

# Urteil vom 18. Juni 2015, VI R 77/12

## Telefoninterviewer als Arbeitnehmer, Revisibilität der Beweiswürdigung

BFH VI. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, LStDV § 1 Abs 2 S 1, LStDV § 1 Abs 2 S 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1, EStG § 15 Abs 2, EStG § 15 Abs 2, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend FG Köln, 13. März 2012, Az: 2 K 476/06

## Leitsätze

1. Die Frage, ob eine Tätigkeit selbständig oder nichtselbständig ausgeübt wird, ist anhand einer Vielzahl in Betracht kommender Merkmale nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. In diese Gesamtwürdigung ist auch einzubeziehen, wie das der Beschäftigung zugrunde liegende Vertragsverhältnis ausgestaltet worden ist, sofern die Vereinbarungen ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt worden sind (Bestätigung der ständigen Senatsrechtsprechung, Urteil vom 14. Juni 1985 VI R 150-152/82, BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661) .
2. Diese Gesamtwürdigung ist als eine im Wesentlichen auf tatrichterlichem Gebiet liegende Beurteilung revisionsrechtlich nur begrenzt überprüfbar. Allerdings ist die Gesamtwürdigung materiell-rechtlich fehlerhaft, wenn die Tatsacheninstanz die maßgeblichen Umstände nicht vollständig oder ihrer Bedeutung entsprechend in ihre Überzeugungsbildung einbezieht .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 14. März 2012 2 K 476/06 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist im Rahmen der Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Lohnsteuerhaftungsbescheids, ob Telefoninterviewer als Arbeitnehmer nichtselbständig tätig waren.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt ein Unternehmen im Bereich der Markt- und Meinungsforschung. Für sie waren im streitigen Zeitraum (Januar 1998 bis September 2002) u.a. zwischen 450 und 620 Interviewer tätig, die Befragungen per Telefon durchführten.
- 3 Die Klägerin stellte dazu den Telefoninterviewern in A 60 und in B 40 Computerarbeitsplätze in Büroräumen zur Verfügung. Dort führten die Telefoninterviewer die Interviews. Grundlage waren vorgegebene, an den Bildschirmen angezeigte Fragebögen, die Antworten wurden im Computersystem erfasst. Interviews dauerten, teilweise von einem sog. Supervisor überwacht, zwischen fünf und 25 Minuten. Die Interviewer waren zumeist in Zeitblöcken von je vier Stunden tätig. Vertragliche Grundlage der Tätigkeit war jeweils eine mit den Interviewern abgeschlossene sog. Rahmenvereinbarung; deren § 1 regelte, dass der Interviewer als freier Mitarbeiter tätig sei, sich die Tätigkeit nach dem Einzelauftrag richte und Honorarhöhe, Arbeitsumfang und Ablieferungstermin umfasse. § 2 regelte, dass die Tätigkeit eine freiberufliche Nebentätigkeit für das Markt- und Meinungsforschungsinstitut sei, der freie Mitarbeiter die vorgeschlagenen Interviewzeiten ablehnen könne und auch keinen zeitlichen Bindungen unterliege. In späteren Fassungen der Vereinbarung war auch noch ausdrücklich geregelt, dass der Interviewer sich für die Annahme von Aufträgen nicht bereithalten müsse, es keine Einsatzpläne gebe und zu den Öffnungszeiten beliebig

kommen und gehen könne; Arbeitszeiten gebe es nicht, die vom Institut angegebenen Termine seien nur für übernommene Aufträge einzuhalten. Weiter regelte die Rahmenvereinbarung, dass die im Einzelfall durchzuführenden Interviews ein einheitliches Werk i.S. des § 631 des Bürgerlichen Gesetzbuchs seien. Die Honorare waren danach für jeden Einzelauftrag gesondert vereinbart und vom freien Mitarbeiter monatlich in Rechnung zu stellen. Der Ablauf des Interviews richtete sich nach festen durch ein Computerprogramm vorgegebenen Regeln.

- 4 Die Klägerin qualifizierte die Telefoninterviewer als selbständig Tätige und behielt deshalb für die ausgezahlten Honorare weder Lohnsteuer noch Sozialversicherungsbeiträge ein.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) qualifizierte dagegen nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung die für die Klägerin tätigen Telefoninterviewer als Arbeitnehmer und erließ einen entsprechenden Haftungsbescheid über Lohnsteuer nebst Annexsteuern. Der Einspruch dagegen blieb insoweit erfolglos.
- 6 Die Klage war aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1650 veröffentlichten Gründen nur teilweise erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) gelangte in Bezug auf die im Revisionsverfahren allein noch streitige Haftungsanspruchnahme für die Tätigkeit der Telefoninterviewer zu der Auffassung, dass die Telefoninterviewer Arbeitnehmer seien.
- 7 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen und formellen Rechts.
- 8 Sie beantragt,  
das Urteil des FG Köln vom 14. März 2012 2 K 476/06, den Haftungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für den Zeitraum vom 1. Januar 1998 bis 30. September 2002 vom 10. Februar 2003 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 14. Dezember 2005 sowie die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 4. Januar 2006 aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Gesamtwürdigung des FG berücksichtigt nicht vollständig die maßgeblichen Umstände, die für und gegen das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses sprechen. Dies stellt einen materiell-rechtlichen Fehler dar. Das FG wird deshalb im zweiten Rechtsgang unter Einbeziehung aller entscheidungserheblichen Umstände nach Maßgabe der Urteilsgründe erneut den Sachverhalt zu würdigen haben.
- 11 1. Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 38 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten und abzuführen hat. Zum Arbeitslohn rechnen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u.a. Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Gemäß § 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.
- 12 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 (Senatsurteile vom 14. Juni 1985 VI R 150-152/82, BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661; vom 20. November 2008 VI R 4/06, BFHE 223, 425, BStBl II 2009, 374; jeweils m.w.N.).
- 13 Unter Beachtung dieser Bestimmung beurteilt sich die Frage, wer Arbeitnehmer ist, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse. Der erkennende Senat hat in seinem Urteil in BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661 zahlreiche Kriterien (Indizien) beispielhaft aufgeführt, die im Rahmen dieser Würdigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse für die Abgrenzung Bedeutung haben können und im konkreten Einzelfall jeweils zu gewichten und gegeneinander abzuwägen sind. Diese Indizien stehen allerdings nicht für sich allein. Denn in die Würdigung ist insbesondere auch einzubeziehen, wie das der Beschäftigung zugrunde liegende Vertragsverhältnis ausgestaltet worden ist, sofern die

Vereinbarungen ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt worden sind. Darauf hat der erkennende Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661 ausdrücklich hingewiesen.

- 14** 2. Gemessen daran hält die Vorentscheidung revisionsrechtlicher Überprüfung nicht stand. Es ist zwar eine im Wesentlichen vom FG als Tatsacheninstanz im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu entscheidende Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Tätigkeit selbständig oder nichtselbständig ausgeübt wird. Dementsprechend ist die im Wesentlichen auf tatrichterlichem Gebiet liegende Beurteilung revisionsrechtlich nur begrenzt überprüfbar (Senatsurteil in BFHE 223, 425, BStBl II 2009, 374, II.1.a, m.w.N.). Es stellt allerdings einen materiell-rechtlichen Fehler dar, wenn die Tatsacheninstanz die nach der Rechtsprechung des BFH maßgeblichen Umstände nicht vollständig oder ihrer Bedeutung entsprechend in ihre Überzeugungsbildung einbezieht. Eine solche Gesamtwürdigung des FG ist rechtsfehlerhaft; sie bindet den Senat dementsprechend auch nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO (Senatsurteile vom 28. März 2012 VI R 87/10, BFHE 236, 553, BStBl II 2012, 800; vom 20. Mai 2010 VI R 12/08, BFHE 230, 136, BStBl II 2010, 1069).
- 15** So liegt der Fall hier. Denn in der Würdigung des FG fehlen wichtige Aspekte, die geeignet sind, die tatrichterliche Gesamtwürdigung zu beeinflussen. Darüber hinaus sind entscheidende Gesichtspunkte nicht ihrer Bedeutung entsprechend in die Abwägung eingeflossen. Angesichts dessen ist die vom FG angestellte Gesamtwürdigung rechtsfehlerhaft. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 16** a) Vereinbaren die Vertragsparteien eine Vergütung auf der Basis von Erfolgshonoraren, ist dies ein wesentliches Indiz dafür, dass kein lohnsteuerrechtlich erhebliches Beschäftigungsverhältnis vorliegt, sofern diese Vereinbarung den tatsächlichen Verhältnissen nicht widerspricht. Diesen Umstand hat das FG nur unzureichend berücksichtigt. Das FG hat ein Unternehmerrisiko der Interviewer damit verneint, dass die Klägerin faktisch "ein begrenzt variables Stundenhonorar" gezahlt habe. Eine solche Würdigung verkennt indessen bereits, dass Stundenhonorare auch im Rahmen von selbständigen und gewerblichen Tätigkeiten durchaus üblich sind. So rechnen etwa selbständig tätige Handwerker ihre Leistungen regelmäßig auf Stundenbasis ab und auch selbständig tätige Rechtsanwälte stellen Honorare auf Stundenbasis in Rechnung (Senatsurteil in BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661). Die Erwägung des FG, ein maßgebliches Unternehmerrisiko sei nicht darin zu sehen, dass es die jeweiligen Interviewer nach Maßgabe des Rahmenhonorars in der Hand gehabt hätten, durch mehr Befragungen pro Zeiteinheit ihr Honorar zu steigern, berücksichtigt nicht hinreichend, dass auch andere zweifelsohne selbständig Tätige ihre Einkünfte ebenfalls nur durch entsprechend zügigere oder zusätzliche Arbeit steigern können, etwa wenn es branchen- oder ortsübliche Stundenhonorarsätze gibt.
- 17** b) Nicht nachvollziehbar ist die Würdigung des FG, nach der das festgestellte Risiko eines möglichen Honorarausfalls bei einem Interviewabbruch kein Unternehmerrisiko darstelle. Denn ein möglicher Honorarausfall entspricht der typischen wirtschaftlichen Situation eines selbständig Tätigen, findet sich dagegen praktisch nicht bei Arbeitnehmern. Das mithin gegebene Unternehmerrisiko entfällt auch nicht dadurch, dass nach den Feststellungen der Vorinstanz in rund 90 % der Fälle die Interviews zu Ende geführt worden waren. Denn dies bedeutet zugleich, dass in 10 % der Fälle das Honorar ausgefallen war und es damit zu einem für Arbeitnehmer untypischen Vergütungsausfall kam.
- 18** c) Rechtsfehlerhaft hat das FG im Rahmen seiner Würdigung des Merkmals Unternehmerrisiko auch nicht die Rechtsprechung des erkennenden Senats berücksichtigt, dass dann, wenn --wie im hier gegebenen Streitfall-- Auftragnehmer im Falle einer Erkrankung oder Urlaubsabwesenheit keine Aufträge ausführen und keine Einnahmen erzielen können, typischerweise keine Arbeitnehmertätigkeit vorliegt (Senatsurteil in BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661). Entsprechendes gilt, wenn die Mitarbeiter --wie im Streitfall-- darüber hinaus sogar die Möglichkeit hatten, Aufträge abzulehnen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die betreffenden Mitarbeiter von dieser Möglichkeit in großem Umfang Gebrauch gemacht haben. Entscheidend ist vielmehr, ob sich dies aus den getroffenen Vereinbarungen ergibt und diese so tatsächlich auch vollzogen werden.
- 19** d) Des Weiteren lässt sich ein fehlendes Unternehmerrisiko entgegen der Auffassung des FG nicht daraus ableiten, dass die Interviewer nach der Rahmenvereinbarung ausschließlich im Rahmen einer Nebentätigkeit, also in nur geringem zeitlichen Umfang arbeiten sollten. Denn der Umfang des wirtschaftlichen Risikos richtet sich nicht nach dem Verhältnis der tatsächlichen zu der maximal möglichen gesamten Wochen- oder Monatsarbeitszeit; dementsprechend trägt auch ein ganztätig Beschäftigter nicht allein deshalb ein Unternehmerrisiko, weil er in Vollzeit tätig ist. Es ist im Streitfall auch nichts dazu festgestellt, dass die Klägerin arbeitgeberähnlich ein wirtschaftliches Risiko der Interviewer aufgefangen hätte. Zudem spricht ein geringer zeitlicher Umfang einer Tätigkeit nach der Rechtsprechung des Senats eher für eine selbständige als für eine nichtselbständige Tätigkeit,

weil in den Fällen, in denen der Auftragnehmer jeweils nur kurz mit dem Betrieb des Auftragsgebers in Berührung kommt, die Eingliederung in den Betrieb fehlen kann (so schon Senatsurteil in BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661, m.w.N.).

- 20** e) Auch die Würdigung, dass die Nichtgewährung von Sozialleistungen, insbesondere die Nichtgewährung von Lohnfortzahlungen im Urlaubs- und im Krankheitsfall nicht für die Selbständigkeit der Interviewer spreche, weil die Interviewer nur in Teilzeit im Rahmen einer Nebentätigkeit beschäftigt gewesen seien, findet in der bisherigen Rechtsprechung des erkennenden Senats keine Grundlage. Vielmehr hat der erkennende Senat die Merkmale Urlaubsanspruch, Anspruch auf sonstige Sozialleistungen und Anspruch auf Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall als Merkmale, die für eine Arbeitnehmereigenschaft sprechen, beurteilt (Senatsurteil in BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661); das entspricht auch der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (Urteil vom 30. Oktober 2013 B 12 KR 17/11 R, juris, Rz 27 der Gründe).
- 21** 3. Nachdem die Revision aus materiellen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung führt, kann offenbleiben, ob dem FG die von der Revision gerügten Verfahrensfehler unterlaufen sind (dazu Senatsurteil vom 11. Februar 2010 VI R 65/08, BFHE 228, 421, BStBl II 2010, 628, m.w.N.). Dies gilt auch im Hinblick auf das Revisionsvorbringen, dass das FG gegen Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes verstoßen habe, indem es der Klägerin keine Gelegenheit gegeben habe, sich zu dem Inhalt der Schätzung zu äußern, wonach 40 % der Interviewer der Lohnsteuerklasse I und 10 % der Lohnsteuerklasse VI unterlegen hätten, dass 40 % ihre Zahlungen bereits versteuert hätten und 10 % als geringfügig Beschäftigte anzusehen seien. Entsprechendes gilt für das Vorbringen der Klägerin, dass es für die vom FG gewählte Aufteilung keinerlei tatsächliche Grundlagen gebe, das FG diese Aufteilung auch in keiner Weise begründet habe und deshalb das Urteil insoweit keine Begründung enthalte. Zur Frage der Darlegung und Begründung einer Schätzung verweist der Senat auf sein Urteil vom 29. Mai 2008 VI R 11/07 (BFHE 221, 182, BStBl II 2008, 933) zu einem vergleichbaren Fall. Danach müssen die Schätzergebnisse schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Weiter muss die finanzgerichtliche Entscheidung in einer für die Revisionsinstanz nachprüfbarer Weise erkennen lassen, dass die finanzgerichtliche Schätzung den Anforderungen an eine möglichst wirklichkeitsnahe Schätzung entspricht.
- 22** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)