



**Eine monatliche Publikation mit  
aktuellen Mitteilungen  
zur Gemeinnützigkeit, zum Handels- und  
Steuerrecht unter Berücksichtigung der Rechtsprechung u.a.m.**

für Beirat, Vorstand, Geschäftsführer, Verwaltungsdirektoren und -leiter,  
für die Finanzbuchhaltung

Ich berate Sie,

- welche Vorschriften für die Rechnungslegung aktuell zu beachten sind,
- welche buchhalterischen Besonderheiten für NPO's (Non Profit Organisationen) gelten,
- wie Controlling und Risikomanagement in Ihrer betrieblichen Praxis zu realisieren sind,
- wie Steuerbegünstigungen in der Sozialwirtschaft und im Gesundheitswesen sicher und optimal zu nutzen sind,
- ob ein Wechsel der Rechtsform sinnvoll ist,
- welche Konfliktpotenziale die wirtschaftliche Betätigung auslöst,
- wann Sie in der persönlichen Haftung stehen,
- zum Inhalt und Aufbau einer Qualitätsmanagement-Dokumentation – Schwerpunkt Betriebswirtschaft und internes Kontrollsystem,
- zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

Ich berate und prüfe

- gemeinnützige Körperschaften
- gesetzliche Krankenkassen
- Schulen in Freier Trägerschaft
- steuerpflichtige Unternehmen und
- zertifizierte Software nach IDW PS 880 PS

Überregionale Dienstleistungen

**DR. HANS-JOACHIM KLEMM**

Klausenerstraße 44  
39112 Magdeburg

Telefon: 03 91/636 77 - 0  
Telefax: 03 91/636 77 - 29  
www.wp-dr-klemm.de  
kanzlei@wp-dr-klemm.de

Privat:  
Essen  
Magdeburg  
Berlin

EYK audit GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Geschäftsführender Gesellschafter  
Dr. Hans-Joachim Klemm  
www.eykaudit.de

## AKTUELL

- 35 -

<u>Textziffer</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Seite:</u>
44	Träger von Kinderbetreuungseinrichtungen .....	36
45	Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen, Anschaffungskosten, Herstellungskosten und anschaffungsnahen Herstellungskosten (§ 6 Absatz 1 Nummer 1a EStG) .....	36
46	Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG: ehrenamtliche Tätigkeit als Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH .....	36
47	Begriff der Einkünfte im Einkommensteuergesetz .....	36
48	Einführung generativer Künstlicher Intelligenz im Unternehmen (GenAI).....	37
49	Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer zu privaten Zwecken als tauschähnlicher Umsatz .....	38
50	Der Betriebsstättenbegriff.....	38
51	EU-Geldwäschepaket .....	39
52	Vereinfachung der Nachhaltigkeitsberichterstattung .....	39
53	Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen .....	40

Anlage 14



Dr. Klemm berichtet in dem Journal 5/2026 über:

## AKTUELL

- 36 -

### **44 Träger von Kinderbetreuungseinrichtungen**

Der Träger einer Kinderbetreuungseinrichtung fördert nicht die Allgemeinheit, wenn die Betreuungsplätze vorrangig den Beschäftigten von Vertragspartnern des Trägers zur Verfügung gestellt werden und damit nicht mehr der Allgemeinheit zugutekommen (BFH-Urteil vom 1.2.2022, V R 1/20, BStBl II S. 629). Bei Kinderbetreuungseinrichtungen kann eine Förderung der Allgemeinheit angenommen werden, wenn in der Satzung der Körperschaft festgelegt ist, dass 25% der Betreuungsplätze nicht an Kinder von Beschäftigten von Vertragspartnern vergeben werden.

Neuer Absatz in Nummer 5 des AEAO zu § 52 (in: BStBl. I 4/2026 Seite 267).

### **45 Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen, Anschaffungskosten, Herstellungskosten und anschaffungsnahen Herstellungskosten (§ 6 Absatz 1 Nummer 1a EStG)**

Das BMF hat mit Schreiben vom 26. Januar 2026 (in: BStBl. I 4/2026 Seite 272 ff.; [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)>Themen>Steuern>Steuerarten>Einkommensteuer) zum vorgenannten Thema mit den entsprechenden Abgrenzungen Stellung genommen: Was sind Anschaffungskosten, Herstellungskosten und anschaffungsnahen Herstellungskosten im Zusammentreffen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Erhaltungsaufwendungen.

### **46 Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG: ehrenamtliche Tätigkeit als Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH**

Tritt der Steuerpflichtige aufgrund eines förmlichen Bestellungsakts nach außen für eine juristische Person des öffentlichen Rechts als deren Vertreter im Aufsichtsrat einer kommunalen Gesellschaft auf, ist er im Auftrag der juristischen Person des öffentlichen Rechts tätig.

Die Steuerbefreiung der Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts hat keine weiteren Voraussetzungen; sie muss insbesondere nicht gemeinnützige, mildtätig oder kirchliche Zwecke fördern.

BFH-Urteil vom 08.05.2024, in: BStBl. II 4/2026 Seite 143 ff.

Ich habe dieses Urteil als Anlage 14 zu diesem Journal 5/2026 dokumentiert.

### **47 Begriff der Einkünfte im Einkommensteuergesetz**

Sozialleistungen, die einem volljährigen Kind mit Behinderung zufließen, sind grundsätzlich als finanzielle Mittel zu erfassen, die seine Fähigkeit zum Selbstunterhalt gemäß § 32 Absatz 4 Satz 1 Nr. 3 EStG erhöhen; dies gilt auch für das frühere Arbeitslosengeld II (ALG II) und das Bürgergeld nach §§ 19 ff. SGB II.

Ausnahmsweise sind Sozialleistungen dann nicht zu erfassen, wenn sie zur Deckung des Lebensunterhalts nicht bestimmt oder geeignet sind.

BFH-Urteil vom 25.09.2025, in: BStBl. II 4/2026 Seite 149 ff.

#### Anmerkung aus dem Urteil

Der Begriff der Einkünfte ist in § 2 Absatz 2 EStG gesetzlich definiert.

Einkünfte aus geringfügiger Beschäftigung sind Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Erwerbsminderungsrenten sind hinsichtlich des Besteuerungsanteils als sonstige Einkünfte zu qualifizieren.

## AKTUELL

- 37 -

### **48 Einführung generativer Künstlicher Intelligenz im Unternehmen (GenAI)**

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) gibt Empfehlungen für die sachgerechte Einführung generativer künstlicher Intelligenz für Unternehmen (vgl. IDW Advisory-Hinweis: Die Einführung generativer Künstlicher Intelligenz im Unternehmen, in: IDWLife 03.2026 Seite 399 ff. Stand 23.01.2026) mit diesem Inhaltsverzeichnis:

#### **1. Vorbemerkung**

#### **2. Grundlagen**

- 2.1. Grundlegende Begriffsdefinitionen
- 2.2. Chancen und Herausforderungen bei Nutzung von GenAI in Unternehmen

#### **3. Vorüberlegungen**

- 3.1. Strategie und Target-Operating-Model
- 3.2. Technik und Dienstleistermanagement
- 3.3. Datenmanagement
- 3.4. Personalmanagement
- 3.5. Vertrauenswürdige GenAI

#### **4. Vorgehen bei Einführung**

- 4.1. Auswahl und Pilotierung von Anwendungsfällen
- 4.2. Beschaffung und Auswahl externer GenAI-Systemkomponenten
- 4.3. Entwicklung, Anpassung und Nutzung von GenAI-Anwendungen
- 4.4. Testing und Monitoring
- 4.5. Performance-Management

#### **5. Governance-Betrachtung bei der Einführung und Nutzung**

- 5.1. Fragestellungen im Rahmen der Einführung
- 5.2. Ausgestaltung des Internen Kontrollsystems
- 5.3. Prüfungsaspekte

mit 5 Anlagen.

Diese Hinweise befassen sich u.a. mit Chancen und Risiken für die unternehmerische Wertschöpfung durch den Einsatz generativer Künstlicher Intelligenz (KI) und gehen auf praktische Anpassungsfälle ein. Im Vordergrund stehen strategische und operative Fragestellungen sowie Governance-Aspekte. Die Integration von GenAI in Geschäftsprozesse erfordert die Anpassung und Ergänzung bestehender IKS und bietet Unternehmen erhebliche Chancen zur Effizienzsteigerung und Innovation (vgl. Tz. 93).

Eine freiwillige projektbegleitende Prüfung nach IDW PS 850 n.F. (01.2022) kann dazu beitragen, frühzeitige Projektrisiken aus der Einführung von GenAI im Unternehmen zu erkennen und diesen rechtzeitig entgegenzusteuern.

## AKTUELL

- 38 -

### **49 Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer zu privaten Zwecken als tauschähnlicher Umsatz**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 30. Juni 2022 entschieden, dass der für einen steuerbaren Umsatz erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung an einen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken und der (teilweisen) Arbeitsleistung jedenfalls dann vorliegt, wenn die Fahrzeugüberlassung individuell arbeitsvertraglich vereinbart ist und tatsächlich in Anspruch genommen wird.

Das BMF teilt mit Schreiben vom 3. März 2026 (in: BStBl. I 5/2026 Seite 367 f.; [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) unter anderem mit:

Nach Ansicht des BFH kann auch die (teilweise) Arbeitsleistung ein Entgelt für die Dienstwagenüberlassung darstellen. Für die Frage, ob und unter welchen Umständen die (teilweise) Arbeitsleistung als Entgelt anzusehen ist, komme es maßgeblich darauf an, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung an einen Arbeitnehmer zu privaten Zwecken und der (teilweisen) Arbeitsleistung bestehe. Der unmittelbare Zusammenhang sei jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeugüberlassung individuell arbeitsvertraglich vereinbart sei und tatsächlich in Anspruch genommen werde (vgl. Rn. 27 und 28). Zwar genüge der bloße Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis nicht. Sei die Nutzungsmöglichkeit des Fahrzeugs bei wirtschaftlicher Betrachtung aber ein Grund dafür, warum der Arbeitnehmer das konkrete Beschäftigungsverhältnis angetreten habe, bestehe kein „bloßer“, sondern ein das Dienstverhältnis mitprägender Zusammenhang.

Es liege daher ein tauschähnlicher Umsatz, bestehend aus der Fahrzeugüberlassung und der anteiligen Arbeitsleistung, vor. Dabei handele sich es um eine langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels, die am Wohnsitz des Arbeitnehmers nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG steuerbar sei.

### **50 Der Betriebsstättenbegriff**

Der Begriff der Betriebsstätte ist grundlegend in § 12 Satz 1 Abgabenordnung (AO) definiert: Jede feste Geschäftseinrichtung/Anlage mit einer örtlich und mit einer auf Dauer angelegten festen Beziehung zur Erdoberfläche, die der Tätigkeit eines Unternehmens unmittelbar dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat. Jeder Steuerpflichtige, der Gewinneinkünfte erzielt, hat zumindest am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte (vgl. § 12 Satz 2 Nr. 1 AO).

In einem Entwurf vom 13. Februar 2026 und mit zahlreichen Einzelfällen erörtert das BMF die Grundsätze der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht mit dieser Inhaltsübersicht (Überblick):

#### **I. Allgemeines**

1. Innerstaatliches Steuerrecht
2. Verhältnis von innerstaatlichem Steuerrecht zu Abkommensrecht
3. Innerstaatlicher Betriebsstättenbegriff
4. Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff

## AKTUELL

- 39 -

### II. Einzelfälle

1. Tätigwerden in fremden Räumen bzw. in Räumen Dritter
2. Dienstleistungs- oder Managementgesellschaften
3. Marktstände
4. Kinderzimmer
5. Homeoffice
6. Influencer
7. Schiffe
8. Personalgestellung oder reine Überlassung einer Betriebsvorrichtung.

### 51 EU-Geldwäschepaket

Das EU-Geldwäschepaket der Europäischen Kommission zur Bekämpfung von Finanzkriminalität und Terrorismusfinanzierung besteht aus vier Rechtsakten:

EU-VO AMLA (Verordnung zur Errichtung einer neuen EU-Geldwäschebehörde); die „AMLA“ wurde am 26. Juni 2024 mit Sitz in Frankfurt am Main gegründet.

EU-VO Geldwäsche (Verordnung zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems für Zwecke der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung); die EU-Geldwäsche ist ab dem 10. Juli 2027 anzuwenden (Umsetzung in nationales Recht).

EU-VO Geldtransfer (Verordnung zur Neufassung der Verordnung über Geldtransfer) und 6. Geldwäscherichtlinie; sie ist seit dem 30. Dezember 2024 anzuwenden.

6. Geldwäscherichtlinie – 6. GW-RL (Richtlinie über die von den Mitgliedsstaaten einzurichtenden Mechanismen zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems für Zwecke der Geldwäsche oder der Terrorismusfinanzierung); sie enthält organisatorische Regelungen für die Mitgliedsstaaten, Aufsichtsbehörden und anderen genannten Behörden (Umsetzung bis zum 10. Juli 2027).

Vgl. auch NN, EU-Geldwäschepaket – Inhalt und Umsetzung, in: WPK Magazin 1/2026 Seite 18 f.

### 52 Vereinfachung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Wesentliche Inhalte sind:

CSRD: Anwendungsbereich für Unternehmen mit mehr als durchschnittlich 1.000 Beschäftigten und Umsatzerlösen von über 450 Mio. Euro.

CSDDD: Anwendungsbereich für Unternehmen mit mehr als 5.000 Beschäftigten und Umsatzerlösen von über 1.500 Mio. Euro.

Vgl. Pressemitteilung des Europäischen Parlaments vom 16. Dezember 2025 abrufbar unter (<https://www.europarl.europa.eu/news/de/press-room/20251211IPR32164/einfachere-nachhaltigkeitsberichterstattung-und-sorgfaltspflicht-fur-unternehmen>)

AKTUELL

- 40 -

**53 Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen**

Der IDW S 1 i.d.F. 2026 (in: IDW LIFE 4.2026 Seite 535 ff. – Stand 11.02.2026) legt vor dem Hintergrund der in Theorie, Praxis und Rechtsprechung entwickelten Standpunkte die Grundsätze dar, nach denen Wirtschaftsprüfer Unternehmen bewerten.

**Überblick**

1. Vorbemerkung
2. Konzeptionelle und begriffliche Grundlagen
3. Auftragsvereinbarung und Qualitätsmanagement
4. Grundsätze zur Ermittlung von Unternehmenswerten
5. Prognose der Zukunftserfolge
6. Besonderheiten beim der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts
7. Besonderheiten bei der Ermittlung plausibilisierter Entscheidungswerte
8. Kapitalisierung der Zukunftserfolge
9. Bewertungsverfahren auf Basis von Zukunftserfolgswerten
10. Marktorientierte Bewertungsverfahren
11. Liquidations- und Substanzwerte
12. Besonderheiten bei der Bewertung von KMU
13. Dokumentation und Berichterstattung.

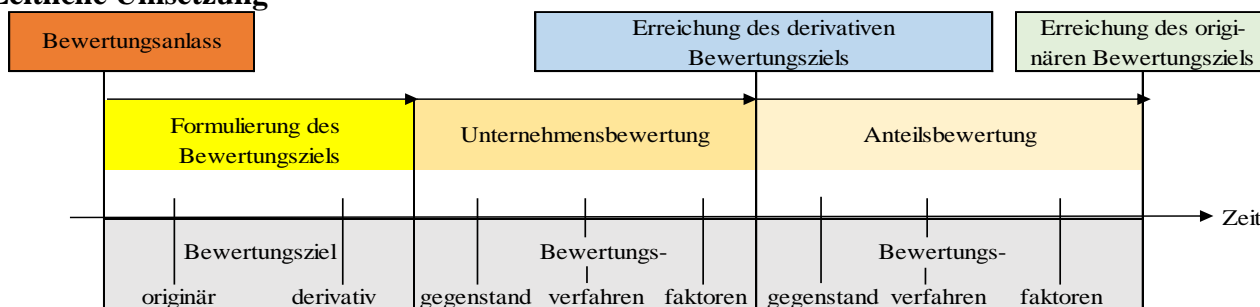
oOo

Ein gerichtlich bestellter Sachverständiger hat unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und sonstiger Vereinbarungen das Bewertungsziel zu formulieren, um Bewertungsgegenstand, Bewertungsverfahren und Bewertungsfaktoren nach den Grundsätzen zur Durchführung von Unternehmensbewertungen daraus ableiten und bestimmen zu können. Merkmale der Bewertung und des Bewertungsvorgehens sind (vgl. H.-J. Klemm, Bewertungsanlässe in ihren betriebswirtschaftlichen Auswirkungen auf die Bewertung von Unternehmung und Unternehmensanteilen durch den gerichtlich bestellten Sachverständigen, Diss. Technische Universität Berlin):

**Art und Weise**

Bewertungsanlass bestimmt Bewertungsgegenstand, -systematik und -methode.

**Zeitliche Umsetzung**



## AKTUELL

- 41 -

### **Systematik und Methode**

Bewertungsanlass: (Grund der Bewertung) Kauf, Verkauf, Abfindungen, Zusammenlegung oder Aufgliederung von Körperschaften des öffentlichen Rechts (zum Beispiel Krankenhäuser, Krankenkassen) oder von Unternehmen anderer Rechtsformen.

Bewertungssubjekt: (wer bewertet und der objektivierte Unternehmenswert)

Bewertungsgegenstand: (was ist zu bewerten?) Unternehmen **und** Unternehmensanteile unter besonderer Berücksichtigung der Bewertung der Vermögensrechte **und** der (Mit)-Verwaltungsrechte am Unternehmen durch die Unternehmensanteile.

Bewertungsmethode: (wie ist zu bewerten?) Ertrags- und Liquidationswertverfahren, steuerliches Bewertungsverfahren zur Unternehmensbewertung und weitere Bewertungsverfahren

Bewertungsziel: Unternehmenswert und Wert der Vermögens- **und** der Verwaltungsrechte von Anteilen am Unternehmen aus der Sicht des Investors (zum Beispiel des Käufers und des Verkäufers).

### **Rechtsprechung**

Oberlandesgericht Düsseldorf, Scholz u.a. ./ Evonik Industries AG (Az.: I-26 W 8/17 [Akt E])

Landesgericht Berlin, Verbraucherzentrale für Kapitalanleger e.V. ./ gegen Vattenfall Aktiebolag (Az.: 102 O. 88/08 AktG);

Landgericht Frankfurt am Main, Scheunert u.a. ./ Celanese Europe Holding GmbH & Co.KG Squeeze-out (Az.: 3-05 O 4 07);

Oberlandesgericht Düsseldorf, Beschluss vom 28.08.2014 – Squeeze-out (Nr. I-26 W 9/12 [Akt E]);

Oberlandesgericht Stuttgart, Beschluss vom 05.07.2011 – Squeeze-out (Geschäftsnummer 20 W 11/08);

Landgericht Hannover, Beschluss vom 29.09.2009 – Squeeze-out (Geschäftsnummer 26 Akt E 5/04). u.a.m.

### Anlage 14

BFH-Urteil vom 08.05.2024, in: BStBl. II 4/2026 Seite 143 ff.

## AKTUELL

- 42 -

PS. Diese Informationen ist ein kostenloser Service und gibt im Allgemeinen Rechtsprechung und Finanzverwaltungsanweisungen nur auszugsweise wieder. Es wird deshalb gebeten, die Beiträge bei Anwendung im Einzelfall mit den ungekürzten Veröffentlichungen zu vergleichen, um Informationsfehler, für die eine Haftung nicht übernommen wird, zu vermeiden. Zentrales Anliegen ist, Sie mit aktuellen Informationen aus dem Bereich des Steuer- und Handelsrechts zur Gemeinnützigkeit zu versorgen. Dieses Journal enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Es wird weder Garantie oder Gewährleistung für die Richtigkeit, Vollständigkeit und Aktualität übernommen, noch wird in irgendeiner Weise für den Inhalt dieses Journals haftet und empfohlen, stets eine persönliche Beratung einzuholen.

Bei Rückfragen stehe ich jederzeit gern zur Verfügung. Die Information steht ab sofort für eine Übergangszeit auf meinen Internet-Seiten unter <http://www.wp-dr-klemm.de> zur Ansicht bereit.

# Urteil vom 08. Mai 2024, VIII R 9/21

**Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG für eine nebenberufliche ehrenamtliche Tätigkeit als Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH**

ECLI:DE:BFH:2024:U.080524.VIIIR9.21.0

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 1 Nr 3, EStG § 3 Nr 26a, EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. November 2020, Az: 9 K 9167/17

## Leitsätze

1. Tritt der Steuerpflichtige aufgrund eines förmlichen Bestellungsakts nach außen für eine juristische Person des öffentlichen Rechts als deren Vertreter im Aufsichtsrat einer kommunalen Gesellschaft auf, ist er im Auftrag der juristischen Person des öffentlichen Rechts tätig.
2. Die Steuerbefreiung der Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts hat keine weiteren Voraussetzungen; sie muss insbesondere nicht gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke fördern.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 12.11.2020 - 9 K 9167/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Steuerfreiheit einer Zahlung für die ehrenamtliche Tätigkeit als Aufsichtsrat in einer kommunalen GmbH nach § 3 Nr. 26a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (EStG). Der Rechtsstreit befindet sich im zweiten Rechtsgang.
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für das Jahr 2015 (Streitjahr) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Kläger erzielte im Streitjahr hauptberuflich Einkünfte als selbständig tätiger Rechtsanwalt.
- 3 Nebenberuflich war er im Streitjahr Mitglied des Aufsichtsrats der Q GmbH. Er erhielt eine als Aufwandsentschädigung bezeichnete Zahlung in Höhe von 620 €. Mehrheitsgesellschafterin der Q GmbH ist zu 90,5 % die Stadt D; die weiteren Gesellschaftsanteile halten die Stadt A sowie die Gemeinden B und C. Die Q GmbH nimmt die kommunalen Pflichtaufgaben der Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung für die beteiligten Kommunen wahr (§ 56 des Wasserhaushaltsgesetzes, §§ 56, 59 des Brandenburgischen Wassergesetzes i.V.m. § 2 der Kommunalverfassung des Landes Brandenburg --BbgKVerf--).
- 4 Die Stadt D wird in der Gesellschafterversammlung der Q GmbH vom Oberbürgermeister vertreten (§ 97 BbgKVerf). Neben der Gesellschafterversammlung ist weiteres Organ der Q GmbH der Aufsichtsrat. Die Stadtverordnetenversammlung der Stadt D bestellte den Kläger nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) durch Beschluss zum Mitglied des Aufsichtsrates der Q GmbH und entsandte ihn als ihren Vertreter in dieses Gremium.

- 5** Die Höhe des Entgelts, das der Kläger für die Tätigkeit erhielt, richtete sich nach der gemeindlichen Satzung der Stadt D über die Entschädigung der Gemeindevertreter in rechtlich selbständigen Unternehmen der Stadt D. Die Zahlung an den Kläger erfolgte aus dem Vermögen der Q GmbH.
- 6** Dem Kläger entstanden im Streitjahr im Zusammenhang mit seiner Aufsichtsrats­tätigkeit Aufwendungen in Höhe von insgesamt 224,70 € (Fahrtkosten 200,70 €, Verpflegungsmehraufwendungen 24 €).
- 7** Im zweiten Rechtsgang ist der Bescheid des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) für das Streitjahr vom 16.07.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.10.2017 streitig. In diesem Bescheid wurden die Einkünfte des Klägers aus der Aufsichtsrats­tätigkeit unter Abzug der Aufwendungen (gerundet 225 €) in Höhe von 395 € als Einkünfte gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG angesetzt. Das FG gab im zweiten Rechtsgang mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 825 veröffentlichtem Urteil vom 12.11.2020 der Klage hinsichtlich der Steuerfreiheit der Einkünfte aus der Aufsichtsrats­tätigkeit und eines Teils der begehrten Sonderausgaben statt, im Übrigen wies es die Klage ab.
- 8** Das FA rügt mit seiner Revision die Behandlung der Aufwandsentschädigung als steuerfrei nach § 3 Nr. 26a EStG.
- 9** Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 12.11.2020 - 9 K 9167/17 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 16.07.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.10.2017 dahingehend zu ändern, dass steuerpflichtige Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG in Höhe von 395 € erfasst werden.
- 10** Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat der Klage im Ergebnis zu Recht stattgegeben. Die Einnahmen des Klägers aus der Tätigkeit als Aufsichtsrat der Q GmbH unterfallen § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (1.) und sind nach § 3 Nr. 26a EStG in voller Höhe steuerfrei (2.).
- 12** 1. Das FG hat zutreffend erkannt, dass die streitgegenständliche Zahlung an den Kläger für die Aufsichtsrats­tätigkeit unter § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG fällt.
- 13** a) Zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit gehören nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit, zum Beispiel für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied. Hierunter fallen Mitglieder von Organen einer Körperschaft wie Aufsichtsrat oder Verwaltungsrat oder andere Personen, die mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt sind. Wesentliches Merkmal der Überwachung ist das Recht und die Pflicht zur Kontrolle der Geschäftsführung (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.01.2020 - VIII R 27/17, BFHE 268, 43, BStBl II 2020, 222, Rz 28, m.w.N.; vom 28.08.2003 - IV R 1/03, BFHE 203, 438, BStBl II 2004, 112, Rz 34 f.). Für die Einordnung kommt es nicht auf die Bezeichnung dieser Personen, sondern auf die von ihnen ausgeübte Tätigkeit an (BFH-Urteil vom 28.08.2003 - IV R 1/03, BFHE 203, 438, BStBl II 2004, 112). Der Begriff der überwachenden Tätigkeit ist weit auszulegen (BFH-Urteil vom 14.01.2020 - VIII R 27/17, BFHE 268, 43, BStBl II 2020, 222, Rz 28, m.w.N.).
- 14** b) Nach diesen Rechtsgrundsätzen unterfällt die Aufsichtsrats­tätigkeit des Klägers § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Nach den Feststellungen des FG war Inhalt der Aufsichtsrats­tätigkeit des Klägers, im Interesse der Stadt D als Gesellschafterin der Q GmbH die Geschäftsführung der Gesellschaft zu überwachen. Diese Tätigkeit übte der Kläger --jedenfalls im Außenverhältnis-- selbständig aus. Auf die vom FG aufgeworfene und bejahte Frage, ob der Kläger im Innenverhältnis gegenüber der juristischen Person des öffentlichen Rechts beziehungsweise dem entsendenden Gremium weisungsgebunden war, kommt es nicht an (vgl. zur strittigen Frage der Weisungsgebundenheit von Aufsichtsräten in einer kommunalen GmbH Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 31.08.2011 - 8 C 16.10, BVerwGE 140, 300; Sächsisches Oberverwaltungsgericht --OVG--, Beschluss vom 03.07.2012 - 4 B 211/12, juris;

- 15** 2. Das FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass die Zahlung, die der Kläger als Aufsichtsrat der Q GmbH bezogen hat, in voller Höhe nach § 3 Nr. 26a Satz 1 EStG steuerfrei ist.
- 16** Nach § 3 Nr. 26a Satz 1 EStG sind Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung --AO--) bis zur Höhe von insgesamt 720 € im Jahr steuerfrei. Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit --ganz oder teilweise-- eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12, 26 oder 26b gewährt wird (§ 3 Nr. 26a Satz 2 EStG).
- 17** a) Unstreitig hat der Kläger seine Tätigkeit als Aufsichtsrat nebenberuflich ausgeübt. Das FG ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger seine Aufsichtsrats-tätigkeit im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der EU belegen ist, ausgeübt hat.
- 18** aa) Eine Tätigkeit im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige nach außen für die juristische Person des öffentlichen Rechts aufgrund eines förmlichen Bestellungsakts als deren Vertreter auftritt. Der Vertreter wird dann im Auftrag des Vertretenen tätig. Auf die Ausgestaltung des Innenverhältnisses zwischen der Vertretenen und dem Vertreter kommt es auch hier nicht an (vgl. hierzu II.1.b).
- 19** bb) Die Stadt D hatte als Gesellschafterin der Q GmbH nach dem Gesellschaftsvertrag die Möglichkeit, Mitglieder in den Aufsichtsrat zu entsenden. Aufgrund des Beschlusses der Stadtverordnetenversammlung --eines förmlichen Bestellungsakts-- war der Kläger als ihr Vertreter in den Aufsichtsrat der Q GmbH bestellt. Der Kläger trat auch nach außen als Vertreter der Stadt D auf, indem er an den Aufsichtsratssitzungen der Q GmbH teilnahm.
- 20** b) Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG stellt tatbestandlich nicht darauf ab, aus welchem Vermögen das Entgelt für die begünstigte Tätigkeit entrichtet wird. Daher muss --anders als zum Beispiel bei § 3 Nr. 12 EStG-- im Rahmen von § 3 Nr. 26a EStG das Entgelt nicht aus dem Vermögen der auftraggebenden juristischen Person des öffentlichen Rechts stammen (zu § 3 Nr. 26 EStG vgl. Stahl in Bordewin/Brandt, § 3 Nr. 26 EStG Rz 72).
- 21** c) Die ausgeübte Aufsichtsrats-tätigkeit ist vollumfänglich von § 3 Nr. 26a EStG begünstigt.
- 22** aa) Anders als § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG ("Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten") enthält § 3 Nr. 26a Satz 1 EStG keinen Katalog begünstigter Tätigkeiten.
- 23** bb) Ist die ehrenamtlich tätige Person im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Sinne von § 3 Nr. 26a Alternative 1 EStG tätig, muss deren ehrenamtlich unterstützte Tätigkeit nicht der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke dienen.
- 24** (1) Wie das FG zu Recht ausgeführt hat, ist der Wortlaut von § 3 Nr. 26a EStG im Hinblick auf den Förderzweck, den die von der Norm begünstigte Tätigkeit im Fall von § 3 Nr. 26a Satz 1 Alternative 1 EStG haben muss, auslegungsbedürftig. Der Textteil "zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung)" kann als Beschreibung des begünstigten Tätigkeitszwecks verstanden werden, der dann auch eine Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts betreffen würde; er kann aber auch allein auf die "unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallende(n) Einrichtung" bezogen werden.
- 25** (2) In der Rechtsprechung ist die Frage bisher nicht ausdrücklich behandelt worden (vgl. zu § 3 Nr. 26 EStG bei einer Lehrtätigkeit an einer Universität BFH-Urteil vom 22.07.2008 - VIII R 101/02, BFHE 222, 453, BStBl II 2010, 265; zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG von ehrenamtlichen Richtern BFH-Urteil vom 31.01.2017 - IX R 10/16, BFHE 256, 250, BStBl II 2018, 571). Im Schrifttum ist --soweit die Frage erörtert wird-- umstritten, ob der Textteil "zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung)" die Tätigkeit oder ausschließlich die begünstigte Körperschaft im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als Auftraggeber betrifft (gegen Tätigkeitsbezug Schmidt/Levedag, EStG, 43. Aufl., § 3 Nr. 26a Rz 96; für Tätigkeitsbezug wohl Brandis/Heuermann/Valta, § 3 Nr. 26a Rz 3 und Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach § 3 Nr. 26a EStG Rz 2 i.V.m. § 3 Nr. 26 EStG Rz 7; wohl offen BeckOK EStG/Niklaus, 18. Ed. [15.03.2024] EStG § 3 Nr. 26a Rz 34).

- 26** (3) Die Auslegung der Norm nach ihrem Sinn und Zweck sowie nach dem Willen des Gesetzgebers ergibt, dass sich der Satzteil "zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung)" nicht auf eine Tätigkeit im Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bezieht.
- 27** Mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 (BGBl I 2007, 2332), mit dem § 3 Nr. 26a EStG eingeführt worden ist, wollte der Gesetzgeber gezielt das "bürgerschaftliche" beziehungsweise "ehrenamtliche" Engagement stärken (BTDrucks 16/5926, S. 1 f.). Eine Auslegung, wonach auch die Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke erfolgen muss, wäre zur Umsetzung dieses Gesetzeszwecks nicht geeignet, weil die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bzw. §§ 51 ff. AO verankerte Unterscheidung zwischen ideellen Bereichen einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung und nicht begünstigten Bereichen nicht der Struktur einer juristischen Person des öffentlichen Rechts entspricht. Dies zeigt sich insbesondere daran, dass schon die Frage, ob die öffentliche Hand generell "gemeinnützigkeitsunfähig" ist, uneinheitlich beantwortet wird (vgl. zu Eigengesellschaften BFH-Urteil vom 27.11.2013 - I R 17/12, BFHE 244, 194, BStBl II 2016, 68, Rz 20 ff., m.w.N.). Es ist angesichts des vom Gesetzgeber breit angelegten Anwendungsbereichs im Hinblick auf die begünstigungsfähigen Tätigkeiten (s. unter II.1.c aa und cc) nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber die Gewährung der Steuerbefreiung für Tätigkeiten im Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts von einer solchen Zusatzprüfung abhängig machen wollte.
- 28** Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass der Gesetzgeber in Bezug auf § 3 Nr. 26a EStG in den Gesetzesmaterialien ausgeführt hat, es solle ein "Freibetrag für Einnahmen aus allen nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich" (BTDrucks 16/5926, S. 2; vgl. BFH-Beschluss vom 25.04.2012 - VIII B 202/11, BFH/NV 2012, 1330, Rz 4) eingeführt werden. Diese Aussage ist nicht so zu verstehen, dass damit die genannten Kriterien auch für nebenberufliche Tätigkeiten im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gelten sollten. Denn die in § 3 Nr. 26a Satz 1 EStG vorgenommene Gleichstellung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts wird in den Gesetzesmaterialien nicht erörtert (vgl. BTDrucks 16/5926; zu § 3 Nr. 26 FG Köln, Urteil vom 20.01.2022 - 15 K 1317/19, juris, Rz 16).
- 29** cc) Eine von § 3 Nr. 26a EStG begünstigte Tätigkeit ist danach (ohne weitere Voraussetzungen) schon dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige im Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts tätig wird.
- 30** Daher sind die Einnahmen des Klägers aus seiner Aufsichtsrats­tätigkeit von § 3 Nr. 26a EStG vollständig erfasst. Auf die Art der Tätigkeit des Klägers für die Stadt D kommt es ebenso wenig an wie auf die von der Q GmbH entfaltete(n) Tätigkeit(en) und deren Gewichtung.
- 31** d) Die Steuerbefreiung der Einkünfte des Klägers aus der Aufsichtsrats­tätigkeit scheidet nicht an § 3 Nr. 26a Satz 2 EStG, da keine Steuerbefreiung nach einer der dort genannten Vorschriften zu gewähren ist.
- 32** Das Vermögen der Q GmbH als selbständige juristische Person des Privatrechts ist weder eine Bundes- oder Landeskasse im Sinne von § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG (vgl. zur Zahlung aus dem Vermögen einer selbständigen juristischen Person des öffentlichen Rechts BFH-Urteil vom 03.07.2018 - VIII R 28/15, BFHE 261, 537, BStBl II 2018, 715, Rz 24) noch eine öffentliche Kasse im Sinne von § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 07.08.1986 - IV R 228/82, BFHE 147, 365, BStBl II 1986, 848, unter 1.b [Rz 13], m.w.N.).
- 33** Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG greift bereits nicht ein, weil keiner der in der Vorschrift genannten Tätigkeitsbereiche vorliegt.
- 34** e) Die Betriebsausgaben in Höhe von 225 €, die im Zusammenhang mit der Aufsichtsrats­tätigkeit angefallen sind, dürfen gemäß § 3c Abs. 1 EStG nicht von anderen Einkünften des Klägers abgezogen werden (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.2017 - III R 23/15, BFHE 260, 271, BStBl II 2019, 469, Rz 15).
- 35** f) Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die angefochtene Entscheidung ist insoweit rechtsfehlerhaft. Das Urteil des FG stellt sich indes im Ergebnis aus den dargelegten Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 36** 3. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).
- 37** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

