

STIFTUNG &amp; STEUERN

## Neues Anwendungsschreiben zum Ehrenamt

von RAin Gabriele Ritter, FAin für Steuer- und Sozialrecht,  
Ritter & Partner mbB, Rechtsanwälte und Steuerberater, Wittlich

| Das BMF hat Ende 2014 ein neues Anwendungsschreiben zum Umgang mit steuerfreien Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit nach den Vorschriften der §§ 3 Nr. 26a EStG und § 3 Nr. 26b EStG veröffentlicht (BMF 21.11.14, IV C 4 - S2121/07/0010:032). Es präzisiert die einzelnen Tatbestandsmerkmale und grenzt sie gegenüber anderen steuerrechtlich begünstigten Tätigkeiten ab. |

### 1. Begünstigte Tätigkeit i.S. des § 3 Nr. 26a EStG

Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit können unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei sein. Die Voraussetzungen ergeben sich vorrangig aus

- § 3 Nr. 26 EStG (Übungsleiterfreibetrag von 2.400 EUR/Jahr) und
- § 3 Nr. 26a EStG (Ehrenamtpauschale von 720 EUR/Jahr).

§ 3 Nr. 26a EStG sieht – im Gegensatz zum Übungsleiterfreibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG – keine Begrenzung auf bestimmte Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich vor. Begünstigt sind demzufolge z.B. auch die Tätigkeiten eines Vorstandsmitglieds, des Kassierers, von Bürokräften, des Reinigungspersonals, des Platzwirts, des Aufsichtspersonals oder des Schiedsrichters im Amateurbereich. Der Freibetrag wird nur gewährt, wenn die Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer der in § 3 Nr. 26a EStG genannten Personen oder Einrichtungen erfolgt. Als juristische Personen des öffentlichen Rechts kommen z.B. in Betracht Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Industrie- und Handelskammern, Handwerkskammern, Rechtsanwaltskammern, Steuerberaterkammern, Wirtschaftsprüferkammern, Ärztekammern, Universitäten oder die Träger der Sozialversicherung. Zu den steuerbegünstigten Einrichtungen i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des KStG gehören Körperschaften, Personenvereinigungen, Stiftungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung oder dem Stiftungsgeschäft und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.

#### 1.1 Tätigkeit für ideellen Bereich

Eine Tätigkeit für eine steuerbegünstigten Körperschaft muss für deren ideellen Bereich ausgeübt werden. Darunter fallen auch Tätigkeiten, die diesen Zwecken nur mittelbar zugute kommen. Wird die Tätigkeit im Rahmen der Erfüllung der Satzungszwecke einer juristischen Person ausgeübt, die wegen Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke steuerbegünstigt ist, ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass die Tätigkeit ebenfalls der Förderung dieser steuerbegünstigten Zwecke dient. Dies gilt auch, wenn die nebenberufliche Tätigkeit in einem Zweckbetrieb i.S. des §§ 65 bis 68 AO ausgeübt wird, z.B. als nebenberuflicher Kartenverkäufer in einem Museum, Theater oder Opernhaus nach § 68 Nr. 7 AO.

Tätigkeit im  
gemeinnützigen  
Bereich

Tätigkeit, die dem  
Zweck nur mittelbar  
zugute kommt  
genügt

Der Förderung begünstigter Zwecke kann auch eine Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts dienen, z.B. nebenberufliche Aufsichtstätigkeit in einem Schwimmbad, nebenberuflicher Kirchenvorstand. Dem steht nicht entgegen, dass die Tätigkeit in den Hoheitsbereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts fallen kann.

**Tätigkeit für juristische Person des öffentlichen Rechts auch erfasst**

### 1.2 Tätigkeit für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Tätigkeiten in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (wGB) und bei der Verwaltung des Vermögens sind nicht begünstigt. Für Vergütungen oder Aufwendersersatz, die Amateursportler (z.B. Fußballspieler) vom Verein erhalten, kann der Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden, weil es sich nicht um eine Tätigkeit im „gemeinnützigen Bereich“ handelt.

**Tätigkeit für den wGB einer Stiftung ist nicht begünstigt**

## 2. Nebenberuflichkeit

Die ehrenamtliche Tätigkeit muss nebenberuflich ausgeübt werden. Dies ist der Fall, wenn der tatsächliche Zeitaufwand – bezogen auf das Kalenderjahr – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs betragen darf. Nebenberuflich können deshalb auch Personen tätig sein, die keinen Hauptberuf im arbeitsrechtlichen Sinn ausüben, wie zum Beispiel Hausfrauen, Studenten, Rentner oder Arbeitslose.

**Nebenberuflich = nicht mehr als 1/3 der Arbeitszeit eines Vollzeiterwerbs**

Übt ein Steuerpflichtiger mehrere verschiedenartige Tätigkeiten i.S. des § 3 Nummer 26 oder 26a EStG aus, ist die Nebenberuflichkeit für jede Tätigkeit getrennt zu beurteilen. Mehrere gleichartige Tätigkeiten sind zusammenzufassen, wenn sie sich nach der Verkehrsanschauung als Ausübung eines einheitlichen Hauptberufs darstellen, z.B. Erledigung der Buchführung von jeweils weniger als dem dritten Teil des Pensums einer Bürokräft für mehrere gemeinnützige Körperschaften. Eine Tätigkeit wird nicht nebenberuflich ausgeübt, wenn sie als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist. Damit soll vermieden werden, dass Steuererleichterungen auch gewährt werden, wenn die Arbeitsgebiete künstlich aufgeteilt werden. Dies ist auch bei formaler Trennung von haupt- und nebenberuflicher selbstständiger oder nichtselbstständiger Tätigkeit für denselben Arbeitgeber anzunehmen, wenn beide Tätigkeiten gleichartig sind und die Nebentätigkeit unter ähnlichen organisatorischen Bedingungen wie die Haupttätigkeit ausgeübt wird oder der Steuerpflichtige mit der Nebentätigkeit eine ihm aus seinem Dienstverhältnis faktisch oder rechtlich obliegende Nebenpflicht erfüllt. Die behördliche Sichtweise ist erfahrungsgemäß hier eine sehr restriktive.

**Bei Abgrenzungsfragen ist die Sicht der Finanzbehörden sehr restriktiv**

## 3. Ausschluss/Begrenzung der Inanspruchnahme

Der Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG kann nicht in Anspruch genommen werden, wenn für die Einnahmen aus derselben Tätigkeit ganz oder teilweise eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 EStG (Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen) gewährt wird oder eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG (Übungsleiterfreibetrag) gewährt wird oder gewährt werden könnte. Für eine andere Tätigkeit, die neben einer nach § 3 Nr. 12 oder Nr. 26 EStG begünstigten Tätigkeit bei einer anderen oder derselben Körperschaft ausgeübt wird, kann die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG nur dann in An-

**Achtung bei Kumulation von Freibeträgen**

spruch genommen werden, wenn die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird und die Tätigkeiten voneinander trennbar sind, gesondert vergütet werden und die dazu getroffenen Vereinbarungen eindeutig sind und durchgeführt werden. Einsatz- und Bereitschaftsdienstzeiten der Rettungssanitäter und Ersthelfer sind als einheitliche Tätigkeit zu behandeln, die insgesamt nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt sein kann und für die deshalb auch nicht teilweise die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG gewährt wird.

#### ■ Beispiel

Ein ehrenamtliches Mitglied einer Kommune erhält eine jährliche „Aufwandsentschädigung“ von 6.000 EUR jährlich. Von seiner Tätigkeit entfallen 50 % auf eine durch den Übungsleiterfreibetrag begünstigte Ausbildertätigkeit. Steuerrechtlich gilt nun Folgendes:

- 2.400 EUR jährlich sind steuerfrei nach § 3 Nr. 12 EStG (R3. 12 Abs., 3 LStR),
- 2.400 EUR jährlich sind steuerfrei nach § 3 Nr. 26 EStG.

Zusätzlich kann nicht § 3 Nr. 26a EStG in Anspruch genommen werden, weil diese Steuerbefreiungsvorschrift nicht anwendbar ist, wenn die betreffende Tätigkeit gleichzeitig auch nach § 3 Nr. 12 EStG und/oder § 3 Nr. 26 EStG begünstigt ist.

Aufwandsentschädigungen nach § 1835a BGB an ehrenamtlich tätige Betreuer (§ 1896 Abs. 1 S. 1, § 1908i Abs. 1 BGB), Vormünder (§ 1773 Abs. 1 S. 1 BGB) und Pfleger (§§ 1909 ff., 1915 Abs. 1 S. 1 BGB) fallen ab dem Veranlagungszeitraum 2011 ausschließlich unter die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26b EStG. Eine Anwendung des § 3 Nr. 26a EStG ist ausgeschlossen (§ 3 Nr. 26a S. 2 EStG).

Erzielt der Steuerpflichtige Einnahmen, die teils für eine Tätigkeit, die unter § 3 Nr. 26a EStG fällt, und teils für eine andere Tätigkeit, die nicht unter § 3 Nr. 12, 26 oder 26a EStG fällt, gezahlt werden, ist nur für den entsprechenden Anteil nach § 3 Nr. 26a EStG der Freibetrag zu gewähren. Die Steuerfreiheit von Bezügen nach anderen Vorschriften, z.B. nach § 3 Nr. 13, 16 EStG, bleibt unberührt; wenn auf bestimmte Bezüge sowohl § 3 Nr. 26a EStG als auch andere Steuerbefreiungsvorschriften anwendbar sind, sind die Vorschriften in der Reihenfolge anzuwenden, die für den Steuerpflichtigen am günstigsten ist.

#### 4. Höchstbetrag

Der Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG ist ein Jahresbetrag. Er wird auch nur einmal gewährt, wenn mehrere begünstigte Tätigkeiten ausgeübt werden. Er ist nicht zeitanteilig aufzuteilen, wenn die begünstigte Tätigkeit lediglich wenige Monate ausgeübt wird. Die Steuerbefreiung ist auch bei Ehegatten oder Lebenspartnern stets personenbezogen vorzunehmen. Auch bei der Zusammenveranlagung kann der Freibetrag demnach von jedem Ehegatten oder Lebenspartner bis zur Höhe der Einnahmen, höchstens 720 EUR, die er für eine eigene begünstigte Tätigkeit erhält, in Anspruch genommen werden. Eine Übertragung des nicht ausgeschöpften Teils des Freibetrags auf höhere Einnahmen des anderen Ehegatten oder Lebenspartners aus der begünstigten nebenberuflichen Tätigkeit ist nicht zulässig.

Für Betreuer,  
Vormunde und  
Pfleger nur noch  
§ 3 Nr. 26b EStG

Freibetrag gilt nur  
einmal jährlich

## 5. Besonderheiten bei ehrenamtlichem Vorstand

Die Zahlung von pauschalen Vergütungen für Arbeits- oder Zeitaufwand (Tätigkeitsvergütungen) an den Vorstand ist nur dann zulässig, wenn dies durch bzw. aufgrund einer Stiftungsregelung ausdrücklich zugelassen ist (vgl. auch § 27 Abs. 3 S. 2 BGB in der Fassung des Ehrenamtsstärkungsgesetzes). Ein Verein, der nicht ausdrücklich die Bezahlung des Vorstands regelt und der dennoch Tätigkeitsvergütungen an Mitglieder des Vorstands zahlt, verstößt gegen das Gebot der Selbstlosigkeit.

Die regelmäßig in den Satzungen enthaltene Aussage: „Es darf keine Person ... durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden“ (vgl. Anlage 1 zu § 60 AO; dort § 4 der Mustersatzung) ist keine satzungsmäßige Zulassung von Tätigkeitsvergütungen an Vorstandsmitglieder.

Eine Vergütung im vorgenannten Sinne ist auch anzunehmen, wenn sie nach der Auszahlung an den Verein zurückgespendet oder durch Verzicht auf die Auszahlung eines entstandenen Vergütungsanspruchs an den Verein gespendet wird. Der Ersatz tatsächlich entstandener Aufwendungen (z.B. Büromaterial, Telefon- und Fahrtkosten) ist auch ohne entsprechende Regelung in der Satzung zulässig. Der Einzelnachweis der Aufwendungen ist nicht erforderlich, wenn pauschale Zahlungen den tatsächlichen Aufwand offensichtlich nicht übersteigen; dies gilt nicht, wenn durch die pauschalen Zahlungen auch Arbeits- oder Zeitaufwand abgedeckt werden soll. Die Zahlungen dürfen nicht unangemessen hoch sein (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO).

Falls ein gemeinnütziger Verein bis zum 31.12.10 ohne ausdrückliche Erlaubnis dafür in seiner Satzung bereits Tätigkeitsvergütungen gezahlt hat, sind daraus unter den folgenden Voraussetzungen keine für die Gemeinnützigkeit des Vereins schädlichen Folgerungen zu ziehen:

- Die Zahlungen dürfen nicht unangemessen hoch gewesen sein (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO).
- Die Mitgliederversammlung hat bis zum 31.12.10 eine Satzungsänderung beschlossen, die Tätigkeitsvergütungen zulässt. An die Stelle einer Satzungsänderung kann ein Beschluss des Vorstands treten, künftig auf Tätigkeitsvergütungen zu verzichten.

## 6. Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug

Ein Abzug von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, die mit den steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 26a EStG in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ist nur möglich, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit und gleichzeitig auch die jeweiligen Ausgaben den Freibetrag übersteigen. In Arbeitnehmerfällen ist in jedem Fall der Arbeitnehmer-Pauschbetrag anzusetzen, soweit er nicht bei anderen Dienstverhältnissen verbraucht ist.

Bezahlung des Vorstands muss ausdrücklich geregelt werden

Rückspende ändert am Vergütungscharakter nichts

Schonfrist bestand bis zum 31.12.10

Arbeitnehmer-Pauschbetrag findet Anwendung

### ■ Beispiel

Ein Student, der keine anderen Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit erzielt, arbeitet nebenberuflich im Dienst der Stadt als Tierpfleger bei deren als gemeinnützig anerkanntem Tierheim. Dafür erhält er 1.200 EUR im Jahr. Von den Einnahmen sind der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 EUR (§ 9a S. 1 Nr. 1a EStG) und der Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG bis zur Höhe der verbliebenen Einnahmen (200 EUR) abzuziehen. Die Einkünfte aus der nebenberuflichen Tätigkeit betragen 0 EUR.

Nebenberuflich  
arbeitender Student

## 7. Freigrenze des § 22 Nr. 3 EStG

Gehören die Einnahmen des Steuerpflichtigen aus seiner nebenberuflichen Tätigkeit zu den sonstigen Einkünften (§ 22 Nr. 3 EStG), sind diese nicht einkommensteuerpflichtig, wenn sie weniger als 256 EUR im Kalenderjahr betragen haben. Der Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG ist bei der Prüfung ob diese Freigrenze überschritten ist, zu berücksichtigen.

### ■ Beispiel

Ein nebenberuflicher ehrenamtlicher Schiedsrichter im Amateurbereich erhält insgesamt 900 EUR. Nach Abzug des Freibetrags nach § 3 Nr. 26a EStG betragen die Einkünfte 180 EUR. Sie sind nicht einkommensteuerpflichtig, weil sie weniger als 256 EUR im Kalenderjahr betragen haben (§ 22 Nr. 3 S. 2 EStG).

Nebenberuflicher,  
ehrenamtlicher  
Schiedsrichter

## 8. Lohnsteuerverfahren

Beim Lohnsteuerabzug ist eine zeitanteilige Aufteilung des Freibetrags nicht erforderlich. Dies gilt auch, wenn feststeht, dass das Dienstverhältnis nicht bis zum Ende des Kalenderjahres besteht. Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber jedoch schriftlich zu bestätigen, dass die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG nicht bereits in einem anderen Dienst- oder Auftragsverhältnis berücksichtigt worden ist oder berücksichtigt wird. Diese Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

## 9. Rückspende

Die Rückspende einer steuerfrei ausgezahlten Aufwandsentschädigung oder Vergütung an die steuerbegünstigte Körperschaft ist grundsätzlich zulässig. Für den Spendenabzug sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 7.6.99 (IV C 4 - S 2223 - 111/99, BStBl I S. 591) zur Anerkennung sog. Aufwandsspenden an gemeinnützige Vereine zu beachten, so das BMF-Schreiben vom 21.11.14. In diesem Zusammenhang ist aber zugleich auf ein neues BMF-Schreiben vom 25.11.14 (IV C 4 - S 2223/07/0010:005, 2014/0766502) hinzuweisen. Dieses BMF-Schreiben ist ab 1.1.15 anzuwenden. Das BMF-Schreiben vom 7.6.99 findet weiter Anwendung auf alle Zusagen auf Aufwandsersatz sowie auf alle Zusagen auf Vergütungen, die bis zum 31.12.14 erteilt werden.

## 10. Schlussbemerkung

Zu beachten ist, dass eine Steuerfreiheit nicht immer automatisch auch zu einer Sozialversicherungsfreiheit führen. Es handelt sich um getrennte Rechtsgebiete, die auch eine getrennte Beurteilung erfordern. Die „Ehrenamtspauschale“ von 720 EUR jährlich gehört jedoch wie auch der Übungsleiterfreibetrag von 2.400 EUR jährlich nicht zum sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 SGB IV).

Dem Trennungsgrundsatz folgend muss somit auch geprüft, ob eine Steuerpflicht auch die Sozialversicherungspflicht zur Folge hat. Dies ist zwar in aller Regel der Fall, jedoch gibt es auch Ausnahmen. So sehen beispielsweise die Spitzenverbände der Sozialversicherung in Bezug auf Amateursportler sozialversicherungsrechtlich folgendes vor:

In Bezug auf Amateursportler, die ohne gesonderte schriftliche Vereinbarung allein aufgrund ihrer mitgliedschaftsrechtlichen Bindungen tätig werden, wird die widerlegbare Vermutung zugrunde gelegt, dass bei Zahlungen bis zur Höhe von jetzt 200 EUR im Monat keine wirtschaftliche Gegenleistung erbracht und damit keine sozialversicherungsrechtlich relevante Beschäftigung ausgeübt wird. Dabei sind Prämien für besondere Leistungserfolge bei der Beurteilung der Höhe der Vergütung auch prospektiv mit einzubeziehen. Werden Nachweise geführt, die aus besonderen Gründen (z.B. Transportkosten für notwendiges Sportgerät) einen höheren Aufwand belegen, kann im Einzelfall auch trotz monatlicher Zahlung über 200 EUR eine sozialversicherungsrechtlich relevante Beschäftigung verneint werden. Werden im umgekehrten Fall dagegen niedrigere Aufwände nachweislich geltend gemacht, kann eine sozialversicherungsrechtlich relevante Beschäftigung auch bei einer monatlichen Zahlung bis zu 200 EUR bestehen, wenn die Vergütung nicht nur zur sportlichen Motivation oder zur Vereinsbindung gewährt wird. Die Amateursportler sind dann regelmäßig als versicherungsfreie geringfügig Beschäftigte anzusehen und bei der Minijob-Zentrale zu melden. Die jeweiligen Rechtsbereiche sollten daher stets einer eigenständigen Prüfung unterzogen werden.

Jährliche Freibeträge sind kein sozialversicherungspflichtiges Entgelt

