

Urteil vom 08. Mai 2024, VIII R 9/21

Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG für eine nebenberufliche ehrenamtliche Tätigkeit als Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH

ECLI:DE:BFH:2024:U.080524.VIIIR9.21.0

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 1 Nr 3, EStG § 3 Nr 26a, EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 12. November 2020, Az: 9 K 9167/17

Leitsätze

1. Tritt der Steuerpflichtige aufgrund eines förmlichen Bestellungsakts nach außen für eine juristische Person des öffentlichen Rechts als deren Vertreter im Aufsichtsrat einer kommunalen Gesellschaft auf, ist er im Auftrag der juristischen Person des öffentlichen Rechts tätig.
2. Die Steuerbefreiung der Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts hat keine weiteren Voraussetzungen; sie muss insbesondere nicht gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke fördern.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 12.11.2020 - 9 K 9167/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1. Streitig ist die Steuerfreiheit einer Zahlung für die ehrenamtliche Tätigkeit als Aufsichtsrat in einer kommunalen GmbH nach § 3 Nr. 26a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (EStG). Der Rechtsstreit befindet sich im zweiten Rechtsgang.
2. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für das Jahr 2015 (Streitjahr) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Kläger erzielte im Streitjahr hauptberuflich Einkünfte als selbständig tätiger Rechtsanwalt.
3. Nebenberuflich war er im Streitjahr Mitglied des Aufsichtsrats der Q GmbH. Er erhielt eine als Aufwandsentschädigung bezeichnete Zahlung in Höhe von 620 €. Mehrheitsgesellschafterin der Q GmbH ist zu 90,5 % die Stadt D; die weiteren Gesellschaftsanteile halten die Stadt A sowie die Gemeinden B und C. Die Q GmbH nimmt die kommunalen Pflichtaufgaben der Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung für die beteiligten Kommunen wahr (§ 56 des Wasserhaushaltsgesetzes, §§ 56, 59 des Brandenburgischen Wassergesetzes i.V.m. § 2 der Kommunalverfassung des Landes Brandenburg --BbgKVerf--).
4. Die Stadt D wird in der Gesellschafterversammlung der Q GmbH vom Oberbürgermeister vertreten (§ 97 BbgKVerf). Neben der Gesellschafterversammlung ist weiteres Organ der Q GmbH der Aufsichtsrat. Die Stadtverordnetenversammlung der Stadt D bestellte den Kläger nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) durch Beschluss zum Mitglied des Aufsichtsrates der Q GmbH und entsandte ihn als ihren Vertreter in dieses Gremium.
5. Die Höhe des Entgelts, das der Kläger für die Tätigkeit erhielt, richtete sich nach der gemeindlichen Satzung der Stadt D über die Entschädigung der Gemeindevertreter in rechtlich selbständigen Unternehmen der Stadt D. Die Zahlung an den Kläger erfolgte aus dem Vermögen der Q GmbH.
6. Dem Kläger entstanden im Streitjahr im Zusammenhang mit seiner Aufsichtsrats­tätigkeit Aufwendungen in Höhe von insgesamt 224,70 € (Fahrtkosten 200,70 €, Verpflegungsmehraufwendungen 24 €).
7. Im zweiten Rechtsgang ist der Bescheid des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) für das Streitjahr vom 16.07.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.10.2017 streitig. In diesem Bescheid wurden die Einkünfte des Klägers aus der Aufsichtsrats­tätigkeit unter Abzug der Aufwendungen (gerundet 225 €) in Höhe von 395 € als Einkünfte gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG angesetzt. Das FG gab im zweiten Rechtsgang mit in Entscheidungen der

Finanzgerichte 2021, 825 veröffentlichtem Urteil vom 12.11.2020 der Klage hinsichtlich der Steuerfreiheit der Einkünfte aus der Aufsichtsrats Tätigkeit und eines Teils der begehrten Sonderausgaben statt, im Übrigen wies es die Klage ab.

8. Das FA rügt mit seiner Revision die Behandlung der Aufwandsentschädigung als steuerfrei nach § 3 Nr. 26a EStG.
9. Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 12.11.2020 - 9 K 9167/17 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 16.07.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.10.2017 dahingehend zu ändern, dass steuerpflichtige Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG in Höhe von 395 € erfasst werden.
10. Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

1. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat der Klage im Ergebnis zu Recht stattgegeben. Die Einnahmen des Klägers aus der Tätigkeit als Aufsichtsrat der Q GmbH unterfallen § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (1.) und sind nach § 3 Nr. 26a EStG in voller Höhe steuerfrei (2.).
2. 1. Das FG hat zutreffend erkannt, dass die streitgegenständliche Zahlung an den Kläger für die Aufsichtsrats Tätigkeit unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG fällt.
3. a) Zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit gehören nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit, zum Beispiel für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied. Hierunter fallen Mitglieder von Organen einer Körperschaft wie Aufsichtsrat oder Verwaltungsrat oder andere Personen, die mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt sind. Wesentliches Merkmal der Überwachung ist das Recht und die Pflicht zur Kontrolle der Geschäftsführung (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.01.2020 - VIII R 27/17, BFHE 268, 43, BStBl II 2020, 222, Rz 28, m.w.N.; vom 28.08.2003 - IV R 1/03, BFHE 203, 438, BStBl II 2004, 112, Rz 34 f.). Für die Einordnung kommt es nicht auf die Bezeichnung dieser Personen, sondern auf die von ihnen ausgeübte Tätigkeit an (BFH-Urteil vom 28.08.2003 - IV R 1/03, BFHE 203, 438, BStBl II 2004, 112). Der Begriff der überwachenden Tätigkeit ist weit auszulegen (BFH-Urteil vom 14.01.2020 - VIII R 27/17, BFHE 268, 43, BStBl II 2020, 222, Rz 28, m.w.N.).
4. b) Nach diesen Rechtsgrundsätzen unterfällt die Aufsichtsrats Tätigkeit des Klägers § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Nach den Feststellungen des FG war Inhalt der Aufsichtsrats Tätigkeit des Klägers, im Interesse der Stadt D als Gesellschafterin der Q GmbH die Geschäftsführung der Gesellschaft zu überwachen. Diese Tätigkeit übte der Kläger --jedenfalls im Außenverhältnis-- selbständig aus. Auf die vom FG aufgeworfene und bejahte Frage, ob der Kläger im Innenverhältnis gegenüber der juristischen Person des öffentlichen Rechts beziehungsweise dem entsendenden Gremium weisungsgebunden war, kommt es nicht an (vgl. zur strittigen Frage der Weisungsgebundenheit von Aufsichtsräten in einer kommunalen GmbH Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 31.08.2011 - 8 C 16.10, BVerwGE 140, 300; Sächsisches Obergericht --OVG--, Beschluss vom 03.07.2012 - 4 B 211/12, juris; OVG für das Land Nordrhein-Westfalen, Beschluss vom 12.12.2006 - 15 B 2625/06, juris; Heidel, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2012, 48).
5. 2. Das FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass die Zahlung, die der Kläger als Aufsichtsrat der Q GmbH bezogen hat, in voller Höhe nach § 3 Nr. 26a Satz 1 EStG steuerfrei ist.
6. Nach § 3 Nr. 26a Satz 1 EStG sind Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung --AO--) bis zur Höhe von insgesamt 720 € im Jahr steuerfrei. Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit --ganz oder teilweise-- eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12, 26 oder 26b gewährt wird (§ 3 Nr. 26a Satz 2 EStG).
7. a) Unstreitig hat der Kläger seine Tätigkeit als Aufsichtsrat nebenberuflich ausgeübt. Das FG ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger seine Aufsichtsrats Tätigkeit im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der EU belegen ist, ausgeübt hat.
8. aa) Eine Tätigkeit im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige nach außen für die juristische Person des öffentlichen Rechts aufgrund eines förmlichen Bestellsakts als deren Vertreter auftritt. Der Vertreter wird dann im Auftrag des Vertretenen tätig. Auf die Ausgestaltung des Innenverhältnisses zwischen der Vertretenen und dem Vertreter kommt es auch hier nicht an (vgl. hierzu II.1.b).
9. bb) Die Stadt D hatte als Gesellschafterin der Q GmbH nach dem Gesellschaftsvertrag die Möglichkeit, Mitglieder in den Aufsichtsrat zu entsenden. Aufgrund des Beschlusses der Stadtverordnetenversammlung --eines förmlichen Bestellsakts-- war der Kläger als ihr Vertreter in den Aufsichtsrat der Q GmbH bestellt. Der Kläger trat auch nach

außen als Vertreter der Stadt D auf, indem er an den Aufsichtsratssitzungen der Q GmbH teilnahm.

10. b) Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG stellt tatbestandlich nicht darauf ab, aus welchem Vermögen das Entgelt für die begünstigte Tätigkeit entrichtet wird. Daher muss --anders als zum Beispiel bei § 3 Nr. 12 EStG-- im Rahmen von § 3 Nr. 26a EStG das Entgelt nicht aus dem Vermögen der auftraggebenden juristischen Person des öffentlichen Rechts stammen (zu § 3 Nr. 26 EStG vgl. Stahl in Bordewin/Brandt, § 3 Nr. 26 EStG Rz 72).
11. c) Die ausgeübte Aufsichtsratsstätigkeit ist vollumfänglich von § 3 Nr. 26a EStG begünstigt.
12. aa) Anders als § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG ("Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten") enthält § 3 Nr. 26a Satz 1 EStG keinen Katalog begünstigter Tätigkeiten.
13. bb) Ist die ehrenamtlich tätige Person im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Sinne von § 3 Nr. 26a Alternative 1 EStG tätig, muss deren ehrenamtlich unterstützte Tätigkeit nicht der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke dienen.
14. (1) Wie das FG zu Recht ausgeführt hat, ist der Wortlaut von § 3 Nr. 26a EStG im Hinblick auf den Förderzweck, den die von der Norm begünstigte Tätigkeit im Fall von § 3 Nr. 26a Satz 1 Alternative 1 EStG haben muss, auslegungsbedürftig. Der Textteil "zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung)" kann als Beschreibung des begünstigten Tätigkeitszwecks verstanden werden, der dann auch eine Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts betreffen würde; er kann aber auch allein auf die "unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallende(n) Einrichtung" bezogen werden.
15. (2) In der Rechtsprechung ist die Frage bisher nicht ausdrücklich behandelt worden (vgl. zu § 3 Nr. 26 EStG bei einer Lehrtätigkeit an einer Universität BFH-Urteil vom 22.07.2008 - VIII R 101/02, BFHE 222, 453, BStBl II 2010, 265; zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG von ehrenamtlichen Richtern BFH-Urteil vom 31.01.2017 - IX R 10/16, BFHE 256, 250, BStBl II 2018, 571). Im Schrifttum ist --soweit die Frage erörtert wird-- umstritten, ob der Textteil "zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung)" die Tätigkeit oder ausschließlich die begünstigte Körperschaft im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als Auftraggeber betrifft (gegen Tätigkeitsbezug Schmidt/Levedag, EStG, 43. Aufl., § 3 Nr. 26a Rz 96; für Tätigkeitsbezug wohl Brandis/Heuermann/Valta, § 3 Nr. 26a Rz 3 und Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach § 3 Nr. 26a EStG Rz 2 i.V.m. § 3 Nr. 26 EStG Rz 7; wohl offen BeckOK EStG/Niklaus, 18. Ed. [15.03.2024] EStG § 3 Nr. 26a Rz 34).
16. (3) Die Auslegung der Norm nach ihrem Sinn und Zweck sowie nach dem Willen des Gesetzgebers ergibt, dass sich der Satzteil "zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung)" nicht auf eine Tätigkeit im Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bezieht.
17. Mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 (BGBl I 2007, 2332), mit dem § 3 Nr. 26a EStG eingeführt worden ist, wollte der Gesetzgeber gezielt das "bürgerschaftliche" beziehungsweise "ehrenamtliche" Engagement stärken (BTDrucks 16/5926, S. 1 f.). Eine Auslegung, wonach auch die Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke erfolgen muss, wäre zur Umsetzung dieses Gesetzeszwecks nicht geeignet, weil die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bzw. §§ 51 ff. AO verankerte Unterscheidung zwischen ideellen Bereichen einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung und nicht begünstigten Bereichen nicht der Struktur einer juristischen Person des öffentlichen Rechts entspricht. Dies zeigt sich insbesondere daran, dass schon die Frage, ob die öffentliche Hand generell "gemeinnützigkeitsunfähig" ist, uneinheitlich beantwortet wird (vgl. zu Eigengesellschaften BFH-Urteil vom 27.11.2013 - I R 17/12, BFHE 244, 194, BStBl II 2016, 68, Rz 20 ff., m.w.N.). Es ist angesichts des vom Gesetzgeber breit angelegten Anwendungsbereichs im Hinblick auf die begünstigungsfähigen Tätigkeiten (s. unter II.1.c aa und cc) nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber die Gewährung der Steuerbefreiung für Tätigkeiten im Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts von einer solchen Zusatzprüfung abhängig machen wollte.
18. Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass der Gesetzgeber in Bezug auf § 3 Nr. 26a EStG in den Gesetzesmaterialien ausgeführt hat, es solle ein "Freibetrag für Einnahmen aus allen nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich" (BTDrucks 16/5926, S. 2; vgl. BFH-Beschluss vom 25.04.2012 - VIII B 202/11, BFH/NV 2012, 1330, Rz 4) eingeführt werden. Diese Aussage ist nicht so zu verstehen, dass damit die genannten Kriterien auch für nebenberufliche Tätigkeiten im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gelten sollten. Denn die in § 3 Nr. 26a Satz 1 EStG vorgenommene Gleichstellung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts wird in den Gesetzesmaterialien nicht erörtert (vgl. BTDrucks 16/5926; zu § 3 Nr. 26 FG Köln, Urteil vom 20.01.2022 - 15 K 1317/19, juris, Rz 16).
19. cc) Eine von § 3 Nr. 26a EStG begünstigte Tätigkeit ist danach (ohne weitere Voraussetzungen) schon dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige im Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts tätig wird.
20. Daher sind die Einnahmen des Klägers aus seiner Aufsichtsratsstätigkeit von § 3 Nr. 26a EStG vollständig erfasst. Auf die Art der Tätigkeit des Klägers für die Stadt D kommt es ebenso wenig an wie auf die von der Q GmbH entfaltete(n) Tätigkeit(en) und deren Gewichtung.
21. d) Die Steuerbefreiung der Einkünfte des Klägers aus der Aufsichtsratsstätigkeit scheidet nicht an § 3 Nr. 26a Satz 2

EStG, da keine Steuerbefreiung nach einer der dort genannten Vorschriften zu gewähren ist.

22. Das Vermögen der Q GmbH als selbständige juristische Person des Privatrechts ist weder eine Bundes- oder Landeskasse im Sinne von § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG (vgl. zur Zahlung aus dem Vermögen einer selbständigen juristischen Person des öffentlichen Rechts BFH-Urteil vom 03.07.2018 - VIII R 28/15, BFHE 261, 537, BStBl II 2018, 715, Rz 24) noch eine öffentliche Kasse im Sinne von § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 07.08.1986 - IV R 228/82, BFHE 147, 365, BStBl II 1986, 848, unter 1.b [Rz 13], m.w.N.).
23. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG greift bereits nicht ein, weil keiner der in der Vorschrift genannten Tätigkeitsbereiche vorliegt.
24. e) Die Betriebsausgaben in Höhe von 225 €, die im Zusammenhang mit der Aufsichtsrats Tätigkeit angefallen sind, dürfen gemäß § 3c Abs. 1 EStG nicht von anderen Einkünften des Klägers abgezogen werden (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.2017 - III R 23/15, BFHE 260, 271, BStBl II 2019, 469, Rz 15).
25. f) Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die angefochtene Entscheidung ist insoweit rechtsfehlerhaft. Das Urteil des FG stellt sich indes im Ergebnis aus den dargelegten Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO).
26. 3. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).
27. 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de