

Bundesfinanzhof
Urt. v. 12.06.1986, Az.: VI R 167/83

Land- und forstwirtschaftliche Arbeiten; Wegebau; Arbeitnehmer; Fachkraft; Eignung zum Ersatz einer Fachkraft; Arbeit an Stelle einer Fachkraft; Pauschalierung; Aufzeichnungen; Haftungsbescheid; Grundlage; Durchschnittlicher Steuersatz; Nachforschungen über Besteuerungsmerkmale

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 12.06.1986

Referenz: JurionRS 1986, 10956

Aktenzeichen: VI R 167/83

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Rheinland-Pfalz

Rechtsgrundlagen:

§ 40a Abs. 2 EStG 1975

§ 7 Abs. 2 Nr. 7 LStDV 1976

Fundstellen:

BFHE 146, 553 - 560

BStBl II 1986, 681

BFH, 12.06.1986 - VI R 167/83

Amtlicher Leitsatz:

1. Auch der Wegebau kann zu den typisch land- oder forstwirtschaftlichen Arbeiten i. S. des § 40 a EStG gehören.
2. Ein Arbeitnehmer, der von seinen - auch angelernten - Fähigkeiten her in der Lage ist, eine Fachkraft zu ersetzen, und auch an Stelle einer Fachkraft eingesetzt ist, ist grundsätzlich selbst Fachkraft i. S. des § 40 a Abs. 2 Satz 3 EStG .
3. Aufzeichnungen i. S. des § 7 Abs. 2 Nr. 7 LStDV 1976 - 1979 (jetzt § 7 Abs. 2 Nr. 8 LStDV) sind nicht materiell-rechtliche Voraussetzungen für die Pauschalierung nach § 40 a EStG .
4. In einem Haftungsbescheid kann ein durchschnittlicher Steuersatz zugrunde gelegt werden, wenn der Arbeitgeber keine Einwendungen gegen die Höhe des durchschnittlichen Steuersatzes erhebt und nicht beabsichtigt, bei den Arbeitnehmern Regreß zu nehmen, und wenn das FA bei einer Berechnung der individuell auf jeden einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Lohnsteuer weitere Nachforschungen über die persönlichen Besteuerungsmerkmale der einzelnen Arbeitnehmer anstellen müßte (Fortentwicklung der Urteile vom 7. Dezember 1984 VI R 164/79 , BFHE 142, 483, BStBl II 1985, 164, und VI R 72/82, BFHE 142, 494, BStBl II 1985, 170).

Tatbestand:

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Verbandsgemeinde. Sie beschäftigte in den Jahren 1976 bis 1979 in den einzelnen ihr angehörenden Ortsgemeinden Arbeitskräfte, die bei Wegebau- und Holzgewinnungsarbeiten eingesetzt waren. Auf den Lohn dieser Arbeitnehmer erhob

sie die pauschale Lohnsteuer des § 40a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 2 v. H.

- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) vertrat im Anschluß an eine Lohnsteuer-Außenprüfung die Auffassung, die Pauschalierung nach § 40a Abs. 2 EStG komme nicht in Betracht, da es sich bei den eingesetzten Arbeitnehmern um Fachkräfte gehandelt habe bzw. die Arbeiten nicht als typisch forstwirtschaftliche Arbeiten angesehen werden könnten. Das FA erhob auf die Löhne für die Holzgewinnungsarbeiten einen Durchschnittssteuersatz in Höhe von 20 v. H.; dabei berücksichtigte es, daß für einige dieser Arbeitnehmer keine Lohnsteuer angefallen sein würde. Die Löhne für die Wegebauarbeiten unterwarf es einem Steuersatz von 28,2 v. H. In einem zusammengefaßten Lohnsteuerhaftungs- und Lohnsteuernachforderungsbescheid nahm das FA die Klägerin in Höhe von 25 529,43 DM als Haftende und in Höhe von hier nicht streitigen 7 206,34 DM als Schuldnerin einer pauschalen Steuer in Anspruch. Der hier streitige Haftungsbetrag in Höhe von 25 529,43 DM ist in dem Haftungsbescheid auf die einzelnen Jahre aufgeschlüsselt.
- 3 Mit ihrer nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage hat die Klägerin zunächst beantragt, den Haftungsbetrag auf 9 489,59 DM herabzusetzen. In der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) erweiterte sie ihren Klageantrag und begehrte die Herabsetzung des Haftungsbetrages auf 6 517,79 DM. Die Erweiterung des Klageantrages begründete sie damit, daß das FA sie entgegen dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 5. November 1982 VI R 219/80 (BFHE 137, 46, BStBl II 1983, 91) zu Unrecht unter Anwendung eines Nettosteuersatzes von 28,2 v. H. in Anspruch genommen habe.
- 4 Das FG hielt die Klage bezüglich der Klageerweiterung für unzulässig und wies die Klage unter Ermäßigung des Haftungsbetrages auf 23 985,52 DM ab. Zur Begründung führte es im wesentlichen aus: Mit ihrem ursprünglichen Klageantrag habe die Klägerin den Willen bekundet, den nach seinem Inhalt teilbaren Verwaltungsakt nur hinsichtlich des den Betrag von 9 489,59 DM übersteigenden Gesamtbetrages an Lohnsteuer in bezug auf die zugrunde liegenden einzelnen Haftungstatbestände anzufechten. Dies habe der durch § 96 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bestätigten Dispositionsbefugnis der Klägerin entsprochen. Wegen seiner nur beschränkten Anfechtung sei der Haftungsbescheid hinsichtlich des Betrages von 9 489,59 DM mit Ablauf der Klagefrist unanfechtbar geworden (BFH-Urteil vom 26. Januar 1982 VII R 85/77, BFHE 135, 154, BStBl II 1982, 358).
- 5 Im übrigen sei die Klage betreffend die Nachversteuerung der Löhne für die Wegebauarbeiten und die Holzgewinnungsarbeiten im wesentlichen unbegründet. Entgegen der Auffassung des FA seien hinsichtlich der für die Holzgewinnungsarbeiten gezahlten Löhne zwar die Aufzeichnungspflichten erfüllt. Nach den Angaben des Lohnsteuerprüfers habe die Klägerin die Dauer der Beschäftigung der für die Holzgewinnung eingesetzten Arbeitnehmer nicht aufgezeichnet, weil Stücklohn gezahlt worden sei. Die Klägerin habe aber in der mündlichen Verhandlung Listen vorgelegt, aus denen für die einzelnen Arbeitnehmer unter anderem die Dauer der Beschäftigung, die Zahl der Arbeitsstunden, der Stundenlohn und/oder der Arbeitslohn insgesamt sowie die Art der Beschäftigung hervorgingen. Ob diese Aufzeichnungen bereits im Zeitpunkt der Lohnsteuer-Außenprüfung vorgelegen hätten, könne dahingestellt bleiben. Da für die Pauschalierung kein Buchnachweis erforderlich sei, könne es nur auf die Richtigkeit der Aufzeichnungen ankommen, woran zu zweifeln im Streitfall aber kein Anlaß bestehe. - Die Lohnsteuer, die auf die für die Wegebauarbeiten gezahlten Löhne entfalle, könne aber nicht nach § 40 a Abs. 2 EStG mit 2 v. H. pauschal erhoben werden, da der Bau von Wirtschaftswegen aus dem Rahmen der typisch land- oder forstwirtschaftlichen Arbeiten falle, mit denen Aushilfskräfte beschäftigt würden. Diese Tätigkeit setze schon deshalb besondere Fachkenntnisse voraus, weil der Wegebau regelmäßig den Einsatz von bestimmten Maschinen, insbesondere Baggern und Traktoren, voraussetze. Auch die Lohnsteuer, die auf die für die Holzgewinnungsarbeiten gezahlten Löhne entfalle, könne nicht nach § 40 a Abs. 2 EStG pauschaliert werden. Schon aus der Art der Tätigkeit ergebe sich, daß diese Arbeiten nur von land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften durchgeführt werden könnten.

6

2

Daher sei es nicht zu beanstanden, daß das FA es unterlassen habe, die Ausbildung der einzelnen Arbeitnehmer, die teils Rentner oder Landwirte gewesen sein sollten, zu überprüfen. Nach dem Wortlaut des § 40a Abs. 2 Satz 3 EStG, der den Begriff der land- und forstwirtschaftlichen Fachkräfte nicht definiert, gehörten zu den Fachkräften zwar in erster Linie Arbeitnehmer, die zur Ausübung der von ihnen verrichteten Tätigkeit einer Berufsausbildung bedürften. Dies seien z. B. in der Landwirtschaft Landwirtschaftsgehilfen, Melker oder Traktorführer. Zu diesen Fachkräften gehöre auch der Waldarbeiter. Darüber hinaus schließe der Wortlaut des § 40a Abs. 2 Satz 3 EStG nicht aus, auch diejenigen Arbeitnehmer zu den Fachkräften zu rechnen, die dem Ersatz einer Fachkraft dienten. Hierzu gehörten auch solche als Waldarbeiter beschäftigte Aushilfskräfte, die über angeleitete Fachkenntnisse verfügten. Diese Auslegung der Vorschrift sei nach ihrem Sinn und Zweck geboten; denn der niedrige Pauschsteuersatz von nur 2 v. H. rechtfertige sich allein daraus, daß die Aushilfstätigkeit in der Land- und Forstwirtschaft stärker als eine Aushilfstätigkeit in gewerblichen Betrieben von ansonsten einkommenslosen Hausfrauen, Ferienhelfern, Schülern usw. ausgeübt werde.

- 7 Mit ihrer Revision beantragt die Klägerin, die Lohnsteuerhaftungssumme auf 9 489,59 DM herabzusetzen. Hierzu trägt sie im wesentlichen vor: Die Nutzung der Wälder im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebes erfordere angemessene Waldwirtschaftswege. Daher seien Wegebauarbeiten typisch forstwirtschaftliche Arbeiten, die im Rahmen eines ordnungsgemäßen forstwirtschaftlichen Betriebes notwendig seien. Daß bei diesen Arbeiten Maschinen wie Bagger oder Traktoren zum Einsatz kämen, könne nicht dazu führen, die Wegebauarbeiten nicht mehr als typisch land- oder forstwirtschaftliche Arbeiten anzusehen. Der Vorentscheidung könne auch nicht gefolgt werden, soweit das FG die bei der Holzgewinnung eingesetzten Arbeitnehmer nicht als Aushilfskräfte, sondern als Fachkräfte angesehen habe. Diese Arbeitnehmer seien Landwirte und Rentner gewesen, die keine Berufsausbildung für die ausgeführten Arbeiten erhalten hätten. Allein der Umstand, daß sie Aufgaben von Fachkräften übernommen hätten, mache sie noch nicht zu land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften. Das Gesetz formuliere eindeutig, daß nur solche Arbeitnehmer nicht Aushilfskräfte seien, die zu den land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften gehörten. Es könne nicht über seinen Wortlaut hinaus dahingehend ausgelegt werden, land- und forstwirtschaftliche Fachkräfte seien auch solche Arbeitnehmer, die Tätigkeiten ausübten, die üblicherweise nur von land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften erbracht würden. Schließlich habe das FG auch über einen Teil des Klageantrages nicht entschieden. Zwar sei eine Klageerweiterung nach dem Urteil in BFHE 135, 154, BStBl II 1982, 358 unzulässig. Es sei aber zu bedenken, daß das FG die Haftungssumme nicht, wie zunächst beantragt, auf 9 489,59 DM, sondern nur von 25 529,43 DM auf 23 985,52 DM herabgesetzt habe. Das FG hätte das im Zusammenhang mit der Klageerweiterung stehende Vorbringen daher zumindest insoweit berücksichtigen müssen, als es dem ursprünglichen Klageantrag nicht im vollen Umfang habe stattgeben wollen.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen. Hierzu trägt es im wesentlichen vor: Die Wegebauarbeiten gehörten nicht zur typisch land- oder forstwirtschaftlichen Tätigkeit. Ein privater Forstwirt würde die vorliegend zu beurteilenden Wegebauarbeiten nicht vornehmen, da der Wegebau gerade den Gemeinden bzw. Verbandsgemeinden obliege. So seien auch durch die von der Klägerin erbrachten Wegebauarbeiten Zufahrtsmöglichkeiten für andere Land- und Forstwirte erschlossen worden. Hinzu komme, daß der Wegebau besondere Fachkenntnisse voraussetze und meist Maschinen eingesetzt würden, die ansonsten in der Land- und Forstwirtschaft keine Verwendung fänden. Die Waldarbeiter seien vom FG zutreffend als Fachkräfte angesehen worden. In der Land- und Forstwirtschaft würden viele Arbeitnehmer als Fachkräfte eingesetzt und auch entsprechend entlohnt, ohne daß diese Arbeitnehmer eine Ausbildung genossen hätten. Eine Fachkraft im Sinne des § 40a Abs. 2 EStG sei auch derjenige Arbeitnehmer, der über angeleitete Fachkenntnisse verfüge. Auch ein Waldarbeiter müsse über angeleitete Fachkenntnisse verfügen, damit eine fachgerechte Holzgewinnung gewährleistet sei.

Entscheidungsgründe

- 9 1. Das FG ist in seinem Urteil stillschweigend davon ausgegangen, daß der angefochtene Haftungsbescheid formell ordnungsgemäß ist. Dem ist zuzustimmen. Das FA hat im Streitfall die auf dem einheitlichen Vordruck gefertigte Verfügung vom 2. April 1981 als Haftungs- und

Nachforderungsbescheid gekennzeichnet. Dabei hat es die angeforderten Beträge getrennt ausgewiesen und angegeben, für welchen Teil die Klägerin als Haftungsschuldnerin und für welchen Teil sie als Steuerschuldnerin in Anspruch genommen werden sollte. Damit hat das FA zulässigerweise einen Haftungs- und einen Steuerbescheid lediglich äußerlich auf einem Vordruck verbunden (BFH-Urteil vom 16. November 1984 VI R 176/82 , BFHE 143, 27, BStBl II 1985, 266).

- 10** Da die Klägerin ursprünglich nur den Haftungsbescheid angefochten hatte, erweist sich zugleich im Ergebnis ihr Einwand als unbegründet, das FG habe zu Unrecht einen Teil ihres Klageantrages übergangen. Mit ihrer erst im späteren Verlauf des Klageverfahrens begehrten Ausweitung des Klageantrages wendet sich die Klägerin unter Berufung auf das Urteil des Senats in BFHE 137, 46, BStBl II 1983, 91 gegen den Ansatz eines Nettosteuersatzes (Steuer auf Steuer). Sollte sich die Klägerin mit dieser Klageerweiterung auch gegen die Höhe der Pauschalsteuerschuld, damit also auch gegen den Pauschalierungssteuerbescheid gewandt haben, so wäre dieser Antrag unzulässig, da insoweit mangels Einspruchs kein Vorverfahren stattgefunden hatte (BFHE 143, 27, BStBl II 1985, 266). Soweit diese Klageerweiterung gegen den Haftungsbescheid gerichtet ist, kann sie schon deshalb keinen Erfolg haben, weil das FA zu Recht Steuer auf Steuer erhoben hat. Die Klägerin beruft sich für ihre Auffassung zu Unrecht auf das Urteil in BFHE 137, 46, BStBl II 1983, 91. In dieser Entscheidung hatte der Senat zu § 40 Abs. 1 EStG 1975 entschieden, daß der zu ermittelnde Pauschalsteuersatz nicht auf einen Nettosteuersatz hochgerechnet werden dürfe. Im vorliegenden Streitfall hat das FA die Klägerin als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen. Diese hat im Einspruchsverfahren zum Ausdruck gebracht, daß sie sich ausdrücklich nicht dagegen wende, daß das FA die Lohnsteuerbeträge nicht von den Arbeitnehmern, sondern von ihr als Haftungsschuldnerin anfordere. Damit ist davon auszugehen, daß die Klägerin nicht die Absicht hatte, die Lohnsteuer von den Arbeitnehmern zurückzuerlangen. In dem Verzicht auf einen an sich möglichen Regreß liegt die Zuwendung eines Vorteils, auf den Lohnsteuer zu erheben war (BFH-Urteil vom 7. Dezember 1984 VI R 164/79 , BFHE 142, 483, BStBl II 1985, 164, unter 5. der Entscheidungsgründe).
- 11** Da sich schon aus diesem Grunde der Einwand der Klägerin gegen den Nettosteuersatz als unerheblich erweist, hatte der Senat keine Veranlassung, zu der vom VII. Senat des BFH in BFHE 135, 154, BStBl II 1982, 358 vertretenen Auffassung, die im Schrifttum und in der Rechtsprechung der FG auf erheblichen Widerspruch gestoßen ist (Hessisches FG, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 1983, 245; FG München, EFG 1984, 242; FG Berlin, EFG 1985, 28; FG Baden-Württemberg, EFG 1985, 134; Lohse, Steuerrechtsprechung in Karteiform - StRK -, Anmerkungen Finanzgerichtsordnung, § 65, Rechtsprechung 33; Weber-Grellet, Deutsche Steuer-Zeitung - DStZ - 1984, 72; Rößler, DStZ 1984, 316; im Sinne des VII. Senats allerdings Dänzer-Vanotti, DStZ 1984, 219), Stellung zu nehmen, wonach die Beschränkung einer Anfechtungsklage auf einen Teil des mit dem Verwaltungsakt geforderten Betrages nach Ablauf der Klagefrist nicht wieder beseitigt werden könne.
- 12** 2. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben, weil es das FG unterlassen hat, die erforderlichen Tatsachen für die Beantwortung der Frage festzustellen, ob die hier durchgeführten Wegebauarbeiten zu den typisch land- oder forstwirtschaftlichen Arbeiten gehören und ob die eingesetzten Arbeitnehmer als Aushilfskräfte oder als land- und forstwirtschaftliche Fachkräfte im Sinne des § 40a Abs. 2 Satz 3 EStG zu qualifizieren sind.
- 13** Gemäß § 40a Abs. 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 2 v. H. des Arbeitslohns solcher Aushilfskräfte erheben, die in seinem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ausschließlich mit typisch land- oder forstwirtschaftlichen Arbeiten beschäftigt werden. Aushilfskräfte sind nicht Arbeitnehmer, die zu den land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften gehören.
- 14** a) Welche Arbeiten zu den typisch land- oder forstwirtschaftlichen Arbeiten gehören, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Im Grundsatz gehören solche Arbeiten hierzu, die der ordnungsgemäßen Bewirtschaftung dienen. Zu einer ordnungsgemäßen Bewirtschaftung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann auch die Schaffung von Zufahrts- und Abtransportmöglichkeiten für die zu erzeugenden oder erzeugten Produkte zu bzw. von dem dem

Land- und Forstwirtschaft gehörenden oder gepachteten Gebiet bis zu den öffentlichen Wegen oder Straßen gehören. Daher kann der Bau von Waldwegen, die der Erschließung oder Ausnutzung eines Waldgebietes dienen, grundsätzlich als typisch forstwirtschaftliche Tätigkeit des Forstwirts zu qualifizieren sein. Voraussetzung ist aber, daß die Wald- oder Wirtschaftswege von dem Forstwirt in seiner Eigenschaft als Inhaber eines forstwirtschaftlichen Betriebes angelegt werden. Diese Voraussetzung wäre im Streitfall nicht erfüllt, wenn die Klägerin die Waldwege ausschließlich oder auch in ihrer Eigenschaft als Verbandsgemeinde und in Erfüllung der öffentlichen Daseinsvorsorge zur Erschließung eines Gebietes als Erholungsgebiet oder zur Verbesserung der Zufahrtsmöglichkeiten auch für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe erstellt hätte. Denn dann wären die Aushilfskräfte nicht in einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ausschließlich mit typisch land- oder forstwirtschaftlichen Arbeiten beschäftigt gewesen.

- 15** Unerheblich ist hingegen, daß für die zu beurteilenden Arbeiten bestimmte Maschinen, wie z. B. Bagger und Traktoren, eingesetzt werden. Der Einsatz derartiger Maschinen ermöglicht die Erfüllung der zu verrichtenden Arbeiten, ohne daß diese dadurch den Charakter typisch land- oder forstwirtschaftlicher Arbeiten verlören. Daß die Bagger- oder Traktorführer regelmäßig als Fachkräfte und nicht als Aushilfskräfte zu beurteilen sein werden, steht nicht der Annahme einer typisch land- oder forstwirtschaftlichen Arbeit entgegen und hindert damit nicht, andere bei diesen Arbeiten eingesetzte Arbeitnehmer als Aushilfskräfte zu beurteilen. Da das FG bei seiner Entscheidung von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 16** b) Das Gesetz enthält keine umfassende Definition des Begriffs Aushilfskraft. Nach § 40a Abs. 2 Satz 2 EStG ist eine Aushilfskraft eine Person, die von Fall zu Fall für eine im voraus bestimmte Arbeit von vorübergehender Dauer in ein Dienstverhältnis tritt. Allein das Merkmal des vorübergehenden Arbeitseinsatzes macht einen Arbeitnehmer aber noch nicht zur Aushilfskraft. Nach § 40a Abs. 2 Satz 3 EStG darf der Arbeitnehmer, um als Aushilfskraft anerkannt werden zu können, nicht zu den land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften gehören. Ob jemand als Fachkraft zu beurteilen ist, hängt von der Art der Tätigkeit und von den Kenntnissen ab, die er zur Verrichtung dieser Tätigkeit erworben hat. Hat der Arbeitnehmer die Fertigkeiten für die zu beurteilende Tätigkeit im Rahmen einer Berufsausbildung erlernt, so gehört er zu den Fachkräften. Da im Berufsleben auch angelernte Arbeiter im Rahmen ihrer besonderen Tätigkeit den Facharbeitern gleichgestellt werden, zählen auch angelernte Arbeiter zu den Fachkräften im Sinne des § 40 a Abs. 2 EStG . Daher ist grundsätzlich der Arbeitnehmer, der von seinen - auch angelernten - Fähigkeiten her in der Lage ist, eine Fachkraft zu ersetzen, und auch an Stelle einer Fachkraft eingesetzt ist, selbst als Fachkraft im Sinne des § 40a Abs. 2 Satz 3 EStG zu qualifizieren (gleicher Ansicht Öttering/Görbing, Das gesamte Lohnsteuerrecht, 6. Aufl., Stand Juni 1985, § 40a EStG Rdnr. 11; Blümich/Falk, Einkommensteuergesetz, 11. Aufl., § 40a Rz. 8). Wird hingegen ein Arbeitnehmer unter Anleitung eines als Fachkraft zu beurteilenden anderen Arbeitnehmers tätig und erbringt er dabei Handlangerdienste oder andere einfache Tätigkeiten, die außer einer kurzen Anleitung kein weiteres Anlernen erfordern, so ist dieser Arbeitnehmer regelmäßig nicht als Fachkraft im Sinne des § 40a Abs. 2 EStG anzusehen.
- 17** Das FG hat im Streitfall die in der Holzgewinnung eingesetzten Arbeitnehmer deshalb als land- und forstwirtschaftliche Fachkräfte angesehen, weil Waldarbeiter gewöhnlich zu den Fachkräften gehören. Es hat dabei aber unterlassen, tatsächliche Feststellungen zu treffen, die es dem Senat ermöglichen, die Auffassung des FG zu überprüfen. Daher war die Vorentscheidung auch aus diesem Grunde aufzuheben.
- 18** c) Bei seiner erneuten Entscheidung wird das FG Feststellungen dazu zu treffen haben, welche Art von Wegen die Klägerin erstellt hat, insbesondere, ob die Klägerin diese Waldwege in ihrer Eigenschaft als Inhaberin eines forstwirtschaftlichen Betriebes oder in ihrer Eigenschaft als öffentlich-rechtliche Gebietskörperschaft erstellt hat. Gegebenenfalls kann sich die Einholung eines Gutachtens als notwendig erweisen. Zur Beurteilung der Frage, ob die eingesetzten Arbeitnehmer als Fachkräfte oder als Aushilfskräfte tätig geworden sind, sind tatsächliche Feststellungen über die Art des Einsatzes und die Art der verrichteten Arbeiten erforderlich. Dabei kann das FG unter Umständen zu dem Ergebnis gelangen, daß nur ein Teil der eingesetzten Arbeitnehmer als Aushilfskräfte anzusehen ist. Für diesen Fall wird das FG zu beachten haben, daß eine

Pauschalierung der Löhne für diese Aushilfskräfte weiter voraussetzt, daß die Aushilfskräfte ausschließlich mit typisch land- oder forstwirtschaftlichen Arbeiten beschäftigt worden sind. Sollten diese Arbeitnehmer z. B. abwechselnd mit typisch land- oder forstwirtschaftlichen und anderen Arbeiten betraut worden sein, so scheidet eine Pauschalierung nach § 40a Abs. 2 EStG für die Löhne dieser Arbeitnehmer aus.

- 19** d) Mit dem FG geht der Senat im übrigen davon aus, daß einer Pauschalierung nicht entgegensteht, wenn die Klägerin die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Aufzeichnungen über die Dauer der Beschäftigung, die Zahl der Arbeitsstunden, den Lohn sowie über die Art der Beschäftigung im Zeitpunkt der Lohnsteuer-Außenprüfung noch nicht erstellt hatte. Der Senat hält die von der Oberfinanzdirektion (OFD) Düsseldorf in der Verfügung vom 2. August 1984 - S 2372 A - St 121 (Der Betrieb - DB - 1984, 2013) vertretene Auffassung für zutreffend, daß die Aufzeichnungen im Sinne des § 7 Abs. 2 Nr. 8 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) - früher § 7 Abs. 2 Nr. 7 LStDV - nur den Charakter einer Ordnungsvorschrift besitzen und nicht materiell-rechtliche Voraussetzung für die Pauschalierung sind. Entscheidend ist, daß der pauschalierende Arbeitgeber das Vorliegen der Voraussetzungen des § 40a EStG glaubhaft macht. Dabei kann sich der Arbeitgeber aller zulässiger Beweismittel bedienen, wobei verbleibende Unklarheiten zu seinen Lasten gehen.
- 20** e) Sollte das FG zu dem Ergebnis kommen, daß die Voraussetzungen für eine pauschale Versteuerung der Löhne einiger oder sämtlicher Arbeitnehmer nicht gegeben sind, das FA also zu Recht einen Haftungsbescheid - wenn auch mit einer niedrigen Haftungssumme - erlassen konnte, so ist der angefochtene Haftungsbescheid nicht etwa deshalb fehlerhaft, weil das FA die nachzufordernde Lohnsteuer unter Anwendung eines durchschnittlichen Steuersatzes ermittelt hat. Der Senat hat in seinem Urteil in BFHE 142, 483, BStBl II 1985, 164 und im Urteil vom 7. Dezember 1984 VI R 72/82 (BFHE 142, 494, BStBl II 1985, 170) dargelegt, unter welchen Voraussetzungen der Ansatz eines durchschnittlichen Steuersatzes in einem Haftungsbescheid zulässig ist. In Fortführung dieser Entscheidungen hält der Senat die Ermittlung der individuellen auf jeden einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Lohnsteuer auch dann im Sinne des Urteils in BFHE 142, 494, BStBl II 1985, 170 für "schwierig", wenn das FA von sich aus Nachforschungen über die Besteuerungsmerkmale der einzelnen Arbeitnehmer anstellen müßte. Da dies vorliegend der Fall ist, die Klägerin mit Ausnahme ihres rechtlich unerheblichen Einwandes betreffend den Ansatz des Nettosteuersatzes keine weiteren Einwendungen gegen die Höhe des durchschnittlichen Steuersatzes erhoben hat und vor allem nicht beabsichtigt, bei den Arbeitnehmern Regreß zu nehmen, konnte die nachzufordernde Lohnsteuer unter Ansatz eines Durchschnittssteuersatzes ermittelt werden.