

## Rechtsprechung

Wir bringen im folgenden das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11. 5. 1962 in der Lohnsteuersache der Pallottiner. Aus diesem Urteil ist zu entnehmen, daß der von Herrn Rechtsanwalt Dr. Helfrich vertretene Standpunkt, der durch die beiden bekannten Gutachten zur Lohn- bzw. Einkommensteuerpflicht von Ordensangehörigen von Herrn Prof. Dr. Scheuermann (vgl. OK 2, 1961, 140—167) und Herrn Prof. Dr. Spitaler (vgl. OK 2, 1961, 217—223) gestützt wurde, nunmehr auch vom Bundesfinanzhof anerkannt ist. Die Urteilsbegründung verdient daher aufmerksame Beachtung. Es muß jedoch darauf hingewiesen werden, daß der Erfolg aus diesem Urteil sich nur dort auswirkt, wo die vertraglichen Gestaltungen des Einsatzes von Ordensangehörigen außerhalb ihrer Orden der kirchlichen Rechtsordnung gerecht werden. In dem Urteil ist dies ausdrücklich hervorgehoben. Es müssen daher echte Gestellungsverträge zwischen dem Orden und der Außenstelle abgeschlossen werden. Nur insoweit bürgerlich-rechtlich echte Arbeitgeberstellungsverträge vorliegen, kann Lohnsteuerfreiheit begehrt werden.

Es ist zu empfehlen, alle Verträge, die mit Außenstellen für die Zurverfügungstellung von Ordensangehörigen abgeschlossen sind, neu zu überprüfen und unter Umständen erforderliche Änderungen vorzunehmen. Wenn die Verträge dem Urteil entsprechend in Ordnung sind, kann Lohnsteuer nicht mehr erhoben werden.

Der Hinweis in den Urteilsgründen, daß mit der Freistellung des Beschwerdeführers von der Lohnsteuer noch nicht die Frage entschieden sei, ob und wie der Orden die auf Grund des Werkvertrages ihm zufließenden Entgelte zu versteuern habe, ist u. E. unbeachtlich. Selbst der frühere RFH hat sich dahin ausgesprochen, daß auch der außerhalb seines Ordens tätige Ordensangehörige die Aufgabe seines Ordens erfüllt. Diese ist aber in der Regel unmittelbar und ausschließlich gemeinnützig, mildtätig und kirchlich ausgerichtet. Aus diesem Grunde dürfte eine Besteuerung beim Orden selbst entfallen.

Eine ausführliche Stellungnahme zum Urteil des Bundesfinanzhofs ist für das nächste Heft der Ordenskorrespondenz vorgesehen, auf die wir hier schon hinweisen möchten.

An zweiter Stelle veröffentlichen wir auch das Urteil der II. Kammer des Finanzgerichts Nürnberg vom 28. Oktober 1960, das durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11. 5. 1962 aufgehoben worden ist, da der Bundesfinanzhof in seiner Urteilsbegründung wiederholt auf dieses Urteil Bezug nimmt.

I. DIE VERTRÄGE ZWISCHEN DEM PROVINZIALAT DER PALLOTTINER UND DEM KREIS ALZENAU SIND NACH BÜRGERLICHEM RECHT ALS WERKVERTRÄGE ZU BEURTEILEN. EIN BÜRGERLICH-RECHTLICHER WERKVERTRAG DARF NICHT FÜR DIE BESTEUERUNG IN EIN ARBEITSVERHÄLTNIS IM SINNE DES § 19 ESTG UMGEDeutET WERDEN. DIE VORENTSCHEIDUNG IST DEMNACH WEGEN UNRICHTIGER ANWENDUNG VON §§ 19 UND 38 ABS. 3 ESTG (§§ 1, 2, 46 LSTDV) AUFZUHEBEN. VON DER ERHEBUNG DER LOHNSTEUER IST ABZUSEHEN.

## Urteil des VI. Senats des Bundesfinanzhofs vom 11. 5. 1962

Aktenzeichen: VI 55/61 U

### Im Namen des Volkes

In der Sache betreffend Lohnsteuerhaftung von 1955 bis 30. August 1958 des Landratsamts Alzenau/Ufr. hat auf die Rechtsbeschwerde des Rektors Pater Josef Kress in Schöllkrippen, der dem Verfahren beigetreten war, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Heinrich Helfrich in Bonn, Coburger Straße 8, gegen das Urteil der II. Kammer des Finanzgerichts Nürnberg in Nürnberg vom 28. Oktober 1960

der VI. Senat des Bundesfinanzhofs  
unter Mitwirkung

des Senatspräsidenten Dr. Hartz als Vorsitzenden und der Bundesrichter  
Dr. Diederichs, Conze, Dr. Ringleb und Dr. Grass

in der Sitzung vom 11. Mai 1962 für Recht erkannt:

Die angefochtene Entscheidung und die Einspruchsentscheidung des Finanzamts vom 30. April 1959 werden aufgehoben.

Die Sache wird zur erneuten Entscheidung an das Finanzamt Aschaffenburg zurückverwiesen.

Diesem werden die Entscheidung über die Kosten des gesamten Rechtsmittelverfahrens und die Feststellung des Wertes des Streitgegenstands übertragen.

### GRÜNDE:

Der Beschwerdeführer (Bf.) wurde als Angehöriger eines katholischen Ordens vom Provinzialat seines Ordens mit der Erteilung des Religionsunterrichts an der Kreisberufsschule Alzenau beauftragt. Das Landratsamt zahlte für die Zeit vom 19. April 1955 bis 31. August 1958 die vereinbarten Beträge an das Provinzialat, ohne sie der Lohnsteuer zu unterwerfen. Das Finanzamt nahm das Landratsamt als Arbeitgeber wegen der Nichteinbehaltung der Lohnsteuer in Anspruch. Der Einspruch blieb erfolglos. Das Finanzgericht wies auch die Berufung der Bf. als unbegründet zurück. Es bejahte in seiner Entscheidung, die in den Entscheidungen der Finanzgerichte 1961 S. 313 veröffentlicht ist, dem Grunde nach die Lohnsteuerhaftung, setzte aber den Haftungsbetrag herab. Mit der Rechtsbeschwerde (Rb.) rügt der Bf. unrichtige Anwendung der §§ 19 und 38 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) — §§ 1, 2 und 46 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) — und führt aus, er sei nicht Arbeitnehmer gewesen, so daß auch das Landratsamt nicht als Arbeitgeber zum Steuerabzug verpflichtet gewesen sei.

Dem Rechtsstreit liegt im einzelnen der folgende Sachverhalt zugrunde: Durch die schriftlichen Verträge vom 30. Mai und 18. Juni 1956 verpflichtete sich das Provinzialat dem Landratsamt gegenüber, für die Kreisberufsschulen Ordensmitglieder als Religionslehrer zu stellen, die den vorgeschriebenen Voraussetzungen genügten. Das Landratsamt hatte für eine Lehrkraft mit vollem Deputat (= 29 Wochenstunden) an das Provinzialat eine Vergütung zu zahlen, die dem Gehalt eines Angestellten nach Gruppe III der TOA mit einem Höchstalter von 35 Jahren entsprach; wenn mehr als 29 Stunden gegeben wurden, so waren sie nach den nebenamtlichen Vergütungssätzen zu bezahlen. Die

Religionslehrer waren vertragsgemäß bei der Ausübung ihres Dienstes disziplinar den Weisungen der Schulbehörde unterworfen, unbeschadet der *missio canonica* durch die kirchlichen Stellen. Der schwerbeschädigte Bf. erteilte bereits seit April 1955 im Auftrag seines Ordens den Religionsunterricht; nachher sprangen zu seiner Entlastung noch die Patres Schell und Müller ein. Das Landratsamt zahlte an das Provinzialat

1955: 6 552,— DM, davon für den Bf. 6 552 DM,

1956: 9 326,50 DM, davon für den Bf. 7 985 DM,

1957: 9 263,60 DM, davon für den Bf. 5 989 DM,

Januar bis August

1958: 5 987,45 DM, davon für den Bf. 3 959 DM.

Das Finanzamt betrachtete unter Berufung auf das Urteil des Bundesfinanzhofs IV 347/50 S vom 9. Februar 1951 (Bundessteuerblatt — BStBl — 1951 III S. 73, Slg. Bd. 55 S. 192) die gezahlten Vergütungen als Arbeitslohn der drei Patres.

Das Finanzgericht begründete seine Entscheidung im wesentlichen wie folgt: Die Berufung des Bf., die nach den Grundsätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs IV 347/50 S a.a.O. zulässig sei, sei nur der Höhe nach begründet. Beträge, die an einen Orden für einen Ordensangehörigen, der ein Amt außerhalb des Ordens ausübe, gezahlt würden, seien steuerlich Einkünfte des Ordensangehörigen und unterlägen, wenn die Bezüge Arbeitslohn seien, auch dem Lohnsteuerabzug. Der vorliegende Sachverhalt weiche zwar in einigen Punkten vom Tatbestand des Urteils des Bundesfinanzhofs IV 347/50 S a.a.O. ab. Der Bundesfinanzhof wende aber im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung die typische Betrachtungsweise an und halte an der Typisierung auch jetzt noch unter der Voraussetzung fest, daß nicht über offensichtliche Besonderheiten des Einzelfalles hinweggegangen und ungleiche Fälle gleich behandelt würden (Urteile I 256/55 U vom 25. September 1956, BStBl 1957 III S. 2, Slg. Bd. 64 S. 3; IV 158/56 U vom 6. Juni 1957, BStBl 1957 III S. 286, Slg. Bd. 65 S. 136; sowie die dort zitierte Rechtsprechung). Auch im Fall des Urteils des Bundesfinanzhofs IV 347/50 S a.a.O. hätten bürgerlich-rechtliche Vertragsbeziehungen nur zwischen dem Provinzialat und der katholischen Kirchengemeinde bzw. dem Bischof bestanden, nicht aber zwischen dem Ordensangehörigen und der Kirchengemeinde bzw. dem Bischof. Auch damals habe das Provinzialat ein Ordensmitglied zur Ausübung der Seelsorge bestimmt, und es sei ihm überlassen gewesen, das Mitglied abzuberufen und durch ein anderes zu ersetzen. Allerdings habe im Streitfall das Provinzialat wegen des Umfangs des Unterrichts nacheinander insgesamt drei Patres beauftragt. Das rechtfertige aber keine andere steuerliche Beurteilung. Auch die Tatsache, daß die an das Provinzialat zu leistende Vergütung auf das Gehalt eines Angestellten der TOA Gruppe III mit einem Höchstalter von 35 Jahren beschränkt worden sei, spiele keine Rolle. Ob die drei Patres ein höheres Gehalt erhalten haben würden, wenn sie selbst vom Landratsamt als Religionslehrer angestellt worden wären, könne dahingestellt bleiben. Der Bf. habe zwar als Ordensangehöriger das Gelübde der Armut abgelegt. Das stehe aber seiner Einkommensteuerpflicht nicht entgegen. Das Finanzamt habe auch zutreffend angenommen, daß der Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 EStG

(§§ 1 und 2 LStDV) bezogen habe und daß das Landratsamt Arbeitgeber gewesen sei. Der Bf. sowie die Patres Schell und Müller hätten den gesamten lehrplanmäßigen Religionsunterricht erteilt. Hauptberufliche Lehrkräfte an öffentlichen Schulen schuldeten aber ihre Arbeitskraft. Der Bf. sei in den Organismus der Schule eingegliedert und den Weisungen der Schulleitung zu folgen verpflichtet gewesen; er sei hinsichtlich des Ortes, der Zeit und des Umfangs der Unterrichtserteilung an den von der Schule aufgestellten Stundenplan gebunden gewesen; nach § 2 des Vertrages zwischen dem Provinzialat und dem Landratsamt sei er auch disziplinar den Weisungen der Schulbehörde unterworfen gewesen. Daß zwischen dem Bf. selbst und dem Landratsamt kein bürgerlich-rechtlicher Dienstvertrag abgeschlossen worden sei, sei unerheblich; denn der Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 1 LStDV sei nach steuerlichen Gesichtspunkten zu bestimmen. Danach könne aber ein Dienstverhältnis auch vorliegen, wenn der Arbeitslohn nicht vom Arbeitgeber, sondern von einem Dritten gezahlt werde. Da der Bf. eine gleichartige Tätigkeit wie andere Lehrer ausübt und auch eine im wesentlichen gleiche Vergütung bezogen habe, sei er im Interesse der gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen nach wirtschaftlicher Betrachtung als Lohnempfänger und das Landratsamt als Arbeitgeber zu behandeln. — Diese Beurteilung verstoße auch — entgegen der Meinung des Bf. — nicht gegen Art. 140 des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland oder gegen Art. 15 des Reichskonkordats vom 12. September 1933 (Reichsgesetzblatt 1933 Teil II S. 679) oder gegen Art. 2 des Bayerischen Konkordats vom 15. Januar 1925 (Bayerische Bereinigte Sammlung II S. 639). — Wenn also auch das Landratsamt dem Grunde nach für die Lohnsteuer des Bf. hafte, so sei die Lohnsteuer aber doch unter Berücksichtigung der persönlichen Besteuerungsmerkmale des Bf., besonders seiner Kriegsbeschädigung, herabzusetzen.

Der Bf. hat im Rechtsbeschwerdeverfahren Gutachten von Universitätsprofessor Dr. theol. et. jur. can. Scheuermann, München, und Universitätsprofessor Dr. jur. Spitaler, Köln, vorgelegt. Professor Dr. Scheuermann hat sich in seinem als Sonderdruck der „Ordenskorrespondenz“, 2. Jahrgang 1961 Heft 3, veröffentlichten Gutachten mit der Streitfrage vor allem aus der Sicht des kirchlichen Rechts befaßt, während Professor Dr. Spitaler in seinem Gutachten, das als Sonderdruck der „Ordenskorrespondenz“, 2. Jahrgang 1961 Heft 4, erschienen ist, vorwiegend die steuerliche Seite der Streitfrage behandelt hat.

Die Rb. ist begründet.

Wenn ein Angehöriger eines katholischen Ordens im Auftrag seiner Oberen außerhalb des Ordens gegen Entgelt tätig wird, so werden drei Rechtskreise berührt, nämlich einmal die Beziehung zwischen dem Orden als Körperschaft und dem Ordensangehörigen als deren Mitglied, sodann die Beziehungen zwischen dem Orden und der Person oder Körperschaft, der das Ordensmitglied im Auftrag der Oberen die Dienste leistet sowie schließlich die Beziehungen zwischen dem Ordensmitglied und der Person oder Körperschaft, der gegenüber es seine Dienste erbringt. Im Streitfall sind nicht die rechtlichen, besonders die steuerrechtlichen Beziehungen zwischen dem Orden und seinen Mitgliedern zu beurteilen, vor allem also nicht die Frage, ob die kirchenrechtliche

Pflicht des Ordensangehörigen, dem Orden seine ganze Arbeitskraft zu widmen und die korrespondierende Pflicht des Ordens, seinem Mitglied den lebenslangen angemessenen Unterhalt zu gewähren, als ein Arbeitsverhältnis im Sinne des § 19 EStG aufgefaßt werden kann. In der vorliegenden Sache geht es nur um die Rechtsbeziehungen zwischen dem Orden und dem Landratsamt bzw. um die Rechtsbeziehungen zwischen dem Bf. und dem Landratsamt. Die Inanspruchnahme des Landratsamts und des Bf. durch den streitigen Lohnsteuerhaftungsbescheid ist nur gerechtfertigt, wenn steuerrechtlich das Landratsamt als Arbeitgeber des Bf. und der Bf. als Arbeitnehmer des Landratsamts und infolgedessen die vom Landratsamt an das Provinzialat gezahlten Beträge als Arbeitslohn des Bf. im Sinne von § 19 EStG (§ 2 LStDV) betrachtet werden können.

Die Rechtsbeziehungen zwischen dem Landratsamt und dem Provinzialat bzw. dem Bf. sind ausschließlich nach den Grundsätzen des bürgerlichen Rechts zu beurteilen. Ob ein Orden oder seine Mitglieder, wenn sie als nach bürgerlichem Recht rechtsfähige Personen im Bereich des bürgerlichen Rechts handeln, dabei im Einklang mit dem kirchlichen Recht stehen oder bewußt oder unbewußt Vorschriften des Kirchenrechts verletzen, kann für die Wirksamkeit und die Auslegung der geschaffenen bürgerlich-rechtlichen Verhältnisse grundsätzlich nicht ausschlaggebend sein. Verstöße gegen kirchenrechtliche Vorschriften können nur kirchenrechtliche Folgen nach sich ziehen, nicht aber den Bestand und die Wirkungen von Verhältnissen des bürgerlichen Rechts beeinflussen. Aus diesem Grunde ist für den Streitfall unerheblich, wie nach kirchlichem Recht Orden ihrem Wesen nach zu beurteilen sind und wie kirchenrechtlich die Ordensmitglieder zu ihrem Orden und zu ihrem Ordensoberen stehen, besonders welche Bedeutung dem Armutsgelübde für die Vermögens- und Erwerbsfähigkeit der Ordensangehörigen beizumessen ist.

Nach der fortlaufend klarer entwickelten Rechtsprechung der Einkommensteuersenate des Bundesfinanzhofs (z. B. Urteil IV 246/50 S vom 22. August 1951, BStBl 1951 III S. 181, Slg. Bd. 55 S. 449; IV 520/53 U vom 17. Februar 1955, BStBl 1955 III S. 102, Slg. Bd. 60 S. 262; I 178/55 U vom 20. März 1956, BStBl 1956 III S. 179 Slg. Bd. 62 S. 482; I 117/54 U vom 11. Oktober 1955, BStBl 1956 III S. 11, Slg. Bd. 62 S. 27; I 351/56 U vom 16. September 1958, BStBl 1958 III S. 462, Slg. Bd. 67 S. 492; I 117/60 S. vom 29. November 1960, BStBl 1961 III S. 183, Slg. Bd. 72 S. 500; IV 165/60 U und IV 168/60 U vom 8. März 1962, BStBl 1962 III S. 217 und S. 218) hat die steuerrechtliche Beurteilung grundsätzlich an die von den Beteiligten ernsthaft geschaffenen und durchgeführten bürgerlich-rechtlichen Formen anzuknüpfen. Die bürgerlich-rechtliche Gestaltungsfreiheit darf, wenn nicht eine steuerrechtliche Sondervorschrift eingreift, nicht dadurch beschränkt werden, daß für steuerliche Zwecke, vor allem zur Erweiterung der Steuerpflicht, bürgerlich-rechtlich wirksame Rechtsformen nicht beachtet oder umgedeutet werden. Die im Interesse der Rechtssicherheit — im Sinne der Vorberechenbarkeit der Folgen von Rechtshandlungen — maßgebende Ordnungsfunktion des bürgerlichen Rechts für die gesamte Rechtsordnung einschließlich des Steuerrechts hat auch das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung 1 BvR 845/58 vom 24. Januar 1962 — unter III 3 — (BStBl 1962 I S. 500 ff.) hervorgehoben. Soweit etwa der IV. Senat in der Entscheidung

IV 347/50 S. a.a.O. unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise und die für die Auslegung von Vorschriften des Steuerrechts gebotene Typisierung von anderen Grundsätzen ausgegangen sein sollte, tritt der erkennende Senat ihm nicht bei.

Im Streitfall sind die maßgebenden Verträge zwischen dem Provinzialat und dem Landratsamt geschlossen worden; der Bf. selbst hat keinen besonderen Arbeitsvertrag geschlossen. Unstreitig galt für die Tätigkeit des Bf. vor Abschluß der schriftlichen Verträge derselbe Rechtszustand wie nach dem Abschluß. Der Streitfall liegt anders als der in der Entscheidung des Bundessozialgerichts 7 RAr 53/59 vom 20. September 1960 (Entscheidung des Bundessozialgerichts Bd. 13 S. 76), in dem katholische Ordensfrauen, die als Lehrerinnen an öffentlichen Schulen eingesetzt wurden, mit dem Land jede für sich einen Arbeitsvertrag schlossen, der arbeitsrechtlich, sozialversicherungsrechtlich und steuerrechtlich wie jeder andere Arbeitsvertrag behandelt wurde. Die Verträge zwischen dem Provinzialat und dem Kreis sind nach bürgerlichem Recht als Werkverträge zu beurteilen: Das Provinzialat wurde verpflichtet, zur Erteilung des Religionsunterrichts geeignete Patres abzustellen; der Kreis hatte dafür die vereinbarte Vergütung an das Provinzialat zu zahlen. Das Provinzialat war nicht verpflichtet, einen bestimmten Pater zu beauftragen. Tatsächlich hat es denn auch außer dem Bf. noch zwei andere Patres zu dessen Unterstützung eingesetzt, als der Bf. wegen seiner Kriegsbeschädigung den Anforderungen allein nicht mehr gewachsen war. Das Gehalt für die Patres wurde auch nicht unter Zugrundelegung ihrer persönlichen Verhältnisse nach der TOA berechnet, sondern war allgemein festgelegt auf den Betrag, den ein nicht über 35 Jahre alter Angestellter nach TOA III zu fordern hatte; es spielte für die Höhe der Vergütung auch keine Rolle, ob ein oder mehrere Patres tätig waren. Wenn man Arbeitsverträge zwischen den Patres und dem Kreis annehmen wollte, so wären diese Vereinbarungen wohl als mit dem Grundsatz der Unabdingbarkeit eines Tarifvertrags unvereinbar nichtig. Daß hier keine Arbeitsverträge geschlossen werden sollten, ergibt sich auch aus den folgenden Überlegungen: Wenn ein abgestellter Pater etwa zur Erteilung des Unterrichts ungeeignet gewesen wäre, so hätte ihm der Kreis nicht „kündigen“ können, weil gar kein Vertrag mit diesem Pater bestand. Der Kreis hätte vielmehr nur vom Provinzialat die Abordnung eines geeigneten Religionslehrers verlangen können. Wenn ferner ein abgestellter Pater aus dem Orden austreten würde, so hätte er gegen den Kreis keinen Anspruch auf Weiterbeschäftigung gehabt; der Kreis hätte dann vielmehr einen vom Provinzialat bestimmten anderen Pater beschäftigen müssen.

Zieht man den Wortlaut der Verträge, ihren Sinn und Zweck sowie die von den Beteiligten gewollten Rechtsfolgen in Betracht, so können die Verträge zwischen dem Kreis und dem Provinzialat bürgerlich-rechtlich nur als *Arbeitsgestellungsverträge* beurteilt werden, wie sie auch sonst schon, besonders für die Umsatzsteuer (vgl. z. B. Urteil des Reichsfinanzhofs V 332/39 vom 24. Januar 1941, Reichssteuerblatt 1941 S. 133), zu beurteilen waren. Siehe auch *Eckhardt-Schettler*, Umsatzsteuer, 7. Auflage 1961, S. 111/112, die auch für das Umsatzsteuerrecht die übliche Schwesternstellung an Krankenhäuser nicht als die Begründung von Arbeitsverhältnissen zwischen

den Schwestern und dem Krankenhaus würdigen; vgl. ebenso Plückerbaum-Malitzky, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. Auflage, Anm. 2972 bis 2974.

Das Arbeitsrecht kennt allerdings auch die Rechtsfigur des mittelbaren Arbeitsverhältnisses und versteht darunter einen Arbeitsvertrag, der zwischen dem Arbeitgeber und einem Mittelsmann im eigenen Namen geschlossen wird, bei dem aber die vermittelten Arbeitskräfte zu dem Arbeitgeber in unmittelbare Rechtsbeziehungen treten, weil sie nach Treu und Glauben den Auftraggeber als ihren Arbeitgeber betrachten können. Diese Verträge spielen besonders im Gaststättengewerbe bei Verträgen zwischen dem Kapellenleiter und den Kapellenmitgliedern eine Rolle (siehe Urteil des Landesarbeitsgerichts Düsseldorf vom 20. September 1961, „Der Betrieb“ 1961 S. 1459 und die dort angeführte Literatur und Rechtsprechung). Dieser Art sind aber die Verträge zwischen dem Provinzialat und dem Kreis nicht, weil nach dem klar hervorgetretenen Willen der Beteiligten der Bf. nicht in ein Arbeitsverhältnis zum Kreis treten sollte und wollte; vor allem wohl deshalb, weil der Kreis nicht bereit war, die aus einem Arbeitsverhältnis zum Bf. sich ergebenden arbeitsrechtlichen, tarifrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Folgen zu übernehmen.

Daß die von dem Provinzialat beauftragten Patres bei der Erteilung des Unterrichts disziplinar der Schulleitung unterstellt wurden, entsprach, weil es die Voraussetzung für eine ordnungsmäßige Erfüllung der übernommenen Aufgabe war, der Natur der Sache und rechtfertigt bei Berücksichtigung aller anderen entgegenstehenden Umstände nicht den Schluß, daß der Bf. Arbeitnehmer des Kreises werden wollte und geworden ist.

Die rechtlichen Gesichtspunkte des Finanzgerichts greifen demgegenüber nicht durch. Es ist richtig, daß eine sachgerechte Auslegung der Steuergesetze in bestimmtem Umfang nicht an einer wirtschaftlichen und typisierenden Betrachtung der Tatbestände vorbeigehen kann. Das darf aber, wie das Finanzgericht selbst ausführt, nicht dazu führen, bedeutsame Besonderheiten jedes einzelnen Steuerfalls, vor allem eine ernsthafte bürgerlich-rechtliche Gestaltung durch die Beteiligten, beiseite zu schieben und statt dessen einen Sachverhalt zu fingieren, den die Beteiligten nicht geschaffen haben. Es ist auch richtig, daß der Bf. im wesentlichen dieselben Dienste geleistet hat wie die anderen Lehrer, die zu dem Kreis in einem Arbeitsverhältnis stehen. Der Unterschied besteht aber darin, daß der Bf. seine Dienste nicht auf Grund eines Arbeitsverhältnisses zum Kreis geleistet hat. Es ist auch richtig, daß die Begriffe „Arbeitsvertrag“ im Sinne des bürgerlichen Rechts und „Arbeitsverhältnis“ im Sinne des Steuerrechts sich nicht voll decken, wie der Senat kürzlich wieder in der Entscheidung VI 255/60 U vom 2. März 1962 (BStBl 1962 III S. 214), betreffend die lohnsteuerliche Behandlung von Belegschaftsaktien, dargelegt hat. Im großen und ganzen stimmen aber doch die Begriffe überein; wenn auch der Begriff steuerlich in einigen Punkten weiter gefaßt wird, so darf er deswegen doch nicht völlig vom bürgerlichen Recht gelöst werden. Ein bürgerlich-rechtlicher Werkvertrag darf nicht, nur um zu einem erstrebten steuerlichen Ergebnis zu kommen, für die Besteuerung in ein Arbeitsverhältnis im Sinne des § 19 EStG umgedeutet werden. Das Finanzgericht sieht schließ-

lich die gleichmäßige Besteuerung aller Arbeitnehmer gefährdet, wenn der Bf. nicht zur Lohnsteuer herangezogen würde. Dabei übersieht es aber, daß mit der Freistellung des Bf. von der Lohnsteuer nicht entschieden ist, ob und wie der Orden die ihm auf Grund des Werkvertrags vom Kreis zugeflossenen Entgelte zu versteuern hat. Eine andere Beurteilung wäre nur möglich, wenn die Verträge zwischen dem Provinzialat und dem Kreis nicht ernsthaft das widerspiegeln, was wirtschaftlich war und sein sollte. Das nimmt aber das Finanzgericht selbst nicht an. Es hätte auch nicht zu einer entsprechenden Feststellung kommen können; denn die Verträge entsprechen, wie Scheuermann darlegt, den Grundsätzen des kirchlichen Rechts und sind eine sachgemäße Form für das, was von den Beteiligten wirtschaftlich erstrebt wurde. Die erwähnte Entscheidung des IV. Senats IV 347/50 S. a.a.O. ist als sogenannte S-Entscheidung mit der Bindungswirkung des § 66 Abs. 1 der Reichsabgabenordnung ergangen. Selbst wenn der erkennende Senat mit dieser Entscheidung von dem früheren Urteil in der Rechtsauslegung abweichen sollte, bedarf es der Anrufung des Großen Senats nicht, weil dem erkennenden Senat jetzt im Geschäftsverteilungsplan anstelle des früher dafür zuständigen IV. Senats die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) zur Bearbeitung zugewiesen sind und er deshalb von der früheren S-Entscheidung abweichen kann, ohne den Großen Senat anzurufen oder die Zustimmung des IV. Senats einzuholen. Es gelten insoweit für das Rechtsbeschwerdeverfahren im Steuerrecht dieselben Grundsätze, wie sie bei der Auslegung des § 136 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom Bundesgerichtshof gehandhabt werden (Urteil des Bundesgerichtshofs VIII Z R 205/57 vom 24. Juni 1958, Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen Bd. 28 S. 16). Vergleiche auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts VII C 189/57 vom 11. Juli 1958 (Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts Bd. 7 S. 159); Urteile des Bundesarbeitsgerichts 1 AZR 478/55 vom 22. Januar 1959, (Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts Bd. 7 S. 192), 5 AZR 505/58 vom 31. Mai 1960 (Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts Bd. 9 S. 256). Von derselben Auffassung ist auch das Urteil des Bundesfinanzhofs VII 134/54 S vom 26. November 1958 (BStBl 1959 III S. 53, Slg. Bd. 68 S. 141) ausgegangen.

Die Vorentscheidung ist demnach wegen unrichtiger Anwendung von §§ 19 und 38 Abs. 3 EStG (§§ 1, 2, 46 LStDV) aufzuheben. Da der Haftungsbescheid sich nicht nur auf die streitigen Entgelte bezog, muß die Sache zur anderweitigen Berechnung des Haftungsbetrags an das Finanzamt zurückverwiesen werden, das dabei von der Erhebung der Lohnsteuer auf die vom Kreis an das Provinzialat gezahlten Beträge abzusehen hat.