



HVBG

HVBG-Info 16/1999 vom 07.05.1999, S. 1480 - 1491, DOK 511.1

**Selbständigkeit eines Rundfunkermittlers - Scheinselbständigkeit -  
BFH-Urteil vom 02.12.1998 - X R 83/96**

Selbständigkeit eines Rundfunkermittlers: Abgrenzung zwischen nichtselbständiger und gewerblicher Tätigkeit, Unternehmereigenschaft bei ausschließlicher Tätigkeit für NDR, keine Bindung an arbeitsrechtliche und sozialrechtliche Einordnung der Tätigkeit, Scheinselbständigkeit, arbeitnehmerähnliche Person, Abgrenzungskriterien des § 7 Abs. 4 SGB IV in der Fassung vom 19.12.1998, hoheitliche Tätigkeit;

hier: Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 02.12.1998

- X R 83/96 -

Der BFH hat mit Urteil vom 02.12.1998 - X R 83/96 - folgendes entschieden:

Leitsatz:

1. Ein Rundfunkermittler, der im Auftrage einer Rundfunkanstalt Schwarzhörere aufspürt, ist kein Arbeitnehmer, sondern Gewerbetreibender, wenn die Höhe seiner Einnahmen weitgehend von seinem eigenen Arbeitseinsatz abhängt und er auch im übrigen - insbesondere bei Ausfallzeiten - ein Unternehmerrisiko in Gestalt des Entgeltrisikos trägt (Bestätigung des BFH-Urteils vom 14. Dezember 1978 - I R 121/76, BFHE 126, 311, BStBl II 1979, 188).
2. Dies gilt unabhängig davon, daß der Rundfunkermittler nur für einen einzigen Vertragspartner tätig ist.
3. Zu den steuerrechtlichen sowie arbeitsrechtlichen und sozialrechtlichen Begriffen des Arbeitnehmers bzw. des nichtselbständig Beschäftigten.

Orientierungssatz:

1. Für die steuerrechtliche Beurteilung einer Tätigkeit als selbständig oder unselbständig kann der sozialrechtlichen und arbeitsrechtlichen Einordnung zwar indizielle Bedeutung zukommen, eine Bindung besteht jedoch nicht. Daher vermag die neuere zivilrechtliche und arbeitsrechtliche Rechtsprechung zur sog. Scheinselbständigkeit die steuerrechtliche Beurteilung nicht vorzuprägen (Ausführungen zu den vier sozialversicherungsrechtlichen Abgrenzungskriterien, die nach § 7 Abs. 4 SGB IV in der Fassung vom 19.12.1998 die Vermutung einer Beschäftigung gegen Arbeitsentgelt begründen).
2. Abgrenzung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit von solchen aus nichtselbständiger Tätigkeit: Ein Indiz gegen den Abschluß eines Arbeitsverhältnisses ist die Vereinbarung darüber, daß ein Rechtsverhältnis nicht den Bestimmungen des Sozialversicherungsrechts unterstellt werden solle (hier zudem: Teilhabe an verschiedenen freiwilligen Sozialleistungen des Vertragspartners, wie Urlaubsgeld und Invaliditätshilfe sowie

- freiwillige Mitgliedschaft in einer Pensionskasse, zu welcher der Vertragspartner Beitragsanteile leistete).
3. Der arbeitsrechtliche Begriff "arbeitnehmerähnliche Person" hat keine Auswirkung auf die einkommenssteuerrechtliche Abgrenzung zwischen Arbeitnehmer und Gewerbetreibendem.
  4. Ein im Auftrag des Norddeutschen Rundfunks tätiger Rundfunkermittler - auch wenn er ein sogenannter beliehener Unternehmer sein sollte - wird nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig.

#### Tatbestand

-----

##### A.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist für den Norddeutschen Rundfunk (NDR) als "Beauftragter" (sog. Rundfunkermittler) tätig. Nach dem Vertrag vom 14. Februar 1986 ist er "beauftragt, Auskünfte über die Anmeldung und das Bereithalten von Rundfunkempfangsgeräten (Hörfunk- und Fernsehgeräte) sowie über die Zahlung der Rundfunkgebühren (Grund- und Fernsehgebühr) zu erteilen und einzuholen, Rundfunkteilnehmer zur Anmeldung der von ihnen betriebenen Empfangsgeräte sowie zur Zahlung von Rundfunkgebühren zu veranlassen".

Die für die Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreits einschlägigen Bestimmungen des zwischen dem Kläger und dem NDR geschlossenen Vertrags vom 14. Februar 1986 lauten wie folgt:

"2. Die Vertragsparteien sind sich darüber einig, daß durch dieses Vertragsverhältnis ein Arbeitsverhältnis nicht begründet wird. Der Beauftragte ist freiberuflich tätig. Er führt die Tätigkeit nach eigenem Ermessen und auf eigenes Risiko durch. Er ist an feste Arbeitszeiten nicht gebunden.

3. Das örtliche Tätigkeitsgebiet wird laut Anlage festgelegt. ... Die Provision für die Tätigkeit des Beauftragten ergibt sich ebenfalls aus dieser Anlage.

4. Die vereinbarte Provision ist ein Bruttoentgelt und schließt die Umsatzsteuer, andere Steuern und die gesetzlichen Abgaben ein.

Neben der Vergütung gemäß Anlage werden dem Beauftragten keine weiteren Kosten erstattet. Mit der Zahlung der Provision ist jede sich aus diesem Vertrag ergebende Verpflichtung des NDR abgegolten.

Die Abführung von Steuern und gesetzlichen Abgaben ist Angelegenheit des Beauftragten; er stellt den NDR von diesen Ansprüchen frei. ...

5. In entsprechender Anwendung des Bundesurlaubsgesetzes erhält der Beauftragte ein Urlaubsentgelt. Das Urlaubsentgelt berechnet sich nach dem monatlichen Durchschnittseinkommen, das der Beauftragte in dem laufenden Jahr erzielt. Es wird am Ende des Kalenderjahres ausgezahlt. ...

7. Der Beauftragte ist nicht berechtigt, seine Aufgaben aus diesem Vertrag von Dritten wahrnehmen zu lassen. Die vertraglich übernommenen Aufgaben dürfen auch nicht mit unbefugten Dritten ausgeführt werden.

8. Der NDR stellt dem Beauftragten bei Beginn der Tätigkeit Arbeitsunterlagen zur Verfügung. ... Für diese Unterlagen behält der NDR eine Kautionshöhe von 300 DM bei der ersten Provisionszahlung ein. ...

10. Nebenabreden zu diesem Vertrag bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform."

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) vertrat die Auffassung, der Kläger habe ein Gewerbe i.S. des § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuerergesetzes (GewStG) i.V.m. § 15 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) betrieben und erließ für die Streitjahre 1988 bis 1990 Gewerbesteuermeßbescheide. Die hiergegen gerichteten Einsprüche blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Es hat zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung des FA vom 23. August 1993 und im übrigen auf das zwischen den Beteiligten ergangene Urteil des Niedersächsischen FG vom 22. Juni 1992 XIV 235/90 Bezug genommen. Es hat ausgeführt, der Kläger sei auch in den Streitjahren aufgrund des zwischen ihm und dem NDR geschlossenen Vertrags vom 14. Februar 1986 tätig geworden; der Senat halte an seiner früheren Beurteilung fest.

Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen, "hilfsweise" die Verletzung formellen Rechts. Er führt aus:

Er beteilige sich nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Dies schon deswegen nicht, weil er als Rundfunkermittler mit hoheitlichen Befugnissen ausgestattet sei. Soweit der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 14. Dezember 1978 I R 121/76 (BFHE 126, 311, BStBl II 1979, 188) die nichthoheitliche Tätigkeit des Rundfunkermittlers daraus herleite, daß diesem keine Zwangsbefugnisse zustünden, sei anzumerken, daß den unstreitig hoheitlich tätigen staatlichen Rundfunkanstalten selbst ein solches Beitreibungsrecht nicht zustehe. Nach dem Beschluß des Landesarbeitsgerichts Frankfurt vom 15. Oktober 1993 - 7 Ta 241/93 sei das Rechtsverhältnis der Rundfunkermittler zur Rundfunkanstalt öffentlich-rechtlich ausgestaltet. Auch sei er nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nichtselbständig tätig. Die folgenden von ihm erfüllten Merkmale seien arbeitnehmertypisch:

- Er erhalte von seinem Arbeitgeber aufgrund Vertrages Urlaubsgeld in entsprechender Anwendung des Bundesurlaubsgesetzes;
- bei Berufsunfähigkeit gewähre der NDR eine Invaliditätshilfe,
- er sei gegen die Folgen von Arbeitsunfällen bei der Verwaltungs-Berufsgenossenschaft freiwillig versichert. Die Beiträge hierzu trage der NDR;
- er sei Mitglied in der Pensionskasse für Mitarbeiter der deutschen Rundfunkanstalten VVaG; der NDR leiste hierzu den satzungsmäßig vorgeschriebenen Beitragsanteil;
- der NDR stelle Arbeits- und Hilfsmittel wie Formulare, Rechner und Werbemittel zur Verfügung.

Demgegenüber fielen die im Urteil des FG vom 22. Juni 1992 in Bezug genommenen Merkmale der Selbständigkeit nicht ins Gewicht:

- Der vertragliche Ausschluß der Begründung eines Arbeitsverhältnisses,
- die Möglichkeit, Zeit und Ort der Arbeit innerhalb des festgelegten Gebiets frei bestimmen zu können und
- Tragung des typischen Unternehmerrisikos.

Keines der letzteren Merkmale spräche - für sich genommen oder in ihrer Gesamtheit - für Selbständigkeit. Der NDR erwarte von ihm eine regelmäßige ganztägige Tätigkeit; für eine selbständige Bestimmung der Arbeitszeit bleibe kein Raum. Aus dem "Stromableser-Urteil" des BFH vom 24. Juli 1992 VI R 126/88 (BFHE 169, 154, BStBl II 1993, 155) folge, daß eine erfolgsbezogene Honorierung nicht den Ausschlag für die steuerrechtliche Selbständigkeit geben könne. In der Rechtsprechung sei bislang nicht hinreichend gewürdigt worden, daß die verschiedenen Rundfunkanstalten mit ihren Rundfunkermittlern keineswegs Verträge jeweils gleichen Inhalts abschließen. Auch müßten die Sozialleistungen, die üblicherweise nur an Arbeitnehmer gezahlt würden, in die Würdigung einbezogen werden. "Hilfsweise" rügt der Kläger mangelnde Sachaufklärung, Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten und Verletzung des rechtlichen Gehörs.

Gegenstand des Verfahrens betreffend das Streitjahr 1990 ist der mit Schriftsatz des Klägers vom 9. Juni 1997 übersandte geänderte Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrag.

Der Kläger beantragt,

das angefochtene Urteil und die Gewerbesteuermeßbescheide 1988 bis 1989 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 23. August 1993 und den geänderten Gewerbesteuermeßbescheid 1990 aufzuheben.

Hilfsweise regt er an, die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) vorzulegen.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

#### Entscheidungsgründe

-----

#### B.

Die Revision ist unbegründet. Die Verfahrensrügen haben keinen Erfolg. Das FG hat im Ergebnis rechtsfehlerfrei entschieden, daß der Kläger einen Gewerbebetrieb unterhält.

#### I.

Die Rüge einer Verletzung des rechtlichen Gehörs greift nicht durch. Zwar hat sich das FG nicht mit einzelnen Sachverhaltselementen befaßt, auf welche der Kläger seine Rechtsansicht stützt. Soweit hierin ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs liegt, bezieht sich dieser auf einzelne Umstände, auf die es - wie nachfolgend darzulegen sein wird - für die Entscheidung nicht ankommt; auch bei Berücksichtigung dieses Vorbringens wäre eine andere Entscheidung in der Sache nicht möglich gewesen (vgl. hierzu Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 4. Aufl., 1997, § 119 Rdnr. 14). Der Umstand, daß das FG in der Begründung des angefochtenen Urteils zu der vom Kläger im Klageverfahren angesprochenen Frage einer "Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" und zu einzelnen die "Selbständigkeit" betreffenden Merkmalen nicht ausdrücklich Stellung genommen hat, rechtfertigt keine Aufhebung und Zurückverweisung. Es fehlt insoweit nicht an einer ausreichenden Begründung; denn das Urteil, das in dieser Hinsicht auf der ständigen Rechtsprechung des BFH fußt, ist i.S. des § 119 Nr. 6 der Finanzgerichtsordnung (FGO) mit Gründen versehen.

## II.

Das Verfahren war nicht im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer betreffende Normenkontrollverfahren nach § 74 FGO auszusetzen. Die Gewerbesteuer ist in Art. 106 Abs. 6 des Grundgesetzes (GG) ausdrücklich erwähnt und vom BVerfG mehrfach bestätigt worden (vgl. z.B. Beschlüsse des Ersten Senats vom 13. Mai 1969 - 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1; vom 25. Oktober 1977 - 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224). Im Hinblick auf diese ständige Rechtsprechung hat das BVerfG eine die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer verneinende Vorlage des Niedersächsischen FG als unzulässig nicht zur Entscheidung angenommen (Beschluß vom 17. November 1998 - 1 BvL 10/98, Deutsches Steuerrecht - DStR - 1999, 109).

Aus demselben Grund war die Rechtssache dem BVerfG auch nicht nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG vorzulegen.

## III.

Im Ergebnis zu Recht hat das FG entschieden, daß der Kläger einen Gewerbebetrieb unterhält.

1. Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt jeder inländische stehende Gewerbebetrieb im Sinne des EStG der Gewerbesteuer. Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.

Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, daß der Rundfunkermittler ein Gewerbe ausübt (Urteile vom 27. Juni 1978 - VIII R 184/75, BFHE 126, 40, BStBl II 1979, 53; in BFHE 126, 311, BStBl II 1979, 188, 190 a.E.; Beschluß vom 10. August 1994 - I B 17/94, BFH/NV 1995, 205). Dem schließt sich der erkennende Senat an. Die gegen die ständige Rechtsprechung gerichteten Einwendungen des Klägers verhelfen der Revision nicht zum Erfolg.

2. Das FG hat bei der Beurteilung des verfahrensfehlerfrei festgestellten Sachverhalts zutreffend diejenigen rechtlichen Maßstäbe angelegt, die im Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuerrecht jeweils inhaltsgleich (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteil vom 27. Juli 1972 - V R 136/71, BFHE 106, 389, BStBl II 1972, 810, 812) für die Abgrenzung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit von solchen aus nichtselbständiger Arbeit maßgebend sind.

a) Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören u.a. Löhne und Gehälter, die "für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden" (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Der Arbeitnehmer bezieht "Arbeitslohn" (§ 1 Abs. 1 Satz 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung - LStDV -). Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 LStDV, der nach ständiger Rechtsprechung des BFH den Arbeitnehmerbegriff zutreffend auslegt (BFH-Urteil vom 23. Oktober 1992 VI R 59/91, BFHE 170, 48, BStBl II 1993, 303), liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Beschäftigte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn er "in der Betätigung des (seines) geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist".

b) Arbeitnehmer ist nicht, wer umsatzsteuerrechtlich Unternehmer ist (vgl. § 1 Abs. 3 LStDV). In dieser Hinsicht bedarf es einer negativen Abgrenzung zu § 2 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG): Nach dieser Vorschrift ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Der durch Auslegung ermittelte Inhalt dieser Vorschrift entspricht nach ständiger Rechtsprechung des BFH der Definition des § 1 Abs. 2 LStDV (vgl. Urteil vom 17. Oktober 1996 - V R 63/94, BFHE 181, 240, BStBl II 1997, 188, m.w.N.).

3. Es bedarf keiner näheren Begründung, daß sich der Kläger nachhaltig und in Gewinnerzielungsabsicht betätigt. Er ist auch selbständig tätig und deswegen kein Arbeitnehmer. Aufgrund einer im wesentlichen auf tatrichterlichem Gebiet liegenden Beurteilung (BFH-Urteil vom 14. Juni 1985 - VI R 150-152/82, BFHE 144, 225, 230, BStBl II 1985, 661, a.E.) ist das FG im Streitfall in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, daß der Kläger vor allem auf eigene Rechnung und Gefahr tätig und daher als selbständiger Unternehmer anzusehen ist. Da er ausschließlich erfolgsabhängig einen Anteil der von ihm erarbeiteten Mehrung des Gebührenaufkommens erhält, trägt er unternehmerisches Risiko.

a) Für das Merkmal der Selbständigkeit verlangt der BFH in ständiger Rechtsprechung (vgl. Urteile in BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661, mit einer Übersicht über die in Betracht kommenden Kriterien; vom 30. Mai 1996 V R 2/95, BFHE 180, 213, BStBl II 1996, 493 - Opernsängerin, jeweils m.w.N.; in BFHE 181, 240, BStBl II 1997, 188 - Fahrlehrer als Subunternehmer) eine Würdigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse. Besonderes Gewicht hat die Rechtsprechung dem (fehlenden) Merkmal des Unternehmerrisikos - hier: in der Form des Vergütungsrisikos - beigemessen (z.B. BFH-Urteile vom 22. Januar 1988 III R 43-44/85, BFHE 152, 345, BStBl II 1988, 497; vom 14. Dezember 1988 - X R 34/82, BFH/NV 1989, 541; vom 12. Oktober 1989 - IV R 118-119/87, BFHE 158, 413, BStBl II 1990, 64, und in BFHE 181, 240, BStBl II 1997, 188). Wird eine Vergütung für Ausfallzeiten nicht gezahlt, spricht dies für Selbständigkeit (BFH-Urteile vom 4. Mai 1972 IV R 35/69, BFHE 105, 380, BStBl II 1972, 618; vom 4. Dezember 1975 - IV R 180/72, BFHE 117, 550, BStBl II 1976, 292; vom 3. August 1978 - VI R 212/75, BFHE 126, 271, BStBl II 1979, 131; in BFH/NV 1989, 541). Hingegen ist der Steuerpflichtige nichtselbständig tätig, wenn er von einem Vermögensrisiko der Erwerbstätigkeit grundsätzlich freigestellt ist (Senatsurteil vom 20. April 1988 - X R 40/81, BFHE 153, 437, BStBl II 1988, 804, m.w.N.).

b) Es ist vorrangig rechtserheblich, daß der Kläger bei persönlicher Verhinderung keine Einnahmen erzielen kann. Mangels eines - auch für sog. Fehlzeiten garantierten - Mindestverdienstes (vgl. BFH-Urteil vom 30. Oktober 1969 - V R 150/86, BFHE 98, 302, BStBl II 1970, 474) trägt er ein eigenes unternehmerisches Risiko. Er hat keinen Anspruch auf Lohnfortzahlung im Krankheitsfalle und - ungeachtet der Zahlung eines erfolgsabhängigen Urlaubsgeldes durch den NDR - keinen Anspruch auf bezahlten Urlaub.

c) Der Kläger kann eigene Unternehmerinitiative entfalten und durch den Umfang seines Arbeitseinsatzes den Erfolg seiner Tätigkeit beeinflussen (vgl. hierzu BFH-Urteile in BFHE 126, 311, BStBl II 1979, 188; vom 13. Februar 1980 - I R 17/78, BFHE 129, 565, BStBl II 1980, 303). Er hat nicht nur die Chance, durch die Bemessung des Arbeitseinsatzes seine Einkünfte zu steigern. Er trägt auch insofern das Erfolgsrisiko der eigenen Betätigung, als er den Umfang seines erwerbssichernden Aufwands bestimmt. Der NDR hat dem Kläger nur in geringfügigem Umfang Material zur Verfügung gestellt, die diesem nach Beendigung der Tätigkeit zurückzugeben sind. Dies gilt ungeachtet des Vortrags des Klägers, daß der in Nr. 8 des Vertrages genannte Betrag von 300 DM nur einen "symbolischen Wert" darstelle. Der Kläger hatte es in der Hand, durch die Verringerung der von ihm selbst zu tragenden Kosten, insbesondere der PKW- und Reisekosten, seine Einkünfte zu erhöhen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 158, 413, BStBl II 1990, 64).

d) Unerheblich ist, daß der Kläger hinsichtlich der Ausübung seiner Tätigkeit in gewissem Umfang Weisungen des NDR beachten mußte. Selbst ein "Direktionsrecht" schließt für sich allein die Beurteilung eines Dienstverhältnisses als selbständige Berufs- oder Gewerbetätigkeit nicht aus (BFH-Urteile vom 14. Oktober 1976 - V R 137/73, BFHE 120, 301, BStBl II 1977, 50; in BFH/NV 1989, 541). Eine Eingliederung in eine betriebliche Organisation, wie sie für arbeitszeitlich fremdbestimmte Arbeitnehmer typisch ist, liegt im Streitfall nicht vor. Der Kläger ist nicht verpflichtet, bestimmte Arbeitszeiten einzuhalten. Er ist hinsichtlich der Einteilung seiner Zeit frei, auch wenn die persönliche Kontaktaufnahme zu Gebührenschriftstellern nur innerhalb eines durch Rechtsvorschriften und nach der Natur der Sache vorgegebenen Zeitrahmens zulässig und möglich ist (vgl. Urteil in BFHE 126, 311, 316, BStBl II 1979, 188, 190). Auch Selbständige haben nicht selten ihre Leistung zu bestimmter Zeit zu erbringen; dieses Tätigkeitsmerkmal ist mithin für die gebotene Beurteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse weniger gewichtig (vgl. Urteile in BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661, 664; BFH/NV 1989, 541).

e) An dem Ergebnis einer Würdigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ändert auch der Umstand nichts, daß der Kläger, wie er vorträgt, verpflichtet ist, für den NDR "ganztätig tätig zu sein". Die Erwartung eines möglichst umfassenden Arbeitseinsatzes ist verständlich aufgrund der Interessenlage der Rundfunkanstalt, die "geschützte" Tätigkeitsbezirke eingerichtet und den einzelnen Rundfunkermittlern exklusiv zur Bearbeitung zugewiesen hat. Der Kläger ist jedenfalls, wie es auch der Vertrag vom 14. Februar 1986 besagt, nicht an feste Arbeitszeiten gebunden. Daß abweichende Vereinbarungen, die im übrigen für ihre Wirksamkeit der Schriftform bedürften, getroffen worden wären, hat der Kläger nicht behauptet.

f) Dieses Ergebnis wird gestützt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 158, 413, BStBl II 1990, 64) durch die Tatsache, daß die Vertragsparteien selbst von einer selbständigen Tätigkeit des Klägers ausgegangen sind. Die Vereinbarung darüber, daß das Rechtsverhältnis nicht den Bestimmungen des Sozialversicherungsrechts unterstellt werden solle, ist ein Indiz gegen den Abschluß eines Arbeitsverhältnisses (vgl. Urteil in BFHE 169, 154, BStBl II 1993, 155, m.w.N.). Die Vertragspartner haben ein Arbeitsverhältnis ausdrücklich und übereinstimmend nicht gewollt. Der NDR entrichtet für ihn keine

Sozialversicherungsbeiträge. Daß der Kläger an verschiedenen freiwilligen Sozialleistungen des NDR wie etwa dem Urlaubsgeld und einer Invaliditätshilfe teilhat und freiwillig Mitglied einer Pensionskasse ist, zu welcher der NDR Beitragsanteile leistet, fällt demgegenüber bei einer Abwägung aller entscheidungserheblichen Umstände nicht ins Gewicht.

g) Aus dem Urteil in BFHE 169, 154, BStBl II 1993, 155 ("Stromableser") kann der Kläger mangels Vergleichbarkeit der Sachverhalte keine ihm günstigen Rechtsfolgen herleiten. In jenem Urteil hat der BFH die tatsächliche Würdigung der Vorinstanz gebilligt, daß die Tätigkeit eines Stromablesers, der lediglich "untergeordnete und einfache" Arbeiten zu verrichten hatte, unter Berücksichtigung des äußeren Erscheinungsbildes durch Weisungsgebundenheit, organisatorische Eingliederung und fehlendes Unternehmerrisiko gekennzeichnet sei. Angesichts der Tatsache, daß sich die Nichtselbständigkeit des Stromablesers "eindeutig aus den Merkmalen der Betätigung" ergab, kam den Umständen, daß der Arbeitsvertrag diesen als "freien Mitarbeiter" einstufte und keine ausdrücklichen Bestimmungen über zustehenden Urlaub bzw. Lohnfortzahlung im Krankheitsfall traf, keine Bedeutung zu. Denn die Begründung eines Arbeitsverhältnisses hat regelmäßig zur Folge, daß Urlaubs- und Lohnfortzahlungsansprüche entstehen.

h) Nicht ausschlaggebend ist die sozial- und arbeitsrechtliche Einordnung der Tätigkeit als selbständig oder unselbständig (BFH-Urteile in BFHE 129, 565, BStBl II 1980, 303; BFHE 153, 437, BStBl II 1988, 804; BFH/NV 1989, 541; zur Eigenständigkeit des Begriffs "Arbeitnehmer" auf den verschiedenen Rechtsgebieten vgl. auch Urteil des Bundesgerichtshofs - BGH - vom 15. Dezember 1986 - StbSt (R) 2/86, Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 1987, 2751; Wank Arbeitnehmer und Selbständige, 1988, 356 ff., m.w.N.). Zwar kann es im Rahmen der steuerlichen Beurteilung als Indiz gewertet werden, wenn das Arbeitsrecht bzw. das Sozialversicherungsrecht ein nichtselbständiges Beschäftigungsverhältnis annimmt. Es besteht jedoch in dieser Frage keine Bindung zwischen Arbeits- und Sozialversicherungsrecht einerseits und Steuerrecht andererseits. Daher vermag die neuere zivil- und arbeitsrechtliche Rechtsprechung zur sog. Scheinselbständigkeit die steuerrechtliche Beurteilung nicht vorzuprägen.

aa) § 2 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a des Arbeitsgerichtsgesetzes (ArbGG) verwendet den Begriff des Arbeitnehmers § 5 ArbGG definiert, wer Arbeitnehmer im Sinne des ArbGG ist. Das sind Arbeiter und Angestellte sowie die zu einer Berufsausbildung Beschäftigten. Nach § 5 Abs. 1 Satz 2 ArbGG gelten als Arbeitnehmer u.a. auch sonstige Personen, die wegen ihrer wirtschaftlichen Unabhängigkeit als arbeitnehmerähnliche Personen anzusehen sind.

bb) Nach der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts (BAG) und des BGH unterscheidet sich das Arbeitsverhältnis vom Rechtsverhältnis eines freien "Dienstnehmers" oder Werkunternehmers durch den Grad der persönlichen Abhängigkeit bei der Erbringung der Werk- oder Dienstleistung. Arbeitnehmer ist, wer weisungsgebunden eine vertraglich geschuldete Leistung im Rahmen einer von seinem Vertragspartner bestimmten Arbeitsorganisation erbringt. Insoweit enthält § 84 Abs. 1 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) ein typisches und

verallgemeinerungsfähiges Abgrenzungsmerkmal. Danach ist derjenige selbständig, der im wesentlichen frei seine Tätigkeit gestalten und seine Arbeitszeit bestimmen kann. Unselbständig und deshalb "persönlich abhängig" ist derjenige Mitarbeiter, dem dies nicht möglich ist, weil er hinsichtlich Inhalt, Durchführung, Zeit, Dauer und Ort der Ausführung der versprochenen Dienste einem umfassenden Weisungsrecht unterliegt oder weil der Freiraum für die Erbringung der geschuldeten Leistung durch die rechtliche Vertragsgestaltung oder die tatsächliche Vertragsdurchführung stark eingeschränkt ist (BAG-Urteil vom 19. November 1997 - 5 AZR 653/96, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht - ZIP - 1998, 612; BGH-Beschluß vom 21. Oktober 1998 - VIII ZB 54/97, Betriebs-Berater - BB - 1999, 11 - selbständiger Frachtführer). Mit dem Status des Arbeitnehmers ist es grundsätzlich nicht zu vereinbaren, wenn es dem Mitarbeiter gestattet und nach den tatsächlichen Umständen auch möglich ist, die geschuldete Leistung durch einen Dritten erbringen zu lassen (BGH-Beschluß in BB 1999, 11).

Ohne Erfolg beruft sich der Kläger der Sache nach darauf, er habe keinen solchen mit dem Status eines Arbeitnehmers unvereinbaren Gestaltungsspielraum. Denn anders als im Zivilrecht kommt es im Steuerrecht nicht (lediglich) auf die Art und Weise der persönlichen Leistungsverrichtung - Unterstellung unter ein Weisungsrecht oder fehlender bzw. eingeschränkter "Freiraum" - an. Das Steuerrecht hebt schwerpunktmäßig ab auf die Nähe des Steuerpflichtigen zum Marktgeschehen, die - wie dargelegt - anhand der Merkmale "Unternehmerrisiko" und "Unternehmerinitiative" beurteilt wird. Dem Arbeitsrecht liegt der Gedanke der sozialen Schutzbedürftigkeit zugrunde. Ein derartiger Regelungszweck ist dem Steuerrecht hingegen fremd (BFHE in BFHE 170, 48, BStBl II 1993, 303).

cc) Daher ist es auch unerheblich, ob der Kläger eine "arbeitnehmerähnliche Person" ist. Dieser in § 5 Abs. 1 Satz 2 ArbGG normierte Begriff ist auf Personen anwendbar, die wegen fehlender Eingliederung in eine betriebliche Organisation und im wesentlichen freier Zeitbestimmung nicht im gleichen Maße abhängig sind wie Arbeitnehmer; an die Stelle der persönlichen Abhängigkeit und Weisungsgebundenheit tritt das Merkmal der wirtschaftlichen Unselbständigkeit. Eine solche setzt voraus, daß der Abhängige auf die Verwertung seiner Arbeitskraft angewiesen ist und daß er sich in der Regel an eine einzige Person gebunden hat, so daß ohne deren Aufträge seine wirtschaftliche Existenzgrundlage entfielen. Zudem muß der wirtschaftlich Abhängige seiner gesamten sozialen Stellung nach einem Arbeitnehmer vergleichbar sozial schutzwürdig sein (vgl. BAG-Beschlüsse vom 11. April 1997 - 5 AZB 33/96, NJW 1997, 2404; vom 16. Juli 1997 - 5 AZB 29/96, NJW 1997, 2973; vom 8. September 1997 - 5 AZB 3/97, NJW 1998, 701; BGH-Beschlüsse in BB 1999, 11; vom 4. November 1998 - VIII ZB 12/98, BB 1999, 73, DStR 1998, 2020 - arbeitnehmerähnlicher Franchisenehmer). Der Begriff "arbeitnehmerähnliche Person" steht damit bereits arbeitsrechtlich im Gegensatz zum "Arbeitnehmer" und hat keine Auswirkung auf die einkommensteuerrechtliche Abgrenzung zwischen Arbeitnehmer und Gewerbetreibendem.

dd) Auch § 14 Abs. 4 Satz 1 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch i.d.F. des Gesetzes zu Korrekturen in der Sozialversicherung und zur Sicherung der Arbeitnehmerrechte (SGB IV) vom 19. Dezember 1998 (BGBl I 1998, 3843, 3846) geht davon aus, daß die sozialversicherungsrechtliche Begriffsbestimmung des

"Beschäftigten" als einer Person, die "gegen Arbeitsentgelt beschäftigt ist", von der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung abweichen kann. Diese Vorschrift knüpft in den Fällen des § 7 Abs. 4 SGB IV n.F. "bei einer Beschäftigung, die nach dem Einkommensteuerrecht als selbständige Tätigkeit bewertet wird", die Bestimmung des Arbeitsentgelts an die Regelungen für Selbständige an (BTDrucks 14/45, S. 20). Zu den vier Kriterien, die nach § 7 Abs. 4 SGB IV n.F. die Vermutung einer Beschäftigung gegen Arbeitsentgelt begründen, gehört zwar auch, daß eine erwerbsmäßig tätige Person "nicht aufgrund unternehmerischer Tätigkeit am Markt auftritt" (Abs. 4 Satz 1 Nr. 4). Dem liegt die Erwägung des Gesetzgebers zugrunde, daß "selbständig" im allgemeinen nur jemand ist, der auch unternehmerische Entscheidungsfreiheit genießt und unternehmerische Chancen wahrnehmen kann. Wer über Einkaufs- und Verkaufspreise, Warenbezug, Einsatz von Kapital und Maschinen weitgehend nicht eigenständig entscheiden kann, ist in der Regel nicht selbständig tätig, sondern abhängig beschäftigt (BTDrucks 14/45, S. 19). Indes kommt das in § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 SGB IV n.F. erwähnte Merkmal sozialversicherungsrechtlich nicht zum Tragen, wenn die gesetzliche Vermutung, die aufgrund der weiteren Merkmale (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 3 SGB IV n.F.) begründet wird, nicht widerlegt werden kann. Demgegenüber ist in steuerrechtlicher Hinsicht das Entgeltrisiko stets ein den Typus "Gewerbetreibender" prägendes Merkmal.

4. Auch nimmt der Kläger ungeachtet dessen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil, daß er nur für einen einzigen Vertragspartner tätig wird.

a) Das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert eine Tätigkeit, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird. Es dient dazu, solche Betätigungen auszugrenzen, die zwar von einer Gewinnerzielungsabsicht getragen, aber nicht auf einen Güter- und Leistungsaustausch gerichtet sind (Senatsurteil vom 24. Januar 1990 - X R 44/88, BFH/NV 1990, 798, jeweils m.w.N.). Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der sich an eine - wenn auch begrenzte - Allgemeinheit wendet (BFH-Urteil vom 9. Juli 1986 - I R 85/83, BFHE 147, 245, BStBl II 1986, 851) muß "nach außen hin in Erscheinung treten". Letzteres muß nicht notwendigerweise am Verhalten gegenüber dem Vertragspartner oder den Vertragspartnern gemessen werden; auch das Auftreten gegenüber anderen Personen kann in die Würdigung einbezogen werden (Senatsurteil in BFH/NV 1990, 798).

b) Auch dieses Merkmal kann nicht stets nach denselben Kriterien und mit gleicher Gewichtung beurteilt werden. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sprechen Geschäftsbeziehungen mit mehreren, womöglich ständig wechselnden Kunden zwar im allgemeinen deutlicher für das erforderliche Teilhaben am Marktgeschehen, sie sind aber kein unerläßliches Erfordernis. Dies folgt nach Auffassung des Senats daraus, daß die Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG den "typischen" Unternehmer im Blick haben, der als Händler, Produzent oder Dienstleistender seine Leistungen "am Markt" erbringt. Die Eigenschaft als Marktteilnehmer wird indes nicht in Frage gestellt, wenn - in atypischen Fällen - die Leistungen an einen einzigen Abnehmer erbracht werden. Vielmehr sind die Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG in dem Sinne typusbezogen auszulegen, daß - unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG - alle nachhaltigen und selbständigen Tätigkeiten

von Dienstleistenden steuerlich erfaßt werden (vgl. Senatsbeschuß vom 29. Oktober 1997 - X R 183/96, BFHE 184, 355, BStBl II 1998, 332, unter III. 3.b).

Aus diesem Grunde hat die Rechtsprechung - zum Teil inzident - Geschäftsbeziehungen zu einem einzigen Vertragspartner als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausreichen lassen, so z.B. bei Versicherungsvertretern, die nur für ein einziges Versicherungsunternehmen tätig werden (BFH-Urteil vom 26. Oktober 1977 - I R 110/76, BFHE 123, 507, BStBl II 1978, 137, 139); ferner in den Fällen eines Fremdenführers, der nur für ein Touristikunternehmen arbeitet (Urteil in BFHE 147, 245, BStBl II 1986, 851), einer Anlageberaterin, die im Auftrag einer Bank im wesentlichen nur einen Kunden betreut (BFH-Urteil vom 2. September 1988 - III R 58/85, BFHE 154, 332, BStBl II 1989, 24, 26, a.E.). Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr wurde ferner bejaht bei Abschluß eines Montagevertrages mit einem einzigen Geschäftsherrn (Urteil in BFH/NV 1990, 798), bei der gewerblichen Tätigkeit als Werbedame (BFH in BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661), als Bauleiter (BFH in BFHE 152, 345, BStBl II 1988, 497; BFHE 158, 413, BStBl II 1990, 64), als Software-Berater (BFH-Urteil vom 24. August 1995 - IV R 60-61/94, BFHE 178, 364, BStBl II 1995, 888) oder als Telefonverkäufer (Senatsurteil in BFH/NV 1989, 541). Auch in dieser Hinsicht ist an den Grundsätzen der Rechtsprechung zur steuerrechtlichen Beurteilung des Rundfunkermittlers festzuhalten.

c) Bei Abgrenzung des Gewerbetreibenden (§ 15 Abs. 2 EStG) vom Arbeitnehmer (§ 19 EStG) ist darauf Bedacht zu nehmen, daß sich die vom Kläger beanspruchte Arbeitnehmereigenschaft und die Umsatzsteuerbarkeit ausschließen. Das nationale Umsatzsteuerrecht erfaßt als Steuerpflichtigen (Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 UStG 1980) jede Person, die nach den Voraussetzungen der Vorschrift sich - gleich gegenüber wem - unternehmerisch betätigt (BFH-Urteil vom 13. Juli 1989 - V R 8/86, BFHE 158, 166, BStBl II 1990, 100); es kennt kein Tatbestandsmerkmal "Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" (BFH-Beschluß vom 13. Dezember 1993 - V B 108/93, BFH/NV 1994, 832). Soweit es vorliegend eines negativen Abgleichens mit dem nationalen Umsatzsteuerrecht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 1 UStG 1980) bedarf, ist dieses unter Berücksichtigung von Gemeinschaftsrecht (Art. 2 Nr. 1, Art. 4 Abs. 1, 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG - Richtlinie 77/388/EWG -) auszulegen (vgl. BFH-Beschluß vom 5. Mai 1994 - V R 23/93, BFHE 174, 565). Auch das EG-Recht enthält kein entsprechendes Tatbestandsmerkmal. Nach Art. 2 Nr. 1 Richtlinie 77/388/EWG unterliegen der Mehrwertsteuer: Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt. Als Steuerpflichtiger gilt nach Art. 4 Abs. 1 Richtlinie 77/388/EWG, wer eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Die in Abs. 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind nach Art. 4 Abs. 2 Richtlinie 77/388/EWG alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Auch das harmonisierte Umsatzsteuerrecht verweist auf die "Urbilder" der unternehmerischen Tätigkeit. Nach Art. 4 Abs. 4 der genannten Richtlinie schließt der in Abs. 1 verwendete Begriff "selbständig"

die "Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft". Der Kläger ist weder "Lohn- und Gehaltsempfänger" noch erfüllt er die sonstigen Voraussetzungen dieser Definition des "Nichtselbständigen". Eine Auslegung des § 2 Abs. 1 UStG, die auf die Vergleichbarkeit mit den in der Richtlinie genannten "typischen" Unternehmern abstellt, ist richtlinienkonform (vgl. Senatsurteil vom 29. Juni 1987 - X R 23/82, BFHE 150, 218, BStBl II 1987, 744). Ist der Steuerpflichtige hiernach als Dienstleistender umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer, kann er nicht Arbeitnehmer sein.

5. Zu Unrecht beruft sich der Kläger darauf, er sei - ähnlich einem Bezirksschornsteinfegermeister - hoheitlich tätig und daher nicht gewerbesteuerpflichtig. Der XI. Senat des BFH hat mit Urteil vom 13. November 1996 - XI R 53/95 (BFHE 181, 508, BStBl II 1997, 295) entschieden, daß auch der Bezirksschornsteinfeger i.S. des § 15 Abs. 2 EStG am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, obwohl er eine Monopolstellung innehat, zumindest teilweise öffentliche Aufgaben wahrnimmt und für seine eigene Kehr- und Überprüfungsleistungen öffentlich-rechtliche Gebühren vereinnahmt. Der Kläger kann mit dem Hinweis auf seine Einbindung in das Verfahren der Ermittlung von Gebührenschuldern um so weniger die Gewerblichkeit in Abrede stellen, als er selbst - anders als jener Berufsangehörige - keine Gebühren erhebt. Auch wenn er ein sog. beliehener Unternehmer sein sollte, ist er nicht nach Art einer selbständigen Behörde in die öffentliche Verwaltung eingegliedert. Er wird nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig, da ihm keine öffentliche Aufgabe zur selbständigen Erledigung übertragen worden ist (vgl. Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 25. Juli 1991 C-202/90, EuGH I 1991, 4247, zur Auslegung des Art. 4 Abs. 5 Richtlinie 77/388/EWG, betreffend örtlichen Steuereinnehmer in Spanien); es fehlt an einer organisatorischen Eingliederung in die öffentliche Verwaltung (BFH-Urteil vom 18. Januar 1995 - XI R 71/93, BFHE 177, 154, BStBl II 1995, 559 - Betrieb einer Rettungswache durch einen beliebten Unternehmer).

Fundstelle:  
juris-Rechtsprechungsdatenbank