Urteil vom 27. August 2013, VIII R 34/11

Ehrenamtliche Vorstandstätigkeit für ein Versorgungswerk als Leistung öffentlicher Dienste i.S. des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG

BFH VIII. Senat

EStG § 3 Nr 12 S 2, KStG § 4 Abs 5, KStG § 5 Abs 1 Nr 8, KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006 , EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 02. März 2011, Az: 3 K 180/09

Leitsätze

Aufwandsentschädigungen eines Versorgungswerks an ehrenamtliche Vorstandsmitglieder sind nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG steuerfrei, wenn sich das Versorgungswerk als juristische Person des öffentlichen Rechts im Rahmen seiner gesetzlichen Aufgabenzuweisung auf die Gewährleistung der Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung für seine Zwangsmitglieder beschränkt und dabei die insoweit bestehenden Anlagegrundsätze beachtet .

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die Steuerfreiheit von Aufwandsentschädigungen.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

3 Für seine ehrenamtliche Tätigkeit als Vorstandsmitglied im Verwaltungsausschuss eines Versorgungswerks erhielt er in den Streitjahren (2003 bis 2006) Aufwandsentschädigungen, die er im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen unter Hinweis auf § 3 Nr. 12 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als steuerfrei ansah.

4 Abweichend davon erfasste der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Aufwandsentschädigungen mit den angefochtenen Bescheiden als nach § 18 Abs. 1 EStG steuerbare Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

5 Dagegen erhob der Kläger Einspruch, den das FA als unbegründet zurückwies. Die daraufhin erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 2129 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab.

6 Mit Bescheiden vom 9. Februar 2012 hat das FA die Einkommensteuerbescheide für 2005 und für 2006 geändert.

7 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Entgegen der Ansicht des FA sei seine ehrenamtliche Tätigkeit als Vorstandsmitglied des --als Körperschaft öffentlichen Rechts verfassten-- Versorgungswerks nach § 3 Nr. 12 EStG "Ausübung öffentlicher Gewalt" und damit die dafür gezahlte Aufwandsentschädigung steuerfrei.

8 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben sowie die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2003 und 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. August 2009 sowie die Einkommensteueränderungsbescheide für 2005 und für 2006 vom 9. Februar 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. März 2012 in der Weise zu ändern, dass die Aufwandsentschädigungen für die Tätigkeit des Klägers als ehrenamtliches Vorstandsmitglied des Versorgungswerks als steuerfreie Einnahmen nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG außer Ansatz bleiben.

9 Das FA beantragt unter Bezugnahme auf seine Stellungnahme im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren (VIII B 45/11), die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Ergänzend trägt es vor, der Kläger habe keine öffentlichen Dienste i.S. des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG geleistet. Das Versorgungswerk sei ein Betrieb gewerblicher Art. Es sei insbesondere kein Hoheitsbetrieb.

11 Es stelle ein Sondersystem gegenüber der berufsständisch geprägten Sonderform der privaten Lebensversicherung auf privatrechtlicher Grundlage, z.B. der X-Versicherung, dar und trete zu diesem privatwirtschaftlichen Unternehmen in Wettbewerb.

12 Die dem Versorgungswerk übertragenen Aufgaben würden auch durch privatwirtschaftliche Mittel verwirklicht. Im Gegensatz zur Deutschen Rentenversicherung, die die einbezahlten Beiträge unmittelbar für die Finanzierung der erbrachten Leistungen verwende (sog. Umlageverfahren), habe das Versorgungswerk nach Maßgabe seiner Satzung sein Vermögen --gleich einem privatwirtschaftlichen Versicherungsunternehmen-- entsprechend § 54 des Versicherungsaufsichtsgesetzes anzulegen.

13 Der Gesetzgeber sehe öffentlich-rechtliche Versorgungseinrichtungen ersichtlich nicht als Hoheitsbetriebe an. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 8 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) seien öffentlich-rechtliche Versorgungseinrichtungen von der Körperschaftsteuer befreit. Entspräche es dem Willen des Gesetzgebers, diese als Hoheitsbetriebe im körperschaftsteuerlichen Sinne zu behandeln, bedürfte es der Befreiungsvorschrift nicht, da sie dann gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG schon nicht der Körperschaftsteuer unterliegen würden.

14 Schließlich sei die Aufgabenstellung des Versorgungswerks --trotz gewisser Ähnlichkeiten-- in wesentlichen Ausprägungen mit der gesetzlichen Sozialversicherung nicht vergleichbar.

15 Die Sozialversicherung stelle eine Sicherung besonderer Art dar, bei der die Beiträge und Leistungen nach sozialen Gesichtspunkten gestaffelt seien.

16 Im Gegensatz dazu seien Versorgungseinrichtungen als Gefahrengemeinschaften, beschränkt auf die Angehörigen der jeweiligen Berufsgruppe, organisiert. Dadurch wiesen die Aufgaben des Versorgungswerks eine gewisse Ähnlichkeit zu privaten Versicherungsunternehmungen auf.

17 Die Versorgungsleistungen eines Versorgungswerks seien nicht nach sozialen Gesichtspunkten gestaffelt, sondern u.a. von den vom Teilnehmer aufgebrachten Versorgungsabgaben und der Dauer der Teilnahme abhängig.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

19 Zu Unrecht geht das angefochtene Urteil, das im Übrigen schon wegen der nach Revisionszulassung ergangenen Änderungsbescheide für die Streitjahre 2005 und 2006 aus Verfahrensgründen aufzuheben ist (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Januar 2013 II R 66/11, BFHE 240, 191; vom 12. September 2007 VIII R 38/04, BFH/NV 2008, 37, m.w.N.), davon aus, dass die vom Kläger in den Streitjahren 2003 bis 2006 bezogenen Aufwandsentschädigungen nicht für "öffentliche Dienste" i.S. des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG gezahlt wurden und schon deshalb nicht als steuerfrei zu behandeln sind.

20 Ob die weiteren Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach dieser Vorschrift vorliegen, kann nach den bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG nicht beurteilt werden; diese Feststellungen hat das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen.

21 1. Nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG sind Bezüge steuerfrei, die als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstausfall oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen.

22 a) § 3 Nr. 12 EStG ist verfassungsgemäß, soweit die Vorschrift Aufwandsentschädigungen betrifft, die nicht über die tatsächlich entstandenen Aufwendungen des Beziehers hinausgehen (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2012 VIII R 57/09, BFHE 239, 261, in Abgrenzung zum Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 11. November 1998 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, BStBl II 1999, 502; ebenso Blümich/Erhard, § 3 EStG Rz 2, unter Bezugnahme auf BFH-Beschluss vom 21. September 2006 VI R 81/04, BFHE 215, 196, BStBl II 2007, 114; BFH-Urteil vom

29. November 2006 VI R 3/04, BFHE 216, 163, BStBl II 2007, 308; für eine weitgehende Verfassungswidrigkeit der Vorschrift Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 12 EStG Rz 3).

23 b) Die im Streitfall von dem Versorgungswerk als Körperschaft des öffentlichen Rechts und damit aus einer öffentlichen Kasse i.S. des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG gezahlten Aufwandsentschädigungen sind nach Maßgabe der Vorschrift nur steuerfrei, wenn sie "für öffentliche Dienste" gezahlt wurden.

24 aa) Zu den öffentlichen Diensten im Sinne der Vorschrift gehört neben der Ausübung einer eigentlichen hoheitlichen Tätigkeit der Gesamtbereich der hoheitlichen Verwaltung einschließlich der schlichten Hoheitsverwaltung (vgl. BFH-Urteile vom 19. Januar 1990 VI R 42/86, BFHE 160, 221, BStBl II 1990, 679; vom 9. Mai 1974 IV R 160/71, BFHE 112, 481, BStBl II 1974, 631). Eine Betätigung in einem Betrieb gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG) ist jedoch grundsätzlich nicht als öffentlicher Dienst i.S. des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG anzuerkennen (vgl. BFH-Urteile vom 13. August 1971 VI R 391/69, BFHE 103, 165, BStBl II 1971, 818; in BFHE 112, 481, BStBl II 1974, 631; in BFHE 160, 221, BStBl II 1990, 679; Schmidt/Heinicke, EStG, 32. Aufl., § 3 Stichwort "Aufwandsentschädigungen").

25 Vielmehr ist für die Annahme "öffentlicher Dienste" im Sinne der Vorschrift eine Tätigkeit in Ausübung öffentlicher Gewalt (§ 4 Abs. 5 KStG) erforderlich, mithin eine Tätigkeit, die einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft eigentümlich und vorbehalten ist (vgl. BFH-Urteil vom 4. Februar 1976 I R 200/73, BFHE 118, 31, BStBl II 1976, 355). Damit soll sichergestellt werden, dass nur Aufwandsentschädigungen für die Wahrnehmung solcher Tätigkeiten steuerfrei bleiben, mit denen die öffentliche Hand ihren eigentlichen Aufgaben nachgeht (v. Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 12 Rz B 12/90).

26 bb) Nach der BFH-Entscheidung in BFHE 118, 31, BStBl II 1976, 355 kann eine --mit dem im Streitfall betroffenen Versorgungswerk als Körperschaft öffentlichen Rechts vergleichbare-- öffentliche Versicherungsanstalt nicht schon deshalb geltend machen, öffentliche Gewalt i.S. des § 4 Abs. 5 KStG auszuüben, weil sie für ein räumlich abgegrenztes Gebiet mit der ausschließlichen Wahrnehmung von Aufgaben betraut wurde und ihr zur Durchführung dieser Aufgaben das Recht eingeräumt ist, verwaltungsrechtliche Zwangsmittel zu ergreifen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 18. Februar 1970 I R 157/67, BFHE 99, 42, BStBl II 1970, 519). Danach kann "nicht ohne weiteres" in Fällen, in denen der Gesetzgeber für bestimmte Gruppen freier Berufe öffentlich-rechtliche Versorgungseinrichtungen geschaffen hat, angenommen werden, die entsprechenden Aufgaben seien einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft eigentümlich und vorbehalten. Begründet wurde diese Auffassung mit der Stellung der öffentlichen Versicherungsanstalt zwischen einem Hoheitsbetrieb und einem privaten Versicherungsunternehmen sowie der grundsätzlichen und in jenem Verfahren auch tatsächlich bejahten Steuerpflicht öffentlich-rechtlicher Versicherungs- und Versorgungsunternehmen in § 4 Abs. 1 Nr. 10 KStG a.F.

27 cc) Anderes gilt jedoch für solche Betriebe gewerblicher Art i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, die gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG steuerbefreit sind. Dazu hat der BFH mit Urteil vom 9. Februar 2011 I R 47/09 (BFHE 233, 109, BStBl II 2012, 601) für das berufsständische Versorgungswerk einer Körperschaft öffentlichen Rechts eine Körperschaftsteuerfreiheit (nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG) nur als ausgeschlossen angesehen, soweit die Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen Erträge aus Tätigkeiten außerhalb ihrer öffentlichen Aufgaben erzielen. Zur Begründung hat der BFH ausdrücklich darauf verwiesen, dass nach der gesetzgeberischen Wertung diese Steuerbefreiung deshalb gerechtfertigt ist, weil diese Pflichtversicherungseinrichtungen weitgehend entsprechende Aufgaben der nicht der Körperschaftsteuer unterliegenden Sozialversicherungsträger (Hoheitsbetriebe) wahrnehmen (BTDrucks IV/3189, S. 10).

28 Zweck der Steuerbefreiungen ist es demnach, die öffentlich-rechtlichen Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen bei ihrer Aufgabe zu unterstützen, den bei ihnen Pflichtversicherten eine Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung zu gewähren.

29 Danach bezieht sich die Tätigkeit der juristischen Person öffentlichen Rechts nicht auf eine ggf. gesondert zu erfassende wirtschaftliche, sondern auf ihre steuerbefreite Tätigkeit im Rahmen ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgaben, wenn sie die für sie bestehenden gesetzlichen Anlagegrundsätze zur Gewährleistung eine Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung für die Kammerangehörigen und deren Familienangehörige wahrt (BFH-Urteil in BFHE 233, 109, BStBl II 2012, 601).

30 2. Der Zweck des § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG, die dort genannten Körperschaften den Sozialversicherungsträgern gleichzustellen, ist auch für die Auslegung des Merkmals "öffentliche Dienste" in § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG heranzuziehen. Mit diesen Grundsätzen, für die ersichtlich die vom FA betonten Unterschiede zwischen

Sozialversicherung und berufsständischer Altersversorgung ohne entscheidungserhebliche Bedeutung sind, ist das angefochtene Urteil nicht vereinbar.

31 Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ist weder vorgetragen noch sonst ersichtlich, dass das Versorgungswerk (ungeachtet der insoweit bestehenden Rechtsaufsicht des zuständigen Ministeriums) unter Missachtung der für seine Tätigkeit geltenden Anlagegrundsätze tätig geworden ist oder nicht zu seinen öffentlichen Aufgaben gehörende Tätigkeiten ausgeübt hat.

32 Auf dieser Grundlage kann die durch gesetzliche Zwangsmitgliedschaft der Kammerangehörigen allgemein angeordnete und zugleich auf diesen Personenkreis beschränkte Tätigkeit des Versorgungswerks zur sozialen Absicherung der Mitglieder in der für die gesetzliche Rentenversicherung typischen Weise (Gewährleistung der Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung der Angehörigen als öffentliche Aufgabe; vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 109, BStBl II 2012, 601, unter Bezugnahme auf BTDrucks IV/3189, S. 10; Boetius, Der Betrieb 1996, Beilage 17; Hüttemann, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 100) entgegen der Ansicht des FG ebenso wenig wie die Tätigkeit der gesetzlichen Rentenversicherung allein unter Hinweis auf die Möglichkeit entsprechender Absicherungen über private Lebensversicherungen als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr angesehen werden.

33 Insbesondere kann eine privaten Unternehmen entsprechende Tätigkeit schon deshalb nicht angenommen werden, weil die zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben gesetzlich angeordnete --öffentlich-rechtliche-- Zwangsmitgliedschaft die Annahme eines Wettbewerbs zwischen der juristischen Person öffentlichen Rechts und privaten Unternehmen ausschließt (Mai in Frotscher/ Maas, KStG/GewStG/UmwStG, Freiburg 2011, § 4 KStG Rz 20) und die juristische Person deshalb nicht der Steuerpflicht unterworfen wird (BFH-Urteil in BFHE 233, 109, BStBl II 2012, 601; Mai in Frotscher/Maas, a.a.O., § 4 KStG Rz 20).

34 Ausdrücklich hat der BFH die Annahme eines potenziellen Wettbewerbs zwischen privaten Unternehmen und öffentlich-rechtlichen Pflichtversicherungseinrichtungen verneint, die nur gegenüber den bei ihr Pflichtversicherten Leistungen erbringen dürfen und sich auf die Erfüllung ihrer gesetzlich zugewiesenen Aufgaben beschränken (BFH-Urteil in BFHE 233, 109, BStBl II 2012, 601; im Ergebnis zustimmend Fischer, jurisPR-SteuerR 28/2011, Anm. 5).

35 3. Die Sache ist nicht spruchreif.

36 Zwar ist die Höhe der streitigen Aufwandsentschädigungen vom FG festgestellt und die Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen für deren Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG in den umfangreichen Stellungnahmen der Beteiligten sowohl im Verwaltungs- wie im Finanzgerichts- und Revisionsverfahren nicht in Zweifel gezogen worden. Aber die Frage, ob die Aufwandsentschädigungen zumindest teilweise für Verdienstausfall oder Zeitverlust gewährt wurden oder den tatsächlichen Aufwand des Klägers für seine ehrenamtliche Vorstandstätigkeit i.S. des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG offenbar überstiegen haben, haben --wegen ihres abweichenden Rechtsstandpunkts zu Recht-- weder FA noch FG zum Gegenstand ihrer Sachverhaltsermittlung gemacht und damit auch dem Kläger keine Veranlassung gegeben, dazu vorzutragen.

37 Auf dieser Grundlage kann der Senat nicht selbst entscheiden, ob diese Voraussetzungen im Streitfall gegeben sind; die Sache ist deshalb zur weiteren Sachaufklärung und zur erneuten Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de