

# VOLLTEXTSERVICE

## ***Haftungsfalle: Steuer- und Sozialversicherungspflicht des NPO-Vorstands***

***FG Hamburg, Urteil vom 08.09.2020 - 6 K 131/18***

### **Tatbestand**

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger für die A umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbracht hat.

Der Kläger ist in Hamburg als ... in eigener Praxis tätig. Im Streitzeitraum 2010 bis 2014 war er Beisitzer im Vorstand der A, in den Streitjahren 2015 und 2016 war er Vizepräsident der Kammer. Daneben engagierte sich der Kläger in allen Streitjahren zusätzlich als Obmann einer Bezirksgruppe der A.

Die A ist nach § 1 Nr. 2 des Hamburgischen Kammergesetzes für die Heilberufe (HmbKGGH) eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Organe die Delegiertenversammlung und der Vorstand sind (§ 13 Abs. 1 HmbKGGH). In dem Anfang 2019 in Kraft getretenen § 13 Abs. 3 HmbKGGH ist bestimmt, dass die Tätigkeit in den Organen sowie weiteren Gremien der Kammer ehrenamtlich ausgeübt wird. Das Gesetz enthielt vorher keine Regelungen zur Ehrenamtlichkeit.

Die Delegiertenversammlung beschließt über alle Angelegenheiten der Kammer von grundsätzlicher Bedeutung, soweit sie sich nicht nur auf die laufende Geschäftsführung beziehen, sie wählt insbesondere den Vorstand (§ 19 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 HmbKGGH) und setzt die Aufwandsentschädigungen sowie die Sitzungs- und Reisekostenordnung fest (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 der Satzung der A; im Folgenden: Satzung). Der Vorstand führt gemäß § 23 HmbKGGH die Geschäfte der Kammer, soweit nicht Gesetz oder Satzung anderes bestimmen; insbesondere bereitet er die Beratungen der Delegiertenversammlung vor und setzt deren Beschlüsse um. Das Nähere regeln gemäß § 23 Satz 3 HmbKGGH die Hauptsatzung und die Geschäftsordnung des Vorstandes. Der Vorstand besteht aus einem Vorsitzenden (Präsidentin oder Präsident), seiner ständigen Vertretung (Vizepräsidentin oder Vizepräsident) und drei Beisitzern (§ 5 Abs. 1 der Satzung). Der Vorsitzende und seine ständige Vertretung werden von der Delegiertenversammlung gewählt (§ 5 Abs. 4 der Satzung). Die Präsidentin oder der Präsident vertritt die Kammer nach außen. Sie oder er beruft die Sitzungen der Delegiertenversammlung sowie des Vorstandes ein und leitet sie (§ 24 HmbKGGH). Beschlüsse des Vorstandes werden nach § 16 der Geschäftsordnung des Kammervorstandes (GO) mit einfacher Mehrheit der anwesenden Mitglieder gefasst. Die Kammer hatte in den Streitjahren einen Geschäftsführer, der in Vollzeit beschäftigt war und das operative Geschäft geleitet hat. Bezirksobleute werden von den Versammlungen der Bezirksgruppen der A gewählt, leiten diese Gruppen, führen deren Geschäfte und haben die A bei der Erfüllung ihrer Aufgaben zu unterstützen sowie weitere Aufgaben durchzuführen, die ihnen von der A im Rahmen ihres Aufgabenbereichs übertragen werden (§ 9 Abs. 1 der Satzung).

### **WINHELLER**

#### **Rechtsanwalts-gesellschaft mbH**

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

**Tel.:** +49 (0)69 76 75 77 80

**Fax:** +49 (0)69 76 75 77 810

**E-Mail:** [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com)

**Internet:** [www.winheller.com](http://www.winheller.com)

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Der Obmann ist im Übrigen Vermittler zwischen der Bezirksgruppe und der Delegiertenversammlung (§ 9 Abs. 2 Satz 1 der Satzung). Er leitet die Sitzungen der Bezirksgruppenversammlungen und ist an deren Beschlüsse nicht gebunden; er ist allerdings verpflichtet, die Beschlüsse der Delegiertenversammlung bzw. dem Kammervorstand vorzutragen (§ 22 der Geschäftsordnung der Bezirksgruppenversammlung). In die Satzung der Kammer wurde mit Wirkung ab dem 1. September 2017 ein neuer § 10 eingeführt. Nach Abs. 1 dieser Bestimmung wird die Tätigkeit in der Delegiertenversammlung, im Vorstand und in den Ausschüssen ehrenamtlich ausgeübt.

Der Kläger erhielt in den Streitjahren für seine Tätigkeit als Bezirksobmann von der A ... € monatlich, als Beisitzer im Vorstand von Januar 2010 bis Juni 2011 Zahlungen von monatlich ... € und von Juli 2011 bis Januar 2015 in Höhe von monatlich ... €. Als Vizepräsident erhielt der Kläger von der Kammer von Februar 2015 bis Dezember 2016 monatlich ... €. Daneben bezog er von der Kammer Sitzungsgelder sowie Reisekostenerstattungen. Die Zahlungen summierten sich in den Streitjahren wie folgt:

...

Der Kläger sah diese Zahlungen als umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 26 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an, weil sie für die Ausübung einer ehrenamtlichen Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts erfolgt seien. Er gab für die Streitjahre 2010 bis 2016 keine Umsatzsteuererklärungen ab.

Der Beklagte führte von November 2016 bis Oktober 2017 eine Außenprüfung beim Kläger durch. Prüfungsgegenstand war unter anderem die Umsatzsteuer 2013 bis 2015. In ihrem Prüfungsbericht vom 17. Oktober 2017 kam die Prüferin des Beklagten zu der Auffassung, dass die vom Kläger von der A bezogenen Vergütungen nicht nach § 4 Abs. 26 UStG umsatzsteuerfrei seien. Es liege keine ehrenamtliche Tätigkeit des Klägers vor. Der Kläger habe monatlich gleichbleibende Zahlungen erhalten, die unabhängig vom Aufwand gewesen seien. Ein Entgelt, das nicht lediglich im Sinne einer Entschädigung für Zeitversäumnis oder eines Verdienstaufschlags gezahlt werde, sondern an der Qualifikation des Tätigen und seiner Leistung orientiert sei, stehe dem Begriff der ehrenamtlichen Tätigkeit entgegen. Die Erlöse für die Jahre 2013 bis 2015 seien deshalb insgesamt der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Auf dieser Grundlage erließ der Beklagte unter dem 26. Oktober 2017 Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2013 bis 2015 gegenüber dem Kläger. Der Kläger legte dagegen am 3. November 2017 Einspruch ein.

Nachdem der Beklagte vom Kläger die Höhe seiner Bezüge von der A in den Jahren 2010 bis 2012 und im Jahr 2016 erfahren hatte, erließ er am 29. November 2017 Umsatzsteuerbescheide für diese Jahre, in denen er diese Bezüge als umsatzsteuerpflichtig behandelte. Der Kläger legte dagegen am 6. Dezember 2017 Einspruch ein. Seine Einsprüche begründete er damit, dass seine Tätigkeit für die A ehrenamtlich gewesen und deshalb gemäß § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG steuerfrei sei. Auf die Höhe der bezogenen Vergütung komme es nach dieser Bestimmung nicht an.

Der Beklagte änderte die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 2010 bis 2016 mit Einspruchsentscheidung vom 18. Mai 2018 dergestalt ab, dass die vom Kläger bezogenen Sitzungsgelder und Reisekostenerstattungen von der Bemessungsgrundlage abgezogen wurden. Dabei handele es sich um echte Erstattungen für Mehraufwendungen und Zeitversäumnis. Diese Zahlungen seien, unabhängig von der Beurteilung der Tätigkeit des Klägers als ehrenamtlich, nicht steuerpflichtig, weil es insoweit an einem Leistungsaustausch fehle. Die Umsatzsteuer wurde dementsprechend für 2010 auf ... €, für 2011 auf ... €, für 2012 bis 2014 auf jeweils ... €, für 2015 auf ... € und für 2016 auf ... € niedriger festgesetzt. Im Übrigen wurden die zu gemeinsamer Entscheidung verbundenen Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen. Die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit der vom Kläger von der A erhaltenen pauschalen

Zahlungen nach § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG seien nicht erfüllt, weil sie in den Streitjahren die vom Bundesministerium der Finanzen aufgezeigte Angemessenheitsgrenze von jährlich 17.500 € jeweils überschritten hätten.

Der Kläger hat am 19. Juni 2018 Klage erhoben. Die angefochtenen Bescheide seien rechtswidrig und verletzen ihn in seinen Rechten. Er, der Kläger, sei nicht selbstständig im Sinne von Art. 9 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) für die A tätig gewesen und berufe sich ausdrücklich auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts gegenüber richtlinienwidrigen Regelungen des nationalen Rechts. Deswegen komme es nicht darauf an, ob er als Unternehmer im Sinne von § 2 UStG anzusehen sei.

Das Niedersächsische Finanzgericht habe in einer vergleichbaren Fallgestaltung unter Berücksichtigung einer Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs entschieden, dass der dortige Kläger als Vorsitzender des Verwaltungsausschusses eines berufsständigen Versorgungswerkes mit seinen Einnahmen aus dieser Tätigkeit nicht der Umsatzsteuer unterliege. Er sei nicht als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 und 10 MwStSystRL anzusehen (unter Bezugnahme auf FG Niedersachsen, Urteil vom 19. November 2019, 5 K 282/18, EFG 2020, 1012; EuGH, Urteil vom 13. Juni 2019, C - 420/18, DStR 2019, 1396). Auch der BFH habe mit Urteil vom 27. November 2019 (V R 62/17, DStR 2020, 279) entschieden, dass entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung ein Mitglied eines Aufsichtsrates, das kein Vergütungsrisiko trage, nicht als Unternehmer im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG anzusehen sei. Die Konstellation von ihm, dem Kläger, sei den vom Niedersächsischen Finanzgericht und vom BFH entschiedenen Fällen vergleichbar.

Die streitgegenständliche Tätigkeit für die A sei jedenfalls steuerbefreit nach § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG. Er, der Kläger, kümmere sich dabei unter anderem um das Ausbildungswesen für ... Fachangestellte, die Entwicklung und Förderung von Programmen und Kursen zur Fortbildung für ... und ... Fachangestellte, die Förderung der präventiven ... für Schwangere, Kinder, Jugendliche und Eltern, die Förderung der ... Versorgung von Pflegebedürftigen und Behinderten, die Beratung von ..., Vertretern der Behörden und Krankenkassen sowie Gesundheits- und Sozialpolitikern. Die von ihm, dem Kläger, in den streitbefangenen Jahren ausgeübten Tätigkeiten für die A seien ehrenamtlich im Sinne von § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG. Die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschrift lägen vor. Die A sei eine juristische Person des öffentlichen Rechts und er, der Kläger, sei auch ehrenamtlich für die Kammer tätig gewesen.

Der Begriff der Ehrenamtlichkeit sei gesetzlich nicht geregelt. Nach Auffassung des BFH sei als ehrenamtlich eine Tätigkeit anzusehen, die in einem anderen Gesetz als dem UStG als solche bezeichnet, vom allgemeinen Sprachgebrauch als ehrenamtlich verstanden oder vom materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit umfasst werde. Das HmbKGH habe in den Streitjahren keine Regelung zur ehrenamtlichen Tätigkeit der Vorstandsmitglieder der A enthalten. Dies sei aber ab Anfang 2019 der Fall und verdeutliche den tatsächlichen Charakter der Tätigkeit in den Organen und Gremien der Kammer als ehrenamtlich. Nach einer Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2015 gehörten Satzungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts nicht zu den in § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG genannten Gesetzen (unter Bezugnahme auf BFH, Urteil vom 17. Dezember 2015, V R 45/14, BStBl. II 2017, 658). Für bis zum 31. Dezember 2018 für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeführte Umsätze werde es gemäß einem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 6. Juni 2017 (BStBl. I 2017, 853) nicht beanstandet, wenn sich der ehrenamtlich Tätige zur Begründung der Steuerfreiheit der Umsätze auf die Benennung der Ehrenamtlichkeit in einer öffentlich-rechtlichen Satzung berufe, es sei denn, die Anwendung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit auf seine Tätigkeit sei mit der gebotenen engen Auslegung ausnahmsweise nicht mehr vereinbar. Diese Übergangsregelung sei durch das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 3. Dezember 2018 (BStBl. I 2018, 1365) bis zum 31. Dezember 2019

verlängert worden. Auch die Verlängerung der Frist trage den Gedanken Rechnung, dass die Tätigkeiten in den Organen und Gremien der Kammern im Lichte der Ehrenamtlichkeit zu sehen seien.

Nach der Änderung der Satzung der A vom 1. September 2017 sei in § 10 der Satzung enthalten, dass die Tätigkeit in der Delegiertenversammlung, im Vorstand und in den Ausschüssen ehrenamtlich ausgeübt werde. Deshalb könne er, der Kläger, sich bereits darauf berufen, dass die Satzung der A eine verbindliche Regelung zur ehrenamtlichen Tätigkeit enthalte. Die Kammer selbst sei früher davon ausgegangen, dass die Tätigkeit im Vorstand unproblematisch ehrenamtlich sei und von daher keiner ausdrücklichen Regelung bedürftig habe. Erst nachdem der Beklagte erstmalig und überraschend die ehrenamtliche Tätigkeit infrage gestellt habe, habe sich die Kammer dazu veranlasst gesehen, vorsorglich eine entsprechende Satzungsänderung vorzunehmen.

Darüber hinaus sei er, der Kläger, auch nach dem allgemeinen Sprachgebrauch für die A ehrenamtlich tätig gewesen. Unter einem Ehrenamt verstehe man im allgemeinen Sprachgebrauch die Wahrnehmung von Aufgaben, die ohne Honorar um der Ehre willen erfüllt würden. Es sei anerkannt, dass ein Auslagenersatz sowie der Ersatz des Verdienstausfalls oder die Zahlung eines Pauschbetrages für die Ausübung einer ehrenamtlichen Tätigkeit den Begriff des Ehrenamts nicht beeinträchtige. Nach § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG sei bei der Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts die Vergütung stets steuerfrei, weil davon ausgegangen werde, dass es sich um einen angemessenen Ersatz für Zeitaufwand und Auslagen handele. Auf die Höhe der erfolgten Zahlungen komme es deshalb nicht an. Lediglich im Rahmen einer ehrenamtlichen Tätigkeit im nicht öffentlichen Bereich stelle § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG auf die Angemessenheit einer Entschädigung ab. Die vom Beklagten angenommene Wertgrenze von 17.500 € im Jahr sei deshalb nicht einschlägig.

Unabhängig davon stellten die streitgegenständlichen Zahlungen den Ersatz für Verdienstausfall bzw. Zeitaufwand dar. Aufgrund des Umstandes, dass ein ..., der sich ehrenamtlich engagiere, weniger Stunden in seinem Beruf tätig sei, reduziere sich der Gewinn erheblich, weil insbesondere auch die laufenden Kosten der Praxis gedeckt werden müssten. Er, der Kläger, hätte einen wesentlich höheren Umsatz und damit auch einen wesentlich höheren Gewinn aus seiner ... Tätigkeit erzielen können, wenn er sich nicht ehrenamtlich engagiert hätte. Vor diesem Hintergrund sei es unbillig, ihn nunmehr für sein ehrenamtliches Engagement umsatzsteuerlich "zu bestrafen."

Der materielle Begriff der Ehrenamtlichkeit setze das Fehlen eines eigenständigen Erwerbsstrebens, die fehlende Hauptberuflichkeit und den Einsatz für eine fremdnützig bestimmte Einrichtung voraus. Diese Kriterien seien erfüllt. Auch habe er, der Kläger, nicht mit eigenem Erwerbsstreben gehandelt. Dafür spreche eindeutig, dass er mit seiner beruflichen Tätigkeit als ... eine erheblich höhere Vergütung hätte erzielen können, als er an Zahlungen von der A erhalten habe.

Der Kläger beantragt, die Umsatzsteuerbescheide vom 26. Oktober 2017 für 2013 bis 2015 und die Umsatzsteuerbescheide vom 29. November 2017 für 2010 bis 2012 sowie für 2016, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. Mai 2018, aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Die streitgegenständlichen Tätigkeiten des Klägers seien als selbstständig im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG anzusehen. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH müssten die für und gegen die Selbstständigkeit sprechenden Umstände gegeneinander abgewogen werden. Für die Selbstständigkeit der streitgegenständlichen Tätigkeiten spreche, dass weder eine persönliche Abhängigkeit noch eine Weisungsgebundenheit gegenüber der A be-

standen habe. Weiterhin bestünden keine festen Arbeitszeiten für die Tätigkeit des Klägers. Der Kläger habe lediglich bei konkreten Terminen anwesend sein müssen, die von außen gesetzt worden seien. Ansonsten habe der Kläger sich seine Zeit frei einteilen können. Er sei auch nicht auf der Grundlage eines Arbeitsvertrags angestellt gewesen. In sämtliche Funktionen bei der A sei er durch die Delegiertenversammlung gewählt worden.

Der Kläger habe seine Tätigkeiten auch in eigener Verantwortung ausgeübt. Als Vizepräsident habe er bei Verhinderung des Präsidenten dessen Aufgaben übernehmen müssen, insbesondere die Vertretung der Kammer nach außen. Er habe damit eigenverantwortlich in führender Position gehandelt. Darüber hinaus habe der Vorstand kein festes Aufgabenspektrum, wodurch er eigenverantwortlich Akzente habe setzen können. Aus der Zahlung von pauschalen monatlichen Vergütungen könne nicht gefolgert werden, dass der Kläger kein Unternehmerrisiko in Form eines Vergütungsrisikos getragen habe. Die monatliche Vergütung sei keine Entschädigung für die Abwesenheit aus der ...praxis oder Aufwendungsersatz gewesen. Sie sei unabhängig von der Arbeitszeit gezahlt worden. Dies bedeute, dass es der eigenen Verantwortung des Klägers überlassen gewesen sei, wie viel Zeit er für die von ihm erhaltene Vergütung aufgewendet habe. Vor diesem Hintergrund sei ein gewisses Unternehmerrisiko anzunehmen gewesen.

Bei Abwägung der Merkmale, die für und gegen eine Selbsttätigkeit sprächen, komme man zu dem Ergebnis, dass die gewichtigeren Merkmale für eine Selbstständigkeit sprächen. Ausschlaggebend sei das Merkmal der fehlenden Weisungsgebundenheit und nicht das eines vermeintlich fehlenden Unternehmerrisikos. Die Entscheidung des BFH vom 21. November 2019 (V R 23/19, BFH/NV 2020, 480) sei zu einer speziell ausgestalteten Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied ergangen. Der BFH habe deutlich gemacht, dass die Tätigkeit als Mitglied eines Aufsichtsrats in anderen Fallgestaltungen weiterhin als unternehmerisch angesehen werden könne.

Der Kläger sei nicht ehrenamtlich im Sinne von § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG für die A tätig gewesen. Die Steuerbefreiungen nach § 4 UStG seien eng auszulegen, weil diese Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellten, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringe, der Umsatzsteuer unterliege.

Die Tätigkeiten des Klägers seien in den Streitjahren nicht als ehrenamtlich im HmbKGGH benannt worden. Auch die Satzung der A sei erst später diesbezüglich geändert worden. Die späteren Änderungen der Vorschriften könnten nicht auf die Streitjahre zurückwirken. Die Tätigkeiten des Klägers seien auch nicht nach dem allgemeinen Sprachgebrauch als ehrenamtlich anzusehen. Die Entschädigungen seien pauschal geleistet worden, unabhängig vom Kosten- und Zeitaufwand. Zudem sei dies in einer Höhe erfolgt, die das allgemeine Verständnis für die Annahme einer ehrenamtlichen Tätigkeit überschreite. Ein Automatismus der Steuerfreiheit jeglicher Vergütungen für eine Tätigkeit bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts sei mit der gebotenen engen Auslegung der Vorschrift über die Steuerbefreiung nicht zu vereinbaren.

Auch der materielle Begriff der Ehrenamtlichkeit sei vorliegend nicht erfüllt. Der Kläger sei mit seinen Tätigkeiten für die A zwar nicht hauptberuflich tätig gewesen und habe auch kein eigennütziges Erwerbsstreben gehabt. In Bezug auf den materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit sei aber ebenfalls eine enge Auslegung von § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG erforderlich. Selbst bei großzügiger Auslegung werde die Angemessenheitsgrenze in Bezug auf die bezogenen Vergütungen des Klägers überschritten.

...

## Entscheidungsgründe

Die Klage ist zulässig und begründet.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide vom 26. Oktober 2017 für 2013 bis 2015 und die Umsatzsteuerbescheide vom 29. November 2017 für 2010 bis 2012 sowie für 2016, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. Mai 2018, sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten. Sie sind deshalb antragsgemäß aufzuheben (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

I.

1. Die streitgegenständlichen Zahlungen, die der Kläger von der A erhalten hat, sind nicht umsatzsteuerbar, weil der Kläger keine steuerbaren Leistungen (§ 1 UStG) gegenüber der A erbracht hat. Er ist insoweit nicht als Unternehmer gemäß § 2 UStG anzusehen.

a) Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

b) Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL, wonach als Steuerpflichtiger gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt, auf Art. 9 Abs. 2 MwStSystRL, nach dem als wirtschaftliche Tätigkeit alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe gelten und nach dem als wirtschaftliche Tätigkeit insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen gilt, sowie auf Art. 10 MwStSystRL, wonach die selbständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung ausschließt, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft (vgl. BFH, Urteil vom 27. November 2019, V R 23/19, V R 62/17, BFH/NV 2020, 480).

c) Eine selbständige Tätigkeit liegt vor, wenn sie auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung ausgeübt wird (vgl. z.B. BFH, Urteil vom 9. Oktober 1996, XI R 47/96, BStBl. II 1997, 255). Dabei ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend (vgl. BFH, Urteile vom 30. Mai 1996, V R 2/95 - Opernsängerin-, BStBl. II 1996, 493; vom 9. Oktober 2002, V R 73/01 - Rundfunkermittler -, BFH/NV 2003, 132; vom 10. März 2005, V R 29/03 - GmbH-Geschäftsführer -, BStBl. II 2005, 730; vom 27. November 2019, V R 23/19 - Aufsichtsrat -, DStR 2020, 279; jeweils m.w.N.). Gewicht hat unter anderem das Merkmal des Unternehmerrisikos in der Form des Vergütungsrisikos (vgl. z.B. BFH, Urteile vom 2. Dezember 1998, X R 83/96, BStBl. II 1999, 534; vom 10. März 2005, V R 29/03 - GmbH-Geschäftsführer -, BStBl. II 2005, 730; vom 27. November 2019, V R 23/19 - Aufsichtsrat -, DStR 2020, 279). Wird eine Vergütung für Ausfallzeiten nicht gezahlt, spricht dies für Selbständigkeit. Hingegen ist der Steuerpflichtige nichtselbständig tätig, wenn er von einem Vermögensrisiko der Erwerbstätigkeit grundsätzlich freigestellt ist (vgl. z.B. BFH, Urteile vom 10. März 2005, V R 29/03 - GmbH-Geschäftsführer -, BStBl. II 2005, 730; vom 27.

November 2019, V R 23/19 - Aufsichtsrat -, DStR 2020, 279; FG Niedersachsen, Urteil vom 19. November 2019, 5 K 282/18 - Vorsitzender des Verwaltungsrats eines berufsständischen Versorgungswerks -, EFG 2020, 1012). Die für und gegen die Selbständigkeit sprechenden Merkmale, die im Einzelfall unterschiedlich gewichtet werden können, sind gegeneinander abzuwägen (vgl. BFH-Urteil vom 10. März 2005, V R 29/03 - GmbH-Geschäftsführer -, BStBl. II 2005, 730; vom 27. November 2019, V R 23/19 - Aufsichtsrat -, DStR 2020, 279). Indiz, aber nicht in erster Linie ausschlaggebend kann nach ständiger Rechtsprechung die sozial- und arbeitsrechtliche Einordnung der Tätigkeit als selbständig oder unselbständig sein (z.B. BFH - Urteile vom 20. April 1988, X R 40/81, BStBl. II 1988, 804; vom 10. März 2005, V R 29/03 - GmbH-Geschäftsführer -, BStBl. II 2005, 730).

Auch unionsrechtlich ist für die Beurteilung der Selbständigkeit eine Abwägung der einschlägigen Umstände erforderlich, wobei im ersten Schritt zu prüfen ist, ob die betroffene Person auf der Grundlage eines Arbeitsvertrags oder sonstigen Rechtsverhältnisses in einem Verhältnis der Unterordnung zum Arbeitgeber steht (Art. 10 MwStSystRL), und - falls nicht - im zweiten Schritt, ob sich der Betroffene ansonsten bei der Ausübung der Tätigkeit in einem Unterordnungsverhältnis befindet (EuGH Urteil vom 13. Juni 2019, C - 420/18 - Aufsichtsratsmitglied einer Stiftung -, DStR 2019, 1396 m.w.N.). Dabei ist relevant, ob der Betroffene seine Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt und ob er das mit der Ausübung dieser Tätigkeit einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt. Bei einer Person, die kein derartiges wirtschaftliches Risiko trägt, kann nach der Rechtsprechung des EuGH nicht davon ausgegangen werden, dass sie eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 MwStSystRL selbständig ausübt (EuGH, Urteil vom 13. Juni 2019, C - 420/18 - Aufsichtsratsmitglied einer Stiftung-, DStR 2019, 1396 m.w.N.).

d) Daran gemessen, spricht das Gesamtbild der Verhältnisse bei Abwägung der einschlägigen Umstände gegen eine Selbständigkeit des Klägers bei seiner Tätigkeit als Vorstandsmitglied (zum Teil Vizepräsident) und als Bezirksobmann der A.

Für eine Selbständigkeit spricht, dass der Kläger keinen Arbeitsvertrag mit der A geschlossen hatte und weder arbeits- noch sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer anzusehen ist. Der Kläger kam in seine Organstellung als Vorstandsmitglied (zum Teil Vizepräsident) und als Bezirksobmann jeweils durch Wahlakte. Seine - hier streitgegenständliche - pauschale Vergütung erhielt der Kläger auf der Grundlage von Beschlüssen der Delegiertenversammlung, die die Aufwandsentschädigungen festsetzt (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 der Satzung). Ein Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Vertragsverhältnis wurde nicht geschlossen.

Der Kläger konnte seine Arbeitszeit im Wesentlichen frei einteilen (bis auf vorgegebene, von außen gesetzte Termine) und war in seiner Eigenschaft als Vorstandsmitglied und Vizepräsident sowie als Bezirksobmann nicht wie ein Arbeitnehmer weisungsgebunden. Diese Aspekte sprechen ebenfalls für eine Selbständigkeit der Tätigkeit. Der Kläger konnte als Vizepräsident der Kammer (im Vertretungsfall) bei Geschäftsführung und Vertretung der Kammer dem Grundsatz nach unabhängig entscheiden. Allerdings bestanden auch insoweit Bindungen an die Beschlüsse des Vorstandes, der nach § 23 HmbKGGH die Geschäfte der Kammer führt und auch bei Angelegenheiten des laufenden Geschäftsverkehrs, die vom Vorstand dem Präsidenten oder anderen Vorstandsmitgliedern übertragen werden können, bei Fragen von grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden hatte (§ 17 der Geschäftsordnung des Kammervorstandes). Als Mitglied des Vorstandes war der Kläger nur eines von 5 nach dem Mehrheitsprinzip stimmberechtigten Mitgliedern (§ 5 Abs. 1 der Satzung, § 25 Abs. 1 HmbKGGH). Daneben bestand eine Bindung des Vorstandes und der Bezirksobleute an die Beschlüsse der Delegiertenversammlung, die zur Entscheidung von Angelegenheiten von grundsätzlicher Bedeutung außerhalb der laufenden Geschäftsführung zu befinden hat (§ 19 Abs. 1 HmbKGGH). Als

Bezirksobmann war der Kläger zudem verpflichtet, Anregungen und Beschlüsse aus der Bezirksgruppe der Delegiertenversammlung oder dem Vorstand zu unterbreiten (§ 9 Abs. 2 Satz 2 der Satzung).

Gegen eine selbständige Tätigkeit des Klägers für die Kammer spricht, dass er die Kammer nur im Vertretungsfall in seiner Eigenschaft als Vizepräsident im Außenverhältnis verpflichten konnte, wobei er als deren Vertretungsorgan im fremden Namen aufgetreten ist (§ 24 Abs. 1 HmbKHG). Als (einfaches) Vorstandsmitglied und als Bezirksobmann hatte er keine Vertretungsbefugnis für die Kammer nach außen, wobei die Bezirksgruppe nur eine unselbständige Untergliederung der Kammer darstellt. Der Kläger ist auch nicht auf eigene Rechnung tätig geworden. Er war als Vorstandsmitglied und Bezirksobmann Organ und Teil der internen Kammerorganisation und übte seine Tätigkeit für die Kammer, wenn es denn als Vizepräsident zu Außenverpflichtungen kam, für Rechnung der Kammer aus.

Der Kläger trug zudem kein Vergütungsrisiko im Rahmen seiner Kammertätigkeit. Die pauschalen monatlichen Zahlungen erfolgten unabhängig von der geleisteten Arbeitszeit für die Kammer und auch in Urlaubs- oder Krankheitszeiten. Letzteres ähnelt eher der Vergütung eines Arbeitnehmers. Zudem erhielt der Kläger seine Reisekosten und Spesen von der Kammer erstattet, sodass er auch insoweit kein wirtschaftliches Risiko trug. Weder im HmbKHG noch in der Satzung der A befinden sich zudem Regelungen zur Haftung der Organe gegenüber der Kammer. Soweit der Beklagte ein wirtschaftliches Risiko darin sieht, dass der Kläger durch die Verteilung der Arbeitszeit zwischen der Kammertätigkeit und seiner Arbeit in der ...praxis seine Einkünfte aus der Praxis steuern könne, folgt das Gericht dem nicht. Unabhängig von der Frage, ob der Kläger durch eine höhere Arbeitszeit in der Praxis dort tatsächlich mehr Gewinn erzielen kann, was von diversen Faktoren abhängig sein dürfte, werden durch eine solche "übergreifende" Betrachtung die beiden Bereiche unzulässig vermengt. Für die Frage des Vergütungsrisikos kommt es nach Auffassung des Senats nur auf die Vergütung für die Kammertätigkeit an. Es ist zu prüfen, ob der Kläger im Rahmen seiner Kammertätigkeit selbständig tätig ist und dabei nicht in den Blick zu nehmen, welche wirtschaftlichen Auswirkungen diese Tätigkeit des Klägers für ihn in anderen Bereichen hat.

Bei einer Gesamtwürdigung der aufgezeigten Umstände überwiegen nach Auffassung des Senats die gegen die Selbständigkeit sprechenden Merkmale. Die im wesentliche freie Zeiteinteilung und die Weisungsunabhängigkeit ist weniger gewichtig als das Handeln im Rahmen der internen Organisation und (im Vertretungsfall als Vizepräsident) im fremden Namen und auf fremde Rechnung sowie das Fehlen eines Vergütungsrisikos, zumal eine freie Zeiteinteilung auch in Arbeitsverhältnissen vorkommt und die Weisungsfreiheit nach den obigen Darlegungen eingeschränkt war. Dem Fehlen eines wirtschaftlichen Risikos kommt zudem im Rahmen der Abwägung ein besonderes Gewicht zu (EuGH, Urteil vom 13. Juni 2019, C - 420/18 - Aufsichtsratsmitglied einer Stiftung-, DStR 2019, 1396 m.w.N.; BFH, Urteil vom 27. November 2019, V R 23/19 - Aufsichtsrat -, DStR 2020, 279), wobei hier dahingestellt bleiben kann, ob es allein ausschlaggebend sein kann. Die fehlende Arbeitnehmereigenschaft in arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht stellt im vorliegenden Zusammenhang nur ein schwaches Indiz für eine selbständige Tätigkeit dar, zumal die Vergütung - wie oben dargelegt - zum Teil arbeitnehmerähnlich ausgestaltet war.

2. Auf die Frage, ob der Kläger ehrenamtlich für die A tätig war und seine Umsätze deshalb nach § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG steuerfrei sind, kommt es nach alledem nicht mehr an.

II.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.



Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 Abs. 1, 3 FGO in Verbindung mit § 708 Nr. 10, § 711 der Zivilprozessordnung.

Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.