

**Traktorführer als Fachkräfte; Landwirtschaftliche Reinigungsarbeiten als saisonbedingte Arbeiten**

**Gericht:** BFH

**Entscheidungsform:** Urteil

**Datum:** 25.10.2005

**Referenz:** JurionRS 2005, 29070

**Aktenzeichen:** VI R 59/03

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Niedersachsen - 03.07.2003 - AZ: 11 K 40/02

**Rechtsgrundlagen:**

§ 40a Abs. 3 S. 3 EStG

§ 40a Abs. 3 EStG

**Fundstellen:**

BFHE 211, 482 - 488

BB 2006, 427 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2006, 660-661 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2006, 204-206 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, VI Heft 7 (amtl. Leitsatz)

DB 2006, 428 (amtl. Leitsatz)

DStR 2006, VIII Heft 7 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2006, 337-339 (Volltext mit amtl. LS)

EStB 2006, 135 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

FR 2006, 480

HFR 2006, VI Heft 4 (amtl. Leitsatz)

HFR 2006, 474-476 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

INF 2006, 206-207

KÖSDI 2006, 15000 (Kurzinformation)

LGP 2006, 69

NWB 2006, 3109

NWB 2006, 1839-1840 (Kurzinformation)

---

## BFH, 25.10.2005 - VI R 59/03

### Amtlicher Leitsatz:

1. Traktorführer sind jedenfalls dann als Fachkräfte i.S. des § 40a Abs. 3 Satz 3 EStG und nicht als Aushilfskräfte zu beurteilen, wenn sie den Traktor als Zugfahrzeug mit landwirtschaftlichen Maschinen führen.
2. Reinigungsarbeiten, die ihrer Art nach während des ganzen Jahres anfallen (hier: Reinigung der Güllekanäle und Herausnahme der Güllespalten), sind nicht vom Lebensrhythmus der produzierten Pflanzen oder Tiere abhängig und sind daher keine saisonbedingten Arbeiten.

### Gründe

#### 1 I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreibt eine Landwirtschaft in Form eines Einzelunternehmens. Im Februar 2000 führte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beim Kläger eine Lohnsteuer-Außenprüfung durch. Dabei wurde u.a. festgestellt, dass der Kläger die an seinen Beschäftigten K in den Jahren 1997 und 1998 ausgezahlten Löhne mit einem Steuersatz von 5 v.H. pauschal der Lohnsteuer unterworfen hatte. K wurde 1997 vorübergehend für das Aufbringen von Gülle, die Säuberung, Einebnung und Schließung eines Siloplatzes, zum Transport von Getreide, Pressen von Stroh und anderen Ackerarbeiten, sowie zum Pflügen und anderen Bestellarbeiten eingesetzt. Der vereinbarte Stundenlohn betrug zwischen 15 DM und 18 DM. 1998 reinigte K für den Kläger die Güllekanäle und transportierte die Güllespalten hinaus und wieder hinein. Für seine diversen Tätigkeiten erhielt K 1997 insgesamt 1 810 DM und 1998 350 DM als Lohn.

2 Der Lohnsteuer-Außenprüfer ging davon aus, dass bei den Arbeiten des K die Voraussetzungen des § 40a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht erfüllt seien, weil es sich um Tätigkeiten handele, die das ganze Jahr über anfielen. Die gezahlten Arbeitslöhne wurden mit einem Steuersatz von 20 v.H. nach § 40a Abs. 2 EStG nachversteuert. Der Kläger erkannte die Zahlungsverpflichtung für die Beträge, die sich aus der Lohnsteuer-Außenprüfung ergaben, mit Erklärung vom 23. Februar 2000 an. Das FA hob mit Bescheid vom 23. Februar 2000 den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Der hiergegen erhobene Einspruch blieb erfolglos.

3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 1623 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab, weil K hinsichtlich der Tätigkeiten 1997 als land- und forstwirtschaftliche Fachkraft zu qualifizieren sei und hinsichtlich des Jahres 1998 eine Pauschalierung nach § 40a Abs. 3 Satz 2 EStG bereits deshalb ausgeschlossen sei, weil es sich bei den Reinigungsarbeiten um Tätigkeiten handele, die grundsätzlich nach ihrer Art während des ganzen Jahres anfallen könnten.

4 Mit seiner Revision macht der Kläger eine Verletzung des § 40a Abs. 3 EStG geltend. Das angegriffene Urteil lege die Vorschrift falsch aus, weil es K als land- und forstwirtschaftliche

Fachkraft i.S. von § 40a Abs. 3 Satz 3 EStG bzw. von ihm ausgeführte Arbeiten als ganzjährig anfallend beurteile und deshalb für die an ihn gezahlten Löhne die Lohnsteuerpauschalierung gemäß § 40a Abs. 3 EStG versagt habe.

- 5 K sei keine land- und forstwirtschaftliche Fachkraft i.S. von § 40a Abs. 3 Satz 3 EStG . Der Auffassung des FG, K sei eine Fachkraft, weil er Maschinen bedient habe, sei nicht zu folgen. Zu berücksichtigen sei dabei, dass die Lohnsteuerpauschalierung seit vielen Jahrzehnten bestehe. Sie sei auch unter den geänderten Verhältnissen in der Land- und Forstwirtschaft beibehalten worden. Der geringe Lohnsteuersatz sei nicht als Subventionierung des Arbeitgebers eingeführt worden, sondern werde damit gerechtfertigt, dass Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft oft Personen seien, die kein anderes Einkommen hätten und deshalb bei Vorlage einer Lohnsteuerkarte überhaupt keine Lohnsteuer oder nur eine ganz geringfügige zahlen müssten. Richtig sei, dass die Aushilfskräfte früher meistens bei Ernte- und Pflegearbeiten eingesetzt worden seien. Die Handarbeit habe dabei im Vordergrund gestanden, es seien allenfalls kleinere Geräte wie Hacken, Körbe usw. verwendet worden. In der heutigen Zeit würden dagegen die Arbeiten in der Land- und Forstwirtschaft mit Maschinen, Geräten und anderer Technik erledigt. Selbst im Obstbau und bei der Beerenernte würden bereits Erntemaschinen verwendet, nur noch die Weinlese sei reine Handarbeit. Bei Auslegung der Vorschrift sei dieser Entwicklung Rechnung zu tragen, weil der Gesetzgeber die Pauschalierungsmöglichkeit bestehen gelassen habe, wenn auch mit ständig steigenden Steuersätzen. Arbeiten mit dem Traktor, sei es Gülle aufbringen, Silo und Getreide fahren, Stroh pressen, Pflügen, Bestellarbeiten und andere Ackerarbeiten seien nicht mehr Fachkräften vorbehalten und könnten deshalb nicht als Facharbeiten bezeichnet werden. Das Bedienen dieser Maschinen sei nicht mehr kompliziert und setze deshalb keine besonderen Kenntnisse voraus.
- 6 Bei den Arbeiten im Jahr 1998 habe es sich um Saisonarbeiten gehandelt. K sei überhaupt nur ein einziges Mal eingesetzt worden. Die Güllekanäle und Güllespalten würden nur in großen Zeitabständen ausgebaut, gereinigt und wieder eingebaut. Es lasse sich nicht sagen, dass eine ganzjährige Arbeit deshalb vorliege, weil im Landwirtschaftsbetrieb immer irgendetwas zu reinigen sei. Zwar seien die Güllekanäle nicht wetterbedingt zu bestimmten Jahreszeiten zu reinigen, aber nur in großen Zeitabständen zu irgend einem wechselnden Zeitpunkt, je nachdem wann sie eingebaut und wie stark sie belastet worden seien.
- 7 Der Kläger beantragt,
- das vorinstanzliche Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 21. Dezember 2001 aufzuheben und die Lohnsteuer für 1997 um 271,50 DM und für 1998 um 52,50 DM herabzusetzen.
- 8 Das FA beantragt,
- die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Entgegen der Auffassung des Klägers führe auch die in der Land- und Forstwirtschaft fortgeschrittene Technisierung nicht dazu, K wegen der von ihm im Jahr 1997 durchgeführten Arbeiten nicht mehr als Fachkraft zu beurteilen. Um diese Maschinen sachgerecht bedienen/einsetzen zu können, habe es umfangreicher erlernter bzw. angelernter Kenntnisse bedurft. Das FG habe überzeugend dargelegt, dass das Merkmal "Arbeiten, die nicht ganzjährig anfallen" solche Tätigkeiten umfasse, die von ihrer Art her generell nur saisonbedingt und damit vorübergehend anfielen, wobei dieses auch nicht betriebsbezogen, sondern abstrakt zu betrachten sei. Ergänzend werde hierzu noch darauf hingewiesen, dass eine Pauschalierung des für 1998 gezahlten Lohns aus den vorgenannten Gründen bereits deshalb ausgeschlossen sei, soweit die Arbeiten mit Traktoreinsatz (einschließlich Frontlader) ausgeführt worden seien.

10 II.

Die Revision ist unbegründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der

**11** Das FG hat zutreffend entschieden, dass eine pauschale Lohnsteuerung gemäß § 40a Abs. 3 Satz 1 EStG der 1997 an K gezahlten Löhne nicht in Betracht kommt, weil die in diesem Jahr durchgeführten Tätigkeiten K nicht als Aushilfskraft i.S. des § 40a Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Satz 3 EStG qualifizieren und die von ihm 1998 durchgeführten Tätigkeiten jedenfalls ganzjährig anfielen (§ 40 Abs. 3 Satz 2 1. Halbsatz EStG ).

**12** 1.

Nach § 40a Abs. 3 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer bei land- und forstwirtschaftlichen Aushilfskräften mit einem Pauschsteuersatz von 5 v.H. des Arbeitslohns erheben. Das gilt nach § 40a Abs. 3 Satz 3 1. Halbsatz EStG nicht für Arbeitnehmer, die zu den land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften gehören. Ob ein Arbeitnehmer als "Fachkraft" in diesem Sinne zu qualifizieren ist, hängt nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats von der Art der Tätigkeit und von den Kenntnissen ab, die er zur Verrichtung dieser Tätigkeit erworben hat (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Juni 1986 VI R 167/83 , BFHE 146, 553, BStBl II 1986, 681).

**13** a)

Wenn der Arbeitnehmer die Fähigkeiten für die zu beurteilende Tätigkeit im Rahmen einer Berufsausbildung erlernt hat, gehört er zu den Fachkräften (BFH-Urteil in BFHE 146, 553, BStBl II 1986, 681). Denn in einem solchen Fall lässt sich die fachliche Qualifikation aus dem objektiv feststellbaren beruflichen Abschluss ableiten. Auf die Anforderung der konkret wahrgenommenen Tätigkeit kommt es nicht an.

**14** b)

Auch ein Arbeitnehmer, der nicht über eine einschlägige Berufsausbildung verfügt, kann zu den Fachkräften gehören, wenn er von seinen --auch angelernten-- Fähigkeiten her in der Lage ist, eine Fachkraft zu ersetzen, denn im Berufsleben werden angelernte Arbeiter im Rahmen ihrer besonderen Tätigkeit den Facharbeitern gleichgestellt (BFH-Urteil in BFHE 146, 553, BStBl II 1986, 681). Für die Gleichstellung spricht der Gesetzeszweck, der darin besteht, dass eine Fachkraft in der Regel in einem Dauerarbeitsverhältnis steht und ihr bei gelegentlicher Aushilfstätigkeit für einen anderen Arbeitgeber nicht die privilegierende Pauschalierungsmöglichkeit eröffnet werden soll (Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 40a Rdnr. D 5).

**15** Verfügt der Arbeitnehmer über keine einschlägige Berufsausbildung, so muss er, um als Fachkraft i.S. des § 40a Abs. 3 Satz 3 EStG qualifiziert werden zu können, auch tatsächlich an Stelle einer Fachkraft eingesetzt sein (BFH-Urteil in BFHE 146, 553, BStBl II 1986, 681; Blümich/Heuermann, Einkommensteuergesetz, § 40a Rz. 65; Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 40a Rdnr. D 5; Barein in Littmann/Bitz/Pust, Einkommensteuergesetz, § 40a Rn. 55; ebenso die Verwaltung in H 128 "Land- und forstwirtschaftliche Fachkraft" Lohnsteuer-Handbuch 2005). Traktorführer sind regelmäßig als Fachkräfte und nicht als Aushilfskräfte zu beurteilen (BFH-Urteil in BFHE 146, 553, BStBl II 1986, 681); dies jedenfalls dann, wenn sie nicht nur den Traktor selbstständig fahren, sondern diesen als Zugfahrzeug mit landwirtschaftlichen Maschinen führen.

**16** 2.

Nach § 40a Abs. 3 Satz 2 EStG ist des Weiteren Voraussetzung, dass die Aushilfskräfte für die Ausführung und für die Dauer von Arbeiten, die nicht ganzjährig anfallen, beschäftigt werden.

**17** a)

Damit sind vor allem saisonbedingte Arbeiten gemeint; der Gesetzgeber wollte klarstellen, "dass entsprechend den von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Abgrenzungskriterien eine Pauschalierung nur für saisonale, d.h. ihrer Art nach vorübergehende Aushilfstätigkeiten in Betracht kommt" (2. Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1997 , BTDrucks 13/5952, 48). Nach der --noch zum früheren Recht ergangenen-- Rechtsprechung (insbesondere BFH-Urteil vom 24. August 1990 VI R 29/87 , BFHE 162, 72, BStBl II 1991, 30) knüpfte die Regelung an Besonderheiten der Arbeitsabläufe in der Land- und Forstwirtschaft an, die eine Sonderbehandlung gegenüber anderen Aushilfstätigkeiten gerechtfertigt erschienen ließ. Denn land- und forstwirtschaftliche Arbeitsabläufe sind von saisonbedingten Arbeiten geprägt, die sowohl vom Arbeitsinhalt als auch vom zeitlichen Ablauf her vorübergehend sind, wie es z.B. bei Abläufen des Pflanzens und der Ernte besonders offenkundig ist.

18 b)

Daraus hat der Senat bereits unter Geltung der früheren Gesetzesfassung abgeleitet, dass Arbeiten, die das ganze Jahr über anfallen, nicht Gegenstand der Pauschalierung sein können. Entscheidend ist danach, dass die Arbeit als solche ihrer Art nach von vorübergehender Dauer ist. Das ist bei Arbeiten der Fall, die einen erkennbaren Abschluss in sich tragen (BFH-Urteil in BFHE 162, 72, BStBl II 1991, 30). An dieser Auslegung hält der Senat auch für die ab 1997 anzuwendende Gesetzesfassung fest.

19 3.

Danach kommt im Streitfall weder eine pauschale Lohnversteuerung des 1997 noch des 1998 an K gezahlten Lohnes in Betracht.

20 a)

Nach den Feststellungen des FG wurde K 1997 vorübergehend für das Aufbringen von Gülle, die Säuberung, Einebnung und Schließung eines Siloplatzes, zum Transport von Getreide, Pressen von Stroh und anderen Ackerarbeiten sowie zum Pflügen und zu anderen Bestellarbeiten eingesetzt. Das FG hat darauf hingewiesen, dass K den Traktor als Zugfahrzeug für diverse landwirtschaftliche Maschinen selbstständig gefahren hat. Die Würdigung des FG, dass das gleichmäßige Aufbringen von Gülle entsprechend der Verordnung über das Aufbringen von Gülle und Geflügelkot vom 9. Januar 1990 (Niedersächsisches Gesetz- und Verordnungsblatt, Seite 9) mit einem Güllefass, die fachmännische Beseitigung eines Silos mit einem Siloblockschneider, die Anfertigung von Strohballen mittels einer entsprechenden Maschine, das Pflügen eines Ackers und seine anschließende Bestellung etwa mit einem Drill-, Pflanz- oder Dippelgerät nicht mit einfachen Tätigkeiten zu vergleichen seien, die eine Aushilfskraft nach kurzer Anleitung unter Aufsicht verrichten könne, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

21 b)

Für das Jahr 1998 hat das FG festgestellt, dass K für den Kläger die Güllekanäle gereinigt und die Güllespalten hinaus und wieder hinein transportiert hat. Der Senat kann offen lassen, ob K im Jahr 1998 schon deshalb als Fachkraft anzusehen ist, weil er im Vorjahr im selben Betrieb bereits als angelernte Fachkraft beschäftigt war, sodass es möglicherweise nicht mehr auf die Art der ausgeübten Tätigkeit ankommt. Jedenfalls ist die Würdigung des FG, dass es sich bei den Reinigungsarbeiten nicht um saisonbedingte Arbeiten gehandelt habe, sondern um solche, die grundsätzlich ihrer Art nach während des ganzen Jahres anfallen können, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Darauf, dass die Reinigungsarbeiten nur in größeren Zeitabständen vorgenommen werden, kommt es entgegen der Auffassung des Klägers nicht an; denn die Pauschalierung kann nicht allein durch die Arbeitseinteilung im jeweiligen Betrieb erreicht werden. Zwar ist richtig, dass land- und forstwirtschaftliche Arbeiten als solche ihrer Art nach einen erkennbaren Abschluss in sich tragen, wenn sie wegen der Abhängigkeit vom Lebensrhythmus der produzierten Pflanzen oder Tiere saisonal anfallen. Deshalb können auch Arbeiten, die im Zusammenhang mit der Viehhaltung

stehen, begünstigt sein. Das gilt z.B. für die mit dem Almauf- oder -abtrieb verbundenen Arbeiten. Entscheidend ist aber, dass die Aushilfskraft zur Bewältigung einer Arbeitsspitze beschäftigt wird, die auf land- und forstwirtschaftlichen Besonderheiten, nicht allein auf die betriebliche Arbeitseinteilung zurückzuführen ist. Im Streitfall sind die Reinigungsarbeiten aber nicht vom Lebensrhythmus der produzierten Pflanzen oder Tiere abhängig, sondern dann durchzuführen, wenn es der Verschmutzungsgrad erfordert. Die Reinigungsarbeiten können damit ihrer Art nach während des ganzen Jahres anfallen.

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.