

Beschluss vom 13. Juni 2013, III B 156/12

Anforderungen an die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung im Zusammenhang mit der Qualifikation der Einkünfte eines Gemeinderatsmitglieds und stellvertretenden ehrenamtlichen Bürgermeisters in NRW; Gewinnerzielungsabsicht

BFH III. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EStG § 18 Abs 1 Nr 3, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 3, GG Art 3 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1

vorgehend FG Münster, 12. September 2012, Az: 9 K 4380/09 E

Leitsätze

1. NV: Begehrt der Beschwerdeführer die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage, ob die ehrenamtliche kommunale Ratstätigkeit und die Tätigkeit eines stellvertretenden ehrenamtlichen Bürgermeisters in NRW zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG führt, so muss er sich in seiner Beschwerdebegründung insbesondere damit auseinandersetzen, ob es sich bei seiner ehrenamtlichen Tätigkeit um eine fremdnützige Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis handelt, ob sich diese Tätigkeit ausschließlich auf die Aufgaben als Mitglied bzw. Vorsitzender eines Organs der Selbstverwaltung beschränkt und ob die Mandatsausübung von anderen Gesichtspunkten gelenkt wird als der freien, nur durch Rücksicht auf das öffentliche Wohl bestimmten Überzeugung des Mandatsträgers.
2. NV: Die Annahme der Gewinnerzielungsabsicht hängt nicht davon ab, dass der Steuerpflichtige mit seiner Tätigkeit einen angemessenen Stundenlohn erzielt.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) wurde mit ihrem Ehemann in den Streitjahren 2005 und 2006 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin ist Ratsmitglied und erste stellvertretende Bürgermeisterin einer Gemeinde in Nordrhein-Westfalen (NRW) mit weniger als 20 000 Einwohnern.
- 2 In den Streitjahren erhielt die Klägerin als Ratsmitglied eine in § 45 Abs. 4 und 5 der Gemeindeordnung für das Land NRW (GO NRW) i.V.m. § 1 der Verordnung über die Entschädigung der Mitglieder kommunaler Vertretungen und Ausschüsse (EntschVO NRW) vorgesehene monatliche Aufwandsentschädigung in Höhe von 179 € (= 2.148 € p.a.) und als erste stellvertretende Bürgermeisterin eine in § 46 GO NRW i.V.m. § 3 EntschVO NRW vorgesehene monatliche Aufwandsentschädigung in Höhe von 537 € (= 6.444 € p.a.). Ferner wurde ihr gemäß § 45 Abs. 1 bis 2 GO NRW ein Ersatz für Verdienstausfall in Höhe von 390 € (für 2005) bzw. 530 € (für 2006) geleistet.
- 3 Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärungen erklärte die Klägerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit als erste stellvertretende Bürgermeisterin in Höhe von 6.822 € (für 2005) und 6.962 € (für 2006). Den Erklärungen war jeweils eine Bescheinigung des Bürgermeisters der Gemeinde beigelegt, wonach gemäß einem Erlass des Finanzministeriums NRW vom 24. April 2002 (Az. S 2337-3-V-B-3) u.a. für den ersten Stellvertreter des Bürgermeisters einer Gemeinde mit bis zu 20 000 Einwohnern ein monatlicher Freibetrag von 180 € (= 2.160 € p.a.) zu gewähren sei.
- 4 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) setzte im Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 11. Mai 2007 Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit aus ihren kommunalen Ämtern in Höhe von 6.822 € und im Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 8. Oktober 2007 in Höhe von 6.962 € an.
- 5 Den gegen den Einkommensteuerbescheid für 2005 nur vom Ehemann der Klägerin wegen verschiedener Streitpunkte eingelegten Einspruch wies das FA mit einer gegenüber beiden Ehegatten ergangenen Einspruchsentscheidung vom 27. Oktober 2009 hinsichtlich der Besteuerung der Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit als unbegründet zurück. Den gegen den Einkommensteuerbescheid für 2006 von beiden

Ehegatten eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 27. Oktober 2009 in vollem Umfang als unbegründet zurück.

- 6 Auf die von beiden Ehegatten erhobene Klage hob das Finanzgericht (FG) die Einspruchsentscheidung zur Einkommensteuer 2005 isoliert auf, soweit sie auch gegenüber der Klägerin ergangen war. Im Übrigen wies das FG die Klage als unbegründet ab. Zur Begründung verwies es im Wesentlichen darauf, dass die vereinnahmten Aufwandsentschädigungen entgegen der Auffassung der Klägerin keine nicht steuerbaren echten Schadenersatzleistungen seien, sondern zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führten. Die Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin scheitere nicht an der geringen Höhe der errechneten Stundensätze oder der geringen Höhe des absolut erzielten Gewinns. Zudem habe die Klägerin auch weder nach § 3 Nr. 12 Satz 1 und Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) noch nach R 13 Abs. 3 bis 5 des Amtlichen Lohnsteuerhandbuchs oder nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) Anspruch auf eine höhere Steuerfreistellung der Aufwandsentschädigung.
- 7 Mit ihrer Beschwerde begehrt die Klägerin die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO).

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist unzulässig und wird durch Beschluss verworfen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO). Soweit sich die Klägerin mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzung für 2005 wendet, mangelt es bereits an einer Beschwer. Im Übrigen hat die Klägerin die geltend gemachten Zulassungsgründe nicht in der durch § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO geforderten Art und Weise dargelegt.
- 9 1. Soweit die Klägerin die Zulassung der Revision hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 begehrt, fehlt es an einer Beschwer.
- 10 Die Klägerin wäre beschwert, wenn das FG die Klage ihr gegenüber ganz oder zum Teil abgewiesen hätte (Lange in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, Vor §§ 115-134 FGO Rz 17). Nach dem Protokoll über die am 13. September 2012 durchgeführte mündliche Verhandlung vor dem FG hat die Klägerin hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 indessen nur die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 27. Oktober 2009 begehrt. Diesem Begehren hat das FG in vollem Umfang entsprochen. Die Abweisung der Klage hinsichtlich des Einkommensteuerbescheids 2005 vom 11. Mai 2007 richtete sich dagegen allein gegen den Ehemann der Klägerin. Dieser ist hiergegen nicht mit einer Nichtzulassungsbeschwerde vorgegangen, wie sich aus der Beschwerdeschrift vom 14. Dezember 2012 ergibt ("Namens und in Vollmacht von *Frau...Beschwerdeführerin*") und auf Anfrage des Senatsvorsitzenden auch durch das Schreiben des Prozessbevollmächtigten vom 15. Mai 2013 bestätigt wurde.
- 11 2. Soweit die Klägerin die Zulassung der Revision hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 begehrt, hat sie den Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung nicht in der durch § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO geforderten Art und Weise dargelegt.
- 12 a) Macht ein Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO geltend, so hat er zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen. Des Weiteren muss in der Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen dargetan werden, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss dargelegt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. März 2011 X B 151/10, BFH/NV 2011, 1165; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 32, 35, m.w.N.). Insbesondere muss sich der Beschwerdeführer auch mit der bereits vorhandenen Rechtsprechung auseinandersetzen und substantiiert darlegen, weshalb nach seiner Ansicht diese Rechtsprechung keine Klärung herbeigeführt habe (vgl. nur BFH-Beschluss vom 17. März 2010 X B 10/10, BFH/NV 2010, 953, m.w.N.). Macht ein Beschwerdeführer mit der Nichtzulassungsbeschwerde verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine gesetzliche Regelung geltend, so ist darüber hinaus eine substantiierte, an den Vorgaben des GG und der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und des BFH orientierte Auseinandersetzung mit der Problematik erforderlich (vgl. Senatsbeschluss vom 4. Oktober 2010 III B 82/10, BFH/NV 2011, 38, m.w.N.).

- 13** b) Soweit die Klägerin der Frage grundsätzliche Bedeutung beimisst, ob die ehrenamtliche kommunale Ratstätigkeit und insbesondere die Tätigkeit eines stellvertretenden ehrenamtlichen Bürgermeisters in NRW zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG führt, setzt sie sich nicht hinreichend mit der einschlägigen Rechtsprechung und Literatur zu den Voraussetzungen dieses Tatbestandes auseinander.
- 14** Danach enthält die Vorschrift keinen abschließenden Katalog der in Betracht kommenden "Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit", sondern lediglich die Auflistung der Regelbeispiele "Testamentsvollstreckervergütung", "Vermögensverwaltung", "Aufsichtsratsstätigkeit" (BFH-Urteil vom 28. August 2003 IV R 1/03, BFHE 203, 438, BStBl II 2004, 112, m.w.N.). Weitere Tätigkeiten fallen in den Anwendungsbereich der Regelung, wenn sie ihrer Art nach den Regelbeispielen des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ähnlich sind (Grundsatz der sog. Gruppenähnlichkeit; vgl. BFH-Urteile vom 28. Juni 2001 IV R 10/00, BFHE 196, 84, BStBl II 2002, 338, und vom 15. Juni 2010 VIII R 10/09, BFHE 230, 47, BStBl II 2010, 906). Das ist z.B. der Fall, wenn die Tätigkeit die Betreuung fremder Vermögensinteressen umfasst, aber darüber hinaus auch dann, wenn es sich um eine selbständig ausgeübte fremdnützige Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis handelt (BFH-Urteil in BFHE 230, 47, BStBl II 2010, 906). Insoweit hat der BFH auch die Tätigkeit, die ein Bürgermeister auszuüben hat, der "sonstigen selbständigen Arbeit" i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zugeordnet, soweit dieser nach den einschlägigen kommunalrechtlichen Bestimmungen ausschließlich Mitglied und Vorsitzender eines Organs der Selbstverwaltung ist und --wie auch die anderen Ratsmitglieder-- seine Tätigkeit nach dem Gesetz und seiner freien, nur durch Rücksicht auf das öffentliche Wohl bestimmten Überzeugung auszuüben hat (BFH-Urteil vom 3. Dezember 1987 IV R 41/85, BFHE 151, 446, BStBl II 1988, 266).
- 15** Aus dem Vortrag der Klägerin lässt sich nicht entnehmen, weshalb es sich bei der Tätigkeit eines Mitglieds des Rats einer Gemeinde und eines stellvertretenden ehrenamtlichen Bürgermeisters in NRW nicht um eine fremdnützige Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis handeln soll. Ebenso wenig wird hieraus deutlich, dass sich diese Tätigkeit nicht ausschließlich auf die Aufgaben als Mitglied bzw. Vorsitzender eines Organs der Selbstverwaltung beschränkte, oder dass die Mandatsausübung von anderen Gesichtspunkten gelenkt wurde als der freien, nur durch Rücksicht auf das öffentliche Wohl bestimmten Überzeugung des Mandatsträgers. Insbesondere wird aus dem Hinweis der Klägerin auf § 67 Abs. 1 Satz 2 GO NRW nicht ersichtlich, woraus sich eine generelle Weisungsgebundenheit des stellvertretenden Bürgermeisters gegenüber dem Bürgermeister ergeben soll, die ein selbständiges Handeln in dieser Funktion ausschließen würde. Vielmehr ist aus dieser Bestimmung nur zu entnehmen, dass der ehrenamtliche Stellvertreter den Bürgermeister --im Sinne der o.g. Selbstverwaltungsaufgaben-- bei der Leitung der Ratssitzungen und bei der Repräsentation vertritt.
- 16** c) Eine grundsätzlich bedeutsame Rechtsfrage hat die Klägerin auch nicht mit ihrem Vortrag dargelegt, wonach die Annahme des FG, dass die Klägerin ihre ehrenamtliche Tätigkeit für die Gemeinde mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt habe, vor dem Hintergrund der im Bereich von Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen der Sozialhilfe liegenden Entschädigungssätze eine Diskreditierung ehrenamtlicher politischer Tätigkeiten darstelle.
- 17** Die Klägerin setzt sich insoweit nicht mit der einschlägigen BFH-Rechtsprechung auseinander, wonach es für die Frage, ob eine steuerrechtlich erhebliche Überschusserzielungsabsicht vorliegt oder nicht, keinen Unterschied machen kann, ob der Beschäftigung primär zum eigenen Vergnügen oder aber aus altruistischen, karitativen Erwägungen nachgegangen wird (BFH-Urteil vom 4. August 1994 VI R 94/93, BFHE 175, 276, BStBl II 1994, 944). In diesem Zusammenhang hat der BFH zum einen darauf hingewiesen, dass solche Differenzierungen bei der steuerlichen Erfassung von Überschüssen nach der gesellschaftlichen Wertigkeit der jeweiligen Tätigkeiten dem Gesetzgeber vorbehalten sind (BFH-Urteil in BFHE 175, 276, BStBl II 1994, 944). Zum anderen trat der BFH der Auffassung, wonach eine subjektive Gewinnerzielungsabsicht erst bei einem angemessenen Stundenlohn angenommen werden könne, auch mit dem Argument entgegen, dass diese Sichtweise Grauzonen für steuerfreie Nebeneinnahmen eröffnen könne, weil ehrenamtliche Nebentätigkeiten dann unter Umständen im wirtschaftlichen Nettoergebnis besser bezahlt würden als eine des Gelderwerbs wegen verrichtete Arbeit (BFH-Urteil in BFHE 175, 276, BStBl II 1994, 944). Aus dem Vortrag der Klägerin ergibt sich nicht, dass diese Sichtweise in Rechtsprechung oder Literatur umstritten wäre bzw. weshalb trotz dieser Rechtsprechung erneuter Klärungsbedarf bestünde.
- 18** d) Schließlich hat die Klägerin eine grundsätzliche Bedeutung auch nicht hinsichtlich der Frage dargelegt, ob es mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar ist, dass Aufwandsentschädigungen, die ehrenamtliche Gemeinderatsmitglieder oder stellvertretende Bürgermeister erhalten, unterschiedlich hoch besteuert werden, je nachdem, ob der Steuerpflichtige selbst oder der mit ihm zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehegatte weitere Einkünfte erzielt oder nicht. Die Ausführungen der Klägerin enthalten keine substantiierte, an den Vorgaben des GG und der einschlägigen Rechtsprechung des BVerfG orientierte Auseinandersetzung mit der Problematik.

- 19** aa) Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Für die Anforderungen an Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen kommt es wesentlich darauf an, in welchem Maß sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann. Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (vgl. zu den vorstehenden Grundsätzen z.B. BVerfG-Beschluss vom 26. Juli 2010 2 BvR 2227, 2228/08, BFH/NV 2010, 1983, m.w.N.).
- 20** Wird ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG geltend gemacht, muss plausibel dargelegt werden, wer in Bezug auf wen in welcher Weise benachteiligt wird. Richtet sich der Angriff gegen eine Regelung, muss vorgetragen werden, zwischen welchen konkreten Vergleichsgruppen eine auch individuell nachteilig wirkende Ungleichbehandlung bestehen soll (BVerfG-Beschluss vom 10. März 2008 1 BvR 1243/04, juris). Dabei ist auch auf nahe liegende Gründe für und gegen die angegriffene Differenzierung einzugehen.
- 21** bb) Abweichend von diesen Grundsätzen geht die Beschwerdebegründung nicht hinreichend substantiiert darauf ein, welche konkreten Vergleichsgruppen (Mandatsträger in verschiedenen Lebenssituationen, Steuerpflichtige mit unterschiedlich hohen Einkünften, zusammenveranlagte Ehegatten gegenüber getrennt veranlagten Ehegatten, etc.) einander gegenüber gestellt werden sollen, inwieweit diese Merkmale aufweisen, die im Wesentlichen gleich oder ungleich sind, durch welche konkrete Norm die Ungleichbehandlung ausgelöst wird und ob ein sachlicher Grund für die behauptete Ungleichbehandlung besteht.
- 22** 3. Aus den gleichen Gründen ist die Revision nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO zuzulassen, da es sich bei dem Erfordernis einer Revisionsentscheidung zur Rechtsfortbildung um einen Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung handelt (vgl. Senatsbeschluss vom 22. August 2011 III B 192/10, BFH/NV 2011, 2043).
- 23** 4. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de