

§ 3 Nr. 12

[Aufwandsentschädigungen]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BSStBl. I 2002, 1209)

Steuerfrei sind

...

12. aus einer Bundeskasse oder Landeskasse gezahlte Bezüge, die in einem Bundesgesetz oder Landesgesetz oder einer auf bundesgesetzlicher oder landesgesetzlicher Ermächtigung beruhenden Bestimmung oder von der Bundesregierung oder einer Landesregierung als Aufwandsentschädigung festgesetzt sind und als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan ausgewiesen werden. ²Das 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 Verdienstausfall oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen;

...

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**,
Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 12		1. Überblick	12
I. Rechtsentwicklung der Nr. 12	1	2. Öffentliche Kassen	13
II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 12		3. Öffentliche Dienste	
1. Bedeutung der Nr. 12	2	a) Öffentliche Dienste im Bereich der Hoheitsverwaltung	15
2. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 12	3	b) Öffentliche Dienste im Bereich der fiskalischen Verwaltung	16
III. Geltungsbereich der Nr. 12 und Verhältnis zu anderen Vorschriften		4. Zahlung als Aufwandsentschädigung	17
1. Geltungsbereich der Nr. 12	6	5. „Soweit nicht festgestellt wird“	
2. Verhältnis zu anderen Vorschriften	7	a) Bedeutung der Einschränkung; Nachprüfung durch das FA	18
B. Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerfreiheit nach Nr. 12		b) Verwaltungsanweisungen zur Bestimmung des Werbungskostensatzes	19
I. Vorbemerkung		IV. Berücksichtigung nicht abgegoltener, abziehbarer beruflicher Aufwendungen	22
1. Überblick	8	V. ABC steuerfreier und nicht steuerfreier Aufwandsentschädigungen	26
2. Begriff der Aufwandsentschädigung	9		
II. Aufwandsentschädigungen nach Nr. 12 Satz 1	10		
III. Aufwandsentschädigungen nach Nr. 12 Satz 2			

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 12

Schrifttum: KOETHER, Die Steuerbefreiungen von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, Jur. Diss. Köln 1972, 70–103; KOETHER, Systemwidrige Behandlung der Aufwandsentschädigungen im Einkommensteuerrecht, StuW 1972, 45; CARL, Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen, FR 1991, 125; HÖGENAUER, Steuerfreie pauschale Aufwandsentschädigungen auch für Mitarbeiter privater Arbeitgeber bei vorübergehender Tätigkeit im Beitrittsgebiet (ehemalige DDR)?, BB 1991, 667; BERGKEMPER, Zur Verfassungsmäßigkeit der Steuerbefreiung von Aufwandsentschädigungen, FR 1999, 517.

1

I. Rechtsentwicklung der Nr. 12

Vorläufer der Vorschrift waren § 34 EStG 1920 und § 36 Abs. 2 EStG 1925. 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 Verdienstausfall 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 allg. Erfahrungen bei einer Gruppe gleichartig tätiger Entschädigungsempfänger mit einem tatsächlichen Aufwand ungefähr in der Höhe der Entschädigung gerechnet werden konnte (BFH v. 14.12.1932, RStBl. 1933, 135; s. auch BFH v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142, aufgeh. durch Beschl. v. 20.4.1999, 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 rechtlichen Hintergrund der Neufassung BFH v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142). Die Vorschrift gilt seitdem unverändert.

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 12

2 1. Bedeutung der Nr. 12

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 (BFH v. 17.12.1993 – III R 29/91, BFH/NV 1994, 371; BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502). Nr. 12 ist daher eine echte StBefreiung. Zweck der Vorgängervorschriften der Nr. 12 war die vereinfachende Verrechnung von Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen. 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 Anm. 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; v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142). Damit ist sichergestellt, daß von der StBefreiung nur Bezüge zum Ausgleich von estl. absetzbaren Erwerbsaufwendungen erfaßt werden. Satz 2 ist idS eine WK-Ersatzvorschrift, die der Vereinfachung dient (BERGKEMPER, FR 1995, 104; § 3 Allg. Anm. 16; § 3 Nr. 13 Anm. 2; aA KIRCHHOF IV. Vor § 3 Rn. 151; krit. auch TIPKE, Die Steuerrechtsordnung II, 2003, § 12, 9.2).

Satz 1 ist *keine* WK-Ersatzvorschrift. 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 – 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.

2. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 12

3

Einnahmen und Aufwendungen, die durch eine Erwerbstätigkeit veranlaßt sind und deshalb durch § 2 Abs. 1 und Abs. 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 WK-Abzug nur geltend machen können, wenn die Voraussetzungen des § 9 erfüllt sind und der WK-Pauschbetrag 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 Entscheidung 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 strechtlich ein Ausgleich für Erwerbsaufwendungen 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 haushaltsrechtlichen 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 KIRCHHOF IV. Vor § 3 Rn. 150; TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, 2003, § 12, 9.2).

Dieser in der Lit. schon früher vertretenen Auffassung (s. zB KOETHER, *Die Steuerbefreiung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit*, 1972, 103; KOETHER, *StuW* 1972, 45; CARL, *FR* 1991, 125; vgl. zur Verfassungsmäßigkeit auch v. BECKERATH in *K/S/M*, § 3 Rn. B 12/21–28) hat sich der BFH in Abkehr von seiner früheren Rspr. (v. 18.12.1964 – VI 298/60 U, *BStBl.* III 1965, 144; s. dazu auch BFH v. 23.8.1991 – VI R 15/94, *BStBl.* II 1995, 142) angeschlossen (BFH v. 21.10.1994 – VI R 15/94, *BStBl.* II 1995, 142; s. dazu BERGKEMPER, *FR* 1995, 104; s. auch *FG Bdb.* v. 27.7.1995, *FR* 1995, 736 mit Anm. BERGKEMPER). Nachdem das BVerfG im Beschl. v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95 (*FR* 1995, 254) die Verfassungswidrigkeit des Satzes 1 in seiner Anwendung auf Zulagen für Besoldungsempfänger des Bundes wegen dienstlicher Tätigkeit im Beitrittsgebiet (s. dazu *Vorlagebeschl.* des *FG Bdb.* v. 27.7.1995, *FR* 1995, 736) und damit uE im Ergebnis auch die Verfassungswidrigkeit der Vorschrift selbst festgestellt hatte, hat der BFH seinen *Vorlagebeschl.* aufgehoben (Beschl. v. 24.4.1999).

Der Gesetzgeber ist der Aufforderung, den verfassungswidrigen Zustand zu beheben, bislang nicht nachgekommen. UE sollte die Gleichheitswidrigkeit des Satzes 1 (und des Satzes 2, s.u.) durch einen gänzlichen Verzicht auf den Tatbestand der StFreiheit beseitigt werden (s. dazu BERGKEMPER, *FR* 1999, 517).

Satz 2: Beim WKersatz wird im Ergebnis aus Vereinfachungsgründen eine Saldierung von (stbaren) Ersatzleistungen des ArbG mit WK des ArbN vorgenommen. Dies ist verfassungsrechtlich unbedenklich, da es insoweit nur auf die finanzielle Endbelastung ankommt (BFH v. 21.10.1994 –VI R 15/94, *BStBl.* II 1995, 142; BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, *BStBl.* II 1999, 502; § 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 KIRCHHOF IV. Vor § 3 Rn. 152; TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung* II, 2003, § 12, 9.2).

UE führt deshalb Satz 2 zu einem gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluß privat Bediensteter und ist deshalb verfassungsrechtlich zweifelhaft (glA v. BECKERATH in *K/S/M*, Rn. B 12/30). Nach Auffassung des BVerfG ist Satz 2 dagegen verfassungsrechtlich 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 (kritisch dazu KIRCHHOFF IV. Vor § 3 Rn. 151).

Einstweilen frei.

4–5

III. Geltungsbereich der Nr. 12 und Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Geltungsbereich der Nr. 12

6

Die StBefreiung kommt sowohl für natürliche unbeschr. als auch für beschr. 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.

2. Verhältnis zu anderen Vorschriften

7

Verhältnis zu Nr. 13: Aufwandsentschädigungen, die aus öffentlichen Kassen als Reisekosten gezahlt werden, sind (vorrangig) nach Nr. 13 stfrei.

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

Verhältnis zu Nr. 50: Aufwandsentschädigungen iSd. Nr. 12 sind im Gegensatz zu den durchlaufenden Geldern und Auslagenersatz nach Nr. 50 stbar (s. Anm. 2 und Nr. 50 Anm. 2, 4).

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). 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). Zum Verhältnis zwischen Satz 1 und § 3c vgl. Anm. 26 „Beitrittsgebiet“.

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).

B. Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerfreiheit nach Nr. 12

I. Vorbemerkung

1. Überblick

8

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 Verdienstaufschlag 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 Nr. 13 befreit sind.

9 2. Begriff der Aufwandsentschädigung

Aufwandsentschädigung ist nach allg. 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. 9.7.1992 – IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50, und v. 8.10.1993 – VI R 9/93, BFH/NV 1994, 312; s. Anm. 2). 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-rechtlichen Dienstverhältnisses zu verstehen (zu Bezügen s. allg. BFH v. 26.9.2000 – VI R 85/99, BStBl. II 2000, 684 mwN; § 32 Anm. 135).

Für die Eigenschaft der Entschädigung als Aufwandsentschädigung ist die sachliche Bedeutung der Zahlung maßgebend. Auf die Bezeichnung der Zahlung als Aufwandsentschädigung kommt es nicht entscheidend an. Aus der ausdrücklichen Kennzeichnung als „Aufwandsentschädigung“ wird aber regelmäßig eher auf den Willen der zahlenden Behörde geschlossen werden können, einen wirklichen Aufwand zu entschädigen, als wenn die gezahlten Beträge eine Bezeichnung führen, die auf zusätzliches Gehalt schließen läßt (BFH v. 24.7.1956 – IV 382/55 S, BStBl. III 1957, 111; FG Saarl. v. 24.9.1996, EFG 1997, 96, rkr.).

10

II. Aufwandsentschädigungen nach Nr. 12 Satz 1

Festsetzung der Bezüge: Nach Nr. 12 Satz 1 kommt es zunächst darauf an, daß die Bezüge ausdrücklich als Aufwandsentschädigung festgesetzt werden. Die formelle Bezeichnung als „Aufwandsentschädigung“ ist in diesem Zusammenhang entscheidend. Es kommt nicht darauf an, ob im Einzelfall beim Stpfl. tatsächlich Aufwendungen, dh. gleich hohe WK, erwachsen sind.

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, EFG 2002, 1228, rkr.). Die Festsetzung muß vorgenommen werden

- unmittelbar in einem Bundes- oder Landesgesetz oder
- in einer Bestimmung, die auf einer Ermächtigung in einem Bundes- oder Landesgesetz oder einer Rechtsverordnung beruht oder
- durch die BReg. oder Landesreg. (dh. durch Kabinettsbeschluß).

Die Festsetzung durch einen Kreis oder eine Gemeinde ist nicht ausreichend, selbst wenn dem eine Anordnung oder Richtlinie des Landes zugrunde liegt.

Ausweis: Zusätzlich müssen die Aufwandsentschädigungen im Haushaltsplan des Bundes oder eines Landes als solche, dh. ausdrücklich, ausgewiesen sein. 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.

Zahlung: 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 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 dann, 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 Entscheidungen.

Als Empfänger steuerfreier Aufwandsentschädigungen kommen vor allem in Betracht: der Bundespräsident, der Bundeskanzler, die Minister des Bundes und der Länder, die Mitglieder des BRats, die Präsidenten des BVerfG, der obersten Bundesgerichte und der sonstigen Obergerichte, die Leiter der oberen Bundes- und Landesbehörden. Stfrei nach Satz 1 ist auch der den Abgeordneten des Deutschen Bundestags, 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; s. auch BVerfG v. 20.6.1978 – 2 BvR 314/77, BStBl. II 1979, 92).

Der Empfängerkreis ist nicht beschränkt (v. BECKERATH in K/S/M, § 3 Rn. B 12/44; vgl. im übrigen ABC Anm. 26).

Einstweilen frei.

11

III. Aufwandsentschädigungen nach Nr. 12 Satz 2

1. Überblick

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. Stfrei 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.

Die Aufwandsentschädigungen dürfen nach Satz 2 nicht für Verdienstausfall 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 Nr. 16 stfrei bleiben. Die privaten ArbN leisten keine öffentlichen Dienste. Es bleibt ihnen überlassen, ihre dienstlichen Aufwendungen als WK gelten zu machen.

13 2. Öffentliche Kassen

Nach stRSpr. des BFH sind öffentliche Kassen solche Einrichtungen, die der Dienstaufsicht unterstehen und deren Finanzgebahren der Prüfung durch die öffentliche Hand unterliegt (BFH v. 1.4.1971 – IV 113/65, BStBl. II 1971, 519; 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 Finanzgebahrens eine Gewähr oder wenigstens Vermutung dafür begründen, daß die Aufwandsentschädigungen WK-Ersatz bilden (BFH v. 3.12.1982 – VI R 84/79, BStBl. II 1983, 219; R 13 Abs. 2 Satz 1 LStR). Keine inländ. Kassen sind Kassen der inländ. Vertretungen fremder Staaten (Botschaften, Gesandtschaften, Konsulate) und ausländ. bzw. europäischer Organisationen (FG Bremen v. 22.6.1990, 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; 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. dazu auch § 3 Nr. 35), Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts (BMF v. 5.12.1989, DStR 1990, 352), Ortskrankenkassen (RFH v. 28.5.1930, RStBl. 1930, 584; BMF v. 12.9.1990, DB 1990, 2143), Innungskrankenkassen, Ersatzkassen (RFH v. 12.2.1942, RStBl. 1942, 475; BFH v. 14.4.1967 – VI R 19/66, BFHE 88, 420), Landesverbände der gesetzlichen Krankenkassen (FG München v. 8.4.1959, EFG 1960, 25, rkr.), Berufsgenossenschaften (BFH v. 5.10.1962 – VI 190/60, HFR 1963, 118), Gemeindeunfallversicherungsverbände, Träger der gesetzlichen Rentenversicherung, Knappschaften (RFH v. 9.10.1929, Kartei EStG 1925 § 36 Abs. 2 Nr. 1 R. 13), ferner der Industrie- und Handelskammern, Kreishandwerkerschaften, Handwerkskammern, Rechtsanwaltskammern (FG Hamb. v. 11.12.1967, EFG 1968, 112, rkr.), Ärztekammern (BFH v. 29.3.1961 – IV 200/58, StRK EStG [bis 1974] § 3 R. 47), Landwirtschaftskammern (BFH v. 15.3.1968 – VI R 288/66, BStBl. II 1968, 437) und ähnlicher Berufskammern, außerdem der öffentlichen Stiftungen (vgl. auch H 14a LStH).

- ▶ *Öffentlich-rechtliche Sparkassen* und überörtliche Sparkassen- und Giroverbände bzw. Landesbanken haben als selbständige Körperschaften des öffentlichen Rechts 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-rechtliche 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.
- ▶ *Kassen privatrechtlicher Gesellschaften* (AG, GmbH), die unter Beteiligung öffentlich-rechtlicher Körperschaften betrieben werden (sog. gemischt-wirtschaftliche Unternehmen), sind keine öffentlichen Kassen, auch wenn eine öffentlich-rechtliche Körperschaft überwiegend oder ausschließlich beteiligt ist (RFH v. 23.5.1928, RStBl. 1928, 267).
- ▶ *Zahlungen von Wohltätigkeitsorganisationen* an ihre ehrenamtlichen Helfer sind nicht nach Satz 2 stbefreit. Denn die Wohltätigkeitsorganisationen sind regelmäßig privatrechtlich 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 Körperschaft des öffentlichen Rechts (WAGNER, FR 1991, 683).
- ▶ *Die Kassen der Parlamente* zählen nicht zu den öffentlichen Kassen (FG Berlin v. 27.5.2002, EFG 2002, 1228, rkr.). Entsprechendes gilt für das Europäische Parlament (FG Bremen v. 22.6.1990, EFG 1991, 519).

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 (BFH v. 19.1.1990 – VI R 42/86, BStBl. II 1990, 679; v. 27.2.1976 – VI R 97/72, BStBl. II 1976, 418 zur Tätigkeit des Hess. Sparkassen- und Giroverbands; v. 1.4.1971 – IV 113/65, BStBl. II 1971, 519 zur Tätigkeit der Landwirtschaftskammern und des Hamburgischen Hauptausschusses für Landwirtschaft und Gartenbau; FG Ba.-Württ. v. 14.5.1987, EFG 1987, 495, rkr., zur Jugendbildung an einer Volkshochschule; OFD Frankfurt v. 13.12.1996, FR 1997, 192 zur ehrenamtlichen Tätigkeit bei Sozialversicherungsträgern). Allerdings muß der ArbN 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).

Personen, die im Dienst einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft stehen, leisten grds. öffentliche Dienste (R 13 Abs. 1 Satz 1 LStR). Ob die Tätigkeit des Stpfl. bei der Ausübung des öffentlichen Dienstes eine Haupt- oder Nebentätigkeit bildet, ist gleichgültig (H 13 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; v. 29.3.1961 – IV 200/58, StRK EStG [bis 1974] § 3 R. 47 betr. Richter des BerufsgERICHTS einer Zahnärztekammer; FinMin. Bayern v. 17.1.2000, DB 2000, 952 zu Schulweghelfern und Schulbusbegleitern; OFD Magdeburg v. 28.3.2002, DStR 2002, 1046 zu ehrenamtlichen Mitgliedern sog. verkammerter Berufe; FinMin. Thür. v. 30.4.1999, DB 1999, 1317 zu ehrenamtlichen Wahlhelfern; vgl. auch ABC 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 auch die Mitglieder der kommunalen Parlamente (vgl. ABC 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; v. 31.1.1975 – VI R 171/74, BStBl. II 1975, 563).

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; v. 31.1.1975 – VI R 171/74, BStBl. II 1975, 563). Davon ist insbes. auszugehen, wenn sich die Tätigkeit für die juristische Person des öffentlichen Rechts ausschließlich oder überwiegend auf die Erfüllung von Aufgaben

- in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechts oder
- in einem Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG bezieht.

H 13 LStH 2004; zur Aufwandsentschädigung an kommunale Forstbedienstete vgl. FinMin. Ba.-Württ. v. 29.12.1986, StEK EStG § 3 Nr. 420.

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).

Betrieb gewerblicher Art: Ob es sich im Einzelfall um einen Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts handelt, beurteilt sich nach dem KStRecht. Es ist unerheblich, ob der Betrieb gewerblicher Art von der KSt. befreit ist (H 13 LStH).

Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nach § 4 Abs. 3 KStG insbes. die Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen (BFH v. 31.1.1975 – VI R 171/74, BStBl. II 1975, 563; v. 19.1.1990 – VI R 42/86, BStBl. II 1990, 679; H 13 LStH 2004). Auch die in der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts betriebenen Sparkassen gehören zu den Betrieben gewerblicher Art (BFH v. 13.8.1971 – VI R 391/69, BStBl. II 1971, 818). Allerdings hat der BFH die Tätigkeit des Hessischen Sparkassen- und Giroverbands im wesentlichen der schlichten Hoheitsverwaltung zugerechnet (BFH v. 27.2.1976 – VI R 97/72, BStBl. II 1976, 418; s. dazu v. BORNHAUPT, BB 1976, 731). Die auf die Versorgung der Ärzte gerichtete Versorgungseinrichtung stellt ebenfalls einen Betrieb gewerblicher Art dar, wenn sie sich innerhalb der öffentlich-rechtlichen Körperschaft Ärztekammer wirtschaftlich heraushebt (BFH v. 9.5.1974 – IV R 160/71, BStBl. II 1974, 631).

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. 9.7.1992 – IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50; v. 19.2.1993 – VI B 137/92, BStBl. II 1993, 403; v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142; s. auch BVerfG v. 28.6.1993 – 1 BvR 390/89, BB 1993, 2068; Anm. 2). 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. Dies gilt nicht nur für die in Satz 2 ausdrücklich erwähnten Aufwandsentschädigungen für Verdienstaustausfall 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 abgelden. 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 besoldungsrechtlich 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 st. 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 WKersatz 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 WKersatz, sondern stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 14.3.1958 – VI 166/57 U, BStBl. III 1958, 224).

5. „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 Verdienstaustausfall oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand

offenbar übersteigen. Der „Soweit-Satz“ schränkt dem Wortlaut nach damit die StBefreiung ein.

Zahlungen für Verdienstausfall oder Zeitverlust sind nicht stfrei. Diese Einschränkung versteht sich von selbst und ist daher überflüssig. Denn eine Entschädigung, die Verdienstausfall oder Zeitverlust abdeckt, ist bereits kein WK-Erersatz und damit keine Aufwandsentschädigung iSd. Satzes 2 (s. Anm. 17; s. dazu FG Nürnberg. v. 12.9.1980, EFG 1981, 89, rkr.; FG Hamb. v. 30.6.1988, EFG 1989, 10, rkr.).

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.

BFH v. 3.8.1962 – VI 107/61 U, BStBl. III 1962, 425; v. 27.2.1976 – VI R 97/72, BStBl. II 1976, 418; v. 9.6.1989 – VI R 154/86, BStBl. II 1990, 121; v. 9.6.1989 – VI R 27/88, BStBl. II 1990, 123; R 13 Abs. 2 Satz 3 LStR.

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; v. 27.5.1994 – VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17). 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.

Rspr. und FinVerw. schränken darüber hinaus das Nachprüfungsrecht des FA zu Unrecht ein (krit. dazu v. BECKERATH in K/S/M, § 3 Nr. 12 Rn. B 12/101 f.; zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 3). So soll das FA nur bei besonderer Veranlassung prüfen, ob ein nachweisbarer Aufwand für WK (oder BA) angefallen ist, den die Entschädigung nicht offenbar übersteigen darf (BFH v. 24.10.1991 – VI R 83/89, BStBl. II 1992, 140; R 13 Abs. 2 Satz 6 LStR). Im Regelfall kann danach davon ausgegangen werden, daß die Entschädigung nur in Höhe des tatsächlichen Aufwands gezahlt wird. Die Prüfung des FA, ob die Entschädigung etwa für Verdienstausfall oder Zeitverlust gezahlt wird oder die dem Stpfl. entstandenen Aufwendungen übersteigt, hat sich zudem nur darauf zu erstrecken, ob anderen Personen in gleicher Dienststellung im Durchschnitt der Jahre Aufwendungen etwa in Höhe der Entschädigung erwachsen.

BFH v. 9.6.1989 – VI R 7/91, BStBl. II 1990, 121; v. 9.6.1989 – VI R 27/88, BStBl. II 1990, 123; v. 9.7.1992 – IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50; R 13 Abs. 2 Satz 5 LStR.

19 b) **Verwaltungsanweisungen zur Bestimmung des Werbungskostenersatzes**

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. 9.7.1992 – IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50; v. 9.6.1989 – VI R 154/86, BStBl. II 1990, 121; v. 9.6.1989 – VI R 27/88, BStBl. II 1990, 123; v. 15.3.1968 – VI R 288/66, BStBl. II 1968, 437) eine große Anzahl

von Verwaltungsanweisungen erlassen. Diese regeln pauschal für einzelne Fallgruppen, bis zu welcher Höhe eine stfreie Aufwandsentschädigung anzunehmen ist. Die Gerichte sind an diese Verwaltungsanweisungen nicht gebunden. 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; Nds. FG v. 12.3.1997, EFG 1997, 941, rkr.; zur Frage, ob eine OFD-Vfg. die Vorgaben des Satzes 2 erfüllt, s. BVerfG v. 28.6.1993 – 1 BvR 390/89, BB 1993, 2068.

Pauschalierungen nach den LStR: Sofern keine Einzelanweisungen in Form von Schätzungsrichtlinien bestehen, kann sich eine Feststellungserleichterung aus R 13 Abs. 3 und 5 LStR ergeben. R 13 Abs. 3 LStR enthält Pauschalierungen für hauptamtlich und ehrenamtlich tätige Personen mit Wirkung ab VZ 2002. Zu den ehrenamtlich tätigen Personen zählen insbes. die Mitglieder kommunaler Volksvertretungen. Bei hauptamtlich tätigen Personen (zB Bürgermeister 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 13 Abs. 3 Satz 2 LStR). Im übrigen ist ein stfreier Mindest- oder Höchstbetrag von 154 € ab VZ 2002 anzusetzen (R 13 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 und Sätze 3 und 4 LStR; zur Übertragungsmöglichkeit nicht ausgeschöpfter stfreier Monatsbeträge vgl. R 13 Abs. 3 Satz 8 LStR). Ist die Aufwandsentschädigung niedriger als 154 € monatlich, bleibt nur der tatsächlich geleistete Betrag stfrei (R 13 Abs. 3 Satz 4 LStR). Nach R 13 Abs. 5 LStR darf von Pauschalentschädigungen, die Gemeinden oder andere juristische Personen des öffentlichen Rechts für eine gelegentliche ehrenamtliche Tätigkeit zahlen, ein Betrag bis zu 6 € täglich ohne nähere Prüfung als stfrei anerkannt werden. Bei höheren Pauschalentschädigungen hat das FA zu prüfen, ob auch ein Aufwand an Zeit und Arbeitsleistung sowie ein entgangener Verdienst abgegolten 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). Glaubte 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; R 13 Abs. 4 LStR).

Einstweilen frei.

20–21

IV. Berücksichtigung nicht abgegotener, 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, Verdienstaussfall

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; zur Bedeutung des § 3c und Grenzen des WK-Abzugs s. BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823; v. 26.3.2002 – VI R 25/00, BFH/NV 2992, 1290. Sie betrifft nur entsprechende Leistungen nach Nr. 12 Satz 2.

► *Abgegoltene Aufwendungen* kann der Stpfl. nicht als WK geltend machen. Dies folgt aus dem Grundgedanken des § 3c, wonach bei streifen 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). Deshalb kommt es im Einzelfall zunächst auf die Frage an, welchen Aufwand eine Entschädigung abgelden soll. Dabei besteht zwischen der Frage, ob eine Aufwandsentschädigung den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, abgelden 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; v. 24.10.1991 – VI R 38/90, BFH/NV 1992, 243; v. 10.1.1992 – VI R 167/88, BFH/NV 1992, 387.

► *Umfang der Abgeltungswirkung*: Welchen Aufwand eine Entschädigung abgelden soll, ist dem jeweiligen Bundes- oder Landesgesetz zu entnehmen. 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 Ba.-Württ.; s. auch BFH v. 14.11.1986 – VI R 226/80, BStBl. II 1987, 385 zum Umfang des Auslandstrennungsgelds, und v. 28.1.1988 – IV R 186/85, BStBl. II 1988, 635 zum Umfang der Dienstaufwandsentschädigung bei einem Betriebsprüfer; vgl. dazu auch BMF v. 28.3.1989, FR 1989, 286.

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, und v. 9.6.1989 – VI R 27/88, BStBl. II 1990, 123 betr. nds. Stadtdirektor).

Das bedeutet, daß – je nach Auslegung der landesrechtlichen Begünstigungsnorm (vgl. dazu auch OFD Münster v. 14.6.1989, DB 1989, 1442 zum Umfang der stfreien Aufwandsentschädigung für Gerichtsvollzieher) – 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 nds. Stadtdirektors, BFH v. 9.6.1989 – VI R 27/88, BStBl. II 1990, 123), oder mit allen WK (so im Fall des ba.-Württ. 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

cherheit führen (Anm. o.V., HFR 1990, 70; s. zur Abgeltung im Einzelfall zB auch Nds. FG v. 12.3.1997, EFG 1997, 942, rkr.; FG Sa.-Anh. v. 8.6.1995, EFG 1995, 18, rkr.; FG Nürnberg. v. 25.1.1994, EFG 1994, 747 zur Abordnung von Beamten in das Beitrittsgebiet und damit zu Nr. 12 Satz 1).

Nicht abgegoldene 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; v. 9.6.1989 – VI R 33/86, BStBl. II 1990, 119; vgl. auch R 13 Abs. 4 Satz 10 ff. LStR). Dies gilt insbesondere für Aufwandsentschädigungen iSd. Nr. 12 Satz 1.

Einstweilen frei.

23–25

V. ABC steuerfreier und nicht steuerfreier Aufwandsentschädigungen 26

Steuerfrei nach Nr. 12 sind Aufwandsentschädigungen in folgenden Fällen:

- ▷ *Beitrittsgebiet*: Die Anwendung von Satz 1 auf Zulagen für Besoldungsempfänger des Bundes und der Länder wegen ihrer dienstlichen Tätigkeit im Beitrittsgebiet verstieß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Allerdings schied eine rückwirkende Nichtanwendung von Satz 1 auf die den Bundes- und Landesbediensteten gewährten Aufwandsentschädigungen aus Gründen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes aus (vgl. im einzelnen BVerfG v. 11.11.1998 – 1 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502; dazu Anm. BERGKEMPER, FR 1999, 254; BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823; v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142, Beschl. aufgeh. am 20.4.1999); WK sind zu dem Teil nicht abziehbar, der dem Verhältnis der sfrei gewährten Aufwandsentschädigung zu den im Zeitraum der Tätigkeit im Beitrittsgebiet erzielten Gesamteinnahmen entspricht (BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823; v. 26.3.2002 – VI R 25/00, BFH/NV 2002, 1290; v. 26.3.2002 – VI R 45/00, BStBl. II 2002, 827; v. 9.8.2002 – VI R 34/02, BFH/NV 2003, 28; v. 28.8.2002 – VI R 40/02, nv.; v. 26.3.2002 – VI R 103/00, nv.);
- ▷ *Bezirksverordnetenversammlung*: Entschädigungen für Mitglieder der Bezirksverordnetenversammlung in Berlin (OFD Berlin v. 17.6.1997, FR 1997, 693);
- ▷ *Bistümer und Generalvikarien*: Aufwandsentschädigungen von Bediensteten (OFD Köln v. 27.1.1975, LStKartei NRW F. 3 Teil L Nr. 101);
- ▷ *Bürgermeister*: Pauschalierung gem. R 13 Abs. 3 LStR; s. ausf. Anm. 19 (zur Rechtslage bis VZ 2001 s. BFH v. 9.6.1989 – VI R 154/86, BStBl. II 1990, 121 [hauptamtlicher B. in Hessen], und FG Köln v. 2.2.1988, EFG 1988, 347, rkr. [ehrenamtlicher B. in NRW]).
- ▷ *Ehrenamtliche Richter*: Entschädigungen (OFD Hamburg v. 11.3.2002, DStZ 2002, 342);
- ▷ *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, EFG 1983, 12, rkr.; OFD Magdeburg v. 28.3.2002, DStR 2002, 1046, ab VZ 2002);
- ▷ *Ehrenamtliche Wahlhelfer*: Erfrischungsgelder (OFD Magdeburg v. 19.4.2002, DB 2002, 1133; FinMin. Sachs.-Anh. v. 15.3.2002, DStZ 2002, 342; FinMin. Thür. v. 30.4.1999, DStR 1999, 1317);

- ▷ *Feuerwehrdienst*: Aufwandsentschädigungen für ehrenamtlich geleisteten Feuerwehrdienst in Sachs. (FinMin. Sachs. v. 22.6.1994, StEK EStG § 3 Nr. 610, und 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. Bdb. v. 10.6.1996, FR 1996, 798, und FinMin. 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; v. 24.10.1991 – VI R 38/90, BFH/NV 1992, 243;
- ▷ *Gesetzliche Krankenkasse*: Geschäftsführer (BMF v. 12.9.1990, DB 1990, 2143 = StRK EStG § 3 Nr. 484; ferner: FG München v. 8.4.1959, EFG 1960, 25, rkr.);
- ▷ *Kommunalverwaltung*: Aufwandsentschädigungen für hauptamtlich und ehrenamtlich tätige Personen (R 13 Abs. 3 u. 4 LStR 2004 ab VZ 2002; vgl. auch Anm. 19 und „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*: s. FinMin. NRW v. 18.7.1977 u. 26.5.1978, LStKartei NRW § 3 F. 3 Teil L Nr. 105; FG Ba.-Württ. v. 16.2.1968, EFG 1968, 348, rkr.);
- ▷ *Präsident einer Rechtsanwaltskammer* (FG Hamb. v. 11.12.1967, 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 BTags*: 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 13 Abs. 3 LStR; s. ausf. Anm. 19 (zur Rechtslage bis VZ 2001 s. BFH v. 9.6.1989 – VI R 27/88, BStBl. II 1990, 123, und v. 9.7.1992 – IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50 zum Stadtdirektor bzw. Samtgemeindedirektor in Nds.; FinMin. Nds. v. 12.11.1991, StEK EStG § 3 Nr. 557; FinMin. NRW v. 3.4.1990, StEK EStG § 3 Nr. 463; FinMin. Rhld.-Pf. v. 19.1.1990, StEK EStG § 3 Nr. 461; FinMin. Sa.-Anh. v. 17.10.1991, StEK EStG § 3 Nr. 524; FinMin. Thür. v. 23.2.1993, StEK EStG § 3 Nr. 578; v. 10.3.1994, StEK EStG § 3 Nr. 604; v. 5.8.1996, FR 1996, 761; v. 5.8.1996, FR 1996, 798; OFD Frankfurt v. 21.6.1996, FR 1996, 603);
- ▷ *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, EFG 1990, 309, rkr.;

- ▷ *Verwaltungsangehörige im Außendienst*: FinMin. NRW v. 29.6.1982, LStKartei NRW § 3 EStG F. 4 Nr. 106; FinMin. Bdb. 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);
- ▷ *Volksbochschule*: Leiterin eines Jugendbildungswerks (FG Ba.-Württ. v. 14.5.1987, EFG 1987, 495);
- ▷ *Volkszähler*: s. BMF v. 7.10.1982, FR 1982, 564; zur Entschädigung bei der Gebäude- und Wohnungszählung s. auch OFD Rostock v. 16.6.1995, StEK EStG § 3 Nr. 629.

Nicht steuerfrei nach Nr. 12 sind Aufwandsentschädigungen in folgenden Fällen:

- ▷ *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. 10);
- ▷ *Ärzttekammer*: Mitglieder des Verwaltungsausschusses einer von der Kammer betriebenen Ärzteversorgung (BFH v. 9.5.1974 – IV R 160/71, BStBl. II 1974, 631);
- ▷ *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;
- ▷ *Beitrittsgebiet*: Mobilitätzulage in der Privatwirtschaft (FG Nds. v. 16.1.2001, EFG 2002, 626, rkr.; BMF v. 17.1.1992, StEK EStG § 3 Nr. 534; zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 3; von Verwaltungsschulen im Beitrittsgebiet an nebenberufliche Dozenten gezahlte Honorare (FinMin. Hessen v. 12.11.1993, StEK EStG § 3 Nr. 594); von kommunalen Spitzenverbänden im Beitrittsgebiet gezahlte Aufwandsentschädigungen, die nicht durch Personalkostenzuschüsse des Bundes gedeckt sind (BMF v. 17.2.1994, StEK EStG § 3 Nr. 600);
- ▷ *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; FG Schl.-Holst. v. 21.8.2003, EFG 2003, 1595, rkr.);
- ▷ *Ehrenamtliche Kassenverwalter* (FG München v. 10.8.1979, EFG 1980, 64, rkr.);
- ▷ *Ehrenamtliche Mitglieder kommunaler Vertretungen*: StFreiheit nur für pauschale Entschädigung und Sitzungsgelder (s. Anm. 19); FG Sachs.-Anh. v. 10.2.2003, EFG 2003, 917 zu Aufwandsentschädigungen eines ehrenamtlichen Bürgermeisters; zur Rechtslage bis VZ 2001 s. FinMin. Bayern v. 15.2.1990 und v. 11.5.1990, StEK EStG § 3 Nr. 456 und Nr. 476; FinMin. Ba.-Württ. v. 22.1.1990, StEK EStG § 3 Nr. 477; FinMin. Hessen v. 17.1.1990, StEK EStG § 3 Nr. 458; FinMin. Rhld.-Pf. v. 18.1.1990, StEK EStG § 3 Nr. 460; FinMin. Saarl. v. 8.2.1990, StEK EStG § 3 Nr. 453; FinMin. Sa.-Anh. v. 29.11.1991, StEK EStG § 3 Nr. 528; FinMin. Schl.-Holst. v. 16.3.1990, StEK EStG § 3 Nr. 470; FinMin. NRW v. 12.2.1990, DB 1990, 561; FinMin. Thür. v. 24.10.1996, StEK EStG § 3 Nr. 662, 674.
- ▷ *Europäisches Parlament*: Mitglieder (FG Bremen v. 22.6.1990, 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, 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 Saarl. v. 24.9.1996, 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, EFG 1983, 12, rkr., und FG Hamb. v. 30.6.1988, EFG 1989, 10, rkr.);
- ▷ *Kassenärztliche Vereinigung*: Aufwandsentschädigungen an Mitglieder (BFH v. 26.1.1962 – VI 141/60 S, BStBl. III 1963, 201);
- ▷ *Ministerialzulagen und oberstgerichtliche Zulagen*: s. 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*: s. 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 Sachs.-Anh. v. 15.1.2002, EFG 2002, 744, rkr.);
- ▷ *Repräsentationsaufwendungen*: BFH v. 9.7.1992 – IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50, und 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 –, die in der Rechtsform einer öffentl. 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, EFG 1979, 432, rkr.; zum Kleidergeld FinMin. Nds. v. 20.6.1984 u. OFD Hannover v. 11.9.1997, StEK EStG § 3 Nr. 693);
- ▷ *Wasserbeschaffungsverband*: Vorsteher (BFH v. 19.1.1990 – VI R 42/86, BStBl. II 1990, 679).