


Steuer- und Rechtsfragen von Gästeführern

Christian Frick

Stand: Januar 2026



Dieses Skript ist ein Leitfaden, der eine erste Hilfe bei rechtlichen bzw. steuerlichen Fragen darstellen soll. Eine Beratung im Einzelfall darf nur ein Rechtsanwalt bzw. Steuerberater vornehmen!

Das Skript gibt den Kenntnisstand des Verfassers im Zeitpunkt der Verfassung wieder. Für Gesetzes- oder Rechtsprechungsänderungen sowie für eine anderweitige Auslegung des geltenden Rechts kann keine Gewähr oder Haftung übernommen werden.

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	5
II.	Aller Anfang ist schwer ... – erste Handlungen bei Betriebseröffnung	6
III.	Einkommensteuer.....	9
1.	Qualifizierung der Einkunftsart	10
1.1	der Gewerbebetrieb (§ 15 EStG).....	11
1.1.1	Selbständigkeit	12
1.1.2	Nachhaltigkeit	14
1.1.3	Gewinnerzielungsabsicht	15
1.1.4	Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.....	16
1.1.5	keine andere selbständige Einkunftsart.....	17
1.1.6	keine reine Vermögensverwaltung.....	18
1.2	Freie Berufe (§ 18 EStG)	19
1.2.1	Abgrenzung zwischen dem Gewerbebetrieb und dem Freien Beruf im Falle eines Gästeführers	21
1.3	nichtselbständige Tätigkeit (§ 19 EStG)	23
2.	Ermittlung des Gewinns bzw. des Überschusses	25
2.1	Einnahmen	26
2.1.1	Einnahmen-Freibetrag im Sinne von § 3 Nr. 26 EStG.....	27
2.1.1.1	Begünstigte Tätigkeiten	28
2.1.1.2	Nebenberufliche Tätigkeit.....	30
2.1.1.3	Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer öffentlich-rechtlichen oder gemeinnützigen Körperschaft	32
2.1.1.4	Fazit.....	33
2.1.1.5	Behandlung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, die im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen.	34
2.1.2	Sonderfall „Entnahme“	36
2.2	Betriebsausgaben / Werbungskosten	38
2.2.1	Sonderfall „Einlage“	41
2.2.2	Nachweis der Ausgaben und Aufwendungen	44
2.2.3	Aufbewahrungspflichten und -fristen	45
2.3	Zeitpunkt der Berücksichtigung von Einnahmen und Ausgaben.....	47
2.3.1	Sonderfall Abschreibungen (die „Absetzung für Abnutzung“)	51
2.3.2	Sonderregelung „geringwertige Wirtschaftsgüter“ (§ 6 Abs. 2 und 2a EStG)	57
2.3.3	Sonderregelung für Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit	58
2.3.4	Sonderregelung für nicht bzw. nur beschränkt abziehbare Ausgaben sowie pauschale Beträge	59
IV.	Gewerbesteuer.....	62
V.	Umsatzsteuer	63
1.	Unternehmer.....	64
1.1	Kleinunternehmer.....	66
2.	Unternehmen	67
3.	Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer.....	68
4.	Rechnung	69

4.1	Warnung vor „Gefälligkeitsrechnungen“.....	70
5.	Vorsteuer.....	71
VI.	Scheinselbständigkeit.....	72
1.	Altes Recht.....	73
2.	Geltendes Recht.....	73
3.	Merkmale für Selbständigkeit.....	74
4.	Merkmale für Scheinselbständigkeit.....	75
5.	Arbeitnehmerähnliche Selbständige.....	76
6.	Anfrageverfahren zur Statusklärung.....	78
VII.	Vertragsrecht.....	79
1.	Vertragstypen.....	79
2.	Vertragsparteien / Beteiligte.....	80
2.1.	Der Gästeführer ist selbst Anbieter einer Führung.....	80
2.2.	Der Gästeführer bietet über einen Vermittler seine Leistung an.....	81
2.3.	Eine TI ist Träger der Führungen und damit Auftraggeber des Gästeführers.....	83
VIII.	Allgemeine Geschäftsbedingungen.....	84
IX.	Die Dienstleistungs-Informationspflichten-Verordnung.....	86
1.	Allgemeines.....	87
2.	Für wen gilt die DL-InfoV?.....	87
3.	Informationen, die stets bereit gehalten werden müssen (§ 2 DL-InfoV).....	87
4.	Informationen, die auf Anfrage bereit gehalten werden müssen (§ 3 DL-InfoV).....	88
5.	Preisangaben (§ 4 DL-InfoV).....	89
6.	Verstöße gegen die DL-InfoV.....	89
X.	Einführung in das Deliktsrecht (Haftung).....	90
1.	Haftungsmöglichkeiten für Gästeführer.....	92
2.	Schlechtleistungen.....	92
3.	Verspätetes Erscheinen bzw. Nichterscheinen des Gästeführers.....	92
4.	Sorgfalts- und Fürsorgepflichten des Eigentümers und des Gästeführers.....	93
XI.	kurze Einführung in das Urheberrecht.....	94
	Anlage 1: Beispiel für die Klassifizierung als Gewerbebetrieb.....	95
	Anlage 2: Beispiel für die Klassifizierung als freier Beruf.....	98
	Anlage 3: Beispiel für die Klassifizierung als nichtselbständige Arbeit.....	102
	Anlage 4: Reiseleiter ist Gewerbetreibender.....	106
	Anlage 5: Reiseleiter selbständig oder nicht selbständig?.....	108
	Anlage 6: Auszug aus dem BGB zum Thema AGB.....	116

I. Einleitung

„Pecunia non olet“ – Geld stinkt nicht! Obwohl Kaiser Vespasian diese berühmten Worte einst im Zusammenhang mit einer Kloakenabgabe erstmals dem Zitatenschatz der Antike hinzufügte, gelten sie heute – zumeist unvermindert – für alle Geldtransaktionen. Auch für diejenigen an den Fiskus. Gerade in den Zeiten leerer (Staats-)Kassen nimmt Geld jedweder Herkunft einen wahren Wohlgeruch an. Insofern mag es nicht verwundern, dass der Staat alle möglichen Einnahmequellen auch gerne sprudeln sieht. Und sprudeln sie nicht freiwillig, dann „gräbt“ er danach.

Dieses Skript soll nun Gästeführern helfen, durch den alltäglichen Steuer- und Rechtsdschungel zu kommen – und das möglichst unbeschadet.

Die nachfolgenden Ausführungen geben den derzeitigen Kenntnisstand des Verfassers wieder; sie sind weder als amtliche Kommentierung noch als dienstliche Anweisung für eine Behörde oder aus einer solchen zu verstehen. Für den Fortbestand der Rechtsausführungen in der zukünftigen Entwicklung von Gesetzen, Richtlinien oder Rechtsprechung kann selbstverständlich keine Gewähr übernommen werden. Dass einige Auslegungen strittig sind oder werden können, ist leider im Bereich der Rechtsauslegung ein unumstößlicher Fakt. Gerade im Bereich des Steuerrechts muss es einen Grund geben, weshalb sich angeblich zwei Drittel der weltweit erscheinenden Steuerfachliteratur nur mit dem deutschen Steuerrecht befassen (!), da müssen gegenläufige Auffassungen einfach bestehen.

Bei konkreten Fragen sollte immer ein Rechtsanwalt oder Steuerberater konsultiert werden, denn nur diese können und dürfen (!) beratend tätig werden.

Ach ja, zu guter Letzt noch: Ich entschuldige mich bereits an dieser Stelle bei allen Städten und Regionen, die ich für die Beispiele „missbraucht“ habe – besonders bei der liebenswerten Stadt Kyritz an der Knatter, deren Gästeführer K für viele Beispiele herhalten muss.

II. Aller Anfang ist schwer ... – erste Handlungen bei Betriebseröffnung

Wer selbständig werden will und einen Betrieb eröffnet, muss dies innerhalb von einem Monat nach der Betriebseröffnung zunächst einer Behörde mitteilen. Welche Behörde dies ist, hängt von der Art des Betriebes ab. § 138 der Abgabenordnung -AO- regelt hierzu folgendes:

- wer einen Gewerbebetrieb eröffnet muss dies zunächst der Gemeinde mitteilen, in der der Betrieb eröffnet wird. Das Ordnungsamt fragt dann auf einem Vordruck nach näheren Einzelheiten und unterrichtet anschließend das zuständige Finanzamt von der Betriebsgründung.
- Freiberufler melden sich hingegen direkt (am besten schriftlich) beim zuständigen Finanzamt. Eine Anmeldung bei der Gemeinde ist nicht erforderlich.

Wenn Sie wissen wollen, ob Sie Gewerbetreibender oder Freiberufler sind, dann schauen Sie bei dem Abschnitt zur Einkommensteuer unter Ziffer 1 nach. Nicht selbständige Arbeitnehmer müssen ihre Tätigkeit nicht bei der Gemeinde oder dem Finanzamt anmelden, gleichwohl aber Ihre Steuer-ID bei dem Arbeitgeber abgeben, damit dieser beim Finanzamt die Merkmale der alten Lohnsteuerkarte elektronisch abfragen kann.

Nachdem Sie Ihre gewerbliche oder selbstständige Tätigkeit der Gemeinde bzw. dem Finanzamt angezeigt haben, erhalten Sie zunächst einmal von Ihrem Finanzamt einen Vordruck zur steuerlichen Erfassung. Dieser Vordruck bzw. Fragebogen dient dazu, Ihre persönlichen wie auch betrieblichen Verhältnisse näher kennen zu lernen. Nach §§ 85, 88 und 90 AO (sog. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen) sind Sie verpflichtet, die vom Finanzamt gestellten Fragen vollständig – und natürlich wahrheitsgemäß – zu beantworten. Wenn Sie ihn nicht oder nicht rechtzeitig abgeben, kann das Finanzamt z.B. ein Zwangsgeld festsetzen.

Viele Fragen, die das Finanzamt Ihnen zu Beginn Ihrer selbständigen Tätigkeit stellen wird, haben unmittelbare finanzielle Auswirkungen. So wird das Finanzamt u.a. folgende Fragen stellen:

- **Beginn der gewerblichen oder selbstständigen Tätigkeit:**
Die gewerbliche oder selbstständige Tätigkeit beginnt, wenn Sie nach außen erkennbar erste unternehmerische Handlungen ausführen. Hierzu gehören auch Vorbereitungshandlungen.
- **Geschäftsjahr/Abschlussstag:**
Das Geschäftsjahr (Gewinnermittlungszeitraum, Wirtschaftsjahr) ist bei Gewerbetreibenden und bei Freiberuflern regelmäßig das Kalenderjahr. Lediglich Gewerbetreibende, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, können ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr wählen.
- **Voraussichtlicher Gewinn in den ersten 12 Monaten:**
Anhand des von Ihnen geschätzten voraussichtlichen Gewinns prüft das Finanzamt, ob und ggf. in welcher Höhe Vorauszahlungen zur Einkommensteuer festzusetzen sind.
- **Fragen zur Umsatzsteuer:**
Warenlieferungen und Dienstleistungen unterliegen auf jeder Wirtschaftsstufe der Umsatzsteuer. Jeder Unternehmer ist berechtigt, von der Steuer, die er für seine Umsätze schuldet,

die Umsatzsteuerbeträge (= Vorsteuern) abzuziehen, die ihm andere Unternehmer für ihre ausgeführten Umsätze in Rechnung gestellt haben.

Fragen nach dem voraussichtlichen Umsatz im Jahr der Gründung Ihres Betriebs soll unter anderem klären, ob Sie umsatzsteuerlich als Kleinunternehmer einzustufen sind. In diesem Fall wäre von Ihnen keine Umsatzsteuer abzuführen. Ein Kleinunternehmer sind Sie nur dann, wenn der Gesamtumsatz (brutto) im Gründungsjahr 25.000 Euro nicht übersteigt. Für die folgenden Jahre wird jeweils auf den tatsächlichen Umsatz des Vorjahres (maximal 25.000 Euro) abgestellt. Als zusätzliche Voraussetzung darf allerdings auch der Umsatz des laufenden Jahres 100.000 Euro nicht übersteigen. Dies ist ab dem Folgejahr zu beachten.

Im Jahr der Betriebseröffnung und im darauf folgenden Jahr müssen Sie – sofern Sie kein Kleinunternehmer sind (!) – monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben. Ab dem dritten Jahr entscheidet die Höhe der im Vorjahr entstandenen Umsatzsteuerjahresschuld darüber, ob bzw. in welchem Turnus Umsatzsteuervoranmeldungen/-erklärungen abzugeben sind.

- Beschäftigen Sie eigene Arbeitnehmer? Lohnsteuer:
Jeder Arbeitgeber unterliegt der Verpflichtung, von den seinen Arbeitnehmern ausbezahlten Löhnen und Gehältern Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Die Lohnsteuer ermitteln Sie bei maschineller Lohnabrechnung unmittelbar nach der Formel des Einkommensteuertarifs mit Hilfe eines Lohnsteuer-Programms oder anhand der Lohnsteuertabellen (im Buchhandel erhältlich) und den Daten des Arbeitnehmers. Wie bei der Umsatzsteuer entscheidet die voraussichtliche Höhe der Lohnsteuerjahresschuld darüber, ob eine monatliche, vierteljährliche oder jährliche Anmeldung der Lohnsteuer zu erfolgen hat – hier wird Ihnen Ihr Finanzamt weitere Auskunft geben können.
- Höhe der anderen Einkünfte
Die Angaben dienen in Verbindung mit der Gewinnschätzung der Feststellung, ob und in welchem Umfang Vorauszahlungen zur Einkommensteuer festzusetzen sind. Eine sorgfältige Beantwortung dieser Frage liegt in Ihrem eigenen Interesse, um größere Steuernachzahlungen oder -erstattungen bei der späteren Jahresveranlagung zu vermeiden.
Sollten die tatsächlichen Geschäftsergebnisse nicht Ihren Erwartungen entsprechen, können Sie beim Finanzamt einen Antrag auf Anpassung der Vorauszahlungen stellen, indem Sie die gewünschte Herabsetzung oder Anhebung der Vorauszahlungen begründen (z.B. mit einer ersten Ergebnisrechnung).

Nachdem Sie die Fragen des Finanzamts wahrheitsgemäß beantwortet haben, wird dieses Ihre Antworten auswerten. Es stellt dann fest, in welchem Turnus Sie z.B. Lohnsteueranmeldungen abzugeben haben, wenn Sie eigene Arbeitnehmer beschäftigen, und sendet Ihnen die entsprechenden Vordrucke sowie die Vordrucke für die monatlich abzugebenden Umsatzsteuervoranmeldungen zu, wenn Sie kein Kleinunternehmer sind. Zusammen mit den Vordrucken erhalten Sie Erläuterungen, die Ihnen beim Ausfüllen weiterhelfen.

Errechnet das Finanzamt anhand Ihrer Angaben im Eröffnungsfragebogen Vorauszahlungen auf die Einkommen- und Kirchensteuer und den Solidaritätszuschlag, setzt es diese per Vorauszahlungsbescheid fest und nennt Ihnen die Fälligkeitstermine. Sollten Sie Gewerbetreibender sein, so werden Gewerbesteuvorauszahlungen von der Gemeinde gesondert angefordert, wenn dies notwendig ist. Bei Freiberuflern fällt nie Gewerbesteuer an. Alle Vorauszahlungen werden übrigens später mit der Jahressteuer verrechnet.

Nun haben Sie den ersten „Papierkram“ hinter sich gebracht. Glückwunsch! Sie können sich nun ganz auf Ihre Tätigkeit als Gästeführer – egal unter welcher Steuerart Sie bei der Einkommensteuer zu qualifizieren sind – widmen. Na ja, fast ganz – es gibt ja noch die Gewinnermittlung, die Sie vornehmen müssen – und zwar jährlich. Bitte denken Sie dabei daran, dass Radierungen nur Kunstwerke sind, wenn Dürer oder da Vinci sie gefertigt haben! Wurden die Radierungen von Ihnen vorgenommen und dann auch noch in der Gewinnermittlung ist das nicht nur nicht unbedingt toll, sondern sogar verboten!

Und dann wären da noch die Einkommensteuererklärungen, die Umsatzsteuererklärungen (sofern Sie kein Kleinunternehmer sind) und ggf. die Gewerbesteuererklärungen (es sei denn, Sie sind Freiberufler), die allesamt fristgerecht abzugeben sind.

III. Einkommensteuer

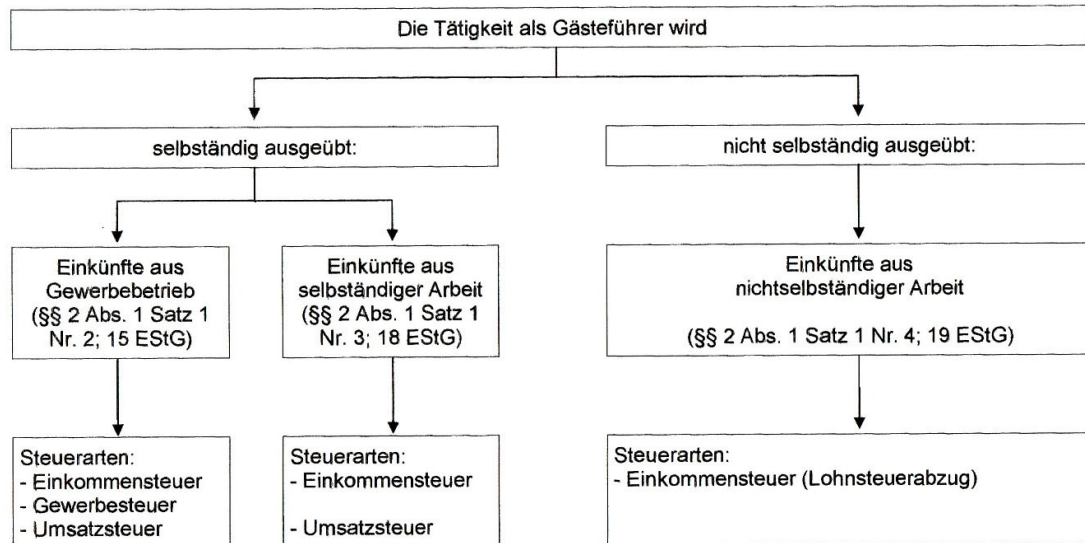
Die Steuer, die uns am ehesten begegnet, ist die Einkommensteuer. Die meisten von uns kennen die Einkommensteuer wohl in ihrer Erhebungsform der Lohnsteuer – und wer vergessen hat, bei seiner Bank einen Freistellungsauftrag abzugeben, dem wurde die Einkommensteuer als Kapitalertragsteuer oder Zinsabschlagsteuer von den Zinsen einbehalten.

Die Einkommensteuer ist eine Steuer, die auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abstellt. Hierzu werden zunächst jedes Jahr (Veranlagungszeitraum) die Einkünfte ermittelt, indem die Einnahmen um die entsprechenden Ausgaben vermindert werden. Von den Einkünften werden noch Sonderausgaben (z.B. Versicherungsaufwendungen oder Spenden) sowie außergewöhnliche Belastungen (z.B. hohe Krankheitskosten) abgezogen. Unter Anwendung der Tarifvorschriften des Einkommensteuergesetzes -EStG- wird dann schließlich die Einkommensteuer ermittelt, auf die die bereits einbehaltene Lohnsteuer oder Kapitalertragsteuer angerechnet wird. So viel zur Einkommensteuer im Allgemeinen.

Bevor es allerdings an die Besteuerung geht, muss das eigentliche Einkommen erst einmal einer Einkunftsart zugeordnet werden, um festzustellen wie die Einkommensteuer zu erheben ist bzw. wie die Einkünfte zu deklarieren sind.

1. Qualifizierung der Einkunftsart

Bei einem Gästeführer kommen grundsätzlich drei Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes in Betracht:



Nachfolgend sollen diese Einkunftsarten näher beschrieben werden.

1.1 der Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)

Das Einkommensteuergesetz enthält in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG eine Legaldefinition des Gewerbebetriebs. Danach ist ein Gewerbebetrieb eine Betätigung, die

- selbständig,
- nachhaltig,
- mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und
- eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt;
- es darf sich jedoch weder um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) noch um solche aus selbständiger Arbeit (Freier Beruf - § 18 EStG) handeln und
- – als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal – die Betätigung muss den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreiten.

Diese sechs Tatbestandsmerkmale sind die Grundlage jedes Gewerbebetriebs – zumindest aus einkommensteuerrechtlicher Sicht. Eine Gewerbebeanmeldung ist für die einkommensteuerrechtliche Betrachtung nicht erforderlich. Auch wenn eine solche Anmeldung vor dem Beginn der gewerblichen Tätigkeit aus Sicht der Abgabenordnung (s.o.) zwingend abzugeben ist, so ist sie keine Voraussetzung für den einkommensteuerlichen Gewerbebetrieb. Auch nicht angemeldete Gewerbebetriebe werden vom Finanzamt besteuert!

Ein Gewerbebetrieb setzt erst einmal eine Betätigung voraus; eine bloße Nutzungsüberlassung ist grundsätzlich kein Gewerbebetrieb, sondern reine Vermögensverwaltung (zum Beispiel die Überlassung einer Wohnung gegen Mietzahlungen für dauerhafte Wohnzwecke [anders wäre es bei einer kurzfristig angelegten Vermietung z.B. als Ferienwohnung]).

Eine feste Einrichtung oder ein fester Ort, an dem oder von dem aus die Tätigkeit ausgeübt wird ist keine Voraussetzung. Auch ein so genannter „Reisegewerbetreibender“ (zum Beispiel „billiger Jakob“ oder „Marktschreier“) oder ein Schausteller ist ein Gewerbetreibender.

Im nachfolgenden Text sollen die oben genannten Tatbestandsmerkmale näher betrachtet werden.

1.1.1 Selbständigkeit

Dieses Tatbestandsmerkmal grenzt den Gewerbetreibenden – aber auch den Freien Beruf – vom Arbeitnehmer ab. Während sowohl Gewerbetreibende als auch Freiberufler selbständig tätig werden, wird der Arbeitnehmer unselbständig tätig. Während Merkmale der Selbständigkeit nicht umfassend geregelt sind, sind Hinweise auf eine Unselbständigkeit z.B. in § 1 der Lohnsteuerdurchführungsverordnung LStDV zu finden.

Für eine **Unselbständigkeit** sprechen folgende Merkmale:

- persönliche Abhängigkeit (vom Arbeitgeber),
- Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit,
- feste Arbeitszeiten,
- feste Bezüge,
- Urlaubsanspruch,
- Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall,
- kein Unternehmerrisiko,
- keine Unternehmerinitiative,
- Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers,
- Schulden der Arbeitskraft und nicht des Arbeitserfolgs.

Für die **Selbständigkeit** spricht hingegen unter anderem, dass die Höhe der Einnahmen weitgehend von den eigenen Aktivitäten abhängt, dass Zeit, Ort und Umfang der Tätigkeit im Wesentlichen selbst bestimmt werden können.

Besonders wichtig für das Vorliegen der Selbständigkeit sind **Unternehmerrisiko** und **Unternehmerinitiative**. Diese beiden Schlagwörter lassen sich ganz einfach und plakativ übersetzen: Der Selbständige wird von sich aus tätig, entwirft sein „Produkt“ selbst und preist es am freien Markt an (Unternehmerinitiative). Sollte sein Vorhaben ein Fehlschlag sein, dann muss er selbst den entstandenen Verlust tragen (Unternehmerrisiko). Im Gegensatz hierzu wird dem angestellten Arbeitnehmer gesagt, was er wie zu machen hat; sollte diese Tätigkeit kein Erfolg sein, dann liegt der wirtschaftliche Verlust in erster Linie beim Arbeitgeber.

Beispiel:

Der Gästeführer G hat mit der Tourist-Info der Stadt Bad Neuoberndorf einen Vermittlungsvertrag abgeschlossen. In diesem Vertrag ist geregelt, dass G

- auch von anderen Personen Führungen annehmen kann;
- der Umfang der Führung zwischen dem Gast als Auftraggeber und G als Auftragnehmer abzustimmen ist;
- G sein Angebot selbst entwickelt und keine „Standard-Führung“ durch die Tourist-Info vorge-schrieben wird;
- er von dem Gast sein Honorar für die geleistete Führung erhält;
- G für die Vermittlung einer Führung der Tourist-Info eine Vermittlungsprovision zu zahlen hat, die alle Leistungen der Tourist-Info umfasst.

Der Gästeführer M hat mit seiner Tourist-Info in der Stadt Altunterburg indes einen anderen Vertrag abgeschlossen. In diesem Vertrag ist geregelt, dass M

- die Führungen ausschließlich von der Tourist-Info der Stadt Altunterburg annehmen darf;
- der Umfang der Führung zwischen dem Gast als Auftraggeber und der Tourist-Info Altunterburg abgestimmt wird;
- M in der zwischen ihm und der Tourist-Info vereinbarten Zeit (an den Wochenenden samstags ab 10:00 Uhr und sonntags bis 20:00 Uhr) die ihm übertragenen Führungen durchzuführen hat; ihm

stehen acht freie Wochenenden zu, die er mindestens zwei Wochen im Voraus bei der Tourist-Info Altunterburg zu beantragen hat.

- M die von der Tourist-Info Altunterburg angebotenen „Standard-Führungen“ wie vorgeschrieben durchzuführen hat;
- der Gast das Führungsentgelt an die Stadtkasse Altunterburg im Voraus zu überweisen hat; M erhält am Monatsende ein festes Salär.

Wer von beiden ist selbständig tätig?

Antwort:

Zugegeben, die Lösung springt förmlich ins Auge. Gehen wir die beiden Fälle dennoch mal Punkt für Punkt durch:

	G	M
Abhängigkeit vom „Arbeitgeber“?	Nein, G kann auch von Dritten Aufträge annehmen.	Ja, M ist fest an die Tourist-Info Altunterburg gebunden.
Weisungsgebundenheit?	Nein, G bestimmt sein Angebot und sein Programm selbst.	Ja, M muss die Altunterburger „Standard-Führung“ durchführen.
Feste Arbeitszeit?	Nein, je nach Angebot.	Ja.
Feste Bezüge?	Nein, je nach Angebot.	Ja.
Urlaubsanspruch?	Nein, kann Führungen annehmen und ablehnen, wie er will.	Ja.
Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall?	Nein; keine Führungen = kein Geld.	Vertragliche Regelung insofern unvollständig.
Unternehmerisiko?	Ja, keine Aufträge = kein Geld.	Nein, festes Salär.
Unternehmerinitiative?	Ja, kann selbst für sich werben und entwirft sein Angebot selbst.	Nein, Tourist-Info Altunterburg macht alles für ihn.
Eingliederung in die Tourist-Info?	Nein.	Ja.
Schulden von Arbeitskraft oder Arbeitserfolg?	G schuldet dem Gast als Auftraggeber einen Erfolg; die Tourist-Info ist nur Vermittler.	M schuldet der Tourist-Info seine Arbeitskraft; diese wiederum schuldet dem Gast, mit dem sie den Vertrag abgeschlossen hat, einen Erfolg in Form der Führung.

Leider sind die wenigsten Fälle so einfach wie die von G und M. Als Abgrenzung ist in Anlage 3 ein Urteil zur nichtselbständigen Tätigkeit einer Burgführerin beigelegt, das die Kriterien aufzeigt, die bei einer Selbständigkeitsprüfung zu beachten sind. Da es sich bei diesem Urteil – wie bei jedem anderen Urteil auch – um eine Einzelfallentscheidung handelt, können die dort aufgeführten Prüfungskriterien zwar grundsätzlich auch auf andere Fälle übertragen werden, aber es kann in anderen Fällen und bei anderer Gewichtung der Tatbestandsmerkmale eben auch abweichende Ergebnisse geben!

Als Anlage 5 ist ein Urteil des Finanzgerichts Hamburg beigelegt. Dieses Urteil befasst sich zwar mit einem Reiseleiter, ist bezüglich der Frage der Selbständigkeit auch auf Gästeführer übertragbar.

1.1.2 Nachhaltigkeit

Eine nachhaltige Tätigkeit liegt vor, wenn die Tätigkeiten aus einem wiederkehrenden Leistungsaustausch bestehen und von dem Entschluss getragen werden, sie zu wiederholen und daraus eine Einkunftsquelle zu machen. Die Zeitdauer der Tätigkeiten ist dabei regelmäßig ohne Belang; eine Mindestdauer ist nicht erforderlich, so dass auch eine auf nur wenige Tage oder Wochen angelegte Tätigkeit nachhaltig sein kann. Als Beispiel muss hier immer der in der Kommentierung berühmt gewordene Weihnachtsbaumverkäufer herhalten, der jedes Jahr nur ein paar Tage wirklich tätig wird, aber eben immer wieder – und damit nachhaltig.

Beispiel:

Der Gästeführer S führt täglich ein bis zwei Gruppen durch die Stadt.

Gästeführerin R wird regelmäßig einmal in der Woche tätig.

Gästeführer M führt während einer Festwoche täglich eine Gruppe; die restlichen 51 Wochen des Jahres muss er sich ausruhen.

Die Landschaftsführerin F war nach ihrer Gästeführerausbildung eine Woche lang als Gästeführer tätig, dann hört sie auf, da ihr die Arbeit aufgrund einer Pollenallergie doch keinen Spaß macht.

Die ortsansässige pensionierte Lehrerin L, die keine Gästeführerin ist, von Passanten nach dem Weg zur Johanneskirche gefragt. Da sie zur Zeit nichts anderes zu tun hat, und ihr die Passanten sympathisch sind, bringt L sie persönlich zu Johanneskirche und erzählt auf dem Weg ein bisschen etwas über die Stadt. Als kleines Dankeschön bekommt sie hierfür 5 Euro.

Wer ist nachhaltig tätig?

Antwort:

S, R, M und F sind eindeutig nachhaltig tätig. Bei M ist es egal, dass er nur eine Woche im Jahr aktiv ist, in dieser Woche ist er nämlich nachhaltig tätig. Gleiches gilt für F, die insgesamt nur eine Woche gearbeitet hat, aber eben in dieser Zeit nachhaltig tätig war.

L ist nur einmalig tätig geworden – selbst wenn bei dieser Tätigkeit bei ihr der Entschluss gefallen sein sollte, doch eine Gästeführerausbildung zu machen.

Eine einmalige Tätigkeit ist – wie es der Name schon sagt – grundsätzlich nicht nachhaltig. Dabei ist allerdings auch auf die Absicht des Tätigwerdenden abzustellen. Selbst wenn er nur einmal tätig wurde, kann eine Nachhaltigkeit vorliegen, wenn eine solche beabsichtigt war.

Beispiel:

In Bad Niederschönstett kommt K auf die Idee, dass dieser Nabel der Welt unbedingt touristisch erschlossen werden muss. Also bietet er seine Dienste als Gästeführer in diesem Ort an. Leider hat er bisher nur einen Auftrag erhalten.

Ist K nachhaltig tätig?

Antwort:

K wurde zwar erst einmal tätig, aber seine Tätigkeit ist auf eine Nachhaltigkeit hin ausgelegt, so dass diese zu bejahen ist.

1.1.3 Gewinnerzielungsabsicht

Ein weiteres Tatbestandsmerkmal für den Gewerbebetrieb ist die Einkünfte- oder besser Gewinnerzielungsabsicht. Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb kann nur erzielen, wer in der Absicht tätig ist, einen Gewinn zu erwirtschaften – ein Hobby, das nur Verluste erwirtschaftet, kann steuerlich nicht geltend gemacht werden (im Steuerrecht spricht man hier von der so genannten „Liebhaberei“)

Hierbei ist ganz klar eine Abgrenzung von der Einnahmeerzielungsabsicht vorzunehmen. Die reine Absicht, Einnahmen zu erzielen, langt für den einkommensteuerlichen Gewerbebetrieb grundsätzlich nicht aus (hierin besteht einer der Unterschiede zum umsatzsteuerrechtlichen Unternehmerbegriff [siehe dort]). Für die Einkommensteuer zählt der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben. Die Gewinnerzielungsabsicht ist somit auf eine Mehrung des Betriebsvermögens ausgerichtet; eine ausschließliche Selbstkostendeckung reicht nicht aus.

Dabei ist nicht auf jeden einzelnen Jahresgewinn abzustellen, sondern auf den so genannten „Totalgewinn“, also auf den Gesamtgewinn des Betriebs in der Zeit der Gründung bis zur Veräußerung bzw. Aufgabe. Insofern sind so genannte „Anlaufverluste“ in den ersten Jahren nach der Eröffnung des Betriebes unschädlich, wenn in den nachfolgenden Jahren Gewinne folgen, die insgesamt höher als die vorangegangenen Verluste sind.

Überwiegen in der Summe die Verluste, spricht man im Einkommensteuerrecht von der so genannten „Liebhaberei“ – ein einkommensteuerlicher „Liebhaber“ ist also etwas durchaus anständiges, aber er kann seine Verluste steuerlich eben nicht geltend machen. Hier fehlt es an der Gewinnerzielungsabsicht. Dies ist zumeist dann der Fall, wenn eine Tätigkeit nicht aus wirtschaftlichen, sondern aus persönlichen Gründen der Lebensführung betrieben und der Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten geführt wird, sowie nach seiner Wesensart auf Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinn arbeiten kann. Entstandene Verluste werden dann im Einkommensteuerbescheid nicht berücksichtigt. Die erzielten Einnahmen werden dann nicht der Einkommensteuer unterworfen; getätigte Ausgaben sind nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung. Sollte gelegentlich ein positives Ergebnis in einem Jahr entstehen, so wird dieses dann nicht versteuert. Sofern nicht nur gelegentlich, sondern nachhaltig Gewinne entstehen, dann kann die Liebhaberei zum steuerlich relevanten Betrieb werden.

Gerade bei „Nebenerwerbs-Gästeführern“ wird die Liebhabereiprüfung eine besondere Rolle spielen. Es macht nämlich auch einen Unterschied, ob eine Betätigung als Haupteinnahmequelle oder ob sie nebenher betrieben wird. Wer als Gästeführer sein tägliches Brot hart erarbeitet, der wird unzweifelhaft hieraus langfristig einen Gewinn erzielen wollen und müssen. Insofern liegt hier der Verdacht der Liebhaberei bei Anlaufverlusten in den ersten Jahren nicht so nahe. Anders ist es bei Gästeführern, die nebenher als Gästeführer arbeiten und eine andere, sichere Einnahmequelle besitzen, dank derer sie ihren Lebensunterhalt bestreiten können. Entstehen hier Anlaufverluste, so kann seitens des Finanzamts durchaus der Verdacht bestehen, dass die Gästeführungen nur ein Hobby sind, das nicht der Gewinnerzielung dient. In diesen Fällen besteht seitens des Finanzamts die Möglichkeit, die Einkommensteuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung vorzunehmen, bis nach einigen Jahren die Frage nach einem Totalgewinn geklärt ist – bis also die Verluste durch Gewinne getilgt wurden. Ist ein Totalgewinn hingegen nach einer gewissen Zeit (nach ungefähr fünf bis acht Jahren) nicht ersichtlich, so kann das Finanzamt aufgrund des Vorbehalts der Nachprüfung unter Umständen aber auch wieder die Verluste streichen, was wiederum zu Nachzahlungen führt.

1.1.4 Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bedeutet, dass eine Tätigkeit am allgemeinen wirtschaftlichen Markt gegen Entgelt und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird. Geschäftsbeziehungen mit mehreren, möglicherweise sogar ständig wechselnden Kunden oder Auftraggebern, sprechen zwar im Allgemeinen deutlich für die Beteiligung am Marktgeschehen, sind aber kein unerlässliches Erfordernis.

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofes hat immer wieder, je nach den Umständen des Einzelfalls, die Geschäftsbeziehungen auch zu nur einem einzigen Vertragspartner als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr genügen lassen. Zum Beispiel auch in dem Fall eines „Fremdenführers“, der nur für ein Touristikunternehmen arbeitet (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 9. Juli 1986 – I R 85/83, veröffentlicht im Bundessteuerblatt 1986 Teil II Seite 851 – Anlage 1 dieses Skripts). Dieses Urteil ist aber mit äußerster Vorsicht zu genießen!!! Der Bundesfinanzhof verwendet hier im Tenor des Urteils den Begriff des „Fremdenführers“ und kommt im Ergebnis zum Vorliegen eines Gewerbebetriebes und der Gewebesteuerpflicht. Aus der Sachverhaltsbeschreibung wird schnell ersichtlich, dass im Urteilsfall kein Gästeführer geklagt hatte, sondern ein Reiseleiter! Da das Merkmal „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ jedoch sowohl beim Gewerbetreibenden als auch beim Freiberufler besteht, ist es im Ergebnis ohne Bedeutung, für welche Einkunftsart das Merkmal bejaht wird. Im Umgang mit dem Finanzamt sollte jedoch äußerst klarstellend darauf hingewiesen werden, dass der Bundesfinanzhof in seinem Urteil das Wort „Fremdenführer“ missverständlich verwendet hat und dass ein anderes Berufsbild dem Urteil zugrunde lag als das des Gästeführers.

1.1.5 keine andere selbständige Einkunftsart

Eine selbstständige, nachhaltige und von Gewinnerzielungsabsicht getragene Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist kein Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 EStG, wenn

- es sich um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb handelt (§ 13 EStG) oder
- ein freier Beruf, eine ähnliche Tätigkeit bzw. eine wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit (§ 18 EStG) ausgeübt wird.

Insbesondere der letzte Punkt ist für Gästeführer interessant und wird unter Ziffer 1.2.1 ausführlicher behandelt.

Dass Gästeführungen oftmals Assoziationen mit Almagrieben und Herden wecken, führt im Übrigen nicht zu einer Qualifizierung der Tätigkeit als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Sollten hingegen Land- und Forstwirte nebenher als Gästeführer tätig werden, so ist zu fragen, ob die Tätigkeit nicht doch ggf. noch dem eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen ist, wenn beispielsweise ein Winzer Gäste durch seine Weinberge führt und anschließend eine Probe seines eigenen Weines veranstaltet. Eine solche Führung kann durchaus noch im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sein, während andere Führungen einen selbständigen Betrieb im Bereich des Gewerbes bzw. des freien Berufs bilden. Wegen der Abgrenzung sollte jedoch ein Steuerberater zu Rate gezogen werden.

1.1.6 keine reine Vermögensverwaltung

Auch die (private) Vermögensverwaltung – inklusive der Verwertung der Substanz z. B. durch deren Veräußerung – ist eine selbstständige, nachhaltige und von Gewinnabsicht getragene Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Insofern ist es ein ungeschriebenes, nicht im Einkommensteuergesetz vorhandenes Tatbestandsmerkmal eines Gewerbebetriebs, dass dieser den Rahmen einer reinen Vermögensverwaltung überschreiten muss.

Vermögensverwaltung liegt in den Fällen vor, in denen sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. Hinter dieser – aus juristischer Sicht recht prosaischen – Definition verbergen sich knallharte Einzelfälle: Ein gewerbliches Unternehmen liegt zum Beispiel dann nicht vor, wenn Einkünfte lediglich durch Nutzungsüberlassung erzielt werden, wie beispielsweise bei der Vermietung und Verpachtung von Gegenständen (auch von Grundstücken und Gebäuden) sowie bei der Kapitalnutzung z.B. durch die Erzielung von Zinsen.

Hier wird ersichtlich, dass die Tätigkeit als Gästeführer eine reine Vermögensverwaltung übersteigt, da gegenüber dem Auftraggeber klare Dienstleistungen in Form von Führungen erbracht werden, die keine Fruchtziehung von Vermögen darstellen.

1.2 Freie Berufe (§ 18 EStG)

Der so genannte „Freie Beruf“ ist kein absolut eindeutig bestimmter Rechtsbegriff, hat sich aber so im deutschen Sprachgebrauch eingenistet. Das Einkommensteuergesetz nennt in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG folgende Tätigkeiten:

§ 18 EStG

(1) Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind

1. *Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu der freiberuflichen Tätigkeit gehören die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, die selbständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer (vereidigten Bücherrevisoren), Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe. Ein Angehöriger eines freien Berufs im Sinne der Sätze 1 und 2 ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung ist, dass er auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird. Eine Vertretung im Fall vorübergehender Verhinderung steht der Annahme einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit nicht entgegen;*

...

Diese Vorschrift lässt sich wie folgt gliedern: Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG gehören die Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit – also die Einkünfte eines so genannten Freiberuflers oder aus einem Freien Beruf – zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Sinne von § 18 EStG.

In § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG wird die freiberufliche Tätigkeit näher definiert. Sie umfasst:

1. selbständig ausgeübte
 - wissenschaftliche,
 - künstlerische,
 - schriftstellerische,
 - unterrichtende oder
 - erzieherische Tätigkeit (so genannte „Attributsberufe“),
2. die selbständige Berufstätigkeit der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ausdrücklich genannten Berufe (so genannte „Katalogberufe“), unter denen sich der Beruf des Gästeführers nicht befindet.

Da der Beruf des Gästeführers nicht eindeutig genannt wird, muss Schritt für Schritt überprüft werden, ob ein Freier Beruf vorliegt. Diese Prüfung nehmen wir nun vor.

Mit dem Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 EStG hat die freiberufliche Tätigkeit im Sinne von § 18 EStG auf den ersten Blick viele Gemeinsamkeiten. So sind folgende, wesentliche Merkmale gemeinsam:

- selbständige,
- nachhaltige Betätigung,
- die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und
- sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.

Der größte Unterschied ist die eigentliche Tätigkeit des „Berufsträgers“. Nach derzeit noch herrschender Meinung wird eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne von § 15 EStG zumeist durch den Einsatz von Kapital gekennzeichnet. Beim Freien Beruf steht hingegen der eigene Arbeits-einsatz im Vordergrund. Möglich ist auch eine Grobunterscheidung zwischen Berufen, die vornehmlich mit der Muskelkraft arbeiten (Gewerbebetrieb), und Berufen, die überwiegend mit dem Geist arbeiten (Freier Beruf). Diese letzte Unterscheidungsmöglichkeit ist allerdings nicht mehr als ausschlaggebend anzusehen, da ein (freiberuflicher) Zahnarzt bei einer Wurzelspitzenresektion sicherlich mehr Muskelkraft einsetzt als mancher Gewerbetreibender. Darüber hinaus gibt es auch Angehörige Freier Berufe, die mit erheblichem Kapitaleinsatz arbeiten, wie z.B. Zahnärzte, wohingegen zum Beispiel bei einem gewerblichen Handelsvertreter nur die eigene Arbeitskraft eingesetzt wird.

Summa summarum bleibt also festzustellen, dass eine einfache Abgrenzung nach „althergebrachten Kriterien“ heutzutage allgemein nicht mehr möglich ist, da die Geschäftswelt nicht mehr ausschließlich aus Handwerkern sowie Kaufleuten einerseits und studierten Feingeistern andererseits besteht; bei einigen Berufsgruppen ist der Übergang vom Gewerbetreibenden zum Freiberufler durchaus fließend, bei anderen typischen Freiberuflern kann die gesamte Tätigkeit auch zum Gewerbebetrieb umqualifiziert werden, wenn sie nur gewerbliche Nebentätigkeiten aufnehmen! Da die Tätigkeit als Gästeführer – noch – kein fest umrissenes Berufsbild ist, fällt hier die Abgrenzung noch schwerer.

Aus diesem Grunde sind in den Anlagen 1 bis 4 insgesamt vier Urteile beigelegt, die sich mit dem Themenkreis Gästeführer und Reiseleiter befassen.

- Die Urteile 1 und 4 betreffen Reiseleiter, deren Tätigkeit steuerlich als Gewerbebetrieb zu beurteilen ist.
- Das Urteil 2 behandelt die eigentliche Tätigkeit eines Gästeführers. Insofern sollte bei der Klassifizierung der eigenen Einkünfte abgewogen werden, welche der in den Urteilen beschriebenen Tätigkeiten der eigenen entspricht.
- Urteil 3 behandelt die Frage der Unselbständigkeit, also die Arbeitnehmereigenschaft.

1.2.1 Abgrenzung zwischen dem Gewerbebetrieb und dem Freien Beruf im Falle eines Gästeführers

Das Finanzgericht Berlin hat mit Urteil vom 29. Juli 1976 – V 38-39/76 – (Anlage 2) entschieden, dass die Vermittlung von Wissen über die politische und wirtschaftliche Lage einer Stadt oder Region, ihrer Versorgung und Entsorgung, der Bevölkerungsstruktur, Verkehrssituation, Stadtplanung etc. dem Inhalt und dem Umfang nach die Voraussetzungen für den Begriff des Unterrichts erfüllt. Ein selbständig tätiger Gästeführer, dessen alleinige Aufgabe in der Vermittlung solchen Wissens besteht, übt deshalb eine freiberufliche Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus.

In diesem Zusammenhang ist die Umschreibung des Begriffes „Gästeführer“ durch das europäische Normierungsinstitut CEN, an deren Erarbeitung der Bundesverband der Gästeführer in Deutschland e.V. beteiligt war, zu beachten:

TOURIST GUIDE: Person who guides visitors in the language of their choice and interprets the cultural and natural heritage of an area, which person normally possesses an area-specific qualification. Such qualifications are usually issued and / or recognised by the appropriate authority.

GÄSTEFÜHRER: Person, die Besucher in der Sprache ihrer Wahl führt und das kulturelle und natürliche Erbe eines Gebiets vermittelt, und die normalerweise über eine gebietsspezifische Qualifikation verfügt, die üblicherweise von den zuständigen Stellen ausgegeben und / oder anerkannt wird.

Das Berufsbild besteht also aus der Aufarbeitung und Übermittlung von Wissen, so dass bei einem Gästeführer, der ausschließlich in den Grenzen der oben genannten Beschreibung tätig wird, – wie schon unter Hinweis auf ein Urteil des Finanzgerichts Berlin ausgeführt – eine unterrichtende Tätigkeit im Sinne von § 18 EStG vorliegt.

Erst wenn neben dem eigentlichen Vermitteln von Wissen auch weitere Dienstleistungen – beispielsweise durch die Reservierung von Gaststätten oder Hotels oder den Verkauf von Theaterkarten, Ansichtskarten, Reiseführern etc. – erbracht werden, ist zu überprüfen, ob die gesamte Tätigkeit z.B. derjenigen eines Reiseleiters oder sogar der eines so genannten „Paketlers“ gleichkommt und einen Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 EStG darstellt. Solche händlerähnlichen Tätigkeiten können den gesamten Betrieb eines Gästeführers vom Freien Beruf zum Gewerbebetrieb werden lassen.

Der Gästeführer, der jedoch ausschließlich als Gästeführer in den Grenzen der CEN-Definition tätig wird, ist nach der Rechtsprechung als Freiberufler im Sinne von § 18 EStG einzustufen, wenn die Tätigkeit insgesamt selbständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird, sowie eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Diese Voraussetzungen müssen – wie oben erwähnt – natürlich auch zwingend erfüllt werden. Ansonsten nutzt die schönste „unterrichtende Tätigkeit“ nichts, wenn sie unselbständig ausgeführt wird und damit Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne von § 19 EStG darstellt, wie bei jedem anderen Angestellten auch (vgl. hierzu Ziffer 1.3).

Hin und wieder werden Gästeführer auch als Reiseleiter tätig. In diesen Fällen sei zur Vorsicht geraten – vor allem in steuerlicher Hinsicht. Zum einen ist der Reiseleiter in der allgemeinen Verkehrsauffassung ein ganz anderer Beruf als derjenige des Gästeführers. Die CEN-Definition beschreibt denn auch den Reiseleiter wie folgt:

REISELEITER: Person, die im Auftrag des Reiseveranstalters den Reiseablauf leitet und beaufsichtigt, und dabei sicherstellt, dass das Programm gemäß dem Vertrag zwischen Reiseveranstalter und Reisenden/Kunden durchgeführt wird, und die örtliche praktische Informationen gibt.

Ebenso wie die CEN-Definitionen und die Tätigkeiten von Gästeführern und Reiseleitern unterschiedlich sind, kommt man auch zu einer unterschiedlichen steuerlichen Beurteilung beider Berufe. Der Reiseleiter ist Gewerbetreibender, wie z.B. das Finanzgericht Nürnberg mit Urteil vom 24. Mai 1962 – V 35/62 – feststellte (Anlage 4); in diesem Fall besteht neben der Einkommensteuerpflicht zusätzlich auch eine Gewerbesteuerpflicht.

Bei einer gleichzeitigen Tätigkeit als Gästeführer und als Reiseleiter ist im Einzelfall deshalb zu überprüfen, ob

- die Reiseleitertätigkeit die Gästeführertätigkeit dermaßen in den Schatten stellt, dass der Reiseleiter im Vordergrund steht und insgesamt ein Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 EStG vorliegt, der dann auch die (untergeordneten und/oder im Rahmen der Reiseleitung gemachten) Gästeführungen umfasst; oder
- zwei getrennte Unternehmen vorliegen, da die Gästeführertätigkeit von der Reiseleitertätigkeit einwandfrei getrennt werden kann (z.B. getrennte Auftraggeber, getrennte Abrechnung/Rechnungsstellung, getrennte Aufzeichnungen/Buchführung etc.).

Da hier immer auf den absoluten Einzelfall abzustellen ist, sollte ein Steuerberater konsultiert werden.

1.3 nichtselbständige Tätigkeit (§ 19 EStG)

Jede selbständige Tätigkeit kann auch als nichtselbständige Tätigkeit ausgeübt werden. So kann beispielsweise ein Mediziner als niedergelassener Arzt selbständig oder als angestellter Krankenhausarzt nichtselbständig tätig werden. Der Unterschied zwischen beiden Arten des Tätigwerdens liegt regelmäßig in den persönlichen Umständen der Berufsausübung: Wer auf eigene Rechnung und Gefahr ohne Weisungsgebundenheit arbeitet, der ist selbständig (Ziffer 1.1.1.). Im Gegensatz hierzu wird derjenige nichtselbständig tätig, der seine Arbeitskraft schuldet, unter der Leitung eines Arbeitgebers steht bzw. im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (vgl. § 1 Abs. 2 LStDV). Die Frage, ob jemand als Arbeitnehmer oder als Selbständiger tätig ist, muss immer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beurteilt werden.

Die Merkmale, die für eine Selbständigkeit oder dagegen sprechen, sind unter Ziffer 1.1.1 aufgeführt. Für eine **Unselbständigkeit bzw. nichtselbständige Tätigkeit** sprechen folgende Merkmale:

- persönliche Abhängigkeit (vom Arbeitgeber),
- Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit,
- feste Arbeitszeiten,
- feste Bezüge,
- Urlaubsanspruch,
- Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall,
- kein Unternehmerrisiko,
- keine Unternehmerinitiative,
- Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers,
- Schulden der Arbeitskraft und nicht des Arbeitserfolgs.

Für die **Selbständigkeit** spricht hingegen unter anderem, dass die Höhe der Einnahmen weitgehend von den eigenen Aktivitäten abhängt, dass Zeit, Ort und Umfang der Tätigkeit im Wesentlichen selbst bestimmt werden können.

Sollte nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Nichtselbständigkeit bejaht werden, so ist der Gästeführer ein Angestellter der Tourismusinstitution, von der er seine Aufträge erhält. Diese muss dann für ihn Lohnsteuer abführen. Sollte der Gästeführer noch einen anderen nichtselbständigen Beruf bzw. einen nichtselbständigen Hauptberuf haben, so unterliegen die Einnahmen aus der Gästeführertätigkeit der Lohnsteuerklasse VI – hier entstehen in der Regel hohe Abzüge. Diese werden jedoch bei der Abgabe der Einkommensteuererklärung auf die entstandene Einkommensteuerschuld angerechnet.

Da in vielen Städten oder Regionen keine Verträge mit der örtlichen Tourismusinstitution abgeschlossen wurden, ist eine Klärung der Frage nach der Nichtselbständigkeit oftmals nur schwer möglich.

Insofern empfiehlt es sich – nicht zuletzt auch aus der Sicht der jeweiligen Tourismusinstitution – einen Vermittlungsvertrag nach BVDG-Vorbild mit dem Gästeführer abzuschließen, der letztlich eine Selbständigkeit des Gästeführers bedeutet. Hier besteht für die Tourismusinstitution regelmäßig keine Gefahr, sondern eher der Vorteil, dass der Gästeführer nunmehr nicht

Angestellter der Tourismusinstitution ist und diese keine Lohnsteuer bzw. Sozialabgaben abführen muss. Im Gegenzug bedeutet dies zwar, dass sich der Gästeführer hierum selbst kümmern muss, aber die Versteuerung der Einkünfte ist sowieso vorzunehmen – egal ob mit oder ohne Vertrag!

Letztlich kann aber auch ein Arbeitsvertrag mit der lokalen Tourismusinstitution geschlossen werden. Unterm Strich müssen beide Seiten entscheiden, welche Vertragsart für sie am besten geeignet ist. Es ist nur wichtig, dass das Verhältnis zwischen Tourismusinstitution und Gästeführern schriftlich fixiert ist – wer schreibt, der bleibt. Auch wenn man sich aktuell gut versteht und keinen Bedarf für eine vertragliche Fixierung sieht, so kann es nicht nur irgendwann einmal zu Meinungsverschiedenheiten kommen, es ist gleichsam nicht unmöglich, dass das Finanzamt oder andere Institutionen die Tourismusinstitution prüfen und dann das Verhältnis zu den Gästeführern beleuchten. Man hat dann immer schlechte Karten, wenn nichts schriftlich fixiert ist. Deshalb gilt es immer, rechtzeitig – und das heißt frühzeitig (!) – einen Vertrag zu schließen; zum Schutze beider Vertragsparteien.

2. Ermittlung des Gewinns bzw. des Überschusses

Das steuerliche Ergebnis – die Einkünfte – wird je nach Einkunftsart Gewinn (bei Gewerbetreibenden und Freiberuflern) oder Überschuss (bei Arbeitnehmern) genannt. Dabei gibt es nicht nur Unterschiede bei der Bezeichnung, sondern auch bei der Ermittlung.

Der **Gewinn** ist entweder nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Die Ermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG steht in Zusammenhang mit einer Bilanzierung – diese Gewinnermittlungsart dürfte für Gästeführer ausscheiden. Da Gästeführer regelmäßig Freiberufler sind (siehe oben), trifft sie nach § 141 AO grundsätzlich keine Bilanzierungspflicht. Selbst in den Fällen, in denen die Gästeführertätigkeit als Gewerbebetrieb zu qualifizieren ist, kommt es erst bei einem Jahresgewinn von mehr als 60.000 Euro bzw. einem Jahresumsatz von mehr als 600.000 Euro zu einer Buchführungspflicht. In diesen Fällen sollte ein Steuerberater konsultiert werden, der bei der Erstellung der Buchführung wertvolle Dienste leisten kann.

Alle anderen Gästeführer – und das dürfte das Gros sein – können Ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Nach dieser Vorschrift des Einkommensteuergesetzes ist der Gewinn schlicht und einfach durch den Abzug der Betriebsausgaben von den Betriebseinnahmen zu ermitteln. Mithin ist dies eine einfache Subtraktionsrechnung! Hierfür gibt es seit dem Gewinnermittlungszeitraum (= Kalenderjahr) 2005 die „Anlage EÜR“, zu der nähere Informationen in der Ziffer 2.4 enthalten sind.

Im Endeffekt – grob vereinfacht – entspricht diese Rechenmethode auch der Ermittlung des **Überschusses** bei angestellten Gästeführern. Nur werden hier die Werbungskosten im Sinne von § 9 EStG von den Einnahmen (= Arbeitslohn) abgezogen.

2.1 Einnahmen

Der Einkommensteuer zu unterwerfende Einnahmen stehen in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit als Gästeführer, sind also durch diese Tätigkeit veranlasst. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Einnahme einklagbar ist.

Beispiel:

Der selbständige Gästeführer G berechnet pro Führung 100 Euro. Der Gast A zahlt ihm zusätzlich 10 Euro Trinkgeld.

Antwort:

Dass es sich bei dem Honorar von 100 Euro um eine Einnahme handelt, ist unstrittig. Das Trinkgeld ist eine freiwillige Zahlung von A, die G nicht einklagen könnte, wenn sie nicht geleistet würde – dennoch handelt es sich um eine Einnahme, die der Einkommensteuer zu unterwerfen ist!

Grundsätzlich spielt es für die Beurteilung der Einnahmen keine Rolle, ob ein Gästeführer selbständig tätig wird, oder ob er als Angestellter nichtselbständig arbeitet. Eine Ausnahme bildet jedoch das Trinkgeld! Es ist zwar auch bei nichtselbständig Tätigen grundsätzlich eine Einnahme. Seit dem 1. Januar 2002 sind nach § 3 Nr. 51 EStG freiwillige Trinkgelder allerdings steuerfrei, wenn sie dem Arbeitnehmer anlässlich einer Dienstleistung von Kunden (des Arbeitgebers), ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, den diese Kunden für die erhaltene Leistung (an den Arbeitgeber) zu zahlen haben; es ist allerdings wirklich in Frage zu stellen, ob alleine die Steuerfreiheit der Trinkgelder zu einer Bevorzugung eines Abhängigkeitsverhältnisses führen sollte. Bis zum 31. Dezember 2001 waren die einem Arbeitnehmer freiwillig zugewendeten Trinkgelder steuerfrei, soweit sie 2.400 DM nicht überstiegen.

Beispiel:

Der selbständige Gästeführer S hat im vergangenen Jahr neben den in Rechnung gestellten Honoraren Trinkgelder von insgesamt 2.500 Euro erhalten. Der nichtselbständig tätige Gästeführer N erhielt Trinkgelder in Höhe von insgesamt 2.000 Euro.

Antwort:

S muss die Trinkgelder ab dem ersten Cent der Einkommensteuer unterwerfen. N hingegen muss nach Anwendung § 3 Nr. 51 EStG die Trinkgelder nicht versteuern!

Zu Einnahmen führt ferner die Erstattung von früher abgezogenen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, weil zum Beispiel Fachliteratur gegen Kostenerstattung an den ursprünglichen Verkäufer zurückgegeben wurden.

2.1.1 Einnahmen-Freibetrag im Sinne von § 3 Nr. 26 EStG

Der Freibetrag von 3.000 im Jahr (bis inkl. 2020: 2.400 Euro p.a.) wird nur dann gewährt, wenn die folgenden vier Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind (§ 3 Nr. 26 EStG):

- Der Steuerpflichtige (also der Gästeführer) muss eine begünstigte Tätigkeit im Rahmen der Ausbildung, Erziehung, Betreuung, Kunst oder Pflege ausüben.
- Die Tätigkeit muss nebenberuflich ausgeübt werden.
- Die Tätigkeit muss im Dienst oder Auftrag einer öffentlich-rechtlichen oder gemeinnützigen Körperschaft erfolgen.
- Die Tätigkeit muss der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen.

Die Frage, ob der Einnahmen-Freibetrag im Sinne von § 3 Nr. 26 EStG anwendbar ist oder nicht, wird immer wieder gerne diskutiert. Auch wenn es sich „nur“ um 3.000 Euro p.a. handelt, so ist dies gerade für nebenberufliche Gästeführerinnen und Gästeführer – und das dürfte in Deutschland die Masse sein – ein doch annehmbarer Betrag, der evtl. nicht versteuert werden muss.

Da die Frage hin und wieder bereits diskutiert wurde, soll sie nachfolgend in nahezu epischer Breite behandelt werden. Wer sich dies nicht antun möchte, der sei gleich auf das unter Ziffer 2.1.1.4 zu findende Fazit hingewiesen.

An dieser Stelle möchte ich aber auch darauf hinweisen, dass bekanntlich jede Medaille zwei Seiten hat. Aus diesem Grunde ist in Ziffer 2.1.1.5 die Behandlung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, die in Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, beschrieben. Wenn nicht alle Einnahmen versteuert werden müssen, dann können auch nicht alle Ausgaben geltend gemacht werden – so sozial ist das Einkommensteuerrecht eben auch nicht!

Außerdem darf neben dem Steuerrecht auch das Sozialversicherungsrecht nicht vergessen werden! Das wird insbesondere dann von Interesse sein, wenn es um die „Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft“ geht. Wird der Gästeführer z.B. von einer kommunalen TI vermittelt (!), dann steht er weder in deren Dienst noch handelt in deren Auftrag, so dass § 3 Nr. 26 EStG nicht greift. Wird der Freibetrag dennoch beantragt, stellt sich die Frage, ob das ein Hinweis auf ein Abhängigkeitsverhältnis sein kann, was im schlimmsten Falle sogar ein Argument für eine Scheinselbständigkeit sein könnte ...

2.1.1.1 Begünstigte Tätigkeiten

Die begünstigten Tätigkeiten lassen sich bereits anhand des Gesetzeswortlauts in die folgenden drei Gruppen unterteilen:

- Tätigkeit als **Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer** oder eine vergleichbare Tätigkeit,
- **Pflege** alter, kranker oder behinderter Menschen und
- **künstlerische** Tätigkeit.

Bereits auf den ersten Blick wird offensichtlich, dass die mittlere Gruppe –also die Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen – für die weitere Beurteilung keine Rolle spielen wird, da die Tätigkeit eines Gästeführers wohl kaum darunter subsumiert werden kann.

Mithin bleibt primär die Tätigkeit als **Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer** übrig. Hierunter wird im Allgemeinen eine pädagogische Ausrichtung gesehen. Unstreitig gehören deshalb folgende Tätigkeiten zu dieser Gruppe:

- die Tätigkeit von Sporttrainern, Sport- und Jugendwarten, Mannschaftsbetreuern in Sportvereinen,;
- die Tätigkeit von Chorleitern, Orchesterdirigenten;
- die Lehr- und Vortragstätigkeit im Rahmen der allgemeinen Bildung und Ausbildung, z.B. das Geben von Kursen und das Halten von Vorträgen an Schulen und Volkshochschulen, die Mütterberatung, das Erteilen von Erste-Hilfe-Kursen oder Schwimm-Unterricht;
- Tätigkeiten im Bereich der beruflichen Aus- und Fortbildung, z. B. nebenberufliche Lehrtätigkeit an einer Universität, Vortragstätigkeit bei einer Anwalts- oder Ärztekammer, nebenberufliche Ausbildungstätigkeit bei der Feuerwehr, einer Steuerberaterkammer, der Industrie- und Handelskammer oder in der Justizverwaltung, Tätigkeit als Prüfer in den die Ausbildung abschließenden Examina, Korrekturassistent an der Universität, Unterrichtung von Pflegepersonal in Krankenhäusern durch einen Arzt.

Die beiden letzten Punkte dürften für Gästeführer interessant sein, da hier die Vortragstätigkeit im Rahmen der allgemeinen bzw. der beruflichen Bildung und Ausbildung genannt wird. Dies bedeutet, dass die Gästeführung keine „08/15-Standard-Führung“ sein darf, sondern ein individuell auf die Gruppe angepasster Vortrag, der als Fortbildung des Gastes gedacht ist und der Fortbildung auch dient – die Gästeführung sollte also so sein, wie wir es uns immer selbst wünschen. Die Führung muss also als Fortbildung gedacht und auch als solche geeignet sein. Hier ist wiederum das als Anlage 2 beigefügte Urteil des Finanzgerichts Berlin vom 29. Juli 1976 – V 38-39/76 – interessant, da dieses Urteil eine Gästeführung als Unterricht im steuerlichen Sinne qualifiziert.

Neben der Tätigkeit des Übungsleiters ist auch eine **künstlerische Tätigkeit** begünstigt. Nach der allgemeinen Auffassung und Rechtsprechung wird derjenige künstlerisch tätig, der eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, in der seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine gewisse Gestaltungshöhe erreicht. Die Feststellungslast für das Vorliegen einer künstlerischen Tätigkeit trägt dabei der Steuerpflichtige selbst – mithin also der Gästeführer.

Klassisches Beispiel hierfür wären grundsätzlich Führungen in historischen Gewändern, bei denen eine gewisse schauspielerische Gestaltungshöhe erreicht wird. Davon abzugrenzen sind

jedoch diejenigen Führungen, bei denen der Gästeführer „nur“ das Gewand oder eine Tracht trägt, jedoch eine reguläre Führung macht, die er ansonsten auch in Alltagskleidung machen würde. Um es auf eine einfache Formel zu bringen: Eine „Nachtwächterführung“ bekommt keine künstlerische Gestaltungshöhe, nur weil der Gästeführer Mantel und Schlapphut trägt, wenn er ansonsten so führt, wie er es tagsüber auch ohne Mantel und Schlapphut macht.

Beispiel:

In Kyritz an der Knatter werden „historische Führungen“ angeboten. Der Kyritzer Gästeführer K schlüpft dabei in das Gewand eines schwedischen Soldaten und stellt die Stadt aus der Sicht eines Soldaten im Dreißigjährigen Krieg dar. Da er aus der „Ich-Perspektive“ berichtet und mittels Requisiten das Leben vor rund 370 Jahren anschaulich vermittelt, erreicht er eine gewisse schauspielerische Gestaltungshöhe bei der Vermittlung seines Wissens.

Anlässlich des Stadtfestes zum 375sten Jahrestages der Eroberung von Kyritz durch den schwedischen General Peer Pucko beschließt K, dass er sein Gewand auch bei der öffentlichen Führung trägt, die er ansonsten in normaler Alltagskleidung machen würde. Er führt also wie sonst auch – nur dieses Mal eben im Gewand eines schwedischen Soldaten des 17. Jahrhunderts.

Die Kyritzer Gästeführerin G führt seit Jahren in Kyritzer Tracht durch die Stadt.

Antwort:

Allein das Tragen der Tracht macht keine künstlerische Tätigkeit aus einer Führung. G ist also nicht künstlerisch tätig – kann aber gleichwohl unter den Übungsleiter-Begriff fallen! Letzteres wäre gesondert zu prüfen.

K wird künstlerisch tätig, soweit er beispielsweise wie ein Schauspieler bei einer Inszenierung oder Theateraufführung auftritt. Trägt er hingegen sein Gewand bei der 375-Jahr-Feier und macht eine Stadtführung, so gilt dasselbe wie bei G – er wird hier nicht künstlerisch tätig, wenn er führt.

2.1.1.2 Nebenberufliche Tätigkeit

Die Nebenberuflichkeit wird bei § 3 Nr. 26 EStG ausschließlich aus einer zeitlichen Perspektive betrachtet. Eine Tätigkeit ist dann nebenberuflich, wenn sie vom zeitlichen Umfang her nicht mehr als ein Drittel der Tätigkeit ausmacht, die ein denselben Beruf oder dieselbe Tätigkeit ausübender Vollerwerbstätiger zu erbringen hat.

Schlussendlich kommt es also nicht darauf an, dass außer der Nebentätigkeit Gästeführungen auch ein Hauptberuf ausgeübt wird, so dass die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrags im Sinne von § 3 Nr. 26 EStG auch von Personen erfüllt werden können, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, z. B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose.

Letztlich liegt in der rein zeitabhängigen Betrachtungsweise im Bereich der Gästeführer aber auch ein kleines Problem: es gibt diesen Beruf offiziell (noch) nicht, er ist nicht geregelt. Insofern gibt es keine reguläre Arbeitszeit, auf die man abstellen kann. Gänzlich verfehlt wäre das Argument, dass beispielsweise im Vergleich ein Reiseleiter, der eine Gruppe begleitet, 24 Stunden am Tag für die Gruppe da sein muss, so dass eine Tätigkeit von acht Stunden am Tag noch nebenberuflich ist.

Im Endeffekt wird als Beurteilungsrichtschnur eine 40- bis 42-Stunden-Woche für Vollerwerbstätige im Angestelltenverhältnis sinnvoll sein, so dass eine Gästeführertätigkeit von 13 bis 14 Stunden pro Woche noch als nebenberuflich anzusehen sein müsste. Bei Freiberuflern wird man mehr zugrunde legen dürfen. Hier ist eine 50- bis 60-Stunden-Woche noch normal, so dass auch 18 bis 20 Stunden noch als nebenberuflich anzusehen wären. Das ist dann aber schon ein ziemlicher Grenzfall.

Aber Vorsicht: Das bedeutet nicht, dass der Gästeführer pro Woche sechs bis sieben zweistündige Führungen machen kann und alles ist erledigt. Die Gesamttätigkeit ist zu berücksichtigen – und dazu gehören auch die Bürozeiten, die Vorbereitungsmaßnahmen, die Ausarbeitung neuer Führungen etc.

Darüber hinaus kann eine Nebentätigkeit auch dann vorliegen, wenn aus ihr der Hauptlebensunterhalt bestritten wird. Ist der Verdienst aus der Nebentätigkeit höher als aus der Haupttätigkeit, dann ist das persönlich erfreulich, steuerlich aber für die Beurteilung der Nebentätigkeit unbeachtlich. Die Höhe der Einnahmen aus der Nebentätigkeit ist für deren Beurteilung ohne Bedeutung.

Werden **mehrere verschiedene** begünstigte Nebentätigkeiten ausgeübt, so ist für die Frage, ob Nebenberuflichkeit vorliegt, grundsätzlich jede Tätigkeit für sich zu betrachten. Verschiedene gleichartige Tätigkeiten sind jedoch zusammen zu würdigen. Ist der Steuerpflichtige zum Beispiel nebenberuflicher Gästeführer und nebenberuflicher Trainer eines Fußballvereins, so liegen eindeutig zwei unterschiedliche Nebentätigkeiten vor. Ist er jedoch Gästeführer und Dozent an der Volkshochschule, so können die Tätigkeiten recht nahe beieinander liegen, da beide Tätigkeiten unterrichtend sind und ggf. bei dem vermittelten Wissen noch eine Gleichheit besteht. Hier ist jedoch auf den jeweiligen Einzelfall abzustellen.

Aus dem Gesetzeswortlaut „im Dienst oder Auftrag“ ergibt sich im Übrigen, dass die Nebentätigkeit selbstständig oder nichtselbstständig ausgeübt werden kann. Schlussendlich ist es mithin unerheblich, ob die Nebentätigkeit als selbstständige Tätigkeit oder als nichtselbstständige Arbeit zu qualifizieren ist. Der Einnahmen-Freibetrag kann also sowohl bei selbständigen als auch bei angestellten nebenberuflichen Gästeführern gewährt werden.

2.1.1.3 Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer öffentlich-rechtlichen oder gemeinnützigen Körperschaft

Des weiteren setzt § 3 Nr. 26 EStG voraus, dass die Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes -KStG- fallenden Einrichtung ausgeübt wird.

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind z. B.

- Bund, Länder, Landkreise, Städte und Gemeinden,
- Industrie- und Handelskammern, Innungen, Handwerkskammern, Ärzte-, Rechtsanwalts-, Notar- und Steuerberaterkammern, Sparkassen- und Giroverbände,
- Träger der Sozialversicherung,
- Universitäten und
- bestimmte Religionsgemeinschaften, z. B. die evangelische oder römisch-katholische Kirche.

Zur zweiten Gruppe gehören gemeinnützigen Körperschaften, soweit sie keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Lassen Sie sich hier nicht durch den Zusatz „e.V.“ in die Irre leiten. Dieser Zusatz besagt lediglich, dass es sich um einen eingetragenen Verein handelt, der also in das Vereinsregister aufgenommen wurde. Der Zusatz „e.V.“ bedeutet nicht, dass der Verein auch gemeinnützig ist! Nicht zu den gemeinnützigen Körperschaften gehören übrigens die Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter, z. B. Gewerkschaften, Arbeitgeberverbände oder Hausbesitzervereine. Entsprechendes gilt des weiteren für Interessenverbände, z. B. Lohnsteuerhilfvereine oder Automobilverbände, aber auch für politische Parteien.

Für Gästeführer ergibt sich hier immer wieder die Frage: Für wen bzw. in wessen Auftrag arbeite ich? Nehmen wir zum Beispiel einen Vermittlungsvertrag, den der Gästeführer mit der z.B. städtischen Tourist-Info geschlossen hat. Dann arbeitet er nicht im Auftrag der Stadt – also einer juristischen Person des öffentlichen Rechts –, sondern im Auftrag des jeweiligen Gastes. Dabei kann der Gast allerdings selbst wiederum ein gemeinnütziger Verein sein, so dass die zweite Gruppe der unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtungen gegeben sein kann. Gibt es hingegen keinen Vermittlungsvertrag und der Gästeführer arbeitet tatsächlich für die Stadt, dann greift die erste Alternative und der Auftraggeber ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts. Vorsicht ist geboten, wenn die Tourist-Info aus der Stadtverwaltung als GmbH ausgegliedert wurde oder zwar noch städtisch dominiert ist, jedoch aufgrund der Rechtsform zu einem eigenständigen Betrieb wurde. In diesen Fällen kann der Einnahmen-Freibetrag im Sinne von § 3 Nr. 26 EStG nicht angewendet werden.

Gleiches gilt, wenn Sie zwar einen gemeinnützigen Verein führen, aber die Führung nicht für den gemeinnützigen Teil des Vereines erbringen, sondern für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, den der Verein unterhält. Auch dann greift § 3 Nr. 26 EStG nicht mehr. Der Übergang kann fließend und für Sie kaum merkbar sein. Oder wissen Sie, ob Sie für den Verein noch im Rahmen seiner Mitgliederwerbung und -betreuung tätig werden, oder ob es sich bei dem Ausflug bereits um den Bestandteil eines Vereinsfestes handelt, für das alle Teilnehmer zahlen mussten? Schlussendlich müssen Sie, da Sie die Begünstigung des § 3 Nr. 26 EStG in Anspruch nehmen wollen, nachweisen, dass alle Voraussetzungen erfüllt sind – also hilft im Notfall nur fragen, fragen, fragen.

2.1.1.4 Fazit

Grundsätzlich kann § 3 Nr. 26 EStG – und damit der Einnahme-Freibetrag von 2.100 Euro – angewandt werden. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main hat in Ziffer 2.13 ihrer Rundverfügung vom 29. Juni 2005 – S 2245 A – 2 – St II 2.02 – (Einkommensteuerkartei der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main § 3 EStG, Fach 3, Karte 6) folgendes entschieden:

„Die Tätigkeit eines Stadtführers ist – vergleichbar mit einer unterrichtenden Tätigkeit an einer Volkshochschule und der Tätigkeit eines Museumsführers - wegen ihrer pädagogischen Ausrichtung grundsätzlich nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt. Zu prüfen ist jedoch insbesondere, ob die Tätigkeit im Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen unter § 5 Abs. 1 Nr.9 KStG zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke ausgeübt wird“.

Diese Verwaltungsentscheidung ist allerdings nur für hessische Finanzämter bindend! Finanzämter in anderen Bundesländern sind nicht an diese Verwaltungsanweisung gebunden, können sich die Auffassung der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main jedoch zu Eigen machen.

Aber – und hier kommt ein ganz großes Aber – lohnt es sich wirklich? Im Endeffekt kommt § 3 Nr. 26 EStG nur dann im "großen Stil" zum Tragen, wenn man im Auftrag einer der o.g. Körperschaften arbeitet. Und dann stellt sich die Frage, ob man nicht scheinselbständig ist. Steuern sparen, um Sozialabgaben zu leisten? Das ist den Teufel durch den Beelzebub angetrieben.

2.1.1.5 Behandlung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, die im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen.

Was als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten angesetzt werden kann, wird in Ziffer 2.2 geklärt. Hier, in Ziffer 2.1.1.5, soll geklärt werden, wie eben diese Ausgaben berücksichtigt werden können, wenn sie mit steuerfreien Einnahmen zusammenhängen.

Nach § 3c EStG dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Ausgaben, die zugleich steuerfreie und steuerpflichtige Einnahmen betreffen, sind – ggf. im Schätzungswege – aufzuteilen und anteilig abzuziehen. Hinzu kommt, dass nach § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der nebenberuflichen Tätigkeit stehende Ausgaben nur insoweit als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen.

Beispiel:

Der Gästeführer K aus Kyritz an der Knatter hat im vergangenen Jahr insgesamt 100 Führungen gemacht. Zehn Führungen erfüllen unstreitig die Voraussetzungen von § 3 Nr. 26 EStG, die restlichen 90 Führungen nicht. Von den Gesamteinnahmen von 5.000 Euro entfallen 1.000 Euro auf die zehn Führungen, die die Voraussetzungen von § 3 Nr. 26 EStG erfüllen; die restlichen 4.000 Euro entfallen auf die verbleibenden 90 Führungen. Vor allem die hochpreisigen Führungen wurden von gemeinnützigen Vereinen bzw. Körperschaften des öffentlichen Rechts gebucht.

An Ausgaben sind K folgende Posten entstanden:

Fahrtkosten Wohnung – Führungsbeginn jeweils 5 Euro	500 Euro
Vermittlungsprovision an TI Kyritz pro Führung 10 Euro	1.000 Euro
Fachliteratur	500 Euro
Sonstige Kosten	1.000 Euro
<u>Summe der Ausgaben</u>	<u>3.000 Euro</u>

Wie sind die Ausgaben von K zu behandeln?

Antwort:

Zuerst muss K einen Aufteilungsmaßstab für die Kosten suchen. Hierbei sind zwei verschiedene Ausgabegruppen zu unterscheiden. § 3c EStG stellt auf Ausgaben ab, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, so dass sich folgende Fallgruppen ergeben:

- Dieser Zusammenhang kann einwandfrei zuordenbar sein, wie z.B. bei den Fahrtkosten und der Vermittlungsprovision. Zehn Führungen fallen unter § 3 Nr. 26 EStG, so dass die Fahrtkosten und die Vermittlungsprovision für diese zehn Führungen einwandfrei nachweisbar einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen.
- Bei der Fachliteratur und den sonstigen Kosten muss die Aufteilung anders – nämlich im Schätzungswege – vorgenommen werden: Diese Schätzung erfolgt – unabhängig von der Höhe der Einnahmesumme bzw. den Einnahmen, die für einzelne Führungen erzielt wurden – nach dem Verhältnis der Führungen, die unter § 3 Nr. 26 EStG fallen, im Vergleich zu denjenigen, die diese Voraussetzungen nicht erzielen. Um es kurz zu machen, das Verhältnis heißt hier 10 : 90, da von 100 Führungen 10 unter § 3 Nr. 26 EStG fallen und 90 nicht.

Somit ergibt sich folgendes für die Berücksichtigung der Ausgaben (in der Klammer stehen die nicht abzugsfähigen Ausgaben)

Fahrtkosten Wohnung 90 Führungen à 5 Euro	450 Euro (50 Euro)
Vermittlungsprovision 90 Führungen à 10 Euro	900 Euro (100 Euro)
Fachliteratur 90 v.H. von 500 Euro	450 Euro (50 Euro)
Sonstige Kosten 90 v.H. von 1.000 Euro	900 Euro (100 Euro)
<u>Summe der Ausgaben</u>	<u>2.700 Euro (300 Euro)</u>

Dem wirtschaftlichen Gesamtergebnis von 5.000 Euro ./ 3.000 Euro = 2.000 Euro steht damit im Endeffekt ein steuerlicher Gewinn/Überschuss von 4.000 Euro ./ 2.700 Euro = 1.300 Euro gegenüber.

2.1.2 Sonderfall „Entnahme“

Ein Wirtschaftsgut, das für den Betrieb erworben wurde, muss nicht immer im Betriebsvermögen verbleiben. Man kann es verkaufen und so einen Gewinn realisieren – oder man kann es auch entnehmen, wie die Steuerfachleute sagen. Eine Entnahme ist schlicht und einfach die Überführung eines Wirtschaftsgutes (oder auch einer Leistung) aus dem betrieblichen Bereich in den privaten.

Beispiel:

K ist selbständiger Gästeführer in Kyritz an der Knatter. Er hat im Jahre 2008 drei alte Stiche für – umgerechnet – je 76,69 Euro erworben. Die Stiche wurden um 1850 von Phileas Kupferstecher angefertigt und zeigen den fast schiefen Turm vom Kyritz, Architekturelemente aus der Kyritzer Kirche St. Furunkula sowie das in der Nähe von Kyritz gelegene Schloss Niederneuhohentalstein der gefürtesten Grafen von Kyritz. K zeigt all diese Stiche während seine Führungen, um den Gästen ein Bild von Alt-Kyritz um 1850 zu vermitteln. Die Bilder gehören zum Betriebsvermögen von K.

Anlässlich der Hochzeit seiner Nichte N schenkt K der Braut am 5. Mai 2019 den Stich mit den Architekturelementen der Kirche St. Furunkula, da N dort ihrem geliebten Ehemann das Ja-Wort sinnbetörend entgegen hauchte. K denkt, dass der Stich ein angemessenes Geschenk ist, da der Marktwert mittlerweile auf 200 Euro gestiegen ist.

Während einer Führung im Sommer 2019 wird K von P, einem Gast aus Pisa, auf den fast schiefen Turm von Kyritz angesprochen, der seit rund 175 Jahren mit einem Neigungswinkel von ungefähr 1,27 Grad für Aufsehen sorgt. K lässt sich überreden und veräußert den Stich für 250 Euro an P.

F, die Ehefrau von K, ließ im Herbst 2019 das Wohnzimmer umbauen und einen wunderbaren Kamin im englischen Landhausstil einbauen. Sie liegt ihrem Mann K so lange in den Ohren, bis er den Stich von Niederneuhohentalstein rahmen lässt, um ihn über den Kamin zu hängen. Ihr Hauptargument – zumindest das, das K überzeugt – ist der aktuelle Marktwert des Stiches von immerhin 300 Euro. So etwas gehört über den Kamin und nicht vor die Augen neugieriger Besucher, meint zumindest F.

Lösung:

Die drei Stiche haben das Betriebsvermögen des K verlassen.

Der Stich mit dem fast schiefen Turm wurde veräußert. Bei der Veräußerung muss K die Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und den einst gezahlten Anschaffungskosten der Besteuerung unterwerfen.

Der Stich mit der Kirche St. Furunkula wurde zwar nicht veräußert, aber er wurde aus dem Betriebsvermögen des K heraus entnommen – er wurde in das Privatvermögen des K überführt und anschließend aus diesem heraus verschenkt. Die Entnahme ist – das werden wir nachfolgend noch erfahren – mit dem sog. Teilwert zu bewerten; hier mit 200 Euro.

Das Aufhängen des Stiches von Schloss Niederneuhohentalstein ist ebenfalls eine Entnahme, da der Stich nun nicht mehr für Führungen genutzt, sondern nur noch privat betrachtet wird – wir gehen mal davon aus, dass das Wohnzimmer von K nicht Station während der Führungen durch Kyritz ist! Auch hier muss K den Teilwert ansetzen, also 300 Euro.

Natürlich muss die **Entnahme** auch **bewertet** werden. Maßstab für die Bewertung ist regelmäßig der sog. **Teilwert des entnommenen Wirtschaftsguts** im Zeitpunkt der Entnahme (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG). Der Teilwert ist dabei der Wert, den der gedachte Erwerber eines (Gesamt-)Unternehmens für das einzelne Wirtschaftsgut – hier also das entnommene – zahlen würde.

Auf diese Art und Weise werden die sog. „stillen Reserven“, die in einem entnommenen Wirtschaftsgut enthaltenen sind, steuerrechtlich erfasst und ein **Entnahmegewinn** wird realisiert – oder ein Entnahmeverlust, wenn der Teilwert unter den ehemaligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt.

Eine Entnahme liegt übrigens nicht vor, wenn ein Wirtschaftsgut von einem Betrieb eines Steuerpflichtigen in einen anderen ihm ebenfalls gehörenden Betrieb lediglich überführt wird. Es handelt sich hierbei nur um einen **Zuordnungswechsel** zwischen zwei Einzelbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen. Und ein solcher Zuordnungswechsel ist gewinnneutral.

Beispiel:

K ist selbständiger Gästeführer in Kyritz an der Knatter. Daneben ist er noch Autor mehrerer Fachbücher über Stilkunde und Kunstgeschichte. Beide Tätigkeiten werden von K selbständig ausgeübt; es handelt sich um getrennte Tätigkeiten – K hat somit zwei (getrennte) Betriebe und damit zwei Betriebsvermögen.

Im Jahr 2000 erwarb K für – umgerechnet – 30,67 Euro ein Buch über den Kyritzer Backsteinbarock. Dieses Buch ordnete er damals seinem Gästeführer-Betriebsvermögen zu. Mittlerweile verfasst K ein Buch über barocke Bauten und möchte das Buch nunmehr dem Schriftsteller-Betriebsvermögen zuordnen.

Lösung:

Ein solcher Zuordnungswechsel ist gewinnneutral möglich.

2.2 Betriebsausgaben / Werbungskosten

Aufwendungen, die einem Gästeführer für seine Tätigkeit entstehen, werden bei Selbständigen Betriebsausgaben bzw. bei Nichtselbständigen Werbungskosten genannt. Insofern liegt beiden Begriffen regelmäßig derselbe Sachverhalt zugrunde – nur eben bei unterschiedlichen Einkunftsarten. Deshalb ähneln sich auch die Legaldefinitionen beider Begriffe. Während § 4 Abs. 4 EStG folgendes besagt: „*Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind*“, lautet § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG: „*Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen*“.

Betriebsausgaben und Werbungskosten haben also gemeinsam, dass sie durch den Betrieb bzw. durch den Beruf veranlasst sein müssen (so genanntes „Veranlassungsprinzip“). Aufwendungen sind regelmäßig betrieblich bzw. beruflich veranlasst, wenn sie objektiv mit dem Betrieb/Beruf zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb/Beruf zu dienen bestimmt sind. Welche Aufwendungen darunter fallen, bestimmt in erster Linie der Steuerpflichtige. Die Veranlassung von Ausgaben hängt nicht grundsätzlich davon ab, ob sie notwendig, üblich und zweckmäßig sind.

Beispiel:

Der Kyritzer Gästeführer K nimmt an einem Methodik- und Rhetorikseminar für Gästeführer teil und zahlt hierfür 150 Euro

Antwort:

Obwohl K der einzige Gästeführer in Kyritz und Umgebung ist, der ein solches Seminar besucht hat, ändert dies nichts am Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug, da er dieses Seminar für die Ausübung seiner Tätigkeit benötigt.

Im Gegensatz zu den Betriebsausgaben/Werbungskosten stehen die Aufwendungen für die private Lebensführung. Dies sind insbesondere Ausgaben für den Haushalt und für den Familienunterhalt – eben jene Aufwendungen, bei denen ein privates Interesse ausschließlich vorhanden ist bzw. im Vordergrund steht. Diese Aufwendungen sind grundsätzlich nicht abziehbar (§ 12 Nr. 1 EStG). Deshalb können Ausgaben für Ernährung, Kleidung und Wohnung im Allgemeinen nicht abgezogen werden. Gleiches gilt für die Tageszeitung, die keine Fachliteratur ist, da weitaus überwiegend allgemeine Informationen, die dem privaten Interesse dienen darin enthalten sind (Sport, Politik etc.). Ausnahmen hiervon bilden zum Beispiel das Arbeitszimmer; Arbeitskleidung wird bei einem Gästeführer selten vorliegen (ist aber denkbar bei historischen Gewändern für Kostümführungen oder dauerhaft mit Logos versehenen Kleidungsstücken). Auch hier ist immer das Veranlassungsprinzip zu beachten.

Beispiel:

Der Kölner Gästeführer K und der Dresdner Gästeführer D kaufen sich je eine Ausgabe des Buches „Römische Kunstgeschichte“ für 19,90 Euro. Können die beiden Gästeführer das Buch ihrer Tätigkeit zuordnen?

Antwort:

Bei K spricht nichts dagegen, da man in Köln den Römern quasi nicht ausweichen kann. Der Kauf des Buches dient mithin den Gästeführungen.

Dresden ist aber keine Stadt, die auf eine römische Vergangenheit zurückblicken kann, so dass prima facie eine Zuordnung zu der Gästeführertätigkeit ausscheidet, da der Kauf des Buches wohl eher den privaten Interessen des Kollegen D entspringen ist. Aber (!): „Prima facie“ bedeutet „auf den ersten Blick“ – also kann das Gegenteil bewiesen werden. Der Kauf des Buches „Römische Kunstgeschichte“ kann beruflich veranlasst sein, wenn B seine Gruppen durch Antikensammlungen in Dresden führt – zum Beispiel durch das Grüne Gewölbe! Um seine Gruppen qualifiziert durch die Antikensammlung führen zu können, muss D die „Römische Kunstgeschichte“ kennen, so dass eine steuerliche Berücksichtigung der gezahlten 19,90 Euro möglich ist.

Abwandlung:

Die Hildesheimer Gästeführerin H hat sich das Buch „Kunst im alten Ägypten“ gekauft. Obwohl Hildesheim unstrittig nie ein Teil des Pharaonenreichs war, beherbergt das Roemer- und Pelizaeus-Museum eine bedeutende Ägyptensammlung. Sollte die Kollegin H auch Gruppen durch diese Sammlung führen, ist eine Zuordnung zur beruflichen Tätigkeit möglich.

Beispiel:

Der Gelnhäuser Gästeführer G hat sich für 350 Euro einen Anzug gekauft, den er bei seinen Gästeführungen trägt. Da er sich als Repräsentant seiner Stadt sieht, möchte er seine Gruppen nur in bester Kleidung durch die Stadt führen. Gleichzeitig macht G auch Führungen im historischen Gewand und hat sich für 1.500 Euro ein detailgetreues Renaissancegewand maßschneidern lassen.

Da G nach Meinung seines Orthopäden Knick-Senk-Spreiz-Platt-Füße hat, trägt er nur orthopädisches Schuhwerk. Ein besonders robustes Paar für 200 Euro trägt er bei den Führungen – und natürlich ein besonderes Paar Kuhmaulschuhe für 400 Euro zu seinem Renaissancegewand.

Antwort:

Der Anzug gehört zu den Aufwendungen für die allgemeine Lebensführung und kann steuerlich nicht geltend gemacht werden. Straßen- oder Alltagskleidung kann regelmäßig nicht von der Steuer abgesetzt werden – schließlich ist es in Mitteleuropa allgemein üblich, nur bekleidet sein Haus zu verlassen.

Bei dem Renaissancegewand sieht es anders aus. Hierbei handelt es sich nicht um Alltagskleidung. G tätigte die Ausgaben nur für die Gästeführungen – nach dem Veranlassungsprinzip ist eine Zuordnung zur Gästeführertätigkeit möglich.

Gleiches gilt für die Schuhe: „Normales“ Schuhwerk kann nicht abgesetzt werden – die Kuhmaulschuhe gehören zum Gewand und können steuerlich berücksichtigt werden.

Bitte denken Sie immer an § 4 Abs. 4 EStG (= „*Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind*“) bzw. an § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG (= „*Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen*“). Sie wissen, was Ihrem Betrieb bzw. Ihrer Tätigkeit dient – Sie müssen es aber auch nachweisen und das Finanzamt muss es letztlich nachvollziehen können. Quittungen mit dem einfachen Vermerk „Fachbuch“ sind als Nachweis ungeeignet! Fast jedes Druckwerk kann ein Fachbuch für irgendjemanden sein – nur sind Sie dieser irgendjemand? Auf der Quittung/Rechnung muss schlicht und einfach das erworbene Gut beschrieben sein – moderne Kassen machen das ja so wie so. Aber „Fachbuch“ oder „Büromaterial“ sind auf einer Quittung zu allgemein, als dass man hier Betriebsausgaben oder Werbungskosten an- und absetzen kann!

Erwachsen einem Gästeführer **Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einer ehrenamtlichen Tätigkeit stehen**, kann die Rechtslage unterschiedlich sein.

Steht die ehrenamtliche Tätigkeit, mit dem Beruf in enger Beziehung und fördert das berufliche Fortkommen, sind die Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig. Ist beispielsweise ein Arbeitnehmer bei der für ihn zuständigen Gewerkschaft oder Interessenvertretung ehrenamtlich tätig, können seine Aufwendungen hierfür Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit bilden. Entsprechendes gilt für den Betriebsausgabenabzug bei ehrenamtlicher Tätigkeit in Fach- oder Berufsverbänden durch Gewerbetreibende und Freiberufler. Natürlich sind von dem Verband gezahlte Aufwandsentschädigungen als Einnahmen gegenzurechnen.

Letztlich können auch die Beiträge zu Gewerkschaften bzw. Fach- oder Berufsverbänden als Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

2.2.1 Sonderfall „Einlage“

Das Einkommensteuergesetz beschreibt die Einlagen recht nüchtern und sachlich zutreffend als „*alle Wirtschaftsgüter ..., die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahrs zugeführt hat*“ (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG). Eine Einlage ist also die Zuführung eines Wirtschaftsgutes aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen.

Beispiel:

Unser allseits bekannter Kyritzer Gästeführer K hat einen Bruder namens B.

Die Bibliothek von B ist recht groß. Bereits in den Jahren 1970 bis 1991 hat er sich für die Geschichte von Kyritz an der Knatter interessiert und rund 50 Bücher zur Regionalgeschichte erworben.

In den Jahren 2017 und 2018 hat er eine Ausbildung zum Gästeführer mit Bravur absolviert und führt seitdem Gäste als freiberuflicher Gästeführer durch seine – mittlerweile allseits bekannte – Heimatstadt. Dabei greift er natürlich auch auf das Wissen aus den Büchern zurück, die er in den Jahren 1970 bis 1991 erworben hatte.

Lösung:

B hat in den Jahren 1970 bis 1991 Bücher erworben und diese in seinem privaten Vermögen verwahrt; in Ermangelung eines Betriebsvermögens (er war noch kein Gästeführer) blieb ihm auch kaum eine andere Wahl! Da B die Bücher nun beruflich nutzt für seinen Betrieb, kann er sie in sein (mittlerweile entstandenes) Betriebsvermögen einlegen.

Es gilt hier der Grundsatz, dass der Steuerpflichtige den Umfang seines Betriebsvermögens selbst bestimmt. Insofern obliegt ihm auch die Entscheidung über die Zuführung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen im Wege einer Einlage.

Natürlich ist es nicht möglich jedwedes Wirtschaftsgut einzulegen. Das Wirtschaftsgut muss – wie eingangs mittels des Gesetzeszitates dargestellt – dem Betrieb zugeführt werden und ihm dienen. Man sollte sich also immer fragen: Wären es Betriebsausgaben, wenn ich das Wirtschaftsgut jetzt direkt für meinen Betrieb anschaffe? (vgl. hierzu Ziffer 2.2)

Der Wille, ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zuzuordnen, muss entsprechend dokumentiert werden. Es reicht nicht, den Willen einfach nur zu fassen – er muss auch kund getan werden. Eine bestimmte Form ist dabei nicht vorgeschrieben. Insofern reicht die Einbuchung in die Bilanz aus bzw. der Ausweis im Bestandsverzeichnis.

Natürlich muss die **Einlage** auch **bewertet** werden. Maßstab für die Bewertung ist regelmäßig der sog. **Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts** im Zeitpunkt der Zuführung (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG). Der Teilwert ist dabei der Wert, den der gedachte Erwerber des gesamten Unternehmens für das einzelne Wirtschaftsgut – hier also das eingelegte – zahlen würde.

Hintergrund für diesen Wertansatz ist die Tatsache, dass das vor der Einlage steuerfrei gebildete oder ggf. bereits besteuerte Vermögen nach der Einbringung in den Betrieb – z.B. im Falle der späteren Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsguts – den Gewinn nicht erhöhen darf. Dieser Wertzuwachs (oder auch -verlust) entstand ja auch nicht in der Zeit, in der das Wirtschaftsgut zu dem Betrieb gehörte. Er entstand zuvor.

Beispiel:

Wie wir bereits erfahren haben, hat B in den Jahren 1970 bis 1991 rund 50 Bücher zur Regionalgeschichte erworben. Er ist ein durchaus sammelwütiger Mensch und hat deshalb alle alten Kaufbelege aufbewahrt – er könnte also theoretisch die ursprünglichen Anschaffungskosten ermitteln.

Umgerechnet gab B insgesamt 1.000 Euro für die 50 Bücher aus. Einige der Bücher sind jedoch altersbedingt in einem nicht so guten Zustand, andere sind wahre Raritäten, so dass der aktuelle Teilwert 1.500 Euro beträgt.

Lösung:

B legt die Bücher zum Teilwert ein – also mit einem Wert von 1.500 Euro insgesamt. Dabei ist zu beachten, dass B bei der Einlage jedes Buch einzeln bewertet. Es erscheint in seinem Betriebsvermögen also kein Posten namens „50 alte Bücher = 1.500 Euro“, sondern „1 Buch ‚Kyritzer Kirchenchronik‘ von Waldemar Wohlfein, 1950 = 52 Euro“, „1 Buch ‚Kyritzer Rechtsgeschichte vom späten Mittelalter bis heute‘ von Philipp Polyscriptor, 1991 = 20 Euro“ usw.

Eine Ausnahme vom generellen Ansatz des Teilwertes gibt es bei Wirtschaftsgütern, die innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage angeschafft oder hergestellt wurden (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 2. HS Buchstabe a EStG). Auch diese Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich (!) mit dem Teilwert zu bewerten. Hier bilden jedoch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (abzüglich einer bereits anderweitig vorgenommenen Abschreibung) die Obergrenze für die Bewertung.

Im Klartext: Der Teilwert wird angesetzt, falls dieser niedriger ist als die gegebenenfalls um die Abschreibung geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Ist der Teilwert dagegen höher, dürfen höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (abzüglich einer etwaigen Abschreibung) angesetzt werden.

Beispiel:

Neben B nahm auch G in den Jahren 2017 und 2018 an den Ausbildungslehrgängen zum Gästeführer in Kyritz an der Knatter teil.

Auch G hatte bereits mehrere Bücher zur Kyritzer Geschichte, bevor er Gästeführer wurde. Unter anderem erwarb er im Jahre 2016 das Buch „Kyritzer Knüppelfachwerk – eingestürzte Gebäude aus drei Jahrhunderten“ für 49,99 Euro. Da die Kyritzer Druckerei am Tag nach der Auslieferung der ersten 100 Exemplare des Buches an den Buchhandel abbrannte, kamen nur diese 100 Exemplare in den Handel. Insofern ist dieses Standardwerk in Kyritz sehr begehrt und hat einen Teilwert von 350 Euro.

Im Jahr 2001 erwarb G für 25 DM (= 12,78 Euro) das Buch „Kyritzer Barock – oft verkannte Schönheit des Knatterflorenz“. Von diesem Buch wurden nur zehn Exemplare verkauft, die restlichen Bücher wurden im Keller der Buchhandlung von An Alphabet durch das große Knatterhochwasser zu Pfingsten 2001 zerstört. Aus diesem Grunde ist auch dieses Druckwerk extrem gesucht und hat einen Teilwert von 450 Euro.

G eröffnet seinen Betrieb mit den ersten Vorbereitungshandlungen (= mit der Ausbildung) im Jahre 2017 und möchte bereits in diesem Jahr die Bücher einlegen.

Lösung:

Das Buch „Kyritzer Barock – oft verkannte Schönheit des Knatterflorenz“ legt er mit dem Teilwert ein, mithin mit 450 Euro (Regelfall: § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 1. HS EStG). Zwischen Anschaffung im Jahr 2001 und Einlage im Jahr 2017 (Betriebseröffnung) sind mehr als drei Jahre vergangen, so dass die Ausnahmeregelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 2. HS EStG nicht greift.

Das Buch „Kyritzer Knüppelfachwerk – eingestürzte Gebäude aus drei Jahrhunderten“ ist grundsätzlich (!) auch mit dem Teilwert einzulegen. Hier sind aber zwischen der Anschaffung und der Einlage keine drei Jahre vergangen, so dass die Ausnahmeregelung von § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 2. HS Buchstabe a EStG zu beachten ist und die Anschaffungskosten (abzüglich einer bereits anderweitig vorgenommenen Abschreibung) die Obergrenze für die Bewertung bilden. Damit legt G das Buch mit einem Wert von 49,99 Euro ein – eine Abschreibung des Buches hat er im Privatvermögen nicht vorgenommen, da das Buch bisher nicht der Einkünfteerzielung diene.

Der Einlage erfolgt bei bilanzierenden Gästeführern gewinnneutral. Während sich der Bestand erhöht, erhöht sich in gleicher Weise auch das Einlagenkonto, so dass durch die eigentliche Einlage kein Gewinn oder Verlust ausgelöst wird. Lediglich die dann ggf. vorzunehmende Abschreibung (vgl. Ziffer 2.3.1) führt zu Gewinnminderungen. Bei den Gästeführern, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, gilt gleiches – auch hier erscheint das eingelegte Wirtschaftsgut erst einmal gewinnneutral im Bestandsverzeichnis und wird dann ggf. abgeschrieben.

Einlagen gibt es im Übrigen nur bei Betriebsvermögen! Mithin also nur bei Gewerbetreibenden und Freiberuflern. Bei Arbeitnehmern gibt es keine Einlagen! Wer also bereits eine komplette Bibliothek besitzt und dann angestellter Gästeführer wird, der kann seine Bibliothek nicht einlegen, da ein Arbeitnehmer kein Betriebsvermögen hat. Hier gilt ausschließlich und allein das Zufluss-/Abflussprinzip – die Kosten, die in alten Jahren gezahlt wurden (also abgefließen sind), können nicht mehr steuerlich geltend gemacht werden.

Ein kleiner „Wermutstropfen“ noch zum Schluss: Hintergrund für den Wertansatz der Einlage mit dem Teilwert ist – wie oben ausgeführt – die Tatsache, dass das vor der Einlage steuerfrei gebildete oder ggf. bereits besteuerte Vermögen nach der Einbringung in den Betrieb – z.B. im Falle der späteren Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsguts – den Gewinn nicht erhöhen. Dies bedeutet aber im Umkehrschluss, dass nach der Einlage gebildete Werte den Gewinn erhöhen, wenn sie realisiert werden. Wird ein Buch mit dem Teilwert eingelegt und dann aus dem Betriebsvermögen heraus verkauft, so ist der Unterschied zwischen Einlage- und Verkaufswert steuerpflichtig; Verkäufe aus dem Privatvermögen heraus unterliegen hingegen nur in den Fällen des § 23 EStG (sog. Privates Veräußerungsgeschäft – bis 1999 sog. „Spekulationsgeschäft“) der Besteuerung.

2.2.2 Nachweis der Ausgaben und Aufwendungen

Als Grundsatz gilt, dass der Steuerpflichtige angeben muss, welche betrieblich oder beruflich veranlassten Ausgaben er getätigt hat. Im Zweifel muss er das Vorliegen von Betriebsausgaben oder Werbungskosten konkret nachweisen.

Der Steuerpflichtige – mithin also der Gästeführer – trägt die sog. Feststellungslast (= die objektive Beweislast) dafür, dass Ausgaben, die er als betrieblich oder beruflich veranlasst deklariert hat, auch tatsächlich betrieblich/beruflich veranlasst und damit Betriebsausgaben/Werbungskosten waren. Lässt sich trotz entsprechender Aufklärungsversuche nicht feststellen, dass die als Betriebsausgaben/Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen betrieblich/beruflich veranlasst waren bzw. überhaupt vorliegen, kann das Finanzamt ihren Abzug versagen.

Das Finanzamt kann des weiteren auch verlangen, dass bei der Geltendmachung von Betriebsausgaben/Werbungskosten der Empfänger von Zahlungen genau benannt wird. Wird diesem Verlangen des Finanzamts nicht nachgekommen, kann die Berücksichtigung der geltend gemachten Betriebsausgaben/Werbungskosten durch das Finanzamt abgelehnt werden (§ 160 AO).

Als einfaches Beispiel sollen die beiden nachfolgenden Quittungen für Fachliteratur dienen:

Quittung	
1 Fachbuch	25,00 Euro
<u>XXX</u> unleserliche Unterschrift	

Quittung	
1 Buch „Titel“, Autor	25,00 Euro
<u>11.5.2019 XXX</u> unleserliche Unterschrift	
<small>Stempel Buchhandlung An Alphabet Lese-gasse 2 12345 Buchstadt Steuernummer 12 345 67890</small>	

Bei der linken Quittung kann der Empfänger der Zahlung nicht klar ausfindig gemacht werden. Des weiteren ist als Ausgabegrund einfach nur der Betreff „Fachbuch“ genannt – dies ist überhaupt nicht aussagekräftig. Fast jedes Buch ist ein Fachbuch für irgendjemanden! „Gärtner Pötschkes Gartentipps“ ist ein Fachbuch für Gärtner und „Einbalsamieren leicht gemacht“ für Bestatter – beide Bücher sind aber keine Fachbücher für Gästeführer! Aus diesem Grunde muss der Buchtitel – am besten zusammen mit dem Namen des Autors – genannt werden (die meisten Bücher haben entsprechende Aufkleber auf der Schutzfolie).

Die rechte Quittung genügt den Ansprüchen: Der Name des Empfängers – und auch dessen Steuernummer (siehe Ziffer 4 bei den Ausführungen zur Umsatzsteuer) – werden genannt, der Titel des Buches ist ausgeschrieben. Wichtig ist auch das Datum der Ausgabe; nur so kann bestimmt werden, wann die Ausgabe entstanden ist und in welchem Jahr sie berücksichtigt werden kann.

2.2.3 Aufbewahrungspflichten und -fristen

Firmenunterlagen – insbesondere die Aufzeichnungen oder die Buchführung – müssen sowohl nach dem Handels- als auch nach dem Steuerrecht aufbewahrt werden. Diese beiden Aufbewahrungspflichten verfolgen teils unterschiedliche Zielrichtungen. Die Aufbewahrungsfristen nach dem Handelsrecht sollen vor allem sicherstellen, dass die Unterlagen auch noch einsehbar sind, wenn nach geraumer Zeit unter Umständen ein zivilrechtliches Verfahren ansteht. Hierzu im Gegensatz stehen die steuerrechtlichen Aufbewahrungsfristen. Diese sind zwar aus praktischen Gründen den handelsrechtlichen zumeist angepasst, dienen aber in erster Linie als Nachweis gegenüber dem Finanzamt, das regelmäßig erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums den steuerlichen Sachverhalt würdigt und ggf. im Rahmen einer Betriebsprüfung erst mehrere Jahre später überprüft.

Aufbewahrungspflichtig ist grundsätzlich derjenige, der nach den §§ 140 ff. AO zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet ist (vgl. Ziffer 2.) – also z.B. Gewerbetreibende. Die Aufbewahrungspflichten des § 147 AO haben aber nicht nur Bedeutung für Gewerbetreibende, sondern für alle, die nach Steuergesetzen oder anderen Gesetzen zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet sind, soweit diese für die Besteuerung von Bedeutung sind. Deswegen ist sie auch grundsätzlich von Freiberuflern zu beachten, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung ermitteln.

Es empfiehlt sich, alle Unterlagen (Kontoauszüge, Aus- und Eingangsrechnungen, Quittungen etc. mit dazu gehörigem Schriftverkehr) acht Jahre aufzubewahren (bis zum 31. Dezember 2024 galten noch zehn Jahre, was aber durch das Jahressteuergesetz 2024 auf acht Jahre verkürzt wurde). Dies ist nach § 147 Abs. 3 Satz 1 AO die allgemeine Aufbewahrungsfrist für Aufzeichnungen und Belege. Auch wenn nach § 147 Abs. 3 AO die empfangenen und abgesandten Geschäftsbriefe nur sechs Jahre aufzubewahren sind, empfiehlt sich dennoch eine achtjährige Aufbewahrung. Eine Abgrenzung einzelner Schriftstücke ist teils nicht eindeutig. Aus diesem Grunde ist es schlichtweg einfacher, die kompletten Unterlagen eines (Wirtschafts-)Jahres zusammenhängend aufzubewahren, statt sie in unterschiedliche Sektionen zu untergliedern.

Die Aufbewahrungsfrist beginnt nach § 147 Abs. 4 AO mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem „die letzte Eintragung in das Buch gemacht, ... die Aufzeichnung vorgenommen worden ist oder die sonstigen Unterlagen entstanden“. Wird die Gewinnermittlung für 2024 also im Jahr 2025 erstellt, dann beginnt die achtjährige Frist mit Ablauf des 31. Dezember 2025 und endet mit Ablauf des 31. Dezember 2033, so dass am 1. Januar 2024 die Belege vernichtet werden können. Eine Einkaufsquittung vom 2. Januar 2024 wird daher de facto rund zehn Jahre aufgehoben; eine Quittung vom 30. Dezember 2024 rund neun Jahre!

Die Unterlagen sind grundsätzlich geordnet aufzubewahren, also chronologisch, sachlich, alphabetisch o.ä. Es muss dadurch gewährleistet sein, dass ein sachverständiger Dritter sich ohne größeren Zeitaufwand in den Unterlagen zurechtfinden kann. Deswegen haben insbesondere eine Kennzeichnung und Zuordnung der Belege zu den Grund- und Sachaufzeichnungen und umgekehrt zu erfolgen.

Bei Privatkonten ist folgendes zu beachten: Auch wenn ein Privatkonto grundsätzlich nicht den Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflichten unterliegt, so kann sich das schnell ändern, wenn über eben dieses Konto gelegentlich auch Geschäftsvorfälle abgewickelt werden! Sollte also hin und wieder mal ein Auftraggeber das Geld überweisen oder – und das trifft wohl jeden –

über das vorwiegend privat genutzte Konto werden Rechnungen aus der Gästeführertätigkeit (z.B. Buchbestellung o.ä.) bezahlt, so sind die Kontounterlagen acht Jahre aufzubewahren.

2.3 Zeitpunkt der Berücksichtigung von Einnahmen und Ausgaben

Die Einkommensteuer ist eine periodische Steuer, die einzelne Zeiträume (= Kalenderjahre) betrachtet und für diesen Zeitraum ermittelt wird (= Veranlagungszeitraum; entspricht dem Kalenderjahr). Somit muss das Einkommen einem solchen Veranlagungszeitraum zugewiesen werden, was durch gesetzliche Regelungen geschehen ist. Sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben werden jeweils einem bestimmten Jahr zugewiesen, so dass nach dieser Zuweisung die Ausgaben von den Einnahmen abgezogen werden können, um den Gewinn bzw. den Verlust zu ermitteln.

Grundsätzlich muss hinsichtlich des Zeitpunkts der Berücksichtigung von Einnahmen und Ausgaben allerdings zuerst geprüft werden, nach welcher Methode der Gewinn ermittelt werden muss. Da die meisten Geschäftsführer, die selbstständig tätig sind, ihren Gewinn wohl nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln und keine Bücher führen (vgl. Ziffer 2), gilt hier grundsätzlich das so genannte „Zufluss-/Abflussprinzip“ im Sinne von § 11 EStG. Dieses Prinzip gilt z.B. in weiten Teilen auch bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne von § 19 EStG.

a) Zufluss-/Abflussprinzip im Sinne von § 11 EStG

Generell gilt § 11 EStG für die so genannten Überschusseinkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 4 bis 7 EStG; also bei nichtselbständiger Arbeit, bei Kapitaleinkünften, bei Vermietung und Verpachtung, Renten, privaten Veräußerungsgeschäften und sonstigen Einkünften. Eine Anwendung kommt auch grundsätzlich für die Gewinneinkünfte in Betracht, sofern keine Bücher geführt werden.

Die Vorschrift findet damit u.a. Anwendung bei:

- Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, soweit eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erfolgt
- Einnahmen im Sinne von § 8 EStG (zum Arbeitslohn: siehe unten)
- Werbungskosten im Sinne von § 9 EStG

Die Vorschrift jedoch findet keine Anwendung u.a. bei:

- Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich (= Buchführung)
- Anschaffungskosten und Herstellungskosten, die sich über die Abschreibung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten auswirken (siehe Ziffer 2.3.1)
- Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, soweit es sich um laufenden Arbeitslohn handelt (siehe Ziffer 2.3.3)

Der Grundsatz des Zufluss-/Abflussprinzips ist ganz einfach:

- Einnahmen sind dann zugeflossen, sobald man über sie wirtschaftlich verfügen kann.
- Ausgaben fließen dann ab, wenn die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die betreffenden Beträge aufgegeben wurde.

Bei **Bargeld** gibt es keine Deutungsprobleme. Bei Annahme des Geldes liegt im selben Zeitpunkt beim Zahlungsempfänger ein Zufluss und beim Zahlenden ein Abfluss vor. Wird das Geld nicht direkt übergeben, sondern mit der Post geschickt oder in den Briefkasten des Empfängers geworfen, dann ist die Übergabe des Briefes mit dem Geld an die Post bzw. Einwurf in den Briefkasten des Zahlungsempfängers der Zeitpunkt des Abflusses.

Etwas anders sieht es bei **Überweisungen** aus. Hier erfolgt der Abfluss im Zeitpunkt des Überweisungsauftrags bei der Bank, wenn das Konto die nötige Deckung aufweist oder ein entsprechender Kreditrahmen vorhanden ist; andernfalls erst im Zeitraum der Lastschrift. Der Zufluss beim Zahlungsempfänger erfolgt erst bei der Gutschrift auf dessen Konto, so dass hier ein, zwei Tage zwischen Abfluss und Zufluss liegen können.

Da **Schecks** wie Bargeld betrachtet werden, gelten für sie dieselben Grundsätze wie für Bargeld, so dass der steuerliche Zufluss grundsätzlich mit Entgegennahme des Schecks erfolgt. Die spätere Einlösung bei einer Bank ist unbeachtlich, darf jedoch nicht durch zivilrechtliche Vereinbarung eingeschränkt sein (z.B. Abrede „einlösbar erst in zwei Wochen“). Der Abflusszeitpunkt bei Scheckzahlungen ist der Zeitpunkt der Scheckübergabe bzw. Übergabe an die Post bzw. Einwurf in den Briefkasten des Zahlungsempfängers – eben wie beim Bargeld auch.

Ausnahmen gibt es bei **regelmäßig wiederkehrende Einnahmen**; hier wird das Zuflussprinzip durch § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG durchbrochen. Bestimmte – eben regelmäßig wiederkehrende – Einnahmen werden unabhängig vom tatsächlichen Zufluss steuerrechtlich dem Veranlagungszeitraum zugerechnet, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Diese regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen sind jene Bezüge, die nicht nur einmal oder zufällig mehrmals zufließen, sondern periodisch wiederkehren (z. B. jährlich, monatlich oder wöchentlich). Eine gleich bleibende Höhe ist nicht erforderlich. Unter diese Regelung fallen z. B. Versicherungsbeiträge, Zinsen oder Miet- und Pachtzahlungen.

Voraussetzung für die Anwendung von § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG ist, dass die regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres zugeflossen sind und innerhalb dieser „kurzen Zeit“ fällig waren. Kurze Zeit bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen ist in der Regel ein Zeitraum bis zu 10 Tagen vor bzw. nach dem Jahreswechsel.

Für den Abfluss von **regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben** gelten die bei den regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen anzuwendenden Grundsätze entsprechend (vgl. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Beispiel:

K ist Gästeführer in Kyritz an der Knatter. Er ist als solcher seit Jahren Mitglied in der Vereinigung Kyritzer Gästeführer -VKG-; der Jahresbeitrag zur VKG beträgt 30 Euro und ist jeweils zum 1. Januar eines jeden Jahres fällig. K zahlte den Beitrag für das Jahr 2014 bereits am 5. Dezember 2013; den Beitrag für 2015 zahlte er am 27. Dezember 2014.

K besucht jedes Jahr im Winter bei der VHS Kyritz diverse Seminare und Veranstaltungen. Am 21. Dezember 2014 zahlte er 25 Euro für ein Seminar „Romanik erkennen leicht gemacht“; am 2. Januar 2015 zahlte er 35 Euro für die Veranstaltung „Kyritz im Dreißigjährigen Krieg“.

Des weiteren hat K die Kyritzer Abendpost abonniert, die im Monat 30 Euro kostet, die jeweils zum Monatsende zu bezahlen sind. Die Rechnung für Dezember 2014 hat er am 5. Januar 2015 beglichen.

K hat seit Jahren am Kyritzer Marktplatz eine Infotafel gemietet, auf die er Werbung für seine Führungen kleben darf. Die Monatsmiete beläuft sich auf 50 Euro und ist jeweils zum Monatsbeginn zu zahlen. K überweist den Betrag immer am 28. des Vormonats, so dass die Miete für den Januar immer am 28. Dezember gezahlt wird. Nur die Miete für den Monat Februar 2015 wird von K bereits am 29. Dezember 2014 überwiesen, weil er Steuern sparen will.

K arbeitet selbständig. Im Laufe des Jahres 2014 wurde er insgesamt 30mal für Bus-Touristik Müller -BTM- tätig. In loser Reihenfolge und ohne festen, langfristigen Vertrag kommt BTM bereits seit 2001 nach Kyritz und wurde bisher immer von K geführt. K schreibt am Monatsende immer eine Rechnung. Die Rechnung für fünf Führungen im Dezember 2014 wurde von BTM am 8. Januar 2015 beglichen.

Darüber hinaus hat K einen festen Vertrag mit der Stadt Kyritz an der Knatter. Er hat sich bereits im Jahr 2013 dauerhaft per Vertrag mit der Stadt verpflichtet, an jedem ersten und jedem dritten Sonntag im Monat eine öffentliche Führung zu veranstalten. Hierfür erhält er 50 Euro im Monat, die am Monatsende fällig werden. Die 50 Euro für den Monat Dezember 2014 wurden K erst am 3. Januar 2015 gutgeschrieben.

Was kann K im Jahr 2014 als Kosten geltend machen und was muss K versteuern?

Lösung:

Gehen wir einmal ganz systematisch vor, dann ist die Lösung auch gar nicht schwer. Schritt für Schritt werden die Sachverhalte beurteilt.

1. Wann wurde gezahlt bzw. wann ist das Geld zugeflossen?
2. Lag der Zufluss/Abfluss ggf. innerhalb der kurzen Zeit vor oder nach dem Jahreswechsel?

Der Beitrag zur VKG ist jeweils am 1. Januar fällig. Es handelt sich um wiederkehrende Ausgaben, die jedes Jahr fällig werden.

Der Beitrag für das Jahr 2014 wurde von K am 5. Dezember 2013 gezahlt. Der Abfluss liegt damit im Veranlagungszeitraum 2013, da das Geld in diesem Jahr – außerhalb des kurzen Zeitraums vor/nach dem Jahreswechsel – gezahlt wurde.

Der Beitrag für 2015 wurde von K am 27. Dezember 2014 gezahlt. Der Abfluss liegt damit grundsätzlich im Veranlagungszeitraum 2014. Aber sowohl die Leistung (27. Dezember 2014) als auch die Fälligkeit (1. Januar 2015) liegen innerhalb des kurzen Zeitraums vor/nach dem Jahreswechsel und wirtschaftlich gehört die Zahlung zum Jahr 2015 (Beitrag für dieses Jahr), so dass die Ausgaben nach § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG als im Veranlagungszeitraum 2015 abgeflossen gelten.

K kann damit keine Beiträge für die VKG im Jahr 2014 geltend machen!

Es ist zwar durchaus lobenswert, dass K regelmäßig Veranstaltungen und Seminare der VHS Kyritz besucht, wiederkehrende Ausgaben liegen allerdings dadurch nicht vor. Er hat zwar regelmäßig Ausgaben, aber jedes Mal aufgrund eines neuen (persönlichen) Beschlusses – er könnte z.B. auch einmal aussetzen, was bei wiederkehrenden Ausgaben (z.B. Versicherungen, Mieten) nicht der Fall ist, da diese auf einem einheitlichen Beschluss beruhen, der zu den wiederkehrenden Zahlungen führt.

Aus diesem Grunde kann K die Zahlung von 25 Euro, die er am 21. Dezember 2014 leitete, im Veranlagungszeitraum 2014 als Ausgaben geltend machen und die Zahlung von 35 Euro, die er am 2. Januar 2015 leistete, erst im Veranlagungszeitraum 2015.

Bei den Ausgaben für die Kyritzer Abendpost von monatlich 30 Euro handelt es sich um wiederkehrende Ausgaben.

Die Fälligkeit liegt am Monatsende, so dass die Fälligkeit der Zahlung für Dezember 2014 am 31. Dezember 2014 erfolgt und innerhalb des „kurzen Zeitraums“ liegt. Die Zahlung am 5. Januar 2015 liegt ebenfalls innerhalb des kurzen Zeitraums.

So viele Gedanken hätten wir an dieser Stelle allerdings nicht verschwenden müssen, da es sich bei der Kyritzer Abendpost um eine ganz normale Tageszeitung handelt, die allgemeine Informationen (Sport, Politik, Lokales etc.) liefert, so dass das private Interesse an dieser Zeitung dazu führt, dass ein Abzug als Betriebsausgaben nicht möglich ist (§ 12 EStG; vgl. Ziffer 2.2)!

K hat für monatlich 50 Euro am Kyritzer Marktplatz eine Infotafel gemietet; die Miete wird von K immer am 28. des Vormonats überwiesen. Hier liegen wiederkehrende Ausgaben vor.

Die Miete für den Monat Januar 2014 war am 1. Januar 2014 fällig wurde von K am 28. Dezember 2013 gezahlt, somit liegen sowohl die Fälligkeit als auch die Zahlung innerhalb des „kurzen Zeitraums“, so dass die Ausgabe zum Jahr der wirtschaftlichen Veranlassung (= 2014, das es die

Miete für Januar 2014 war) gerechnet wird und von K im Veranlagungszeitraum 2014 geltend gemacht wird.

Die Miete für den Monat Januar 2015, die am 28. Dezember 2014 von K gezahlt wurde, gehört entsprechend zum Veranlagungszeitraum 2015.

Die Miete für den Monat Februar 2015 wurde von K bereits am 29. Dezember 2014 überwiesen. Hier liegt zwar die Zahlung am 29. Dezember 2014 innerhalb des „kurzen Zeitraums“, die Fälligkeit am 1. Februar 2015 allerdings nicht, so dass § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht greift. Es gilt damit das ganz normale Abflussprinzip im Sinne von § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG!

K kann im Veranlagungszeitraum 2014 also die Monatsmieten der Monate Januar bis Dezember 2014 sowie für den Februar 2015 (!) geltend machen. Die Miete für Januar 2015 gehört als Ausgabe zum Veranlagungszeitraum 2015!

K arbeitet nicht aufgrund eines dauerhaften Vertrages für Bus-Touristik Müller -BTM-, so dass jede Führung ein eigenes Rechtsgeschäft ist und keine wiederkehrenden Einnahmen vorliegen. Da die Rechnung für fünf Führungen, die K im Dezember 2014 für BTM durchführte, erst am 8. Januar 2015 beglichen wurde, gehören die Einnahmen zum Veranlagungszeitraum 2015.

Zu guter Letzt kommen wir noch zu dem festen Vertrag mit der Stadt Kyritz an der Knatter. Aufgrund dieses Vertrages erzielt K wiederkehrende Einnahmen.

Die K zustehenden 50 Euro werden jeweils zum Monatsende fällig. Die 50 Euro für den Monat Dezember 2014 wurden K erst am 3. Januar 2005 gutgeschrieben. Damit liegen Fälligkeit und tatsächlicher Zufluss innerhalb des „kurzen Zeitraums“, so dass § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG anzuwenden ist und die Einnahmen als im Veranlagungszeitraum 2014 zugeflossen gelten, da sie diesem Veranlagungszeitraum wirtschaftlich zuzurechnen sind (Honorar für Dezember 2014).

b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG (Bilanz)

Anders als beim Zufluss-/Abfluss-Prinzip, das soeben beschrieben wurde, wird der Gewinn bzw. der Verlust bei bilanzierenden Gästeführern realisiert, wenn die Leistung wirtschaftlich erfüllt wurde. Der Anspruch auf die Gegenleistung muss so gut wie sicher sein, dann wirkt sich die Betriebsausgabe bzw. die Betriebseinnahme gewinnmindernd oder -erhöhend aus.

Beispiel:

Am 17. Dezember 2014 führt K die Turn- und Sportgemeinschaft Kyritz 05, deren Kassenwart leider vor Führungsbeginn das Honorar am Kyritzer Weihnachtsmarkt in Glühwein umsetzte. K bittet um Überweisung des Honorars von 50 Euro; das Geld wird seinem Konto am 3. Januar 2015 gutgeschrieben.

Lösung:

Würde K bilanzieren, so führte die Forderung zu einer Gewinnrealisierung im Jahr 2014 – der Zahlungserhalt im Jahr 2015 wäre gewinnneutral.

2.3.1 Sonderfall Abschreibungen (die „Absetzung für Abnutzung“)

Nicht jede Ausgabe kann sofort und in voller Höhe gewinnmindernd angesetzt werden. Es gibt Ausnahmen wie zum Beispiel die Abschreibung abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens – dies soll nachfolgend skizziert werden:

- a.) Zu Beginn dieser Ziffer kurz noch ein kleiner Hinweis: Das Einkommensteuerrecht kennt den **Begriff** der „Abschreibung“ in dieser Form nicht und verwendet stattdessen den Begriff „Absetzung für Abnutzung“ (kurz: AfA). Im Grunde beschreiben beide Begriffe dasselbe – wir wollen aber beim Terminus technicus bleiben und im weiteren Text die Abkürzung AfA verwenden.
- b.) Der **Grundgedanke der AfA** ist ganz einfach: Nach § 7 EStG handelt es sich um die Verteilung der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts auf die (voraussichtliche) Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung dieses Wirtschaftsguts. Dabei muss die Gesamtnutzungsdauer des abzuschreibenden Wirtschaftsguts natürlich zu Beginn der AfA geschätzt werden.

Während bei Gebäuden die Abschreibungsdauer und die AfA-Sätze in § 7 Abs. 4 – 5a EStG normiert sind, gibt es für bewegliche Wirtschaftsgüter die sog. AfA-Tabelle. Diese kann im Internet auf der Homepage des Bundesministerium der Finanzen unter www.bundesfinanzministerium.de eingesehen werden.

Aus dem oben genannten Grundgedanken ergibt sich zwangsläufig, dass eine AfA nur dann vorzunehmen ist, wenn sich die Verwendung oder Nutzung des jeweiligen Wirtschaftsguts erfahrungsgemäß auf mehr als ein (Kalender-)Jahr erstreckt (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG). Ist das Wirtschaftsgut bereits im Kalenderjahr der Anschaffung oder Herstellung vollkommen verbraucht oder abgenutzt, so können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sinnvollerweise auch nicht auf mehrere Jahre verteilt werden, da das Wirtschaftsgut als solches ja auch nicht mehr existiert.

AfAs sind im Übrigen bei allen Einkunftsarten möglich; sie sind sowohl bei der Erzielung von betrieblichen Gewinneinkünften als auch von privaten Überschusseinkünften (z.B. bei Arbeitnehmern) vorzunehmen. Bei Gewinneinkünften sind AfAs sowohl bei buchführenden Steuerpflichtigen vorzunehmen, als auch bei denjenigen, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln (vgl. Ziffer 2).

- c.) Betrachten wir das **Handelsrecht**, so wird dort zwischen planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen unterschieden. Das **Steuerrecht** kennt zwar auch verschiedene Arten der AfA, bezeichnet diese aber anders.

Den handelsrechtlich planmäßigen Abschreibungen entsprechen die Absetzungen für betriebsgewöhnliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 EStG) und für Substanzverringerung (§ 7 Abs. 6 EStG). Den handelsrechtlich außerplanmäßigen Abschreibungen entsprechen die Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung, die sog. „Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung“ oder kurz „AfaA“ (§ 7 Abs. 1 Satz 6 EStG) und die Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG).

Daneben gibt es noch erhöhte Absetzungen, z. B. für Denkmalschutz (§ 7 i EStG) oder Sonderabschreibungen z. B. nach § 7f und 7g EStG. Diese AfA's sind sehr speziell und sollen an dieser Stelle nicht behandelt werden. Erstens würde dies den Rahmen des „Kleinen Steuerführers“ sprengen und zweitens kommen sie im steuerlichen Alltag des Gästeführers kaum vor.

d.) Folgende **Voraussetzungen** gibt es für die AfA

Um eine AfA vornehmen zu können, muss zuerst einmal ein Wirtschaftsgut vorliegen, das abgeschrieben werden kann. Darunter versteht man insbesondere Sachen im Sinne des § 90 BGB, aber auch Rechte.

Dieses Wirtschaftsgut muss bei Gewinneinkünften – also im Falle von Gästeführern bei Gewerbetreibenden oder Freiberuflern – zum Betriebsvermögen gehören. Weiterhin muss es sich für die AfA um ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handeln. Im Gegensatz zum sog. Umlaufvermögen, soll das Anlagevermögen länger im Betrieb verbleiben und dem Betriebszweck auf eine gewisse Dauer dienen – das Umlaufvermögen ist nicht zum längeren Verbleib gedacht, es ist zum Beispiel der Warenbestand eines Händlers, den dieser verkaufen möchte (die Regale, in denen die Waren liegen sind im Gegensatz zu dem Umlaufvermögen „Handelsware“ Anlagevermögen).

Bei Überschusseinkünften – also bei angestellten Gästeführern – ist bzw. bleibt das Wirtschaftsgut Bestandteil des Privatvermögens.

Nur Anschaffungs- oder Herstellungskosten **abnutzbarer Wirtschaftsgüter** sind durch AfA zu verteilen, wobei auch gebraucht erworbene Wirtschaftsgüter abgeschrieben werden können – zum Beispiel Möbel, die zuvor privat genutzt wurden und jetzt Arbeitsmittel im häuslichen Arbeitszimmer sind (vgl. hierzu den Problemkreis „Einlage“ in Ziffer 2.2.1).

Ein Problemfeld im Bereich der abnutzbaren Wirtschaftsgüter, das bei Gästeführern auftreten kann, die Frage nach der AfA bei Kunstgegenständen und typischen Sammelobjekten. Hier muss man sich nämlich Fragen, ob und wie sich ein Kunstwerk oder ein typisches Sammelobjekt abnutzt?!

Beispiel:

K ist Gästeführer in Kyritz an der Knatter.

In Kyritz wurden bereits um das Jahr 1200 Brakteaten von Graf Erich XXVII. geschlagen, die die Bedeutung des alten Handelszentrums in Kyritz zeigen. K hat einen Brakteat für 250 Euro bei einer Auktion erstanden und zeigt ihn nun stolz seinen Gästen.

K hat für 200 Euro einen Stich von Kyritz gekauft; dieser Stich wurde anno 1640 von Max Merian, dem nicht zu Unrecht unbekannteren jüngeren Bruder von Matthäus Merian, gefertigt. K zeigt diesen Stich bei seinen Führungen, um den Besuchern einen Eindruck von dem alten Kyritz zu geben.

Kyritz ist fast weltweit für seine Kirchenmusik bekannt und gefürchtet. Die berühmte Kyritzer Kakophonie im Dreizehntonsystem ist zwar grausam für menschliche Ohren aber dennoch nicht minder interessant für Musiktheoretiker, die deswegen scharenweise nach Kyritz kommen. K hat für 150 Euro ein altes katholisches Kyritzer kakophonisches Kirchengesangbuch aus dem

Jahr 1745 erworben. Zum Vergleich hat er ein aktuelles Gesangbuch für 10 Euro gekauft, um bei Führungen für Musiktheoretiker die Entwicklung der Kyritzer österlichen Ohrenpassion und der Pfiingstdissonanz darzustellen.

Alle Aufwendungen stellen unstreitig Betriebsausgaben dar.

Lösung:

K hat insgesamt vier Wirtschaftsgüter erworben:

1. einen Brakteat aus der Zeit um das Jahr 1200 für 250 Euro,
2. einen Stich von Max Merian aus dem Jahr 1640 für 200 Euro,
3. ein Kyritzer kakophonisches Kirchengesangbuch aus dem Jahr 1745 für 150 Euro und
4. ein aktuelles Kirchengesangbuch für 10 Euro.

Die ersten drei Wirtschaftsgüter sind klassische Kunstobjekte bzw. Sammlungsgegenstände.

Der Bundesfinanzhof hat mit seinem Urteil 2. Dezember 1977 – III R 58/75 – (Bundessteuerblatt 1978 Teil II Seite 164) die AfA für echte Kunstgegenstände abgelehnt. Zwar könne eine technische (physikalische) Abnutzung auch bei Werken anerkannter Meister nicht generell verneint werden, aber *„die technische Abnutzung vollzieht sich jedoch bei diesen Kunstwerken in so großen Zeiträumen und ist dementsprechend im jeweiligen Veranlagungszeitraum so geringfügig, daß sie ... steuerlich vernachlässigt werden kann. Das gilt jedenfalls für Kunstgegenstände, die wie hier in Räumen aufbewahrt werden und die, wovon der Senat als selbstverständlich ausgeht, von ihrem Besitzer sachgemäß behandelt und gepflegt werden.“* *„In diesen Fällen ist nur eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert wegen einer Wertminderung, z. B. infolge Stilwandels (Änderung in der Kunstrichtung) und einem damit verbundenen Sinken der Marktpreise möglich, nicht aber eine Abschreibung wegen wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung.“* Bei sachgemäßer Pflege kann K also grundsätzlich keine AfA geltend machen, da sich der Stich von Max Merian so langsam abnutzt, dass die Abnutzung gar nicht bestimmt werden kann. Nur wenn Max-Merian-Stiche gänzlich „aus der Mode“ kommen und der allgemeine Marktwert/-preis nachhaltig sinkt, kann eine Abschreibung auf den niedrigen Teilwert vorgenommen werden.

Dasselbe gilt für Antiquitäten und Sammelobjekte – also hier für die Münze und das alte Gesangbuch. Auch hier ist eine Abnutzung bei sachgemäßer und -gerechter Behandlung nicht messbar.

Lediglich das moderne Gesangbuch kann der AfA unterliegen – aber ist mit seinen Anschaffungskosten von 10 Euro ein sog. „geringwertiges Wirtschaftsgut“ (vgl. Ziffer 2.3.2) und kann direkt im Jahr der Anschaffung vollends als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

- e.) Die **Bemessungsgrundlage** der AfA sind grundsätzlich die Anschaffungskosten oder die Herstellungskosten des abzuschreibenden Wirtschaftsguts.

Diese Aussage kann jedoch nur insoweit gelten, als das abzuschreibende Wirtschaftsgut für den eigenen Betrieb oder für die Arbeit generell angeschafft wurde. Es kann aber auch vorkommen, dass man Wirtschaftsgüter schon besitzt, wenn man den Betrieb eröffnet. In diesen Fällen wird der Einlagewert (in der Regel der Teilwert, vgl. Ziffer 2.2.1) zur Bemessungsgrundlage der AfA.

- f.) Die AfA **beginnt mit dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung** des abzuschreibenden Wirtschaftsguts, also mit der Lieferung, Abholung, Herstellung oder Fertigstellung etc. Auf die erste Nutzung und den Zahlungszeitpunkt kommt es nicht an.

Beispiel:

Kollege K aus Kyritz an der Knatter ließ im Jahr 2014 das Gewand eines Kyritzer Nachtwächters aus der Zeit um 1750 für sich schneiden, da er ab dem Frühjahr 2015 Nachtwächterführungen anbieten möchte. Er konnte das fertige Gewand am 11. November 2014 bei seiner Schneiderin

abholen; am 1. Dezember 2014 zahlte er an die Schneiderin 850 Euro für das Nähen des Gewandes und den Stoff.

Lösung:

Auch wenn K erst ab dem Jahr 2015 das Gewand nutzt, so kann er für das Jahr 2014 (= Jahr der Anschaffung) bereits AfA geltend machen – zumindest $\frac{2}{12}$, da er das Gewand im November 2014 erhielt. Die Zahlung im Dezember 2014 ist für die AfA ebenso unbeachtlich wie die Nutzung ab dem Frühjahr 2015!

Beispiel:

Kollege K aus Kyritz an der Knatter hat bei einem Schneider in England über das Internet ein weiteres historisches Gewand bestellt. Dieses Gewand wird am 20. Dezember 2015 per Post geliefert. Die Rechnung zahlt er am 5. Januar 2016.

Lösung:

Auch wenn K die Rechnung erst im Jahr 2016 bezahlt, so hat er das Gewand bereits im Jahr 2015 angeschafft, so dass er ab diesem Jahr AfA vornehmen kann! Zumindest zu $\frac{1}{12}$.

Nach § 7 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 3 EStG kann die AfA im ersten Jahr (= im Jahr der Anschaffung bzw. der Herstellung) nur monatsgenau ab dem Monat der Anschaffung bzw. Herstellung abgezogen werden. Diese Regelung gilt für alle beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2003 – also ab dem 1. Januar 2004 – angeschafft oder hergestellt wurden (§ 52 Abs. 21 Satz 3 EStG). Vorher – für bis einschließlich dem 31. Dezember 2003 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter – galt, dass die in der ersten Jahreshälfte angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter für das gesamte Jahr abgeschrieben werden konnten. Der halbe AfA-Jahresbetrag konnte für die in der zweiten Jahreshälfte angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden. Diese Ganz- bzw. Halbjahres-AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter hat der Gesetzgeber allerdings mittlerweile wie bereits erwähnt bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. Dezember 2003 abgeschafft (§ 52 Abs. 21 Satz 3 EStG).

- g.) Die **AfA endet**, wenn das Wirtschaftsgut fertig abgeschrieben ist, also nur noch mit einem Erinnerungswert von einem Euro im Bestandsverzeichnis auftaucht.

Natürlich endet die AfA auch bei einer Veräußerung oder einer Entnahme des bisher abgeschriebenen Wirtschaftsguts.

- h) Für **Computer und Peripheriegeräte** gelten grundsätzlich dieselben Regeln, die oben beschrieben sind, mit dem BMF-Schreiben vom 22. Februar 2022 – IV C 3 – S 2190/21/10002 :025 / DOK 2022/0186479 – wurde die Nutzungsdauer allerdings mit einem Kalenderjahr angegeben und festgelegt, dass es nicht zu beanstanden ist, dass die Abschreibung im Jahr der Anschaffung erfolgt. Gleichzeitig ist es immer noch möglich, von der Nutzungsdauer abzuweichen, wenn man von einer längeren Nutzungsdauer ausgeht.

Beispiel:

Die Gästeführerin G kauft im März 2023 einen PC. Die Anschaffungskosten betragen 1.500 Euro.

Lösung:

Folgende Abschreibungsmöglichkeiten bestehen

a) Anschaffung März 2023	1.500 Euro
<u>AfA lt. BMF-Schreiben vom 26.02.2022 im Jahr der Anschaffung</u>	<u>./. 1.499 Euro</u>
Restwert zum 31. Dezember 2023	= 1 Euro
b) Anschaffung März 2023	1.500 Euro
<u>AfA lt. BMF-Schreiben vom 26.02.2022 zeitanteilig (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG)</u>	<u>./. 1.200 Euro</u>
Restwert zum 31. Dezember 2023 / 1. Januar 2024	= 300 Euro
<u>AfA 2024</u>	<u>./. 299 Euro</u>
Restwert zum 31. Dezember 2024	= 1 Euro
c) Anschaffung März 2023	1.500 Euro
<u>AfA 2023 mit Nutzungsdauer 3 Jahre und zeitanteilig 10 Monate</u>	<u>./. 417 Euro</u>
Restwert zum 31. Dezember 2023 / 1. Januar 2024	= 1.083 Euro
<u>AfA 2024 Nutzungsdauer 3 Jahre volles Jahr</u>	<u>./. 500 Euro</u>
Restwert zum 31. Dezember 2024 / 1. Januar 2025	= 583 Euro
<u>AfA 2025 Nutzungsdauer 3 Jahre volles Jahr</u>	<u>./. 500 Euro</u>
Restwert zum 31. Dezember 2025 / 1. Januar 2026	= 83 Euro
<u>AfA 2026 Nutzungsdauer 3 Jahre zeitanteilig 2 Monate (s.o.)</u>	<u>./. 82 Euro</u>
Restwert zum 31. Dezember 2026	= 1 Euro

2.3.2 Sonderregelung „geringwertige Wirtschaftsgüter“ (§ 6 Abs. 2 und 2a EStG)

Für den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 gilt folgendes:

- ⇒ Anschaffungskosten bis zu 150,00 Euro netto: Sofortabschreibung oder nach gewöhnlicher Nutzungsdauer;
- ⇒ Anschaffungskosten von 150,01 Euro bis zu 410,00 Euro netto: Sofortabschreibung oder nach gewöhnlicher Nutzungsdauer oder Sammelposten mit Abschreibung über fünf Jahre;
- ⇒ Anschaffungskosten von 410,01 bis zu 1.000,00 Euro netto: Sammelposten mit Abschreibung über fünf Jahre oder nach gewöhnlicher Nutzungsdauer

Ab Anschaffungskosten von 150,01 Euro besteht eine besondere Aufzeichnungspflicht.

Ab dem 1. Januar 2018 wird die Grenze für eine Sofortabschreibung von sogenannten geringwertigen Wirtschaftsgütern von 410 Euro auf 800 Euro erhöht. An den Voraussetzungen für ein geringwertiges Wirtschaftsgut ändert sich nichts: Es muss sich auch weiterhin um ein bewegliches, abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handeln, das selbstständig nutzbar ist.

Wirtschaftsgüter bis 250 Euro (ohne Umsatzsteuer) werden sofort abgeschrieben.

Bei Wirtschaftsgütern, der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten zwischen 251 Euro und 800 Euro liegen, kann zwischen Sofortabschreibung und Sammelposten gewählt werden. Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten oder Herstellungskosten zwischen 801 Euro und 1.000 Euro können über die Nutzungsdauer laut AfA-Tabelle abgeschrieben oder in den Sammelposten eingelegt werden.

2.3.3 Sonderregelung für Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit

Bei laufendem Arbeitslohn gibt es Ausnahmen von dem Grundprinzip des § 11 EStG (Zufluss-/Abflussprinzip; siehe Ziffer 2.3).

§ 11 Abs. 1 Satz 4 EStG verweist wegen des Zuflusses laufendem Arbeitslohn auf die in § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG und in § 40 Abs. 3 Satz 2 EStG getroffenen Regelungen. Laufender Arbeitslohn gilt danach als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet (= § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG). Dies gilt unabhängig davon, wann der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer tatsächlich zufließt.

Beispiel:

K ist Gästeführer in Kyritz an der Knatter. Er ist als Gästeführer Angestellter der Tourist Information. Der Lohnzahlungszeitraum entspricht dem Kalendermonat. Der Lohnzahlungszeitraum „Dezember 2015“ endet damit am 31. Dezember 2015. Aufgrund eines Verwaltungsversehens wird der Lohn für den Dezember 2015 erst am 11. Januar 2016 von der Tourist Info an K überwiesen.

S ist Gästeführerin in der Burganlage Schreckenstein; sie arbeitet dabei als Angestellte der Burgverwaltung. Der Lohnzahlungszeitraum beginnt am 16. Tag eines Monats und endet am 15. Tag des Folgemonats. Der Lohn für den Zeitraum „Dezember 2015/Januar 2016“ wurde ihrem Konto bereits am 15. Dezember 2015 gutgeschrieben, da sie vorschüssig bezahlt wird.

G ist Gästeführer in der Barbarossastadt Gelnhausen und als solcher selbständig tätig; er führt keine Bücher, sondern ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Ein Kunde, den er am 15. Dezember 2015 führte, zahlte nicht sofort, da er sein Geld zu Hause vergessen hatte. Er schickte G per Post einen Scheck über 100 Euro, den er am 21. Dezember 2015 im Briefkasten fand. Er brachte den Scheck am 4. Januar 2016 zur Bank und ließ ihn gutschreiben; die Gutschrift erfolgte am 6. Januar 2016 (Wertstellung auf dem Konto des G). Ein weiterer Kunde, den G am 27. Dezember 2015 führte, hatte ebenfalls sein Geld zu Hause vergessen. Er überwies am 30. Dezember 2015 insgesamt 75 Euro an G; das Geld wurde dem Konto des G am 4. Januar 2016 gutgeschrieben.

Lösung:

Unter Beachtung der oben getätigten Aussage *„Laufender Arbeitslohn gilt danach als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet (= § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG). Dies gilt unabhängig davon, wann der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer tatsächlich zufließt.“* ist die Lösung leicht:

Bei K endet der Lohnzahlungszeitraum am 31. Dezember 2015 – also fließt ihm der Dezemberlohn aus steuerlicher Sicht noch im Veranlagungszeitraum 2015 zu und muss in diesem Jahr der Lohnsteuer unterworfen und bei der Einkommensteuererklärung angegeben werden.

Bei S endet der betrachtete Lohnzahlungszeitraum am 15. Januar 2016, so dass der volle Lohn erst für das Jahr 2016 Berücksichtigung findet. Es findet keine zeitanteilige Aufteilung in den Lohnanteil, der auf den Zeitraum vom 16. bis zum 31. Dezember 2015 entfällt, statt. Im Gegenzug wurde im Jahr 2015 aber auch schon der Lohnzahlungszeitraum „Dezember 2014/Januar 2015“ berücksichtigt! Dass der Lohn bereits am 15. Dezember 2015 auf dem Konto von S gutgeschrieben wurde, spielt keine Rolle.

G ist selbständig tätig, so dass für ihn die Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 1 Satz 4 EStG nicht gilt! Bei ihm ist ganz normal zu verfahren. Die Scheckzahlung von 100 Euro ist ihm bereits am 21. Dezember 2015 – und damit ihm Jahr 2015 – zugeflossen, das überwiesene Geld fließt ihm erst am 4. Januar 2016 – und damit im Jahr 2016 – zu (siehe Ziffer 2.3).

Im Gegensatz zum laufenden Arbeitslohn sind sonstige Bezüge in dem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Arbeitnehmer tatsächlich zufließen (= § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG).

2.3.4 Sonderregelung für nicht bzw. nur beschränkt abziehbare Ausgaben sowie pauschale Beträge

Auch bei den **Betriebsausgaben** gibt es Ausnahmen.

Grundsätzlich ist jede Ausgabe, die durch den Betrieb veranlasst ist, eine Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG – vgl. Ziffer 2.2). Nicht abziehbar sind allerdings Aufwendungen für Gästehäuser, für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motorjachten und für ähnliche Zwecke sowie für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 und 4 EStG). Auch andere Aufwendungen für die Lebensführung, „soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“, dürfen nicht abgezogen werden (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG).

Des Weiteren sind Geldstrafen, Bußgelder, Ordnungs- und Verwarnungsgelder (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG) sowie Zinsen auf hinterzogene Steuern (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a EStG). Bestechungs- und Schmiergelder sind ebenfalls vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, wenn die Gewährung der Zuwendungen eine rechtswidrige Tat darstellt (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG).

Im Gegensatz zu den eben genannten Ausgaben, die überhaupt nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden dürfen, gibt es weitere Ausgaben, die nur beschränkt abziehbar sind. Hierzu gehören unter anderem:

- **Mehraufwendungen für Verpflegung** bei Geschäftsreisen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 i.V.m. § 9 Abs. 4a EStG):
Diese Ausgaben werden mit einem Pauschbetrag berücksichtigt; dieser beläuft sich seitdem 1. Januar 2020 auf folgende Beträge (in Klammern die Werte für die Jahre 2014 bis 2019):
 - 28 Euro (24 Euro) bei ganztägiger Abwesenheit
 - 14 Euro (12 Euro) für den An- und Abreisetag, wenn an diesem, dem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb der Wohnung übernachtet wird,
 - 14 Euro (12 Euro) bei Abwesenheit von mindestens 8 Stunden.Sofern Essen gestellt wird (z.B. weil der Preis für das Frühstück im Hotelübernachtungspreis inbegriffen ist oder zu der Tagung auch ein bereits bezahltes Essen gehört), werden die genannten Pauschalen gekürzt um 20 % für ein gestelltes Frühstück bzw. je 40 % für ein Mittags- bzw. Abendessen (vgl. (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 i.V.m. § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG)).
- **Aufwendungen für Fahrten** des Steuerpflichtigen zwischen seiner Wohnung und der Betriebsstätte / Arbeitsstätte (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG):

Hier gelten die in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG genannten Werte, also bis inklusive 2020 pro Entfernungskilometer 0,30 Euro, höchstens jedoch 4.500 Euro – ein höherer Betrag ist jedoch bei der Nutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeugs möglich. Behinderte mit einem Behinderungsgrad von 70 v.H. oder bei einer erheblichen Bewegungsunfähigkeit im Straßenverkehr mit einem Behinderungsgrad von 50 v.H. können abweichend hierzu die tatsächlichen Kosten geltend machen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2, § 9 Abs. 2 EStG).

Ab dem Jahr 2021 sind die Aufwendungen etwas differenzierter zu berechnen: Für die Jahre 2021 bis 2026 gilt eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der ersten 20 Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 Euro und für jeden weiteren vollen Kilometer

- a) von 0,35 Euro für 2021,
- b) von 0,38 Euro für 2022 bis 2025

anzusetzen, höchstens 4 500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4 500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt.

Ab dem Jahr 2026 sind die Aufwendungen wieder einfacher zu berechnen und zwar mit 0,38 Euro ab dem ersten Kilometer, höchstens 4 500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4 500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt.

Beispiel:

K ist Gästeführer in Kyritz an der Knatter. Er wohnt in Knatterkrog, einem Vorort von Kyritz, und muss zu seinen Führungen eine Entfernung von 12 Kilometern zurücklegen. Zumeist fährt er mit seinem Auto. Wenn dieses in der Werkstatt ist, nimmt er den Bus und zahlt 2,50 Euro für die einfache Fahrt.

Lösung:

Unabhängig von dem gewählten Transportmittel kann K für jede Fahrt 12 Kilometer (einfache Entfernung) x Kilometerpauschale (je nach Jahr) ansetzen.

Zu beachten ist bei Vielfahrern allerdings der Höchstbetrag von 4.500 Euro – der jedoch bei der Nutzung von eigenen oder zur Nutzung überlassenen Autos nicht greift.

- **Aufwendungen für Geschenke** an Personen, die nicht Arbeitnehmer des jeweiligen Steuerpflichtigen sind. Diese Ausgaben sind nur dann abziehbar, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der zugewendeten Gegenstände insgesamt 50 Euro (seit 2024, zuvor 35 Euro) je Empfänger nicht übersteigen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG); diese Einschränkung gilt nicht, wenn die zugewendeten Wirtschaftsgüter beim Empfänger ausschließlich betrieblich genutzt werden können.
- **Aufwendungen für die Bewirtung** von Personen aus geschäftlichem Anlass, soweit sie 70 % der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind“ (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG). Hier gelten im übrigen besondere Anforderungen an die Quittung, aus der u.a. neben dem Anlass der Bewirtung auch der Namen der Bewirteten hervorgehen muss (Restaurants haben in der Regel entsprechende Quittungen).
- **Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer** sowie die Kosten der Ausstattung (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG).
Ein Abzug von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer ist in voller Höhe nur dann möglich, wenn es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Dies wird man bei einem Gästeführer verneinen dürfen, da der Mittelpunkt der Tätigkeit das Führen von Gästen ist – und diese Tätigkeit wird kaum im eigenen Arbeitszimmer ausgeübt!

Jedoch ist ein Abzug der Aufwendungen in folgendem Umfang möglich, wenn kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG):

- bis Veranlagungszeitraum 2022: bis zu einer Höhe von 1.250 Euro
- ab Veranlagungszeitraum 2023: mit einer Pauschale von 1.260 Euro (ggf. zu zwölfteln für Monate, in denen der Beruf nicht ausgeübt wurde bei Berufsbeginn bzw. Berufsende).

Diese Regelung greift wiederum bei Gästeführern, da ihnen zumeist kein anderer Ort zur Verfügung steht, an dem sie die Büroarbeit erledigen können.

- **Aufwendungen für das Arbeiten zu Hause (Home-Office-Pauschale)** (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6C EStG). Steht kein Arbeitszimmer zur Verfügung, kann stattdessen für jede Tag, an dem überwiegend (!) zu Hause gearbeitet wurde, die sog. Home-Office-Pauschale von 1.260 Euro geltend gemacht werden bis zu einem Höchstbetrag von 1.260 Euro (was immerhin 210 Tage wären).

Das Einkommensteuergesetz sieht im Übrigen keine eigenen **Pauschbeträge für Betriebsausgaben** vor. Die Bundesregierung ist zwar durch den Gesetzgeber ermächtigt worden, durch eine Rechtsverordnung „*besondere Betriebsausgaben-Pauschbeträge*“ einzuführen (§ 51 Abs. 1 Nr. 1c EStG); davon hat sie jedoch bisher keinen Gebrauch gemacht!

Die Finanzverwaltung hat allerdings aus Vereinfachungsgründen bei einzelnen Berufsgruppen oder Aufwandsarten pauschale Abzüge von Betriebsausgaben zugelassen. So können z. B. bei wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Nebentätigkeit (auch bei Vortrags- oder nebenberuflicher Lehr- und Prüfungstätigkeit) 25 % der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 614 Euro jährlich, als Betriebsausgaben abgezogen werden. Dieses Vorgehen ist kein Muss, sondern nur ein Können. Es ist zwar nicht geklärt, ob ein Gästeführer diese Pauschale in Anspruch nehmen kann, es kann aber in Absprache mit dem zuständigen Finanzamt geklärt werden, ob das Finanzamt es zulässt. In jedem Fall ist es ein Rechenexempel, ob sich diese Pauschale lohnt.

Für **Werbungskosten** gibt es in § 9 EStG Regeln, die den für Betriebsausgaben vorgestellten Vorschriften entsprechen.

IV. Gewerbesteuer

Neben der Einkommensteuer wird bei Gewerbebetrieben auch die Gewerbesteuer als – zusätzliche – Steuer vom Ertrag erhoben. Das Finanzamt ermittelt hierzu – von den Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgehend – den Gewerbesteuermessbetrag. Die heheberechtigte Gemeinde wendet anschließend ihren Hebesatz auf diesen Messbetrag an; ihr steht das Aufkommen auch alleine zu.

Die Gewerbesteuer ist eine (Zusatz-)Steuer, der nur Gewerbebetriebe unterliegen! Nicht zuletzt aus diesem Grunde ist eine klare und eindeutige Klassifizierung der Einkünfte jedes Geschäftsführers wichtig: Freiberufler im Sinne von § 18 EStG zahlen keine Gewerbesteuer – im Gegensatz zum Gewerbetreibenden im Sinne von § 15 EStG!

Aber auch bei gewerblich Tätigen wird die Gewerbesteuer nicht ab dem ersten Cent Gewinn erhoben. Der nach dem Gewerbesteuergesetz ermittelte Gewerbeertrag wird zunächst auf volle 100 Euro nach unten abgerundet. Von diesem abgerundeten Gewerbeertrag ist bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ein Freibetrag in Höhe von 24.500 EUR abzuziehen. Für den übersteigenden Betrag gilt ein Messbetrag von 3,5 v.H. (vgl. § 11 GewStG).

Der auf diese Weise ermittelte Messbetrag ist Grundlage für die Berechnung der Gewerbesteuer durch die heheberechtigten Gemeinden. Bei einem Gewerbeertrag von 35.000 Euro beträgt der Messbetrag also $(35.000 \text{ Euro} \cdot 24.500 \text{ Euro}) \times 3,5 \text{ v.H.} = 367,50 \text{ Euro}$, was bei einem Hebesatz von 500 v.H. in einer Großstadt bzw. von 300 v.H. in einer Kleinstadt zu einer Gewerbesteuer von 1.837,50 Euro bzw. 1.102,50 Euro führt. Dabei ist zu beachten, dass jede Gemeinde ihren eigenen Hebesatz hat, so dass eine Kleinstadt auch mal mehr oder weniger als 300 v.H. haben kann – was im Übrigen auch für die Großstädte gilt. Der Schnitt lag im Jahr 2010 in Deutschland bei 435 %.

Übrigens stellte die gezahlte Gewerbesteuer bis einschließlich 2007 Betriebsausgaben dar! Ab 2008 ist der Betriebsausgabenabzug hingegen entfallen (vgl. § 4 Abs. 5b EStG).

Um die Gewerbesteuerzahllast von Gewerbetreibenden im Rahmen der Einkommensbesteuerung zu kompensieren, gewährt § 35 EStG seit 2008 für die von einem Gewerbetreibenden zu tragende Gewerbesteuerbelastung eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer in Höhe des 3,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrags.

Bei einem Spitzensteuersatz von 45 % und einem bundesweit durchschnittlichen Hebesatz von 400 % wird mit dieser Regelung eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer erreicht.

Zusätzlich wird die Gewährung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG auf einen Höchstbetrag begrenzt. Den Höchstbetrag bildet die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer des Unternehmens (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG). Zielsetzung des Gesetzgebers war es, dadurch eine aufkommensgerechtere Behandlung insbesondere zwischen Einzel- bzw. Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften zu erreichen.

V. Umsatzsteuer

Das in Deutschland geltende Umsatzsteuerrecht ist Teil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems der Europäischen Union, das in allen Mitgliedstaaten mehr oder weniger gleich ist – die Gleichheit besteht zwar im System, aber beispielsweise nicht in Steuersätzen oder -befreiungen.

Der Grundgedanke des Umsatzsteuersystems ist eine Erhebung der Steuer auf jeder Ebene, wobei bei Unternehmern die gezahlte Umsatzsteuer wiederum als Vorsteuer geltend gemacht werden kann (siehe Ziffer 5.). Im Endeffekt ist damit nur die letzte Handels- oder Dienstleistungsebene (= der Endabnehmer oder Kunde) mit Umsatzsteuer belastet.

Wichtig ist, dass die Umsatzsteuer von dem leistenden Unternehmer an das Finanzamt abzuführen ist. Das bedeutet, dass jeder Gästeführer seine eigene Umsatzsteuerschuld an das Finanzamt zahlen muss bzw. sein Vorsteuerguthaben von diesem erhält. Es ist nicht möglich, dass die örtliche Tourismus-Institution das Abführen der Umsatzsteuer übernimmt!

1. Unternehmer

Bei der Umsatzsteuer nennt man den Steuerpflichtigen Unternehmer (§ 2 UStG). Er ist derjenige, der die zivilrechtlichen und steuerlichen Pflichten des Umsatzsteuergesetzes trägt (z. B. Rechnungsausstellung, Steueranmeldung mit Selbstberechnung der Steuer und Abführung der Steuer nach Vorsteuerabzug).

Im Endeffekt ist der Unternehmer trotz seiner Zahlungspflicht an das Finanzamt nicht mit der Umsatzsteuer wirtschaftlich belastet. Endgültiger Steuerträger ist der Endverbraucher, auf den die Umsatzsteuer im Rahmen des Gesamt- oder Bruttopreises abgewälzt wird.

In welcher Rechtsform der Unternehmer auftritt – ob als natürliche Person in Form eines Einzelunternehmers oder als Personen- oder Kapitalgesellschaft – ist für die Umsatzsteuer grundsätzlich unerheblich – aber eben nur grundsätzlich; für die Frage nach dem so genannten „Kleinunternehmer“ kann die Rechtsform durchaus von Interesse sein (siehe Ziffer 1.1).

Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist, wer

- eine Lieferung oder sonstige Leistung
- gegen Entgelt
- selbstständig
- und nachhaltig ausführt.

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs gilt als Steuerpflichtiger bereits derjenige, der die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt – also der Gründer eines Unternehmens, das sich noch in der Gründungsphase befindet. Er hat für dieses Unternehmen das Recht auf (sofortigen) Vorsteuerabzug und muss die Aufnahme des tatsächlichen Betriebs seines Unternehmens nicht erst abwarten. Unternehmer ist also nicht nur derjenige, der bereits tätig ist und Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt. Auch derjenige, der gerade mit der Gründung seines Unternehmens beschäftigt ist, kann bereits Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein.

Betrachten wir uns die einzelnen Punkte einmal genauer – teilweise kennen wir sie schon aus dem Bereich der Einkommensteuer, teilweise müssen wir aber auch klare Abgrenzungen zur Einkommensteuer vornehmen!

Eine Leistung wird gegen Entgelt ausgeführt, wenn der Leistende hierfür eine Gegenleistung erwarten kann, weil sie zum Beispiel vertraglich vereinbart oder gesetzlich festgelegt ist. Leistungen, die lediglich in Erwartung freiwilliger Spenden ausgeführt werden, führen nicht zur Entgeltlichkeit und zur Unternehmereigenschaft.

Beispiel:

Der Lübecker Gästeführer L vereinbart mit seinen Auftraggebern stets ein Honorar von 40 Euro pro Stunde. Die Schleswiger Gästeführerin S bietet ihre Führungen immer kostenlos an und bekommt zu meist eine Spende von 5 Euro pro Person; wer nichts geben will, kann aber auch kostenlos mitgehen

Antwort.

L erbringt seine Leistungen eindeutig gegen Entgelt. S hingegen nicht, obwohl sie im Regelfall auch eine Zahlung erhält. Diese Zahlung ist jedoch rein freiwillig und deshalb zum Beispiel nicht einklagbar. Wenn S Pech hat, bekommt sie auch einmal überhaupt nichts.

Selbstständig tätig wird jede Person, die die Leistung nicht aufgrund eines Weisungsverhältnisses (z. B. Arbeitnehmer oder ähnliche abhängige Tätigkeit) ausführt. Dieses Merkmal kennen wir von der Einkommensteuer (vgl. Ziffer 1.1.1 der Erläuterungen zur Einkommensteuer).

Leistungen werden nachhaltig erbracht, wenn sie grundsätzlich auf Wiederholung angelegt sind. Auch hier kennen wir dieses Merkmal schon von der Einkommensteuer (vgl. Ziffer 1.1.2 der Erläuterungen zur Einkommensteuer)

Im Gegensatz zur Einkommensteuer fehlt bei der Umsatzsteuer übrigens die Gewinn- oder Überschusserzielungsabsicht. Dies kann zu folgendem Kuriosum führen:

Beispiel:

Der Gästeführer K, der in Kyritz an der Knatter tätig ist, arbeitet hauptberuflich als Stadtarchivar und ist nur nebenher als Gästeführer tätig. Aus dieser Nebenbeschäftigung erzielt er seit Jahren nur Verluste, so dass das Finanzamt Kyritz an der Knatter der – zutreffenden – Auffassung ist, dass es sich bei den Gästeführungen des K um eine so genannte steuerrechtliche Liebhaberei handelt. Bei der Einkommensteuer kann K deshalb die Verluste nicht mehr geltend machen.

Gleichwohl ist K weiterhin ein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes und damit Steuerpflichtiger soweit die Umsatzsteuer betroffen ist!

1.1 Kleinunternehmer

Für so genannte Kleinunternehmer gelten folgende Besonderheiten:

Die Umsatzsteuer wird gemäß § 19 UStG von in Deutschland ansässigen Unternehmern nicht erhoben, wenn – auf das Unternehmen bezogen (vgl. Ziffer 2.) –

- der Umsatz (zuzüglich Umsatzsteuer) im Vorjahr 25.000 Euro nicht überstiegen hat und
- im laufenden Kalenderjahr 100.000 Euro nicht übersteigen wird.

Die Kleinunternehmer-Regelung hat aber nicht nur Vorteile. Es muss zwar keine Umsatzsteuer mehr an das Finanzamt abgeführt werden und das Honorar kann – aus Sicht der Umsatzsteuer – brutto für netto vereinnahmt werden. Im Gegenzug kann aber auch keine Vorsteuer geltend gemacht werden (vgl. Ziffer 5.)! Das klingt zwar erst einmal etwas negativ, aber dennoch sollte man vorsichtig bei vorschnellen Entschlüssen sein. Kleinunternehmer können nämlich auch auf die Nichterhebungsregelung verzichten und damit der Regelbesteuerung unterliegen.

2. Unternehmen

Zu beachten ist, dass der Unternehmer bei Umsätzen, die er mit seinem Unternehmen tätigt, die Umsatzsteuer einbehalten und an das Finanzamt abführen muss. Der Begriff des Unternehmens ist dabei von erheblicher Bedeutung. Ein Unternehmer kann zwar mehrere Betriebe im einkommensteuerrechtlichen Sinne haben, aber er hat immer nur ein Unternehmen im umsatzsteuerrechtlichen Sinne! Die Regel „ein Unternehmer = ein Unternehmen“ hat insbesondere für die Frage nach der Kleinunternehmer-Eigenschaft (vgl. Ziffer 1.1) große Bedeutung.

Beispiel:

Der Gästeführer K aus Kyritz an der Knatter ist nicht nur Gästeführer. Er schreibt auch Bücher über das Leben in Japan im 17. Jahrhundert und arbeitet hauptberuflich als verbeamteter Lehrer an der örtlichen Schule. Nebenher ist er auch noch als Souvenirverkäufer tätig.

Einkommensteuerrechtlich hat K drei Betriebe: er ist als Gästeführer freiberuflich tätig, ebenso als Schriftsteller, als Souvenirverkäufer hat K einen Gewerbebetrieb. Darüber hinaus hat K auch Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Lehrer.

Als Gästeführer hat K seit Jahren Einnahmen in Höhe von jährlich 8.000 Euro, als Schriftsteller rund 1.500 Euro. Als Souvenirverkäufer nimmt er 15.000 Euro ein.

Lösung:

Umsatzsteuerrechtlich hat K nur ein Unternehmen (!), alle einkommensteuerrechtlichen Betriebe werden zu einem umsatzsteuerrechtlichen Unternehmen zusammengefasst.

Würde man jeden einkommensteuerlichen Betrieb als besonderes umsatzsteuerrechtliches Unternehmen werten, so wäre K insgesamt Kleinunternehmer. Da aber ein Unternehmer nur ein Unternehmen haben kann, betragen die Einnahmen (= der Umsatz) dieses Unternehmens jährlich 24.500 Euro, so dass K kein Kleinunternehmer ist (vgl. Ziffer 1.1)!

Diese Problematik ist besonders in Städten und Regionen, in denen einheitliche Preise für Gästeführungen genommen werden, von Bedeutung.

Beispiel:

Neben K führt auch X in Kyritz an der Knatter. Der Preis für eine Führung beträgt einheitlich 50,00 Euro pro Gruppe – egal ob K oder X führt.

X ist Kleinunternehmer im Sinne von § 19 UStG

Lösung:

Beide Gästeführer vereinnahmen 50,00 Euro.

X kann dieses Geld aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht brutto für netto vereinnahmen – es fällt lediglich Einkommensteuer an.

K muss Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Der Betrag von 50,00 Euro ist ein Bruttobetrag, von dem 7,98 Euro Umsatzsteuer abgeführt werden müssen, so dass K netto nur 42,02 Euro übrig bleiben; dieser Betrag ist noch der Einkommensteuer zu unterwerfen.

3. Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer

Bemessungsgrundlage ist bei entgeltlichen Umsätzen das Entgelt (§ 10 UStG) – also das, was der Gast an den Gästeführer netto zahlt. Da jedoch zumeist in den Prospekten ein Gesamtpreis angeboten ist – also ein Bruttopreis –, ist die Umsatzsteuer aus diesem Preis herauszurechnen.

Auch Trinkgelder sind übrigens umsatzsteuerpflichtig!

Auf das Entgelt (= den Nettopreis) sind 19 v.H. Umsatzsteuer zu berechnen – was netto 100,00 Euro kostet, das kostet brutto 119,00 Euro. Bei Bruttopreisen sind $\frac{19}{119}$ oder 15,97 v.H. (ausgehend vom Bruttopreis) Umsatzsteuer herauszurechnen – was brutto 100,00 Euro kostet, das kostet netto 84,03 Euro.

Interessant wird das Thema, sobald so genannte „durchlaufende Posten“ ins Spiel kommen. Unter einem durchlaufenden Posten versteht man im Umsatzsteuerrecht Beträge, die von einem Unternehmer zwar vereinnahmt werden, bei denen der Unternehmer im Zahlungsverkehr jedoch lediglich die Funktion einer Mittelsperson ausübt, ohne selbst einen Anspruch auf diesen Betrag zu haben. Um zu beurteilen, ob ein durchlaufender Posten vorliegt, muss immer geprüft werden, ob zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem Zahlungsempfänger eine unmittelbare Rechtsbeziehung besteht. Besteht diese Rechtsbeziehung zwischen dem Zahlungsverpflichteten Gast und dem Zahlungsempfänger Gästeführer, so liegt kein durchlaufender Posten vor. Vereinnahmt der Gästeführer das Geld jedoch für einen anderen Zahlungsempfänger, dann ist das Vorliegen eines durchlaufenden Posten zu bejahen.

4. Rechnung

Eine Rechnung, die von einem Unternehmer bei Lieferungen und/oder sonstigen Leistungen auszustellen ist – also auch von einem Gästeführer für eine Führung – muss nach §§ 14, 14a UStG folgendes beinhalten:

- Name und Anschrift des leistenden Unternehmers (= Gästeführer)
- Name und Anschrift des Leistungsempfängers (= Gast)
- Steuernummer des leistenden Unternehmers (= Steuernummer des Gästeführers)
- das Ausstellungsdatum
- eine einmalig vergebene Rechnungsnummer
- Menge und handelsübliche Bezeichnung des gelieferten Gegenstandes oder Art und Umfang der erbrachten Dienstleistung (= z.B. „eine Führung in X“)
- Zeitpunkt der Lieferung oder der Dienstleistung (= Datum der Führung)
- Entgelt für die Lieferung oder die Dienstleistung (= Netto(!)-Preis der Führung bzw. bei Kleinunternehmern der Gesamtpreis)
- den auf das Entgelt entfallenden Umsatzsteuerbetrag sowie den Umsatzsteuersatz
- Angabe der rechtlichen Grundlage bei einer Umsatzsteuerbefreiung
- Hinweis auf die Anwendung der Ist-Besteuerung, wenn nach vereinnahmten Entgelten versteuert wird.

Bei so genannten Kleinbetragsrechnungen, deren Gesamtbetrag 250,00 Euro (bis einschließlich 2016 übrigens: 150,00 Euro) nicht übersteigt, genügen nach § 33 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung -UStDV- folgende Angaben:

- Name und Anschrift des leistenden Unternehmers (= Gästeführer)
- Ausstellungsdatum
- Menge und handelsübliche Bezeichnung des gelieferten Gegenstandes oder Art und Umfang der erbrachten Dienstleistung (= z.B. „eine Führung in X“)
- das Entgelt und den darauf entfallenden Umsatzsteuerbetrag in einer Summe sowie den angewandten Umsatzsteuersatz bzw. den Grund einer Steuerbefreiung
- Sofern es sich um eine Gutschrift handelt, muss die Angabe „Gutschrift“ angebracht werden.

Kleinunternehmer müssen damit immer darauf hinweisen, dass keine Umsatzsteuer entstanden ist, da man Kleinunternehmer im Sinne von § 19 UStG ist. Der Leistungsempfänger (= der Gast) darf zwar keine Vorsteuer geltend machen, wenn in der Rechnung, die er erhält, keine Umsatzsteuer offen ausgewiesen ist, aus Sicherheitsgründen sollte jedoch immer darauf hingewiesen werden, dass man Kleinunternehmer ist.

4.1 Warnung vor „Gefälligkeitsrechnungen“

An dieser Stelle sei vor „Gefälligkeitsrechnungen“ gewarnt. Welcher Gästeführer kennt nicht den nachfolgenden Fall/die nachfolgende Falle (!):

Beispiel:

Unser Kollege K aus Kyritz an der Knatter ist kein Kleinunternehmer. Aus diesem Grunde muss er Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen und diese auch in seinen Rechnungen/Quittungen ausweisen. Normalerweise berechnet er für sein Halbtagsprogramm „Versteckte Schönheiten von Kyritz“ 119,00 Euro – also 100,00 Euro Honorar zuzüglich 19,00 Euro Umsatzsteuer. Einer seiner langjährigen Auftraggeber, der Busunternehmer B, kennt diesen Preis und bucht die Führung regelmäßig. K ist jedoch bei einem Termin kurzfristig verhindert und bittet deshalb seinen Kollegen G, die Führung zu übernehmen. G ist Kleinunternehmer und hat nicht optiert – führt also keine Umsatzsteuer an das Finanzamt ab und darf auch keine Umsatzsteuer ausweisen. B weiß davon nichts und ist, als er die Quittung von G erhält, erstaunt. Wenn B das gewusst hätte, so argumentiert er, dann hätte der die Führung lieber storniert – so sei er mit 19,00 Euro mehr belastet, da er die an K gezahlte Umsatzsteuer immer als Vorsteuer habe geltend machen können, um seine eigene Umsatzsteuerzahllast zu mindern. Er redet so lange auf G ein, bis dieser sich bereit erklärt, 19,00 Euro Umsatzsteuer offen auszuweisen.

Lösung:

G hat sich steuerlich ganz schön in Schwierigkeiten begeben!

Da G offen einen Betrag als Umsatzsteuer ausgewiesen hat, schuldet er ihn nach § 14c Abs. 2 UStG auch und muss ihn an das Finanzamt abführen!

G kommt aus der Sache nur heraus, indem er zum einen gegenüber dem Auftraggeber die ursprüngliche Rechnung schriftlich unter Hinweis auf seine Eigenschaft als Kleinunternehmer widerrufen – und damit auch den Umsatzsteuerausweis widerruft. Zuerst muss G sein Finanzamt informieren, dass er eine falsche Rechnung ausgestellt hat und diese korrigieren möchte. Dabei muss dem Finanzamt natürlich der Name des Auftraggebers offenbart werden, so dass das Finanzamt überprüfen kann, ob der Auftraggeber überhaupt seinen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat. Hierbei wird die sog. „Gefährdungslage“ geprüft – ist diese gegeben, weil der Gast die nämlichen 19,00 Euro als Vorsteuer geltend gemacht hat, so wird der Vorsteuerabzug beim Gast rückgängig gemacht. Dann ist auch G „erlöst“ und kann die Rechnung korrigieren. In diesem Zusammenhang kann dann noch drittens und letztens diskutiert werden, ob G nicht vertragsrechtlich verpflichtet ist, dem Auftraggeber 16,00 Euro zu überweisen, so dass dieser nicht mit dem fehlenden Vorsteuerabzug wirtschaftlich belastet ist!

Weiterhin kann überlegt werden, ob G nicht beim Abführen der zu Unrecht ausgewiesenen Umsatzsteuer – wenn er diese in der Umsatzsteuer-Anmeldung als reine Umsatzsteuer deklariert – ggf. optiert und auf den Status als Kleinunternehmer verzichtet – und dieser Verzicht gilt für volle fünf Jahre! Oder er führt die Steuer als sog. „§14c-Umsatzsteuer“ ab, dann optiert er nicht, aber der Gast hat auch keinen Vorsteuerabzug – dieser müsste dann korrigiert werden. Letzteres wäre doppelt misslich, weil G die 19,00 Euro zahlen muss, aber der Gast dennoch keinen Vorsteuerabzug hat.

Also bleibt festzuhalten: Finger weg von Gefälligkeitsrechnungen! Wer keine Umsatzsteuer schuldet, der sollte auch keine ausweisen. Man ruiniert sich damit zwar nicht sofort die eigenen Finanzen, aber zumindest den eigenen Ruf!

5. Vorsteuer

Unternehmer müssen nicht nur Umsatzsteuer abführen, sie sind auch zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 15 Abs. 1 UStG). Dies gilt jedoch nicht für Kleinunternehmer im Sinne von § 19 UStG; hier ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig!

Der Unternehmer kann dabei die in Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als so genannte Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Der Vorsteuerabzug erfordert grundsätzlich, dass ein Umsatzsteuerbetrag in einer Rechnung gesondert ausgewiesen ist. Die Rechnung hat dabei die Funktion eines Belegnachweises. Seit dem 1. Januar 2004 setzt der Vorsteuerabzug eine vollständige und richtige Eingangsrechnung voraus, die alle in § 14 Abs. 4 UStG und § 14a UStG geforderten Angaben enthält (vgl. Ziffer 4.).

VI. Scheinselbständigkeit

Eine Scheinselbständigkeit liegt vor, wenn eine erwerbstätige Person vom Grund her nach außen als selbständiger Unternehmer auftritt und z.B. auf Basis von Vertragsgestaltungen selbstständige Dienst- oder Werksleistungen für ein fremdes Unternehmen erbringt, obwohl diese Person von der Art ihrer Tätigkeit her zu den abhängig Beschäftigten, also zu den Arbeitnehmern, zählt. Dies hat zur Konsequenz, dass Sozialversicherungsbeiträge zu leisten und ggf. Lohnsteuerpflichten zu erfüllen sind. Hierbei ist zu beachten, dass der Begriff der Scheinselbständigkeit primär dem Sozialversicherungsrecht entstammt – eine Prüfung aus steuerrechtlicher Sicht muss nicht unbedingt zu demselben Ergebnis gelangen!

Die entsprechenden gesetzlichen Regelungen wurden – wie nachfolgend dargestellt – mehrfach überarbeitet.

Sozialversicherungsrechtlich gelten Scheinselbständige nicht als Unternehmer, sondern als Arbeitnehmer, so dass für sie Beiträge zur Sozialversicherung (Kranken-, Renten-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung) zu entrichten sind. Hierbei kann der Arbeitgeber des Scheinselbständigen rückwirkend für bis zu 30 Jahre (bei vorsätzlicher Hinterziehung) zur Zahlung des Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteils verpflichtet werden; eine Ausnahme gibt es lediglich für die zurückliegenden drei Monate. Für diese haftet der scheinselbständige Arbeitnehmer.

In Zweifelsfällen können die Beteiligten vor der Clearingstelle der Deutschen Rentenversicherung Bund (ehemals BfA) eine Klärung der Statusfrage erreichen. Das Anfrageverfahren ist jedoch nur möglich, wenn die Deutsche Rentenversicherung im Zeitpunkt der Antragstellung selbst noch kein Verfahren eingeleitet hat. Auch beim Statusverfahren wird auf die Gesamtsituation abgestellt.

Auch arbeitsrechtlich kann er als Arbeitnehmer eingestuft werden. Hier wird auf den allgemeinen Rechtsgedanken wie er in § 84 HGB Ausdruck gefunden hat, abgestellt, was im Ergebnis zumeist zu übereinstimmenden Ergebnissen führt. Das Bundesarbeitsgericht definiert einen Arbeitnehmer als jemanden, der weisungsgebunden fremdbestimmte Arbeit in persönlicher Abhängigkeit leisten muss. Dies können beide Seiten durch eine sogenannte Statusklage beim Arbeitsgericht verbindlich feststellen lassen. Ein Interesse dürfte aber vor allem der Arbeitnehmer haben, da er hierdurch u.a. Kündigungsschutz, bezahlten Urlaub und bei Anwendbarkeit eines Tarifvertrages ggf. verbesserte Arbeitsbedingungen erreichen kann.

1. Altes Recht

Seit 1999 wurde bis zur aktuellen Gesetzesnovelle des Sozialgesetzbuches eine Scheinselbständigkeit nach § 7 Absatz 4 SGB IV vermutet, wenn mindestens drei der folgenden fünf Kriterien erfüllt waren:

- im Wesentlichen und auf Dauer – rund fünf Sechstel des Umsatzes – wird für einen Auftraggeber gehandelt
- der Unternehmer beschäftigt keine sozialversicherungspflichtigen Mitarbeiter
- der Auftraggeber lässt entsprechende Tätigkeiten regelmäßig durch seine Arbeitnehmer verrichten
- der Selbständige lässt keine unternehmertypischen Merkmale erkennen
- die Tätigkeit entspricht ihrem äußeren Erscheinungsbild nach der Tätigkeit, die vorher für denselben Auftraggeber in einem Beschäftigungsverhältnis ausgeübt wurde.

Diese Kriterien wurden über Jahre hinweg von der Rechtsprechung entwickelt und erhielten 1999 Gesetzesrang, so dass damals nichts Neues geschaffen wurde, sondern die richterlich entwickelten Auslegungsmaßstäbe des bestehenden Gesetzes nunmehr selbst zum Gesetz wurden.

2. Geltendes Recht

In der aktuellen Fassung des SGB IV wurde der im vorhergehenden Abschnitt II.1 beschriebene Passus ersatzlos gestrichen.

Nunmehr ist in § 7 SGB IV geregelt, dass es entscheidend darauf ankommt, ob die Tätigkeit nach Weisungen eines Auftraggebers ausgeführt wird bzw. ob eine Eingliederung in die Organisation des Auftraggebers erfolgt ist. Wichtige Kriterien sind daher nach wie vor die Arbeitszeitgestaltung und die Möglichkeit, die vereinbarte Leistung auch durch Dritte erbringen zu lassen. Lediglich § 7 Abs. 4 SGB IV besagt, dass Personen, die Gründerzuschuss nach § 4211 Absatz 1 SGB III beantragt haben, für die Dauer ihrer Förderung widerlegbar als Selbständige beurteilt werden.

Auszug aus dem SGB IV

§ 7 SGB IV Beschäftigung

(1) Beschäftigung ist die nichtselbständige Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis. Anhaltspunkte für eine Beschäftigung sind eine Tätigkeit nach Weisungen und eine Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Weisungsgebers.

...

3. Merkmale für Selbständigkeit

Hier ist – wie bei anderen Beurteilungen auch – auf die Gesamtsituation abzustellen. Im Vordergrund stehen der Grad der unternehmerischen Entscheidungsfreiheit und die Wahrnehmung unternehmerischer Chancen (Unternehmerinitiative) sowie die Frage, inwiefern ein unternehmerisches Risiko (Unternehmerrisiko) getragen wird.

Typische Merkmale, die gegen ein unternehmerisches Handeln sprechen, sind z.B.

- persönliche Abhängigkeit (vom Arbeitgeber),
- Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit,
- feste Arbeitszeiten,
- feste Bezüge,
- Urlaubsanspruch,
- Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall,
- kein Unternehmerrisiko,
- keine Unternehmerinitiative,
- Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers,
- Schulden der Arbeitskraft und nicht des Arbeitserfolgs.

Für die Selbständigkeit spricht hingegen unter anderem, dass die Höhe der Einnahmen weitgehend von den eigenen Aktivitäten abhängt, dass Zeit, Ort und Umfang der Tätigkeit im Wesentlichen selbst bestimmt werden können.

Besonders wichtig für das Vorliegen der Selbständigkeit sind Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative. Diese beiden Schlagwörter lassen sich ganz einfach und plakativ übersetzen: Der Selbständige wird von sich aus tätig, entwirft sein „Produkt“ selbst und preist es am freien Markt an (Unternehmerinitiative). Sollte sein Vorhaben ein Fehlschlag sein, dann muss er selbst den entstandenen Verlust tragen (Unternehmerrisiko). Im Gegensatz hierzu wird dem angestellten Arbeitnehmer gesagt, was er wie zu machen hat; sollte diese Tätigkeit kein Erfolg sein, dann liegt der wirtschaftliche Verlust in erster Linie beim Arbeitgeber.

4. Merkmale für Scheinselbständigkeit

Der Scheinselbständige ist nicht unbedingt einfach als Arbeitnehmer zu erkennen, da er ja von sich aus als Unternehmer auftritt bzw. auftreten möchte, also selbständig zu sein scheint.

Für das Vorliegen einer abhängigen Beschäftigung ist entscheidend, ob sich eine persönliche Abhängigkeit von einem Arbeitgeber feststellen lässt.

Die Anhaltspunkte hierfür können ganz banaler Natur sein wie beispielsweise:

- das „Unternehmen“ besitzt kein Firmenschild und/oder keine eigenen Geschäftsräume,
- das „Unternehmen“ hat kein eigenes Briefpapier oder eigene Visitenkarten,
- der Unternehmer tritt in der Arbeitskleidung des Auftraggebers auf oder erträgt ein Namensschild mit dessen Signet.

Der unter 1. beschriebene Vermutungskatalog ist zwar mit Neufassung des Gesetzes entfallen, er ist aber für die Beurteilung der Scheinselbständigkeit nicht bedeutungslos geworden. Da dieser Katalog der ständigen Rechtsprechung entnommen wurde und diese weiterhin herangezogen werden kann, spielen folgende Punkte weiterhin eine Rolle:

- Keine regelmäßig Beschäftigten, wobei 400-Euro-Beschäftigtenverhältnisse nicht anerkannt werden. Familienangehörige werden jedoch gegenüber der früheren Regelung mittlerweile anerkannt.
- Tätigkeit auf Dauer und im Wesentlichen nur für einen Auftraggeber. Bei der Auslegung des Begriffs „im Wesentlichen“ gehen die Sozialversicherungsträger von einem Anteil von fünf Sechsteln des Umsatzes mit einem Auftraggeber aus. Es genügt nicht, ausschließlich vertraglich die Zulässigkeit weiterer Auftragsverhältnisse festzustellen, sondern das Vorhandensein der anderen Auftraggeber muss tatsächlich nachgewiesen werden.
- Der Auftraggeber hat Beschäftigte, die dieselben Tätigkeiten verrichten wie der „Selbstständige“.
- Weisungsgebundenheit und Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Auftraggebers (= kein unternehmerisches Handeln).
- Der „Selbstständige“ hat dieselbe Tätigkeit beim Auftraggeber zuvor als dessen Arbeitnehmer verrichtet.

5. Arbeitnehmerähnliche Selbständige

Von den Scheinselbständigen zu unterscheiden sind die sogenannten arbeitnehmerähnlichen Personen. Eine arbeitnehmerähnliche Person ist – und genau hier liegt der Unterschied zum Scheinselbständigen – ein selbständiger Unternehmer!

Für arbeitnehmerähnliche Selbständige ist nach § 2 Satz 1 Nr. 9 SGB VI die gesetzliche Rentenversicherung Pflicht. Hierzu gehören diejenigen Selbständigen, die nachfolgende folgende Kriterien erfüllen:

- Sie beschäftigen im Zusammenhang mit ihrer selbständigen Tätigkeit regelmäßig keinen versicherungspflichtigen Arbeitnehmer und
- sind auf Dauer und im Wesentlichen nur für einen Auftraggeber tätig (bei Gesellschaftern gelten als Auftraggeber die Auftraggeber der Gesellschaft).

Auszug aus dem SGB VI
§ 2 SGB VI
Selbständig Tätige

Versicherungspflichtig sind selbständig tätige
...
9. Personen, die

- a) im Zusammenhang mit ihrer selbständigen Tätigkeit regelmäßig keinen versicherungspflichtigen Arbeitnehmer beschäftigen und
- b) auf Dauer und im Wesentlichen nur für einen Auftraggeber tätig sind; bei Gesellschaftern gelten als Auftraggeber die Auftraggeber der Gesellschaft,

...

Eine Befreiung von der Rentenversicherungspflicht ist allerdings unter verschiedenen Voraussetzungen auf Antrag möglich.

Arbeitnehmerähnliche Personen/Selbständige sind demnach wie ein Arbeitnehmer wirtschaftlich von einem Auftraggeber abhängig, jedoch wegen fehlender Eingliederung in eine betriebliche Organisation und bei im Wesentlichen freier Zeitbestimmung nicht persönlich abhängig wie ein Arbeitnehmer. Gerade wegen ihrer fehlenden Eingliederung in eine betriebliche Organisation und im Wesentlichen freier Zeitbestimmung sind arbeitnehmerähnliche Selbständige nicht im gleichen Maße persönlich abhängig wie Arbeitnehmer. An die Stelle der persönlichen Abhängigkeit und Weisungsgebundenheit tritt allerdings das Merkmal der wirtschaftlichen Unselbständigkeit, die mit einem Arbeitnehmer vergleichbar sein muss, so dass der Arbeitnehmerähnliche auch in gleichen Maßen sozial schutzbedürftig ist.

Hauptsächlich handelt es sich um Heimarbeiter und Handelsvertreter, die aufgrund vertraglicher Vereinbarung oder wegen des Umfangs ihrer Tätigkeit nur für einen Unternehmer tätig werden können/dürfen. Weiter können unter bestimmten Umständen dazu gehören: Künstler, Schriftsteller, Mitarbeiter des Ton- und Fernhsehrundfunks. Für diese Personen

gelten, sofern sie arbeitnehmerähnliche Selbständige sind, diverse gesetzliche Regelungen des Arbeitsrechts, so z.B.:

- § 5 Abs. 1 Arbeitsgerichtsgesetz: einer arbeitnehmerähnlichen Personen ist der Weg zur Arbeitsgerichtsbarkeit eröffnet.
- Der gesetzliche (bezahlte) Mindesturlaub nach § 2 Bundesurlaubsgesetz von 24 Werktagen steht ihnen zu.
- Nach verschiedenen ländergesetzlichen Bestimmungen haben arbeitnehmerähnliche Personen auch Anspruch auf Bildungsurlaub.
- Nach § 12a TVG (Tarifvertragsgesetz) können die Beschäftigungsbedingungen arbeitnehmerähnlicher Personen durch Tarifvertrag geregelt werden, was vor allem bei freien Mitarbeitern im journalistischen Bereich der Fall ist.

Keine Anwendung finden hingegen das Kündigungsschutzgesetz und die Sonderkündigungsbestimmungen des § 9 Mutterschutzgesetzes sowie des Elften Buches Sozialgesetzbuch (ehemals Schwerbehindertengesetz).

6. Anfrageverfahren zur Statusklärung

Für das Anfrageverfahren, durch das die Beteiligten eine Klärung der Statusfrage erreichen können, ist die Clearingstelle der Deutschen Rentenversicherung Bund (ehemals BfA) zuständig. Ein solches Anfrageverfahren durch die Beteiligten ist jedoch nur dann möglich, wenn nicht die Deutsche Rentenversicherung Bund im Zeitpunkt der Antragstellung selbst noch kein Verfahren eingeleitet hat.

Vor ihrer endgültigen Entscheidung ist die Deutsche Rentenversicherung Bund verpflichtet, diese Entscheidung quasi noch im Entwurfsstadium vorab bekannt zu machen, um den Beteiligten die Möglichkeit zu geben, weitere für die Entscheidung erhebliche Tatsachen und rechtliche Gesichtspunkte hervorzubringen.

Widerspruch und Klage gegen die (endgültige) Entscheidung haben aufschiebende Wirkung.

Weiterhin ist anzumerken, dass ein Unternehmer innerhalb eines Monats nach Aufnahme der Tätigkeit einen Antrag bei der Rentenversicherung stellen kann, damit verbindlich festgestellt wird, dass keine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung vorliegt.

VII. Vertragsrecht

Ein Vertrag ist eine von zwei oder mehreren Personen (sog. Vertragspartnern oder Vertragsparteien) geschlossene Übereinkunft. Als Institut des Privatrechts dient er der Herbeiführung eines von den Parteien im Rahmen ihrer Privatautonomie gewollten Erfolges. Diese Übereinkunft kommt durch korrespondierende Willenserklärungen zustande, die ihrerseits wiederum auf die Herbeiführung dieses Erfolges ausgerichtet sind.

Hierbei ist bei Entwurf und Abschluss des Vertrags zu beachten, wer gegenüber dem Besucher/Gast für die Führung einstehen muss, wer Rechte und Pflichten eingeht und damit im direkten Verhältnis zum Besucher/Gast das Haftungsrisiko trägt.

1. Vertragstypen

Grundsätzlich sind im Bereich der Gästeführung zwei Vertragstypen von Interesse:

- ⇒ **Werkvertrag** (§ 631 ff. BGB): hier schuldet der Werkunternehmer (= Gästeführer) dem Werkbesteller (= Gast) die Herstellung eines Werkes, das heißt die Herbeiführung eines bestimmten Erfolges tatsächlicher Natur und der Werkbesteller als Gegenleistung dem Werkunternehmer den vereinbarten Werklohn. Beim Werkvertrag ist die Herstellung eines Werkes die vertraglich geschuldete Leistung als Tatbestandsmerkmal. Dabei ist es unerheblich, ob das Werk eine Sache oder ein unkörperliches Arbeitsprodukt (z. B. Computerprogramme) ist. Der rechtliche Werkbegriff in diesem Sinne umfasst materielle und immaterielle Sachen, wie auch Erfolgsergebnisse einer Dienstleistung.
- ⇒ **Dienstvertrag** (§ 611 ff. BGB) ist ein schuldrechtlicher Vertrag durch den der Dienstverpflichteter (= Gästeführer) zur Leistung der versprochenen Dienste und der Dienstberechtigter (= Gast) zur Entrichtung der vereinbarten Vergütung verpflichtet wird. Geschuldet wird vom Dienstverpflichteten (= Gästeführer) die Leistung, in Abgrenzung zum Werkvertrag jedoch nicht der Erfolg.

Üblicherweise ist der Vertrag zwischen dem Gast und dem Gästeführer als Dienstvertrag gestaltet, da der Gästeführer die Erbringung der Leistung „Führung“ schuldet – er sollte keinen Erfolg schulden! In der Praxis erweist es sich jedoch häufig als schwierig, beide Verträge voneinander abzugrenzen. Hier ist vor allem anzumerken, dass die Bezeichnung eines Vertrags als Werkvertrag einerseits oder Dienstvertrag andererseits lediglich als Anhaltspunkt dienen kann. Maßgeblich für die Auslegung ist primär der tatsächliche Wille der beiden Vertragsparteien und nicht der für den Vertrag gewählte Name. Dies ergibt sich bereits aus § 133 BGB (= bei der Auslegung einer Willenserklärung ist der wirkliche Wille zu erforschen und nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften). Im Streitfall wird also der Inhalt geprüft und wie der Vertrag tatsächlich gelebt wurde. Als Kernsatz kann gelten: Wird die Herbeiführung eines vereinbarten Arbeitsergebnisses geschuldet, dann handelt es sich um einen Werkvertrag – wird jedoch das bloße Wirken geschuldet, liegt ein Dienstvertrag vor.

2. Vertragsparteien / Beteiligte

Gästeführer können am Wirtschaftsmarkt unterschiedlich auftreten:

- selbst als Anbieter einer Führung,
- über einen Vermittler die Leistung anbieten,
- im Auftrag einer Tourismus-Institution (TI) tätig werden oder
- für einen Reiseveranstalter im Rahmen eines Pauschalangebotes tätig werden.

2.1. Der Gästeführer ist selbst Anbieter einer Führung

In diesem Fall kommt zwischen dem Besucher/Gast und dem Gästeführer ein Vertrag zustande – der Besucher/Gast ist Auftraggeber, der Gästeführer Auftragnehmer.

Gästeführer \longleftrightarrow Besucher/Gast

Grundbestandteile dieses Vertrages – gleich ob Werks- oder ob Dienstvertrag – ist die Verpflichtung des Gästeführers, zu einer bestimmten Zeit an einem bestimmten Ort eine Gruppe zu führen, wobei die Führung einen bestimmten Inhalt hat. Gleichzeitig verpflichtet sich der Besucher/Gast zu der bestimmten Zeit an dem bestimmten Ort zu erscheinen, an der bestimmten Führung teilzunehmen und ein bestimmtes Honorar zu zahlen.

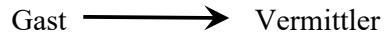
Eventuelle **Haftungsansprüche** des Besuchers/Gastes aus dem Vertrag heraus sind direkt an den Gästeführer zu richten. Darüber hinaus können aber auch noch Haftungsansprüche des Besuchers/Gastes z.B. gegenüber dem Eigentümer des besuchten Objekts aus dem Deliktsrecht heraus bestehen.

2.2. Der Gästeführer bietet über einen Vermittler seine Leistung an

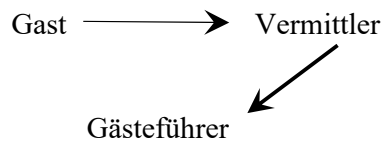
Das Angebot des Vermittlers ist nicht die Führung als solche, sondern folgende Dienste:

- Anbieten der Führung des Gästeführers in dessen Auftrag des Gästeführers sowie
- Finden eines geeigneten Gästeführers im Auftrag des Besuchers/Gastes.

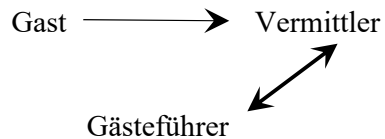
Die Vermittlung geht folgendermaßen von statten:



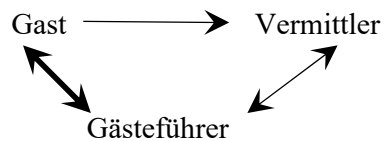
Zunächst wendet sich der Gast an den Vermittler und schildert seine Wünsche (Art der Führung, Termin etc.).



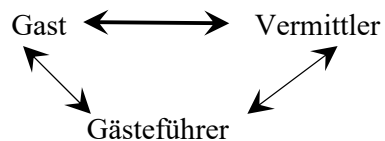
Der Vermittler wendet sich nun an einen ihm bekannten Gästeführer, um diesem den Auftrag des Gastes zu vermitteln; dies geschieht zumeist auf Basis eines bereits geschlossenen Vermittlungsvertrages.



Der Gästeführer sagt zu ...



... der Vertrag zwischen dem Gast und dem Gästeführer ist geschlossen worden.



Der Vermittler informiert den Gast über den erfolgten Vertragsschluss.

Damit haben wir es mit folgenden Verträgen / Rechtsbeziehungen zu tun:

- Zunächst besteht zumeist ein schriftlicher Vermittlungsvertrag zwischen dem Gästeführer und dem Vermittler, wonach der Vermittler den Gästeführer vermitteln soll.
- Zwischen dem Gast und dem Vermittler besteht ein – zumeist mündlicher Vertrag – auf Vermittlung eines Gästeführers.
- Durch das Handeln des Vermittlers kommt zwischen dem Gast und dem Gästeführer ein Vertrag zustande. Hierbei ist der Gast Auftraggeber, der Gästeführer ist Auftragnehmer. Je nach Gestaltung handelt es sich um einen Werkvertrag im Sinne von §§ 631 ff. BGB oder einen Dienstvertrag im Sinne von §§ 611 ff. BGB.

Grundbestandteile des

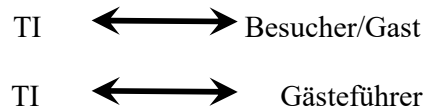
- a) **Vertrages zwischen Gästeführer und Gast** – gleich ob Werks- oder ob Dienstvertrag – ist die Verpflichtung des Gästeführers, zu einer bestimmten Zeit an einem bestimmten Ort eine Gruppe zu führen, wobei die Führung einen bestimmten Inhalt hat. Gleichzeitig verpflichtet sich der Besucher/Gast zu der bestimmten Zeit an dem bestimmten Ort zu erscheinen, an der bestimmten Führung teilzunehmen und ein bestimmtes Honorar zu zahlen.
- b) **Vermittlungsvertrages** ist der Vermittlungserfolg, d.h. die Vertragsparteien Gästeführer und Besucher/Gast werden ausgestattet mit den notwendigen inhaltlichen und organisatorischen Bedingungen und Informationen, so dass sie ohne die Hilfe Dritter miteinander in Kontakt treten können (Austausch der ladungsfähigen Adressen, des Treffpunkts etc.). Für den Besucher/Gast hat der Vermittler dabei im Rahmen eines Handelsvertreter- bzw. Handelsmaklervertrages gehandelt.

Eventuelle **Haftungsansprüche** sind hier differenzierter zu betrachten.

- a) **Zwischen dem Gästeführer und dem Besucher/Gast** hat sich das Verhältnis im Vergleich zu 1. nicht geändert – insofern gilt das dort verzeichnete weiterhin.
- b) **Zwischen Vermittler und Besucher/Gast** können auch Ansprüche bestehen. Der Besucher/Gast kann den Vermittler jedoch nur für die Vermittlung haftbar machen, nicht für die Führung als solche.
- c) **Zwischen dem Gästeführer und dem Vermittler** sind ebenfalls Haftungsansprüche denkbar; diese betreffen wiederum ausschließlich die Vermittlungsleistung.

2.3. Eine TI ist Träger der Führungen und damit Auftraggeber des Gästeführers

In diesen Fällen beauftragt die TI den Gästeführer und setzt ihn für die Durchführung von Führungen als Erfüllungsgehilfen ein. Es kommt damit zu vertraglichen Beziehungen zwischen der TI und dem Besucher/Gast einerseits und der TI und dem Gästeführer andererseits. Zwischen dem Gästeführer und dem Besucher/Gast kommt es zu keinem Vertrag!



Zwischen der TI und dem Besucher/Gast wird der oben beschriebene Werk- oder Dienstvertrag geschlossen – die TI verpflichtet sich damit, die Leistung „Führung“ zu erbringen.

Zur Erfüllung dieser Verpflichtung bedient sich die TI des Gästeführers, der damit zum Erfüllungsgehilfen wird. Aus diesem Grund kommt es zu einem **Werk- oder Dienstvertrag zwischen der TI und dem Gästeführer**.

Eventuelle **Haftungsansprüche** sind auch hier differenziert zu betrachten.

Die TI kann hier sowohl nach dem Vertrags- als auch nach dem Deliktsrecht haftbar gemacht werden. So kann z.B. der Besucher/Gast bei Schlechtleistung die TI haftbar machen, worauf hin diese – in einem gesonderten Verfahren (!) – ihren Erfüllungsgehilfen, den Gästeführer, wiederum haftbar machen kann!

VIII. Allgemeine Geschäftsbedingungen

Es empfiehlt sich, für diejenigen Verträge, die in der Regel wiederkehrend geschlossen werden, so genannte Allgemeine Geschäftsbedingungen (abgekürzt AGB) zu formulieren. Diese AGB sind vorformulierte Vertragsbedingungen, die die Vertragspartei Gästeführer (= der Verwender der AGB) der anderen Vertragspartei Gast bei Abschluss eines Vertrages stellt. Hierzu zählen bei Gästeführungen zum Beispiel:

- Kosten von Ab- um Umbestellungen
- Ausfallhonorare
- Wartezeit des Gästeführers
- Art der Honorarzahung
- Zuschläge für Fremdsprache oder bestimmte Sonderleistungen
- Maximale / Minimale Teilnehmerzahl
- Betreten von Gebäuden (z.B. eingeschränkte Möglichkeit des Betretens von Kirchen)

Die AGB führen im Endeffekt dazu, dass der Vertragsschluss durch vorformulierte Klauseln standardisiert sowie vereinfacht und letztlich auch beschleunigt wird – bestimmte Bedingungen müssen nicht jedes Mal erneut ausgehandelt werden. Regelmäßig begünstigen sie den Verwender der AGB, der sie ja auch entworfen hat! Hierin liegt oftmals auch das Miss-trauen, das AGB – zumeist durch den Leistungsempfänger – entgegengebracht wird.

Wann AGB Bestandteile des Vertrages werden, richtet sich in erster Linie nach dem Status des Leistungsempfängers:

- Ist dieser ein Verbraucher nach § 13 BGB, so werden die AGB nach § 305 Abs. 2 BGB nur dann Bestandteil des Vertrags, wenn der Verwender bei Vertragsschluss ausdrücklich oder, wenn dieser Hinweis nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten möglich ist, durch deutlichen sichtbaren Aushang am Orte des Vertragsschlusses darauf hinweist (§ 305 Abs. 2 Nr. 1 BGB) und der anderen Vertragspartei die Möglichkeit verschafft, in zumutbarer Weise, die auch eine für den Verwender erkennbare körperliche Behinderung berücksichtigt, vom Inhalt der Allgemeinen Geschäftsbedingungen Kenntnis zu nehmen (§ 305 Abs. 2 Nr. 2 BGB). Weitere Voraussetzung ist, dass der andere Teil sich mit den AGB einverstanden erklärt.
- Ist dieser – ebenso wie der Verwender – jedoch Unternehmern im Sinne von § 14 BGB, gilt das soeben geschriebene gemäß § 310 Abs. 1 BGB nicht. Es bedarf hier lediglich einer rechtsgeschäftlichen Einbeziehung, das heißt es gelten die üblichen Voraussetzungen für das Zustandekommen von Verträgen, so dass zum Beispiel auch eine stillschweigende Willensübereinstimmung ausreicht.

Auf jeden Fall gilt jedoch, dass individuelle Vertragsabreden Vorrang vor den AGB haben (§ 305b BGB).

Im Übrigen ist es gleichgültig, ob die AGB einen äußerlich gesonderten Bestandteil des Vertrags bilden (der im Volksmund „Kleingedrucktes“ genannt wird) oder ob sie direkt in die Vertragsurkunde aufgenommen werden. Auf die AGB muss jedoch immer deutlich hingewiesen werden und mit ihnen dürfen regelmäßig auch keine von der wesentlichen Erwartung abweichenden Regelungen getroffen werden.

Die AGB oder eine einzelne Klausel der AGB werden gemäß § 305b BGB dann kein Vertragsbestandteil, wenn sie im Widerspruch zu Individualvereinbarungen stehen (s.o. – Beispiel: die

AGB sehen Barzahlung vor, individuell wurde jedoch eine Überweisung vereinbart). Die AGB oder einzelne Klauseln der AGB werden ferner auch dann nicht Bestandteil eines Vertrags, wenn sie entsprechend § 305c Abs. 1 BGB für den Empfänger „überraschend“ sind. Eine Klausel ist beispielsweise dann überraschend, wenn sie nach den Umständen des Einzelfalles so ungewöhnlich ist, dass mit ihr nicht gerechnet werden braucht.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass die AGB kurz und klar sowie verständlich und eindeutig formuliert sein sollten. **Zweifel bei der Auslegung gehen nach § 305c Abs. 2 BGB zu Lasten des Verwenders!**

Der in Anlage 6 enthaltene Auszug aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch soll weiterhelfen, um AGB gesetzeskonform zu formulieren:

IX. Die Dienstleistungs-Informationspflichten-Verordnung

Wie wohl kaum bei einer anderen Rechtsnorm, so kann man sich bei der am 17. Mai 2010 in Kraft getretenen Dienstleistungs-Informationspflichten-Verordnung die Frage stellen, ob sie ein Fluch oder ein Segen ist. Fest steht: eine Vereinfachung bzw. ein Bürokratieabbau ist es nicht!

Die nachfolgende kurze Analyse zeigt jedoch, dass wir bereits von uns aus bzw. aufgrund anderer Vorschriften bereits die meisten Informationen vorhalten und mitteilen. Eine Mehrbelastung ist damit durch diese Neuerung kaum gegeben. Oftmals ist es lediglich der Zeitpunkt, zu dem ein Datum mitgeteilt werden muss, der sich ändert.

Es ist eigentlich selbstverständlich, dass man seinem Geschäftspartner – dem Dienstleistungsempfänger – seine ladungsfähige Anschrift mitteilt. Spätestens bei der Rechnungsstellung verpflichtet uns das Umsatzsteuergesetz hierzu, wenn es sich bei dem Geschäftspartner um einen Unternehmer handelt. Aber auch andere Vorschriften verpflichten uns dazu, wenn wir selbständig am Markt auftreten. Neu ist der Zeitpunkt der Adressmitteilung – eben vor Vertragsschluss oder – und hier ändert sich wiederum nichts – vor Erbringung der Dienstleistung. Zumeist wird der Dienstleistungsvertrag zwischen dem Gästeführer und dem Gast nicht in Schriftform geschlossen, sondern mündlich, fernmündlich, per E-Mail etc. Was wir bzw. der Vermittler dann versendet ist eine Bestätigung, die die gewünschten und geforderten Daten enthält und vor Beginn der Führung versandt wird.

Damit klingt das neue Regelwerk erst einmal kompliziert und aufwendig, wurde von EU-Bürokraten erdacht und ist ein theoretisches Konstrukt – wird aber von uns bereits seit Jahren so gehandhabt, ohne dass es diese Verordnung bisher gab.

Eine wesentliche Neuerung gibt es jedoch: Falls eine Berufshaftpflichtversicherung besteht, müssen gegenüber dem Dienstleistungsempfänger Angaben zu dieser Versicherung, insbesondere der Namen und die Anschrift des Versicherers und der räumlichen Geltungsbereich, gemacht werden. Dies ist ein nicht zu unterschätzendes Werbeelement. Macht man doch genau mit dieser Mitteilung kund, dass man seinen Beruf ernsthaft betreibt und zum Schutze des Dienstleistungsempfängers eine Versicherung aufgenommen hat. Hier erweist sich die Informationspflicht als Segen, trennt sie doch die Spreu vom Weizen. Nunmehr kann man davon ausgehen, dass derjenige, der keine Angaben zu einer Versicherung mitteilt, auch keine Versicherung hat. Also suche ich mir als Dienstleistungsempfänger – als Gast – doch lieber den versicherten Gästeführer ... manchmal hat Bürokratieaufbau auch was Gutes ...

1. Allgemeines

Am 17. Mai 2010 ist die Dienstleistungs-Informationspflichten-Verordnung -DL-InfoV- in Kraft getreten (Bundesgesetzblatt Seite 267). Mit dieser neuen Verordnung werden dem Dienstleister durch den Gesetzgeber neue, besondere Pflichten auferlegt.

Die DL-InfoV unterscheidet zwischen

- ⇒ Informationen, die stets bereit gehalten werden müssen (§ 2 DL-InfoV), und
- ⇒ Informationen, die nur auf Anfrage gegeben werden müssen (§ 3 DL-InfoV)

2. Für wen gilt die DL-InfoV?

Die DL-InfoV soll für mehr Kundenschutz und Transparenz der Leistungen sorgen. Zunächst einmal erfasst die DL-InfoV alle Dienstleister. Ausnahmen sind in der Verordnung nicht vorgesehen. Gleichwohl sieht die in § 1 Abs. 1 DL-InfoV genannte Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2006 (ABl. L 376 vom 27. Dezember 2006, Seite 36) in ihrem Artikel 2 eine Aufzählung vor, wer nicht erfasst sein soll. Hierzu zählen Gästeführer jedoch nicht, so dass die DL-InfoV auf sie anzuwenden ist.

3. Informationen, die stets bereit gehalten werden müssen (§ 2 DL-InfoV)

Nach § 2 Abs. 1 müssten folgende Informationen stets bereit gehalten und vor Abschluss eines schriftlichen Vertrages oder, sofern kein schriftlicher Vertrag geschlossen wird, vor Erbringung der Dienstleistung dem Dienstleistungsempfänger in klarer und verständlicher Form zur Verfügung gestellt werden:

1. **Familien- und Vorname** (bei rechtsfähigen Personengesellschaften und juristischen Personen die Firma unter Angabe der Rechtsform);
2. **Anschrift (ladungsfähige Anschrift) sowie weitere Angaben, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, schnell und unmittelbar Kontakt aufzunehmen** (insbesondere eine Telefonnummer und eine E-Mail-Adresse oder Faxnummer);
3. ggf. Hinweis auf den Eintrag in das Handelsregister, Vereinsregister, Partnerschaftsregister oder Genossenschaftsregister unter Angabe des Registergerichts und der Registernummer;
4. bei einer erlaubnispflichtigen Tätigkeiten Name und Anschrift der zuständigen Behörde oder der einheitlichen Stelle;
5. **ggf. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** nach § 27a des Umsatzsteuergesetzes;
6. falls die Dienstleistung in Ausübung eines reglementierten Berufs im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (ABl. L 255 vom 30.9.2005, S. 22) erbracht wird, die gesetzliche Berufsbezeichnung, den Staat, in dem sie verliehen wurde und, falls er einer Kammer, einem Berufsverband oder einer ähnlichen Einrichtung angehört, deren oder dessen Namen;
7. **ggf. die verwendeten allgemeinen Geschäftsbedingungen**;
8. ggf. verwendete Vertragsklauseln über das auf den Vertrag anwendbare Recht oder über den Gerichtsstand;
9. ggf. bestehende Garantien, die über die gesetzlichen Gewährleistungsrechte hinausgehen;

10. die wesentlichen Merkmale der Dienstleistung, soweit sich diese nicht bereits aus dem Zusammenhang ergeben;
11. falls eine **Berufshaftpflichtversicherung** besteht, Angaben zu dieser, insbesondere den Namen und die Anschrift des Versicherers und den räumlichen Geltungsbereich.

Diese Informationen können nach § 2 Abs. 2 DL-InfoV wahlweise wie folgt zur Verfügung gestellt werden:

1. man kann sie dem Dienstleistungsempfänger von sich aus mitteilen;
2. man kann sie am Ort der Leistungserbringung oder des Vertragsschlusses so vorhalten, dass sie dem Dienstleistungsempfänger leicht zugänglich sind;
3. man kann sie dem Dienstleistungsempfänger über eine von ihm angegebene Adresse elektronisch leicht zugänglich zu machen oder
4. man kann sie in alle von ihm dem Dienstleistungsempfänger zur Verfügung gestellten ausführlichen Informationsunterlagen über die angebotene Dienstleistung aufnehmen.

Schlussendlich bietet es sich an, einmal ein Informationsblatt nach Maßgabe des § 2 DL-InfoV zu erstellen, auf dem sämtliche Informationen erfasst sind. Dieses Informationsblatt kann dann zu allen passenden Gelegenheiten Verwendung finden – also z.B. auf der eigenen Internetseite eingestellt, dem Dienstleistungsempfänger vorab per E-Mail zugeleitet oder vor Vertragschluss auch postalisch zugesandt werden.

4. Informationen, die auf Anfrage bereit gehalten werden müssen (§ 3 DL-InfoV)

Auf Anfrage müssen folgende Informationen bereit gehalten werden:

1. falls die Dienstleistung in Ausübung eines reglementierten Berufs im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (ABl. L 255 vom 30. September 2005, Seite 22) erbracht wird, eine Verweisung auf die berufsrechtlichen Regelungen und dazu, wie diese zugänglich sind;
2. Angaben zu den vom Dienstleistungserbringer ausgeübten multidisziplinären Tätigkeiten und den mit anderen Personen bestehenden beruflichen Gemeinschaften, die in direkter Verbindung zu der Dienstleistung stehen und, soweit erforderlich, zu den Maßnahmen, die er ergriffen hat, um Interessenkonflikte zu vermeiden;
3. die Verhaltenskodizes, denen er sich unterworfen hat, die Adresse, unter der diese elektronisch abgerufen werden können und die Sprachen, in der diese vorliegen;
4. falls er sich einem Verhaltenskodex unterworfen hat oder einer Vereinigung angehört, der oder die ein außergerichtliches Streitschlichtungsverfahren vorsieht, Angaben zu diesem, insbesondere zum Zugang zum Verfahren und zu näheren Informationen über seine Voraussetzungen.

Hier ist für Gästeführer die Nummer 3 von Interesse, falls es einen Verhaltenskodex gibt, dem sich der jeweilige Gästeführer unterworfen hat.

5. Preisangaben (§ 4 DL-InfoV)

Vor dem Abschluss eines schriftlichen Vertrages muss in klarer und verständlicher Form der Preis der Dienstleistung angegeben werden bzw. die näheren Einzelheiten der Berechnung, anhand derer der Dienstleistungsempfänger die Höhe des Preises leicht errechnen kann, oder einen Kostenvoranschlag.

Sofern kein schriftlicher Vertrag geschlossen wird, ist der Preis vor Erbringung der Dienstleistung anzugeben.

§ 4 Abs. 2 DL-InfoV bestimmt zwar, dass das eben vermerkt keine Anwendung findet auf Dienstleistungsempfänger, die Letztverbraucher sind im Sinne der Preisangabenverordnung. Dies bedeutet jedoch nicht, dass hier die Preisangabe gänzlich unterbleiben kann! In den Fällen, in denen der Dienstleistungsempfänger nicht Endverbraucher ist, ist der Preis nach der DL-InfoV mitzuteilen – ist er Endverbraucher, dann ist der Preis nach der Preisangabenverordnung mitzuteilen. Die Mitteilungsverpflichtung besteht damit so wie so.

6. Verstöße gegen die DL-InfoV

Verstöße gegen die DL-InfoV können gemäß § 6 DL-InfoV in Verbindung mit der GewO mit einer Geldbuße bis zu 1.000 Euro geahndet werden!

Ein Verstoß liegt beispielsweise dann vor, wenn die durch die DL-InfoV vorgesehenen Informationen nicht, nicht richtig, nicht vollständig, nicht in der vorgeschriebenen Weise oder nicht rechtzeitig dem Dienstleistungsempfänger zur Verfügung gestellt werden.

X. Einführung in das Deliktsrecht (Haftung)

Das Deliktsrecht ist der zivilrechtliche Teil der Haftung für unerlaubte Handlungen. Grundlage des Deliktsrechts sind die §§ 823 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuches -BGB-. Das Deliktsrecht regelt lediglich die Begründung der Haftung; der Umfang der Haftung wiederum wird im Schadensrecht (§§ 249 ff. BGB) geregelt. Dort sind die Schuldverhältnisse aus unerlaubten Handlungen geregelt, die unabhängig von vertraglichen Regelungen (!) zum Tragen kommen können.

Im BGB heißt es:

§ 823 Schadensersatzpflicht

- (1) *Wer vorsätzlich* oder fahrlässig** das Leben, den Körper, die Gesundheit, die Freiheit, das Eigentum oder ein sonstiges Recht eines anderen widerrechtlich*** verletzt, ist dem anderen zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet.*
- (2) *¹Die gleiche Verpflichtung trifft denjenigen, welcher gegen ein den Schutz eines anderen bezweckendes Gesetz verstößt. ²Ist nach dem Inhalt des Gesetzes ein Verstoß gegen dieses auch ohne Verschulden möglich, so tritt die Ersatzpflicht nur im Falle des Verschuldens ein.*

* Vorsatz bedeutet ein gewusstes und gewolltes Handeln.

** Fahrlässigkeit ist hingegen das Begehen von Organisationsfehler begeht, das Unterlassen von etwas, was zu tun möglich gewesen wäre.

*** Widerrechtlich ist ein Handeln, wenn es gegen geltende Rechtsvorschriften verstößt.

§ 823 Abs. 1 BGB setzt mithin eine widerrechtliche und schuldhafte Verletzung der dort genannten Rechte voraus. Unter den dort genannten „sonstigen Rechten“ sind nach allgemeiner Auffassung nur absolute Rechte zu verstehen (beispielsweise das Allgemeine Persönlichkeitsrecht, Recht am eigenen Namen, Recht am eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb; diskutiert wird auch ein Recht am Datenbestand, das dessen Verfügbarkeit schützt). Ist eine Verletzung gegeben und ist diese mangels Rechtfertigung auch rechtswidrig und hat der Verletzer schuldhaft gehandelt, so ist derjenige, der das Recht verletzt hat, dem Verletzten gegenüber zum Schadensersatz verpflichtet.

Nach § 823 Abs. 2 BGB ist auch derjenige zum Schadensersatz verpflichtet, der schuldhaft ein sog. Schutzgesetz verletzt und dadurch einen anderen geschädigt hat. Ein Schutzgesetz ist jede Rechtsnorm, deren Ziel es ist, bestimmte Rechtsgüter des Einzelnen zu schützen. Passiert zum Beispiel ein Verkehrsunfall durch das Überschreiten der Höchstgeschwindigkeit und wurde hierdurch eine Person verletzt, so ist in § 3 StVO ein Schutzgesetz im Sinne von § 823 Abs. 2 BGB zu sehen. Die StVO soll andere Verkehrsteilnehmer vor Schaden bewahren, indem der Führer eines Kraftfahrzeuges dazu angehalten ist, entsprechend seiner Fähigkeiten und den Straßen-, Sicht- und Wetterverhältnissen ein Kraftfahrzeug mit angemessener Geschwindigkeit zu führen. Hier kann der Geschädigte also nach § 823 Abs. 2 in Verbindung mit § 3 StVO Schadensersatz verlangen; nebenbei käme auch noch § 229 StGB (Fahrlässige Körperverletzung) als Schutzgesetz hinzu.



ergo

Treffen die Tatbestände „vorsätzliches widerrechtliches Handeln“ bzw. „fahrlässiges widerrechtliches Handeln“ auf eine deliktsfähige Person – also eine volljährige Person, die im Vollbesitz ihrer geistigen Kräfte ist – bzw. eine Institution (TI, Reiseveranstalter etc.) zu, kann ein Anspruch auf Zahlung von Schadensersatz entstehen.

wichtiger ↓↓ *Hinweis*

Der Eigentümer des Objektes (Gebäudes/Raumes/Waldes etc.), das im Rahmen der Führung betreten wird, muss im Rahmen seiner Fürsorge- und Sorgfaltspflichten seine ihm obliegenden Verkehrssicherungspflichten wahrnehmen, in dem er beispielsweise

- einen sicheren Zugang gewährt,
- eine gefahrfreie Bewegung auf seinem Eigentum gewährleistet,
- Baustellen und Gefahrenstellen kennzeichnet,
- Gefahrenstellen schnellstmöglich beseitigt,
- ...

Der Gästeführer sollte auf solche Gefahren aufmerksam machen, trägt selbst aber keine Verkehrssicherungspflichten.

1. Haftungsmöglichkeiten für Gästeführer

Eine Haftung kann sich u.a. ergeben aus

- Schlechtleistungen,
- zu spät oder gar nicht erscheinen des Gästeführers,
- Verletzung der Fürsorge- und Sorgfaltspflichten.

2. Schlechtleistungen

Slechtleistungen können unter anderem sein

- Organisationsmängel,
- Vorbereitungsfehler,
- mangelnde Fach- oder Sprachkenntnisse,
- inhaltliche Unrichtigkeiten,
- ...

Folge: Zunächst verliert der Gästeführer ganz oder zumindest teilweise seinen Anspruch auf ein Honorar. Darüber hinaus gehende Schadensersatzforderungen sind nicht ausgeschlossen, werden aber selten gestellt.

3. Verspätetes Erscheinen bzw. Nichterscheinen des Gästeführers

Hierbei handelt es sich um Pflichtverletzungen des Gästeführers, der daraufhin ganz oder teilweise sein Honorar verlieren kann – für die der Besucher/Gast aber auch weitergehende Schadensersatzforderungen geltend machen kann!

a) verspätetes Erscheinen des Gästeführers

Hier kann es zu Honorareinbußen kommen bzw. der Gästeführer muss die „verlorene Zeit nachliefern“, was teils wegen nachfolgender Termine des Gästeführers bzw. der Gruppe nicht möglich ist, so dass dann nur die Honorarkürzung bleibt.

Aber: Kommt der Besucher/Gast zu spät, so steht dem Gästeführer dennoch das vereinbarte volle Honorar zu und sollte der Besucher/Gast bitten, die „verlorene Zeit“ an die Führung anzuhängen, kann der Gästeführer hierfür ein besonderes Honorar fordern!

b) Nichterscheinen des Gästeführers

Hier verliert der Gästeführer seinen Honoraranspruch gänzlich. Es kann teils zu erheblichen Schadensersatzforderungen durch den Besucher/Gast kommen (wegen der Reisekosten oder z.B. „vertaner Urlaubsfreude“). Ggf. kann es auch zu Forderungen Dritter kommen. Wenn z.B. die Gruppe ein eintrittspflichtiges Gebäude nicht betritt, da die Führung nicht stattfand, kann der Eigentümer des Gebäudes den Gästeführer für den Schaden (nicht erhaltenes Eintrittsentgelt) verantwortlich machen.

Aber: Kommt der Besucher/Gast nicht, so steht dem Gästeführer dennoch das vereinbarte volle Honorar zu. Vertragsrechtlich kann hier abweichend ein prozentuales „Ausfallhonorar“ vereinbart werden.

4. Sorgfalts- und Fürsorgepflichten des Eigentümers und des Gästeführers

Die Sorgfalts- und Fürsorgepflichten sind vor allem hinsichtlich des Deliktrechts zu beachten.

Es ist zwar nicht von der Hand zu weisen, dass jeder voll geschäftsfähige Besucher/Gast im „normalen Leben“ wie auch bei einer Führung ein Lebensrisiko trägt, gleichwohl sollte der Gästeführer

- den Besucher/Gast durch vorsätzliches Handeln nicht zu widerrechtlichen Handlungen animieren (Gefahrenstellen trotz Verbot aufsuchen), bzw.
- nicht fahrlässig handeln (als beispielsweise wichtige Informationen über die Begehrbarkeit des Führungsortes nicht einholen etc.).

Auch wenn der Besucher/Gast ein eigenes Lebensrisiko trägt, geht die Rechtsprechung derzeit davon aus, dass der Besucher/Gast bei einer Führung als „Herdentier“ dem „Leithammel“ Gästeführer vertrauen kann und daher – in einer für den Gast unbekanntem Umgebung – bedingungslos folgt, als er es ansonsten – in einer ihm bekannten Umgebung – machen würde!

Hier ist erneut zu bemerken, dass die eigentliche Verkehrssicherungspflicht des besuchten Objekts beim Eigentümer liegt – den Gästeführer kann gleichwohl zumindest eine Mitschuld treffen, wenn er selbst Sorgfalts- und Fürsorgepflichten verletzt.

XI. kurze Einführung in das Urheberrecht

An dieser Stelle soll noch kurz das Urheberrecht erwähnt werden.

Nach § 1 UrhG sind Schutzgegenstand des deutschen Urheberrechts Werke der Literatur, der Wissenschaft und der Kunst. Werke wiederum sind nach § 2 Abs. 2 UrhG „persönliche geistige Schöpfungen“; diese umfassen nach herrschender Meinung vier Elemente, die ein Werk kennzeichnen:

1. Persönliches Schaffen („ein Handlungsergebnis, das durch den gestaltenden, formprägenden Einfluss eines Menschen geschaffen wurde“);
2. Wahrnehmbare Formgestaltung (nicht unbedingt körperlich – auch akustisch);
3. Geistiger Gehalt;
4. Eigenpersönliche Prägung (durch den Schöpfer des Werkes).

Der Schutz des Urheberrechts wird jedoch nicht ewig gewährt. Es endet 70 Jahre nach dem Tode des Urhebers (§ 64 UrhG). Ist der Urheber anonym oder veröffentlicht er unter einem Pseudonym, erlischt das Urheberrecht 70 Jahre nach Veröffentlichung. Mit Ende der Schutzfrist ist das Werk gemeinfrei. Stets gemeinfrei sind nach § 5 UrhG amtliche Werke (z.B. Gesetze, Verordnungen).

Innerhalb der Schutzfrist ist die öffentliche Wiedergabe grundsätzlich untersagt. Hierunter fällt in der Regel auch die Wiedergabe eines geschützten Werkes im Rahmen einer Gästeführung. Zuvor ist damit eine Zustimmung durch den Schöpfer des Werkes bzw. des Inhaber des Urheberrechts (z.B. Verlag bei Publikationen) einzuholen. Unter recht engen Voraussetzungen ist jedoch die öffentliche Wiedergabe eines bereits veröffentlichten Werkes als so genanntes Zitat zulässig (§ 51 UrhG). Nach § 51 Nr. 1 UrhG kann ein Werk wiedergegeben werden, wenn das Zitat der Erläuterung des Inhalts eines eigenen Werkes dient. Hier bedarf es keiner besonderen Zustimmung des Werkschöpfers oder eines sonstigen Berechtigten; eine Nennung der Quelle und der Urheber ist allerdings unumgänglich.

Beispiel für die Klassifizierung als Gewerbebetrieb

Erläuterung: Im nachfolgenden Urteilsfall hat die vom Bundesfinanzhof als „Fremdenführerin“ bezeichnete Steuerpflichtige folgende Tätigkeit ausgeübt: *„Den Reisegruppen diente sie als Fremdenführerin z.B. bei Stadtrundfahrten. Sie begleitete auch bei Theaterbesuchen oder bei Transfers von Reisegruppen.“*

An dieser Stelle sei nochmals an die Definition des Begriffs „Gästeführer“ durch die das Normierungsinstitut CEN erinnert: *„Person, die Besucher in der Sprache ihrer Wahl führt und das kulturelle und natürliche Erbe eines Gebiets vermittelt, und die normalerweise über eine gebietspezifische Qualifikation verfügt, die üblicherweise von den zuständigen Stellen ausgegeben und/oder anerkannt wird.“*

Die Steuerpflichtige wurde über die Definition hinaus tätig und begleitete auch bei Theaterbesuchen und Transfers und kam damit dem Berufsbild des Reiseleiters nahe. Dieses Berufsbild umfasst laut CEN: *„Person, die im Auftrag des Reiseveranstalters den Reiseablauf leitet und beaufsichtigt, und dabei sicherstellt, dass das Programm gemäß dem Vertrag zwischen Reiseveranstalter und Reisenden/Kunden durchgeführt wird, und die örtliche praktische Informationen gibt.“* Sie gab zum einen die praktischen Informationen vor Ort, betreute die Gäste aber über den üblichen Rahmen der reinen Gästeführung hinaus (Transferbegleitung etc.). Insofern lag hier ein Gewerbebetrieb vor.

Ein kurzer Abschnitt aus II.2.b der Urteilsbegründung ist dennoch äußerst lesenswert und wichtig: *„die Klägerin [war] im Streitjahr als Fremdenführerin tätig. Sie übte insoweit eine Tätigkeit aus, die typischerweise unter den Begriff ‚Gewerbebetrieb‘ fällt, sofern sie nicht ausnahmsweise wissenschaftlicher oder unterrichtender Natur i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist.“* Der Bundesfinanzhof verneint also nicht generell die Möglichkeit, dass Gästeführer Freiberufler sein können. Im Urteilsfall lag aber – wie oben dargestellt – kein Fall der „reinen Gästeführung“ vor. Darüber hinaus war für den Bundesfinanzhof auch nur die Frage zu klären, ob die Tätigkeit für ein einziges Touristikunternehmen bereits als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und damit als Selbständigkeit gewertet werden kann. Letztlich ist aber das Tatbestandsmerkmal der Selbständigkeit sowohl bei einem Gewerbebetrieb als auch bei einem Freiberufler zu prüfen. Insofern ist das Urteil alleine als Begründung für eine gewerbliche Tätigkeit eines Gästeführers meines Erachtens bei genauerer Betrachtung kaum geeignet.

Urteil des Bundesfinanzhofs vom 9. Juli 1986 – I R 85/83 –

(Vorinstanz: Finanzgericht Hamburg)

veröffentlicht im Bundessteuerblatt Teil II Seite 851

Ein ausschließlich für ein Touristikunternehmen tätiger Fremdenführer, der sich selbstständig betätigt, nimmt am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil.

I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war im Streitjahr 1978 Studentin. Sie betätigte sich außerdem als Fremdenführerin. Als solche war sie ausschließlich im Auftrag einer T-GmbH tätig. Sie übernahm aufgrund von Einzelaufträgen die Führung von Reisegruppen. Den Reisegruppen diente sie als Fremdenführerin z.B. bei Stadtrundfahrten. Sie begleitete auch bei Theaterbesuchen oder bei Transfers von Reisegruppen. Die Reisegruppen zahlten jeweils nur an die T-GmbH. Von dieser erhielt die Klägerin ihr Entgelt.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt -FA-) behandelte die Einkünfte der Klägerin als solche aus Gewerbebetrieb und erließ am 23. Oktober 1980 einen Gewerbesteuermeßbescheid 1978. Der Einspruch blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt, nachdem es über Art und Umfang der Tätigkeit der Klägerin Beweis erhoben hatte.

Mit seiner vom FG zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung des § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG), des § 1 Abs. 1 Satz 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) und des § 15 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

Es beantragt das Urteil des FG Hamburg aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO-).

1. Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer. Gemäß § 1 Abs. 1 GewStDV ist Gewerbebetrieb i.S. der Vorschrift jede selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs, noch als eine andere selbständige Arbeit i.S. des Einkommensteuerrechts anzusehen ist. Gemäß § 1 Abs. 2 GewStDV ist ein stehender Gewerbebetrieb jeder, der kein Reisegewerbebetrieb i. S. des § 35a Abs. 2 GewStG ist.

2. Das FG hat im Streitfall einen Gewerbebetrieb mit der Begründung verneint, die Betätigung der Klägerin im Jahre 1978 sei keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gewesen. Diese Auffassung hält einer rechtlichen Überprüfung nicht stand.

a) Die Beteiligung am allgemein wirtschaftlichen Verkehr erfordert eine Tätigkeit, die gegen Entgelt an den Markt gebracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 16. Februar 1967 IV R 153/66, BFHE 88, 207, BStBl III 1967, 337; vom 17. Januar 1973 I R 191/72, BFHE 108, 190, BStBl II 1973, 260; vom 26. Oktober 1977 I R 110/76, BFHE 123, 507, BStBl II 1978, 137; vom 3. November 1982 I R 39/80, BFHE 137, 183, BStBl II 1983, 182; vom 10. August 1983 I R 120/80, BFHE 139, 386, BStBl II 1984, 137). Die Funktion des Merkmals wird deutlich, wenn man zwischen der Teilnahme am „wirtschaftlichen Verkehr“ und der am „allgemeinen Verkehr“ unterscheidet, wobei das Hauptgewicht der Begriffsbestimmung auf der Teilnahme am „allgemeinen Verkehr“ liegt (vgl. Urteil des Reichsfinanzhofs -RFH- vom 15. Juli. 1942 VI 192/42, RFHE 52, 120, RStBl 1942, 989). Eine Teilnahme am „wirtschaftlichen Verkehr“ ist schon dann gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig am Leistungs- oder Gütertausch teilnimmt. Das Merkmal dient dazu, aus dem Gewerbebetrieb solche Tätigkeiten auszuklammern, die zwar von einer Gewinnerzielungsabsicht getragen werden, aber nicht auf einen Leistungs- oder Gütertausch gerichtet sind (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, 19. Aufl., § 15 EStG, grüne Blätter, B Anm. 4). Die Teilnahme am „allgemeinen Verkehr“ erfordert dagegen, daß die Tätigkeit des

Steuerpflichtigen nach außen hin in Erscheinung tritt und sich an eine – wenn auch begrenzte – Allgemeinheit wendet. Durch das Hervortreten nach außen unterscheidet sich die gewerbliche Tätigkeit von solchen i. S. des § 2 Abs. 1 Nrn. 5 und 6 EStG. Entscheidend ist deshalb darauf abzustellen, ob für außenstehende Dritte der Wille erkennbar wird, ein Gewerbe zu betreiben. Dagegen ist es nicht erforderlich, daß der Steuerpflichtige seine Leistungen oder Waren einer Mehrzahl von Interessenten anbietet bzw. Angebote derselben annimmt. Auch die Tätigkeit für nur einen bestimmten Vertragspartner kann Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sein (vgl. BFH-Urteil vom 20. Dezember 1963 VI 313/62 U, BFHE 78, 352, BStBl III 1964, 137).

b) Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, die mit keinen Revisionsrügen angefochten wurden und deshalb den Senat binden (§ 118 Abs. 2 FGO), war die Klägerin im Streitjahr als Fremdenführerin tätig. Sie übte insoweit eine Tätigkeit aus, die typischerweise unter den Begriff „Gewerbebetrieb“ fällt, sofern sie nicht ausnahmsweise wissenschaftlicher oder unterrichtender Natur i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist. Die Klägerin war in nicht unerheblichem Umfang tätig; sie war mit den ihr erteilten Aufträgen voll ausgelastet. Daraus folgt, daß sie die Tätigkeit nachhaltig ausübte.

Auch lassen die vom FG festgestellten Einnahmen nur den Schluß zu, daß die Klägerin mit Gewinnerzielungsabsicht handelte. Gegenüber der Allgemeinheit trat ihre Tätigkeit schon deshalb in Erscheinung, weil sie für Reisegruppen, Reiseveranstalter, Busunternehmer und andere Personen sichtbar wurde. Die Klägerin trat damit nach außen hin als eine Person in Erscheinung, die nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht die Tätigkeit einer Fremdenführerin ausüben will. Soweit sie dabei auch selbständig tätig geworden sein sollte, reicht dies für die Annahme einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr aus. Die Vorentscheidung ist von einer anderen Auslegung des Begriffs „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ ausgegangen. Sie verletzt § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG und § 1 Abs. 1 GewStDV.

3. Die Sache ist nicht entscheidungsreif. Das FG hat keine ausreichenden Feststellungen darüber getroffen, ob die Klägerin auch selbständig tätig war. Ihre Tätigkeit nur für einen Auftraggeber, der erhebliche zeitliche Umfang der Tätigkeit und die Art der Entlohnung der Klägerin (Abschlagszahlungen) deuten darauf hin, daß die Einkünfte auch als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu beurteilen sein könnten. Das FG wird die zur Beurteilung dieser Frage notwendigen tatsächlichen Feststellungen nachholen müssen. Zu diesem Zweck wird die Vorentscheidung aufgehoben. Die Sache wird zwecks anderweitiger Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen.

Beispiel für die Klassifizierung als freier Beruf

Erläuterung: Auch wenn das Finanzgericht Berlin von „Informationsfahrtbegleitern“ spricht, so wird deutlich, dass das im Urteil beschriebene Berufsbild demjenigen des Gästeführers gleicht. An dieser Stelle sei nochmals kurz an die Definition des Begriffs „Gästeführer“ durch die das Normierungsinstitut CEN erinnert: *„Person, die Besucher in der Sprache ihrer Wahl führt und das kulturelle und natürliche Erbe eines Gebiets vermittelt, und die normalerweise über eine gebietsspezifische Qualifikation verfügt, die üblicherweise von den zuständigen Stellen ausgegeben und/oder anerkannt wird.“* Im nachfolgenden Urteil des Finanzgerichts Berlin heißt es: *„Ziel der Informationsfahrtbegleitung ist die Unterrichtung der Reisetilnehmer sowohl über Sehenswürdigkeiten der Stadt Berlin als auch über andere Besonderheiten, wie z. B. Bevölkerungsstruktur, Soziologie, Städteplanung usw.“*

Als Quintessenz aus dem Urteil des Finanzgerichts Berlin bleibt folgendes festzuhalten: *„Die Vermittlung von Wissen über die politische und wirtschaftliche Lage einer Weltstadt, ihrer Ver- und Entsorgung, der Verkehrssituation, Bevölkerungsstruktur, Stadtplanung usw. betrifft einen Stoff, der dem Inhalt und dem Umfang nach die Voraussetzung für den Begriff des Unterrichts erfüllt. Denn die vielschichtige Information kann nur verarbeitet werden, wenn Zusammenhänge sowohl zu den gerade dargebotenen Tatsachen als auch zu bereits vorhandenem Wissen hergestellt werden.“* Im Ergebnis bedeutet dies, dass ein Gästeführer unterrichtend – und somit als Freiberufler im Sinne von § 18 EStG – tätig ist.

Es sollen übrigens schon Fälle vorgekommen sein, in denen Finanzämter die Anwendbarkeit des Urteils in Einzelfällen in Frage stellten mit der Bemerkung: „Das Urteil ist ja schön und gut, aber Kyritz an der Knatter ist keine Weltstadt!“ Hier sei deshalb ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Begriff der „Weltstadt“ absolut ohne Bedeutung für die Anwendung des Urteils ist. Immerhin ist dieser Begriff auch nicht definiert! Im Neandertal herrschte schon der raue und wissenschaftlich durchaus beachtete Alltag der Vorzeit, da war an die internationale Bankenmetropole Frankfurt am Main noch nicht zu denken. In heute kaum bekannten Orten wurden im Mittelalter schon richtungsweisende Reichstage veranstaltet, als weder Berlin noch Cölln urkundlich erwähnt waren und an ein Gebäude namens „Reichstag“ niemand dachte. Egal ob Groß- oder Kleinstadt, Museum, Burg oder Region, es kommt auf die Wissensaufbereitung und -vermittlung an. Egal ob Informationsfahrt oder Fußgruppe, es kommt wirklich nur auf den Begriff des Unterrichts an.

Abschließend bleibt noch zu erwähnen, dass kein Gästeführer Angst haben muss, dass die steuerliche Beurteilung seiner Arbeit kippt, wenn die geführten Gäste nicht aufpassen oder kein Interesse an den dargereichten Informationen hegen. Das Finanzgericht Berlin hat nämlich weise festgestellt: *„Ebenso muß sich der Unterrichtete der Mühe einer Verarbeitung dieses Stoffes unterziehen, um einen Gewinn aus dieser Informationsvermittlung ziehen zu können. Ob dies von allen Teilnehmern am Unterricht auch beachtet wird, ist für die Begriffsbildung unerheblich, da es allein darauf ankommt, ob die Wissensvermittlung auf diese Zielsetzung ausgerichtet ist.“* Insofern zählt alleine schon der „Olympische Gedanke“ bei der Wissensvermittlung – dabei sein ist alles!

Hinweis: Der im Urteil genannte Freibetrag nach § 18 Abs. 4 EStG existiert nicht mehr!

Urteil des Finanzgerichts Berlin vom 29. Juli 1976 – V 38-39/76 –
(rechtskräftig – nicht reversibel)
veröffentlicht in den Entscheidungen der Finanzgerichte 1977 Seite 316

1. Die Vermittlung von Wissen über die politische und wirtschaftliche Lage einer Weltstadt, ihrer Ver- und Entsorgung, der Bevölkerungsstruktur, Verkehrssituation, Stadtplanung usw. erfüllt dem Inhalt und dem Umfang nach die Voraussetzungen für den Begriff des Unterrichts.

2. Ein – selbständig tätiger – Informationsfahrtbegleiter, dessen alleinige Aufgabe in der Vermittlung solchen Wissens besteht, übt eine freiberufliche Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus.

Der Kläger (Kl.) war im Streitjahr 1972 Student, daneben war er für das Informationszentrum als Informationsbegleiter tätig. Das Informationszentrum untersteht der Senatskanzlei. Seine Aufgabe ist u. a. die Betreuung von Reisegruppen, die mit öffentlichen Mitteln gefördert werden. Dementsprechend unterteilen sich die Aufgabengebiete der etwa 50 Mitarbeiter des Informationszentrums in Honorarreferenten (Vorträge in geschlossenen Räumen), Gruppenbetreuer (Unterbringung, Freizeitgestaltung usw.) und Informationsfahrtbegleiter. Ziel der Informationsfahrtbegleitung ist die Unterrichtung der Reiseteilnehmer sowohl über Sehenswürdigkeiten der Stadt Berlin als auch über andere Besonderheiten, wie z. B. Bevölkerungsstruktur, Soziologie, Städteplanung usw. Das Informationszentrum bestimmt den jeweiligen Informationsfahrtbegleiter unter Berücksichtigung der Vorbildung und Zusammensetzung der von ihm zu begleitenden Reisegruppe. Die einzelnen Informationsfahrten beginnen jeweils um 9.00 und 14.00 Uhr und dauern etwa 3 ½ Stunden.

Der Beklagte (Bekl.) beurteilte die Tätigkeit des Kl. als gewerblich und zog ihn dementsprechend zur GewSt heran.

Aus den Gründen:

Die Klage ist begründet.

Der Kl. hat im Streitjahr als Informationsfahrtbegleiter eine freiberufliche Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausgeübt mit der Folge, daß die von ihm aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 EStG) der ESt unterliegen und dem Kl. der Freibetrag des § 18 Abs. 4 EStG zusteht.

Die Beteiligten stimmen bei ihrer im übrigen unterschiedlichen Beurteilung der Tätigkeit des Kl. mit Recht darin überein, daß der Kl. diese Tätigkeit jedenfalls selbständig ausgeübt hat. Dafür spricht insbesondere, daß der Kl. nur die tatsächlich von ihm durchgeführten Informationsfahrten vergütet bekam und daß er weder einen Anspruch auf Vergütung etwaiger ausgefallener Informationsfahrten noch auf eine Urlaubsvergütung oder auf eine Fortzahlung im Krankheitsfall hatte. Der Umstand, daß das Informationszentrum die im übrigen auch nur mündlich mit dem Kl. getroffenen Vereinbarungen ebenfalls nicht als Grundlage für ein Arbeitsverhältnis beurteilt hat, bestätigt, daß für eine Zuordnung der Tätigkeit des Kl. unter die Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG kein Raum ist (vgl. BFH-Urteil vom 28. April 1972 VI R 71/69, BStBl II 1972, 617).

Mit der Bejahung der Selbständigkeit der Tätigkeit des Kl. ist indessen für die hier vorzunehmende Abgrenzung von der gewerblichen Tätigkeit noch nichts gewonnen. Denn die Selbständigkeit der Berufsausübung ist für beide Einkunftsarten in gleicher Weise kennzeichnend, wie überhaupt die Schwierigkeit der Abgrenzung der selbständigen Arbeit vom Gewerbebetrieb gerade darin liegt, daß die positiven gesetzlichen Merkmale des Gewerbebetriebs (§ 1 Abs. 1 GewStDV: Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) im allgemeinen auch in den Fällen der selbständigen Arbeit i. S. des § 18 Abs. 1 EStG vorliegen. Die Bestimmung des Gewerbebetriebs im § 1 Abs. 1 GewStDV begnügt sich daher auch nicht mit diesen positiven Begriffsmerkmalen, sondern grenzt den Gewerbebetrieb zusätzlich negativ von der selbständigen Arbeit sowie der Land- und Forstwirtschaft in der Weise ab, daß ein Gewerbebetrieb nur in Betracht kommt, wenn die Tätigkeit weder als selbständige Arbeit i. S. des § 18 Abs. 1 EStG noch als Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) zu beurteilen ist (Herrmann-Heuer, Komm. zur ESt und KSt, 17. Aufl., § 18 EStG Anm. 3).

Danach stellt die Tätigkeit des Kl. keinen Gewerbebetrieb i. S. des § 1 Abs. 1 GewStDV dar, weil sie die Voraussetzungen der freiberuflichen Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt. Denn als Informationsfahrtbegleiter übt der Kl. eine unterrichtende Tätigkeit aus.

Rechtsprechung und Literatur sind bei der Auslegung des Begriffs der unterrichtenden Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Satz 1 EStG – ebenso wie auch bei der schriftstellerischen Tätigkeit – seit jeher großzügig verfahren. Denn abgesehen davon, daß sich weder aus dem Gesetzeswortlaut noch dem Gesetzeszweck Anhaltspunkte für eine einschränkende Auslegung dieses Begriffs herleiten lassen, wäre eine solche Einengung auch mit der allgemeinen Bedeutung des Wortes „Unterricht“ und der eher umgekehrt laufenden Entwicklung einer allmählichen Erweiterung der unter den Begriff der freien Berufe fallen den Tätigkeiten nicht in Einklang zu bringen. Infolgedessen umfaßt der Begriff der unterrichtenden Tätigkeit die Erteilung von Unterricht jeglicher Art, wie z.B. auch den Tanz-, Turn-, Schwimm-, Reit-, Weißnähh- und Fahrunterricht (BFH-Urteil vom 27. September 1956 IV 601/55 U, BStBl III 1956, 334; Herrmann-Heuer, a. a. O., § 18 EStG Anm. 10; Littmann, Das ESt-Recht, 11. Aufl., § 18 Rdnr. 62, 63).

Aus dieser weiten Auslegung des Begriffs „Unterricht“ folgt nicht, daß jede Art der Vermittlung von Wissen darunter zu bringen wäre. So kann z.B. die Unterrichtung über Stand und Entwicklung der täglichen Börsenkurse oder über das jeweilige Tagesprogramm der in einer Stadt vorhandenen Filmtheater nicht als unterrichtende Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG angesehen werden. Die Information über solche Tatsachen wird schon nach dem allgemeinen Sprachgebrauch vom Begriff „Unterricht“ dadurch abgehoben, daß man hier regelmäßig von Unterrichtung spricht. Damit soll verdeutlicht werden, daß es sich um die Vermittlung von Tatsachenwissen handelt, dem keine über den Augenblick hinausreichende Bedeutung zukommt. Als Unterricht wird demgegenüber planmäßiges und regelmäßiges Lehren (Der Große Brockhaus, 1957) oder die systematische Vermittlung von Bildungsgut im Rahmen der Erziehung (Großes Dudenlexikon, 2. Aufl., 1969) verstanden. Damit wird zum Ausdruck gebracht, daß dem vermittelten Wissen eine über den aktuellen Bezug hinausreichende Bedeutung zukommt und – was regelmäßig damit im Zusammenhang steht – eine gewisse Verarbeitung des Informationsstoffs erforderlich ist. Dies gilt sowohl für den Unterrichtenden, der das zu vermittelnde Wissen in einen bestimmten (planmäßigen oder systematischen) Zusammenhang stellen muß, wie auch für den Unterrichteten, der die Information nicht nur zur Kenntnis nehmen, sondern in diesem Sinn erarbeiten muß. Von Unterricht kann deshalb nur gesprochen werden, wenn der zu vermittelnde Stoff sowohl dem Inhalt als auch dem Umfang nach eine solche Informationsverarbeitung erfordert.

Die Vermittlung von Wissen über die politische und wirtschaftliche Lage einer Weltstadt, ihrer Ver- und Entsorgung, der Verkehrssituation, Bevölkerungsstruktur, Stadtplanung usw. betrifft einen Stoff, der dem Inhalt und dem Umfang nach die Voraussetzung für den Begriff des Unterrichts erfüllt. Denn die vielschichtige Information kann nur verarbeitet werden, wenn Zusammenhänge sowohl zu den gerade dargebotenen Tatsachen als auch zu bereits vorhandenem Wissen hergestellt werden. Unter diesem Gesichtspunkt wird derjenige, der einen solchen Stoff vermitteln soll, seine Darlegungen ordnen und inhaltlich anreichern. Ebenso muß sich der Unterrichtete der Mühe einer Verarbeitung dieses Stoffes unterziehen, um einen Gewinn aus dieser Informationsvermittlung ziehen zu können. Ob dies von allen Teilnehmern am Unterricht auch beachtet wird, ist für die Begriffsbildung unerheblich, da es allein darauf ankommt, ob die Wissensvermittlung auf diese Zielsetzung ausgerichtet ist.

Diese Beurteilung wird im Streitfall noch durch die Bedeutung unterstrichen, die die öffentliche Hand dem durch die Informationsfahrten übermittelten Wissen beigemessen hat, indem sie dafür besonders ausgebildete Mitarbeiter des Informationszentrums zur Verfügung stellte.

Auch im Schrifttum sind – soweit ersichtlich – bisher keine Gesichtspunkte herausgestellt worden, die für den Streitfall eine andere Entscheidung rechtfertigen könnten. Dem Hinweis des Bekl. auf die Beurteilung des Fremdenführers als Gewerbebetrieb bei Herrmann (a. a. O., § 15 EStG Anm. 21) kann hier schon deshalb keine Bedeutung beigemessen werden, als für diese Beurteilung keine Begründung gegeben wird. Zwar hat der BFH im Urteil vom 1. August 1957 IV 399/55 U (BStBl III 1957, 355) die entgeltliche Bereitstellung eines Schlosses zur Schloßbesichtigung als Gewerbebetrieb beurteilt. Diese Entscheidung läßt sich aber auf den Streitfall nicht übertragen, weil sich die von dem Eigentümer des Schlosses (Stpfl.) ausgeübte Tätigkeit auf die Bereitstellung des Schlosses beschränkte mit der Folge, daß sich die Frage einer unterrichtenden Tätigkeit in jenem Fall nicht stellen konnte. – Andererseits hat das FG Nürnberg im Urteil vom 24. Mai 1962 (EFG 1963, 63) die selbständig ausgeübte Tätigkeit eines Reiseleiters ebenfalls als Gewerbebetrieb angesehen. Wie sich jedoch aus den Gründen dieser Entscheidung ergibt, hat das FG Nürnberg die Frage, ob die von dem Reiseleiter vorgenommene Unterrichtung der Reisetilnehmer über die Sehenswürdigkeiten und Gepflogenheiten des Reiselandes eine unterrichtende Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG darstellt, ausdrücklich offengelassen. Die Beurteilung als Gewerbebetrieb stützt sich demgegenüber allein darauf, daß das eigentliche Aufgabengebiet des Reiseleiters in der Betreuung der Reisetilnehmer auf der Fahrt, der Überwachung, der Unterbringung und Verpflegung, der Entgegennahme und Überprüfung von Beschwerden, der Berücksichtigung von Sonderwünschen usw. liege und einer etwaigen unterrichtenden Tätigkeit daneben keine ausschlaggebende Bedeutung zukomme (so auch Blümich-Falk, EStG, 10. Aufl., § 18 Anm. 3 unter Hinweis auf diese Entscheidung).

Aus diesen Gründen ist der erkennende Senat zu der Auffassung gelangt, daß der Kl. als Informationsfahrtbegleiter eine freiberufliche, weil unterrichtende Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausgeübt und der Bekl. daher in dem angefochtenen Bescheid den Freibetrag des § 18 Abs. 4 EStG zu Unrecht unberücksichtigt gelassen hat.

Beispiel für die Klassifizierung als nichtselbständige Arbeit

Erläuterung: In diesem Urteil ist nicht unbedingt die Frage nach dem eigentlichen Tätigkeitsbild des Gästeführers zu klären, sondern die Frage nach Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit in der Ausübung der Tätigkeit.

Aus den beschriebenen Gesamtumständen wird ersichtlich, dass die im nachfolgenden Urteil beschriebene und behandelte Gästeführerin die klassischen Merkmale der Selbständigkeit nicht besitzt und mithin als Arbeitnehmerin nichtselbständig tätig ist.

Leider enthält das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz auch die – im Endeffekt – unzutreffende Bemerkung: „*Fremdenführerinnen sind Gewerbetreibende, wenn sie ihre Tätigkeit selbständig ausüben (BFH-Urteil vom 9. Juli 1986 I R 85/83, BFHE 147, 245, BStBl II 1986, 851). Fehlt das Merkmal der Selbständigkeit, sind die Einnahmen aus dieser Tätigkeit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) zuzuordnen.*“ Das genannte Urteil des Bundesfinanzhofs vom 9. Juli 2005, das als Anlage 1 weiter oben nachzulesen ist, beschäftigt sich nämlich nur mit der Frage der „Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ und nicht mit der eigentlichen Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und freiem Beruf. Ein kurzer Abschnitt aus II.2.b der Urteilsbegründung dieses Urteils des Bundesfinanzhofs ist dennoch äußerst lesenswert und wichtig, denn dort heißt es: „*die Klägerin [war] im Streitjahr als Fremdenführerin tätig. Sie übte insoweit eine Tätigkeit aus, die typischerweise unter den Begriff ‚Gewerbebetrieb‘ fällt, sofern sie nicht ausnahmsweise wissenschaftlicher oder unterrichtender Natur i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist.*“ Der Bundesfinanzhof verneint also nicht generell die Möglichkeit, dass Gästeführer Freiberufler sein können. Insofern ist der Hinweis des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz so nicht richtig, da Gästeführer letztlich nicht per se Gewerbetreibende sind, wenn sie ihre Tätigkeit selbständig ausüben!

Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 28. August 1990 – 2 K 1644/90 – (rechtskräftig)

veröffentlicht in den Entscheidungen der Finanzgerichte 1991 Seite 336

Eine in einem kommunalen Burgmuseum als Führerin tätige Hausfrau, die in den Behördenapparat organisatorisch nicht eingegliedert ist, kann auch dann nichtselbständig tätig sein, wenn sie nur hinsichtlich der Zeit, nicht auch hinsichtlich des Ortes und des Inhalts der Führungen Weisungen der Behörde unterworfen ist.

Die Klägerin (Klin.) macht Burg- und Museumsführungen. Eigentümer des Burggrundstücks ist der Landkreis, Betreiber des Museums auf dem Burggelände ist der Verkehrsverein. Die Gästeführungen durch Burg und/oder das Museum werden vom Landkreis, teils in Zusammenarbeit mit dem Verkehrsverein, veranstaltet. Die Gästegruppen melden sich beim Fremdenverkehrsreferat des Landkreises oder beim Museum an. Die Gästeführungen, die i. d. R. sonntags um 11.00 Uhr und um 14.30 Uhr stattfinden, dauern rd. 45 bzw. 90 Minuten. Das Fremdenverkehrsreferat des Landkreises bzw. der Verkehrsverein beauftragten die Klin., die Gäste durch Burg und/oder Museum zu führen.

Bei der ESt-Veranlagung behandelte der Beklagte die Einnahmen aus den Gästeführungen unter Abzug von geschätzten 15 v. H. Betriebsausgaben als gewerbliche Einkünfte. Hiergegen wendet sich die Klin.

Aus den Gründen:

Die Klage ist begründet, denn die Klin. erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 Abs. 1 EStG.

Das FG führt zunächst aus, welche tatbestandsmäßigen Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um eine gewerbliche Tätigkeit bejahen zu können. Es fährt sodann fort:

Klin. keine selbständig tätige Fremdenführerin ...

Die Tätigkeit der Klin. als Burg- und/oder Museumsführerin entspricht derjenigen einer Fremdenführerin, denn sie erklärt Besuchern Sehenswürdigkeiten für ein Entgelt. Fremdenführerinnen sind Gewerbetreibende, wenn sie ihre Tätigkeit selbständig ausüben (BFH-Urteil vom 9 Juli 1986 I R 85/83, BFHE 147, 245, BStBl II 1986, 851). Fehlt das Merkmal der Selbständigkeit, sind die Einnahmen aus dieser Tätigkeit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) zuzuordnen (Schmidt, EStG, 8. Aufl., § 15 Anm. 5).

Für das Merkmal der Selbständigkeit verlangt der BFH in ständiger Rechtsprechung – unter Beachtung einer Vielzahl in Betracht kommender Kriterien (Urteil vom 14. Juni 1985 VI R 150-152/82, BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661) – eine Würdigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse. Dabei ist nicht auf die von den Parteien gewählten Bezeichnungen und Vertragsformen, sondern auf die tatsächlichen Gegebenheiten abzustellen. Bei der Würdigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse müssen nicht alle Merkmale, die für das Verständnis dieses Gesetzesbegriffs bedeutsam sein können, in jedem Einzelfall erfüllt und außerdem nicht allen stets das gleiche Gewicht beizumessen sein.

Wegen der Eigenart der von der Klin. ausgeübten Tätigkeit und wegen der besonderen Umstände, unter denen die Tätigkeit zustande kam und ausgeübt wurde, kommt es von den vom BFH beispielhaft aufgeführten Abgrenzungskriterien (BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661) vorrangig auf die Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit; feste Arbeitszeiten; Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort; feste Bezüge; kein Unternehmerrisiko; keine Unternehmerinitiative; Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolges an. Abgesehen von dem Merkmal Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit, dem eine gewisse Bedeutung zuzumessen ist, sind die übrigen vom BFH geforderten Merkmale nicht entscheidungserheblich. Insbesondere das Fehlen der Merkmale Urlaubsanspruch; Anspruch auf sonstige Sozialleistungen; Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall; Überstundenvergütung; zeitlicher Umfang der Dienstleistungen, die im allgemeinen für die Beurteilung der Arbeitnehmereigenschaft wesentlich sind, spricht im Streitfall nicht gegen die Arbeitnehmerstellung der Klin., weil ihre Einnahmen gering sind und auch ihre Tätigkeit einen geringen Umfang hat. In diesen Fällen können die Einnahmen grundsätzlich nach § 40a EStG pauschal besteuert werden. Die Einnahmen sind den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen, obwohl die vorstehend genannten Merkmale i. d. R. nicht vorliegen.

Die Zuordnung der Einkünfte nach den vorgenannten Abgrenzungskriterien ist im Streitfall auch deshalb schwierig, weil einerseits die von der Klin. ausgeübte Tätigkeit, abgesehen von dem Merkmal der Selbständigkeit, alle Merkmale eines Gewerbebetriebes erfüllt, andererseits die vom BFH entwickelten Abgrenzungskriterien im Streitfall auch keine eindeutige Klärung zulassen.

...da sie weitgehend weisungsgebunden ist

Die Klin. ist zwar hinsichtlich der Zeit, nicht aber hinsichtlich des Ortes und des Inhalts ihrer Tätigkeit weisungsgebunden. Burgführungen finden nämlich nicht nur zu den im voraus festgelegten Zeitpunkten, sonntags 11.00 Uhr und 14.30 Uhr, sondern auch an anderen Tagen und zu anderen Uhrzeiten statt. Diese Führungen werden von der Kreisverwaltung mit den Gästegruppen vereinbart und der Klin. bzw. einer ihrer Kolleginnen übertragen. Insofern besteht eine gewisse Weisungsgebundenheit. Hinsichtlich der (im voraus festgelegten) festen Führungen läßt sich dagegen eine Weisungsgebundenheit nicht feststellen. Den Burgführerinnen steht es frei, zu erklären, ob sie zu den im voraus für das Sommerhalbjahr festgelegten Zeitpunkten sonntags Fremdenführungen machen wollen. Eine Weisungsgebundenheit hinsichtlich des Ortes und des Inhalts der Tätigkeit besteht nicht. Ort (Burg) und Inhalt der Führungen (historische Bezüge, Bedeutung der Burg für die Stadt und das Umland) ergeben sich aus der Natur der Sache. Für eine Weisung des Arbeitgebers ist insoweit kein Raum.

Abgesehen von den festen Führungen hat die Klin. keine festen Arbeitszeiten, weil sie bei Bedarf zusätzliche vom Landkreis vereinbarte Führungen macht. Dem Umstand, daß die Klin. Führungen, zu denen sie eingeteilt wurde, mit Billigung der Museumsverwaltung auch gegen eine andere Führung tauschen kann, mißt der Senat keine besondere Bedeutung zu. Ein solcher Tausch könnte auch bei eindeutig selbständig oder eindeutig unselbständig ausgeübter Tätigkeit vorkommen.

Die Klein. übt ihre Tätigkeit zwar gleichbleibend an einem Ort aus. Wegen der Art ihrer Tätigkeit (Burg- und/oder Museumsführungen) kann daraus aber für die Zuordnung der Einkünfte nichts hergeleitet werden. Entsprechendes gilt für die organisatorische Eingliederung der Klin. in die Kreisverwaltung.

Klin. trägt weder Unternehmerrisiko ...

Dagegen ist es für die Abgrenzung der Einkunftsarten bedeutsam, daß an die Klin. für jede Führung feste Bezüge gezahlt werden, daß die Bezüge nach dem Umfang ihrer Tätigkeit gestaffelt sind und daß die Klin. die Bezüge auch dann erhält, wenn sie sich für Führungen lediglich bereit hält, weil zum Zeitpunkt der festen Führungen mangels Gästen keine Führung stattfindet. Diese Umstände sprechen für eine nichtselbständige Tätigkeit, denn die Klin. trägt insoweit kein Unternehmerrisiko.

... noch entfaltet sie Unternehmerinitiative

Die Klin. kann hin der Burgführungen keine Unternehmerinitiative entfalten, denn es ist ihr nicht gestattet, selbständig und auf eigene Rechnung Burg- und/oder Museumsführungen zu veranstalten. Andererseits kann der Landkreis als Eigentümer der Burg bestimmen, wem und unter welchen Bedingungen und Voraussetzungen er erlaubt, die Burg zu Erwerbszwecken zu nutzen. Dieses Merkmal ist für den Streitfall daher nicht bedeutsam.

Die Klin. schuldet nach den mit dem Landkreis getroffenen Vereinbarungen eigentlich weder ihre Arbeitskraft noch einen Arbeitserfolg, sondern eine bestimmte Dienstleistung (Burg- und/oder Museumsführungen).

Dem Merkmal Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit mißt der Senat keine besondere Bedeutung bei. Hinsichtlich der Organisation und Durchführung der Burg- und/oder Museumsführungen hat die Klin. zwar im wesentlichen freie Hand, andererseits ergibt sich der Ablauf der Führungen weitgehend aus der baulichen Gestaltung der Burg bzw. des Museums. Im übrigen hat die Klin. auf die Organisation und Durchführung keinen Einfluß, weil die Führungen von der Kreisverwaltung mit den Gästen vereinbart werden.

Reiseleiter ist Gewerbetreibender

Erläuterung: In diesem Urteil ist vom Finanzgericht Nürnberg die einkommensteuerliche Klassifizierung eines Reiseleiters vorgenommen worden.

In diesem Zusammenhang sei an die CEN-Definition des Reiseleiters erinnert: „Person, die im Auftrag des Reiseveranstalters den Reiseablauf leitet und beaufsichtigt, und dabei sicherstellt, dass das Programm gemäß dem Vertrag zwischen Reiseveranstalter und Reisenden/Kunden durchgeführt wird, und die örtliche praktische Informationen gibt.“

Das Finanzgericht Nürnberg argumentierte – ohne die heutige CEN-Definition zu kennen - folgendermaßen: „... die Kenntnisse eines Reiseleiters befähigten diesen in der Regel dazu, den Reisenden die Sehenswürdigkeiten und Gepflogenheiten des Landes zu vermitteln. Es mag auch sein, daß der [Reiseleiter] bei Ausübung seines Berufs in dieser Weise tätig wird. Es handelt sich dann aber nur um einen Teil seines Aufgabengebiets, dem im Verhältnis zu den übrigen Funktionen eines Reiseleiters – Betreuung der Reiseteilnehmer auf der Fahrt, Überwachung der Unterbringung und Verpflegung, Entgegennahme und Überprüfung von Beschwerden, evtl. Berücksichtigung von Sonderwünschen usw. – keine ausschlaggebende Bedeutung zukommt.“

Da ein Beruf immer einheitlich beurteilt werden muss und die Tätigkeit im überwiegenden Umfang nicht unterrichtend – also nicht freiberuflich – ist, bleibt mithin nur der Gewerbebetrieb übrig. Aus diesem Grunde ist der Reiseleiter – anders als der Gästeführer (!) – gewerblich tätig!

Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 24. Mai 1962 – V 35/62 –
(rechtskräftig)
veröffentlicht in den Entscheidungen der Finanzgerichte 1963 Seite 63

Ein selbständig tätiger Reiseleiter ist Gewerbetreibender

Aus den Gründen:

Zu Recht hat das FA angenommen, daß der Bf., der als Reiseleiter für ein dtsh. Reisebüro in Spanien tätig ist, Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe. Unstreitig hat er eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt, die sich als Teilnahme am allg. wirtsch. Verkehr darstellt. Damit sind die Merkmale eines Gewerbebetriebs gegeben (BFH v. 19.10.1961 in StRK GewStG § 2 Abs. 1 R. 151 und Littmann 6. Aufl. Tz. 1 zu § 15 EStG), es sei denn, daß der Bf. als Angehöriger eines freien Berufes i. S. des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG betrachtet werden kann – Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus selbständiger Arbeit i. S. des § 18 Abs. 1 Ziff. 2 und 3 EStG kommen nach Sachlage von vornherein nicht in Betracht –. Die Einkünfte eines selbständigen Reiseleiters gehören jedoch nicht zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Es liegt ihnen keine wissenschaftl., künstl., schriftstell., unterricht., oder erzieh. Tätigkeit zugrunde. Wissenschaftl., künstl., schriftstell. oder erzieh. Betätigung scheiden auch nach Ansicht des Bf. aus. Auch eine unterrichtende Tätigkeit liegt nicht vor. Der Bf. hat zwar geltend gemacht, die Kenntnisse eines Reiseleiters befähigten diesen in der Regel dazu, den Reisenden die Sehenswürdigkeiten und Gepflogenheiten des Landes zu vermitteln. Es mag auch sein, daß der Bf. bei Ausübung seines Berufs in dieser Weise tätig wird. Es handelt sich dann aber nur um einen Teil seines Aufgabengebiets, dem im Verhältnis zu den übrigen

Funktionen eines Reiseleiters – Betreuung der Reisetilnehmer auf der Fahrt, Überwachung der Unterbringung und Verpflegung, Entgegennahme und Überprüfung von Beschwerden, evtl. Berücksichtigung von Sonderwünschen usw. – keine ausschlaggebende Bedeutung zukommt. Die gesamte, einheitlich zu beurteilende Berufsausübung (Urteile des BFH in BStBl 1957 III S. 182 und in StRK § 2 Abs. 1 GewStG R. 149) kann deshalb nicht als unterricht. Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG angesehen werden. Sie ist auch nicht den in § 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG aufgeführten einzelnen Berufsgruppen ähnlich. Zunächst ist die Auffassung des Bf. unzutreffend, daß ein Reiseleiter schon deshalb zu den Angehörigen der freien Berufe zähle, weil er nahezu ausschl. unter Ausnutzung seiner Arbeitskraft ohne Einsatz von Betriebskapital arbeitet. Richtig ist allerdings, daß Gewerbetreibende meist ihre Betriebsergebnisse durch Einsatz von Arbeit und Kapital erzielen. Umgekehrt gibt es auch Angehörige freier Berufe, die z. T. erhebl. Betriebsvermögen aufweisen (z. B. Fachärzte). Ein entscheidendes Abgrenzungsmerkmal kann aus dem Vorhanden sein oder Fehlen von eig. Betriebsmitteln jedenfalls nicht gewonnen werden, wie der BFH in dem o. a. Urteil vom 19.10.1961 anlässlich der Bejahung der GewSt-Pflicht eines selbständigen Handelsvertreters ausgeführt hat. Nach der ständigen höchstgerichtl. Rspr. enthält der Zusatz des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG: „ähnliche Berufe“ keinen allg. Grundsatz in dem Sinn, daß alle Berufe, die gewisse allg. Merkmale haben, als freie Berufe anzusehen sind; sie erkennt vielmehr einen im Gesetz nicht besonders erwähnten Beruf nur dann als freien Beruf an, wenn er einem bestimmten der darin genannten Berufe ähnlich ist (BFH v. 19.10.1961 und in BStBl 1960 III S. 209). Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

Die von dem Bf. genannten Berufssparten – Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen – weichen erheblich von der des Reiseleiters ab. Beim Übersetzer und Dolmetscher ist wesentlich, schriftlich oder mündlich Sprachen in andere zu übertragen, wobei es vor allem auf genaue Wiedergabe der zu übersetzenden Texte ankommt; Voraussetzung ist eine gediegene, u.U. durch Prüfungen nachgewiesene Kenntnis der einschlägigen Fremdsprachen. Der im Ausland tätige Reiseleiter hingegen hat zwar seine Sprachkenntnisse in den Dienst der zu betreuenden Reisenden zu stellen; jedoch macht diese Tätigkeit weder den wesentl. Inhalt seines Berufs aus, noch verlangt man von ihm eine vollständige und sichere Beherrschung der in Frage stehenden Fremdsprachen und eine exakte Übersetzung. Ein Vergleich mit einem Lotsen scheitert schon daran, daß dieser es übernimmt, auf Grund seiner bes. seemännischen Kenntnis Schiffe durch gefährl. Meeres- oder Flußstellen zu leiten, ein Reiseleiter aber für die Sicherheit und den „richtigen Kurs“ der Reisegäste nicht verantwortlich ist.

Reiseleiter selbständig oder nicht selbständig?

Erläuterung: Im nachfolgenden Urteilsfall musste das Finanzgericht Hamburg die Frage klären, ob ein Reiseleiter – im Urteilsfall – selbständig oder nicht selbständig tätig war. Das Finanzgericht trifft zwar keine Aussage zu der Frage, ob ein Reiseleiter Freiberufler oder Gewerbetreibender ist. Dennoch ist das Urteil hinsichtlich der Abgrenzung zum Angestelltenverhältnis interessant

Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 29. Juni 2005 – II 402/03 –

Steuerrechtliche Einordnung kurzzeitig als Reiseleiter beschäftigter Personen - verbindliche Auskunft

Studenten oder andere nebenberuflich kurzzeitig als Reiseleiter und Skilehrer für einen Reiseveranstalter tätige Personen können Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen, wenn ihnen ein Gestaltungsspielraum bei der Ausgestaltung der Reise eingeräumt ist und ein gewisses Vergütungsrisiko besteht.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten sich darum, ob von der Klägerin als Reiseleiter beschäftigte Personen selbständig oder nichtselbständig tätig waren.

Die Klägerin führt Gruppenreisen in europäische Wintersportorte durch. Sie stellt den Kunden die Reise als Paket inklusive Fahrt, Unterkunft/Verpflegung und Reisebetreuung sowie Skiunterricht zur Verfügung. Zur Betreuung setzt sie Reiseleiter ein, die die jeweilige Gruppe von der Abfahrt in Hamburg bis zum Zielort und am Zielort selbst begleiten.

Für eine Reisegruppe von ca. 40 Teilnehmern werden im Allgemeinen 3 Reiseleiter eingesetzt. Bei den Reiseleitern handelt es sich zu 40 % um Studenten, im Übrigen um Angehörige der verschiedensten, selbständig oder nichtselbständig tätigen Berufsgruppen, die die Reiseleitertätigkeit in ihrer Freizeit ausüben. In der Regel sind die einzelnen Reiseleiter insgesamt nur für eine verhältnismäßig kurze Zeitdauer, z.B. während dreier Saisonzeiten, und pro Saison maximal für 2 Reisen im Einsatz. Ein Vertrag wird mit den Reiseleitern für die jeweilige, im Einzelnen bestimmte Reise geschlossen. In der Einleitung des Vertrages gem. Muster 1999/2000 wird der Vertrag als „freier Dienstvertrag“ bezeichnet, der Reiseleiter in § 1 als „selbständiger Leistungsträger“. Die späteren Vertragsmuster enthalten diese Bezeichnungen nicht. In § 1 (Wesen) heißt es „Der Reiseleiter führt zusammen mit weiteren Reiseleitern folgende ... Reise als Reiseleiter durch“. Die Reiseleiter sind frei zu entscheiden, welche von der Klägerin angebotene Reise sie begleiten wollen. Die Reisedauer beträgt jeweils 1 – 2 Wochen.

Grundsätzlich wird als Reiseleiter nur bestellt, wer zuvor an einem 4-tägigen Ausbildungsseminar in den Alpen teilgenommen hat, in dem sowohl die Skitechnik, die Lehrfähigkeit (einschließlich Lehrprobe) als auch die allgemeine Eignung für eine Reiseleitertätigkeit geprüft werden. Die Kosten für die Teilnahme (in den Streitjahren zwischen 500 und 800 DM) haben die Reiseleiter selbst zu tragen. Auf die Teilnahme an diesem Seminar wird nur dann verzichtet,

wenn ein entsprechender anderer Qualifikationsnachweis z.B. vom DSV vorgelegt wird. Daneben besteht die Möglichkeit, auf freiwilliger Basis durch weitergehende Ausbildungen Zusatzqualifikationen zu erlangen, die zu einer erhöhten Vergütung führen können. Die Vergütung erfolgte nach Tagessätzen, in den Jahren 1999/2000 zwischen 18 und 75 DM (ohne die Erhöhung für die Zusatzqualifikationen). Die Beträge wurden in den folgenden Jahren nur geringfügig geändert und an die Euro-Beträge angepasst. Die Kosten für die Skiausrüstung sind von den Reiseleitern selbst zu tragen. Demgegenüber übernimmt die Klägerin die Kosten für Fahrt, Unterkunft und Verpflegung (Halbpension). Die mitreisenden Reiseleiter bilden ein Team, wobei in der Regel einer der Reiseleiter als Hauptreiseleiter eingesetzt wird. Diese Funktion wird mit dem Vertragsschluss festgelegt und beeinflusst auch die Höhe der Vergütung. Es wird erwartet, dass der Hauptreiseleiter sich in Notfällen oder anderen Krisensituationen angesprochen fühlt und die zur Bereinigung der Situation erforderlichen Entscheidungen trifft. Die Funktion als Hauptreiseleiter wird nach der vorzuweisenden Erfahrung zugeordnet. Eine erhöhte Vergütung ist auch für diejenigen Reiseleiter vorgesehen, die zwar die Qualifikation für eine Hauptreiseleitung haben, aber nicht in dieser Funktion mitreisen, weil andere erfahrene oder erfahrenere Reiseleiter diese Funktion ausüben. Bei gleicher Qualifikation wird ggf. auch auf die Bestimmung eines Hauptreiseleiters verzichtet. Während in dem Vertragsmuster für 1999/2000 (§ 6) und 2001 (§ 2 Ziff. 7) noch ein ausdrückliches Weisungsrecht eines (Haupt)Reiseleiters gegenüber den anderen Reiseleitern vorgesehen ist (ohne ausdrückliche Benennung des Begriffs des Hauptreiseleiters in dem Muster für 2001), fehlt dieser Hinweis in dem Vertragsmuster für 2002. Den Reiseleitern werden eine Reisefibel und eine Skifibel an die Hand gegeben. Gem. § 2 Ziff. 2 und 3 des Reiseleiter-Vertragsmusters 1999/2000 hat die Freizeitgestaltung bzw. der Ski-Unterricht „entsprechend“ den Hinweisen der Fibel zu erfolgen. Die Vertragsmuster für 2001 und 2002 enthalten in § 2 nur den Hinweis auf „Gestaltungshinweise“ in den genannten Fibern. In den Reiseleiter-Fibern für 1999 und 2002 heißt es, dass der Haupt-Reiseleiter in Krisensituationen „– auch nach Rücksprache mit ... (Kläger) – ... sein Weisungsrecht nützen kann“ (S. 12 bzw. 10). In dem Reiseleiter-Vertrag für 2002 ist eine zusätzliche Verpflichtung zum Verkauf und zur Abrechnung der Produkte aus dem S-Shop aufgenommen (§ 2 Ziff. 5) und auf S. 12 der Reisefibel 2002 eine Provision hierfür vorgesehen. In den Vertragsmustern für 1999/2000 und 2001 fehlt eine entsprechende! Klausel, während die Reiseleiter-Fibel 1999 insoweit nur eine „Sollregelung“ ohne Hinweis auf eine Provision enthält (S.14). In allen Verträgen ist eine Provision für geworbene Neukunden geregelt (§ 2 Ziff. 8 Vertrag 1999/2000 und § 3 Ziff. 7 Vertrag 2001: 20 bis 30 DM, § 3 Ziff. 6 Vertrag 2002: 10 – 15 EUR). Sowohl die Reiseleiter-Fibel 1999 als auch 2002 jeweils S. 3) weisen generell auf die Bedeutung der „Vertriebspflicht“ hin, die nachfolgend mit der Verpflichtung zur Werbung für ... (S) und Kundenwerbung durch Verteilung von Werbematerial, Ansprache von Ski- und Snowboard-Fahrern erläutert wird. Die Bezahlung der vereinbarten Vergütung erfolgt nach Abrechnung im Anschluss an die Reise. In den Verträgen sind Honorarkürzungen (1999/2000 § 3 Ziff. 5) bzw. Vorbehalte (2001 § 3 Ziff. 5, 2002 § 3 Ziff. 4) für den Fall mangelhafter Leistung (2001, 2002) bzw. schwerer Pflichtverletzung (1999/2000) des Reiseleiters vorgesehen. In seltenen Einzelfällen wurde von dieser Honorarkürzung Gebrauch gemacht. Belege für erfolgte Honorarkürzungen wurden für das Jahr 1999 (Arbeitgeberakte -ArbGA- Bl. 171ff) vorgelegt. In Krankheits- oder anderen Verhinderungsfällen vor Reiseantritt wird der jeweilige Vertrag gekündigt. Fällt ein Reiseleiter während der Reise teilweise aus, erfolgt eine Vertretung bzw. Aufgabenverteilung innerhalb des Teams. Bei vollständigem Ausfall eines Reiseleiters insbesondere auch für die Durchführung der Skikurse wird nach Information und Zustimmung der Klägerin vor Ort eine örtliche Skischule beauftragt. Der ausgefallene Reiseleiter selbst erhält für die Zeit seines Ausfalls keine Vergütung. Die Klägerin hat eine Haftpflichtversicherung abgeschlossen, die ebenfalls Gegenstand der Reiseleiter-Verträge ist. Auf die eingereichten Kopien (Gerichtsakte -GA- - Bl. 105ff) wird verwiesen.

Nach den Reiseleiter-Fibeln haben die Reiseleiter am Ende der Reise Kritik-Fragebögen an die Teilnehmer auszuhändigen (Muster GA Bl.85) und später einzusammeln; sie sind bei der Abrechnung nach Abschluss der Reise an die Klägerin weiterzugeben (S. 26, 27 Reiseleiter-Fibel 1999, S.24, 25 Reiseleiter-Fibel 2002).

Auf die vorgelegten Vertragsmuster für 1999/2000, 2001 und 2002 (GA Bl.86 – 88) und auf die Reiseleiter-Fibeln 1999 und 2002 sowie die Ski-Fibeln 1997 und 2002 wird verwiesen.

Im Anschluss an eine Lohnsteueraußenprüfung für den Zeitraum vom 01.12.1993 bis 31.07.1998 beantragte die Klägerin am 05.08.1999 (ArbGA I Bl. 157) bei dem Beklagten eine „verbindliche Auskunft“ zur Einordnung der Reiseleiter als Arbeitnehmer oder selbständig tätige Personen. Daraufhin erteilte der Beklagte am 22.10.1999 eine „verbindliche Zusage“ gern. § 204 AO (ArbGA I Bl. 175) mit dem Inhalt, dass die Reiseleiter als Arbeitnehmer anzusehen seien. Im Rahmen der Lohnsteueraußenprüfung für die Zeit vom 01.08.1998 bis zum 31.05.2002 stellte der Beklagte fest, dass die Klägerin für die Reiseleiter keine Lohnkonten führte und die Vergütungen nicht der Lohnsteuer unterwarf (Bericht vom 16.12.2002 -ArbGA-II Bl. 53ff, Tz 5). Unter dem 17.12.2002 erging daraufhin u.a. ein Haftungsbescheid u.a. über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer, (ArbGA II Bl. 51). Den hiergegen am 10.01.2003 „für die Jahre 2000 bis 2002“ eingelegten Einspruch (Rechtsbehelfsakte -RbA- Bl. 2) wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 10.09.2003, zur Post gegeben am selben Tag, als unbegründet zurück (RbA Bl. 147). Darauf hat die Klägerin am 13.10.2003 Klage erhoben.

Die Klägerin trägt vor:

Nach der erforderlichen Gesamtabwägung aller Umstände seien die Reiseleiter keine Arbeitnehmer der Klägerin. Sie trügen unternehmerisches Risiko und könnten Unternehmerinitiative entfalten. So könnten sie u.a. durch Kundenwerbung und Verkauf von S-Artikeln zu einer Erhöhung ihrer Einnahmen beitragen. Hervorzuheben sei die Tatsache, dass die Reiseleiter die Kosten für die Ausrüstung und die Fortbildung selbst zu tragen hätten. Sie hafteten der Klägerin ungeachtet der abgeschlossenen Haftpflichtversicherung zudem unbeschränkt für die durch Pflichtverletzungen eingetretenen Schäden und verlören im Falle von Krankheit oder sonstiger Verhinderung ihren Vergütungsanspruch. Schon die kurze Dauer der Vertragsverhältnisse zeige, dass die Reiseleiter nicht in den Betrieb der Klägerin eingegliedert seien. Sie unterlägen auch nicht den Weisungen der Klägerin. Die Reiseleiter-Verträge beinhalteten auch in Verbindung mit den Reiseleiter- und Ski-Fibeln keine durchsetzbare Verpflichtung, einen bestimmten Reiseablauf einzuhalten. Diese Unterlagen dienten allein als Orientierung über einen möglichen Ablauf und ließen weitreichende Spielräume für die Entfaltung eigener Initiative. Schließlich handelten die Reiseleiter auch mit Gewinnerzielungsabsicht.

Die Klägerin beantragt, den Haftungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer 2000 bis 5/2002 vom 17.12.2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.09.2003 dahingehend zu ändern, dass die Haftungssumme um folgende Beträge reduziert wird:

für 2000:	Lohnsteuer	EUR	1.114,62
	Solidaritätszuschlag zur LSt	EUR	61,29
	Kirchensteuer ev	EUR	44,58
	Kirchensteuer rk	EUR	44,58

für 2001:	Lohnsteuer	EUR	575,71
	Solidaritätszuschlag zur LSt	EUR	31,65
	Kirchensteuer ev	EUR	25,89
	Kirchensteuer rk	EUR	25,89
für 2002:	Lohnsteuer	EUR	15.742,00
	Solidaritätszuschlag zur LSt	EUR	865,42
	Kirchensteuer ev	EUR	693,56
	Kirchensteuer rk	EUR	497,68

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Der Beklagte trägt vor:

Die Klägerin sei zwar nicht an die verbindliche Auskunft der Behörde gebunden; die erteilte Auskunft sei indes zutreffend. Die als Reiseleiter beschäftigten Personen seien in die betriebliche Organisation der Klägerin eingebunden und hinsichtlich Zeit und Ort ihrer Tätigkeit weisungsgebunden. Die Ausgestaltung der jeweiligen Reisen sowie die obligatorischen Schulungen seien in der jedem Reiseleiter ausgehändigten Reiseleiter-Fibel und der Ski-Fibel festgelegt. In dem Reiseleiter-Vertrag werde auf diese Unterlagen Bezug genommen. Dadurch würden die Reiseleiter an die von der Klägerin vorgegebenen Programme gebunden, es bestehe somit ein vorgegebener Pflichtenkatalog. Die in der Reiseleiterfibel vorgesehene Berichterstattung über den Verlauf der Reise und die Abrechnung der Reisekasse wiesen auf eine Kontrolle der Reiseleiter durch den Arbeitgeber hin. Die Freiheit der Reiseleiter, den Tagesablauf innerhalb der vorgegebenen Rahmenbedingungen zu gestalten und auftretende Probleme eigenverantwortlich zu lösen, sei in der Eigenart der Tätigkeit begründet. Eine Unternehmerinitiative sei nicht schon in der Werbung von Neukunden und dem Verkauf von S-Merchandising-Artikeln zu sehen; letzteres gehöre vielmehr zur vertraglichen Pflicht der Reiseleiter. Die Reiseleiter trügen kein Unternehmerrisiko, da sie feste Tagespauschalen erhielten, ihre Einnahmen nicht durch eine Steigerung ihrer Arbeitsleistung steigern könnten und die mit der Reise verbundenen Unkosten mit Ausnahme der Skiausrüstung von der Klägerin getragen werde. Sie hätten bei Krankheit nicht für Ersatz zu sorgen und riskierten bei Schlechtleistung allein eine Kürzung der Vergütung auf 0. Nach Ansicht des Beklagten seien weitergehende Schadensersatzansprüche durch den Reiseleiter-Vertrag abbedungen. Auch der Abschluss der Haftpflichtversicherung spreche für die Arbeitnehmereigenschaft der Reiseleiter. Schließlich fehle die Gewinnerzielungsabsicht; der Spaß an der Reise und der sportlichen Betätigung stünden im Vordergrund.

Dem Senat haben Band I und II der Arbeitgeberakten, ein Band Rechtsbehelfsakten nebst Exemplaren der Reiseleiter-Fibel 1999, 2002, 2003 und der Skifibel 9/1997 und 2002 vorgelegen.

Auf die Sitzungsniederschrift des Erörterungstermins vom 08.04.2005 wird verwiesen. Die Beteiligten haben auf eine mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

Der Senat entscheidet gem. § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung.

I. Die Klage ist zulässig und begründet.

Der Beklagte hat die Klägerin zu Unrecht als Haftende für auf die Reiseleitervergütungen entfallende Lohnsteuer nebst Annexsteuern in Anspruch genommen. Die Einkünfte, die die Reiseleiter durch ihre Tätigkeit für die Klägerin bezogen haben, stellen bei einer Gesamtwürdigung Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar, für die eine Lohnsteuerpflicht nicht besteht.

1. Zunächst steht dem die erteilte verbindliche Auskunft gem. § 204 Abgabenordnung (AO) nicht entgegen. Sie enthält allenfalls eine Selbstverpflichtung – auf der Grundlage der für die der Auskunft zugrunde liegenden tatsächlichen Umstände – der Auskunft erteilenden Behörde, verpflichtet aber nicht den Antragsteller, dieser Auskunft zu folgen. Gleichermaßen hindert sie den Antragsteller nicht, Rechtsschutz gegen einen der Auskunft inhaltlich folgenden Steuerbescheid zu suchen, ohne die Auskunft selbst mit dem Rechtsmittel anzugreifen (Tipke/Kruse AO vor § 204 Tz. 12, 13, § 206 Tz. 18, 22, vor § 204 Tz. 74 zu § 42e EStG mit Hinweisen zu teilw. a.A. in der Lit. zu § 42e EStG; vgl. Schick in: Hübschmann/Hepp/Spitaler vor § 204 Rn. 63, 129: Bindungswirkung der Auskunft gem. 204 AO nur zu Gunsten des Steuerpflichtigen, demgegenüber Bindungswirkung auch einer negativen Auskunft gem. § 42e EStG; BFH Urteil vom 13.11.1959, VI 124/59 U, BStBl III 1960, 108 zur Lohnsteueranrufungsauskunft: kein Verwaltungsakt und keine Bindung des Arbeitgebers; zur bisherigen Rspr. auch BFH, Urteil vom 09.10.1992, VI R 97/90, BStBl II 1993, 166, 169; demgegenüber BFH, Urteil vom 08.06.1993, VIII R 125/92, BStBl II 1994, 666: Auskunft gem. § 204 AO als Verwaltungsakt). Dies folgt schon aus § 206 Abs. 2 AO.
- 2 Arbeitnehmer ist derjenige, der im Rahmen eines Dienstverhältnisses seine Arbeitskraft schuldet (§ 1 Abs. 1 Lohnsteuer-Durchführungsverordnung -LStDV-). Gem. § 1 Abs. 2 LStDV liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn die tätige Person in der Ausübung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist, ohne ein Unternehmerrisiko zu tragen. Umgekehrt ist selbständig tätig, wer den Weisungen eines Dritten nicht zu folgen verpflichtet ist und auf eigene Rechnung und Gefahr arbeitet, wer Unternehmerinitiative entfaltet und Unternehmerrisiko trägt (Schmidt EStG 23. Aufl. § 18, 7; BFH, Urteil vom 02.12.1998, X R 83/96, BStBl II 1999, 535; BFH, Urteil vom 16.05.2002, VR 94/99, BStBl II 2002, 565). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der der Senat folgt, ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend. Die für und gegen die Selbständigkeit sprechenden Merkmale, die im Einzelfall unterschiedlich gewichtet werden können, sind gegeneinander abzuwägen. Nicht ausschlaggebend ist dabei die sozial- und arbeitsrechtliche Einordnung der Tätigkeit als selbständig oder nicht selbständig, so dass auch die sozial- und arbeitsrechtliche Rechtsprechung zur sog. Scheinselbständigkeit die steuerrechtliche Beurteilung nicht vorprägt (BFH, Beschluss vom 29.07.2003, V 6 22/03, n.v., juris). Allerdings können arbeits- oder sozialrechtliche Aspekte als Indizien gewertet werden (vgl. BFH, Urteil vom 23.10.1992, VI R 59/91, BStBl II 1993, 303, 306). Eine in der Natur der übernommenen Aufgabe liegende insbesondere zeitliche und räumliche Bindung oder andere Weisungen zur Ausübung der Tätigkeit schließen die Selbständigkeit nicht notwendig aus (BFH, Urteil vom 14.09.1967, V 108/63, BStBl II 1968, 193, 194; Urteil vom 16.05.2002 a.a.O. S. 566 zur Einbeziehung

eines Verkehrsflugzeugführers in die Dienstpläne des Flugpersonals bzgl. Ort und Zeit der Leistungserbringung; Urteil vom 02.12.1998 a.a.O. zum Rundfunkermittler, der Schwarzhörer aufspürt). Gerade in typisch selbständigen Tätigkeitsbereichen, wie z.B. dem Auftritt eines Künstlers, ist auch der Inhalt der Tätigkeit, nämlich der Darbietung, von dem Auftraggeber festgelegt (Kirchhof/Söhn EStG § 19 Rn. B 131 Lfg. November 1995; s.a. B 134: bei einer hochspezialisierten Arbeit wie z.B. die eines Synchronsprechers könne u.U. trotz Weisungsbefugnis des Regisseurs Selbständigkeit vorliegen; vgl. hierzu BFH, Urteil vom 03.08.1978, VI R 212/75, BStBl 111979, 131). Umgekehrt spricht eine in der Natur der Sache liegende Eigenverantwortlichkeit nicht zwingend für eine selbständige Tätigkeit (mit Hinweis auf die apothekenrechtlichen Vorschriften BFH, Beschluss vom 20.02.1979 a.a.O. zur fachlich eigenverantwortlichen Entscheidungsbefugnis der Urlaubsvertretung eines Apothekers). Insgesamt wird der Bindung hinsichtlich der Art oder des Inhalts der Tätigkeit von dem Bundesfinanzhof eine eher untergeordnete Bedeutung beigemessen (vgl. BFH, Urteil vom 14.09.1967 a.a.O., BStBl II 1968, 193, 194 und Urteil vom 03.10.1961, I 200/59 S, BStBl III 1961, 567). Zu Recht wird entscheidend auf die Verbindung der Weisungsunterworfenheit mit der Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers abgestellt (BFH, Urteil vom 14.10.1976, VR 137/73, BStBl II 1977, 50, 51; vgl. a. BFH, Urteil vom 14.09.1967 a.a.O. S. 194: Weisungsbefugnis muss Folge der Eingliederung sein). Dabei stehen die Art der Arbeit und die Weisungsbefugnis des Auftraggebers insofern in einem Wechselverhältnis zueinander, als bei einfachen Arbeiten schon organisatorische Dinge betreffende Weisungen den Beschäftigten in der Ausübung der Arbeit festlegen und damit in den Organismus des Betriebes eingegliedert erscheinen lassen (BFH, Urteil vom 24.07.1992 a.a.O. S. 157).

Auch der erkennbare Wille eines Vertragspartners oder beider Vertragsparteien kann als Indiz für oder gegen das Bestehen eines Dienstverhältnisses herangezogen werden, sofern der Wille tatsächlich durchgeführt wurde (Schmidt EStG a.a.O. § 19 Rn. 8 m.w.N.; BFH, Urteil vom 24.07.1992, VI R 126/88, BStBl II 1993, 155).

Unter Berücksichtigung der vorerwähnten Rechtsgrundsätze sind die Vergütungen Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Angesichts des jeweils nur für die kurze Zeit einer Reise geschlossenen Vertrages ist die erforderliche organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers besonders sorgfältig zu prüfen (s.a. Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 24.09.1987, II 39/85, EFG 1988, 120). Hierfür genügt es nach Ansicht des Senats im Ergebnis nicht, dass die Zeit und der Ort der Reisen durch das Programm der Klägerin festgelegt waren. Denn die Reiseleiter hatten die Möglichkeit, frei zu entscheiden, ob bzw. an welchen der angebotenen Reisen sie teilnehmen wollten.

Schon aufgrund der örtlichen Entfernung der Reiseleitertätigkeit vom Sitz des Auftraggebers und da eine sich an spontanen situationsbedingten Anforderungen orientierende Arbeitsweise unerlässlich war, waren Vorgaben der Klägerin allenfalls in eingeschränktem Umfang möglich. Die Anleitungen in den Reiseleiter- und Skifibelndienten im Wesentlichen dazu, einen gewissen Standard der Reisen sicherzustellen und den Reiseleitern als Hilfestellung zu dienen. Dies wird durch die Formulierung in den Reiseleiter-Verträgen insbesondere nach den Mustern für die Jahre ab 2001 bestätigt. Dabei stellt der in den Anleitungen geschilderte äußere Ablauf (Procedere betr. Anfahrt, Ankunftstag, Abreisetag, tägliche Reiseleitertreffen) eine praktische Selbstverständlichkeit für eine Gruppenreise dar. Der Ablauf im Übrigen betreffend das Rahmen- bzw. Unterhaltungsprogramm

erfordert auch nach der Reisefibel erhebliche Eigeninitiative und eigenständige Planung. Es werden allein Möglichkeiten der Programmgestaltung aufgezeigt. Die Vorgaben für den Ablauf der Skikurse erscheinen nach dem Inhalt der Skifibeln zunächst rigider (Leistungsgruppen mit festgelegtem Programm für die einzelnen Tage, dann Neigungsgruppen). Insbesondere für die Neigungsgruppenbildung werden allerdings nur Vorschläge unterbreitet, die die Notwendigkeit eigener Entscheidung je nach den Gegebenheiten vor Ort mit sich bringen.

Die insgesamt bestehende Notwendigkeit zum eigenständigen Mitdenken und Planen sowie die geforderte Vorbildung bzw. Schulung vor Aufnahme der Reiseleitertätigkeit zeigen, dass es sich hier gerade nicht um sog. einfache Tätigkeiten handelt, für die möglicherweise schon geringe organisatorische Dinge betreffende Weisungen genügen, um die Eingliederung in einen Betrieb zu begründen.

Der Erwerb weitergehender Qualifikationen ermöglicht den Reiseleitern zudem eine Einflussnahme auf die Höhe der Vergütungen. Dies wie die Möglichkeit, durch besonderes Engagement bei der Werbung von Neukunden bzw. dem Verkauf von Merchandising-Artikeln die Höhe der Provisionen zu beeinflussen, deutet auf eine mögliche Unternehmerinitiative hin. Dass das Ob des Verkaufs von Merchandising-Artikeln jedenfalls ab dem Jahr 2002 Bestandteil der von dem Reiseleiter übernommenen Verpflichtung war, steht dem nicht entgegen. Allerdings ist bei der Gewichtung dieses Aspektes einschränkend zu berücksichtigen, dass auch Arbeitnehmern die Erlangung höheren Lohnes durch Erwerb zusätzlicher Qualifikationen möglich ist.

Deutliches Zeichen für ein Unternehmerrisiko ist demgegenüber die vertraglich vorgesehene und in Einzelfällen auch realisierte Möglichkeit der Kürzung der vereinbarten Vergütung, sofern (schwerwiegende) Beanstandungen der Reiseleitung durch die Kunden vorlagen. Dabei kann dahinstehen, ob/inwieweit über die Honorarkürzung hinaus Schadensersatzansprüche geltend gemacht werden konnten bzw. inwieweit diese durch die von der Klägerin abgeschlossene Haftpflichtversicherung abgedeckt waren. Zu berücksichtigen ist auch, dass die Zufriedenheit bzw. Unzufriedenheit der Kunden gleichzeitig eine Bewährung bzw. ein Risiko der Reiseleiter im Hinblick auf mögliche weitergehende Verträge darstellte. Den Erfolg der Reise zu verifizieren, dienten die Kritik-Fragebögen. Diese waren nicht von den Reiseleitern, sondern von den Kunden auszufüllen und können schön nach ihrer Ausgestaltung nicht als Ausdruck einer Berichtspflicht der Reiseleiter gewertet und mithin nicht zur Begründung der Weisungsabhängigkeit der Reiseleiter herangezogen werden.

Typische Arbeitnehmerrechte wie z.B. die Lohnfortzahlung im Krankheitsfall waren nicht geregelt und nach glaubhafter Ausführung der Klägerin auch nicht tatsächlich gewährt worden.

Der Aspekt der Gewinnerzielungsabsicht ist nach Ansicht des Senats für die Abgrenzung nichtselbständiger von selbständiger Arbeit nicht geeignet, da das Fehlen dieses Merkmals nicht typischerweise für eine Arbeitnehmerstellung spricht. Im Übrigen ist davon auszugehen, dass es den Reiseleitern neben dem sicher auch gewünschten Spaß an der Aufgabe auch auf eine Vergütung ankam, die ihre Unkosten deckte und überstieg.

Im Rahmen einer Gesamtwürdigung sprechen insbesondere der Gestaltungsspielraum, das Vergütungsrisiko bei Unzufriedenheit der Kunden und die Kürze der Einsatzzeit gegen ein Abhängigkeitsverhältnis im Sinne einer nichtselbständigen Tätigkeit. Dabei ist schließlich auch zu berücksichtigen, dass die Vertragsparteien offenkundig übereinstimmend von einer selbständigen Tätigkeit ausgegangen sind und die Handhabung tatsächlich dem entsprechend erfolgt ist. Angesichts der unveränderten Handhabung hat die Streichung des – ohnehin unpräzisen – Begriffs „freies Dienstverhältnis“ bzw. „selbständiger Leistungsträger“ in den Vertragsmustern zugunsten einer auf das Team zugeschnittenen Beschreibung des „Wesens“ des Vertrages in den Mustern an 2001 keine Bedeutung. Die Tätigkeit der Reiseleiter ist im Ergebnis einer nebenberuflichen Lehrtätigkeit vergleichbar, die die Rechtsprechung in der Regel als selbständige Tätigkeit wertet (BFH, Urteil vom 16.05.2002, IV R 94/99, BStBl II 2002, 565, 566; Urteil vom 04.10.1984, VR 131/82, BStBl II 1985,51; vgl. a. H 67 LStHandbuch 2000).

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 155, 151 Abs. 3 FGO, 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung (ZPO).

Die Entscheidung über die Nichtzulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 EGO.

**Auszug aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch
zum Themenkreis „Allgemeine Geschäftsbedingungen“**

**§ 13
Verbraucher**

Verbraucher ist jede natürliche Person, die ein Rechtsgeschäft zu einem Zwecke abschließt, der weder ihrer gewerblichen noch ihrer selbständigen beruflichen Tätigkeit zugerechnet werden kann.

**§ 14
Unternehmer**

- (1) Unternehmer ist eine natürliche oder juristische Person oder eine rechtsfähige Personengesellschaft, die bei Abschluss eines Rechtsgeschäfts in Ausübung ihrer gewerblichen oder selbständigen beruflichen Tätigkeit handelt.*
- (2) Eine rechtsfähige Personengesellschaft ist eine Personengesellschaft, die mit der Fähigkeit ausgestattet ist, Rechte zu erwerben und Verbindlichkeiten einzugehen.*

**§ 305
Einbeziehung Allgemeiner Geschäftsbedingungen in den Vertrag**

- (1) Allgemeine Geschäftsbedingungen sind alle für eine Vielzahl von Verträgen vorformulierten Vertragsbedingungen, die eine Vertragspartei (Verwender) der anderen Vertragspartei bei Abschluss eines Vertrags stellt. Gleichgültig ist, ob die Bestimmungen einen äußerlich gesonderten Bestandteil des Vertrags bilden oder in die Vertragsurkunde selbst aufgenommen werden, welchen Umfang sie haben, in welcher Schriftart sie verfasst sind und welche Form der Vertrag hat. Allgemeine Geschäftsbedingungen liegen nicht vor, soweit die Vertragsbedingungen zwischen den Vertragsparteien im Einzelnen ausgehandelt sind.*
- (2) Allgemeine Geschäftsbedingungen werden nur dann Bestandteil eines Vertrags, wenn der Verwender bei Vertragsschluss
 - 1. die andere Vertragspartei ausdrücklich oder, wenn ein ausdrücklicher Hinweis wegen der Art des Vertragsschlusses nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten möglich ist, durch deutlich sichtbaren Aushang am Ort des Vertragsschlusses auf sie hinweist und*
 - 2. der anderen Vertragspartei die Möglichkeit verschafft, in zumutbarer Weise, die auch eine für den Verwender erkennbare körperliche Behinderung der anderen Vertragspartei angemessen berücksichtigt, von ihrem Inhalt Kenntnis zu nehmen, und wenn die andere Vertragspartei mit ihrer Geltung einverstanden ist.**
- (3) Die Vertragsparteien können für eine bestimmte Art von Rechtsgeschäften die Geltung bestimmter Allgemeiner Geschäftsbedingungen unter Beachtung der in Absatz 2 bezeichneten Erfordernisse im Voraus vereinbaren.*

**§ 305a
Einbeziehung in besonderen Fällen**

Auch ohne Einhaltung der in § 305 Abs. 2 Nr. 1 und 2 bezeichneten Erfordernisse werden einbezogen, wenn die andere Vertragspartei mit ihrer Geltung einverstanden ist,

1. die mit Genehmigung der zuständigen Verkehrsbehörde oder auf Grund von internationalen Übereinkommen erlassenen Tarife und Ausführungsbestimmungen der Eisenbahnen und die nach Maßgabe des Personenbeförderungsgesetzes genehmigten Beförderungsbedingungen der Straßenbahnen, Obusse und Kraftfahrzeuge im Linienverkehr in den Beförderungsvertrag,
2. die im Amtsblatt der Bundesnetzagentur für Elektrizität, Gas, Telekommunikation, Post und Eisenbahnen veröffentlichten und in den Geschäftsstellen des Verwenders bereitgehaltenen Allgemeinen Geschäftsbedingungen
 - a) in Beförderungsverträge, die außerhalb von Geschäftsräumen durch den Einwurf von Postsendungen in Briefkästen abgeschlossen werden,
 - b) in Verträge über Telekommunikations-, Informations- und andere Dienstleistungen, die unmittelbar durch Einsatz von Fernkommunikationsmitteln und während der Erbringung einer Telekommunikationsdienstleistung in einem Mal erbracht werden, wenn die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der anderen Vertragspartei nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten vor dem Vertragsschluss zugänglich gemacht werden können.

§ 305b

Vorrang der Individualabrede

Individuelle Vertragsabreden haben Vorrang vor Allgemeinen Geschäftsbedingungen.

§ 305c

Überraschende und mehrdeutige Klauseln

- (1) Bestimmungen in Allgemeinen Geschäftsbedingungen, die nach den Umständen, insbesondere nach dem äußeren Erscheinungsbild des Vertrags, so ungewöhnlich sind, dass der Vertragspartner des Verwenders mit ihnen nicht zu rechnen braucht, werden nicht Vertragsbestandteil.
- (2) Zweifel bei der Auslegung Allgemeiner Geschäftsbedingungen gehen zu Lasten des Verwenders.

§ 306

Rechtsfolgen bei Nichteinbeziehung und Unwirksamkeit

- (1) Sind Allgemeine Geschäftsbedingungen ganz oder teilweise nicht Vertragsbestandteil geworden oder unwirksam, so bleibt der Vertrag im Übrigen wirksam.
- (2) Soweit die Bestimmungen nicht Vertragsbestandteil geworden oder unwirksam sind, richtet sich der Inhalt des Vertrags nach den gesetzlichen Vorschriften.
- (3) Der Vertrag ist unwirksam, wenn das Festhalten an ihm auch unter Berücksichtigung der nach Absatz 2 vorgesehenen Änderung eine unzumutbare Härte für eine Vertragspartei darstellen würde.

§ 306a

Umgehungsverbot

Die Vorschriften dieses Abschnitts finden auch Anwendung, wenn sie durch anderweitige Gestaltungen umgangen werden.

§ 307
Inhaltskontrolle

- (1) *Bestimmungen in Allgemeinen Geschäftsbedingungen sind unwirksam, wenn sie den Vertragspartner des Verwenders entgegen den Geboten von Treu und Glauben unangemessen benachteiligen. Eine unangemessene Benachteiligung kann sich auch daraus ergeben, dass die Bestimmung nicht klar und verständlich ist.*
- (2) *Eine unangemessene Benachteiligung ist im Zweifel anzunehmen, wenn eine Bestimmung*
 1. *mit wesentlichen Grundgedanken der gesetzlichen Regelung, von der abgewichen wird, nicht zu vereinbaren ist oder*
 2. *wesentliche Rechte oder Pflichten, die sich aus der Natur des Vertrags ergeben, so einschränkt, dass die Erreichung des Vertragszwecks gefährdet ist.*
- (3) *Die Absätze 1 und 2 sowie die §§ 308 und 309 gelten nur für Bestimmungen in Allgemeinen Geschäftsbedingungen, durch die von Rechtsvorschriften abweichende oder diese ergänzende Regelungen vereinbart werden. Andere Bestimmungen können nach Absatz 1 Satz 2 in Verbindung mit Absatz 1 Satz 1 unwirksam sein.*

§ 308
Klauselverbote mit Wertungsmöglichkeit

In Allgemeinen Geschäftsbedingungen ist insbesondere unwirksam

1. *(Annahme- und Leistungsfrist)*
eine Bestimmung, durch die sich der Verwender unangemessen lange oder nicht hinreichend bestimmte Fristen für die Annahme oder Ablehnung eines Angebots oder die Erbringung einer Leistung vorbehält; ausgenommen hiervon ist der Vorbehalt, erst nach Ablauf der Widerrufs- oder Rückgabefrist nach § 355 Abs. 1 bis 3 und § 356 zu leisten;
2. *(Nachfrist)*
eine Bestimmung, durch die sich der Verwender für die von ihm zu bewirkende Leistung abweichend von Rechtsvorschriften eine unangemessen lange oder nicht hinreichend bestimmte Nachfrist vorbehält;
3. *(Rücktrittsvorbehalt)*
die Vereinbarung eines Rechts des Verwenders, sich ohne sachlich gerechtfertigten und im Vertrag angegebenen Grund von seiner Leistungspflicht zu lösen; dies gilt nicht für Dauerschuldverhältnisse;
4. *(Änderungsvorbehalt)*
die Vereinbarung eines Rechts des Verwenders, die versprochene Leistung zu ändern oder von ihr abzuweichen, wenn nicht die Vereinbarung der Änderung oder Abweichung unter Berücksichtigung der Interessen des Verwenders für den anderen Vertragsteil zumutbar ist;
5. *(Fingierte Erklärungen)*
eine Bestimmung, wonach eine Erklärung des Vertragspartners des Verwenders bei Vornahme oder Unterlassung einer bestimmten Handlung als von ihm abgegeben oder nicht abgegeben gilt, es sei denn, dass
 - a) *dem Vertragspartner eine angemessene Frist zur Abgabe einer ausdrücklichen Erklärung eingeräumt ist und*
 - b) *der Verwender sich verpflichtet, den Vertragspartner bei Beginn der Frist auf die vorgesehene Bedeutung seines Verhaltens besonders hinzuweisen;*
6. *(Fiktion des Zugangs)*
eine Bestimmung, die vorsieht, dass eine Erklärung des Verwenders von besonderer Bedeutung dem anderen Vertragsteil als zugegangen gilt;

7. *(Abwicklung von Verträgen)*
eine Bestimmung, nach der der Verwender für den Fall, dass eine Vertragspartei vom Vertrag zurücktritt oder den Vertrag kündigt,
 - a) *eine unangemessen hohe Vergütung für die Nutzung oder den Gebrauch einer Sache oder eines Rechts oder für erbrachte Leistungen oder*
 - b) *einen unangemessen hohen Ersatz von Aufwendungen verlangen kann;*
8. *(Nichtverfügbarkeit der Leistung)*
die nach Nummer 3 zulässige Vereinbarung eines Vorbehalts des Verwenders, sich von der Verpflichtung zur Erfüllung des Vertrags bei Nichtverfügbarkeit der Leistung zu lösen, wenn sich der Verwender nicht verpflichtet,
 - a) *den Vertragspartner unverzüglich über die Nichtverfügbarkeit zu informieren und*
 - b) *Gegenleistungen des Vertragspartners unverzüglich zu erstatten.*

§ 309

Klauselverbote ohne Wertungsmöglichkeit

Auch soweit eine Abweichung von den gesetzlichen Vorschriften zulässig ist, ist in Allgemeinen Geschäftsbedingungen unwirksam

1. *(Kurzfristige Preiserhöhungen)*
eine Bestimmung, welche die Erhöhung des Entgelts für Waren oder Leistungen vorsieht, die innerhalb von vier Monaten nach Vertragsschluss geliefert oder erbracht werden sollen; dies gilt nicht bei Waren oder Leistungen, die im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen geliefert oder erbracht werden;
2. *(Leistungsverweigerungsrechte)*
eine Bestimmung, durch die
 - a) *das Leistungsverweigerungsrecht, das dem Vertragspartner des Verwenders nach § 320 zusteht, ausgeschlossen oder eingeschränkt wird oder*
 - b) *ein dem Vertragspartner des Verwenders zustehendes Zurückbehaltungsrecht, soweit es auf demselben Vertragsverhältnis beruht, ausgeschlossen oder eingeschränkt, insbesondere von der Anerkennung von Mängeln durch den Verwender abhängig gemacht wird;*
3. *(Aufrechnungsverbot)*
eine Bestimmung, durch die dem Vertragspartner des Verwenders die Befugnis genommen wird, mit einer unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Forderung aufzurechnen;
4. *(Mahnung, Fristsetzung)*
eine Bestimmung, durch die der Verwender von der gesetzlichen Obliegenheit freigestellt wird, den anderen Vertragsteil zu mahnen oder ihm eine Frist für die Leistung oder Nacherfüllung zu setzen;
5. *(Pauschalierung von Schadensersatzansprüchen)*
die Vereinbarung eines pauschalierten Anspruchs des Verwenders auf Schadensersatz oder Ersatz einer Wertminderung, wenn
 - a) *die Pauschale den in den geregelten Fällen nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge zu erwartenden Schaden oder die gewöhnlich eintretende Wertminderung übersteigt oder*
 - b) *dem anderen Vertragsteil nicht ausdrücklich der Nachweis gestattet wird, ein Schaden oder eine Wertminderung sei überhaupt nicht entstanden oder wesentlich niedriger als die Pauschale;*
6. *(Vertragsstrafe)*
eine Bestimmung, durch die dem Verwender für den Fall der Nichtabnahme oder verspäteten Abnahme der Leistung, des Zahlungsverzugs oder für den Fall, dass der andere Vertragsteil sich vom Vertrag löst, Zahlung einer Vertragsstrafe versprochen wird;

7. *(Haftungsausschluss bei Verletzung von Leben, Körper, Gesundheit und bei grobem Verschulden)*
- a) *(Verletzung von Leben, Körper, Gesundheit)*
ein Ausschluss oder eine Begrenzung der Haftung für Schäden aus der Verletzung des Lebens, des Körpers oder der Gesundheit, die auf einer fahrlässigen Pflichtverletzung des Verwenders oder einer vorsätzlichen oder fahrlässigen Pflichtverletzung eines gesetzlichen Vertreters oder Erfüllungsgehilfen des Verwenders beruhen;
- b) *(Grobes Verschulden)*
ein Ausschluss oder eine Begrenzung der Haftung für sonstige Schäden, die auf einer grob fahrlässigen Pflichtverletzung des Verwenders oder auf einer vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Pflichtverletzung eines gesetzlichen Vertreters oder Erfüllungsgehilfen des Verwenders beruhen;
- die Buchstaben a und b gelten nicht für Haftungsbeschränkungen in den nach Maßgabe des Personenbeförderungsgesetzes genehmigten Beförderungsbedingungen und Tarifvorschriften der Straßenbahnen, Obusse und Kraftfahrzeuge im Linienverkehr, soweit sie nicht zum Nachteil des Fahrgastes von der Verordnung über die Allgemeinen Beförderungsbedingungen für den Straßenbahn- und Obusverkehr sowie den Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen vom 27. Februar 1970 abweichen; Buchstabe b gilt nicht für Haftungsbeschränkungen für staatlich genehmigte Lotterie- oder Auspielverträge;*
8. *(Sonstige Haftungsausschlüsse bei Pflichtverletzung)*
- a) *(Ausschluss des Rechts, sich vom Vertrag zu lösen)*
eine Bestimmung, die bei einer vom Verwender zu vertretenden, nicht in einem Mangel der Kaufsache oder des Werkes bestehenden Pflichtverletzung das Recht des anderen Vertragsteils, sich vom Vertrag zu lösen, ausschließt oder einschränkt; dies gilt nicht für die in der Nummer 7 bezeichneten Beförderungsbedingungen und Tarifvorschriften unter den dort genannten Voraussetzungen;
- b) *(Mängel)*
eine Bestimmung, durch die bei Verträgen über Lieferungen neu hergestellter Sachen und über Werkleistungen
- aa) *(Ausschluss und Verweisung auf Dritte)*
die Ansprüche gegen den Verwender wegen eines Mangels insgesamt oder bezüglich einzelner Teile ausgeschlossen, auf die Einräumung von Ansprüchen gegen Dritte beschränkt oder von der vorherigen gerichtlichen Inanspruchnahme Dritter abhängig gemacht werden;
- bb) *(Beschränkung auf Nacherfüllung)*
die Ansprüche gegen den Verwender insgesamt oder bezüglich einzelner Teile auf ein Recht auf Nacherfüllung beschränkt werden, sofern dem anderen Vertragsteil nicht ausdrücklich das Recht vorbehalten wird, bei Fehlschlagen der Nacherfüllung zu mindern oder, wenn nicht eine Bauleistung Gegenstand der Mängelhaftung ist, nach seiner Wahl vom Vertrag zurückzutreten;
- cc) *(Aufwendungen bei Nacherfüllung)*
die Verpflichtung des Verwenders ausgeschlossen oder beschränkt wird, die zum Zwecke der Nacherfüllung erforderlichen Aufwendungen, insbesondere Transport-, Wege-, Arbeits- und Materialkosten, zu tragen;
- dd) *(Vorenthalten der Nacherfüllung)*
der Verwender die Nacherfüllung von der vorherigen Zahlung des vollständigen Entgelts oder eines unter Berücksichtigung des Mangels unverhältnismäßig hohen Teils des Entgelts abhängig macht;
- ee) *(Ausschlussfrist für Mängelanzeige)*
der Verwender dem anderen Vertragsteil für die Anzeige nicht offensichtlicher Mängel eine Ausschlussfrist setzt, die kürzer ist als die nach dem Doppelbuchstaben ff zulässige Frist;

- ff) (Erleichterung der Verjährung)*
die Verjährung von Ansprüchen gegen den Verwender wegen eines Mangels in den Fällen des § 438 Abs. 1 Nr. 2 und des § 634a Abs. 1 Nr. 2 erleichtert oder in den sonstigen Fällen eine weniger als ein Jahr betragende Verjährungsfrist ab dem gesetzlichen Verjährungsbeginn erreicht wird;
9. *(Laufzeit bei Dauerschuldverhältnissen)*
bei einem Vertragsverhältnis, das die regelmäßige Lieferung von Waren oder die regelmäßige Erbringung von Dienst- oder Werkleistungen durch den Verwender zum Gegenstand hat,
a) *eine den anderen Vertragsteil länger als zwei Jahre bindende Laufzeit des Vertrags,*
b) *eine den anderen Vertragsteil bindende stillschweigende Verlängerung des Vertragsverhältnisses um jeweils mehr als ein Jahr oder*
c) *zu Lasten des anderen Vertragsteils eine längere Kündigungsfrist als drei Monate vor Ablauf der zunächst vorgesehenen oder stillschweigend verlängerten Vertragsdauer;*
dies gilt nicht für Verträge über die Lieferung als zusammengehörig verkaufter Sachen, für Versicherungsverträge sowie für Verträge zwischen den Inhabern urheberrechtlicher Rechte und Ansprüche und Verwertungsgesellschaften im Sinne des Gesetzes über die Wahrnehmung von Urheberrechten und verwandten Schutzrechten;
10. *(Wechsel des Vertragspartners)*
eine Bestimmung, wonach bei Kauf-, Darlehens-, Dienst- oder Werkverträgen ein Dritter anstelle des Verwenders in die sich aus dem Vertrag ergebenden Rechte und Pflichten eintritt oder eintreten kann, es sei denn, in der Bestimmung wird
a) *der Dritte namentlich bezeichnet oder*
b) *dem anderen Vertragsteil das Recht eingeräumt, sich vom Vertrag zu lösen;*
11. *(Haftung des Abschlussvertreters)*
eine Bestimmung, durch die der Verwender einem Vertreter, der den Vertrag für den anderen Vertragsteil abschließt,
a) *ohne hierauf gerichtete ausdrückliche und gesonderte Erklärung eine eigene Haftung oder Einstandspflicht oder*
b) *im Falle vollmachtloser Vertretung eine über § 179 hinausgehende Haftung auferlegt;*
12. *(Beweislast)*
eine Bestimmung, durch die der Verwender die Beweislast zum Nachteil des anderen Vertragsteils ändert, insbesondere indem er
a) *diesem die Beweislast für Umstände auferlegt, die im Verantwortungsbereich des Verwenders liegen, oder*
b) *den anderen Vertragsteil bestimmte Tatsachen bestätigen lässt;*
Buchstabe b gilt nicht für Empfangsbekanntnisse, die gesondert unterschrieben oder mit einer gesonderten qualifizierten elektronischen Signatur versehen sind;
13. *(Form von Anzeigen und Erklärungen)*
eine Bestimmung, durch die Anzeigen oder Erklärungen, die dem Verwender oder einem Dritten gegenüber abzugeben sind, an eine strengere Form als die Schriftform oder an besondere Zugangserfordernisse gebunden werden.

§ 310

Anwendungsbereich

- (1) *§ 305 Abs. 2 und 3 und die §§ 308 und 309 finden keine Anwendung auf Allgemeine Geschäftsbedingungen, die gegenüber einem Unternehmer, einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einem öffentlich-rechtlichen Sondervermögen verwendet werden. § 307 Abs. 1 und 2 findet in den Fällen des Satzes 1 auch insoweit Anwendung, als dies zur Unwirksamkeit von in den §§ 308 und 309 genannten Vertragsbestimmungen führt; auf die im Handelsverkehr geltenden Gewohnheiten und Gebräuche ist angemessen Rücksicht zu nehmen. In den Fällen des Satzes 1 findet § 307 Abs. 1 und 2 auf Verträge, in die die Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen Teil B (VOB/B) in der jeweils zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses geltenden Fassung ohne inhaltliche*

Abweichungen insgesamt einbezogen ist, in Bezug auf eine Inhaltskontrolle einzelner Bestimmungen keine Anwendung.

- (2) Die §§ 308 und 309 finden keine Anwendung auf Verträge der Elektrizitäts-, Gas-, Fernwärme- und Wasserversorgungsunternehmen über die Versorgung von Sonderabnehmern mit elektrischer Energie, Gas, Fernwärme und Wasser aus dem Versorgungsnetz, soweit die Versorgungsbedingungen nicht zum Nachteil der Abnehmer von Verordnungen über Allgemeine Bedingungen für die Versorgung von Tarifkunden mit elektrischer Energie, Gas, Fernwärme und Wasser abweichen. Satz 1 gilt entsprechend für Verträge über die Entsorgung von Abwasser.*
- (3) Bei Verträgen zwischen einem Unternehmer und einem Verbraucher (Verbraucherverträge) finden die Vorschriften dieses Abschnitts mit folgenden Maßgaben Anwendung:*
 - 1. Allgemeine Geschäftsbedingungen gelten als vom Unternehmer gestellt, es sei denn, dass sie durch den Verbraucher in den Vertrag eingeführt wurden;*
 - 2. § 305c Abs. 2 und die §§ 306 und 307 bis 309 dieses Gesetzes sowie Artikel 46b des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuche finden auf vorformulierte Vertragsbedingungen auch dann Anwendung, wenn diese nur zur einmaligen Verwendung bestimmt sind und soweit der Verbraucher auf Grund der Vorformulierung auf ihren Inhalt keinen Einfluss nehmen konnte;*
 - 3. bei der Beurteilung der unangemessenen Benachteiligung nach § 307 Abs. 1 und 2 sind auch die den Vertragsschluss begleitenden Umstände zu berücksichtigen.*
- (4) Dieser Abschnitt findet keine Anwendung bei Verträgen auf dem Gebiet des Erb-, Familien- und Gesellschaftsrechts sowie auf Tarifverträge, Betriebs- und Dienstvereinbarungen. Bei der Anwendung auf Arbeitsverträge sind die im Arbeitsrecht geltenden Besonderheiten angemessen zu berücksichtigen; § 305 Abs. 2 und 3 ist nicht anzuwenden. Tarifverträge, Betriebs- und Dienstvereinbarungen stehen Rechtsvorschriften im Sinne von § 307 Abs. 3 gleich.*