



Sachstand

Dienstaufwandsentschädigung und steuerliche Behandlung von Dienstleistungen an die Mitglieder der Bundesregierung

Dienstaufwandsentschädigung und steuerliche Behandlung von Dienstleistungen an die Mitglieder der Bundesregierung

Aktenzeichen: WD 3 - 3000 - 017/23 / WD 4 - 3000 - 009/23
Abschluss der Arbeit: 23.02.2023
Fachbereich: WD 3: Verfassung und Verwaltung
WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Zum Begriff der Dienstaufwandsentschädigung in § 11 Abs. 1 Bundesministergesetz (WD 3)	4
2.	Steuerliche Behandlung der Dienstaufwandsentschädigung (WD 4)	6
3.	Steuerliche Behandlung von geldwerten Vorteilen in Gestalt von Dienstleistungen, insbesondere von professionellen Visagisten (WD 4)	6
3.1.	Güter in Geldeswert / geldwerte Vorteile	7
3.2.	Zufluss des Vorteils	7
3.3.	Veranlassung durch das Dienstverhältnis	7
4.	Bewertung des geldwerten Vorteils (WD 4)	9
5.	Zu den rechtlichen Grundlagen für die staatliche Beauftragung von Visagistendienstleistungen für Mitglieder der Bundesregierung (WD 3)	10

1. Zum Begriff der Dienstaufwandsentschädigung in § 11 Abs. 1 Bundesministergesetz (WD 3)

Die Gewährung einer **Dienstaufwandsentschädigung** für Mitglieder der Bundesregierung ist in **§ 11 Abs. 1 Buchstabe c Bundesministergesetz (BMinG)**¹ geregelt. Danach erhält der **Bundeskanzler** eine Dienstaufwandsentschädigung von **jährlich 24.000 DM**, die **Bundesminister** jeweils von **jährlich 7.200 DM**.

Für die Dienstaufwandsentschädigung findet keine Verweisung auf andere Vorschriften statt. Eine Umstellung von DM- auf Euro-Beträge wurde bislang selbst im Zuge verschiedener Novellierungen des Gesetzes nicht vorgenommen, so dass die Umrechnung Sache der Besoldungsbehörden ist.² Entsprechend Art. 1 Verordnung (EG) Nr. 2866/98 beträgt der Umrechnungskurs für einen Euro 1,95583 DM.³ Demnach müsste sich die Dienstaufwandsentschädigung für den Bundeskanzler auf jährlich 12.271,01 Euro, für die Bundesminister jeweils auf jährlich 3.681,30 Euro belaufen.

Welche Aufwendungen genau mit der **Dienstaufwandsentschädigung** abgegolten werden, lässt sich unmittelbar weder aus dem **Wortlaut** des Gesetzes selbst noch aus der **Begründung des Gesetzentwurfs** zum BMinG⁴ entnehmen. Auch **Schrifttum** und **Rechtsprechung** sind insoweit nicht ergiebig. Eine Annäherung kann daher nur systematisch nach dem Ausschlussprinzip bzw. im Wege eines Umkehrschlusses mit Blick auf die übrigen Bestandteile der Amtsbezüge von Bundeskanzler und Bundesministern erfolgen. **Neben der Dienstaufwandsentschädigung** erhalten die Mitglieder der Bundesregierung gemäß § 11 Abs. 1 BMinG vom Beginn des Kalendermonats an, in dem das Amtsverhältnis beginnt, bis zum Schluss des Kalendermonats, in dem das Amtsverhältnis endet, folgende Amtsbezüge:

- ein Amtsgehalt, und zwar der Bundeskanzler in Höhe von einweidrittel, die Bundesminister in Höhe von eineindrittel des Grundgehalts der Besoldungsgruppe B 11 einschließlich zum Grundgehalt allgemein gewährter Zulagen (§ 11 Abs. 1 Buchst. a BMinG),
- einen Ortszuschlag in Höhe von eineindrittel des in der Besoldungsgruppe B 11 zustehenden Ortszuschlags (11 Abs. 1 Buchstabe b BMinG),
- bei Unmöglichkeit der Verlegung des eigenen Hausstandes nach dem Sitz der Bundesregierung für die Dauer seiner Fortführung am bisherigen Wohnort eine Entschädigung von jährlich 3.600 DM.

Der Bundeskanzler hat darüber hinaus gemäß § 12 Abs. 1 Satz 1 BMinG Anspruch auf eine Amtswohnung mit Ausstattung. Den Bundesministern kann gemäß § 12 Abs. 1 Satz 2 BMinG eine

1 Bundesministergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Juli 1971 (BGBl. I S. 1166), zuletzt geändert durch Art. 7 der Verordnung vom 19. Juni 2020 (BGBl. I S. 1328).

2 Busse, BMinG, 3. Auflage 2018, § 11 Rn. 3.

3 Verordnung (EG) Nr. 2866/98 des Rates vom 31. Dezember 1998 über die Umrechnungskurse zwischen dem Euro und den Währungen der Mitgliedstaaten, die den Euro einführen.

4 Entwurf eines Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Mitglieder der Bundesregierung (Bundesministergesetz), BT-Drs. 01/3551 <https://dserver.bundestag.de/btd/01/035/0103551.pdf>

Amtswohnung zugewiesen werden. Ist eine Amtswohnung zur Verfügung gestellt, so entfällt gemäß § 12 Abs. 1 Satz 3 BMinG der Ortszuschlag nach § 11 Abs. 1 Buchstabe b.

Den Mitgliedern der Bundesregierung werden gemäß § 12 Abs. 3 BMinG für die infolge ihrer Ernennung oder der Beendigung ihres Amtsverhältnisses erforderlich werdenden Umzüge Entschädigungen gewährt. Bei amtlicher Tätigkeit außerhalb des Sitzes der Bundesregierung erhalten sie gemäß § 12 Abs. 4 BMinG Tagegelder und Entschädigungen für Reisekosten. Mitglieder der Bundesregierung und Versorgungsempfänger nach dem BMinG erhalten, soweit kein Anspruch nach § 27 des Abgeordnetengesetzes besteht, gemäß § 12 Abs. 6 BMinG zudem Beihilfe in sinngemäßer Anwendung der für Bundesbeamte geltenden Vorschriften.

Demnach werden durch die **Dienstaufwandsentschädigung nicht die Kosten** abgedeckt für

- die Besorgung der Amtsgeschäfte
- eine Zweitwohnung am Sitz der Bundesregierung
- die Fortführung der Wohnung am bisherigen Wohnort bei Unmöglichkeit der Verlegung
- erforderliche Umzüge infolge der Ernennung oder Beendigung des Amtsverhältnisses
- Tagegelder und Entschädigung für Reisekosten
- Beihilfe.

Letztlich dürfte die Frage, ob bestimmte Ausgaben, die einerseits mit den Dienstgeschäften in Zusammenhang stehen, andererseits aber dem Grunde nach auch im privaten Bereich anfallen können, wie etwa Visagistenleistungen, von mehreren Faktoren abhängen. Zum einen ist zu fragen, wie stark der dienstliche Bezug ist. Zum zweiten dürfte eine Rolle spielen, ob die gewährte Dienstaufwandsentschädigung ihrer Höhe nach überhaupt derartige Kosten abdecken kann. Schließlich dürfte von Bedeutung sein, inwieweit die Bestreitung solcher Ausgaben aus privaten Mitteln zumutbar ist. In diese Richtung deutet jedenfalls die Kommentierung des – hier unmittelbar nicht einschlägigen – **§ 17 der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zum Bundesbesoldungsgesetz (BBesGVwV)**⁵. Dort heißt es über das **Wesen einer Dienstaufwandsentschädigung**:

Dienstaufwandsentschädigungen im Sinne dieser Grundsätze sind die pauschalierten Entschädigungen, die zur Abgeltung solcher **persönlicher Aufwendungen** (Dienstaufwand) gewährt werden, die sich aus den mit einem besonders herausgehobenen Amt – insbesondere eines leitenden Beamten – verbundenen **unvermeidbaren besonderen Verpflichtungen** ergeben und die nicht durch die Dienstbezüge oder durch Entschädigungen aufgrund besonderer Vorschriften abgegolten werden. § 17 und die entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften gehen davon aus, dass **in gewissem Umfang die Bestreitung solcher Ausgaben aus den Dienstbezügen zumutbar** ist. Dies gilt in besonderem Maße für den Dienstaufwand der leitenden Beamten. Sofern Dispositionsmittel bereitstehen, sollen Dienstaufwandsentschädigungen möglichst nicht oder nur eingeschränkt bereitgestellt werden. Dienstaufwandsentschädigungen dürfen nicht dem Zweck dienen, Mehrarbeit,

5 Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum Bundesbesoldungsgesetz (BBesGVwV) vom 19. November 2020, GMBI 2020 Nr. 46-49, S. 983

Dienst zu ungünstigen Zeiten u. Ä. abzugelten, einen besonderen Anreiz zu bieten oder die besoldungsrechtliche Stellung des Amtsinhabers mittelbar zu verbessern.⁶

2. Steuerliche Behandlung der Dienstaufwandsentschädigung (WD 4)

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören alle Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG)). Die Mitglieder der Bundesregierung sind unselbständig tätig. Sie erzielen daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.⁷ Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit werden als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG) ermittelt (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG). Zu den durch die Tätigkeit veranlassten Einnahmen der Mitglieder der Bundesregierung gehört neben dem Amtsgehalt grundsätzlich auch die Dienstaufwandsentschädigung nach § 11 Abs. 1 lit. c BMinG.

Allerdings bleiben Aufwandsentschädigungen aus einer Bundeskasse, die zum einen in einem Bundesgesetz als Aufwandsentschädigung festgesetzt sind und zum anderen jeweils auch als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan ausgewiesen werden, aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung steuerfrei (§ 3 Nr. 12 Satz 1 EStG). Die Dienstaufwandsentschädigung der Mitglieder der Bundesregierung ist gesetzlich als Aufwandsentschädigung „festgesetzt“ (§ 11 Abs. 1 lit. c BMinG) und als solche im Haushaltsplan ausgewiesen.⁸ Sie ist daher nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG steuerfrei.⁹

3. Steuerliche Behandlung von geldwerten Vorteilen in Gestalt von Dienstleistungen, insbesondere von professionellen Visagisten (WD 4)

Ob die Inanspruchnahme von geldwerten Vorteilen in Gestalt von Dienstleistungen zu steuerpflichtigen Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) führt, richtet sich nach § 8 EStG. Danach sind Einnahmen alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Überschusseinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG) zufließen (§ 8 Abs. 1 Satz 1 EStG; zur Bewertung siehe nachfolgend 4.). Die Inanspruchnahme von Dienstleistungen wie derjenigen eines professionellen Visagisten, die vom Arbeitgeber finanziert werden, sind danach Einnahmen, wenn es

6 Zinner in: Schwegmann/Summer, Besoldungsrecht des Bundes und der Länder, 10. Grundsätze für die Gewährung und Bemessung von Dienstaufwandsentschädigungen im Inland, April 2021, §17 VwVBBesG, Rn. 33 f. (Hervorhebungen nur hier).

7 *Geserich*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 19 Rn. 120 („Minister“).

8 Siehe zum Beispiel für den Bundeskanzler und den Bundesminister für besondere Aufgaben im Einzelplan 4 (Bundeskanzler und Bundeskanzleramt), Kapitel 0412, Titel 42101 im Bundeshaushaltsplan 2023; zur Veranschlagung als Aufwandsentschädigung siehe Einzelplan 4, S. 119.

9 *Weil*, in: Küttner Personalbuch 2022, 29. Auflage 2022, Rn. E 16; *Valta*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 3 Nr. 12 Rn. 4.

sich um Güter in Geldeswert handelt (dazu nachfolgend 3.1.), die dem Steuerpflichtigen zufließen (dazu nachfolgend 3.2.), und zwar im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (dazu nachfolgend 3.3.).

3.1. Güter in Geldeswert / geldwerte Vorteile

Der Begriff der Güter in Geldeswert – auch geldwerte Vorteile genannt – ist weit auszulegen; Güter in Geldeswert sind alle wirtschaftlichen – und nicht nur ideellen – Vorteile, die einen in Geld ausdrückbaren **wirtschaftlichen Wert** besitzen, Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein können und den Empfänger damit objektiv bereichern.¹⁰ Dazu gehören ausdrücklich auch Dienstleistungen (siehe § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG). Entscheidend ist, ob ein objektiver Betrachter aus der Sicht des Empfängers einen geldwerten Vorteil im Sinne einer objektiven Bereicherung bejahen würde; dagegen ist unerheblich, ob sich der Steuerpflichtige durch den zugewendeten Vorteil eigene Aufwendungen erspart hat, er die Aufwendungen also ansonsten selbst getätigt hätte.¹¹ Die Inanspruchnahme von Dienstleistungen wie die eines professionellen Visagisten stellt bei objektiver Sicht einen in Geld messbaren Vorteil dar, der üblicherweise aufgrund eines Vertrages gegen Entgelt erbracht wird und daher einen wirtschaftlichen Wert für den Leistungsempfänger hat.

3.2. Zufluss des Vorteils

Der Zufluss des geldwerten Vorteils setzt voraus, dass beim Steuerpflichtigen eine Vermögensmehrung eintritt und er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Vermögensmehrung erlangt.¹² Das ist bei einem geldwerten Vorteil einer in Anspruch genommenen Dienstleistung im Moment der Inanspruchnahme der Fall.

3.3. Veranlassung durch das Dienstverhältnis

Das Merkmal „im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7“ wird durch die §§ 19 bis 23 EStG konkretisiert und ist daher – auf der Grundlage des **Veranlassungsprinzips** – einkunftsartspezifisch auszulegen.¹³ Die Einnahmen müssen also durch die jeweilige Einkunftsart veranlasst sein, d.h. hier durch die in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG beschriebene steuerpflichtige Tätigkeit (nichtselbständige Arbeit). Das setzt ein auf Einkommens- und Vermögensmehrung durch Leistungsaustausch gerichtetes wirtschaftliches Verhalten des Steuerpflichtigen voraus, also eine Teilnahme am Marktgeschehen im Sinne einer planmäßigen und entgeltlichen Verwertung von Gütern und Leistungen.¹⁴ Auf die Vorteile muss nicht zwingend

10 *Ettlich*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 8 Rn. 13.

11 *Ettlich*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 8 Rn. 14.

12 *Ettlich*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 8 Rn. 19.

13 *Ettlich*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 8 Rn. 36.

14 *Ettlich*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 8 Rn. 37.

ein Rechtsanspruch bestehen, andererseits dürfen sie nicht nur gelegentlich der Leistungserbringung zugeflossen sein.¹⁵

Danach handelt es sich bei geldwerten Vorteilen in Gestalt von Dienstleistungen (siehe 3.1.) um **durch das Dienstverhältnis veranlasste Einnahmen**, wenn die Inanspruchnahme der Leistung aufgrund der Zurverfügungstellung der Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen erfolgt. Der geldwerte Vorteil muss als Gegenleistung im Austausch für die Arbeitsleistung erfolgen. Vom Arbeitgeber zugewendete Vorteile stellen dagegen keinen Arbeitslohn dar, wenn sie überwiegend aus anderen Gründen eingeräumt werden. Kein Arbeitslohn sind daher nach ständiger Rechtsprechung Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern als **notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung** erweisen; das setzt voraus, dass sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden.¹⁶ Hierzu ist eine **Gesamtwürdigung** unter Berücksichtigung aller Begleitumstände der Zuwendung vorzunehmen; dabei muss der jeweils verfolgte betriebliche bzw. dienstliche Zweck im Vordergrund stehen, wobei insbesondere Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck zu berücksichtigen sind.¹⁷ Entscheidend ist letztlich, ob das Interesse des Steuerpflichtigen gegenüber dem Interesse des Arbeitgebers in den Hintergrund tritt oder ob – neben dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers – ein nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers gegeben ist.¹⁸

Nach den genannten Kriterien können im Falle der Leistung eines Visagisten für eine Veranlassung durch das Dienstverhältnis und damit für Arbeitslohn sprechen die Art der Zuwendung (Verbesserung des persönlichen Erscheinungsbildes), die Höhe der Zuwendung (keine Bagatellsummen), der hier sehr eng begrenzte begünstigte Personenkreis, das frei nach Wahl verfügbare Angebot der Leistung und die Freiwilligkeit der Inanspruchnahme. Andererseits sind die eigenbetrieblichen Interessen des Arbeitgebers zu berücksichtigen und der damit verfolgte besondere betriebliche Zweck. Dabei sind die spezifischen Anforderungen an den jeweiligen Arbeitsplatz zu berücksichtigen, so dass sich pauschale Beurteilungen für die Beschäftigten eines Unternehmens oder einer Behörde verbieten. So ist zum Beispiel die Ausübung eines Ministeramtes neben der Leitung einer großen Behörde mit einer sehr starken Sichtbarkeit nach außen hin durch mediale Dauerpräsenz, Wahrnehmung von Veranstaltungen und Durchführung von nationalen wie internationalen Dienstreisen Teil der Aufgabenerfüllung. Jeder Minister repräsentiert damit als Mitglied der Bundesregierung auch den Gesamtstaat. Jedenfalls lässt sich feststellen, dass die Inanspruchnahme von Dienstleistungen wie die eines professionellen Visagisten die professionelle Wahrnehmung dieser Tätigkeiten *unterstützt* und *fördert*, auch wenn sie nicht unbedingt zwingend erforderlich ist. Aus Sicht des jeweiligen Arbeitgebers ist es daher zumindest nicht ausgeschlossen, dass die Bereitstellung eines professionellen Visagisten überwiegend in seinem Interesse erfolgt und daher eine notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung sein *kann*. So ist bei verschiedenen beruflichen Tätigkeiten nach ihren spezifischen Anforderungen

15 *Ettlich*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 8 Rn. 37.

16 *Geserich*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 19 Rn. 200.

17 *Geserich*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 19 Rn. 200.

18 *Geserich*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 19 Rn. 200.

denkbar, dass Dienstleistungen wie die eines professionellen Visagisten in erster Linie im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgen, insbesondere bei Arbeitnehmern, die *für ihren Arbeitgeber* in einer breiten Öffentlichkeit auftreten und dabei unter besonderer öffentlicher (Dauer-)Beobachtung stehen. Wenn dies nach den konkreten Verhältnissen und Anforderungen des Arbeitsplatzes und nach Einschätzung des Arbeitgebers so gewichtet wird, ist daher auch die Inanspruchnahme solcher Dienstleistungen kein Arbeitslohn. Im Falle von Mitgliedern der Bundesregierung liegt diese Beurteilung in der Hand des Bundeskanzlers bzw. des einzelnen Ministers, der als Ressortleiter zugleich die Arbeitgeber-Funktion ausübt. Nach dem Ressortprinzip leitet jeder Bundesminister seinen Geschäftsbereich selbständig und unter eigener Verantwortung.¹⁹

Entscheidend ist letztlich eine **wertende Beurteilung des den Vorteil auslösenden Moments** als der steuerbaren Tätigkeit bzw. dem steuerbaren Rechtsverhältnis (hier der Erwerbssphäre) zugehörig.²⁰ Dieses „auslösende Moment“ muss nicht ausschließlich der Erwerbssphäre zuzurechnen sein; ausreichend ist eine Mitveranlassung in dem Sinne, dass das auslösende Moment für den erhaltenen Vorteil nach der an den Umständen des Einzelfalls auszurichtenden Wertung in bedeutendem Ausmaß zumindest auch der Erwerbssphäre zuzuordnen ist.²¹ Unter dieser Prämisse bleibt unerheblich, wenn die Leistung zugleich auch die Privatsphäre des Steuerpflichtigen berührt.²² Letztlich ist die Veranlassung also unter Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalles zu beurteilen; der verwirklichte Lebenssachverhalt ist nach seinem wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen.²³ Eine schematische Lösung ist daher nicht möglich. Ob die Inanspruchnahme von Dienstleistungen wie derjenigen eines professionellen Visagisten als geldwerter Vorteil zu Arbeitslohn führt, lässt sich daher nicht allgemein beantworten.

4. Bewertung des geldwerten Vorteils (WD 4)

Wenn Sachbezüge nach den genannten Kriterien zugeflossene steuerpflichtige Einnahmen darstellen (siehe 3.), erfolgt die Bewertung nach § 8 Abs. 2 EStG. Danach sind Dienstleistungen mit den um übliche Preisnachlässe geminderten **üblichen Endpreisen am Abgabeort** anzusetzen. Dabei ist nach dem Grundsatz der Einzelbewertung jeder Sachbezug gesondert zu bewerten.²⁴ Üblicher Endpreis ist der Preis, der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern für die konkrete identische bzw. gleichartige Dienstleistung tatsächlich gezahlt wird, einschließlich Umsatzsteuer; Vergleichspreis ist grundsätzlich der günstigste Preis am Markt.²⁵ Dabei kommt es auf

19 Epping, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 53. Edition, Stand: 15.11.2022, Art. 65 Rn. 6.

20 Ettlich, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 8 Rn. 39.

21 Ettlich, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 8 Rn. 39.

22 Das Abzugsverbot für privat veranlasste Aufwendungen in § 12 Nr. 1 EStG betrifft dagegen nur Aufwendungen, die der Steuerpflichtige selbst tätigt.

23 Ettlich, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 8 Rn. 43; Geserich, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 19 Rn. 201.

24 Ettlich, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 8 Rn. 71.

25 Ettlich, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG § 8 Rn. 83 f.

den Preis am Ort an, an dem die Leistung erbracht wird (Abgabeort). Der steuerpflichtige geldwerte Vorteil bemisst sich also nicht nach den Aufwendungen des Arbeitgebers.

5. Zu den rechtlichen Grundlagen für die staatliche Beauftragung von Visagistendienstleistungen für Mitglieder der Bundesregierung (WD 3)

Bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit von Ausgaben eines Bundesministeriums ist zwischen dem Verhältnis zwischen Parlament und Regierung einerseits und dem Verhältnis zwischen Regierung und außerhalb der staatlichen Organisation stehenden Dritten andererseits zu unterscheiden.

Im Verhältnis zwischen Parlament und Exekutive müssten zunächst Mittel für entsprechende Ausgaben im **Haushaltsplan** bereitgestellt werden. So heißt es in § 2 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG)²⁶:

Der Haushaltsplan dient der Feststellung und Deckung des Finanzbedarfs beziehungsweise bei doppisch basierter Haushaltswirtschaft auch des Aufwands, der zur Erfüllung der Aufgaben des Bundes oder des Landes im Bewilligungszeitraum voraussichtlich notwendig ist. Der Haushaltsplan ist die Grundlage für die Haushalts- und Wirtschaftsführung. Bei seiner Aufstellung und Ausführung ist den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen.

Ferner bestimmt § 3 Abs. 1 HGrG, dass der Haushaltsplan die Verwaltung ermächtigt, Ausgaben zu leisten und Verpflichtungen einzugehen. Die Feststellung des Haushaltsplanes enthält demnach die Ermächtigung an die Regierung, die durch das Parlament bewilligten Mittel für die im Haushaltsplan festgelegten Zwecke zu verwenden, jedoch entfaltet diese Vorschrift lediglich **rechtliche Wirkungen im Verhältnis Parlament und Regierung**, nicht hingegen darüber hinausgehende Rechtswirkungen, etwa im Verhältnis des Bürgers zum Staat.²⁷ Oder in den Worten des Bundesverfassungsgerichts:

Das Haushaltsgesetz ist ein formelles Gesetz, das seine Rechtswirkungen nur im organschaftlichen Rechtskreis zwischen Parlament und Regierung entfaltet [...] Es ist darauf beschränkt, die Exekutive zur Leistung der veranschlagten Ausgaben zu ermächtigen [...] Wegen des Fehlens unmittelbarer Außenwirkung begründet das Haushaltsgesetz keine Ansprüche Dritter [...]. Eine positive Verpflichtung der Exekutive, die bewilligten Mittel zu verausgaben, besteht nicht [...]²⁸

In den Jahren 2021 und 2022 hat das Auswärtige Amt die Ausgaben für eine persönliche Maskenbildnerin, die die Außenministerin zu Bild- und Fernsehterminen im In- und Ausland begleitet,

26 Haushaltsgrundsätzegesetz vom 19. August 1969 (BGBl. I S. 1273), zuletzt geändert durch Art. 10 des Gesetzes vom 14. August 2017 (BGBl. I S. 3122).

27 Von Lewinski/Burbaat HaushGrG, 1. Aufl. 2013, § 3 Rn. 2.

28 BVerfG, Urteil des Zweiten Senats vom 22. Februar 2023 - 2 BvE 3/19 -, Rn. 188 m.w.N.

auf die Haushaltsstelle 0512-539 19 gestützt.²⁹ Dies entspricht laut den Haushaltsplänen 2021³⁰ und 2022³¹ der Funktion „Politische Führung“ und der zugehörigen Gruppe „Vermischte Verwaltungsaufgaben“.

Mit der Festsetzung entsprechender Mittel im Haushaltsplan ist jedoch, wie gesehen, lediglich eine Rechtswirkung im organschaftlichen Rechtskreis zwischen Parlament und Regierung verbunden. Maßnahmen, die gegen eine materiell-rechtliche Vorschrift mit **Außenwirkung** verstoßen würden, dürfen nicht etwa deshalb vorgenommen werden, weil im Haushaltsplan dafür Mittel eingestellt wurden. So dürfte zum Beispiel keine höhere als die in § 11 BMinG vorgesehene Besoldung gewährt werden, auch wenn die entsprechenden Beträge im Haushaltsplan vorgesehen sein sollten. Ferner dürfen Maßnahmen, die einem Gesetzesvorbehalt unterliegen, nur vorgenommen werden, wenn eine entsprechende materiell-rechtliche Ermächtigungsnorm vorliegt.

Insoweit ist jedoch zu berücksichtigen, dass **nicht jede staatliche Maßnahme einer gesetzlichen Grundlage bedarf**. Insbesondere wenn es sich nicht um Grundrechtseingriffe oder sonstige grundrechtsrelevante Maßnahmen handelt oder es nicht um eine aus anderen Gründen wesentliche Entscheidung für das Gemeinwesen geht, genügt es, wenn die staatliche Stelle im Rahmen ihrer Zuständigkeiten agiert und im Haushaltsgesetz entsprechende Mittel vorgesehen sind.³²

Insoweit ist zu berücksichtigen, dass sich die **Zuständigkeiten der Bundesregierung** nicht auf die ausdrücklich im Grundgesetz aufgeführten beschränken. Vielmehr setzt das Grundgesetz die Kompetenz der Bundesregierung zur Staatsleitung im Sinne einer - abschließender Regelung nicht zugänglichen - verantwortlichen Leitung des Ganzen der inneren und äußeren Politik stillschweigend voraus. Dies schließt unter anderem die Befugnis der Bundesregierung zur Informations- und Öffentlichkeitsarbeit ein.³³

An dieser Staatsleitungskompetenz mit den entsprechenden Befugnissen hat nach Maßgabe des in Art. 65 Satz 2 GG verankerten Ressortprinzips jedes Regierungsmitglied Anteil. Danach leitet jeder Bundesminister seinen Geschäftsbereich selbständig und unter eigener Verantwortung. Unmittelbar ist dieser Vorschrift zwar nur die Befugnis zur Ressortleitung zu entnehmen, jedoch kann diese sinnvoll nur unter Einbeziehung **funktions sichernder Annexbefugnisse**, welche die Verfassung stillschweigend voraussetzt, ausgeübt werden.³⁴ Diese Annexbefugnisse umfassen etwa das Recht, im Rahmen gesetzlicher und haushaltsrechtlicher Vorgaben Organisation und Verfahren im Ressort zu bestimmen sowie die Personalhoheit einschließlich (dienstrechtlicher)

29 BT-Drs. 20/5286, S. 21.

30 Bundeshaushalt 2021, Einzelplan 05, Auswärtiges Amt, S. 76, abrufbar unter: <https://www.bundeshaushalt.de/static/daten/2021/soll/epl05.pdf#page=76>

31 Bundeshaushalt 2022, Einzelplan 05, Auswärtiges Amt, S. 78, abrufbar unter: <https://www.bundeshaushalt.de/static/daten/2022/soll/epl05.pdf#page=78>

32 Vgl. BVerfG, Urteil des Zweiten Senats vom 22. Februar 2023 - 2 BvE 3/19 -, Rn. 183.

33 Vgl. BVerfGE 138, 102 (114 Rn. 39 f.).

34 Schröder in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 65 Rn. 30.

Weisungsbefugnisse und die Bewirtschaftung der Haushaltsmittel.³⁵ Die Ressortkompetenz beinhaltet also grundsätzlich die Letztentscheidungsbefugnis in Sach-, Organisations-, Personal- und Haushaltsfragen des übertragenen Geschäftsbereichs.³⁶ Diese Befugnis erstreckt sich auch auf die Öffentlichkeitsarbeit.³⁷

Maßnahmen, welche die Ausübung der geschilderten mit der Staatsleitungsbefugnis zusammenhängenden Aufgaben unterstützen, zu der auch ein der Sache angemessenes Auftreten in der Öffentlichkeit oder gegenüber Verhandlungspartnern zählt, lassen sich daher dem Grunde nach dem Zuständigkeitsbereich der Regierung zuordnen.

* * *

35 Schröder in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, a.a.O.

36 Epping in: BeckOK, GG, 53. Ed. 15.11.2022, Art. 65 Rn. 6.

37 Schröder in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 65 Rn. 31.