

Urteil vom 19. January 2017, V R 47/15

"Scheinselbständigkeit" eines Kunsttherapeuten in einer JVA

ECLI:DE:BFH:2017:U.190117.VR47.15.0

BFH V. Senat

UStG § 2, EWGRL 388/77 Art 4, EGRL 112/2006 Art 9, FGO § 76, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 27. October 2015, Az: 2 K 2070/13

Leitsätze

1. NV: Bei der Beurteilung der Selbständigkeit sind die einzelnen Merkmale, die für und gegen die Selbständigkeit i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG sprechen, unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall gegeneinander abzuwägen (ständige Rechtsprechung des BFH). Entscheidend dabei ist die sozial- und versicherungsrechtliche Einordnung, nicht aber, ob sich der Vergütungsschuldner seiner Stellung als Arbeitgeber entziehen will.

2. NV: Die Tätigkeit eines freischaffenden Künstlers, der Gefangene in der sozialtherapeutischen Abteilung einer JVA kunsttherapeutisch betreut, kann aufgrund folgender Indizien als lediglich "scheinselbständig" zu beurteilen sein:

- Einbindung über einen mehrjährigen Zeitraum in den Gefängnisalltag sowie in die hierarchische Struktur der JVA,
- Weisungsgebundenheit,
- feste Arbeitszeiten,
- festgelegter Arbeitsort,
- vorgegebene Arbeitsbedingungen einschließlich der Vorgabe der Teilnehmer an den Therapieprogrammen.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 28.10.2015 - 2 K 2070/13 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 14.02.2013 aufgehoben.

Die Umsatzsteuerbescheide für 2005 bis 2010 werden dahingehend geändert, dass die Leistungen des Klägers aus seiner Tätigkeit für die JVA ... für 2005 in Höhe von ... €, für 2006 in Höhe von ... €, für 2007 in Höhe von ... €, für 2008 in Höhe von ... €, für 2009 in Höhe von ... € und für 2010 in Höhe von ... € nicht erfasst werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darum, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) als freischaffender Künstler hinsichtlich der von ihm durchgeführten kunsttherapeutischen Betreuung von Gefangenen in der sozialtherapeutischen Abteilung einer Justizvollzugsanstalt (JVA) unternehmerisch i.S. von § 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) tätig geworden ist, und ob ggf. entsprechende von ihm ausgeführte Umsätze steuerfrei sind.

2 Der Kläger arbeitete in den Jahren 2005 bis 2010 (Streitjahre) als freischaffender Künstler (Maler). Neben seiner Tätigkeit als Künstler war er ab 1999 auf vertraglicher Grundlage ununterbrochen in der sozialtherapeutischen Anstalt der JVA als Kunsttherapeut bei Gefangenen beschäftigt. Mit Wirkung zum 01.11.2001 wurde der Vertrag geändert, wobei Vertragspartner des Klägers das Land ... war. Mit Vereinbarung vom 29.01.2008 wurde der Vertrag zum 01.01.2008 wie folgt gefasst:

3 "... Herr X übernimmt im Nebenamt als freier Mitarbeiter der JVA [...] die Entwicklung, Durchführung und Betreuung von sozialtherapeutischen Behandlungsmaßnahmen mit künstlerischen Anteilen und von therapeutischen Kunstprojekten in der sozialtherapeutischen Anstalt der JVA[...]. Von Gefangenen alleine bzw. mit Unterstützung oder gemeinsam mit Herrn X geschaffene Werke, die hierbei entstehen, gehen in das Eigentum des Landes über.

...

Seine Tätigkeit beinhaltet unter anderem die Auseinandersetzung mit Straftaten und Lebensgeschichten der Gefangenen sowie der Entwicklung von positiven Zukunftsperspektiven mit Mitteln der Kunst. Hierzu werden fortlaufende Behandlungsmaßnahmen wie ‚Grundkurs‘ und ‚ZukunftsICH‘ sowie weiterführende Kurse in Projektform entwickelt und umgesetzt sowie die Behandlungsmaßnahme ‚freies Atelier‘ angeboten.

...

Durch den Leiter der sozialtherapeutischen Anstalt können im Bedarfsfall individuelle und personenbezogene Einzelprojekte zugelassen werden.

...

Herr X ist berechtigt, maximal 20 Wochenstunden in bis zu 45 Kalenderwochen pro Jahr im Rahmen dieses Vertrages zu leisten. Diese Wochenstunden schließen die Vor- und Nachbereitungszeiten ein.

Die Stunden können an zwei Werktagen in folgender Gewichtung geleistet werden: 6 Stunden Vor- und Nachbereitungszeit und 14 Stunden therapeutische und künstlerische Arbeit mit Gefangenen. Die Inhalte der Angebote werden mit dem Anstaltsleiter abgestimmt.

...

Als Honorar wird ein Stundensatz von 43.00 € pro Stunde vereinbart.

... "

4 In einer vom Kläger zur steuerlichen Beurteilung seines Wirkens eingereichten Tätigkeitsbeschreibung vom 15.12.2010 nahm der Vollzugsabteilungsleiter der sozialtherapeutischen Anstalt, insbesondere zur Behandlungsmaßnahme "ZukunftsICH" Stellung: Danach führe der Kläger diese Maßnahme mit verschiedenen Co-Trainern für die sozialtherapeutische Anstalt zur Erhöhung der Wirksamkeit gegenüber herkömmlichen Maßnahmen durch. Es handele sich aber keinesfalls um Kunst- oder gar um Malkurse, sondern um einen integralen Bestandteil des therapeutischen Programms der JVA.

5 Die für seine Tätigkeit bei der JVA erhaltenen Einnahmen in den Streitjahren unterwarf der Kläger nicht der Umsatzsteuer.

6 Eine im Jahr 2011 durchgeführte Umsatzsteuer-Sonderprüfung kam zu dem Ergebnis, dass der Kläger in der sozialtherapeutischen Anstalt unternehmerisch tätig geworden sei und dass die von ihm ausgeführten Umsätze steuerpflichtig seien. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dieser Auffassung und erließ für das Jahr 2010 am 02.02.2012 einen erstmaligen Jahressteuerbescheid. Für die Jahre 2005 bis 2009 ergingen am 02.03.2012 entsprechende Änderungsbescheide.

7 Die hiergegen vom Kläger eingelegten Einsprüche blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) wies die anschließend erhobene Klage ab.

8 Mit seiner Revision macht der Kläger Verfahrensfehler geltend und rügt die Verletzung materiellen Rechts.

9 Die Entscheidung des FG sei sachlich unzutreffend, weil es zu Unrecht angenommen habe, er, der Kläger, sei Unternehmer. Vielmehr sei er vollständig in den Gefängnisalltag eingegliedert. Er werde dort als Mitarbeiter der therapeutischen Abteilung wahrgenommen. Das gesamte äußere Erscheinungsbild und die "gelebte" Praxis

schließen eine Unternehmertätigkeit aus. Dies zeige bereits die Langjährigkeit der Tätigkeit zu weitgehend unveränderten Bedingungen. Er, der Kläger, sei auch vollständig der Organisationsgewalt des Anstaltsleiters unterworfen, was sich u.a. daraus ergebe, dass er über ein in der JVA befindliches Büro verfüge. Ferner müsse er sein therapeutisches Programm regelmäßig mit dem leitenden Psychologen abstimmen und ggf. auch inhaltliche Weisungen entgegennehmen. Die Teilnehmer der von ihm betreuten therapeutischen Maßnahme würden ihm regelmäßig zugewiesen; er habe bezüglich der Auswahl keine eigene Entscheidungsgewalt.

- 10** Im Streitfall lägen alle klassischen Merkmale einer sog. "Scheinselbständigkeit" vor. Er sei persönlich von seinem Arbeitgeber abhängig gewesen. Denn er besitze kein Firmenschild und keine eigenen Geschäftsräume. Er habe keine Angestellten, kein eigenes Briefpapier oder Visitenkarten. Er verfüge über die gleichen privilegierten Zugangsmöglichkeiten wie die festangestellten Mitarbeiter der JVA. Bei der Beurteilung der Gesamtsituation habe das FG nicht gewürdigt, dass er seine Tätigkeit seit vielen Jahren, auf Dauer und ausschließlich für einen Auftraggeber an dessen Arbeitsort erbringe. Dass dies im Wesentlichen nur an zwei Tagen erfolge, sei unerheblich, da im Rahmen eines Beschäftigungsverhältnisses auch Teilzeittätigkeiten möglich (und üblich) seien.
- 11** Der Kläger beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die am 02.03.2012 ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheide für 2005 bis 2009 und den am 02.02.2012 ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid für 2010 in Gestalt der hierzu ergangenen zusammengefassten Einspruchsentscheidung vom 14.02.2013 dahingehend zu ändern, dass die jeweilige Bemessungsgrundlage um die bislang erfassten (Netto-)Umsätze aus der Tätigkeit bei der JVA für 2005 um ... €, für 2006 um ... €, für 2007 um ... €, für 2008 um ... €, für 2009 um ... € und für 2010 um ... € ermäßigt, hilfsweise als steuerfrei behandelt werden,

höchst hilfsweise, im Hinblick auf die hilfsweise begehrte Steuerfreiheit der erbrachten Leistungen ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) zu richten.
- 12** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass der Kläger bei seiner Tätigkeit in der sozialtherapeutischen Anstalt der JVA als Unternehmer i.S. von § 2 Abs. 1 UStG gehandelt hat.
- 15** 1. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG ist gewerblich oder beruflich jede Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.
- 16** Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf Art. 4 Abs. 1 und 2 sowie Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) und seit dem 01.01.2007 auf Art. 9 und 10 der Richtlinie des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL).
- 17** Gemäß Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL gilt als "Steuerpflichtiger", wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Gemäß Art. 4 Abs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 10 MwStSystRL schließt die selbständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit i.S. des Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL 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.

- 18** 2. Bei der Beurteilung der Selbständigkeit sind die einzelnen Merkmale, die für und gegen die Selbständigkeit i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG sprechen, unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall gegeneinander abzuwägen (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.11.2015 - V R 3/15, BFH/NV 2016, 795, Rz 20, m.w.N.). Dafür sprechen Selbständigkeit in der Organisation und bei der Durchführung der Tätigkeit, Unternehmerrisiko, Unternehmerinitiative, Bindung nur für bestimmte Tage an den Betrieb, geschäftliche Beziehungen zu mehreren Vertragspartnern. Gegen die Selbständigkeit sprechen Weisungsgebundenheit bezüglich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit, feste Arbeitszeiten, Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort, feste Bezüge, Urlaubsanspruch, Anspruch auf sonstige Sozialleistungen, Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall, Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern, Eingliederung in den Betrieb, Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolgs, Ausführung von einfachen Tätigkeiten, die regelmäßig weisungsgebunden sind. Besondere Bedeutung kommt dem Handeln auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung und dem Unternehmerrisiko (Vergütungsrisiko) zu. Wird eine Vergütung für Ausfallzeiten nicht gezahlt, spricht dies für Selbständigkeit; ist der Steuerpflichtige von einem Vermögensrisiko der Erwerbstätigkeit grundsätzlich freigestellt, spricht dies gegen Selbständigkeit (ständige Rechtsprechung, zuletzt BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 795, Rz 21, m.w.N.).
- 19** Indiz, aber nicht in erster Linie ausschlaggebend, kann nach ständiger Rechtsprechung die sozial- und arbeitsrechtliche Einordnung der Tätigkeit als selbständig oder unselbständig sein (vgl. z.B. zuletzt BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 795, Rz 21, unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 10.03.2005 - V R 29/03, BFHE 209, 162, BStBl II 2005, 730). Entscheidend für die Beurteilung bei qualifizierten persönlichen Dienstleistungen sind die Einbringung in den Betrieb, die vertraglichen Vereinbarungen und das Bestehen eines Unternehmerrisikos (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.2016 - V R 46/15, BFH/NV 2016, 1530, m.w.N.).
- 20** 3. Im Streitfall hat das FG die kunsttherapeutische Tätigkeit des Klägers unzutreffend als selbständig i.S. des § 2 Abs. 1 UStG gewürdigt. Der BFH ist daran nicht nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden (vgl. zuletzt BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 795, Rz 22, m.w.N.). Das FG ist bei der von ihm vorgenommenen Würdigung der Umstände des Streitfalls ersichtlich nicht von den vorgenannten Rechtsgrundsätzen zur Vornahme einer Gesamtwürdigung ausgegangen.
- 21** Denn das FG hat --wie das FA-- entscheidend und fast ausschließlich auf das Fehlen einer Vergütungsregelung für Ausfallzeiten und ein entsprechendes Entgeltrisiko abgestellt, obgleich diese Umstände nach den vorstehenden Rechtsgrundsätzen lediglich Indizien für die Beurteilung einer etwaigen Selbständigkeit sind. Dabei hat das FG zu Unrecht außer Betracht gelassen, dass die diesen Umständen zugrunde liegenden vertraglichen Vereinbarungen angesichts der tatsächlichen Einbindung des Klägers über einen mehrjährigen Zeitraum in den Gefängnisalltag sowie die hierarchische Struktur der JVA, seine Weisungsgebundenheit, die festen Arbeitszeiten, der festgelegte Arbeitsort und die vorgegebenen Arbeitsbedingungen --einschließlich der Vorgabe der Teilnehmer an den Therapieprogrammen-- für die vom Kläger auch während des finanzgerichtlichen Klageverfahrens dargestellte sog. "Scheinselbständigkeit" sprechen. Entscheidend ist die sozial- und versicherungsrechtliche Einordnung (s. oben II.2.), nicht aber, ob sich der Vergütungsschuldner seiner Stellung als Arbeitgeber entziehen will.
- 22** Das FG hätte bei einer regelgerechten Würdigung zu dem allein zutreffenden Ergebnis kommen müssen, dass der Kläger im Rahmen seiner therapeutischen Tätigkeit nichtselbständig tätig war, so dass die Voraussetzungen einer Unternehmerstellung i.S. von § 2 Abs. 1 UStG nicht vorliegen.
- 23** 4. Das FG-Urteil ist daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif i.S. einer Klagestattgabe. Die streitbefangenen Umsatzsteuerfestsetzungen sind dahingehend zu ändern, dass die Leistungen des Klägers aus seiner Tätigkeit für die JVA nicht erfasst werden. Fehlt es somit in Bezug auf die hier streitige Tätigkeit bereits an einem selbständigen Handeln des Klägers, lässt sich deren unternehmerischer Charakter auch nicht mit dem EuGH-Urteil Kostov vom 13.07.2013 - C-62/12 (EU:C:2013:391) begründen. Zwar kann danach davon auszugehen sein, dass eine natürliche Person, die bereits mit ihrer Haupttätigkeit Steuerpflichtiger (Unternehmer) ist, auch für weitere, gelegentlich ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeiten als Steuerpflichtiger anzusehen sein. Dies gilt indes nur für gelegentlich ausgeübte Tätigkeiten und damit nicht im Streitfall.
- 24** 5. Es kann unerörtert bleiben, ob die vom Kläger erbrachten Leistungen ggf. auch von der Steuer befreit sind.
- 25** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

