

Entscheidung: URTEIL

Sachgebiet(e)

Gerichtstyp FG

Gerichtsort Neustadt

Datum 23.01.2014

Aktenzeichen 6 K 2295/11

Titel Der steuerrechtliche Arbeitnehmerbegriff

Text Im Namen des Volkes

Urteil

6 K 2295/11

In dem Finanzrechtsstreit

der Frau

- Klägerin -

prozessbevollmächtigt:

gegen

Finanzamt

- Beklagter -

wegen Gewerbesteuermessbetrag 2007 - 2008

hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz - 6. Senat - aufgrund mündlicher Verhandlung vom 23. Januar 2014 durch

den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht
die Richterin am Finanzgericht
die Richterin am Finanzgericht
den ehrenamtlichen Richter
die ehrenamtliche Richterin

für Recht erkannt:

I. Der Gewerbesteuermessbescheid 2007 vom 26. Januar 2010 und der Gewerbesteuermessbescheid 2008 vom 2. Juli 2010, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. September 2011 werden dahingehend geändert, dass die Messbeträge jeweils auf 0,00 Euro festgesetzt werden.

II. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

III. Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

Streitig ist im Wesentlichen, ob die Klägerin mit ihrer Tätigkeit in der Zahnarztpraxis ihres Ehemannes Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder gewerbliche Einkünfte erzielt, die

der Gewerbesteuer unterliegen.

Die Klägerin ist gelernte Arzthelferin. Neben ihrer Tätigkeit in der Zahnarztpraxis ihres Ehemannes betrieb sie in den Streitjahren ein Institut für biophysikalische Informationstherapien, in dessen Rahmen sie sowohl Fortbildungen als auch Handel mit Mineralien und Ölen durchführte. Die Gewinnermittlung erfolgte nach § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz. Der erklärte Gewinn in Höhe von 655,00 Euro in 2007 und 9.335,00 Euro in 2008 führte zu keiner Gewerbesteuerpflicht. In den gemeinsamen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre erklärte die Klägerin zudem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Arbeitsverhältnis mit ihrem Ehemann, der eine Zahnarztpraxis betreibt.

Auf Anregung ihrer Steuerberaterin führte die Klägerin im Jahr 2006 ein Statustfeststellungsverfahren bei der ...-Krankenkasse durch (Bl. 46 d. Bp.-Handakte, Band II). Die Krankenkasse kam zu dem Ergebnis, dass die Tätigkeit der Klägerin in der Zahnarztpraxis ihres Ehemannes nicht als abhängiges, sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis zu werten ist und befreite die Klägerin rückwirkend zum 1. Januar 1997 von der Sozialversicherungspflicht (Bl. 41 d. Bp.-Handakte, Band II). Infolgedessen erstattete die Deutsche Rentenversicherung die zu Unrecht erhobenen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur Rentenversicherung von jeweils 42.278,14 Euro an die Klägerin (Bl. 40 d. Bp.-Handakte, Band II).

Im Zeitraum 17. August 2009 bis 4. November 2009 führte der Beklagte eine Betriebsprüfung betreffend die Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer 2007 durch. Das Ergebnis der Betriebsprüfung ist im Betriebsprüfungsbericht vom 9. November 2009 festgehalten (Bl. 7 d. Betriebsprüfungsakte). Nach Auffassung des Prüfers war das Arbeitsverhältnis der Klägerin mit ihrem Ehemann auch steuerlich nicht anzuerkennen. Er behandelte die erklärten Einnahmen nach § 19 EStG als gewerbliche Einnahmen nach § 15 EStG und erhöhte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klägerin um 46.040,00 Euro. Er kürzte zudem die Aufwendungen für Reisekosten um 988,80 Euro (Tz. 1.5. des Betriebsprüfungsberichts, Bl. 11 d. Bp.-Akte) und die erklärten Aufwendungen für Fremdleistungen von 2.543,23 Euro auf 0,00 Euro (Tz. 1.4. d. Betriebsprüfungsberichts, Bl. 11 d. Bp.-Akte). Letztere resultierten aus Bewirtungskosten für Seminarteilnehmer. Die betriebliche Veranlassung sei nicht nachgewiesen, so dass sie im Einklang mit dem BFH Urteil vom 18.01.2007, I R 75/06 vom Abzug ausgeschlossen seien.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 26. Januar 2010 einen Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2007 mit einem Gewerbesteuermessbetrag von 411 Euro, dem folgender Gewinn aus Gewerbebetrieb zugrunde gelegt wurde (Bl. 15 d. GewSt-Akte, VZ 2007):

2007	
Einnahmen lt. EÜR	655,14 Euro
Umqualifizierte Einnahmen	46.040,00 Euro
+ Nichtanerkennung von Bewirtungskosten	2.534,23 Euro
+ Nichtanerkennung von Reisekosten	988,80 Euro
Summe	50.218,47 Euro

In Anlehnung an die Feststellungen der Betriebsprüfung für 2007 behandelte das Finanzamt auch im Streitjahr 2008 die erklärten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit als gewerbliche Einkünfte und erließ am 2. Juli 2010 einen Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag, in dem er den Gewerbesteuermessbetrag mit 1.323,00 Euro festsetzte und diesem einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 62.333,00 Euro zugrunde legte (Bl. 18 d. Gewerbesteuerakte, VZ 2008).

Die Klägerin legte am 1. Februar 2010 Einspruch gegen den Gewerbesteuermessbetrag 2007 und am 27. Juli 2010 Einspruch gegen den Gewerbesteuermessbetrag 2008 ein. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass die Kriterien des Sozialrechts für die Anerkennung einer abhängigen Beschäftigung nicht mit denen des Steuerrechts vergleichbar seien.

Mit Einspruchsentscheidung vom 27. September 2011 wies der Beklagte die Einsprüche gegen die Gewerbesteuermessbescheide 2007 und 2008 als unbegründet zurück. Zur Begründung führt er aus, dass die Klägerin nicht in einem Dienstverhältnis stehe (Bl. 26 d. Rb.-Akte, "EE USt + GewSt 2007 + 2008"). Nach § 1 Abs. 1 S. 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) seien Arbeitnehmer Personen, die in öffentlichem oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt seien und aus diesem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn bezögen. Ein Dienstverhältnis liege dann vor,

wenn der Angestellte bzw. Beschäftigte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde, d.h. wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Ausweislich des Arbeitsvertrages könne die Klägerin ihr umfangreiches Aufgabengebiet alleinverantwortlich erledigen und entscheiden, den Arbeitgeber über etwaige Vorgänge in Kenntnis zu setzen. Die Klägerin unterliege keinerlei Weisungsbefugnis, weder bei Durchführung ihrer Aufgaben noch bei der Ausgestaltung der Arbeitszeit oder hinsichtlich ihres Erholungsurlaubs. Sie sei den übrigen Mitarbeitern weisungsbefugt. Aufgrund zahlreicher Verflechtungen und der Tatsache, dass sie für betriebliche Darlehen als Bürge fungiere, könne von einer lediglich mitarbeitenden Familienangehörigen und einer unter Ehegatten üblichen Wirtschaftsgemeinschaft nicht die Rede sein.

Mit ihrer am 21. Oktober 2011 beim Finanzgericht Rheinland-Pfalz wendet sich die Klägerin vornehmlich gegen die Umqualifizierung ihrer erklärten Einnahmen nach § 19 EStG in Einnahmen aus Gewerbebetrieb.

Die Klägerin beantragt,

den Gewerbesteuermessbescheid 2007 vom 26. Januar 2010 und den Gewerbesteuermessbescheid 2008 vom 2. Juli 2010, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. September 2011 dahingehend zu ändern, dass die Messbeträge jeweils auf 0,00 Euro festgesetzt werden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte verweist in seiner Klageerwiderung auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, dass die steuerrechtliche Einstufung des Beschäftigungsverhältnisses unabhängig von der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung erfolgt sei.

Die Berichterstatterin hat am 8. Mai 2013 einen Erörterungstermin durchgeführt. Diesbezüglich wird auf das Protokoll verwiesen (Bl. 41 d. PrA.).

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist begründet. Die angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten. Dabei kann dahin stehen, ob die Aufwendungen zur Beköstigung von Seminarteilnehmern als Betriebsausgaben den Gewinn aus Gewerbebetrieb mindern. Die Klägerin erzielt aufgrund ihrer Tätigkeit in der Praxis ihres Ehemannes als Arbeitnehmerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Insofern war der Gewerbeertrag jeweils um die umqualifizierten Einnahmen zu mindern. Damit lag der Gewerbeertrag unter dem Freibetrag von 24.500 Euro.

1. Für die im Streitfall entscheidende Abgrenzung zwischen einer selbständigen, gewerblichen und einer nichtselbständigen Betätigung sieht § 1 Abs. 1 der Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV) solche Personen als "Arbeitnehmer" an, die im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind und die aus diesem Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Ein "Dienstverhältnis" in diesem Sinne liegt vor, wenn der Angestellte 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, § 1 Abs. 2 LStDV. Demgegenüber ist nicht Arbeitnehmer, wer Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt, § 1 Abs. 3 LStDV.

Der steuerliche Arbeitnehmerbegriff ist eigenständiger Natur und nach den für das Steuerrecht maßgebenden Grundsätzen auszulegen (Thürmer, in Blümich, Kommentar zum EStG, § 19 Rn. 50). Er deckt sich nicht immer mit den in anderen Rechtsgebieten verwendetem Arbeitnehmerbegriff (Pflüger, in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG, § 19 Rn. 61). Deshalb hat die sozial- und arbeitsrechtliche Einordnung für die steuerrechtliche Beurteilung, ob eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit vorliegt, keine Bindungswirkung (BFH Urteil vom 9. Juli 2012, VI B 38/12, BFH/NV 2012, 881). Entscheidungen des Sozialversicherungsträgers entfalten nur insofern Bindungswirkung, als sie ein eigenes Prüfungsrecht der Finanzverwaltung bzw. der Finanzgerichtsbarkeit im Rahmen des § 3 Nr. 62 EStG ausschließen (BFH Urteil vom 21. Januar 2010, VI R 52/08, BStBl. II 2010, 703). Letzteres ist vorliegend jedoch nicht gegeben.

Unter Beachtung dieser Begriffsbestimmungen hat das Finanzgericht die Frage, ob ein Steuerpflichtiger mit einer bestimmten Betätigung Arbeitnehmer ist, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (BFH Urteil vom 14. Juni 1985, VI R 150-152/82, BStBl. II 1985, 661). Dies bedeutet, dass die für und gegen ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale gegeneinander abgewogen werden müssen. Eines der entscheidenden Abgrenzungskriterien ist dabei das Merkmal der Selbständigkeit. Eine Tätigkeit ist selbständig, wenn der sie Ausübende auf eigene Rechnung und eigene Gefahr und unter eigener Verantwortung arbeitet. Für eine Arbeitnehmereigenschaft können nach der Rechtsprechung insbesondere folgende Merkmale sprechen (vgl. BFH Urteil vom 14. Juni 1985, VI R 150-152/82, BStBl. II 1985, 661):

- persönliche Abhängigkeit
- Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit
- feste Arbeitszeiten
- feste Bezüge
- Urlaubsanspruch
- Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall
- Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit
- kein Unternehmerrisiko
- keine Unternehmerinitiative
- kein Kapitaleinsatz
- Eingliederung in den Betrieb
- Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolgs

2. Dies zugrunde gelegt, hat die Klägerin nach Auffassung des Senats in den Streitjahren als Arbeitnehmerin Einnahmen vom Kläger bezogen, die den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen sind. Dies ergibt sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse aufgrund der folgenden Erwägungen:

Die vertraglichen Hauptpflichten der Klägerin sind klar und eindeutig im schriftlichen Arbeitsvertrag festgelegt und sind auch entsprechend durchgeführt worden. Der Klägerin obliegt die gesamte Praxisverwaltung, insbesondere die Praxisorganisation, der Schriftverkehr, Personalverwaltung und Abrechnungsaufgaben. Daneben ist die Klägerin alleine zuständig für Blutentnahmen. Für diese Tätigkeiten hat die Klägerin auch einen festen Monatslohn bezogen. Hierfür spricht bereits, dass ausweislich der Gehaltabrechnung ein konstanter Bruttolohn gezahlt und kein variabler Anteil gesondert ausgewiesen wurde. Soweit im Jahr 2008 ein Bruttolohn von 4.000 Euro gezahlt wurde, ergibt sich die Steigerung im Vergleich zu 3.635 Euro in den Vorjahren ausweislich des Vortrags der Kläger in der mündlichen Verhandlung aus einer übertariflichen Gehaltsanpassung und beruht nicht auf einem variablen Anteil. Im Übrigen würde ein variabler Anteil nicht zwangsläufig zur Versagung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen.

Der Klägerin steht zur Überzeugung des Gerichts - entgegen der missverständlichen Formulierung im Arbeitsvertrag - auch nicht unbegrenzt Urlaub zu, den sie nach Belieben wählen kann. Die Klägerin hat insoweit im Rahmen des Erörterungstermins und nochmals in der mündlichen Verhandlung klargestellt, dass sie ihren Urlaub an den Urlaub der Praxis anpasse. Sie nehme - wie die übrigen Angestellten auch - immer dann Urlaub, wenn die Praxis geschlossen sei. Dies sei regelmäßig im Führjahr eine Woche, im Sommer zwei bis drei Wochen und im Herbst eine Woche. Soweit sie darüber weitere Urlaubstage habe, würden diese - wie auch bei den weiteren Mitarbeiterinnen - im Zeiterfassungsprogramm erfasst und müssten vorab mit ihren Ehemann abgestimmt werden. Die Klägerin hat auch ausweislich der vorgelegten Zeiterfassungspläne ihre monatlich vereinbarte Arbeitszeit erfüllt. Dass ihr ggf. im Gegensatz zu den übrigen Arzthelferinnen ein größerer zeitlicher Spielraum zur Verfügung stand und sie teilweise abends arbeitet, ist auch darauf zurückzuführen, dass sie überwiegend mit der Praxisverwaltung betraut ist, die auch nach Ende der offiziellen Sprechzeiten erbracht werden kann.

Die Klägerin arbeitet auch weisungsgebunden. Zwar zeichnet sich ihre Tätigkeit bereits aufgrund der ihr zugewiesenen Führungsaufgaben durch ein selbständiges Arbeiten und

Entscheiden aus. Die Kläger haben jedoch anschaulich anhand von Beispielen wie etwa der Abrechnung ausgeführt, dass die Tätigkeit der Klägerin sehr wohl durch ihren Ehemann als Arbeitgeber kontrolliert wird und die Klägerin ihr Handeln mit den Zielen des Ehemanns abstimmt.

Die Klägerin hat zwar ihrem Ehemann diverse Darlehen gegeben und war insoweit am Erfolg ihres Ehemannes interessiert (siehe die Einzelheiten Bl. 162 d. PrA.). Sie trägt mit ihrer Tätigkeit in der Praxis aber kein Unternehmerrisiko. Im Übrigen schließen Darlehen das Vorliegen eines Arbeitnehmerverhältnisses nicht aus, zumal es auch unter fremden Dritten nicht unüblich ist, dass Arbeitnehmer ihrem Arbeitgeber ein Darlehen gewähren.

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 713 ZPO.

Gründe für die Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 FGO) liegen nicht vor.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen im Urteil 6 K 2294/11 vom heutigen Tag verwiesen.

Rechtsmittelbelehrung

Die Revision ist nicht zugelassen worden. Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigefügt werden. Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung muss dargelegt werden, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder, dass die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder dass ein Verfahrensfehler vorliegt, auf dem das Urteil des Finanzgerichts beruhen kann.

Für die Einlegung und Begründung der Beschwerde vor dem Bundesfinanzhof besteht Vertretungszwang. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/9231-201.

Lässt der Bundesfinanzhof aufgrund der Beschwerde die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt. Der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht. Innerhalb eines Monats nach Zustellung des Beschlusses des Bundesfinanzhofs ist jedoch bei dem Bundesfinanzhof eine Begründung der Revision einzureichen. Die Beteiligten müssen sich auch im Revisionsverfahren nach Maßgabe des dritten Absatzes dieser Belehrung vertreten lassen.

Hinweis:

Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite www.bundesfinanzhof.de lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S.3091) einzuhalten ist.

