

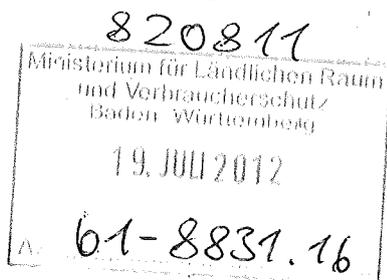


# Baden-Württemberg

MINISTERIUM FÜR FINANZEN UND WIRTSCHAFT

Ministerium für Finanzen und Wirtschaft  
Baden-Württemberg • Pf. 10 14 53 • 70013 Stuttgart

Ministerium für Ländlichen Raum  
und Verbraucherschutz  
Baden-Württemberg



Stuttgart 17. Juli 2012

Name Herr Leis

Telefon 0711 3629

Telefax 0711 3890

E-Mail [Andreas.Leis@mfw.bwl.de](mailto:Andreas.Leis@mfw.bwl.de)

Aktenzeichen 3-S233.6/2

(Bitte bei Antwort angeben!)

Steuerliche Behandlung der Zahlungen in Form einer Aufwandsentschädigung und eines Auslagenersatzes an die ehrenamtlich tätigen Naturschutzbeauftragten

Ihre Nachricht vom 6. Juni 2012; Erlass des Ministeriums Ländlicher Raum vom 8. Januar 1998 - 62-8831.16 -

Zur steuerlichen Behandlung der Zahlungen in Form einer Aufwandsentschädigung und eines Auslagenersatzes an die ehrenamtlich tätigen Naturschutzbeauftragten nimmt das Ministerium für Finanzen und Wirtschaft wie folgt Stellung:

### Aufwandsentschädigung

Die vom Land als Aufwandsentschädigung an die ehrenamtlich tätigen Naturschutzbeauftragten gewährten Zahlungen von monatlich 200 Euro sind nach § 3 Nr. 12 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) steuerfrei.

Die für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG erforderlichen Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Denn die aus der Landeskasse gewährten Zahlungen sind zum Einen in § 61 Abs. 4 Satz 5 Naturschutzgesetz Baden-Württemberg als Aufwandsentschädigung festgelegt und zum Anderen im Haushaltsplan (hier: Einzelplan 0829, Titel 412 02) als Aufwandsentschädigung ausgewiesen.

Hieran ist auch im Hinblick auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 11. November 1998 (BStBl 1999 II S. 502) weiterhin festzuhalten. Danach kann die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG zwar nur insoweit verfassungskonform berücksichtigt werden, als mit den Aufwandsentschädigungen steuerlich ab-

setzbare Erwerbsaufwendungen (Werbungskosten oder Betriebsausgaben) abgegolten werden. Da es das Bundesverfassungsgericht allerdings unterlassen hat, die Vorschrift als verfassungswidrig zu verwerfen und der (Bundes-)Gesetzgeber den Wortlaut des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG unverändert belassen hat, ist eine verfassungskonforme Auslegung nur bei „neuen“ Aufwandsentschädigungen zu beachten. Als „neue“ Aufwandsentschädigungen sind Regelungen anzusehen, bei denen die gesetzliche Bestimmung bzw. die Festlegung sowie deren Ausweisung im Haushaltsplan als Aufwandsentschädigung erst nach Ergehen der vorstehenden Entscheidung erfolgen.

Im Ergebnis bleiben die vom Land als Aufwandsentschädigung an die ehrenamtlich tätigen Naturschutzbeauftragten gewährten Zahlungen aus Vertrauensschutzgründen weiterhin steuerbefreit.

#### Auslagenersatz

Der von den Stadt-/Landkreisen an die ehrenamtlich tätigen Naturschutzbeauftragten gewährte Auslagenersatz unterliegt dem Grunde nach der Steuerpflicht.

Die Vergütungen einer ehrenamtlich ausgeübten Tätigkeit führen aber dann nicht zu einer Steuerpflicht, wenn die Zahlungen die mit der Tätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen nicht oder nur unwesentlich übersteigen, also im Regelfall gerade den entstehenden Aufwand abdecken. Von einer unwesentlichen Überschreitung ist auszugehen, wenn der Auslagen- oder Aufwandsersatz im Kalenderjahr die entstehenden Aufwendungen um weniger als 256 Euro überschreiten. In diesen Fällen wird aus Vereinfachungsgründen unterstellt, dass die Tätigkeit nicht ausübt wird, um Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben erzielen zu wollen (sog. Einkunftszielungsabsicht). Bei den als reiner Auslagen- oder Aufwandsersatz gewährten Zahlungen handelt es sich mithin um nicht steuerbare Einnahmen.

Zur Beurteilung dieser Frage darf aber nicht allein auf die tatsächlich entstandenen Aufwendungen des ehrenamtlich Tätigen abgestellt werden. Entscheidend ist, ob es bei einer angenommenen Steuerpflicht der Einnahmen bei den entstandenen Aufwendungen um Erwerbsaufwendungen, also Werbungskosten oder Betriebsausgaben handelt. Daher müssen die gesetzlichen Abzugsbeschränkungen, z.B. für ein häusliches Arbeitszimmer (§ 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG) oder für Verpflegungsmehraufwendungen (§ 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG), berücksichtigt werden.

Als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben kommen insbesondere folgende Aufwendungsarten in Betracht:

- Fahrtkosten mit einem privaten Kraftfahrzeug
- Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeiten mit einer Abwesenheitsdauer von

mindestens 8 Stunden	6 Euro
mindestens 14 Stunden	12 Euro
24 Stunden	24 Euro
- Telefonkosten
- Aufwendungen für Büromaterial
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bis zu einem Höchstbetrag von 1.250 Euro

Übersteigt der Auslagen- oder Aufwendungsersatz im Kalenderjahr die als Erwerbsaufwendungen abzugsfähigen Werbungskosten oder Betriebsausgaben um mindestens 256 Euro im Kalenderjahr ist von steuerpflichtigen Einkünften auszugehen.

Beispiel:

Der ehrenamtlich tätige Naturschutzbeauftragte erhält im Kalenderjahr 2011 zusätzlich zu den vom Land gewährten Aufwandsentschädigungen von insgesamt 2.400 Euro vom Landkreis einen pauschalen Auslagenersatz / Auslagenersatz für nachgewiesene Aufwendungen von 600 Euro.

Variante a)

Die tatsächlich entstandenen Aufwendungen sind aufgrund steuerlicher Abzugsbeschränkungen nur im Umfang von 350 Euro als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzugsfähig.

Variante b)

Die tatsächlich entstandenen Aufwendungen sind aufgrund steuerlicher Abzugsbeschränkungen nur im Umfang von 200 Euro als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzugsfähig.

Lösung:

Die Aufwandsentschädigungen sind nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG steuerfrei.

Variante a)

Der Auslagenersatz von 600 Euro übersteigt die tatsächlich entstandenen Aufwendungen nur unwesentlich (600 Euro - 350 Euro = 250 Euro). Die Tätigkeit als ehrenamtlicher Naturschutzbeauftragter wird ohne Einkunftserzielungsabsicht ausgeübt. Hinsichtlich des Auslagenersatzes liegen deshalb keine steuerbaren Einnahmen vor.

Variante b)

Der Auslagenersatz von 600 Euro übersteigt die tatsächlich entstandenen Aufwendungen um 400 Euro (600 Euro - 200 Euro = 400 Euro) und damit nicht nur unwesentlich. Der Auslagenersatz führt zu steuerpflichtigen Einkünften.

Welcher Einkunftsart die Zahlungen für den Auslagen- oder Aufwendungsersatz zuzurechnen sind, bestimmt sich nach den konkreten Umständen des Einzelfalles.

Lässt sich keine konkrete Einkunftsart bestimmen, sind die Zahlungen für den Auslagen- oder Aufwendungsersatz als Einkünften aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG (sonstige Einkünfte) zu erfassen.

Die dem Naturschutzbeauftragten im Zusammenhang mit seiner ehrenamtlichen Tätigkeit entstehenden und dem Grunde nach als Werbungskosten abzugsfähigen Aufwendungen können nach § 3c Abs. 1 EStG nur in dem Verhältnis der steuerpflichtigen zu den steuerfreien Einnahmen berücksichtigt werden.

Beispiel:

Der ehrenamtlich tätige Naturschutzbeauftragte erhält im Kalenderjahr 2011 zusätzlich zu seiner Aufwandsentschädigung von 2.400 Euro vom Landkreis einen pauschalen Auslagenersatz von 1.200 Euro. Durch die Tätigkeit als Naturschutzbeauftragter sind ihm als Werbungskosten berücksichtigungsfähige Aufwendungen von 600 Euro entstanden.

Die Aufwandsentschädigung ist nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG steuerfrei. Der pauschale Auslagenersatz wird den Einkünften aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG zugeordnet. Die Aufwendungen können nur im Verhältnis von 2 : 1 (2.400 Euro : 1.200 Euro) als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Einnahmen aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG	1.200 Euro
abzüglich Werbungskosten 600 Euro x $\frac{1.200}{3.600}$	200 Euro
= Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG	1.000 Euro

Die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG und die Berücksichtigung der Vereinfachungsregelung nach R 3.12 Abs. 3 Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) kommt nicht in Betracht. Die ehrenamtlich tätigen Naturschutzbeauftragten haben nach § 61 Abs. 4 Satz 4 Naturschutzgesetz lediglich einen Anspruch auf Ersatz ihrer Auslagen und nicht einen Anspruch auf eine Aufwandsentschädigung.

Da die Tätigkeit der Naturschutzbeauftragten auch keine pädagogische Ausrichtung aufweist, mit der durch den persönlichen Kontakt zu Menschen deren geistige oder körperliche Fähigkeiten entwickelt oder gefördert wird, scheidet auch die Anwendung des sog. Übungsleiterfreibetrags für Einnahmen aus einer nebenberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG aus. Aufgrund der Steuerbefreiung der vom Land gewährten Aufwandsentschädigung nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG kommt auch der sog. Ehrenamtsfreibetrag für Einnahmen aus einer nebenberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 3 Nr. 26a EStG nicht zum Tragen.

Soweit es sich bei dem gewährten Auslagen- oder Aufwendungsersatz um die Erstattung von Reisekosten (Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten) handelt, können diese Zahlungen im Umfang des § 3 Nr. 13 EStG steuerfrei bleiben.

Zu den aufgeworfenen Fragen weise ich auf Folgendes hin:

1. *Können wir uns weiterhin inhaltlich auf den Erlass vom 8. Januar 1998 berufen?*

Ja; die vom Land gewährten Aufwandsentschädigungen sind weiterhin nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG steuerfrei.

2. *Trifft es zu, dass auch für Aufwandsentschädigungen im Sinne des Satzes 1 Aufwendungen vorliegen müssen müssen, die steuerlich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar wären?*

Die aufgrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 11. November 1998 (BStBl 1999 II S. 502) erforderliche verfassungskonforme Auslegung des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG ist nur auf Regelungen anzuwenden, bei denen erst nach Ergehen der vorstehenden Entscheidung die gesetzliche Bestimmung bzw. die Festlegung sowie deren Ausweisung im Haushaltsplan als Aufwandsentschädigung erfolgt oder bestehende Regelungen grundlegend geändert werden.

3. *Falls Frage 2 zu bejahen ist, müssen dann die Zahlungen des Landes und des Stadt-/Landkreises den Aufwendungen gegenübergestellt und der die Aufwendungen übersteigende Teil der Entschädigungen versteuert werden?*

Die vom Land und dem Stadt-/Landkreis gewährten Zahlungen sind hinsichtlich ihrer steuerlichen Behandlung getrennt zu beurteilen.

- Die vom Land gewährten Aufwandsentschädigungen sind nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG steuerfrei.
- Der vom Stadt-/Landkreis gewährte Auslagen- oder Aufwendungsersatz ist dem Grunde nach steuerpflichtig und regelmäßig den Einkünften aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG (sonstige Einkünfte) zuzurechnen.

4. *Ist die Vereinfachungsregelung in R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR (Berücksichtigung eines steuerlich anzuerkennender Aufwand von 175 Euro monatlich, da die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag nicht durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt wird) anwendbar?*

Eine Anwendung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG und die Berücksichtigung der Vereinfachungsregelung nach R 3.12 Abs. 3 LStR ist nicht möglich, da die ehrenamtlich tätigen Naturschutzbeauftragten nach § 61 Abs. 4 Satz 4 Naturschutzgesetz lediglich einen Anspruch auf Ersatz ihrer Auslagen und nicht Anspruch auf eine Aufwandsentschädigung haben.

5. *Wie ist die Situation bei Selbständigen; muss die Aufwandsentschädigung dem Gewinn zugerechnet werden?*

Ist die Tätigkeit des ehrenamtlichen Naturschutzbeauftragten im Einzelfall den Einkünften aus selbständiger Arbeit bzw. den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen bleiben die vom Land gewährten Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG steuerfrei.

Die vom Stadt-/Landkreis gewährten Zahlungen sind dem steuerlichen Gewinn zuzurechnen. Die mit der ehrenamtlichen Tätigkeit im Zusammenhang stehenden und als Betriebsausgaben abzugsfähigen Aufwendungen können nach § 3c Abs. 1 EStG nur in dem Verhältnis der steuerpflichtigen zu den steuerfreien Einnahmen berücksichtigt werden.

gez. Franz