

§ 2 Der steuerrechtliche Arbeitnehmerbegriff

Bevor im nächsten Kapitel auf die inhaltliche Ausgestaltung und Begründung des Arbeitsverhältnisses eingegangen wird und damit auf die Anwendung von zivilrechtlichen Vorschriften, ist es für den „beratenden“ und sich mit den Problemen des Arbeitsrechts beschäftigenden Steuerberater von besonderer Bedeutung, dass ein Arbeitsvertrag auch erhebliche steuerrechtliche Folgen nach sich zieht. Es wird in diesem Zusammenhang an das für den Arbeitgeber zu beachtende Lohnsteuerabzugsverfahren erinnert.

- 1 Die Tatsache, dass der Arbeitgeber Lohnsteuer abführen muss, ist unmittelbar an die Arbeitnehmerstellung des betroffenen Arbeitnehmers geknüpft. Der Steuerberater muss daher prüfen, ob es sich bei der beschäftigten Person um einen Arbeitnehmer im steuerrechtlichen Sinne handelt. Den steuerrechtlichen Arbeitnehmerbegriff definiert § 1 Abs. 1 LStDV. Danach sind Arbeitnehmer „Personen, die im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn erhalten“.
- 2 Es muss also vorrangig geprüft werden, ob ein Dienstverhältnis im steuerrechtlichen Sinne vorliegt. Die Frage, ob es sich bei einer beschäftigten Person um einen Arbeitnehmer handelt, kann anhand eines Kataloges von Abgrenzungskriterien geprüft werden, den das Bundesarbeitsgericht aufgestellt hat, der jedoch nicht als abschließende Regelung anzusehen ist.

I. Schulden der Arbeitskraft

- 3 Es muss eine Abgrenzung zwischen Arbeitsvertrag, der eine besondere Form des Dienstvertrages gemäß § 611 BGB darstellt und Werkvertrag gemäß § 631 BGB vorgenommen werden. Der Arbeitnehmer wird gewöhnlich nicht deswegen beschäftigt, dass er einen bestimmten Erfolg bzw. ein bestimmtes Werk erstellt, sondern er schuldet nur seine Arbeitskraft. Deswegen handelt es sich nicht um einen Werkvertrag gemäß § 631 BGB.

Dies würde im Übrigen dazu führen, dass der Arbeitnehmer immer erst dann eine Vergütung erhält, wenn der Arbeitgeber die erbrachte Leistung „abgenommen“ hat (§§ 640, 641 BGB). Sofern der Arbeitgeber mit der erbrachten Tagesleistung nicht einverstanden ist, könnte er die Vergütung verweigern.

II. Weisungsgebundenheit

- 4 Nach Auffassung des Verfassers ist das Kriterium der Weisungsgebundenheit das mit Abstand wichtigste Abgrenzungskriterium zwischen Arbeitnehmereigenschaft und freier Mitarbeit.

Dem Arbeitgeber steht das so genannte Direktionsrecht gemäß § 315 Abs. 1 BGB zu und der Arbeitgeber darf dem Arbeitnehmer vorschreiben, wann, wie und an welchem Ort und vor allen Dingen in welcher Art und Weise der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung, die zwischen ihm und dem Arbeitgeber vereinbart worden ist, zu erbringen hat. Der Umfang der Weisungsgebundenheit ergibt sich also zum einen aus den Vereinbarungen, die im Arbeitsvertrag geregelt sind und zum anderen aus dem Direktionsrecht des Arbeitgebers.

! Praxishinweis:

In Lehrbüchern und in der Rechtsprechung wird immer ausdrücklich betont, dass man einzelnen Kriterien keine besondere Bedeutung zumessen sollte, sondern jedes Kriterium sollte gleich gewichtet und keines besonders hervorgehoben werden.

In der Praxis – auch bei den Arbeitsgerichten – ist es jedoch so, dass niemals von einer Arbeitnehmereigenschaft auszugehen ist, wenn das Kriterium der Weisungsgebundenheit fehlt. Sollte es also am Prüfungspunkt „weisungsgebunden“ fehlen, handelt es sich bei der betreffenden Person dagegen nicht um einen Arbeitnehmer, weder im steuerrechtlichen noch im allgemein arbeitsrechtlichen Sinne.

III. Feste Arbeitszeiten

Für die Abgrenzung zwischen einem Dienstverhältnis, also dem Vorliegen einer Arbeitnehmereigenschaft und dem Kriterium für freie Mitarbeit, ist es ebenfalls von besonderer Bedeutung, dass der Aspekt der festen Arbeitszeiten berücksichtigt wird. Sofern der Arbeitnehmer an feste Arbeitszeiten gebunden ist, spricht dies im Regelfall dafür, dass er sich die Arbeitszeit gerade nicht selber einteilen kann, und es sich daher um einen Arbeitnehmer handelt. 5

Auch die Möglichkeit, seine Arbeitszeit flexibel zu gestalten oder gegebenenfalls auf das Modell der Gleitzeit zurückzugreifen, stellt ein Indiz für die Arbeitnehmereigenschaft dar. Der Rahmen wird nämlich auch bei diesen Modellen grundsätzlich vom Arbeitgeber vorgegeben.

IV. Eingliederung in den Betrieb

Hat der Arbeitnehmer einen festen Platz in der Organisation des Betriebes, kann von seiner Arbeitnehmereigenschaft ausgegangen werden. Die Eingliederung in den Betrieb ist vor allem dadurch gekennzeichnet, dass der betreffende Arbeitnehmer in die täglichen betrieblichen Abläufe in einer ganz bestimmten Funktion fest eingebunden ist, sei es durch eine Tätigkeit an Maschinen, so dass andere Mitarbeiter auf ihn angewiesen sind oder aber im kaufmännischen Bereich (Tätigkeit im Büro). 6

Werden die Produktionsmittel bzw. Arbeitsmittel, die der Arbeitnehmer zur Erfüllung seiner täglichen Arbeitsleistung benötigt, vom Arbeitgeber gestellt, gilt dies ebenfalls als Indiz für die Arbeitnehmereigenschaft.

V. Regelmäßige Bezüge/Entgeltfortzahlungen im Krankheitsfall

Im Unterschied zum Selbstständigen, der auf die jeweilige konjunkturelle Lage und das Auftragsvolumen angewiesen ist, ändert sich im Regelfall die monatliche Vergütung des Arbeitnehmers entweder gar nicht oder nur geringfügig. Mindestens ist aber ein Grundgehalt vorgesehen, was der Arbeitnehmer jeden Monat erhält. Hinzu kommen natürlich variable Faktoren wie Gratifikationen, Prämien oder Überstundenvergütung. 7

Sofern der Arbeitnehmer arbeitsunfähig erkrankt, besteht nach dem Entgeltfortzahlungsgesetz (EFZG) die Verpflichtung des Arbeitgebers, für einen Zeitraum von 6 Wochen (42 Tage) den vereinbarten Lohn an den Arbeitnehmer weiter zu zahlen. Wenn dieses Kriterium bzw. diese Tatsache wegfällt, kann daraus ziemlich sicher geschlossen werden, dass es sich nicht um einen Arbeitnehmer handelt. Denn ein freier Mitarbeiter erhält lediglich dann eine Vergütung, wenn er auch tatsächlich für den Auftraggeber (Dienstherrn, nicht Arbeitgeber!) tätig ist bzw. war.

VI. Unternehmerrisiko

- 8 Eines der wichtigsten Kriterien für die Arbeitnehmereigenschaft ist, dass der Arbeitnehmer eine so genannte nichtselbstständige Tätigkeit ausübt und dem Arbeitgeber den vollen Einsatz seiner Arbeitskraft schuldet. Im Gegensatz dazu ist es für einen selbstständigen Unternehmer so, dass er zwar auf die Mitarbeit seiner Arbeitnehmer angewiesen ist, jedoch die erforderlichen Produktionsmittel bzw. Arbeitsmittel selber stellt. Er trägt also das unternehmerische Risiko. Sollte dieses Indiz hervorstechen, ist an einer Arbeitnehmereigenschaft stark zu zweifeln.

Im Hinblick auf den ersten Punkt ist diesbezüglich auch zu sagen, dass es oft so ist, dass gerade der Selbstständige bzw. Unternehmer einen Werkvertrag im Sinne von § 631 BGB mit seinen Kunden abschließt und er seine Vergütung erst dann verlangen kann, wenn es zur Abnahme gekommen ist. Im Gegensatz dazu erhält der Arbeitnehmer seine Vergütung auch dann, wenn die Arbeitsleistung „einmal nicht den gewünschten Erfolg“ erbracht hat, also auch bei Schlechtleistung.

VII. Problematik der Scheinselbstständigkeit

- 9 Oft arbeiten freie Mitarbeiter nur für einen Dienstherrn bzw. einen Arbeitgeber und in diesen Fällen taucht das Problem der Scheinselbstständigkeit auf. Sofern ein freier Mitarbeiter nämlich lediglich für einen Auftraggeber arbeitet, handelt es sich möglicherweise um einen so genannten Scheinselbstständigen. In diesen Fällen muss unter Berücksichtigung aller zuvor aufgeführten Punkte geprüft werden, ob es sich nicht doch um ein Angestelltenverhältnis handelt. Es muss also anhand einer Gesamtbetrachtung geprüft werden, ob nicht ein verstecktes Arbeitsverhältnis vorliegt.

! Praxishinweis:

Für die steuerrechtliche Beurteilung ist es unerheblich, ob die Parteien in einem schriftlichen Vertrag ausdrücklich eine Tätigkeit als freier Mitarbeiter vereinbart haben. Denn es kommt im Zweifel nicht auf den Wortlaut an, den man in einem Vertrag verwendet hat, sondern es kommt nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts immer nur darauf an, welche Tätigkeit man tatsächlich ausgeübt hat.

- 10 Im Hinblick auf den steuerrechtlichen Arbeitgeberbegriff ist zu sagen, dass dieser gesetzlich nicht definiert ist. Arbeitgeber ist jede natürliche oder juristische Person, die einen Arbeitnehmer beschäftigt. Bei einer Personengesellschaft sind beispielsweise neben der Gesellschaft auch die persönlich haftenden Gesellschafter Arbeitgeber, bei einer GmbH & Co. KG auch die Komplementär-GmbH.

Die Rechtsprechung hat genau die umgekehrte Definition für den Arbeitnehmerbegriff gewählt. Arbeitgeber ist im steuerrechtlichen Sinne derjenige, dem der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schuldet, unter dessen Weisung er steht und in dessen Organismus er eingebunden ist.

§ 3 Begründung und notwendiger Inhalt des Arbeitsvertrages

A. Entstehung des Arbeitsverhältnisses

Für das Zustandekommen eines Arbeitsvertrages ist es erforderlich, dass beide Vertragsparteien zwei übereinstimmende Willenserklärungen abgeben. Es handelt sich dabei um den Antrag (Angebot) und die Annahme gemäß den §§ 145 ff. BGB. Eine entsprechende Einigung wird immer dann erzielt, wenn sich die Parteien über die wesentlichen Vertragsbestandteile geeinigt haben. Hierzu zählt insbesondere die zu verrichtende Tätigkeit des Arbeitnehmers und im Regelfall auch die vom Arbeitgeber zu gewährende Vergütung. 1

Die Vergütung ist jedoch kein notwendiger Vertragsbestandteil, was sich aus § 612 BGB ergibt. Hiernach soll eine Vergütung als stillschweigend vereinbart gelten, wenn die Dienstleistung den Umständen nach nur gegen eine Vergütung zu erwarten ist. Sofern es gemäß § 612 Abs. 2 BGB keine entsprechenden Verordnungen oder Gesetze wie beispielsweise das RVG (Rechtsanwaltsvergütungsgesetz), die GoÄ (Gebührenordnung für Ärzte) usw. gibt, gilt eine angemessene ortsübliche Vergütung als vereinbart.

Weitere Voraussetzung ist, dass beide Vertragspartner geschäftsfähig sind. Gibt ein Geschäftsunfähiger eine Willenserklärung ab, die auf den Abschluss eines Arbeitsvertrages gerichtet ist, so ist diese gemäß § 105 BGB nichtig. 2

Darüber hinaus kann es sein, dass es zwar zwei übereinstimmende Willenserklärungen gibt, der geschlossene Vertrag jedoch gemäß § 134 BGB nichtig ist, da er einen Verstoß gegen ein gesetzliches Verbot darstellt. Hierbei ist insbesondere an die Problematik der Schwarzarbeit zu denken.

Außerdem kann es sein, dass die beiden Vertragsparteien zwar einen Vertrag geschlossen haben, jedoch für den Arbeitgeber ein gesetzlich normiertes Beschäftigungsverbot besteht. Dies ist beispielsweise dann gegeben, wenn ein Krankenhaus eine Medizinisch Technische Assistentin anstellt, die schwanger ist und in der Röntgenabteilung arbeiten soll. Hier sieht die Röntgenverordnung ein absolutes Beschäftigungsverbot vor, das den Arbeitgeber daran hindert, die Arbeitnehmerin weiter zu beschäftigen. Anderenfalls würde er sich schadensersatzpflichtig machen. 3

Grundsätzlich besteht für den Abschluss eines Arbeitsvertrages keinerlei Schriftformerfordernis. Der Vertrag kann auch mündlich oder aber durch konkludentes (schlüssiges) Verhalten bzw. Handeln zustande kommen.

Es gibt jedoch einzelne Bestimmungen in Arbeitsverträgen, die in jedem Fall einer Schriftform bedürfen. So sieht beispielsweise § 14 Abs. 4 TzBfG (Teilzeit- und Befristungsgesetz) für eine Befristung die Schriftform vor. Auch ein nachträgliches Wettbewerbsverbot bedarf nach § 74 HGB der Schriftform. 4

! **Praxishinweis:**

Sofern sich Arbeitnehmer und Arbeitgeber für die Schriftform des Arbeitsvertrages entschieden haben, ist es in jedem Fall sinnvoll, am Ende des Vertrages unter der Überschrift „Schlussbestimmungen“ oder „Salvatorische Klausel“ eine Formulierung zu wählen, aus der hervorgeht, dass bei Nichtigkeit oder Unwirksamkeit einer Bestimmung die übrigen Bestimmungen des Vertrages im Zweifel bestehen bleiben sollen. Denn § 139 BGB bestimmt, dass bei Nichtigkeit eines Teiles eines Rechtsgeschäfts, also einer Bestimmung, im Zweifel der gesamte Vertrag als nichtig anzusehen ist. Aus diesem Grunde ist die „Salvatorische Klausel“ „erfunden“ worden, damit die Vertragsparteien bei Abschluss des Vertrages sicher sein können, dass der Vertrag im Übrigen Bestand haben soll, falls eine Klausel gegebenenfalls durch eine Entscheidung des Bundesarbeitsgerichts oder des Bundesverfassungsgerichts für unwirksam erklärt wird. Eine entsprechende „Salvatorische Klausel“ könnte wie folgt lauten:

+ **Muster für eine „Salvatorische Klausel“**

„Salvatorische Klausel

- (1) Sollte eine Bestimmung des Vertrages unwirksam oder nichtig sein, so bleiben die übrigen Bestimmungen des Vertrages davon unberührt.
- (2) Anstelle der unwirksamen oder nichtigen Klausel tritt die entsprechende gesetzliche Regelung.
- (3) Sollte es auch eine solche gesetzliche Regelung nicht geben, tritt an deren Stelle eine Regelung, die dem mutmaßlichen Willen der Parteien bei Vertragsschluss am nächsten kommt.“

- 5 Im Jahr 2006 musste sich das Bundesarbeitsgericht beispielsweise in drei Entscheidungen mit der Wirksamkeit so genannter Ausschlussfristen auseinandersetzen und erklärte diese für unwirksam. In vielen Verträgen aus den 70er, 80er und 90er Jahren waren Ausschlussfristen vereinbart worden, aus denen sich ergab, dass der Arbeitnehmer bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses bzw. bei Fälligkeit einer Forderung sich innerhalb von 2 Monaten schriftlich an den Arbeitgeber wenden musste und wenn dieser den Anspruch versagt hat, innerhalb einer weiteren Frist von 2 Monaten eine entsprechende Klage einreichen musste. Hierbei handelte es sich um eine so genannte **zweistufige Ausschlussfrist**. Es gab auch **einstufige Ausschlussfristen**, nach denen der Arbeitnehmer seine Ansprüche innerhalb von 3 bzw. 4 (Anm.: es gab in Verträgen die unterschiedlichsten Monatsangaben; der Verfasser hat lediglich beispielhaft sehr häufig in Verträgen vorkommende Monatsangaben verwendet) Monaten schriftlich beim Arbeitgeber geltend machen und sodann nach Ablehnung gleich eine entsprechende Klage beim Arbeitsgericht einreichen musste.

Das Bundesarbeitsgericht hat diese Klauseln wegen der Benachteiligung der Arbeitnehmer nach den Vorschriften über die Regelung der Allgemeinen Geschäftsbedingungen (§§ 305 bis 310 BGB) für unwirksam erklärt, da es sich um eine unangemessene Benachteiligung der Arbeitnehmer gem. § 307 Abs. 1 BGB handelt.

Nach den Vorgaben des Bundesarbeitsgerichts ist es nunmehr so, dass wohl im Hinblick auf eine zweistufige Ausschlussfrist es für wirksam gehalten werden kann, wenn man dem Arbeitnehmer 3 Monate nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bzw. nach Fälligkeit einer Forderung Zeit gibt, sich schriftlich beim Arbeitgeber zu melden und seine Forderung anzumelden und man ihm sodann noch weitere 3 Monate gibt, um seinen Anspruch gerichtlich geltend zu machen.

- 6 Sofern der Arbeitgeber bei Abschluss eines Arbeitsvertrages gemäß § 123 BGB arglistig getäuscht worden ist (der Arbeitnehmer verschweigt dem Handwerksmeister, dass er einen doppelten Bandscheibenvorfall hatte) oder aber sich die Parteien bei Abschluss eines Arbeitsvertrages gemäß § 119 BGB in einen Erklärungs- oder Inhaltsirrtum befunden haben, geht man, nachdem die Anfechtung erklärt worden ist und das Arbeitsverhältnis gemäß § 142 BGB für nichtig erklärt

worden ist, jedenfalls von einem so genannten faktischem Arbeitsverhältnis aus. Die Rechtsfolge des § 142 BGB ist zwar, dass der geschlossene Vertrag bei wirksamer Anfechtung als von Anfang an nichtig zu anzusehen ist. Da es jedoch im Arbeitsrecht keine Rückabwicklung der bisher ausgetauschten Leistungen gibt, zählt im Arbeitsrecht die Wirkung der Anfechtung gemäß § 142 BGB **nur für die Zukunft** und zwar ab dem Zeitpunkt der erklärten Anfechtung. Dies bedeutet aber, dass in den Zeiten zuvor wenigstens ein faktisches Arbeitsverhältnis bestanden hat. Es gelten sodann die gesetzlichen Bestimmungen für Kündigungen gem. §§ 622 ff. BGB und für die Vergütung – wie bereits gesagt – § 612 BGB.

B. Inhalt des Arbeitsvertrages

Wie bereits ausgeführt, bedarf ein Arbeitsvertrag zu seiner Wirksamkeit grundsätzlich keiner bestimmten Form. Der Arbeitsvertrag kann mündlich, schriftlich oder durch konkludentes Handeln bzw. durch schlüssiges Verhalten geschlossen werden.

Sofern die Parteien keinen Arbeitsvertrag geschlossen haben und das Arbeitsverhältnis durch die tatsächliche Arbeitsaufnahme in jedem Fall entstanden ist, hat der Arbeitnehmer einen Anspruch nach dem Nachweisgesetz (NachwG), dass der Arbeitgeber spätestens einen Monat nach Beginn des Arbeitsverhältnisses die wesentlichen Arbeitsbedingungen schriftlich niederlegt und das entsprechende Schriftstück dem Arbeitnehmer aushändigt. An dieses Schriftstück sind gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 NachwG gewisse Mindestanforderungen gestellt. Folgende Punkte müssen in dem Schriftstück aufgenommen werden:

- **Vertragsparteien**
- **Beginn des Arbeitsverhältnisses**
- **Bei befristeten Arbeitsverhältnissen: Dauer der Befristung**
- **Arbeitsort**
- **Tätigkeitsbeschreibung**
- **Arbeitsentgelt**
- **Arbeitszeit**
- **Urlaubsdauer**
- **Kündigungsfristen**

und sofern vorhanden bzw. gewünscht

- **Hinweis auf Kollektivvereinbarungen wie Betriebsvereinbarung oder Tarifvertrag**

Sofern sich die eben genannten wesentlichen Vertragsbedingungen ändern, sind dem Arbeitnehmer gemäß § 3 NachwG diese spätestens einen Monat nach der Veränderung schriftlich mitzuteilen.

Das NachwG hat jedoch den entscheidenden Nachteil, dass es keine Sanktionen gegenüber dem Arbeitgeber auferlegt, wenn dieser seiner Verpflichtung, dem Arbeitnehmer ein entsprechendes Schriftstück auszustellen, nicht nachkommt. Auf die Wirksamkeit des Vertrages hat es ebenfalls keine Auswirkung, da mindestens ein faktisches Arbeitsverhältnis besteht und die gesetzlichen Vorschriften in jedem Fall zur Anwendung kommen. Nachteile für den Arbeitnehmer ergeben sich dementsprechend nur, wenn beispielsweise eine viel höhere Vergütung vereinbart worden ist, als es gemäß § 612 BGB ortsüblich und angemessen ist. Hier kann sich der Arbeitnehmer nach spätestens vier Monaten aber auf den Grundsatz der „**betrieblichen Übung**“ berufen, da der