einen Mehrheitsentscheid geschehen.⁷²³

Plattformarbeiter entscheiden folglich über die Arbeit anderer Plattformarbeiter. An der Spitze dieser mehrstufigen Qualitätssicherung steht dabei, ganz mit Carl Schmitt, der Auftraggeber als alles entscheidende „*Dezisionsinstanz*“.⁷²⁴ Ist dieser mit der von Clickworker

⁷²⁰ *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Warum sind keine Aufträge für mich verfügbar?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020); *Gegenhuber/Ellmer/Scheba*, Partizipation von CrowdworkeInnen auf Crowdsourcingplattformen, 2018, S. 31; vgl. *Clickworker GmbH*, Unternehmenspräsentation, 2018, S. 7 und 9; *Geiger/Seedorf/Schulze/Nicherson/Schader*, Managing the Crowd, in: Association for Information Systems (Hrsg.), 17th AMCIS, Band V, 2011, 3796 (3801).

⁷²¹ Vgl. *Wood/Graham/Lehdonvirta/Hjorth*, Work, Employment and Society 2019, 56 (64).

⁷²² Vgl. *Clickworker GmbH*, Unternehmenspräsentation, 2018, S. 9. *BITKOM*, Crowdsourcing für Unternehmen, 2014, online im Internet: <https://www.bitkom.org/Bitkom/Publikationen/Crowdsourcing-fuer-Unternehmen.html> (20. Juli 2020), S. 18.

⁷²³ Als Standard-Qualitätsstufe sieht Clickworker zumindest ein „Review“ des Ergebnisses durch einen weiteren Plattformarbeiter vor, *Clickworker GmbH*, Unternehmenspräsentation, 2018, S. 9.

⁷²⁴ Der historisch umstrittene Staatsrechtler Carl Schmitt wollte in seinen Entwürfen eine Institution schaffen, die außerhalb aller Regeln stehend, losgelöst von pluralistischen Tendenzen alleine auf Grund außerrechtlicher, politischer oder parteilich-bürgerlicher Kriterien rein sachlogisch als Hüter der Verfassung entscheidet, *Tucker*, in: Hansen (Hrsg.), Carl Schmitt und die Liberalismuskritik, 1988, 93 (108 f.). Ähnlich machtvoll und

angebotenen Aufgabenerledigung zufrieden, ist es ebenso der Intermediär und letztlich auch der Plattformarbeiter. Die Zielrichtung der Steuerungs- und Kontrollmechanismen ist klar.

Nach Abschluss der Bearbeitung und Kontrolle der erzielten Ergebnisse werden diese auf Wunsch des Auftraggebers, ebenfalls durch Plattformarbeiter, wieder zu einem Gesamtergebnis zusammengefügt. Eine abschnittsweise erstellte Artikelbeschreibung wird zum Beispiel zu einer konsistenten Gesamtfassung zusammengefügt.

d) Algorithmusgestützte Qualitätssicherung

Um die Qualitätsansprüche der Auftraggeber erfüllen zu können, muss Clickworker in einem solchen System in der Lage sein, einerseits die hierzu erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten der Plattformarbeiter aufgabengerecht einsetzen zu können.⁷²⁵ So heterogen wie die Crowd an sich, ist nämlich auch die Qualität der von ihr erbrachten Beiträge.⁷²⁶ Weder der Erstbearbeiter, noch der Rezensent dürfen mit ihrer Aufgabe überfordert sein. Andererseits muss die Crowd motiviert sein, wie vom Auftraggeber gewünscht, sorgfältig und gewissenhaft Arbeit für qualitativ hochwertige Leistungen zu erbringen.

Die dargestellte statisch-singuläre *ex-ante* Eingruppierung der Plattformarbeiter in bestimmte Leistungsklassen gemäß ihren bei der Registrierung angegebenen Kenntnissen sowie hiernach absolvierter Qualifizierungsmaßnahmen genügt dafür nicht. Sie ist zu starr. Konsequenzen aus nachlassender wie reüssierender Arbeitsleistung reflektiert sie nicht. Vielmehr muss die *in concreto* erbrachte Leistung, sei es bei der Aufgabenbearbeitung oder der Revision derselben, wie bei jedem wirtschaftlichen Austausch von Waren oder Dienstleistungen, laufend evaluiert und bewertet werden.⁷²⁷ Nur dann können den Plattformarbeitern auch die jeweils folgenden Aufgaben leistungsgerecht zugeteilt werden und sie gleichzeitig über die statischen Anreizstrukturen hinaus zu sorgfältiger Arbeit motiviert werden.

Das Problem ständiger Kontrolle kann anders als in der „Old Economy“ nicht durch einen personalintensiven und linear zu den eingesetzten Arbeitskräften mitwachsenden Kontrollmechanismus gelöst werden. Das skalierbare Geschäftsmodell der Plattformarbeit ist auf niedrigste Transaktionskosten, *ergo* auf eine möglichst weitgehende Automatisierung angewiesen. Mit nur wenigen Festangestellten kann man sich nicht persönlich um eine millionenstarke Crowd kümmern.⁷²⁸

außerhalb vertraglich vereinbarter Regelungen entscheidet hier der Auftraggeber über Erfolg oder Misserfolg des jeweiligen Plattformarbeiters.

⁷²⁵ Vgl. Schmidt, Florian A., Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 11 f.; Abschnitt B.II.4.3.3c).

⁷²⁶ Vgl. Schmidt, Florian A., Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 11.

⁷²⁷ Vgl. Wood/Graham/Lehdonvirta/Hjorth, Work, Employment and Society 2019, 56 (64), sie sprechen diesbezüglich von einem „System of Control“.

⁷²⁸ Vgl. Schmidt, Florian A., Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 11 sowie Abschnitt B.II.4.3.3b).

Zur Problemlösung macht sich Clickworker einen in der Literatur als „*Algorithmic Management*“⁷²⁹ bezeichneten Ansatz zu Nutze. Bei diesem werden Rating- und Bewertungsmechanismen im Crowdsourcing-Prozess implementiert, welche fortlaufend vollautomatisch den Arbeitsprozess und Leistungsstand des Plattformarbeiters messen.⁷³⁰ Auf dieser Grundlage wird mittels Algorithmen eine dynamische Bewertungsziffer in Form eines Prozentwertes, der sogenannte Score, ermittelt.⁷³¹ Plastisch umschreibt Clickworker dies wie folgt:

„Für jeden Auftrag, den Sie einreichen, erhalten Sie vom Korrektor eine Bewertung. Ihr aktueller Wert setzt sich immer aus dem Schnitt der letzten 25 Bewertungen zusammen, die Sie für Ihre bearbeiteten Aufträge erhalten haben. [...] Dabei handelt es sich immer nur um eine Momentaufnahme. Kurze Zeit später kann Ihr Wert durch weitere positive Bewertungen gestiegen oder durch negative Bewertungen gesunken sein.“⁷³²

Die Bewertung der eingereichten Aufgaben durch einen anderen Plattformmitarbeiter als Korrektor ist hierbei nur eine von mehreren in der Literatur diskutierten Möglichkeiten derartiger Leistungskontrolle. Es kommen sowohl manuelle, wie auch automatisierte Methoden in Betracht.⁷³³ Clickworker selbst vermischt in einigen Projekten zum Beispiel tatsächlich zu erledigende Aufgaben mit eigenen Testaufgaben (sogenanntes *Injected Testing*). Sodann wird vollautomatisch von dem eindeutig als richtig oder falsch identifizierten Resultat der Testaufgaben auf die Qualität der im Übrigen eingereichten Antworten geschlossen. Werden zu viele Testaufgaben falsch beantwortet, verwirft die Software automatisch die übrigen eingereichten Aufgaben.⁷³⁴ Darüber hinaus sind iterative Ansätze möglich, bei denen mehrere Plattformarbeiter parallel dieselbe Aufgabe erledigen und der Intermediär sich an den mehrheitlich abgegebenen Lösungsvorschlägen orientiert.⁷³⁵

⁷²⁹ Erstmals *Lee/Kusbit/Metsky/Dabbish*, Working with Machines, in: Association for Computing Machinery (Hrsg.), 33rd ACM Conference, 2015, 1603 (1603); ebenso *Heiland*, Algorithmisches Management, in: Houben/Priegl (Hrsg.), Datengesellschaft, 2018, 233 (242).

⁷³⁰ *Lee/Kusbit/Metsky/Dabbish*, Working with Machines, in: Association for Computing Machinery (Hrsg.), 33rd ACM Conference, 2015, 1603 (1603); *Rosenblat/Stark*, International Journal of Communication 2016, 3758 (3759); *Wood/Graham/Lehdonvirta/Hjorth*, Work, Employment and Society 2019, 56 (64).

⁷³¹ *Clickworker GmbH*, Bewertungssystem, online im Internet: <https://www.clickworker.de/crowdsourcing-glossar/bewertungssystem/> (21. Juli 2020).

⁷³² *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Warum sinkt mein Wert?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020).

⁷³³ Grundlegend *Doan/Ramakrishnan/Halevy*, Communications of the ACM 2011, 86 (95) m.w.N. Eine Übersicht über die vorliegend implementierten Werkzeuge liefert *Clickworker GmbH*, Kundenseite „Das Clickworker-Prinzip – so funktioniert“, Stichwort, Qualitätssicherung, online im Internet: <https://www.clickworker.de/so-funktioniert/> (15. Oktober 2019).

⁷³⁴ *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Ich wurde von der Qualitätssicherung aus einem Projekt ausgeschlossen. Warum?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020).

⁷³⁵ *Leimeister/Zogaj*, Neue Arbeitsorganisation durch Crowdsourcing, 2013, S. 45.

Ziel sämtlicher Maßnahmen ist es, falsche Aufgaben zu identifizieren und die Arbeitsqualität der Crowd zu steigern. Werden zu viele Aufgaben nach Ansicht des Algorithmus falsch oder unzureichend beantwortet, werden diese nicht nur nicht vergütet, sondern es folgen unmittelbar negative Auswirkungen auf den Score des jeweiligen Plattformarbeiters. Es droht ein automatischer Ausschluss vom Projekt. „Die Höhe des Prozentwertes ist dabei entscheidend, ob der Autor auch weiterhin für derartige Aufträge als geeignet erachtet wird.“⁷³⁶ Im härtesten Fall werden für ihn gar keine Aufgaben mehr freigegeben.⁷³⁷

Der Algorithmus filtert also all diejenigen heraus, die keine zureichende Aufgabenbearbeitung erwarten lassen, während er denen mit einem hohen Score besonders anspruchsvolle, gut vergütete Aufgaben zuteilt.⁷³⁸

e) Algorithmusgestützte Crowd-Steuerung

Die Folgen dieses algorithmischen Managements der Crowd bleiben keineswegs auf die bloße Qualitätssicherung beschränkt. Ihnen wohnt auch ein stark steuernder Aspekt inne. Dieser steuernde Aspekt tritt anders als die üblichen Anweisungen innerhalb eines Normalarbeitsverhältnisses – der Arbeitgeber weist den Arbeitnehmer zu einem konkreten und zeitgebundenen Handeln an – ungleich subtiler zu Tage. Daher verwundert es nicht, dass dieser innerhalb der Jurisprudenz bisher weitestgehend unbemerkt und erst Recht unbewertet blieb.

Zunächst liegt in der leistungsgerechten Zuordnung der Aufgaben durch algorithmisch ermittelte Leistungsbewertungen im Terminus eines möglichen steuerrechtlichen Dienstverhältnisses immer auch eine Personalentscheidung. Die Plattformarbeiter können den jeweiligen Auftrag zwar selbständig, jedoch nur aus einem vorgegebenen Pool an Aufgaben auswählen. Über die Aufgabenzuteilung entscheidet der Intermediär.⁷³⁹

Da die Steuerpflichtigen ferner bei einer schlechten Bewertung auf gering vergütete Aufgaben verwiesen werden, oder ihnen sogar die Aufgabenbearbeitung gänzlich verwehrt bleibt, sind sie natürlich an einem hohen Score interessiert.⁷⁴⁰ Nur ein solcher garantiert, nicht nur bei Clickworker, ein wirtschaftliches Auskommen mittels Plattformarbeit. In der Folge reflektieren die Plattformarbeiter ihr Handeln auf der Crowdsourcing-Plattform im Hinblick auf einhergehende Auswirkungen auf den eigenen Score. Dies führt zuvorderst

⁷³⁶ *Clickworker GmbH*, Bewertungssystem, online im Internet: <https://www.clickworker.de/crowdsourcing-glossar/bewertungssystem/> (21. Juli 2020).

⁷³⁷ Vgl. *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Warum sind keine Aufträge für mich verfügbar?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020).

⁷³⁸ So über Clickworker hinaus *Wood/Graham/Lehdonvirta/Hjorth*, *Work, Employment and Society* 2019, 56 (64).

⁷³⁹ *Schmidt, Florian A.*, *Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie*, 2016, S. 11.

⁷⁴⁰ *Das Acevendo*, *Southern California Law Review* 2018, 793 (823); vgl. *Schmidt, Florian A.*, *Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie*, 2016, S. 11; *Wood/Graham/Lehdonvirta/Hjorth*, *Work, Employment and Society* 2019, 56 (64).

dazu, dass die Plattformarbeiter natürlich darauf achten, den einzelnen Arbeitsauftrag zur Zufriedenheit des Bewertenden zu erfüllen. Über eine möglichst genaue Abarbeitung des Arbeitsauftrages hinaus ergibt sich hieraus allein noch keine Steuerungs- bzw. Lenkungswirkung. Jeder selbständig Tätige ist gleichfalls am Wohlergehen seiner Kunden interessiert, mithin auf gute Arbeit bedacht, möchte er auch in Zukunft erfolgreich tätig sein.

Ausschlaggebend für die algorithmusgestützte Crowd-Steuerung ist der Umstand, dass dem Plattformarbeiter, nicht nur bei Clickworker, die genauen Details des bewertenden Algorithmus verschlossen bleiben.⁷⁴¹ Es werden so wenig Informationen wie gerade nötig geteilt. So beschreibt Clickworker zwar den Bewertungsmechanismus recht ausführlich. Die Angaben sind jedoch einerseits teilweise widersprüchlich und zudem schwer verständlich. So soll sich die Bewertung des Plattformarbeiters widersprüchlich mal aus den letzten 50 Aufgaben, mal nur aus den letzten 25 Aufgaben errechnen⁷⁴² und ein ominöser „*Glättungs-Mechanismus*“⁷⁴³ Bewertungsungerechtigkeiten egalisieren. Ob die Aufgabenallokation in der Folge tatsächlich nur von diesen veröffentlichten Parametern abhängt, erfährt man nicht. Gleiches gilt für die Frage, wer warum und wann besonders lukrative Aufgaben zugeteilt oder die Möglichkeit zur Qualifizierung bekommt. Es kann zum Beispiel nur vermutet werden, ob es dem Steuerpflichtigen tatsächlich nicht zum Nachteil gereicht, wenn er innerhalb eines laufenden Projektes freimütig Aufgaben ablehnt. Clickworker äußert nur, dass dies normalerweise keine wahrnehmbaren Nachteile hätte.⁷⁴⁴ Gleiches gilt für die jeweils benötigte Bearbeitungsdauer oder längere Inaktivität bzw. Auszeiten als Plattformarbeiter. Auch hier bleibt unklar, ob und wenn ja welche Auswirkungen dies auf den eigenen Score hat.

Offiziell besteht dieser Mangel an Information, um dem Missbrauch durch Plattformarbeiter, wie auch der Konkurrenz durch Mitbewerber nicht Tür und Tor zu öffnen.⁷⁴⁵ Die Software des Intermediärs zur Steuerung des Crowdsourcing-Prozesses ist in der digitalen Welt das essentielle Asset. Diese „*Informationsasymmetrie*“⁷⁴⁶ führt zugleich zu interessanten

⁷⁴¹ Vgl. *Das Acevendo*, Southern California Law Review 2018, 793 (819 ff.); *Lee/Kusbit/Metsky/Dabbish*, Working with Machines, in: Association for Computing Machinery (Hrsg.), 33rd ACM Conference, 2015, 1603 (1607); *Lutz*, Virtuelles Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 62 (79).

⁷⁴² *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Warum sinkt mein Wert?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020) spricht noch von 25, *Clickworker GmbH*, Bewertungssystem, online im Internet: <https://www.clickworker.de/crowdsourcing-glossar/bewertungssystem/> (21. Juli 2020) von 50 Aufträgen als Referenzgröße.

⁷⁴³ *Clickworker GmbH*, Aus 25 mach 50 – unser Bewertungs-System wird überarbeitet, online im Internet: <https://www.clickworker.de/2012/10/11/aus-25-mach-50-unser-bewertungs-system-wird-uberarbeitet-2/> (21. Juli 2020).

⁷⁴⁴ *Clickworker GmbH*, FAQ, Stichwort: Hat das Überspringen von Aufträgen für mich negative Auswirkungen?, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020).

⁷⁴⁵ Mit Twitter als Beispiel *Gillespie*, The relevance of algorithms, in: Gillespie/Boczkowski/Foot (Hrsg.), Media Technologies, 2014, 167 (176).

⁷⁴⁶ *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, The App as a Boss?, 2018, S. 23; *Rosenblat/Stark*, International Journal of Communication 2016, 3758 (3758) spricht von „*Information Asymmetries*“.

Begleiterscheinungen – beider Maßen keineswegs zufällig gewählt. Der bewertende Algorithmus ist nämlich kein neutrales, objektives Computerprogramm, auch wenn er sich den Anstrich von Objektivität geben mag.⁷⁴⁷ Die Unabhängigkeit von menschlichen Entscheidungen führt nicht etwa zur Neutralität, sondern einzig zur Invarianz und Unabweichbarkeit solcher Entscheidungen.⁷⁴⁸ Der Algorithmus ist längst selbst zu einem Mittel der Kommunikation geworden.⁷⁴⁹

Einerseits befindet sich der Plattformarbeiter in einem „*System permanenter Bewährung*“⁷⁵⁰. Er wird laufend bewertet und muss sich laufend bewähren. Verglichen mit einem Einzelhandelskaufmann finden nicht nur einzelne Testkäufe statt, sondern es wird jeder einzelne Kassenvorgang evaluiert.

Andererseits führt das System ständiger Bewährung in Kombination mit der Unkenntnis über die Details der Bewertung dazu, dass der Einzelne seine eigentlich von Weisungen freien Entscheidungen stets vor dem Hintergrund möglicher negativer Effekte auf seine Bewertung reflektieren muss. Führt ein Ablehnen von Aufgaben nicht doch zu einem schlechteren Score? Ist die Bearbeitungsdauer nicht doch relevant, oder hilft es etwa möglichst häufig auf der Crowdsourcing-Plattform aktiv zu sein, damit eine Qualifikationsmöglichkeit angeboten wird? Der Plattformarbeiter wird durch die Informationsasymmetrie in seiner Entscheidungsfindung beeinflusst und gesteuert.⁷⁵¹

Er richtet sein Handeln verkürzt gesagt nicht bloß danach aus, was wirtschaftlich für ihn lohnenswert ist, sondern eben auch an beinahe transzendenten Regeln des Intermediärs, die für ihn nicht sichtbar und nur manchmal durch schlichtes Ausprobieren zu ermitteln sind, deren vermeintliches Bestehen sich aber in jeder Ungereimtheit des Scores für ihn zeigt. Der Plattformarbeiter kann nie sicher sein, ob der Algorithmus zur Leistungsbemessung nicht auch ihm unbekannt Parameter nutzt, sodass er geneigt ist, diese zu antizipieren und

⁷⁴⁷ Vgl. Gillespie, The relevance of algorithms, in: Gillespie/Boczkowski/Foot (Hrsg.), Media Technologies, 2014, 167 (179). Den stärksten Objektivitätsanschein trägt freilich der Suchalgorithmus von Internetsuchmaschinen. Dennoch werden im Hintergrund auch bei diesen die Suchergebnisse umfassend vorgefiltert, ohne dem Nutzer dies kenntlich zu machen. Grenzen setzte dem der BFH zuletzt unter markenrechtlichen Gesichtspunkten. Hier erwarte der Verkehr, dass ihm keine manipulierten Angebotslisten mit Produkten von Drittanbietern angezeigt werden, wenn der Nutzer explizit nach einer bestimmten Marke sucht, BFH, Urteil v. 25. Juli 2019 – I ZR 29/18, GRUR 2019, 1053 (1056 f.).

⁷⁴⁸ Heiland, Algorithmisches Management, in: Houben/Priegl (Hrsg.), Datengesellschaft, 2018, 233 (242).

⁷⁴⁹ Gillespie, The relevance of algorithms, in: Gillespie/Boczkowski/Foot (Hrsg.), Media Technologies, 2014, 167 (169) spricht von Algorithmen als eine Kommunikationstechnologie.

⁷⁵⁰ So das soziologische Verständnis Boes/Bultemeier, Anerkennung im System permanenter Bewährung, in: Soeffner (Hrsg.), DSG-Kongress 2008, 2010, CD-ROM. Speziell für Clickworker ebenso Vogl, Crowdsourcing-Plattformen als neue Marktplätze für Arbeit, 2018, S. 61 f.

⁷⁵¹ Rosenblat/Stark, International Journal of Communication 2016, 3758 (3762 ff.); Shapiro, New Media & Society 2018, 2954 (2963).

im vorausseilenden Gehorsam zu befolgen. All dies lenkt den Plattformarbeiter in eine Selbstkontrolle seiner Tätigkeit,⁷⁵² zu Handlungen die er nicht muss, aber besser sollte.

Folglich nutzt die Crowdsourcing-Plattform offensichtlich Mittel der Verhaltensökonomik zur impliziten Steuerung der Plattformarbeiter. Unter dem Begriff „Nudging“ ist dort ein Konzept bekannt, das zum Ziel hat, Entscheidungsverhalten ohne Zwang oder Täuschung zu steuern.⁷⁵³

Dass dies tatsächlich funktioniert, konnte für Transportdienstleister bereits empirisch nachgewiesen werden.⁷⁵⁴ Aus Angst vor einem möglicherweise fallenden Score waren die Plattformarbeiter dort weniger geneigt, die ihnen angebotenen Fahraufträge abzulehnen, auch wenn sie eigentlich nur wenig lukrativ schienen. Zwar sahen nur die Transportdienstleister Uber und Lyft bestimmte Auftragsannahmequoten vor. Die Plattformarbeiter anderer Mitbewerber richteten sich hingegen ebenfalls hiernach, obgleich ihr Intermediär diesbezüglich gerade keine Weisungen erteilte.⁷⁵⁵ Sie konnten eben nicht sicher sein, dass ihr Algorithmus dies nicht trotzdem reflektieren würde. Den gleichen Mechanismus machen sich ebenso die Telematik-Tarife der KFZ-Versicherer⁷⁵⁶ zu Nutze. Da der Fahrer die genauen Parameter des den Fahrstil bewertenden Algorithmus nicht kennt, ist eine überschießende Selbstkontrolle und Steuerung zu erwarten.

Demgemäß verwundert es nicht, dass zur Gestaltung von Steuerungssystemen vereinzelt bereits auf die Möglichkeiten der Verhaltensökonomie zur Steuerung der Arbeitnehmer hingewiesen wurde.⁷⁵⁷

⁷⁵² Es wird von „self-policing“ gesprochen, *Shapiro*, *New Media & Society* 2018, 2954 (2963).

⁷⁵³ Definition des Nudgings: „Beim Nudging (engl. "nudging" für "Anstoßen", "Schubsen" oder "Stupsen") bewegt man jemanden auf mehr oder weniger subtile Weise dazu, etwas Bestimmtes einmalig oder dauerhaft zu tun oder zu lassen. Dabei können Voreinstellungen und Standards (Defaults) ebenso zum Einsatz kommen wie Produktinformationen und Warenpräsentationen. Angestrebt werden die Verhaltensänderungen der Personen und Gruppen etwa von Unternehmen oder vom Staat.“ *Bendel*, Stichwort: Nudging, in: *Gabler Wirtschaftslexikon*, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/nudging-99919/version-369156> (20. Juli 2020).

⁷⁵⁴ *Lee/Kusbit/Metsky/Dabbish*, Working with Machines, in: *Association for Computing Machinery (Hrsg.)*, 33rd ACM Conference, 2015, 1603; *Rosenblat/Stark*, *International Journal of Communication* 2016, 3758 (3777).

⁷⁵⁵ So für die Transportdienstleister Uber und Lyft nachgewiesen bei *Rosenblat/Stark*, *International Journal of Communication* 2016, 3758 (3777). Die Fahrer der Mitbewerber Caviar und Postmates richteten sich ebenfalls danach, *Shapiro*, *New Media & Society* 2018, 2954 (2963).

⁷⁵⁶ Siehe exemplarisch die Allgemeinen Versicherungsbedingungen der HUK-Coburg im Tarif „Telematik Plus“ (Stand 1. Januar 2020), S. 12 Stichwort: „Warum wir keine exakten Grenzen und Limits nennen“, online im Internet: <https://www.huk.de/content/dam/hukde/dokumente/produkte/vereinbarung-telematik-plus.pdf> (23. Oktober 2019). Hier werden sogar Umstände wie Benutzung des KFZ zu Nachtzeiten oder im Berufsverkehr dem Versicherungsnehmer nachteilig ausgelegt.

⁷⁵⁷ Etwa *Mirsch/Jung*, *Controlling* 2018, 12 (15).

f) Unbeachtlichkeit verschiedener Service-Grade

Clickworker bietet den Auftraggebern verschiedene Service-Grade an. Diese reichen von der bloßen Zurverfügungstellung der Crowd, dem sogenannten Self-Service, bis hin zu einem als Managed-Service bezeichneten Full-Service-Angebot.⁷⁵⁸ Im Basisangebot kann der Auftraggeber nach kurzer Einweisung durch Video-Tutorials eigenständig über ein Interface Aufgaben zur Bearbeitung durch die Crowd einstellen. Den Pool der in Frage kommenden Plattformarbeiter wählt er hierbei selbst nach geeigneten Gesichtspunkten wie Alter, Score oder geografischer Herkunft aus. Im Managed-Service wird das Projekt von Clickworker für den Auftraggeber in Kleinstaufgaben zerlegt, auf die Auftragsplattform gestellt sowie ein geeigneter Prozess zur Qualitätssicherung ausgewählt. Clickworker übernimmt sämtliche Arbeit.⁷⁵⁹

Auch wenn der Service-Grad des Intermediärs teilweise deutlich variiert, hat dies bei genauerer Betrachtung keine Auswirkungen auf die jeweils implementierten Steuerungs- und Kontrollmechanismen. Die Aufgabe des Intermediärs bleibt nämlich gleich. Er hat die Funktionsvoraussetzungen des Crowdsourcing-Prozesses zu schaffen. Ganz gleich, ob nun der Auftraggeber in Eigenleistung Aufträge einstellt, oder dies durch den Intermediär geschieht, funktionsnotwendig bleibt eine qualitätsgerechte Steuerung und Kontrolle der Crowd. Ohne ein übergeordnetes Mitgliedermanagement und eine Qualitätssicherung kann auch der Auftraggeber keine Auswahl geeigneter Plattformarbeiter treffen, die Crowd somit nicht effektiv nutzen.

Clickworker bietet nämlich nicht nur eine bloße Vermittlung von einzelnen Plattformarbeitern, sondern vielmehr „Microtasking-Lösungen“ wie Texterstellung, Produktdatenpflege oder Kategorisierung an.⁷⁶⁰ Vergleichbar einer Maschine geben die Auftraggeber ihre Probleme in den Crowdsourcing-Prozess ein und lassen sie von der Crowd lösen. Dass die Maschine bzw. die Crowd die jeweiligen Aufgaben lösen kann, dafür ist einzig der Intermediär zuständig. Nur er besitzt Zugriff auf die nötige Steuerungs- und Kontrollmechanismen, den Algorithmus mit dem er den Prozess überwacht und managed. Der Auftraggeber selbst hat hierauf unabhängig vom Service-Grad keinerlei Einfluss.

g) Ergebnis

Wie jeder wirtschaftliche Vorgang verlangt auch der Crowdsourcing-Prozess nach fortlaufender Steuerung und Kontrolle. Neben einem übergeordneten Mitgliedermanagement in Form einer digitalen Personalakte und Anreizstrukturen mittels Gamification ist hierzu eine umfangreiche Qualitätssicherung obligatorisch. Das steuerrechtlich besonders interessante

⁷⁵⁸ Clickworker GmbH, Unternehmenspräsentation, 2018, S. 6.

⁷⁵⁹ Clickworker GmbH, Kundenseite „Das Clickworker-Prinzip – so funktioniert“, Stichwort: Self-Service, Stichwort, Managed Service, online im Internet: <https://www.clickworker.de/so-funktioniert/> (15. Oktober 2019).

⁷⁶⁰ Clickworker GmbH, Unternehmenspräsentation, 2018, S. 2.

und eigentlich Neue liegt hierbei in dem Zusammenhang zwischen potentieller Autonomie der Plattformarbeiter und einem Kontrollgewinn der Crowdsourcing-Plattform durch den Einsatz von softwarebasierten Bewertungssystemen.⁷⁶¹

Die Plattformarbeiter sind zwar in Bezug auf den Umfang ihrer Tätigkeit für Clickworker, nicht aber bezüglich der Auswahl ihrer Aufgaben frei. Um qualitativ hochwertige Ergebnisse zu erhalten, versucht Clickworker die einzelnen Aufgaben in Abhängigkeit von der jeweiligen aktuellen Qualifikation der Plattformarbeiter zu allokalieren. Damit das gelingt, implementiert Clickworker eine fortlaufende, hochautomatisierte Leistungsmessung der fertigen Arbeitsergebnisse sämtlicher Plattformarbeiter. Eine Bewertung kann sowohl manuell durch andere Plattformarbeiter, wie auch automatisiert über eine parallele Bearbeitung von Aufgaben, eingestreute Testfragen oder mittels Software geschehen. Ein Algorithmus erstellt auf dieser Datengrundlage jeweils eine Bewertungskennzahl, Score genannt. Dessen Höhe ist entscheidend für das berufliche Fortkommen des Einzelnen auf der Crowdsourcing-Plattform. Nur gut bewertete Plattformarbeiter bekommen gut vergütete Aufgaben zugeteilt.

Dieses System permanenter Bewährung kombiniert Clickworker mit einer bewussten Informationsasymmetrie zu Lasten der Plattformarbeiter. Da die Plattformarbeiter die genauen Parameter des verwendeten Algorithmus nicht kennen, verleitet dies zu einer ständigen Selbstkontrolle ihres Verhaltens über die konkreten Arbeitsanweisungen hinaus. Sie antizipieren trotz fehlender konkreter Anweisungen des Intermediärs die von ihnen erwarteten Handlungen und richten sich an diesen aus. Im Ergebnis steuert der Algorithmus somit unmittelbar das Verhalten der Steuerpflichtigen, ohne explizit Weisungen zu erteilen.

Wie all dies steuerrechtlich im Rahmen der Einkünftequalifikation einzuordnen ist, ist nachfolgend erstmalig umfassend zu klären.

6.5.2 Weisungsbindung durch Methoden der Verhaltensökonomie

In Betracht kommt, dass der Plattformarbeiter als Folge der implementierten Steuerungs- und Kontrollmechanismen weisungsgebunden tätig wird. Vor der Betrachtung von Einzelmerkmalen der Weisungsgebundenheit, ist hierzu jedoch zu eruieren, ob die algorithmusgestützte Crowd-Steuerung mit ihren Mitteln der Verhaltensökonomie, dem sogenannten Nudging, überhaupt grundsätzlich zu einer Weisungsgebundenheit des Steuerpflichtigen führen kann.

a) Überblick

Die Relevanz derartiger algorithmusgestützter Crowd-Steuerung im Rahmen der Einkünftequalifikation zeigt sich unmittelbar. Während die nach § 15 und § 18 EStG selbständig Tätigen in der Entfaltung ihrer Unternehmerinitiative grundsätzlich frei sind, sind Arbeitnehmer den Weisungen des Arbeitgebers in Bezug auf das „Ob“, wie auch das „Wie“ der Arbeit, also hinsichtlich Ort, Zeit, Umfang sowie Art und Weise der Arbeitsleistung,

⁷⁶¹ Vgl. Hensel/Koch/Kocher/Schwarz, IndB 2016, 162 (171).

zu folgen verpflichtet.⁷⁶² Die steuerrechtliche Abgrenzung verläuft somit an der Grenze der Weisungsfreiheit zur Weisungsgebundenheit.

Könnte der Einsatz von Methoden der Verhaltensökonomie, sogenannter Nudges, nun gleichermaßen zu Weisungen wie zu einer Weisungsgebundenheit des Steuerpflichtigen führen, müsste auch die steuerrechtliche Erfassung derartiger Rechtsverhältnisse überdacht werden. Die vermeintliche Souveränität des Plattformarbeiters im Hinblick auf den Umfang und die zeitliche Lage der Tätigkeit, die das LAG München dazu bewegte zumindest im Nutzungsvertrag eines Plattformarbeiters kein Abrufarbeitsverhältnis zu sehen, wäre entscheidend eingeschränkt. Das LAG München erkannte die Brisanz der verwendeten algorithmusgestützten Crowd-Steuerung im ihm zur Entscheidung stehenden Fall leider nicht, sodass es sich auch zu den Rechtsfolgen derartiger Crowd-Steuerung nicht äußern konnte.⁷⁶³

b) Erscheinungsformen der Willenssteuerung

Hierfür müsste die algorithmusgestützte Crowd-Steuerung überhaupt zu einer Willenssteuerung durch Weisung führen. Ohne eine steuerrechtlich relevante Weisung kann auch keine Weisungsgebundenheit bestehen.

Extrempunkte derartiger Willenssteuerung des Steuerpflichtigen bilden zum einen die Marktgesetze und zum anderen die ausdrücklich im Vertragsverhältnis vorgesehenen Weisungsrechte des Arbeitgebers.⁷⁶⁴

Richtet ein selbständig tätiger Steuerpflichtiger sein erwerbsmäßiges Handeln an den Regeln von Angebot und Nachfrage aus, der *homo oeconomicus*⁷⁶⁵ als Grundannahme der ökonomischen Theorie sei für die Untersuchung unterstellt, kann hierin keine Weisung eines Dritten liegen. Nimmt der Steuerpflichtige zum Beispiel nur Arbeitsaufträge aus einem bestimmten Bereich an, weil diese besonders gut vergütet werden, und lehnt er andere deshalb ab, übt kein Dritter eine korrespondierende Weisung aus. Es wirken bloß Marktmechanismen.⁷⁶⁶

Auf der anderen Seite steht das Weisungsrecht des Arbeitgebers bzw. als sein natürliches Gegenstück die Weisungsgebundenheit des Arbeitnehmers. Wie sich bereits aus § 1 Abs. 2 S. 2 LStDV 1990 ergibt, genügt hierzu das Recht des Arbeitgebers, dem Steuerpflichtigen

⁷⁶² § 1 Abs. 2 S. 2 Alt. 1 LStDV 1990; *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 26; *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 72. Zum Ganzen Abschnitt C.II.3.6.3c).

⁷⁶³ Vgl. LAG München, Urteil v. 4. Dezember 2019 – 8 Sa 146/19, NZA 2020, 316 (321).

⁷⁶⁴ *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, The App as a Boss?, 2018, S. 9.

⁷⁶⁵ Die Grundannahme der ökonomischen Theorie zum *homo oeconomicus* besteht darin, dass der Einzelne seine Ziele stets auf rationale Art und Weise verfolgen möchte, *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 47 f.

⁷⁶⁶ Vgl. *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, The App as a Boss?, 2018, S. 9 f.

Weisungen für die Ausübung seiner Tätigkeit zu erteilen. Unerheblich ist, ob der Arbeitgeber tatsächlich derartige Weisungen erteilt.⁷⁶⁷

Die algorithmusgestützte Crowd-Steuerung liegt dazwischen. Es besteht vertraglich kein Anknüpfungspunkt für etwaige Weisungen des Intermediärs, wie für solche des Auftraggebers gegenüber dem Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Art und Weise der Ausübung seiner Tätigkeit. Vertraglich ist letzterer völlig frei im Hinblick auf die Entfaltung seiner Arbeitskraft. Der Steuerpflichtige verpflichtet sich nicht zu einer Mindesttätigkeit und kann den Arbeitsumfang nach eigenen Bedürfnissen einrichten. Er schuldet keine Arbeitskraft.

Hebel der Willenssteuerung durch Nudging ist die drohende Verschlechterung bzw. Nicht-Verbesserung des Scores. Zeigt der Plattformarbeiter das von ihm erwartete, aber rechtlich nicht abgesicherte Verhalten – etwa eine Mindestaktivität – verbessert sich sein Score und mit ihm die Verdienstmöglichkeit. Es sind somit ebenfalls Marktmechanismen, welche zu den gewünschten Handlungen bewegen. Da zur Einkünfteerzielung die Bearbeitung lukrativer Aufgaben erforderlich ist und dazu wiederum ein möglichst hoher Score obligatorisch ist, richtet der Plattformarbeiter sein Verhalten score-gerecht aus. Er bietet das an, was der Markt verlangt.⁷⁶⁸ Auch das LAG München gesteht dem Score zu, „*dass eine gewisse Motivation zum Tätigwerden entsteht*“.⁷⁶⁹

Anders als bei einer rein markt begründeten Willenssteuerung werden die Marktmechanismen, der Wunsch des Steuerpflichtigen möglichst viel Geld zu verdienen, hierbei aber von Dritten nicht bloß ausgenutzt. Sie werden bewusst zur Verhaltenssteuerung geschaffen. Dort wo der marktgesteuerte selbständig Tätige sein Verhalten an Marktgesetzen ausrichtet, hat der Dritte auf das Zusammenspiel von Angebot und Nachfrage nur sehr begrenzten Einfluss. Der Dritte nutzt vielmehr eine für ihn günstige Angebots- oder Nachfragesituation zu seinen Gunsten, kann diese aber nicht selbst herbeiführen. Der Intermediär hingegen nimmt eine derart zentrale Position ein, dass er die Spielregeln der Plattformarbeit, die Bewertungsparameter, so bestimmen kann, dass er bestimmte Verhaltensweisen fördert bzw. pönalisiert. Er schafft mit den Parametern seines Algorithmus erst die Marktsituation, die den Steuerpflichtigen in seinem Verhalten lenkt. Der Steuerpflichtige bietet, der so geschaffenen Marktsituation folgend, das an, was der Intermediär von ihm verlangt.

Im aktiven Herbeiführen dieser den Plattformarbeiter lenkenden Marktsituation liegt mithin eine Weisung der Crowdsourcing-Plattform an den Plattformarbeiter. Verknüpft ist sie

⁷⁶⁷ BFH, Urteil v. 22. Juli 2008 – VI R 51/05, BStBl II 2008, 981 (982); *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 72. Es ist anerkannt, dass die Ausübung des Weisungsrechts des Arbeitgebers nach § 106 GewO mittels Willenserklärung ebenso durch elektronische und automatisierte Erklärungen erfolgen kann, vgl. BGH, Urteil v. 16. Oktober 2012 – X ZR 37/12, NJW 2013, 598 (599).

⁷⁶⁸ Vgl. *Flanagan*, Journal of Industrial Relations 2019, 57 (63); *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, The App as a Boss?, 2018, S. 10;

⁷⁶⁹ LAG München, Urteil v. 4. Dezember 2019 – 8 Sa 146/19, NZA 2020, 316 (321).

mit dem Wunsch, dass sich der Plattformarbeiter möglichst auch nach dieser Willensbeeinflussung richtet, sich an sie gebunden fühlt. Eine etwaige Behauptung der Crowdsourcing-Plattform, man gehe trotz algorithmusgestützter Weisung nicht davon aus, dass sich der Plattformarbeiter hiervon beeinflussen lasse, wäre lebensfremd und widersprüchliches Verhalten.

Über den Umstand, ob der Plattformarbeiter sich hinsichtlich dieser Weisung tatsächlich weisungsgebunden zeigt, ist freilich noch nichts entschieden.

c) Faktische Weisungsgebundenheit

Ein derartiges Einwirken auf die Entscheidungsfindung von Steuerpflichtigen ist steuerrechtlich bisher nur von Lenkungsnormen bekannt. Diese wollen durch gezielte Steuerentlastungen und Steuerbelastungen ebenfalls zu einem bestimmten Verhalten, dem Lenkungszweck, animieren.⁷⁷⁰ Obgleich die Geschichte steuerrechtlicher Verhaltenslenkung weit zurückreicht, man denke nur an die Fenstersteuer im 17. Jahrhundert,⁷⁷¹ lassen sich hieraus keine neuen Erkenntnisse für den Untersuchungsgegenstand gewinnen. Es ist der Gesetzgeber und nicht ein am steuerrelevanten Leistungsaustausch beteiligter Dritter, der das Handeln des Steuerpflichtigen beeinflusst.

Der Fokus muss mithin auf dem bleiben, was Hintergrund des Abgrenzungsmerkmals Weisungsgebundenheit ist. Das Merkmal schafft die für das steuerrechtliche Dienstverhältnis charakteristische persönliche Abhängigkeit und hemmt den Arbeitnehmer frei über seine Arbeitskraft zu verfügen und seine Initiative frei entfalten zu können.⁷⁷² Anders als in den Fällen, in denen zwar ein Weisungsrecht des Arbeitgebers besteht, dieses aber nicht ausgeübt wird, richtet sich der Plattformarbeiter vorliegend umgekehrt ohne rechtliche Verpflichtung faktisch nach den Weisungen des Intermediärs.

Damit drängt sich ein Vergleich zur rechtlichen Behandlung faktischer Dienstverhältnisse auf. Auch bei diesen vollzieht sich der Leistungsaustausch zwischen den Beteiligten, ohne dass eine entsprechende Rechtsbeziehung bestünde, nach den für ein Dienstverhältnis typischen Merkmalen. Ein tatsächliches Verhalten kann für die Begründung eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses bereits genügen.⁷⁷³ Dies gilt auch dort, wo die tatsächliche

⁷⁷⁰ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 3 Rn. 21; vgl. etwa zum verfassungswidrig ausgestalteten Lenkungszweck der Vermögenssteuer BVerfG, Beschl. v. 22. Juni 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147 f.). Ausführlich zur Begriffsbestimmung Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 63 ff.

⁷⁷¹ In der Folge änderte sich der Baustil und es wurden, wenn auch vom Gesetzgeber unbeabsichtigt, weniger Fenster eingebaut, Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 26 f.

⁷⁷² BFH, Urteil v. 14. Dezember 1978 – I R 121/76, BStBl II 1979, 188 (190); Pflüger, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 72 sowie Abschnitt C.II.3.6.3c).

⁷⁷³ Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 43; Geserich, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 57; Abschnitt C.II.3.6.1b). Vgl. etwa auch die Anforderungen an das

Durchführung des Dienstverhältnisses dem formell Vereinbarten zuwiderläuft. Entscheidend ist stets, als was sich das Verhältnis bei objektiver Betrachtung darstellt und nicht, das, was die Beteiligten gewollt haben.⁷⁷⁴

In Ermangelung weiterer vertraglicher Abreden müsste sich folglich aus dem tatsächlichen Verhalten des Steuerpflichtigen ergeben, dass dieser gewillt ist, sich umfassend den mit Mitteln der Verhaltensökonomik erteilten Weisungen des Intermediärs zu unterwerfen.

Diese Schlussfolgerung kondensiert in der bekannten Frage, ob der festzustellende Handlungsspielraum, bzw. die hier erfolgte Eingrenzung desselben durch Weisungen, dem Steuerpflichtigen lediglich von Clickworker vorgegeben und der Plattformarbeiter somit weisungsgebunden ist, oder ob der Steuerpflichtige sich all dies freiwillig auf Grund eigener Machtvollkommenheit eingerichtet hat. Letzteres spräche gegen eine Weisungsgebundenheit und abhängige Stellung.⁷⁷⁵

Den ursprünglichen Handlungsspielraum, also die Frage nach dem „Ob“, „Wann“ und „Wie“ der Tätigkeit, verschafft sich der Steuerpflichtige in Übereinstimmung mit Clickworker. Beiden ist vertraglich an einer flexiblen Handhabung gelegen. Ist dem Plattformarbeiter der Score einerlei, zum Beispiel da er als Selbständiger noch andere Verdienstmöglichkeiten am Markt wahrnehmen kann, bleibt es hierbei. Es besteht zu keinem Zeitpunkt eine tatsächlich wie rechtlich erklärte Verpflichtung zur Arbeit auf der Plattform. Dem Plattformarbeiter steht frei, ob er sich an den algorithmusgestützten Weisungen orientiert oder nicht. Von einer Weisungsgebundenheit kann keine Rede sein.

Anders ist dies hingegen, wenn der Betroffene auf eine Einkünfteerzielung von gewissem Umfang, folglich auf einen adäquaten Score angewiesen ist. In diesen Fällen muss er sich den verhaltensökonomisch verpackten Weisungen wohl oder übel beugen. Für ihn ist klar, dass er tatsächlich weitere Tätigkeiten erbringen möchte. Echte Flexibilität hat nur derjenige, der nicht auf die Arbeit angewiesen ist.⁷⁷⁶ Nur er ist immun gegen die Lenkungsmaßnahmen der Crowdsourcing-Plattform.

Die Realität funktionierender Crowdsourcings verkennt das LAG München, wenn es nur auf Grund eines angeblich nicht verfallenden Scores bei Nichtaktivität pauschal unterstellt,

tatsächliche Verhalten eines Amateurfußballspielers bezüglich eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses, BFH, Urteil v. 23. Oktober 1992 – VI R 59/91, BStBl II 1993, 303 (305).

⁷⁷⁴ *Wagner*, in: Heuermann/Wagner (Hrsg.), Handbuch Lohnsteuerrecht (Stand September 2012), C. Rn. 14; siehe zum Ganzen Abschnitt C.II.3.6.1c).

⁷⁷⁵ *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 67; *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 26; *Wagner*, in: Heuermann/Wagner (Hrsg.), Handbuch Lohnsteuerrecht (Stand September 2012), C. Rn. 30.

⁷⁷⁶ *Calo/Rosenblat*, Columbia Law Review 2017, S. 1623 (1638); *Vili*, New Technology, Work and Employment 2018, 13 (23 f.).

dass es an einer derartigen Abhängigkeit des Plattformarbeiters vom Score fehle.⁷⁷⁷ Wie in Abschnitt B.II.4.3.3c) gesehen, ist eine schnell aktivierbare Crowd Funktionsvoraussetzung für erfolgreiches Crowdsourcing. Selbst wenn der erreichte Score bei Nichtaktivität vermeintlich gleich bliebe, garantierte dies dem Plattformarbeiter nicht die unveränderte Zuteilung lukrativer Aufträge. Ein Ziel der Steuerungs- und Kontrollmechanismen ist nämlich stets Plattformarbeiter zum Arbeiten zu motivieren und Inaktivität zu sanktionieren. Dieses Ziel wird sich, sei es sichtbar oder unsichtbar, jedoch in jedem Fall für den Plattformarbeiter spürbar auf seine Verdienstmöglichkeiten auswirken. Nicht umsonst nutzen derartige Crowdsourcing-Plattformen intransparente Bewertungsmechanismen.⁷⁷⁸

All dies führt zu einer faktischen Weisungsgebundenheit des auf die Plattformarbeit finanziell angewiesenen Steuerpflichtigen.

Dass dem so ist, zeigt auch ein Vergleich zum typischen Arbeitnehmer. Auch er ist an die Weisungen seines Arbeitgebers gebunden, möchte er seinen Job nicht verlieren. Diese Weisungsbindung mag im normativen Dienstverhältnis zwar vertraglich festgeschrieben sein. In einem faktischen Dienstverhältnis hingegen ergibt sie sich, genau wie hier bei Clickworker, aus den Gesamtumständen. Auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der Vereinbarung zur Weisungsgebundenheit kann es demgemäß nicht ankommen. So können zum Beispiel auch Schwarzarbeiter Arbeitnehmer sein, obgleich diese sich nur faktisch aber nicht wirksam vertraglich weisungsgebunden zeigen.⁷⁷⁹

d) Potentielle wirtschaftliche Abhängigkeit unbeachtlich

Dass die Plattformarbeiter sich den Weisungen der Plattform möglicherweise aus wirtschaftlichen Zwängen beugen, ist steuerrechtlich unbeachtlich. Die Motivlage kann nicht entscheiden. Ob der Steuerpflichtige als Privatier aus nicht-finanziellen Gründen ein Arbeitsverhältnis eingeht und seinen Lohn gemeinnützig spendet oder aus der Not heraus arbeiten muss, ändert an der Einkünftequalifikation nichts. Zwar kann auch bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Einkünfteerzielungsabsicht fehlen. Bei positiven Einkünften ist diese jedoch generell nicht zu prüfen.⁷⁸⁰

Ferner ist das Merkmal der „wirtschaftlichen Abhängigkeit“ überhaupt nur arbeitsrechtlich interessant. An die Stelle der das Arbeitsverhältnis prägenden persönlichen Abhängigkeit durch Weisungsgebundenheit tritt dort die wirtschaftliche Abhängigkeit. Dies geschieht

⁷⁷⁷ LAG München, Urteil v. 4. Dezember 2019 – 8 Sa 146/19, NZA 2020, 316 (321) in dem zur Entscheidung stehenden Einzelfall.

⁷⁷⁸ Siehe Abschnitt C.II.6.5.1e) zuvor.

⁷⁷⁹ *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 47; vgl. FG Düsseldorf v. 21. April 1997 – 7 V 6073/96 A (H[L]), EFG 1997, 1117 (1118), das den Bauherren sogar als Arbeitgeber der von ihm eingesetzten Schwarzarbeiter ansah.

⁷⁸⁰ So entschieden bei Einkünften aus Kapitalvermögen, BFH, Beschl. v. 30. Juni 2009 – VIII B 8/09, BFH/NV 2009, 1977 (1978); *Ratschow*, in: Blümich, EStG (Stand November 2019), § 2 Rn. 122.

dem sozialen Schutzzweck folgend, wenn der eigentlich selbständig Tätige auf die Verwertung seiner Arbeitskraft angewiesen ist und er sich derart an Dritte gebunden hat, dass ohne deren Aufträge seine wirtschaftliche Existenzgrundlage entfiel.⁷⁸¹ Steuerrechtlich bleibt all dies ohne Belang. Die wirtschaftliche Abhängigkeit des Leistenden vom Leistungsempfänger ist bereits für die Annahme eines Arbeitsverhältnisses weder erforderlich noch ausreichend.⁷⁸²

e) Ergebnis

Oggleich Clickworker die Tätigkeit für die Plattformarbeiter vermeintlich frei und flexibel gestaltet, nutzt der Intermediär die algorithmusgestützte Crowd-Steuerung für steuerrechtlich beachtliche Weisungen an die Plattformarbeiter. Hierzu macht er sich seine zentrale Stellung und eine Informationsasymmetrie zu Lasten des jeweiligen Plattformarbeiters zu Nutze.

Ist der Steuerpflichtige finanziell auf die Plattformarbeit angewiesen bzw. möchte er sich hierdurch eine Einkommensquelle erschließen, führt dies regelmäßig zu einer faktischen Weisungsgebundenheit. Der Plattformarbeiter kann sich den Weisungen nicht mehr nach eigenem Belieben entziehen, ohne dass dies zu negativen Erwerbchancen führt.

Wie gesehen ist in einer solchen Weisungsgebundenheit zutreffend ein Indiz für ein nicht-selbständiges Tätigwerden zu sehen. Weisungsfreie Räume sprechen umgekehrt in der Gesamtbetrachtung für eine selbständige Tätigkeit.

Die Reichweite derartiger Weisungsgebundenheit ist jedoch schwer zu vermessen. Einerseits ist der Inhalt derartiger Weisungsgebundenheit stets eine Tatsachenfrage. Oggleich sich die Steuerungs- und Kontrollmechanismen der Crowdsourcing-Plattformen in ihren wesentlichen Eckpunkten gleichen, ist die Intensität der Willensbeeinflussung durch Nudging stark von der jeweiligen Informationspolitik des Intermediärs abhängig. Andererseits ist es allen verhaltensökonomischen Maßnahmen immanent, dass sie sich in ihren genauen Folgen ohnehin nur schwer greifen lassen. Die Verhaltensbeeinflussung erfolgt möglichst subtil und ist ohnehin viel schwächer, als unmittelbar geäußerte Weisungen.

Infolgedessen ist die Weisungsgebundenheit des Steuerpflichtigen im Hinblick auf die einzelnen Aspekte der Plattformarbeit im Detail zu untersuchen.

6.5.3 Weisungsgebundenheit im Detail

Die von Clickworker implementierten Steuerungs- und Kontrollmechanismen führen dazu, dass die plattformartige Unternehmensorganisation keine schlichte Ausgliederung der Beschäftigten darstellt, sondern zu einer eigentümlichen Kopplung zwischen der Crowdsourcing-Plattform und

⁷⁸¹ BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (538) m.w.N.

⁷⁸² *Schöne*, in: *Gesamtes Arbeitsrecht*, BGB, 2016, § 611 Rn. 77; vgl. *Barein*, in: *Littmann/Bitz/Pust, EStG* (Stand April 2017), § 19 Rn. 100; Abschnitt C.II.3.8.2.

den Plattformarbeitern führt.⁷⁸³ Mit der Vermessung dieser Kopplung wird steuerrechtliches Neuland betreten, dessen Ergebnisse nur Auftakt zu einer weitergehenden Diskussion sein können.

a) Arbeitsort

Weisungen zum Arbeitsort erteilt Clickworker auf den ersten Blick nicht. Ein Argument, dass die Werkvertragsidee stützen soll.⁷⁸⁴ Den Plattformarbeitern steht es frei, von wo auf der Welt sie sich auf der Crowdsourcing-Plattform zur Erledigung von Aufträgen einwählen möchten. Es darf für die Untersuchung angenommen werden, dass es sich nahezu ausschließlich um ortsunabhängige Dienstleistungen handelt, also um solche, welche nicht an einem bestimmten Ort erbracht werden müssen.⁷⁸⁵

Für den BFH stellt der Umstand, dass die „*Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort*“ erfolgt wie auch die „*Weisungsgebundenheit hinsichtlich [des] Ort[es]*“ auch heute noch jeweils ein Merkmal des Arbeitnehmerbegriffes dar.⁷⁸⁶

Dies kann unreflektiert nicht mehr überzeugen. Von allen im Indizienkatalog der Rechtsprechung⁷⁸⁷ angeführten Merkmalen ist der Ort der Tätigkeit jenes, das sich durch die Digitalisierung am weitesten überlebt hat. Zunächst ist damals wie heute festzustellen, dass auch die Tätigkeit eines Selbständigen aus der Natur der Sache heraus ebenso ortsgebunden sein kann, etwa die eines Hausmeisterservices.⁷⁸⁸ Dies birgt *per se* Unschärfe.

Gewichtiger wiegt aber der Umstand, dass die Arbeit seit den Anfängen der Telearbeit mehr noch als eine zeitliche, eine zunehmende räumliche Entgrenzung erfahren hat.⁷⁸⁹ Die Legislative hat an anderer Stelle längst erkannt, dass die physische Präsenz an einem bestimmten Ort in Teilbereichen der Wertschöpfungskette weitestgehend obsolet geworden ist und versucht gegenzusteuern.

So stellt der BEPS-Bericht zum Aktionspunkt 1 (Besteuerung der digitalen Wirtschaft) aus dem Jahr 2015 fest, dass das aktuelle Steuerregime durch technische Entwicklungen umgehbar geworden ist. Dort, wo bisher Besteuerungsrechte an die physische Präsenz von Unternehmen geknüpft wurden, ist es den Akteuren durch moderne Informations- und

⁷⁸³ Heiland, Algorithmisches Management, in: Houben/Priegl (Hrsg.), Datengesellschaft, 2018, 233 (236).

⁷⁸⁴ Siehe Abschnitt C.II.4.1.

⁷⁸⁵ Siehe zur Kategorisierung Abschnitt B.II.2.1. Ortsgebundene Dienstleistungen werden im nachfolgenden Fallbeispiel „Deliveroo“ näher betrachtet.

⁷⁸⁶ BFH, Urteil v. 22. Februar 2012 – X R 14/10, BStBl II 2012, 511 (514) m.w.N.; H 19.0 (Allgemeines) S. 5 LStH 2018.

⁷⁸⁷ BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663).

⁷⁸⁸ Eine häufig geäußerte Kritik, etwa *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 100.

⁷⁸⁹ Die Tendenz zur Dezentralisierung wurde schon 1983 von der Enquete-Kommission „Neue Informations- und Kommunikationstechniken“ erkannt, BT-Drs. 9/2442, 107 f.

Kommunikationstechnologien mittlerweile möglich, signifikante Umsätze bloß mittels digitaler Präsenz (Software, Internet, Telekommunikation) zu erzielen. Es fehlt in diesen Fällen an einem Anknüpfungspunkt. Digitalisierte Geschäftsmodelle werden folglich nicht in gleichem Maße wie traditionelle Geschäftsmodelle steuerrechtlich erfasst.⁷⁹⁰ Aufbauend darauf veröffentlichte die Europäische Kommission einen Richtlinienvorschlag für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz.⁷⁹¹ Hiernach soll der Betriebsstättenbegriff auf eine digitale Präsenz von Unternehmen im jeweiligen Staat, schwerpunktmäßig über das Internet, ausgedehnt werden. Eine digitale Betriebsstätte würde so geschaffen.

Folgerichtig kann auch für die Einkünftequalifikation nicht mehr entscheidend sein, ob die Arbeit wiederholt an einem physischen oder bloß immateriellen Ort ausgeübt wird. Schließlich lässt sich der Gedanke einer digitalen Betriebsstätte auch auf das steuerrechtliche Dienstverhältnis übertragen. Dort, wo eine digitale Präsenz als Anknüpfung für eine Besteuerung ausreicht, ist der Weg hin zu einer digitalen Tätigkeitsstätte nicht mehr weit. Genau genommen hat der Plattformarbeiter seine Tätigkeit nämlich ebenso am immer gleichen Ort zu erbringen, dem Interface von Clickworker.⁷⁹² Dort muss er sich zur Arbeit anwie abmelden, bekommt die nötigen digitalen Werkzeuge zur Aufgabenerledigung gestellt und erledigt seine Arbeit dort. Ein bloßes Hochladen fertiger Arbeitsergebnisse ist, soweit ersichtlich, nicht vorgesehen. Eine solche Tätigkeitsstätte ist ebenso immaterieller Natur wie es die digitale Betriebsstätte ist. Sie unterscheidet sich ansonsten nicht von der tradierten Erscheinungsform der bisher üblichen Werkhalle.

Möchte man auch heute noch an das bisherige Abgrenzungsmerkmal der Weisungsgebundenheit hinsichtlich des Ortes der Tätigkeit anknüpfen, so kann dies nur in einer modernen, digitalisierten Form geschehen. Es kann für den Arbeitsort keinen Unterschied machen, ob dieser analog oder digital zu erreichen ist. Dort wo Wertschöpfung im immateriellen Raum möglich ist, kann auch der Arbeitsort nicht bloß physisch verstanden werden.

Anders als aus § 12 S. 1 AO, der von fester Geschäftseinrichtung spricht und beispielhaft etwa Warenlager, Werkstätten oder Bergwerke aufzählt, lässt sich aus § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG nicht entnehmen, dass es sich zwingend um einen verkörperten Arbeitsort handeln muss. Der historische Gesetzgeber konnte sich eine digitalisierte Welt, einen Arbeitsplatz in Form eines Interfaces nur schlicht nicht vorstellen. Die der Wirklichkeit entlehnten Berufsbilder⁷⁹³ kannten nun mal nur analoge Wertschöpfung. Es gibt hingegen keinen Grund daran zu zweifeln, dass er Berufsbilder mit digitaler Wertschöpfung nicht von

⁷⁹⁰ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015, S. 79 ff.

⁷⁹¹ Europäische Kommission, Richtlinienvorschlag, COM(2018) 147 final vom 21. März 2018.

⁷⁹² Vgl. in diese Richtung Lutz, Virtuelles Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 62 (72). Soweit wollte etwa Wank im Jahr 1999 noch nicht gehen, obgleich er arbeitsrechtlich eine Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers bei einer ständigen telekommunikativen Verbindung bereits annahm, Wank, NZA 1999, 225 (231).

⁷⁹³ BFH, Urteil v. 30. Juli 2003 – X R 7/99, BStBl II 2004, 408 (410); vgl. Schmidt-Liebig, StuW 1995, 162 (166).

§ 19 EStG erfasst haben möchte. Die Brücke in die digitalisierte Welt lässt sich folglich methodisch über eine moderne, typusgerechte Gesetzesauslegung schlagen.

Für die Gesamtbetrachtung lässt sich konstatieren, dass es augenscheinlich an einer ausdrücklichen Weisung von Clickworker hinsichtlich des Arbeitsortes fehlt, der jeweilige Plattformarbeiter dennoch die Tätigkeit aber zwingend auf dem Interface von Clickworker zu erledigen hat. Dieses Interface muss als das verstanden werden, was es für die digitalisierte Welt ist – eine digitale Werkshalle, in die sich der Steuerpflichtige mit dem Anmelden auf der Plattform jedes Mal aufs Neue begibt.

b) Arbeitszeit

Die freie Disposition über Zeit ist grundsätzlich Ausdruck unternehmerischer Entscheidungsfreiheit. Die Beschäftigung zu festen Arbeitszeiten ist spiegelbildlich ein Merkmal nichtselbständiger Tätigkeit.⁷⁹⁴

Hier ist der Plattformarbeiter in zeitlicher Hinsicht keinesfalls rechtlich weisungsgebunden. Er kann entscheiden, wann er wie lange für Clickworker tätig wird. Blicke es dabei, wäre dies ein starkes Indiz eigeninitiativen unternehmerischen Handelns.⁷⁹⁵ Es spricht eher für eine Selbständigkeit, wenn der Steuerpflichtige die übernommene Arbeit erledigen kann, wann er will, ohne dabei an Weisungen gebunden zu sein.⁷⁹⁶

In tatsächlicher Hinsicht ist beizutragen, dass der jeweilige Plattformarbeiter von Clickworker gleichwohl auch zeitlich gesteuert wird. Es werden Weisungen ausgeübt. Da Clickworker auf eine reaktionsschnelle Crowd angewiesen ist, gehört es zur DNA des Geschäftsmodells, die Arbeitskräfte auch zeitlich „kontrollieren“ zu können.⁷⁹⁷ Neben den gängigen Marktmechanismen, wie einer höheren Vergütung bei höherer Arbeitsnachfrage oder Mitteln der Gamification, nutzt Clickworker wie gesehen Methoden der Verhaltensökonomie zur Crowd-Steuerung. Clickworker ist daran gelegen, dass die vom Algorithmus als qualitativ tauglich erkannten Plattformarbeiter möglichst häufig und lange auf ihrer Plattform arbeiten. Dass sich die finanziell auf die Plattformarbeit angewiesenen Plattformarbeiter diesen Weisungen faktisch unterwerfen müssen, konnte in Abschnitt C.II.6.5.2e) nachgewiesen werden. Die Plattformarbeiter stehen auf Abruf bereit, so wie es Clickworker für seine *On-Demand-Services* verlangt.

In rechtlicher Hinsicht ist beizutragen, dass die freie Disposition über Zeit stets nur Teilaspekt einer wertenden Gesamtbetrachtung sein kann. Sie ist stark vom Einzelfall geprägt.

⁷⁹⁴ So für die Tätigkeit eines ansonsten selbständigen Apothekers als Urlaubsvertreter, der während der Öffnungszeiten Vertretung leisten musste, BFH, Urteil v. 20. Februar 1979 – VIII R 52/77, BStBl II 1979, 414 (415); vgl. BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (537).

⁷⁹⁵ *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 67 m.w.N. sowie Abschnitt C.II.3.6.4e).

⁷⁹⁶ BFH, Urteil v. 24. November 1961 – VI 183/59 S, BStBl III 1962, 37 (39).

⁷⁹⁷ Siehe Abschnitt B.II.4.3.3c), Steuerbarkeit und Kontrolle.

So entschied der BFH etwa für selbständige Flugzeugführer, obwohl diese fest in die Dienstpläne des Flugpersonals ihrer Gesellschaft einbezogen waren, dass eine so vorbestimmte Zeit der Leistungserbringung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung dennoch unschädlich sei. Sie blieben selbständig tätig.⁷⁹⁸ Kontrastär hierzu stehen etwa Fälle von in Warenhäusern tätigen Regaleinräumern, die wegen des offenen Zeitraums von Warenanlieferungen auf einen zeitlichen Spielraum bei Ausübung ihrer Tätigkeiten zurückgreifen konnten. Ähnlich lag der Fall für Telefoninterviewer eines Marktforschungsinstituts, welche innerhalb eines bestimmten Rahmens frei waren, sich ihre Zeit selbst einzuteilen. Sie konnten ihre Schichten frei wählen. Sowohl die Regaleinräumer,⁷⁹⁹ wie auch die Telefoninterviewer⁸⁰⁰ waren nach Ansicht des BFH trotz ihrer zeitlichen Dispositionsfreiheit nichtselbständig tätig.

Im Jahr 2015 hatte der BFH erneut Gelegenheit zur Selbständigkeit von Telefoninterviewern zu entscheiden. Er hob das die Arbeitnehmereigenschaft bestätigende Urteil des FG Köln⁸⁰¹ wegen Mängeln in der Beweiswürdigung auf. Obwohl die Telefoninterviewer auch diesmal die vom Auftraggeber vorgeschlagenen Interviewzeiten ablehnen konnten und keinen zeitlichen Bindungen unterlagen, äußerte der BFH nunmehr Zweifel an einer nichtselbständigen Tätigkeit. Interessanterweise ging er hierbei auf die vertragliche Ausgestaltung der Arbeitszeit nicht ein, sondern setzte argumentativ an der erfolgsbasierten Vergütung sowie der mangelnden Entgeltfortzahlung im Verhinderungsfalle an – Umstände, die richtigerweise nichtselbständiger Arbeit nicht entgegenstehen.⁸⁰²

Im Jahr 2017 entschied die Finanzrechtsprechung in Gestalt des FG Hessen wiederum über die Arbeitnehmereigenschaft von Telefoninterviewern. Auch wenn der Sachverhalt in einigen Aspekten etwas anders gelagert war, es war eine Vergütung nach Zeitaufwand vorgesehen, erkannte das Gericht erneut auf eine nichtselbständige Tätigkeit. Die Möglichkeit Interviewzeiten abzulehnen, wurde im Vergleich zu den für eine nichtselbständige Tätigkeit sprechenden Umständen als nicht so gewichtig angesehen.⁸⁰³

Interessant ist in diesem Rahmen der Verweis auf § 888 Abs. 3 ZPO. Das FG Hessen erkannte zutreffend an, dass auch Arbeitnehmer keinesfalls zur Ausübung ihrer Tätigkeit gezwungen werden könnten. Es handle sich nur um eine vertragliche Verpflichtung aus deren Verstoß negative berufliche Konsequenzen folgten. Dies sei bei freien Mitarbeitern nicht

⁷⁹⁸ BFH, Urteil v. 16. Mai 2002 – IV R 94/99, BStBl II 2002, 565 (566).

⁷⁹⁹ BFH, Urteil v. 20. November 2008 – VI R 4/06, BStBl II 2009, 374 (375).

⁸⁰⁰ BFH, Urteil v. 29. Mai 2008 – VI R 11/07, BStBl II 2008, 933 (935).

⁸⁰¹ FG Köln, Urteil v. 14. März 2012 – 2 K 476/06, EFG 2012, 1650.

⁸⁰² BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, BStBl II 2015, 903 (905 f.). Siehe zur erfolgsbasierten Vergütung sowie der mangelnden Entgeltzahlung im Verhinderungsfalle zuvor Abschnitt C.II.6.4.2 und C.II.6.4.3.

⁸⁰³ FG Hessen, Urteil v. 29. November 2017 – 4 K 1709/15, EFG 2018, 1294 (1297).

anders.⁸⁰⁴ Es ist somit in keinem Fall eine unumstößliche zeitliche Weisungsgebundenheit erforderlich.

Für die Gesamtbetrachtung ist das Merkmal der frei einteilbaren Arbeitszeit daher zwar grundsätzlich ein Indiz für ein selbständiges Tätigwerden. Wo indes selbst der BFH teilweise geflissentlich über die Modalitäten der Arbeitszeit im Rahmen der Gesamtbetrachtung hinwegsieht, müssen diese mit Bedacht gewichtet und verglichen werden. Schwierigkeiten bereitet dabei zum einen der Umstand, dass, im Unterschied zum Arbeitsort, die fehlende zeitliche Bindung nicht durch ein digitales Pendant, die digitale Betriebsstätte, ersetzt wird. Sie wird nur von der algorithmusgestützten Crowd-Steuerung konterkariert. Diese Steuerung zeigt sich dabei indes wesentlich subtiler, als die bisherigen Arbeitsanforderungen der analogen Welt.

Zum anderen bleibt eine zeitliche Flexibilisierung trotz unterschiedlicher Motive expliziter Wunsch aller am Crowdsourcing-Prozess Beteiligten.⁸⁰⁵ Über die Crowd-Steuerung soll gerade keine allumfassende rechtliche Bindung erreicht werden.

In wieweit ein derartig flexibilisiertes Rechtsverhältnis im Ganzen noch vom Arbeitnehmertypus gedeckt ist, wird daher insbesondere vor der angeführten Rechtsprechung im Rahmen einer wertenden Gesamtbetrachtung zu überlegen sein.

c) Art und Weise der Ausübung

Der Plattformarbeiter ist in der Art und Weise der Ausübung seiner Arbeit grundsätzlich frei. Es erfolgt bekanntlich keine Kontrolle oder Überwachung während der Aufgabenbearbeitung. Nur die Ergebnisse selbst werden ausgewertet.⁸⁰⁶ Zwar ist es Ausfluss des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses, dass der Arbeitgeber auch die Art und Weise der in Rede stehenden Arbeitsleistung bestimmt, etwa durch ein (ständiges) Anleiten bei der Ausübung der Tätigkeit.⁸⁰⁷ Derweil darf die völlige Absenz von Weisungen während der Aufgabenbearbeitung nicht zu vorschnellen Schlüssen verleiten.

Zunächst ist festzustellen, dass der BFH auch der Aufgabenbearbeitung vorgelagerte Weisungen in die steuerrechtliche Einkünftequalifikation einbezieht, sollten diese weitere konkrete Weisungen *on the job* entbehrlich gemacht haben.⁸⁰⁸

⁸⁰⁴ FG Hessen, Urteil v. 29. November 2017 – 4 K 1709/15, EFG 2018, 1294 (1297).

⁸⁰⁵ Der Plattformarbeiter möchte mit der zeitlichen Flexibilität Berufs- und Privatleben besser vereinbaren, während der Intermediär hierdurch die Markteintrittsschwelle senken und ein Arbeitsverhältnis vermeiden möchte, siehe Abschnitt B.II.4.2 und B.II.4.3.

⁸⁰⁶ Siehe Abschnitt C.II.6.5.1c) und d).

⁸⁰⁷ *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 34; *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 84; *Demme* spricht von „ständiger Supervision“, *Demme*, BB 2008, 1540 (1545).

⁸⁰⁸ BFH, Urteil v. 20. November 2008 – VI R 4/06, BStBl II 2009, 374 (375).

Vorliegend trifft dies auf die Arbeit bei Clickworker zu. Die Arbeitsaufträge müssen mit dem BFH als der Aufgabenerledigung vorgelagerte Weisungen verstanden werden. Die Aufgaben werden schlicht derart kleinteilig zerlegt, dass weitere Erläuterungen weder nötig, noch überhaupt gewünscht sind. Ihr Weisungscharakter zeigt sich darin, dass die Arbeitsaufträge und mit ihnen die Zerlegung von Arbeit ein wesentlicher Teil des gesamten Crowdsourcing-Prozesses sind. Sie sind nicht zufällig gewählt. Sind die Arbeitsaufträge nämlich mehrdeutig oder unscharf, gefährdet dies das gesamte Projekt.⁸⁰⁹

Zur steuerrechtlichen Einordnung derartiger Arbeitsaufträge tragen die Ausführungen des FG Sachsen im Rahmen der zuvor angesprochenen Qualifizierung von Regaleinräumern bei.⁸¹⁰ In dem zur Entscheidung stehenden Sachverhalt hatten diese die Waren nämlich ebenso nach vorheriger vertraglicher Vorgabe entgegenzunehmen und einzuräumen. Weitere Vorgaben, insbesondere während des Einräumens der Ware, wurden nicht gemacht.⁸¹¹

Das FG Sachsen stellt fest, dass es bei derartigen Tätigkeiten zusätzlichen Weisungen zur Annahme von Einkünften nach § 19 EStG nicht bedürfe. Obgleich der BFH die Argumentation des FG Sachsen in der Revision knapper repliziert, können diese nicht minder überzeugen:

„Ist eine Tätigkeit sogar so einfach, dass der Arbeitnehmer für die Art und Weise ihrer Erledigung keiner über die schriftlich niedergelegten Vereinbarungen hinausgehenden Weisungen bedarf, spricht dies gerade nicht gegen eine nichtselbstständige Tätigkeit. Andernfalls hätten es die Vertragsparteien in der Hand, unabhängig von der Art der Tätigkeit durch eine genaue Beschreibung der auszuführenden Arbeiten im Vertrag zu einer selbstständigen Tätigkeit zu kommen. Da dies bei einfachen Tätigkeiten besonders leicht fiele, wären die Maßstäbe zur Abgrenzung der selbstständigen von der nichtselbstständigen Tätigkeit in ihr Gegenteil verkehrt.“⁸¹²

So liegt die Sache auch hier. Wo Weisungen bei Microtasks aus der Natur der Sache heraus entbehrlich sind, kann nicht in einem Automatismus auf eine selbstständige Tätigkeit geschlossen werden.

Das Geschäftsmodell der Plattformarbeit setzt ein niederschwelliges Arbeitsangebot sowie ein möglichst friktionsfreies Auswechseln der Plattformarbeiter voraus.⁸¹³ Umfangreiche Einarbeitungsphasen unter Anleitung des Intermediärs müssen unterbleiben. Nach der Re-

⁸⁰⁹ Siehe zum Crowdsourcing-Prozess Abschnitt B.II.3.

⁸¹⁰ FG Sachsen, Urteil v. 9. November 2005 – 2 K 2709/03, DStRE 2007, 285; nachfolgend BFH, Urteil v. 20. November 2008 – VI R 4/06, BStBl II 2009, 374.

⁸¹¹ FG Sachsen, Urteil v. 9. November 2005 – 2 K 2709/03, DStRE 2007, 285 (285).

⁸¹² FG Sachsen, Urteil v. 9. November 2005 – 2 K 2709/03, DStRE 2007, 285 (285); vgl. BFH, Urteil v. 20. November 2008 – VI R 4/06, BStBl II 2009, 374 (375).

⁸¹³ Vgl. Abschnitt B.II.4.2.1 und B.II.4.3.1.

gistrierung sollen die Plattformarbeiter vielmehr unverzüglich mit der qualifikationsgerechten Aufgabenbearbeitung beginnen können.⁸¹⁴ All dies kann nur mit scharf umrissenen und selbsterklärenden Aufgaben gelingen. Kombiniert mit der nachgelagerten Qualitätssicherung sowie einer erfolgsbasierten Vergütung macht dies Weisungen während des Bearbeitungsprozesses vollständig obsolet.

Für die wertende Gesamtbetrachtung darf der Blick daher durch die fehlenden Weisungen bei Ausübung der Plattformarbeit nicht getrübt werden. Diesen kann im Microtasking-Bereich zu Recht keine Indizwirkung zukommen.

d) Ergebnis

Das sonst so scharfe Schwert der „Weisungsgebundenheit“ verliert im Microtasking-Bereich schnell an Schärfe. Am deutlichsten mag es sich im Hinblick auf den Arbeitsort bewähren, vorausgesetzt es wird für die digitalisierte Welt ertüchtigt. Im Wege einer modernen, typusgerechten Gesetzesauslegung ist dieses Merkmal auf unverkörpernte Tätigkeitsorte auszudehnen.

Im Hinblick auf die frei einteilbare Arbeitszeit zeigt sich eine Indizwirkung zu Gunsten einer selbständigen Tätigkeit, welche durch den Einsatz von Mitteln der Verhaltensökonomie an Kraft verliert. Der Plattformarbeiter ist in seiner Zeiteinteilung hierdurch nicht so frei wie es auf den ersten Blick scheint – es werden Weisungen ausgeübt, denen es nur an ihrer rechtlichen Verbindlichkeit fehlt. Eine Indizwirkung aus der Art und Weise der Leistungserbringung schließlich lässt sich nicht mehr ausmachen. Zu sehr sind hierfür die Aufgaben in kleinteilige Fragmente zerlegt, die ob selbständig oder nichtselbständig ohnehin keiner weiteren Weisung bedingen.

6.5.4 Organisatorische Eingliederung

Gerade in Fällen, in denen wie hier einer etwaigen Weisungsgebundenheit kaum eine Indizwirkung zukommt, erlangt das Merkmal der organisatorischen Eingliederung eine hervorgehobene Bedeutung, zeigt sich hierin doch die verbleibende Unternehmerinitiative des Steuerpflichtigen. Für eine organisatorische Eingliederung müsste dieser in die Arbeitsabläufe des Intermediärs integriert sein.⁸¹⁵

⁸¹⁴ Vgl. zu den Erwartungen der Plattformarbeiter Abschnitt B.II.4.2.1 und zu den zwingend niedrigen Transaktionskosten, die keinen Raum für umfangreiche Aufgabenbegleitung lassen Abschnitt B.II.4.3.3b).

⁸¹⁵ *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 11; siehe zur organisatorischen Eingliederung bereits Abschnitt C.II.3.6.3d).

a) Überblick

Ausgehend von der analogen Arbeitswelt, scheint es mangels physischer Anwesenheit des Steuerpflichtigen im „Betrieb“ des Intermediärs augenscheinlich an der räumlichen Eingliederung zu fehlen.⁸¹⁶ Es gibt dennoch keinen Zweifel daran, dass der Betriebsbegriff nicht räumlich, sondern vielmehr als organisatorische Einheit zu verstehen ist, in der alle Beschäftigten an der Entstehung der Gesamtleistung gemeinschaftlich mitwirken.⁸¹⁷

In der Folge spricht es zwar eher für eine Eingliederung, wenn der Steuerpflichtige seine Tätigkeit vor Ort ausführt, doch schließt die fehlende räumliche Eingliederung zum Beispiel bei klassischen Heimarbeitern oder Vertriebsmitarbeitern ein steuerrechtliches Dienstverhältnis keineswegs aus.⁸¹⁸ Die Anbindung an die betriebliche Organisation muss für extern Tätige nur auf anderem Wege, etwa über eine Online-Einbindung, geschehen. Beispielhaft seien die seit den 1980er Jahren verstärkt bekannten, ausschließlich extern tätigen Telearbeiter genannt.⁸¹⁹

b) Zeitliche Dauer – Microtasks

Die Finanzrechtsprechung sieht eine organisatorische Eingliederung losgelöst von den sie begleitenden Umständen umso unwahrscheinlicher an, je kürzer die jeweilige zeitliche Berührung mit dem Betrieb des Auftraggebers ist.⁸²⁰

Dennoch sah der BFH zum Beispiel die bereits angesprochenen Gelegenheitsarbeiter einer Großmarkthalle, die von Zeit zu Zeit zu bestimmten unter Aufsicht durchzuführenden Verlade- und Umladearbeiten herangezogen wurden, noch als Arbeitnehmer an, obwohl sie nur jeweils für einige Stunden tätig waren.⁸²¹ Er fordert in derartigen Fällen jedoch zu einer besonders sorgfältigen Prüfung der Eingliederung auf, bei der der Eigenart der Tätigkeit (einfach oder gehoben) besonderes Gewicht zukommt.⁸²²

⁸¹⁶ *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 41 Stichwort: Telearbeiter; *Wank*, NZA 1999, 225 (231); vgl. *Merx*, NWB Kommentar, EStG, 5. Auflage 2020, § 19 Rn. 96.

⁸¹⁷ Bereits *Wank*, NZA 1999, 225 (231) m.w.N.; ebenso einkommensteuerrechtlich *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 41 Stichwort: Telearbeiter.

⁸¹⁸ *Merx*, NWB Kommentar, EStG, 5. Auflage 2020, § 19 Rn. 96; vgl. BFH, Urteil v. 24. November 1961 – VI 183/59 S, BStBl III 1962, 37 (39).

⁸¹⁹ *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 41 Stichwort: Telearbeiter; *Wank*, NZA 1999, 225 (231).

⁸²⁰ BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, BStBl II 2015, 903 (905) m.w.N.; *Korn*, kösdi 2015, 19503 (19503). Zum Ganzen bereits Abschnitt C.II.3.6.6b).

⁸²¹ BFH, Urteil v. 18. Januar 1974 – VI R 221/69, BStBl II 1974, 301; vgl. wenn auch im Ergebnis als selbständig angesehen, so können auch nur kurzfristig beschäftigte Hopfentreter grundsätzlich nichtselbständig tätig sein, BFH, Urteil v. 24. November 1961 – VI 87/60 U, BStBl III 1962, 69.

⁸²² BFH, Urteil v. 24. November 1961 – VI 183/59 S, BStBl III 1962, 37 (39); FG Saarland, Urteil v. 8. November 1995 – 2 K43/94, EFG 1996, 98 (99); *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 30.

Für die Frage nach einer organisatorischen Eingliederung ist es vor dem Blick auf die Art der Tätigkeit mithin interessant, ob hierfür die kleinteilig zerlegten Aufgaben steuerrechtlich jeweils losgelöst voneinander geprüft oder zusammengenommen betrachtet werden können.

Zivilrechtlich soll gerade kein durchgängiges Vertragsverhältnis zwischen dem Intermediär und dem einzelnen Plattformarbeiter bestehen. So wie die Bezahlung nur für die jeweilig erledigten Aufgaben erfolgt, wird auch für jeden Aufgabenblock ein einzelner Vertrag geschlossen aus dem sich stets aufs Neue der Vergütungsanspruch ergibt.⁸²³ Dem zu Grunde liegt zwar der fortdauernde Nutzungsvertrag für den Zugang zur Crowdsourcing-Plattform. Aus diesem lässt sich wegen des konträren Willens des Intermediärs hingegen kein durchgängiger Vertrag zur Dienstleistungserbringung fingieren. Der Intermediär möchte bekanntlich die Plattformarbeiter nur *on demand* einsetzen, ohne im Übrigen vertraglich an sie gebunden zu sein.

Trotz dieser klaren zivilrechtlichen Situation, wird bei steuerrechtlicher Betrachtung deutlich, dass der BFH die Frage der organisatorischen Eingliederung nicht für jede Berührung des Steuerpflichtigen mit dem potentiellen Arbeitgeber isoliert aufs Neue prüft. So wurde etwa im Fall der Gelegenheitsarbeiter gerade nicht für jeden stundenweisen Verlade- und Umladeeinsatz die Frage nach einer organisatorischen Eingliederung gestellt. Vielmehr blickt der BFH auf das Gesamtbild der Verhältnisse.⁸²⁴ Je mehr Raum die Tätigkeit im relevanten Zeitraum einnimmt, desto eher ist von einer Eingliederung auszugehen. Aus diesem Grund hat der BFH exemplarisch die Eingliederung einer Opernsängerin in den Bühnenbetrieb des vermeintlichen Arbeitnehmers im Rahmen eines Gastspielauftritts abgelehnt, weil der Künstlerin neben dem Probenbetrieb noch genügend Zeit zur eigenen Disposition verblieb.⁸²⁵

Für Clickworker bedeutet dies, dass nicht für jede neu bearbeitete Aufgabe entschieden werden muss, ob hierbei *in casu* eine Eingliederung besteht. Vielmehr muss die jeweilige Gesamttätigkeitsdauer des einzelnen Steuerpflichtigen auf der Plattform in Bezug zur im Übrigen frei disponierbaren Zeit gesetzt werden. Dies bedeutet in Konsequenz, dass die digitale Kleinstzerlegung der Arbeit in winzige nur minutenlange Fragmente steuerrechtlich zumindest hier keine neuen Herausforderungen schafft. Es bleibt bei der Gesamtbeurteilung, handelt es sich steuerrechtlich doch bloß um eine moderne Form der Gelegenheitsarbeit.

⁸²³ Vgl. zu den folglich nicht bezahlten Standby-Zeiten Abschnitt C.II.6.4.4 sowie allgemein zum zivilrechtlichen Hintergrund Abschnitt B.II.5.3.

⁸²⁴ BFH, Urteil v. 18. Januar 1974 – VI R 221/69, BStBl II 1974, 301 (302); vgl. BFH, Urteil v. 24. November 1961 – VI 87/60 U, BStBl III 1962, 69 (69).

⁸²⁵ BFH, Urteil v. 30. Mai 1996 - V R 2/95, BStBl II 1996, 493 (495); *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 29 f.; vgl. BFH, Urteil v. 24. November 1961 – VI 183/59 S, BStBl III 1962, 37 (39).

In der Folge kommt dem konkreten Arbeitsumfang des Steuerpflichtigen für die Eingliederung besondere Bedeutung zu. Wo dieser nach vereinzelt *Gigs*⁸²⁶ zunehmend mehr Zeit auf der Crowdsourcing-Plattform verbringt, stellt sich die Frage einer organisatorischen Eingliederung immer drängender. Auch wenn viele Plattformarbeiter die Tätigkeit nur nebenberuflich und in geringem Umfang ausüben,⁸²⁷ so ist doch Clickworker daran gelegen, dass die Crowd möglichst aktiv ist, also die einzelnen Plattformarbeiter möglichst häufig für Clickworker tätig werden.

Hieraus resultiert erneut ein Interessenkonflikt. Wird ein Plattformarbeiter wie von Clickworker beabsichtigt in immer größerem zeitlichen Umfang tätig, desto mehr indiziert dies eine organisatorische Eingliederung.

c) Art der Tätigkeit

Der zeitliche Umfang allein genügt nicht als Indiz für eine organisatorische Eingliederung. Die Rechtsprechung stellt zu Recht, gerade bei in geringem Umfang ausgeübten Tätigkeiten, flankierend auf die Art der Tätigkeit ab.⁸²⁸

Anders als etwa nach Ansicht von *Korn*⁸²⁹ kann die Neben- oder Hauptberuflichkeit kein Aspekt sein, also die Frage, ob die jeweilige Tätigkeit neben einer Haupttätigkeit oder hauptberuflich ausgeübt wird. Zum einen gilt der Grundsatz fort, dass auch Einkünfte aus einer Nebentätigkeit steuerrechtlich stets gesondert zu betrachten sind. Die Haupttätigkeit des Steuerpflichtigen hat nur in Ausnahmefällen Einfluss auf die Qualifizierung der Nebentätigkeit.⁸³⁰ Zum anderen führt die Frage nach der Nebenberuflichkeit der Tätigkeit zu einer Vermengung der jeweiligen Prüfpunkte. Selbstverständlich ist es im Rahmen einer Typusbetrachtung von Interesse, ob die jeweilige Tätigkeit üblicherweise nichtselbständig oder selbständig erbracht wird, allein aus dem Kriterium der Nebenberuflichkeit lässt sich dies nicht ablesen. Auch ein Arbeitnehmer kann nebenberuflich selbständig sein. Gleiches gilt für den Prüfpunkt der zeitlichen Dauer der Tätigkeit. Der zeitliche Umfang lässt sich

⁸²⁶ Wie der *Gig*, also der einzelne Auftritt eines Musikers, wird in Anlehnung hieran teilweise von der „Gig-Economy“ gesprochen, wo überschaubare Aufträge über einen Intermediär an einen Plattformarbeiter vergeben werden. Der einzelne Arbeitsauftrag ist hierbei nur ein *Gig*, da es an einer längerfristigen Beziehung fehlt, *Risak*, Gig-Economy und Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 12 (18 f.).

⁸²⁷ Siehe die Feststellungen im Rahmen des Abschnitts B.II.4.2.4.

⁸²⁸ Siehe Abschnitt C.II.3.6.6a).

⁸²⁹ *Korn*, kösdi 2015, 19503 (19503), nach dem „*nebenberufliche und in geringem Umfang ausgeübte Tätigkeiten*“ (Hervorhebung durch Verfasser) für eine Selbständigkeit sprechen sollen.

⁸³⁰ Etwa bereits BFH, Urteil v. 24. November 1961 –VI 183/59 S, BStBl III 1962, 37 (38); *Giloy*, DB 1986, 822 (823).

aus den Begriffen Neben- oder Hauptberuflichkeit ebenfalls nicht gewinnen. Der Nebenberuf könnte als wöchentlich wiederkehrender 10-Stunden-Tag ausgestaltet sein.⁸³¹

Die Eigenart der Tätigkeit wird vielmehr insoweit reflektiert, als dass die Tätigkeit bei einfacheren Arbeiten weniger durch persönliche Fähigkeiten und Eigenschaften geprägt ist. Verkürzt gesagt ist demgemäß bei einfacheren Arbeiten eher eine Eingliederung anzunehmen als bei gehobenen Tätigkeiten.⁸³²

Hintergrund ist, dass die Art der Arbeit und die Art ihrer Einbindung in einem Wechselverhältnis zueinander stehen. Bei einfachen Arbeiten legen schon organisatorische Dinge den Steuerpflichtigen in der Ausübung der Arbeit fest. Sie lassen ihn schneller in den Organismus des Betriebes eingegliedert erscheinen.⁸³³ Bei gehobenen Arbeiten hingegen wird es tendenziell schwieriger, konkrete Vorgaben bezüglich der Inhalte einer Tätigkeit zu treffen. Dies erschwert eine (inhaltliche) Eingliederung.⁸³⁴ So kommt es zum Beispiel bei Clickworker für eine erfolgreiche Aufgabenerledigung einfachster Microtasks weniger darauf an, dass diese gerade von einer bestimmten Person erledigt werden, hält sich der Bearbeiter nur an die wenigen selbsterklärenden Vorgaben. Aufträge zur Erstellung bestimmter Produktdesigns auf Freiberuflermarktplätzen hingegen leben gerade von der Handschrift des jeweiligen Designers. Inhaltliche Vorgaben werden schwieriger. Für hochspezialisierte Arbeiten, die persönliche Kenntnisse oder Fähigkeiten voraussetzen, folgt daraus, dass auch über äußere und organisatorische Dinge hinausgehende Vorgaben nicht ohne Weiteres zu einer nichtselbständigen Tätigkeit führen.⁸³⁵

Für Clickworker zeigt sich ein deutliches Bild. Obwohl Clickworker besonderes Augenmerk auf eine Qualitätssicherung legt, handelt es sich bei den angebotenen Aufgaben um solche von objektiv betrachtet geringem Schwierigkeitsgrad. Selbst vermeintlich anspruchsvolle Aufgaben wie das Verfassen von Produktbeschreibungen, Online-Recherchen oder Aufgaben aus dem Bereich *Machine Learning*⁸³⁶ bedürfen nur wenig mehr als der ohnehin vorhandenen natürlichen Intelligenz und erst recht keiner besonderen Fach- oder

⁸³¹ Vgl. BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, BStBl II 2015, 903 (905), nachdem sich aus dem Umstand bloßer Nebentätigkeit gerade nicht auf fehlendes Unternehmerrisiko schließen lasse.

⁸³² BFH, Urteil v. 20. November 2008 – VI R 4/06, BStBl II 2009, 374 (375); vgl. Abschnitt. C.II.3.6.6b).

⁸³³ BFH, Urteil v. 24. Juli 1992 – VI R 126/88, BStBl II 1993, 155 (157) m.w.N.; *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 29.

⁸³⁴ *Merx*, NWB Kommentar, EStG, 5. Auflage 2020, § 19 Rn. 96; vgl. etwa für eine gehobene, selbständige Lehrtätigkeit BFH, Urteil v. 24. April 1959 – VI 29/59, BStBl III 1959, 193 (194).

⁸³⁵ Etwa für einen Amateurfußballspieler BFH, Urteil v. 23. Oktober 1992 – VI R 59/91, BStBl II 1993, 303 (305); für einen Synchronsprecher, BFH, Urteil v. 3. August 1978 – VI R 212/75, BStBl II 1979, 131 (133).

⁸³⁶ Exotischeren Aufgaben wie „*Train a puppy dog to make cute face expressions! (outdoor, light from above)*“, mit 4,50 Euro vergütet, stehen sachlich näherliegende Aufgaben zur Verbesserung der automatisierten Gesichtserkennung gegenüber, bei denen Plattformarbeiter online Bilder zu sichten und auf diesen Gesichter anzuklicken haben.

Sachkenntnis. Dies spiegelt sich in der entsprechend niedrigen Vergütung wieder. Wirkliche Expertenaufgaben gibt es nicht. Die Aufgaben haben vielmehr mechanischen Charakter.

Ein solcher Aufgabencharakter stellt im Ergebnis ein veritables Indiz für eine nichtselbstständige Tätigkeit dar, begrenzt er doch *ex rerum natura* die verbleibenden unternehmerischen Entscheidungsspielräume des Plattformarbeiters.

d) Handlungsspielraum bei Tätigkeitsausübung

Dort wo ein Arbeitnehmer in die Arbeitsabläufe des Dienstberechtigten eingegliedert ist, verbleibt ihm nur wenig unternehmerischer Handlungsspielraum.

Bei der Vermessung dieses Handlungsspielraums ist zu beachten, dass die Rechtsprechung zutreffender Weise solche Vorgaben des potentiellen Arbeitgebers außer Acht lässt, die methodisch bedingt und der Natur der Sache nach nicht abänderbar sind.⁸³⁷ Hierbei handelt es sich zum Beispiel um den Umstand, dass die bereits betrachteten Telefoninterviewer die Teilnehmer an einer Umfrage üblicherweise nicht in den Nachtstunden anrufen können und folgerichtig angewiesen wurden, nur tagsüber ihrer Tätigkeit nachzugehen.⁸³⁸

Man könnte also zugeneigt sein, sämtliche bisher festgestellten Steuerungs- und Kontrollmechanismen sowie die mit ihnen einhergehenden Auswirkungen auf die Plattformarbeit als methodisch bedingt, *ergo* als steuerrechtlich unbeachtlich anzusehen. Dies könnte insbesondere für die klar umrissenen Aufgabenbeschreibungen gelten. Keine der betrachteten Merkmale sind jedoch der Natur der Sache nach unabänderbar. Sie sind schlicht für ein Funktionieren des Geschäftsmodells Plattformarbeit sehr förderlich. Sie folgen anders als im Falle der Telefoninterviewer bloßen betriebswirtschaftlichen, nicht jedoch im Tatsächlichen liegenden Zwängen.⁸³⁹

Bezieht man die festgestellten Steuerungs- und Kontrollmechanismen folgerichtig in die Vermessung des Handlungsspielraums ein, bleibt wenig Handlungsspielraum des Steuerpflichtigen bei Ausübung der Plattformarbeit zurück. Für dessen steuerrechtliche Einordnung hilft erneut ein Blick zu den bekannten Fällen der Telefoninterviewer.

Das FG Köln⁸⁴⁰ hatte sich in dem nachfolgend dem Grunde nach vom BFH bestätigten Urteil tatbestandlich damit zu befassen, dass Telefoninterviewer ihren Arbeitsumfang frei

⁸³⁷ BSG, Urteil v. 14. November 1974 – 8 RU 266/73, juris Rn. 17; LSG Nordrhein-Westfalen v. 2. Februar 2006, L 16 KR 253/04, juris Rn. 17; vgl. BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (537).

⁸³⁸ BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (537).

⁸³⁹ Siehe zu den Voraussetzungen wirtschaftlich nutzbarer Plattformarbeit Abschnitt B.II.4.3.3.

⁸⁴⁰ FG Köln, Urteil v. 6. Dezember 2006 – 11 K 5825/04, EFG 2007, 1034; nachfolgend BFH, Urteil v. 29. Mai 2008 – VI R 11/07, BStBl II 2008, 933.

bestimmen konnten. Bezüglich des Inhalts der Telefoninterviews waren sie hingegen eng gebunden. Das FG Köln führte aus:

„Die Interviewer können nur das ausführen, was ihnen die Software bzw. die Erfassungsmaske auf dem Bildschirm vorgibt. In Punkt 5.3.1. der Arbeitsanleitung, wo der diesbezügliche Ablauf geschildert wird, ist dementsprechend die Rede davon, dass die Interviewer sich ‚...keine Gedanken über Fragebogenablauf, Filterführung, zulässige Wertebereiche und Plausibilitätsprüfungen...‘ machen müssen und der Interviewablauf alleine vom Computer gesteuert wird. Auf den so vorgegebenen Programmablauf und die Programmierung der Software haben sie keinerlei Einfluss. Ihr Tätigwerden wird derart fremdbestimmt, dass auch unter Berücksichtigung der methodisch bedingten Vorgaben schon begrifflich keine selbstständige Tätigkeit mehr vorliegt.“⁸⁴¹

Abgesehen von dem Umstand, dass die Telefoninterviewer im Fall des FG Köln ihre Interviews in einem Callcenter und nicht von zuhause aus führen konnten – ein schon damals technisch überholter Umstand – findet die Tätigkeit in einem ähnlich abgesteckten Rahmen statt. Den Plattformarbeitern ist die von ihnen erwartete Handlung durch die kleinteilige Zerlegung der Arbeitsaufträge vorgegeben. Dort wo in Bildern bestimmte Gegenstände angeklickt oder schlicht zur Suchmaschinenoptimierung bestimmte Webseiten aufgerufen werden sollen, gibt es nur die Kategorien „Erledigt“ oder „Nicht Erledigt“. Die Einfachheit solcher Aufgaben bedingt es, dass sie gar nicht falsch, sondern nur unvollständig, also nicht gelöst werden können. Selbst bei etwas anspruchsvolleren Aufgaben geben die jeweiligen Aufgabenbeschreibungen Leitfaden-gleich vor, was zu tun ist. Dass die Arbeit bei Clickworker mit dem zur Entscheidung liegenden Tatbestand des FG Köln zu vergleichen ist, zeigt sich schließlich darin, dass auch Clickworker gegenüber den Auftraggebern die entgeltliche Teilnahme von Plattformarbeitern an Umfragen anbietet.

Einen gleichfalls engen Handlungsspielraum sah der BFH auch bei als Haus- und Platzkassierer tätig gewesenen Vereinsmitgliedern. Deren Aufgabe, die Beitragseinzahlung, sei „*einfach und klar vorgezeichnet*“, sodass ihre Tätigkeit im Rahmen der von dem Verein durchzuführenden Aufgaben nur ein unselbständiges Glied darstellen könne.⁸⁴² Ähnlich lag auch der Fall von Stromablesern. Deren scharf umrissene Aufgabe, das Ablesen von Stromzählern in einem festen Bezirk nach freier Zeiteinteilung, führte mit dazu, dass für den BFH die Steuerpflichtigen als in den Organismus des Elektrizitätswerks eingegliedert erschienen. Handlungsspielraum gab es bei der Ablesetätigkeit nämlich nicht.⁸⁴³

⁸⁴¹ FG Köln, Urteil v. 6. Dezember 2006 – 11 K 5825/04, EFG 2007, 1034 (1035).

⁸⁴² BFH, Urteil v. 25. Oktober 1957 – VI 143/56 U, BStBl III 1958, 15 (15).

⁸⁴³ BFH, Urteil v. 24. Juli 1992 – VI R 126/88, BStBl II 1993, 155 (157).

Stellte das FG Saarland hingegen für die Qualifizierung von aushilfsweisen Sargträgern eines Bestatters darauf ab, dass die Sargträgertätigkeit keine nennenswerten Arbeitgeberanweisungen erfordere, da sich die Koordination der Tätigkeit aus dem Ablauf eines Begräbnisses ergebe, lässt sich diese Einschätzung nicht auf die Plattformarbeit übertragen.⁸⁴⁴

Mag auch der Ablauf eines Begräbnisses gleichsam vorgegeben wie für den Sargträger selbsterklärend sein, so ermöglicht er dem Bestattungsunternehmer doch, leichter wechselndes Personal einzusetzen. Die Abweichung liegt an anderer Stelle. Wo ein solcher Umstand – in der Natur der Tätigkeit liegend – nicht bloß wie vom Bestatter ausgenutzt, sondern wie bei den Haus- und Platzkassierern sowie den Stromablesern bewusst geschaffen wird, kann der fehlende Handlungsspielraum bei der Tätigkeitsausübung nicht Indiz gegen ein nichtselbständiges Tätigwerden sein. Das Gegenteil ist der Fall. Indem die Aufgaben so scharf zugeschnitten werden, dass es erst gar keiner zusätzlichen Weisung bedarf, engt dies auch den Handlungsspielraum des Steuerpflichtigen ein. Ursache und Wirkung sind klar zu unterscheiden. Der enge Handlungsspielraum ist nicht der Tätigkeit immanent, sondern von Dritten bestimmt – fremdbestimmt. Clickworker könnte die Aufgaben auch schlicht weniger klein zerlegen. Dann entstünde jedoch zusätzlicher Handlungsspielraum, den Clickworker zu überwachen hätte. Diesen Überwachungsbedarf spart Clickworker ein.

In der Konsequenz spricht ein derart von Clickworker eingegrenzter Handlungsspielraum gegen ein selbständiges Tätigwerden.⁸⁴⁵ Es kann keinen Unterschied machen, ob die dem Nichtselbständigen fehlende Unternehmerinitiative daraus herrührt, dass die Arbeitskraft des Steuerpflichtigen mittels klarer Weisungen gelenkt, oder durch einen vorherigen Zuschnitt der Aufgaben erreicht wird. Hier wie dort ist der Plattformarbeiter in das eingebunden, was Clickworker vorgibt.

e) Einbindung in Berichts- und Kontrollebenen

Anhaltspunkte dieser organisatorischen Eingliederung zeigen sich überdies in der engen Einbindung in den Arbeitsablauf des Intermediärs.

Die Arbeit auf dem Interface selbst kann dabei nicht stets und ohne weiteres für eine Eingliederung des Plattformarbeiters ausreichen. Das BSG sah es im Fall einer „telefonischen Gesprächspartnerin“ als unzureichend an, dass diese sich zur Erbringung ihrer Tätigkeit in das Hotline-System des Dienstevermittlers einwählen musste, um zu ihren Kunden vermittelt zu werden.⁸⁴⁶ Wird über das Interface nur die zur Aufgabenbearbeitung erforderliche Information überlassen und die etwaige notwendige Kommunikation abgewickelt zieht

⁸⁴⁴ FG Saarland, Urteil v. 8. November 1995 – 2 K43/94, EFG 1996, 98 (100).

⁸⁴⁵ Vgl. *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 26; *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 67; Abschnitt C.II.3.6.3c).

⁸⁴⁶ BSG, Urteil v. 30. Oktober 2013 – B 12 KR 17/11 R, juris Rn. 29.

Brose hieraus zutreffend den Schluss, dass noch nicht von einer Eingliederung ausgegangen werden könne.⁸⁴⁷

Eine solche Annahme ist gerade im Microtasking-Bereich hingegen ohne praktische Auswirkung. Eine umfangreiche digitale Steuerung und Kontrolle der Crowd ist, wie in Abschnitt C.II.6.5.1g) festgestellt, unabdingbar. Clickworker steuert und kontrolliert fortlaufend den gesamten Crowdsourcing-Prozess. Ein bloßes „Durchstellen“ der Auftraggeber, wie es das BSG im Falle der Sex-Telefonistin annehmen konnte, bliebe weit hinter dem von Clickworker Geleisteten zurück.

In der analogen Welt gestaltete sich eine für Einkünfte nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG charakteristische Einbindung in die Berichts- und Kontrollebenen üblicherweise so, dass in regelmäßigen Abständen Tätigkeitsprotokolle oder Zwischenberichte abzuliefern waren. Demgemäß wurde zunächst versucht, derartiges in die digitale Welt zu übertragen.⁸⁴⁸ *Krause* spricht in dem Zusammenhang von einer „*elektronischen Leine*“ an der der Arbeitnehmer geführt werde. Gemeint ist hiermit eine digitale Form der Arbeitsüberwachung etwa durch Screenshots, Maus-Aktivitäten oder die Protokollierung von Arbeitsabläufen. Daher kommt *Krause* auch zu dem Schluss, dass eine derartige Kontrolle wohl am ehesten bei längerfristigen Projekten anzunehmen sei.⁸⁴⁹ Solche Projekte lassen sich insbesondere auf Freiberufler-Marktplätzen, wie der nachfolgend zu betrachtenden Plattform Upwork, finden. Bei Clickworker hingegen erfolgt gerade keine Kontrolle des Plattformarbeiters während der Aufgabenerbringung.⁸⁵⁰

Es darf nicht übersehen werden, dass die elektronische Leine des potentiellen Arbeitgebers zum Gelingen des Crowdsourcing-Prozesses gar nicht zwingend während der Aufgabenerbringung selbst geführt werden muss. Durch die Zerstückelung der Arbeit in kleinste Aufgabenpartikel kann die Steuerung und Kontrolle nunmehr an den Anfang, wie auch an das Ende der Bearbeitung verlagert werden. Die algorithmusgestützten Mechanismen filtern und steuern über das Bewertungssystem sowie die erfolgsbasierte Vergütung die Plattformarbeiter, sei es mittels Zulassungshürden vor Beginn der jeweiligen Tätigkeit, wie auch bei Abnahme der erbrachten Leistung über erteilte Bewertungen.⁸⁵¹

Das erzielte Ergebnis ist freilich identisch. Dort wo die Arbeitnehmer bisher mittels Tätigkeitsprotokollen oder Zwischenberichten in den Produktionsprozess eingegliedert waren, geschieht dies bei kleinstteiligen Aufgabenpartikeln, an deren Ende eine Bewertung der jeweils erbrachten Leistung steht, gleichermaßen. Wo die Aufgabenschritte „atomisiert“

⁸⁴⁷ *Brose*, NZS 2017, 7 (12).

⁸⁴⁸ *Wank*, NZA 1999, 225 (231 f.) m.w.N.

⁸⁴⁹ *Krause*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), 71. DJT, 2016, B 7 (B 104).

⁸⁵⁰ Siehe Abschnitt C.II.6.5.1c) und d).

⁸⁵¹ Siehe Abschnitt C.II.6.5.1.

und in jeweils wenigen Minuten erledigt sind, macht eine unmittelbare Kontrolle des Arbeitsprozesses keinen Sinn mehr. Sanktionen, die sonst an Tätigkeitsprotokolle oder Zwischenberichte geknüpft waren, finden ihren Anknüpfungspunkt nunmehr in einer versagten Abnahme oder dem Ausschluss von weiteren Aufgaben mittels negativem Score.

Auch wenn die Kontrolle am Ende der Tätigkeit in der Form einer Abnahme nach § 640 BGB für Werkverträge grundsätzlich einen normalen Vorgang darstellt, wird sie durch eine stetige, quasi minütliche Aneinanderreihung für ein „*System permanenter Bewährung*“ instrumentalisiert.⁸⁵² Wo es arbeits- wie steuerrechtlich bisher ungeklärt war, ob bereits die Einrichtung derartiger Steuerungs- und Kontrollmechanismen Indiz einer Arbeitnehmerstellung sein könne,⁸⁵³ wurde ebendieser Zwang zur ständigen Bewährung bislang übersehen. Der Steuerpflichtige ist nämlich ohne Zweifel in ebendieses System permanenter Bewährung eingegliedert. Er muss sich fortlaufend bewähren.

Für die wertende Gesamtbetrachtung ist daher zu konstatieren, dass dort wo sich der Steuerpflichtige ständig bewähren muss, zwingend eine, wenn auch neuartige Form, permanenter mittelbarer Kontrolle besteht. Der Steuerpflichtige wird fortlaufend, wenn auch nur an den Randzeiten der Aufgabenerstellung, vom Intermediär vollautomatisiert und mittels Algorithmen überwacht. Ein Umstand, der nicht typisch selbständig erscheint.⁸⁵⁴

Je umfangreicher er für Clickworker schließlich tätig wird, desto stärker wird zugleich diese strukturelle Einbindung. Mit der Anzahl der erledigten Aufgaben entwickelt sich sein Score fort, wächst sein Einsatzbereich und die Verdienstmöglichkeit. Wie *Schmidt* treffend beschreibt wird der Score zum Arbeitszeugnis und potenziell zur automatisierten, vollumfassenden Erwerbsbiografie.⁸⁵⁵

f) Ergebnis

Die implementierten Steuerungs- und Kontrollmechanismen indizieren eine organisatorische Eingliederung des jeweiligen Plattformarbeiters in die Arbeitsabläufe von Clickworker. Zunächst ist der Arbeitsablauf durch die kleinteilige Aufgabenzerlegung von Clickworker in Organisation und Durchführung weitestgehend vorgegeben. Er lässt nur wenig Raum für unternehmerische Selbständigkeit. Da die erbrachten Tätigkeiten von objektiv

⁸⁵² *Boes/Bultemeier*, Anerkennung im System permanenter Bewährung, in: Soeffner (Hrsg.), DSG-Kongress 2008, 2010, CD-ROM. Für Clickworker *Vogl*, Crowdsourcing-Plattformen als neue Marktplätze für Arbeit, 2018, S. 61 f.; vgl. Abschnitt C.II.6.5.1e), sowie *Brose*, NZS 2017, 7 (12), der die Problematik zwar erkennt, die Aneinanderreihung von Abnahmen hingegen nicht als eigens geschaffenen Steuerungs- und Kontrollmechanismus erkennt.

⁸⁵³ *Henssler/Pickenhahn*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Kunz/Henssler/Brand/Nebing (Hrsg.), Praxis des Arbeitsrechts, 6. Auflage 2018, § 82 Rn. 8; vgl. *Kocher/Hensel*, NZA 2016, 984 (986), die jedenfalls eine „*Gestaltungs- und Kontrollmacht*“ des Intermediärs anerkennen.

⁸⁵⁴ Vgl. *Brose*, NZS 2017, 7 (11).

⁸⁵⁵ *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 12.

betrachtet geringem Schwierigkeitsgrad sind, können schon äußere oder organisatorische Umstände zur Eingliederung genügen.

Zudem spricht für eine Eingliederung, dass die Plattformarbeiter ständiger Kontrolle und Steuerung durch Clickworker unterliegen. Diese zeigt sich nicht herkömmlich während der Aufgabenbearbeitung, sondern sie wird an den Anfang wie auch an das Ende der Bearbeitung verlagert. Die hierbei eingesetzten algorithmischen Mechanismen sind der Kern der betrieblichen Organisation von Clickworker. Ihnen kann sich keiner der Plattformarbeiter entziehen. Sie unterliegen einem System permanenter Bewährung.

Die Indizkraft dieser Aspekte ist fließend. Sie wird umso stärker, je umfangreicher der jeweilige Plattformarbeiter für Clickworker tätig wird. Wo die Steuerungs- und Kontrollmechanismen von Clickworker bei einer nur kurzen zeitlichen Berührung auf Grund geringer Datenlage nur wenig Einfluss entfalten, nimmt deren Einfluss mit zunehmender Tätigkeit zu. Zum Beispiel kann sich der Plattformarbeiter im Zeitverlauf für lukrativere Aufgaben qualifizieren, dessen Zugang er bei andauernder Schlechtleistung riskiert.

6.6 Weitergehende Unternehmerinitiative

Einschränkungen der Unternehmerinitiative können sich auch über eine unmittelbare organisatorische Eingliederung hinaus zeigen.

6.6.1 Persönliche Erbringung

Das steuerrechtliche Dienstverhältnis ist von einer höchstpersönlichen Arbeitsleistung sowie der Unzulässigkeit einer Vertretung geprägt. Das Schulden der eigenen Arbeitskraft gehört zum Begriffskern des § 1 Abs. 2 S. 1 LStDV. Daher besteht grundsätzlich die Pflicht des Arbeitnehmers, die geforderte Arbeit selbst oder gemeinsam mit anderen zu erbringen.⁸⁵⁶ Umgekehrt spricht die Möglichkeit, sich bei Ausübung der Tätigkeit von Dritten vertreten zu lassen, für ein selbständiges Tätigwerden.

Bei Clickworker ist das jeweilige Benutzerkonto eindeutig mit einem bestimmten Plattformarbeiter verknüpft. Weder dürfen Konten auf Phantasienamen angelegt werden, noch darf das jeweilige Konto von mehreren Plattformarbeitern gleichzeitig genutzt werden. Selbst eine parallele Nutzung mehrerer Benutzerkonten ist untersagt.⁸⁵⁷ Dies ist auch konsequent. Nur so kann Clickworker die ermittelten Leistungen einzelnen Plattformarbeitern wie in einer Personalakte zuordnen. Blieben die Plattformarbeiter auch Clickworker gegenüber anonym, wäre eine angemessene

⁸⁵⁶ Zuletzt etwa FG Niedersachsen, Urteil v. 6. Mai 1999 – XI 679/97, EFG 1999, 1015 (1016); *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 68; *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 42; *Merx*, NWB Kommentar, EStG, 5. Auflage 2020, § 19 Rn. 58; vgl. BFH, Urteil v. 24. Juli 1992 – VI R 126/88, BStBl II 1993, 155 (157); BFH, Urteil v. 3. Juli 1959 – VI 320/57 U, BStBl III 1959, 344 (345).

⁸⁵⁷ *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012), § 2.4; vgl. Abschnitt C.II.6.5.1a).

Crowd-Steuerung nicht möglich. Der jeweiligen Plattformarbeiter könnte sich etwa parallel um Aufgaben bewerben. Ebenso hätte ein schlechter Score geringere Lenkungswirkung, könnte der Plattformarbeiter den betroffenen Account schlicht schließen und unter neuem Namen beliebig einen neuen Account eröffnen.

Clickworker legt größten Wert auf eine höchstpersönliche Arbeitsleistung. Dies spricht für eine nichtselbständige Tätigkeit des jeweiligen Plattformarbeiters. Zwar ist die persönliche Ausübung der Tätigkeit ebenso auch wesentliches Merkmal der selbständigen Tätigkeit, jedoch setzt die Annahme einer selbständigen freiberuflichen Tätigkeit immer voraus, dass die Tätigkeit einem Katalogberuf des § 18 Abs. 1 EStG zuzuordnen oder diesem zumindest ähnlich ist.⁸⁵⁸ Für die grundsätzlich von Jedermann bearbeitbaren simplen Microtasks fehlt es hieran offensichtlich. Dem Merkmal der persönlichen Arbeitsleistung kommt vorliegend nur Indizkraft im Hinblick auf Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu.

6.6.2 Keine Angestellten möglich

Merkmal eigener Unternehmerinitiative ist es, sich zur Aufgabenerfüllung wiederum selbst Dritter bedienen, insbesondere selbst Arbeitnehmer beschäftigen zu können.⁸⁵⁹ Bei der Beurteilung des Gesamtbildes spricht die Unterhaltung eines eigenen Büros mit Angestellten im allgemeinen dafür, dass der Steuerpflichtige eine gewerbliche Tätigkeit entfaltet und nicht in den wirtschaftlichen Organismus eines Dritten eingegliedert ist.⁸⁶⁰ Folgerichtig liegt ein wesentlicher Unterschied zwischen dem nichtselbständigen Heimarbeiter und dem selbständigen Hausgewerbetreibenden nach § 2 Abs. 2 HAG darin, dass letzterer familienfremde Hilfskräfte beschäftigt.⁸⁶¹

Wie gesehen legt Clickworker großen Wert auf eine höchstpersönliche Arbeitsleistung. Darüber hinaus sind aber auch sämtliche Vorbereitungs- oder Unterstützungsleistungen durch Dritte zur Aufgabenerledigung untersagt. „Die Weitergabe des Projektes und die Bearbeitung durch Dritte sind ausdrücklich untersagt, soweit dies nicht in der Projektbeschreibung ausdrücklich erlaubt wird.“⁸⁶² Dass tatsächlich in Projektbeschreibungen von der Ausnahme Gebrauch gemacht wurde, war nicht erkennbar.

Dem Plattformarbeiter ist mithin die Möglichkeit genommen, durch die Verwertung fremder Arbeitskräfte zusätzliche Einkünfte zu generieren. Er ist auf seine eigene Arbeitskraft zurückgeworfen. Ein Umstand, der das Potential der Einkünfteerzielung aus Plattformarbeit schnell limitiert und zu Recht Indiz einer nichtselbständigen Tätigkeit ist.

⁸⁵⁸ Statt vieler *Hutter*, in: Blümich, EStG (Stand Januar 2018), § 18 Rn. 28 f.

⁸⁵⁹ BFH, Urteil v. 18. Januar 1995 – XI R 71/93, BStBl II 1995, 559 (561); *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 15 Rn. 20; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 15 Rn. 15.

⁸⁶⁰ BFH, Urteil v. 3. Oktober 1961 – I 200/59 S, BStBl III 1961, 567 (570) für einen Versicherungsagenten mit eigenen Angestellten.

⁸⁶¹ R 15.1 Abs. 2 S. 7 Hs. 1 EStR 2012; vgl. *Geeb*, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand April 2020), § 19 Rn. 67.

⁸⁶² *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012), § 3.3 S. 1.

6.6.3 Weitgehend feststehende Verdienstmöglichkeiten

Ausdruck von Unternehmerinitiative ist es, dass der Steuerpflichtige durch unternehmerische Entscheidungen Einfluss auf seine Verdienstmöglichkeiten nehmen kann, die Höhe der Einnahmen also von seiner Eigeninitiative abhängt.⁸⁶³

Im Vorliegenden ist die Vergütung von Clickworker vorgegeben. Der jeweilige Plattformarbeiter kann nur entscheiden, ob er die Aufgabe zu den angebotenen Konditionen annimmt oder ablehnt. Eine Preis-Verhandlungsmacht besteht nicht.

Interessant ist steuerrechtlich zudem, dass seine Verdienstmöglichkeiten nur linear zum eingesetzten Arbeitsaufwand steigen. Der Plattformarbeiter hat es nicht in der Hand, durch eine Verringerung der von ihm selbst zu tragenden Kosten oder mit zusätzlichen Investitionen seinen Reingewinn zu erhöhen. Der Vermögenseinsatz ist gering, wie auch durch die Natur der Plattformarbeit ziemlich genau vorgegeben. Mehr aber auch nicht weniger als einen handelsüblichen Computer mit Internetanschluss braucht es dazu. Zusätzliche Investitionen würden keine schnellere Erledigung der Aufgaben zur Folge haben. Sparpotential ist ebenso wenig erkennbar. Der Steuerpflichtige kann folglich über die Ausgabenseite auf seinen Reingewinn kaum Einfluss nehmen. Ein Aspekt fehlender Unternehmerinitiative.⁸⁶⁴

Da sämtliche potentiellen urheberrechtlichen Nutzungsrechte wie gewerblichen Schutzrechte der erbrachten Leistungen vorab wirtschaftlich an Clickworker zu übertragen sind,⁸⁶⁵ ergibt sich hieraus ebenfalls kein zusätzliches Verdienstpotalential. Eine eigeninitiative Verwertung seiner Arbeitsergebnisse über Dritte ist nicht möglich.

Der Plattformarbeiter kann zwar durch bloße Mehrarbeit seine Verdienstmöglichkeiten erhöhen. Eine solche Möglichkeit sah der BFH im Fall der Regaleinräumer, die ebenfalls zusätzliche Regalpflegearbeiten übernehmen konnten, zutreffend jedoch nicht als Ausdruck von Unternehmerinitiative an.⁸⁶⁶ Sie sind vielmehr mit bloßen Überstunden eines Arbeitnehmers zu vergleichen.

Ein wenig Raum die Verdienstmöglichkeiten tatsächlich zu erhöhen, Unternehmerinitiative zu entfalten, besteht dennoch. Einerseits lernt der Plattformarbeiter mit der Anzahl der bearbeiteten Aufgaben zusehends, welche Aufgaben ihrer Aufmachung nach einen auskömmlichen Verdienst erwarten lassen. Er kann den Arbeitsumfang besser einschätzen und wenig lukrative Aufgaben erst gar nicht annehmen. Zudem sind mittlerweile sogar spezielle Programme am Markt erhältlich, mit denen vermeintlich vielversprechende Aufgaben schneller gemeldet werden sollen. Hierzu kann der Plattformarbeiter Kriterien vergeben, nach denen Aufgaben gemeldet werden

⁸⁶³ Statt vieler *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 68 m.w.N.

⁸⁶⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (536); BFH, Urteil v. 12. Oktober 1989 – IV R 118-119/87, BStBl II 1990, 64 (66).

⁸⁶⁵ *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012), § 5.1.

⁸⁶⁶ BFH, Urteil v. 20. November 2008 – VI R 4/06, BStBl II 2009, 374 (375); ebenso FG Niedersachsen, Urteil v. 6. Mai 1999 – XI 679/97, EFG 1999, 1015 (1016) für die Zusteller von Anzeigenblätter, die zur Verdienststeigerung zusätzliche Zustellbezirke übernehmen konnten.

sollen.⁸⁶⁷ Wie gut dies tatsächlich bei einer weitreichenden Verbreitung solcher Software im Markt gelingen kann, sei dahingestellt.

Im Ergebnis ähneln die Verdienstmöglichkeiten gleichwohl wegen des geringen Verdienstspielraums eher festen Bezügen, denn durch unternehmerische Entscheidungen beeinflussbaren Vergütungen. Feste Bezüge stellen nach dem Indizienkatalog des BFH indes ebenfalls einen Hinweis auf eine nichtselbständige Tätigkeit dar.⁸⁶⁸

6.6.4 Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Merkmal eigener Unternehmerinitiative wäre auch eine Teilnahme des Steuerpflichtigen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.⁸⁶⁹

Diese liegt nach der Rechtsprechung des BFH vor, wenn eine Tätigkeit am Markt und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird. Hiermit sollen diejenigen Tätigkeiten aus dem Bereich der Gewerblichkeit ausgegrenzt werden, die nicht auf einen Leistungs- oder Gütertausch gerichtet sind.⁸⁷⁰

Der jeweilige Plattformarbeiter ist dabei nur gegenüber Clickworker und nicht gegenüber den dahinterstehenden Auftraggebern tätig. Er tritt mit diesen nicht in Kontakt. Zwar genügt für eine Marktteilnahme grundsätzlich bereits das Anbieten der Leistung gegenüber einem einzigen potentiellen Kunden, sodass es unbeachtlich ist, ob der Plattformarbeiter neben Clickworker auch auf anderen Crowdsourcing-Plattformen tätig ist.⁸⁷¹ Bei der Registrierung und Arbeit auf einer Crowdsourcing-Plattform hingegen *per se* von einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu sprechen, verursacht bereits vom Wortsinn, wie der Funktion dieses Abgrenzungsmerkmals her Unbehagen.

Erneut helfen die Überlegungen des FG Saarland im bereits angesprochenen Sargträger-Urteil. Dort waren bekanntlich die Einkünfte der von Fall zu Fall vom Bestatter bei Beerdigungen eingesetzten Sargträger zu qualifizieren. Das FG Saarland bejahte eine Marktteilnahme der Sargträger unter anderem deshalb, da die Hinterbliebenen als Auftraggeber des Bestatters auch selbst Sargträger hätten stellen können und hierfür ebenso selbst die vom Bestatter eingesetzten Sargträger hätten verpflichten können. Arbeitnehmer eines beauftragten Unternehmens hingegen könne der Auftraggeber regelmäßig nicht selbst bestimmen.⁸⁷²

⁸⁶⁷ So nachgewiesen für Amazon Mechanical Turk, *Vili*, New Technology, Work and Employment 2018, 13 (22 f.).

⁸⁶⁸ BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663); exemplarisch *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 68.

⁸⁶⁹ Statt vieler *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 15 Rn. 20 f.

⁸⁷⁰ BFH, Urteil v. 15. Dezember 1999 – I R 16–99, BStBl II 2000, 404 (405) m.w.N.

⁸⁷¹ BFH, Urteil v. 15. Dezember 1999 – I R 16–99, BStBl II 2000, 404 (405 f.); *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 15 Rn. 20. m.w.N.

⁸⁷² FG Saarland, Urteil v. 8. November 1995 – 2 K43/94, EFG 1996, 98 (99).

Für Clickworker liegt der Sachverhalt zwischen diesen Polen. Einerseits kann der Auftraggeber die eingesetzten Plattformarbeiter nach den von Clickworker bereitgestellten Parametern vorauswählen, wie in Abschnitt C.II.6.5.1c) gesehen ein wesentlicher Baustein der Steuerungs- und Kontrollmechanismen. Andererseits, und das ist entscheidend, ist eine unmittelbare Beauftragung einzelner Plattformarbeiter gerade nicht möglich. Diese sind nur entindividualisierter Teil der Crowd. Die Plattformarbeiter können durch besonders gute Arbeit nur ihren Score verbessern, aber nicht etwa den jeweiligen Auftraggeber von ihren persönlichen Qualitäten überzeugen, ja grundsätzlich nicht einmal überhaupt mit diesen in Kontakt treten. Es fehlt an einem Kommunikationstool. Den Aufbau eines eigenen Kundenstammes außerhalb von Clickworker macht dies nahezu unmöglich. Zudem sind die Aufgaben für die Vergabe an einzelne Plattformarbeiter im Microtasking-Bereich regelmäßig nicht geeignet. Es geht mehr um die schiere Masse an kleinteiliger Arbeit, denn um extern eingekauftes Knowhow Einzelner.

In dem Merkmal „Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ zeigt sich bei Clickworker eher die weitgehend feststehende Verdienstmöglichkeit dieser Arbeit, denn ein klares Kriterium zur Abgrenzung von Markteinkommen zu sonstigen Vermögensmehrungen. Eigene indizielle Bedeutung kommt diesem Merkmal damit nicht zu.

6.6.5 Informationsasymmetrie

a) Intransparente Preisfindung

Die Preisfindung ist höchst intransparent. Weder hat der Plattformarbeiter die Möglichkeit, in Verhandlungen über den Preis zu treten, noch ist überhaupt ersichtlich auf welcher Grundlage dieser jeweils bestimmt wurde.⁸⁷³ Außer einer kleinen Inhaltsbeschreibung erfährt er vorab nichts über den erwarteten Aufgabeninhalt.

Bei genauerer Betrachtung zeichnet sich immerhin ein Zusammenhang zwischen der erwarteten Schwierigkeit der Aufgabe, Übersetzungsleistungen werden besser bezahlt als Teilnahmen an Umfragen, und der erwarteten Bearbeitungsdauer ab. Zwingend ist dies aber nicht. Es wird vielmehr alleine eine korrekte, nach den vorgeschriebenen Bedingungen abgelieferte Aufgabe vergütet, unabhängig von dem hierfür benötigten Zeitaufwand.⁸⁷⁴

Schließlich ist zu beachten, dass die Preise womöglich auch dynamisch festgesetzt werden. Zwar konnte dies für Clickworker vorliegend nicht festgestellt werden. Dies wurde bei Mitbewerbern hingegen bereits beobachtet. Vom Fahrdienstleister Uber ist bekannt, dass dieser auf schwankende Angebots- und Nachfragesituationen reagiert und die Preise dynamisch anpasst. Fehlt es etwa an Fahrern, wird versucht durch höhere Fahrpreise die Crowd

⁸⁷³ Lutz, Virtuelles Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 62 (99).

⁸⁷⁴ Lutz, Virtuelles Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 62 (99); vgl. Vogl, Crowdsourcing-Plattformen als neue Marktplätze für Arbeit, 2018, S. 61 f.

zum Tätigwerden zu bemühen.⁸⁷⁵ Gleiches wäre auch bei den Microtasks von Clickworker denkbar.

b) Intransparenter Bewertungsmechanismus

Dass die algorithmusgestützte Crowd-Steuerung mit ihrem bewusst intransparenten Bewertungsmechanismus dazu führt, dass der Plattformarbeiter in seiner Entscheidungsfindung gleichsam eingeschränkt wie auch gesteuert ist, konnte bereits in Abschnitt C.II.6.5.1e) gezeigt werden.

c) Folgen

Der jeweilige Plattformarbeiter hat auf die für eine unternehmerische Entscheidung wesentlichen Informationen, wie etwa die zeitliche Dauer oder die mit der Aufgabenerledigung einhergehenden Auswirkungen auf den Score, nur sehr begrenzten Zugriff. Gleiches gilt auch für die angezeigten Informationen zur vermeintlichen Konkurrenzsituation mit anderen Plattformarbeitern oder zu den angeblich nur noch verbleibenden Aufträgen. Nichts davon ist transparent überprüfbar.

Wie sehr dies den Plattformarbeiter in seiner unternehmerischen Freiheit einschränkt, mag folgende Überlegung verdeutlichen:

In Ermangelung genauer Details zur voraussichtlich benötigten Zeit und Arbeitsintensität im Vorfeld der Aufgabenannahme kann der versprochene Verdienst kaum in Relation zur hierzu einzusetzenden Zeit gesetzt werden. Es ist nur schwer absehbar, wie hoch der Verdienst je Zeiteinheit ausfallen wird und ob überhaupt das vom Auftraggeber geforderte Qualitätsniveau zu erreichen ist.

Dieser Aspekt wird im Zeitverlauf durch zwei Aspekte beeinflusst. Erstens kann der Plattformarbeiter zumindest im kleinen Rahmen eigeninitiativ seine Einkünfte beeinflussen. Sei es, dass er lernt lukrative Aufgaben selbst oder mittels Einsatzes besonderer Software zu identifizieren. Dies gilt umso mehr, je umfangreicher er für Clickworker tätig wird.

Andererseits kommt es gleichsam zu einer größeren Abhängigkeit des Steuerpflichtigen vom jeweiligen Bewertungsmechanismus, je umfangreicher er für Clickworker tätig wird. Ein hoher Score ist Schlüssel zu weiteren lukrativen Aufgaben.⁸⁷⁶ Dennoch kann er versuchen, den Bewertungsmechanismus zu antizipieren und für sich nutzbar zu machen.⁸⁷⁷

⁸⁷⁵ *Uber Technologies Inc.*, Uber Blog, How Uber's dynamic pricing model works (Stand 21. Januar 2019), online im Internet: <https://www.uber.com/en-GB/blog/uber-dynamic-pricing/> (21. Oktober 2019). So stiegen während einer Geiselnahme in Sydney im Jahre 2014 in dem betroffenen Areal die Fahrpreise automatisiert um mehr als 400 Prozent, da der Algorithmus einen starken Nachfrageüberhang registrierte, *Hanfeld*, Letzte Ausfahrt, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 16. Dezember 2014, S. 9.

⁸⁷⁶ Siehe Abschnitt C.II.6.5.4e).

⁸⁷⁷ Vgl. mit Beispielen zur Twitter-Timeline oder einer Suchmaschinenoptimierung unter Antizipation der vermeintlich eingesetzten Bewertungskriterien, um jeweils mit dem eigenen Beitrag möglichst weit oben in

Zusammenfassend erscheint es sehr zweifelhaft, ob auf derart rudimentärer Informationsgrundlage und marginalen Einflussrechten überhaupt betriebswirtschaftliche Entscheidungen getroffen werden können, Unternehmerinitiative verbleibt. Bestätigt wird dies wiederholt von Uber-Fahrern, deren mangelndes Wissen um die Details der Taxifahrt vor Annahme des Fahrauftrags einen Hauptkritikpunkt darstellt. Auch hier kann der Fahrer kaum abschätzen, ob sich die Fahrt für ihn lohnen wird.⁸⁷⁸ All dies ist sogleich in die wertende Gesamtbetrachtung einzustellen.

6.7 Vertragspartner

Die Frage nach dem Vertragspartner knüpft an zweierlei an. Zum einen an die Frage, wer Arbeitgeber im Sinne des § 38 Abs. 1 S. 1 EStG ist und somit potentiell zum Einbehalt der Lohnsteuer verpflichtet ist. Zum anderen wäre bei wechselnden Vertragspartnern die Frage nach der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus womöglich für jeden Vertragspartner neu zu stellen.

Als Vertragspartner und möglicher Arbeitgeber kommt in diesem Fallbeispiel nur der Intermediär in Betracht. Ein Vertragsverhältnis zwischen dem Auftraggeber und dem Plattformarbeiter besteht richtigerweise zu keinem Zeitpunkt.⁸⁷⁹

Zum einen treten die Auftraggeber, wie für indirektes Crowdsourcing typisch, nicht direkt an die Plattformarbeiter heran. Vielmehr ist ihr Ansprechpartner einzig Clickworker selbst. Dort wird die Arbeit für sie portioniert und auf die Crowdsourcing-Plattform gestellt, werden die geeigneten Plattformarbeiter für die jeweiligen Aufgaben ausgewählt, deren Abarbeitung überwacht und die Vergütung der Plattformarbeiter ausgezahlt.⁸⁸⁰ Dies gilt selbst in Fällen, in denen Clickworker nur die Crowd zur Verfügung stellt und die Einspeisung der Aufträge über ein Online-Tool durch den Auftraggeber selbst erfolgt. Auch hierbei übernimmt der Intermediär die gesamte Abwicklung von der Vergabe der Aufgaben an geeignete Plattformarbeiter bis zur Zahlungsabwicklung.⁸⁸¹ Bei alledem agiert Clickworker in eigenem Namen und auf eigene Rechnung und nicht als Vertreter der Auftraggeber.

Zum anderen arbeiten die Plattformarbeiter ebenfalls direkt für die Crowdsourcing-Plattform und nicht für die Auftraggeber. Regelmäßig ist der dahinterstehende Auftraggeber für die Plattformarbeiter gar nicht erst ersichtlich. Die Aufgaben werden anonymisiert eingestellt. Clickworker ist

den Suchergebnissen zu erscheinen, *Gillespie*, The relevance of algorithms, in: Gillespie/Boczkowski/Foot (Hrsg.), *Media Technologies*, 2014, 167 (184).

⁸⁷⁸ *Lee/Kusbit/Metsky/Dabbish*, Working with Machines, in: Association for Computing Machinery (Hrsg.), 33rd ACM Conference, 2015, 1603 (1607).

⁸⁷⁹ So auch *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Auftraggeber (Stand 3. Dezember 2012), § 2 S. 3: „Vertragsverhältnisse zwischen dem [sic] Auftraggebern und den Clickworkern von clickworker kommen nicht zustande.“

⁸⁸⁰ *Strube*, Vom Outsourcing zum Crowdsourcing, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 75 (84 f.).

⁸⁸¹ *Lutz*, Virtuelles Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 62 (83).

bei alledem zentraler Ansprechpartner, sollte es zu Komplikationen bei der Bezahlung oder Bewertung der erledigten Aufgaben kommen.⁸⁸² Mit Clickworker kommt sowohl der Rahmendienstvertrag für die Nutzung der Plattform, wie auch der Vertrag über die jeweilige konkrete Dienstleistungserbringung zustande. Auch die Allgemeinen Geschäftsbedingungen konstatieren, „*dass hinsichtlich eines Auftrages es zu einer Auftragserteilung zwischen clickworker und einem oder mehreren Clickworkern kommt*“.⁸⁸³

6.8 Wertende Gesamtbetrachtung – Typusvergleich

6.8.1 Überblick

Sämtliche ermittelten steuerrechtlichen Aspekte entfalten zwar eine mehr oder weniger starke Indizwirkung, allein ein einzelnes sicheres Kennzeichen für die Begriffsbestimmung der steuerrechtlichen Selbständigkeit und Unselbständigkeit kann es nicht geben.⁸⁸⁴

Für die Zuordnung zu einem Typusbegriff wie dem des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses ist es vielmehr charakteristisch, dass eine Vielzahl von ihrer äußeren Gestalt nach sehr verschiedenen Sachverhalte gleichsam hierunter subsumierbar sind. Die Gemeinsamkeit dieser Sachverhalte liegt stets in ihren identischen steigerungsfähigen Kernelementen unter die diese jeweils subsumiert werden können.⁸⁸⁵ Auf das Gesamtbild der Verhältnisse kommt es an.⁸⁸⁶

Wie in Abschnitt C.II.3.5.3 gesehen, wendet man für diesen Typusvergleich den Blick zwischen dem normaltypischen Dienstverhältnis als Referenzobjekt des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und dem steuerrechtlich zu erfassenden Sachverhalt. Die voranstehend herausgearbeiteten Merkmale sind für eine abschließende Bewertung in ihrem jeweiligen Grad der Erfüllung gegeneinander abzuwägen.⁸⁸⁷

Ausgangspunkt des folgenden Ähnlichkeitsvergleichs bildet also das normaltypische Dienstverhältnis. Es ist herauszuarbeiten, ob die Tätigkeit bei Clickworker dem Bild entspricht, welches

⁸⁸² *Strube*, Vom Outsourcing zum Crowdsourcing, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 75 (84).

⁸⁸³ *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Auftraggeber (Stand 3. Dezember 2012), § 4.3 S. 2.

⁸⁸⁴ So bereits *Hemmes*, Beiträge zur Begriffsbestimmung der Selbständigkeit und Unselbständigkeit im Steuerrecht, 1941, S. 30; *Streck*, FR 1973, 297 (300).

⁸⁸⁵ Siehe Abschnitt C.II.3.5.1b); vgl. *Puppe*, Kleine Schule des juristischen Denkens, 4. Auflage 2019, S. 65.

⁸⁸⁶ BFH, Urteil v. 22. Februar 2012 – X R 14/10, BStBl II 2012, 511 (513 f.); BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663) jeweils m.w.N.; Abschnitt C.II.3.5.3.

⁸⁸⁷ Vgl. *Puppe*, Kleine Schule des juristischen Denkens, 4. Auflage 2019, S. 66.

nach der Verkehrsanschauung die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausmacht.⁸⁸⁸ Maßgeblich für die Einordnung ist letztlich die Verkehrsanschauung.⁸⁸⁹ Nichts anderes konstatierte bereits § 10 EStG 1920.

6.8.2 Normaltypisches Dienstverhältnis

a) Feste Berufsbilder als Ausgangspunkt

Demgemäß orientiert sich der Gesetzgeber damals wie heute bei der Abgrenzung unmittelbar an den der Lebenswirklichkeit entlehnten Berufsbildern. Sie prägen den Normaltypus.⁸⁹⁰

Eine Anknüpfung an Berufsbilder war für den historischen Gesetzgeber freilich einfacher als heute. Zwar war die Zahl der Ausbildungsberufe insbesondere bis in die 1970er Jahre hinein wesentlich höher als heute. Die Berufe wiesen hingegen eine weitaus geringere Varianz im Hinblick auf die steuerrelevante Arbeitsorganisation auf. Ganz gleich ob Maurermeister, Schneider oder Bürokaufmann, ausgeprägte hierarchische Kontrollstrukturen, feste Arbeitsroutinen sowie ortsgebundenes Tätigwerden ermöglichten ein trennscharfes Bild von selbständiger wie nichtselbständiger Arbeit. Schwierigkeiten in der Abgrenzung kennzeichneten sich exemplarisch für die im bisherigen Verlauf der Untersuchung angesprochenen Fälle entweder durch eine kurze Betriebsanbindung, zum Beispiel bei Gelegenheitsarbeitern, oder durch eine hohe geschäftliche Selbständigkeit, wie etwa bei einem angestellten Apothekenverwalter.

Eine Kombination wie wir sie bei der Plattformarbeit von Clickworker finden, wiederholt kurze Arbeitseinsätze, die mit einer scheinbar weitgehenden geschäftlichen Selbständigkeit einhergehen, aber dennoch speziellen Berichts- und Kontrollmechanismen unterliegen, war schlicht nicht denkbar, eine algorithmusgestützte Steuerung der Steuerpflichtigen nicht umsetzbar. Derartige moderne Beschäftigungsformen konnten den Typus schon gar nicht mitprägen. Zwar sorgte bereits bei Einführung des EStG 1920 die Heimarbeit für Qualifikationskonflikte,⁸⁹¹ Herausforderungen der untersuchungsgegenständlichen digitalisierten Arbeitsorganisation konnten sich dort hingegen nicht zeigen.

In der Folge wäre die Plattformarbeit bei Clickworker unter vergleichender Anwendung historischer Berufsbilder nur schwerlich als nichtselbständige Arbeit zu fassen.

⁸⁸⁸ BFH, Urteil v. 30. Juli 2003 – X R 7/99, BStBl II 2004, 408 (410); BFH, Urteil v. 15. Dezember 1999 – I R 16–99, BStBl II 2000, 404 (405).

⁸⁸⁹ *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 73; siehe umfassend Abschnitt C.II.3.6.7.

⁸⁹⁰ BFH, Urteil v. 30. Juli 2003 – X R 7/99, BStBl II 2004, 408 (410); vgl. *Schmidt-Liebig*, StuW 1995, 162 (166); *Stolterfoht*, Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht, 1975, S. 63.

⁸⁹¹ Vgl. RT-Drs. 1924/1925, Band 400, Nr. 795, 19, Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 23. April 1925, abgedruckt in FinArch 1926, Band I, 166 (225) nimmt Bezug auf Streitigkeiten bei der Abgrenzung von Hausgewerbetreibenden zu Heimarbeitern.

b) Fortentwicklung der Arbeitswelt und des Normaltypus

Dass sich die Arbeitswelt seit der Einführung des EStG 1920 in einem ständigen Fluss befindet und stetig neue Beschäftigungsformen wie die Tele- oder Plattformarbeit hervorbringt, bedarf hier keiner Worte mehr.⁸⁹² Erst hierdurch stellen sich die steuerrechtlichen Probleme des Untersuchungsgegenstandes. Ob und wenn ja inwieweit sich derartige Entwicklungen auf das Referenzobjekt „normaltypisches Dienstverhältnis“ auswirken, also möglicherweise den Normaltypus (auch Durchschnitts-, Häufigkeits- oder auch Realtypus genannt) bestimmen, ist für die wertende Gesamtbetrachtung wesentlich.

Für die Beantwortung dieser Frage ist grundlegend, dass der Normaltypus anders als der Idealtypus nicht etwa vom Gesetzgeber erfunden wurde.⁸⁹³ Vielmehr ist der Normaltypus in seinen Hauptzügen der Wirklichkeit nachgebildet, sofern er nicht einfach aus ihr gewonnen wurde.⁸⁹⁴ Mit der Unterscheidung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit etwa übernimmt der Gesetzgeber unmittelbar Tätigkeitsformen, wie er sie im Wirtschaftsleben vorfindet und modifiziert diese durch seine eigenen Regelungen.⁸⁹⁵ Die Formulierung der im Normtext angelegten Interessenabwägung erfolgt dabei üblicherweise wenigstens primär im Hinblick auf die typischen Sachverhalte, welche den Normbegriffen in ihrem Kern unterfallen.⁸⁹⁶ Dies bestätigt die Orientierung des historischen Gesetzgebers an festen Berufsbildern.

Wandelt sich nun das Wirtschaftsleben und mit ihm die Verkehrsanschauung, ändert sich auch der Inhalt des entsprechenden Typusbegriffs.⁸⁹⁷ So wie die Verkehrsauffassung keinesfalls fest ist, so ist auch der Normaltypus in seiner Erscheinungsform keinesfalls sta-

⁸⁹² Siehe insbesondere Abschnitt A.I.3, Forschungsbedarf.

⁸⁹³ Der Idealtypus ist in seiner begrifflichen Reinheit im tatsächlichen Leben empirisch nirgends vorfindbar. Er ist Idealbild wie Wunschvorstellung des Gesetzgebers, *Weber-Grellet*, in: Budde/Offerhaus (Hrsg.), FS Beisse, 1997, 551 (552).

⁸⁹⁴ *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2. Auflage 1969, S. 431; *Koller*, Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht, 1967, S. 28; vgl. *Schmidt-Liebig*, *StuW* 1995, 162 (166); *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage 1995, S. 291, 294 f. So sei zum Beispiel nach *Koller* gesellschaftsrechtlich lediglich die GmbH eine künstliche Schöpfung des Gesetzgebers. Alle anderen Gesellschaftsformen seien vom Gesetzgeber vorgefunden und sodann kodifiziert worden, *Koller*, Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht, 1967, S. 76 f.

⁸⁹⁵ Vgl. *Schmidt-Liebig*, *StuW* 1995, 162 (166); *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2. Auflage 1969, S. 431

⁸⁹⁶ *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Auflage 1991, S. 551.

⁸⁹⁷ *Schmidt-Liebig*, *StuW* 1995, 162 (166).

tisch. Der Normaltypus muss für den zu bewertenden Fall immer neu konkretisiert werden.⁸⁹⁸ Ein Gericht kann sich also nicht stets schlicht auf seine früheren Erwägungen stützen.⁸⁹⁹ Wie *Florstedt* konstatiert möchte uns die Grundidee des Typusbegriffs so „den Zugang zur Welt des So-Seins – und nicht zur Welt des So-Gewesen-Seins! – offen halten“.⁹⁰⁰

Hierin liegt für die Befürworter ein wesentlicher Teil der Flexibilität und Lebensnähe dieser Methode begründet.⁹⁰¹ Mithin handelt es sich bei dem Normaltypus nicht um fest formulierte Regelungen, unter die man einfach subsumieren könnte, sondern um bewegliche Maßstäbe.

Zu Ende gedacht bedeutet dies, dass jede Rechtsanwendung auf den Inhalt des Rechts zurückwirkt. Es entsteht ein hermeneutischer Zirkel. Wo in der Realität ein Typus erkannt wird, also ein steuerrechtliches Dienstverhältnis vorliegt, wird dieser Beispielsfall Teil des Normaltypus. Sachverhalt und gedankliche Vorstellung des Normaltypischen befinden sich in ständiger Rückkopplung. Jede anhaltende Änderung des Sachverhalts vermag den Typus selbst zu verändern. Einfallende Änderungen werden fortlaufend integriert.⁹⁰²

Folglich ist für den Normaltypus „steuerrechtliches Dienstverhältnis“ zu berücksichtigen, dass sich die Arbeitswelt auch im Hinblick auf neue Beschäftigungsformen fortentwickelt.⁹⁰³

c) Beispiele der Begriffsoffenheit

Größte Bedeutung kommt den Typusbegriffen im Verfassungsrecht zu.⁹⁰⁴ Ihre Offenheit und Flexibilität in der Begriffsbestimmung kann man etwa für den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG beobachten. Die Berufsfreiheit verfolgt in sachlicher Hinsicht einen prinzipiell offenen Berufsbegriff, der sich wesentlich aus den gegebenen Funktionszusammenhängen des wirtschaftlichen, sozialen und kulturellen Lebens bestimmt. Er ist zwangsläufig zukunftsgerichtet und passt sich Veränderungen in der aktuellen Lebenswirklichkeit an.⁹⁰⁵ Neu aufkommende Berufsbilder unterfallen dem Schutzbereich des

⁸⁹⁸ *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage 1995, S. 293.

⁸⁹⁹ So allgemein für den Wandel der Verkehrsanschauung *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO (Stand Oktober 2011), § 4 Rn. 303; vgl. BFH, Urteil v. 23. Februar 2000 – X R 142/95, BStBl II 2000, 610 (611).

⁹⁰⁰ *Florstedt*, *StuW* 2007, 314 (320).

⁹⁰¹ Vgl. *Kokert*, *Der Begriff des Typus bei Karl Larenz*, 1995, S. 276 m.w.N.

⁹⁰² *Streck*, *FR* 1973, 297 (300); vgl. *Kokert*, *Der Begriff des Typus bei Karl Larenz*, 1995, S. 187 f.; *Larenz* spricht von der „*Methodenlehre als hermeneutische Selbstreflektion der Jurisprudenz*“, *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6. Auflage 1991, S. 243 ff.

⁹⁰³ *Geserich*, in: *Blümich*, *EStG* (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 73.

⁹⁰⁴ *Isensee*, *Die typisierende Verwaltung*, 1976, S. 72.

⁹⁰⁵ *Scholz*, in: *Maunz/Dürig*, *GG* (Stand Juni 2006), Art. 12 Rn. 32; vgl. *BVerfG*, Beschluss v. 16. März 1971 – 1 BvR 52, 665, 667, 754/66, *BVerfGE* 30, 292 (334).

Art. 12 Abs. 1 GG, auch wenn der Parlamentarische Rat diese bei seinen Beratungen noch gar nicht absehen konnte.

Die Folgen eines derartigen Anknüpfens an aktuelle Funktionszusammenhänge lassen sich steuerrechtlich besonders gut mit der Erfassung von Einkünften Prostituiertes greifen. Der Große Senat des BFH war 1964 zur Klärung der Frage angerufen, wie Dirnenlohn zu besteuern sei. Die Klägerin war der Ansicht, dass eine Besteuerung in ähnlich gelagerten Fällen bisher unterblieben sei, eine Besteuerung des Dirnenlohns mithin auch in ihrem Fall unrechtmäßig wäre. Der BFH entschied seinerzeit, dass eine Besteuerung gleichwohl zu erfolgen habe. Dirnen erzielten jedoch keine gewerblichen Einkünfte, da sie sich nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligten. Er sprach wie schon der RFH von „*gewerbsmäßiger Unzucht*“, die aus dem Rahmen dessen falle, was der Gesetzgeber unter selbständiger Berufstätigkeit verstanden wissen wollte. Die Prostitution stellte auch 1964 noch das „*Zerrbild eines Gewerbes*“ dar. Prostituierte erzielten somit sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG, die nicht der Gewerbesteuer unterlagen.⁹⁰⁶

Mit Vorlagenbeschluss vom 15. März 2012 vertrat der III. Senat konträr hierzu die Auffassung, dass wegen geänderter tatsächlicher und rechtlicher Verhältnisse Eigenprostitution sehr wohl zu gewerblichen Einkünften führen könne. In den fast 48 Jahren, die seit dem Urteil des Großen Senates vergangen seien, hätten sich neue Gesichtspunkte ergeben, die bei der ursprünglichen Entscheidung nicht berücksichtigt werden konnten und nach Ansicht des 3. Senats eine andere Entscheidung in der Sache rechtfertigten. Das Gesetz zur Regelung der Rechtsverhältnisse der Prostituierten⁹⁰⁷ habe deren Tätigkeit legalisiert, es erfolge insbesondere in der Boulevardpresse und im Internet teils umfangreiche Werbung und es bestehe ein gewandeltes Verständnis in der Bevölkerung, nach dem Prostitution nicht mehr schlechthin als sittenwidrig angesehen werden könne.⁹⁰⁸ Unter Abkehr von der Entscheidung aus dem Jahr 1964 folgte der Große Senat nunmehr vollumfänglich der Argumentation des Vorlagebeschlusses. Selbständig tätige Prostituierte erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb.⁹⁰⁹ Die gesetzlichen Grundlagen, § 15 Abs. 2 und § 22 Nr. 3 EStG, freilich hatten sich in ihrem Kern seit 1964 nicht geändert. Nur die Grenzen des gesellschaftlich Akzeptierten haben sich verschoben.

Der Typus „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ zeichnet im Ergebnis den Wechsel von einer gesamtgesellschaftlichen Anschauung in der „*die Ausübung der Gewerbsunzucht, von vornherein außerhalb der Freiheitsverbürgung des Art. 12 Abs. 1 Satz 1 GG*“ steht,⁹¹⁰ hin

⁹⁰⁶ BFH, Urteil v. 23. Juni 1964 – GrS 1/64 S, BStBl III 1964, 500 (501); vgl. RFH, Urteil v. 4. März 1931 – VI A 16/31, RStBl 1931, 528 (528).

⁹⁰⁷ Gesetz zur Regelung der Rechtsverhältnisse der Prostituierten vom 20. Dezember 2001, BGBl I 2001, 3983.

⁹⁰⁸ BFH, Beschluss v. 15. März 2012 – III R 30/10, BStBl II 2012, 661 (663).

⁹⁰⁹ BFH, Beschluss v. 20. Februar 2013 – GrS 1/12, BStBl II 2013, 441 (443).

⁹¹⁰ So das BVerwG, Urteil v. 4. November 1965 – I C 6.63, BVerwGE 22, 286 (289).

zu einer Gesellschaft, in der Prostitution akzeptiert ist, nach. In einer sich ändernden Gesellschaft ändert sich auch das, was von Typusbegriffen wie auch unbestimmten Rechtsbegriffen als umfasst angesehen wird.⁹¹¹

d) Folgen für das normaltypische Dienstverhältnis

Der Normaltypus, den der historische Gesetzgeber im Jahre 1891 mit § 15 Preuß. EStG 1891 für Preußen bzw. mit § 9 Nr. 1 EStG 1920 für die Weimarer Republik noch vor Augen hatte, hat sich gleichsam mit der Arbeitswelt fortentwickelt. Für die Untersuchung darf somit einerseits nicht ein bloß historisches Berufsbild als Normaltypus herangezogen werden.

Da es sich andererseits bei der Arbeit auf Crowdsourcing-Plattformen selbst um ein neues Phänomen handelt, kann dieses ebenso noch nicht typusprägend sein. Plattformarbeit ist keine bereits heute weit verbreitete, typische Form nichtselbständiger Erwerbsarbeit. Dies gilt insbesondere für den Aspekt der Digitalisierung der Arbeitsorganisation und die einhergehenden Steuerungs- und Kontrollmechanismen. Letztere sind (noch) nicht typusbildend und müssen erst einem solchen zugeordnet werden.

Unzweifelhaft festzustellen ist dennoch der Trend zu einer allgemeinen, nachhaltigen Flexibilisierung von Arbeitsverhältnissen. In den letzten Jahrzehnten konnte eine zeitliche und räumliche Entgrenzung von Arbeit festgestellt werden. Insbesondere die seit den 1980er Jahren fortschreitende Etablierung der Telearbeit trug dazu bei. Der Umstand, dass Arbeit zeitlich und örtlich losgelöst von den formalen Grenzen des jeweiligen Unternehmens etwa im Home-Office stattfindet, schließt ein steuerrechtliches Dienstverhältnis keineswegs mehr aus.⁹¹² Der Normaltypus hat sich hier bereits gewandelt.

Ebenfalls der Plattformarbeit voraus gingen ab den 1990er Jahren weitere Flexibilisierungsversuche mit der Verbreitung von befristeten Arbeitsverträgen, Teilzeitbeschäftigungsverhältnissen oder 620-Mark-Jobs. Hieran schlossen sich in den 2000er Jahren Arbeitnehmerüberlassungen und in jüngerer Zeit die Werkverträge an. Dies hat ebenso unmittelbaren Einfluss auf das normaltypische Dienstverhältnis.

⁹¹¹ Ein weiteres Beispiel wäre zum einen die „Homosexuellen-Entscheidung“ von 1957, in der die Verfassungsgemäßheit der §§ 175 f. StGB a.F. im Wesentlichen damit begründet wurde, dass der homosexuelle Mann eher als eine lesbische Frau dazu neige, einem hemmungslosen Sexualbedürfnis zu verfallen, BVerfG, Urteil v. 10. Mai 1957 – 1 BvR 550/52, BVerfGE 6, 389; zum anderen das Mephisto-Urteil von 1971, indem in einer literarischen Darstellung der Kollaboration des Schauspielers Gustaf Gründgens mit den Nationalsozialisten sowie einer *de facto* Kritik hieran eine nicht mehr von Art. 5 Abs. 3 S. 1 GG gedeckte Ehrverletzung gesehen wurde, BVerfG, Beschluss v. 24. Februar 1971 – 1 BvR 435/68, BVerfGE 30, 173. Sowohl sind die §§ 175 f. StGB mittlerweile aufgehoben, wie auch das betroffene literarische Werk frei verkäuflich. Beides waren aus heutiger Sicht ihrer Zeit geschuldete, fragwürdige Auslegungen einer im Kern bis heute unveränderten Verfassung.

⁹¹² Vgl. *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19 Rn. 41 Stichwort: Telearbeiter; Abschnitt A.I.3.2, Digitalisierung der Arbeitsorganisation.

Zusammengenommen lässt sich feststellen, dass ein modernes normatypisches Dienstverhältnis vor diesem Hintergrund zeitlich und örtlich weitgehend entgrenzbar geworden ist. Einer zeitgebundenen Tätigkeit in der „Werkhalle“ des Arbeitgebers, wie sie etwa 1920 noch üblich war, bedarf es heute mit Gleitzeit oder Telearbeit nicht mehr. Die Arbeit kann oftmals gleichermaßen digital von Zuhause aus erledigt werden. Ebenso sprechen auch parallele Rechtsbeziehungen zu mehreren Auftraggebern nicht mehr zwingend für ein selbständiges Tätigwerden. Dass Arbeitnehmer gleich mehrere Jobs haben, ist heute nichts Ungewöhnliches mehr. Ferner ist das Tätigwerden für fremde Dienstleister in einer Dreiecksbeziehung durch Leiharbeit und Werkverträge üblicher geworden.

Letztlich wird die innerhalb und außerhalb des Betriebes geleistete Arbeit immer vergleichbarer und auch austauschbarer.⁹¹³ Der Normaltypus verliert diesbezüglich an Trennschärfe. Selbständige wie nichtselbständige Erwerbsarbeit kann gleichermaßen zeitlich wie örtlich entgrenzt erbracht werden.

e) Kernelemente

Indem der BFH die Begriffe „Weisungsgebundenheit“ und „organisatorische Eingliederung“ zutreffend auf ihre Oberbegriffe „Unternehmerisiko“ und „Unternehmerinitiative“ zurückführt, bildet er hiermit abstrakt die beiden steigerungsfähigen Kernelemente und Eckpunkte, quasi den Kristallisationskern einer Abgrenzung von selbständiger zu nichtselbständiger Arbeit.⁹¹⁴

Der bisherige Gang der Untersuchung zeigt, dass sich auch in einer sich wandelnden Arbeitswelt Ausprägungen dieser Kernelemente zeigen, die den Typus des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses bis heute prägen.

So besteht mit Blick auf die Unternehmerinitiative ungeachtet der beobachteten Flexibilisierung ein arbeitnehmertypischer Zusammenhang zwischen der eingesetzten Arbeitskraft und dem erzielten Entgelt. Das Entgelt bildet bei Arbeitnehmern üblicherweise die Effektivität des geschuldeten Arbeitseinsatzes ab. Ein Erfolgshonorar, welches einen derartigen Bezug zur Arbeitsleistung nicht hat, verlässt das Bild des normaltypischen Dienstverhältnisses.⁹¹⁵ Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb hingegen sind durch kombinierten Einsatz von Arbeit und Vermögen geprägt. Folglich gehen hierbei regelmäßig die Verdienstmöglichkeiten über die bloße Verwertung der Arbeitskraft hinaus.⁹¹⁶

⁹¹³ Vgl. *Boes/Kämpf/Langes/Lühr*, WSI Mitteilungen 2015, 77 (83).

⁹¹⁴ BFH, Urteil v. 22. Februar 2012 – X R 14/10, BStBl II 2012, 511 (514) sowie Abschnitt C.II.3.6.4c).

⁹¹⁵ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 98.

⁹¹⁶ *Lang*, Die Einkünfte des Arbeitnehmers, in: Stolterfoht (Hrsg.), DSTJG Bd. 9, 1986, 15 (30); vgl. *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juni 2017), § 19 Rn. 69 sowie ausführlich bereits Abschnitt C.II.6.3.

Im Hinblick auf die Reichweite der Weisungsgebundenheit sowie die Ausgestaltung einer organisatorischen Eingliederung ist hingegen der Ähnlichkeitsvergleich besonders gefordert. Eine klare schwarz-weiße Zuordnung einzelner Elemente ist dort nicht möglich.

Bezüglich des Unternehmerrisikos zeigen die ausgewerteten Urteile und Sachverhalte, dass etwa eine Pflicht zur Nacherfüllung bei mangelhaft erbrachter Leistung arbeitnehmeruntypisch ist. Der Arbeitserfolg, gleich welcher Art, wird üblicherweise nicht durch Gewährleistungsansprüche, aus denen zudem Kostenrisiken erwachsen können, gesichert.⁹¹⁷ Überhaupt ist es so, dass ein Arbeitnehmer regelmäßig in die Lage versetzt wird, seinen Vermögenseinsatz so zu bemessen, dass negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit üblicherweise nicht entstehen können. Er trägt kein signifikantes Vermögensrisiko.⁹¹⁸

6.8.3 Plattfortmptisches Rechtsverhältnis bei Clickworker

Zusammenfassend ist für eine Tätigkeit auf der Crowdsourcing-Plattform Clickworker eine weitgehende Fragmentierung, ja Atomisierung des gesamten Arbeitsprozesses, wie auch des Rechtsverhältnisses an sich charakteristisch. Es geschieht nicht nur eine Zerlegung der Arbeit in kürzeste und monoton-repetitive Ablaufabschnitte, wie sie etwa seit der Fließbandfertigung des Taylorismus bekannt ist, sondern gleichsam ebenso eine Fragmentierung des Rechtsverhältnisses an sich. Eine Vergütung erfolgt rein erfolgsbasiert für jede zufriedenstellend erledigte Aufgabe. Außerhalb dieses Stückentgelts stehen dem jeweiligen Plattformarbeiter keine Vergütungen zu. Eine Entlohnung für Standby-Zeiten erfolgt ebenso wenig wie eine Entgeltfortzahlung im Urlaubs- oder Krankheitsfalle.⁹¹⁹ Das unterbrechungsfreie Arbeitsverhältnis in Form eines Dauerschuldverhältnisses wandelt sich im Rahmen der Plattformarbeit hin zu auch vertraglich fragmentierten Arbeitseinsätzen.

Ferner bedarf es für das Tätigwerden bei Clickworker üblicherweise eines ganz reduzierten eigenen Vermögenseinsatzes, um die Einstiegshürde für neue Plattformarbeiter niedrig zu halten.⁹²⁰ Mehr als einen ohnehin vorhandenen handelsüblichen Computer mit Internetanschluss bedarf es für den Großteil der Aufgaben nicht.

Schließlich hat Clickworker bei alledem typischerweise eine zentrale Position inne. Clickworker steuert und kontrolliert als Intermediär den gesamten Crowdsourcing-Prozess mittels ausgeklügelter Systeme und stellt die erforderliche Software zur Verfügung. Die Vorauswahl der einzelnen Plattformarbeiter, deren Motivation und Qualifizierung, wie auch die Kontrolle der abgelieferten

⁹¹⁷ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 100; vgl. FG Hamburg, Urteil v. 27. August 1991 – I 301/87, EFG 1992, 279 (280); *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 100.

⁹¹⁸ Abschnitt C.II.3.6.4d) sowie C.II.6.3.

⁹¹⁹ Zum Ganzen siehe Abschnitt C.II.6.4, Entlohnungsmodalität.

⁹²⁰ Siehe Abschnitt C.II.6.3, Vermögenseinsatz.

Aufgaben, erfolgt nahezu vollständig automatisiert algorithmusgestützt.⁹²¹ Zur Steuerung der Crowd setzt Clickworker regelmäßig Mittel der Verhaltensökonomie ein.

Diese zentrale Position von Clickworker mündet in einem sehr eingeschränkten Handlungsspielraum des einzelnen Plattformarbeiters im Hinblick auf die Ausübung seiner Tätigkeit. Die Aufgaben sind grundsätzlich persönlich zu erbringen, eine Delegation von (Teil)Aufgaben an Dritte, etwa an eigene Arbeitnehmer, ist nicht vorgesehen und auch der Preisfindungs- wie Bewertungsmechanismus ist intransparent. Dies erschwert eigenunternehmerische Entscheidungen.

6.8.4 Ähnlichkeitsvergleich – Unternehmerrisiko

Der Ähnlichkeitsvergleich etwaigen Unternehmerrisikos konzentriert sich folglich bei Clickworker auf drei Aspekte.

a) Fehlender Vermögenseinsatz

Wo schon der historische Gesetzgeber konstatierte, dass nichtselbständiger Arbeit, Vermögensgegenstände irgendwelcher Art regelmäßig nicht gewidmet seien,⁹²² liegt hierin für die Gesamtbetrachtung bis heute ein elementarer Anhaltspunkt für Einkünfte aus § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Nicht ohne Grund war bisher für die Frage, ob jemand unselbstständiger Heimarbeiter oder selbstständiger Hausgewerbetreibender ist, der Gesichtspunkt des unternehmerischen Risikos ausschlaggebend, für dessen Bemessung wiederum wesentlich an den Vermögenseinsatz angeknüpft wurde.⁹²³

Wie in Abschnitt C.II.6.3 gesehen, setzt das gesamte Geschäftsmodell von Clickworker darauf, dass die Eintrittshürden für die Registrierung und Aufgabenbearbeitung möglichst gering sind. Es richtet sich an Internetnutzer ungeachtet ihrer formellen Qualifikation. Diese können ihre vorhandenen internetfähigen Endgeräte ebenso für die Erledigung von Plattformarbeit nutzen. Steuerrechtlich relevantes zusätzliches Kostenrisiko erwächst ihnen hieraus nicht.

Wo mithin der Plattformarbeit nicht erst Vermögensgegenstände gewidmet werden müssen, sondern deren berufliche Mitnutzung ausreicht und selbige im Hinblick auf ihr Kostenrisiko vernachlässigbar sind, zeigt sich eine große Nähe zum normaltypischen Dienstverhältnis. Auch dort kann der Arbeitnehmer ohne große Eintrittshürden, wie der Beschaffung eigenen Werkzeugs, unverzüglich mit seiner Arbeit beginnen. Der eingesetzte Computer dient nur dazu, ähnlich einem Kraftfahrzeug zum Ort der Arbeitserbringung, dem

⁹²¹ Siehe Abschnitt C.II.6.5, Steuerungs- und Kontrollmechanismen.

⁹²² RT-Drs. 1924/1925, Band 400, Nr. 795, 19 (40 f.), Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 23. April 1925; Abschnitt C.II.3.9.1, Historische Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 2 EStG 1925.

⁹²³ Statt vieler *Bode*, in: Blümich, EStG (Stand Dezember 2018), § 15 Rn. 29.

Interface, zu gelangen. Der Fokus liegt gerade auf der Verwertung der natürlichen Intelligenz der Plattformarbeiter und nicht auf der Verwertung von Rechenleistung Dritter.⁹²⁴

b) Kein Haftungsrisiko bei Schlechtleistung

Wie in einem normaltypischen Dienstverhältnis auch, haftet der jeweilige Plattformarbeiter *de facto* nur sehr eingeschränkt bei mangelhaft erbrachter Leistung. Der Arbeitserfolg ist nicht durch Gewährleistungsansprüche gesichert. Kostenrisiken wie ein Selbständiger sie im Rahmen von Rückstellungen üblicherweise berücksichtigen würde, entstehen nicht. Wird eine Arbeit nicht wie vom Auftraggeber gewünscht erbracht, ist einzig die versprochene erfolgsbasierte Entlohnung in Gefahr.⁹²⁵ Im Ergebnis ein weiterer Zug, der für nicht-selbständige Arbeit als typisch anzusehen ist.

c) Erfolgsbasierte Entlohnung

Die am häufigsten anzutreffende Vergütung im steuerrechtlichen Dienstverhältnis ist unzweifelhaft eine zeitbasierte Vergütung, eine Entlohnung nach der Anzahl der geleisteten Arbeitsstunden. Dennoch wird eine erfolgsbasierte Entlohnung im Rahmen des Normalarbeitsverhältnisses ebenso als typisch angesehen, etwa in Gestalt von Akkordarbeit. Der BFH spricht diesbezüglich von steuerrechtlich unbeachtlichem Erfolgsrisiko.⁹²⁶

Dass eine solche Bezahlungsmodalität bisher im Wesentlichen von Arbeitgebern als Leistungsanreiz genutzt wurde,⁹²⁷ sie bei Clickworker zugleich jedoch Folge der Fragmentierung des Rechtsverhältnisses „Plattformarbeit“, wie der implementierten Qualitätssicherung ist, ändert an dieser Betrachtung nichts. Die Motivation der Beteiligten hinter der Entlohnungsmodalität „Leistungslohn“ war auch bisher für die Qualifizierung des Berufsbilds nicht entscheidend. Gleiches gilt auch für die fehlende Entgeltfortzahlung im Krankheits- oder Urlaubsfall. Wäre dies anders, wäre bei reduziertem Arbeitnehmerschutz, wie er etwa bis 1970 in Deutschland im Krankheitsfall für Arbeiter noch üblich war⁹²⁸ und in den USA bis heute noch üblich ist, das Bild nichtselbständiger Arbeit stets verlassen.

⁹²⁴ Ausführlich zu dieser Erwägung Abschnitt C.II.6.3.3d).

⁹²⁵ Siehe Abschnitt C.II.6.4.2e) und f).

⁹²⁶ Siehe Abschnitt C.II.6.4.2d).

⁹²⁷ Vgl. BT-Drs. 7/2305, 33; BT-Drs. 7/4544, 7 zum JArbSchG, die mit der Einführung eines Verbots von Akkordarbeit für Jugendlichen diese vor derartig starken Leistungsanreizen schützen wollten. § 23 Abs. 1 Nr. 1 JArbSchG sieht bis heute ein derartiges Verbot vor. Ob Jugendliche vor diesem Hintergrund überhaupt selbst Plattformarbeiter sein können, erscheint fraglich. Die Arbeit erscheint im Ganzen sehr von starken Leistungsanreizen geprägt.

⁹²⁸ Erst im Jahr 1957 wurde nach einem Generalstreik der IG-Metall ein Zuschuss zum Krankengeld für Arbeiter durchgesetzt, BGBl I 1957, 694, Gesetz zur Verbesserung der wirtschaftlichen Sicherung der Arbeiter im Krankheitsfall. Nach weiteren Anpassungen mündete dieser Prozess in einer faktischen Gleichstellung von Arbeitern und Angestellten in Bezug auf die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall zum 1. Januar 1970, BGBl I 1969, 946, Gesetz über die Fortzahlung des Arbeitsentgelts im Krankheitsfall und über Änderungen des Rechts der gesetzlichen Krankenversicherung.

Der Umstand schließlich, dass die Plattformarbeiter für Standby-Zeiten nicht vergütet werden, ist bei Gelegenheitsarbeitern gleichermaßen bekannt. Auch diese sind darauf angewiesen, dass genügend Arbeit zur Erledigung anfällt.

d) Ergebnis

Die Abweichungen vom Normaltypus gehen im Bereich des Unternehmerrisikos nicht so weit, als dass die Zuordnung zum Typus „steuerrechtliches Dienstverhältnis“ in Frage gestellt wäre.

Zwar zeigen sich auf den ersten Blick mit der rein erfolgsbasierten Vergütung sowie dem Einsatz des jeweils eigenen Computers zur Aufgabenerledigung scheinbar neue Züge. Bei genauerer Betrachtung lässt sich hingegen einerseits eine große Ähnlichkeit mit dem bekannten und wiedererstarkenden Instrument des Akkordlohns sowie dem Berufsbild eines Gelegenheitsarbeiters erkennen. Andererseits erwächst aus dem Einsatz eines eigenen Computers ein bloß marginales und steuerrechtlich vernachlässigbares Kostenrisiko, mit dem das Bild nichtselbständiger Tätigkeit nicht verlassen wird.

Im Hinblick auf das Unternehmerrisikos ist der Plattformarbeiter bei Clickworker steuerrechtlich mit einem mittels Leistungslohn vergüteten Gelegenheitsarbeiter zu vergleichen, welchem unterdurchschnittlich geringe Arbeitnehmerschutzrechte zustehen.

6.8.5 Ähnlichkeitsvergleich – Unternehmerinitiative

Der BFH zeichnete mit Urteil vom 24. November 1961 ein seinerzeit normaltypisches Bild eines selbständig tätigen Steuerpflichtigen, aus welchem sich die Eckpunkte des Ähnlichkeitsvergleichs im Hinblick auf die eingeräumte Unternehmerinitiative ablesen lassen:

„Bei nebenberuflichen Tätigkeiten, die nicht im Betrieb des Arbeitgebers ausgeübt werden, die örtlich und zeitlich nicht gebunden sind und die in ihrem Ablauf vom Arbeitgeber nicht überwacht und nur vom Ergebnis her von ihm überprüft werden können, liegt meist kein Arbeitsverhältnis vor, weil es an der Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers fehlt.“⁹²⁹

Im Hinblick auf diese Aspekte zeigt sich im Ähnlichkeitsvergleich einerseits die Fortentwicklung der Arbeitswelt im Hinblick auf diese Eckpunkte, wie andererseits die Innovationskraft der Plattformarbeit bei Clickworker an sich.

a) Augenscheinlich weitgehende Weisungsfreiheit

Neu ist zunächst die augenscheinlich völlige Autonomie des Plattformmitarbeiters im Hinblick auf das „Ob“, „Wann“ und „Wie“ seiner Arbeitskraftentfaltung. Ein vertraglich vereinbartes Weisungsrecht von Clickworker gegenüber den Plattformmitarbeitern besteht nicht. Ein Aspekt, der von den Beteiligten am häufigsten als Argument für den Vergleich

⁹²⁹ BFH, Urteil v. 24. November 1961 – VI 208/61 U, BStBl III 1962, 125 (126), Hervorhebungen durch Verfasser.

mit dem Bild eines Selbständigen bemüht wird. Letzterer kann meist ebenso zeitlich wie sachlich frei über die Bearbeitung der Aufgaben, wie über die Annahme von Folgeaufträgen entscheiden.

Zum einen verbietet sich bei genauerer Betrachtung ein Ähnlichkeitsvergleich hinsichtlich der weisungsfreien Art und Weise der Leistungserbringung. Zwar ist eine derartige Weisungsfreiheit für ein selbständiges Tätigwerden eigentlich charakteristisch. Dort wo aber die Aufgaben wie hier derart in kleinteilige Fragmente zerlegt und mit scharf umrissenen Arbeitsanweisungen versehen sind, bedürfen diese, ob selbständig oder nichtselbständig, ohnehin keiner weiteren Weisungen.⁹³⁰

Zum anderen liefe das Kriterium der fehlenden örtlichen Bindung des Steuerpflichtigen bei dieser im digitalen Raum, also *per se* ortsunabhängig erbrachten Tätigkeit im Rahmen des Typusvergleichs ebenso leer, verstünde man den Ort der Tätigkeitserbringung nur als einen real existierenden Ort. Richtig ist vielmehr ein modernes Verständnis des normaltypischen Dienstverhältnisses. Letzteres hat sich durch die Etablierung von ortsunabhängigen Arbeitsformen wie der Telearbeit ohnehin längst unübersehbar gewandelt. In konsequenter Weise ist das Verständnis des Arbeitsorts auf unverkörpernte Tätigkeitsorte auszudehnen.⁹³¹ Folglich zeigt sich bei Clickworker eine große Ähnlichkeit zu Arbeitsverhältnissen der analogen Welt. Die Arbeit ist auf dem Interface von Clickworker nicht nur einzureichen, sondern – das ist entscheidend – auch vollständig zu erbringen. Der Steuerpflichtige muss zur Arbeit stets auf das Interface zurückkehren. Ein Bild, wie es in der analogen Welt mit der klassischen Werkhalle nicht besser beschrieben wäre.

Nach der Lage der Dinge zeichnet sich einerseits das Bild eines Gelegenheitsarbeiters. Die Arbeit ist am immer gleichen, vorgegebenen digitalen Ort zu erbringen und auch nur insoweit, wie Clickworker Arbeit auf der Crowdsourcing-Plattform für den jeweiligen Plattformarbeiter bereitstellt. Andererseits spricht die frei einteilbare Arbeitszeit gleichsam für einen freien Mitarbeiter.

b) Zunehmende faktische Weisungsgebundenheit

Besonders die vermeintlich frei einteilbare Arbeitszeit ist freilich, vor dem Versuch Clickworkers mit Methoden der Verhaltensökonomie eine Steuerung der Crowd zu erreichen, zu betrachten. Es werden nämlich mehr oder weniger subtil zeitliche Weisungen erteilt, denen einzig die rechtliche Bindungswirkung fehlt.⁹³²

Ähnlich wie das FG Sachsen und im Ergebnis auch der BFH Weisungen im Hinblick auf die Art und Weise der Leistungserbringung bei scharf umrissenen Aufgaben wegen deren

⁹³⁰ Siehe Abschnitt C.II.6.5.3c).

⁹³¹ Siehe Abschnitt C.II.6.5.3a) und C.II.6.8.2d).

⁹³² Siehe Abschnitt C.II.6.5.3b) und C.II.6.5.2c).

Sinnentleerheit für ein steuerrechtliches Dienstverhältnis als entbehrlich erachten,⁹³³ so kann und muss dieser Gedanke richtigerweise auch auf ein fehlendes zeitliches Weisungsrecht übertragen werden. Der Grund, warum Clickworker auf ein solches zeitliches Weisungsrecht verzichtet, liegt neben arbeits- und steuerrechtlichen Gründen schlicht darin, dass das Geschäftsmodell dieses entbehrlich macht. Diesen Umstand verkennt das LAG München völlig.⁹³⁴

Bei kleinteilig zerlegten Aufgaben macht ein zeitliches Weisungsrecht ebenso keinen Sinn. Wo sich das fragmentierte Rechtsverhältnis von Aufgabe zu Aufgabe handelt und der Steuerpflichtige jederzeit die Bearbeitung abrechnen kann, liegt faktisch ein beidseitiges jederzeitiges Kündigungsrecht vor. So wie Clickworker nicht stets Aufgaben zur Bearbeitung bereitstellen muss, so kann der Plattformarbeiter seine Arbeit jederzeit ohne rechtliche Konsequenzen einstellen. Ein zeitliches Weisungsrecht hätte außerhalb der fragmentierten Rechtsverhältnisse keinen rechtlichen Anknüpfungspunkt. Der Steuerpflichtige könnte bei Nichtgefallen der jeweiligen Weisung unmittelbar ohne rechtliche Nachteile kündigen.

Bekannt ist ein derart fehlender rechtlicher Anknüpfungspunkt des zeitlichen Weisungsrechts von Schwarzarbeitern. Wegen der Ohne-Rechnung-Abrede ist in einem Dienst- bzw. Werkvertrag ein jedes Weisungsrecht nach § 134 BGB in Verbindung mit § 1 Abs. 2 Nr. 2 SchwarzArbG *per se* nichtig.⁹³⁵ Richtet der Schwarzarbeiter sein Handeln dennoch an den bloß faktischen, nicht aber zivilrechtlich wirksamen Weisungen des Auftraggebers aus, hindert die Nichtigkeit des Weisungsrechts die Annahme eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses nicht.⁹³⁶ Dies ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts, bei der es nur darauf ankommt, ob ein tatsächlicher Leistungsaustausch den Merkmalen eines Dienstverhältnisses nach § 1 Abs. 2 LStDV 1990 faktisch entspricht.⁹³⁷ Ob und wenn ja aus welchen Gründen diese Weisungen möglicherweise zivilrechtlich nicht durchsetzbar sind, ist unerheblich.

Richtet gleichsam der Plattformarbeiter sein Handeln an den Steuerungsmechanismen von Clickworker aus, verfällt er dem Nudging, zeigt er sich ähnlich einem Schwarzarbeiter faktisch weisungsgebunden.

⁹³³ FG Sachsen, Urteil v. 9. November 2005 – 2 K 2709/03, DStRE 2007, 285 (285); vgl. BFH, Urteil v. 20. November 2008 – VI R 4/06, BStBl II 2009, 374 (375); Abschnitt C.II.6.5.3c).

⁹³⁴ Vgl. LAG München, Urteil v. 4. Dezember 2019 – 8 Sa 146/19, NZA 2020, 316 (321).

⁹³⁵ BGH, Urteil v. 1. August 2013 – VII ZR 6/13, BGHZ 198, 141 (145 f.).

⁹³⁶ Abschnitt C.II.6.5.2c), Faktische Weisungsgebundenheit; *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19 Rn. 47.

⁹³⁷ Siehe zum faktischen Dienstverhältnis Abschnitt C.II.3.6.1b).

c) Virtuelle organisatorische Eingliederung

Ähnlich, wenn auch weniger subtil, zeigt sich der Ähnlichkeitsvergleich im Hinblick auf die Frage nach einer Eingliederung in die Betriebsstrukturen.

Anknüpfungspunkt für die Online-Eingliederung in die Betriebsstrukturen von Clickworker bildet die Software des Intermediärs mit ihren Steuerungs- und Kontrollmechanismen. Sie ist das zentrale Wirtschaftsgut für den gesamten Crowdsourcing-Prozess.⁹³⁸ Vergleichsbeispiel im Hinblick auf die Einbindung des Plattformarbeiters in die Betriebsstrukturen von Clickworker ist ein ausschließlich extern, etwa aus dem Homeoffice heraus tätiger Telearbeiter.

Wie in Abschnitt B.II.4.3.3c) gesehen, verlangt das Geschäftsmodell zunächst nach einer weitgehenden virtuellen Kontrolle und Steuerung der Crowd – Punkte, die *prima facie* eine starke Einbindung vermuten lassen.

Bei genauerer Betrachtung bestätigt sich dieses Bild in vielen Punkten. Der vermeintlichen Autonomie des Plattformarbeiters stehen die scharfen Steuerungs- und Kontrollmechanismen, das algorithmische Management Clickworkers gegenüber. Die hiermit während des Crowdsourcing-Prozesses gewonnenen Informationen dienen nicht nur der Steuerung sowie Planung der Produktionsprozesse, sondern werden zu einer Handlungs- und Eingriffsebene von Arbeit selbst.⁹³⁹ Das Wissen um die Fähigkeiten der einzelnen Plattformarbeiter und die Gewinnung desselben ermöglicht erst, kleinstteilig zerlegte Arbeit qualitativ zufriedenstellend von einer entindividualisierten Crowd erledigen zu lassen, ohne auf die Subjektivität im Arbeitsprozess zu verzichten.⁹⁴⁰ Die einzelnen Plattformarbeiter werden leichter austauschbar und sind dennoch in ihrer individuellen Leistung kontrollierbar – obligatorisch für Plattformarbeit.

Das Ergebnis ist ein „*informatisierter Produktionsmodus*“, der Informationen und Informationssysteme nicht mehr nur als bloßes Anhängsel der Produktion, sondern als dominante Bezugsebene von Arbeit und deren Organisation begreift.⁹⁴¹ Die Steuerungs- und Kontrollmechanismen schaffen eine eigene, virtuelle Organisationsform.⁹⁴²

Die Eingliederung des jeweiligen Plattformarbeiters in diese virtuelle Organisationsform zeigt sich zum einen herkömmlich wie bei Telearbeitern durch weitgehend beschränkte

⁹³⁸ Siehe Abschnitt C.II.6.3.4.

⁹³⁹ Boes/Kämpf/Langes/Lühr, Arbeits- und Industriesoziologische Studien 2014, 5 (14).

⁹⁴⁰ Vgl. Boes/Kämpf/Langes/Lühr, Arbeits- und Industriesoziologische Studien 2014, 5 (16).

⁹⁴¹ So sehr treffend und mit einem interessanten sozialwissenschaftlichen Forschungsansatz hierzu Boes/Kämpf/Langes/Lühr, Arbeits- und Industriesoziologische Studien 2014, 5 (14).

⁹⁴² Siehe zu den Funktionsvoraussetzungen der Plattformarbeit ebenso Abschnitt B.II.4.3.3d).

Handlungsmöglichkeiten. Wie bei konventioneller Telearbeit ist die Arbeit höchstpersönlich sowie ohne den Einsatz eigener Angestellten zu erbringen.⁹⁴³ Vor dem Hintergrund scharf umrissener Arbeitsaufträge kondensiert der verbleibende Entscheidungsspielraum in der Frage, ob und wenn ja welcher der bereitgestellten Arbeitsaufträge abgearbeitet werden soll. *Shapiro* spricht in diesem Zusammenhang von einer bloßen „*autonomy over minute decisions*“.⁹⁴⁴

Zum anderen konnte in Abschnitt C.II.6.5.4e) eine starke Einbindung des Steuerpflichtigen in die, wenn auch digitalisierten Betriebsstrukturen nachgewiesen werden. Er wird fortlaufend vollautomatisiert und mittels Algorithmen überwacht. Eine solche ständige Kontrolle des Steuerpflichtigen mittels digitaler Leine ist in abgewandelter Form ebenso von Telearbeitern bekannt. Diese müssen typischerweise ebenso regelmäßig Berichte oder Arbeitsstände an ihren Arbeitgeber übertragen.

d) Zunehmende Eingliederung in die Betriebsstrukturen

Der Grad der Eingliederung wandelt sich ferner über den Zeitverlauf selbst. So wie die Datenbasis bezüglich eines jeden Plattformarbeiters mit der Dauer seines Tätigwerdens, abgeleiteter Qualifikationen oder Arbeitsproben stetig wächst, nimmt auch der Grad seiner Eingliederung in diese virtuelle Organisationsform zu.

Dies ergibt sich aus dem informatisierten Produktionsmodus selbst. Wo Informationen und Informationssysteme nicht mehr nur als bloßes Anhängsel der Produktion, sondern als dominante Bezugsebene von Arbeit und deren Organisation verstanden werden,⁹⁴⁵ sind die gesammelten Informationen unabdingbare Grundlage der virtuellen Organisation Clickworkers. Ohne Informationen über die Leistungsfähigkeit und Kompetenzen der einzelnen Plattformarbeiter ist eine leistungsgerechte Zuteilung von Arbeit nicht möglich. So austauschbar der Einzelne im Produktionsprozess auch sein mag, so angewiesen ist Clickworker darauf, dass der ihm jeweils Nachfolgende den Vorherigen passgenau ersetzt. Ähnlich einer Maschine mag ein Bauteil zwar leicht auswechselbar sein, die Funktionsfähigkeit der gesamten Maschine hängt jedoch daran, dass das anstelle des ursprünglichen Bauteils verwendete Ersatzteil, die technischen Anforderungen des Altteils erfüllen kann. Genau dies möchte Clickworker mit den gesammelten Daten sicherstellen.

Auch dies erkennt das LAG München nicht, wenn es unscharf davon spricht, dass es der Crowdsourcing-Plattform für den Erfolg ihres Geschäftsmodells nicht um die Unentbehrlichkeit menschlicher Arbeitskraft, sondern bloß um die Gestaltung der Bedingungen gehe,

⁹⁴³ Siehe Abschnitt C.II.6.6.1 sowie C.II.6.6.2.

⁹⁴⁴ *Shapiro*, *New Media & Society* 2018, 2954 (2965), vgl. *Wood/Graham/Lehdonvirta/Hjorth*, *Work, Employment and Society* 2019, 56 (65).

⁹⁴⁵ Vgl. *Boes/Kämpf/Langes/Lühr*, *Arbeits- und Industriesoziologische Studien* 2014, 5 (14).

unter denen Arbeit zu erbringen sei und hierauf gestützt eine organisatorische Eingliederung des Plattformarbeiters pauschal verwirft.⁹⁴⁶

Wo der betriebliche Organismus Clickworkers auf eine Steuerbarkeit- und Kontrolle der Crowd angewiesen ist und seine Organisationsform hieran ausrichtet, werden die gesammelten Daten des Einzelnen, wie auch die verwendete Software, zu wesentlichen Betriebsmitteln Clickworkers. Wie auch bei Facebook, steigen mit der Dauer der Plattformaktivität des Einzelnen der Umfang sowie viel wichtiger die Qualität der den einzelnen Personen zuortbaren Daten.

Die zunehmende Eingliederung in diese Organisationsstruktur zeigt sich nun darin, dass die Steuerungs- und Kontrollmechanismen umso mehr verfangen, je umfangreicher der Einzelne für Clickworker tätig ist. Kann er anfangs noch achtlos eine Aufgabe verwerfen oder nachlässig bearbeiten, riskiert er mit zunehmender Qualifizierung umso mehr seinen mittlerweile mühsam aufgebauten Score und mithin sein berufliches Fortkommen auf der Plattform. Anders als ein personengebundenes Renommee, eine „*Erwerbsbiografie*“,⁹⁴⁷ ist der Score weder auf andere Crowdsourcing-Plattformen übertragbar, noch mit der jeweiligen Person außerhalb des Interfaces überhaupt verknüpft. Nur über eine Einbindung in die Betriebsstruktur kann der Plattformarbeiter diesen anonymisierten Score nutzbar machen.

Als Folge wird das von Clickworker aufgebaute System permanenter Bewährung für den Plattformarbeiter immer beachtlicher. Für den Steuerpflichtigen steht durch eine Verschlechterung des Scores zunehmend mehr auf dem Spiel. Eben solches gilt für die Methoden der Verhaltensökonomie. Wo der mühsam aufgebaute Score das berufliche Auskommen sichert, wird ein an den Maßstäben Clickworkers ausgerichtetes Handeln, ein *self-policing*, immer wichtiger.⁹⁴⁸

Gerade die Unübertragbarkeit des Scores, dem wesentliche Bedeutung für die zukünftigen Verdienstmöglichkeiten zukommt, spricht gegen ein selbständiges Handeln. Sämtliche im Score verkörperten Fähigkeiten und unternehmensinterne Qualifizierungen müssen wie im normaltypischen Dienstverhältnis am Werkstor abgegeben werden, verfallen mangels Nachweisbarkeit bzw. Verwertbarkeit gegenüber Dritten wertlos. Nur wenige Plattformarbeiter arbeiten parallel auf einer Vielzahl von Plattformen,⁹⁴⁹ so wie es ein Selbständiger typischerweise zur Risikostreuung machen würde.

⁹⁴⁶ LAG München, Urteil v. 4. Dezember 2019 – 8 Sa 146/19, NZA 2020, 316 (321).

⁹⁴⁷ So wird der Score beschrieben von *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 12.

⁹⁴⁸ Siehe Abschnitt C.II.6.5.1e); *Shapiro*, *New Media & Society* 2018, 2954 (2963).

⁹⁴⁹ Zur Verbreitung des sogenannten Multihoming siehe Abschnitt B.II.4.2.3, Zusammensetzung der Plattformarbeiter.

e) Entlohnungsmodalität

Wie im Normalarbeitsverhältnis steigt der Verdienst linear zur eingesetzten Arbeitszeit. Der Steuerpflichtige wird wie bei herkömmlicher Akkordarbeit nach der Anzahl der bearbeiteten Aufgaben gleich einem Leistungslohn vergütet.⁹⁵⁰ Eine Steigerung des Verdienstes kann realistisch nur durch zeiteffizienteres Arbeiten erreicht werden. Anders ist dies beim maßgeblichen Gegentypus, dem selbständig Tätigen. Dieser kann häufig durch geschickten Kapitaleinsatz eine überproportionale Steigerung seiner Einkünfte erreichen.

Dass der Plattformarbeiter erkannte Verbesserungen in der Aufgabenbearbeitung zur Erzielung höherer Vergütungen nutzt, ist hierbei kein Zeichen eigener Unternehmerinitiative. Auch ein Akkordarbeiter nutzt die von ihm erkannten Verbesserungen zur Sicherung seines eigenen Akkords, ja hält diese zuweilen sogar bewusst gegenüber Dritten zurück, um im Vergleich zu seinen Kollegen leichter den Akkordrichtsatz zu erreichen.

Die vereinbarte erfolgsbasierte Vergütung bei Clickworker ist mithin auch in diesem Element vergleichbar mit der reinsten Form eines Leistungslohns, dem Akkordlohn. Dies zeichnet das Bild eines Nichtselbständigen fort.

Verschärfend kommt die bei Clickworker vorherrschende Informationsasymmetrie hinzu.⁹⁵¹ Ohne Wissen um den genauen Aufwand, welcher der Vergütung für die zu bearbeitende Aufgabe gegenübersteht, können üblicherweise unternehmerische Entscheidungen sachgerecht nicht getroffen werden.

f) Ergebnis

Wir haben es mit einer Kombination verschiedener Typuselemente zu tun.⁹⁵² Ähnlich wie bei typengemischten Verträgen, bei denen verschiedene Vertragstypen derart verbunden sind, dass sie nur in ihrer Gesamtheit ein sinnvolles Ganzes ergeben, zum Beispiel der Finanzierungsleasingvertrag mit Elementen des Kaufs sowie der Miete,⁹⁵³ liegt die Sache auch hier.

Abweichungen vom Normaltypus zeigen sich im Bereich der Unternehmerinitiative besonders mit Blick auf das fehlende rechtlich abgesicherte Weisungsrecht des Intermediärs. Derartiges ist bisher nur von faktischen Dienstverhältnissen, wie solchen zu Schwarzarbeitern bekannt. Im Übrigen zeigt sich hingegen das Bild eines Gelegenheitsarbeiters, da die Arbeit immer am gleichen, vorgegebenen digitalen Ort zu erbringen ist.

⁹⁵⁰ Siehe Abschnitt C.II.6.6.3.

⁹⁵¹ Siehe Abschnitt C.II.6.6.5, Informationsasymmetrie.

⁹⁵² Vgl. *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage 1995, S. 295; *Kokert*, Der Begriff des Typus bei Karl Larenz, 1995, S. 231.

⁹⁵³ *Grüneberg*, in: Palandt, BGB, 79. Auflage 2020, Überbl v § 311 Rn. 19; vgl. *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage 1995, S. 295.

So wie ein Gelegenheitsarbeiter rechtlich nicht zur Annahme von Folgeaufgaben gezwungen werden und dennoch nichtselbständig tätig sein kann, so sagt die fehlende zeitliche Weisungsgebundenheit des Plattformarbeiters bei Clickworker alleine nichts über die Einkunftsart aus. Eine verstärkte organisatorische Eingliederung kompensiert bei Clickworker die nur faktisch bestehende zeitliche Weisungsgebundenheit.⁹⁵⁴ Die organisatorische Eingliederung zeigt sich nämlich deutlich in einer engen Einbindung in die Steuerungs- und Kontrollmechanismen von Clickworker sowie im etablierten System permanenter Kontrolle. Sie ist in ihren Folgen weitgehend mit denen eines Telearbeitsverhältnisses vergleichbar.

Im Ergebnis ähnelt der jeweilige Plattformarbeiter bei Clickworker bezüglich der Unternehmerinitiative einem modernen Gelegenheits-Telearbeiter, dessen fehlende zeitliche Weisungsgebundenheit ähnlich derer eines Schwarzarbeiters in einem faktischen Dienstverhältnis durch eine faktische Weisungsgebundenheit ersetzt wird. Dieses Bild zeichnet sich umso deutlicher, je umfangreicher der jeweilige Plattformarbeiter für Clickworker tätig wird.

6.8.6 Übergeordnetes Gesamtbild

Wo der BFH zu Recht der Verkehrsauffassung entscheidende Bedeutung für die steuerrechtliche Qualifikation von Einkünften einräumt,⁹⁵⁵ müsste sich das im Wege des Ähnlichkeitsvergleichs gefundene Ergebnis eines modernen Gelegenheits-Telearbeiters, der sich vergleichbar einem Schwarzarbeiter einer faktische Weisungsgebundenheit ausgesetzt sieht, mithin nichtselbständig tätig ist, auch im übergeordneten Gesamtbild ausmachen lassen.

a) Zusammensetzung der Crowd

Wie im Abschnitt B.II.4.2.3 und B.II.4.2.4 gesehen, setzen sich die Plattformarbeiter gerade im Microtasking-Bereich vornehmlich aus solchen Menschen zusammen, die die Plattformarbeit überwiegend zur Füllarbeit in Situationen fehlender Beschäftigungsalternativen nutzen. Die Minderheit der Plattformarbeiter ist Vollzeit oder mehrgleisig auf verschiedenen Crowdsourcing-Plattformen tätig.

All dies zeichnet nicht das Bild eines Steuerpflichtigen, welcher durch geschicktes Auftreten am Markt versucht, seine Arbeitskraft unternehmergleich bestmöglich anzubieten. Der Steuerpflichtige begibt sich vielmehr mit der Registrierung zu Gunsten schneller, vermeintlich flexibler Verdienstmöglichkeiten einseitig in ein Abhängigkeitsverhältnis zu einzelnen Crowdsourcing-Plattformen wie Clickworker.

⁹⁵⁴ So etwa bei Telefoninterviewern, welche die Möglichkeit hatten zeitlich flexibel Interviewzeiten abzulehnen, FG Hessen, Urteil v. 29. November 2017 – 4 K 1709/15, EFG 2018, 1294 (1297); siehe Abschnitt C.II.6.5.3b).

⁹⁵⁵ Siehe umfassend Abschnitt C.II.3.6.7 und exemplarisch *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 73.

b) Maschinencharakter

Interessanter für die Verkehrsauffassung ist jedoch ein anderer Aspekt. Löst man den Blick von den Einzelproblemen steuerrechtlicher Einordnung und wendet diesen hin zur übergeordneten Gesamtbetrachtung des Vorgangs „Plattformarbeit“, nährt dies an einer Einordnung als selbständige Tätigkeit gleichfalls Zweifel.

Bereits der Crowdsourcing-Prozess als solcher ist darauf ausgelegt, dass die Plattformarbeiter weder einzeln, noch im Kollektiv nach außen in Erscheinung treten. Es findet weder ein Vertragsschluss mit den Auftraggebern statt, noch treten sie für ihn überhaupt zuordenbar in Erscheinung – die Folge des indirekten Crowdsourcings.⁹⁵⁶ Es bleibt bei einer entindividualisierten Crowd.

Der Umstand, dass die Plattformarbeiter nach außen nicht in Erscheinung treten, ist gleich in mehrerlei Hinsicht relevant. So trug für das FG Saarland die Feststellung, dass die vom Bestattungsunternehmer engagierten Sargträger umgekehrt nach außen in Erscheinung treten konnten maßgeblich zur Qualifizierung des Berufsbilds „Sargträger“ als ein solches im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG bei.⁹⁵⁷

Dieser Umstand, dass die Plattformarbeiter nicht nach außen in Erscheinung treten, prägt das Gesamtbild der Tätigkeit noch in anderer Hinsicht. Der Leistung, die die Crowdsourcing-Plattform unter Zuhilfenahme ihrer Plattformarbeiter am Markt anbietet, kommt hierdurch ein Maschinencharakter zu. Bei Lichte betrachtet bietet nämlich die Crowdsourcing-Plattform nicht bloß eine Steuerung des Crowdsourcing-Prozesses gegen Entgelt an, sondern vielmehr die Erledigung der Microtasks selbst. Besonders beim indirekten Crowdsourcing tritt dies plastisch zu Tage. In der Leistungsbeschreibung heißt es:

„Clickworker [und eben nicht der Einzelne] erledigt Arbeiten, die der Computer nicht übernehmen kann, für die die Programmierung zu teuer ist oder das vorhandene Personal für eine schnelle Umsetzung nicht ausreicht.“⁹⁵⁸

Clickworker schafft so unter Zuhilfenahme der Crowd eine Maschinerie, in die der Auftraggeber Aufgaben eingibt, welche gegen Bezahlung eines Entgelts bearbeitet und das Ergebnis an diesen herausgegeben werden. Die Maschine selbst wird hierbei von Clickworker gesteuert und kontrolliert.

⁹⁵⁶ Vgl. Abschnitt B.II.5.3.3.

⁹⁵⁷ FG Saarland, Urteil v. 8. November 1995 – 2 K43/94, EFG 1996, 98 (99).

⁹⁵⁸ *Clickworker GmbH*, Kundenseite „Das Clickworker-Prinzip – so funktioniert“, Stichwort: Self-Service, Stichwort, Einsatzmöglichkeiten, online im Internet: <https://www.clickworker.de/so-funktioniert/> (15. Oktober 2019), Anmerkungen in eckiger Klammer vom Verfasser.

Im Ergebnis bietet Clickworker am Markt ebendiese Maschine – ein Tool – zur Erledigung bestimmter Aufgaben an. Sie entspricht im weitesten Sinne einer von natürlicher Intelligenz ergänzten Software, welche ebenso friktionsfrei wie herkömmliche Software für den Auftraggeber arbeiten können soll.

Um die Folgen eines derartigen Maschinencharakters für das übergeordnete Gesamtbild der Plattformarbeit bei Clickworker abzuschätzen, erhellt ein Blick auf erste Versuche des Verkehrs, den Maschinencharakter, wie dessen obligatorischen übergeordneten plattformtypischen Steuerungs- Kontrollmechanismen einzuordnen.

c) Vergleich zu digitalen Marktplätzen

Interessant ist zunächst eine Entscheidung des United States Court of Appeals vom 3 Juli 2019.⁹⁵⁹ Zwar hatte das Gericht dort über produkthaftungsrechtliche Fragen zu entscheiden, die Argumentation des Gerichts zeigt in Teilen jedoch eine verblüffende Nähe zu den bisherigen Indizien des Untersuchungsgegenstandes, welche für ein nichtselbständiges Tätigwerden nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG sprechen.

In casu erwarb die Klägerin auf dem digitalen Marktplatz von Amazon (Amazon Marketplace) eine automatisch aufrollende Hundeleine. Diese schnellte beim Spazieren mit ihrem Hund auf Grund eines Produktfehlers plötzlich zurück und verletzte die Kundin mit dem am Leinenende befindlichen Karabinerhaken schwer am Auge. Die Kundin verlor einseitig ihr Augenlicht.⁹⁶⁰ Da die Hundeleine nicht von Amazon selbst, sondern einem Drittanbieter über den digitalen Marktplatz Amazons verkauft worden war, verweigerte Amazon jede Verantwortlichkeit für das fehlerhafte Produkt. Dennoch erkannte das United States Court of Appeals auf eine Haftung von Amazon als Verkäufer.

Erstens komme Amazon in dem Verkaufsprozess eine zentrale Rolle zu, die eine produkthaftungsrechtliche Verantwortlichkeit Amazons rechtfertige. Wie auch bei Clickworker liefen sämtliche Kommunikationswege einzig über Amazon. Wo der eigentliche Verkäufer wegen des anonymen Registrierungsprozesses für die Parteien nicht mehr auffindbar sei, müsse dies zu Lasten Amazons gehen. Amazon sei im Ergebnis die einzig greifbare Partei für die Klägerin.⁹⁶¹

Zweitens habe sich Amazon in den Nutzungsbedingungen weitgehende Kontrollrechte einräumen lassen, die es ermöglichen, wesentlichen Einfluss auf die angebotenen Produkte

⁹⁵⁹ *Oberdorf v. Amazon.com Inc.*, United States Court of Appels for the Third Circuit – No. 18-1041 (2019).

⁹⁶⁰ *Oberdorf v. Amazon.com Inc.*, United States Court of Appels for the Third Circuit – No. 18-1041 (2019) S. 7 f.

⁹⁶¹ *Oberdorf v. Amazon.com Inc.*, United States Court of Appels for the Third Circuit – No. 18-1041 (2019); S. 14 f.

wie das Nutzerkonto Dritter nehmen zu können.⁹⁶² Wie bei Clickworker stand es Amazon frei, Konten zu sperren oder bestimmte etwa bekannt fehlerhafte Produkte auszuschließen.

Drittens habe sich Amazon explizit das Recht einräumen lassen, die angebotenen Produkte selbst von Käufern bewerten zu lassen, um so einen eigenen Bewertungsspiegel derselben erstellen zu können. Amazon sei hierdurch in der Position, fehlerhafte Produkte frühzeitig zu erkennen.⁹⁶³ Nichts anderes schafft Clickworker mit dem implementierten Score. Schlechte Plattformerbeiter werden frühzeitig aussortiert.

Schließlich sei Amazon wegen seiner zentralen Position in der Lage, die Kosten etwaiger Schadensersatzzahlungen auf die Dritthändler umzulegen.⁹⁶⁴ Wie bei Clickworker kontrolliert Amazon die Zahlungsströme der einzelnen Transaktionen.

Die Beobachtungen des United States Court of Appeals machte in einem anderen Zusammenhang ebenso das Bundeskartellamt. Dieses leitete im November 2018 ein Missbrauchsverfahren gegen den digitalen Marktplatz von Amazon ein. Grund waren zahlreiche Beschwerden von Händlern, welche einseitige Haftungsregeln zu ihren Lasten, ein intransparentes Vorgehen bei Sperrungen oder Kündigungen von Nutzerkonten sowie das scheinbar willkürliche Einbehalten von Zahlungen monierten. Auf Druck des Bundeskartellamts änderte Amazon hieraufhin mit Wirkung zum August 2019 weltweit (!) seine Allgemeinen Geschäftsbedingungen.⁹⁶⁵ Hierbei wurde zum Beispiel die weitgehende Haftungsfreistellung von Amazon bei mangelhaften Produkten zu Gunsten der Händler zurückgefahren. Ebenso wurde das Recht Amazons, ohne Begründung in einem intransparenten Verfahren Nutzerkonten zu sperren oder zu kündigen, eingeschränkt.⁹⁶⁶ Hiermit kommt Amazon Vorstößen der EU für mehr Fairness und Transparenz für gewerbliche Nutzer von digitalen Marktplätzen in der „Platform-to-Business-Verordnung“ zuvor.⁹⁶⁷ Das Bundeskartellamt stellte sein Missbrauchsverfahren gegen Amazon hieraufhin im Juli 2019 ein.⁹⁶⁸

d) Vergleich zu Fahrdienstleistern

Noch deutlicher wird dieser Maschinencharakter Clickworkers bei Gerichtsentscheidungen zu Fahrdienstleistern. Wie bereits in Abschnitt B.II.5.3.2b) gesehen, hatten besonders in

⁹⁶² *Oberdorf v. Amazon.com Inc.*, United States Court of Appels for the Third Circuit – No. 18-1041 (2019); S. 16: „Amazon exerts substantial control over third-party vendors.“

⁹⁶³ *Oberdorf v. Amazon.com Inc.*, United States Court of Appels for the Third Circuit – No. 18-1041 (2019), S. 17 f.

⁹⁶⁴ *Oberdorf v. Amazon.com Inc.*, United States Court of Appels for the Third Circuit – No. 18-1041 (2019), S. 19 ff.

⁹⁶⁵ *Bundeskartellamt*, Fallbericht vom 17. Juni 2019, S. 1 f.

⁹⁶⁶ *Bundeskartellamt*, Fallbericht vom 17. Juni 2019, S. 3 f.

⁹⁶⁷ Siehe Verordnung (EU) 2019/1150 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Juni 2019 zur Förderung von Fairness und Transparenz für gewerbliche Nutzer von Online-Vermittlungsdiensten, Abl. EU 2019 Nr. L 186, 57.

⁹⁶⁸ *Bundeskartellamt*, Fallbericht vom 17. Juni 2019, S. 1.

den USA⁹⁶⁹ und Großbritannien⁹⁷⁰ die Gerichte bereits mehrfach Gelegenheit, sich zum Geschäftsmodell der Fahrdienstleister zu äußern. Von besonderem Interesse ist darüber hinaus eine Entscheidung des EuGHs.

Der EuGH hatte sich mit der Frage auseinanderzusetzen, ob die von der Plattform Uber angebotenen Leistungen als „Dienste der Informationsgesellschaft“ der Dienstleistungsfreiheit unterfallen, oder ob sie zu dem nicht harmonisierten Verkehrssektor gehören.⁹⁷¹ Er erkannte in dem Geschäftsmodell die Erbringung einer einheitlichen Verkehrsdienstleistung. Begründet wurde dies mit der zentralen Position Ubers. Es würden nicht nur Fahrten vermittelt, sondern diese von Uber, auch mittels wesentlichen Einflusses auf die Fahrer, organisiert.⁹⁷² Der Generalanwalt konstatierte in seinem Schlussantrag, dass Uber alle relevanten Aspekte eines Dienstes im Personennahverkehr kontrolliere und die Ausführung der Dienstleistung überwache. Diese Kontrolle beruhe nicht mehr auf einer hierarchischen Unterordnung klassischer Art, sondern „auf finanziellen Anreizen, und einer dezentralisierten Bewertung durch die Fahrgäste mit einer entsprechenden Größenkostensparnis.“⁹⁷³ Uber etabliert somit nach Ansicht des EuGH nicht bloß einen Vermittlungsdienst, sondern eine umfassende Maschinerie, welche den gesamten Leistungsaustausch begleitet.

Der BGH rekurrierte nachfolgend im Rahmen der Prüfung personenbeförderungsrechtlicher Vorschriften explizit auf die Entscheidung des EuGH.⁹⁷⁴

e) Ergebnis

Selbstverständlich lassen sich die angeführten Urteile nicht unmittelbar auf das Steuerrecht übertragen, müssen diese doch ganz anderen gesetzgeberischen Zielsetzungen gerecht werden. Übertragbar ist jedoch ihr übergeordnetes Gesamtbild, welches sie von den Steuerungs- und Kontrollmechanismen digitaler Plattformen sowie der Crowd zeichnen.

Besonders die Entscheidungen zu Fahrdienstleistern zeigen, dass ebenso bei Clickworker die Arbeitsleistung des Einzelnen in einen arbeitsteiligen Arbeitsprozess integriert und Teil einer synchronisierten und getakteten Wertschöpfungskette wird.⁹⁷⁵ Wo die Software zur

⁹⁶⁹ *Berwick v. Uber Technologies, Inc.*, Superior Court of California – CGC-15-546378 (2015). vgl. *O’Connor v. Uber Technologies, Inc.*, United States Court of Appels for the Ninth Circuit – No. 14-16078 (2018), wurde gegen eine Vergleichszahlung an den Kläger im März 2019 eingestellt.

⁹⁷⁰ *Uber v Aslam & others* [2018] EWCA Civ 2748.

⁹⁷¹ EuGH, Urteil v. 20. Dezember 2017 – C-434/15 (Asociación Profesional Elite Taxi/Uber Systems Spain SL), ECLI:EU:C:2017:981.

⁹⁷² EuGH, Urteil v. 20. Dezember 2017 – C-434/15 (Asociación Profesional Elite Taxi/Uber Systems Spain SL), ECLI:EU:C:2017:981 Rn. 39.

⁹⁷³ Generalanwalt *Szpunar*, Schlussantr. Asociación Profesional Elite Taxi/Uber Systems Spain SL – C-434/15, ECLI:EU:C:2017:364 Rn. 52.

⁹⁷⁴ BGH, Urteil v. 13. Dezember 2018 – I ZR 3/16, juris Rn. 50.

⁹⁷⁵ So allgemein für Plattformarbeit *Boes/Kämpf/Langes/Lühr*, WSI Mitteilungen 2015, 77 (82).

Steuerung des Crowdsourcing-Prozesses wesentliches, zentrales Wirtschaftsgut für das Geschäftsmodell des Microtaskings ist, wird der jeweilige Plattformarbeiter entindividualisierter Teil eines übergeordneten Ganzen. Er wird menschlicher Teil dieser Software.

Dem äußeren Erscheinungsbild nach möchten die Auftraggeber die natürliche Intelligenz der Plattformarbeiter zur Lösung ihrer Probleme möglichst maschinell wie ein Computerprogramm nutzen. Dort wo künstliche Intelligenz (noch) versagt,⁹⁷⁶ baut Clickworker die Plattformarbeiter in den Programmablaufplan ein. Mit einer derartigen Eingliederung in einen Prozess, der im Übrigen maschinell läuft, zeigt sich im äußeren Erscheinungsbild gleichsam die Eingliederung in den Produktionsprozess Clickworkers.

Dass die Zusammensetzung der Crowd ebenfalls eher dem Phänotyp eines Arbeitnehmers ähnelt, sich die zentrale Position Clickworkers für den Prozess auch bei digitalen Marktplätzen zeigt, vervollständigt dieses Bild nur weiter.

6.9 Gesamtergebnis

Wird ein Steuerpflichtiger wiederholt für Clickworker tätig und erhält er hierfür eine Vergütung, gehört diese zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.

Dem liegen folgende Erkenntnisse zu Grunde:

- Das aus dem Einsatz eigener Endgeräte herrührende Vermögensrisiko ist steuerrechtlich zu vernachlässigen. Da Clickworker wirtschaftlich nicht die Rechenleistung dieser Endgeräte, sondern vielmehr die natürliche Intelligenz der Plattformarbeiter verwertet, entspricht der Vermögenseinsatz, dem Pendler-PKW gleich, dem, was zum Erreichen der digitalen Tätigkeitsstätte erforderlich ist.
- Die regelmäßig rein erfolgsbasierte Entlohnung ohne Anspruch auf Entgeltfortzahlung oder Vergütung von Standby-Zeiten ist steuerrechtlich insbesondere von Gelegenheits- wie Heimarbeitern bekannt und führt lediglich zu einem auch nach BFH steuerrechtlich unbeachtlichen Erfolgsrisiko.
- Die Tätigkeit ist stets am selben digitalen Arbeitsort zu erledigen, dem Interface von Clickworker, einer „digitalen Werkhalle“. Weisungen hinsichtlich der Art und Weise der Tätigkeitserbringung sind durch die eng umrissenen, granularen Arbeitsaufträge obsolet und können in diesen Fällen nicht zur Einkünfteabgrenzung beitragen.
- Eine zeitliche wie sachliche Steuerung des Steuerpflichtigen wird durch eine neuartige Kombination aus finanziellen Anreizen, einem algorithmusgestützten Bewertungssystem, sowie Methoden der Verhaltensökonomie erreicht.

⁹⁷⁶ Im Bereich des *Machine Learning* schaffen die Plattformarbeiter die Datengrundlage für eine spätere Automatisierung der erledigten Aufgaben. Das Umranden von Gesichtern in unzähligen Fotos etwa dient einzig dazu, den Algorithmus der Gesichtserkennung zu ertüchtigen.

- Die fortlaufende vollautomatische Kontrolle kleinster Arbeitsfortschritte bei hochgranularen zeitlichen und sachlichen Vorgaben schafft ein System permanenter Bewährung für den Steuerpflichtigen.
- Mit zunehmendem Umfang der Tätigkeit für Clickworker entfalten die algorithmischen Steuerungs- und Kontrollmechanismen dieses Systems permanenter Kontrolle zunehmenden Einfluss auf den Steuerpflichtigen. Die mit ihnen gewonnene Datenlage bildet den Kern der betrieblichen Organisation Clickworkers – durch sie können Plattformarbeiter erst gesteuert und aufgabenadäquat eingesetzt werden. Der Steuerpflichtige wird mit diesen zur Verhaltenssteuerung eingesetzten Daten unumgänglich Teil dieser betrieblichen Organisation.
- Auf Grund der Pflicht zur höchstpersönlichen Leistungserbringung, einer Informationsasymmetrie hinsichtlich des Bewertungsalgorithmus, der Verdienstmöglichkeiten in Bezug auf die angebotenen Aufgaben sowie einer fehlenden Übertragbarkeit des individuellen Scores als verkörpertes Arbeitszeugnis auf andere Crowdsourcing-Plattformen ist der unternehmerische Handlungsspielraum des Steuerpflichtigen auf ein Minimum reduziert.
- Der Steuerpflichtige ähnelt einem modernen Gelegenheits-Telearbeiter, dessen fehlende zeitliche Weisungsgebundenheit von der faktischen Weisungsgebundenheit algorithmischer Steuerung ersetzt wird. Er ist bloß menschlicher Teil einer von Clickworker gesteuerten Software zur Erledigung von Microtasks.

III. Plattformarbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)

1. System der Besteuerung von Einkünften aus Gewerbebetrieb

1.1 Begriffselemente – Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Ausgangspunkt für Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist die Legaldefinition des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 EStG. Wo für den Begriff des Gewerbebetriebs vorher auf die Gewerbesteuerdurchführungsverordnung zurückgegriffen werden musste, definierte § 15 Abs. 2 EStG mit dem Steuerentlastungsgesetz 1984⁹⁷⁷ erstmals die für das Einkommensteuergesetz maßgeblichen Abgrenzungskriterien gesetzlich. Die Kriterien selbst gehen auf die Rechtsprechung des RFH sowie des ProVG zurück.⁹⁷⁸

Die Merkmale des Gewerbebetriebs lassen sich im Einzelnen leicht aus dieser Legaldefinition des § 15 Abs. 2 EStG gewinnen.

⁹⁷⁷ Steuerentlastungsgesetz 1984 vom 22. Dezember 1983, BGBl I 1983, 1583 (1586).

⁹⁷⁸ Vgl. etwa RFH, Urteil v. 14. Mai 1924 – VI v A 5/24, RFHE 14, 19 (19 f.); RFH, Urteil v. 9. Januar 1925 – I A 79/24, RFHE 15, 347 (348 f.). Zur Rechtsentwicklung *Bode*, in: Blümich, EStG (Stand Dezember 2018), § 15 Rn. 2 und 11.

Es genügt jede **selbständige** und **nachhaltige Betätigung**, welche unter **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** mit **Gewinnerziehungsabsicht** erfolgt. **Negativ** darf es sich nicht um Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), selbständige Arbeit (§ 18 EStG) oder bloße private Vermögensverwaltung handeln.⁹⁷⁹

1.2 Gewerbebetrieb und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Zur Einordnung des nachfolgenden Untersuchungsgegenstandes Deliveroo und für die Abgrenzung eines Gewerbebetriebs gegenüber nichtselbständiger Arbeit kommt es folglich in erster Linie auf das Merkmal der Selbständigkeit an. § 19 EStG geht im Unterschied zu § 15 EStG nämlich von einer nichtselbständigen Tätigkeit aus.⁹⁸⁰ Maßgeblich ist demgemäß die bekannte Frage, ob ein steuerrechtliches Dienstverhältnis, *ergo* eine steuerrechtliche Nichtselbständigkeit, im Einzelfall bejaht werden kann.

Mithin kann für die nachfolgende Einordnung der Plattformarbeit bei Deliveroo umfassend auf die Erkenntnisse aus Abschnitt C.II.3 zu den Grenzen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses im Besonderen und dem Einkünftebestand nach § 19 EStG im Allgemeinen zurückgegriffen werden.

1.3 Gewerbebetrieb und Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und solche aus selbständiger Arbeit stehen gleichrangig nebeneinander. Ein Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 2 S. 1 EStG liegt obgleich nur dann vor, soweit die Betätigung nicht als Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist.⁹⁸¹

§ 18 EStG erfasst vier Gruppen selbständiger Arbeit. Neben der freiberuflichen Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind dies die Einkünfte der Einnehmer einer staatlichen Lotterie, § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG, Leistungsvergütungen bei Wagniskapitalgesellschaften, § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG und Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, etwa der eines Testamentsvollstreckers oder Aufsichtsratsmitglieds, § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Für den Untersuchungsgegenstand relevant ist freilich einzig die freiberufliche Tätigkeit.

Die Abgrenzung einer freiberuflichen Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu Einkünften aus Gewerbebetrieb bereitet hierbei leicht Schwierigkeiten. Die äußerlich erkennbaren Tätigkeiten eines Gewerbebetriebes nach § 15 Abs. 2 EStG stimmen mit denen der freiberuflichen Tätigkeit

⁹⁷⁹ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 413 ff.

⁹⁸⁰ § 15 Abs. 2 S. 1 EStG, H 15.1 (Allgemeines) S. 1 EStR 2012; Kaligin, in: Lademann, EStG (Stand August 2019), § 15 Rn. 60.; Intemann/Paul/Rätke/Stapperfend/Witt, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2017), § 15 Rn. 46.

⁹⁸¹ Intemann/Paul/Rätke/Stapperfend/Witt, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2017), § 15 Rn. 46; vgl. Abschnitt C.II.2.3, Etwaiges Rangverhältnis zu den übrigen Einkunftsarten.

weitgehend überein. Gefordert ist ebenso Selbständigkeit, Nachhaltigkeit und Gewinnerzielungsabsicht. Maßgebliches Abgrenzungskriterium ist vielmehr die Art der jeweiligen Tätigkeit.⁹⁸² Freiberufliche Tätigkeit lässt sich in drei Tätigkeitskategorien einteilen.⁹⁸³

Erstens geschieht dies im Hinblick auf den Tätigkeitsinhalt. Als freiberuflich zu qualifizieren sind wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende und erzieherische Tätigkeiten. Zweitens sind Angehörige bestimmter enumerativ aufgelisteter Berufe, der sogenannten Katalogberufe, erfasst, etwa Ärzte, Notare oder Ingenieure. Drittens werden von den Einkünften aus selbständiger Arbeit solche Tätigkeiten erfasst, die den Katalogberufen im Hinblick auf die Ausbildung und berufliche Tätigkeit ähnlich sind.⁹⁸⁴ Nur wenn sich der Untersuchungsgegenstand einer dieser Tätigkeitskategorien zuordnen ließe, könnte eine freiberufliche Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG angenommen werden.

Im Hinblick auf das nachfolgende Fallbeispiel Deliveroo, bei dem Einkünfte von Fahrern eines Lieferdienstes steuerrechtlich einzuordnen sind, ist folglich wie bei Clickworker weder vom Tätigkeitsinhalt noch im Hinblick auf die Katalogberufe eine freiberufliche Tätigkeit überhaupt ersichtlich. Die Art der Tätigkeit passt erkennbar nicht zu einer freiberuflichen Tätigkeit.

1.4 Gewerbebetrieb als offener Typusbegriff

Zwar enthält § 15 Abs. 2 EStG einen Merkmalkatalog, der den Begriff des Gewerbebetriebs klassifikatorisch festzulegen scheint. Bei genauerer Betrachtung zeichnen die Begriffselemente hingegen bloß in groben Zügen das typische Bild eines Gewerbebetriebes. Dies geschieht in der für einen Typusbegriff üblichen Art und Weise, die eine allzu große Abstraktion vermeidet und sich wie auch bei § 19 EStG an historisch vorfixierten Tätigkeitsbildern orientiert.⁹⁸⁵ Der Gesetzgeber konnte und wollte nicht alle dem § 15 EStG unterfallenden Betätigungsformen in einer zwangsläufig stets unvollständigen Liste anführen.⁹⁸⁶

Dies mündet wie bei § 19 EStG in einer typologischen Interpretation des § 15 Abs. 2 EStG. Demnach ist die Rechtsfolge nicht allein durch formallogische Subsumtion unter die Begriffsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG zu gewinnen.⁹⁸⁷ Vielmehr operiert der BFH seit eher typologisch und greift in Grenzbereichen von § 15 EStG ebenso auf das „Gesamtbild der Verhältnisse“ und die

⁹⁸² Hutter, in: Blümich, EStG (Stand Januar 2018), § 18 Rn. 10.

⁹⁸³ Statt vieler Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 427.

⁹⁸⁴ BFH, Urteil v. 13. Februar 2003 – IV R 49/01, BStBl II 2003, 721 m.w.N.

⁹⁸⁵ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 415 m.w.N.; Stuhmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand September 2015), § 18 A 13; Streck, FR 1973, 297 (301).

⁹⁸⁶ Schmidt-Liebig, StuW 1995, 162 (167 f.); vgl. DNV-Drs. 1624, 15 (19), Begründung zum Reichseinkommensteuergesetzentwurf vom 29. November 1919, abgedruckt in FinArch 1920, Band II, 235 (239): „Das Gesetz gibt [...] regelmäßig keine erschöpfende Definition der einzelnen Einkommensquellen und kann bei der raschen Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse eine solche auch nicht geben.“

⁹⁸⁷ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 415.

„Verkehrsauffassung“ zurück.⁹⁸⁸ Die Konsequenzen für die Einkünftequalifikation gleichen sich mithin mit den in Abschnitt C.II.3.5.3 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit herausgearbeiteten Besonderheiten.

1.5 Zwischenergebnis

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb stehen zu den für den Untersuchungsgegenstand Deliveroo ebenfalls relevanten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) in einem Ausschließlichkeitsverhältnis.⁹⁸⁹ Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und Abs. 2 EStG kann dabei nur beziehen, wer selbständig, aber nicht freiberuflich tätig ist.⁹⁹⁰ Zentral ist erneut die Frage des Vorliegens eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses. Zur Abgrenzung bedient sich das Gesetz auch bei § 15 EStG offener Typusbegriffe.

2. Fallbeispiel – Deliveroo

Diesem Fallbeispiel liegt das Geschäftsmodell Deliveroos zu Grunde, wie es bis zum vorläufigen Rückzug vom deutschen Markt zum 16. August 2019 in Deutschland verfolgt wurde und bis heute in vielen anderen Ländern Europas und dem Rest der Welt weiterverfolgt wird.

2.1 Überblick

Bei Deliveroo handelt es sich um einen Lieferdienst. Anders als bei Uber oder Lyft werden hierbei nicht taxigleich Personen befördert, sondern Gerichte verschiedener Partner-Restaurants an die jeweiligen Auftraggeber ausgeliefert. Deliveroo ermöglicht es den teilnehmenden Restaurants, ohne selbst einen eigenen Lieferdienst zu betreiben, Essen an Kunden ausliefern zu können. Deliveroo organisiert für sie die Lieferung. Hiermit unterscheidet es sich von Diensten wie Takeaway.de, die nur einen digitalen Marktplatz mit App-Anbindung zur Verfügung stellen, bei dem Restaurants ihre Angebote einstellen können, die Bestellung jedoch von einem Kurier des jeweiligen Restaurants ausgeliefert wird.

An einem Auftragsvorgang sind regelmäßig vier Akteure beteiligt, der Kunde, das Restaurant, der Fahrer und Deliveroo. Der gesamte Prozess läuft per Deliveroo-App: der Kunde ordert ein Menu seiner Wahl, Deliveroo leitet den Wunsch an das teilnehmende Restaurant weiter und benachrichtigt den selbst akquirierten Fahrer. Dieser fährt sodann zum Restaurant, nimmt die Lieferung auf und bringt diese zum Kunden. Die Bezahlung läuft ebenfalls bargeldlos per Paypal

⁹⁸⁸ BFH, Urteil v. 22. Februar 2012 – X R 14/10, BStBl II 2012, 511 (514); BFH, Urteil v. 18. September 2002 – X R 183/96, BStBl II 2003, 238 (241).

⁹⁸⁹ Statt vieler *Kaligin*, in: Lademann, EStG (Stand August 2019), § 15 Rn. 54.

⁹⁹⁰ § 15 Abs. 2 S. 1 EStG; H 15.1 (Allgemeines) S. 1 EStR 2012; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 15 Rn. 11.

oder Kreditkarte zentral über Deliveroo. Deliveroo selbst lebt von einer Liefergebühr sowie einer zusätzlichen Provision in Höhe von etwa 30 Prozent des Bestellvolumens.⁹⁹¹

Während 2018 in Deutschland etwa 1.100 Fahrer für Deliveroo tätig wurden, waren dies im Heimatland Großbritannien bereits 15.000. Neben festangestellten Fahrern befanden sich hierunter auch etwa 40 Prozent vermeintlich selbständige Personen, die nach einem Akkordmodell je abgeleiteter Fahrt vergütet wurden. Letzteren gilt die Aufmerksamkeit der weiteren Untersuchung.⁹⁹²

2.2 Rechtliche Eigeneinschätzung der Parteien

Auch Deliveroo schließt bereits im Nutzungsvertrag zur Registrierung als Fahrer aus, Arbeitgeber sein zu wollen. Es wird „klargestellt“, dass die Plattformarbeiter als Selbständige tätig werden. Exemplarisch für die ähnlich lautenden Vertragsklauseln seiner Mitbewerber schreibt Deliveroo in den Vertragsbedingungen zum Abschluss einer erfolgreichen Registrierung als Fahrer:

„Sie sind ein selbständig tätiger Dienstleister und erkennen daher an, dass sie weder ein Arbeitnehmer von Deliveroo, noch anderweitig ein Arbeitnehmer im Sinne des Arbeitsrechts sind.“⁹⁹³

Dieser Umstand wird, wie auch schon bei Clickworker, im Rahmen der wertenden Gesamtbetrachtung des Rechtsverhältnisses zu berücksichtigen sein.

2.3 Vermögenseinsatz

2.3.1 Überblick

Der Plattformarbeiter bei Deliveroo braucht zunächst wie bei Clickworker ein internetfähiges Endgerät. Erforderlich wie ausreichend ist ein Smartphone, mit dem der Fahrer auf die Deliveroo-

⁹⁹¹ Fischer, Straßenkampf ums Essen, Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung vom 8. Januar 2017, S. 22; Schmidt, Florian A., Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 22; vgl. Henssler/Pickenhahn, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Kunz/Henssler/Brand/Nebing (Hrsg.), Praxis des Arbeitsrechts, 6. Auflage 2018, § 82 Rn. 4;

⁹⁹² Jansen, Deliveroo mit neuem Konzept, FAZ.NET vom 29. November 2018, online im Internet: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/unternehmen/essenslieferant-deliveroo-baut-jetzt-kuechen-15916623.html> (15. Oktober 2019); Fischer, Straßenkampf ums Essen, Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung vom 8. Januar 2017, S. 22.

⁹⁹³ Übersetzung des Autors auf Grundlage des vom Parlament des Vereinigten Königreichs veröffentlichten Mustervertrags zwischen Deliveroo und seinen Fahrern, *Parlament des Vereinigten Königreichs*, Deliveroo-scooter-contract, online im Internet: https://www.parliament.uk/documents/commons-committees/work-and-pensions/Written_Evidence/Deliveroo-scooter-contract.pdf (21. Juli 2020). Unter Ziffer 2.1 heißt es: „You are a self-employed supplier and therefore acknowledge that you are neither an employee of Deliveroo, nor a worker within the meaning of any employment rights legislation.“ Die deutschsprachigen Verträge sind im Wesentlichen inhaltsgleich, jedoch nur nach einer erfolgreichen Registrierung als Plattformarbeiter zugänglich.

App zugreifen kann. Die Nutzung der Deliveroo-App selbst wird dem Fahrer aktuell unentgeltlich, in der Vergangenheit auch gegen ein sehr geringes monatliches Entgelt gestattet.⁹⁹⁴

Darüber hinaus ist ein Fahrrad, Roller oder Auto erforderlich, mit dem die Speisen transportiert werden können.⁹⁹⁵ Der Fahrer kann hierzu während des Registrierungsprozesses selbst wählen, ob er als Fahrrad-, Roller- oder Autokurier tätig werden möchte.

Zudem ist jegliche weitere Ausrüstung wie Transporttaschen oder Arbeitskleidung zur Erfüllung der Fahraufträge grundsätzlich vom Plattformarbeiter selbst zu stellen. Interessant ist, dass dem Steuerpflichtigen während des Registrierungsprozesses als Fahrrad- oder Rollerkurier schriftlich angeboten wird, den bekannten quadratischen Thermorucksack sowie eine Softshelljacke völlig kostenlos zu erwerben – beides mit einem großen Firmenaufdruck von Deliveroo.⁹⁹⁶ Dies erklärt, warum die Kurierfahrer Deliveroos im Straßenbild ein fast schon uniformes Aussehen haben.

2.3.2 Steuerrechtliche Auswirkungen

a) Kostenrisiko im Detail

Gesetzliche Kostenerstattungsansprüche der Fahrer sind wie bei Clickworker sehr fraglich und bleiben demgemäß bei der Betrachtung ebenso außer Betracht.⁹⁹⁷ Im Ergebnis zeigen sich zwei kostenträchtige Bereiche:

Einerseits resultiert ein vergleichbar geringes Kostenrisiko aus dem obligatorischen Einsatz eines Smartphones sowie des einhergehenden mobilen Internetzugangs. Hier ist im Hinblick auf die mobile Hardware weniger eine mechanische Abnutzung, wie ein während der Plattformarbeit auftretender Schaden, der je nach Wert des mobilen Endgeräts zumindest einige hundert Euro betragen kann, relevant. Da die Kosten eines mobilen Internetzugangs üblicherweise über Volumentarife abgerechnet werden, steigen mit der Nutzungsdauer der Deliveroo-App auch diese Kosten.

Andererseits erwächst ein weitaus größeres Kostenrisiko aus dem Einsatz des eigenen Fahrrads, Rollers oder Autos. Der Steuerpflichtige versichert bei Registrierung die Ver-

⁹⁹⁴ Vgl. *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, *The App as a Boss?*, 2018, S. 21.

⁹⁹⁵ *Deliveroo Germany GmbH*, Bewerberseite, Stichwort: Was du brauchst, online im Internet: <https://deliveroo.de/de/apply> (27. Juli 2019) vgl. *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, *The App as a Boss?*, 2018, S. 6.

⁹⁹⁶ Vgl. *Wünschel*, *Tour de Fraß*, *Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung* vom 17. September 2017, S. 18; *Parlament des Vereinigten Königreichs*, *Deliveroo-scooter-contract*, Ziffer 4.7, online im Internet: https://www.parliament.uk/documents/commons-committees/work-and-pensions/Written_Evidence/Deliveroo-scooter-contract.pdf (21. Juli 2020). Dort werden Zubehörteile gegen Kautionskosten kostenfrei gestellt.

⁹⁹⁷ Siehe die Erwägungen bei Clickworker zu Abschnitt C.II.6.3.2, Möglichkeit der Kostenerstattung.

kehrssicherheit des eingesetzten Fahrzeugs, sodass selbst Fahrräder jedenfalls auf dem Papier strengen Sicherheitsanforderungen genügen müssen.⁹⁹⁸ Demgemäß fallen nicht unerhebliche Beträge für die Anschaffungs-, Unterhaltungs- und Betriebskosten sowie die Abnutzung an. Eine Kostenübernahme etwaiger Reparaturen, Inspektionen, Gebühren oder für Betriebsstoffe sowie Versicherungen ist vertraglich nicht vorgesehen.

Selbst wenn zum Beispiel mit einem günstigen Fahrrad gearbeitet wird, besteht in allen Fällen durch die ständige Arbeit im Straßenverkehr ein signifikant erhöhtes Unfallrisiko. Da Deliveroo weder Kranken-, Unfall- oder Haftpflichtversicherung stellt, sind sämtliche hiermit in Zusammenhang stehenden Kosten vom Steuerpflichtigen selbst zu tragen. Auch wenn sich viele der Fahrer derartige Versicherungen sparen,⁹⁹⁹ ändert dies an den an einen möglichen Unfall anknüpfenden Folgekosten nichts. Ist etwa der Fahrradkurier nicht versichert, muss er selbst für sämtliche Schäden Dritter, die bei einem durch ihn verschuldeten Unfall entstehen, aufkommen. Kosten derartiger Versicherungen, gerade wenn das Fahrzeug möglicherweise bei der Plattformarbeit gewerblich genutzt wird, belaufen sich regelmäßig auf einen hohen dreistelligen Betrag im Jahr, tatsächliche Schadensereignisse liegen schnell weit darüber. Ob man im Gegenzug Fahrten in ausreichendem Maße tätigen kann ist völlig offen.

b) Steuerrechtliche Einordnung des Kostenrisikos

Das Kostenrisiko für den mobilen Internetzugang und die mobile Hardware ist vor dem Hintergrund der Unwesentlichkeitsschwelle des BFH steuerrechtlich vernachlässigbar.¹⁰⁰⁰ Gleiches gilt für das ohnehin weitgehend gestellte Zubehör.

Anders ist dies im Hinblick auf die Kosten, welche mit den zur Erbringung der Transportdienstleistung eingesetzten Verkehrsmitteln in Zusammenhang stehen.

Zwar hatte das FG Niedersachsen 1999 noch entschieden, dass es nicht Ausdruck eines Unternehmerrisikos sei, wenn Zusteller von Anzeigenblättern je nach gewähltem Transportmittel unterschiedlich hohe Kosten und damit unterschiedlich hohe Einkünfte erzielen. Die angeführte Argumentation, dass auch Arbeitnehmer für ihre Fahrten zwischen Wohnung und Arbeit unterschiedliche Transportmittel gebrauchen, also unterschiedliche Einkünfte erzielen, verfängt bei Deliveroo hingegen nicht.¹⁰⁰¹ Sie erkennt, dass wirtschaftlich nicht bloß die Arbeitskraft des Steuerpflichtigen, sondern auch der risikobehaftete Einsatz

⁹⁹⁸ Vgl. *Parlament des Vereinigten Königreichs*, Deliveroo-scooter-contract, Ziffer 4,3, online im Internet: https://www.parliament.uk/documents/commons-committees/work-and-pensions/Written_Evidence/Deliveroo-scooter-contract.pdf (21. Juli 2020).

⁹⁹⁹ Schmidt, Florian A., *Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie*, 2016, S. 22.

¹⁰⁰⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 24. Juli 1992 – VI R 126/88, BStBl II 1993, 155 (157); Abschnitt C.II.6.3.3d).

¹⁰⁰¹ FG Niedersachsen, Urteil v. 6. Mai 1999 – XI 679/97, EFG 1999, 1015 (1016).

eigenen Vermögens, nämlich des jeweiligen Transportmittels, verwertet wird – typisch für Unternehmerrisiko.¹⁰⁰²

So wie Uber das größte Taxiunternehmen ohne eigenes Taxi oder Airbnb der größte Hotelanbieter der Welt ohne eigene Immobilien ist, so ist Deliveroo ein großer Lieferdienst ohne eigene Lieferfahrzeuge. Die Unterhaltung und Kostentragung der eingesetzten Fahrzeuge durch die Plattformarbeiter liegt vor allem im betrieblichen Interesse des Auftraggebers Deliveroo – ein weiteres Indiz steuerrechtlicher Selbständigkeit.¹⁰⁰³

Deliveroo ist auf die Fahrzeuge der Plattformarbeiter angewiesen. Zu Fuß kann die Auslieferung nicht gelingen. Gerade zur Ausstattung der PKW- und Rollerkurier wäre andernfalls erhebliches Investitionskapital erforderlich. Nur weil Deliveroo auf die Wirtschaftsgüter Dritter setzt, kann ein für die Crowdsourcing-Plattformen charakteristisches skalierbares Geschäftsmodell bei solchen ortsgebundenen Dienstleistungen gelingen.

So wie der Frachtführer, der kein eigenes Fahrzeug nutzt und in den Tourenplan seines Auftraggebers eingeordnet ist, nichtselbständig tätig ist,¹⁰⁰⁴ muss im Umkehrschluss derjenige, der Aufträge im eigenen Namen und mit eigenem Fahrzeug für Dritte ausführt, selbständig sein.¹⁰⁰⁵ Der Steuerpflichtige ist durch den Kapitaleinsatz viel näher am Marktgeschehen, als es bei Arbeitnehmern üblich ist. Der Plattformarbeiter hat Kosten zu tragen, die typischerweise nicht Werbungskosten, sondern Aufwendungen des Arbeitgebers sind, wäre dieser selbst Transportunternehmer.¹⁰⁰⁶ Bei einem angestellten Kurierfahrer wäre die Regulierung von Schäden wie die Beschaffung und Unterhaltung der Fahrzeuge einzig Angelegenheit des Transportunternehmers.

Selbst bei den Fahrradkurieren ergibt sich aus dem signifikanten Unfallrisiko durch die ständige Arbeit im Straßenverkehr eine echte Verlustmöglichkeit. Eine Möglichkeit, seine Werbungskosten so zu begrenzen, dass sie den Arbeitslohn nicht übersteigen, besteht für diesen nicht. Wie typisch für einen Selbständigen besteht die Gefahr negativer Einkünfte.¹⁰⁰⁷ Er muss selbst darauf achten, dass ihm nach Abdeckung aller Unkosten noch ein angemessener Betrag für die erbrachte Dienstleistung verbleibt.

¹⁰⁰² *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 69; vgl. Abschnitt C.II.6.8.2e).

¹⁰⁰³ *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 105; *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 79; vgl. BFH, Urteil v. 13. Dezember 2016 – X R 18/12, BStBl II 2017, 450 (452).

¹⁰⁰⁴ FG Münster, Urteil v. 10. Mai 1999 – 15 K 4362/95 U, EFG 1999, 1046.

¹⁰⁰⁵ *Siewert*, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand Februar 2019), § 18 Rn. 13.

¹⁰⁰⁶ Vgl. *Wagner*, in: Heuermann/Wagner (Hrsg.), Handbuch Lohnsteuerrecht (Stand September 2012), C. Rn. 36.

¹⁰⁰⁷ Vgl. *Lang*, Die Einkünfte des Arbeitnehmers, in: Stolterfoht (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 15 (31); *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 94.

2.3.3 Ergebnis

Der Steuerpflichtige trägt durch seine Arbeit ein signifikantes Unfallrisiko sowie ein erhebliches Kosten- und Investitionsrisiko. Dies ist in der Gesamtschau ein starkes Indiz eigenunternehmerischen Tätigwerdens, welches umso stärker wird, je teurer das eingesetzte Fahrzeug und höher dessen Betriebsgefahr ist.

2.4 Entlohnungsmodalität

Die nach Eigeneinschätzung der Parteien selbständigen Kurierfahrer werden nach einem Akkordmodell vergütet. Das vereinbarte Entgelt variiert je nachdem, ob der Plattformarbeiter als Fahrrad-, Roller- oder Autokurier tätig wird. Pro erfolgreicher Lieferung wurden dem Verfasser 5,50 Euro für Auslieferungen mit dem Fahrrad oder Roller und 6,50 Euro für solche mit dem Auto angeboten.¹⁰⁰⁸ Ein etwaig freiwillig vom Kunden gezahltes Trinkgeld kommt hinzu. Ein Anspruch auf eine bestimmte Zahl an Auslieferungsaufträgen besteht nicht.¹⁰⁰⁹ Bei Urlaub oder Krankheit erfolgt ebenfalls keine Vergütung. Die Standby-Zeiten sind nicht vergütet.¹⁰¹⁰

Ein Vermögensrisiko aus mangelhaft erbrachter Leistung besteht nicht. Beschädigt oder verliert der Steuerpflichtige die transportierten Speisen auf dem Weg zum Kunden, muss dieser nicht zahlen und der Kurier erhält keine Vergütung. Dass Deliveroo in diesen Fällen Schadensersatzforderungen gegen einzelne Fahrer erhebt, ist nicht bekannt und aus Praktikabilitätsgründen bei den geringwertigen Speisen, wie schon bei Clickworker, unwahrscheinlich.¹⁰¹¹

Im Ergebnis birgt die Entlohnungsmodalität Deliveroos im Vergleich zum Fallbeispiel Clickworker nichts Neues. Es handelt sich ebenso um eine rein erfolgsbasierte Vergütung, die isoliert betrachtet zu einem auch nach BFH steuerrechtlich unbeachtlichen Erfolgsrisiko führt. Sie ist von Gelegenheits- wie Heimarbeitern bekannt, fordert jedoch zu einem genaueren Blick auf die übrigen steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien auf.¹⁰¹²

¹⁰⁰⁸ Dies entspricht den Erfahrungen anderer Autoren, etwa ein Entgelt von 5 Euro je Lieferung bei *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, *The App as a Boss?*, 2018, S. 21 oder 5 bis 6 Euro bei *Wünschel*, *Tour de Fraß*, *Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung* vom 17. September 2017, S. 18.

¹⁰⁰⁹ Vgl. *Parlament des Vereinigten Königreichs*, *Deliveroo-scooter-contract*, Ziffer 3.1, online im Internet: https://www.parliament.uk/documents/commons-committees/work-and-pensions/Written_Evidence/Deliveroo-scooter-contract.pdf (21. Juli 2020).

¹⁰¹⁰ *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, *The App as a Boss?*, 2018, S. 25.

¹⁰¹¹ Vgl. Abschnitt C.II.6.4.2e), Kein Vermögensrisiko aus mangelhaft erbrachter Leistung.

¹⁰¹² Vgl. Abschnitt C.II.6.4.2d) und C.II.6.4.3d).

2.5 Steuerungs- und Kontrollmechanismen

2.5.1 Überblick der implementierten Mechanismen

Auch Deliveroo hat ein Bündel verschiedener Steuerungs- und Kontrollmechanismen etabliert, die unmittelbare Auswirkungen auf die steuerrechtliche Einkünftequalifizierung haben.

a) Übergeordnetes Mitgliedermanagement

Das Mitgliedermanagement bei Deliveroo gestaltet sich einfach. Innerhalb des strukturierten Anmeldeprozesses sind online bloß allgemeine personenbezogene Daten, wie Adresse oder Zahlungsverbindung anzugeben. Da es bei Deliveroo nur ein enges Tätigkeitsspektrum für die Kurier gibt, das Ausliefern von Speisen mit dem Fahrrad, Roller oder Auto, kommt es auf die Erstellung eines umfangreichen Fähigkeitsprofils, anders als bei Clickworker, nicht an.

Nachdem der potentielle Kurier im Rahmen des sogenannten Onboarding-Prozesses online kurze Schulungsvideos betrachten muss, in denen der Tätigkeitsablauf geschildert wird, geht es zur örtlichen Deliveroo-Dependance. Dort absolviert der angehende Fahrradkurier eine kurze Probefahrt mit Einweisung durch einen Deliveroo-Mitarbeiter, bei Roller-, oder Autokurieren genügt die Vorlage von Führerschein und Zulassungspapieren. Hiernach erfolgt die eigentliche Vertragsunterzeichnung und Ausstattung mit entsprechendem Zubehör wie Jacke und Tasche.¹⁰¹³ Sogleich erfolgt eine Freischaltung in der App und es kann mit der Arbeit begonnen werden. Jedem Fahrer steht danach grundsätzlich der Zugang zu allen verfügbaren Fahraufträgen offen.

b) Anreizstrukturen

Zentrale Triebfeder ist auch hier die Erzielung von Einkünften. Deliveroo setzt sowohl unmittelbar wie auch mittelbar finanzielle Anreize. So erfolgen einerseits Bonuszahlungen, wenn der Plattformarbeiter eine vorab bestimmte Anzahl an Lieferungen innerhalb eines vorgegebenen Zeitfensters erreicht.¹⁰¹⁴

Andererseits gesteht Deliveroo besonders guten Fahrern zu, sich bevorzugt für finanziell lukrative Zeitfenster als Fahrer anbieten zu können, in denen nur wenig Leerlaufzeiten zu erwarten sind.¹⁰¹⁵ Deliveroo organisiert die Arbeitseinsätze nämlich in sogenannten Schichten. Dabei handelt es sich weniger um eine Schicht im klassischen Sinne, sondern um stundenweise Zeitfenster, für die sich der Einzelne vorab bereiterklärt, als Kurier in einem bestimmten Stadtteil zur Verfügung zu stehen. Erst wenn diese Eintragung von Deliveroo bestätigt wird, bekommt der Kurier die Schicht auch tatsächlich zugeteilt. Es ist

¹⁰¹³ Vgl. *Wünschel*, Tour de Fraß, Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung vom 17. September 2017, S. 18; *Dullinger*, Essenzustellung: foodora, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 186 (189).

¹⁰¹⁴ *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, The App as a Boss?, 2018, S. 26.

¹⁰¹⁵ *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, The App as a Boss?, 2018, S. 28.

folglich nicht möglich einseitig zu entscheiden, wann man arbeiten möchte. Ist eine Schicht überbucht, bekommen nur ausgewählte Fahrer den Zuschlag.¹⁰¹⁶

c) Algorithmusgestützte Qualitätssicherung und Crowd-Steuerung

Deliveroo setzt gleich mehrere Instrumente zur Qualitätssicherung und Crowd-Steuerung ein.

Im Fokus steht weniger die Qualitätssicherung selbst. Da anders als im Microtasking-Bereich jeder Kunde Deliveroo über die App unmittelbar zurückmeldet, sollte die erwartete Essenslieferung nicht schnell und fehlerfrei ausgeliefert worden sein, bedarf es keiner ausgefallenen Maßnahmen der Qualitätssicherung. Häufen sich die Beschwerden über einen Fahrer wird dieser schlicht von weiteren Aufträgen ausgeschlossen.

Essentiell für das Geschäftsmodell Deliveroos ist, dass die jeweiligen Lieferaufträge bestmöglich auf die verfügbaren Kuriere verteilt werden, um so die Wartezeiten für die Kunden zu optimieren.¹⁰¹⁷ Obligatorisch ist eine dynamisch verfügbare Crowd, die so gesteuert werden muss, dass zu jeder Zeit im erforderlichen Maß Kurierfahrer zur Verfügung stehen. Fehlt es an Kurieren können Speisen nicht zugestellt werden und die Kunden springen ab.

Deliveroo konzentriert sich daher in seinen Mechanismen darauf, dass die Plattformarbeiter möglichst dann arbeitsbereit sind, wenn dies der Markt von ihnen erwartet.

Hierzu nutzt Deliveroo keinen herkömmlichen Score, sondern teilt die jeweiligen Kuriere in verschiedene Leistungsgruppen ein. Grundlage der Einteilung sind offiziell zwei Bewertungskriterien, die an die Arbeitsbereitschaft des Einzelnen anknüpfen. Bekommt man eine Schicht zugeteilt und erscheint dann nicht, oder erscheint mehr als 15 Minuten verspätet, geht dies zu Lasten der jeweiligen Einstufung.¹⁰¹⁸ Nur wer zur besten Leistungsgruppe gehört, hat Aussicht auf die Zuteilung der lukrativsten, meist überbuchten Schichten. Da die App den jeweiligen Lieferprozess fortlaufend überwacht, läuft die Auswertung der gesammelten Daten, wie die Schichtzuteilung, freilich ebenfalls mittels komplizierter Algorithmen. Diese antizipieren den voraussichtlichen Bedarf für die einzelnen Zeitblöcke und vergeben diese leistungsorientiert.

Ziel ist, dass die avisierte Schichtzuteilung von den Fahrern tatsächlich eingehalten wird, auch wenn auf eine rechtliche Verpflichtung zum Tätigwerden aus bekannten Gründen bewusst verzichtet wird.

¹⁰¹⁶ Vgl. *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, *The App as a Boss?*, 2018, S. 28. Ebenso bisher bei Foodora, *Dullinger*, Essenszustellung: foodora, in: Lutz/Risak (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 186 (189).

¹⁰¹⁷ Der Lieferalgorithmus wird daher laufend verbessert, *Jansen*, Deliveroo mit neuem Konzept, FAZ.NET vom 29. November 2018, online im Internet: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/unternehmen/essenslieferant-deliveroo-baut-jetzt-kuechen-15916623.html> (15. Oktober 2019).

¹⁰¹⁸ *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, *The App as a Boss?*, 2018, S. 29.

2.5.2 Weisungsbindung durch Methoden der Verhaltensökonomie

Eine Lenkung durch Methoden der Verhaltensökonomie, wie bei Clickworker gesehen, findet bei Deliveroo nur sehr abgeschwächt statt.

Zwar ist einerseits auch hier der Bewertungsmechanismus nicht vollständig transparent. Fahrer berichten etwa davon, dass sich vereinzelt die Einstufung in einzelne Leistungsgruppen positiv wie negativ ändert, auch wenn das Anwesenheitsverhalten unverändert bleibt.¹⁰¹⁹ Es scheint als würden für den Algorithmus zusätzliche Bewertungskriterien wie Arbeitsgeschwindigkeit und Arbeitszeit eine Rolle spielen. Die zentrale Absicht, dass die Fahrer die ihnen zugeteilten Schichten auch tatsächlich fahren, verfolgt Deliveroo jedoch offen.

Die Konsequenzen nachlässiger Anwesenheit sind dem Plattformarbeiter anders als bei Clickworker, wo die Bewertungskriterien nebulös und die ungerechtfertigte Nichtabnahme häufig ist, vorab bekannt. Er kann auf Grund dieser Informationen frei entscheiden, ob er dem Wunsch Deliveroos nach absprachegemäßer Anwesenheit nachkommt. Nur wo die Informationslage asymmetrisch und die Konsequenzen unklar sind, könnte es überhaupt zum *self-policing* kommen. Nur dort wäre der Plattformarbeiter versucht, die andernfalls konkret geäußerten Anforderungen zu antizipieren und sich faktisch gegenüber ihnen weisungsgebunden zu zeigen. Nudging findet stets auf mehr oder weniger subtile Weise und nicht völlig offen in Form von Geboten oder Verboten statt.¹⁰²⁰

Ein Beispiel für Methoden der Verhaltensökonomie wären die automatischen, vom Fahrdienstleister Uber versendeten Nachrichten, die den Plattformarbeiter durch Nudging zu Mehrarbeit bringen möchten.¹⁰²¹ Deliveroo hingegen verzichtet auf derartige Willensbeeinflussung.¹⁰²² Für den Plattformarbeiter ist transparent, dass es für die Zuteilung lukrativer Schichten unmittelbar davon abhängt, dass man sich in den bereits zugewiesenen Schichten vereinbarungsgemäß zur Auftragsbearbeitung bereithält.

¹⁰¹⁹ Vgl. *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, *The App as a Boss?*, 2018, S. 28 f.

¹⁰²⁰ Vgl. Abschnitt C.II.6.5.2b), Erscheinungsformen der Willenssteuerung.

¹⁰²¹ Wollen Sie wirklich offline gehen? Die Nachfrage ist sehr hoch in Ihrem Gebiet. Verdienen Sie Geld, hören Sie jetzt nicht auf! Übersetzung des Autors nach *Rosenblat/Stark*, *International Journal of Communication* 2016, 3758 (3768) mit einem Beispieltext der erscheint, wenn sich der Plattformarbeiter von der Schicht abmelden möchte: „*Are you sure you want to go offline? Demand is very high in your area. Make more money, don't stop now!*”

¹⁰²² *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, *The App as a Boss?*, 2018, S. 24.

2.5.3 Weisungsgebundenheit im Detail

a) Arbeitsort

Kurierdienstleistungen ist es immanent, dass Weisungen hinsichtlich des Arbeitsortes, namentlich des Anfangs und Endes der Lieferung, gemacht werden müssen. Hieraus allein kann sich kein Indiz für eine nichtselbständige Tätigkeit gewinnen lassen.

Im Gegenteil, der jeweilige Plattformarbeiter ist bezüglich seines Arbeitsortes sogar weitgehend frei. Ihm wird keine bestimmte Route für den Weg zum Restaurant oder Kunden vorgegeben. Zudem kann er sich für jede Schicht neu für einen bestimmten Auslieferungsbereich, ja sogar eine andere Stadt, entscheiden. Ein standortübergreifendes Arbeiten an den insgesamt fünf deutschen Standorten von Deliveroo ist möglich.

Die Arbeit wird ferner in der realen Welt erbracht. Das Interface von Deliveroo ist selbst nicht Ort der Arbeitserbringung, sondern bloß Mittel zur Organisation von Arbeit. Das Bild von einer digitalen Werkhalle passt hier nicht.

Eine örtliche Weisungsbindung über das zur Ausführung des Lieferauftrages erforderliche Maß hinaus besteht mithin nicht.

b) Arbeitszeit

Weisungen bezüglich der Arbeitszeit macht Deliveroo auf den ersten Blick nicht. Sie erwarten anders als von ihren festgestellten Kräften weder ein Mindest- noch Höchstmaß an geleisteten Stunden. Umgekehrt ist es sogar so, dass sich die Kurierinnen vielmehr um die Teilnahme an Schichten bewerben müssen. Ein Recht auf Tätigwerden besteht nicht.

Genau diese Konkurrenz unter den Fahrern nutzt Deliveroo wie gesehen, um mit dem Bewertungssystem die Fahrer dazu anzuhalten, die zugeteilten Schichten auch tatsächlich wahrzunehmen. Aus dieser Art der Beeinflussung erwächst hingegen keine faktische Weisungsgebundenheit des Einzelnen.

Zum einen sind anders als bei Clickworker die Parameter des Bewertungsalgorithmus weitgehend transparent, sodass verhaltensökonomischen Methoden diesbezüglich der Boden entzogen ist. Zum anderen handelt es sich um eine rein markt begründete Willenssteuerung.¹⁰²³ Die Konkurrenzsituation unter den Kurierinnen, wird hierbei von Deliveroo bloß ausgenutzt, jedoch anders als bei Clickworker nicht künstlich geschaffen.

Selbst wenn man Clickworker unterstellt, dass sie auf Grund ihres Geschäftsmodells daran interessiert seien, dass möglichst viele Fahrer zur Fahrerledigung bereitstehen,¹⁰²⁴ so haben sie keinen Einfluss auf die eigentliche Ursache. Gäbe es mehr Fahraufträge als Kurierinnen,

¹⁰²³ Siehe hierzu bereits Abschnitt C.II.6.5.2b).

¹⁰²⁴ Dies vermutet *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, *The App as a Boss?*, 2018, S. 29; vgl. Abschnitt B.II.4.3.3a), *Größe der Crowd*.

gäbe es den Überhang an Arbeitsangebot gar nicht. Sämtliche Schichten wären gleich lukrativ. Da alle eingehenden Lieferaufträge unverzüglich ausgeführt werden müssen, wären künstliche Zugangshürden kontraproduktiv. Wo Clickworker künstlich Hürden zur Qualitätssicherung einzieht, also Einfluss auf die Art und Weise der Aufgabenerfüllung nimmt, geht es bei Deliveroo darum, überbuchte Schichten zu vermeiden. Ein bloßes Ausnutzen hieraus resultierender Marktmechanismen kann nicht den Charakter einer Weisung haben. Dass die Plattformarbeiter angehalten sind, die zugeteilten Schichten auch wahrzunehmen, ist legitimes Interesse Deliveroos. Vereinbarungen über die Leistungszeit finden sich in Verträgen über selbständige wie nichtselbständige Tätigkeiten gleichermaßen. Auch dem Bauherrn ist etwa daran gelegen, dass der Handwerker termingerecht an seiner Baustelle erscheint. Sie vereinbaren mit ihm eine feste Leistungszeit, ohne dass dieser Umstand für eine nichtselbständige Tätigkeit sprechen würde.

Deliveroo versucht, die Kuriere unter Ausnutzung des internen Konkurrenzkampfes dazu anzuhalten, tatsächlich zu gebuchten Schichten zu erscheinen. Eine Weisung hinsichtlich der Arbeitszeit liegt hierin nicht.

c) Art und Weise der Ausübung

Bei Deliveroo ist der Arbeitsablauf, wie aus dem Microtasking-Bereich bekannt, in kleine Partikel zerlegt. So bestätigt der Kurier zunächst über die App die Annahme eines Lieferauftrages, meldet sodann die Ankunft am Restaurant sowie die Aufnahme der Lieferung, die Ankunft an der Zieladresse und zuletzt die Übergabe der Speisen an den Kunden.¹⁰²⁵

Anders als im Microtasking-Bereich erfolgt während des gesamten Liefervorgangs über die Deliveroo-App eine fortlaufende Kontrolle des Fahrers. Zum einen über die kleinschrittige Rückmeldung in der App, zum anderen über ein ebenfalls in der App implementiertes Navigationssatellitensystem (GPS). Gibt es Unregelmäßigkeiten im Zustellprozess, etwa weil der Kurier nach der Aufnahme des Essens am Restaurant nicht losfährt, folgen automatisierte Mitteilungen.¹⁰²⁶ Der Kurier wird zum Beispiel aufgefordert, den sogenannten Rider-Capitan, vergleichbar einem Schichtleiter, zu kontaktieren. Befindet sich der Fahrer beim Kunden, hat aber die Lieferung nicht als zugestellt markiert, wird er umgehend dazu aufgefordert, in der App die Lieferung förmlich abzuschließen. Reagiert der Plattformarbeiter nicht, greift der Schichtleiter sogar manuell via Textnachrichten oder Telefonanrufen ein.¹⁰²⁷

Deliveroo übt wenn erforderlich sehr wohl Weisungen im Hinblick auf die Art und Weise der Aufgabenerledigung aus.

¹⁰²⁵ Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner, *The App as a Boss?*, 2018, S. 23 f.

¹⁰²⁶ Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner, *The App as a Boss?*, 2018, S. 24; vgl. *Wünschel*, *Tour de Fraß*, Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung vom 17. September 2017, S. 18;

¹⁰²⁷ Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner, *The App as a Boss?*, 2018, S. 25.

d) Ergebnis

Im Hinblick auf den Arbeitsort wie die Arbeitszeit zeigt sich das Vertragsverhältnis zu Deliveroo weitgehend weisungsfrei. Dies spricht für ein selbständiges Tätigwerden.

Dieses Bild ändert sich gleichwohl, sobald der Plattformarbeiter den vorgesehenen Ablaufplan verlässt. Dann ergehen automatisiert oder von Deliveroo-Mitarbeitern selbst Weisungen. Obgleich fehlenden zeitlichen oder örtlichen Weisungen eine weitaus stärkere Indizwirkung zukommt, ist dieser Umstand für die wertende Gesamtbetrachtung beachtlich.

2.5.4 Organisatorische Eingliederung

Erneut kommt der Weisungsgebundenheit keine eindeutige Indizwirkung zu, sodass es an dem Merkmal der organisatorischen Einordnung ist, die verbleibende Unternehmerinitiative des einzelnen Kurierfahrers zu vermessen.

a) Zeitliche Dauer und Art der Tätigkeit

Isoliert betrachtet haben wir es mit kurzen Aufgabenfragmenten zu tun, die eine organisatorische Eingliederung unwahrscheinlicher machen.¹⁰²⁸ Ausgangspunkt der Bemessung ist die Dauer einer Auslieferung, von Annahme des Auftrages bis zur Ankunft beim Kunden. Deliveroo wirbt mit einem Referenzwert von höchstens 30 Minuten. Auch hier gilt, wird der Kurier umfangreich für Deliveroo tätig, fährt er etwa regelmäßig mehrere Schichten täglich, indiziert dies ebenso zunehmend eine organisatorische Eingliederung.

Umgekehrt lässt die Eigenart der Kuriertätigkeit schneller eine organisatorische Eingliederung annehmen. Sie ist weniger durch persönliche Fähigkeiten und Eigenschaften geprägt. Erforderlich ist nur eine gewisse Grundphysis. Liefert der Fahrer mit dem Roller oder Auto aus, entfällt selbst diese. Durch die fortlaufende Begleitung des Lieferprozesses mittels App, sind alle Arbeitsschritte ohne Anlernprozess ausführbar. Selbst Kartenmaterial zur Navigation kann eingespeist werden, sodass es auf Ortskenntnis nicht ankommt.

b) Handlungsspielraum bei Tätigkeitsausübung

Vom Arbeitsergebnis her scheint es, als seien keine genauen Arbeitsabläufe einzuhalten. Der Kurier entscheidet frei über die Auftragsannahme, den Weg zum Restaurant wie zum Kunden sowie über die Art und Weise der Lieferung. Bei Lichte reduziert sich der Handlungsspielraum bei Auftragsannahme hingegen auf die Wahl der Route und die Auswahl seines Equipments. Die Teilschritte der Arbeit sind klar vorgegeben. Wie die streitgegenständlichen Telefoninterviewer des FG Köln, brauchen sich auch die Kuriere keine Gedanken über den Aufgabenablauf zu machen. Dieser wird vom Computer überwacht. Auf den vorgegebenen Ablauf und die Programmierung der Auftragsvergabe und Meldeereignisse

¹⁰²⁸ BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, BStBl II 2015, 903 (905) m.w.N.; Abschnitt C.II.3.6.6b).

haben sie keinerlei Einfluss.¹⁰²⁹ Die Aufgabe ist auch hier „*einfach und klar vorgezeichnet*“.¹⁰³⁰

Die Fahraufträge haben wie bei Clickworker mechanischen Charakter, der *per se* wenig Raum für unternehmerische Entscheidungen lässt.

c) Einbindung in Berichts- und Kontrollebenen

Deliveroo kommt es auf Grund des Wunsches seiner Kunden nach einer zeitnahen Lieferung noch mehr als Clickworker auf eine enge Einbindung in den Lieferablauf an. Hierbei steht weniger die Sicherstellung qualitativ hochwertiger Leistung als die zeitliche Kontrollierbarkeit derselben im Fokus. Deliveroo sieht sich gegenüber den Kunden nach eigenen Angaben als „*technischer und logistischer Dienstleister*“¹⁰³¹ und wirbt explizit mit kurzen Lieferzeiten von weniger als 30 Minuten.¹⁰³²

Wie in der analogen Welt ist der Einzelne hierzu mittels Tätigkeitsprotokollen und Zwischenberichten in den Lieferprozess eingebunden. Jeder Arbeitsschritt ist in der App zu vermerken. Der Steuerpflichtige wird vollautomatisiert fortlaufend vom Intermediär mittels Algorithmen überwacht und dass, obwohl der Lieferprozess selbst nicht mehr als 30 Minuten dauern soll und der Kunde Fehler ohnehin eigenständig zurückmeldet. Deliveroo möchte über jeden Schritt zu jeder Zeit informiert sein, um erforderlichenfalls selbst steuernd eingreifen zu können. Wie gesehen erscheint solche fortlaufende Kontrolle nicht als typisch für einen selbständig Tätigen.¹⁰³³

Das Bild, dass Deliveroo sich im Außenverhältnis, wenn auch nicht rechtlich, so aber tatsächlich, für eine ordnungsgemäße Lieferung verantwortlich zeichnet, bestätigt ebenso die Gestellung von Arbeitskleidung. Dies ist zugleich ein Indiz nichtselbständiger Tätigkeit.¹⁰³⁴

¹⁰²⁹ Vgl. FG Köln, Urteil v. 6. Dezember 2006 – 11 K 5825/04, EFG 2007, 1034; nachfolgend BFH, Urteil v. 29. Mai 2008 – VI R 11/07, BStBl II 2008, 933.

¹⁰³⁰ Vgl. die als nichtselbständig angesehenen Haus- und Platzkassierer eines Vereins, BFH, Urteil v. 25. Oktober 1957 – VI 143/56 U, BStBl III 1958, 15 (15).

¹⁰³¹ *Deliveroo Germany GmbH*, Nutzungsbedingungen für Endkunden, Ziffer 1 Abs. 3, online im Internet: <https://deliveroo.de/de/legal> (1. August 2019).

¹⁰³² *Deliveroo Germany GmbH*, Über Deliveroo, Stichwort: Unsere Kunden, online im Internet: <https://deliveroo.de/de/about-us> (2. August 2019).

¹⁰³³ Siehe Abschnitt C.II.6.5.4e). Auf diesem Argument baut etwa ein spanisches Urteil des 6. Sozialgerichts von Valencia zur Arbeitnehmer-Einordnung der Deliveroo Kurier auf – *Sentencia del JS núm. 6 de Valencia (Núm. 244/2018) de 1 de julio de 2018*. Englischsprachige Besprechung von *Todoli-Signes*, Transfer 2018, 487 (488).

¹⁰³⁴ Statt vieler *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19 Rn. 22.

d) Ergebnis

Wo die kurze zeitliche Dauer und die Art der Tätigkeit abstrakt eine organisatorische Eingliederung vermuten lässt, bestätigt die starke elektronische Einbindung der Kurier in die Organisation des Lieferprozesses über die App dieses Bild. Wo Deliveroo selbst eine 30-Minuten-Lieferung nicht unüberwacht lässt, trübt dies die Unternehmerinitiative der Steuerpflichtigen merklich.

Der Grad der organisatorischen Eingliederung bleibt dabei über den Zeitverlauf unverändert. Es gibt außer der Zuordnung zu den einzelnen Schichtgruppen keine zusätzlichen Qualifizierungsmöglichkeiten oder einen sich stetig fortschreibenden Score. Durch gute Anwesenheitsperformance muss sich der jeweilige Kurier stets neu beweisen.

2.6 Weitergehende Unternehmerinitiative

Anders als bei Clickworker besteht die Möglichkeit, ausgabenseitig die Verdienstmöglichkeiten zu steigern. Zum einen erhält der jeweilige Kurier freiwillig gezahlte Trinkgelder zu 100 Prozent. Er kann mithin durch kundenorientiertes Auftreten versuchen, seine Einnahmen zu steigern. Zum anderen besteht die Möglichkeit, durch den Einsatz unterschiedlicher Zustellfahrzeuge einen höheren Reingewinn zu erzielen. Dies kann zum Beispiel durch den Erwerb eines besonders sparsamen Autos oder schnellen Elektrofahrrads geschehen, mit dem zeiteffizienter zugestellt werden kann. Schließlich kann durch den zwangsläufigen Kontakt zu den ausliefernden Restaurants bei Entgegennahme der Speisen versucht werden, auch als selbständiger Kurier bilateral für das jeweilige Restaurant am Markt tätig zu sein. All dies schafft Raum für eigene Unternehmerinitiative.

Wie bei Clickworker ist auch bei Deliveroo die Arbeit hingegen *de facto* persönlich und ohne Einschaltung fremder Dritter zu erbringen. Zwar könnte vertraglich die Ware auch Dritten zur Lieferung übergeben werden, die Beschäftigung von eigenen Mitarbeitern oder Subunternehmern ist über die App hingegen praktisch weder möglich noch vorgesehen. Dies schränkt die Unternehmerinitiative ein.

Verschärfend wirkt die zur Steuerung der Crowd eingesetzte Informationsasymmetrie zu Lasten der Plattformarbeiter. Diese wissen etwa vor Annahme eines Fahrauftrags nicht, wo sie dieser hinführen wird, wie groß genau überhaupt der geographische Bereich ist für den sie sich haben einteilen lassen, oder wie viele Kurier parallel in einer Schicht um Fahraufträge konkurrieren.¹⁰³⁵

Wie stark sich diese Informationsasymmetrie auf die eingeräumte Unternehmerinitiative auswirken kann, zeigt ein Beispiel vom Mitbewerber Foodora. Dort allokierte der Algorithmus die stets gleich bezahlten Fahraufträge so, dass schnelleren Fahrern weitere Strecken zugeteilt wurden.

¹⁰³⁵ Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner, *The App as a Boss?*, 2018, S. 30.

Deren Leistungsvorgabe stieg. Erzielte Produktivitätssteigerungen konnten zu keinen Mehreinkünften führen.¹⁰³⁶

All dies macht es den Kurieren schwer, überhaupt rationale unternehmerische Entscheidungen zu treffen, kann doch das Verhältnis von eingesetzter Zeit und versprochener Vergütung nur erahnt werden. Nur im Zeitverlauf gewonnene Erfahrungswerte über die Funktionsweise des Algorithmus, wie die Nachfrage im Zustellgebiet an sich, helfen, Entscheidungsspielraum zurück zu erlangen.¹⁰³⁷

2.7 Vertragspartner

Die zivilrechtliche Situation ist eindeutig. Deliveroo ist „*technischer und logistischer Dienstleister*“.¹⁰³⁸ Der jeweilige Kurier führt die Transportdienstleistungen nur für Deliveroo aus und stellt seine Rechnungen einzig an diese. Er kennt weder die Identität der Kunden, noch besteht überhaupt die Möglichkeit, mit diesen Kontakt aufzunehmen. Zentraler Kommunikationspartner ist für beide Seiten einzig Deliveroo. Vertragspartner kann folglich nur Deliveroo sein.

2.8 Wertende Gesamtbetrachtung – Typusvergleich

Der gesamte Arbeitsprozess ist wie schon bei Clickworker stark fragmentiert und unterliegt der fortlaufenden Steuerung und Kontrolle Deliveroos. Die Vergütung erfolgt rein erfolgsbasiert, ohne Entlohnung von Standby-, Krankheits- oder Urlaubszeiten. Der Vermögenseinsatz hingegen überschreitet die Unwesentlichkeitsschwelle des BFH in jedem Fall. All dies ist gleichermaßen im Lichte des normaltypischen Dienstverhältnisses zu betrachten.

2.8.1 Ähnlichkeitsvergleich – Unternehmerisiko

Wo sich aus der erfolgsbasierten Entlohnung und dem fehlenden Haftungsrisiko keine bedeutende Abweichung vom Normaltypus zeigt,¹⁰³⁹ konzentriert sich der Ähnlichkeitsvergleich auf den geforderten Vermögenseinsatz.

Wie festgestellt prägt der Vermögenseinsatz besonders das Bild eines Selbständigen. Das „*Wagen und Gewinnen*“¹⁰⁴⁰ im Rahmen eines kombinierten wie risikobehafteten Einsatzes von Arbeit und Vermögen steht im Vordergrund. Nur der Selbständige arbeitet auf eigene Rechnung und Gefahr

¹⁰³⁶ Schader, Abstrampeln für Foodora, Krautreporter vom 20. Mai 2016, online im Internet: <https://krautreporter.de/1503-abstrampeln-fur-foodora> (20. Juli 2020).

¹⁰³⁷ Vgl. für Uber-Fahrer *Lee/Kusbit/Metsky/Dabbish*, Working with Machines, in: Association for Computing Machinery (Hrsg.), 33rd ACM Conference, 2015, 1603 (1606 f.).

¹⁰³⁸ *Deliveroo Germany GmbH*, Nutzungsbedingungen für Endkunden, Ziffer 1 Abs. 3, online im Internet: <https://deliveroo.de/de/legal> (1. August 2019); vgl. *Parlament des Vereinigten Königreichs*, Deliveroo-scooter-contract, Ziffer 5, online im Internet: https://www.parliament.uk/documents/commons-committees/work-and-pensions/Written_Evidence/Deliveroo-scooter-contract.pdf (21. Juli 2020).

¹⁰³⁹ Siehe ausführlich die Feststellungen zum Fallbeispiel Clickworker in Abschnitt C.II.6.8.4.

¹⁰⁴⁰ *Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 235.

und trägt die wesentlichen im Zusammenhang mit der Tätigkeit stehenden Eigenaufwendungen.¹⁰⁴¹ Zu Ende gedacht ist Arbeitnehmern typischerweise ein Dispositionsspielraum eingeräumt, ihre Vermögensopfer so zu begrenzen, dass die Werbungskosten den Arbeitslohn nicht übersteigen.¹⁰⁴² Untypisch ist es umgekehrt, wenn der jeweiligen Tätigkeit stets Vermögensgegenstände gewidmet werden müssen.¹⁰⁴³

Vorliegend besteht wie festgestellt für den jeweiligen Kurier gar keine Möglichkeit, das Vermögensrisiko der Tätigkeit mit geringen finanziellen Mitteln einzuhegen. Anders als etwa bei einem Arbeitnehmer, der zur Erledigung seiner Geschäfte einen eigenen PKW einsetzt und hierzu eine am tatsächlichen Aufwand oder nach pauschalen Kilometersätzen des § 9 Abs. 1 S. 5 EStG bemessene Fahrkostenerstattung erhält,¹⁰⁴⁴ erhalten die Kuriere nichts dergleichen. Wo eine Mindestanzahl an Fahrten nicht garantiert ist, müssen die Kuriere es wagen, mit der versprochenen erfolgsbasierten Festvergütung dauerhaft kostendeckend zu fahren. Ob dies gelingen kann, ist Teil einer unternehmerischen Entscheidung, über die sich ein Arbeitnehmer typischerweise keine Gedanken machen muss. Es kann leicht passieren, dass durch überhöhte Investitionen, auftretende Schäden oder in Ermangelung ausreichender Fahrtmöglichkeiten negative Einkünfte erzielt werden. Das „Wagen und Gewinnen“ geht dann zu Lasten des Steuerpflichtigen aus.

Ferner besteht kein Dispositionsspielraum darüber, wie groß das Vermögensrisiko sein soll, welchem sich ausgesetzt werden muss. Das Unfallrisiko ist durch die ständige Arbeit im Straßenverkehr stets hoch und alleine vom Steuerpflichtigen zu tragen.

Der Ähnlichkeitsvergleich geht im Ergebnis zu Gunsten gewerblicher Einkünfte aus. Das Bild eines normaltypischen Dienstverhältnisses verträgt sich nicht mit dem unternehmerischen Moment derartiger Kostenrisiken und Investitionen.

2.8.2 Ähnlichkeitsvergleich – Unternehmerinitiative

Wie auch bei Clickworker zeigen sich in der strategischen Zurückhaltung von Informationen, engmaschigen zeitlichen und sachlichen Vorgaben sowie einer permanenten Kontrolle Typuselemente eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses. Der Plattformarbeiter wird in einem weitestgehend von Deliveroo vorgegebenen Handlungsrahmen tätig und bekommt die Fahraufträge vollautomatisch mittels Algorithmen zugeteilt.¹⁰⁴⁵

Dennoch ist die Kuriertätigkeit nur schwerlich mit einem Gelegenheits- oder Telearbeiter gleich zu setzen. Hierfür fehlt es bereits an der räumlich-zeitlichen Gebundenheit. Trotz permanenter

¹⁰⁴¹ BFH, Urteil v. 2. Dezember 1998 – X R 83/96, BStBl II 1999, 534 (536) m.w.N., BFH, Urteil v. 14. Dezember 1978 – I R 121/76, BStBl II 1979, 188 (189); *Schnitter*, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand Oktober 2015), § 13 Rn. 33 f. Siehe bereits Abschnitt C.II.3.6.4b), „Selbständigkeit“ als Gegentypus.

¹⁰⁴² *Lang*, Die Einkünfte des Arbeitnehmers, in: Stolterfoht (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 15 (31).

¹⁰⁴³ Siehe Abschnitt C.II.3.9.1, Historische Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 2 EStG 1925.

¹⁰⁴⁴ Vgl. R 9.5 LStR 2015.

¹⁰⁴⁵ *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, The App as a Boss?, 2018, S. 31.

Kontrolle ist der jeweilige Kurier rechtlich wie tatsächlich nicht daran gehindert, jederzeit für einen Mitbewerber vor Ort zu fahren. Es gibt für ihn weder eine signifikante Einarbeitungszeit, noch Vorteile aus einer langen Vertragsbeziehung zu Deliveroo. Dass sich wie bei Clickworker über den Zeitverlauf durch wiederholtes Tätigwerden sein Score und damit die Verdienstchancen verbessern, zeigt sich nicht. Mithin scheitert eine tiefgehende organisatorische Eingliederung. Zudem birgt die Tätigkeit weitaus mehr Ansatzpunkte zur Entfaltung weitergehender Unternehmerinitiative als bei einem typischen Arbeitnehmer.

2.8.3 Übergeordnetes Gesamtbild

Es ist Ausdruck eines Typusbegriffs, dass seine steigerungsfähigen Elemente nicht in stets gleicher Intensität und Ausprägung vorliegen müssen. Eingeschränkte Unternehmerinitiative kann etwa durch gänzlich fehlendes Unternehmerrisiko kompensiert werden und umgekehrt.¹⁰⁴⁶

Zwar zeigt sich die zentrale, arbeitgebergleiche Rolle Deliveroos zum einen daran, dass die Kurier die Tätigkeit fast ausschließlich wie einen Gelegenheitsjob und nicht als Teil einer selbständigen Existenzgründung verstehen. Zum anderen sei an die in Abschnitt C.II.6.8.6b) gezeigten Gerichtsentscheidungen zu Fahrdienstleistern erinnert. Auch bei Deliveroo sind die Fahrer nur unselbständiger Teil eines übergeordneten Ganzen. Deliveroo ist „*technischer und logistischer Dienstleister*“.¹⁰⁴⁷

Die folglich nur mäßig ausgeprägte Unternehmerinitiative kann indes das signifikante Unternehmerrisiko nicht kompensieren. Vom Bild eines Steuerpflichtigen, der im Wesentlichen nur seine Arbeitskraft verwertet, entfernt sich der Sachverhalt allein schon durch das hohe Unfallrisiko. Hinzu tritt zusätzliches Vermögensrisiko aus den eingesetzten Wirtschaftsgütern bei Roller- oder Autokurieren.

Das den Gewinneinkünften immanente Zusammenspiel von Arbeit und Kapital rechtfertigt es, dem Unternehmerrisiko in dieser Abwägung entscheidendes Gewicht beizumessen. Auch in vergleichbaren Fällen der Abgrenzung von Heimarbeitern zu Heimgewerbetreibenden ist der Gesichtspunkt des unternehmerischen Risikos, *ergo* des Vermögenseinsatzes entscheidend.¹⁰⁴⁸

Ferner darf in Zweifelsfällen wie diesem der Wille der Beteiligten nicht außer Acht gelassen werden. Beide Parteien möchten ein steuerrechtliches Dienstverhältnis vermeiden.

¹⁰⁴⁶ Siehe Abschnitt C.II.3.5.1b); vgl. *Puppe*, Kleine Schule des juristischen Denkens, 4. Auflage 2019, S. 86.

¹⁰⁴⁷ *Deliveroo Germany GmbH*, Nutzungsbedingungen für Endkunden, Ziffer 1 Abs. 3, online im Internet: <https://deliveroo.de/de/legal> (1. August 2019).

¹⁰⁴⁸ Statt vieler *Bode*, in: Blümich, EStG (Stand Dezember 2018), § 15 Rn. 29; Abschnitt C.II.6.4.2c).

2.9 Ergebnis

Wird ein Steuerpflichtiger als Fahrrad-, Roller- oder Autokurier für Deliveroo tätig und erhält er hierfür eine Vergütung, gehört diese zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.

Dem liegen folgende Erkenntnisse zu Grunde:

- Im Gesamtbild der Verhältnisse nimmt Deliveroo eine zentrale Position im Bestell- und Lieferprozess ein. Deliveroo tritt nach außen als technischer und logistischer Dienstleister auf, der sich zur Lieferung einer Kurierflotte bedient.
- Diese zentrale Position geht mit einer engen Einbindung der Kurierere in den Lieferprozess einher. Diese Einbindung erfolgt hierbei automatisiert und fortlaufend mittels einer von den Kurierern verwendeten App, die hochgranulare zeitliche und sachliche Vorgaben macht. Sie schafft ein System permanenter Bewährung, welches jedoch in seiner Intensität hinter dem von Clickworker zurückbleibt.
- Weitergehende Kontrolle versucht Deliveroo durch eine Informationsasymmetrie im Hinblick auf die genauen Details der Lieferaufträge, sowie eine leistungsorientierte Schichtzuweisung zu erlangen.
- Trotz allem bleibt der jeweilige Fahrradkurier frei in seiner Entscheidung, wann und in welchem zeitlichen Umfang er für Deliveroo tätig wird. Strukturell ergibt sich für den Steuerpflichtigen kein Vorteil aus einer fortwährenden Tätigkeit für Deliveroo. Die eingesetzten Steuerungs- und Kontrollmechanismen unterscheiden nicht nach dem gezeigten Arbeitsumfang. Dies lässt den Kern der eingeräumten Unternehmerinitiative bestehen.
- Das aus dem Einsatz eigener Fahrzeuge im Straßenverkehr herrührende Vermögensrisiko ist steuerrechtlich entscheidend. Da Deliveroo wirtschaftlich die jeweilige Transportleistung verwertet, das Risiko unfreiwilliger Vermögenseinbußen durch Unfälle oder Verschleiß jedoch vollständig bei den Kurierern verbleibt, drohen diesen arbeitnehmeruntypische hohe finanzielle Risiken.
- Dieses Gesamtbild verfestigt sich umso mehr, je größer der tatsächliche Kapitaleinsatz ausfällt, insbesondere also bei Roller- und Autokurieren.

IV. Plattformarbeit als selbständige Arbeit (§ 18 EStG)

1. System der Besteuerung freiberuflicher Tätigkeit

1.1 Überblick

Wie gesehen stehen die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu denen aus nichtselbständiger Arbeit sowie zu solchen aus Gewerbebetrieb in einem Ausschließlichkeitsverhältnis. Die Einkünfteabgrenzung zu nichtselbständiger Arbeit läuft an der bekannten Grenze zum steuerrechtlichen Dienstverhältnis.

Die trennscharfe Abgrenzung zu Einkünften aus Gewerbebetrieb ist schwieriger. Die freiberufliche Tätigkeit erfüllt zwar alle Merkmale der gewerblichen Tätigkeit, sie wird jedoch durch § 15 Abs. 2 EStG ausdrücklich von dieser ausgeklammert. Anders als bei § 15 und § 19 EStG stellt der Gesetzgeber zur Abgrenzung keinen allgemeinen Typusbegriff des „freien Berufs“ zur Verfügung, sondern splittet diesen nach Art der Tätigkeit auf. Zunächst in die Kategorie bestimmter intellektueller Tätigkeiten, in die Kategorien der Katalogberufe und in die der den Katalogberufen ähnlichen Berufe.¹⁰⁴⁹ Ein einheitlicher Oberbegriff, ein einziger tragender Gesichtspunkt fehlt bei alledem, setzen sich die Katalogberufe doch aus durchaus heterogenen Berufen zusammen.¹⁰⁵⁰

§ 18 EStG nimmt insofern eine Sonderrolle ein, als dass er neben der Art der ausgeübten Tätigkeit ebenso auf die fachliche Qualifikation des Steuerpflichtigen wie seinen persönlichen Bezug zur ausgeübten Tätigkeit abstellt. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 Hs. 2 EStG erfordert etwa bei Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte, dass der Steuerpflichtige diesen gegenüber leitend und eigenverantwortlich tätig wird.¹⁰⁵¹

Während die freiberufliche Tätigkeit für Katalogberufe leicht auszumachen ist, zwingt das Gesetz dazu, sich im Übrigen mit den Begriffen der Wissenschaft, Kunst, Schriftstellerei und Pädagogik zu befassen, wie die Grenzen der den Katalogberufen ähnlichen Berufen auszuloten.¹⁰⁵²

1.2 Folgen für die Untersuchung

In der Folge lassen sich freiberufliche Tätigkeiten nur kasuistisch bestimmen.¹⁰⁵³ Der genauen Art der Tätigkeit, wie der Qualifikation des jeweiligen Steuerpflichtigen kommt entscheidende Bedeutung zu. Beides variiert auf dem nachfolgend zu untersuchenden Freiberufler-Marktplatz

¹⁰⁴⁹ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 424 f.; siehe bereits Abschnitt C.III.1.3.

¹⁰⁵⁰ BVerfG, Beschluss v. 25. Oktober 1977 – 1 BvR 15/75, BStBl II 1978, 125 (129); Wacker, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 18 Rn. 5; Korn, in: Korn, EStG (Stand August 2018), § 18 Rn. 35 m.w.N.

¹⁰⁵¹ Schmidt-Liebig, StuW 1989, 110 (111).

¹⁰⁵² Siehe Abschnitt C.III.1.3 und Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 427 f.

¹⁰⁵³ Stuhmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand September 2015), § 18 B 19; vgl. BVerfG, Beschluss v. 25. Oktober 1977 – 1 BvR 15/75, BStBl II 1978, 125 (129 f.).

Upwork hingegen von Aufgabe zu Aufgabe sehr. Neben hochqualifizierten Plattformarbeitern kann sich dort ebenso ohne formale Qualifikation registriert werden.¹⁰⁵⁴

Das methodische Vorgehen der Fallstudienforschung bringt es mit sich, dass die steuerrechtliche Untersuchung der Plattformarbeit anhand exemplarischer Fallbeispiele erfolgt. Hierbei können diese freilich nur abstrakt und entindividualisiert untersucht werden. Würde, wie für eine abschließende Einordnung von Einkünften nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erforderlich, stets auf die Art der Tätigkeit, wie die fachliche Qualifikation des jeweiligen Plattformarbeiters, im jeweiligen Einzelfall abgestellt, überschritte dies den Umfang der exemplarischen Untersuchung bei weitem und führte vom Kern derselben, der abstrakten Einordnung einer neuartigen digitalen Organisation von Arbeit über Crowdsourcing-Plattformen, weg.

Eine Einordnung kann daher nur stufenweise erfolgen, indem in einem ersten Schritt geprüft wird, ob die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG vorliegen. Hiermit ist die Grenze zwischen Selbständigkeit und Nichtselbständigkeit beschrieben. Ob darüber hinaus die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 EStG erfüllt sind, bleibt eine Frage des Einzelfalls und kann nur noch abstrakt Gegenstand dieser Untersuchung sein.¹⁰⁵⁵ Plattformspezifische Probleme in der steuerrechtlichen Einordnung sollten sich in diesem nachgelagerten Schritt keine mehr stellen.

2. Fallbeispiel – Upwork

2.1 Überblick

Upwork, mit Sitz in den Vereinigten Staaten, ist mit einer allein im Jahr 2018 an die Plattformarbeiter ausgezahlten Gesamtvergütung von 1,8 Milliarden US-Dollar der größte Freiberufler-Marktplatz der Welt. Der Fokus liegt auf der Vermittlung von sogenannten Freelancern, also freien Mitarbeitern, die auf Grund eines Dienst- oder Werkvertrages für den jeweiligen Auftraggeber tätig werden.

Zwar handelt es sich ebenfalls grundsätzlich um die Vermittlung temporärer Arbeitsbeziehungen, diese sind hingegen *per se* um ein Vielfaches länger als bei Clickworker oder Deliveroo. Die angebotenen Arbeitsaufträge gleichen eher Projekten und nehmen üblicherweise mehrere Tage, Wochen oder gar Monate in Anspruch. Sie sind deutlich anspruchsvoller und bedürfen zur Bearbeitung regelmäßig Fachwissen. Im Jahr 2014 stammten etwa 40 Prozent der angebotenen Aufgaben aus dem Bereich der Software- und Webentwicklung.¹⁰⁵⁶ Die übrigen Aufgaben speisen

¹⁰⁵⁴ Siehe Abschnitt B.II.2.1.1b), Freiberufler-Marktplätze.

¹⁰⁵⁵ Vgl. *Siewert*, in: Frotzcher/Geurts, EStG (Stand Februar 2019), § 18 Rn. 15.

¹⁰⁵⁶ *World Bank Group*, *The Global Opportunity in Online Outsourcing*, 2015, S. 15; vgl. *Schmidt, Florian A.*, *Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie*, 2016, S. 14.

sich aus einer breiten Palette an Job-Kategorien wie Ingenieurs-, Rechts- oder Beratungsdienstleistungen.¹⁰⁵⁷ Dies wirkt sich auf den ganzen Crowdsourcing-Prozess aus.

Die Plattformarbeiter bewerben sich über die Crowdsourcing-Plattform individuell anhand ihres jeweiligen Tätigkeitsprofils, mittels Online-Jobinterviews oder Arbeitsproben, beim jeweiligen Auftraggeber. Dieser stellt zuvor selbst die jeweilige Aufgabe mit einer deutlichen Beschreibung, einem Anforderungsprofil sowie dem avisierten Honorar bei Upwork ein. Sodann wählt er aus den Bewerbern aus und verhandelt, wenn nötig, die Honorardetails nach. Der ausgewählte Plattformarbeiter führt den Job einzeln oder in vom Arbeitgeber zusammengestellten Teams aus.¹⁰⁵⁸ Eine kleinteilige Zerlegung der Aufgaben erfolgt mithin nicht. Sobald die Aufgabe fertiggestellt ist, reicht der Steuerpflichtige diese beim Auftraggeber zur Abnahme ein.

Upwork selbst stellt wie üblich das Interface zur Verfügung, auf dem sich Auftraggeber und Plattformarbeiter digital begegnen und kommunizieren können. Die Aufgabenbearbeitung selbst muss hingegen nicht zwingend in der virtuellen Umgebung Upworks erfolgen.

Die Bezahlung läuft wie gewohnt über den Intermediär als Zahlstelle. Upwork stellt hierzu umfangreiche Abrechnungstools zur Verfügung mit denen der Arbeitsumfang weitgehend automatisiert überwacht sowie abgerechnet werden soll. Der Intermediär selbst behält von den erwirtschafteten Vergütungen eine Bearbeitungsgebühr ein.¹⁰⁵⁹

2.2 Rechtliche Eigeneinschätzung der Parteien

Upwork sieht die Plattformarbeiter nicht als ihre Mitarbeiter an. Sie stellt in ihrer Nutzungsvereinbarung unmissverständlich klar:

*“You further acknowledge, agree, and understand that: (i) you are not an employee of Upwork, and you are not eligible for any of the rights or benefits of employment [...].”*¹⁰⁶⁰

Da sich Auftraggeber und Plattformarbeiter in diesem Fallbeispiel individualisiert gegenüberstehen, der Auftraggeber wählt den jeweiligen Plattformarbeiter bewusst zur Aufgabenerledigung

¹⁰⁵⁷ Selbst der Flugzeugbauer Boeing lagerte dergestalt die Programmierung von Teilen seiner umstrittenen Steuerungssoftware für die Boeing 737 Max 8 aus, *Robison*, Boeing’s 737 Max Software Outsourced to \$9-an-Hour Engineers, Bloomberg.com vom 28 Juni 2019, online im Internet: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2019-06-28/boeing-s-737-max-software-outsourced-to-9-an-hour-engineers?smd=premium-europe> (20. Juli 2020).

¹⁰⁵⁸ *Upwork Global Inc.*, A client’s guide to Upwork, 2015, S. 12 ff., *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 14.

¹⁰⁵⁹ *Upwork Global Inc.*, A client’s guide to Upwork, 2015, S. 5.

¹⁰⁶⁰ Im Weiteren erkennen Sie an, stimmen zu und verstehend, dass: (i) Sie kein Arbeitnehmer von Upwork sind und Ihnen demgemäß keine Rechte oder Vorteile aus einem Beschäftigungsverhältnis zustehen. Übersetzt vom Autor nach *Upwork Global Inc.*, User Agreement (Stand 13. Juli 2020), Ziffer 2.1 Abs. 3 S. 2 Relationship with Upwork.

aus, scheint ein steuerrechtliches Dienstverhältnis zum jeweiligen Auftraggeber in diesem Fallbeispiel grundsätzlich denkbar. Es handelt sich schließlich um direktes Crowdsourcing.

Auf ein solches Arbeitgeber-Arbeitnehmer-Verhältnis sollen sich beide Parteien vor Annahme der Aufgabe hingegen explizit einigen, etwa wenn der Freelancer für ein Projekt besonders eng in Teams des Auftraggebers eingebunden wird. Upwork übernimmt in diesen Fällen die Lohn- und Gehaltsabrechnung für den Auftraggeber.¹⁰⁶¹ Im Normalfall gehen aber auch der Auftraggeber und der Plattformarbeiter davon aus, dass sie kein steuerrechtliches Dienstverhältnis begründen.

Im Nachfolgenden wird ebendieser Normalfall unterstellt. Da es sich hingegen stets um direktes Crowdsourcing handelt, wird an den Prüfpunkten zugleich auf das Verhältnis des Plattformarbeiters zum jeweiligen Auftraggeber einzugehen sein. Sowohl der Auftraggeber wie auch der Intermediär könnten steuerrechtlich Arbeitgeber sein.

2.3 Vermögenseinsatz

Der Vermögenseinsatz unterscheidet sich im Grundsatz nicht wesentlich von dem bei Clickworker. Erforderlich ist ein Computer mit Internetzugang.¹⁰⁶² Wie in Abschnitt C.II.6.3.4 gesehen erwächst hieraus bloß ein steuerrechtlich vernachlässigbares, unwesentliches Vermögensrisiko.

Da es für die Bearbeitung spezialisierter Aufgaben geeigneter Fachkenntnisse bedarf, kann überdies etwa ein Zugang zu Datenbanken, Branchensoftware oder Fachliteratur erforderlich sein. Die Kosten hierfür variieren je nach Aufgabenanforderung teils erheblich. Setzt der Steuerpflichtige Derartiges zur Aufgabenerledigung ein, indiziert dies wie bei Deliveroo gesehen eine selbständige Tätigkeit.

2.4 Entlohnungsmodalität

2.4.1 Erfolgs- oder zeitbasierte Entlohnung

Upwork bietet zwei Entlohnungsmodelle an. Zum einen eine stundenbasierte Abrechnung, zum anderen die Vergütung nach einem erfolgsbasierten Festpreis.¹⁰⁶³ Die Urlaubs- oder Krankheitszeiten wie auch etwaige Standby-Zeiten sind in beiden Modellen nicht vergütet.

Ein derartiger erfolgsbasierter Festpreis ist aus den anderen Fallbeispielen bekannt und birgt steuerrechtlich nichts Neues. Er führt zutreffend nur zu einem steuerrechtlich unbeachtlichen Erfolgsrisiko und fordert zu einem genauen Blick auf die übrigen Abgrenzungskriterien auf.¹⁰⁶⁴ Dies gilt selbst dann, wenn der erfolgsbasierte Festpreis im Wege eines Wettbewerbsmodells gezahlt wird.

¹⁰⁶¹ *Upwork Global Inc.*, User Agreement (Stand 13. Juli 2020), Ziffer 4.2 Upwork Payroll Services.

¹⁰⁶² Vgl. *World Bank Group*, *The Global Opportunity in Online Outsourcing*, 2015, S. 12.

¹⁰⁶³ *Upwork Global Inc.*, *A freelancer's guide to Upwork*, 2015, S. 15.

¹⁰⁶⁴ Siehe bereits Abschnitt C.II.6.4.2d) und C.II.6.4.3d).

Wo sich der jeweilige Steuerpflichtige bisher mit einem kaufmännischen Angebot bei einer Ausschreibung um die Auftragserteilung bemühte, geschieht dies in solchen Fällen eben nicht nur mit einem bloßen Angebot, sondern mit einer vollständig ausgearbeiteten Lösung. „Gewinnt“ der Steuerpflichtige dann diesen Wettbewerb, hat die gezahlte Vergütung wirtschaftlich den Charakter eines leistungsbezogenen (betrieblichen) Entgelts und ist steuerrechtlich wie ein solches zu behandeln.¹⁰⁶⁵

Eine stundenweise, nicht erfolgsbasierte Abrechnung wäre indes grundsätzlich ein Indiz für eine nichtselbständige Tätigkeit.¹⁰⁶⁶ Zu beachten ist für die Gesamtbetrachtung, dass alle Plattformarbeiter Upworks bei nach Zeiteinheiten abgerechneten Verträgen eine spezielle Zeiterfassungssoftware, die Upwork Team App, auf ihren Computern installiert haben müssen. Mit dieser wird die gearbeitete Zeit automatisch aufgezeichnet und ist mit einem Tätigkeitsvermerk zu versehen.¹⁰⁶⁷ Vom äußeren Erscheinungsbild entspricht die Entlohnungsmodalität daher weniger dem Stundenzettel eines Arbeitnehmers wie dem eines Freiberuflers, der seine Tätigkeiten unter Zuhilfenahme genauer Tätigkeitsbeschreibungen abrechnet. Eine klare Indizwirkung fehlt aus diesem Grund.

2.4.2 Vermögensrisiko aus mangelhaft erbrachter Leistung

Den Plattformarbeitern steht es frei, die genauen vertraglichen Details der Aufgabenerbringung, also auch das Haftungsregime, mit den Auftraggebern auszuhandeln. Obligatorische Eckpunkte eines solchen „Service Contracts“ sind nur solche Punkte, die die zentrale Stellung Upworks betreffen. Zwingend ist etwa, dass die Aufgabenvergütung einzig über Upwork als Treuhänder an die Plattformarbeiter fließt, natürlich um den Provisionsanspruch Upworks sicherzustellen.¹⁰⁶⁸

Im Hinblick auf das Haftungsregime für mangelhaft erbrachte Leistung finden sich keine upwork-spezifischen Regelungen. Bei Anwendung deutschen Rechts stünden dem Auftraggeber für ein unterstelltes freies Dienstverhältnis nach § 611 Abs. 1 BGB grundsätzlich Schadensersatzansprüche nach allgemeinem Schuldrecht, §§ 280 ff. BGB, bzw. die primären Gewährleistungsansprüche des Werkvertragsrecht zu.

Anders als in den übrigen Fallbeispielen muss der Plattformarbeiter regelmäßig nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich mit einer Inanspruchnahme bei nicht oder mangelhaft erbrachter Leistung rechnen. Wo es nicht zu einer kleinteiligen Zerlegung von Aufgaben kommt, ist die

¹⁰⁶⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 23. April 2009 – VI R 39/08, BStBl II 2009, 668 (669 f.); BFH, Urteil v. 9. Mai 1985 – IV R 184/82, BStBl II 1985, 427 (427); *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19 Rn. 280 Stichwort: Preisgelder.

¹⁰⁶⁶ Statt vieler BFH, Urteil v. 22. Februar 2012 – X R 14/10, BStBl II 2012, 511 (514); *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19 Rn. 74; Abschnitt C.II.3.6.4d).

¹⁰⁶⁷ *Upwork Global Inc.*, A freelancer’s guide to Upwork, 2015, S. 15; *Vogl*, Crowdsourcing-Plattformen als neue Marktplätze für Arbeit, 2018, S. 77 f.

¹⁰⁶⁸ Vgl. *Upwork Global Inc.*, User Agreement (Stand 13. Juli 2020), Präambel, mit Verweis auf zwingende „escrow instructions“ die eine treuhänderische Abwicklung sämtlicher Zahlungen über Upwork fordern.

Verfolgung einzelner großer Vertragsansprüche wirtschaftlich sinnvoll. Kopiert der Steuerpflichtige etwa für ein Grafikdesign Elemente aus dem Internet, muss er selbst und nicht der Intermediär für etwaige Urheberrechtsverletzungen haften.¹⁰⁶⁹

Dies schafft eine unternehmertypische Risikoverteilung.

2.4.3 Geringes Vermögensrisiko aus ungerechtfertigter Nichtabnahme

Die Gefahr unberechtigter Nichtabnahme, wie sie gerade im Microtasking-Bereich anzutreffen ist, besteht bei Upwork kaum. Wo der Auftraggeber konsequent seine vertraglichen Ansprüche verfolgt, ist dies ebenso umgekehrt für den jeweiligen Plattformarbeiter wirtschaftlich lohnend.

Upwork fungiert nicht nur als bloße Zahlstelle, sondern übernimmt ebenso treuhänderische Dienste für die Parteien. Sie werden vollautomatisch über fällige Zahlungen, die abgerechnet wie noch offenen Stunden oder etwaige Probleme im Projektverlauf informiert. Möchte ein Auftraggeber die vermeintlich fälligen Beträge nicht zahlen, stellt Upwork eine Mediationsplattform zur Verfügung. Upwork wirbt gegenüber den Auftragnehmern überdies damit, dass die gearbeiteten Stunden und Aufträge auch tatsächlich bezahlt werden. Der Steuerpflichtige soll sich auf eine sachgerechte Entlohnung verlassen können.¹⁰⁷⁰

2.5 Steuerungs- und Kontrollmechanismen

2.5.1 Überblick der implementierten Mechanismen

a) Übergeordnetes Mitgliedermanagement und Anreizstrukturen

Auch Upwork verfolgt einen strukturierten Anmeldeprozess. In diesem kann sich der Steuerpflichtige ähnlich sozialer Netzwerke ein eigenes berufliches Profil aufbauen. Neben einem Foto sowie formellen Bildungs- und Berufsabschlüssen können dort Referenzen, besondere Fähigkeiten oder ein Kurzexposé hinterlegt werden. Selbst eine videographische Kurzvorstellung kann hochgeladen werden. Das so erstellte Profil ähnelt einem ausführlichen Lebenslauf und ermöglicht eine eindeutige Identifizierung der Akteure.¹⁰⁷¹

Zentraler Anreiz für die Tätigkeit ist ebenso die Erzielung von Einkünften. Außer einer umsatzabhängigen Reduzierung des von Upwork einbehaltenen Provisionsanteils setzt der Intermediär keine weiteren wesentlichen Anreize.¹⁰⁷²

¹⁰⁶⁹ Schmidt, Florian A., Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 18.

¹⁰⁷⁰ Upwork Global Inc., A freelancer's guide to Upwork, 2015, S. 23 ff.

¹⁰⁷¹ Vgl. Upwork Global Inc., A client's guide to Upwork, 2015, S. 13 ff.; Upwork Global Inc., A freelancer's guide to Upwork, 2015, S. 10 ff.

¹⁰⁷² Upwork Global Inc., A freelancer's guide to Upwork, 2015, S. 5.

b) Algorithmusgestützte Qualitätssicherung und Crowd-Steuerung

Die Instrumente zur Qualitätssicherung und Crowd-Steuerung unterscheiden sich von dem bisherigen Fallbeispiel ortsunabhängiger Dienstleistungen, Clickworker. Dies ist wesentlich dem Umstand geschuldet, dass bereits die Vergabe der ausgeschriebenen Aufgaben in einem mehrstufigen Prozess erfolgt.

Jeder Plattformarbeiter muss zunächst gegen Zahlung von „Connects“, der plattformeigenen Währung, die Vergabeunterlagen anfordern. Diese enthalten wie in einem Lastenheft die jeweiligen Kompetenzanforderungen sowie Angaben über die Konkurrenzsituation, also etwa Angaben darüber, wie viele Bewerbungen bereits eingegangen sind. Im nächsten Schritt ist dann ein Angebot einzureichen. Dieses beinhaltet neben einer Verknüpfung zum jeweiligen Nutzerprofil ein individuelles Anschreiben, sowie die wesentlichen Eckdaten zur angebotenen Leistung. Sodann werden vor Auftragserteilung manchmal noch Online-Jobinterviews oder Arbeitsproben angefordert, bevor es tatsächlich losgehen kann.¹⁰⁷³

Upwork kann durch das individualisierte Auswahlverfahren kaum steuernden Einfluss auf die Crowd nehmen. Gerade dazu ist auch hier ein Feedback-System implementiert, um den Beteiligten erste Anhaltspunkte zu liefern. Dieses basiert auf transparenten Kriterien. Auftraggeber und Plattformarbeiter können dort wechselseitig eine Weiterempfehlung aussprechen und sich mit einem 5-Sterne-System zu Reaktionsschnelligkeit oder Zufriedenheit über das Arbeitsprodukt äußern und Bewertungen schreiben. Die gesammelten Daten werden Teil des jeweiligen Nutzerprofils und ergänzen die Arbeitshistorie. Verantwortlich für die Auswahl geeigneter Plattformarbeiter bleibt einzig der Auftraggeber.¹⁰⁷⁴ Bei Unstimmigkeiten über die erteilte Bewertung müssen sich die Beteiligten direkt an den jeweils anderen richten.

Steuernd greifen zwei Elemente ein. Zum einen kann ein besonders gut bewerteter Plattformarbeiter in das „Top Rated Program“ wie das „Rising Talent Program“ aufgenommen werden. Hierzu ist neben einer guten Bewertung regelmäßige Aktivität auf der Crowdsourcing-Plattform erforderlich. Den Teilnehmern winkt eine hervorgehobene Positionierung in der Suchliste der Auftraggeber. Dies soll zur regen Teilnahme an Ausschreibungen animieren.¹⁰⁷⁵

Zum anderen übt bei Verträgen auf Stundenbasis die Upwork Team App ein hohes Maß an Kontrolle über den einzelnen Plattformarbeiter aus. Zur Abrechenbarkeit der geleisteten Stunden muss dieses Time-Tracking-System während der gesamten Bearbeitungszeit aktiviert sein. Hierdurch werden innerhalb 10-minütiger Intervalle zufällig Screenshots vom Bildschirm des Plattformarbeiters gemacht und die Anzahl der Mausklicks sowie Tastaturanschläge aufgezeichnet. Hieraus wird ein Aktivitätsprotokoll erstellt. Die gesammelten

¹⁰⁷³ *Upwork Global Inc.*, A freelancer's guide to Upwork, 2015, S. 16.

¹⁰⁷⁴ *Upwork Global Inc.*, A freelancer's guide to Upwork, 2015, S. 29.

¹⁰⁷⁵ *Upwork Global Inc.*, A freelancer's guide to Upwork, 2015, S. 30.

Daten werden dem Auftraggeber am Ende der Abrechnungszeiträume zur Verfügung gestellt.¹⁰⁷⁶ Indem die einzelnen Zeitblöcke zugleich mit einer genauen Tätigkeitsbeschreibung versehen werden, kann der Auftraggeber in der Upwork Team App genau erkennen, was wann gearbeitet wurde. Möchte ein Plattformarbeiter Aktivitätsdaten wie erstellte Screenshots für bestimmte 10-Minuten-Blöcke nicht teilen, steht es ihm frei, diese vor der Erstellung der Abrechnung herauszunehmen. Ein Vergütungsanspruch für diese Zeiträume entfällt damit allerdings ebenso.

2.5.2 Keine Weisungsgebundenheit durch Methoden der Verhaltensökonomie

Methoden der Verhaltensökonomie, namentlich das Nudging, setzen eine mehr oder weniger subtil verfolgte Verhaltensänderung voraus, ohne offen geäußerte Weisungen zu sein.¹⁰⁷⁷ Wo hingegen die Bewertung transparent durch den jeweiligen Auftraggeber erfolgt und die eingesetzten Algorithmen keinen wesentlichen Beitrag zur Auftragsvergabe leisten, scheidet eine derartige subtile Weisungsgebundenheit demgemäß aus.

2.5.3 Weisungsgebundenheit im Detail

a) Arbeitsort

Der Arbeitsort für die Erledigung der jeweiligen Aufgabe steht dem Plattformarbeiter grundsätzlich frei. Die Arbeit ist nicht auf einem digitalen Interface zu erbringen. Sie wird nur über dieses eingereicht. Selbst bei einer Abrechnung auf Stundenbasis führt die obligatorische Nutzung der Upwork Team App zu keinem anderen Ergebnis. Sie wird nur zur Erfassung der Arbeitszeit und nicht zur Erledigung der Arbeit selbst eingesetzt. Die Arbeit muss in der eigenen Softwareumgebung des Steuerpflichtigen erledigt werden. Das von Clickworker bekannte Bild einer digitalen Werkhalle passt hier nicht.

b) Arbeitszeit

Die Plattformarbeiter sind vertraglich frei in ihrer Arbeitszeiteinteilung. Regelmäßig werden mit dem Auftraggeber nur Fertigstellungszeitpunkte oder Stundenhöchstgrenzen vereinbart. Eine zeitliche Steuerung durch den Intermediär wird weder mit der Upwork Team App, noch mit der Aussicht auf eine Teilnahme am Top Rated Program bzw. dem Rising Talent Program erreicht.

¹⁰⁷⁶ Vogl, Crowdsourcing-Plattformen als neue Marktplätze für Arbeit, 2018, S. 70 f.; Schmidt, Florian A., Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 14; Upwork Global Inc., A freelancer's guide to Upwork, 2015, S. 23.

¹⁰⁷⁷ Vgl. Bendel, Stichwort: Nudging, in: Gabler Wirtschaftslexikon, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/nudging-99919/version-369156> (20. Juli 2020).

Bei der Upwork Team App handelt es sich zwar um ein ausgeklügeltes Programm zur Zeiterfassung, zeitliche Anweisungen werden hierbei hingegen weder direkt noch indirekt getroffen. Es wird nur die gearbeitete Zeit bzw. die Aktivität während derselben mitgeschnitten.

Die Auszeichnung als besonders hervorragender Plattformarbeiter durch die Teilnahme an den angesprochenen Programmen verschafft den Plattformarbeitern zwar eine höhere Sichtbarkeit im Bewerbungsverfahren. Die Ausnutzung eines internen Konkurrenzkampfs zwischen den Plattformarbeitern, um die Plattformarbeiter zur regen Teilnahme an Auftragsvergaben anzuregen, kann wie schon bei Deliveroo nicht als zeitliche Weisung verstanden werden.¹⁰⁷⁸ Dies gilt umso mehr, als dass weniger die Sichtbarkeit auf der Crowdsourcing-Plattform selbst, als vielmehr die persönliche Qualifikation die entscheidende Hürde bei der Auftragsvergabe derart spezieller Aufgaben ist.

c) Art und Weise der Ausübung

Die Aufgaben sind bereits nicht kleinteilig-konkretisierend zerlegt. Auch die Aufgabenbeschreibung ist nur von der Anforderungsseite her scharf umrissen und bestimmt. Upwork selbst macht keinerlei Angaben zur Ausführung der Aufgaben. Wo ein Softwarebaustein entwickelt, eine Internetseite erstellt oder eine Rechtsfrage gelöst werden muss, kommt dem Lösungsweg entscheidende Bedeutung zu. Selbiger ist hingegen gerade offen.

Zwar zeichnet die Upwork Team App Momentaufnahmen der Tätigkeit auf, indem Screenshots oder Aktivitätsparameter gespeichert werden. Wenn wie zuvor mit *Schmidt* von einem hohen Maß an Kontrolle gesprochen wurde, welches dem Auftraggeber eingeräumt würde,¹⁰⁷⁹ so stimmt dies hingegen nur teilweise.

Bei genauerer Betrachtung ermöglichen die gesammelten Daten nämlich nur eine Kontrolle der in Rechnung gestellten Arbeitsstunden, nicht aber der Arbeit selbst. Es ist anhand der Screenshots nur erkennbar, ob der Steuerpflichtige in der in Rechnung gestellten Zeit nicht bloß die Uhr laufen ließ und derweil zum Beispiel bei Facebook vorbeischaute. Der Intermediär wie der Auftraggeber können aus dem Aktivitätsprotokoll nur erkennen, ob und wann, nicht aber wie gearbeitet wurde. Kontrolle über den Arbeitsprozess, *ergo* die Art und Weise der Arbeitsausübung, hingegen ermöglicht all dies nicht. Wo etwa bei Deliveroo die kleinteilige Rückmeldung der einzelnen Lieferschnitte dazu dient, bei Prozessstörungen steuernd eingreifen zu können, ist dies mit den Aktivitätsdaten nicht möglich. Ob die Aufgabe richtig oder gar zeiteffizient erledigt wurde, ist nicht erkennbar.

Im Grundsatz handelt es sich bei der Upwork Team App nur um eine verschärfte Form der Zeiterfassungsprogramme, die bei vielen Freiberuflern zur Abrechnung verwendet werden. Bei nach Stunden abrechnenden Rechtsanwälten ist es zum Beispiel üblich, die auf den

¹⁰⁷⁸ Siehe Abschnitt C.III.2.5.3b).

¹⁰⁷⁹ *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 14.

Beratungsgegenstand aufgewendete Zeit nach Arbeitsphasen oder Teilabschnitten aufzuschlüsseln und dem Mandanten regelmäßig, teilweise bereits in Echtzeit, einen Überblick über die geleisteten Stunden zu verschaffen. All dies dient einzig der Kostenkontrolle. Der eigentlich kostenbildende Umstand, nämlich die Frage, wie viele Stunden denn angemessener Weise auf einen vergleichbaren Beratungsgegenstand zu verwenden sind, entzieht sich gleichwohl weiter dem Einfluss des Mandanten.

d) Ergebnis

Das Rechtsverhältnis der Plattformarbeiter zu Upwork wie zu den jeweiligen Auftraggebern zeigt sich von weitgehender Weisungsfreiheit. Ein Umstand, der gegen ein steuerrechtliches Dienstverhältnis spricht.

2.5.4 Organisatorische Eingliederung

Wo wir es nicht bloß mit kurzen Aufgabenfragmenten, sondern längeren Aufgabenbeziehungen zu tun haben, scheint eine organisatorische Eingliederung zunächst wahrscheinlicher.¹⁰⁸⁰

Bedeutsamer ist hingegen einerseits, dass die übliche Tätigkeit, wie aus den individualisierten Nutzerprofilen ersichtlich, sehr von persönlichen Fähigkeiten und Eigenschaften geprägt ist. Es kommt dem Auftraggeber gerade auf die Erledigung durch einen bestimmten Bearbeiter an. Andererseits genießt der Plattformarbeiter grundsätzlich einen weitgehenden Handlungsspielraum bei der Tätigkeitsausübung. Wie die Auftragsziele vom Plattformarbeiter erreicht werden, ist für den Auftraggeber wie Upwork weder überprüfbar, noch überhaupt relevant.

Schließlich ist zu beachten, dass die jeweilige Tätigkeit nur in zeitlicher, nicht aber in tatsächlicher Hinsicht überwacht wird. Ein System permanenter Kontrolle, für welches eine fortlaufende inhaltliche Kontrolle der Arbeit charakteristisch ist, fehlt. Berichts- und Kontrollwege verlaufen einzig entlang der individuellen Bewertung der Arbeitsprodukte am Ende der einzelnen Aufgabe und während der Aufgabenbeziehung aus rein zeitlichen Aspekten.

All dies lässt eine organisatorische Eingliederung in die unternehmerische Sphäre von Upwork oder in die des jeweiligen Auftraggebers, vermissen. Dies zeigt sich exemplarisch daran, dass die plattformeigene Reputation, das Nutzerprofil sowie die persönliche Qualifikation relativ frei auf vergleichbare Crowdsourcing-Plattformen Dritter portierbar sind. Auch bei Mitbewerbern können die bei Upwork erbrachten Leistungen regelmäßig als Referenzen angegeben werden.

Zu beachten ist freilich, dass die Bedingungen der Auftrags erledigung zwischen Auftraggeber und Plattformarbeiter von dem hier betrachteten Mustervertrag¹⁰⁸¹ abweichen können. Der Auftraggeber ist frei, mit dem Plattformarbeiter abweichende Bestimmungen zu vereinbaren. So ermöglicht die Softwareumgebung Upworks auf Wunsch während der Aufgabenerledigung etwa

¹⁰⁸⁰ BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, BStBl II 2015, 903 (905) m.w.N.; Abschnitt C.II.3.6.6b).

¹⁰⁸¹ *Upwork Global Inc.*, Optional Service Contract Terms (Stand 17. April 2020).

umfassende Kommunikations- und Kollaborationsmöglichkeiten mit der Auftraggeberseite.¹⁰⁸² Ebenso können turnusmäßige Statusmeldungen, Rapports oder schärfere Handlungsanweisungen, wie auch die Zusammenarbeit mit Arbeitnehmern des Auftraggebers vereinbart werden. In diesen Fällen stellt sich die Frage nach einer organisatorischen Eingliederung neu, jedoch an den bisher für Freelancer üblichen Grenzen. Plattformspezifische Neuerungen, insbesondere in den Steuerungs- und Kontrollmechanismen, zeigen sich gerade nicht.

2.6 Weitergehende Unternehmerinitiative

Aus der Natur der Aufgaben heraus ist zwar die Eintrittshürde für die Plattformarbeiter recht hoch, da besondere Fachkenntnisse und Fähigkeiten abverlangt werden. Dies geht allerdings mit einem hohen Verdienstpotalential einher, welches durch die Erlernung zusätzlicher Fähigkeiten noch gesteigert werden kann.¹⁰⁸³

Weiterer Spielraum eigener Unternehmerinitiative ergibt sich aus dem Umstand, dass sich der Plattformarbeiter zur Erledigung der Aufgaben grundsätzlich fremder Dritter, ja sogar eines eigenen Mitarbeiterstabs bedienen kann. Das Entgelt selbst ist unternehmertypisch im Rahmen der Ausschreibungen frei verhandelbar. Der Plattformarbeiter kann sich etwa bewusst dazu entscheiden, nicht sämtliche gearbeiteten Stunden in Rechnung zu stellen, um so für Folgeaufträge attraktiv zu werden – eine unternehmerische Entscheidung.

Auch wenn der Plattformarbeiter üblicherweise alle Rechte am jeweiligen Arbeitsprodukt vertraglich an den Auftraggeber überträgt¹⁰⁸⁴ und so nur begrenztes Verdienstpotalential hat, so steht es ihm doch frei, auch außerhalb Upworks für den Auftraggeber tätig zu werden. Er kann einen eigenen Kundenstamm aufbauen, aus welchem Folgeaufträge ganz ohne Beteiligung Upworks generiert werden können.¹⁰⁸⁵ Das individualisierte Nutzerprofil hilft beim Aufbau marktgängiger Reputation. Schließlich sind auch die Bewertungsparameter transparent.

2.7 Vertragspartner

Wie in Abschnitt B.II.5.3.2 gesehen, handelt es sich bei Upwork um direktes Crowdsourcing. Zivilrechtlicher Vertragspartner ist einzig der jeweilige Auftraggeber.

Zu beachten ist obgleich, dass steuerrechtlich auch ohne wirksame zivilrechtliche Grundlage durch bloß tatsächliches Verhalten ein Dienstverhältnis begründet werden kann.¹⁰⁸⁶ Der Umstand,

¹⁰⁸² *Vogl*, Crowdsourcing-Plattformen als neue Marktplätze für Arbeit, 2018, S. 81.

¹⁰⁸³ Vgl. *World Bank Group*, The Global Opportunity in Online Outsourcing, 2015, S. 43.

¹⁰⁸⁴ Vgl. *Upwork Global Inc.*, Optional Service Contract Terms (Stand 17. April 2020), Ziffer 6.4.

¹⁰⁸⁵ Dies gilt selbst dann, wenn die Plattformarbeiter für selbst generierte Folgeaufträge erst eine sogenannte Opt-Out-Gebühr zahlen müssen, vgl. *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 18.

¹⁰⁸⁶ Das sogenannte faktische Dienstverhältnis, siehe Abschnitt C.II.3.6.1b).

dass Upwork bei Aufgabenerledigung zivilrechtlich kein Vertragspartner ist, hindert die Annahme eines Arbeitgeber-Arbeitnehmerverhältnisses steuerrechtlich nicht *per se*.

Wo der Plattformarbeiter bei den vorhergehenden Fallbeispielen seinen eigentlichen Auftraggeber weder kannte noch überhaupt vorab identifizieren kann, ist dem Steuerpflichtigen in Fällen wie diesem stets vorab sowohl der Intermediär als auch sein Auftraggeber bekannt. Denkbar wäre folglich, dass in Fällen direkten Crowdsourcings aus dem Nutzungsvertrag mit der Plattform in Verbindung mit den Umständen des Einzelfalls ein faktisches Dienstverhältnis erwächst. Daher ist in Fällen direkten Crowdsourcings umso mehr der Blick auf das Verhältnis zwischen dem jeweiligen Plattformarbeiter einerseits und dem Intermediär bzw. dem Auftraggeber andererseits zu richten. Die relevanten steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien unterscheiden sich hierbei nicht.

2.8 Wertende Gesamtbetrachtung – Typusvergleich

Im Hinblick auf das Unternehmerrisiko gibt es keine bedeutsamen Abweichungen vom Normaltypus der Gewinneinkünfte. Besonders das Vermögensrisiko aus etwaig mangelhaft erbrachter Leistung ist typisch für einen nach § 15 EStG gewerblich wie nach § 18 EStG selbständig Tätigen.

Zudem zeigt sich bei Upwork eine weitgehende unternehmerische Freiheit im Hinblick auf die Einwerbung und Erledigung der angebotenen Aufgaben. Der Steuerpflichtige ist insbesondere frei in seiner sachlichen wie zeitlichen Erledigung der eingeworbenen Aufgaben und kann die Vertragsbedingungen des Tätigwerdens im Rahmen seiner Marktmacht beeinflussen.

Auch im übergeordneten Gesamtbild zeichnet der Typusvergleich nicht das Bild nichtselbständiger Arbeit. Es handelt sich für viele der Plattformarbeiter bei ihrer Tätigkeit bereits nach eigener Auffassung um ein professionelles Auftreten am Markt, welches einen wesentlichen Teil zum Haushaltseinkommen beiträgt und hauptberuflich verfolgt wird.¹⁰⁸⁷ Anders als bei Clickworker oder Deliveroo ist die Entindividualisierung der Plattformarbeiter nicht Teil der Geschäftsstrategie. Wo ein umfangreiches persönliches Profil mit Fähigkeiten und Arbeitsmustern eingerichtet werden kann, tritt Upwork nach außen nicht als Werkzeug zur Problemlösung, sondern als Personalvermittler auf, der bei der Suche nach dem jeweils passenden Freelancer hilft.¹⁰⁸⁸ Die Crowd besteht aus klar identifizierbaren und adressierbaren Freelancern.¹⁰⁸⁹

¹⁰⁸⁷ Vgl. Schmidt, Florian A., Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 13; World Bank Group, The Global Opportunity in Online Outsourcing, 2015, S. 42; vgl. Abschnitt B.II.4.2.3, Zusammensetzung der Plattformarbeiter.

¹⁰⁸⁸ „Get matched to top talent in minutes through our global network of skilled freelancers and professional agencies“, Upwork Global Inc., Landingpage, online im Internet: <https://www.upwork.com/> (30. Oktober 2019).

¹⁰⁸⁹ Vgl., Crowdsourcing-Plattformen als neue Marktplätze für Arbeit, 2018, S. 78.

2.9 Ergebnis

Wird ein Steuerpflichtiger auf der Crowdsourcing-Plattform Upwork für einen Auftraggeber tätig und erhält er hierfür eine Vergütung, so gehört diese grundsätzlich zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Ob darüber hinaus die Merkmale selbständiger Arbeit vorliegen, unterliegt einer Einzelfallprüfung und bestimmt sich nach den herkömmlichen Kriterien.

Dem liegen folgende Erkenntnisse zu Grunde:

- Im Gesamtbild der Verhältnisse nimmt Upwork eine bloß vermittelnde Position ein, vergleichbar mit der eines Personaldienstleisters, und stellt hierzu die digitale Infrastruktur. Sie vermittelt klar identifizierbare und adressierbare Plattformarbeiter zur Lösung fachlich anspruchsvoller Aufgaben.
- Die Plattformarbeiter genießen weitgehende Weisungsfreiheit, besonders im Hinblick auf die Ausführung wie zeitliche Einteilung der Aufgaben.
- Zwar implementiert Upwork bei einer Abrechnung nach tatsächlich geleisteten Stunden digitale Kontrollmechanismen, welche fortlaufend die Arbeitsaktivität überwachen. Hierbei handelt es sich jedoch nur um eine neuartige Form der automatisierten Zeiterfassung, welche die abgerechneten Stunden nachprüfbarer macht, die den Plattformarbeiter hingegen in zeitlicher wie sachlicher Hinsicht nicht steuert.
- Es besteht weitgehende unternehmerische Freiheit. Der Steuerpflichtige kann die Vertragsbedingungen, den Kapitaleinsatz sowie seine gesamte Arbeitsorganisation im Rahmen seiner Marktmacht frei beeinflussen.
- Weichen die tatsächlich mit dem Auftraggeber vereinbarten Vertragsbedingungen von dem von Upwork gestellten Mustervertrag ab, bedarf es einer erneuten Einzelfallbetrachtung. Hierbei kann es zu einem steuerrechtlichen Dienstverhältnis mit dem Auftraggeber kommen.

V. Exkurs: Internationale steuerrechtliche Aspekte

Für die bisherige Untersuchung wurde stets von einem rein nationalen Sachverhalt ausgegangen, bei dem einerseits der Plattformarbeiter der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im engeren Sinne nach § 1 Abs. 1 S. 1 EStG unterliegt und es sich zudem bei dem potentiellen Arbeitgeber um einen inländischen Arbeitgeber im Sinne des § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handelt.

Ogleich zum Beispiel mit Clickworker ein großer Marktteilnehmer seinen Sitz sowie die Geschäftsleitung im Inland hat, ist der Crowdsourcing-Markt im Ganzen international geprägt. So sind nicht nur Intermediäre und Auftraggeber häufig über den gesamten Globus verteilt. Die modernen Informations- und Kommunikationstechnologien ermöglichen bekanntermaßen den Plattformarbeitern insbesondere für ortsunabhängige Dienstleistungen von überall auf der Welt tätig

zu werden, ist nur der Zugang zu Strom und Internet für den Computer gesichert. Ein Blick auf die wesentlichen steuerrechtlichen Aspekte dieser multinationalen Sachverhalte ist unabdingbar.

1. Nichtselbständige Arbeit (§ 19 EStG)

1.1 Beschränkte Einkommensteuerpflicht (§ 49 EStG)

Plattformarbeiter, die im Inland weder einen Wohnsitz, § 8 AO, noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt, § 9 AO, haben, sind mit ihren Einkünften aus Plattformarbeit nur unter den Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig.¹⁰⁹⁰ Entscheidend ist, ob ihre Arbeit im Inland ausgeübt oder zumindest dort verwertet wird, § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) EStG.

1.1.1 Ausübung im Inland

Die nichtselbständige Arbeit wird nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) Alt. 1 EStG im Inland ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige sich dort physisch aufhält und persönlich tätig wird.¹⁰⁹¹

Immer dann, wenn eine ortsgebundene Dienstleistung im Inland zu erbringen ist, oder der Plattformarbeiter ortsunabhängige Dienstleistungen aus dem Inland heraus auf der Crowdsourcing-Plattform erbringt, ist dieser folglich mit seinen so erzielten Einkünften nach § 19 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig.

Für das Fallbeispiel Clickworker wäre dies zum Beispiel dann der Fall, wenn der Plattformarbeiter ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hier Öffnungszeiten von Geschäften überprüft oder über seinen Computer aus Deutschland heraus physisch tätig wird.

1.1.2 Verwertung im Inland

Interessanter ist die alternative Tatbestandsvoraussetzung des Verwertens gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) Alt. 2 EStG. Hierfür muss ein ausländischer Arbeitnehmer das Ergebnis seiner Arbeit seinem inländischen Arbeitgeber derart zuführen, dass dieser es wirtschaftlich nutzbar machen kann.¹⁰⁹² Der Ort der wirtschaftlichen Nutzbarmachung muss nach zutreffender Ansicht des BFH vom Ort der Tätigkeitsausübung verschieden und das Arbeitsergebnis selbst übertragbar sein.¹⁰⁹³

¹⁰⁹⁰ Statt vieler *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand April 2017), § 19 B 865.

¹⁰⁹¹ BFH, Urteil v. 28. September 1990 – VI R 157/89, BStBl II 1991, 86 (88); *Reimer*, in: Blümich, EStG (Stand März 2018), § 49 Rn. 217; *Strunk*, in: Korn, EStG (Stand August 2015), § 49 Rn. 176 m.w.N.

¹⁰⁹² *Strunk*, in: Korn, EStG (Stand August 2015), § 49 Rn. 177; vgl. BFH, Urteil v. 12. November 1986 – I R 38/83, BStBl II 1987, 377 (378).

¹⁰⁹³ BFH, Urteil v. 12. November 1986 – I R 38/83, BStBl II 1987, 377 (378), der folglich den Verwertungstatbestand für die Schiffsführertätigkeit eines Kapitäns eines ausländischen Seeschiffs im Hinblick auf den inländischen Reeder verneinte. Ebenso etwa *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand August 2004), § 49 G 102.

Richtigerweise kommt es schließlich nicht darauf an, ob, wie und wo der Arbeitgeber im Nachgang das Arbeitsergebnis nutzt.¹⁰⁹⁴

Für ortsgebundene Dienstleistungen ist begriffsbildend, dass es an der Übertragbarkeit des Arbeitsergebnisses fehlt. Eine zum Beispiel im Ausland vom Plattformarbeiter erbrachte Kuriertätigkeit wie bei Deliveroo kann dem im Inland ansässigen Arbeitgeber zwar betriebswirtschaftlich zugutekommen, übertragbar ist das Arbeitsergebnis, die erfolgreiche Zustellung des Kuriergutes, hingegen nicht.

Eine Verwertung im Inland kommt somit nur für ortsunabhängige Dienstleistungen in Betracht. Wo die Arbeitsergebnisse selbständig nutzbar sind, genügt für eine derartige Verwertungshandlung, dass das jeweilige Arbeitsergebnis über das Internet an den inländischen Arbeitgeber übertragen wird. Handelt es sich hingegen um eine Tätigkeit, die im Zeitpunkt der Ausübung verbraucht wird, etwa der auftragsgemäße Besuch bestimmter Internetseiten zur Suchmaschinenoptimierung, fehlt es an einer übertragbaren Arbeitsleistung.¹⁰⁹⁵

Im Ergebnis besteht grundsätzlich immer dann eine beschränkte Einkommensteuerpflicht des Plattformarbeiters, wenn dieser ortsunabhängige Arbeitsergebnisse hervorbringt, die von ihm, zumeist über das plattformeigene Interface, an den im Inland ansässigen Arbeitgeber übertragen werden. Arbeiten mithin ausländische Plattformarbeiter für im Inland ansässige Crowdsourcing-Plattformen wie Clickworker, die wie gesehen steuerrechtlich leicht als Arbeitgeber qualifizieren, und übertragen diesen wie üblich ihre Arbeitsergebnisse, besteht grundsätzlich eine beschränkte Einkommensteuerpflicht ebendieser Plattformarbeiter in Deutschland.

1.1.3 Auswirkungen von Doppelbesteuerungsabkommen

Besonderheiten bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf Einkünfte aus Plattformarbeit bestehen nicht. Wie gesehen richtet sich der Begriff „Einkünfte aus unselbständiger Arbeit“ auch dann nach nationalem Recht, wenn er zwar in einem Doppelbesteuerungsabkommen enthalten ist, dort wie üblich gleichwohl nicht definiert wird.¹⁰⁹⁶

Doppelbesteuerungsabkommen sehen darüber hinaus in der Regel eine Steuerfreistellung im Tätigkeitsstaat vor, wenn sich der Arbeitnehmer nicht mehr als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums vom 12 Monaten im Tätigkeitsstaat aufhält.¹⁰⁹⁷ Nur kurzzeitig im Inland ausgeübte Plattformarbeit wird in diesen Fällen nur im Ansässigkeitsstaat besteuert.

¹⁰⁹⁴ *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand August 2004), § 49 G 114; vgl. BFH, Urteil v. 20. Juli 1988 – I R 174/85, BStBl II 1989, 87 (89).

¹⁰⁹⁵ Vgl. *Strunk*, in: Korn, EStG (Stand August 2015), § 49 Rn. 178.

¹⁰⁹⁶ Siehe Abschnitt C.II.2.1.1, Doppelbesteuerungsabkommen.

¹⁰⁹⁷ Siehe exemplarisch Art. 15 Abs. 2 a) OECD-MA.

Zudem rezipiert das Abkommensrecht den Verwertungsstatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) Alt. 2 EStG nicht.¹⁰⁹⁸ Dass es bei ortsunabhängiger Plattformarbeit unter Beteiligung eines inländischen Intermediärs bzw. Auftraggebers leicht zu einer Verwertung des Arbeitsergebnisses im Inland und somit einer beschränkten Steuerpflicht des jeweiligen Plattformarbeiters kommen kann, ist in vielen Fällen folglich unbeachtlich. Ausschlaggebend bleibt der Ort der Ausübung.

1.2 Steuerabzug vom Arbeitslohn (§ 38 EStG)

Handelt es sich um einen inländischen Arbeitgeber, hat dieser auch in Fällen eines nur beschränkt steuerpflichtigen Plattformarbeiters regelmäßig Lohnsteuer einzubehalten, § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Nach § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG ist inländischer Arbeitgeber, wer im Inland eines der Anknüpfungsmerkmale der §§ 8 bis 13 AO erfüllt.¹⁰⁹⁹ Der Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG ist insofern subsidiär.¹¹⁰⁰

1.3 Folgefrage: Home-Office als inländische Betriebsstätte des Arbeitgebers?

Interessant ist vor diesem Hintergrund die Frage, ob ein mögliches Home-Office des jeweiligen inländischen Plattformarbeiters eine Betriebsstätte des Arbeitgebers begründen könnte. Schließlich arbeitet der Großteil der Plattformarbeiter von zuhause aus.

Zwar muss der Arbeitgeber nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH ein jederzeitiges Zutrittsrecht zu den privaten Räumlichkeiten des Arbeitnehmers haben, um eine Betriebsstätte nach § 12 AO annehmen zu können.¹¹⁰¹ Hieran wird es regelmäßig fehlen. Der aktuelle OECD-Musterkommentar lässt jedoch eine zunehmende Distanzierung vom Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht erkennen. In Fällen, in denen der Arbeitnehmer sein Home-Office fortlaufend nutzt und ihm der Arbeitgeber keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, obwohl dies für die Ausübung der jeweiligen Tätigkeit notwendig wäre, könne dies nach Auffassung der OECD eine Betriebsstätte des Arbeitgebers im jeweiligen Tätigkeitsstaat begründen.¹¹⁰² Die OECD recurriert diesbezüglich nicht auf das Merkmal der Verfügungsmacht.

Zudem können bloße Hilfstätigkeiten nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2017 abkommensrechtlich *per se* keine Betriebsstätte begründen. Vor dem Hintergrund neuartiger Geschäftsmodelle wie der Plattformarbeit, allgemein fortschreitender Arbeitsflexibilisierung und der Digitalisierung als stetigem Entwicklungstreiber, ist indes die Betriebsstättenbesteuerung ohnehin im Fluss. Ob sich die

¹⁰⁹⁸ *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand August 2004), § 49 G 96.

¹⁰⁹⁹ BFH, Urteil v. 26. November 1986 – I R 256/83, BFH/NV 1988, 82 (83).

¹¹⁰⁰ Vgl. BMF, Schreiben v. 25. November 2010 – IV C 3 – S 2303/09/10002, BStBl I 2010, 1350 (1355).

¹¹⁰¹ BFH, Beschluss v. 10. November 1998 – I B 80/97, BFH/NV 1999, 665 (666); BFH, Urteil v. 21. Februar 1963 – I B 98/61, HFR 1963, 260 (261); vgl. BFH, Urteil vom 23. 5. 2002 – III R 8/00, BStBl II 2002, 512 (513) sowie OFD Karlsruhe, Verfügung v. 16. September 2014 – S 130.1/316-St 222, IStR 2015, 887.

¹¹⁰² *OECD*, OECD-MK 2017, zu Art. 5 OECD-MA Rn. 18 f.

OECD der Brisanz ihrer Ausführungen vollumfänglich bewusst gewesen ist, darf bezweifelt werden. Das Multilaterale Instrument schweigt sich in Teil 4 (Umgehung des Betriebsstättenstatuts) hierzu ebenso aus.¹¹⁰³

Die tiefgehende Reflektion dieses Themas würde den Umfang der Untersuchung freilich überschreiten und muss Dritten vorbehalten bleiben.

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)

Erzielt der Plattformarbeiter Einkünfte aus Gewerbebetrieb zeigen sich keine plattformspezifischen Besonderheiten.

Da ein vergleichbarer Verwertungstatbestand bei diesen Einkünften nur für solche aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnliche Darbietungen besteht, § 49 Abs. 1 Nr. 2 d) EStG, kommt für die Plattformarbeit regelmäßig nur eine Betriebsstätte als steuerrechtlicher Anknüpfungspunkt in Betracht, § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG. Deren Vorliegen bestimmt sich nach den bekannten Kriterien. Abkommensrechtlich gilt regelmäßig das Betriebsstättenprinzip wie es Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2017 vorsieht.

3. Selbständige Arbeit (§ 19 EStG)

Eine beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus selbständiger Arbeit knüpft national alternativ an einen inländischen Ausübungsort, eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte oder eine inländische Verwertung an. Der Verwertungstatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG zeigt sich in strukturellem Gleichklang mit dem aus § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) EStG, sodass sich für die Plattformarbeit keine signifikanten Unterschiede zeigen.¹¹⁰⁴

Abkommensrechtlich erfolgt die Besteuerung von Einkünften aus selbständiger Arbeit nach Maßgabe des Art. 7 OECD-MA 2017 grundsätzlich wie bei Unternehmensgewinnen. Aus dem Umstand, dass die ganz überwiegende Zahl der von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen eine noch dem Art. 14 OECD-MA 1992 entsprechende Regelung beinhalten, die terminologisch nicht an das Vorliegen einer „Betriebsstätte“, sondern einer „festen Einrichtung“ anknüpft, ergeben sich materiell keine Unterschiede.¹¹⁰⁵ Ferner wird der Verwertungstatbestand, wie schon bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, abkommensrechtlich ebenfalls nicht reflektiert, sodass die innerstaatliche Ausweitung des Steuerzugriffs in der Praxis nur geringe Bedeutung aufweist.¹¹⁰⁶

¹¹⁰³ Abrufbar mit sehr umfangreichen Erläuterungen (*explanatory statements*) online im Internet: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (25. Oktober 2019).

¹¹⁰⁴ Vgl. *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand August 2004), § 49 G 95.

¹¹⁰⁵ *Tcherveniachki*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Auflage 2019, Art. 14 a.F. Rn. 2 f.

¹¹⁰⁶ *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand August 2004), § 49 G 96.

VI. Zusammenführung der Ergebnisse

1. Digitalisierung der Unternehmenssphäre

Obwohl sich die Plattformarbeit in der Praxis in ganz unterschiedlicher Ausgestaltung zeigt, finden die steuerrechtlichen Herausforderungen im bekannten Spannungsfeld der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu solchen aus Gewerbebetrieb statt. Darüberhinausgehende Besonderheiten für Einkünfte aus selbständiger Arbeit zeigen sich nicht.

Das wirklich Neue liegt in der vermeintlich weitgehenden Autonomie der Plattformarbeiter, die von einem umfassenden Kontrollgewinn des jeweiligen Intermediärs mittels neuartiger Steuerungs- und Kontrollmechanismen flankiert wird. Als Ergebnis steht eine völlig neue Arbeitsorganisation. Sie ermöglicht Arbeit, die weder orts- noch zeitgebunden oder anders inhaltlich festgelegt ist.¹¹⁰⁷

Wo bisher Unternehmen hierarchisch, über viele Ebenen mit einer zentralen Entscheidungseinheit an der Spitze versehen waren, werden flachere Hierarchien mit dezentralisierten operativen Bereichen möglich.¹¹⁰⁸ Der Intermediär schafft es durch eine Kombination aus engmaschigen Vorgaben, fortlaufender Kontrolle der Arbeitsergebnisse sowie eines ausgeklügelten Mitgliedermanagements nahezu friktionsfrei, auch Steuerpflichtige, die außerhalb des eigenen Unternehmens stehen, in den Produktions- bzw. Wertschöpfungsprozess des Auftraggebers zu integrieren.

2. Ergebnis einkommensteuerrechtlicher Erfassung

2.1 Vermögensrisiko als fortdauerndes Abgrenzungskriterium

Steuerrechtlich zeigt sich, dass bei der Plattformarbeit der Einsatz eigenen Vermögens grundsätzlich die Annahme von Gewinneinkünften zur Folge hat. Der kombinierte Einsatz von Arbeit und signifikantem Vermögen war und ist der nichtselbständigen Arbeit bis heute fremd. Weil ortsgebundene Plattformarbeit üblicherweise mit bedeutsamen Vermögensrisiken einhergeht, sind die dort erzielten Einkünfte regelmäßig den Gewinneinkünften zuzuordnen.

In der Gesamtbetrachtung hingegen zu vernachlässigen ist der Einsatz eines handelsüblichen Computers bzw. Smartphones mit Internetzugang zur Erledigung der Plattformarbeit auf der Crowdsourcing-Plattform. Dieser Vermögenseinsatz entspricht, dem Pendler-PKW gleich, bloß dem, was zum Erreichen der digitalen Tätigkeitsstätte erforderlich ist. Ein die gewerblichen Einkünfte prägendes Vermögensrisiko ergibt sich hieraus nicht.

¹¹⁰⁷ *Bardmann*, Grundlagen der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, 3. Auflage 2019, S. 673.

¹¹⁰⁸ *Bardmann*, Grundlagen der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, 3. Auflage 2019, S. 802; *Boes/Kämpf/Langes/Lühr*, Arbeits- und Industriesoziologische Studien 2014, 5 (12).

Nicht entscheidend ist gleichfalls die regelmäßig vereinbarte erfolgsbasierte Vergütung. Aus dieser kann sich zutreffend nur ein bloßes Erfolgsrisiko ergeben, welches ebenso von mittels Leistungslohn vergüteten Gelegenheits- oder Heimarbeitern bekannt ist.

2.2 Arbeitsflexibilisierung beeinflusst normaltypisches Dienstverhältnis

Die unternehmerische Wertschöpfung wird mittels Crowdsourcing-Plattformen über herkömmliche Unternehmensgrenzen hinweg ausgedehnt¹¹⁰⁹ und die jeweilige Tätigkeit *per se* auf Flexibilität getrimmt. Wo dem Steuerpflichtigen im Einvernehmen mit seinem Vertragspartner folglich alle Freiheiten zustehen, stoßen Weisungsgebundenheit wie organisatorische Eingliederung als Abgrenzungskriterien an ihre Grenzen.¹¹¹⁰ Dennoch lassen sich die Leitgedanken dieser Kriterien in eine digitalisierte Welt übertragen. Dies geschieht über das normaltypische Dienstverhältnis als Anknüpfungspunkt einer wertenden Gesamtbetrachtung.

Da sich der Normaltypus eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses aus der jeweilig vorherrschenden Verkehrsanschauung seiner Zeit speist, sich mithin permanent dynamisch fortentwickelt, ist für den Ähnlichkeitsvergleich nicht an historisch überkommene Berufsbilder, sondern an ein modernes aber dennoch klar etabliertes Arbeitgeber-Arbeitnehmer-Verhältnis anzuknüpfen. Telearbeit sowie selbst einteilbare Arbeitszeiten sind längst Realität vieler Arbeitsverhältnisse.¹¹¹¹

In der Folge ist richtigerweise etwa der Umstand, dass die Arbeit stets auf dem Interface des Intermediärs erbracht werden muss, nicht Ausdruck fehlender örtlicher Weisungen. Vielmehr ist diese Sachlage mit der Arbeit in einer digitalen Werkshalle zu vergleichen, zu der sich der Steuerpflichtige immer neu begeben muss. Weisungen hinsichtlich des Ortes können sich in einem modernen steuerrechtlichen Dienstverhältnis auch auf bloß digital erreichbare Orte beziehen. Umgekehrt macht etwa die plattformtypische Fragmentierung der Arbeitsaufträge Weisungen im Hinblick auf die Art und Weise der Tätigkeitsausübung stets obsolet, sodass sich eine Indizwirkung hieraus nicht ableiten lässt.

2.3 Weisungsgebundenheit durch subtile Steuerungs- und Kontrollmechanismen

Dem ersten Anschein nach ergibt sich aus der vermeintlich frei einteilbaren Arbeitszeit regelmäßig eine Indizwirkung zu Gunsten einer selbständigen Tätigkeit. Bei genauerer Betrachtung zeigt sich hingegen, dass über eine neuartige Kombination aus finanziellen Anreizen, einem algorithmusgestützten Bewertungssystem sowie dem Einsatz von Methoden der Verhaltensökonomie eine subtile aber weitreichende sachliche wie zeitliche Steuerung des jeweiligen Plattformarbeiters erreicht wird.

¹¹⁰⁹ Vgl. Boes/Kämpf/Langes/Lühr, WSI Mitteilungen 2015, 77 (80).

¹¹¹⁰ So vorausschauend schon Wagner, in: Heuermann/Wagner (Hrsg.), Handbuch Lohnsteuerrecht (Stand September 2010), C. Rn. 30; vgl. Eisgruber, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19 Rn. 26.

¹¹¹¹ Siehe Abschnitt C.II.6.8.2b), Fortentwicklung der Arbeitswelt und des Normaltypus.

Hierzu schafft der Intermediär durch die Herbeiführung einer bewussten Konkurrenzsituation zwischen den Plattformarbeitern, einer Informationsasymmetrie zu Lasten der Plattformarbeiter sowie mit Methoden der Verhaltensökonomie einen Steuerungsmodus, bei dem sich das vom Plattformarbeiter erwartete Verhalten auch ohne ausdrückliche Weisung herbeiführen lässt. Der Intermediär antizipiert mittels umfangreicher Datenlage das unter Einwirkung dieses Systems wahrscheinlichste Verhalten der Crowd und erreicht durch fortlaufende Anpassung der Systemparameter die gewünschte Steuerung.¹¹¹²

Der Plattformarbeiter selbst richtet sein Handeln im Ergebnis an dem Steuerungsmodus des Intermediärs aus und zeigt sich faktisch weisungsgebunden. Dies geschieht umso stärker, je fragmentierter die jeweiligen Aufgaben sind. Dass derartige subtile Weisungen nicht vertraglich durchsetzbar sind, kann steuerrechtlich, vergleichbar der faktischen Weisungsgebundenheit eines Schwarzarbeiters, keinen Unterschied machen.

Zudem machen unverändert hohe steuerrechtliche Anforderungen an das Merkmal der Weisungsgebundenheit mit zunehmendem Grad der Aufgabenfragmentierung immer weniger Sinn. Wo die einzelnen Aufgaben wie bei einem Gelegenheitsarbeiter nur von kurzer Dauer sind, reiht sich ohnehin Arbeitseinsatz an Arbeitseinsatz. Eine übergreifende Verklammerung der Rechtsverhältnisse wird so zunehmend zu einer Frage der organisatorischen Eingliederung und weniger zu einer solchen der faktischen Weisungsgebundenheit. Fehlt es hingegen wie auf Freiberufler-Marktplätzen an einer starken Aufgabenfragmentierung und sind die Aufgaben folglich zeitlich umfangreicher, bleiben die Anforderungen an ein zeitliches Weisungsrecht in Konsequenz wie bisher hoch. Sie können in diesen Fällen allein durch die plattformspezifischen Steuerungs- und Kontrollmechanismen regelmäßig nicht erfüllt werden.

2.4 Organisatorische Eingliederung im informatisierten Produktionsmodus

Zur Steuerung und Kontrolle des Crowdsourcing-Prozesses ist das Wissen um die Fähigkeiten und Kenntnisse, wie die im Score reflektierte Performance der einzelnen Plattformmitarbeiter, essentiell. Nur so lassen sich Aufgaben qualifikationsgerecht allokalieren und ein Qualitätssicherungsprozess implementieren. Voraussetzung erfolgreicher Plattformarbeit ist mithin eine möglichst umfangreiche Datengrundlage. Diese ist nicht nur Bezugsebene der Arbeitsorganisation, sondern wird zur Handlungs- und Eingriffsebene von Arbeit selbst.¹¹¹³ Sie macht die Plattformarbeiter leichter austauschbar, in ihrer individuellen Leistung kontrollierbarer und ermöglicht erst die Arbeitsleistung des Einzelnen in einen gemeinsamen arbeitsteiligen Arbeitsprozess zu integrieren.

Obwohl die gesammelten Daten keine signifikante physikalische Substanz aufweisen, sind sie folglich von zentraler Bedeutung für den Wertschöpfungsprozess des Intermediärs. Sie bilden den immateriellen Kern seines Organisationsprinzips. Der materielle Aspekt des produktiven Systems

¹¹¹² Vgl. exemplarisch Abschnitt C.II.6.5.2b) und c); *Boes/Kämpf/Langes/Lühr*, WSI Mitteilungen 2015, 77 (82).

¹¹¹³ *Boes/Kämpf/Langes/Lühr*, Arbeits- und Industriosozilogische Studien 2014, 5 (14); siehe exemplarisch Abschnitt C.II.6.8.5c), Virtuelle organisatorische Eingliederung.

tritt in den Hintergrund.¹¹¹⁴ Dort, wo der Plattformarbeiter durch automatisiert-fortlaufende, engmaschige Überwachung seiner Arbeit in die Berichts- und Kontrollebenen des Intermediärs einbezogen wird, kommt es folglich steuerrechtlich zu einer virtuellen organisatorischen Eingliederung in eben diesen Wertschöpfungsprozess.

Der Grad dieser Eingliederung variiert einerseits mit der Dauer des Tätigwerdens auf der Crowdsourcing-Plattform. Je länger der jeweilige Plattformarbeiter dort für den immer selben Vertragspartner tätig wird, desto größer wird die gesammelte Datengrundlage in Form von Arbeitsproben und nachgewiesenen Fähigkeiten. Münden diese in einem nicht übertragbaren, plattformindividuellen Score, bleibt der Steuerpflichtige mit diesem Teil seiner Erwerbsbiografie auf der jeweiligen Crowdsourcing-Plattform verhaftet. Ein Wechsel zu Mitbewerbern wird zunehmend erschwert. Der Grad der Eingliederung steigt.

Andererseits hängt der Grad der Eingliederung auch von dem Hintergrund der fortlaufenden Überwachung ab. Dient diese nicht der Qualitätssicherung, fließt sie also nicht in den Score ein, sondern ist nur Grundlage für die plausible Überprüfung der abzurechnenden Stunden, ist die fortlaufende Überwachung weniger Teil des Wertschöpfungsprozesses, als Element der nachgelagerten Abrechnung der geleisteten Aufgaben. Daher führt eine fortlaufende Überwachung der Arbeitsaktivität an sich, wie sie auf Freiberufler-Marktplätzen anzutreffen ist, steuerrechtlich selbst nicht zu einer organisatorischen Eingliederung. Bei Aufgaben von kurzer Dauer dienen die Steuerungs- und Kontrollmechanismen vor Beginn wie nach Abschluss der jeweiligen Aufgaben hingegen regelmäßig der Qualitätssicherung und tragen somit entscheidend zu einer organisatorischen Eingliederung bei.

2.5 Arbeitgeberstellung von Intermediär oder Auftraggeber möglich

Schließlich ist zu konstatieren, dass im Fall des indirekten Crowdsourcings ein steuerrechtliches Dienstverhältnis überhaupt nur zum Intermediär in Betracht kommt. Dem Auftraggeber selbst ist der jeweilige Plattformarbeiter nämlich grundsätzlich unbekannt.

Anders ist dies in Fällen des direkten Crowdsourcings. Dort stellt sich die Frage eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses sowohl für die Beziehung des Plattformarbeiters zum Intermediär als auch für die Beziehung zum ihm bekannten Auftraggeber. Der Auftraggeber kann ebenso mit Hilfe der vom Intermediär zur Verfügung gestellten Steuerungs- und Kontrollmechanismen eine arbeitertypische Stellung einnehmen. Häufig wechselnde Auftraggeber erschweren die organisatorische Eingliederung zum jeweiligen Auftraggeber freilich.¹¹¹⁵

¹¹¹⁴ *Bardmann*, Grundlagen der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, 3. Auflage 2019, S. 803; vgl. *Rupprecht*, NZS 2018, 363. Ferner exemplarisch Abschnitt C.II.6.8.5c), Virtuelle organisatorische Eingliederung. Mit hohem eigenen Kapitaleinsatz wäre das Geschäftsmodell der Plattformarbeit obendrein nicht skalierbar.

¹¹¹⁵ Vgl. Abschnitt C.II.6.5.4b), Zeitliche Dauer – Microtasks.

Umgekehrt kann aus dem bloßen Nutzungsvertrag des Plattformarbeiters mit der Crowdsourcing-Plattform ein faktisches Dienstverhältnis zum Intermediär erwachsen, auch wenn der Plattformarbeiter seinen Auftraggeber kennt. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Intermediär und nicht der jeweilige Auftraggeber selbst weitreichende Steuerungs- und Kontrollmechanismen einsetzt, um dem Auftraggeber eine maschinengleiche Crowd zur Aufgabenbearbeitung zur Verfügung zu stellen. Die Voraussetzungen zur Annahme eines faktischen Dienstverhältnisses des Intermediärs zum Plattformarbeiter wie zum Auftraggeber sind hierbei keine anderen als bei indirektem Crowdsourcing.

3. Unterschiedliche Indizkraft bisheriger Abgrenzungskriterien

Es zeigt sich bei der einkommensteuerrechtlichen Erfassung der Einkünfte aus Plattformarbeit eine unterschiedliche Indizkraft der bisherigen Abgrenzungskriterien.

3.1 Vermögenseinsatz

Stärkstes Indiz zur Abgrenzung der Gewinneinkünfte von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bleibt der im Rahmen der Plattformarbeit tatsächlich zu erbringende Vermögenseinsatz bzw. das aus ihr herrührende Vermögensrisiko.

Die Indizkraft speist sich nicht nur aus dem expliziten Willen des historischen Gesetzgebers, welcher bis heute fort gilt.¹¹¹⁶ Vielmehr steht beim Gegentypus des Selbständigen ein kombinierter wie risikobehafteter Einsatz von Arbeit und Vermögen im Vordergrund. Ein solches Arbeiten auf eigene Gefahr setzt voraus, dass der Steuerpflichtige neben dem Vergütungsrisiko die wesentlichen im Zusammenhang mit der Tätigkeit stehenden Eigenaufwendungen trägt. Das sich ergebende Unternehmerrisiko ist Spiegelbild der Unternehmerinitiative. Beides wirkt sich naturgemäß auf die Höhe der erzielbaren Einnahmen, das unternehmerische „Wagen und Gewinnen“ aus.¹¹¹⁷ Konträr hierzu steht die bloße Verwertung der eigenen Arbeitskraft. Sie kennzeichnet nichtselbständige Arbeit. Die beobachtete Arbeitsflexibilisierung hat den Normaltypus im Hinblick auf den arbeitnehmertypischen Vermögenseinsatz unverändert belassen.

Der Vermögenseinsatz wird folglich im Rahmen der Plattformarbeit zum entscheidenden, da obligatorisch typusprägenden Kriterium. Liegt ein nicht unerheblicher Vermögenseinsatz bzw. ein nicht unerhebliches Vermögensrisiko vor, scheiden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit stets aus. Umgekehrt indiziert die Abwesenheit eines Unternehmerrisikos nicht die Arbeitnehmereigenschaft. Sie fordert vielmehr zu einem genauen Blick auf die eingeräumte Unternehmerinitiative auf.

Schließlich ist die der Indizwirkung vorgelagerte Frage nach unschädlichem Vermögenseinsatz zu beachten. Nicht jedes vom Steuerpflichtigen eingesetzte Wirtschaftsgut indiziert ein Vermö-

¹¹¹⁶ Siehe Abschnitt C.II.3.9.1, Historische Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 2 EStG 1925.

¹¹¹⁷ Siehe exemplarisch Abschnitt C.II.3.6.4b), „Selbständigkeit“ als Gegentypus.

gensrisiko. Erreicht der Plattformarbeiter insbesondere seine digitale Tätigkeitsstätte, das Interface des Intermediärs, nicht auf herkömmlichem Wege, etwa mit seinem eigenen PKW, sondern nur digital mit seinem eigenen internetfähigen Endgerät und verwertet der Auftraggeber bzw. der Intermediär weniger solche Rechenleistung oder Software, sondern vielmehr die natürliche Intelligenz des Plattformarbeiters, kann für derartigen Vermögenseinsatz steuerrechtlich nichts anderes gelten als das, was in der analogen Welt für den Einsatz des Pendler-PKW gilt – er ist unbeachtlich und kann nicht zur Einkünfteabgrenzung beitragen.¹¹¹⁸

3.2 Organisatorische Eingliederung

Dem Merkmal der organisatorischen Eingliederung kommt positiv wie negativ eine hohe Indizkraft zu. Ähnlich wie der Vermögenseinsatz bzw. das Vermögensrisiko unmissverständliche Schlüsse auf ein mögliches Unternehmerrisiko des Steuerpflichtigen zulässt, so spricht eine organisatorische Eingliederung auf Ebene des Intermediärs bzw. Auftraggebers klar gegen eine Unternehmerinitiative. Sie beschränkt den unternehmerischen Handlungsspielraum weitgehend, beschreibt sie doch die Integration des Arbeitnehmers in die Betriebsabläufe des Arbeitgebers. Die abhängige Stellung und steuerrechtliche Nichtselbständigkeit wird hierbei durch die Struktur des Betriebes vorgegeben, in den sich der Steuerpflichtige einzugliedern hat.

Im Ergebnis ist die Indizkraft auch deswegen so hoch, weil die verbleibende Unternehmerinitiative in der Praxis anhand des Grades der organisatorischen Eingliederung im Vergleich zur Weisungsgebundenheit leichter ablesbar ist. Die Eingliederung selbst erfolgt nämlich nicht subtil. Der Handlungsspielraum wird vom jeweiligen Intermediär bzw. Auftraggeber offen abgesteckt.

Eine zunehmende Eingliederung in die Betriebsstrukturen findet sich insbesondere dort, wo der Plattformarbeiter Aufgaben anhand eines Scores allokiert bekommt, dessen Berechnung sich einzig aus der Performance auf der jeweiligen Crowdsourcing-Plattform speist, nicht zu Drittbewerbern übertragbar ist und die Arbeit persönlich erbracht werden muss. Wo die Steuerungs- und Kontrollmechanismen den Plattformarbeitern engmaschige Vorgaben zur Aufgabenabwicklung machen und der Einsatz eigener Hilfsmittel keine Produktivitätssteigerung verspricht, schwindet der unternehmerische Entscheidungsspielraum. Eine solch permanente Überwachung des Steuerpflichtigen ist untypisch für eigenunternehmerisches Tätigwerden.

3.3 Weisungsgebundenheit

Bisher war die Weisungsgebundenheit des Steuerpflichtigen hinsichtlich des Ortes, der Zeit sowie der Art und Weise seiner Tätigkeitserbringung ein starkes Indiz nichtselbständiger Arbeit. Der Crowdsourcing-Plattform gelingt es allerdings wie gesehen das Arbeitsverhältnis insbesondere in zeitlicher wie örtlicher Hinsicht durch den Einsatz moderner Informations- und Kommunikationstechnologien weitgehend zu entgrenzen und auf explizite Handlungsanweisungen bei der Ausführung der Aufgaben selbst zu verzichten.

¹¹¹⁸ Siehe Abschnitt C.II.6.3.3d) im Fallbeispiel Clickworker.

Einerseits sind wegen der genauen Beschreibung der fragmentierten Aufgaben weitere Weisungen bei der Aufgabenbearbeitung entbehrlich. Andererseits erübrigen sich explizite örtliche Weisungen ohnehin dort, wo die Arbeit nur auf dem Interface erbracht werden kann. Der Plattformarbeiter ist zwar frei von wo er sich zur Arbeit einwählen muss, nicht aber darin wo er die Arbeit virtuell zu erbringen hat. Ferner nutzt der Intermediär bzw. Auftraggeber in zeitlicher Hinsicht subtile Weisungen, die zu einer faktischen Weisungsgebundenheit führen.¹¹¹⁹

Das an bisher ausdrücklich geäußerte oder vertraglich eingeräumte Weisungsrechte anknüpfende Indiz der Weisungsgebundenheit reflektiert all dies naturgemäß nur sehr eingeschränkt.¹¹²⁰ In der Folge bleibt zwar die positive Indizkraft einer Weisungsgebundenheit unverändert hoch, das Aufspüren derartiger Weisungen selbst ist hingegen schwieriger geworden. Im Ergebnis kann in Abwesenheit ausdrücklicher Weisungen nicht mehr ohne Weiteres auf Gewinneinkünfte geschlossen werden kann.

3.4 Entlohnungsmodalität

Ebenfalls stark an Indizkraft eingebüßt hat die vertraglich vereinbarte Entlohnungsmodalität. Allein aus dem Umstand einer stundenweisen Vergütung oder einer solchen nach Festpreisen lässt sich im Rahmen der Plattformarbeit eine Einkünfteabgrenzung nicht erreichen. Zwar ist der Typus nichtselbständiger Arbeit bis heute von einer zeitbasierten Vergütung geprägt, gleichwohl weitreichenden Flexibilisierungstendenzen ausgesetzt.

Leistungsabhängige Vergütungsbestandteile oder ein Akkordlohn waren und sind auch außerhalb der Plattformarbeit anzutreffen. Der Vergleich zum Heimarbeiter zeigt, dass in letzter Konsequenz sogar eine fehlende vertragliche Entgeltfortzahlung unerheblich bleiben muss, da die Höhe des Arbeitsschutzniveaus steuerrechtlich nicht entscheidend sein kann und auch der Heimarbeiter weitgehend auf eine private Vorsorge verwiesen ist.¹¹²¹

Relevant bleibt hingegen ein aus der Entlohnungsmodalität resultierendes mögliches Vermögensrisiko aus mangelhaft erbrachter Leistung. Ein solches spricht gegen nichtselbständige Arbeit, da der Arbeitnehmer typischerweise in der Lage ist, sein Vermögensrisiko auf die Höhe seiner Einkünfte zu begrenzen. Geht das Haftungsrisiko je nach Art der Plattformarbeit hierüber hinaus, kommt dem sich ergebenden Unternehmerrisiko die bekannt starke Indizwirkung zu.¹¹²²

¹¹¹⁹ Dazu zuvor Abschnitt C.VI.2.3, Weisungsgebundenheit durch subtile Steuerungs- und Kontrollmechanismen, sowie C.II.6.5.3, Weisungsgebundenheit im Detail.

¹¹²⁰ Vgl. *Wagner*, in: Heuermann/Wagner (Hrsg.), Handbuch Lohnsteuerrecht (Stand September 2010), C. Rn. 30; Abschnitt C.VI.2.2, Arbeitsflexibilisierung beeinflusst normaltypisches Dienstverhältnis.

¹¹²¹ Siehe exemplarisch Abschnitt C.II.6.4.3.

¹¹²² Vgl. Abschnitt C.IV.2.4.2, Vermögensrisiko aus mangelhaft erbrachter Leistung.

4. Identifizierte steuerrechtliche Schwierigkeiten

Im Ergebnis führt die Plattformarbeit zu gleich mehreren wesentlichen einkommensteuerrechtlichen Schwierigkeiten.

4.1 Erfassung neuartiger Steuerung mit Methoden der Verhaltensökonomie

Wo an die Stelle von ausdrücklichen subtilen Weisungen treten, bietet das herkömmliche Merkmal der Weisungsgebundenheit in seinem bisherigen Verständnis kaum Anknüpfungspunkte, um derart subtilen Weisungen überhaupt auszumachen, geschweige denn steuerrechtlich einordnen zu können. Deren Einzelbestandteile, wie das Herbeiführen einer Konkurrenzsituation zwischen den Plattformarbeitern, sowie eine Informationsasymmetrie zu Lasten der Plattformarbeiter stellen sich jeweils singular betrachtet eben nicht als ausdrückliche Weisung dar, obgleich sich der Steuerpflichtige in der Gesamtbetrachtung an deren verhaltensökonomische Auswirkungen gebunden fühlt.

Aktuell wäre man im Hinblick auf die eingeräumte Unternehmerinitiative auf das Merkmal der organisatorischen Eingliederung zurückgeworfen. Der Sachverhalt der Plattformarbeit wäre in der Folge in seinen charakteristischen Merkmalen, einer subtilen Steuerung der Plattformarbeiter durch Methoden der Verhaltensökonomie, nur unvollständig erfasst. Ein unbefriedigender Befund.

4.2 Erfassung neuartiger organisatorischer Eingliederung

Das Merkmal der organisatorischen Eingliederung selbst tut sich aktuell mit der Sachverhaltserfassung moderner Plattformarbeit ebenfalls schwer. Äußere Umstände einer Eingliederung zeigen sich in der digitalen Welt weniger deutlich als etwa in einer physischen Betriebsstätte. Die fortlaufende Überwachung des Arbeitsfortschritts oder der Aufbau eines nicht übertragbaren Scores, welcher unmittelbar Auswirkungen auf das berufliche Fortkommen hat, sind grundsätzlich noch greifbar.

Schwierig ist indes, dass sich der Grad der organisatorischen Eingliederung bei Plattformarbeit über den Zeitverlauf ändert. Arbeitet der jeweilige Steuerpflichtige zunehmend mehr auf der jeweiligen Crowdsourcing-Plattform, steigt der Grad seiner organisatorischen Eingliederung. Dies wirkt unmittelbar auf die steuerrechtliche Sachverhaltserfassung.¹¹²³ Ebenso divergiert der Grad der Eingliederung grundsätzlich mit dem zeitlichen Umfang der jeweiligen Arbeitsaufträge selbst. Dauert die jeweilige Aufgabenbearbeitung länger, bedarf es weitergehender Mittel zur Eingliederung.

Hier wollen Wege gefunden werden, um die Besonderheiten der organisatorischen Eingliederung im Hinblick auf diese zeitlichen Aspekte im Rahmen der Plattformarbeit steuerrechtlich sicher fassen zu können.

¹¹²³ So etwa für Clickworker festgestellt, siehe Abschnitt C.II.6.5.4f).

4.3 Gefahr von Steuerausfällen durch Aushöhlung des Lohnsteuerabzugs

Die Folge der plattformtypischen Arbeitsorganisation ist es, dass wie schon Eingangs in Abschnitt A.I.4 vermutet, verschiedene Rechtsverhältnisse, die bisher stets ein Arbeitgeber-Arbeitnehmer-Verhältnis begründeten, nun den Gewinneinkünften zuzuordnen sind. Wie exemplarisch durch das Fallbeispiel Deliveroo festgestellt, kommt es insbesondere bei ortsgebundenen Dienstleistungen durch das mit der Tätigkeit in Zusammenhang stehende Vermögensrisiko häufig dazu, dass Einkünfte nach § 19 EStG ausscheiden. Das Gleiche gilt für zeitlich umfangreichere Aufgaben, etwa bei Upwork.¹¹²⁴ Da das Lohnsteuerregime in solchen Fällen nicht anwendbar ist, erfolgt keine Sicherung des Steueranspruchs an der Einkünftequelle.

Dies ist zum einen deshalb unbefriedigend, weil die gewerbliche Tätigkeit bei ortsgebundenen Dienstleistungen, wie im ortsunabhängigen Microtasking-Bereich, vielfach ähnlich kleinteilig zerlegt ist wie die eines nichtselbständigen Gelegenheitsarbeiters. Sie weist ähnlich eingeschränkte unternehmerische Handlungsspielräume auf.¹¹²⁵ Für den Großteil der Plattformarbeiter handelt es sich gerade nur um temporäre Nebentätigkeiten und nicht um den Beginn einer großen gewerblichen Unternehmung.¹¹²⁶ Die unterschiedliche verfahrensrechtliche Behandlung situativ vergleichbarer Steuerpflichtiger darf demgemäß verwundern.

Zum anderen hat die Idee, durch eine Quellensteuer mit partieller Abgeltungswirkung den Steueranspruch möglichst an der Einkünftequelle zu sichern sowie durch den Einsatz von entrichtungspflichtigen Dritten, die für den Fiskus die Steuern erheben, die Kräfte der Steuerbehörden für die schwierigen Steuerfälle zu schonen,¹¹²⁷ bis heute nichts von ihrer Überzeugungskraft verloren.

Die Einnahmen aus der Lohnsteuer bilden auch aktuell einen wesentlichen Eckpfeiler der deutschen Staatsfinanzierung. Würden sich nun immer mehr Arbeitsverhältnisse hin zu aneinandergereihten Arbeitseinsätzen wandeln, würde ein Großteil der Steuerfälle erneut in die Situation versetzt, die den historischen Gesetzgeber seinerzeit zur Einführung der Lohnsteuer bewog. Es müssten Einkommensteuer-Vorauszahlungen festgesetzt werden, um den Steueranspruch zu sichern, verwaltungsentlastende Maßnahmen wie den Lohnsteuerjahresausgleich, § 42b Abs. 1 S. 1 EStG, gäbe es nicht. Die Gefahr von Steuerausfällen infolge einer Verschleierung dieser Einkünftequelle stiege und eine Haftungsschuldnerschaft des Intermediärs bzw. Auftraggebers bestünde grundsätzlich nicht. Ein bedachtes Gegensteuern ist rechtspolitisch folglich sinnvoll.

¹¹²⁴ Siehe Abschnitt C.III.2.9 für Deliveroo und Abschnitt C.IV.2.9 für Upwork.

¹¹²⁵ Vgl. Abschnitt C.II.6.5.4 sowie C.II.6.6 für die organisatorische Eingliederung und weitergehende Unternehmerinitiative bei Clickworker und Abschnitt C.III.2.5.4 sowie C.III.2.6 für die entsprechenden Ergebnisse zu Deliveroo.

¹¹²⁶ Siehe Abschnitt B.II.4.2.3, Zusammensetzung der Plattformarbeiter.

¹¹²⁷ *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 1927, S. 134 f.; Abschnitt C.II.2.2.2.

4.4 Multinationale Sachverhalte

Schließlich ist die Plattformarbeit von multinationalen Sachverhalten geprägt.¹¹²⁸ Wie angerissen stellen sich nicht nur für die Frage der Betriebsstättenqualifikation des Home-Offices eines Plattformarbeiters häufig bereits Probleme in der Sachverhaltsaufklärung. Auch der Verwertungsstatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) Alt. 2 EStG fordert bekanntlich Sachverhaltsaufklärung darüber, ob und wenn ja an welchem physischen Ort die Plattformarbeit verwertet wird.

Die Zugangseröffnung zu derartigen grenzüberschreitenden Sachverhaltsinformationen ist zentral für eine gleichmäßige Besteuerung.

¹¹²⁸ Siehe Abschnitt C.V, Exkurs: Internationale steuerrechtliche Aspekte.

D. REFORMVORSCHLÄGE

Wegen des signifikanten Anwendungspotentials der Plattformarbeit bedarf es adäquater Lösungen für die identifizierten steuerrechtlichen Schwierigkeiten. Desgleichen gebietet das steuerrechtliche Massenverfahren im Arbeitnehmer bzw. Solo-Selbständigen-Bereich Praktikabilität.¹¹²⁹

I. Reform des Heimarbeitsgesetzes

Auf den ersten Blick scheint dem HAG eine wachsende Bedeutung zuzukommen. Schließlich wird die Arbeitsleistung in der Regel in selbstgewählter Arbeitsstätte meist von zuhause aus erbracht.¹¹³⁰ Daher verwundert es nicht, dass manche einen Bedeutungszuwachs des HAG diskutieren oder wie *Krause* sogar dessen Modernisierung und Ertüchtigung für eine digitale Arbeitswelt anraten.¹¹³¹ Ziel solle es nach *Krause* sein, auch zeitgemäße Formen häuslicher Arbeit in die bewährten Regelungsmechanismen des HAG mit einzubeziehen, um aus arbeitsrechtlicher Sicht Zugang zu den bekannten Entgeltregelungen, Kündigungsfristen oder Arbeitszeitregelungen zu erhalten. Dies möge die arbeitsrechtliche Behandlung des Phänomens „Plattformarbeit“ erleichtern.¹¹³²

Dieser Vorschlag scheint zunächst ebenso eine vermeintlich einfache und zielführende Lösung für die Schwierigkeiten in der steuerrechtlichen Erfassung der Steuerung der Plattformarbeiter mit Methoden der Verhaltensökonomie oder der neuen Formen einer organisatorischen Eingliederung zu sein. Man könnte mit der Ausdehnung des HAG auf Sachverhalte der Plattformarbeit gleichfalls auf einem steuerrechtlich bereits bewährten Regelungsregime aufsetzen.

Bei genauerer Betrachtung läuft dieser Vorschlag steuerrechtlich hingegen leer. Der BFH wie die Finanzverwaltung wenden für die steuerrechtliche Einordnung der Heimarbeiter bekanntlich die hergebrachten Abgrenzungskriterien „Weisungsgebundenheit“ und „organisatorische Eingliederung“ an.¹¹³³ Wo das HAG kein steuerrechtliches Sonderrecht schafft, bringt auch eine Modernisierung des HAG nichts. Die steuerrechtlichen Schwierigkeiten müssen vielmehr losgelöst vom HAG originär steuerrechtlich gelöst werden.

¹¹²⁹ Vgl. zur Forderung nach Praktikabilität in Massenverfahren etwa *Keßler*, in: Der Präsident des Bundesfinanzhofs (Hrsg.), FS 75 Jahre RFH – BFH, 1993, 563 (585).

¹¹³⁰ *Deinert*, RdA 2018, 359 (363).

¹¹³¹ *Deinert*, RdA 2018, 359 (363); *Krause*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), 71. DJT, 2016, B 7 (B 106).

¹¹³² *Krause*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), 71. DJT, 2016, B 7 (B 106).

¹¹³³ So bereits Abschnitt C.II.6.4.2c); vgl. BFH, Urteil v. 24. November 1961 – VI 183/59 S, BStBl III 1962, 37 (39); *Horcher*, in: Gesamtes Arbeitsrecht, HAG, 2016, § 2 Rn. 28.

II. Ertüchtigung bisheriger Abgrenzungskriterien

Der Lösungsweg führt mithin über eine Ertüchtigung der bisherigen steuerrechtlichen Zuordnungskriterien.

1. Keine gänzlich neuen Abgrenzungskriterien

Die radikalste Lösung wäre sicherlich eine tiefgreifende Erweiterung bzw. Neufassung des steuerrechtlichen Arbeitnehmerbegriffs. Dieser müsste dabei so konkret sein, dass die eruierte Plattformarbeit trennscharf erfasst ist, aber dennoch abstrakt genug, um die übrige Bandbreite an gewohnten steuerrechtlichen Dienstverhältnissen sicher abdecken zu können.

Ein solcher „Drahtseilakt“ ist indes weder sinnvoll noch überhaupt förderlich. Selbst die bisher intensivsten, mehr als zweijährigen Beratungen über eine umfassende Einkommensteuerreform, die im Entwurf des Einkommensteuergesetzes 1974 gipfelten, sahen im materiellen Lohnsteuerrecht aus gutem Grund keine Änderungen der etablierten lohnsteuerrechtlichen Begrifflichkeiten vor.¹¹³⁴ Die tatsächliche Flexibilität, welche die vom Gesetzgeber bisher verwendeten Typusbegriffe in der Erfassung sich ständig wandelnder Lebenssachverhalte aufbringen, lässt sich mit einem *ex rerum natura* statischen Klassenbegriff nicht erreichen. Zwar ist nur dieser trennscharf definierbar¹¹³⁵ – man könnte mithin die virulenten Plattform-Sachverhalte zweifelsohne für den Moment fassen. Der vermeintliche Nachteil, dass bei Typusbegriffen an Stelle der Definition eine bloße Beschreibung steht,¹¹³⁶ zeigt sich in Wahrheit hingegen erneut als ihr größter Vorteil. Nur mit Typusbegriffen kann die nötige Reichweite und Integrationswirkung erreicht werden.¹¹³⁷

Eine steuerrechtliche Definition der unter § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG fallenden Plattformarbeit müsste neue Entwicklungen im Markt durch ausufernde Anpassungen fortwährend nachzeichnen. Sie wäre viel zu unflexibel, reichweiteschwach und nur wenig abstrakt. Dies gilt umso mehr, als dass sich das junge Phänomen „Plattformarbeit“ bisher noch nicht einheitlich im Wirtschaftsleben etabliert hat, sich mithin fortlaufend wandelt. Die Definition wäre nie auf der Höhe ihrer Zeit. Überdies handelt es sich bei Plattformarbeit nicht um eine neue rechtliche Arbeitsform.¹¹³⁸ Weil dem so ist, bedarf es folgerichtig auch keiner neuen Definition von nichtselbständiger „Arbeit“.

¹¹³⁴ Siehe die vorgeschlagenen Änderungen *Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen*, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, 1971, S. 93 f. Es sollten nur Begriffe aus der LStDV im EStG selbst definiert werden, ohne an deren Inhalt etwas zu verändern.

¹¹³⁵ *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 70.

¹¹³⁶ So etwa *Koller*, Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht, 1967, S. 25; vgl. Abschnitt C.II.3.5, Dienstverhältnis als offener Typusbegriff.

¹¹³⁷ *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 72; vgl. Abschnitt C.II.3.5, Dienstverhältnis als offener Typusbegriff.

¹¹³⁸ BT-Drs. 18/3032, 4; vgl. Abschnitt B.II.5, Zivilrechtliche Grundlagen.

2. Keine Ergänzung des § 19 EStG durch Regelbeispiele

Ein abgemilderter Eingriff in die Regelungsmechanik des § 19 EStG wäre die Beibehaltung seiner abstrakten Gesetzesformel, welche jedoch ergänzend in Regelbeispiele aufgelöst werden würde, um so für die praktische Gesetzesanwendung zusätzliche Hinweise zu geben. Ein Beispiel für eine solche Arbeit mit Regelbeispielen wäre § 13 AO, der in Satz 1 zunächst mit einer abstrakten Definition des ständigen Vertreters einleitet, diese sodann in Satz 2 durch eine Auflistung von Personen, die das Gesetz als ständige Vertreter ansieht, konkretisiert.¹¹³⁹

Breinersdorfer etwa möchte mit einer solchen Methode der wachsenden Komplexität der Lebenssachverhalte entgegenwirken. Trotz hoher Sachverhaltskomplexität soll dies eine Lösung in typisch steuerjuristischer Wenn-Dann-Beziehung ermöglichen.¹¹⁴⁰

So sehr eine nicht abschließende Aufzählung von Umständen, bei denen Plattformarbeiter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen sollen, für die Rechtsanwendung kommentargleich Anhaltspunkte liefern mag, kann dieser Vorschlag ebenfalls nicht überzeugen. Seine Probleme ähneln denen bei der Erarbeitung gänzlich neuer Abgrenzungskriterien. Die Regelbeispiele müssten fortwährend an die sich dynamisch wandelnde Plattformarbeit angepasst sowie ergänzt werden und wären unflexibel sowie reichweitschwach. Sie drohen den Blick auf die abstrakt-generellen Wertungsgesichtspunkte der Norm zu verstellen und blähen die Norm unnötig auf.

3. Nutzen von Beweisanzeichen mit Indizfunktion

Eine Lösung kann folglich nicht in der Anpassung oder Ergänzung des Gesetzestextes von § 19 EStG liegen. Auch der historische Gesetzgeber mag dies bemerkt haben, nachdem er bereits die im Jahre 1925 bekannten Schwierigkeiten in der steuerrechtlichen Einordnung von Heimarbeitern und Hausgewerbetreibenden seinerzeit nicht durch eine Normenkorrektur, sondern vielmehr mit Verwaltungsanweisungen anzugehen versuchte.¹¹⁴¹

3.1 Drei-Objekte-Grenze als Vorlage

Derartige wiederkehrende Schwierigkeiten in der steuerrechtlichen Einordnung bestimmter Sachverhalte gibt es natürlich ebenso an anderer Stelle. Mühsal bereitete zum Beispiel die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb für den Bereich des Grundstückshandels. Für eine derartige Einkünfteabgrenzung kommt es entscheidend darauf an, ob die Grenze privater Vermögensverwaltung hin zum Gewerbebetrieb nach dem Gesamtbild der marktlichen

¹¹³⁹ Zu diesen Regelbeispielen etwa *Frotscher*, in: Schwarz/Pahlke, AO (Stand November 2016), § 13 Rn. 9 ff.

¹¹⁴⁰ So allgemein für steuerrechtliche Problemfelder der Lohnsteuer *Breinersdorfer*, Diskussion zum Referat von Dr. Stefan Breinersdorfer, in: Drüen (Hrsg.), DStJG Bd. 40, 2017, 136 (139).

¹¹⁴¹ Vgl. RT-Drs. 1924/1925, Band 400, Nr. 795, 19, Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 23. April 1925, abgedruckt in FinArch 1926, Band I, 166 (225). Sie nimmt Bezug auf bereits damals bestehende Streitigkeiten bei der Abgrenzung von Hausgewerbetreibenden zu Heimarbeitern. § 2 Abs. 3 HAG 1934 sah etwa bereits eine entsprechende Befugnis des Reichsarbeitsministers zur Gleichstellung bestimmter Personen als Heimarbeiter vor, um Qualifikationskonflikte zu entschärfen.

Betätigung überschritten ist. Dies ist nach BFH dann der Fall, wenn die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt.¹¹⁴² Eine Nutzung im Sinne einer bloßen Fruchtziehung liegt entsprechend umso ferner, je größer die Zahl der veräußerten Objekte sowie der zeitliche Abstand zwischen dem Erwerb bzw. der Errichtung und dem Verkauf des jeweiligen Grundbesitzes ist.

Zur leichteren Abgrenzbarkeit führte der BFH für eben diesen Bereich des gewerblichen Grundstückshandels die sogenannte Drei-Objekte-Grenze ein.¹¹⁴³ Hiernach ist regelmäßig von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen, wenn innerhalb von fünf Jahren zwischen Anschaffung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert werden. Kein gewerblicher Grundstückshandel soll dagegen vorliegen, wenn höchstens drei Objekte veräußert werden.¹¹⁴⁴ Die Finanzverwaltung hat sich dem mittlerweile angeschlossen.¹¹⁴⁵

Es handelt sich bei dieser Drei-Objekte-Grenze um ein sogenanntes Beweisanzeichen mit Indizfunktion. Die vom BFH aufgestellte Grenze hat damit keinen abschließenden Charakter, sodass die Abgrenzung im Grundsatz eine Einzelfallentscheidung bleibt.¹¹⁴⁶ Ihre Indizkraft kann mithin erschüttert werden.¹¹⁴⁷ Dennoch trägt die Drei-Objekte-Grenze in der Praxis wesentlich zur Vereinfachung der Rechtslage bei, da sie konkrete Anhaltspunkte für die Reichweite der abstrakt formulierten Abgrenzungskriterien bietet.

3.2 Vorteile eines Beweisanzeichens für den Untersuchungsgegenstand

3.2.1 Hohe Anpassungsfähigkeit

Dass ein solches Beweisanzeichen keinen zwingenden und abschließenden Charakter hat, ist zugleich ein großer Vorteil für dessen Tauglichkeit als Mittel zur Problemlösung im Rahmen dieser Untersuchung. Anders als bei einer definitorischen Anpassung der Begrifflichkeiten oder der Einführung von Regelbeispielen hält dies den Zugang zur Welt des So-Seins offen. Eine dynamische Fortschreibung des Normaltypus bleibt möglich, was ständige Anpassungen des Beweisanzeichens überflüssig macht.

Dem vom Gesetzgeber verwendeten Typusbegriff „steuerrechtliches Dienstverhältnis“ ist sich weiterhin mit einem Ähnlichkeitsvergleich zu nähern. Entwickelt sich hierbei der Normaltypus

¹¹⁴² BFH, Beschluss v. 3. Juli 1995 – GrS 1/93, BStBl II 1995, 617 (619 f.).

¹¹⁴³ BFH, Urteil v. 9. Dezember 1986 – VIII R 317/82, BStBl II 1988, 244; statt vieler *Bode*, in: Blümich, EStG (Stand Dezember 2018), § 15 Rn. 171 ff.

¹¹⁴⁴ Statt vieler *Bode*, in: Blümich, EStG (Stand Dezember 2018), § 15 Rn. 171 m.w.N. Etwa zuletzt BFH, Urteil v. 30. September 2010 – IV R 44/08, BStBl II 2011, 645 (647).

¹¹⁴⁵ BMF, Schreiben v. 26. März 2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl I 2004, 434 (435 f.).

¹¹⁴⁶ BFH, Urteil v. 28. September 2017 – IV R 50/15, BStBl II 2018, 89 (92 f.).

¹¹⁴⁷ Eine unwiderlegliche Vermutung würde zutreffend wohl eine Rechtsgrundlage im materiellen Recht erfordern, *Bode*, in: Blümich, EStG (Stand Dezember 2018), § 15 Rn. 174.

nach Etablierung eines Beweisanzeichens fort, oder zeigt sich die Plattformarbeit in bisher unbekannter Art und Weise, ist die Rechtsfolge durch das Beweisanzeichen nicht obligatorisch. Die Indizwirkung kann durch signifikante Abweichungen des Sachverhalts entfallen.¹¹⁴⁸ Je näher sich der Sachverhalt hingegen an den Annahmen des Beweisanzeichens befindet, desto stärker muss dessen Indizkraft erschüttert werden.¹¹⁴⁹

Dieser Umstand ist es auch, der den Indizienkatalog des BFH aus dem Jahr 1985¹¹⁵⁰ für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit über den Zeitverlauf bis heute erfolgreich sein lässt. Er erleichtert die jeweilige Einzelfallentscheidung mit seinen Wertungen der Beweisanzeichen, lässt jedoch mit seiner erschütterbaren Indizwirkung Raum für Fortentwicklung.

3.2.2 Bessere Greifbarkeit

Die bisherigen Abgrenzungskriterien ermöglichen es nur unzureichend, neuartige Formen organisatorischer Eingliederung und Steuerung der Plattformarbeiter zu greifen. Dies ist einerseits der Subtilität der Steuerungs- und Kontrollmechanismen, wie auch dem Umstand geschuldet, dass sich die steuerrechtliche Einschätzung über den Zeitverlauf in ihrem Grad ändert.¹¹⁵¹ Andererseits hat sich der Verkehr noch keine einheitliche Auffassung über das gebildet, was typischerweise Plattformarbeit ist und steuerrechtlich sein soll. In diesem Spannungsfeld wird ein trennscharfes Definieren beinahe unmöglich.

Beweisanzeichen nichtselbständiger Arbeit konnten sich im Verlauf der Untersuchung hingegen ausmachen lassen. Zum Beispiel bleibt ein eigenes Vermögensrisiko des Plattformarbeiters untrügliches Indiz für Gewinneinkünfte. Ferner wächst mit der Anzahl der auf einer Crowdsourcing-Plattform erledigten Aufgaben regelmäßig der Grad der organisatorischen Eingliederung. Der Grad der Weisungsgebundenheit korreliert insbesondere mit dem Grad der Aufgabenerledigung.¹¹⁵²

4. Lösungsvorschlag – plattformtypisches Beweisanzeichen

Das Ziel soll, vergleichbar mit der Drei-Objekte-Grenze, ein generalisierendes, typisierendes wie pauschalierendes Beweisanzeichen sein, bei dessen Vorliegen ein exemplarischer Lebenssachverhalt und mit diesem eine exemplarische Ausprägung des Unternehmerrisikos bzw. der Unternehmerinitiative widerlegbar vermutet werden kann.

¹¹⁴⁸ Vgl. zur Drei-Objekte-Grenze BFH, Urteil v. 27. September 2012 – III R 19/11, BStBl II 2013, 433 (435). Hiernach hat die Drei-Objekte-Grenze die Bedeutung eines Anscheinsbeweises der im Einzelfall durch den Nachweis eines atypischen Sachverhaltsverlaufs erschüttert werden kann.

¹¹⁴⁹ Vgl. Urteil v. 24. Januar 1996 – X R 255/93, BStBl II 1996, 303 (305 f.).

¹¹⁵⁰ BFH, Urteil v. 14. Juni 1985 – VI R 150-152/82, BStBl II 1985, 661 (663); zuletzt bestätigt durch BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, BStBl II 2015, 903 (905 f.).

¹¹⁵¹ Siehe Abschnitt C.VI.4.1 und C.VI.4.2.

¹¹⁵² Siehe Abschnitt C.VI.3, Unterschiedliche Indizkraft bisheriger Abgrenzungskriterien.

4.1 Vorüberlegungen – Unternehmerrisiko

Deutlichstes Anzeichen gegen die Annahme von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bleibt das Vermögensrisiko bzw. der Vermögenseinsatz des Steuerpflichtigen. Ihm kommt, wie in Abschnitt C.VI.3.1 gesehen, die stärkste Indizwirkung zu. Immer dann, wenn der Plattformarbeiter signifikantes eigenes Vermögen zur Aufgabenerledigung einsetzt oder anderweitig Vermögensrisiko trägt, scheiden Einkünfte nach § 19 EStG aus.

Für ein Beweisanzeichen müsste jedoch ein dem zu Grunde liegender exemplarischer Lebenssachverhalt gebildet werden können.

Zwar konnte nachgewiesen werden, dass das Vermögensrisiko bzw. der Vermögenseinsatz des Steuerpflichtigen bei ortsgebundenen Tätigkeiten üblicherweise steuerrechtlich beachtlich sind, was im Fallbeispiel Deliveroo Einkünfte nach § 19 EStG ausscheiden ließ. Das gleiche steuerrechtliche Vermögensrisiko kann sich hingegen ebenso aus mangelhaft erbrachter Leistung ergeben, ohne dass es auf das Kriterium der Ortsgebundenheit überhaupt ankäme. Ein potentieller Gewährleistungsanspruch muss hierzu wie bei Upwork nur tatsächlich verfolgt werden.¹¹⁵³ Gleichfalls könnte die Plattformarbeit einen erhöhten Vermögenseinsatz fordern, ohne dass es sich um eine ortsgebundene Tätigkeit handelt.

Das sich jeweils konkret ergebende Unternehmerrisiko ist folglich von unterschiedlichen, nicht zwingend miteinander verknüpften Faktoren abhängig. Es bleibt Grundlage einer Einzelfallentscheidung anhand objektiver materieller Kriterien. Ein Beweisanzeichen, welches die einzelnen Faktoren miteinander verknüpft und so zu einer leichteren Rechtsanwendung beiträgt, kann nicht aufgestellt werden. Es bleibt bei einer Betrachtung der einzelnen, auf das Unternehmerrisiko einwirkenden Faktoren.

4.2 Vorüberlegungen – Unternehmerinitiative

Auf den ersten Blick ebenso schwierig scheint ein Beweisanzeichen im Rahmen der Weisungsgebundenheit und organisatorischen Eingliederung auszumachen. Einerseits haben die bekannten Abgrenzungsmerkmale erneut unterschiedliche Anknüpfungspunkte im jeweils einzuordnenden Sachverhalt. Die organisatorische Eingliederung eines Steuerpflichtigen ist von dessen Weisungsgebundenheit zu unterscheiden. Andererseits variiert die untersuchte Digitalisierung der Arbeitsorganisation mit dem Grad der Aufgabenzerlegung. Die Arbeitsorganisation im Microtasking-Bereich, etwa bei Clickworker, unterscheidet sich wesentlich von der für zeitlich umfassendere Aufgaben, etwa bei Upwork.

¹¹⁵³ Für Deliveroo siehe Abschnitt C.III.2.9 sowie für Upwork Abschnitt C.IV.2.9.

4.2.1 Microtasking-Bereich

Arbeitet der Steuerpflichtige im Microtasking-Bereich, wirkt die plattformtypische Arbeitsorganisation gleichwohl stets in gleicher Weise und mit gleichem steuerrechtlichen Ergebnis auf die Weisungsgebundenheit wie die organisatorische Eingliederung ein.

Ursache ist einerseits die Notwendigkeit einer reaktionsschnellen, maschinengleichen Crowd.¹¹⁵⁴ Der jeweilige Intermediär erteilt in der Folge unter Verwendung finanzieller Anreize, eines algorithmusgestützten, intransparenten Bewertungssystems sowie mittels Methoden der Verhaltensökonomie subtile Weisungen. Sie sind dem Geschäftsmodell immanent. Ein wiederholt in diesem Umfeld tätiger Steuerpflichtiger zeigt sich bekanntermaßen faktisch weisungsgebunden.¹¹⁵⁵

Andererseits erfordert der Microtasking-Bereich, wie exemplarisch bei Clickworker ermittelt, dass der Intermediär die kleinteilig zerlegten Aufgaben qualitäts- und leistungsgerecht auf die entindividualisierten Plattformarbeiter allozieren kann.¹¹⁵⁶ Dies bedingt eine fortlaufende vollautomatische Kontrolle kleinster Arbeitsfortschritte bei hoch-granularen zeitlichen und sachlichen Vorgaben. Ein System permanenter Bewährung und Kontrolle – untypisch für gewerbliche Einkünfte – ist die Folge.¹¹⁵⁷ Diese algorithmischen Steuerungs- und Kontrollmechanismen, welche in einem entindividualisierten und nicht übertragbaren Score münden, sind es auch, die mit zunehmendem Tätigwerden des Plattformarbeiters seine organisatorische Eingliederung in die betriebliche Organisation des Intermediärs vorantreiben.¹¹⁵⁸ Jene Arbeitsorganisation ist zudem für ein Funktionieren von Plattformarbeit für ortsgebundene wie ortsunabhängige Dienstleistungen und ungeachtet etwaigem direkten Crowdsourcings gleichermaßen obligatorisch.¹¹⁵⁹

Entscheidender Faktor für die steuerrechtliche Erfassung der Plattformarbeit im Microtasking-Bereich ist mithin der jeweils vom Plattformarbeiter gezeigte Arbeitsumfang auf der jeweiligen Crowdsourcing-Plattform. Arbeitet der Plattformarbeiter wiederholt auf einer Microtasking-Plattform indizieren die Besonderheiten dieses Geschäftsmodells, eine Kontrolle der Crowd über faktische Weisungen sowie die übrigen charakteristischen Steu-

¹¹⁵⁴ Siehe exemplarisch im Fallbeispiel Clickworker Abschnitt C.II.6.5.3b), Arbeitszeit; Abschnitt C.II.6.8.6b), Maschinencharakter.

¹¹⁵⁵ Siehe ausführlich Abschnitt C.II.6.5.2, Weisungsbindung durch Methoden der Verhaltensökonomie.

¹¹⁵⁶ Siehe ausführlich Abschnitt C.II.6.5.1c), Management der Lösungen und Qualitätssicherungsprozess.

¹¹⁵⁷ Siehe Abschnitt C.II.6.5.1e), Algorithmusgestützte Crowd-Steuerung.

¹¹⁵⁸ Siehe Abschnitt C.II.6.8.5d), Zunehmende Eingliederung in die Betriebsstrukturen.

¹¹⁵⁹ Die Frage des Ortes der Leistungserbringung hat im Wesentlichen nur Auswirkung auf das Unternehmerrisiko, vgl. Fallbeispiel Deliveroo in Abschnitt C.III.2.3. Direktes Crowdsourcing ändert an dem Steuerungs- und Kontrollbedürfnis des Intermediärs nichts. Er bleibt zentraler Akteur, sodass ein faktisches Dienstverhältnis weiter möglich ist, vgl. Abschnitt C.III.2.7.

rungs- und Kontrollmechanismen, ein nichtselbständiges Tätigwerden des jeweiligen Steuerpflichtigen. Der Faktor „Arbeitsumfang“ strahlt im Ergebnis auf die Weisungsgebundenheit, wie die organisatorische Eingliederung gleichermaßen aus.

4.2.2 Außerhalb des Microtasking-Bereichs

Außerhalb des Microtasking-Bereichs verlangt das Geschäftsmodell der jeweiligen Crowdsourcing-Plattformen nicht nach derart starken und in ihrer Wirkung vergleichbaren Steuerungs- und Kontrollmechanismen. Diese variieren nach konkreter Ausgestaltung der vertraglichen Grundlagen in ihrer gelebten Praxis stark. Wie bei Upwork gesehen, kann dem einzelnen Plattformarbeiter weitgehender unternehmerischer Handlungsspielraum eingeräumt werden, ohne den Erfolg des Crowdsourcing-Prozesses zu gefährden.¹¹⁶⁰

Wie schon für das Unternehmerrisiko insgesamt bleibt es steuerrechtlich für Tätigkeiten außerhalb des Microtasking-Bereichs für die Unternehmerinitiative bei einer Einzelfallentscheidung auf Grundlage objektiver materieller Kriterien. Ein Beweisanzeichen kann in diesen Fällen nicht ausgemacht werden.

4.2.3 Folgen für das Beweisanzeichen

Im Microtasking-Bereich indizieren die zum erfolgreichen Betreiben einer Crowdsourcing-Plattform in ihren wesentlichen Grundzügen stets vergleichbaren Steuerungs- und Kontrollmechanismen steuerrechtlich fehlende Unternehmerinitiative. Ausschlaggebend ist der Faktor „Arbeitsumfang“.

Das Beweisanzeichen muss mithin eine doppelte zeitliche Komponente erfassen. Zum einen muss es sich überhaupt um zeitlich jeweils schnell zu erledigende Arbeitsaufträge handeln, sogenanntes Microtasking. Nur dann zeigt sich die besagte Indizwirkung. Zum anderen muss der jeweilige Steuerpflichtige über den Zeitverlauf einen gewissen Umfang auf der jeweiligen Crowdsourcing-Plattform arbeiten, damit die Steuerungs- und Kontrollmechanismen arbeitnehmertypisch Wirkung entfalten.

Erforderlich ist eine im Vergleich zur übrigen Plattformarbeit erhöhte Anzahl von Arbeitsaufträgen je Zeiteinheit. Sie indiziert sodann sowohl das Microtasking an sich sowie dessen steuerrechtliche Wirkungen. Die genaue Grenzhöhe freilich lässt sich nicht an starren Kriterien bemessen. So wie der BFH bei der Drei-Objekte-Grenze eine Grenze finden musste, so ist ebenso hier eine Grenze zu ziehen. Sie ist ein Bekenntnis zur „*partiellen Quantifizierung unbestimmter Rechtsbegriffe*“¹¹⁶¹. Mit *Gast-de Haan* sind hierbei Bedenken gegen die Willkürlichkeit der Grenzziehung zu Gunsten der dadurch erreichten Rechtssicherheit

¹¹⁶⁰ Siehe das Ergebnis im Fallbeispiel Upwork in Abschnitt C.IV.2.9.

¹¹⁶¹ *Schmidt*, FR 1987, 150 (151).

wie der Verwaltungsvereinfachung zurückzustellen.¹¹⁶² Die Grenze ist ohnehin an dem zu orientieren, was sich im Verkehr als typisches Microtasking zeigt.

4.3 Plattformtypisches Beweisanzeichen – Formulierungsvorschlag

Microtasking ist davon gekennzeichnet, dass die Aufgaben schnell erledigt werden können, so dass eine Steuerung und Kontrolle der Tätigkeit an den Anfang wie das Ende der Aufgabenbearbeitung gelegt werden kann.¹¹⁶³ Die Aufgaben dauern erfahrungsgemäß, wie bei Deliveroo und Clickworker gesehen, im Durchschnitt jeweils deutlich weniger als 60 Minuten. Es können leicht eine Vielzahl dieser Aufgaben am Tag bearbeitet werden.

Es darf zudem unterstellt werden, dass faktische Weisungen jedenfalls dann vom jeweiligen Plattformarbeiter befolgt werden, wenn dieser im Schnitt jedenfalls ein bis zweimal pro Woche auf der Plattform für einige Stunden aktiv wird, mithin jeweils mindestens fünf bis zehn derartiger Aufgaben bearbeitet.¹¹⁶⁴ Im Schnitt ergibt dies dreißig bearbeitete Arbeitsaufträge im Monat. Nur so besteht eine ausreichende Datengrundlage für die Allokation weiterer Aufgaben und die Ermittlung eines individuellen Scores.

Obwohl § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 c) EStG n.F.¹¹⁶⁵ im Zusammenhang mit einer Aktualisierung der Regelungen zum Kapitalertragsteuerabzug erstmals den Begriff einer „Internet-Dienstleistungsplattform“ im EStG einführt, kann diese Begrifflichkeit aktuell nicht für das Beweisanzeichen übernommen werden. Denn ob diese neu eingeführte Begrifflichkeit abseits kapitalertragsteuerrechtlicher Erwägungen deckungsgleich mit der in Abschnitt B.I.1 erarbeiteten Bedeutung der digitalen Plattform ist, muss erst abgewartet werden. Der Gesetzgeber definiert die Internet-Dienstleistungsplattform weder, noch lässt sich aus den Gesetzesmaterialien hierzu Weiteres gewinnen.

Das Beweisanzeichen muss daher lauten:

Eine für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit typusbildende fehlende hinreichende Unternehmerinitiative ist im Regelfall für eine Tätigkeit über eine digitale Plattform dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige im Kalenderjahr in einem Zeitraum von einem Monat mindestens dreißig Arbeitsaufträge über diese digitale Plattform bearbeitet.

¹¹⁶² So die auf diesen Fall übertragbare Argumentation für die Drei-Objekte-Grenze *Gast-de Haan*, DStZ 1992, 289 (290 und 294).

¹¹⁶³ Siehe Abschnitt C.II.6.5.4f).

¹¹⁶⁴ Die jüngste Studie für Deutschland ermittelt einen durchschnittlichen Arbeitsaufwand von 4,6 Stunden pro Woche je Plattformarbeiter, *Baethge/Boberach/Hoffmann/Wintermann*, Plattformarbeit in Deutschland, 2019, S. 15.

¹¹⁶⁵ Eingeführt durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (Jahressteuergesetz 2019), BStBl I 2019, 2451.

5. Folgen der Anwendung

Dieses Beweisanzeichen trägt wesentlich zur Rechtssicherheit und Verwaltungsvereinfachung bei. Die feste Arbeitsaufträge-Mindestgrenze lässt sich viel leichter handhaben, als eine stets neue, umfangreiche Ermittlung und Einordnung der subtilen Steuerungs- und Kontrollmechanismen, wo diese ohnehin regelmäßig das gefundene Ergebnis bestätigen werden.

Zudem scheiden über die gebildete Mindestgrenze üblicherweise Tätigkeiten jenseits des Micro-taskings sowie auch einmaliges Ausprobieren von Plattformarbeit aus. Hierbei bedarf es jedenfalls einer Einzelfallbetrachtung. Etwaige Besonderheiten im jeweiligen Sachverhalt durch bisher unbekannte Geschäftsmodelle werden über die erschütterbare Indizkraft des Beweisanzeichens berücksichtigt.

Eine Gefahr der Umgehung durch Multihoming, indem die Plattformarbeiter auf einer Vielzahl von Crowdsourcing-Plattformen parallel arbeiten, um die gefundene Mindestgrenze nicht zu überschreiten, ist aus tatsächlichen Gründen gering. Es gibt zum einen nur wenige große Akteure am Markt. Zum anderen würde sich dies wegen des jeweils plattformspezifisch geringen Datenumfangs zur Scorebildung negativ auf die Erwerbchancen auf der jeweiligen Crowdsourcing-Plattform auswirken.

Dass sich für das Unternehmerrisiko kein solches Beweisanzeichen finden lässt, ist nicht nachteilig. Selbiges äußert sich nicht derart subtil wie die Unternehmerinitiative und kann wie gesehen mit den für eine digitale Arbeitswelt ertüchtigten Abgrenzungskriterien leicht erfasst werden.¹¹⁶⁶

Im Ergebnis sollten sich so die Unsicherheiten steuerrechtlicher Einkünftequalifikation der Plattformarbeit wesentlich zurückdrängen lassen. Die verbleibenden Grenzbereiche sind, wie heute schon, vorab mit einer Anrufungsauskunft nach § 42e EStG handhabbar.

III. Steuerabzugstatbestand für Plattformarbeit

Der Gefahr von Steuerausfällen durch Aushöhlung des Lohnsteuerabzugs könnte möglicherweise mit der Einführung eines alternativen Steuerabzugstatbestands für Plattformarbeit begegnet werden. Dieser würde in solchen Fällen zu Anwendung kommen, in denen der jeweilige Plattformarbeiter keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, mithin nicht dem Lohnsteuerregime unterfällt.

1. Vorüberlegungen

1.1 Nähe zum Lohnsteuerabzug

Die Erwägungen, die seinerzeit die Väter des EStG zur Einführung des Lohnsteuerabzugs bewogen, haben, wie in Abschnitt C.VI.4.3 gesehen, nichts von ihrer Überzeugungskraft verloren. Es

¹¹⁶⁶ Vgl. Abschnitt C.VI.4, Identifizierte steuerrechtliche Schwierigkeiten.

liegt auf der Hand, dass der Fiskus bei einem potentiellen Massenphänomen wie der Plattformarbeit, gleichermaßen wie schon bei der Lohnsteuer, von Beginn an seinen Steueranspruch möglichst kräfteschonend sichern möchte.

Zwingend erforderlich für derartige verfahrensrechtliche Mitwirkungspflichten ist es, dass die Crowdsourcing-Plattform als Intermediär auch verfahrensrechtlich eine zentrale Position einnimmt. Die mit einem derartigen Steuerabzug stets einhergehenden Einbehaltungs- und Abführungspflichten, für die Lohnsteuer etwa aus § 38 Abs. 3 S. 1 und § 41a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, sowie die sie flankierenden Aufzeichnungs- und Anmeldepflichten, etwa nach § 41 und § 41a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, könnten anderenfalls vom Mitwirkungsverpflichteten gar nicht verlangt werden.

Im Rahmen der Untersuchung konnte diesbezüglich gezeigt werden, dass der Intermediär stets auf zweiseitigen Märkten agiert. Diese bedingen und schaffen ihrer wirtschaftlichen Natur nach gleichsam eine zentrale Position des Intermediärs. Der Intermediär steuert und kontrolliert nicht nur den gesamten Crowdsourcing-Prozess, sondern schreibt ebenso dessen Regeln vor. Er steuert die Informations- und Zahlungsflüsse und verfügt aus dem Registrierungsprozess wie der Dienstleistungserbringung selbst über umfangreiche steuerrelevante Informationen über die Plattformarbeiter.¹¹⁶⁷

Folglich zeigt sich eine große faktische Ähnlichkeit zur Position des lohnsteuerrechtlichen Arbeitgebers nach § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und dessen Lohnbuchhaltung. Die ebenso verfahrensrechtlich zentrale Position des Intermediärs im Crowdsourcing-Prozess würde aus tatsächlichen Gründen einen Steuerabzug ermöglichen.

1.2 Steuerabzug bei Bauleistungen als Vorbild

Ein derartiger Steuerabzug sollte aus Vereinfachungsgründen nicht wie bei der Lohnsteuer progressiv ausgestaltet sein. Anderenfalls müsste der Plattformarbeiter innerhalb des Registrierungsprozesses umfangreiche steuerrechtliche Angaben machen, was sich gerade beim Multihoming als schwierig erweist und fortlaufende Korrekturen zur Folge haben kann. Praktikabler ist ein einstufiger Steuersatz. Der Abzugsbetrag sollte, wie etwa bei der Lohnsteuer, zudem als Vorauszahlung auf die Einkommensteuer angerechnet werden und keine abgeltende Wirkung haben. Es

¹¹⁶⁷ Siehe eingehend Abschnitt B.II.4.3.2 und Abschnitt B.II.4.3.3. *Kocher/Hensel* sehen folgerichtig die Crowdsourcing-Plattformen als „verantwortliche Koordinatoren von Erwerbsarbeit“ und als Adressarten (arbeits-) rechtlicher Regelungen, *Kocher/Hensel*, NZA 2016, 984 (990). Diese Feststellung nutzt der Gesetzgeber an anderer Stelle zur Umsetzung der sog. Nachunternehmerhaftung für Sozialabgaben in der Bau-, Fleisch- oder Logistikbranche, so zuletzt durch das Gesetz zur Einführung einer Nachunternehmerhaftung in der Kurier-, Express- und Paketbranche zum Schutz der Beschäftigten vom 15. November 2019 (Paketboten-Schutz-Gesetz), BStBl I 2019, 1602.

käme sonst zu einem (erneuten) Systembruch, bei dem bestimmte Einkünfte innerhalb einer Einkunftsart, nämlich solche aus Plattformarbeit, ohne sachlichen Rechtfertigungsgrund eine tarifliche Sonderstellung erhielten.¹¹⁶⁸

Der Steuerabzugstatbestand könnte folglich am ehesten der Bauabzugsteuer nach §§ 48 ff. EStG¹¹⁶⁹ nachgebildet werden. Die Bauabzugsteuer betrifft Bauleistungen an einen Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts. Diese Leistungsempfänger sind hiernach verpflichtet, von der Gegenleistung für Rechnung des Leistenden einen Steuerabzug in Höhe von 15 Prozent vorzunehmen und an das Finanzamt abzuführen, § 48 Abs. 1 S. 1 EStG. Ziel der Einführung der Bauabzugsteuer war und ist es die illegale Betätigung im Baugewerbe einzudämmen, sei es durch Schwarzarbeit oder sonstige illegale Beschäftigung. Durch den Steuerabzug beim Empfänger der Bauleistung soll das Steueraufkommen gesichert werden.¹¹⁷⁰

In Anlehnung an die Regelungsmechanismen der Bauabzugsteuer könnte der Intermediär verpflichtet werden, von der über ihn gezahlten Vergütung an den Plattformarbeiter einen entsprechenden Steuerabzug einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Dieser würde wie in § 48c Abs. 1 S. 1 EStG auf die Einkommensteuerschuld des jeweiligen Plattformarbeiters angerechnet.

1.3 Rechtliche wie tatsächliche Bedenken

In tatsächlicher Hinsicht ist zu beachten, dass eine derartige Steuerabzugsverpflichtung nur für inländische Betreiber oder inländische Zweigniederlassungen eines ausländischen Betreibers einer Crowdsourcing-Plattform rechtlich wirksam etabliert werden kann. Ausländische Betreiber können so nicht erfasst werden. Selbiges gilt in Fällen, in denen inländische Betreiber in der Folge ins Ausland ausweichen.

Zudem bestehen Schwierigkeiten, sollte die jeweilige Crowdsourcing-Plattform die dem Plattformarbeiter versprochene Vergütung nicht selbst ausbezahlen, dies ist zur Sicherung der Provisionsansprüche freilich die Regel, sondern sich zur Zahlungsabwicklung eines fremden Dritten, etwa eines Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituts, bedienen.

In rechtlicher Hinsicht ist zu beachten, dass derartige Mitwirkungspflichten und Haftungstatbestände in Grundrechte des Abzugsverpflichteten eingreifen. Bemüht man den Vergleich mit den

¹¹⁶⁸ Es sei an die Einführung der Abgeltungsteuer im Jahre 2009 erinnert. Private Veräußerungsgeschäfte von Wertpapieren oder sonstigen Finanzinstrumenten nach § 20 EStG wurden unabhängig von einer Haltedauer einkommensteuerpflichtig. Die bisherige Trennung von Ertragsebene und Vermögensebene im Privatvermögen wurde aufgegeben und ein pauschaler Abgeltungssteuersatz von 25 Prozent eingeführt, frei nach dem Motto des damaligen Bundesfinanzministers Peer Steinbrück, „*besser 25 Prozent auf x statt 42 Prozent auf gar nix*“. So auch *OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation*, 2018, S. 194.

¹¹⁶⁹ Eingeführt für Bauleistungen die nach dem 31. Dezember 2001 erbracht werden. Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe vom 30. August 2001, BStBl I 2001, 2267.

¹¹⁷⁰ *Ebling*, in: Blümich, EStG (Stand Juni 2018), § 48 Rn. 11. Zur Gesetzesbegründung eingehend BT-Drs. 14/4658, 1 und 9 sowie BT-Drs. 14/6071, 15 f.

lohnsteuerrechtlichen Verfahrenslasten des Arbeitgebers, wird für letztere ein Eingriff in den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 bzw. Abs. 2 GG, jedenfalls in den des subsidiären Auffanggrundrecht nach Art. 2 Abs. 1 GG, bejaht.¹¹⁷¹ So verwundert es nicht, dass Arbeitgeber schon kurz nach der *Erzbergerschen* Steuerreform eine Verfassungswidrigkeit vermuteten und einwendeten, die Arbeitsbelastung durch den Lohnsteuerabzug sei unbillig und müsse daher zumindest entschädigt werden.¹¹⁷²

Damals wie heute ist ein solcher Eingriff in den Schutzbereich jedoch grundsätzlich gerechtfertigt, da verlangt werden kann, „*daß die Bürger in dem allgemein üblichen, herkömmlichen und notwendigen Umfang bei der Steuererhebung in eigenen und fremden Angelegenheiten ohne besondere Vergütung mitwirken.*“¹¹⁷³. Derartige Mitwirkungspflichten stellen grundsätzlich keine verfassungsrechtlich erhebliche Belastung dar und sind daher zu dulden.¹¹⁷⁴ Die Grenze zur Verfassungswidrigkeit liegt dort, wo der verfassungsrechtliche Grundsatz der Verhältnismäßigkeit insbesondere im Hinblick auf die Erforderlichkeit der Abzugsverpflichtung überschritten wird.¹¹⁷⁵ Gerade bei Gelegenheitsarbeiten wie man sie häufig auf Crowdsourcing-Plattformen findet, dürfen demgemäß die steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten nicht dazu führen, dass diese Tätigkeiten eher unterlassen werden oder gar das Geschäftsmodell der Plattformarbeit an sich gefährdet wird. Ebenso muss das zur Erreichung des Zweckes mildeste, also die geschützte Rechtsposition am wenigsten beeinträchtigende Mittel, gewählt werden.¹¹⁷⁶

¹¹⁷¹ Ausdrücklich nur auf Art 12 Abs. 1 GG abstellend: BVerfG, Beschl. v. 13. Januar 1987 – 2 BvR 209/84, BVerfGE 74, 102 (119 f.); BVerfG, Beschl. v. 29. November 1967 – 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380 (383 ff.). Für die Eröffnung des Schutzbereichs nach Art. 12 Abs. 2 GG insbesondere: BFH, Urteil v. 5. Juli 1963 – VI 270/62 U, BStBl III 1963, 468 (469 f.); *Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005, S. 157. *Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005, S. 169, 189 differenziert zusätzlich und verweist Arbeitgeber außerhalb von Erwerbsarbeiten auf Art. 2 Abs. 1 GG sowie Art. 3 Abs. 1 GG.

¹¹⁷² *Rinner*, Die Lohnsteuer, 1929, S. 11.

¹¹⁷³ BFH, Urteil v. 5. Juli 1963 – VI 270/62 U, BStBl III 1963, 468 (469); bestätigt für die Kapitalertragsteuer im Rahmen eines gerichtlichen Verbots der Entgelterhebung für die Verwaltung von Freistellungsaufträgen BVerfG, Beschl. v. 28. August 2000 – 1 BvR 1821/97, NJW 2000, 3635 (3636 f.). Dieser Rechtfertigungsgedanke ergab sich rechtsgeschichtlich bereits aus Art. 132 und 133 Abs. 1 WRV, *Rinner*, Die Lohnsteuer, 1929, S. 11. *Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005, S. 187 fordert dessen ungeachtet eine Kompensation für die Erfüllung der Mitwirkungspflichten im Lohnsteuerverfahren.

¹¹⁷⁴ Vgl. zur Kirchenlohnsteuer BVerfG, Beschl. v. 17. Februar 1977 – 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 103.

¹¹⁷⁵ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 17. Juli 1961 – 1 BvL 44/55, BVerfGE 13, 97 (113); *Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005, S. 169 ff. sowie zum Ganzen *Grunow*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, 2018, S. 257 ff.

¹¹⁷⁶ Siehe zur Erforderlichkeit nur BVerfG, Urteil v. 14. Juli 1999 – 1 BvR 2226/94, BVerfGE 100, 313 (375 f.); *Grzeszick*, in: Maunz/Dürig, GG (Stand November 2006), Art. 20 (Abschnitt VII) Rn. 113 ff.

1.4 Rechtspolitische Erwägungen

Im Lichte dessen ist zu konstatieren, dass sowohl die Lohnsteuer, wie die Bauabzugsteuer, fiskalische Ansprüche sichern möchten, die anderenfalls nicht in gleicher oder sogar besserer Weise gesichert werden können.

Die historisch gewachsene Lohnsteuer konnte aus mannigfaltigen Gründen auf das Schöpfen an der Quelle nicht verzichten und „*stammt aus einer Zeit, in der der Arbeitnehmer sein Gehalt ausgab, ohne Vorsorge für den jährlich entstehenden Steueranspruch zu treffen*“¹¹⁷⁷. Sie war *de facto* alternativlos. Das Gleiche galt für die Bauabzugsteuer. Die Eindämmung illegaler Betätigung war bereits früher Gegenstand von Gesetzgebungsvorhaben. Bevor es zur Einführung einer Abzugspflicht auf Bauleistungen kam, erstmals mit § 50a Abs. 7 EStG a.F.¹¹⁷⁸, wurde zunächst mit einer Erweiterung der Aufzeichnungs- und Meldepflichten versucht, das deutsche Steueraufkommen zu sichern.¹¹⁷⁹ Die heutige Bauabzugsteuer war mithin nicht der erste, sondern ein nachgelagerter Schritt zur Zielerreichung. Dass ein Steuerabzugstatbestand für die Plattformarbeit derart alternativlos ist, scheint fraglich.

Gleichermaßen wirkungsvoll für die Besteuerung der Plattformarbeit ist bei genauerer Betrachtung eine frühzeitige Information des Fiskus über die geleistete Plattformarbeit selbst. Hat die Finanzverwaltung erst einmal Kenntnis von den steuerrelevanten Vorgängen, macht dies die nachgelagerte Besteuerung leicht. Eine Steuerverkürzung wie Steuerhinterziehung wird wesentlich erschwert.

Die Effektivität dieses Austauschmittels speist sich abermals aus der zentralen Position des Intermediärs. Wo jegliche Tätigkeitserbringung über die Plattform vermittelt wird, finden sich auch sämtliche steuerrelevanten Informationen an diesem zentralen Ort. Die Crowdsourcing-Plattform verfügt über Informationen betreffend die Art und Dauer der jeweils geleisteten Tätigkeit sowie den Umfang der geflossenen Vergütung. Möglichkeiten der Umgehung durch eine Verschleierung der geleisteten Tätigkeiten bestehen faktisch nicht. Bisherige Schwarzarbeiterverhältnisse werden formalisiert sowie durch den Intermediär kanalisiert und aufgezeichnet.¹¹⁸⁰

¹¹⁷⁷ *Kaeser*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand Februar 2004), § 48 A 3; siehe Abschnitt C.II.2.2.2.

¹¹⁷⁸ Eingeführt durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999, BGBl I 1999, 402, und nach Eröffnung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die EU-Kommission ersatzlos rückwirkend wieder aufgehoben, *Drenseck*, in: Schmidt, EStG, 21. Auflage 2002, § 48 Rn. 1; *Kaeser*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand Februar 2004), § 48 A 39. f. Die Regelung sah, zurecht europarechtlich bedenklich, eine Abzugsteuer in Höhe von 25 Prozent auf Vergütungen an ausländische Dienstleistungsempfänger vor.

¹¹⁷⁹ Siehe beispielhaft etwa § 3 des Gesetzes über zwingende Arbeitsbedingungen bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen (Arbeitnehmerentsendegesetz – AEntG) vom 26. Februar 1996, BGBl I 1996, 227.

¹¹⁸⁰ *Heiland*, Algorithmisches Management, in: Houben/Priegl (Hrsg.), Datengesellschaft, 2018, 233 (238); *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation, 2018, S. 194.

Zum einen fließt jeder Arbeitseinsatz üblicherweise in den jeweiligen Score bzw. das jeweilige Tätigkeitsprofil ein. Zum anderen ist der Plattform auf Grund ihres Geschäftsmodells daran gelegen, die Kontrolle über sämtliche Arbeitseinsätze des Plattformarbeiters zu behalten, um ihren Provisionsanspruch nicht zu gefährden. Direkte Vertragsverhältnisse unter Umgehung der Crowdsourcing-Plattform versucht der Intermediär zu verhindern.¹¹⁸¹

Die Crowdsourcing-Plattform sitzt somit auf einem aus der „Old Economy“ bisher unbekanntem Datenschatz. Gelingt es, diesen steuerrechtlich nutzbar zu machen, kann das Ziel, für Einkünfte aus Plattformarbeit eine ebenso wie im bisherigen Lohnsteuerregime verlässlich sprudelnde Steuereinnahmequelle zu generieren, hierdurch auf eine im Vergleich zum Steuerabzug einfachere und für den Leistungsempfänger weniger belastende Weise erreicht werden. Ein Steuerabzug geht nämlich stets mit einer erheblichen verwaltungsmäßigen Mehrarbeit, sowohl für die Abzugsverpflichteten, wie auch die Finanzverwaltung, einher. Dies stellt einen Hauptkritikpunkt der Bauabzugsteuer dar.¹¹⁸²

2. Schlussfolgerung

Im Lichte dieser Erkenntnisse ist zu konstatieren, dass ein Steuerabzugstatbestand für Plattformarbeit im multinationalen Umfeld in tatsächlicher Hinsicht schnell an seine Grenzen stößt. Rechtlich überzeugt sein Einsatz bei eingehender Betrachtung des Untersuchungsgegenstandes verfassungsrechtlich ebenfalls nur eingeschränkt.

Zum jetzigen Zeitpunkt scheint eine Nutzung der auf Ebene der Plattform gesammelten steuerrechtlichen Informationen das mildere Mittel, einerseits wegen der anderenfalls erheblichen verwaltungsmäßigen Mehrarbeit eines Steuerabzugstatbestands. Andererseits ist es zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht ausgemacht, dass es tatsächlich zu einer weitgehenden Verlagerung von Beschäftigungsverhältnissen aus dem Lohnsteuerregime hinaus kommen wird, die überdies mit signifikanten Steuerausfällen einhergeht. All dies hängt nicht nur von der anspruchsvollen steuerrechtlichen Qualifizierung der Plattformarbeit selbst, sondern ebenso von ihrer allgemeinen Akzeptanz im Markt und nicht zuletzt von der Steuerehrlichkeit der einzelnen Akteure ab.

Sollte auf Grund der gewonnenen Informationen in Zukunft abzusehen sein, dass es zu signifikanten Steuerausfällen kommt, da die Plattformarbeiter ihre erzielten Einkünfte aus Plattformarbeit regelmäßig nicht erklären, kann sodann in einem zweiten Schritt ein Steuerabzugstatbestand für Plattformarbeit eingeführt werden. Dieser wäre dann wie dargestellt am Modell der Bauabzugsteuer zu orientieren.

¹¹⁸¹ Siehe Abschnitt B.II.4.3.3c) und C.II.6.5.

¹¹⁸² *Ebling*, in: Blümich, EStG (Stand Juni 2018), § 48 Rn. 12; ebenso *Kaeser*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand Februar 2004), § 48 A 73, der an Stelle der Bauabzugsteuer folgerichtig weniger einschneidende Meldepflichten des Auftraggebers vorschlägt.

IV. Verstärkte Informationsgewinnung

Die Nutzung der auf Ebene der Crowdsourcing-Plattformen gesammelten Informationen über die steuerrechtlich relevanten Vorgänge der Plattformarbeiter setzt die Möglichkeit einer Informationsgewinnung für die Finanzverwaltung voraus.

1. Nationale Instrumente

1.1 Kontrollmitteilungen

Unzweifelhaft kann der Betriebsprüfer die anlässlich einer Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO getroffenen Feststellungen auf Ebene des Intermediärs für die Erstellung einer Kontrollmitteilung nach § 9 S. 1 BpO an das zuständige Finanzamt des jeweiligen Plattformarbeiters nutzen.

§ 194 Abs. 3 AO verlangt für eine Auswertung der Feststellungen lediglich, dass die anlässlich einer Außenprüfung festgestellten Verhältnisse für die Besteuerung Dritter von Bedeutung sind. Da der von der Betriebsprüfung erfasste Provisionsanspruch des jeweiligen Intermediärs stets unmittelbar mit der hierfür geleisteten Plattformarbeit und den diesbezüglich an den Plattformarbeiter geflossenen Vergütungen in Zusammenhang steht, können die dergestalt gewonnenen steuerrechtlichen Informationen über den jeweiligen Plattformarbeiter mittels Kontrollmitteilungen an das jeweils zuständige Finanzamt übermittelt werden.

Folglich ergibt sich aus den vom Intermediär vereinnahmten Provisionen automatisch ein umfassendes Bild über die Höhe der jeweils erzielten Einkünfte der Plattformarbeiter selbst, führt der Intermediär über jeden seiner Plattformarbeiter doch genauestens Buch. Diese Informationen sind für die Finanzbehörden im Rahmen von Außenprüfungen bei inländischen Plattformbetreibern stets zuverlässig erreichbar.

1.2 Plattformspezifische Anzeigepflichten

1.2.1 Vorüberlegungen

Außerhalb der bereits etablierten Kontrollmitteilungen wäre eine Verpflichtung des Intermediärs zur turnusmäßigen Anzeige der Beauftragung bzw. der Vermittlung eines Plattformarbeiters denkbar. Ähnliche Modelle werden bereits in Estland, Mexiko oder Finnland erprobt. Bei diesen übermittelt der Intermediär jeweils die ihm vorliegenden personenbezogenen Daten wie Name, Adresse und Anschrift der Plattformarbeiter zusammen mit der Höhe der jeweils erzielten Einkünfte für den betroffenen Zeitraum, etwa zum Abschluss eines Veranlagungszeitraums.¹¹⁸³

In Deutschland konnte im Rahmen der Datenübermittlung durch Dritte nach § 93a AO mit den sich aus den Einzelsteuergesetzen ergebenden Datenübermittlungspflichten, etwa der Datenübermittlung durch Krankenversicherungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 S. 3, Abs. 2a EStG, durch

¹¹⁸³ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation, 2018, S. 201.

die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung gemäß § 22a EStG oder durch den Arbeitgeber nach § 41b Abs. 1 EStG, die grundsätzliche Geeignetheit derartiger Verfahrenspflichten nachgewiesen werden. Gleiches gilt für die steuerrechtlichen Anzeigepflichten der Notare.¹¹⁸⁴

Mitteilungspflichtige Stelle im Sinne des § 93c Abs. 1 AO wäre bei einer derartigen plattform-spezifischen Anzeigepflicht die Crowdsourcing-Plattform selbst. Art und Umfang des mitzuteilenden Datensatzes ergäbe sich aus § 93c Abs. 1 Nr. 2 AO und wäre im Registrierungsprozess leicht von der Crowdsourcing-Plattform zu reflektieren. Bei einer Verletzung der Übermittlungspflichten könnte die Crowdsourcing-Plattform nach § 72a Abs. 4 AO durch Haftungsbescheid für die entgangene Steuer in Anspruch genommen werden, wenn die Pflichtverletzung jedenfalls grob fahrlässig war.

1.2.2 Rechtspolitische Erwägungen

Eine derartige plattformspezifische Anzeigepflicht birgt für den Untersuchungsgegenstand im Vergleich zu den im Rahmen des § 93c AO bereits bekannten Anwendungsfeldern kaum zusätzlichen Nutzen.

Wie auch bei einem etwaigen Steuerabzugstatbestand für Plattformarbeit können mit einer solchen Anzeigepflicht nur inländische Crowdsourcing-Plattformen wirksam verpflichtet werden. Ausländische Intermediäre oder Verlagerungen ins Ausland können nicht erfasst werden.

Entscheidend für den nur geringen zusätzlichen Nutzen ist, dass mit einer derartigen Anzeigepflicht nur Informationen gewonnen werden können, die ohnehin im Wege einer wiederkehrenden Außenprüfung mit sich anschließender Kontrollmitteilung gewonnen worden wären. Anders als etwa im Bereich des Baugewerbes oder der Alterseinkünfte ist eine Verschleierung der empfangenen Zahlungen nahezu unmöglich. Nicht nur, dass sich die jeweiligen Einkünfte wie gesehen aus den Provisionsansprüchen des Intermediärs ableiten lassen. Die relevanten Datensätze werden ferner ungleich sorgfältiger geführt, sind sie doch von zentraler Bedeutung für die erfolgreiche Steuerung des Crowdsourcing-Prozesses.¹¹⁸⁵ Ein Nichterklären der Plattformarbeit hilft dem Steuerpflichtigen folglich nur bis zur nächsten Betriebsprüfung beim Intermediär.

Im Ergebnis ist eine plattformspezifische Anzeigepflicht daher zwar grundsätzlich unter den angeführten Eckpunkten umsetzbar. Sie schafft hingegen zusätzlichen Verwaltungsaufwand, der zumindest aktuell kaum ein steuerrechtliches Mehrergebnis erwarten lässt. Dass der durch die Anzeigepflichten gewonnene Zeitvorsprung der Finanzverwaltung diesen Aufwand rechtfertigen würde, ist aktuell nicht ersichtlich.

¹¹⁸⁴ Siehe §§ 18, 20 und 21 GrEStG, § 102 Abs. 4 AO, § 34 ErbStG, §§ 7 und 8 ErbStDV sowie § 54 EStDV. Dem Notar kommt zudem als unabhängigen und unparteiischem Betreuer der Beteiligten formal vielfach eine Intermediär-gleiche Stellung zu, obgleich er natürlich bei weitem nicht die Zentralkraft der untersuchungsgegenständlichen Crowdsourcing-Plattformen erreicht.

¹¹⁸⁵ Siehe Abschnitt C.VI.2.4 Organisatorische Eingliederung im informatisierten Produktionsmodus.

Im Bereich der nichtselbständigen Tätigkeit ist der Steueranspruch ohnehin durch § 41b Abs. 1 EStG gesichert. Im Bereich der selbständigen Arbeit im Sinne des § 18 Abs. 1 EStG handelt es sich wie im Fallbeispiel Upwork gesehen ganz überwiegend um geschäftserfahrene Plattformarbeiter, die ihre freiberufliche Tätigkeit in diesen Fällen schlicht online anbieten. Es ist zu erwarten, dass diese von entstehenden Steueransprüchen nicht überrascht werden. Im Bereich der gewerblichen Einkünfte nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG schließlich mag das Risiko für Steuer ausfälle zwar höher sein. Vor dem Hintergrund der exzellenten, aus zukünftigen Betriebsprüfungen gewonnenen Datenlage sollte hier zunächst ein Zuwarten möglich sein. Den Plattformarbeitern ist vorab die Gelegenheit zur eigenen Steuerehrlichkeit zu geben.

2. Multinationale Instrumente

Anders ist das Bild im grenzüberschreitenden Bereich. Wo im Rahmen der Betriebsprüfung einer inländischen Crowdsourcing-Plattform umfangreiche Informationen über die Einkünfte der Plattformarbeiter gewonnen werden können, besteht diese Möglichkeit bei ausländischen Crowdsourcing-Plattformen nicht.

Zwar existieren bei steuerrechtlich relevanten Sachverhalten mit Auslandsbezug erhöhte Mitwirkungs- und Aufklärungspflichten des Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 2 S. 2 AO. Diese allein genügen durchweg hingegen kaum, wie die Erfahrung, zum Beispiel in jüngerer Vergangenheit aus dem Ankauf von Steuer-CDs, stets aufs Neue lehrt. Der deutsche Fiskus ist auf den Informationsaustausch mit den ausländischen Steuerbehörden angewiesen.

2.1 Vergleichbare Informations- und Meldepflichten

Diesbezüglich gab und gibt es in den letzten Jahren auf Ebene der Europäischen Union, der OECD sowie der G20 umfangreiche Bemühungen. Ziel ist es, neben der Stärkung internationaler Steuerstandards, ein einheitliches Regelwerk für den internationalen Steuerwettbewerb zu schaffen sowie die jeweiligen Steuerrechtssysteme besser miteinander zu verzahnen.¹¹⁸⁶

Vorbildhaft für den Untersuchungsgegenstand ist zum einen die Änderungsrichtlinie 2018/822/EU (DAC 6)¹¹⁸⁷. Auf Grund dieser wurde in Anlehnung an den Aktionspunkt 12 des

¹¹⁸⁶ Am Umfangreichsten ist sicherlich das BEPS-Projekt, bei dem schädlichem Steuerwettbewerb und aggressiver Steuergestaltung international tätiger Unternehmen insbesondere mit einer Einschränkung steuerrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten sowie einer verstärkten internationalen Zusammenarbeit Einhalt geboten werden soll. Siehe *OECD*, BEPS-Projekt Erläuterungen – Abschlussberichte, 2015, S. 4 ff.

¹¹⁸⁷ Richtlinie 2018/822/EU des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, Abl. EU 2018 Nr. L 139, 1.

BEPS-Projekts eine Meldepflicht für modellhafte grenzüberschreitende Steuergestaltungen in nationales Recht umgesetzt.¹¹⁸⁸ Meldepflichtig ist von einem Intermediär hiernach jede grenzüberschreitende Steuergestaltung, die mindestens eines der in § 138e AO aufgeführten Kennzeichen, der sogenannten Hallmarks, aufweist, § 138d Abs. 1 AO. Hierdurch erhalten die jeweiligen nationalen Steuerbehörden umfassende Informationen über die als relevant eingestuften Steuergestaltungen und können bei ungewollten Gestaltungsspielräumen wie Umgehungen zeitnah gesetzgeberisch reagieren.

Umfangreiche Meldepflichten bestehen zudem nach dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz. Diese sind Ergebnis der von Deutschland am 29. Oktober 2014 unterschriebenen Erklärung zum „Gemeinsamen Meldestandard“ (*Common Reporting Standard*).¹¹⁸⁹ Nach dem FKAustG werden Informationen über Finanzkonten in Steuersachen zwischen dem Bundeszentralamt für Steuern und der zuständigen Behörde des jeweils anderen Staates automatisch ausgetauscht, §§ 1 in Verbindung mit §§ 2 und 4 FKAustG. An diesem Informationsaustausch nahmen im Jahr 2019 bereits 102 Staaten teil.¹¹⁹⁰ Zu den Meldedaten gehören, neben den üblichen personenbezogenen Daten wie dem Namen oder der Anschrift, die Steueridentifikationsnummer sowie die Höhe der erzielten Kapitalerträge des jeweiligen Steuerpflichtigen, § 2 FKAustG.

2.2 Einführung plattformspezifischer Meldepflichten

Dies vor Augen muss im grenzüberschreitenden Bereich zumindest mittelfristig die Einführung von plattformspezifischen Meldepflichten das Ziel sein.¹¹⁹¹

Ein solcher multilateraler Datenaustausch kann sich an dem Gemeinsamen Meldestandard für Finanzkonten und dem FKAustG orientieren. Die zu übermittelnden Daten müssen hierbei zum einen eine klare Identifikation des Steuerpflichtigen, als auch eine klare Ermittlung der auf der Crowdsourcing-Plattform erzielten Einkünfte ermöglichen. Da der Arbeitsinhalt für die Frage einer beschränkten Steuerpflicht ebenfalls erheblich ist,¹¹⁹² bedarf es zudem standardisierter Angaben zur Art der Tätigkeit. Die Datenübermittlung selbst kann dabei standardisiert und gebündelt wie beim FKAustG über das Bundeszentralamt für Steuern erfolgen.

Als Ergebnis steht ein den nationalen Kontrollmitteilungen vergleichbarer Datensatz, der eine umfangreiche Aufklärung und gleichmäßige Besteuerung der geleisteten Plattformarbeit zulässt

¹¹⁸⁸ Dies geschah in Deutschland mit einer Erweiterung der §§ 138 ff. AO durch das Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21. Dezember 2019, BGBl I 2019, 2875.

¹¹⁸⁹ Siehe Gesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29. Oktober 2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten vom 21. Dezember 2015, BGBl II 2015, 1630.

¹¹⁹⁰ BMF, Schreiben v. 29. Januar 2019 – IV B 6 – S 1315/13/10021 :052, BStBl I 2019, 92.

¹¹⁹¹ So auch einer von mehreren Vorschlägen der *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation, 2018, S. 202.

¹¹⁹² Siehe Abschnitt C.V.1.1, Beschränkte Einkommensteuerpflicht (§ 49 EStG).

sowie ein Gefühl dafür bietet, wie sehr sich das Phänomen Plattformarbeit im wirtschaftlichen Leben etablieren konnte. Er trägt nicht nur zur Sicherung des Steueraufkommens bei, sondern ermöglicht ebenso eine vorausschauende, evidenzbasierte Steuerpolitik. Letztere ist in einem sich dynamisch entwickelnden Bereich wie der Plattformarbeit unabdingbar.

V. Nutzung von Steuerungs- und Kontrollmechanismen zur Tax-Compliance

Wo die Crowdsourcing-Plattformen ausgefeilte Mechanismen zur Steuerung und Kontrolle der Crowd einsetzen, bietet sich deren Einsatz ebenso zur Förderung steuererhlichen Verhaltens an.¹¹⁹³

Zum einen könnte bereits im Registrierungsprozess ausdrücklich und an prominenter Stelle abseits allgemeiner Geschäftsbedingungen auf die voraussichtliche steuerrechtliche Behandlung der mittels Plattformarbeit erzielten Einkünfte hingewiesen werden. Dürfen die Beteiligten zum Beispiel im Bereich ortsgebundener Dienstleistungen darauf vertrauen, dass der Plattformarbeiter gewerbliche Einkünfte erzielt, so wäre für inländische Plattformarbeiter eine Pflicht zum Nachweis einer Gewerbeanmeldung vor ihrer Freischaltung folgerichtig. Gleiches gilt für die Angaben zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der durch die Plattformarbeiter geleisteten Dienste.

Zum anderen könnten sich die Beteiligten das in Abschnitt D.II.3 erarbeitete Beweisanzeichen zu ihren Gunsten zu Nutze machen. Sollen beispielsweise Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vermieden werden, wäre die Implementierung einer automatischen Höchstgrenze der vom jeweiligen Plattformarbeiter über die Crowdsourcing-Plattform je Zeiteinheit erledigbaren Arbeitsaufträge wirkungsvoll. Flankierend könnten ergänzend Methoden der Verhaltensökonomie zum Einsatz kommen, um den jeweiligen Steuerpflichtigen an einer unbemerkt fortschreitenden organisatorischen Eingliederung zu hindern. Inwiefern all dies freilich dem Wunsch des Intermediärs nach einer möglichst reaktionsschnellen, aktiven Crowd noch gerecht werden kann, mag dieser selbst absehen.

¹¹⁹³ *Mirsch/Jung*, Controlling 2018, 12 (15) reißen verschiedene Anwendungsmöglichkeiten des Nudgings an und möchten dies abstrakt dazu einsetzen, um „*dysfunktionales Entscheidungsverhalten von Mitarbeitern*“ zu reduzieren. Die Tax-Compliance drängt sich als Anwendungsbereich geradezu auf.

E. SCHLUSSBETRACHTUNG UND AUSBLICK

Die Untersuchung eröffnet den Blick auf eine bisher beispiellose Form der Arbeitsorganisation, bei der eine vermeintlich weitgehende Autonomie der Plattformarbeiter mit einem umfassenden Kontrollgewinn des jeweiligen Intermediärs einhergeht. Sie ermöglicht externe Dienstleistungen beinahe friktionsfrei in den Wertschöpfungsprozess Dritter einzugliedern und verwandelt geistige Arbeit in austauschbare Lohnarbeit.¹¹⁹⁴

Ogleich die Crowdsourcing-Konzepte in ihrer tatsächlichen Ausgestaltung stark variieren, ähneln sich die eingesetzten, unabdingbaren Steuerungs- und Kontrollmechanismen. Sind die zu erledigenden Aufgaben kleinteilig zerlegt, setzt der Intermediär stets eine neuartige Kombination aus finanziellen Anreizen, algorithmusgestützten Bewertungssystemen sowie aus Methoden der Verhaltensökonomie ein. Ein informatisierter Produktionsmodus mit subtiler aber weitreichender sachlicher wie zeitlicher Steuerung des jeweiligen Plattformarbeiters ist die Folge.

Dieser Umstand ist es, der die Bildung eines Beweisanzeichens an der Grenze der gewerblichen Einkünfte zu solchen aus nichtselbständiger Arbeit zulässt. Gepaart mit einem modernen, typusgerechten Verständnis der etablierten steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien, bei dem insbesondere das Unternehmerrisiko vor dem Hintergrund einer fortschreitenden Flexibilisierung und Entmaterialisierung der Arbeitsverhältnisse neu bewertet werden muss, wird eine praxistaugliche steuerrechtliche Erfassung der Einkünfte aus Plattformarbeit möglich. Der Typuscharakter des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG hilft hierbei, dass die stetige Fortentwicklung der Arbeitswelt auch steuerrechtlich Berücksichtigung findet.

Im Ergebnis kann so bereits jetzt im Bereich der Plattformarbeit eine hohe Rechtssicherheit bei der einkommensteuerrechtlichen Einkünfteerfassung erreicht werden, die über den Zeitverlauf mit dem sich fortschreitend etablierenden Typus und einer sich konkretisierenden Verkehrsauffassung weiter zunehmen wird.¹¹⁹⁵

Die Crowdsourcing-Plattformen verfügen bei alledem regelmäßig über umfassende Nutzerprofile, die einen Nachweis über die jeweils geleistete Plattformarbeit ermöglichen. Indem sich die Finanzverwaltung national wie multinational um eine verstärkte Informationsgewinnung auf Ebene jener Crowdsourcing-Plattformen bemüht, kann auf dieser umfassenden Datengrundlage eine zeitnahe Besteuerung der jeweiligen Einkünfte erfolgen. Die Gefahr von Steuerausfällen wird wesentlich reduziert. Sollte dies alleine nicht ausreichen, ist perspektivisch zudem die Einführung eines Steuerabzugstatbestands für Plattformarbeit rechtlich möglich.

Ausblickend ist zu konstatieren, dass jedenfalls mit den bisher entwickelten Steuerungs- und Kontrollmechanismen bei Weitem nicht sämtliche Arbeit auf Crowdsourcing-Plattformen übertragbar ist. Wo die Qualität des Ergebnisses im Vordergrund steht und es hierfür auf besondere Qualifi-

¹¹⁹⁴ Boes/Kämpf/Langes/Lühr, WSI Mitteilungen 2015, 77 (84).

¹¹⁹⁵ Siehe Abschnitt C.II.6.8.2b), Fortentwicklung der Arbeitswelt und des Normaltypus.

kationen und Fähigkeiten ankommt, nähert sich die Crowdsourcing-Plattform mehr einer Personalvermittlung, als einer (steuer-) rechtlich verantwortungsfreien digitalen Plattform an, auf der Aufgaben erledigt werden.¹¹⁹⁶ Der Reiz vermeintlich selbständig tätiger Plattformarbeiter, die wie eigenes Personal kontrolliert und gesteuert werden können, wäre in diesen Fällen dahin.

Im Hinblick auf zukünftige, bisher unbekannte Geschäftsmodelle der Plattformarbeit ändert sich in der rechtlichen Einschätzung nur dann etwas, wenn die Crowdsourcing-Plattformen auf ihre bisher stark asymmetrische Informationspolitik verzichten und transparente Ratingmechanismen verwenden würden, die eine arbeitszeugnisgleiche Übertragbarkeit des individuellen Scores zu Mitbewerbern zuließen.¹¹⁹⁷ Dann wäre der Einsatz von Methoden der Verhaltensökonomie, wie eine Steuerung der Crowd insgesamt, wesentlich erschwert und infolgedessen eine neue einkommensteuerrechtliche Bewertung der den Plattformarbeitern eingeräumten Unternehmerinitiative angezeigt. Es erscheint obgleich fraglich, ob sich unter diesen Annahmen Plattformarbeit überhaupt noch erfolgreich umsetzen ließe.

Eine ebenso steuerrechtlich herausfordernde, neue Art der Arbeitsorganisation könnte sich schließlich aus der begleitenden Anwendung der Blockchain-Technologie ergeben. Technisch handelt es sich bei einer Blockchain vereinfacht gesprochen um eine bloße dezentrale Datenbank, die in einem Netzwerk auf einer Vielzahl von Rechnern gespiegelt vorliegt. Sie macht als dezentrales Buchungssystem in der Theorie Intermediäre grundsätzlich verzichtbar.¹¹⁹⁸

Wo die Crowdsourcing-Plattform es bisher ermöglicht, Arbeit dezentral von einer Crowd erledigen zu lassen, könnten spezielle Blockchain-Anwendungen in Zukunft sogar den Intermediär selbst überflüssig machen. Die bisher zentral beim Intermediär gespeicherten Informationen über die jeweiligen Plattformarbeiter und Auftraggeber könnten ebenso dezentral blockchainbasiert gespeichert werden. Nicht nur die Arbeiterbringung, sondern auch die Arbeitsorganisation verlief dann vollständig dezentral.

Ein bisher noch nicht markterprobtes Beispiel hierfür wäre der Fahrdienstleister Arcade City. Die Fahraufträge sollen bei diesem nicht durch einen zentralen Intermediär wie Uber vermittelt werden. Vielmehr möchte Arcade City eine Software schaffen, die nach ihrer einmaligen Einrichtung

¹¹⁹⁶ Vgl. *Schmidt, Florian A.*, Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie, 2016, S. 26.

¹¹⁹⁷ Dies sind interessanterweise auch Forderungen der Verordnung 2019/1150/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Juni 2019 zur Förderung von Fairness und Transparenz für gewerbliche Nutzer von Online-Vermittlungsdiensten, Abl. EU 2008 Nr. L 186, 57. Die Verordnung hat jedoch nicht Plattformarbeiter, sondern vielmehr Handelsplattformen sowie Hotel- und Flugbuchungsportale im Blick und möchte mit regulatorischen Maßnahmen das bestehende Machtgefälle zwischen Plattformbetreibern und gewerblichen Nutzer ausgleichen.

¹¹⁹⁸ *Mitschele*, Stichwort: Blockchain, in: Gabler Wirtschaftslexikon, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/blockchain-54161/version-277215> (20. Juli 2020).

autonom und ohne jede Einwirkungsmöglichkeit von außen völlig autonom Fahraufträge vermittelt.¹¹⁹⁹ Die zur Vermittlung üblichen Steuerungs- und Kontrollmechanismen wären hierbei in der Software selbst implementiert. Da sich Arcade City nach der Einrichtung der Software jeglicher Einwirkungsmöglichkeiten begäbe, wäre eine Zurechnung ihrer steuernden Wirkungen zu einem potentiellen Arbeitgeber nach herkömmlichem Verständnis nicht möglich. Die Einschränkung etwa der Unternehmerinitiative würde vielmehr aus dem softwarebasierten Nichts heraus erfolgen. Die Software liefere nämlich dezentral auf den Rechnern vieler freiwilliger Dritter. Letztere würden für den Betrieb der Blockchain finanziell an den vermittelten Fahrten beteiligt. Das Ergebnis wäre erneut ein bisher nicht dagewesener Kooperationsmodus der Erwerbsarbeit, der es anders als die untersuchten Fallbeispiele freilich noch nicht in die praktische Umsetzung geschafft hat.

Die Digitalisierung fordert demnach das Einkommensteuerrecht heute ebenso wie in der Zukunft weiter durch spannende neuartige Geschäftsmodelle heraus. Gerade im Bereich der Besteuerung der Beschäftigten ist das Einkommensteuerrecht hingegen weit besser aufgestellt und anpassungsfähiger als es ein erster Blick auf seinen beinahe 100-jährigen Normenkern glauben ließe.

¹¹⁹⁹ *Dijck/Poell/Waal*, *The Platform Society – Public Values in a Connective World*, 2018, S. 95 f.; vgl. *Loke*, *Crowd-Powered Mobile Computing and Smart Things*, 2017, S. 35 f. Wirtschaftlichen Nutzen zöge Arcade City aus dem einmaligen Tausch der Software an Endnutzer gegen Kryptowährungen.

LITERATURVERZEICHNIS

- Albert, Uwe/Strohner, Klaus:* Plädoyer für eine Vereinfachung und mehr Systematik im Lohnsteuerrecht, DB 2002, S. 2504–2508
- Amann, Sascha:* Anmerkung zu FG Hessen, Urteil v. 29. November 2017 – 4 K 1709/15, FR 2018, S. 1299–1300
- Baethge, Cathrin Bettina/Boberach, Michael/Hoffmann, Anke/Wintermann, Ole:* Plattformarbeit in Deutschland – Freie und flexible Arbeit ohne soziale Sicherung, hrsg. v. Bertelsmann-Stiftung, Gütersloh 2019 (zitiert *Baethge/Boberach/Hoffmann/Wintermann*, Plattformarbeit in Deutschland, 2019)
- Balla, Matthias:* Transportdienstleistungen: Uber, in: Arbeit in der Gig-Economy, Rechtsfragen neuer Arbeitsformen in Crowd und Cloud, hrsg. v. Lutz, Doris/Risak, Martin, Wien 2017, S. 106–148 (zitiert *Balla*, Transportdienstleistungen: Uber, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 106)
- Bardmann, Manfred:* Grundlagen der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, Geschichte – Konzepte – Digitalisierung, 3. Auflage Wiesbaden 2019
- Barein, Hubertus:* § 19 EStG, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, hrsg. v. Bitz, Horst/Pust, Hartmut, Band IV (Loseblatt, Stand April 2017), Stuttgart 2020 (zitiert *Barein*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand April 2017), § 19)
- Becker, Enno:* Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940
- Becker, Julia/Figura, Lars:* Einkünfte eines Mannschaftssportlers – gewerbliche Einkünfte oder solche aus nichtselbstständiger Tätigkeit? Auswirkungen des Urteils des BFH vom 22.2.2012 – X R 14/10, BB 2012, S. 3046–3053
- Becker, Martin:* Art. 2 GG, in: Arbeitsrecht, Individualarbeitsrecht mit kollektivrechtlichen Bezügen, Handkommentar, hrsg. v. Däubler, Wolfgang/Hjort, Jens Peter/Schubert, Michael/Wolmerath, Martin, 4. Auflage Baden-Baden 2017 (zitiert *Becker*, in: HK-Arbeitsrecht, 4. Auflage 2017, Art. 2 GG)
- Becker, Moritz/Ulbrich, Martin/Voß, Johannes:* Tele-Gewinnspiele im „Hot-Button-Verfahren“: Betrug durch Moderatoren?, MMR 2017, S. 149–155
- Bendel, Oliver:* Stichwort: Crowdfunding, in: Gabler Wirtschaftslexikon, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/crowdfunding-53556/version-369943> (20. Juli 2020).
- Bendel, Oliver:* Stichwort: Gamification, in: Gabler Wirtschaftslexikon, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/gamification-53874/version-368843> (20. Juli 2020).

- Bendel, Oliver*: Stichwort: Nudging, in: Gabler Wirtschaftslexikon, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/nudging-99919/version-369156> (20. Juli 2020).
- Benner, Christiane*: Amazonisierung oder Humanisierung der Arbeit durch Crowdsourcing, in: *Crowdwork – zurück in die Zukunft? Perspektiven digitaler Arbeit*, hrsg. v. Benner, Christiane, Frankfurt am Main 2015, S. 289–300 (zitiert *Benner*, Amazonisierung oder Humanisierung der Arbeit durch Crowdsourcing, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 289)
- Bitz, Horst*: § 15 EStG, in: Littmann/Bitz/Pust, *Das Einkommensteuerrecht, Kommentar*, hrsg. v. Bitz, Horst/Pust, Hartmut, Band IV (Loseblatt, Stand Juni 2018), Stuttgart 2020 (zitiert *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust, *EStG (Stand Juni 2018)*, § 15)
- Bode, Walter*: § 15 EStG, in: Blümich *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar*, hrsg. v. Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, Band II (Loseblatt, Stand Dezember 2018), München 2020 (zitiert *Bode*, in: Blümich, *EStG (Stand Dezember 2018)*, § 15)
- Boes, Andreas/Bultemeier, Anja*: Anerkennung im System permanenter Bewährung, in: *Unsichere Zeiten – Herausforderungen gesellschaftlicher Transformationen*, Verhandlungen des 34. Kongresses der Deutschen Gesellschaft für Soziologie in Jena 2008, hrsg. v. Soeffner, Hans-Georg, Wiesbaden 2010, CD-ROM (zitiert *Boes/Bultemeier*, *Anerkennung im System permanenter Bewährung*, in: Soeffner (Hrsg.), *DSG-Kongress 2008, 2010, CD-ROM*)
- Boes, Andreas/Kämpf, Tobias/Langes, Barbara/Lühr, Thomas*: Informatisierung und neue Entwicklungstendenzen von Arbeit, *Arbeits- und Industriesoziologische Studien 2014*, S. 5–23
- Boes, Andreas/Kämpf, Tobias/Langes, Barbara/Lühr, Thomas*: Landnahme im Informationsraum – Neukonstituierung gesellschaftlicher Arbeit in der „digitalen Gesellschaft“, *WSI Mitteilungen 2015*, S. 77–85
- Breinersdorfer, Stefan*: § 19 EStG, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff *Einkommensteuergesetz, Kommentar*, hrsg. v. Kirchhof, Paul/Mellinghoff, Rudolf, Band XIII (Loseblatt, Stand April 2017), Heidelberg 2020 (zitiert *Breinersdorfer*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, *EStG (Stand April 2017)*, § 19)
- Breinersdorfer, Stefan*: Arbeitslohn und seine Grenzen, in: *Besteuerung von Arbeitnehmern – Tagungsband der Jahrestagung 2016 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.*, hrsg. v. Drüen, Klaus-Dieter, Köln 2017, S. 105–135 (zitiert *Breinersdorfer*, *Arbeitslohn und seine Grenzen*, in: Drüen (Hrsg.), *DStJG Bd. 40, 2017, 105*)
- Breinersdorfer, Stefan*: Diskussion zum Referat von Dr. Stefan Breinersdorfer, in: *Besteuerung von Arbeitnehmern – Tagungsband der Jahrestagung 2016 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.*, hrsg. v. Drüen, Klaus-Dieter, Köln 2017, S. 136–144 (zitiert *Breinersdorfer*, *Diskussion zum Referat von Dr. Stefan Breinersdorfer*, in: Drüen (Hrsg.), *DStJG Bd. 40, 2017, 136*)
- Brockhoff, Hedin*: Zum Begriff des Arbeitslohns, *DStZ 1959*, S. 343–345

- Brors, Christiane*: § 611 BGB, Teile 3–5: Inhalt des Arbeitsverhältnisses, Leistungsstörungen im Arbeitsverhältnis, Besonderheiten der Haftung im Arbeitsverhältnis in: *Gesamtes Arbeitsrecht, Kommentar*, hrsg. v. Boecken, Winfried/Düwell, Franz Josef/Diller, Martin/Hanau, Hans, Band II, Baden-Baden 2016 (zitiert *Brors*, in: *Gesamtes Arbeitsrecht, BGB*, 2016, § 611).
- Brose, Wiebke*: Von Bismarck zu Crowdwork: Über die Reichweite der Sozialversicherungspflicht in der digitalen Arbeitswelt, *NZS* 2017, S. 7–13
- Brynjolfsson, Erik/McAfee, Andrew*: *The Second Machine Age: Work, Progress, and Prosperity in a Time of Brilliant Technologies*, New York/London 2016
- Bundeskartellamt*: Fallbericht vom 17. Juni 2019 – Amazon ändert weltweit seine Geschäftsbedingungen für Händler auf seinen Marktplätzen – Bundeskartellamt stellt Missbrauchsverfahren ein, online im Internet: https://www.bundeskartellamt.de/SharedDocs/Entscheidung/DE/Fallberichte/Missbrauchsaufsicht/2019/B2-88-18.pdf?__blob=publicationFile&v=4 (20. Juli 2019) (zitiert: *Bundeskartellamt*, Fallbericht vom 17. Juni 2019)
- Bundesministerium der Finanzen*: Finanzbericht 2018, Berlin 2018
- Bundesministerium der Finanzen*: Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und Gebietskörperschaften (Aktuelle Ergebnisse), Kalenderjahr 2019, online im Internet: https://www.bundesfinanzministerium.de/Cotent/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/2020-01-31-steuereinnahmen-kalenderjahr-2019.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (11. Juni 2020)
- Bundesministerium für Arbeit und Soziales*: Crowdworking Monitor Nr. 1 für das Verbundprojekt „Crowdworking Monitor“, Berlin 2018
- Bundesministerium für Arbeit und Soziales*: Forschungsbericht 462 – Befragung zum sozioökonomischen Hintergrund und zu den Motiven von Crowdworkern, Endbericht, Berlin 2016
- Bundesministerium für Arbeit und Soziales*: Forschungsbericht 473 – Nutzung von Crowdworking durch Unternehmen, Berlin 2016
- Bundesministerium für Arbeit und Soziales*: Forschungsbericht 500 – Plattformökonomie und Crowdworking, Eine Analyse der Strategien und Positionen zentraler Akteure, Berlin 2017
- Bundesministerium für Arbeit und Soziales*: Grünbuch Arbeiten 4.0, Berlin 2015
- Bundesministerium für Arbeit und Soziales*: Monitor Digitalisierung am Arbeitsplatz, Aktuelle Ergebnisse einer Betriebs- und Beschäftigtenbefragung, Berlin 2016
- Bundesministerium für Arbeit und Soziales*: Weißbuch Arbeiten 4.0, Berlin 2016
- Bundesministerium für Bildung und Forschung*: Industrie 4.0, Innovationen für die Produktion von morgen, Berlin 2017

- Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen*: Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Bonn 1971
- Bundesregierung*: Bericht der Bundesregierung, Zukunftsprojekte der Hightech-Strategie (HTS-Aktionsplan), hrsg. v. Bundesministerium für Bildung und Forschung – Referat Grundsatzfragen der Innovationspolitik, Bonn 2012 (zitiert *Bundesregierung*, Bericht der Bundesregierung, Zukunftsprojekte der Hightech-Strategie (HTS-Aktionsplan), 2012)
- Bundesverband Informationswirtschaft, Telekommunikation und neue Medien e.V.*: Crowdsourcing für Unternehmen – Leitfaden, 2014, online im Internet: <https://www.bitkom.org/Bitkom/Publikationen/Crowdsourcing-fuer-Unternehmen.html> (20. Juli 2020) (zitiert: *BITKOM*, Crowdsourcing für Unternehmen, 2014, online im Internet: <https://www.bitkom.org/Bitkom/Publikationen/Crowdsourcing-fuer-Unternehmen.html>)
- Büscher, Sandra/Kamphaus, Christine*: Art. 15 OECD-MA, in: Strunk/Kaminski/Köhler Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, hrsg. v. Strunk, Günther/Kaminski, Bert/Köhler, Stefan, Band II (Loseblatt, Stand November 2015), Bonn 2020 (zitiert *Büscher/Kamphaus*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, OECD-MA (Stand November 2015), Art. 15)
- Bydlinski, Franz*: Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Auflage Wien 1991
- Calo, Ryan/Rosenblat, Alex*: The taking economy: Uber, information, and power, *Columbia Law Review* 2017, S. 1623–1690
- Carlé, Dieter*: § 15 EStG, in: Korn Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Korn, Klaus/Carlé, Dieter/Stahl, Rudolf/Strahl, Martin, Band II (Loseblatt, Stand März 2008), Bonn/Berlin 2017 (zitiert *Carlé*, in: Korn, EStG (Stand März 2008), § 15)
- Cherry, Miriam A.*: Beyond Misclassification: The Digital Transformation of Work, *Comparative Labor Law & Policy Journal* 2016, S. 577–602
- Choudary, Sangeet Paul*: Platform Scale, How an emerging business model helps startups build large empires with minimum investment, Boston 2015
- Cichon, Caroline*: XII. Auktions- und Plattformverträge, in: Vertragsrecht der Internet-Provider, hrsg. v. Spindler, Gerald, 2. Auflage Köln 2004, S. 815–898 (zitiert *Cichon*, in: Spindler (Hrsg.), Vertragsrecht der Internet-Provider, 2. Auflage 2004, 815)
- Claßen, Andrea*: § 19 EStG, in: Lademann Kommentar zum Einkommensteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, hrsg. v. Söffing, Günter/Brockhoff, Klaus, Band VII (Loseblatt, Stand Juni 2017), Stuttgart 2020 (zitiert *Claßen*, in: Lademann, EStG (Stand), § 19)
- Creutzburg, Dietrich/Friese, Ulrich*: Digitale Sklaverei?, *Frankfurter Allgemeine Woche* vom 30. August 2019, S. 40

- Crezelius, Georg*: Leistungen an und durch Dritte im Lohnsteuerrecht, in: Grundfragen des Lohnsteuerrechts – Tagungsband der Jahrestagung 1986 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., hrsg. v. Stolterfoht, Joachim N., Köln 1986, S. 85–116 (zitiert *Crezelius*, Leistungen an und durch Dritte im Lohnsteuerrecht, in: Stolterfoht (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 85)
- Das Acevendo, Deepa*: Unbundling Freedom in the Sharing Economy, *Southern California Law Review* 2018, S. 793–838
- Däubler, Wolfgang/Klebe, Thomas*: Crowdwork: Die neue Form der Arbeit – Arbeitgeber auf der Flucht?, *NZA* 2015, S. 1032–1041
- Däubler, Wolfgang*: Crowdworker – Schutz auch außerhalb des Arbeitsrechts?, in: *Crowdwork – zurück in die Zukunft? Perspektiven digitaler Arbeit*, hrsg. v. Benner, Christiane, Frankfurt am Main 2015, S. 243–275 (zitiert *Däubler*, Crowdworker – Schutz auch außerhalb des Arbeitsrechts?, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 243)
- Deges, Frank*: Stichwort: Influencer, in: *Gabler Wirtschaftslexikon*, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/influencer-100360/version-340187> (20. Juli 2020)
- Deinert, Olaf*: Die heutige Bedeutung des Heimarbeitsgesetzes, *RdA* 2018, S. 359–367
- Demme, Hortense Ute*: Abgrenzungsfragen zwischen § 15 EStG und § 19 EStG und deren Behandlung in der aktuellen Rechtsprechung – dargestellt am Beispiel der Telefoninterviewer (FG Köln, Urteil vom 6.12.2006 – 11 K 5825/04), *BB* 2008, S. 1540–1545
- Dijk, José van/Poell, Thomas/Waal, Martijn de*: *The Platform Society – Public Values in a Connective World*, New York 2018
- Doan, Anhai/Ramakrishnan, Raghu/Halevy, Alon Y.*: Crowdsourcing Systems on the World-Wide-Web, *Communications of the ACM* 2011, S. 86–96
- Dobusch, Leonhard*: Plattformökonomie zwischen neuen Monopolen und Sharing Economy, *Zeitschrift für sozialistische Politik und Wirtschaft* 2016, S. 46–50
- Dörner, Astrid/Weddeling, Britta*: Der ewige Ex lässt Uber nicht los, *Handelsblatt* vom 13. Mai 2019, S. 46.
- Drenseck, Walter*: § 48 EStG, in: *Schmidt Einkommensteuergesetz, Kommentar*, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, 21. Auflage München 2002 (zitiert *Drenseck*, in: Schmidt, EStG, 21. Auflage 2002, § 48)
- Drüen, Klaus-Dieter*: § 4 AO, in: *Tipke/Kruse Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar*, hrsg. v. Seer, Roman/Brandis, Peter/Drüen, Klaus-Dieter/Loose, Matthias/Krumm, Marcel, Band I (Loseblatt, Stand Oktober 2011), Köln 2020 (zitiert *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO (Stand Oktober 2011), § 4)

- Drüen, Klaus-Dieter*: Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer, in: Besteuerung von Arbeitnehmern – Tagungsband der Jahrestagung 2016 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., hrsg. v. Drüen, Klaus-Dieter, Köln 2017, S. 11–104 (zitiert *Drüen*, Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer, in: Drüen (Hrsg.), DStJG Bd. 40, 2017, 11)
- Dullinger, Thomas*: Essenzzustellung: foodora – Eine arbeitsrechtliche Analyse des Beschäftigungsmodells, in: Arbeit in der Gig-Economy, Rechtsfragen neuer Arbeitsformen in Crowd und Cloud, hrsg. v. Lutz, Doris/Risak, Martin, Wien 2017, S. 186–203 (zitiert *Dullinger*, Essenzzustellung: foodora, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 186)
- Ebling, Klaus*: § 48 EStG, in: Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuersteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, Band III (Loseblatt, Stand Juni 2018), München 2020 (zitiert *Ebling*, in: Blümich, EStG (Stand Juni 2018), § 48)
- Eibelshäuser, Manfred*: Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht – Herkunft und Bedeutung, DStR 2002, S. 1426–1432
- Eisgruber, Thomas*: § 19 EStG, in: Kirchhof Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Kirchhof, Paul, 19. Auflage Köln 2020 (zitiert *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 19),
- Engisch, Karl*: Einführung in das juristische Denken, 11. Auflage Stuttgart 2010
- Englisch, Joachim*: § 5 Rechtsanwendung im Steuerrecht, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, hrsg. v. Hey, Johanna/Seer, Roman, 23. Auflage Köln 2018, S. 205–248 (zitiert *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 5)
- Estellés-Arolas, Enrique/González-Ladrón-de-Guevara, Fernando*: Towards an integrated crowdsourcing definition, Journal of Information Science, 2012, S. 189–200
- Eurofund*: Dritte Europäische Umfrage über die Arbeitsbedingungen 2000, Luxemburg (Stadt) 2002
- Eurofund*: New forms of employment, Luxemburg (Stadt) 2015.
- Europäische Kommission*: Grünbuch „Leben und Arbeiten in der Informationsgesellschaft: im Vordergrund der Mensch“, KOM(96)389 endg. vom 24. Juli 1996
- Europol*: Europol-Projekt Stop Child Abuse – Trace an Object, online im Internet: <https://www.europol.europa.eu/stopchildabuse> (20. Juli 2020)
- Evans, David S./Schmalensee, Richard*: Matchmakers, The New Economics of Multisided Platforms, A Guide to the New Economics of Multisided Platforms, Boston 2016
- Evans, Peter C./Annunziata, Marco*: Industrial Internet, Pushing the Boundaries of Minds and Machines, 2012, online im Internet: https://www.ge.com/docs/chapters/Industrial_Internet.pdf (20. Juli 2020)

- Farrell, Diana/Greig, Fiona/Hamoudi, Amar*: The Online Platform Economy in 2018, Drivers, Workers, Sellers, and Lessors, hrsg. v. JPMorgan Chase Institute, New York 2018 (zitiert *Farrell/Greig/Hamoudi*, The Online Platform Economy, 2018)
- Fischer, Benjamin*: Straßenkampf ums Essen, Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung vom 8. Januar 2017, S. 22
- Flanagan, Frances*: Theorising the gig economy and home-based service work, *Journal of Industrial Relations* 2019, S. 57–78
- Florstedt, Tim*: Typusbegriff im Steuerrecht – Analyse einer unzeitgemäßen Methodenfigur, *StuW* 2007, S. 314–323
- Forst, Gerrit*: Null-Stunden-Verträge, *NZA* 2014, S. 998–1002
- Frees, Beate/Koch Wolfgang*: ARD/ZDF-Onlinestudie 2018: Zuwachs bei medialer Internetnutzung und Kommunikation, *Media Perspektiven* 2018, S. 398–413
- Frotscher, Marion*: § 13 AO, in: Schwarz/Pahlke AO/FGO, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, hrsg. v. Schwarz, Bernhard/Pahlke, Armin, Band I (Loseblatt, Stand November 2016), Freiburg 2020 (zitiert *Frotscher*, in: Schwarz/Pahlke, AO (Stand November 2016), § 13)
- Fuisting, Bernhard*: Das preußische Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 und die Ausführungsanweisungen vom 5. August 1891 mit Erläuterungen und einer Einleitung, Kommentar, 2. Auflage Berlin 1892
- Fuisting, Bernhard*: Die preußischen direkten Steuern, Band IV (Grundzüge der Steuerlehre), Berlin 1902
- Gallner, Inken*: BUrlG, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, Kommentar, hrsg. v. Müller-Glöge, Rudi/Preis, Ulrich/Schmidt, Ingrid, 20. Auflage München 2020 (zitiert *Gallner*, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, BUrlG, 20. Auflage 2020)
- Garden, Florian*: Anmerkung zu LAG München, Urteil v. 4. Dezember 2019 – 8 Sa 146/19, *GWR* 2020, S. 144
- Gast-de Haan, Brigitte*: Gewerblicher Grundstückshandel durch Beteiligung an BGB-Gesellschaften, *DStZ* 1992, S. 289–294
- Gaul, Dieter*: Haftung der Mitglieder einer Akkordkolonne wegen Schlechtarbeit als Gesamtschuldner?, *DB* 1968, S. 984
- Geeb, Christoph*: § 19 EStG, in: Frotscher/Geurts Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Frotscher, Gerrit/Geurts, Matthias, Band IV (Loseblatt, Stand April 2020), Freiburg 2020 (zitiert *Geeb*, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand April 2020), § 19)

- Gegenhuber, Thomas/Ellmer, Markus/Scheba, Claudia*: Partizipation von CrowdworkeInnen auf Crowdsourcingplattformen – Bestandsaufnahme und Ausblick, hrsg. v. Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf 2018 (zitiert *Gegenhuber/Ellmer/Scheba*, Partizipation von CrowdworkeInnen auf Crowdsourcingplattformen, 2018)
- Geiger, David/Seedorf, Stefan/Schulze, Thimo/Nicherson, Robert C./Schader, Martin*: Managing the Crowd: Towards a Taxonomy of Crowdsourcing Processes, in: Proceedings of the Americas Conference on Information Systems, hrsg. v. Association for Information Systems, Band V, Red Hook 2011, S. 3796–3806 (zitiert *Geiger/Seedorf/Schulze/Nicherson/Schader*, Managing the Crowd, in: Association for Information Systems (Hrsg.), 17th AMCIS, Band V, 2011, 3796)
- Geserich, Stephan*: § 19 EStG, in: Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar, hrsg. v. Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, Band III (Loseblatt, Stand Juli 2019), München 2020 (zitiert *Geserich*, in: Blümich, EStG (Stand Juli 2019), § 19)
- Gillespie, Tarleton*: The relevance of algorithms, in: Media Technologies – Essays on Communication, Materiality and Society, hrsg. v. Gillespie, Tarleton/Boczkowski, Pablo J./Foot, Kirsten A., Cambridge 2014, S. 167–194 (zitiert *Gillespie*, The relevance of algorithms, in: Gillespie/Boczkowski/Foot (Hrsg.), Media Technologies, 2014, 167)
- Giloy, Jörg*: Zum Begriff des Arbeitnehmers im steuerrechtlichen Sinne, DB 1986, S. 822–827
- Glenk, Heinrich*: § 8 EStG, in: Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbe-steuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, Band I (Loseblatt, Stand Mai 2019), München 2020 (zitiert *Glenk*, in: Blümich, EStG (Stand Mai 2019), § 8)
- Grashoff, Dietrich*: Grundzüge des Steuerrechts – Alle wichtigen Steuerarten, Verfahrensrecht, Interna-tionales Steuerrecht, 14. Auflage München 2018
- Groß, Stefan/Kampffmeyer, Ulrich/Eller, Peter*: Klärungsbedarf in der praktischen Umsetzung des Rechts auf Datenzugriff im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen, DStR 2005, S. 1214–1219
- Grüneberg, Christian*: Überbl v § 311 BGB, in: Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch mit Nebengesetzen, Kommentar, 79. Auflage München 2020 (zitiert: *Grüneberg*, in: Palandt, BGB, 79. Auflage 2020, Überbl v § 311)
- Grunow, Stefan*: Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, Baden-Baden 2018 (zugl. Diss. Augsburg 2017)
- Grzeszick, Bernd*: Art. 20 GG, in: Grundgesetz, Kommentar, hrsg. v. Herzog, Roman/Scholz, Ru-pert/Herdegen, Matthias/Klein, Hans H., Band III (Loseblatt, Stand November 2006), München 2020 (zitiert *Grzeszick*, in: Maunz/Dürig, GG (Stand November 2006), Art. 20)
- Güroff, Georg*: § 18 EStG, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, hrsg. v. Bitz, Horst/Pust, Hartmut, Band IV (Loseblatt, Stand September 2018), Stuttgart 2020 (zitiert *Güroff*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand September 2018), § 18)

- Hall, Jonathan V./Krueger, Alan B.*: An Analysis of the Labor Market for Uber's Driver-Partners in the United States, *ILR Review* 2018, S. 705–732
- Hammond, Larissa/Hippner, Hajo*: Crowdsourcing, *Wirtschaftsinformatik* 2012, S. 165–168
- Hanau, Hans*: Schöne digitale Arbeitswelt?, *NJW* 2016, S. 2613–2617
- Handzik, Peter*: § 2 EStG, in: Littmann/Bitz/Pust, *Das Einkommensteuerrecht, Kommentar*, hrsg. v. Bitz, Horst/Pust, Hartmut, Band I (Loseblatt, Stand Oktober 2017), Stuttgart 2020 (zitiert *Handzik*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand Oktober 2017), § 2)
- Hanfald, Michael*: Letzte Ausfahrt – Wie Uber das Prinzip Rettungswagen pervertiert, *Frankfurter Allgemeine Zeitung* vom 16. Dezember 2014, S. 9
- Härting, Niko*: 3.14 Webportal-Nutzungsbedingungen, in: *Handbuch der IT-Verträge*, hrsg. v. Redeker, Helmut, Band II (Loseblatt, Stand September 2019), Köln 2020 (zitiert *Härting*, in: Redeker (Hrsg.), *Handbuch der IT-Verträge* (Stand September 2019), Abschn. 3.14)
- Heigl, Anton*: Die Typisierung im Steuerrecht, unv. Diss. München 1958
- Heiland, Heiner*: Algorithmus = Logik + Kontrolle, Algorithmisches Management und die Kontrolle der einfachen Arbeit, in: *Datengesellschaft – Einsichten in die Datafizierung des Sozialen*, hrsg. v. Houben, Daniel/Priegl, Bianca, Bielefeld 2018, S. 233–252 (zitiert *Heiland*, *Algorithmisches Management*, in: Houben/Priegl (Hrsg.), *Datengesellschaft*, 2018, 233)
- Heiling, Michael/Kuba, Sylvia*: Die Ökonomie der Plattform, Strukturelle und empirische Befunde über die Plattformbranche und ihre PlayerInnen, in: *Arbeit in der Gig-Economy, Rechtsfragen neuer Arbeitsformen in Crowd und Cloud*, hrsg. v. Lutz, Doris/Risak, Martin, Wien 2017, S. 28–43 (zitiert *Heiling/Kuba*, *Die Ökonomie der Plattform*, in: Lutz/Risak (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 28)
- Hemmes, Johannes Maria*: Beiträge zur Begriffsbestimmung der Selbständigkeit und Unselbständigkeit im Steuerrecht, Köln 1941 (zugl. Diss. Köln 1941)
- Henke, Sebastian/Singbartl, Jan/Zintl, Josef*: Mietwohnungsüberlassung an Touristen: Wimdu, Airbnb & Co. aus zivilrechtlicher Perspektive, *NZR* 2018, S. 1–6
- Hensel, Isabell/Koch, Jochen/Kocher, Eva/Schwarz, Anna*: Crowdworking als Phänomen der Koordination digitaler Erwerbsarbeit – Eine interdisziplinäre Perspektive, *IndB* 2016, S. 162–186
- Henssler, Martin/Pickenhahn, Christiane*: Teil 15: Digitalisierung der Arbeitswelt, in: *Praxis des Arbeitsrechts, Arbeitsrecht – Steuerrecht – Sozialversicherungsrecht*, hrsg. v. Kunz, Jürgen/Henssler, Martin/Brand, Jürgen/Nebing, Martin, 6. Auflage Bonn 2018, S. 2723–2753 (zitiert *Henssler/Pickenhahn*, *Digitalisierung der Arbeitswelt*, in: Kunz/Henssler/Brand/Nebing (Hrsg.), *Praxis des Arbeitsrechts*, 6. Auflage 2018)

- Heuermann, Roland*: Digitalisierung: Begriff, Ziele und Steuerung, in: Digitalisierung in Bund, Ländern und Gemeinden, hrsg. v. Heuermann, Roland/Engel, Andreas/Lucke, Jörn von, Berlin 2018, S. 9–50 (zitiert *Heuermann*, Digitalisierung: Begriff, Ziele und Steuerung, in: Heuermann/Engel/Lucke (Hrsg.), Digitalisierung in Bund, Ländern und Gemeinden, 2018, 9)
- Hey, Johanna*: § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, hrsg. v. Hey, Johanna/Seer, Roman, 23. Auflage Köln 2018, S. 65–148 (zitiert *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 3)
- Hey, Johanna*: § 8 Einkommensteuer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, hrsg. v. Hey, Johanna/Seer, Roman, 23. Auflage Köln 2018, S. 313–529 (zitiert *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8)
- Hidien, Jürgen W.*: § 49 EStG, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Kirchhof, Paul/Mellinghoff, Rudolf, Band XVIII (Loseblatt, Stand August 2004), Heidelberg 2020 (zitiert *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand August 2004), § 49)
- Horcher, Michael*: HAG, in: Gesamtes Arbeitsrecht, Kommentar, hrsg. v. Boecken, Winfried/Düwell, Franz Josef/Diller, Martin/Hanau, Hans, Band II, Baden-Baden 2016 (zitiert *Horcher*, in: Gesamtes Arbeitsrecht, HAG, 2016)
- Hötte, Daniel Antonius*: Crowdsourcing, Rechtliche Risiken eines neuen Phänomens, MMR 2014, S. 795–798
- Howe, Jeff*: The Rise of Crowdwork, Wired Magazine 14 (2006), S. 1–4
- Howe, Jeff*: Weblog von Jeff Howe, Crowdsourcing: A Definiton, online im Internet: <https://crowdsourcing.typepad.com/cs/2006/06/> (15. Oktober 2019).
- Hummel, David*: § 42d EStG, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Kirchhof, Paul/Mellinghoff, Rudolf, Band XVI (Loseblatt, Stand Juni 2017), Heidelberg 2020 (zitiert *Hummel*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand Juni 2017), § 42d)
- Hutter, Ulrich*: § 18 EStG, in: Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar, hrsg. v. Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, Band II (Loseblatt, Stand Januar 2018), München 2020 (zitiert *Hutter*, in: Blümich, EStG (Stand Januar 2018), § 18)
- Intemann, Jens/Paul, Stefan/Rätke, Bernd/Stapperfend, Thomas/Witt, Sven-Christian*: § 15 EStG, A. Allgemeine Erläuterungen, in: Herrmann/Heuer/Raupach EStG, KStG, Kommentar, hrsg. v. Hey, Johanna/Wendt, Michael, Band V (Loseblatt, Stand August 2017), Köln 2020 (zitiert *Intemann/Paul/Rätke/Stapperfend/Witt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2017), § 15)
- Internationale Arbeitsorganisation*: Digital labour platforms and the future of work, towards decent work in the online world, Genf 2018

- Isensee, Josef*: Die typisierende Verwaltung – Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts, Berlin 1976 (zugl. Habil. Erlangen-Nürnberg 1975)
- Ivanova, Mirela/Bronowicka, Joanna/Kocher, Eva/Degner, Anne*: Foodora and Deliveroo: The App as a Boss? Control and Autonomy in App-Based Management – The Case of Food Delivery Riders, hrsg. v. Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf 2018 (zitiert *Ivanova/Bronowicka/Kocher/Degner*, The App as a Boss?, 2018)
- Jansen, Jonas*: Ausgeliefert, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 13. August 2019, S. 22
- Jansen, Jonas*: Deliveroo mit neuem Konzept, FAZ.NET vom 29. November 2018, online im Internet: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/unternehmen/essenslieferant-deliveroo-baut-jetzt-kuechen-15916623.html> (15. Oktober 2019)
- Kaeser, Christian*: § 48 EStG, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Kirchhof, Paul/Mellinghoff, Rudolf, Band XVII (Loseblatt, Stand Februar 2004), Heidelberg 2020 (zitiert *Kaeser*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand Februar 2004), § 48)
- Kaligin, Thomas*: § 15 EStG, in: Lademann Kommentar zum Einkommensteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, hrsg. v. Söffing, Günter/Brockhoff, Klaus, Band VI (Loseblatt, Stand August 2019), Stuttgart 2020 (zitiert *Kaligin*, in: Lademann, EStG (Stand August 2019), § 15)
- Kalkhake, Paulo*: Plattformökonomie, in: Arbeiten 4.0, Werkheft 01, hrsg. v. Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Berlin 2016, S. 52–57 (zitiert *Kalkhake*, Plattformökonomie, in: Bundesministerium für Arbeit und Soziales (Hrsg.), Arbeiten 4.0, Werkheft 01, 2016, 52)
- Keßler, Rüdiger*: Selbständigkeit oder Unselbständigkeit, Arbeitnehmer oder Selbständiger – Rechtsprechung im Vergleich zwischen Bundesarbeitsgericht, Bundesfinanzhof und Bundessozialgericht, in: 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof – Festschrift, hrsg. v. Der Präsident des Bundesfinanzhofs, Bonn 1993, S. 563–589 (zitiert *Keßler*, in: Der Präsident des Bundesfinanzhofs (Hrsg.), FS 75 Jahre RFH – BFH, 1993, 563)
- Kirchhof, Gregor*: Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren – Freiheit von Arbeitszwang und Berufsfreiheit als Grenzen der Quellenbesteuerung, der Indienstrafe, der Privatisierung – zugleich ein Beitrag zur Grundrechtsdogmatik und zur Deregulierung, Berlin 2005 (zugl. Diss. Bonn 2005)
- Kittur, Aniket/Nickerson, Jeffrey V./Bernstein, Michael S./Gerber, Elizabeth M./Shaw, Aaron/Zimmerman, John/Lease, Matt/Horton, John J.*: The Future of Crowd Work, in: CSCW 2013 Computer Supported Cooperative Work, San Antonio, TX, USA – February 23–27, 2013, hrsg. v. Association for Computing Machinery New York, New York 2013, S. 1301–1318 (zitiert *Kittur/Nickerson/Bernstein/Gerber/Shaw/Zimmerman/Lease/Horton*, The Future of Crowd Work, in: Association for Computing Machinery New York (Hrsg.), CSCW, 2013, 1301)

- Klebe, Thomas/Neugebauer, Julia*: Crowdsourcing: Für eine handvoll Dollar oder Workers of the crowd unite?, AuR 2014, S. 4–7
- Klebe, Thomas*: Crowdwork: Faire Arbeit im Netz?, RdA 2016, S. 277–281
- Kocher, Eva/Hensel, Isabell*: Herausforderungen des Arbeitsrechts durch digitale Plattformen – ein neuer Koordinationsmodus von Erwerbsarbeit, NZA 2016, S. 984–990
- Koenen, Jens*: IBM Deutschland plant Jobabbau im großen Stil, Handelsblatt vom 1. Februar 2012, S. 1 und 6
- Kokert, Josef*: Der Begriff des Typus bei Karl Larenz, Berlin 1995 (zugl. Diss. Köln 1993)
- Koller, Arnold*: Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht, Freiburg (Schweiz) 1967 (zugl. Diss. Freiburg (Schweiz) 1967)
- Kollmann, Tobias*: Stichwort: E-Marketplace, in: Gabler Wirtschaftslexikon, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/e-marketplace-51868/version-275019> (20. Juli 2020)
- Korn, Klaus*: § 18 EStG, in: Korn Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Korn, Klaus/Carlé, Dieter/Stahl, Rudolf/Strahl, Martin, Band III (Loseblatt, Stand August 2018), Bonn/Berlin 2020 (zitiert *Korn*, in: Korn, EStG (Stand August 2018), § 18)
- Korn, Klaus*: Anmerkung zu BFH, Urteil v. 18. Juni 2015 – VI R 77/12, kösdi 2015, S. 19503
- Krause, Rüdiger*: Arbeitsrechtliche Problemfelder und Regelungsvorschläge, Digitalisierung der Arbeitswelt – Herausforderungen und Regelbedarf, in: Verhandlungen des 71. Deutschen Juristentag Essen 2016, Band I, Gutachten Teil B, hrsg. v. Ständige Deputation des Deutschen Juristentages, Berlin 2016, B 7–B 112 (zitiert *Krause*, Digitalisierung der Arbeitswelt, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), 71. DJT, 2016, B 7)
- Krause, Rüdiger*: Herausforderung Digitalisierung der Arbeitswelt und Arbeiten 4.0, NZA-Beilage 2017, S. 53–59.
- Kreutz, Oliver*: Der Webseitennutzungsvertrag – Fiktion oder unbekanntes Rechtsgeschäft?, ZUM 2018, S. 162–168
- Krüger, Roland*: § 19 EStG, in: Schmidt Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Weber-Grellet, Heinrich, 39. Auflage München 2020 (zitiert *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 19)
- Krumm, Marcel*: § 15 EStG, in: Kirchhof Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Kirchhof, Paul, 19. Auflage Köln 2020 (zitiert *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 15)
- Kruse, Heinrich Wilhelm*: Rechtshistorische und rechtsvergleichende Prolegomena zum Lohnsteuerrecht – zugleich Rechtfertigung des Themas, in: Grundfragen des Lohnsteuerrechts – Tagungsband der Jahrestagung 1986 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., hrsg. v. Stolterfoht,

- Joachim N., Köln 1986, S. 1–14 (zitiert *Kruse*, Rechtshistorische und rechtsvergleichende Prolegomena zum Lohnsteuerrecht, in: Stolterfoht (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 1)
- Kulosa, Egmont*: § 21 EStG, in: Schmidt Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Weber-Grellet, Heinrich, 39. Auflage München 2020 (zitiert *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 21)
- Kunz, Jürgen/Kunz, Petra*: Freie Mitarbeiter, Scheinselbständige, Arbeitnehmerähnliche Selbständige – Arbeitsrecht, Sozialversicherungsrecht, Steuerrecht, Bonn 2000
- Kußmaul, Heinz/Kloster, Florian*: Sharing Economy: Versteuerung der privaten Wohnraum(unter)vermietung im Zwielficht?, DStR 2016, S. 1280–1287
- Lackes, Richard*: Stichwort: Medienbruch, in: Gabler Wirtschaftslexikon, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/medienbruch-51830/version-274981> (20. Juli 2020)
- Lang, Joachim*: § 5 Rechtsanwendung im Steuerrecht, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, hrsg. v. Lang, Joachim/Hey, Johanna/Seer, Roman, 20. Auflage Köln 2010, S. 139–172 (zitiert *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 5)
- Lang, Joachim*: § 9 Die einzelnen Einkunftsarten, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, hrsg. v. Lang, Joachim/Hey, Johanna/Seer, Roman, 20. Auflage Köln 2010, S. 223–416 (zitiert *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 9)
- Lang, Joachim*: Die Einkünfte des Arbeitnehmers – Steuerrechtssystematische Grundlegung, in: Grundfragen des Lohnsteuerrechts – Tagungsband der Jahrestagung 1986 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., hrsg. v. Stolterfoht, Joachim N., Köln 1986, S. 15–83 (zitiert *Lang*, Die Einkünfte des Arbeitnehmers, in: Stolterfoht (Hrsg.), DStJG Bd. 9, 1986, 15)
- Larenz, Karl/Canaris, Claus-Wilhelm*: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage Berlin 1995
- Larenz, Karl*: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2. Auflage Berlin 1969
- Larenz, Karl*: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Auflage Berlin 1991
- Lee, Kyung/Kusbit, Daniel/Metsky, Evan/Dabbish, Laura*: Working with Machines: The Impact of Algorithmic and Data-Driven Management on Human Workers, in: Proceedings of the 33rd Annual ACM Conference on Human Factors in Computing Systems, hrsg. v. Association for Computing Machinery, New York 2015, S. 1603–1612 (zitiert *Lee/Kusbit/Metsky/Dabbish*, Working with Machines, in: Association for Computing Machinery (Hrsg.), 33rd ACM Conference, 2015, 1603)
- Lehdonvirta, Vili*: Flexibility in the gig economy – managing time on three online piecework platforms, New Technology, Work and Employment 2018, S. 13–29
- Lehner, Moris*: Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm, in: Die

- Steuerrechtsordnung in der Diskussion – Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, hrsg. v. Lang, Joachim, Köln 1995, S. 237–249 (zitiert *Lehner*, in: Lang (Hrsg.), FS Tipke, 1995, 237)
- Leimeister, Jan Marco/Durward, David/Zogai, Skodran*: Crowd Worker in Deutschland – Eine empirische Studie zum Arbeitsumfeld auf externen Crowdsourcing-Plattformen, hrsg. v. Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf 2016 (zitiert *Leimeister/Durward/Zogai*, Crowd Worker in Deutschland, 2016)
- Leimeister, Jan Marco/Zogai, Skodran/Durward, David/Blohm, Ivo*: Systematisierung und Analyse von Crowdsourcing-Anbietern und Crowd-Work-Projekten, hrsg. v. Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf 2016 (zitiert *Leimeister/Zogai/Durward/Blohm*, Systematisierung und Analyse von Crowdsourcing-Anbietern und Crowd-Work-Projekten, 2016)
- Leimeister, Jan Marco/Zogaj, Skodran/Blohm, Ivo*: Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke, Grundlagen, Formen und aktueller Forschungsstand, in: Crowdwork – zurück in die Zukunft? Perspektiven digitaler Arbeit, hrsg. v. Benner, Christiane, Frankfurt am Main 2015, S. 9–41 (zitiert *Leimeister/Zogaj/Blohm*, Crowdwork – digitale Wertschöpfung in der Wolke, in: Benner (Hrsg.), Crowdwork – zurück in die Zukunft?, 2015, 9)
- Leimeister, Jan Marco/Zogaj, Skodran*: Neue Arbeitsorganisation durch Crowdsourcing, Arbeitspapier 287, hrsg. v. Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf 2013 (zitiert *Leimeister/Zogaj*, Neue Arbeitsorganisation durch Crowdsourcing, 2013)
- Leimeister, Jan Marco*: Crowdsourcing, Crowdfunding, Crowdvoting, Crowdcreation, ZfCM 2012, S. 388–391
- Lemke, Claudia/Brenner, Walter*: Einführung in die Wirtschaftsinformatik, Bd. 1: Verstehen des digitalen Zeitalters, Berlin/Heidelberg 2015
- Lindner, Bruno*: Lehrbuch der christlichen Kirchengeschichte mit besonderer Berücksichtigung der dogmatischen Geschichte, Band I, Leipzig 1848
- Lingemann, Stefan/Chakrabarti, Josefine*: Kapitel 2: Neue/Alternative Beschäftigungsformen, in: Arbeitsrecht 4.0, hrsg. v. Arnold, Christian/Günther, Jens, München 2018, S. 27–75 (zitiert *Lingemann/Chakrabarti*, Arbeitsrecht 4.0, 2018, Kap. 2)
- Lingemann, Stefan/Otte, Jörn*: Arbeitsrechtliche Fragen der „economy on demand“, NZA 2015, S. 1042–1047
- Loke, Seng W.*: Crowd-Powered Mobile Computing and Smart Things, Cham 2017
- Lücke, Oliver*: § 1, Kapitel 2: Handelsvertreterverträge; Verträge mit freien Mitarbeitern, in: Arbeitsrecht – Vertragsgestaltung, Prozessführung, Personalarbeit, Betriebsvereinbarung, hrsg. v. Hümerich, Klaus/Lücke, Oliver/Mauer, Reinhold, 9. Auflage 2018, S. 532–666 (zitiert: *Lücke*, in: Hümerich/Lücke/Mauer (Hrsg.), Formularhandbuch Arbeitsrecht, 9. Auflage 2018, § 1)

- Ludwigs, Markus*: Rechtsfragen der Sharing Economy am Beispiel der Modelle Uber und Airbnb, NVwZ 2017, S. 1646–1653
- Lutz, Doris*: Virtuelles Crowdwork: Clickworker – Arbeitsrechtliche Qualifikation der Arbeit auf clickworker.de, in: Arbeit in der Gig-Economy, Rechtsfragen neuer Arbeitsformen in Crowd und Cloud, hrsg. v. Lutz, Doris/Risak, Martin, Wien 2017, S. 62–104 (zitiert *Lutz*, Virtuelles Crowdwork, in: Lutz/Risak (Hrsg.), Arbeit in der Gig-Economy, 2017, 62)
- Mak, Vanessa*: Private Law Perspectives on Platform Services, Airbnb: Home Rentals between AYOR and NIMBY, EuCML 2016, S. 19–25
- Malone, Thomas W./Laubacher, Robert/Dellarocas, Chrysanthos*: Harnessing Crowds: Mapping the Genome of Collective Intelligence, Massachusetts Institute of Technology, Working Paper 2009-001, 2009, online im Internet: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1381502 (20. Juli 2020)
- Martiny, Dieter*: Art. 3 Rom I-VO, in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Kommentar, hrsg. v. Säcker, Franz Jürgen/Rixecker, Roland/Oetker, Hartmut, Band XII, 7. Auflage München 2018 (zitiert *Martiny*, in: Münchener Kommentar, Rom I-VO, 7. Auflage 2018, Art. 3)
- Massachusetts Institute of Technology*: Opening Keynote and Keynote Interview with Jeff Bezos, 27. September 2006, online im Internet: <https://techtv.mit.edu/videos/16180-opening-keynote-and-keynote-interview-with-jeff-bezos> (20. Juli 2020)
- Maunz, Theodor*: Art. 108 GG, in: Grundgesetz, Kommentar, hrsg. v. Herzog, Roman/Scholz, Rupert/Herdegen, Matthias/Klein, Hans H., Band VII (Loseblatt, Stand März 2019), München 2020 (zitiert *Maunz*, in: Maunz/Dürig, GG (Stand März 2019), Art. 108)
- Mellinghoff, Rudolf*: Besteuerung von Arbeitnehmern, Eröffnung der Tagung und Rechtfertigung des Themas, in: Besteuerung von Arbeitnehmern – Tagungsband der Jahrestagung 2016 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., hrsg. v. Drüen, Klaus-Dieter, Köln 2017, S. 1–9 (zitiert *Mellinghoff*, Besteuerung von Arbeitnehmern, in: Drüen (Hrsg.), DStJG Bd. 40, 2017, 1)
- Merx, Michael*: § 19 EStG, in: Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Kanzler, Hans-Joachim/Kraft, Gerhard/Bäumel, Swen Oliver/Marx, Franz Jürgen/Hechtner, Frank, 5. Auflage Herne 2020 (zitiert *Merx*, NWB Kommentar, EStG, 5. Auflage 2020, § 19)
- Meyer-Michaelis, Isabel/Falter, Kira/Schäfer, Amelie*: Rechtliche Rahmenbedingungen von Crowdworking – Chancen und Risiken dieser Möglichkeit von Fremdpersonaleinsatz, DB 2016, S. 2543–2546
- Micklethwait, John (Hrsg.)*: Artificial artificial intelligence, The Economist Technology Quarterly vom 10. Juli 2006, S. 10–12

- Mirsch, Tobias/Jung, Reinhard*: Mit Digital Nudging Nutzererlebnisse verbessern und den Unternehmenserfolg steigern – Entscheidungsprozesse mit digitalen Technologien gezielt unterstützen, *Controlling* 2018, S. 12–18
- Mitschele, Andreas*: Stichwort: Blockchain, in: Gabler Wirtschaftslexikon, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/blockchain-54161/version-277215> (20. Juli 2020)
- Mitterpleininger, Josef*: § 13 EStG, in: Littmann/Bitz/Pust, *Das Einkommensteuerrecht, Kommentar*, hrsg. v. Bitz, Horst/Pust, Hartmut, Band III (Loseblatt, Stand Februar 2018), Stuttgart 2020 (zitiert *Mitterpleininger*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand Februar 2018), § 13)
- Mody, Dörte*: § 19 EStG, in: Korn *Einkommensteuergesetz, Kommentar*, hrsg. v. Korn, Klaus/Carlé, Dieter/Stahl, Rudolf/Strahl, Martin, Band III (Loseblatt, Stand März 2019), Bonn/Berlin 2019 (zitiert *Mody*, in: Korn, EStG (Stand März 2019), § 19)
- Müller, Stefan*: *Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis – Rechtshandbuch für die Arbeit 4.0*, Baden-Baden 2019
- Müller-Glöge, Rudi*: § 611 BGB, in: *Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Kommentar*, hrsg. v. Säcker, Franz Jürgen/Rixecker, Roland/Oetker, Hartmut, Band IV, 8. Auflage München 2019 (zitiert *Müller-Glöge*, in: *Münchener Kommentar, BGB*, 8. Auflage 2019, § 611)
- Musil, Andreas*: § 2 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach EStG, KStG, *Kommentar*, hrsg. v. Hey, Johanna/Wendt, Michael, Band I (Loseblatt, Stand Januar 2019), Köln 2019 (zitiert *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand Januar 2019), § 2)
- Newcomer, Eric/Zaleski, Olivia*: Inside Uber’s Auto-Lease Machine, Where Almost Anyone Can Get a Car, And now Wall Street is making a \$1 billion bet on Uber’s lease business, *Bloomberg.com* vom 31. Mai 2016, online im Internet: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2016-05-31/inside-uber-s-auto-lease-machine-where-almost-anyone-can-get-a-car> (20. Juli 2020)
- OECD*: *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2015
- OECD*: *BEPS-Projekt Erläuterungen – Abschlussberichte 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, Paris 2015
- OECD*: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (as it read on 21 November 2017)*, Paris 2017 (zitiert: *OECD*, OECD-MK 2017)
- OECD*: *New Forms of Work in the Digital Economy 2016 – Ministerial Meeting on the Digital Economy, Technical Report*, Paris 2016
- OECD*: *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris 2018

- Pahlke, Armin*: § 4 AO, in: Schwarz/Pahlke AO/FGO, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, hrsg. v. Schwarz, Bernhard/Pahlke, Armin, Band I (Loseblatt, Stand September 2016), Freiburg 2020 (zitiert *Pahlke*, in: Schwarz/Pahlke, AO (Stand September 2016), § 4)
- Papsdorf, Christian*: Wie Surfen zu Arbeit wird, Crowdsourcing im Web 2.0, Frankfurt am Main 2009
- Parker, Geoffrey G./Alstynne, Marshall W. van/Choudary, Sangeet Paul*: Die Plattform-Revolution – von Airbnb, Uber, PayPal und Co. lernen, wie neue Plattform-Geschäftsmodelle die Wirtschaft verändern, Methoden und Strategien für Unternehmen und Start-ups, Frechen 2017 (zitiert *Parker/Alstynne/Choudary*, Die Plattform-Revolution, 2017)
- Pflüger, Hansjörg*: § 19 EStG, in: Herrmann/Heuer/Raupach EStG, KStG, Kommentar, hrsg. v. Hey, Johanna/Wendt, Michael, Band VI (Loseblatt, Stand August 2018), Köln 2019 (zitiert *Pflüger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (Stand August 2018), § 19)
- Preis, Ulrich*: § 619a BGB, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, Kommentar, hrsg. v. Müller-Glöge, Rudi/Preis, Ulrich/Schmidt, Ingrid, 19. Auflage München 2020 (zitiert *Preis*, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, BGB, 20. Auflage 2020, § 619a)
- Preis, Ulrich*: § 611a BGB, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, Kommentar, hrsg. v. Müller-Glöge, Rudi/Preis, Ulrich/Schmidt, Ingrid, 20. Auflage München 2020 (zitiert *Preis*, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, BGB, 20. Auflage 2020, § 611a)
- Prokisch, Reiner*: Art. 15 OECD-MA 2014, in: Vogel/Lehner Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, hrsg. v. Lehner, Moris, 6. Auflage München 2015 (zitiert: *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Auflage 2015, Art. 15 OECD-MA)
- Puppe, Ingeborg*: Kleine Schule des juristischen Denkens, 4. Auflage Göttingen 2019
- Ramsauer, Ulrich*: § 43 VwVfG, in: Verwaltungsverfahrensgesetz, Kommentar, hrsg. v. Ramsauer, Ulrich, 20. Auflage München 2019 (zitiert *Ramsauer*, in: Kopp/Ramsauer, VwVfG, 20. Auflage 2019, § 43)
- Ranft, Eckart/Carstens, Wilhelm*: Handbuch der Lohnsteuer, Achim bei Bremen 1965
- Ratschow, Eckhard*: § 2 EStG, in: Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerengesetz, Kommentar, hrsg. v. Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, Band I (Loseblatt, Stand November 2019), München 2020 (zitiert *Ratschow*, in: Blümich, EStG (Stand November 2019), § 2)
- Redeker, Helmut*: Teil 12, Vertragsrecht für Internetdienste, in: Handbuch Multimedia-Recht, Rechtsfragen des elektronischen Geschäftsverkehrs, hrsg. v. Hoeren, Thomas/Sieber, Ulrich/Holznapel, Bernd, (Loseblatt, Stand Juli 2013) München 2020 (zitiert *Redeker*, in: Hoeren/Sieber/Holznapel (Hrsg.), Handbuch Multimedia-Recht (Stand Juli 2013), Teil 12)

- Rehm, Herbert*: Fünf Fragen an Monika Schäfer, in: *Crowdwork – zurück in die Zukunft? Perspektiven digitaler Arbeit*, hrsg. v. Benner, Christiane, Frankfurt am Main 2015, S. 61–65 (zitiert *Rehm*, Fünf Fragen an Monika Schäfer, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 61)
- Reillier, Benoit/Reillier, Laura Clair*: *Platform strategy, how to unlock the power of communities and networks to grow your business*, London/New York 2017
- Reimer, Ekkehart*: § 49 EStG, in: *Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar*, hrsg. v. Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, Band III (Loseblatt, Stand März 2018), München 2020 (zitiert *Reimer*, in: Blümich, EStG (Stand März 2018), § 49)
- Reinhard, Barbara*: EntgFG, in: *Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, Kommentar*, hrsg. v. Müller-Glöge, Rudi/Preis, Ulrich/Schmidt, Ingrid, 20. Auflage München 2020 (zitiert *Reinhard*, in: *Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, EntgFG*, 20. Auflage 2020)
- Research group on the Law of Digital Services*: *EuCML* 2016, S. 164–169
- Rinner, Erich*: *Die Lohnsteuer, Theorie und Technik beim Steuerabzug vom Arbeitslohn*, Berlin/Heidelberg 1929
- Risak, Martin*: (Arbeits-)Rechtliche Aspekte der Gig-Economy, in: *Arbeit in der Gig-Economy, Rechtsfragen neuer Arbeitsformen in Crowd und Cloud*, hrsg. v. Lutz, Doris/Risak, Martin, Wien 2017, S. 44–60 (zitiert *Risak*, (Arbeits-)Rechtliche Aspekte der Gig-Economy, in: Lutz/Risak (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 44)
- Risak, Martin*: *Crowdwork, Erste rechtliche Annäherung an eine „neue“ Arbeitsform*, ZAS 2015, S. 11–19
- Risak, Martin*: Gig-Economy und Crowdwork – was ist das? Grundsätzliches zum Arbeiten in Crowd und Cloud, in: *Arbeit in der Gig-Economy, Rechtsfragen neuer Arbeitsformen in Crowd und Cloud*, hrsg. v. Risak, Martin/Lutz, Doris, Wien 2017, S. 12–26 (zitiert *Risak*, *Gig-Economy und Crowdwork*, in: Lutz/Risak (Hrsg.), *Arbeit in der Gig-Economy*, 2017, 12)
- Robison, Peter*: *Boeing’s 737 Max Software Outsourced to \$9-an-Hour Engineers*, Bloomberg.com vom 28 Juni 2019, online im Internet: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2019-06-28/boeing-s-737-max-software-outsourced-to-9-an-hour-engineers?srnd=premium-europe> (20. Juli 2020)
- Rochet, Jean-Charles/Tirole, Jean*: *Defining Two-Sided Markets*, Arbeitspapier, Institut d’économie industrielle, Toulouse, 2004
- Rochet, Jean-Charles/Tirole, Jean*: *Platform Competition in Two-Sided Markets*, *Journal of the European Economic Association* 2003, S. 990–1029
- Rochet, Jean-Charles/Tirole, Jean*: *Two-Sided Markets: An Overview*, Arbeitspapier, Institut d’économie industrielle, Toulouse 2004

- Rosenblat, Alex/Stark, Luke:* Algorithmic Labor and Information Asymmetries: A Case Study of Uber's Drivers, *International Journal of Communication* 2016, S. 3758–3784
- Rupprecht, Kerstin:* Soziale Sicherung Selbständiger in einer digitalen Arbeitswelt – Veranstaltungsbericht zum 16. Kölner Sozialrechtstag, *NZS* 2018, S. 363–364
- Sauer, Wilhelm:* Juristische Methodenlehre, Zugleich eine Einleitung in die Methodik der Geisteswissenschaften, Stuttgart 1940
- Schader, Peer:* Abstrampeln für Foodora, *Krautreporter* vom 20. Mai 2016, online im Internet: <https://krautreporter.de/1503-abstrampeln-fur-foodora> (20. Juli 2020)
- Schewe, Gerhard:* Stichwort: Make or Buy, in: *Gabler Wirtschaftslexikon*, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/make-or-buy-38068/version-261494> (20. Juli 2020)
- Schindler, Dirk/Schjelderup, Guttorm:* Profit Shifting in Two-Sided Markets, *International Journal of the Economics of Business* 2010, S. 373–383
- Schmidt, Eberhard:* Virtuelle Arbeitnehmer oder Mitunternehmer, *FR* 1996, S. 706–707
- Schmidt, Florian A.:* The Good, the Bad and the Ugly, Warum Crowdsourcing eine Frage der Ethik ist, in: *Crowdwork – zurück in die Zukunft? Perspektiven digitaler Arbeit*, hrsg. v. Benner, Christiane, Frankfurt am Main 2015, S. 367–385 (zitiert *Schmidt, Florian A.*, *The Good, the Bad, the Ugly*, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 367)
- Schmidt, Florian A.:* Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie – zur Funktionsweise und den Herausforderungen von Crowdwork und Gigwork, hrsg. v. Friedrich-Ebert-Stiftung – Abteilung Wirtschafts- und Sozialpolitik, Bonn 2016 (zitiert *Schmidt, Florian A.*, *Arbeitsmärkte in der Plattformautonomie*, 2016)
- Schmidt, Ludwig:* Anmerkung zu BFH, Urteil v. 9. Dezember 1986 – VIII R 317/82, *FR* 1987, S. 150–151
- Schmidt-Liebig, Axel:* Einkommensteuerbarkeit und Einkünftequalifikation von Spiel- und ähnlichen Gewinnen, *StuW* 1995, S. 162–172
- Schmidt-Liebig, Axel:* Einkommensteuerliche Einordnung von Einnahmen aus einer Fahrgemeinschaft – Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 15.3.1994, *FR* 1995, S. 100–104
- Schmidt-Liebig, Axel:* Grenzbereiche von Einkünftequalifikation, Einkunftszurechnung, Unternehmer- und Mitunternehmerbegriff – ausgelotet am Beispiel der ehelichen Gütergemeinschaft, *StuW* 1989, S. 110–119
- Schneider, Angie:* § 21 Arbeitnehmerähnliche Personen, in: *Münchener Handbuch zum Arbeitsrecht*, hrsg. v. Kiel, Heinrich/Lunk, Stefan/Oetker, Hartmut, Band I, Individualarbeitsrecht I, 4. Auflage

- München 2018, S. 423–434 (zitiert *Schneider*, Münchener Handbuch zum Arbeitsrecht, Band I, 4. Auflage 2018, § 21)
- Schnitter, Georg*: § 13 EStG, in: Frotscher/Geurts Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Frotscher, Gerrit/Geurts, Matthias, Band III (Loseblatt, Stand Oktober 2015), Freiburg 2020 (zitiert *Schnitter*, in: Frotscher/Geurts, EStG (Stand Oktober 2015), § 13)
- Scholz, Rupert*: Art. 12 GG, in: Grundgesetz, Kommentar, hrsg. v. Herzog, Roman/Scholz, Rupert/Herdegen, Matthias/Klein, Hans H., Band II (Loseblatt, Stand Juni 2006), München 2020 (zitiert *Scholz*, in: Maunz/Dürig, GG (Stand Juni 2006), Art. 12)
- Schön, Wolfgang*: Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative im Lichte der Einkommenstheorien, in: Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform – Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, hrsg. v. Kirchhof, Paul/Jakob, Wolfgang/Beermann, Albert, Köln 1999, S. 385–403 (zitiert *Schön*, in: Kirchhof/Jakob/Beermann (Hrsg.), FS Offerhaus, 1999, 385)
- Schöne, Steffen*: § 611 BGB, in: Gesamtes Arbeitsrecht, Kommentar, hrsg. v. Boecken, Winfried/Düwell, Franz Josef/Diller, Martin/Hanau, Hans, Band II, Baden-Baden 2016 (zitiert *Schöne*, in: Gesamtes Arbeitsrecht, BGB, 2016, § 611)
- Schönfeld, Wolfgang/Plenker, Jürgen*: Lexikon für das Lohnbüro – Arbeitslohn, Lohnsteuer, Sozialversicherung von A bis Z, 62. Auflage Heidelberg 2020
- Schubert, Claudia*: Neue Beschäftigungsformen in der digitalen Wirtschaft – Rückzug des Arbeitsrechts?, RdA 2018, S. 200–206
- Schuster, Doris-Maria*: Digitalisierung der Arbeitswelt – Herausforderungen und Regelungsbedarf?, AnwBl 2016, S. 641–647
- Schuster, Fabian*: § 307 BGB, in: Recht der elektronischen Medien, Kommentar, hrsg. v. Spindler, Gerald/Schuster, Fabian, 4. Auflage München 2019 (zitiert *Schuster*, in: Recht der elektronischen Medien, 4. Auflage 2019, § 307)
- Schwab, Brent*: Rechtsprobleme der Arbeit im Leistungslohn – 1. Teil: Grundlagen, Vergütung und Kündigung, NZA-RR 2009, S. 1–7
- Schwab, Brent*: Rechtsprobleme der Arbeit im Leistungslohn – 2. Teil: Haftungsprobleme, Arbeitsausfall und Mitbestimmung, NZA-RR 2009, S. 57–62
- Seer, Roman*: § 1 Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, hrsg. v. Hey, Johanna/Seer, Roman, 23. Auflage Köln 2018, S. 1–34 (zitiert *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 1)
- Seiler, Christian*: Art. 113 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim Das Recht der Europäischen Union, Kommentar, hrsg. v. Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin, Band II (Loseblatt,

- Stand Juli 2016), München 2020 (zitiert *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV (Stand Juli 2016), Art. 113)
- Shapiro, Aaron*: Between autonomy and control: Strategies of arbitrage in the „on-demand“ economy, *New Media & Society* 2018, S. 2954–2971
- Sievers, Jochen*: EntgFG, in: *Gesamtes Arbeitsrecht, Kommentar*, hrsg. v. Boecken, Winfried/Düwell, Franz Josef/Diller, Martin/Hanau, Hans, Band II, Baden-Baden 2016 (zitiert *Sievers*, in: *Gesamtes Arbeitsrecht, EntgFG*, 2016)
- Siewert, Wolfgang*: § 18 EStG, in: *Frotscher/Geurts Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Kommentar*, hrsg. v. Frotscher, Gerrit/Geurts, Matthias, Band IV (Loseblatt, Stand Februar 2019), Freiburg 2020 (zitiert *Siewert*, in: *Frotscher/Geurts, EStG* (Stand Februar 2019), § 18)
- Simon, Hermann*: Stichwort: Netzwerkeffekte, in: *Gabler Wirtschaftslexikon*, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/netzwerkeffekte-51385/version-274556> (20. Juli 2020)
- Statistisches Bundesamt*: Statistisches Jahrbuch 2018, Deutschland und Internationales, Wiesbaden 2018
- Stehl, Heinrich*: Gesamtschuldnerische Haftung der Arbeitnehmer einer Akkordkolonne wegen Schlechtarbeit (I), DB 1969, S. 348–352
- Stolterfoht, Joachim N.*: Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht, Baden-Baden 1975
- Streck, Michael*: Gewerbebetrieb, Mitunternehmerschaft, Bilanzbündeltheorie, Zur methodischen Präzisierung bei aktuellen Problemen, FR 1973, S. 297–307
- Strube, Sebastian*: Vom Outsourcing zum Crowdsourcing – Wie Amazons Mechanical Turk funktioniert, in: *Crowdwork – zurück in die Zukunft? Perspektiven digitaler Arbeit*, hrsg. v. Benner, Christiane, Frankfurt am Main 2015, S. 75–90 (zitiert *Strube*, *Vom Outsourcing zum Crowdsourcing*, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 75)
- Strunk, Günther*: § 49 EStG, in: *Korn Einkommensteuergesetz, Kommentar*, hrsg. v. Korn, Klaus/Carlé, Dieter/Stahl, Rudolf/Strahl, Martin, Band IV (Loseblatt, Stand August 2011), Bonn/Berlin 2020 (zitiert *Strunk*, in: *Korn, EStG* (Stand August 2015), § 49)
- Strutz, Georg*: Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 nebst den Ausführungsbestimmungen, Kommentar, Band I, Berlin 1927 (zitiert *Strutz*, *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, Band I, 1927)
- Strutz, Georg*: Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 nebst den Durch- und Ausführungsbestimmungen, Kommentar, Band II, Berlin 1929 (zitiert *Strutz*, *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, Band II, 1929)

- Stube, Sebastian*: Vom Outsourcing zum Crowdsourcing, Wie Amazons Mechanical Turk funktioniert, in: *Crowdwork – zurück in die Zukunft? Perspektiven digitaler Arbeit*, hrsg. v. Benner, Christiane, Frankfurt am Main 2015, S. 75–90 (zitiert *Stube*, *Vom Outsourcing zum Crowdsourcing*, in: Benner (Hrsg.), *Crowdwork – zurück in die Zukunft?*, 2015, 75)
- Stuhrmann, Gerd*: § 18 EStG, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff Einkommensteuergesetz, Kommentar*, hrsg. v. Kirchhof, Paul/Mellinghoff, Rudolf, Band XIII (Loseblatt, Stand September 2015), Heidelberg 2020 (zitiert *Stuhrmann*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand September 2015)*, § 18)
- Stuhrmann, Gerd*: § 51 EStG, in: *Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar*, hrsg. v. Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, Band III (Loseblatt, Stand Dezember 2018), München 2020 (zitiert *Stuhrmann*, in: *Blümich, EStG (Stand August 2019)*, § 51)
- Surowiecki, James*: *The Wisdom of Crowds*, New York 2005
- Tappe, Henning*: § 32a EStG, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff Einkommensteuergesetz, Kommentar*, hrsg. v. Kirchhof, Paul/Mellinghoff, Rudolf, Band XV (Loseblatt, Stand September 2018), Heidelberg 2020 (zitiert *Tappe*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand September 2018)*, § 32a)
- Tcherveniachki, Vassil*: Art. 14 OECD-MA 1992, in: *Schönfeld/Ditz DBA, Kommentar*, hrsg. v. Schönfeld, Jens/Ditz, Xaver, 2. Auflage Köln 2019 (zitiert *Tcherveniachki*, in: *Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Auflage 2019, Art. 14 a.F.*)
- Thürmer, Bernd*: § 38 EStG, in: *Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbe-steuergesetz, Kommentar*, hrsg. v. Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, Band III (Loseblatt, Stand), München 2020 (zitiert *Thürmer*, in: *Blümich, EStG (Stand)*, § 38)
- Thürmer, Bernd*: § 9 EStG, in: *Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbe-steuergesetz, Kommentar*, hrsg. v. Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, Band II (Loseblatt, Stand Feb-ruar 2019), München 2020 (zitiert *Thürmer*, in: *Blümich, EStG (Stand Februar 2019)*, § 9)
- Tipke, Klaus*: *Grundstücksveräußerungen im Steuerrecht – Gewerbebetrieb oder Vermögensverwal-tung? – Rechtsgutachten*, Köln 1974
- Todoli-Signes, Adrián*: Judgment designating Deliveroo „rider” an employee and analysis of its impact on the „gig economy”, *Transfer* 2018, S. 487–490
- Trzaskalik, Christoph*: § 38 EStG, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff Einkommensteuergesetz, Kommen-tar*, hrsg. v. Kirchhof, Paul/Mellinghoff, Rudolf, Band XVI (Loseblatt, Stand April 2003), Heidelberg 2020 (zitiert *Trzaskalik*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand September 2018)*, § 38)
- Trzaskalik, Christoph*: Vom Einkommen bis zu den Einkunftsarten, Marginalien zum steuertheoreti-schen Grundsatz von Klaus Tipke, in: *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion – Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, hrsg. v. Lang, Joachim, Köln 1995, S. 321–341 (zitiert *Trzaskalik*, in: *Lang (Hrsg.), FS Tipke, 1995, 321*)

- Tucker, Bernard*: Der Ausnahmezustand – An den Grenzen von Ausnahmezustand und Liberalismus, in: Carl Schmitt und die Liberalismuskritik, hrsg. v. Hansen, Klaus/Lietzmann, Hans, Opladen 1988, S. 93–106 (zitiert: *Tucker*, in: Hansen (Hrsg.), Carl Schmitt und die Liberalismuskritik, 1988, 93).
- Varian, Hal Ronald*: Competition and Market Power, in: The Economics of Information Technology, An Introduction, hrsg. v. Varian, Hal Ronald/Farrell, Joseph/Shapiro, Carl, Cambridge 2004, S. 1–47 (zitiert *Varian*, Competition and Market Power, in: Varian/Farrell/Shapiro (Hrsg.), The Economics of Information Technology, 2004, 1)
- Vogel, Klaus*: Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz, Über das „Anzapfen“ von „Steuerquellen“, *StuW* 1971, S. 308–316
- Vogl, Elisabeth*: Crowdsourcing-Plattformen als neue Marktplätze für Arbeit – Die Neuorganisation von Arbeit im Informationsraum und ihre Implikationen, Augsburg/München 2018
- Voigt, Kai-Ingo*: Stichwort: Outsourcing, in: Gabler Wirtschaftslexikon, hrsg. v. Springer Gabler Verlag, online im Internet: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/outsourcing-42299/version-265650> (20. Juli 2020)
- Wacker, Roland*: § 15 EStG, in: Schmidt Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Weber-Grellet, Heinrich, 39. Auflage München 2020 (zitiert *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 15)
- Wacker, Roland*: § 18 EStG, in: Schmidt Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. Weber-Grellet, Heinrich, 39. Auflage München 2020 (zitiert *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 18)
- Wagner, Klaus J.*: § 32a EStG, in: Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerergesetz, Kommentar, hrsg. v. Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, Band III (Loseblatt, Stand Juni 2018), München 2020 (zitiert *Wagner*, in: Blümich, EStG (Stand Juni 2018), § 32a)
- Wagner, Klaus J.*: § 42d EStG, in: Blümich Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerergesetz, Kommentar, hrsg. v. Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, Band III (Loseblatt, Stand Januar 2018), München 2020 (zitiert *Wagner*, in: Blümich, EStG (Stand Januar 2018), § 42d)
- Wagner, Klaus J.*: Teil C. Arbeitsverhältnis, in: Heuermann/Wagner, Lohnsteuer, Handbuch des gesamten Lohnsteuerrechts, hrsg. v. Heuermann, Bernd/Wagner, Klaus, (Loseblatt, Stand September 2012) München 2015 (zitiert *Wagner*, in: Heuermann/Wagner (Hrsg.), Handbuch Lohnsteuerrecht (Stand September 2012), C.)
- Waltermann, Raimund*: Sozialrecht, 13. Auflage Heidelberg 2018
- Wank, Rolf*: § 2 ArbZG, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, Kommentar, hrsg. v. Müller-Glöße, Rudi/Preis, Ulrich/Schmidt, Ingrid, 20. Auflage München 2020 (zitiert *Wank*, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, ArbZG, 20. Auflage 2020, § 2)
- Wank, Rolf*: Telearbeit, *NZA* 1999, S. 225–235

- Weber-Grellet, Heinrich*: Der Typus des Typus, in: Handelsbilanzen und Steuerbilanzen – Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse, hrsg. v. Budde, Wolfgang-Dieter/Moxter, Adolf/Offerhaus, Klaus, Düsseldorf 1997, S. 551–569 (zitiert *Weber-Grellet*, in: Budde/Offerhaus (Hrsg.), FS Beisse, 1997, 551)
- Weltin, Jörg*: Internationale Unternehmensbesteuerung: Allokation der Besteuerungsrechte unter veränderten Rahmenbedingungen, Frankfurt am Main/Berlin 2005 (zugl. Diss. Hohenheim 2005)
- Wernsmann, Rainer*: Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Tübingen 2005 (zugl. Habil. Münster 2003)
- Wittmann, Rolf*: Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?, Augsburg 1992 (zugl. Diss. Augsburg 1992)
- Wood, Alex J./Graham, Mark/Lehdonvirta, Vili/Hjorth, Isis*: Good Gig, Bad Gig: Autonomy and Algorithmic Control in the Global Gig Economy, Work, Employment and Society 2019, S. 56–75
- World Bank Group*: The Global Opportunity in Online Outsourcing, Washington, D.C., 2015
- Wünschel, David*: Tour de Fraß, Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung vom 17. September 2017, S. 18
- Zach, Georg Michael*: Die Besteuerung des Arbeitslohns, zugleich ein Beitrag über den Zusammenhang von Steuerrecht und Arbeitsrecht, München 1975 (zugl. Diss. Regensburg 1975)
- Zieglmeier, Christian*: § 7 SGB IV, in: Kasseler Kommentar Sozialversicherungsrecht, Kommentar, hrsg. v. Körner, Anne/Leitherer, Stephan/Mutschler, Bernd/Rolfs, Christian, Band I (Loseblatt, Stand Dezember 2018), München 2019 (zitiert *Zieglmeier*, in: Kasseler Kommentar Sozialversicherungsrecht, SGB IV (Stand Dezember 2018), § 7)
- Zippelius, Reinhold*: Juristische Methodenlehre, 11. Auflage München 2012
- Zugmaier, Oliver*: Einkünftequalifikation im Einkommensteuerrecht – Die Abgrenzung der Einkunftsarten bei einzelwirtschaftlicher Betätigung, Augsburg 1998 (zugl. Diss. Augsburg 1998)

MATERIALIENVERZEICHNIS – CROWDSOURCING-PLATTFORMEN

- Airbnb Inc.*: Nutzungsbedingungen für europäische Nutzer (Stand 1. November 2019), online im Internet: <https://www.airbnb.de/terms#eusec21> (21. Juli 2020).
- Amazon Mechanical Turk Inc.*: Allgemeine Geschäftsbedingungen von Amazon Mechanical Turk (Stand 17. Oktober 2017), online im Internet: <https://www.mturk.com/worker/participation-agreement> (21. Juli 2020)
- Amazon Web Services, Inc.*: Amazon Mechanical Turk Requester User Interface Guide (Stand 2020), online im Internet: <https://docs.aws.amazon.com/AWSMechTurk/latest/RequesterUI/amt-ui.pdf> (21. Juli 2020).
- Clickworker GmbH*: Allgemeine Geschäftsbedingungen für Auftraggeber – Geltend für die Nutzung unseres Self-Service Marktplatzes (Stand 3. Dezember 2012), online im Internet: https://workplace.clickworker.com/de/agreements/32?_ga=2.47364775.1039967154.1554820155-773773047.1548337986 (21. Juli 2020) (zitiert *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Auftraggeber (Stand 3. Dezember 2012))
- Clickworker GmbH*: Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012), online im Internet: https://workplace.clickworker.com/de/agreements/10123?_ga=2.208517202.1790290270.1549528303-773773047.1548337986 (21. Juli 2020) (zitiert *Clickworker GmbH*, Allgemeine Geschäftsbedingungen für Clickworker (Stand 3. Dezember 2012))
- Clickworker GmbH*: Aus 25 mach 50 – unser Bewertungs-System wird überarbeitet, online im Internet: <https://www.clickworker.de/2012/10/11/aus-25-mach-50-unser-bewertungs-system-wird-uberarbeitet-2/> (21. Juli 2020)
- Clickworker GmbH*: Beschreibung des „Clickworker Job“, online im Internet: <https://www.clickworker.de/clickworkerjob/#become> (15. Oktober 2019)
- Clickworker GmbH*: Bewerberseite „Online Geld verdienen – Alles zum Clickworker-Job“, online im Internet: <https://www.clickworker.de/clickworkerjob/> (15. Oktober 2019)
- Clickworker GmbH*: Bewerberseite „Über uns“, online im Internet: <https://www.clickworker.de/ueber-uns/unsere-crowd-die-clickworker/> (15. Oktober 2019)
- Clickworker GmbH*: Bewertungssystem, online im Internet: <https://www.clickworker.de/crowdsourcing-glossar/bewertungssystem/> (21. Juli 2020)
- Clickworker GmbH*: Clickworker sieht Sterne, Teil 1 – die neuen Kategorien, online im Internet: <https://www.clickworker.de/2014/08/21/clickworker-sieht-sterne-teil-1-die-neuen-kategorien-2/> (21. Juli 2020)

- Clickworker GmbH*: Crowdsourcing auf Clickworker.com - Wie geht das? - Teil 2 (Stand 7. Juli 2011), online im Internet: <https://www.youtube.com/watch?v=ckbQYVHdCZ0> (21. Juli 2020)
- Clickworker GmbH*: Data Powered by Crowd Intelligence – für die effiziente Umsetzung Ihrer Projekte, online im Internet: <https://www.clickworker.de/?customer=true> (21. Juli 2020)
- Clickworker GmbH*: FAQ – Frequently Asked Questions, online im Internet: <https://www.clickworker.de/faq/> (21. Juli 2020)
- Clickworker GmbH*: Kundenseite „Das Clickworker-Prinzip – so funktioniert“, online im Internet: <https://www.clickworker.de/so-funktioniert/> (15. Oktober 2019)
- Clickworker GmbH*: Qualifizierung bei Clickworker, online im Internet: <https://www.clickworker.de/crowdsourcing-glossar/qualifizierungen-bei-clickworker/> (21. Juli 2020)
- Clickworker GmbH*: Unternehmenspräsentation – 2018, 2018, online im Internet: <https://www.clickworker.de/wp-content/uploads/2018/01/Unternehmenspraesentation-web-2018.pdf> (21. Juli 2020) (zitiert: *Clickworker GmbH*, Unternehmenspräsentation, 2018)
- Deliveroo Germany GmbH*: Bewerberseite, online im Internet: <https://deliveroo.de/de/apply> (27. Juli 2019)
- Deliveroo Germany GmbH*: Nutzungsbedingungen für Endkunden, online im Internet: <https://deliveroo.de/de/legal> (1. August 2019)
- Deliveroo Germany GmbH*: Über Deliveroo, Stichwort: Unsere Kunden, online im Internet: <https://deliveroo.de/de/about-us> (2. August 2019)
- Foodora GmbH*: Bewerberseite „Faire Bezahlung“, online im Internet <https://rider.foodora.de/> (30. Januar 2019).
- Foodora GmbH*: Bewerberseite „Was du brauchst“, online im Internet: <https://rider.foodora.de/> (28. Januar 2019)
- Parlament des Vereinigten Königreichs*: Deliveroo-scooter-contract, online im Internet: https://www.parliament.uk/documents/commons-committees/work-and-pensions/Written_Evidence/Deliveroo-scooter-contract.pdf (21. Juli 2020)
- Uber Technologies Inc.*: Allgemeine Nutzungsbedingungen (Stand 4. Dezember 2017), online im Internet: <https://www.uber.com/legal/terms/de/> (21. Juli 2020) (zitiert *Uber Technologies Inc.*, Allgemeine Nutzungsbedingungen (Stand 4. Dezember 2017))
- Uber Technologies Inc.*: Cities, online im Internet: <https://www.uber.com/global/de/cities/> (21. Juli 2020).
- Uber Technologies Inc.*: Uber Blog, How Uber’s dynamic pricing model works (Stand 21. Januar 2019), online im Internet: <https://www.uber.com/en-GB/blog/uber-dynamic-pricing/> (21. Oktober 2019)

Uber Technologies Inc.: Voraussetzungen Selbstständig Fahren mit Uber in Deutschland, online im Internet: <https://www.uber.com/de/drive/requirements/> (21. Juli 2020)

Upwork Global Inc.: A client's guide to Upwork – Grow your business faster, with the help of skilled independent professionals and agencies, 2015, online im Internet: <https://content-static.upwork.com/blog/uploads/sites/3/2017/06/09122627/client-guide-to-upwork.pdf> (21. Juli 2020) (zitiert *Upwork Global Inc.*, A client's guide to Upwork, 2015)

Upwork Global Inc.: A freelancer's guide to Upwork – get to work, grow your business and do what matters to you, 2015, online im Internet: <https://content-static.upwork.com/blog/uploads/sites/3/2016/06/22094641/Freelancer-Guide.pdf> (21. Juli 2020) (zitiert *Upwork Global Inc.*, A freelancer's guide to Upwork, 2015)

Upwork Global Inc.: Landingpage, online im Internet: <https://www.upwork.com/> (30. Oktober 2019)

Upwork Global Inc.: Optional Service Contract Terms (Stand 17. April 2020), online im Internet: <https://www.upwork.com/legal#optional-service-contract-terms> (21. Juli 2020) (zitiert *Upwork Global Inc.*, Optional Service Contract Terms (Stand 17. April 2020))

Upwork Global Inc.: User Agreement (Stand 13. Juli 2020), online im Internet: <https://www.upwork.com/legal#relationshipwithupwork> (25. Oktober 2019) (zitiert *Upwork Global Inc.*, User Agreement (Stand 13. Juli 2020))