

## § 3 Nr. 12 [Aufwandsentschädigungen]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

Steuerfrei sind

...

12. aus einer Bundeskasse oder Landeskasse gezahlte Bezüge, die zum einen
- a) in einem Bundesgesetz oder Landesgesetz,
  - b) auf der Grundlage einer bundesgesetzlichen oder landesgesetzlichen Ermächtigung beruhenden Bestimmung oder
  - c) von der Bundesregierung oder einer Landesregierung
- als Aufwandsentschädigung festgesetzt sind und die zum anderen jeweils auch als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan ausgewiesen werden. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für andere Bezüge, die als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen;

...

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

Anm. |

Anm.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 12

I. Grundinformation zu Nr. 12 . . .	1	IV. Geltungsbereich der Nr. 12 und Verhältnis zu anderen Vorschriften	
II. Rechtsentwicklung der Nr. 12 . .	2	1. Geltungsbereich der Nr. 12 . . . . .	6
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 12		2. Verhältnis der Nr. 12 zu anderen Vorschriften . . . . .	7
1. Bedeutung der Nr. 12 . . . . .	3		
2. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 12 .	4		

### B. Steuerfreie Leistungen nach Nr. 12 . . . . . 8

I. Begriff der Aufwandsentschädigung		4. Zahlung als Aufwandsentschädigung . . . . .	17
II. Steuerfreie Leistungen nach Nr. 12 Satz 1 . . . . .	9	5. Einschränkung: Soweit nicht festgestellt wird	
III. Steuerfreie Leistungen nach Nr. 12 Satz 2		a) Bedeutung der Einschränkung; Nachprüfung durch das Finanzamt . . . . .	18
1. Anwendungsbereich . . . . .	12	b) Verwaltungsanweisungen zur Bestimmung des Werbungskostensatzes . . . . .	19
2. Öffentliche Kassen . . . . .	13	IV. Berücksichtigung nicht abgegotener, abziehbarer beruflicher Aufwendungen . . . . .	22
3. Öffentliche Dienste			
a) Öffentliche Dienste im Bereich der Hoheitsverwaltung . . . . .	15		
b) Öffentliche Dienste im Bereich der fiskalischen Verwaltung . . .	16		

**C. ABC steuerfreier und nicht steuerfreier  
Aufwandsentschädigungen**

I. Nach Nr. 12 steuerfreie Aufwands- entschädigungen . . . . . 26	II. Nach Nr. 12 nicht steuerfreie Aufwandsentschädigungen . . . . . 27
----------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------

**A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 12**

**Schrifttum:** *Koether*, Die Steuerbefreiungen von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, Diss., Köln 1972; *Bergkemper*, Zur Verfassungsmäßigkeit der Steuerbefreiung von Aufwandsentschädigungen, FR 1999, 517; *Tipke*, Rechtsschutz gegen Privilegien Dritter, FR 2006, 949; *Bergkemper*, Urteilsanmerkung zu BFH v. 29.11.2006 – VI R 3/04, FR 2007, 499; *Bergkemper*, Urteilsanmerkung zu BFH v. 21.9.2006 – VI R 81/04, FR 2007, 94; *Waldhoff*, Die steuerfreie Kostenpauschale der Abgeordneten des Deutschen Bundestags, FR 2007, 225; *Drysch*, Die steuerfreie Kostenpauschale für Bundestagsabgeordnete – eine verfassungswidrige Privilegierung, DStR 2008, 1217.

**1 I. Grundinformation zu Nr. 12**

§ 3 Nr. 12 befreit die Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen. Dabei ist zwischen Satz 1 und Satz 2 zu unterscheiden. Nach Satz 1 sind Aufwandsentschädigungen, die aus einer Bundes- oder Landeskasse gezahlt werden, stfrei, wenn sie als solche gesetzlich oder von der Bundes- oder einer Landesregierung festgesetzt und im Haushaltsplan ausgewiesen sind. Satz 2 bezieht sich auf sonstige Aufwandsentschädigungen, die aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden. Sie sind jedoch nur stfrei, wenn nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstaussfall oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen.

Die von privaten ArbG gewährten Aufwandsentschädigungen sind dagegen stpfl. Arbeitslohn. Die Vorschrift erfasst nicht Reisekosten- und Umzugskostenvergütungen aus öffentlichen Kassen, die nach § 3 Nr. 13 befreit sind.

**2 II. Rechtsentwicklung der Nr. 12**

Vorläufer der Vorschrift waren § 34 EStG 1920 und § 36 Abs. 2 EStG 1925 (zur Bedeutung des Preuß. EStG s. BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502). Danach waren auch die von privaten ArbG gezahlten Aufwandsentschädigungen stfrei.

**EStG 1934:** Nach § 3 Nr. 13 waren nur noch die aus öffentlichen Kassen gezahlten Aufwandsentschädigungen und Reisekosten stfrei. Entschädigungen für Verdienstaussfall und Zeitverlust waren stpfl. (Nr. 13 Satz 2). Voraussetzung war, dass dem Empfänger tatsächlich ein der Entschädigung entsprechender Aufwand erwuchs. Es genügte, dass nach den allgemeinen Erfahrungen bei einer Gruppe gleichartig tätiger Entschädigungsempfänger mit einem tatsächlichen Aufwand ungefähr in der Höhe der Entschädigung gerechnet werden konnte (RFH v. 14.12.1932, RStBl. 1933, 135; s. auch BFH v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995,

142, aufgeh. durch BFH v. 20.4.1999 – VI R 15/94, nv.). § 3 Nr. 13 EStG 1943 wurde unverändert als Nr. 11 in das EStG 1950 v. 28.12.1950 (BGBl. I 1951, 1; BStBl. I 1951, 5) übernommen.

**StÄndG v. 26.7.1957** (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Mit Wirkung ab VZ 1957 wurde die bisherige Nr. 11 in Nr. 12 (Aufwandsentschädigungen) und Nr. 13 (Reisekostenvergütungen) aufgeteilt und in Nr. 12 zwischen zwei Arten von Aufwandsentschädigungen unterschieden (zum rechtl. Hintergrund der Neufassung BFH v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142).

**KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Satz 1 wird neu gefasst und gegliedert. Auf diese Weise soll sichergestellt sein, dass sich das Gebot „als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan ausgewiesen sein“ auf alle Möglichkeiten der Festsetzung streifer Aufwandsentschädigungen bezieht (BTDrucks. 18/1995, 114).

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 12

#### 1. Bedeutung der Nr. 12

3

Nr. 12 stellt an sich stpfl. Einkünfte stfrei. So erfüllen Ersatzleistungen des ArbG an den ArbN den Lohnbegriff des § 19. Es handelt sich um Zuwendungen, die durch das jeweilige individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502; BFH v. 17.12.1993 – III R 29/91, BFH/NV 1994, 371). Nr. 12 ist daher eine echte StBefreiung. Zweck der Vorgängervorschriften der Nr. 12 war die vereinfachende Verrechnung von Erwerbseinnahmen und Erwerbenaufwendungen. Der Gesetzgeber des EStG 1920 ging „von der Auffassung aus, daß die öffentlichen Körperschaften Tagegelder und Reisekosten nur in dem Umfang bewilligen, in dem sie zur Bestreitung des Dienstaufwandes notwendig sind, und daß daher Ersparnisse, die zum steuerbaren Einkommen zu rechnen wären, regelmäßig nicht zu erzielen sind“ (Verhandlungen der Nationalversammlung Bd. 340 Nr. 1624, zit. von *Koether*, Die Steuerbefreiungen von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, 1972, 71; entsprechend die Begr. zu EStG 1925, s. *Strutz*, EStG 1925, § 36 Rz. 2).

**Werbungskostenersatz:** Bei der Frage nach der Bedeutung der StBefreiung ist zwischen Satz 1 und Satz 2 zu unterscheiden. Der BFH hat Satz 2 verfassungskonform dahin ausgelegt, dass nur als BA oder WK abziehbare Aufwendungen zu berücksichtigen sind (BFH v. 9.7.1992 – IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50; BFH v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142; BFH v. 29.11.2006 – VI R 3/04, BStBl. II 2007, 308; BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BStBl. II 2018, 571). Damit ist sichergestellt, dass von der StBefreiung nur Bezüge zum Ausgleich von estl. absetzbaren Erwerbenaufwendungen erfasst werden. Satz 2 ist idS eine WKersatzvorschrift, die der Vereinfachung dient (*Bergkemper*, FR 1995, 104; s. § 3 Allg. Anm. 16; § 3 Nr. 13 Anm. 2; krit. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 2003, § 12, 9.2).

Satz 1 ist keine WKersatzvorschrift. Der Begriff des Aufwands in Satz 1 deckt sich sachlich nicht mit dem der WK, eine verfassungskonforme Auslegung in diesem Sinn scheidet aus. Die Vorschrift stellt auch solche Zulagen stfrei, die Zeitaufwand, Verdienstaufschlag und Arbeitsleistung ausgleichen.

BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502; BFH v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142; *Bergkemper*, FR 1995, 738; *Bergkemper*, FR 1999, 517.

#### 4 2. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 12

Einnahmen und Aufwendungen, die durch eine Erwerbstätigkeit veranlasst sind und deshalb durch § 2 Abs. 1 und 2 in die estl. Bemessungsgrundlage einbezogen werden, bilden den Ausgangstatbestand der ESt. Abweichungen von diesem Tatbestand, also auch StBefreiungen, bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502).

**Satz 1** privilegiert die Empfänger von Zuwendungen aus einer Bundes- oder Landeskasse im Vergleich zur Allgemeinheit der EStpfl. und zu den Empfängern von Zuwendungen aus anderen – insbes. privaten – Kassen. Bei den Empfängern von Zuwendungen aus einer Bundes- oder Landeskasse sind die Zahlungen unter den in Satz 1 genannten Voraussetzungen ohne Nachweispflicht für entstandene Aufwendungen stfrei, während die Empfänger von Zuwendungen aus sonstigen Kassen entweder einem – nach Satz 2 eingeschränkten – Nachprüfungsrecht durch die FinBeh. unterliegen oder – insbes. bei Zahlungen aus privaten Kassen – die Entschädigung nach §§ 8, 19 als Erwerbseinnahme zu versteuern haben und einen WKAbzug nur geltend machen können, wenn die Voraussetzungen des § 9 erfüllt sind und der WKPauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 überschritten ist (vgl. BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502; BFH v. 23.8.1991 – VI B 44/91, BStBl. II 1991, 885).

Für diese Privilegierung der Empfänger einer nach Satz 1 festgesetzten Aufwandsentschädigung fehlt es an einem besonderen, die Ausnahme rechtfertigenden Grund. Ein solcher ist vor allem nicht in dem Erfordernis, die Aufwandsentschädigung durch bestimmte Staatsorgane festzusetzen und zu überprüfen, zu sehen. Zwar wird für Zuwendungen im öffentlichen Dienst durch die Bestimmung der Entscheidungsgremien, den Haushaltsvorbehalt und eine Rechnungsprüfung Vorsorge für eine grds. rechtmäßige Entsch. getroffen. Die beteiligten Organe, insbes. die Regierung, das Parlament und der Rechnungshof, folgen dabei allerdings den Maßstäben des Besoldungs- und Haushaltsrechts, nicht jedoch den Anforderungen des EStG. So ist nicht gesichert, dass die gezahlte Aufwandsentschädigung strechtl. ein Ausgleich für Erwerbseinnahmen ist (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502). Darüber hinaus hat die Erfahrung gelehrt, dass das Vertrauen des Gesetzgebers, die öffentliche Hand werde nur WK oder wenigstens im haushaltsrechtl. Sinn nur Aufwand ersetzen, nicht gerechtfertigt ist (s. zur StFreiheit der Ministerialzulagen *Koether*, StuW 1972, 45 [50] mwN). Satz 1 verschafft der öffentlichen Hand praktisch die Möglichkeit, Einnahmen, die nicht WK bilden, als stfrei zu behandeln. Die Vorschrift bildet damit auch eine potentielle StBefreiungsvorschrift. Sie ist mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar (glA *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 2003, § 12, 9.2).

Dieser in der Literatur schon früher vertretenen Auffassung (s. zB *Koether*, Die Steuerbefreiung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, 1972, 103; *Koether*, StuW 1972, 45; *Carl*, FR 1991, 125) hat sich der BFH in Abkehr von seiner früheren Rspr. (BFH v. 18.12.1964 – VI 298/60 U, BStBl. III 1965, 144) angeschlossen (BFH v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142, Vorlage an BVerfG; s. dazu *Bergkemper*, FR 1995, 104). Nachdem das BVerfG v. 11.11.1998 (2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502) die Verfassungswidrigkeit des Satzes 1 in seiner Anwendung auf Zulagen für Besoldungsempfänger des Bundes wegen dienstlicher Tätigkeit im Beitrittsgebiet (s. dazu Vorlagebeschluss des FG Brandenb. v. 27.7.1995 – 2 K 178/95 E, SolZ, FR 1995, 736) und damit uE im Erg. auch die Verfassungswidrigkeit der Vorschrift selbst festgestellt hatte, hat der BFH seinen Vorlagebeschluss aufgehoben (BFH v. 20.4.1999 – VI R 15/94, nv.; s. dazu *Tipke*, FR 2006, 949).

Das BVerfG hat die verfassungsrechtl. Voraussetzungen und Grenzen für stfreie Aufwandsentschädigungen aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet und im Einzelnen beschrieben. Danach darf nur wirklich entstandener Aufwand mit der stfreien Aufwandsentschädigung ausgeglichen werden. Das ist etwa bei der Kostenpauschale für Abgeordnete des Deutschen Bundestags (§ 12 AbgG) nicht der Fall (s. BFH v. 21.9.2006 – VI R 81/04, BStBl. II 2007, 114; s. aber BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2227/08, HFR 2010, 1108, zur Verfassungsmäßigkeit der stfreien Aufwandspauschale für Abgeordnete).

Der Gesetzgeber ist der Aufforderung, den verfassungswidrigen Zustand zu beheben, bislang nicht nachgekommen. Die Gleichheitswidrigkeit des Satzes 1 (und des Satzes 2, s.u.) sollte uE durch einen gänzlichen Verzicht auf den Tatbestand der Stfreiheit beseitigt werden (s. *Bergkemper*, FR 1999, 517). Der BFH geht allerdings weiterhin von der Verfassungsmäßigkeit von Satz 1 aus, soweit die Vorschrift Aufwandsentschädigungen betrifft, die nicht über die tatsächlich entstandenen Aufwendungen des Beziehers hinausgehen (BFH v. 17.10.2012 – VIII R 57/09, BStBl. II 2013, 799; BFH v. 27.8.2013 – VIII R 34/11, BStBl. II 2014, 248; uE fraglich; glA *von Beckerath* in KSM, § 3 Rz. B 12/21 ff. [5/2015]).

**Satz 2:** Beim WKersatz wird im Erg. aus Vereinfachungsgründen eine Saldierung von (stbaren) Ersatzleistungen des ArbG mit WK des ArbN vorgenommen. Dies ist verfassungsrechtl. unbedenklich, da es insoweit nur auf die finanzielle Endbelastung ankommt (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502; BFH v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142; s. § 3 Allg. Anm. 16). Allerdings beschränkt sich die Stbefreiung nach Satz 2 nicht auf den Effekt der Vereinfachung, denn die Einschränkung, dass Aufwandsentschädigungen nur insoweit stpfl. sind, als sie den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, „offenbar übersteigen“, bewirkt Stfreiheit desjenigen Betrags, der die tatsächlichen WK übersteigt, ohne dass dies aber „offenbar“ ist. Für eine solche Begünstigung der Gruppe von öffentlich Bediensteten gegenüber der Gruppe privater Bediensteter fehlt aber ein sachlicher Grund.

Es kommt hinzu, dass die FÄ nur bei besonderer Veranlassung prüfen, ob mit der Aufwandsentschädigung Aufwendungen abgegolten werden, die bei getrennter Beurteilung als WK abziehbar wären (s. Anm. 18). Auch diese eingeschränkte finanzbehördliche Kontrolle bedingt eine unterschiedliche Behandlung von Angehörigen des öffentlichen Dienstes und der privaten Wirtschaft.

Eine Ungleichbehandlung ist ferner darin zu sehen, dass öffentlich Bedienstete iSd. Satzes 2 zusätzlich zu den stfreien Aufwandsentschädigungen den Pauschbetrag nach § 9a Abs. 1 Satz 1 iHv. 920 € in Anspruch nehmen können, während dieser bei Bediensteten im privaten Bereich durch die Zahlung von Aufwandsentschädigungen verbraucht wird (glA *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 2003, § 12, 9.2).

Deshalb führt Satz 2 uE zu einem gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss privat Bediensteter und ist deshalb verfassungsrechtl. zweifelhaft (glA *von Beckerath* in KSM, § 3 Rz. B 12/26 ff. [5/2015]). Nach Auffassung des BVerfG ist Satz 2 dagegen verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BVerfG v. 26.11.1982 – 1 BvR 989/82, HFR 1983, 227; glA wohl BFH v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142).

**Gleichheitswidrige Begünstigung:** Die Kostenpauschale für Abgeordnete des Deutschen Bundestags gem. § 12 Abs. 1 AbgG ist nach Satz 1 stfrei. Entsprechendes gilt beispielsweise für die Unkostenpauschale für Abgeordnete des Landtags

von Baden-Württemberg gem. § 6 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AbgG BW. Ob die StFreiheit insoweit verfassungsrechtl. Anforderungen genügt, was uE nicht der Fall ist (glA BFH v. 21.9.2006 – VI R 81/04, BStBl. II 2007, 114), hat der BFH trotz der Entsch. des BVerfG (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502) offengelassen (BFH v. 11.9.2008 – VI R 13/06, BStBl. II 2008, 928; BFH v. 11.9.2008 – VI R 63/04, BFH/NV 2008, 2018; Verfassungsbeschwerde nicht angenommen: BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2227/08, HFR 2010, 1108; BFH v. 13.11.2019 – VIII B 42/19, BFH/NV 2020, 234; krit. zur BFH-Rspr. *Bergkemper*, jurisPR-SteuerR 49/2008 Anm. 2, mwN; Nds. FG v. 12.12.2018 – 7 K 128/15, EFG 2019, 912, rkr.), denn eine Vorlage an das BVerfG wegen gleichheitswidriger Begünstigung kam nach seiner Auffassung mangels Entscheidungserheblichkeit nicht in Betracht

5 Einstweilen frei.

## IV. Geltungsbereich der Nr. 12 und Verhältnis zu anderen Vorschriften

### 6 1. Geltungsbereich der Nr. 12

Die StBefreiung kommt sowohl für natürliche unbeschränkt als auch für beschränkt estpfl. Personen, die die in der Vorschrift bezeichneten Aufwandsentschädigungen erhalten, in Betracht. Die Vorschrift ist zwar in erster Linie für ArbN von Bedeutung; sie gilt jedoch in gleicher Weise für Bezieher anderer Einkünfte.

### 7 2. Verhältnis der Nr. 12 zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 3 Nr. 13:** Aufwandsentschädigungen, die aus öffentlichen Kassen als Reisekosten gezahlt werden, sind (vorrangig) nach § 3 Nr. 13 stfrei (BFH v. 19.10.2016 – VI R 23/15, BStBl. II 2017, 345).

**Verhältnis zu § 3 Nr. 26 und 26b:** Die StBefreiung nach Nr. 12 schließt die Inanspruchnahme der StBefreiungen nach Nr. 26 und 26b nicht aus (offengelassen: BFH v. 17.10.2012 – VIII R 57/09, BStBl. II 2013, 799; aA FG Ba.-Württ. v. 6.3.2019 – 2 K 317/17, EFG 2019, 1262, rkr.).

**Verhältnis zu § 3 Nr. 26a:** Der Freibetrag nach Nr. 26a kann nicht zusätzlich zur StBefreiung nach Nr. 12 in Anspruch genommen werden (Nr. 26 Satz 2; s. § 3 Nr. 26a Anm. 3). Liegen die Voraussetzungen für eine StBefreiung nach Nr. 12 und Nr. 26a vor, muss sich der Stpfl. für eine StBefreiung entscheiden (BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BStBl. II 2018, 571).

**Verhältnis zu § 3 Nr. 35:** Die StFreiheit von Aufwandsentschädigungen der bei den Postnachfolgeunternehmen beschäftigten Beamten richtet sich nach § 3 Nr. 35.

**Verhältnis zu § 3 Nr. 50:** Aufwandsentschädigungen iSd. Nr. 12 sind im Gegensatz zu den durchlaufenden Geldern und Auslagenersatz nicht nach § 3 Nr. 50 stbefreit (s. Anm. 2 und § 3 Nr. 50 Anm. 2).

**Verhältnis zu § 3c:** Soweit der Abgeltungsbereich der Aufwandsentschädigung reicht und die StBefreiung nach Nr. 12 in Anspruch genommen wird, ist ein Abzug von WK/BA nach § 3c ausgeschlossen (s. Anm. 22; BFH v. 13.6.2013 – VI R 37/11, BFH/NV 2013, 1776; BFH v. 19.10.2016 – VI R 23/15, BStBl. II 2017, 345).

Nicht erstattete Aufwendungen kann der Stpfl. jedoch nach § 4 Abs. 4 als BA bzw. nach § 9 Abs. 1 Satz 1 als WK geltend machen (s. Anm. 22).

**Verhältnis zu § 22 Nr. 4 Satz 1:** § 22 Nr. 4 Satz 1 bestimmt enumerativ den Umfang von Abgeordnetenbezügen. Werden zur Abgeltung des durch ein Mandat veranlassten Aufwands nach Nr. 12 stfreie Aufwandsentschädigungen gezahlt, so dürfen die durch das Mandat veranlassten Aufwendungen nach § 22 Nr. 4 Satz 2 nicht als WK abgezogen werden. § 22 Nr. 4 Satz 2 enthält ein Abzugsverbot für WK, das über § 3c hinausgeht (vgl. im Einzelnen § 22 Anm. 471 ff.).

## B. Steuerfreie Leistungen nach Nr. 12

8

### I. Begriff der Aufwandsentschädigung

Nr. 12 befreit Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen. Die von privaten ArbG gewährten Aufwandsentschädigungen sind dagegen stpfl. Arbeitslohn. Nr. 12 erfasst zudem nicht Reisekosten- und Umzugskostenvergütungen aus öffentlichen Kassen; diese sind nach § 3 Nr. 13 stbefreit.

Aufwandsentschädigung ist nach allgemeinem Sprachgebrauch Ersatzleistung für Aufwendungen, die der Empfänger zur Erbringung einer Leistung für den Geber macht (ähnlich BFH v. 18.12.1964 – VI 298/60, BStBl. III 1965, 144).

**Unter dem Begriff des Aufwands iSd. Satzes 1** sind nicht nur erwerbsdienliche, als WK zu berücksichtigende Ausgaben zu verstehen. Der Aufwandstatbestand umfasst vielmehr traditionell auch Amts- und Stellenzulagen und gleicht Zeitaufwand, Verdienstaufschlag und Arbeitsleistung aus (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502; s. Anm. 2). Der Begriff stimmt daher nicht mit dem stl. Begriff der WK überein.

**Der Begriff der Aufwandsentschädigung iSv. Satz 2** ist dagegen mit dem Begriff des WK-Ersatzes gleichzusetzen (BFH v. 29.11.2006 – VI R 3/04, BStBl. II 2007, 308, mwN). Allerdings stellt der Gesetzgeber hier eine Vermutung zugunsten des Stpfl. auf, und die FÄ sind in ihrer Kontrollmöglichkeit eingeschränkt (s. Anm. 3); das spricht dafür, dass der Begriff der Aufwandsentschädigung iSv. Satz 2 in der praktischen Handhabung ebenfalls weiter ist als derjenige eines reinen WK-Ersatzes.

**Bezüge als Aufwandsentschädigung:** Es muss sich bei den Aufwandsentschädigungen um „gezahlte“ Bezüge handeln. Unter Bezügen iSd sind idR Zahlungen im Rahmen eines öffentlich-rechtl. Dienstverhältnisses zu verstehen (zu Bezügen s. allg. BFH v. 26.9.2000 – VI R 85/99, BStBl. II 2000, 684, mwN; § 32 Anm. 135).

## II. Steuerfreie Leistungen nach Nr. 12 Satz 1

9

Nach Satz 1 sind Aufwandsentschädigungen, die aus einer Bundes- oder Landeskasse gezahlt werden, stfrei, wenn sie „zum einen“ als solche gesetzlich oder von der Bundes- oder einer Landesregierung festgesetzt und „zum anderen“ im Haushaltsplan ausgewiesen sind. Es gibt sechs Möglichkeiten der Festsetzung: in einem Bundes- oder Landesgesetz (Buchst. a), auf der Grundlage einer auf bundes- oder landesgesetzlicher Ermächtigung beruhenden Bestimmung (Buchst. b) und Festsetzung durch Bundes- oder Landesregierung (Buchst. c). In allen Fällen bedarf es zur Stbefreiung zusätzlich zur Festsetzung noch der Ausweisung im Haushalts-

plan. Bis zur Umformulierung von Satz 1 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (s. Anm. 2) war unklar, ob sich das Gebot der Ausweisung im Haushaltsplan nur auf die Festsetzung durch die Bundes- bzw. Landesregierung bezog (so BFH v. 17.12.2012 – VIII R 57/09, BStBl. II 2013, 799, zu § 1835a BGB; s. zur Begr. der Umformulierung BTDrucks. 18/1995, 114).

**Bezüge aus einer Bundes- oder Landeskasse:** Letztlich verlangt Satz 1 die Zahlung der Bezüge aus einer Bundes- oder Landeskasse. Im Gegensatz zu Satz 2 stellt Nr. 12 Satz 1 nicht auf die „öffentliche Kasse“ ab, sondern nur auf den kleineren Kreis der Bundes- oder Landeskasse. Dabei kommt es darauf an, dass aus diesen Kassen gezahlt wird. Allein die Herkunft der Bezüge aus Bundes- oder Landesmitteln genügt den Anforderungen nicht. Die Rentenversicherung ist als selbständige jPÖR keine Bundes- oder Landeskasse (BFH v. 3.7.2018 – VIII R 28/15, BStBl. II 2018, 715; FG Nürnberg v. 25.3.2021 – 4 K 961/19, EFG 2021, 1717, rkr.).

**Festsetzung als Aufwandsentschädigung:** Nach Nr. 12 Satz 1 kommt es zunächst darauf an, dass die Bezüge ausdrücklich als Aufwandsentschädigung festgesetzt werden (zum Begriff der Aufwandsentschädigung s. Anm. 17). Die formelle Bezeichnung als „Aufwandsentschädigung“ ist in diesem Zusammenhang entscheidend (BFH v. 17.10.2012 – VIII R 57/09, BStBl. II 2013, 799; BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BStBl. II 2018, 571; aA FG Ba.-Württ. v. 6.3.2019 – 2 K 317/17, EFG 2019, 1262, rkr.). Es kommt nach dem Wortlaut nicht darauf an, ob im Einzelfall beim Stpfl. tatsächlich Aufwendungen, dh. gleich hohe WK, erwachsen sind. Allerdings wird für erforderlich gehalten, dass es um Aufwendungen gehen muss, die ihrer Art nach BA bzw. WK sein können (so wohl BFH v. 17.10.2012 – VIII R 57/09, BStBl. II 2013, 799; BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BStBl. II 2018, 571; BTDrucks. 18/1995, 114, 115).

Die Aufwandsentschädigung muss als solche festgesetzt sein. Der Ausweis im Haushaltsplan ohne Festsetzung genügt nicht (BFH v. 14.8.1973 – VI R 100/71, BStBl. II 1973, 819). Die Festsetzung muss außerhalb der Einstellung in einen Haushaltsplan erfolgen. Die Bezüge sind „festgesetzt“, wenn aus dem Haushaltsplan der Empfänger und die Höhe der Aufwandsentschädigung erkennbar sind (FG Berlin v. 27.5.2002 – 8 K 8658/99, EFG 2002, 1228, rkr.; FG Münster v. 24.6.2010 – 3 K 3556/06 E, juris, rkr.). Die Festsetzung muss vorgenommen werden

- unmittelbar in einem Bundes- oder Landesgesetz (Buchst. a),
- in einer Bestimmung, die auf einer Ermächtigung in einem Bundes- oder Landesgesetz oder einer Rechtsverordnung beruht (Buchst. b) oder
- durch die Bundes- oder Landesregierung (dh. durch Kabinettsbeschluss; Buchst. c).

Die Festsetzung durch einen Kreis oder eine Gemeinde ist nicht ausreichend, selbst wenn dem eine Anordnung oder Richtlinie des Landes zugrunde liegt (Schl.-Holst. FG v. 22.9.2009 – 3 K 130/09, juris, rkr.; s. auch FG Ba.-Württ. v. 12.1.2017 – 3 K 1670/15, EFG 2017, 889, rkr., betr. vom Auswärtigen Amt geleistete Aufwandsentschädigung aufgrund eines sog. Expertenvertrags).

**Ausweis im Haushaltsplan:** Zusätzlich müssen die Aufwandsentschädigungen im Haushaltsplan des Bundes oder eines Landes als solche, dh. ausdrücklich, ausgewiesen sein, und zwar in allen unter Satz 1 Buchst. a bis c aufgeführten Fällen (FG Ba.-Württ. v. 6.3.2019 – 2 K 317/17, EFG 2019, 1262, rkr.; s. Anm. 2). Es genügt nicht, dass sie in irgendeiner Form im Haushaltsplan enthalten sind. Allerdings ist es nicht erforderlich, dass die jeweiligen Aufwandsentschädigungen einzeln im



Haushaltsplan aufgeführt sind. Der Ausweis eines Gesamtbetrags für Aufwandsentschädigungen ist ausreichend.

**Die Prüfungskompetenz des Finanzamts** erstreckt sich bei den in Satz 1 geregelten Entschädigungen nur auf die oben angegebenen Voraussetzungen der StFreiheit (Festsetzung, Ausweis, Zahlung), nicht dagegen darauf, ob dem Empfänger gleich hohe WK tatsächlich erwachsen sind. Das gilt auch, wenn ein Stpfl. sowohl eine Aufwandsentschädigung iSv. Satz 1 als auch solche iSv. Satz 2 bezieht; das weitergehende Prüfungsrecht des FA gilt dann nur für die letzteren Entsch. Die Frage, wofür eine Aufwandsentschädigung gezahlt wird, ist dem jeweiligen Bundes- oder Landesgesetz zu entnehmen, in welchem die Zahlung der betrieblichen Aufwandsentschädigung vorgesehen ist (BFH v. 19.10.2016 – VI R 23/15, BStBl. II 2017, 345, mwN. zu Reisekostenvergütungen).

**Als Empfänger steuerfreier Aufwandsentschädigungen kommen vor allem in Betracht:** der Bundespräsident, der Bundeskanzler, die Minister des Bundes und der Länder, die Mitglieder des BRat, die Präsidenten des BVerfG, der obersten Bundesgerichte und der sonstigen Obergerichte, die Leiter der oberen Bundes- und Landesbehörden (FG Ba.-Württ. v. 6.3.2019 – 2 K 317/17, EFG 2019, 1262, rkr.). Steuerfrei nach Satz 1 ist auch der den Abgeordneten des Deutschen Bundestags (§ 12 Abs. 1 AbgG), des Europaparlaments und der Landtage nach § 12 AbgG pauschal gewährte Kostenansatz für den durch das Mandat veranlassten Aufwand (vgl. dazu § 22 Anm. 471, 472; zur Verfassungsmäßigkeit vgl. Anm. 3).

Der Empfängerkreis ist nicht beschränkt (s. Anm. 26).

Einstweilen frei.

10–11

### III. Steuerfreie Leistungen nach Nr. 12 Satz 2

#### 1. Anwendungsbereich

12

Unter Satz 2 fallen grds. alle (übrigen) Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen. Das sind zunächst die Bezüge aus einer Bundes- oder Landeskasse, wenn nicht alle in Satz 1 genannten Voraussetzungen (Festsetzung, Ausweis in einem Haushaltsplan) erfüllt sind. Steuerfrei sind darüber hinaus Bezüge aus anderen öffentlichen Kassen, wenn sie an öffentliche Dienste leistende Personen und als Aufwandsentschädigungen, dh. als Abgeltung für tatsächlich und in dieser Höhe entstandenen Aufwand, gewährt werden. Nach dem Gesetzeswortlaut ist es nicht erforderlich, dass die betreffenden Gelder unmittelbar aus einer öffentlichen Kasse gezahlt werden (FG Düss. v. 15.6.2020 – 11 K 2024/18 E, EFG 2020, 1295, Rev. VI R 33/20).

Die Aufwandsentschädigungen dürfen nach Satz 2 nicht für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen. Dieses einschränkende Merkmal, das eine Überprüfung des tatsächlichen Aufwands durch die FinBeh. ermöglicht, ist bereits im Begriff der Aufwandsentschädigung enthalten, wenn man darunter reinen WK-Ersatz versteht.

Da Aufwandsentschädigungen aus Bundes- oder Landeskassen fast stets unter Satz 1 fallen, spricht man – nicht ganz korrekt – im Fall von Satz 2 auch von Aufwandsentschädigungen „aus anderen öffentlichen Kassen“.

**Die von privaten Arbeitgebern gewährten Aufwandsentschädigungen** sind stpfl. Arbeitslohn, sofern sie nicht im Einzelfall als Reisekosten nach § 3 Nr. 16 stfrei

bleiben. Die privaten ArbN leisten keine öffentlichen Dienste. Es bleibt ihnen überlassen, ihre dienstlichen Aufwendungen als WK geltend zu machen.

## 13 2. Öffentliche Kassen

Nach stRspr. des BFH sind öffentliche Kassen solche Einrichtungen, die der Dienstaufsicht unterstehen und deren Finanzgebaren der Prüfung durch die öffentliche Hand unterliegt (BFH v. 1.4.1971 – IV 113/65, BStBl. II 1971, 519; BFH v. 7.8.1986 – IV R 228/82, BStBl. II 1986, 848).

**Nur inländische Kassen** können öffentliche Kassen iSv. Satz 2 sein, da nur bei ihnen Staatsaufsicht und Prüfung des Finanzgebarens eine Gewähr oder wenigstens Vermutung dafür begründen, dass die Aufwandsentschädigungen WKersatz bilden (BFH v. 3.12.1982 – VI R 84/79, BStBl. II 1983, 219). Keine inländ. Kassen sind Kassen der inländ. Vertretungen fremder Staaten (Botschaften, Gesandtschaften, Konsulate) und ausländ. bzw. europäischer Organisationen (FG Bremen v. 22.6.1990 – I 134 und 163/89 K, EFG 1991, 519, rkr., zu Zahlungen des Europäischen Parlaments). Jedoch sind die Einnahmen der ArbN dieser Stellen zT nach anderen Vorschriften stfrei.

**Anwendungsfälle:** Öffentliche Kassen iSv. Satz 2 sind zB die Kassen des Bundes, der Länder, Gemeinden (BFH v. 9.6.1989 – VI R 154/86, BStBl. II 1990, 121; BFH v. 9.6.1989 – VI R 27/88, BStBl. II 1990, 123), der Gemeindeverbände, der Deutschen Bundesbank, des Bundeseisenbahnvermögens (nach der Privatisierung der Bundesbahn; zur Bundesbahn s. BFH v. 20.12.1972 – VI R 309/68, BStBl. II 1973, 401), der Unterstützungskassen der Postunternehmen (nach der Privatisierung der Deutschen Bundespost; vgl. auch § 3 Nr. 35), Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts (BMF v. 5.12.1989, DStR 1990, 352), Ortskrankenkassen (BMF v. 12.9.1990, DB 1990, 2143), Innungskrankenkassen, Ersatzkassen (BFH v. 14.4.1967 – VI R 19/66, BFHE 88, 420), Berufsgenossenschaften (BFH v. 5.10.1962 – VI 190/60, HFR 1963, 118), Gemeindeunfallversicherungsverbände, Träger der gesetzlichen Rentenversicherung, Knappschaften, ferner der Industrie- und Handelskammern, Kreishandwerkerschaften, Handwerkskammern, Rechtsanwaltskammern, Ärztekammern und ähnlicher Berufskammern, eines Abwasserzweckverbands (FG Sachs.-Anh. v. 12.7.2007 – 1 K 147/06, EFG 2007, 1853, rkr.) und der Justiz (FG Münster v. 24.6.2010 – 3 K 3556/06 E, juris, rkr., zur Entschädigung eines gerichtlichen Sachverständigen). Siehe auch H 3.11 „Öffentliche Kassen“ LStH; *Valta* in *Brandis/Heuermann*, § 3 Nr. 12 Rz. 8 (11/2020).

- ▶ *Öffentlich-rechtliche Sparkassen* und überörtliche Sparkassen- und Giroverbände bzw. Landesbanken haben als selbständige KdöR öffentliche Kassen (BFH v. 15.10.1982 – VI R 229/77, BStBl. II 1983, 75). Die Bediensteten dieser Institute leisten aber keine öffentlichen Dienste (aA BFH v. 27.2.1976 – VI R 97/72, BStBl. II 1976, 418, zum Hessischen Sparkassen- und Giroverband).
- ▶ *Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften* erfüllen öffentlich-rechtl. Aufgaben (RFH v. 9.2.1939, RStBl. 1939, 851), unterliegen aber nicht der Staatsaufsicht und der Prüfung ihres Finanzgebarens durch die öffentliche Hand; die FinVerw. behandelt ihre Kassen dennoch als öffentliche Kassen (H 3.11 „Öffentliche Kassen“ LStH).
- ▶ *Kassen privatrechtlicher Gesellschaften* (AG, GmbH), die unter Beteiligung öffentlich-rechtl. Körperschaften betrieben werden (sog. gemischt-wirtschaftliche Unternehmen), sind keine öffentlichen Kassen, auch wenn eine öffentlich-

rechtl. Körperschaft überwiegend oder ausschließlich beteiligt ist (glA *Valta* in *Brandis/Heuermann*, § 3 Nr. 12 Rz. 228 [11/2020]).

- ▶ *Zahlungen von Wohltätigkeitsorganisationen* an ihre ehrenamtlichen Helfer sind nicht nach Satz 2 stbefreit, denn die Wohltätigkeitsorganisationen sind regelmäßig privatrechtl. organisiert. Eine Ausnahme ergibt sich für die Zahlungen des Bayrischen Roten Kreuzes an seine ehrenamtlichen Helfer, soweit sie im Rettungsdienst tätig sind, denn nach Art. 1 des Gesetzes über die Rechtsstellung des Bayrischen Roten Kreuzes ist dieses eine KdÖR (*Wagner*, FR 1991, 683).
- ▶ *Die Kassen der Parlamente* zählen nicht zu den öffentlichen Kassen (FG Berlin v. 27.5.2002 – 8 K 8658/99, EFG 2002, 1228, rkr.). Entsprechendes gilt für das Europäische Parlament (FG Bremen v. 22.6.1990 – I 134 und 163/89 K, EFG 1991, 519, rkr.).
- ▶ *Aufwandsentschädigungen*, die einem Mitglied eines privat-rechtl. organisierten kommunalen Spitzenverbands gezahlt werden, sind nicht stfrei (FG Münster v. 24.9.2019 – 3 K 2458/18 E, EFG 2019, 1895, rkr.).

Einstweilen frei.

14

### 3. Öffentliche Dienste

#### a) Öffentliche Dienste im Bereich der Hoheitsverwaltung

15

Öffentliche Dienste werden im Bereich der Hoheitsverwaltung geleistet. Dazu gehört neben der Ausübung einer eigentlichen hoheitlichen Tätigkeit der Gesamtbereich der hoheitlichen Verwaltung einschließlich der schlichten Hoheitsverwaltung (R 3.12 Abs. 1 Satz 1 LStR). Eine Betätigung in einem BgA von KdÖR (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG) ist nicht als öffentlicher Dienst anzuerkennen (BFH v. 27.8.2013 – VIII R 34/11, BStBl. II 2014, 248; s. auch BFH v. 1.4.1971 – IV 113/65, BStBl. II 1971, 519, zur Tätigkeit der Landwirtschaftskammern und des Hamburgischen Hauptausschusses für Landwirtschaft und Gartenbau; BFH v. 27.2.1976 – VI R 97/72, BStBl. II 1976, 418, zur Tätigkeit des Hess. Sparkassen- und Giroverbands; BFH v. 19.1.1990 – VI R 42/86, BStBl. II 1990, 679; FG Ba.-Württ. v. 14.5.1987 – III K 110/84, EFG 1987, 495, rkr., zur Jugendbildung an einer Volkshochschule; OFD Frankfurt v. 6.6.2007, DB 2007, 2005, zur ehrenamtlichen Tätigkeit bei Sozialversicherungsträgern). Der ArbN muss im Dienste eines inländ. Trägers öffentlicher Gewalt stehen. Deshalb sind die an Personalratsmitglieder im zivilen Dienst der amerikanischen Streitkräfte gezahlten Aufwandsentschädigungen nicht nach Nr. 12 Satz 2 stfrei (BFH v. 3.12.1982 – VI R 84/79, BStBl. II 1983, 219). Dagegen kommt für eine Aufwandsentschädigung, die eine Stadt an den Personalratsvorsitzenden zahlt, die StFreiheit in Betracht (BFH v. 15.11.2007 – VI R 91/04, BFH/NV 2008, 767).

Die im Dienst einer eine öffentliche Gewalt ausübenden öffentlich-rechtl. Körperschaft Stehenden leisten grds. öffentliche Dienste (s. zu Hoheitsbetrieben § 4 Abs. 5 KStG und § 4 KStG Anm. 71). Ob die Tätigkeit des Stpfl. bei der Ausübung des öffentlichen Dienstes eine Haupt- oder Nebentätigkeit bildet, ist gleichgültig (H 3.12 LStH); ebenso, ob der Stpfl. Beamter, Angestellter oder Arbeiter ist (BVerfG v. 28.6.1993 – 1 BvR 390/89, BB 1993, 2068). Auch wenn kein Dienstverhältnis, sondern eine selbständige Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) besteht, schließt dies die Zahlung einer Aufwandsentschädigung iSd. Nr. 12 nicht aus (BFH v. 22.8.1957 – IV 255/56, BStBl. III 1957, 395; BFH v. 29.3.1961 – IV 200/58, StRK EStG [bis 1974] § 3 R. 47, betr. Richter des Berufungsgerichts einer Zahnärztekammer; vgl.

auch Anm. 26). Auch Sachverständige, Schöffen und andere nur von Fall zu Fall im öffentlichen Dienst tätige Personen leisten öffentliche Dienste iSd. Nr. 12 Satz 2. Dazu zählen ebenso die Mitglieder der kommunalen Parlamente (vgl. Anm. 26 „Kommunalverwaltung“).

Ist der Stpfl. teils hoheitlich, teils fiskalisch tätig, so ist entscheidend, welche Tätigkeit bei ihm überwiegt (BFH v. 17.8.1962 – VI 315/61 U, BStBl. III 1962, 466; BFH v. 31.1.1975 – VI R 171/74, BStBl. II 1975, 563).

Ist das Rechtsverhältnis privatrechtl. ausgestaltet, werden keine öffentlichen Dienste geleistet (BFH v. 17.10.2012 – VIII R 57/09, BStBl. II 2013, 799).

#### 16 b) Öffentliche Dienste im Bereich der fiskalischen Verwaltung

**Keine öffentliche Dienstleistung in der fiskalischen Verwaltung:** Der Bereich der sog. fiskalischen Verwaltung ist kein öffentlicher Bereich. Deshalb leisten Personen, die in der fiskalischen Verwaltung tätig sind, keine öffentlichen Dienste (BFH v. 13.8.1971 – VI R 391/69, BStBl. II 1971, 818; BFH v. 31.1.1975 – VI R 171/74, BStBl. II 1975, 563; BFH v. 27.8.2013 – VIII R 34/11, BStBl. II 2014, 248; R 3.12 Abs. 1 Satz 2 LStR). Davon ist insbes. auszugehen, wenn sich die Tätigkeit für die jPÖR ausschließlich oder überwiegend auf die Erfüllung von Aufgaben

- in einem land- oder forstw. Betrieb einer KdÖR oder
- in einem BgA einer jPÖR iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG bezieht. Anderes gilt für solche BgA iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, die gem. § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG stbefreit sind (BFH v. 27.8.2013 – VIII R 34/11, BStBl. II 2014, 248, zur ehrenamtlichen Vorstandstätigkeit für ein berufsständisches Versorgungswerk als jPÖR, mwN).

Sähe man die Tätigkeit in einem Wirtschaftsbetrieb der öffentlichen Hand, der zu privatwirtschaftlichen Unternehmen in Wettbewerb tritt, als öffentlichen Dienst an, führte Nr. 12 Satz 2 zu einem Eingriff in den freien Wettbewerb und zu einer Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG (BFH v. 31.1.1975 – VI R 171/74, BStBl. II 1975, 563). Für die Annahme „öffentliche Dienste“ ist eine Tätigkeit in Ausübung öffentlicher Gewalt (§ 4 Abs. 5 KStG) erforderlich, also eine Tätigkeit, die einer öffentlich-rechtl. Körperschaft eigen und vorbehalten ist (BFH v. 27.8.2013 – VIII R 34/11, BStBl. II 2014, 248).

#### 17 4. Zahlung als Aufwandsentschädigung

**Entschädigung als Aufwandsersatz:** „Als Aufwandsentschädigung“ muss die Zahlung erfolgt sein (BFH v. 9.3.1990 – VI R 49/87, BFH/NV 1991, 22). Es muss sich also um Bezüge handeln, die ausdrücklich zu dem Zweck gewährt werden, einen stl. anzuerkennenden Aufwand abzugelten, der durch die Ausübung im öffentlichen Dienst veranlasst ist. Die Entschädigung muss nach zutreffender Auffassung des BFH stets WKersatz bilden (BFH v. 29.11.2006 – VI R 3/04, BStBl. II 2007, 308, mwN; s. dazu *Birk*, FR 2007, 499; BFH v. 15.11.2007 – VI R 91/04, BFH/NV 2008, 767; BFH v. 20.8.2008 – I R 35/08, BFH/NV 2009, 26; BFH v. 13.6.2013 – VI R 37/11, BFH/NV 2013, 1776, zur Aufwandsentschädigung für Bereitstellung eines Arbeitszimmers im privaten Wohnbereich; FG Berlin-Brandenb. v. 22.6.2011 – 12 K 12068/11, EFG 2012, 500, rkr.; s. auch BVerfG v. 28.6.1993 – 1 BvR 390/89, BB 1993, 2068; R 3.12 Abs. 2 LStR; Anm. 3). Die Entschädigung ist also nur insoweit stfrei, als die Aufwendungen des Stpfl. bei getrennter stl. Behandlung von Entschädigung und Aufwand WK (oder BA) bilden würden (BFH v.

31.1.2017 – IX R 10/16, BStBl. II 2018, 571). Dies gilt nicht nur für die in Satz 2 ausdrücklich erwähnten Aufwandsentschädigungen für Verdienstaussfall und Zeitverlust, sondern generell. Aufwandsentschädigungen, die durch die Lebensführung des Stpfl. mitveranlasst sind, bleiben stpfl. Allerdings soll bei der Nachprüfung, ob Erstattungen BA oder WK abdecken, nicht kleinlich verfahren werden (BFH v. 9.7.1992 – IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50; s. Anm. 18).

Die Entschädigung muss darüber hinaus einen unmittelbar durch den Dienst veranlassten Aufwand abgelenken. Sind die Aufwendungen nicht unmittelbar, sondern allenfalls mittelbar durch den Dienst veranlasst, sind die Voraussetzungen der Nr. 12 Satz 2 nicht erfüllt (BFH v. 9.3.1990 – VI R 49/87, BFH/NV 1991, 22, zur Versteuerung einer einmaligen Zuwendung an eine Finanzbeamtin anlässlich ihrer Diplomierung zur Betriebswirtin VWA).

**Festsetzung als Aufwandsentschädigung:** Da der Gesetzgeber unterstellt, dass öffentliche Kassen Aufwandsentschädigungen an öffentliche Dienste leistende Personen regelmäßig nur zum Ersatz solcher Ausgaben leisten, die stl. WK sind, wird man auch zu Satz 2 verlangen müssen, dass die Zahlungen besoldungsrechtl. als Aufwandsentschädigungen festgesetzt sind, sei es auch nur durch ausdrückliche Erhöhung des Gehalts zur Abgeltung des Aufwands. Was nicht ausdrücklich als Aufwandsentschädigung gezahlt wird, ist beim Empfänger eine gewöhnliche Einnahme; geltend gemachte WK (oder BA) muss er nachweisen oder glaubhaft machen.

Gleichwohl ist die Bezeichnung der Zahlung hier, abweichend von Nr. 12 Satz 1, für die stl. Beurteilung nicht bindend. Zwar „wird aus der Kennzeichnung als Aufwandsentschädigung schon von vornherein eher auf den Willen der gewährenden Behörde, einen wirklichen Aufwand zu entschädigen, geschlossen werden können, als wenn die gewährten Beträge eine Bezeichnung führen, die auf ein zusätzliches Gehalt schließen lässt“ (BFH v. 24.7.1956 – IV 382/55 S, BStBl. III 1957, 111). Die Kennzeichnung als Aufwandsentschädigung bildet aber nur ein Beweisanzeichen bei der Beurteilung des Sachverhalts. Die Entschädigung muss stets sachlich WK-Ersatz bilden.

**Ohne Dienstleistung,** etwa während einer Suspendierung vom Dienst, entsteht regelmäßig durch die Dienststellung kein Aufwand. Insoweit bildet eine für diese Zeit gezahlte Aufwandsentschädigung keinen WK-Ersatz, sondern stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 14.3.1958 – VI 166/57 U, BStBl. III 1958, 224).

## 5. Einschränkung: Soweit nicht festgestellt wird

### a) Bedeutung der Einschränkung; Nachprüfung durch das Finanzamt

18

Eine Aufwandsentschädigung ist nicht stfrei, soweit festgestellt wird, dass die Bezüge für Verdienstaussfall oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand offenbar übersteigen. Der „Soweit-Satz“ schränkt dem Wortlaut nach damit die StBefreiung ein.

**Zahlungen für Verdienstaussfall oder Zeitverlust** sind nicht stfrei. Diese Einschränkung versteht sich von selbst und ist daher überflüssig, denn eine Entschädigung, die Verdienstaussfall oder Zeitverlust (s. dazu BFH v. 3.7.2018 – VIII R 28/15, BStBl. II 2018, 715; FG Münster v. 31.10.2018 – 7 K 1976/17 E, EFG 2019, 40, rkr.) abdeckt, ist bereits kein WK-Ersatz und damit keine Aufwandsentschädigung iSd. Satzes 2 (s. Anm. 17).

**Den Aufwand offenbar übersteigende Beträge:** Da das FA den Sachverhalt aufklären muss (§ 88 AO), hat es grds. zu prüfen, ob mit einer Entschädigung, für die die StFreiheit nach Satz 2 beansprucht wird, Aufwendungen abgegolten werden, die bei getrennter Beurteilung als WK abziehbar wären.

Da jedoch die StBefreiung der Aufwandsentschädigungen nur insoweit nicht gilt, als diese den Aufwand, der dem Stpfl. erwächst, „offenbar übersteigen“, haben die FinBeh. auch nur zu prüfen, ob die Aufwandsentschädigungen iSd. Nr. 12 Satz 2 die dem Empfänger erwachsenen Aufwendungen offenbar nicht übersteigen. Der Gesetzgeber hat damit zum Ausdruck gebracht, dass bei der Nachprüfung, ob die Erstattungen BA oder WK abdecken, nicht kleinlich verfahren und dem Empfänger ein ins Einzelne gehender Nachweis nicht zugemutet werden soll (BFH v. 9.7.1992 – IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50, mwN; BFH v. 27.5.1994 – VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17; BFH v. 29.11.2006 – VI R 3/04, BStBl. II 2007, 308; von Beckerath in Kirchhof/Seer, 22. Aufl. 2023, § 3 Nr. 12 Rz. 32). Übersteigt die Entschädigung den Aufwand offenbar, entfällt die StFreiheit (BFH v. 9.6.1989 – VI R 154/86, BStBl. II 1990, 121, mwN). Übersteigt eine Entschädigung den Aufwand offenbar nicht, so bleibt der übersteigende Betrag stfrei; mehr als diesen Sachverhalt braucht der Stpfl. im Fall einer Prüfung durch das FA im Übrigen nicht nachzuweisen (s. auch R 3.12 Abs. 2 LStR).

#### 19 b) Verwaltungsanweisungen zur Bestimmung des Werbungkostenersatzes

Zur Erleichterung der Feststellung, ob im Einzelfall eine stfreie Aufwandsentschädigung dem Grunde und der Höhe nach anzunehmen ist, haben die FinBeh. mit Billigung der Rspr. (s. BFH v. 15.3.1968 – VI R 288/66, BStBl. II 1968, 437; BFH v. 9.6.1989 – VI R 154/86, BStBl. II 1990, 121; BFH v. 9.6.1989 – VI R 27/88, BStBl. II 1990, 123; BFH v. 9.7.1992 – IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50) eine große Anzahl von Verwaltungsanweisungen erlassen. Diese regeln – als das Gesetz konkretisierende Verwaltungsvorschriften – pauschal für einzelne Fallgruppen, bis zu welcher Höhe eine stfreie Aufwandsentschädigung anzunehmen ist (BFH v. 13.10.2006 – XI B 129/05, BFH/NV 2007, 43, mwN; BFH v. 16.8.2007 – VIII B 210/06, BFH/NV 2007, 2286; Schl.-Holst. FG v. 22.9.2009 – 3 K 130/09, juris, rkr.; FG Nürnberg v. 5.12.2014 – 7 K 1981/12, EFG 2015, 1188, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 17.10.2019 – 3 K 1507/18, EFG 2020, 176, rkr.). Die Gerichte sind an diese Verwaltungsanweisungen nicht gebunden (FG Köln v. 2.9.2005 – 5 K 1290/05, EFG 2008, 105, rkr.). Sie haben im Einzelfall insbes. im Zusammenhang mit der Frage nach dem Abgeltungsbereich der Aufwandsentschädigung (s. Anm. 22) zu prüfen, ob diese den tatsächlichen Aufwand übersteigt.

BFH v. 10.1.1992 – VI R 167/88, BFH/NV 1992, 387; zur Frage, ob eine OFD-Verfügung die Vorgaben des Satzes 2 erfüllt, s. BVerfG v. 28.6.1993 – 1 BvR 390/89, BB 1993, 2068.

**Pauschalierungen nach den Lohnsteuerrichtlinien:** Sofern keine Einzelanweisungen in Form von Schätzungsrichtlinien bestehen, kann sich eine Feststellungserleichterung aus R 3.12 Abs. 3 und 5 LStR ergeben (s. auch H 3.12). Daneben sind ggf. auch entsprechende ministerielle Regeln auf Länderebene zu beachten (s. etwa FG Ba.-Württ. v. 17.10.2019 – 3 K 1507/18, EFG 2020, 176, rkr.). R 3.12 Abs. 3 LStR enthält Pauschalierungen für hauptamtlich und ehrenamtlich tätige Personen (zur Steuerbarkeit s. § 18 Abs. 1 Nr. 3; Hess. FG v. 24.6.2013 – 3 K 2837/11, EFG 2013, 1822, rkr.). Zu den ehrenamtlich tätigen Personen zählen insbes. die Mitglieder kommunaler Volksvertretungen. Bei hauptamtlich tätigen Personen (zB Bür-

germeister oder Stadtdirektor) ist die Aufwandsentschädigung in voller Höhe stfrei, wenn die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt sind (R 3.12 Abs. 3 Satz 2 LStR). Im Übrigen ist ein stfreier Mindest- oder Höchstbetrag von 250 € (ab 1.1.2021) anzusetzen (BMF v. 8.4.2021 – IV C 5 - S 2337/20/10001:001, BStBl. I 2021, 622, iVm. R 3.1 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 und Sätze 3 und 4 LStR; zur Übertragungsmöglichkeit nicht ausgeschöpfter stfreier Monatsbeträge vgl. R 3.12 Abs. 3 Satz 8 LStR und H 3.12 LStH). Ist die Aufwandsentschädigung niedriger als 250 € monatlich (ab 1.1.2021), bleibt nur der tatsächlich geleistete Betrag stfrei (R 3.12 Abs. 3 Satz 4 LStR). Von Pauschalentschädigungen, die Gemeinden oder andere jPÖR für eine gelegentliche ehrenamtliche Tätigkeit zahlen, darf ein Betrag bis zu 8 € täglich (ab 1.1.2021) ohne nähere Prüfung als stfrei anerkannt werden (BMF v. 8.4.2021 – IV C 5 - S 2337/20/10001:001, BStBl. I 2021, 622, iVm. R 3.12 Abs. 5 LStR). Bei höheren Pauschalentschädigungen hat das FA zu prüfen, ob auch ein Aufwand an Zeit und Arbeitsleistung sowie ein entgangener Verdienst abgeholten worden ist.

Nach Auffassung des BFH hat die FinVerw. auf ihr Nachprüfungsrecht verzichtet, soweit sich die Aufwandsentschädigung innerhalb der betragsmäßigen Grenzen der LStR hält (BFH v. 9.6.1989 – VI R 154/86, BStBl. II 1990, 121). Glaubt ein Stpfl., dass die ihm nach diesen Sätzen gewährte „Aufwandsentschädigung“ zu Unrecht nicht oder nicht ausreichend als echte Aufwandsentschädigung anerkannt worden sei, steht es ihm frei, dem FA im Einzelnen die entstandenen WK darzutun (BFH v. 9.7.1992 – IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50; BFH v. 13.10.2006 – XI B 129/05, BFH/NV 2007, 43; R 3.12 Abs. 4 LStR).

Einstweilen frei.

20–21

#### IV. Berücksichtigung nicht abgeholter, abziehbarer beruflicher Aufwendungen 22

**Abgeltungswirkung der Aufwandsentschädigung:** Der Gesetzgeber ist davon ausgegangen, dass die in Nr. 12 behandelten Aufwandsentschädigungen tatsächlich entstehenden Aufwand ersetzen. Daher besteht die Vermutung, dass die Entschädigungen denjenigen Aufwand, zu dessen Deckung sie bestimmt sind – entweder den gesamten, durch den Dienst erwachsenden Aufwand oder einen bestimmten Teil desselben –, in voller Höhe ersetzen (BFH v. 19.1.1960 – VI 9/59 U, BStBl. III 1960, 163). Dies betrifft jedoch nicht Aufwandsentschädigungen iSd. Nr. 12 Satz 1, denn diese gleichen auch Zeitaufwand, Verdienstaufschlag und Arbeitsleistung aus (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502; s. Anm. 3). Eine Aufteilung zwischen WK-Ersatz und Alimentation scheidet uE insoweit aus. Von einer Abgeltungswirkung kann daher bei Aufwandsentschädigungen iSd. Nr. 12 Satz 1 nicht gesprochen werden (s. aber OFD Nds. v. 6.5.2010, DStR 2010, 1524, zur Entschädigung von Gerichtsvollziehern). Sie betrifft nur entsprechende Leistungen nach Nr. 12 Satz 2.

- ▶ *Abgeholte Aufwendungen* kann der Stpfl. nicht als WK geltend machen. Dies folgt aus dem Grundgedanken des § 3c Abs. 1, wonach bei stfreien Einnahmen kein doppelter stl. Vorteil durch Abzug der damit unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben erzielt werden soll (BFH v. 28.1.1988 – IV R 186/85, BStBl. II 1988, 635; BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823; s. § 3c Anm. 30 ff.; Anm. 7). Deshalb kommt es im Einzelfall zunächst auf die Frage

an, welchen Aufwand eine Entschädigung abgelten soll. Dabei besteht zwischen der Frage, ob eine Aufwandsentschädigung den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, abgelten soll bzw. offenbar übersteigt, und der Frage, wofür eine Aufwandsentschädigung gezahlt wird, ein direkter Zusammenhang. Wird der Abgeltungsbereich einer Aufwandsentschädigung eng ausgelegt, so ist die Möglichkeit, dass die Aufwandsentschädigung den Aufwand offenbar übersteigt, eher gegeben als bei der Annahme eines weiten Abgeltungsbereichs.

BFH v. 24.10.1991 – VI R 83/89, BStBl. II 1992, 140; BFH v. 24.10.1991 – VI R 38/90, BFH/NV 1992, 243; BFH v. 10.1.1992 – VI R 167/88, BFH/NV 1992, 387.

- *Umfang der Abgeltungswirkung:* Welchen Aufwand eine Entschädigung abgelten soll, ist dem jeweiligen Bundes- oder Landesgesetz zu entnehmen (s. Anm. 9). Ergibt die Auslegung einer solchen Bestimmung, dass mit der Aufwandsentschädigung alle mit dem Dienstverhältnis des Stpfl. zusammenhängenden Aufwendungen abgegolten werden sollen, kann der Stpfl. nur die Aufwendungen als WK geltend machen, die diese Entschädigung übersteigen.

BFH v. 9.6.1989 – VI R 33/86, BStBl. II 1990, 119, betr. eine Dienstaufwandsentschädigung für einen hauptamtlichen Bürgermeister in Baden-Württemberg; s. auch BFH v. 14.11.1986 – VI R 226/80, BStBl. II 1987, 385, zum Umfang des Auslandstrennungsgeldes; BFH v. 28.1.1988 – IV R 186/85, BStBl. II 1988, 635, zum Umfang der Dienstaufwandsentschädigung bei einem Betriebsprüfer.

Erhält dagegen ein Stpfl. eine nach Satz 2 stfreie Dienstaufwandsentschädigung, die nach der Auslegung nur bestimmte Aufwendungen ersetzen soll, so kann er andere beruflich veranlasste Aufwendungen daneben als WK absetzen (BFH v. 9.6.1989 – VI R 154/86, BStBl. II 1990, 121, betr. Dienstaufwandsentschädigung für einen hauptamtlichen Bürgermeister in Hessen; BFH v. 9.6.1989 – VI R 27/88, BStBl. II 1990, 123, betr. niedersächsischen Stadtdirektor).

Das bedeutet, dass – je nach Auslegung der landesrechtl. Begünstigungsnorm – die pauschalen Dienstaufwandsentschädigungen mit den WK zu „saldieren“ sind, und zwar entweder nur mit solchen Aufwendungen, die speziell bei den Begünstigten (so im Fall des hessischen Bürgermeisters, BFH v. 9.6.1989 – VI R 154/86, BStBl. II 1990, 121) bzw. speziell durch die mit dem besonderen Amt verbundenen unvermeidbaren besonderen Verpflichtungen anfallen (so im Fall des niedersächsischen Stadtdirektors, BFH v. 9.6.1989 – VI R 27/88, BStBl. II 1990, 123), oder mit allen WK (so im Fall des baden-württembergischen Bürgermeisters, BFH v. 9.6.1989 – VI R 33/86, BStBl. II 1990, 119). Da möglicherweise die Landesbestimmungen von den FÄ und FG nicht immer einheitlich ausgelegt werden, kann dies zu einer Rechtsunsicherheit führen (Anm. o.V., HFR 1990, 70). Dabei ist der nicht abzählbare Teil der WK nach dem Verhältnis zu bemessen, in dem sie stfreien Einnahmen zu den betreffenden Gesamteinnahmen stehen (BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823).

**Nicht abgeglichene Aufwendungen** kann der Stpfl. grds. bei entsprechendem Nachweis als WK geltend machen. § 3c steht dem nicht entgegen; es fehlt der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den vom Stpfl. geltend gemachten WK und der von ihm erhaltenen Dienstaufwandsentschädigung (BFH v. 28.1.1988 – IV R 186/85, BStBl. II 1988, 635; BFH v. 9.6.1989 – VI R 33/86, BStBl. II 1990, 119). Dies gilt insbes. für Aufwandsentschädigungen iSd. Nr. 12 Satz 1 (BFH v. 21.9.2006 – VI R 81/04, BStBl. II 2007, 114).

23–25 Einstweilen frei.



## C. ABC steuerfreier und nicht steuerfreier Aufwandsentschädigungen

### I. Nach Nr. 12 steuerfreie Aufwandsentschädigungen

26

**Arbeitszimmer:** Eine für die berufliche Nutzung von Wohnraum gezahlte Aufwandsentschädigung (s. zB § 17 BBesG) ist stfrei, wenn und soweit die Voraussetzungen für den WKAbzug der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer gegeben sind (BFH v. 29.11.2006 – VI R 3/04, BStBl. II 2007, 308).

**Bezirksverordnetenversammlung:** Entschädigungen für Mitglieder der Bezirksverordnetenversammlung in Berlin (OFD Berlin v. 17.6.1997, FR 1997, 693). Bezirksrat in Bayern: FG Nürnberg v. 5.12.2014 – 7 K 1981/12, EFG 2015, 1188, rkr.

**Bistümer und Generalvikarien:** Aufwandsentschädigungen von Bediensteten (OFD Köln v. 27.1.1975, LStKartei NRW F. 3 Teil L Nr. 101).

**Bürgermeister:** Pauschalierung gem. R 3.1 Abs. 3 LStR; s. ausführlich Anm. 19.

**Bundesrat:** Die Kostenpauschale für Mitglieder des BRat ist nach Satz 1 stfrei (OFD Hannover v. 6.8.2007, DB 2007, 2400).

**Ehrenamtliche Tätigkeit** in Berufs- und Standesorganisationen (FinMin. NRW v. 6.4.1982, EStKartei NRW § 3 EStG A 90; FinMin. Nds. v. 1.3.1979, DB 1979, 626; FG Berlin v. 12.5.1982 – VI 183/81, EFG 1983, 12, rkr.; OFD Magdeburg v. 28.3.2002, DStR 2002, 1046).

**Ehrenamtliche Wahlhelfer:** Erfrischungsgelder (OFD Magdeburg v. 19.4.2002, DB 2002, 1133; FinMin. Sa.-Anh. v. 15.3.2002, DStZ 2002, 342; FinMin. Thür. v. 30.4.1999, DStR 1999, 1317).

**Ehrenamtliche Vorstandstätigkeit für ein Versorgungswerk:** BFH v. 27.8.2013 – VIII R 34/11, BStBl. II 2014, 248 (s. Anm. 16).

**Feuerwehrdienst:** Aufwandsentschädigungen für ehrenamtlich geleisteten Feuerwehrdienst in Sachsen (FinMin. Sachsen v. 22.6.1994, StEK EStG § 3 Nr. 610; v. 14.11.1994, StEK EStG § 3 Nr. 626; FinMin. Thür. v. 12.9.1994, StEK EStG § 3 Nr. 619).

**Forstbedienstete:** FinMin. Ba.-Württ. v. 29.12.1986, StEK EStG § 3 Nr. 420; zur Dienstzimmerentschädigung s. FinMin. Brandenb. v. 10.6.1996, FR 1996, 798; Min. Sa.-Anh. v. 30.5.1997, StEK EStG § 3 Nr. 677.

**Gerichtsvollzieher:** BFH v. 24.10.1991 – VI R 83/89, BStBl. II 1992, 140; BFH v. 24.10.1991 – VI R 38/90, BFH/NV 1992, 243.

**Gesetzliche Krankenkasse:** Geschäftsführer (BMF v. 12.9.1990, DB 1990, 2143; StEK EStG § 3 Nr. 484).

**Kommunalverwaltung:** Aufwandsentschädigungen für hauptamtlich und ehrenamtlich tätige Personen (R 3.1 Abs. 3 und 4); vgl. auch Anm. 19 sowie „Bürgermeister“, „Stadtdirektor“.

**Landwirtschaftskammer:** Direktor (BFH v. 15.3.1968 – VI R 288/66, BStBl. II 1968, 437).

**Mitglieder von Umlegungs- und Gutachterausschüssen:** FinMin. NRW v. 5.8.1987, StEK EStG § 3 Nr. 409; OFD Frankfurt v. 13.3.1996, FR 1996, 532, betr. StFreiheit nach Satz 2.

**Nebentätigkeit im öffentlichen Dienst:** Siehe FinMin. NRW v. 18.7.1977 und 26.5.1978, LStKartei NRW § 3 F. 3 Teil L Nr. 105; FG Ba.-Württ. v. 16.2.1968 – I 215-216/67, EFG 1968, 348, rkr.

**Personalratsvorsitzender:** Aufwandsentschädigung kann stfrei sein (BFH v. 15.11.2007 – VI R 91/04, BFH/NV 2008, 767; s. Anm. 15).

**Präsident einer Rechtsanwaltskammer:** FG Hamb. v. 11.12.1967 – I 91-94/66, EFG 1968, 112, rkr.

**Rundfunk- und Fernsehanstalten:** Entschädigungen an die Mitglieder der Aufsichtsgremien (OFD Erfurt v. 17.1.1994, StEK EStG § 3 Nr. 605; s. auch FinMin. NRW v. 9.11.1979, DStR 1980, 40).

**Sachverständige Mitglieder von Enquete-Kommissionen des Deutschen Bundestags:** teilweise StFreiheit der pauschalen Aufwandsentschädigung (OFD Cottbus v. 25.3.1999, DB 1999, 1298).

**Schulweghelfer und Schulbusbegleiter:** Aufwandsentschädigungen (FinMin. Bayern v. 17.1.2000, DB 2000, 952).

Stadtdirektoren und andere haupt- und ehrenamtliche Kommunalbeamte: Pauschalierung gem. R 3.1 Abs. 3 LStR; s. ausführlich Anm. 19.

**Verkammerte Berufe:** Aufwandsentschädigung für ehrenamtliche Mitglieder für Mitarbeit in den verschiedenen Kammern (OFD Magdeburg v. 28.3.2002, DStR 2002, 1046).

**Versicherungswälteste:** FG Ba.-Württ. v. 14.12.1989 – II K 440/86, EFG 1990, 309, rkr.

**Verwaltungsangehörige im Außendienst:** FinMin. NRW v. 29.6.1982, LStKartei NRW § 3 EStG Fach 4 Nr. 106; FinMin. Brandenb. v. 19.7.1993, FR 1993, 553; FinMin. Nds. v. 29.10.1975, FR 1975, 600, betr. Beamten der Steuerfahndung; BFH v. 14.4.1967 – VI R 19/66, BStBl. II 1968, 420, betr. Angestellten von Ersatzkassen.

**Volkshochschule:** Leiterin eines Jugendbildungswerks (FG Ba.-Württ. v. 14.5.1987 – III K 110/84, EFG 1987, 495, rkr.).

## 27 II. Nach Nr. 12 nicht steuerfreie Aufwandsentschädigungen

**Abgeordnetenbezüge** sind nach § 22 Nr. 4 stpfl. (vgl. § 22 Anm. 468); stfrei nach Satz 1 sind hingegen Aufwandsentschädigungen iSd. § 22 Nr. 4 Satz 2 (vgl. § 22 Anm. 471, 472; vgl. auch Anm. 9).

**Ärzttekammer:** Mitglieder des Verwaltungsausschusses einer von der Kammer betriebenen Ärzteversorgung (BFH v. 9.5.1974 – IV R 160/71, BStBl. II 1974, 631).

**ASTA:** Die Aufwandsentschädigungen für die Referenten des ASTA sind stfrei (BFH v. 22.7.2008 – VI R 51/05, BFH/NV 2008, 1929).

**Beamte:** Beihilfen, die vom Staat anlässlich der Abschlussprüfung an einer Verwaltungsakademie (BFH v. 24.8.1973 – VI R 100/71, BStBl. II 1973, 819) bzw. der Erlangung des Diploms einer Betriebswirtin VWA (BFH v. 9.3.1990 – VI R 49/87, BFH/NV 1991, 22) gezahlt werden.

**Berufsgenossenschaft:** Kleidergelder (BFH v. 5.10.1962 – VI 190/62, StRK EStG [bis 1974] § 3 R. 51).

**Betreuer:** Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Betreuer nach § 1835a BGB (FinMin. Nds. v. 10.7.2003, DB 2003, 1601; FinMin. Schl.-Holst. v. 21.8.2003 – 2 K 179/02, EFG 2003, 1595, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 6.3.2019 – 2 K 317/17, EFG 2019, 1262, rkr.; aA BFH v. 17.10.2012 – VIII R 57/09, BStBl. II 2013, 799, zu Nr. 12 Satz 1 aF, s. Anm. 9).

**Betrieb gewerblicher Art:** Eine Betätigung in einem BgA ist nicht als öffentlicher Dienst zu verstehen (s. Anm. 13).

**Ehrenamtliche Kassenverwalter:** FG München v. 10.8.1979 – VII (V) 68/76, EFG 1980, 64, rkr.

**Ehrenamtliche Mitglieder kommunaler Vertretungen:** StFreiheit nur für pauschale Entschädigung und Sitzungsgelder (s. Anm. 19).

**Ehrenamtlicher Richter:** Entschädigungen nach dem JVEG für eine Tätigkeit als ehrenamtlicher Richter fallen nicht unter Nr. 12 Satz 1. Dagegen ist der Aufwandsersatz nach § 15 JVEG stfrei (BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BStBl. II 2018, 571).

**Europäisches Parlament:** Mitglieder (FG Bremen v. 22.6.1990 – I 134 und 163/89 K, EFG 1991, 519, rkr.).

**Fraktionsvorsitzender:** Für die Wahrnehmung der zusätzlichen Funktion als Fraktionsvorsitzender vereinnahmte Bezüge von Abgeordneten sind sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1 (FG Berlin v. 27.5.2002 – 8 K 8658/99, EFG 2002, 1228, rkr.).

**Gebäudeversicherung:** Aufwandsentschädigungen an Mitglieder des Verwaltungsrats einer staatlichen Gebäudeversicherung (BFH v. 17.8.1962 – VI R 315/61, BStBl. III 1962, 466).

**Gesellenprüfungsausschüsse bei den Handwerkskammern und Handwerksinnungen:** Entschädigungen für Mitglieder (OFD Kiel v. 9.6.1997, StEK EStG § 3 Nr. 689).

**Gutachten und Sachverständige:** Entschädigungen durch die Gerichtskasse (FG Münster v. 24.6.2010 – 3 K 3556/06 E, EFG 2010, 675, rkr.; FG Saarl. v. 24.9.1996 – 1 K 45/95, EFG 1997, 96, rkr.).

**Gutachterausschüsse:** Entschädigungen an die Mitglieder der Ausschüsse für Grundstückswerte und sonstige Wertermittlungen (OFD Frankfurt v. 13.3.1996, FR 1996, 532; keine StFreiheit nach Satz 1).

**Innungskrankenkasse:** Entschädigung für Zeitaufwand an Mitglieder der Vertreterversammlung (FG Berlin v. 12.5.1982 – VI 183/81, EFG 1983, 12, rkr.; FG Hamb. v. 30.6.1988 – II 132/85, EFG 1989, 10, rkr.).

**Internationale Organisation:** Vergütungen für Dienste in internationalen Organisationen (BFH v. 20.8.2008 – I R 35/08, BFH/NV 2009, 26; FG Thür. v. 22.10.2014 – 3 K 702/13, EFG 2015, 1068, rkr., betr. Mitarbeiter der EULEX-Mission im Kosovo).

**JVG:** Entschädigungen nach dem JVG für eine Tätigkeit als ehrenamtlicher Richter fallen nicht unter Nr. 12 Satz 1. Dagegen ist der Aufwandsersatz nach § 15 JVEG stfrei (BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BStBl. II 2018, 571).

**Kassenärztliche Vereinigung:** Aufwandsentschädigungen an Mitglieder (BFH v. 26.1.1962 – VI 141/60 S, BStBl. III 1963, 201).

**Kommunaler Spitzenverband:** Keine StFreiheit für Aufwandsentschädigungen, die an ein Präsidiumsmitglied eines privatrechtl. organisierten kommunalen Spitzenverbands gezahlt werden (FG Münster v. 24.9.2019 – 3 K 2458/18 E, EFG 2019, 1895, rkr.).

**Ministerialzulagen und oberstgerichtliche Zulagen:** BFH v. 18.12.1964 – VI 298/60 U, BStBl. III 1965, 144.

Parlamentarische Geschäftsführer von Fraktionen des Deutschen Bundestags: BMF v. 3.12.1973, DB 1974, 68.

**Personalratsmitglieder** im zivilen Dienst der amerikanischen Streitkräfte (BFH v. 3.12.1982 – VI R 84/79, BStBl. II 1983, 219).

**Polizeizulage:** BFH v. 8.10.1993 – VI R 9/93, BFH/NV 1994, 312.

**Prüfungsausschuss** zur Abnahme einer Sportbootführerscheinprüfung: Mitglieder des Ausschusses (BFH v. 7.8.1986 – IV R 228/82, BStBl. II 1986, 848).

**Rechtspfleger:** Entlohnungen für Wochenendtätigkeit (FG Sa.-Anh. v. 15.1.2002 – 4 K 30368/99, EFG 2002, 744, rkr.).

**Reisevergütungen:** BFH v. 19.10.2016 – VI R 23/15, BStBl. II 2017, 345.

**Repräsentationsaufwendungen:** BFH v. 9.7.1992 – IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50; BFH v. 19.2.1993 – VI B 137/92, BStBl. II 1993, 403.

**Sparkassen:** Aufwandsentschädigung für Mitglieder des Verwaltungsrats (FinMin. Sachs. v. 8.8.1994, StEK EStG § 3 Nr. 612; FinMin. Sa.-Anh. v. 23.7.1996, StEK EStG § 3 Nr. 657; für Vorstandsmitglieder BFH v. 13.8.1971 – VI R 391/69, BStBl. II 1971, 818).

**Staatliche Gebäudeversicherungsanstalt:** Mitglieder des Verwaltungsrats einer staatlichen Gebäudeversicherungsanstalt, die in der Rechtsform einer öffentlichen Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit betrieben wird und Monopolcharakter hat (BFH v. 17.8.1962 – VI 315/61 U, BStBl. III 1962, 466).

**Standesbeamter:** FG München v. 9.3.1979 – VII (V) 85/76, EFG 1979, 432, rkr.; zum Kleidergeld FinMin. Nds. v. 20.6.1984; OFD Hannover v. 11.9.1997, StEK EStG § 3 Nr. 693.

**Versichertenberaterin:** BFH v. 3.7.2018 – VIII R 28/15, BFH/NV 2018, 1196.

**Wasserbeschaffungsverband:** Vorsteher (BFH v. 19.1.1990 – VI R 42/86, BStBl. II 1990, 679).