

Titel:

Steuerbarkeit einer Entschädigungszahlung nach § 41 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch (SGB IV)

Normenketten:

EStG § 3 Nr. 12 Satz 2

EStG § 18 Abs. 1 Nr. 3

SGB IV § 41

Leitsätze:

1. Entschädigung für Zeitversäumnis für ehrenamtliche Tätigkeit als Vorsitzender des Vorstandes sind Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. (redaktioneller Leitsatz)
2. Ersatz von Fahrtkosten ist als Aufwandsentschädigung gemäß § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG steuerfrei. Denn insoweit handelt es sich um Bezüge, die als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden und nicht für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Einkommensteuer

Fundstellen:

EFG 2021, 1717

StEd 2021, 604

LSK 2021, 24181

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Steuerbarkeit einer Entschädigungszahlung nach § 41 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch (SGB IV), die dem Kläger für seine ehrenamtliche Tätigkeit als Vorsitzender des Vorstandes der X- Rentenversicherung gewährt wurde.

2

Die Kläger sind Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Kläger erzielte im Streitjahr u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Überdies war er als Vorsitzender des Vorstandes der X- Rentenversicherung ehrenamtlich tätig und erhielt hierfür eine Entschädigung für Zeitversäumnis gemäß § 41 SGB IV in Höhe von xx €. Im Rahmen einer weiteren ehrenamtlichen Tätigkeit als Mitglied des Beirats der AOK erhielt der Kläger eine Entschädigungszahlung für Sitzungen in Höhe von xx € sowie den Ersatz barer Auslagen (Fahrtkosten) in Höhe von xx €. Für seine ehrenamtliche Tätigkeit beim Berufsförderwerk erhielt der Kläger xx € Entschädigung für Zeitversäumnis.

3

Die Kläger führten in einer Anlage zur Einkommensteuererklärung 2017 aus, dass es sich bei der streitigen Entschädigung um Pauschbeträge für Zeitaufwand nach § 41 Abs. 3 Satz 1 bzw. Satz 2 SGB IV handele und diese daher nicht der Besteuerung unterliegen würden. Zur Begründung wurde auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 31.01.2017, Az. IX R 10/16) verwiesen.

4

Das Finanzamt erfasste im Einkommensteuerbescheid 2017 vom 23.08.2018 die o.g. Entschädigungszahlung nach § 41 SGB IV als steuerpflichtige Einnahme bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Dabei setzte es die vom Berufsförderwerk gewährte Entschädigung von xx € doppelt an. Der dagegen von den Klägern eingelegte Einspruch blieb insoweit ohne Erfolg.

5

In der Einspruchsentscheidung vom 19.06.2019 behandelte das Finanzamt die von der X- Rentenversicherung gemäß § 41 SGB IV gewährte Entschädigung für Zeitversäumnis (xx €) als sonstige

selbständige Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 Einkommensteuergesetz (EStG). Es verwies darauf, dass eine Übertragung der BFH-Entscheidung vom 31.01.2017, Az. IX R 10/16, auf den vorliegenden Streitfall ausscheide, da der Bundesfinanzhof nur über die Besteuerung von Entschädigungen für ehrenamtliche Richter entschieden habe. Dementsprechend habe das Bayerische Landesamt für Steuern mit Verfügung vom 21.06.2018 (S 2337.1.1.-10/1 St 36) festgestellt, dass das vorgenannte Urteil nur für den Kreis der ehrenamtlich tätigen Richter anwendbar sei und auf andere ehrenamtliche Tätigkeiten keine Auswirkung entfalte. Die vorliegend von der X- Rentenversicherung erfolgte Zahlung von xx € habe ihre gesetzliche Grundlage nicht im Justizvergütungs- und Justizentschädigungsgesetz, sondern im SGB IV. Hiergegen haben die Kläger Klage erhoben und zur Begründung im Wesentlichen folgendes vorgetragen:

6

Die X- Rentenversicherung habe eine sogenannte soziale Selbstverwaltung, die durch die Selbstverwaltungsorgane (Vorstand und Vertreterversammlung) ausgeübt werde. Der Vorstand habe zudem Ausschüsse gebildet und auf diese Aufgaben übertragen. Der Vorstand tage mindestens zehnmal im Jahr. Er, der Kläger, nehme an allen Vorstandssitzungen und grundsätzlich auch an allen Ausschusssitzungen des Vorstandes teil. Ebenso nehme er an allen Sitzungen der Vertreterversammlung teil, weil er hier den Bericht des Vorstandes abgeben müsse. Seine Teilnahme an allen Sitzungen, mit Ausnahme der Widerspruchsausschusssitzungen, sei geboten, weil der Vorstandsvorsitzende über alle Themen, die in Vorstandssitzungen und in den Ausschusssitzungen sowie in den Vertreterversammlungen behandelt würden, informiert sein müsse, um einen Gesamtüberblick zu erhalten und darüber berichten zu können. Zudem vertrete der Vorstandsvorsitzende den Vorstand und damit die X- Rentenversicherung nach außen. Eine Vergütung für die ehrenamtliche Tätigkeit bei der Rentenversicherung erhalte er von seinen Arbeitgebern nicht. Das Amt des Vorsitzenden des Vorstands der X- Rentenversicherung sei das bedeutendste Ehrenamt, das es bei einem gesetzlichen Rentenversicherungsträger geben könne. Es gehe also vorliegend gerade nicht um "normale" Entschädigungen für die ehrenamtliche Tätigkeit als Mitglied der Vertreterversammlung oder als Mitglied eines Widerspruchsausschusses oder als Versichertenberater, über die einzelne Urteile der Finanzgerichtsbarkeit vorlägen, und es gehe auch nicht um eine Entschädigung für ein "normales" Vorstandsmitglied, sondern es geht hier konkret um den Vorsitz dieses zwölfköpfigen Vorstandsgremiums. Die lediglich unvollzählig aufgeführten Aufgaben des Vorstands würden sich aus § 12 der Satzung der X- Rentenversicherung ergeben, auf die vollinhaltlich Bezug genommen werde. Die Entschädigung des Vorstandsvorsitzenden richte sich nach § 6 der Satzung und sei im Haushaltsplan der X- Rentenversicherung ausgewiesen. Diese Zahlungen würden nicht einen Verdienstaufschlag ausgleichen, denn ein solcher entstehe dem Kläger nicht, weil seine drei Arbeitgeber die vereinbarte Dienstvergütung für Zeiten der Ausübung von Ehrenämtern bei der X- Rentenversicherung nicht kürzten. Die Zahlungen der X- Rentenversicherung würden auch nicht speziell für Zeitverluste bzw. Zeitaufwand für die Sitzungen gewährt, für die der Kläger je Sitzung ein anderweitiges Sitzungsgeld, um das es im vorliegenden Rechtsstreit gerade nicht (mehr) gehe, enthalte. Vielmehr gehe es um Entschädigungen für die besondere Erfahrung, Kenntnisse und vor allem die besondere Verantwortung, die das Mandat des Vorstandsvorsitzenden mit sich bringe.

7

Bei den Entscheidungen des Vorstandes stünden nicht die Einzelfälle der Versicherten im Vordergrund, sondern die gemeinsamen Interessen der Rentenversicherungsbeitragszahler (Versicherte und Arbeitgeber). Der Kläger agiere bei der Ausübung seines Ehrenamts als Vorstandsvorsitzender gerade nicht freiberuflich bzw. selbstständig. Die fixen Vergütungen für seine ehrenamtlichen Tätigkeiten, die hohe Erfahrung, Kenntnisse und Verantwortung voraussetzten, seien z. B. mit variablen Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied in der freien Wirtschaft nicht vergleichbar. Er bewege sich mit seinem Ehrenamt nicht in der freien Wirtschaft, sondern in einer behördlichen Tätigkeit. Der Kläger könne im Ehrenamt grundsätzlich nicht alleine entscheiden, denn es entscheide meist das 12-köpfige Vorstandsgremium. Einige Entscheidungen (z.B. Bau einer neuen Klinik) würden zudem der Kontrolle bzw. Genehmigung des Ministeriums unterliegen. Dennoch habe der Kläger in der Praxis großen Einfluss auf die Meinungsbildung und Entscheidungsfindung des Gremiums.

8

Dem Kläger sei bewusst, dass das BFH-Urteil vom 31.01.2017 (Az. IX R 10/16) nicht unmittelbar Anwendung finde. Dennoch sei die Sach- und Rechtslage auch unter dem Lichte dieser Entscheidung

anders als vorher zu bewerten. Wie bei einer ehrenamtlichen Tätigkeit als Richter habe der Kläger auch bei seiner ehrenamtlichen Tätigkeit bei der X- Rentenversicherung Recht und Gesetz zu achten, wobei die ihm obliegende Verantwortung für die X- Rentenversicherung weitaus höher einzustufen sei.

9

Es handele sich daher beim Amt des DRV-Vorstandsvorsitzenden nicht um einen wirtschaftlichen Leistungsaustausch, sodass von sonstiger selbständiger Tätigkeit oder gewinnerhöhenden Betriebseinnahmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes überhaupt keine Rede sein könne. Für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Ehrenämtern beim Landesarbeitsgericht und bei der X- Rentenversicherung gebe es keinen sachlichen Grund. Eine Teilnahme am privaten bzw. allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr finde auf Seiten des Vorstands bzw. des Klägers ebenfalls nicht statt, weshalb die Entschädigung nicht unter eine Einkunftsart fiele. So müssten auch die Vorstandssitzungen unter Ausschluss der Öffentlichkeit durchgeführt werden. Entscheidungen des Vorstands würden nahezu ausschließlich trägerintern an die für die jeweiligen Themen zuständigen hauptamtlichen Personen weitergegeben. Nach alledem weiche der hier zu entscheidende spezielle Fall von allen anderen Urteilen der Finanzgerichtsbarkeit zu dieser Thematik ab. Bei jedem Träger der X- Rentenversicherung in Deutschland gebe es zwei Vorstandsvorsitzende, sodass bei 14 Trägern mindestens 28 Personen exakt dieselbe ehrenamtliche Funktion ausübten und eine Entscheidung von grundsätzlicher Bedeutung anstehe. Soweit das Finanzamt die Entschädigung für die ehrenamtliche Tätigkeit beim Berufsförderwerk in Höhe von xx € doppelt erfasst habe, sei eine entsprechende Minderung der Einkünfte notwendig.

10

Die Kläger beantragen, den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 23.08.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.06.2019 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit um xx € sowie um den doppelt erfassten Betrag von xx € gemindert werden.

11

Für den Fall des Unterliegens beantragen sie die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung.

12

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen und verweist hierzu im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.

13

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung gemäß § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) einverstanden erklärt.

14

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und die vorliegenden Akten verwiesen.

Entscheidungsgründe

15

Die Klage ist nur zum Teil begründet.

16

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.06.2019 ist hinsichtlich des doppelt erfassten Betrages von xx € für die ehrenamtliche Tätigkeit beim Berufsförderwerk rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 FGO). Im Übrigen ist die Klage unbegründet.

17

Zutreffend ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass die von der X- Rentenversicherung für die ehrenamtliche Tätigkeit als Vorsitzender des Vorstandes gewährte Entschädigung für Zeitversäumnis zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG gehört und für diese Einkünfte keine Steuerbefreiung greift.

18

Die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Tätigkeit sind unstrittig um den doppelt erfassten Betrag von xx €, der auf die ehrenamtliche Tätigkeit beim Berufsförderwerk entfällt, zu mindern.

19

Im Streitjahr 2017 war der Kläger im Rahmen der Ausübung seiner ehrenamtlichen Tätigkeit als Vorsitzender des Vorstandes der X- Rentenversicherung selbständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht tätig. Dass er im Rahmen seiner ehrenamtlichen Tätigkeit seine Leistung nur der X- Rentenversicherung gegenüber erbracht hat, steht einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht entgegen (vgl. § 15 Abs. 2 EStG). Der Kläger hat sich mit seiner Tätigkeit an eine - wenn auch begrenzte - Allgemeinheit gewandt (vgl. BFH-Urteil vom 09.07.1986 I R 85/83, BFHE 147, 245, BStBl II 1986, 851) und ist "nach außen hin in Erscheinung getreten" (vgl. BFH-Urteil vom 02.09.1988 III R 58/85, BFHE 154, 332, BStBl II 1989, 24). Er hat damit eine Tätigkeit entfaltet, die nach außen erkennbar auf einen Güter- und Leistungsaustausch gerichtet war (vgl. BFH-Urteile vom 24.01.1990 X R 44/88, BFH/NV 1990, 798; vom 02.12.1998 X R 83/96, BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534 und vom 28.06.2001 IV R 10/00, BFHE 196, 84, BStBl II 2002, 338).

20

Soweit der Kläger aus der Pauschalierung der Entschädigung für seinen Zeit-verlust und der fehlenden Ausgleichsfunktion der Entschädigung für sein Gesamtengagement ableitet, dass Leistung und Gegenleistung nicht in einem synallagmatischen Verhältnis zueinander stünden und kein angemessener wirtschaftlicher Leistungsaustausch stattfindet, führt dies zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung, da die ehrenamtliche Tätigkeit als Vorsitzender des Vorstandes der X- Rentenversicherung unstrittig auf einen nach außen erkennbaren Güter- und Leistungsaustausch gerichtet ist, wie der Kläger selbst ausführlich schildert: Er nehme an allen Sitzungen des Vorstandes und auch der vom Vorstand gebildeten Ausschüsse teil und habe in der Praxis großen Einfluss auf die Meinungsbildung und Entscheidungsfindung des Gremiums. Er vertrete die X- Rentenversicherung nach außen. Die Entschädigung von monatlich xx € werde für die besondere Erfahrung, Kenntnisse und vor allem die besondere Verantwortung, die das Mandat des Vorstandsvorsitzenden mit sich bringe, gewährt. Damit stehen Entschädigung und ehrenamtliche Tätigkeit als Vorsitzender des Vorstandes zur Überzeugung des erkennenden Senats in einem Güter- und Leistungsaustausch.

21

Dass die Vorstandssitzungen unter Ausschluss der Öffentlichkeit durchgeführt werden schließt das Tatbestandsmerkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ebenfalls nicht aus, da in diesem Zusammenhang nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.1990 X R 44/88, BFH/NV 1990, 798) auf die Rechtsbeziehung zwischen dem Kläger und der X- Rentenversicherung einerseits und seinem Auftreten gegenüber anderen andererseits abzustellen ist und der Kläger im Rahmen dieser Gesamtwürdigung unzweifelhaft seine Leistung (Tätigkeit als Vorsitzender des Vorstandes) der Rentenversicherung als einem Dritten gegenüber gegen Gewährung einer Entschädigungszahlung erbringt und die Rentenversicherung nach außen hin vertritt (vgl. §13 der Satzung der X- Rentenversicherung vom xx.xx.xxxx). Dabei hat die Rechtsprechung immer wieder Geschäftsbeziehungen zu auch nur einem einzigen Vertragspartner als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr genügen lassen: so z.B. bei Versicherungsvertretern, die nur für ein einziges Versicherungsunternehmen tätig werden (vgl. BFH-Urteil vom 26.10.1977 I R 110/76, BFHE 123, 507, BStBl II 1978, 137, 139), bei den sog. Rundfunkermittlern, die im Auftrag einer einzigen Rundfunkanstalt die Einhaltung der für die Teilnahme am Rundfunkempfang geltenden Bestimmungen überwachen (vgl. BFH-Entscheidungen vom 27.06.1978 VIII R 184/75, BFHE 126, 40, BStBl II 1979, 53, und vom 14.12.1978 I R 121/76, BFHE 126, 311, BStBl II 1979, 188, 190), ferner im Fall eines Fremdenführers, der nur für ein Touristikunternehmen arbeitet (vgl. BFH-Urteil vom 09.07.1986 I R 85/83, BFHE 147, 245, BStBl II 1986, 851) oder bei einer Anlageberaterin, die im Auftrag einer Bank im Wesentlichen nur einen Kunden betreut (vgl. BFH-Urteil vom 02.09.1988 III R 58/85, BFHE 154, 332, BStBl II 1989, 24).

22

Nicht begründet ist der Einwand des Klägers, die Tätigkeit als Vorsitzender des Vorstandes und das damit verbundene Engagement seien schon deshalb nicht der selbständigen Arbeit im Sinne des § 18 EStG zuzuordnen, weil die Tätigkeit durch die nach § 6 Abs. 2 der Satzung i.V.m. § 41 SGB IV gewährte Entschädigung nicht angemessen ausgeglichen werde, weshalb nicht von einem wirtschaftlichen Leistungsaustausch mit Gewinnerzielungsabsicht auszugehen sei.

23

Es trifft zwar zu, dass eine Tätigkeit der Einkunftsart "selbständige Arbeit" nur dann zugeordnet werden kann, wenn sie der Erzielung positiver Einkünfte dient (vgl. BFH-Urteil vom 23.05.1985 IV R 84/82, BFHE 144, 49, BStBl II 1985, 515). Diese Voraussetzungen sind jedoch auch bei der Tätigkeit als Vorsitzender des Vorstandes einer Regionalvertretung erfüllt.

24

Die Mitglieder des Vorstandes haben nach § 6 Abs. 2 der Satzung Anspruch auf Ersatz des Verdienstausfalls (vgl. § 41 Abs. 2 SGB IV) sowie auf eine Entschädigung für jeden Kalendertag einer Sitzung (vgl. § 41 Abs. 3 Satz 1 SGB IV). Der Vorsitzende des Vorstandes hat darüberhinausgehend gemäß § 41 Abs. 3 Satz 2 SGB IV i.V.m. § 6 Abs. 2 der Satzung der X-Rentenversicherung vom xx.xx.xxxx noch Anspruch auf einen Pauschbetrag für Zeitaufwand für die Tätigkeit außerhalb von Sitzungen, vorliegend die streitgegenständlichen xx € pro Monat. Man kann zwar davon ausgehen, dass die Vorstandsmitglieder und der Vorsitzende ihre Tätigkeiten in erster Linie ehrenamtlich ausüben und die Absicht, hierfür Vergütungen zu erzielen, dabei in den Hintergrund tritt. Für die Annahme einer selbständigen Arbeit genügt es indessen, dass die Gewinnerzielungsabsicht nur ein Nebenzweck ist. Dies ist in § 15 Abs. 2 Satz 3 EStG für die gewerblichen Einkünfte normiert; für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gilt nichts anderes (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.1987 IV R 41/85, BFHE 151, 446, BStBl II 1988, 266)

25

Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG auch die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, z.B. Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied. Für die Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG reicht es danach aus, ist andererseits aber auch erforderlich, dass die Tätigkeit den im Gesetz genannten Tätigkeiten ähnlich ist (vgl. BFH-Urteile vom 11.05.1989 IV R 152/86, BFHE 157, 148, BStBl II 1989, 729 und BFH-Urteil vom 28.08.2003 IV R 1/03, BFHE 203, 438, BStBl II 2004, 112), denn die dort angeführten Beispiele sollen den Begriff der sonstigen selbständigen Tätigkeit charakterisieren (vgl. BFH-Urteile vom 28.06.2001 IV R 10/00, BFHE 196, 84, BStBl II 2002, 338 und vom 16.03.1951 IV 197/50 U, BFHE 55, 255, BStBl III 1951, 97). Wie diese Beispiele zeigen, sind unter Einkünften "aus sonstiger selbständiger Arbeit" im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG vor allem gelegentliche Tätigkeiten (so etwa Urteil des Reichsfinanzhofs vom 27.07.1938 VI 426/38, RStBl 1938, 843 und BFH-Urteile vom 10.12.1987 IV R 176/85, BFHE 152, 120, BStBl II 1988, 273 und vom 28.08.2003 IV R 1/03, BFHE 203, 438, BStBl II 2004, 112) und nur ausnahmsweise auch nachhaltig ausgeübte Betätigungen zu verstehen (vgl. BFH-Urteil vom 29.03.1961 IV 404/60 U, BFHE 73, 100, BStBl III 1961,306).

26

Die Vorschrift enthält keinen abschließenden Katalog in Betracht kommender "Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit", sondern lediglich die Auflistung der Regelbeispiele "Testamentsvollstreckervergütung", "Vermögensverwaltung", "Aufsichtsratsstätigkeit" (vgl. BFH-Urteil vom 15.06.2010 VIII R 10/09, BFHE 230, 47, BStBl II 2010, 906, Schmidt/Wacker, EStG, 39. Aufl., § 18 Rz 140). Weitere Tätigkeiten fallen danach 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 03.12.1987 IV R 41/85, BFHE 151, 446, BStBl II 1988, 266, betreffend die Tätigkeit als ehrenamtlicher Oberbürgermeister; vom 28.06.2001 IV R 10/00, BFHE 196, 84, BStBl II 2002, 338 und vom 08.10.2008 VIII R 58/06, BFHE 223, 139, BStBl II 2009, 405, betreffend die Tätigkeit als kommunaler Mandatsträger). 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 (vgl. BFH-Urteile vom 15.06.2010 VIII R 10/09, BFHE 230, 47, BStBl II 2010, 906 und vom 17.10.2012 VIII R 57/09, BFHE 239, 261, BStBl II 2013, 799).

27

Jedenfalls folgt aus den exemplarisch aufgezählten Aktivitäten, dass es sich um vermögensverwaltende Tätigkeiten handeln muss (vgl. BFH-Urteile vom 28.06.2001 IV R 10/00, BFHE 196, 84, BStBl II 2002, 338 und BFH-Urteil vom 02.09.1988 III R 58/85, BFHE 154, 332, BStBl II 1989, 24).

28

Bei Anwendung dieser Grundsätze ergibt sich für den Streitfall, dass die Tätigkeit des Klägers den in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG beispielhaft aufgezählten Tätigkeiten eines Testamentsvollstreckers,

Vermögensverwalters oder Aufsichtsratsmitglieds ähnlich ist. Der Kläger übt mit seiner in § 11 ff. der Satzung der X- Rentenversicherung vom xx.xx.xxxx beschriebenen Tätigkeit als Vorsitzender des Vorstandes eine Tätigkeit aus, die wie die in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG bezeichneten Regelbeispiele - berufsbildtypisch - durch eine selbständige fremdnützige Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis sowie durch Aufgaben der Vermögensverwaltung geprägt ist. Seine Tätigkeit enthält Elemente einer Aufsichtsrats-tätigkeit und auch seine Stellung als Vorsitzender des Vorstandes gleicht einer Tätigkeit als Vorsitzender des Aufsichtsrates.

29

Was unter einer Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu verstehen ist, ergibt sich unmittelbar weder aus dieser noch einer anderen Vorschrift des Einkommensteuergesetzes. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. BFH-Urteile vom 31.01.1978 VIII R 159/73, BFHE 124, 345, BStBl II 1978, 352 und vom 28.08.2003 IV R 1/03, BFHE 203, 438, BStBl II 2004, 112) kann diese Betätigung mit der Tätigkeit derjenigen Personen gleichgesetzt werden, deren Vergütungen bei der Einkommensermittlung nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) nicht oder nur teilweise (vgl. § 10 Nr. 4 KStG) abziehbar sind. Hierbei handelt es sich um Mitglieder von Organen einer Körperschaft wie Aufsichtsrat, Verwaltungsrat, Grubenvorstand oder um andere Personen, die mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt sind.

30

Auf die tatsächliche Bezeichnung dieser Personen kommt es nicht an. Wesentlich ist die von ihnen ausgeübte Tätigkeit (vgl. BFH-Urteile vom 11.03.1981 I R 8/77, BFHE 133, 193, BStBl II 1981, 623 und vom 28.08.2003 IV R 1/03, BFHE 203, 438, BStBl II 2004, 112). Der Begriff der überwachenden Tätigkeit ist dabei zwar weit auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom 31.01.1978 VIII R 159/73, BFHE 124, 345, BStBl II 1978, 352). Von einer die Geschäftsführung überwachenden Tätigkeit ist allerdings dann nicht mehr auszugehen, wenn im Wesentlichen Aufgaben der Geschäftsführung selbst wahrgenommen werden. Zwar verliert ein Organ, das mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt ist, nicht deshalb seine Überwachungsfunktion, weil ihm gewisse Geschäftsführungshandlungen zugewiesen worden sind. Jedoch muss die Überwachungstätigkeit gegenüber den Geschäftsführungshandlungen im Wesentlichen oder überwiegend ausgeübt werden (vgl. BFH-Urteil vom 11.03.1981 I R 8/77, BFHE 133, 193, BStBl II 1981, 623).

31

Das Sozialgesetzbuch IV hat in den § 31 ff das Schwergewicht der Verwaltung dem Geschäftsführer zugewiesen. Nach § 31 Abs. 1 Satz 2 SGB IV hat jeder Versicherungsträger einen Geschäftsführer, der im Rahmen seiner Zuständigkeit die Aufgaben des Versicherungsträgers aus eigenem Recht wahrnimmt (vgl. § 31 Abs. 2 SGB IV). Der Geschäftsführer führt hauptamtlich die laufenden Verwaltungsgeschäfte und vertritt den Versicherungsträger insoweit gerichtlich und außergerichtlich, soweit Gesetz oder sonstiges für den Versicherungsträger maßgebendes Recht nichts Abweichendes bestimmen, vgl. § 36 Abs. 1 SGB IV. Im Streitjahr 2017 bestand die Geschäftsführung bei der X- Rentenversicherung aus drei Geschäftsführern, wie § 18 der Satzung zu entnehmen ist. Nach § 36 Abs. 4 SGB IV kann die Geschäftsführung bei großen Versicherungsträgern mit mehr als eineinhalb Millionen Versicherten aus drei Mitgliedern bestehen, wovon die X- Rentenversicherung im Streitjahr 2017 Gebrauch gemacht hat.

32

Die laufenden Verwaltungsgeschäfte des Selbstverwaltungsträgers werden demnach vom Geschäftsführer nicht mehr im Auftrag oder in Vollmacht des Vorstandes, sondern kraft eigenen Rechts wahrgenommen. Der Vorstand dagegen ist ein Organ der Selbstverwaltung und verkörpert den Verwaltungsträger. Seine Handlungen gelten als eigene Handlungen des Selbstverwaltungskörpers. Der Vorstand ist also primär kein Verwaltungsorgan, sondern ein Willensorgan der Körperschaft oder Anstalt. Der Vorstandsvorsitzende repräsentiert danach nicht die Verwaltungsspitze, sondern ist an der Willensbildung des Selbstverwaltungsträgers maßgeblich beteiligt. Er hat, ausgewiesen durch seine Wahl, die Stellung des vorsitzführenden Mitglieds. Demzufolge hat der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung aus dem Jahr 1965 (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.1965 VI 167/63 U, BFHE 84, 426, BStBl III 1966, 153) die Tätigkeit eines Vorsitzenden des Vorstandes einer Berufsgenossenschaft als eine der Aufsichtsrats-tätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG vergleichbare Tätigkeit angesehen. Soweit ersichtlich ist dies für die ehrenamtliche Tätigkeit als Vorsitzender des Vorstandes einer Regionalvertretung der X- Rentenversicherung noch nicht höchstrichterlich entschieden worden.

33

Wie der Kläger selbst ausführt, stehen bei den Entscheidungen des Vorstandes nicht die Einzelfälle der Versicherten im Vordergrund, sondern die gemeinsamen Interessen der Rentenversicherungsbeitragszahler (Versicherte und Arbeitgeber). Der Vorstand befasst sich demnach nicht mit den laufenden Verwaltungsgeschäften der Rentenversicherung als Verwaltungsorgan, sondern ist vielmehr an der Willensbildung des Selbstverwaltungsträgers maßgeblich beteiligt. Dies ergibt sich daraus, dass der Vorstand neben der Vertreterversammlung das einzige Selbstverwaltungsorgan des Versicherungsträgers ist (vgl. § 2 der Satzung der Satzung der X- Rentenversicherung vom xx.xx.xxxx) und in dieser Eigenschaft auch Behörde im Sinne von § 31 Abs. 3 Satz 1 SGB IV. Der Vorstand erlässt in dieser Funktion Richtlinien für die Führung der Verwaltungsgeschäfte, soweit diese der Geschäftsführung obliegen (vgl. § 12 Abs. 1 2.04 der Satzung und § 35 Abs. 2 SGB IV).

34

Zwar hat auch der Vorstand Verwaltungsaufgaben, wie § 11 der Satzung und § 35 Abs. 1 Satz 1 SGB IV zu entnehmen ist. Allerdings handelt es sich bei diesen Verwaltungsaufgaben nicht um die laufenden Verwaltungsgeschäfte, sondern wie § 12 der Satzung und den ausführlichen Schilderungen des Klägers zu entnehmen ist, um bedeutende Geschäfte wie die Aufstellung des Haushaltsplanes, Vermögensanlagen, Erwerb, Veräußerung und Belastung von Grundstücken, die dem Selbstverwaltungsorgan selbst vorbehalten sind.

35

Nach § 21 der Satzung arbeitet die Geschäftsführung mit den Organen der Selbstverwaltung bei der Erfüllung der Aufgaben vertrauensvoll zusammen. Sie ist insbesondere verpflichtet, die Selbstverwaltungsorgane über alle Angelegenheiten, die nach Art und Umfang für die X- Rentenversicherung von Bedeutung sind regelmäßig, umfassend und rechtzeitig zu unterrichten. Die Verpflichtung zur Unterrichtung besteht auf Verlangen der Selbstverwaltungsorgane auch über solche Angelegenheiten, die von Satz 2 nicht erfasst werden. In der Verpflichtung der Geschäftsführer zur regelmäßigen, umfassenden und rechtzeitigen Unterrichtung des Vorstandes als Selbstverwaltungsorgan kommt nach Auffassung des erkennenden Senats die überwachende Funktion des Vorstandes deutlich zum Ausdruck. Noch weitergehend ist die überwachende Funktion des Vorsitzenden des Vorstandes, der darüberhinausgehend gemäß § 15 der Satzung die Beschlüsse des Vorstandes und der Vertreterversammlung, die gegen Gesetz oder sonstiges für den Versicherungsträger maßgebendes Recht verstoßen, schriftlich und mit Begründung zu beanstanden hat. Seine Beanstandungen haben aufschiebende Wirkung.

36

Schließlich ist auch von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit auszugehen, denn nach dem Vortrag des Klägers stehen bei der Tätigkeit des Vorstandes die gemeinsamen Interessen der Rentenversicherungsbeitragszahler (Versicherte und Arbeitgeber) im Vordergrund, mithin also Vermögensinteressen der Beitragszahler. Der Bundesfinanzhof hat es zur Annahme einer selbständigen Tätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG als ausreichend angesehen, dass der kommunale Mandatsträger die Interessen der Einwohner einer kommunalen Gebietskörperschaft zu vertreten hat und für die Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung zuständig ist, mithin fremdnützig und im Vermögensinteresse Dritter tätig ist (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.1987 IV R 41/85, BFHE 151, 446, BStBl II 1988, 266).

37

Von einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung der Besteuerung von ehrenamtlichen Tätigkeiten kann vorliegend nicht ausgegangen werden, weil es nicht "die ehrenamtliche Tätigkeit als solches" gibt und Anknüpfungspunkt der Besteuerung weiterhin nicht die "Ehrenamtlichkeit" der Tätigkeit, sondern die konkret ausgeübte Tätigkeit selbst, ist. Jede einzelne Tätigkeit ist dabei im Hinblick auf die steuerrechtliche Zuordnung zu einer Einkunftsart gesondert zu beurteilen. Dass dabei die Tätigkeit als ehrenamtlicher Richter z.B. nicht mit der Tätigkeit eines kommunalen Mandatsträgers vergleichbar ist, hat der Bundesfinanzhof in der vom Kläger zitierten Entscheidung (vgl. BFH-Urteil vom 31.01.2017 IX R 10/16, BFHE 256, 250, BStBl II 2018, 571) selbst herausgearbeitet. Gerade im Hinblick auf die Wahrung von Vermögensinteressen Dritter unterscheiden sich die vorliegende Tätigkeit als Vorsitzender des Vorstandes der X- Rentenversicherung von der Tätigkeit als ehrenamtlicher Richter, weshalb in einer unterschiedlichen steuerlichen Erfassung keine sachliche Ungleichbehandlung zu sehen ist. Eine Übertragbarkeit der BFH-

Entscheidung vom 31.01.2017 IX R 10/16 (BFHE 256, 250), wonach Entschädigungen für ehrenamtliche Richter für Zeitversäumnis im Sinne des § 16 Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz nicht zu steuerbaren Einkünften führen, auf die ehrenamtliche Tätigkeit als Versichertenberaterin oder die ehrenamtliche Tätigkeit als Mitglied eines Widerspruchsausschusses der X- Rentenversicherung hat der Bundesfinanzhof abgelehnt (vgl. BFH-Urteil vom 03.07.2018 VIII R 28/15, BFHE 261, 537, BStBl II 2018, 715). Der Bundesfinanzhof führt hierzu unter Rz. 33 aus, dass die Klägerin im Urteilsfall nicht wie eine unabhängige Richterin handele, sondern die Interessen der Versicherten und - insbesondere in ihrer Funktion als Mitglied eines Widerspruchsausschusses, mit dem sie im Ergebnis Teil der Selbstverwaltung der X-Rentenversicherung sei - auch die Interessen der X-Rentenversicherung verfolge. Weder die ehrenamtliche Tätigkeit als Versichertenberaterin noch die ehrenamtliche Tätigkeit als Mitglied eines Widerspruchsausschusses seien mit der Tätigkeit eines ehrenamtlichen Richters vergleichbar.

38

Für die streitige steuerbare Entschädigung nach § 41 SGB IV scheiden die Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 12 Satz 1 und 2 EStG, § 3 Nr. 26 EStG und § 3 Nr. 26a EStG aus.

§ 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 Rentenversicherung ist eine selbständige juristische Person des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 4 der Satzung der X- Rentenversicherung vom xx.xx.xxxx).

39

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. Bei der dem Kläger für die Tätigkeit als Vorsitzender des Vorstands der X- Rentenversicherung gemäß § 41 Abs. 3 Satz 2 SGB IV i.V.m. § 6 Abs. 2 der Satzung der X- Rentenversicherung vom xx.xx.xxxx gewährten Entschädigung für Zeitaufwand handelt es sich aber gerade um Pauschbeträge für Zeitaufwand. Der Kläger hat hiergegen keine Einwendungen erhoben.

40

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG greift bereits deswegen nicht ein, weil keiner der in der Vorschrift genannten Tätigkeitsbereiche (nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbare Tätigkeit; nebenberufliche künstlerische Tätigkeit; nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen) vorliegt.

41

Auch die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG (sog. Ehrenamtsfreibetrag) greift nicht ein.

42

Nach dieser Vorschrift sind Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten u.a. im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union belegen ist, bis zur Höhe von insgesamt 720 € im Jahr steuerbefreit. Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit - ganz oder teilweise - eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 Satz 1 und 2 oder Nr. 26 EStG gewährt wird.

43

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. Urteil vom 03.07.2018 VIII R 28/15, BFHE 261, 537, BStBl II 2018, 715) sei dem Wortlaut der Vorschrift zu entnehmen, dass es sich bei dem Freibetrag gemäß § 3 Nr. 26a EStG um einen Jahresbetrag handele, der auch dann nur einmal zu gewähren sei, wenn der Steuerpflichtige verschiedene nebenberufliche Tätigkeiten ausübe. Denn Satz 1 stelle im Plural auf die "Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten" ab, die bis zur Höhe von "insgesamt 720 Euro im Jahr" steuerfrei sein sollen. Entsprechendes gelte für die Berechnung in Satz 3, wenn "die Einnahmen für die in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten", d.h. die Einnahmen sämtlicher Tätigkeiten im Sinne des Satzes 1, "den steuerfreien Betrag", d.h. den Jahresbetrag in Höhe von 720 €, überstiegen.

44

Vorliegend hat der Kläger neben den Entschädigungen für Zeitaufwand nach § 41 SGB IV von der AOK- auch Ersatz von Fahrtkosten in Höhe von xx € erhalten. Dieser Fahrtkostensatz ist als Aufwandsentschädigung gemäß § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG steuerfrei. Denn insoweit handelt es sich um

Bezüge, die als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden und nicht für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen. Das Finanzamt hat die Aufwandsentschädigung in Höhe von xx € demzufolge auch nicht der Besteuerung unterworfen. Aufgrund der Gewährung der nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG steuerbefreiten Bezüge scheidet die Gewährung des Freibetrags nach Auffassung des erkennenden Senates gemäß § 3 Nr. 26a EStG aus, wenngleich der Kläger im Rahmen seiner Tätigkeit als Vorsitzender des Vorstandes der X- Rentenversicherung x keine steuerfreie Aufwandsentschädigung gemäß § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG erhalten hat. Eine andere Betrachtung würde sich nach Ansicht des erkennenden Senates in Widerspruch zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes setzen, dass bei der Gewährung des Freibetrages auf alle nebenberuflich ausgeübten ehrenamtlichen Tätigkeiten abzustellen ist, was auch für den Ausschluss nach § 3 Nr. 26a Satz 2 EStG gelten muss. Soweit ersichtlich, ist diese Frage jedoch noch nicht höchstrichterlich geklärt.

45

Die Einkommensteuer der Kläger errechnet sich demnach gemäß § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO für die Streitjahre wie folgt:

46

... Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Soweit der Kläger hinsichtlich der Herabsetzung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit um den doppelt erfassten Betrag von xx € obsiegt, sind ihm gleichwohl die Kosten aufzuerlegen, da das Finanzamt nur zu einem geringen Teil unterlegen ist.

47

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).