

Urteil vom 17. Oktober 2012, VIII R 57/09

Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG für Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher Betreuer nach § 1835a BGB

BFH VIII. Senat

EStG § 3 Nr 12 S 1, EStG § 3 Nr 26b, EStG § 18 Abs 1 Nr 3, BGB § 1835a, EStG § 3 Nr 12 S 1, EStG § 18 Abs 1 Nr 3, EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 23. September 2009, Az: 3 K 1350/08

Leitsätze

1. Betreuer üben eine sonstige vermögensverwaltende Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG aus (Anschluss an BFH-Urteile vom 15. Juni 2010 VIII R 10/09, BFHE 230, 47, BStBl II 2010, 906; VIII R 14/09, BFHE 230, 54, BStBl II 2010, 909).
2. Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher Betreuer nach § 1835a BGB sind nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG steuerfrei.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob vom Kläger und Revisionskläger (Kläger) bezogene Aufwandsentschädigungen für bis zu 42 gleichzeitige ehrenamtliche Betreuungen in den Streitjahren 2001 bis 2004 der Einkommensteuer unterliegen.
- 2 Der Kläger erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus einer hiervon unabhängigen selbständigen Tätigkeit als Aufsichtsrat sowie aus Kapitalvermögen.
- 3 Daneben bezog er Aufwandsentschädigungen aus der Bestellung als Betreuer i.S. des § 1896 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) in zeitweise bis zu 42 Fällen durch das zuständige Amtsgericht (AG). In wenigen Fällen erfolgten die Zahlungen durch die Betreuten selbst (2001: 5 Fälle; 2002: 3 Fälle; 2003: 7 Fälle und 2004: 5 Fälle). Im Übrigen leistete das AG für jede andere im Streitzeitraum vom Kläger betreute Person --jeweils jährlich-- eine Aufwandsentschädigung i.S. der §§ 1835a, 1908i BGB in Höhe von 600 DM für das Jahr 2001, in Höhe von 312 € für die Zeit von Januar 2002 bis Juni 2004 sowie in Höhe von 323 € ab 1. Juli 2004. In Einzelfällen erfolgte die Zahlung anteilig.
- 4 Die an den Kläger gezahlten Aufwandsentschädigungen verbuchte das AG unter dem Haushaltstitel Nr. 0503.53601.0007 (in 2001 und 2002: Kapitel 0503 Titel 53601 Untertitel 0007) des Einzelplans 05 des Staatshaushaltsplans des Landes Baden-Württemberg. Der zum Kapitel 0503 (Gerichte der ordentlichen Gerichtsbarkeit und Staatsanwaltschaften) gehörende Haushaltstitel 53601 trug in allen Streitjahren die Bezeichnung "Auslagen in Rechtssachen (einschließlich Reisekosten)" und betraf nach den Erläuterungen zu diesem Haushaltstitel in den Jahren 2002 bis 2004 (jeweils unter 7.) "Aufwand für ehrenamtliche Vormünder, Pfleger und Betreuer ..." (gefolgt von dem jeweiligen Betrag) sowie nach den Erläuterungen zum Staatshaushaltsplan für das Jahr 2001 (unter Nr. 6) "Aufwand für Vormünder, Pfleger und Betreuer ...".
- 5 Die in den Einkommensteuererklärungen des Klägers für die Streitjahre nicht erfassten Aufwandsentschädigungen berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) aufgrund einer Steuerfahndungsprüfung mit Einkommensteueränderungsbescheiden für die Streitjahre vom 4. September 2007 --unter Ansatz eines pauschalen Werbungskostenabzugs von 25 %-- als nach § 22 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerbare Leistungen.
- 6 Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in

Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 120 veröffentlichten Urteil im Wesentlichen mit der Begründung ab, die Aufwandsentschädigungen seien nach § 15 EStG steuerbar und insbesondere nicht nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG steuerfrei.

- 7 Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Er beantragt, das angefochtene Urteil sowie die angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheide für die Streitjahre 2001 bis 2004 vom 4. September 2007 jeweils in der Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt, im Wesentlichen unter Bezugnahme auf die Gründe des angefochtenen FG-Urteils, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten. Es hält die Revision für unbegründet, hat aber keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil und die angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung sind nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO aufzuheben, weil die streitigen Einnahmen des Klägers aus seiner Tätigkeit als ehrenamtlicher Betreuer steuerfrei sind.
- 12 1. Im Ausgangspunkt sind FA und FG allerdings zu Recht davon ausgegangen, dass die Einnahmen des Klägers aus seiner Betreuer Tätigkeit grundsätzlich steuerbar sind. Rechtsgrundlage dafür ist aber nicht § 15 EStG (wie vom FG angenommen) oder § 22 Nr. 3 EStG (wie von der Finanzverwaltung angenommen), sondern § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Denn Betreuer i.S. des § 1896 BGB erzielen nach der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) Einkünfte, die der vermögensverwaltenden Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zuzurechnen sind (BFH-Urteile vom 15. Juni 2010 VIII R 10/09, BFHE 230, 47, BStBl II 2010, 906; VIII R 14/09, BFHE 230, 54, BStBl II 2010, 909, unter Aufgabe der früheren abweichenden Rechtsprechung im BFH-Urteil vom 4. November 2004 IV R 26/03, BFHE 208, 280, BStBl II 2005, 288).
- 13 2. Die Einnahmen aus der im Streitfall ehrenamtlich ausgeübten Betreuer Tätigkeit sind aber nach § 3 EStG steuerfrei.
- 14 a) Für die --hier nicht betroffenen-- Veranlagungszeiträume ab 2011 folgt die --allerdings betraglich begrenzte-- Steuerfreiheit aus § 3 Nr. 26b EStG. Nach dieser durch das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) eingefügten Vorschrift sind "Aufwandsentschädigungen nach § 1835a des Bürgerlichen Gesetzbuchs" steuerfrei, soweit sie zusammen mit den steuerfreien Einnahmen im Sinne der Nr. 26 den Freibetrag nach Nr. 26 Satz 1 nicht überschreiten (vgl. dazu von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 26b Rz B 26b/25 ff.).
- 15 b) Für frühere Veranlagungszeiträume --wie hier für die Streitjahre 2001 bis 2004-- folgt dies entgegen der Ansicht des FA, des FG und des BMF aus § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG. Danach sind solche Bezüge steuerfrei, die aus einer Bundes- oder Landeskasse gezahlt werden und
- 16 "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".
- 17 Auf diese Regelung kann sich der Kläger ungeachtet dessen berufen, dass sie das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) mit Beschluss vom 11. November 1998 2 BvL 10/95 (BVerfGE 99, 280, BStBl II 1999, 502) für verfassungswidrig erklärt hat.
- 18 aa) Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit wurde vom BVerfG ausdrücklich nur auf die Anwendbarkeit bei Zulagen für Besoldungsempfänger des Bundes wegen dienstlicher Tätigkeit in Dienststellen der sog. neuen Bundesländer beschränkt und vom BFH entsprechend (nur) auf solche Zulagen für Landesbeamte erstreckt (BFH-Urteile vom 26. März 2002 VI R 26/00, BFHE 198, 545, BStBl II 2002, 823; vom 26. März 2002 VI R 45/00, BFHE 198, 554, BStBl II 2002, 827). Zulagen dieser Art gleichen nämlich --so das BVerfG in BVerfGE 99, 280, BStBl II 1999,

502-- nicht tatsächlich entstandenen Erwerbsaufwand aus, sondern erhöhen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Für sie ist die unwiderlegbare Vermutung des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG, nach dieser Vorschrift festgesetzte Zahlungen seien bei Einhaltung der gesetzlich benannten Festsetzungsvoraussetzungen Aufwandsentschädigungen (von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 3 Nr. 12 Rz B 12/7; Carl, Finanz-Rundschau --FR-- 1991, 125), nicht zu rechtfertigen.

- 19** bb) Inwieweit dies auch für andere Zahlungen aus öffentlichen Kassen gilt (für eine weitgehende Verfassungswidrigkeit der Vorschrift Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 3 Nr. 12 EStG Rz 3, m.w.N), kann für den Streitfall dahinstehen. Denn für den Ersatz von Aufwendungen, die ihrer Art nach Werbungskosten oder Betriebsausgaben sind, wird die Steuerfreiheit i.S. des § 3 Nr. 12 EStG als verfassungskonform angesehen (vgl. Blümich/Erhard, § 3 EStG Rz 117 unter Bezugnahme auf BFH-Beschluss vom 21. September 2006 VI R 81/04, BFHE 215, 196, BStBl II 2007, 114; BFH-Urteil vom 29. November 2006 VI R 3/04, BFHE 216, 163, BStBl II 2007, 308, m.w.N.).
- 20** cc) Um solche Aufwendungen handelt es sich bei der hier streitigen Aufwandsentschädigung nach § 1835a BGB. Sie setzt schon nach dem Wortlaut der Regelung voraus, dass dem Betreuer --dem Regelfall des § 1836 Abs. 1 Satz 1 BGB entsprechend-- kein Anspruch auf Vergütung zusteht und soll geringfügige Aufwendungen (ehrenamtlicher Betreuer) abgelten, und damit auch die Gerichte von einem darauf bezogenen Prüfungsaufwand entlasten (vgl. BTDrucks 11/4528, S. 88).
- 21** c) Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG sind im Streitfall gegeben.
- 22** aa) Die Bezüge des Klägers aus seiner ehrenamtlichen Tätigkeit als Betreuer beruhen zunächst auf einer Festsetzung als Aufwandsentschädigung in einem Bundesgesetz.
- 23** Denn § 1835a Abs. 1 Satz 1 BGB i.V.m. § 1908i BGB setzt den Anspruch eines Betreuers (ohne Vergütungsansprüche) auf Aufwandsersatz ausdrücklich "als Aufwandsentschädigung" fest und bemisst diese Aufwandsentschädigung je Jahr als Festbetrag (Palandt/Diederichsen, Bürgerliches Gesetzbuch, 71. Aufl., § 1835a Rz 3) mit dem Neunzehnfachen des Höchstbetrages der Zeugenentschädigung je Stunde versäumter Arbeitszeit i.S. des § 22 des Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetzes.
- 24** bb) Des Weiteren ist es für die Steuerfreiheit der streitigen Zahlungen unerheblich, dass in dem für die Auszahlung der Aufwandsentschädigung maßgeblichen Haushaltstitel des Haushaltsplans der Begriff "Aufwandsentschädigung" nicht verwendet wird. Dafür sprechen Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Zweck des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG.

25

(1) Der Wortlaut des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG lässt sechs Möglichkeiten für steuerbegünstigte Festsetzungen als Aufwandsentschädigung zu (vgl. dazu von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 3 Nr. 12 Rz B 12/60), nämlich

- die Festsetzung in einem Bundesgesetz,
- die Festsetzung in einem Landesgesetz,
- die Festsetzung aufgrund bundesgesetzlicher Ermächtigung,
- die Festsetzung aufgrund landesgesetzlicher Ermächtigung,
- die Festsetzung durch die Bundesregierung oder
- die Festsetzung durch eine Landesregierung.

- 26** Die in der mündlichen Verhandlung nachhaltig vorgetragene Auffassung des FA und des BMF, für alle dieser sechs Möglichkeiten sei gleichermaßen zusätzlich eine entsprechende Ausweisung als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan Voraussetzung für die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG (so wohl auch HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 12 EStG Rz 10 "Ausweis"), folgt nicht zwingend aus dem Wortlaut und der Struktur der Regelung.
- 27** Denn das Gebot der Ausweisung im Haushaltsplan ("und als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan ausgewiesen

werden") kann angesichts der "oder"- Verknüpfungen zwischen den sechs Möglichkeiten steuerfreier Aufwandsentschädigungen gleichermaßen nur auf die letzte oder die beiden letzten Alternativen (Festsetzung durch die Bundes- oder Landesregierung) bezogen sein.

- 28** (2) Für diese Auslegung spricht schon der Zweck der Bindung an eine Ausweisung im Haushaltsplan, mit ihr "eine Mitwirkung der parlamentarischen Organe zu gewährleisten" (vgl. von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 3 Nr. 12 Rz B 12/61). Einer solchen --weiteren-- Mitwirkung bedarf es nämlich ersichtlich nicht für solche Aufwandsentschädigungen, die bereits durch Gesetz --wie im Streitfall in § 1835a BGB-- und damit bereits unter Mitwirkung der parlamentarischen Organe als Aufwandsentschädigung normiert worden sind.
- 29** (3) Für diese Auslegung spricht auch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift. Denn der Gesetzgeber hat das Erfordernis einer Ausweisung als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan erst mit § 3 Nr. 12 EStG 1957 "zur Klarstellung in Zweifelsfällen" (vgl. ohne nähere Begründung im Weiteren Schriftlicher Bericht des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen zu BTDrucks 2/3509 und 2/3510, S. 8) in das EStG eingestellt. Alleiniger Grund für diese Klarstellung war die Entscheidung des BFH in den Urteilen vom 22. September 1955 IV 47/54 S (BFHE 62, 488, BStBl III 1956, 181) und vom 24. Juli 1956 IV 382/55 S (BFHE 64, 291, BStBl III 1957, 111) zu § 3 Nr. 11 EStG a.F., dass Ministerialzulagen ohne entsprechende ausdrückliche normative Regelung nicht als Aufwandsentschädigungen im Sinne dieser Vorschrift steuerfrei seien, sondern zum Arbeitslohn gehörten.
- 30** Danach sind "Zweifelsfälle" im Sinne der Motive des Gesetzgebers ersichtlich nur solche Sachverhalte, bei denen sich der Charakter einer Zahlung als Aufwandsentschädigung nicht schon unmittelbar aus dem Gesetz ergibt. Ergibt er sich bereits aus dem Gesetz, bedarf es infolgedessen nicht einer zusätzlichen entsprechenden Ausweisung der Zahlungen im Haushaltsplan des jeweiligen Bundes- oder Landeshaushaltsgesetzgebers. Denn in diesem Fall ist dem Zweck des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG, eine hinreichende gesetzliche Grundlage für die Behandlung als Aufwandsentschädigung (typisierender Ersatz von Erwerbsaufwendungen) zu gewährleisten, bereits umfassend Rechnung getragen.
- 31** (4) Ob und in welchem Umfang die hier streitigen Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Betreuer nach Inkrafttreten der Neuregelung in § 3 Nr. 26a EStG (eingefügt durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. Oktober 2007, BGBl I 2007, 2332, BStBl I 2007, 815, zuletzt geändert durch das JStG 2010) sowie in § 3 Nr. 26b EStG i.d.F. des JStG 2010 (weiterhin) in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG fallen oder ob dieser Regelung die neuen Vorschriften der Nrn. 26a und 26b als Sondervorschriften ab dem Zeitpunkt ihres Inkrafttretens vorgehen, kann der Senat offenlassen (vgl. zu dem Konkurrenzverhältnis HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 26a EStG Rz 1 "Verhältnis zu anderen Vorschriften" und HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 26b EStG Rz 1 "Verhältnis zu anderen Vorschriften"; Oberfinanzdirektion --OFD-- Frankfurt, Verfügung vom 30. August 2011 -S 212 A-33-St 213, juris). Denn im Streitfall sind nur die vor diesem Zeitpunkt liegenden Veranlagungszeiträume 2001 bis 2004 betroffen.
- 32** (5) Mit seiner Auffassung, dass nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG kraft Gesetzes festgesetzte Aufwandsentschädigungen unabhängig von einer entsprechenden Ausweisung im Haushaltsplan steuerfrei sind und eine solche Ausweisung nur für durch die Bundesregierung oder durch Landesregierungen festgesetzte Aufwandsentschädigungen erforderlich ist, weicht der Senat entgegen der Auffassung des FA und des BMF nicht von der Rechtsprechung anderer Senate ab.
- 33** Nach bisheriger Rechtsprechung greift § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG allerdings nicht ein, wenn die gezahlte Vergütung weder in einem Bundes- oder Landesgesetz noch in einer Bestimmung, die auf einer Ermächtigung in einem Bundes- oder Landesgesetz oder einer Rechtsverordnung beruht, noch durch die Bundesregierung oder eine Landesregierung festgesetzt worden ist und die Leistung nicht aus einem Titel geleistet worden ist, der ausdrücklich als "Aufwandsentschädigung" bezeichnet wurde und Empfänger und Höhe der zu leistenden Entschädigungen nennt (BFH-Urteil vom 20. August 2008 I R 35/08, BFH/NV 2009, 26 unter Bezugnahme auf HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 12 EStG Rz 10).
- 34** Diese Rechtsprechung bezieht sich indessen ausweislich der Entscheidung in BFH/NV 2009, 26 nur auf Fälle, in denen ohne eine solche ausdrückliche Bezeichnung als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan keine hinreichende gesetzliche Grundlage für eine solche Zuordnung zu steuerfreien Aufwandserstattungen gegeben wäre.
- 35** Insbesondere ergibt sich eine Abweichung nicht aus den vom BMF in Bezug genommenen BFH-Urteilen vom 24. August 1973 VI R 100/71 (BFHE 110, 272, BStBl II 1973, 819) und vom 9. Oktober 1992 VI R 88/91 (BFH/NV

1993, 165).

- 36** Die BFH-Entscheidung in BFHE 110, 272, BStBl II 1973, 819 betraf nämlich eine nicht durch Gesetz, sondern nur durch die Verwaltung beschlossene "Aufwandsentschädigung", die auch nach den Ausführungen unter II.2.c bb (1) bis (4) der Gründe dieses Urteils eine entsprechende Ausweisung im Haushaltsplan für die Anwendbarkeit des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG voraussetzen würde. Die BFH-Entscheidung in BFH/NV 1993, 165 betraf ebenso wie das dazu ergangene Parallelurteil vom 24. Oktober 1991 VI R 83/89 (BFHE 165, 542, BStBl II 1992, 140) die revisionsrechtlich nicht überprüfbare Auslegung einer landesrechtlichen Vorschrift durch die Vorinstanz, nach der streitige (Einrichtungs-) Aufwendungen nicht von dem Begriff der Aufwandsentschädigung in dieser Vorschrift erfasst wurden.
- 37** cc) Auf dieser Grundlage bedarf es einer ausdrücklichen Ausweisung als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung (vgl. OFD Koblenz, Verfügung vom 15. Dezember 2006 S 2240 A-St 31 4, juris) nicht, weil sich der streitige Aufwandsentschädigungsanspruch unmittelbar aus einem Bundesgesetz, nämlich § 1835a BGB ergibt.
- 38** (1) § 1835a BGB ist --wie bereits ausgeführt-- nach dem Wortlaut der Regelung wie auch nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers ausweislich der Gesetzesmaterialien nicht auf eine Vergütung der Betreuungstätigkeit gerichtet. Vielmehr soll er ausschließlich in begrenztem Umfang geringfügige Aufwendungen (ehrenamtlicher Betreuer) abgelden, ihnen durch die Pauschalierung die Mühe abnehmen, solche Aufwendungen wie kleinere Porto- oder Telefonkosten durch Belege nachzuweisen und damit auch die Gerichte von einem darauf bezogenen Prüfungsaufwand entlasten (vgl. BTDrucks 11/4528, S. 88).
- 39** (2) Auch die geringe Höhe der Aufwandsentschädigung je betreuter Person (monatlich etwa 27 € nach der Rechtslage im Jahre 2004) bietet darüber hinaus ersichtlich keinen Anlass zu Zweifeln, dass die dem pauschalen Werbungskostenansatz des Gesetzgebers zugrunde liegende Annahme eines regelmäßig in dieser Höhe zu erwartenden Aufwandes sachgerecht ist.
- 40** (3) Dies unterscheidet die streitige Aufwandsentschädigung von anderen öffentlich-rechtlichen Zahlungen wie Ministerialzulagen und oberstgerichtlichen Zulagen, die regelmäßig nicht ausschließlich auf die Abgeltung von Sonderaufwand ausgerichtet sind (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 1964 VI 298/60 U, BFHE 81, 401, BStBl III 1965, 144; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 99, 280, BStBl II 1999, 502; BFH-Urteile in BFHE 198, 545, BStBl II 2002, 823; in BFHE 198, 554, BStBl II 2002, 827). Für Zulagen dieser Art wäre --so das BVerfG in BVerfGE 99, 280, BStBl II 1999, 502-- die unwiderlegbare Vermutung des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG, nach dieser Vorschrift festgesetzte Zahlungen seien bei Einhaltung der gesetzlich benannten Festsetzungsvoraussetzungen Aufwandsentschädigungen (Carl, FR 1991, 125) sachlich verfehlt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de