
Datum: 29.02.2012
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 4364/10 L
ECLI: ECLI:DE:FGD:2012:0229.7K4364.10L.00

Tenor:

Der Nachforderungsbescheid vom 25.01.2010 und die Einspruchsentscheidung vom 08.11.2010 werden aufgehoben.

Die Kosten des Rechtsstreits hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand:

1

Die Klägerin ist eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft. Ihr Zweck ist der Betrieb und die Unterstützung von Einrichtungen für Kinder und Jugendliche mit dem Ziel der Betreuung, Erziehung, Bildung und Freizeitgestaltung. Zur Erfüllung dieses Zwecks hat sie die Betreuung von Kindern im Offenen Ganztag an mehreren Schulen im Stadtgebiet Z-Stadt übernommen. Die Klägerin beschäftigt 138 Arbeitnehmer, davon 110 Aushilfskräfte. Die Arbeitnehmer wurden aufgrund ihres Arbeitsvertrages als pädagogische Mitarbeiter eingestellt, deren Tätigkeit in der Beaufsichtigung und Betreuung der Kinder bei den Hausaufgaben, der Einnahme der Mahlzeiten und beim Spielen bestand. Neben der Betreuung bietet die Klägerin zusätzliche Angebote am Nachmittag an (Projekte und Arbeitsgemeinschaften, wie z.B. Fußball, Basketball, Tanzen, Schwimmen, Malwerkstatt, Papierwerkstatt, Lesenest). Sofern ein Mitarbeiter in die besonderen Nachmittagsangebote eingebunden werden sollte, wurde eine zusätzliche Vereinbarung über die Erbringung der genau umschriebenen Nebentätigkeit (Thema des Projektes oder der Arbeitsgemeinschaft) geschlossen. Der Arbeitsvertrag betreffend die Betreuungstätigkeit umfasst eine durchschnittliche regelmäßige Arbeitszeit von 30 Wochenstunden und gewährt einen bezahlten Jahresurlaub von 29 Arbeitstagen. Die Vereinbarung über die "Nebentätigkeit gem. § 3 Nr. 26 EStG" beinhaltet die Zahlung einer Aufwandsentschädigung für die Durchführung bedarfsorientierter Angebote zu einem bestimmten Thema. Die Projekte wurden laut dem

2

Plan vom 11. 8. 2008 in der Zeit von 14 Uhr bis 15.30 Uhr angeboten (ca. 3 verschiedene pro Nachmittag); hierfür ist eine besondere Anmeldung der Kinder erforderlich. Ein Mitarbeiter betreute maximal zwei Projekte wöchentlich, wobei der Arbeitsumfang mit Vorbereitung ca. 4 Stunden pro Woche betrug. Die Vergütung hierfür betrug 10 EUR/Stunde.

Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung bei der Klägerin (Bericht vom 25. 1. 2010) stellte der Prüfer fest, dass die Klägerin an verschiedene Arbeitnehmer steuerfreie Aufwandsentschädigungen (Betreuungspauschalen) nach § 3 Nr. 26 EStG für die Betreuung von Schulkindern zahlte. 3

Der Prüfer führte hierzu in Tz. 1 des Berichts aus, dass verschiedene Vollzeitkräfte während ihrer Haupttätigkeit für die Klägerin nebenberuflich tätig waren. Die Steuerfreiheit von 2.100 EUR setze voraus, dass die begünstigte Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt werde. Dies sei der Fall, wenn sie bezogen auf das Kalenderjahr nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nehme. Eine Tätigkeit werde nicht nebenberuflich ausgeübt, wenn sie als Teil der Haupttätigkeit anzusehen sei. Dies sei auch bei formaler Trennung von haupt- und nebenberuflicher Tätigkeit für denselben Arbeitgeber anzunehmen, wenn beide Tätigkeiten gleichartig seien und die Nebentätigkeit unter ähnlichen organisatorischen Bedingungen wie die Haupttätigkeit ausgeübt werde oder der Arbeitnehmer mit der Nebentätigkeit eine ihm aus seinem Dienstverhältnis faktisch oder rechtlich obliegende Nebenpflicht erfülle. Die an die Vollzeitkräfte gezahlten Aufwandsentschädigungen seien daher steuerpflichtiger Arbeitslohn. Für 2008 waren 31 Arbeitnehmer, für 2007 18 und für 2009 (1-8) 25 Arbeitnehmer betroffen. 4

Die Klägerin erklärte sich mit der Übernahme der Mehrsteuern einverstanden und beantragte eine Pauschalierung nach § 40 EStG. 5

Die Lohnsteuer wurde auf den Antrag der Arbeitgeberin mit einem Pauschalsteuersatz erhoben, § 40 Abs. 1 EStG. Die Nachforderung erfolgte mit Nettosteuersätzen entsprechend der Verhältnisse des Zuflussjahres. 6

Der Beklagte erließ am 25. 1. 2010 einen Lohnsteuernachforderungsbescheid gegen die Klägerin für den Zeitraum 1. 1. 2006 bis 31. 8. 2009 über 28.841,82 EUR Lohnsteuer zuz. KiSt und Soli, insgesamt 32.447,04 EUR. Auf S. 2 des Bescheids war angekreuzt "Haftungsbescheid mit Leistungsgebot: Sie werden als Haftender an Stelle des Arbeitnehmers in Anspruch genommen ...". Auf den als Anlage beigefügten Prüfungsbericht wurde verwiesen. 7

Gegen den Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Der Beklagte wies den Einspruch am 8. 11. 2010 zurück. Er führte aus, es sei davon auszugehen, dass die Klägerin als Arbeitgeberin den von ihren Arbeitnehmern zusätzlich angebotenen Arbeitseinsatz habe erwarten können. Die Tätigkeiten seien gleichartig gewesen und unter ähnlichen organisatorischen Bedingungen durchgeführt worden. 8

Hiergegen richtet sich die Klage. 9

Die Klägerin trägt vor: 10

Zur Tätigkeit im Offenen Ganztags betreue nicht nur die normale Betreuung in der Schule nach dem Unterricht, sondern auch die Durchführung von speziellen Angeboten am Nachmittag, zu denen die Kinder separat angemeldet werden müssten. Es handle sich um themenbezogene Aktivitäten, Arbeitsgemeinschaften und Projekte, die nur bei entsprechender Nachfrage 11

stattfänden. In Abhängigkeit von der Art der angebotenen Projekte und der damit benötigten Qualifikation des Betreuers würden für die Durchführung externe Honorarkräfte, andere Institutionen oder Mitarbeiter der Klägerin eingesetzt. Die Haupttätigkeit der Mitarbeiter der Klägerin im Offenen Ganztage bestehe ausschließlich in der Betreuung der Kinder. Dazu zählten Beaufsichtigung und Betreuung bei den Hausaufgaben, beim Mittagessen oder Spielen sowie Teilnahme an Konferenzen und Elterngesprächen. Entsprechend seien die Mitarbeiter als pädagogische Mitarbeiter angestellt. Neben diesen aus dem Arbeitsvertrag erwachsenden Aufgaben würden einige Mitarbeiter auch in den speziellen Nachmittagsangeboten tätig. Diese Tätigkeiten würden freiwillig und außerhalb der Dienstzeit erbracht und seien in Inhalt und Zeitaufwand variabel. Übernehme ein Mitarbeiter die Durchführung eines Projektes oder einer AG, werde eine zusätzliche Vereinbarung über die Erbringung dieser genau umschriebenen Nebentätigkeit geschlossen. Hierfür erhielten die Mitarbeiter neben der fixen Vergütung aus der Haupttätigkeit zusätzlich 10 EUR pro Stunde. Die Arbeitszeit nachmittags betrage max. 4 Stunden die Woche, bei durchschnittlich 4,25 Wochen im Monat könnten max. 170 EUR hinzu verdient werden. Die Klägerin verweist auf § 9 Abs. 3 SchulG NRW und den Runderlass des Ministeriums für Schule und Weiterbildung vom 26. 1. 2006. Sie trägt vor, die Tätigkeiten der Betreuer am Nachmittag unterfielen § 3 Nr. 26 EStG. Bei der Durchführung der AG's und Projekte hätten die Betreuer persönlichen Kontakt zu den Kindern und könnten deren geistige und körperliche Fähigkeiten fördern. Angeboten würden z.B. Schwimm- und Tanzkurse, Theater- und Musicalwerkstätten sowie diverse Sportarten. Die Tätigkeit sei auch nebenberuflich. Bei den Mitarbeitern handle es sich nicht um hauptberufliche Lehrkräfte, sondern Erzieher, Sozialpädagogen, Sozialarbeiter oder sonstige Personen mit sozialer Eignung. Für die Zusatzangebote müssten die Mitarbeiter diverse Vorarbeiten leisten, die bei der Erledigung der Hauptarbeit nicht anfielen. Es müsse ein Konzept erstellt werden, der Mitarbeiter müsste sich auf jede einzelne Angebotseinheit vorbereiten. Bei der Durchführung werde den Kindern Hilfestellung geleistet und weitere Fertigkeiten vermittelt. Nach den Arbeitsverträgen bestehe keine rechtliche Verpflichtung der Mitarbeiter, zusätzliche Nachmittagsaktivitäten zu leiten. Die Übernahme dieser Veranstaltungen beruhe auf freiwilliger Basis, da die Übernahme der Projekte entsprechende Fertigkeiten der Mitarbeiter voraussetze. Die inhaltliche Gestaltung der Veranstaltungen obliege den Mitarbeitern selbst.

Die Klägerin beantragt, 12
den Nachforderungsbescheid vom 25. 1. 2010 und die Einspruchsentscheidung vom 8. 11. 13
2010 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt Klageabweisung. 14

Zur Begründung bezieht er sich auf die Einspruchsentscheidung. 15

Entscheidungsgründe: 16

Die Klage ist begründet. Der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin 17
in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 FGO.

Zwar ist der als "Nachforderungsbescheid" bezeichnete Lohnsteuerpauschalierungsbescheid 18
hinreichend bestimmt.

Der Bescheid enthält den Hinweis, dass die Klägerin die nach Lohnsteuer, 19
Solidaritätszuschlag und Kirchenlohnsteuer getrennt aufgeführten Beträge für den Zeitraum
1. 1. 2006 bis 31. 8. 2009 schuldet. Weiterhin ist dem Bescheid in Verbindung mit dem als

Anlage beigefügten Prüfungsbericht vom 20. 1. 2010 zu entnehmen, auf Grund welchen Sachverhalts die Klägerin in Anspruch genommen worden ist. Der Lohnsteuerbetrag war im Bescheid selbst nicht auf die einzelnen Kalenderjahre aufzuteilen. Die pauschale Lohnsteuer entsteht im Zeitpunkt der Pauschalierung und daher insoweit kalenderjahrunabhängig von der ihr zugrunde liegenden individuellen Lohnsteuer der einzelnen Arbeitnehmer. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass bei der Ermittlung der pauschalen Lohnsteuer für jedes Kalenderjahr getrennt ein durchschnittlicher Steuersatz zu berechnen ist, der sich aus einem Vergleich der durchschnittlichen Jahres-Lohnsteuerbelastung der Arbeitnehmer in den einzelnen Lohnsteuer-Klassen ohne und mit den nachzuentrichtenden Bezügen ergibt (BFH vom 28. November 1990 VI R 115/87 BStBl II 1991,488). Soweit in dem Bescheid auf S. 2 angekreuzt ist "Haftungsbescheid mit Leistungsgebot" ist dies zwar fehlerhaft und steht in Widerspruch zu der Überschrift des Bescheides mit "Nachforderungsbescheid". Dies führt jedoch nicht zur inhaltlichen Unbestimmtheit des Bescheides. Für die Frage der Bestimmtheit kommt es grundsätzlich auf die Überschrift und den verfügenden Teil des Bescheids (Tenor) an (BFH vom 15. März 1985 VI R 30/81 BStBl II 1985,581). Der Tenor besagt übereinstimmend mit der Überschrift, dass die Klägerin die unter "S" aufgeführten Beträge **schuldet**. Dies geht auch aus dem in Bezug genommenen Bericht klar hervor.

Zu Unrecht hat der Beklagte jedoch die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 26 EStG verneint. 20

Nach § 3 Nr. 26 sind steuerfrei Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Erzieher, Betreuer oder vergleichbarer Tätigkeit im Dienst einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung bis 2.100 EUR im Jahr. Für die Frage, ob eine der in § 3 Nr.26 EStG genannten Tätigkeiten nebenberuflichen Charakter hat, ist in Abgrenzung zu einer der Art nach vergleichbaren, als Hauptberuf ausgeübten Tätigkeit zunächst der jeweilige zeitliche Aufwand als Unterscheidungskriterium heranzuziehen. Nur eine Tätigkeit, die den zeitlichen Rahmen des vergleichbaren Hauptberufes deutlich unterschreitet, kann i.S. des § 3 Nr.26 EStG nebenberuflich sein. Nimmt die Tätigkeit einen Umfang ein, der üblicherweise für einen Vollzeiterwerb erforderlich ist, kann es sich nicht um die Ausübung eines bloßen Nebenberufs handeln (BFH vom 30. März 1990 VI R 188/87 BStBl II 1990,854). 21

Unstreitig nimmt hier die zu beurteilende Tätigkeit vom zeitlichen Umfang her weniger als 1/3 v. H. der Vollzeittätigkeit in Anspruch. 22

Die Beurteilung als "nebenberufliche" Tätigkeit scheitert vorliegend auch nicht daran, dass die Tätigkeit bei den Nachmittagsprojekten und die Haupttätigkeit, nämlich die Betreuung der Kinder, für denselben Arbeitgeber, die Klägerin, ausgeübt wird. 23

Eine weitere Beschäftigung für denselben Arbeitgeber wird dann allgemein als Teil einer nichtselbständigen Haupttätigkeit angesehen, wenn zwischen beiden Tätigkeiten ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Ein solcher Zusammenhang mit einem bestehenden Dienstverhältnis kann nur angenommen werden, wenn beide Tätigkeiten gleichartig sind, der Steuerpflichtige mit der Nebentätigkeit eine ihm aus seinem Dienstverhältnis -faktisch oder rechtlich- obliegende Nebenpflicht erfüllt oder auch in der zusätzlichen Tätigkeit der Weisung und Kontrolle des Dienstherrn unterliegt (BFH vom 29. Januar 1987 IV R 189/85, BStBl II 1987, 783; vom 30. März 1990 VI R 188/87, BStBl II 1990, 854; FG Sachsen-Anhalt vom 16. April 2002 4 K 10500/99, juris; FG München vom 6. Oktober 1992 7 K 7066/87, juris; FG Köln vom 22. 11. 1994 2 K 2343/93 EFG 1995,416 m.w.N.; Blümich/Erhard § 3 EStG Tz. 982; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach § 3 Nr. 26 EStG Tz. 4). 24

Im Streitfall waren die hauptberuflichen Mitarbeiter weder aus ihrem Anstellungsvertrag noch faktisch verpflichtet, mit der Durchführung von Nachmittagsprojekten und 25

Arbeitsgemeinschaften zusätzliche Aufgaben zu übernehmen. Dagegen spricht bereits, dass die Klägerin nach ihrem unbestrittenen Vorbringen auch Externe für einzelne Nachmittagskurse herangezogen hat. Die Leitung der Projekte setzte überdies individuelle Fertigkeiten (musikalischer, gestalterischer oder sportlicher Art) voraus, über die die hauptberuflichen Mitarbeiter für die Betreuungstätigkeit nicht verfügen mussten.

Die Tätigkeiten im Rahmen der Betreuung der Schulkinder und bei der Durchführung der Projekte sind auch nicht als gleichartig anzusehen. Die Arbeitsgemeinschaften und Projekte werden zusätzlich zur "normalen" Betreuung angeboten; die Teilnahme kann nur nach gesonderter Anmeldung und in begrenzter Zahl erfolgen. Bei diesen Veranstaltungen werden mit den teilnehmenden Kindern Projekte erarbeitet (Theater-/Musicalwerkstatt) und Fertigkeiten, angepasst an Alter und Fähigkeit des Kindes, vermittelt (Malen, Fußball, Basketball, Schwimmen). Dies setzt zum einen bei dem Leiter solcher Veranstaltungen entsprechende Fertigkeiten voraus. Zum anderen hat er die jeweilige Arbeitsgemeinschaft vorzubereiten und ein Konzept zu erarbeiten; bei der Durchführung muss er auf die unterschiedlichen Teilnehmer (Kinder der ersten bis vierten Klasse) individuell eingehen. Eine solche Tätigkeit kommt einer unterrichtenden Tätigkeit gleich und geht über die bloße Betreuung während der Mahlzeiten, Hausaufgaben und des nachmittäglichen Aufenthalts in der Schule hinaus.

26

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

27