

Ist eine Aufwandsentschädigung auch europäisch frei?

Ein in Deutschland niedergelassener Rechtsanwalt mit einem Lehrauftrag an der Universität Straßburg darf — laut BFH — nicht einen Teil der für seine Arbeit bezogenen Aufwandsentschädigung als Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder für eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit steuerfrei kassieren, weil dafür vorgeschrieben ist, dass der Dienst im Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistet werden muss. Das Finanzamt darf die Steuerfreiheit mit dem Argument verweigern, der Rechtsanwalt sei für eine ausländische Universität tätig. Die Freiheit, das Bildungssystem in eigener Verantwortung zu gestalten, umfasst nicht nur die Pflicht zu dessen Finanzierung, sondern auch die Freiheit, steuerliche Maßnahmen zur Förderung des Bildungssystems insoweit zu beschränken, als eine Tätigkeit im nationalen Bereich vorausgesetzt wird.

Quelle: Wolfgang Büser

Voraussetzungen und Zweck einer Steuerfreistellung von Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit nach deutschem Recht; Auslegung des Schutzbereichs der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 49 EG in Bezug auf eine nebenberufliche, ehrenamtliche Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ; Rechtfertigung der Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit durch eine eingeschränkte Steuerbegünstigung von Entschädigungen; Auslegung des Art. 149 EG in Bezug auf die Zulässigkeit der steuerrechtlichen nationalen Regelung des § 3 Nr. 26 EStG; Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH

Gericht: BFH

Datum: 01.03.2006

Aktenzeichen: XI R 43/02

Entscheidungsform: Beschluss

Referenz: JurionRS 2006, 17207

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Baden-Württemberg - 12.01.1999 - AZ: 14 K 151/96

nachgehend:

BFH - 22.07.2008 - AZ: VIII R 101/02

Rechtsgrundlagen:

§ 3 Nr. 26 EStG

§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG

Art. 45 EG

Art. 49 EG

Art. 149 EG

Fundstellen:

BFHE 212, 489 - 497

AuR 2006, 295 (amtl. Leitsatz)

AUR 2006, 295 (amtl. Leitsatz)
BB 2006, IV Heft 31 (Kurzinformation)
BB 2006, 1616 (amtl. Leitsatz)
BFH/NV 2006, 1548-1551
BStBl II 2006, 685-688 (Volltext mit amtl. LS)
DB 2006, VI Heft 27-28 (amtl. Leitsatz)
DB 2006, XVIII Heft 27-28 (Kurzinformation)
DB 2006, 1534 (Volltext mit amtl. LS)
DStR 2006, VI Heft 28 (amtl. Leitsatz)
DStRE 2006, 985-988 (Volltext mit amtl. LS)
DStZ 2006, 497-498 (Kurzinformation)
EStB 2006, 283 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)
FR 2006, 792
GStB 2006, 29
HFR 2006, 970-973 (Volltext mit amtl. LS)
INF 2006, 642
IStR 2006, 525-528 (Volltext mit amtl. LS)
IWB 2006, 630 (Kurzinformation)
IWB 2006, 743 (Kurzinformation)
KÖSDI 2006, 15185 (Kurzinformation)
NJW 2006, 2720 (amtl. Leitsatz)
NWB 2006, 3357-3360 (Urteilsbesprechung von RiBFH Ulrich Hutter)
NWB 2006, 2320 (Kurzinformation)
NWB 2008, 524 (Kurzinformation)
NWB direkt 2006, 6
RdW 2006, XV Heft 19 (amtl. Leitsatz)
stak 2006
StB 2006, 282
StBW 2006, 4

BFH, 01.03.2006 - XI R 43/02

Amtlicher Leitsatz:

Dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 59 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft a.F. (jetzt Art. 49 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft n.F.) dahin gehend auszulegen, dass von seinem Schutzbereich auch die nebenberufliche Tätigkeit als Lehrer im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (Universität) erfasst wird, wobei für diese Tätigkeit als quasi ehrenamtliche Tätigkeit nur eine Aufwandsentschädigung geleistet wird?
2. Für den Fall, dass Frage 1 bejaht wird: Ist die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit, die darin liegt, dass Entschädigungen nur steuerbegünstigt sind, wenn sie von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gezahlt werden (hier: § 3 Nr. 26 des Einkommensteuergesetzes) dadurch gerechtfertigt, dass die nationalstaatliche Steuerbegünstigung nur durch eine Tätigkeit zu Gunsten einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts legitimiert ist?
3. Für den Fall, dass Frage 2 verneint wird: Ist Art. 126 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft a.F. (jetzt Art. 149 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft n.F.) dahin auszulegen, dass eine steuerrechtliche Regelung, mit deren Hilfe das Bildungssystem ergänzend gestaltet wird (wie hier § 3 Nr. 26 des Einkommensteuergesetzes), im Hinblick auf die insoweit fortbestehende Verantwortung der Mitgliedstaaten zulässig ist?

Gründe

1. I.
Sachverhalt und Streitstand
2. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind miteinander verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger wohnt und arbeitet in seinem Hauptberuf als Rechtsanwalt in Deutschland. Er nahm im Streitjahr 1991 einen 16 Stunden umfassenden Lehrauftrag an der Universität Straßburg wahr, für den er im Streitjahr 5 760 FF (brutto) erhielt. Die Universität zahlte dem Kläger im Jahre 1991 nach Abzug französischer Sozialabgaben ("Sécurité sociale; régime complémentaire") 4 814,79 FF aus.
3. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) unterwarf im Einkommensteuerbescheid 1991 vom 2. Juli 1993 die Bruttozahlungen in Höhe von 1 612 DM (5 760 FF x 0,28) der Einkommensteuer.
4. Mit dem Einspruch machten die Kläger geltend, dass für die von der Universität Straßburg erhaltenen Zahlungen der Freibetrag des § 3 Nr. 26 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gewährt werden müsse. Die Beschränkung dieser Vorschrift auf Vergütungen von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts verstoße gegen den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft a.F. (EGV). Die einbehaltenen französischen Zwangsabzüge dürften nicht angesetzt werden, da sie dem Kläger nicht zugeflossen seien. Er werde von diesen

Sozialversicherungszwangsabzügen niemals irgendeinen wirtschaftlichen Vorteil haben. Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab; die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2002, 1307 veröffentlicht.

- 5 Mit der vom Bundesfinanzhof (BFH) zugelassenen Revision machen die Kläger vor allem geltend: § 3 Nr. 26 EStG diskriminiere Tätigkeiten bei Körperschaften des öffentlichen Rechts im EU-Ausland. Auch eine mittelbare Beschränkung sei unzulässig.
- 6 Die Kläger beantragen sinngemäß,

unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die festgesetzte Einkommensteuer durch den Abzug verfassungsmäßiger Kinderfreibeträge und durch Verringerung des Gesamtbetrags der Einkünfte um 824,20 EUR herabzusetzen.
- 7 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 8 Die Dienstleistungsfreiheit des Klägers sei weder auf Grund seiner Staatsangehörigkeit noch auf Grund seines Wohnsitzes beschränkt worden. Auch wäre eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs --wie das FG zutreffend entschieden habe-- auf Grund der Vorschrift des § 3 Nr. 26 EStG zulässig.
- 9 **II.**

Steuerfreistellung von Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit nach deutschem Recht
- 10 Steuerfrei sind gemäß § 3 Nr. 26 EStG i.d.F. 1990 Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder für eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit, für nebenberufliche künstlerische Tätigkeiten oder für die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftssteuergesetzes (KStG) fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung --AO 1977--). Als Aufwandsentschädigungen sind Einnahmen für die in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten bis zur Höhe von insgesamt 2 400 DM im Jahr anzusehen.
- 11 "Aufwandsentschädigungen" sind begrifflich Ersatzleistungen für berufliche Ausgaben, Verdienstaufwendungen und Zeitverlust (z.B. Schmidt/Heinicke, EStG, 24. Aufl., § 3 "Aufwandsentschädigung"). Bis zu 2 400 DM geht das Gesetz typisierend von Aufwandsersatz aus (BFH-Urteil vom 22. April 1988 VI R 193/84 , BFHE 153, 559, BStBl II 1989, 288). Übersteigt die Zahlung für die nebenberufliche Tätigkeit 2 400 DM (ab 2002: 1 848 EUR) ist regelmäßig davon auszugehen, dass der übersteigende Betrag nicht mehr Aufwandsersatz, sondern echte Einnahme ist, die nach allgemeinen Regeln zu versteuern ist.
- 12 Zweck der Regelung ist, Steuerpflichtige, die --wie z.B. der Kläger-- für juristische Personen des öffentlichen Rechts nebenberuflich tätig sind (hier: als Hochschullehrer), insoweit von steuerlichen Verpflichtungen freizustellen, soweit sie für diese Tätigkeit nur eine Aufwandsentschädigung erhalten (Gesetzesbegründung). Auf diese Weise, soll die Bereitschaft der Steuerpflichtigen für ein ehrenamtliches Engagement u.a. bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts geweckt werden, um ihrer Natur nach gesellschaftspolitische Aufgaben z.B. im Erziehungs-, Bildungs- oder Sozialbereich kostengünstig erfüllen zu können. So sind in Deutschland die Universitäten, die als juristische Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden, auch auf ehrenamtlich Lehrende angewiesen, um ein gebührenfreies Universitätsstudium anzubieten. Diesem Zweck entsprechend erfasst die Steuerbefreiung In- und Ausländer, die an innerstaatlichen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gegen eine Aufwandsentschädigung bis 2 400 DM (1 848 EUR) tätig sind, gleichermaßen.

- 13 Im Streitfall nahm der Kläger nebenberuflich einen Lehrauftrag an der Universität Straßburg wahr. Nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten wurde der Kläger selbstständig freiberuflich tätig (§ 18 EStG). Die Lehrtätigkeit an einer Universität ist eine zumindest "vergleichbare" Tätigkeit i.S. des § 3 Nr. 26 EStG . Die Anwendung des § 3 Nr. 26 EStG scheidet aber nach nationalem Recht daran, dass die Universität Straßburg keine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Die Universität Straßburg ist zwar ein "établissement public", also eine Anstalt und damit eine juristische Person des öffentlichen Rechts; sie ist aber nicht inländisch.
- 14 III.
- Vereinbarkeit mit EG-Recht
- 15 Nach Auffassung des erkennenden Senats ist insbesondere nicht eindeutig, wie Art. 59 EGV (jetzt Art. 49 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft n.F. --EG--) in Bezug auf die Anwendung des § 3 Nr. 26 EStG auszulegen ist. Die Auslegungsfrage würde sich nur dann nicht stellen, wenn die Frage bereits Gegenstand der Auslegung durch den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) war oder wenn die richtige Auslegung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt (vgl. Geiger, EUV/EGV, 4. Aufl. 2004, Art. 234 EG Rz. 16). Das ist nicht der Fall.
- 16 1.
- Schutzbereich des freien Dienstleistungsverkehrs (Art. 59 EGV ; jetzt Art. 49 EG)
- 17 a)
- Die direkten Steuern fallen zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese haben aber ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben und müssen sich deshalb jeder offensichtlichen oder versteckten Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit enthalten (EuGH-Urteile vom 10. März 2005 Rs. C-39/04 , EuGHE 2005, I-2057, und vom 12. Juli 2005 Rs. C-403/03 , Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2005, 1265); Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen eine Beschränkung dieser Freiheit dar (EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2002 Rs. C-385/00 , EuGHE 2002, I-11819 Tz. 75, 78).
- 18 b)
- Nach der Rechtsprechung des EuGH enthalten die Grundfreiheiten neben den Diskriminierungs- auch Beschränkungsverbote. In der Daily-Mail-Entscheidung des EuGH vom 27. September 1988 81/87 (EuGHE 1988, 5483 Tz. 16 --Erfordernis der Zustimmung des FA zur Sitzverlegung--) hat der EuGH die Grundfreiheiten über das Gleichbehandlungsgebot hinaus erstmals als Beschränkungsverbote interpretiert (Streinz/Franzen, EUV/EGV, Art. 39 Rn. 88). Bereits in der Entscheidung Dassonville (EuGH-Urteil vom 11. Juli 1974 8/74, EuGHE 1974, 837 Tz. 5) sah der EuGH für den Bereich des freien Warenverkehrs als eine "Maßnahme mit gleicher Wirkung" jede Handelsregelung der Mitgliedstaaten an, die geeignet sei, den innergemeinschaftlichen Handel unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potenziell zu behindern. Unter "Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit" fallen alle Maßnahmen, die geeignet sind, die Tätigkeiten des Leistenden zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen (vgl. Ehlers, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 2. Aufl. 2005, § 7 Rn. 24, 25). Die als Beschränkungsverbot verstandene Dienstleistungsfreiheit verbietet alle Maßnahmen, die die Ausübung der durch die Grundfreiheit verbürgten Rechte des Einzelnen ungerechtfertigt behindern. Beschränkungen können auch in Form steuerrechtlicher Benachteiligungen stattfinden (Streinz/Müller-Graff, a.a.O., Art. 49 Rn. 80), z.B. die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Versicherungen, die mit einem im Ausland niedergelassenen Versicherer abgeschlossen wurden (EuGH-Urteil vom 28. April 1998 Rs. C-118/96 , EuGHE 1998, I-1897; vgl. auch EuGH-Urteil vom 28. Januar 1992 Rs. C-204/90 , EuGHE 1992, I-249), die Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Fortbildungsorte (

EuGH-Urteil vom 28. Oktober 1999 Rs. C-55/98 , EuGHE 1999, I-7641), die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Krediten (EuGH-Urteil vom 14. November 1995 Rs. C-484/93 , EuGHE 1995, I-3955), von Leasinggeschäften (EuGH-Urteil vom 26. Oktober 1999 Rs. C-294/97 , EuGHE 1999, I-7447) und von inländischen und ausländischen Lotteriegewinnen (EuGH-Urteil vom 13. November 2003 Rs. C-42/02 , EuGHE 2003, I-13519). Das Beschränkungsverbot sichert die Möglichkeiten des Inländers, unbeschränkt von nationalen Regelungen im EU-Ausland tätig zu werden.

19 c)

Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Gemeinschaft für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Staat der Gemeinschaft als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind nach Maßgabe der Art. 59 bis 66 EGV (jetzt Art. 49 bis 55 EG) verboten. Die (aktive und passive) Dienstleistungsfreiheit nach Art. 59 EGV (jetzt Art. 49 EG) umfasst die Möglichkeit, gegen Entgelt gewerbliche und berufliche Tätigkeiten grenzüberschreitend auszuüben oder entgegenzunehmen (vgl. Streinz/Müller-Graff, a.a.O., Art. 49 Rn. 34 ff.). Dienstleistungen sind nach Art. 60 EGV (jetzt Art. 50 EG) Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen; als Dienstleistungen gelten auch freiberufliche Tätigkeiten.

20 d)

Auf der Grundlage dieser Vorgaben erscheint im Streitfall fraglich, ob eine nebenberufliche Tätigkeit als Lehrer im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts (oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke) als Dienstleistung i.S. des Art. 59 EGV (jetzt Art. 49 EG) angesehen werden kann. Die Zweifel ergeben sich daraus, dass Dienstleistungen in der Regel gegen Entgelt als wirtschaftliche Gegenleistung erbracht werden (Tiedje/ Troberg in von der Groeben/Schwarze, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 6. Aufl. 2003, Art. 50 EG Rn. 16). Hingegen erfasst § 3 Nr. 26 EStG nur Aufwandsentschädigungen, die kein besonderes Entgelt und keine Teilnahme am Wirtschaftsleben i.S. des Art. 2 EGV (jetzt Art. 2 EG) darstellen, sondern lediglich typisierend den mit der Tätigkeit verbundenen Aufwand abgelten sollen. § 3 Nr. 26 EStG stellt nicht beliebige Dienstleistungen von der Steuer frei, sondern will das ehrenamtliche Engagement im Dienst oder Auftrag staatlicher Stellen oder gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Einrichtungen fördern.

21

Weitere Zweifel bestehen insoweit, als fraglich sein könnte, ob Dienstleistungen auch solche Leistungen sind, die im Dienst oder Auftrag einer Körperschaft des öffentlichen Rechts erbracht werden und damit den Schutzbereich des Art. 55 EGV (jetzt Art. 45 EG) tangieren, der auch im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit zu berücksichtigen ist (Art. 66 EGV --jetzt Art. 55 EG--). Bei diesen Leistungen handelt es sich um "halböffentliche" Leistungen, die dem Bereich der öffentlich-rechtlichen Staatstätigkeit zuzuordnen sind und sich damit insoweit auch von "privaten" gemeinnützigen Tätigkeiten unterscheiden. In diesem Zusammenhang ist --ungeachtet der Tatsache, dass das Bildungswesen im Allgemeinen nicht zum Bereich der öffentlichen Verwaltung zählt (dazu Streinz/Franzen, a.a.O., Art. 39 Rn. 153)-- auch zu erwägen, ob nicht Art. 48 Abs. 4 EGV (jetzt Art. 39 Abs. 4 EG) auf die nebenberufliche unterrichtende Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ausstrahlt und diese Tätigkeit im Lichte einer funktionalen Betrachtung der Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung gleichgestellt wird, zumal die Universität Straßburg ausweislich der erteilten Bescheinigung offenbar von einer nichtselbständigen Tätigkeit ausgegangen ist (vgl. dazu Wölker/ Grill in von der Groeben/Schwarze, a.a.O., Art. 39 EG Rn. 156 f.). Eine Folge der gemeinschaftsrechtlich-funktionalen Interpretation ist die Unbeachtlichkeit der Rechtsnatur des Rechtsverhältnisses (Wölker/Grill in von der Groeben/Schwarze, a.a.O., Art. 39 EG Rn. 159); entscheidend ist danach nicht der zivilrechtliche Vertrag, eine bestimmte Unterrichtsleistung zu erbringen, sondern der Umstand, dass die Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zugute kommt.

22 2.

Rechtfertigung der Beschränkung

23 Selbst wenn eine nebenberufliche unterrichtende Tätigkeit vom Schutzbereich des Art. 59 EGV (jetzt Art. 49 EG) erfasst sein und somit eine Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit vorliegen sollte, scheint zweifelhaft, ob nicht ein legitimes (die Beschränkung rechtfertigendes) staatliches Interesse daran besteht, die ehrenamtliche Tätigkeit nur insoweit zu begünstigen, als sie im Dienst oder Auftrag inländischer juristischer Personen des öffentlichen Rechts erbracht wird.

24 a)

Der EuGH hat in dem Urteil "Bachmann" (EuGH-Urteil in EuGHE 1992, I-249 Tz. 28) und in dem Urteil vom 28. Januar 1992 Rs. C-300/90 (EuGHE 1992, I-305 Tz. 21) anerkannt, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu gewährleisten, eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen könne. Später hat er ausgeführt, dass in den Fällen, die zu diesen Urteilen geführt hätten, bei ein und demselben der Einkommensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen ein unmittelbarer Zusammenhang bestanden habe zwischen der Möglichkeit, Versicherungsbeiträge von den steuerbaren Einkünften abzuziehen, und der späteren Besteuerung der von den Versicherern in Erfüllung der Alters- und Lebensversicherungsverträge gezahlten Beträge; dieser Zusammenhang müsse aufrechterhalten werden, um die Kohärenz der fraglichen Steuerregelung zu wahren (vgl. u.a. Urteile in EuGHE 1995, I-3955 Tz. 18, und vom 7. September 2004 Rs. C-319/02 , EuGHE 2004, I-7477 Tz. 42). Fehlt es an einem solchen unmittelbaren Zusammenhang, ist eine Berufung auf die Kohärenz des Steuersystems nicht möglich (zu Vorstehendem: EuGH-Urteil in EuGHE 2005, I-2057).

25 b)

Nach dem Zweck des § 3 Nr. 26 EStG sollen die im staatlichen Bereich nebenberuflich tätigen Bürger von steuerlichen Verpflichtungen freigestellt werden, soweit sie für diese Tätigkeiten im Wesentlichen nur eine Aufwandsentschädigung erhalten und dadurch die Bereitschaft zur Übernahme solcher Betätigungen gefördert werden (BTDrucks. 8/3688, S. 16). § 3 Nr. 26 EStG soll damit nicht nur die einzelnen Bürger als unmittelbare Leistungsempfänger begünstigen, sondern in gleicher Weise mittelbar --durch Förderung des ehrenamtlichen Engagements der Bürger-- die im Gesetz genannten Körperschaften. Denn diese sind zur Verwirklichung ihrer staatlichen Zwecke vielfach auf nebenberufliche Mitarbeiter angewiesen (so BFH-Urteil vom 30. März 1990 VI R 188/87 , BFHE 160, 486 [BFH 30.03.1990 - VI R 188/87] , BStBl II 1990, 854). Die Steuerbegünstigung erfasst in- und ausländische Mitarbeiter gleichermaßen.

26 Mit dieser Regelung will sich der deutsche Staat von Aufgaben entlasten, die eigentlich ihm obliegen; diese Entlastung ist mit einer typisierten Steuerbegünstigung verbunden. Die Regelung des § 3 Nr. 26 EStG würde ihren Zweck verfehlen, wenn die Steuerfreistellung auch zu Gunsten von Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag ausländischer Stellen und Einrichtungen gewährt würde. Zwischen der Steuerfreistellung auf der einen Seite und der Tätigkeit zu Gunsten einer Begünstigung deutscher Stellen und Einrichtungen besteht ein unmittelbarer Zusammenhang. Die Freistellung von der deutschen Einkommensteuer steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit zu Gunsten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, sie beruht auf dem Gegenseitigkeitsverhältnis von Steuerverzicht und Gegenleistung (Kohärenz von Steuerentlastung und funktional-staatlicher Tätigkeit); der Steuerverzicht wird durch die Gegenleistung kompensiert. Der deutsche Fiskus würde nicht auf die ihm eigentlich zustehende Steuer verzichten, wenn er nicht auch Empfänger der Gegenleistung wäre. Durch die Anknüpfung an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts wird gewährleistet, dass der Steuerverzicht nationalen Einrichtungen zugute kommt. Insoweit unterscheidet sich der Streitfall von dem Fall Stauffer (vgl. dazu die Schlussanträge der Generalanwältin Stix-Hackl in der Sache C-386/04 Rz. 105); eine private gemeinnützige Tätigkeit unterscheidet sich von einer Tätigkeit im Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts.

- 27** Im Streitfall besteht daher ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lehrtätigkeit zu Gunsten einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts und der Steuerbefreiung. Die steuerliche Begünstigung erfolgt nur deshalb, weil der Steuerpflichtige eine bestimmte quasi ehrenamtliche Leistung zu Gunsten des steuererhebenden Gemeinwesens erbringt. Würde der Steuerpflichtige diese Leistung nicht erbringen, müsste der Fiskus (idealtypisch) die Steuer erhöhen, um die dann höheren Aufwendungen tragen zu können.
- 28** **3.**
Gestaltung des Bildungssystems
- 29** Soweit --wie im Streitfall-- unterrichtende Tätigkeiten betroffen sind, handelt es sich um Bildungsaufgaben i.S. des Art. 126 EGV (jetzt Art. 149 EG), deren Organisation und Gestaltung nach wie vor in der Verantwortung der Mitgliedstaaten stehen. Die Freiheit, das Bildungssystem in eigener Verantwortung zu gestalten, umfasst nicht nur die Pflicht zu dessen Finanzierung, sondern auch die Freiheit, steuerliche Maßnahmen zur Förderung des Bildungssystems insoweit zu beschränken, als eine Tätigkeit im nationalen Bereich ("im Dienst oder im Auftrag einer inländischen Person des öffentlichen Rechts") vorausgesetzt wird. In Bezug auf die auch im Bildungsbereich bestehende Arbeitnehmerfreizügigkeit (dazu Streinz/Niedobitek, a.a.O., Art. 149 Rn. 6) intendiert die Regelung des § 3 Nr. 26 EStG nicht die Beschränkung der Freizügigkeit oder Dienstleistungsfreiheit, sondern fördert allein die ehrenamtliche Tätigkeit zu Gunsten nationaler Bildungseinrichtungen; durch die Steuerfreistellung von Aufwandsentschädigungen soll die Bereitschaft gefördert werden, ehrenamtlich zum Bildungsangebot der öffentlich-rechtlichen Körperschaften beizutragen.
- 30** **IV.**
Vorlage an den EuGH
- 31** Eine Vorlage nach Art. 234 EG ist geboten, da --wie dargelegt-- Zweifel an der Auslegung des einschlägigen EG-Rechts bestehen; die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts ist zweifelhaft (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 283/81, EuGHE 1982, 3415, zu Art. 177 EGV --jetzt Art. 234 EG--).
- 32** Der Senat setzt das Revisionsverfahren deshalb entsprechend gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung aus und legt dem EuGH gemäß Art. 234 Abs. 3 EG folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:
1. Ist Art. 59 EGV (jetzt Art. 49 EG) dahin gehend auszulegen, dass von seinem Schutzbereich auch die nebenberufliche Tätigkeit als Lehrer im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (Universität) erfasst wird, wobei für diese Tätigkeit als quasi ehrenamtliche Tätigkeit nur eine Aufwandsentschädigung geleistet wird?
 2. Für den Fall, dass Frage 1 bejaht wird: Ist die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit, die darin liegt, dass Entschädigungen nur steuerbegünstigt sind, wenn sie von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gezahlt werden (hier: § 3 Nr. 26 EStG) dadurch gerechtfertigt, dass die nationalstaatliche Steuerbegünstigung nur durch eine Tätigkeit zu Gunsten einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts legitimiert ist?
 3. Für den Fall, dass Frage 2 verneint wird: Ist Art. 126 EGV (jetzt Art. 149 EG) dahin auszulegen, dass eine steuerrechtliche Regelung, mit deren Hilfe das Bildungssystem ergänzend gestaltet wird (wie hier § 3 Nr. 26 EStG), im Hinblick auf die insoweit fortbestehende Verantwortung der Mitgliedstaaten zulässig ist?

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.