Urteil vom 03. Juli 2018, VIII R 28/15

Entschädigungen für die ehrenamtliche Tätigkeit als Versichertenberater und Mitglied eines Widerspruchsausschusses

ECLI:DE:BFH:2018:U.030718.VIIIR28.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 3 Nr 12, EStG § 26, EStG § 26a, EStG § 15, EStG § 18, SGB 4 § 39, SGB 4 § 41, JVEG § 16, EStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 30. Juni 2015, Az: 7 K 7230/13

Leitsätze

1. Erhält der Steuerpflichtige im Rahmen seiner ehrenamtlichen Tätigkeit als Versichertenberater und Mitglied eines Widerspruchsausschusses Entschädigungen für Zeitaufwand gemäß § 41 Abs. 3 Satz 2 SGB IV, liegen weder die Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 EStG noch die Voraussetzungen des § 3 Nr. 12 EStG vor .

2. Der Freibetrag gemäß § 3 Nr. 26a EStG ist ein Jahresbetrag, der nur einmalig für sämtliche Einkünfte i.S. dieser Vorschrift zu gewähren ist .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 1. Juli 2015 7 K 7230/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die steuerliche Behandlung von Entschädigungen gemäß § 41 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch (SGB IV).

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist bei der X-Rentenversicherung ehrenamtlich als Versichertenberaterin und Mitglied eines Widerspruchsausschusses tätig. Hierfür erhielt sie im Streitjahr (2012) gemäß § 41 SGB IV Entschädigungen in Höhe von 7.788 €, wovon 7.044 € auf die Tätigkeit als Versichertenberaterin und 744 € auf die Tätigkeit als Mitglied eines Widerspruchsausschusses entfielen. Zusätzlich erzielte die Klägerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Ruhestandsbeamtin der Y-Rentenversicherung.

3 In dem Einkommensteuerbescheid 2012 vom 26. April 2013 qualifizierte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Entschädigungen als steuerpflichtige Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung --EStG--) und ermittelte hierfür unter Berücksichtigung von Betriebsausgaben in Höhe von insgesamt 1.249 € sowie eines Abzugs von jeweils 500 € bei den Einnahmen und Ausgaben gemäß § 3 Nr. 26a EStG einen Gewinn in Höhe von 6.539 €. Ein Freibetrag gemäß § 3 Nr. 26 EStG wurde nicht gewährt.

4 Im Rahmen des hiergegen gerichteten Einspruchsverfahrens berücksichtigte das FA weitere Betriebsausgaben in Höhe von 120 €. Im Übrigen blieb der Einspruch der Klägerin erfolglos.

5 Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Klägerin habe Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG erzielt, wobei es im Streitfall gar nicht auf die Einordnung der Einkünfte aus den Tätigkeiten als Versichertenberaterin und Mitglied eines Widerspruchsausschusses unter die Einkunftsarten der

§§ 15, 18 und 19 EStG ankomme. Ein Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG sei in jedem Fall nicht zu gewähren. Für eine Einordnung als "Betreuer" i.S. dieser Vorschrift fehle es an einer pädagogischen Ausrichtung, da die Tätigkeiten der Klägerin weder eine umfassende Persönlichkeitsentwicklung beabsichtigten noch in eine strukturierte Ausbildung eingebettet seien. Vielmehr handele es sich typisierend um rechts- und wirtschaftsberatende Tätigkeiten. Darüber hinaus finde auch § 3 Nr. 12 EStG keine Anwendung. Satz 1 scheide schon deshalb aus, weil es sich nicht um Bezüge handele, die aus einer Bundeskasse oder Landeskasse gezahlt würden. Die Voraussetzungen des Satzes 2 seien nicht erfüllt, da mit den Entschädigungen gemäß § 41 Abs. 3 Satz 2 SGB IV ein Zeitverlust abgegolten werde. Ob sämtliche Betriebsausgaben lediglich der Tätigkeit als Versichertenberaterin zuzurechnen seien, könne unter diesen Voraussetzungen dahingestellt bleiben. Im Übrigen sei der Freibetrag gemäß § 3 Nr. 26a EStG auch bei mehreren Tätigkeiten nur einmal pro Jahr zu gewähren. Die Gründe sind in den Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1598 veröffentlicht.

6 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, das FG habe den Begriff des Betreuers in § 3 Nr. 26 EStG zu eng ausgelegt und dabei nicht ausreichend berücksichtigt, dass diese Vorschrift die Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements bezwecke. Sie, die Klägerin, sei Ansprechpartnerin für hilfsbedürftige Personen, die sie über bestehende Rentenansprüche berate. Dabei habe sie einen direkten, persönlichen Kontakt und bilde die Betroffenen weiter. Es gehe also um Wissensvermittlung, so dass ihre Tätigkeit pädagogisch geprägt sei. Ansonsten dürften auch Betreuer bei der Mütterberatung, der Seelsorge und der Bahnhofsmission keinen Freibetrag erhalten. Im Übrigen stehe ihr für jede der beiden getrennt ausgeübten Tätigkeiten (Versichertenberaterin und Mitglied eines Widerspruchsausschusses) ein Freibetrag zu.

7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 26. April 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Juli 2013 dahin zu ändern, dass der Gewinn aus selbständiger Arbeit um 1.231 € vermindert wird.

8 Das FA beantragt, die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

10 Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Klägerin für ihre Einkünfte aus den Tätigkeiten als Versichertenberaterin und Mitglied eines Widerspruchsausschusses der X-Rentenversicherung insgesamt nur ein Freibetrag gemäß § 3 Nr. 26a EStG in Höhe von 500 € zusteht und sowohl die Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 EStG als auch die Voraussetzungen des § 3 Nr. 12 EStG nicht erfüllt sind.

11 Ob das FG darüber hinaus zu Recht entschieden hat, diese Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG statt aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu qualifizieren, erscheint fraglich, kann jedoch dahinstehen. Denn dies hat für die streitige Anwendung der Regelungen in § 3 Nr. 12, 26 und 26a EStG keine Bedeutung.

12 1. Die Versagung des Freibetrags gemäß § 3 Nr. 26 EStG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

13 a) Nach dieser Vorschrift sind Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts in Höhe von insgesamt 2.100 € im Jahr steuerfrei.

14 b) Eine Tätigkeit als "Betreuer" i.S. dieser Vorschrift setzt sowohl eine pädagogische Ausrichtung als auch einen direkten persönlichen Kontakt voraus (vgl. R 3.26 Abs. 1 der Lohnsteuer-Richtlinien 2012 --LStR--; Bergkemper in Herrmann/Heuer/ Raupach --HHR--, § 3 Nr. 26 Rz 5; von Beckerath in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 3 Nr. 26 Rz 50; Handzik in Littmann/Bitz/ Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 3 Rz 1018e; Stuhrmann in Bordewin/Brandt, § 3 Nr. 26 EStG Rz 27).

15 Dies ergibt sich zum einen aus der Begründung des Finanzausschusses zum Steuerbereinigungsgesetz 1999 (BTDrucks 14/2070, S. 16), mit dem der Begriff des "Betreuers" in die Vorschrift aufgenommen worden ist. Trotz

etwaiger Überschneidungen zu den schon zuvor erfassten "vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten" sollten danach ausdrücklich diejenigen Tätigkeiten erfasst werden, die durch einen direkten pädagogisch ausgerichteten Kontakt zu den betreuten Menschen dem Kernbereich des ehrenamtlichen Engagements zuzurechnen sind.

16 Zum anderen ist der systematische Zusammenhang mit den anderen Personengruppen zu berücksichtigen, die in § 3 Nr. 26 EStG genannt werden. Die Tätigkeiten als "Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher" sind sämtlich von einer pädagogischen Ausrichtung geprägt; sie nehmen auf andere Menschen durch persönlichen Kontakt Einfluss, um auf diese Weise geistige und körperliche Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern (vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Oktober 1991 IV R 106/90, BFHE 166, 72, BStBl II 1992, 176).

17 Dementsprechend gilt das Erfordernis der pädagogischen Ausrichtung und des persönlichen Kontakts sowohl für die Betreuer als auch für die vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten i.S. des § 3 Nr. 26 EStG. Dass die Tätigkeit unter sozialen Aspekten wünschenswert ist, reicht auch unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks der Stärkung des ehrenamtlichen Engagements und der dadurch gebotenen weiten Auslegung des § 3 Nr. 26 EStG nicht aus (vgl. auch Schmidt/Levedag, EStG, 37. Aufl., § 3 Rz 93; Tormöhlen in Korn, § 3 Nr. 26 EStG Rz 9).

18 c) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat das FG zutreffend entschieden, dass die Tätigkeit der Klägerin als Versichertenberaterin weder die Voraussetzungen eines Betreuers noch die Voraussetzungen einer vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeit erfüllt.

19 "Versichertenberater" ist gemäß § 61 Abs. 1 Satz 1 der Satzung der X-Rentenversicherung die Funktionsbezeichnung für die Versichertenältesten i.S. des § 39 SGB IV. Sie haben insbesondere die Aufgabe, eine ortsnahe Verbindung der X-Rentenversicherung zu den Versicherten und den Leistungsberechtigten herzustellen und diese zu beraten und zu betreuen; sie sollen in Fragen der Rentenversicherung Auskunft und Rat erteilen und den Versicherten bei der Ausfüllung von Leistungsanträgen behilflich sein (§ 61 Abs. 1 Satz 2 der Satzung der X-Rentenversicherung). Die Versichertenberater werden durch die Vertreterversammlung der X-Rentenversicherung gewählt (§ 61 Abs. 2 Satz 1 der Satzung der X-Rentenversicherung). Sie üben ihre Tätigkeit ehrenamtlich aus (§ 40 Abs. 1 Satz 1 SGB IV, § 4 der Satzung der X-Rentenversicherung).

20 Zwar hat die Klägerin danach persönlichen Kontakt zu den von ihr beratenen Personen, denen sie auch Wissen über deren Rentenansprüche vermittelt. Im Vordergrund steht aber nicht die Entwicklung und Förderung der geistigen Fähigkeiten der beratenen Personen, sondern die Optimierung der Vermögenssituation dieser Personen im Bereich der Renten. Dies bedeutet, dass es letztlich nur um die Unterstützung bei Vermögens- und Finanzfragen geht, die keinen pädagogischen Charakter hat (vgl. auch FG Nürnberg, Urteil vom 6. Oktober 2017 4 K 858/16, EFG 2018, 198).

21 d) Auch die ehrenamtliche Tätigkeit als Mitglied eines Widerspruchsausschusses der X-Rentenversicherung erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 EStG.

22 Die Widerspruchsausschüsse für laufende Verwaltungsgeschäfte (§ 67 der Satzung der X-Rentenversicherung) überprüfen die Entscheidungen der X-Rentenversicherung und sind mit einem hauptamtlichen Vertreter des Direktoriums sowie zwei ehrenamtlichen Mitgliedern besetzt. Die ehrenamtlichen Mitglieder müssen die Voraussetzungen für die Wählbarkeit als Organmitglied der X-Rentenversicherung erfüllen (§ 67 Abs. 2 der Satzung der X-Rentenversicherung). Damit ist diese Tätigkeit der Klägerin im Ergebnis Teil der Selbstverwaltung der X-Rentenversicherung und hat keinen pädagogischen Charakter.

23 2. Darüber hinaus hat das FG auch rechtsfehlerfrei die Erfüllung der Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit gemäß § 3 Nr. 12 EStG verneint.

24 a) § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG setzt die Zahlung von Aufwandsentschädigungen aus einer Bundes- oder Landeskasse voraus. Daran fehlt es im Streitfall. Denn die zahlende X-Rentenversicherung ist eine selbständige juristische Person des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 der Satzung der X-Rentenversicherung).

25 b) Auch die Voraussetzungen des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG, der nicht auf Zahlungen aus einer Bundes- oder Landeskasse beschränkt ist, sondern allgemein auf Zahlungen aus öffentlichen Kassen abstellt, liegen nicht vor. Denn diese Vorschrift gilt u.a. ausdrücklich nicht für Aufwandsentschädigungen, die für Zeitverlust gewährt worden sind. Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) handelt es sich bei den an die Klägerin gezahlten Entschädigungen aber gerade um Pauschbeträge für Zeitaufwand gemäß § 41 Abs. 3 Satz 2 SGB IV. Die Klägerin hat hiergegen keine Einwendungen erhoben.

26 3. Schließlich hat das FG der Klägerin zu Recht den Freibetrag gemäß § 3 Nr. 26a EStG in Höhe von 500 € gewährt, und zwar einmalig im Streitjahr für sämtliche Einkünfte aus ihren Tätigkeiten als Versichertenberaterin und Mitglied eines Widerspruchsausschusses.

27 a) § 3 Nr. 26a EStG setzt Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts voraus, die nicht unter § 3 Nr. 12 oder Nr. 26 EStG fallen. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor.

28 b) Aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt sich, dass es sich bei dem Freibetrag gemäß § 3 Nr. 26a EStG um einen Jahresbetrag handelt, der auch dann nur einmal zu gewähren ist, wenn der Steuerpflichtige verschiedene nebenberufliche Tätigkeiten ausübt (R 3.26 Abs. 8 LStR; HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 26a EStG Rz 2; Blümich/Erhard, § 3 Nr. 26a EStG Rz 5; Ross in Frotscher/Geurts, EStG, § 3 Nr. 26a EStG Rz 4; Schmidt/ Levedag, a.a.O., § 3 Rz 96; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 3 Rz 1058 i.V.m. 1030a; Tormöhlen in Korn, § 3 Nr. 26a EStG Rz 8; vgl. auch BFH-Urteile vom 23. Juni 1988 IV R 21/86, BFHE 154, 81, BStBl II 1988, 890, und vom 15. Februar 1990 IV R 87/89, BFHE 160, 307, BStBl II 1990, 686, zu § 3 Nr. 26 EStG a.F.). Denn Satz 1 stellt im Plural auf die "Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten" ab, die bis zur Höhe von "insgesamt 500 Euro im Jahr" steuerfrei sein sollen. Entsprechendes gilt für die Berechnung in Satz 3, wenn "die Einnahmen für die in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten", d.h. die Einnahmen sämtlicher Tätigkeiten i.S. des Satzes 1, "den steuerfreien Betrag", d.h. den Jahresbetrag in Höhe von 500 €, übersteigen.

29 c) Damit kann im Streitfall dahingestellt bleiben, ob die Tätigkeiten der Klägerin als Versichertenberaterin und Mitglied eines Widerspruchsausschusses steuerlich getrennt zu betrachten sind und ob die geltend gemachten Betriebsausgaben --wie von der Klägerin vorgetragen-- nur der Tätigkeit als Versichertenberaterin zuzuordnen sind.

30 4. Auch die Höhe des ermittelten Gewinns ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

31 Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) erzielte die Klägerin aus ihren Tätigkeiten als Versichertenberaterin und Mitglied eines Widerspruchsausschusses Einnahmen in Höhe von insgesamt 7.788 € und konnte hierfür Betriebsausgaben in Höhe von insgesamt 1.369 € geltend machen.

32 Gemäß § 3 Nr. 26a Satz 1 EStG sind diese Einnahmen in Höhe von 500 € steuerfrei. Die Betriebsausgaben konnten von den verbleibenden steuerpflichtigen Einnahmen in Höhe von 7.288 € aber nur insoweit abgezogen werden, als sie die steuerfreien Einnahmen übersteigen, d.h. in Höhe von 869 € (§ 3 Nr. 26a Satz 3 EStG). Daraus ergibt sich der in der Einspruchsentscheidung vom 5. Juli 2013 ermittelte steuerpflichtige Gewinn in Höhe von 6.419 €.

33 5. Die Entscheidung des Senats steht nicht im Widerspruch zur BFH-Entscheidung vom 31. Januar 2017 IX R 10/16 (BFHE 256, 250), wonach Entschädigungen ehrenamtlicher Richter für Zeitversäumnis i.S. des § 16 des Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetzes nicht zu steuerbaren Einkünften führen. Weder die ehrenamtliche Tätigkeit als Versichertenberaterin noch die ehrenamtliche Tätigkeit als Mitglied eines Widerspruchsausschusses sind mit der Tätigkeit eines ehrenamtlichen Richters vergleichbar. Denn die Klägerin handelte nicht wie eine unabhängige Richterin, sondern verfolgte die Interessen der Versicherten und --insbesondere in ihrer Funktion als Mitglied eines Widerspruchsausschusses, mit der sie im Ergebnis Teil der Selbstverwaltung der X-Rentenversicherung war-- auch die Interessen der X-Rentenversicherung.

34 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de