

**SCHLESWIG-HOLSTEINISCHES
FINANZGERICHT**

Beselerallee 39 - 41

24105 Kiel

Tel. 0431 988 3835, Fax 0431 988 3846

Az.: 5 K 127/13

Urteil vom 17. Dezember 2015

Zur Veröffentlichung freigegeben ab: 14. April 2016

Stichwort: Die an einen ehrenamtlichen Bürgermeister einer amtsangehörigen Gemeinde in Schleswig-Holstein gezahlten Aufwandsentschädigungen sind keine „Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit“ gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG

§§ 18 Abs. 1 Nr. 3, 19 EStG; §§ 50 Abs. 1, 51, 27 GO SH

Sonstige Hinweise

Veröffentlichung EFG:

Aktenzeichen des BFH:

Das Urteil wurde im Hinblick auf die Wahrung des Steuergeheimnisses gemäß § 30 Abgabenordnung überarbeitet.

5 K 127/13

In dem Rechtsstreit
wegen Einkommensteuer 2009 bis 2011

hat der 5. Senat des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts am 17. Dezember 2015
für Recht erkannt:

Die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 in der Fassung der Änderungsbescheide vom 21. Juni 2013 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2013 werden dahingehend abgeändert, dass die Einkünfte aus anderer selbständiger Arbeit in Höhe von jeweils 2.704 € für 2009 und 2010 und in Höhe von 3.196 € für 2011 nicht berücksichtigt werden. Dem Finanzamt wird aufgegeben, die geänderten Steuerfestsetzungen nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, ferner den Klägern das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich mitzuteilen und die geänderten Bescheide mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekanntzugeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt das beklagte Finanzamt.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Kostenschuldner darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung abwenden, wenn nicht der Gläubiger vor der Vollstreckung Sicherheit leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Einkünfte des Klägers als ehrenamtlicher Bürgermeister nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu versteuern sind.

Der Kläger war in den Streitjahren 2009 bis 2011 ehrenamtlicher Bürgermeister der Gemeinde A. Die Gemeinde wird vom Amt B verwaltet. Das Amt B teilte dem Finanzamt unter dem 8. März 2010 mit, dass der Kläger seit Januar 2009 monatlich 483 € als Aufwandsentschädigung als Bürgermeister erhalte. Nach der Abrechnung der Kreisbesoldungsstelle vom 15. Dezember 2009 wurde die monatliche Vergütung von 483 € netto ausgezahlt und 171 € als steuerpflichtig und sozialversicherungspflichtig betrachtet und an die Knappschaft (Minijobzentrale) ein Rentenversicherungsbeitrag in Höhe von 15 % von 171 € d. h. 25,65 € als Arbeitgeberanteil abgeführt. Außerdem wurde für den Kläger pauschale Lohnsteuer einbehalten („Mini-Job“).

In ihrer Einkommensteuererklärung für 2009 gaben die Kläger in der Anlage zu Einkünften aus selbständiger Arbeit die Einkünfte als Bürgermeister mit 5.796 € an. Dabei gingen sie davon aus, dass die Einkünfte über die Minijobregelung abgegolten und Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 0,00 € anzusetzen seien. Dementsprechend wurden auch in den Einkommensteuererklärungen für 2010 und 2011 von den Klägern keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit als steuerbar erklärt. Mit Einkommensteuerbescheiden für 2009 vom 1. Februar 2011, für 2010 vom 23. Dezember 2012 und für 2011 vom 19. November 2012 wurde die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung der Einkünfte aus der Tätigkeit als ehrenamtlicher Bürgermeister des Klägers festgesetzt.

Mit Kontrollmitteilung der Lohnsteueraußenprüfung beim Amt B vom 23. November 2012 wurde mitgeteilt, dass die Aufwandsentschädigung, Reisekosten, Telefonkostenpauschale sowie die Dienstzimmerentschädigung für die Jahre 2009 und 2010 jeweils 6.448,80 € (monatlich 537,40 €) betrug. Im Jahre 2011 sind dem Kläger nach dem Schreiben des Finanzamtes vom 7. Januar 2013 insgesamt 6.940,80 € (monatlich 578,40 €) zugeflossen. Daraufhin ergingen nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Einkommensteuerbescheide für 2009 bis 2011 vom 7. Februar 2013, in denen jeweils Einkünfte aus anderer selbständiger Arbeit in Höhe von 4.348 € berücksichtigt wurden.

Hiergegen legten die Kläger am 26. bzw. 28. Februar 2013 Einspruch ein und machten geltend, der steuerfreie monatliche Anteil betrage statt 175 € 312 €. Zudem sei die ehrenamtliche Tätigkeit eines Bürgermeisters in Schleswig-Holstein keine selbständige Tätigkeit, da dieser Ehrenbeamter sei, der auch eine Verwaltungstätigkeit ausübe.

Das beklagte Finanzamt teilte unter dem 28. Februar 2013 den Klägern mit, dass es zutreffend sei, dass der steuerfreie monatliche Anteil 312 € betrage und änderte die Einkommensteuerbescheide mit Änderungsbescheiden vom 21. Juni 2013, in denen die Einkommensteuer für 2009 auf ... € und für 2010 auf ... € unter jeweiliger Berücksichtigung von Einkünften aus anderer selbständiger Arbeit in Höhe von 2.704 € und für 2011 in Höhe von ... € unter Berücksichtigung von Einkünften aus anderer selbständiger Arbeit in Höhe von 3.196 € festgesetzt wurde.

Mit Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2013 wurden die Einsprüche gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 in der aktuellen Fassung vom 21. Juni 2013 als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Besteuerung

der Einkünfte aus der ehrenamtlichen Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu Recht vorgenommen worden sei. Hinsichtlich der Begründung im Einzelnen wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

Hiergegen haben die Kläger am 25. Juli 2013 Klage erhoben. Die Kläger tragen vor, das BFH-Urteil vom 3. Dezember 1987 IV R 41/85 sei zur rechtlichen Einordnung der Einkünfte eines Oberbürgermeisters einer Stadt in Nordrhein-Westfalen ergangen. Die Situation eines ehrenamtlichen Bürgermeisters in Schleswig-Holstein unterscheide sich grundsätzlich von der eines Oberbürgermeisters in Nordrhein-Westfalen. Der ehrenamtliche Bürgermeister in Schleswig-Holstein sei nicht nur Vorsitzender der Gemeindevertretung, da er durch die Gemeindevertretung gewählt werde. Er habe vielmehr eine Doppelfunktion, denn er sei für die Dauer der Wahlzeit gleichzeitig ehrenamtlicher Bürgermeister (§ 48 Abs. 1 GO). Er stehe nicht nur an der Spitze der Gemeindevertretung, sondern auch an der Spitze der Gemeinde, sei Organ der Gemeinde (§ 7 GO) und verwalte die Gemeinde ehrenamtlich (§ 48 Abs. 1 Satz 1 GO). Darüber hinaus sei er gesetzlicher Vertreter der Gemeinde (§ 51 Abs. 1 GO) und zuständig für die Unterzeichnung von Erklärungen, durch die die Gemeinde verpflichtet werden solle (§ 41 Abs. 2 GO). Weiter werde der ehrenamtliche Bürgermeister nach § 50 Abs. 6 GO für die Dauer der Wahlzeit zum Ehrenbeamten ernannt. Die Annahme des Beklagten, der ehrenamtliche Bürgermeister in Schleswig-Holstein sei damit „ausschließlicher Vorsitzender des Organs der Selbstverwaltung (der Gemeindevertretung)“, treffe also offenkundig nicht zu. Richtig sei allein, dass die Organkompetenz des ehrenamtlichen Bürgermeisters in der amtsangehörigen Gemeinde zur Außenvertretung durch die Regelung in § 3 Abs. 1 Amtsordnung eingeschränkt sei. Hierbei handele es sich um eine begrenzte Zuständigkeitsverlagerung von (Teil-)Aufgaben der kommunalen Selbstverwaltung der amtsangehörigen Gemeinden auf das Amt. Diese teilweise Kompetenzverlagerung bedeute jedoch nicht, wie der Beklagte in seiner Einspruchsentscheidung meine, dass der ehrenamtliche Bürgermeister dem zuständigen Amt B als „Aufsichtsbehörde“ verantwortlich sei. Nach § 50 Abs. 1 GO bereite der ehrenamtliche Bürgermeister die Beschlüsse der Gemeindevertretung vor und sei für die sachliche Erledigung der Aufgaben – unabhängig von der gesetzlichen Zuständigkeitsverlagerung gemäß Amtsordnung – verantwortlich. Diese Regelung stehe neben § 3 Abs. 1 Satz 1 Amtsordnung, wonach das Amt im Einvernehmen mit dem Bürgermeister die Beschlüsse der Gemeinde vorbereite und nach diesen Beschlüssen Selbstverwaltungsaufgaben durchführe. Damit obliege neben dem Bürgermeister auch dem Amt die Vorbereitung der Beschlüsse der Gemeindevertretung und der Aus-

schüsse. Im Rahmen der Durchführung dieser Beschlüsse sei das verwaltungsleitende Organ des Amtes, in ehrenamtlich verwalteten Ämtern der Amtsvorsteher neben dem Bürgermeister auch für die sachliche (und wirtschaftliche) Erledigung der gemeindlichen Selbstverwaltungsaufgaben verantwortlich. Zur Vorbereitung der Beschlüsse obliege dem Amt dabei in erster Linie die verwaltungstechnische Vorbereitung. Die inhaltliche Vorbereitung der Beschlüsse, das Ergreifen von Initiativen, die Entwicklung von Planungsvorstellungen und kommunalpolitischen Zielsetzungen als Grundlage der von der Gemeindevertretung zu fassenden Beschlüsse, liege dagegen in der Verantwortung des Bürgermeisters, der für die Wahrnehmung dieser Aufgaben jedoch auf die fachliche Unterstützung des Amtes angewiesen sei. Bei der Durchführung der Aufgaben nach den Beschlüssen der Gemeinde durch das Amt bestehe die Organverantwortlichkeit des Bürgermeisters für die sachliche Erledigung der Aufgaben gegenüber der Gemeinde fort. Das folge aus der gesetzgeberischen Konzeption der Einbindung zweier Hoheitsträger in die Erledigung der gemeindlichen Selbstverwaltungsaufgaben. Die rechtliche Grenze für die Einwirkungsmöglichkeit des Bürgermeisters bilde die Organisationshoheit des Amtes und die Verantwortung des Amtsvorstehers für die sachliche Erledigung der Aufgaben an den Geschäftsgang der Verwaltung. Die Zuständigkeit des Amtes liege also in erster Linie in der „verwaltungstechnischen“ Willensausführung, lasse jedoch die originäre Zuständigkeit des ehrenamtlichen Bürgermeisters bei der Durchführung der Beschlüsse der Gemeindevertretung (und damit in der kommunalen Selbstverwaltung) unberührt. Darüber hinaus gebe es eine Reihe von Aufgaben, die der Bürgermeister selbst, also ohne Einbindung der Amtsverwaltung wahrzunehmen habe:

- Widersprüche gegen Beschlüsse der Gemeindevertretung und der Ausschüsse (§ 43,47 GO),
- Ausfertigungen von Satzungen (§ 4 Abs. 2 GO)
- Kassenanordnungen (§ 6 GemKVo)
- Zustimmung zu über- und außerplanmäßigen Ausgaben (§ 82 Abs. 1 Satz 4, § 95 d Abs. 1 Satz 4 GO)
- Unterrichtung der Einwohner (§ 16 a Abs. 3 GO)
- Antrag auf Ausschluss der Öffentlichkeit (§ 35 Abs. 2 GO)
- Dienstvorgesetzter von Beschäftigten der Gemeinde (§ 50 Abs. 4 GO)
- Leitung der Einwohnerversammlung (§ 16 b GO)
- Entscheidung in übertragenen Angelegenheiten (§ 27 Abs. 1 GO)

- Unterrichtung der Gemeindevertretung über die Arbeit der Ausschüsse und über wichtige Verwaltungsangelegenheiten (§ 27 Abs. 2 GO)
- Unterrichtung der Gemeindevertretung oder einzelner Gemeindevertreter (§ 36 Abs. 2 GO)
- gesetzliche Vertretung der Gemeinde nach § 51 Abs. 1 GO, insbesondere bei allen zivilrechtlichen Verträgen.

Die Vielfalt dieser Aufgaben verbiete es, seine Tätigkeit als sonstige selbständige Tätigkeit zu bewerten. Unterstrichen werde diese Einschätzung dadurch, dass er als Ehrenbeamter den beamtenrechtlichen Vorschriften unterliege und einen Amtseid abzuleisten habe. Eine Ähnlichkeit zu den in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG genannten Tätigkeiten lasse sich damit nicht begründen.

Die klägerische Position werde auch durch den BFH-Beschluss vom 13. Juni 2013, (Aktenzeichen III B 156/12) bestätigt. Danach werde die Tätigkeit, die ein Bürgermeister ausüben habe, der „sonstigen selbständigen Arbeit“ im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zugeordnet, soweit dieser nach den einschlägigen kommunalrechtlichen Bestimmungen ausschließlich Mitglied und Vorsitzender eines Organs der Selbstverwaltung sei und – wie auch die anderen Ratsmitglieder – seine Tätigkeit nach dem Gesetz und seiner freien, nur durch Rücksicht auf das öffentliche Wohl bestimmten Überzeugung ausüben habe.“ Eine stellvertretende Bürgermeisterin in Nordrhein-Westfalen, die Gegenstand der Entscheidung des BFH vom 13. Juni 2013 gewesen sei, habe nach § 67 Abs. 1 Satz 2 GO NRW allein die Aufgabe, dem Bürgermeister bei der Leitung von Ratsitzungen und bei der Repräsentation zu vertreten. Für die Vertretung im Amt des Bürgermeisters werde ein Beigeordneter bestellt (§ 68 GO NRW). Die stellvertretende Bürgermeisterin in Nordrhein-Westfalen würde auch nicht zur Ehrenbeamtin ernannt. In Schleswig-Holstein habe der Bürgermeister in seiner Funktion als Spitzenorgan der Gemeinde (nicht der Gemeindevertretung) eine Fülle von Aufgaben wahrzunehmen, die über die Aufgaben des reinen Mandatsträgers weit hinausgingen. Auch der Grundsatz der sog. Gruppenähnlichkeit, den der BFH zur Abgrenzung sonstiger selbständiger Arbeit heranziehe, könne hier nicht dazu führen, die Arbeit des ehrenamtlichen Bürgermeisters als selbständige Arbeit anzusehen. Er habe eben als Bürgermeister nicht „fremde Vermögensinteressen“ zu betreuen oder eine „fremdnützige Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis“ auszuüben, sondern allein im Interesse oder im Geschäftskreis der Gemeinde zu handeln, der er als Vertreter vorstehe.

Nach seiner Erfahrung in 15 jähriger Tätigkeit als ehrenamtlicher Bürgermeister schätze er die Exekutivaufgaben auf mindestens 80 % der gesamten Tätigkeit ein. Die inhaltliche Vorbereitung der Tagesordnungspunkte, die einen Großteil der Arbeit des Bürgermeisters ausmache, sei ebenso wie die Mitwirkung an Besprechungen, Ortsbesichtigungen u.a. zur Vorbereitung der Entscheidung der Gemeindevertretung Teil der exekutiven Aufgaben. Ob ein Ehrenbeamter „nicht zwangsläufig auch administrative Aufgaben“ wahrnehme, sei hier unerheblich. Denn der ehrenamtliche Bürgermeister nehme solche Aufgaben wahr. Dies sei auch der Grund dafür, anders als z.B. die Gemeindevertreter und/oder die allein den Vorsitz der Gemeindevertretung führenden Bürgervorsteher oder Stadtpräsidenten in hauptamtlich verwalteten Gemeinden.

Die Kläger beantragen sinngemäß,

die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 in der Fassung der Änderungsbescheide vom 21. Juni 2013, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2013 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus anderer selbständiger Arbeit in Höhe von jeweils 2.704 € für 2009 und 2010 und in Höhe von 3.196 € für 2011 nicht berücksichtigt werden und die Einkommensteuer entsprechend herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte bezieht sich zur Begründung auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2013. Er verweist auf die geltende Verwaltungsmeinung, die sich aus dem Erlass des Finanzministeriums des Landes Schleswig-Holstein vom 14. Oktober 2009 – VI 318-S 2337 -107 II, Unterpunkt D. „Zuordnung der Einnahmen“ ergebe. Zur divergierenden Einordnung der Tätigkeit im Sozialrecht und im Steuerrecht verweise er auf die Seite 23 f. der Landtagsdrucksache 17/1540 vom 24. Mai 2011 zur Initiative für das Ehrenamt in Schleswig-Holstein. Nach dem Organigramm des Amtes B würden die administrativen Aufgaben vom Amtsvorsteher und nicht von dem ehrenamtlichen Bürgermeister einer in den Amtsverbund eingegliederten Gemeinde wahrgenommen. Amtschef sei der Amtsvorsteher. Er sei Vorsitzender des Amtsausschusses, der alle für das Amt wichtigen Entscheidungen treffe und ihre Durchführung überwache (§ 10 Amtsordnung).

Es bestehe im Streitfall keine Personalunion bei der Wahrnehmung der allgemeinen Verwaltungsaufgaben und bei der Wahrnehmung der Aufgaben im Rahmen der kommunalen Selbstverwaltung. Ehrenbeamte würden nicht zwangsläufig auch administrative Aufgaben wahrnehmen. Lediglich wenn gleichzeitig auch das Amt des ehrenamtlichen Amtsvorstehers bekleidet werde, könnten die Vergütungen für die Tätigkeit als ehrenamtlicher Amtsvorsteher den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zugeordnet werden. Dies sei hier nicht der Fall.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des übrigen Vorbringens der Beteiligten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte sowie 1 Bd. Einkommensteuerakten und 1 Bd. Rechtsbehelfsakten (Klage) Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist zulässig und begründet.

Die angegriffenen Einkommensteuerbescheide für 2009 bis 2011 vom 21. Juni 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2013 sind rechtswidrig und verletzen die Kläger daher in ihren Rechten; sie sind daher antragsgemäß zu ändern (§ 100 Abs. 2 FGO).

Zu Unrecht hat das beklagte Finanzamt die Einkünfte des Klägers aus seiner ehrenamtlichen Tätigkeit als Bürgermeister nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit der Besteuerung unterworfen.

§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG enthält nach der Rechtsprechung keinen abschließenden Katalog der in Betracht kommenden "Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit", sondern lediglich die Auflistung der Regelbeispiele "Testamentsvollstreckervergütung", "Vermögensverwaltung", "Aufsichtsrats-tätigkeit" (BFH, Urteil vom 28. August 2003 IV R 1/03, BFHE 203, 438, BStBI II 2004, 112, m.w.N.). Weitere Tätigkeiten fallen 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, Urteil vom 28. Juni 2001 IV R 10/00, BFHE 196, 84, BStBI II 2002, 338; BFH, Urteil vom 15. Juni

2010 VIII R 10/09, BStBl II 2010, 906). 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 (BFH, Urteil vom 15. Juni 2010 VIII R 10/09, BStBl II 2010, 906). Insoweit hat der Bundesfinanzhof auch die Tätigkeit, die ein Bürgermeister auszuüben hat, der "sonstigen selbständigen Arbeit" i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zugeordnet, soweit dieser nach den einschlägigen kommunalrechtlichen Bestimmungen ausschließlich Mitglied und Vorsitzender eines Organs der Selbstverwaltung ist und - wie auch die anderen Ratsmitglieder - seine Tätigkeit nach dem Gesetz und seiner freien, nur durch Rücksicht auf das öffentliche Wohl bestimmten Überzeugung auszuüben hat (BFH, Urteil vom 3. Dezember 1987 IV R 41/85, BFHE 151, 446, BStBl II 1988, 266; BFH, Beschluss vom 13. Juni 2013 III B 156/12, BFH/NV 2013, 1420).

Zur Rechtslage in Nordrhein-Westfalen hat der BFH entschieden, dass die Tätigkeit als ehrenamtlicher Bürgermeister und die Tätigkeit als stellvertretender ehrenamtlicher Bürgermeister nach der Gemeindeordnung für NRW der "sonstigen selbständigen Arbeit" i.S. des § 18 Abs.1 Nr. 3 EStG zuzuordnen sei. Nach der GO NRW habe der Bürgermeister, der aus der Mitte des Rats gewählt werde, den Vorsitz im Rat sowie die Vertretung des Rats nach außen (§ 27 Abs.2 GO NW). Hieraus ergeben sich alle weiteren dem Bürgermeister zugewiesenen Aufgaben. Er steht demnach nicht - wie etwa der Bürgermeister nach bayerischem Gemeinderecht - an der Spitze der Verwaltung; vielmehr ist er ausschließlich Mitglied und Vorsitzender eines Organs der Selbstverwaltung, der - wie auch die anderen Ratsmitglieder - seine Tätigkeit nach dem Gesetz und seiner freien, nur durch Rücksicht auf das öffentliche Wohl bestimmten Überzeugung ausübt (BFH, Urteil vom 3. Dezember 1987 IV R 41/85, BFHE 151, 446, BStBl II 1988, 266; BFH, Beschluss vom 13. Juni 2013 III B 156/12, BFH/NV 2013, 1420).

Demgegenüber hat der BFH entschieden, dass die Verhältnisse der ehrenamtlichen Ersten Bürgermeister in Bayern aufgrund der Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern anders zu beurteilen seien. Der Erste Bürgermeister sei Beamter der Gemeinde, wobei dies nicht nur für berufsmäßige Bürgermeister, sondern auch für ehrenamtliche Bürgermeister gelte. Nach Art. 37 der Gemeindeordnung obliege dem Ersten Bürgermeister in eigener Zuständigkeit die Erledigung bestimmter Verwaltungsaufgaben. Der Erste Bürgermeister in Bayern übe damit - abweichend von der im Land Nordrhein-Westfalen bestehenden Regelung - Befugnisse aus, die in Nordrhein-Westfalen ausschließlich dem

Gemeindedirektor vorbehalten seien. Neben seiner Mitgliedschaft im Gemeinderat, dem in Bayern die Verwaltung der Gemeinden im Übrigen obliege, habe also in Bayern der Erste Bürgermeister noch eigene Verwaltungsbefugnisse. Es sei in dieser Eigenschaft i.S. des § 1 Abs. 2 Satz 1 LStDV im öffentlichen Dienst angestellt und beziehe in Form seiner Entschädigung bzw. Aufwandsentschädigung in dieser Eigenschaft Arbeitslohn (BFH, Urteil vom 5. Februar 1971 VI R 82/68, BStBl II 1971, 353).

Bürgermeister können demgemäß auch bei einer ehrenamtlichen Tätigkeit Arbeitnehmer sein, wenn sie nicht nur Repräsentanten des Rates bzw. der Gemeindevertretung sind, sondern auch Exekutivaufgaben haben (Thürmer in Blümich, EStG-Kommentar, § 19 Rn.120 „Bürgermeister“).

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die Tätigkeit des Klägers als ehrenamtlicher Bürgermeister nicht als sonstige selbständige Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG einzuordnen, sondern der Kläger bezog die Aufwandsentschädigung in den Streitjahren als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG. Denn der Kläger ist nicht ausschließlich Vorsitzender der Gemeindevertretung als des Organs der Selbstverwaltung, sondern er ist gemäß § 7 der Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein (Gemeindeordnung - GO -) in der Fassung vom 28. Februar 2003 selbst ein Organ der Gemeinde. Als Bürgermeister einer amtsangehörigen Gemeinde verblieben ihm insoweit zahlreiche Verwaltungsaufgaben. So bereitet der ehrenamtliche Bürgermeister gemäß § 50 Abs. 1 GO in der Fassung vom 14. Dezember 2006 die Beschlüsse der Gemeindevertretung vor und ist für die sachliche Erledigung der Aufgaben – unabhängig von der gesetzlichen Zuständigkeitsverlagerung gemäß § 3 Amtsordnung – verantwortlich (Bracker/Dehn, Gemeindeordnung Schleswig-Holstein, 11. Auflage, § 50 Erl. zu Absatz 1 Ziffer 1.). Zwar obliegt neben dem Bürgermeister auch dem Amt die Vorbereitung der Beschlüsse der Gemeindevertretung und der Ausschüsse, wobei dem Amt dabei in erster Linie die verwaltungstechnische Vorbereitung obliegt. Die inhaltliche Vorbereitung der Beschlüsse, das Ergreifen von Initiativen, die Entwicklung von Vorstellungen für die Entscheidungen der Gemeindevertretung, das Führen von Vorgesprächen und gegebenenfalls die Anhörung von Bürgern der Gemeinde, liegen dagegen in der Verantwortung des Bürgermeisters, der für die Wahrnehmung dieser Aufgaben jedoch auf die fachliche Unterstützung des Amtes angewiesen ist (Bracker/Dehn, Gemeindeordnung Schleswig-Holstein, 11. Auflage, § 50 Erl. zu Absatz 1 Ziffer 2.). Bei der Durchführung der Aufgaben nach den Beschlüssen der Gemeinde durch das Amt besteht die Organverantwort-

lichkeit des Bürgermeisters für die sachliche Erledigung der Aufgaben gegenüber der Gemeinde fort, umfasst aber nicht den Geschäftsgang der Verwaltung. Außerdem obliegt dem Bürgermeister die Vertretung der Interessen der Gemeinde gegenüber örtlichen Vereinen und Einrichtungen (Bracker/Dehn, Gemeindeordnung Schleswig-Holstein, 11. Auflage, § 50 Erl. zu Absatz 1 Ziffer 3.).

Neben den in § 50 Abs. 1 GO aufgeführten Aufgaben hat der Bürgermeister weitere Zuständigkeiten, die ihm teilweise bei nach außen wirkenden Verwaltungsbefugnissen Behördeneigenschaft geben (vgl. Bracker/Dehn, Gemeindeordnung Schleswig-Holstein, 11. Auflage, § 50 Erl. zu Absatz 1 Ziffer 4.):

- Ausfertigung von Satzungen (§ 4 Abs. 2 GO),
- Widersprüche gegen Beschlüsse der Gemeindevertretung und der Ausschüsse (§§ 43, 47 GO),
- Ladung zu Sitzungen der Gemeindevertretung und deren Leitung (§§ 34 ff. GO),
- Unterzeichnung der Niederschrift (§ 41 GO),
- Leitung von Einwohnerversammlungen (§ 16 b Abs. 1 GO),
- Vertretung der Gemeinde im Amtsausschuss (§ 9 Abs. 1 AO)
- Anordnung unerheblicher über- und außerplanmäßiger Ausgaben, wenn die Angelegenheit keinen Aufschub duldet (§ 82 Abs. 1 GO),
- Unterrichtung der Einwohner (§ 16 a Abs. 3 GO),
- Antrag auf Ausschluss der Öffentlichkeit (§ 35 Abs. 2 GO),
- Dienstvorgesetzter von Beschäftigten der Gemeinde (§ 50 Abs. 4 GO), wobei es im Falle der amtsangehörigen Gemeinde des Klägers in den Streitjahren keine gemeindlichen Beschäftigten gab,
- Entscheidung in übertragenen Angelegenheiten (§ 27 Abs. 1 GO)
- Unterrichtung der Gemeindevertretung über die Arbeit der Ausschüsse und über wichtige Verwaltungsangelegenheiten (§ 27 Abs. 2 GO)
- Unterrichtung der Gemeindevertretung oder einzelner Gemeindevertreter (§ 36 Abs. 2 GO)
- gesetzliche Vertretung der Gemeinde nach § 51 Abs. 1 GO, insbesondere die Abgabe von Verpflichtungserklärungen nach § 51 Abs. 2 GO.

Ausgehend von dieser Rechtslage in Schleswig-Holstein ist festzustellen, dass der Kläger als ehrenamtlicher Bürgermeister eine Doppelfunktion hat. Er nahm nicht ausschließ-

lich politische oder repräsentative Funktionen wahr, sondern war als eigenes Organ der Gemeinde auch in vielfältiger Weise mit Verwaltungsaufgaben beschäftigt. Der Kläger schätzt diese Exekutivaufgaben auf mindestens 80 % seiner gesamten Tätigkeit ein, wobei es nach Auffassung des Senats nicht darauf ankommt, ob die Verwaltungsaufgaben überwiegen. So hat auch der BFH entschieden, dass der ehrenamtliche Bürgermeister in Bayern Arbeitslohn beziehe, da dieser neben seiner Mitgliedschaft im Gemeinderat noch eigene Verwaltungsbefugnisse habe (BFH, Urteil vom 5. Februar 1971 VI R 82/68, BStBl II 1971, 353). Auf den Umfang dieser Verwaltungstätigkeit hat der BFH dabei nicht abgestellt.

Darüber hinaus spricht auch der Status des Klägers als Ehrenbeamter für eine Eingliederung des Klägers in die kommunale Verwaltung und gegen eine sonstige selbständige Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Als Ehrenbeamter besteht eine Treuepflicht des Klägers gegenüber der Gemeinde als dem Dienstherrn. Aus der Stellung als Ehrenbeamter ergeben sich Rechte und Pflichten aus dem Beamtenrecht, soweit diese für Ehrenbeamte gelten (Bracker/Dehn, Gemeindeordnung Schleswig-Holstein, 11. Auflage, § 50 Erl. zu Absatz 6). Zudem unterliegt der Kläger dem Disziplinarrecht, wobei als Disziplinarstrafen gemäß § 5 Abs. 3 Landesdisziplinargesetz (LDG) nur der Verweis, die Geldbuße und die Entfernung aus dem Beamtenverhältnis zulässig sind. Die ehrenamtlichen Bürgermeister sind schließlich als Beamte gemäß § 11 Abs. 1 Nr. 2 StGB Amtsträger im strafrechtlichen Sinne und fallen damit unter die härtere Strafandrohung der Straftaten im Amt (Bracker/Dehn, Gemeindeordnung Schleswig-Holstein, 11. Auflage, § 50 Erl. zu Absatz 6).

Im Übrigen wird diese rechtliche Beurteilung auch durch die Rechtsprechung der Sozialgerichte gestützt, auch wenn die sozial- und arbeitsrechtliche Einstufung eines Beschäftigungsverhältnisses keine Bindungswirkung für die steuerliche Würdigung hat (vgl. BFH, Beschluss vom 14.04.2011 VIII B 110/10, BFH/NV 2011, 138 m.w.N.). So hat das Bundessozialgericht (BSG) entschieden, dass ein ehrenamtlicher Bürgermeister einer verbandsangehörigen Gemeinde in Sachsen, der eine steuerpflichtige Aufwandsentschädigung erhält, eine abhängige Beschäftigung gegen Entgelt ausübe (BSG, Urteil vom 25.01.2006 B 12 KR 12/05 R, BFH/NV 2006, Beilage 3, 409-411). In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts zum Leistungsrecht entspreche es ständiger Rechtsprechung, dass Ehrenbeamte in einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis gemäß § 7 Abs 1 SGB IV stehen, wenn sie dem allgemeinen Erwerbsleben zu-

gängliche Verwaltungsaufgaben wahrnehmen und hierfür eine den tatsächlichen Aufwand übersteigende pauschale Aufwandsentschädigung erhalten. Weder das Rechtsverhältnis als Ehrenbeamter als solches noch dessen Rechtsstellung als Organ oder Mitglied eines Organs einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit eigenen gesetzlichen Befugnissen noch die Zahlung einer pauschalen Aufwandsentschädigung ohne Bezug zu einem konkreten Verdienstausschlag schließen danach die Annahme eines versicherungspflichtigen und beitragspflichtigen Beschäftigungsverhältnisses aus. Ob der Ehrenbeamte in seinem Amt zur weisungsgebundenen Wahrnehmung von Verwaltungsaufgaben, ggf neben der Wahrnehmung weisungsfreier Repräsentationsaufgaben als Mitglied einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, verpflichtet sei und damit dieser Aufgabenbereich seine Tätigkeit präge, sei in einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles unter Berücksichtigung der Ausgestaltung des Ehrenamtes in der Kommunalverfassung des jeweiligen Bundeslandes zu beurteilen. Ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis sei auch dann in Betracht zu ziehen, wenn nicht nur Repräsentationsfunktionen wahrgenommen werden, sondern der ehrenamtliche Bürgermeister einer amtsangehörigen Gemeinde als Leiter der Gemeindeverwaltung an der Spitze der Selbstverwaltung stehe und damit Verwaltungsaufgaben seine Tätigkeit prägen. Es sei für die Tätigkeit eines ehrenamtlichen Ortsbürgermeisters einer verbandsangehörigen Ortsgemeinde, dem nach der Kommunalverfassung und den entsprechenden weiteren landesrechtlichen Bestimmungen in seiner Funktion als Verwaltungsspitze wesentliche Verwaltungsaufgaben oblagen, bejaht worden, auch wenn die Durchführung der Verwaltungsaufgaben der Verbandsgemeinde übertragen gewesen sei (vgl. Urteil des BSG vom 13. Juni 1984 - 11 RA 34/83 - SozR 2200 § 1248 Nr 41 S 103 f). Da dem ehrenamtlichen Bürgermeister nach den kommunalrechtlichen Vorschriften in Sachsen trotz der Mitgliedschaft der Gemeinde im Verwaltungsverband weiterhin als Leiter der Gemeindeverwaltung Verwaltungsaufgaben oblagen und er solche auch tatsächlich wahrgenommen habe, liege ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis vor. Unerheblich sei, dass dem Bürgermeister die innere Organisation der Gemeindeverwaltung nicht oblag. Die sachgemäße Erledigung von Aufgaben hätte er nämlich weiter zu überwachen, auch wenn deren konkrete Durchführung beim Verwaltungsverband gelegen habe (BSG, Urteil vom 25.01.2006 B 12 KR 12/05 R, BFH/NV 2006, Beilage 3, 409-411 m.w.N.).

Der Erlass des Finanzministeriums vom 14. Oktober 2009 VI 318-S2337-107 II ist für das Finanzgericht nicht bindend, da Verwaltungsvorschriften gegenüber den Organen der Rechtsprechung keine rechtlichen Bindungen erzeugen.

Der Senat geht davon aus, dass die Besteuerung durch die Abführung der pauschalen Lohnsteuer und der Berücksichtigung der unstreitigen Freibeträge erfolgt ist.

Die Berechnung des festzusetzenden Betrages konnte der Senat auf das Finanzamt übertragen, weil die Ermittlung dieses Betrages einen nicht unerheblichen Aufwand erfordert (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung (ZPO).

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO zugelassen.