
Datum: 02.09.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 1290/05
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0902.5K1290.05.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand:

1

Die Parteien streiten darüber, ob der Beklagte zu Recht einen Teil der an die Klägerin gezahlten Beträge für eine ehrenamtliche Tätigkeit als Einkünfte aus selbständiger Arbeit berücksichtigt hat.

2

Die Kläger sind zusammen veranlagte Ehegatten. Die Klägerin engagierte sich in den Streitjahren neben ihrer nichtselbständigen Teilzeitbeschäftigung ehrenamtlich in ihrer Kommune. Sie war zunächst als sachkundige Bürgerin im Sinne des § 58 Abs. 3 und 4 Gemeindeordnung NRW (GO NW), ab Frühjahr 2002 dann als Mitglied des Rats der Stadt gemäß §§ 40 ff. GONW tätig. Die Stadt zahlte der Klägerin gemäß in den Veranlagungsverfahren vorgelegten Bescheinigungen eine Aufwandsentschädigung von 2.940,00 € in den Jahren 2002 und 2003, von denen gemäß den Bescheinigungen 1.848,00 € steuerfrei waren. Ein Ersatz für Verdienstausfall wurde gemäß diesen Bescheinigungen an die Klägerin nicht gezahlt. Darüber hinaus erhielt die Klägerin für ihre Tätigkeit als sachkundige Bürgerin einen Betrag von 116,62 €.

3

In den Einkommensteuerbescheiden 2002 und 2003 vom2004 berücksichtigte der Beklagte den laut Bescheinigung der Stadt nicht steuerfreien Betrag in Höhe von 1.092,00 € als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bei den Einkünften der Klägerin. Für das Jahr 2002 wurden zusätzlich 16,00 € Aufwandsentschädigung für die Tätigkeit als sachkundige Bürgerin in die Besteuerung miteinbezogen (116,62 € abzüglich Ausgaben von 99,49 €). Entsprechende Einkünfte wurden auch bei der Festsetzung der

4

Einkommensteuervorauszahlung in 2004 berücksichtigt. Die hiergegen eingelegten Einsprüche blieben erfolglos. Mit der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom2005 ergingen zwar Änderungsbescheide hinsichtlich der nun nicht mehr streitigen Einkünfte des Klägers aus einem Lehrauftrag an der Fachhochschule, bezüglich der Aufwandsentschädigung wurden die Einsprüche jedoch als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung führte der Beklagte aus, die an die Klägerin gezahlte Aufwandsentschädigung komme aus der Kasse einer Gemeinde, so dass sich die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) richte. Nach dieser Vorschrift seien derartige Bezüge steuerfrei, soweit nicht festgestellt werde, dass sie für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt worden seien oder den Aufwand, der den Empfängern erwachse, offenbar überstiegen. Zur Erleichterung der Feststellung, inwieweit es sich in diesen Fällen um eine steuerfreie Aufwandsentschädigung handle, sei die gewährte Aufwandsentschädigung gemäß Abschnitt 13 Abs. 3 Nr. 2 der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) bei ehrenamtlich tätigen Personen i. H. v. 1/3, mind. 154,00 € monatlich, steuerfrei. Ein darüber hinausgehender höherer Abzug von Aufwendungen könne nur gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt im Einzelnen die ihm entstandenen Kosten, die die steuerfreien Anteile der Aufwandsentschädigung übersteigen, nachweise. Bei ehrenamtlich tätigen Personen seien alle durch die Tätigkeit veranlassten Aufwendungen als durch die steuerfreie Aufwandsentschädigung ersetzt anzusehen, so dass nur ein die Aufwandsentschädigung übersteigender Aufwand als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar sei (Abschnitt 13 Abs. 4 LStR). Die allgemeine Aufzählung der der Klägerin im Zusammenhang mit der ehrenamtlichen Tätigkeit entstandenen Kosten sei insoweit nicht konkret genug, um über den steuerfreien Anteil hinaus zusätzlichen Aufwand anzuerkennen.

Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage tragen die Kläger vor, dass die gesamten gezahlten Aufwandsentschädigungen steuerfrei zu belassen seien. Wie sich aus § 45 Abs. 4 GO NW i. V. m. der Entschädigungsverordnung NW und § 12 der Hauptsatzung der Stadt ausdrücklich ergebe, werde durch die gezahlte Aufwandsentschädigung keinerlei Aufwand an Zeit und Arbeitsleistung abgegolten, ebenso wenig der entgangene Arbeitsverdienst und das Haftungsrisiko. Die entsprechenden Vorschriften seien diesbezüglich eindeutig. Die Klägerin habe ehrenamtlich diverse Aufgaben übernommen. So habe sie in den Jahren 2002 und 2003 u.a. an jeweils 35 Sitzungen der Fraktionen und einer Vielzahl von Ausschusssitzungen teilgenommen. Wegen weiterer Einzelheiten bezüglich der ehrenamtlichen Tätigkeit der Klägerin wird auf Bl. 3 der Klagebegründung vom2005 und Bl. 1 – 5 des Schreibens vom2005, Bl. 68 – 72 der FG-Akte, sowie die Bescheinigungen der Stadt vom 02.06.2005, Bl. 76 und 77 der FG Akte und der Fraktion vom 29.05.2005, Bl. 78 der FG Akte verwiesen. Die Kläger sind der Ansicht, dass damit der Aufwand der Klägerin ausreichend glaubhaft gemacht worden sei. Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 Sozialgesetzbuch (SGB) IV seien steuerfreie Aufwandsentschädigungen und die in § 3 Nr. 26 EStG genannten steuerfreien Einnahmen nicht als Arbeitsgeld anzusehen. Der Gesetzgeber habe sich damit ausdrücklich entschieden, dass die Zahlung der Aufwandsentschädigung nicht zur Steuerpflicht führe. Zudem sei nach § 28 Abs. 1 und Abs. 2 GO NW jeder Bürger zu einer nebenberuflichen vorübergehenden Tätigkeit für die Gemeinde verpflichtet, was sogar die teilweise Übernahme von Verwaltungsgeschäften mit sich bringe. Ein solches Ehrenamt könne gemäß § 29 Abs. 1 GO NW nur aus wichtigem Grund abgelehnt werden. Die von den Kommunen dafür gezahlte Aufwandsentschädigung sei marginal und vermöge die Kosten nicht auch nur annähernd abzudecken. Im Übrigen könne auf die Aufwandsentschädigung auch nicht verzichtet werden. Insofern bestehe in der Entgegennahme dieser Entschädigung keinerlei Gewinnerzielungsabsicht, die den anderen Einkunftsarten im weitesten Sinne immanent sei. Daher sei eine besondere Behandlung dieser Aufwandsentschädigungen in

steuerlicher Hinsicht geboten. Jede andere Beurteilung führe zu einer ungerechtfertigten Benachteiligung der Steuerpflichtigen, die sich der staatlichen Verpflichtung eines Ehrenamtes nicht entziehen könnten oder wollten. Jeder andere Steuerpflichtige, der einer Verpflichtung aus dem Ehrenamt nicht nachkommen müsse, stehe ungerechtfertigter Weise besser. Zudem führe das in den angegriffenen Bescheiden gewählte Verfahren auch dazu, dass das ehrenamtliche Engagement der Bürger weiterhin nicht nur unattraktiv sondern gerade zu unmöglich gemacht werde.

Nach § 45 Abs. 4 GO NW sei das Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Ausschuss für Kommunalpolitik des Landes Nordrhein-Westfalen eine Verordnung über die Entschädigung der Mitglieder der kommunaler Vertretung und Ausschüsse in Nordrhein-Westfalen (Entschädigungsverordnung) zu erlassen. Nach deren § 1 Abs. 2 Ziffer 1 a betrage die in an Ratsmitglieder zu zahlende Aufwandspauschale monatlich 245,00 € (2.940,00 € per anno). Dieser Betrag sei sachverständig ermittelt worden und stelle den Mindestbetrag dar, um den gewöhnlichen Mindestaufwand, den jedes Ratsmitglied in Nordrhein-Westfalen habe, abzudecken, wie auch durch Einholung eines Sachverständigengutachtens bestätigt werden könne. Diese Zahlung sei also eine vollkommen steuerfreie Entschädigung für den Aufwand im Sinne des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG. Im Übrigen müssten die Finanzämter ohnehin davon ausgehen, dass Entschädigungen im Sinne des § 3 Nr. 12 EStG nur in Höhe des tatsächlichen Aufwandes gezahlt würden (Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 3 Nr. 12 EStG, RdNr. 18). Eine Prüfung durch die Finanzämter solle nur bei besonderer Veranlassung erfolgen. Damit würden die Kontrollrechte der Finanzämter jedoch gezielt eingeschränkt, was vorliegend auch der richtige Ansatz sei. Einen Hinweis darauf, dass der an die Klägerin gezahlte Aufwandsersatz ihren tatsächlichen Aufwand übersteige, gebe es aber nicht. Daher dürfe der Beklagte auch keine Prüfung vornehmen. Auch Abschnitt 13 LStR ändere hieran nichts. Vielmehr habe die Finanzverwaltung im Hinblick auf diese Richtlinie insoweit ohnehin auf ihr Nachprüfungsrecht verzichtet, soweit sich die Aufwandsentschädigung innerhalb der betragsmäßigen Grenzen der Lohnsteuerrichtlinien hielten. Damit entfalle jedoch das Nachprüfungsrecht der Finanzbehörden, ob die gezahlte Entschädigung den nachweisbaren Aufwand übersteige.

Die Kläger beantragen,

die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 vom2004 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom2005 aufzuheben und die Einkommensteuer jeweils unter Nichtberücksichtigung der Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit neu festzusetzen und den Vorauszahlungsbescheid über Einkommensteuer 2004 vom2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom2005 entsprechend zu ändern.

Der Beklagte beantragt,

die Klage zurückzuweisen.

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass auch im Rahmen der Klagebegründung die Aufwendungen der Klägerin, die die steuerfreie Aufwandsentschädigung übersteigen sollen, nicht im Einzelnen sondern lediglich allgemein aufgelistet seien. Es verbleibe aus seiner Sicht dabei, dass ein höherer Abzug von Aufwendungen im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit der Klägerin nicht möglich sei.

Entscheidungsgründe:

I.	13
Die Klage ist nicht begründet. Der Beklagte hat den streitigen Teil der an die Klägerin gezahlten Aufwandsentschädigung zu Recht als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit berücksichtigt. Diese Einkünfte sind nicht steuerfrei.	14
1. Die Aufwandsentschädigungen, die die Klägerin für ihre Tätigkeit als ehrenamtliches Ratsmitglied bzw. als sachkundige Bürgerin erhalten hat, sind steuerpflichtig. Es handelt sich, wie vom Beklagten angenommen, um Einnahmen aus selbständiger Arbeit nach § 18 EStG. Mitglieder von Gemeinderäten erzielen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH), der das Gericht folgt, Einkünfte aus selbständiger Arbeit (BFH-Urteil v. 8. August 1996, XI B 187/95, BFH/NV 1996, 897).	15
2. Diese Einnahmen sind weder nach § 3 Nr. 12 Satz 1 noch Satz 2 EStG steuerfrei.	16
a. Die erhaltenen Zahlungen sind nicht nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG steuerfrei, denn es handelt sich unstreitig nicht um Aufwandsentschädigungen aus der Bundes- oder Landeskasse, sondern um Zahlungen der Gemeinde	17
b. Eine Steuerfreiheit ergibt sich entgegen der Ansicht der Kläger jedoch auch nicht aus § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG. Danach sind Bezüge steuerfrei, die als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen.	18
Die in Frage stehenden Bezüge sind als Aufwandsentschädigung aus der Kasse einer Gemeinde, also aus einer öffentlichen Kasse, gezahlt worden. Die Klägerin leistete als Ratsmitglied bzw. sachkundige Bürgerin zweifellos auch öffentliche Dienste, denn sie ist Amtsträgerin der öffentlichen Hoheitsverwaltung, da sie Mitglied des Gemeinderats ist (vgl. §§ 40, 42 GO NW). Ohne Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, dass die Klägerin ihr Amt ehrenamtlich ausübt (vgl. Handzik in Littmann/Bitz/Pust, § 3 EStG Rz. 446).	19
Nach ständiger Rechtsprechung des BFH haben die Finanzbehörden und -gerichte jedoch zu prüfen, ob Aufwandsentschädigungen i.S. des § 3 Nr.12 Satz 2 EStG die dem Empfänger erwachsenen Aufwendungen nicht offenbar übersteigen (BFH-Urteile vom 10.01.1992 VI R 167/88, BFH/NV 1992, 387 und vom 09.07.1992 IV R 7/91, BStBl II 1993, 50, m.w.N.). Bei den Aufwendungen, die durch die Erstattungen nicht offenbar überschritten werden dürfen, muss es sich zudem um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handeln (BFH- Urteile vom 09.03.1990 VI R 49/87, BFH/NV 1991, 22 und in BStBl II 1993, 50; Abschn.13 Abs.3 LStR 2002/2003; Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, § 3 Anm.115; Schmidt/Heinicke, Einkommensteuergesetz, § 3 ABC "Aufwandsentschädigungen"). Die in § 3 Nr.12 Satz 2 EStG enthaltene Besserstellung der Empfänger von Bezügen aus öffentlichen Kassen gegenüber anderen Steuerpflichtigen -- insbesondere den Empfängern von Aufwandsersatz seitens privater Arbeitgeber -- beschränkt sich darauf, dass bei der Nachprüfung, ob die Erstattungen Betriebsausgaben oder Werbungskosten abdecken, nicht kleinlich verfahren und dem Empfänger ein ins einzelne gehender Nachweis nicht zugemutet werden soll (BFH-Urteile vom 27.02.1976 VI R 97/72, BStBl II 1976, 418 und in BStBl II 1993, 50).	20
Dabei ist nicht zu prüfen, welche Aufwendungen dem einzelnen Steuerpflichtigen entstanden sind, sondern, ob Personen in gleicher dienstlicher Stellung im Durchschnitt der Jahre Aufwendungen etwa in Höhe der Aufwandsentschädigung erwachsen. Nach der	21

Rechtsprechung des BFH steht es den obersten Finanzbehörden frei, zur Arbeitsvereinfachung und Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen in geeigneter Form und im Zusammenwirken mit den obersten Aufsichtsbehörden der in Betracht kommenden öffentlichen Kassen allgemein Sätze festzulegen, die bei den einzelnen Gruppen als echte Aufwandsentschädigungen anzuerkennen sind (BFH-Urteil in BStBl II 1993, 50). Aus der Formulierung in § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG, dass die Steuerfreiheit davon abhängt, dass die Aufwandsentschädigung den erwachsenen Aufwand nicht offenbar übersteigt, ist zu schließen, dass es auf eine typisierende Betrachtungsweise ankommt und nicht auf die individuell entstandenen Aufwendungen. Dies dient gleichermaßen der Verwaltungsvereinfachung und der steuerlichen Gleichbehandlung. Es bleibt dem Steuerpflichtigen allerdings unbenommen, im Einzelnen die tatsächlich entstandenen Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben darzutun und ggf. nachzuweisen (vgl. BFH-Urteil v. 28. 02.1968, VI R 192/67, BStBl II 1968, 437).

Zur Erleichterung der an sich erforderlichen Prüfung und Feststellung, ob die genannten Voraussetzungen vorliegen, sehen die LStR in § 13 Abs. 3 Satz 2 Beträge vor, bei denen ohne weiteren Nachweis durch den Steuerpflichtigen von einer steuerfreien Aufwandsentschädigung auszugehen ist. Eine entsprechende Regelung hat das Finanzministerium NRW als oberste Landesbehörde mit dem Erlass vom 24.04.2002 S 2337 – 3 – V B 3, Einkommensteuerkartei § 3 Fach 3 Nr. 808 getroffen.

22

Das Gericht hält es für eine zutreffende Auslegung des Gesetzes, wenn insoweit auf Erfahrungssätze zurück gegriffen wird, die die obersten Finanzbehörden der Länder im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen festgelegt haben (Abschn. 13 Abs. 4 Satz 10 der Lohnsteuerrichtlinien - LStR - 1996). Zwar binden diese Verwaltungsanweisungen primär nur die nachgeordneten Behörden, nicht den Steuerbürger oder die Gerichte. Das Gericht ist jedoch der Überzeugung, dass die im Streitfall vom Beklagten herangezogenen LStR und der genannte Erlass des Finanzministeriums NRW Schätzungen beinhalten, die auf einer zutreffenden Verwaltungserfahrung beruhen. In einem solchen Falle sind aber auch Verwaltungsanweisungen aus Gründen der Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes - GG) von den Finanzgerichten zu beachten, solange sie nicht im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen, denn ein Steuerpflichtiger hat grundsätzlich einen Rechtsanspruch darauf, nach allgemeinen Verwaltungsanweisungen besteuert zu werden, die eine auf Erfahrungen der Verwaltung beruhende Schätzung zum Inhalt haben, es sei denn, dass die Anwendung der Schätzungsrichtlinie offensichtlich zu falschen Ergebnissen führt (BFH-Urteil v. 21. Oktober 1999, I R 68/98, DStZ 2000, 600). Das Gericht ist im Streitfall jedoch nicht der Ansicht, dass ein Betrag von 1.848 € als Aufwandsentschädigung für ein Ratsmitglied unangemessen niedrig ist. Im Übrigen haben die Kläger trotz Aufforderung durch das Gericht nicht substantiiert dargetan, dass der Klägerin in den Streitjahren höhere, nicht durch die steuerfreie Pauschale gedeckte Aufwendungen im Zusammenhang mit der ehrenamtlichen Tätigkeit entstanden sind. Diesbezüglich haben sie lediglich den Umfang der Tätigkeit der Klägerin dargelegt, was jedoch über die Art und die Höhe der tatsächlich entstandenen Kosten nichts aussagt. Insbesondere war eine Prüfung, ob es sich insoweit um Werbungskosten gehandelt hat, nicht möglich.

23

Dem können die Kläger auch nicht entgegen halten, dass die gezahlte Aufwandsentschädigung sachverständig ermittelt worden sei. Die Kläger berücksichtigen diesbezüglich nicht den Unterschied zwischen dem haushaltsrechtlichen Begriff des Dienstaufwands und dem des steuerlich relevanten Aufwands (Betriebsausgaben oder Werbungskosten). Denn die von den Gemeinden gewährten Aufwandsentschädigungen

24

können auch Kosten der Repräsentation, für Zeitverlust, für entgangenen Arbeitsverdienst und Haftungsrisiko abgelten. Daran zeigt sich, dass der von der Gemeinde erstattete Dienstaufwand nicht notwendigerweise mit den anfallenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten übereinstimmt.

Die Klage war daher abzuweisen.

25

II.

26

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

27