

Lohnsteuerrechtliche Qualifizierung der von einem Warenproduzenten im Rahmen des Vertriebs in Warenhäusern beschäftigten Servicekräfte als Arbeitnehmer; Voraussetzungen für die Nachforderung pauschaler Lohnsteuer beim Arbeitgeber durch Steuerbescheid; Weisungsgebundenheit von Servicekräften

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 20.11.2008

Referenz: JurionRS 2008, 28948

Aktenzeichen: VI R 4/06

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Sachsen - 09.11.2005 - AZ: 2 K 2709/03

Rechtsgrundlagen:

§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

§ 38 Abs. 3 S. 1 EStG

§ 40 Abs. 3 S. 2 EStG

§ 41a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

§ 40a Abs. 2 S. 1 EStG a.F.

§ 42d EStG

Fundstellen:

BFHE 223, 425 - 430

AuA 2009, 235 (Kurzinformation)

BBK 2009, 163

BFH/NV 2009, 467-468

BFH/PR 2009, 134

BStBl II 2009, 374-376 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2009, VI Heft 7 (amtl. Leitsatz)

DStR 2009, 263-265 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2009, 248 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2009, 230-231 (Kurzinformation)

EStB 2009, 91 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

FR 2009, 623-624

HFR 2009, V Heft 3 (amtl. Leitsatz)
HFR 2009, 364-366 (Volltext mit amtl. LS)
KÖSDI 2009, 16395 (Kurzinformation)
LGP 2009, 56
NWB 2009, 435-436 (Kurzinformation)
NWB direkt 2009, 146
NZA 2009, 250 (Kurzinformation)
SJ 2009, 8-9
StB 2009, 59
StBW 2009, 2
StC 2009, 11
StuB 2009, 161
StX 2009, 100-101
Jurion-Abstract 2008, 223376 (Zusammenfassung)

BFH, 20.11.2008 - VI R 4/06

Amtlicher Leitsatz:

1. Ob die von einem Warenproduzenten im Rahmen des Vertriebs in Warenhäusern beschäftigten Servicekräfte als Arbeitnehmer anzusehen sind, ist anhand einer Vielzahl in Betracht kommender Merkmale nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.
2. Die Nachforderung pauschaler Lohnsteuer beim Arbeitgeber setzt voraus, dass der Arbeitgeber der Pauschalierung zustimmt.

Gründe

1 I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) produziert Reinigungsmittel im Wesentlichen für Endverbraucher. Die Produkte der Klägerin werden auch über SB-Warenhäuser vertrieben. Auf Wunsch der Warenhäuser beauftragte die Klägerin in den Streitjahren (1996 bis 2000) Servicekräfte mit der Regalpflege, die u.a. Warenannahme und -auszeichnung sowie die Regalauffüllung umfasste. Nach einer mit der Klägerin getroffenen vertraglichen Vereinbarung sollten die Servicekräfte als selbständige Unternehmer Serviceleistungen vor Ort durch die Warenannahme und das sofortige Auszeichnen der Produkte der Klägerin sowie deren fachgerechte Präsentation in Verbindung mit einer verantwortungsvollen Regalpflege (Säubern und Auffüllen der Ausstellungsregale) erbringen. Für die genannten Arbeiten wurde eine Vergütung von 9 DM pro Stunde bei einem Maximaleinsatz von 1 bis 3,5 Stunden pro Kalenderwoche vereinbart. Der Auftragnehmer sollte als Kleinunternehmer keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Für die Abrechnung zum Monatsende bestätigte der Leiter des Warenhauses der Servicekraft die Zahl ihrer Arbeitsstunden; die Servicekraft rechnete über den jeweiligen Gebietsverkaufsleiter der Klägerin ab.

2

Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung gelangte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, dass die Servicekräfte als Arbeitnehmer der Klägerin anzusehen seien, für die die Klägerin Lohnsteuer anzumelden und abzuführen habe. Mit Bescheid vom 9. Januar 2001, zuletzt geändert durch Bescheid vom 17. Oktober 2003, forderte das FA für die Streitjahre hinsichtlich der an die Servicekräfte gezahlten Beträge Lohnsteuer (nebst Annexsteuern) nach.

3 Der Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage mit den in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2007, 285 veröffentlichten Gründen ab.

4 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

5 Sie beantragt,

den geänderten Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid vom 17. Oktober 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Oktober 2003 dahingehend zu ändern, dass die nachzuerhebende Lohnsteuer für die Kalenderjahre 1996 bis 2000 auf insgesamt 1 541,55 EUR (nebst Annexsteuern) festgesetzt wird.

6 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

7 II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

8 Zwar ist die Entscheidung des FG, dass die im Rahmen des Vertriebs der Produkte der Klägerin in Warenhäusern beschäftigten Servicekräfte als Arbeitnehmer der Klägerin anzusehen sind, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (1.). Das FG hat jedoch nicht hinreichend geprüft, ob hinsichtlich der Lohnsteuer der Servicekräfte die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der Klägerin durch Nachforderungsbescheid vorliegen (2.).

9 1.

Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Servicekräfte lohnsteuerrechtlich als Arbeitnehmer zu behandeln sind.

10 a)

Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten (§ 38 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) und abzuführen (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit u.a. Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Nach § 1 Abs. 2 Sätze 1 und 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (i.V.m. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG), die nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) den Arbeitnehmerbegriff zutreffend auslegen, liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (BFH-Urteile vom 14. Juni 1985 VI R 150-152/82 , BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661; vom 23. Oktober 1992 VI R 59/91 , BFHE 170, 48, BStBl II 1993, 303; vom 2. Dezember 1998 X R 83/96 , BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534; vom 14. Juni 2007 VI R 5/06 , BFHE 218, 233; vom 29. Mai 2008 VI R 11/07 , BFHE 221, 182, BStBl II 2008, 933;

- 11** Es entspricht ständiger Rechtsprechung des BFH, dass der Arbeitnehmerbegriff sich nicht durch Aufzählung feststehender Merkmale abschließend bestimmen lässt. Das Gesetz bedient sich nicht eines tatbestandlich scharf umrissenen Begriffs. Es handelt sich vielmehr um einen offenen Typusbegriff, der nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden kann. Die Frage, ob jemand eine Tätigkeit selbständig oder nichtselbständig ausübt, ist deshalb anhand einer Vielzahl in Betracht kommender Merkmale nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Hierzu hat der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661 zahlreiche Kriterien (Indizien) beispielhaft aufgeführt, die für die bezeichnete Abgrenzung Bedeutung haben können. Diese Merkmale sind im konkreten Einzelfall jeweils zu gewichten und gegeneinander abzuwägen. Diese Aufgabe obliegt in erster Linie den Finanzgerichten als Tatsacheninstanz. Die im Wesentlichen auf tatrichterlichem Gebiet liegende Beurteilung ist revisionsrechtlich nur begrenzt überprüfbar (BFH-Beschlüsse vom 9. September 2003 VI B 53/03 , BFH/NV 2004, 42; vom 9. November 2004 VI B 150/03 , BFH/NV 2005, 347; vom 16. November 2006 VI B 74/06 , BFH/NV 2007, 235; BFH-Urteil vom 7. November 2006 VI R 81/02 , BFH/NV 2007, 426; BFH-Urteil in BFHE 218, 233, jeweils m.w.N.).
- 12** b)
- Nach diesen Maßstäben lässt die Würdigung des FG, die fraglichen Servicekräfte seien als Arbeitnehmer der Klägerin anzusehen, keinen Rechtsfehler erkennen.
- 13** Ausgehend von der einschlägigen höchstrichterlichen Rechtsprechung hat das FG eine umfassende Würdigung der besonderen Umstände des Streitfalles vorgenommen. Gegen die vom FG seiner Würdigung zugrunde gelegten Feststellungen zu den konkreten Bedingungen, denen die von der Klägerin beschäftigten Servicekräfte bei ihrer Tätigkeit unterworfen waren, hat die Klägerin keine Verfahrensrügen vorgebracht; der Senat ist deshalb an diese Feststellungen gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Auch die Gewichtung der einzelnen Merkmale des Arbeitnehmerbegriffs ist eine tatrichterliche Aufgabe des FG, die der BFH nur bei Rechtsverstößen überprüfen kann (BFH-Urteile in BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661, und in BFHE 218, 233). Kommen --wie hier-- keine Verstöße gegen die Verfahrensordnung in Betracht, so ist die Beweiswürdigung nur bei Verstößen gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze revisibel (vgl. z.B. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 118 Rz 30, m.w.N.). Derartige im Revisionsverfahren beachtliche Rechtsfehler lässt die angegriffene finanzgerichtliche Entscheidung jedoch nicht erkennen. Das FG hat u.a. darauf abgestellt, ob die von der Klägerin beschäftigten Servicekräfte einfache Tätigkeiten (Handarbeiten) ausgeübt haben, und darauf hingewiesen, dass dies für eine Arbeitnehmereigenschaft spreche. Ein solcher Schluss ist möglich; die Arbeitnehmereigenschaft indiziert der Umstand, dass die Tätigkeit des Beschäftigten weniger durch dessen persönliche Fähigkeiten und Eigenschaften geprägt, sondern eher rein mechanischer Natur ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 218, 233).
- 14** Das FG hat sich weiter auch mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Servicekräfte weisungsgebunden hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt ihrer Tätigkeit gewesen sind. Seine Würdigung, dass den Servicekräften bereits vertragliche Vorgaben gemacht worden seien, die weitere konkrete Weisungen entbehrlich gemacht hätten, ist jedenfalls nachvollziehbar. Der Schluss, dass die Klägerin die Servicekräfte jedenfalls mittelbar durch die Leitung der jeweiligen Kunden (Warenhäuser) überwacht habe, ist gleichfalls möglich. Diese Würdigung betrifft auch die Frage der Eingliederung der Servicekräfte in die betriebliche Organisation der Klägerin. Des Weiteren hat sich das FG mit der Frage beschäftigt, ob die Servicekräfte Unternehmerrisiko getragen und Unternehmerinitiative entwickelt haben. Dabei konnte das FG ohne Rechtsverstoß zu der Folgerung gelangen, dass die Verdienstmöglichkeiten der Servicekräfte vertraglich begrenzt gewesen seien und die den Servicekräften offen stehende Möglichkeit, auch noch weitere Regalpflegearbeiten in dem gleichen oder in anderen Warenhäusern zu übernehmen, nur zu weiteren Arbeitsverhältnissen der Beschäftigten geführt hätte. Das FG hat insoweit auch nachvollziehbar dargelegt, dass der nur wegen des offenen Zeitpunkts der Warenanlieferung bestehende zeitliche Spielraum der Servicekräfte kein Ausdruck unternehmerischer Entscheidungsfreiheit gewesen sei. Ebenso durfte

das FG davon ausgehen, dass die fehlende Vereinbarung von Sozialleistungen nicht zwingend gegen das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses spricht. Damit hat das FG seine Würdigung auf mehrere, ganz unterschiedliche Indizien gestützt. Bei jeder Gesamtwürdigung ist denkbar, dass das eine oder andere Merkmal anders gesehen werden kann, es aber wegen der Gesamtbetrachtung an Bedeutung in der einen Richtung gewinnt oder verliert (BFH-Urteil vom 1. März 1973 IV R 231/69 , BFHE 109, 39, BStBl II 1973, 458). Revisionsrechtlich genügt es deshalb, dass die vom FG vorgenommene Würdigung --wie hier-- möglich ist. Der BFH darf als Revisionsgericht seine eigene Würdigung nicht an die Stelle der noch vertretbaren Würdigung des FG setzen (z.B. BFH-Urteile vom 2. Dezember 2005 VI R 16/03 , BFH/NV 2006, 544, und in BFHE 221, 182, BStBl II 2008, 933).

15 2.

Der erkennende Senat geht davon aus, dass die Klägerin den angefochtenen Nachforderungsbescheid nur hinsichtlich der Höhe der nachgeforderten pauschalen Lohnsteuer (nebst Annexsteuern) angreift, das FA also nicht auf die Haftung nach § 42d EStG verweisen will. Aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG lässt sich jedoch revisionsrechtlich nicht überprüfen, ob das FG zu Recht angenommen hat, dass das FA die Klägerin auch hinsichtlich der auf die Servicekräfte in den Streitjahren entfallenden Lohnsteuer durch Nachforderungsbescheid in Anspruch nehmen durfte.

16 a)

Die Nachforderung von Lohnsteuer beim Arbeitgeber durch Steuerbescheid kommt in Betracht, wenn die Lohnsteuer vorschriftswidrig nicht angemeldet worden ist und es sich um eine eigene Steuerschuld des Arbeitgebers handelt (vgl. Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort Nachforderung von Lohnsteuer, Rz 2 und 55; Küttner/Huber, Personalbuch 2008, Stichwort Lohnsteuernachforderung, Rz 2 und 16). Eine eigene Steuerschuld des Arbeitgebers liegt auch vor, wenn die Voraussetzungen für eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40a Abs. 2 EStG in seiner in den Streitjahren geltenden Fassung (a.F.) --wie sie das FA für die Servicekräfte seinem angefochtenen Bescheid in Anknüpfung an den Bericht über die Lohnsteuer-Außenprüfung zugrunde gelegt hat-- vorliegen. Denn der Arbeitgeber ist nach § 40 Abs. 3 Satz 2 EStG , der gemäß § 40a Abs. 5 EStG u.a. auch auf die Pauschalierung nach § 40a Abs. 2 EStG anzuwenden ist, Schuldner der pauschalen Lohnsteuer. Pauschale Lohnsteuer schuldet der Arbeitgeber indes nur, wenn er der Pauschalierung zustimmt. Nach § 40a Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. kann der Arbeitgeber unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte bei Arbeitnehmern, die nur in geringem Umfang und gegen geringen Arbeitslohn beschäftigt werden, die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 20% des Arbeitslohns erheben. Indem das Gesetz die Wahl des Erhebungsverfahrens dem Arbeitgeber überlässt ("kann"), eröffnet es dem Arbeitgeber ein Pauschalierungswahlrecht (vgl. K.J. Wagner in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 40a EStG Rz 17). Dem Arbeitgeber steht es frei, ob und für welche Arbeitnehmer er von den gesetzlichen Pauschalierungsmöglichkeiten Gebrauch macht (vgl. BFH-Urteil vom 25. Mai 1984 VI R 223/80 , BFHE 141, 54, BStBl II 1984, 569; näher dazu z.B. HHR/K.J. Wagner, a.a.O.; Eisgruber in Kirchhof, EStG , 8. Aufl., § 40a Rz 2; Blümich/ Heuermann, § 40a EStG Rz 6). Auch die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40a Abs. 2 EStG a.F. darf deshalb nicht gegen den Willen des Arbeitgebers vorgenommen werden.

17 b)

Nach den bislang vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen lässt sich nicht beurteilen, ob die Klägerin das ihr zustehende Pauschalierungswahlrecht ausgeübt hat und deshalb die vom FA angenommenen Voraussetzungen für einen Nachforderungsbescheid auch hinsichtlich der Servicekräfte der Klägerin vorliegen. Im zweiten Rechtsgang wird das FG die entsprechenden Feststellungen nachzuholen und die Voraussetzungen der Nachforderung pauschaler Lohnsteuer der Servicekräfte zu prüfen haben.

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.