

Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 5/2017

Steuerliche Behandlung von Aufwandsentschädigungen bei ehrenamtlichen Tätigkeiten

1. Einkommensteuerliche Behandlung einer ehrenamtlichen Tätigkeit
2. Umsatzsteuerliche Behandlung einer ehrenamtlichen Tätigkeit
3. Einzelne Anwendungsfälle

1 Einkommensteuerliche Behandlung einer ehrenamtlichen Tätigkeit

In Deutschland sind die Bürgerinnen und Bürger vielfach ehrenamtlich tätig. Der Begriff „bürgerliches Engagement“ meint eine freiwillige und unentgeltliche Tätigkeit. Dennoch werden vielfach Aufwandsentschädigungen in verschiedensten Formen gewährt. In diesen Fällen müssen stets auch steuerliche Fragen geprüft werden. Im Folgenden stellen wir zunächst die Grundsätze vor, nach denen derartige Aufwandsentschädigungen steuerlich begünstigt sind, und gehen des Weiteren auf aktuelle Einzelfälle ein.

a) Grundregeln

Grundsätzlich ist auch bei „ehrenamtlich“ oder gegen „Aufwandsentschädigung“ ausgeübten Tätigkeiten zu prüfen, ob erzielte Einnahmen der Einkommensteuer unterliegen. Eine solche Tätigkeit kann im Rahmen einer Arbeitnehmertätigkeit erfolgen oder auch als eigenständige Tätigkeit. In letzterem Fall ist allerdings stets zu prüfen, ob überhaupt eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht, also ob ein Überschuss der Einnahmen über die anfallenden Aufwendungen angestrebt wird. Ist dies nicht der Fall, handelt es sich um eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit – sog. Liebhaberei.

Hinweis:

Handelt es sich bei der Tätigkeit um Liebhaberei, so können auch sämtliche mit dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben steuerlich nicht geltend gemacht werden. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 19.7.2005 (Aktenzeichen VI B 175/04) ausdrücklich für die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers für einen ehrenamtlich Tätigen entschieden.

Werden die gezahlten Vergütungen/Entschädigungen im Grundsatz steuerlich erfasst, so ist zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung greift. Der Gesetzgeber hat für bestimmte nebenberufliche Tätigkeiten drei wichtige Steuerbefreiungen geschaffen, und zwar

1. die sog. **Übungsleiterpauschale** bis zur Höhe von insgesamt 2 100 € im Jahr für Einnahmen,
2. die sog. **Ehrenamtspauschale** für Einnahmen bis zur Höhe von insgesamt 720 € im Jahr für andere ehrenamtliche Tätigkeiten, die nicht unter die engere Übungsleiterpauschale fallen (z.B. Platzwarte in Vereinen), und
3. die **Steuerbefreiung für ehrenamtliche rechtliche Betreuer**, Vormünder und Pfleger bis zur Höhe von insgesamt 2 100 € im Jahr.

Weiterhin sind steuerfrei die „Bezüge, die als **Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen** an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen“. Unter diese Vorschrift fallen in der Praxis besonders die aus kommunalen Kassen gezahlten Aufwandsentschädigungen an Mitglieder kommunaler Volksvertretungen und der Freiwilligen Feuerwehren sowie an sonstige ehrenamtlich Tätige (z.B. Landschaftswarte, Büchereileiter, Frauenbeauftragte). Entsprechendes gilt für die von den öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften gezahlten Aufwandsentschädigungen an ehrenamtlich Tätige.

Hinweis:

Nicht unter diese Steuerbefreiung fallen z.B. Tätigkeiten für Wohlfahrtsorganisationen (z.B. DRK, Caritas, AWO), die zwar gemeinnützig, aber privatrechtlich organisiert sind; es sind dann keine „öffentlichen Kassen“.

b) Einzelaspekte zur Übungsleiter- und Ehrenamtszuschale

Begünstigt sind durch die sog. **Übungsleiterzuschale** drei Tätigkeitsbereiche:

- nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit,
- nebenberufliche künstlerische Tätigkeit,
- nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen.

Begünstigt sind v.a. Personen, die betreuend im Jugend- und Sportbereich gemeinnütziger Vereine tätig werden. Zu den begünstigten Tätigkeiten gehören z.B. die Tätigkeit eines Sporttrainers, eines Chorleiters oder Orchesterdirigenten, die Lehr- und Vortragstätigkeit im Rahmen der allgemeinen Bildung und Ausbildung (z.B. Kurse und Vorträge an Schulen und Volkshochschulen, Mütterberatung, Erste-Hilfe-Kurse, Schwimm-Unterricht) oder im Rahmen der beruflichen Ausbildung und Fortbildung, nicht dagegen die Ausbildung von Tieren, z.B. von Rennpferden oder Diensthunden. Auch wenn ausschließlich (ohne Zusammenhang mit körperlicher Pflege) hauswirtschaftliche oder betreuende Hilfstätigkeiten für alte oder behinderte Menschen erbracht werden (z.B. Reinigung der Wohnung, Kochen, Einkaufen, Erledigung von Schriftverkehr), ist der Freibetrag zu gewähren, wenn die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind.

Anwendungsfälle sind – soweit die übrigen Voraussetzungen, wie die Nebenberuflichkeit, erfüllt sind – z.B.:

- Ärzte im Behinderten- oder Coronasport,
- Aufsichtsvergütung für die juristische Staatsprüfung,
- Bahnhofsmission,
- Behindertentransport: bezogen auf 50 % der Vergütung,
- je nach Tätigkeit: Bereitschaftsleitungen und Jugendgruppenleiter,
- Ferienbetreuer,
- ehrenamtliche Lehrbeauftragte, die von den Schulen für einen ergänzenden Unterricht eingesetzt werden und keinen Arbeitsvertrag haben,
- Rettungssanitäter und -schwimmer sowie Notärzte in Rettungs- und Krankentransportwagen sowie im Rahmen von Großveranstaltungen,
- Stadtführer, soweit die Tätigkeit im Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen unter § 5 Abs.1 Nr.9 KStG zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke ausgeübt wird

Die Regelung zur **Ehrenamtszuschale** sieht im Gegensatz zur Regelung zur Übungsleiterzuschale keine Begrenzung auf bestimmte Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich vor. Begünstigt sind z.B. die Tätigkeiten der Mitglieder des Vorstands, des Kassierers, der Bürokräfte, des Reinigungspersonals, des Platzwarts, des Aufsichtspersonals oder des Schiedsrichters im Amateurbereich. Die Tätigkeit der Amateursportler ist nicht begünstigt.

Sowohl bei der Übungsleiter- als auch bei der Ehrenamtszuschale ist Voraussetzung, dass die Tätigkeit **nebenberuflich ausgeübt** wird. Dies ist dann gegeben, wenn sie – bezogen auf das Kalenderjahr – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt. Es können deshalb auch solche Personen nebenberuflich tätig sein, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, z.B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose.

Hinweis:

Eine Tätigkeit wird nicht nebenberuflich ausgeübt, wenn sie als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist. Dies ist

auch bei formaler Trennung von haupt- und nebenberuflicher selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit für denselben Arbeitgeber anzunehmen, wenn beide Tätigkeiten gleichartig sind und die Nebentätigkeit unter ähnlichen organisatorischen Bedingungen wie die Haupttätigkeit ausgeübt wird oder der Stpfl. mit der Nebentätigkeit eine ihm aus seinem Dienstverhältnis faktisch oder rechtlich obliegende Nebenpflicht erfüllt.

Arbeit- bzw. Auftraggeber muss entweder eine juristische Person des öffentlichen Rechts (z.B. Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Industrie- und Handelskammern, Handwerkskammern, Rechtsanwaltskammern, Steuerberaterkammern, Wirtschaftsprüferkammern, Ärztekammern, Universitäten) oder ein Träger der Sozialversicherung sein. Daneben kommen in Frage Körperschaften, Personenvereinigungen, Stiftungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung oder dem Stiftungsgeschäft sowie nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, insbesondere also gemeinnützige Vereine.

Hinweis:

Eine Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer steuerbegünstigten Körperschaft muss für deren ideellen Bereich einschließlich ihrer Zweckbetriebe ausgeübt werden. Tätigkeiten in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und bei der Verwaltung des Vermögens sind nicht begünstigt.

Die Zahlung von pauschalen Vergütungen für Arbeits- oder Zeitaufwand (Tätigkeitsvergütungen) an den Vorstand ist nur dann zulässig, wenn dies durch bzw. auf Grund einer Satzungsregelung ausdrücklich zugelassen ist. Ansonsten verstößt der Verein gegen das Gebot der Selbstlosigkeit.

Beide Freibeträge sind **Jahresbeträge**. Diese werden auch dann nur einmal gewährt, wenn mehrere begünstigte Tätigkeiten ausgeübt werden. Die Steuerbefreiung ist bei Ehegatten oder Lebenspartnern stets personenbezogen vorzunehmen, d.h., auch bei Zusammenveranlagung kann der Freibetrag demnach von jedem Ehegatten oder Lebenspartner jeweils nur einmal, also höchstens 720 € bzw. 2 100 €, die er für eine eigene begünstigte Tätigkeit erhält, in Anspruch genommen werden.

c) Einzelaspekte zur Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen

Voraussetzung für die Anerkennung als steuerfreie Aufwandsentschädigung ist, dass die gezahlten Beträge dazu bestimmt sind, Aufwendungen abzugelten, die steuerlich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar wären. Eine steuerfreie Aufwandsentschädigung liegt deshalb insoweit nicht vor, als die Entschädigung für Verdienstausfall oder Zeitverlust oder zur Abgeltung eines Haftungsrisikos gezahlt wird oder dem Empfänger ein abziehbarer Aufwand nicht oder offenbar nicht in Höhe der gewährten Entschädigung erwächst.

Das Finanzamt hat das Recht und die Pflicht zu prüfen, ob die als Aufwandsentschädigung gezahlten Beträge tatsächlich zur Bestreitung eines abziehbaren Aufwands erforderlich sind. Zur Erleichterung der Feststellung, inwieweit es sich um eine steuerfreie Aufwandsentschädigung handelt, verfährt die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen wie folgt:

- Sind die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag der aus einer öffentlichen Kasse gewährten Aufwandsentschädigung durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt, so ist die Aufwandsentschädigung,
 1. bei hauptamtlich tätigen Personen in voller Höhe steuerfrei,
 2. bei ehrenamtlich tätigen Personen i.H.v. 1/3 der gewährten Aufwandsentschädigung, **mindestens 200 € monatlich steuerfrei.**
- Sind die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag nicht durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt, so kann bei hauptamtlich und ehrenamtlich tätigen Personen i.d.R. **ohne weiteren Nachweis ein steuerlich anzuerkennender Aufwand von 200 € monatlich** angenommen werden. Ist die Aufwandsentschädigung niedriger als 200 € monatlich, so bleibt nur der tatsächlich geleistete Betrag steuerfrei.
- Von Pauschalentschädigungen, die Gemeinden oder andere juristische Personen des öffentlichen Rechts für eine gelegentliche ehrenamtliche Tätigkeit zahlen, darf ein Betrag bis zu 6 € täglich ohne nähere Prüfung als steuerfrei anerkannt werden.

2 Umsatzsteuerliche Behandlung einer ehrenamtlichen Tätigkeit

Auch eine ehrenamtliche Tätigkeit kann, soweit diese durch einen Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne und gegen Entgelt erbracht wird, grds. der Umsatzsteuer unterliegen. Das Umsatzsteuergesetz sieht allerdings eine ausdrückliche Steuerbefreiung für eine ehrenamtliche Tätigkeit vor. Voraussetzung ist, dass die ehrenamtliche Tätigkeit

- für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt wird oder
- das Entgelt für diese Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht.

Den Begriff der ehrenamtlichen Tätigkeit im Sinne dieser Vorschrift hat der Bundesfinanzhof allerdings mit Urteil vom 17.12.2015 (Aktenzeichen V R 45/14) einschränkend ausgelegt. Das Gericht hat entschieden, dass die Tätigkeit als Vorstands- und Ausschussmitglied eines Sparkassenverbands nicht vom Begriff der ehrenamtlichen Tätigkeit im Sinne dieser umsatzsteuerlichen Vorschrift umfasst wird. Als ehrenamtlich seien jene Tätigkeiten anzusehen,

- die in einem anderen Gesetz als dem Umsatzsteuergesetz ausdrücklich als solche genannt werden,
- die man im allgemeinen Sprachgebrauch als ehrenamtlich bezeichnet oder
- die vom materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit umfasst werden.

Die Satzung des Sparkassenverbands sei aber kein Gesetz im Sinne dieser Vorschrift.

Zu dieser Auslegungsfrage hat nun auch das Bundesfinanzministerium Stellung genommen (Schreiben vom 8.6.2017, Aktenzeichen III C 3 – S 7185/09/10001-06). Im Grundsatz folgt die Finanzverwaltung dieser engen Sichtweise des Bundesfinanzhofs, gewährt allerdings eine Übergangsregelung. Für bis zum 31.12.2018 für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn sich der ehrenamtlich Tätige zur Begründung der Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze auf die Benennung der Ehrenamtlichkeit in einer, auch im Rahmen der Satzungsautonomie erstellten, öffentlich-rechtlichen Satzung beruft, es sei denn, die Anwendung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit auf seine Tätigkeit ist mit der gebotenen engen Auslegung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit ausnahmsweise nicht mehr vereinbar, insbesondere wenn sie in einem Umfang ausgeführt wird, bei dem die Annahme einer beruflichen Ausübung nicht mehr ausgeschlossen werden kann.

Hinweis:

Für die Anwendung der umsatzsteuerlichen Befreiung muss eine ehrenamtliche Tätigkeit vorliegen. Das ist insbesondere nicht der Fall, wenn der Zeitaufwand der Tätigkeit auf eine hauptberufliche Teilzeit- oder sogar Vollzeitbeschäftigung hindeutet. Für den Einzelfall ist zu prüfen, ob die enge Auslegung durch die Rechtsprechung Änderungen mit sich bringt.

3 Einzelne Anwendungsfälle

a) Wahlhelfer

Bei politischen Wahlen sind ehrenamtliche Wahlhelfer tätig, die Aufwandsentschädigungen (sog. Erfrischungsgelder) erhalten.

Bei der Tätigkeit als Wahlhelferin bzw. Wahlhelfer handelt es sich um eine ehrenamtliche Tätigkeit, zu deren Übernahme jede und jeder Wahlberechtigte verpflichtet ist. Sie kann nur aus wichtigem Grund abgelehnt werden. Wichtige Gründe sind insbesondere dringende berufliche Gründe, Krankheit oder körperliche Beeinträchtigung. Die Entscheidung, ob ein wichtiger Grund vorliegt, trifft die zuständige Gemeindebehörde. Der bzw. die Wahlberechtigte ist dafür beweispflichtig.

Steuerlich ist zu unterscheiden:

- Mitglieder der in den Wahlgesetzen vorgeschriebenen Wahlorganen (**Mitglieder von Wahlausschüssen und Wahlvorständen, Beisitzer, Schriftführer**) sind weisungsunabhängig und nehmen ihre Aufgaben grundsätzlich nur gegenüber der Allgemeinheit wahr. Auch wenn es sich um Bedienstete der Gemeinde handelt, werden diese nicht als Arbeitnehmer tätig, so dass

die Aufwandsentschädigung auch nicht als Arbeitslohn eingestuft werden kann. Im Grundsatz könnte insoweit eine selbständige Tätigkeit vorliegen. Diese Zahlungen sind allerdings steuerfrei, soweit diese nicht für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen.

- Anders ist dies bei den von den Gemeinden gestellten Wahlhelfern (**Hilfskräften**). Die Wahlhelfer sind von den Gemeinden eingesetzte Hilfskräfte zur Erfüllung der eigenverantwortlichen organisatorischen Hilfsfunktion der Gemeinden bei Wahlen. Sie sind weisungsabhängig und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Arbeitnehmer anzusehen. Insoweit greift allerdings eine Steuerbefreiung, so dass keine Lohnsteuer anfällt. Ein Nachweis, dass die Aufwandsentschädigung den tatsächlichen Aufwand nicht übersteigt, ist dann nicht erforderlich, wenn die Entschädigung den Betrag von 200 € im Monat nicht übersteigt.

Hinweis:

In der Praxis sind die gezahlten Beträge in aller Regel steuerfrei.

b) Ehrenamtliche Richter (Schöffen)

Ehrenamtliche Richter (Schöffen) erhalten Entschädigungen nach dem Justizvergütungs- und Justizentschädigungsgesetz (JVEG). Zur steuerlichen Behandlung dieser Entschädigungen hat sich aktuell der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 31.1.2017 (Aktenzeichen IX R 10/16) geäußert:

- Eine Entschädigung für Verdienstausschlag ist als Arbeitslohn zu versteuern, wenn sie als Ersatz für entgangene Einnahmen aus einer nichtselbständigen Tätigkeit gezahlt wird.
- Die Entschädigung für Zeitversäumnis ist nicht steuerbar. Sie entsteht unabhängig von einem Einkommensverlust oder einem sonstigen Nachteil und stellt daher keine steuerlich zu erfassende Entschädigung dar.
- Auf die Tätigkeit als ehrenamtlicher Richter findet die Steuerbefreiung für eine Tätigkeit im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts dann keine Anwendung, wenn steuerfreier Aufwandsersatz gezahlt worden ist. In diesem Fall wird entstandener Aufwand durch den steuerfreien Aufwandsersatz bereits abgegolten und die darüber hinausgehenden Zahlungen führen zu sonstigen selbständigen Einkünften.

Hinweis:

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt/M. weist mit Verfügung vom 15.5.2017 (Aktenzeichen S 2337 A – 073 – St 213) auf die Auffassung der Finanzverwaltung hin: „Zwischenzeitlich wurden Bedenken gegen die amtliche Veröffentlichung des Urteils geäußert. Ich bitte daher, soweit anhängige Fälle noch nicht erledigt wurden, diese weiterhin von der Bearbeitung zurückzustellen.“ Daher bleibt die weitere Haltung der Finanzverwaltung abzuwarten.

c) Steuerliche Behandlung der an die Mitglieder des Allgemeinen Studierendenausschusses gezahlten Aufwandsentschädigungen

Das Finanzministerium Baden-Württemberg weist mit Erlass vom 30.3.2017 (Aktenzeichen 3 – S 233.7/39, StEd 2017, 283) darauf hin, dass die Mitglieder des Allgemeinen Studierendenausschusses ihre Tätigkeit zwar ehrenamtlich ausüben und regelmäßig eine angemessene Aufwandsentschädigung erhalten, diese aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Rahmen eines Dienstverhältnisses im lohnsteuerlichen Sinne abhängig beschäftigt sind und als Arbeitnehmer tätig werden.

Daher stellen die gezahlten Aufwandsentschädigungen grundsätzlich steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die steuerlichen Arbeitgeberpflichten (insbesondere Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer) sind von der jeweiligen Studierendenschaft der Hochschule wahrzunehmen. Im Hinblick auf die hierfür notwendigen organisatorischen Umstellungsarbeiten beanstandet es die Finanzverwaltung Baden-Württemberg aber aus Billigkeitsgründen nicht, wenn der Lohnsteuerabzug erstmals für Arbeitslohnzahlungen ab dem Kalenderjahr 2018 vorgenommen wird.

Werden die Aufwandsentschädigungen nicht für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt und sind sie dazu bestimmt, Aufwendungen abzugelten, die zumindest teilweise dem Grunde nach als Werbungskosten abziehbar sind, können diese steuerfrei sein. Danach sind die

Aufwandsentschädigungen monatlich bis zu 200 € steuerfrei. Ein den Höchstbetrag ggf. übersteigender Betrag ist dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

d) Asylbewerber

Üben Asylbewerber in den gegebenen rechtlichen Möglichkeiten eine Tätigkeit gegen Entgelt oder Aufwandsentschädigung aus, so gelten aus steuerlicher Sicht im Grundsatz die normalen Regeln.

Besonderheiten gelten für die Verrichtung von Arbeitsgelegenheiten, die in Aufnahmeeinrichtungen und in vergleichbaren Einrichtungen zur Aufrechterhaltung und Betreibung der Einrichtung sowie bei staatlichen, kommunalen und gemeinnützigen Trägern zur Verfügung gestellt werden, geleistet werden. In diesen Fällen wird eine Aufwandsentschädigung von 0,80 € je Stunde ausgezahlt. Hierdurch wird kein Arbeitsverhältnis im Sinne des Arbeitsrechts bzw. kein Beschäftigungsverhältnis im Sinne der gesetzlichen Kranken- und Rentenversicherung, mithin auch kein steuerrechtlich anzuerkennendes Arbeitsverhältnis begründet.

Hinweis:

Im Übrigen gilt, dass Einkommen, das ein Asylbewerber erzielt, auf die Leistungen nach dem Asylbewerberleistungsgesetz – nach bestimmten Regeln – anzurechnen ist.