

Ehrenamt und Einkommensteuer – Allgemeine Grundsätze

Viele Bürgerinnen und Bürger üben besonders im kommunalen oder kirchlichen Bereich sowie für gemeinnützige Vereine ehrenamtliche Tätigkeiten aus und erhalten hierfür – wenn überhaupt – Aufwandsentschädigungen, Sitzungsgelder und ggf. auch Ersatz des Verdienstauffalls.

Nachstehend soll zu einigen immer wieder gestellten Fragen zur einkommensteuerlichen Behandlung solcher Entschädigungen Stellung genommen werden. Hinweise auf die wichtigsten Verwaltungsregelungen zu ehrenamtlichen Tätigkeiten und auf die Rechtsprechung ergeben sich jeweils aus den Fußnoten.

Inhaltsverzeichnis

I.	Unterliegen ehrenamtliche Tätigkeiten überhaupt der Einkommensteuer?	3
II.	Unter welche Einkunftsart fallen ehrenamtliche Tätigkeiten?	3
	1. Zuordnung zu einer Einkunftsart	3
	2. Einkunftserzielungsabsicht	4
III.	Welche Einnahmen sind ggf. einkommensteuerpflichtig?	5
	1. Allgemeines	5
	2. „256 € - Vereinfachungsregelung“	6
IV.	Steuerbefreiungen von Leistungen aus öffentlichen Kassen	9
	1. Aufwandsentschädigungen	9
	a. Allgemeines	9
	b. Warum können solche Aufwandsentschädigungen nicht voll steuerfrei bleiben?	9
	c. Wie wird der steuerfreie Teil der Aufwandsentschädigung ermittelt?	11
	d. Nachweis der höheren tatsächlichen Betriebsausgaben/Werbungskosten	13
	e. Keine Anwendung der Vereinfachungsregelungen	14
	2. Reisekosten	14
V.	Steuerbefreiung für bestimmte nebenberufliche Tätigkeiten	15
	1. Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“)	15
	2. Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG („Ehrenamtspauschale“)	17
	a. Allgemeine Grundsätze	17

b.	Kumulierungsverbot	17
c.	Anwendungsbereich	19
3.	Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26b EStG für ehrenamtlich tätige Betreuerinnen und Betreuer, Vormünder und Pflegerinnen und Pfleger	20
VI.	Wie werden Aufwandsentschädigungen kommunaler Mandatsträgerinnen und Mandatsträger besteuert?	21
1.	Allgemeines	21
2.	Der „Ratsmitgliedererlass“	21
3.	Verhältnis zur Vereinfachungsregelung in R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR	23
4.	Wann wurden die Pauschbeträge angehoben?	24
5.	Können neben den Pauschbeträgen noch weitere Aufwendungen steuerfrei belassen werden?	24
6.	Können auch „pauschale Fahrtkostenerstattungen“ zusätzlich steuerfrei belassen werden?	25
7.	Wie sind zusätzliche Verwaltungstätigkeiten der Ortsbürgermeisterinnen oder Ortsbürgermeister usw. zu behandeln?	26
8.	Welche Betriebsausgaben können abgezogen werden?	26
9.	Werden kommunale Mandatsträgerinnen und Mandatsträger nicht schlechter behandelt als Bundes- oder Landtagsabgeordnete?	28
VII.	Mitglieder Freiwilliger Feuerwehren	29
1.	Wie werden die Aufwandsentschädigungen besteuert?	29
2.	Gibt es daneben noch weitere Steuerbefreiungen?	29
VIII.	Außergewöhnliche Belastungen	30
IX.	Spendenabzug	31
X.	Veranlagungspflicht	31
1.	Veranlagungsgrenze	31
2.	Härteausgleich	32
3.	„Steuerfreier“ Grundfreibetrag	33
XI.	Wie und wo müssen die Einkünfte dem Finanzamt angegeben werden?	33
XII.	Mitteilungspflichten nach der Mitteilungsverordnung (MV)	35
XIII.	Wo gibt es weitere Auskünfte?	36
XIV.	Weiteres Informationsmaterial	36
XV.	Allgemeiner Hinweis	36

I. Unterliegen ehrenamtliche Tätigkeiten überhaupt der Einkommensteuer?

Grundsätzlich ja. Dass eine Tätigkeit ehrenamtlich ausgeübt und „nur“ eine „Aufwandsentschädigung“ gezahlt wird, ist für die Einkommensteuerpflicht ohne Bedeutung. Auch Vergütungen für Ehrenämter unterliegen daher grundsätzlich der Einkommensteuer.

II. Unter welche Einkunftsart fallen ehrenamtliche Tätigkeiten?

1. Zuordnung zu einer Einkunftsart

Zunächst muss geprüft werden, welcher der „sieben Einkunftsarten“ des Einkommensteuerrechts (§ 2 Abs. 1 Einkommensteuergesetz - EStG) die Tätigkeit zuzuordnen ist.

Besonders wichtig erscheint dabei wegen des evtl. erforderlichen Lohnsteuerabzugs (und damit ggf. auch der Sozialversicherungspflicht) die **Abgrenzung von Arbeitnehmertätigkeiten gegenüber selbständigen Tätigkeiten**, die sich nach den Gesamtumständen des Einzelfalls richtet¹. Bei einer nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiterin oder Übungsleiter, Ausbilderin oder Ausbilder, Erzieherin oder Erzieher, Betreuerin oder Betreuer oder ähnlichen Tätigkeiten von weniger als 6 Stunden wöchentlich wird danach im Regelfall kein Arbeitsverhältnis angenommen².

Beispiele:

- Kommunale Mandatsträgerinnen und Mandatsträger erzielen Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (zuletzt BFH-Urteil vom 08.10.2008, BStBl II 2009 S. 405).
- Bei Kreisbrandmeisterinnen und Kreisbrandmeistern der Freiwilligen Feuerwehr wird eine Arbeitnehmertätigkeit angenommen.
- Die ehrenamtlichen Betreuerinnen und Betreuer nach § 1835a BGB erzielen „sonstige selbständige Einkünfte“ im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (siehe ausführlich das Merkblatt des Nds. Finanzministeriums über die steuerliche Behandlung von Aufwandsentschädigungen nach §§ 1835, 1835a BGB für ehrenamtliche Betreuerinnen und Betreuer, Vormünder, Pflegerinnen und Pfleger sowie Berufsbetreuerinnen und Berufsbetreuer).
- Die Entschädigungen der ehrenamtlichen Präsidentin oder des ehrenamtlichen Präsidenten der Handwerkskammer sind dem Hauptberuf, d.h. den Einkünften aus Gewerbebetrieb, zuzurechnen (zuletzt BFH-Urteil vom 15.06.2004, BFH/NV 2005 S. 29).

¹ H 19.0 „Allgemeines“ Lohnsteuer-Handbuch (LStH).

² R 19.2 Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) sowie H 19.2 LStH.

2. Einkunftserzielungsabsicht

Die Einkünfte aus diesen Tätigkeiten unterliegen jedoch nur dann der Einkommensteuer, wenn – zumindest im Nebenzweck – die Erzielung positiver Einkünfte erstrebt wird³.

Keine „Einkunftserzielungsabsicht“ und damit keine einkommensteuerpflichtigen Einkünfte werden dagegen angenommen, wenn die Einnahmen in Geld oder Geldeswert lediglich dazu dienen, in pauschalierender Weise die Selbstkosten zu decken⁴. Die Tätigkeit wird dann dem steuerlich irrelevanten Bereich der sog. Liebhaberei zugerechnet.

Wenn die Aufwandsentschädigungen usw. hiernach aber steuerlich nicht zu erfassen sind, hat dies zugleich zur Folge, dass die mit der ehrenamtlichen Tätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgesetzt werden können⁵.

Ausnahme: Die ehrenamtliche Nebentätigkeit hängt ganz eng mit dem Hauptberuf zusammen, so z.B. bei Tätigkeiten von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern im Personalrat oder für die Gewerkschaft, so dass ein Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte aus dem Hauptberuf in Betracht kommt⁶.

Ob es im Übrigen andere Abzugsmöglichkeiten gibt, muss im Einzelfall geprüft werden (siehe auch Abschnitt VIII. „Außergewöhnliche Belastungen“ sowie Abschnitt IX „Spendenabzug“).

In der Vergangenheit ist wiederholt eine generelle Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeiten gefordert worden. Allerdings wurden derartige Anträge regelmäßig abgelehnt, denn der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet es, Einkommen aus einer ehrenamtlichen Tätigkeit ebenso zu besteuern wie aus einer hauptberuflichen Tätigkeit. Eine Aufgabe im öffentlichen Interesse rechtfertigt für sich allein nicht die Steuerfreiheit der bezogenen Vergütung, weil dann auch andere förderungswürdige Tätigkeiten – wie z.B. die von Krankenschwestern bzw. -pflegern und Altenpflegerin bzw. Altenpflegern – steuerbefreit werden müssten. Eine generelle Steuerbefreiung ehrenamtlicher Tätigkeiten würde zudem – abgesehen von Abgrenzungsschwierigkeiten – dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechen, die sich allein in der Höhe des Einkommens ausdrückt.

³ Vgl. BFH-Urteile vom 28.02.1975, BStBl II 1976 S. 134, betr. Helfer von Wohlfahrtsverbänden sowie vom 03.12.1987, BStBl II 1988 S. 266, betr. den ehrenamtlichen Oberbürgermeister nach „altem Kommunalrecht“.

⁴ Vgl. die zur Arbeitnehmereigenschaft ergangenen BFH-Urteile vom 23.10.1992, BStBl II 1993 S. 203, betr. Amateur-Fußballspieler sowie vom 04.08.1994, BStBl II S. 944, betr. ehrenamtliche Sanitätshelfer des DRK.

⁵ Siehe zuletzt BFH-Urteil vom 19.07.2005, BFH/NV 2005 S. 2000: kein Werbungskostenabzug bei Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers für umfangreiche ehrenamtliche Tätigkeit.

⁶ Vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.11.1980, BStBl II 1981 S. 368.

Um gleichwohl das ehrenamtliche Engagement von Bürgerinnen und Bürgern zu fördern, hat der Gesetzgeber für bestimmte nebenberufliche Tätigkeiten und insbesondere auch für Tätigkeiten im kommunalen Bereich (kommunale Mandatsträgerinnen und Mandatsträger, Mitglieder freiwilliger Feuerwehren usw.) Steuerbefreiungen geschaffen.

III. Welche Einnahmen sind ggf. einkommensteuerpflichtig?

1. Allgemeines

Zu den **steuerpflichtigen Einkünften** gehören grundsätzlich nicht nur Einnahmen in Geld (auch „Aufwandsentschädigungen“), sondern auch andere Bezüge und Vorteile in Geldeswert (Sachzuwendungen), wenn sie als Gegenleistung für eine berufliche Tätigkeit gewährt werden. Hierzu können z.B. die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Fahrzeugen zu privaten Zwecken, Eintrittskarten für den Besuch von Theatern, Konzerten oder Sportveranstaltungen, Rabatte usw. gehören.

Nicht einkommensteuerpflichtig sind hingegen

- der Vorteil aus einer Bewirtung anlässlich eines geschäftlichen Anlasses, z.B. anlässlich einer Werksbesichtigung⁷,
- die Gewährung sog. Aufmerksamkeiten. Hierzu gehören Sachzuwendungen bis zu einem Wert von 60 € wie z.B. die Bereitstellung von Kaffee, Tee, Gebäck anlässlich betrieblicher Besprechungen, wenn es sich hierbei um eine übliche Geste der Höflichkeit handelt⁸,
- sog. amtsimmanente Vorteile. Dies ist z.B. der Fall, wenn Repräsentanten des öffentlichen Lebens – das können auch ehrenamtlich Tätige sein – Freikarten zum Besuch öffentlicher Veranstaltungen (z.B. Sportveranstaltungen, Theater) erhalten, sofern der Besuch in Ausübung von Repräsentationspflichten erfolgt⁹.

Beispiel:

Die Fraktionsvorsitzenden der Stadt X erhalten anlässlich der neuen Bundesligasaison vom Sportverein Y eine Freikarte zum Besuch des ersten Heimspiels.

Die Freikarten sind nicht als steuerpflichtige Sachzuwendungen anzusehen. Da der Stadionbesuch sowohl vom Verein als auch von der Öffentlichkeit erwartet wird und sich die Eingeladenen dem Besuch kaum „entziehen“ können, liegen sog. steuerfreie amtsimmanente

⁷ Vgl. R 4.7 Abs. 3 Einkommensteuer-Richtlinien (EStR).

⁸ Vgl. R 19.6 Abs. 2 LStR.

⁹ Vgl. H 19.3 „Allgemeines zum Arbeitslohnbegriff“ LStH.

Vorteile vor. Der Stadionbesuch erfolgt in Ausübung der Tätigkeit als kommunale Mandatsträgerin bzw. kommunaler Mandatsträger.

Um Abgrenzungsschwierigkeiten bezüglich der Steuerpflicht zu vermeiden, hat der Gesetzgeber die Vereinfachungsregelung des § 37b EStG geschaffen, nach der die Einkommensteuer für Sachzuwendungen, welche einkommensteuerpflichtig sind, pauschal versteuert werden kann – und zwar vom zuwendenden Unternehmen:

Nach dieser Vorschrift kann die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Zuwendungen und Geschenke an Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sowie an Nichtarbeitnehmerinnen und Nichtarbeitnehmer, die nicht in Geld bestehen, mit einem Steuersatz von 30 % erhoben werden. Die Pauschalierung ist nicht möglich,

- soweit die Aufwendungen je Empfängerin bzw. Empfänger und Wirtschaftsjahr oder
- wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung

den Betrag von 10 000 € übersteigen. Die pauschale Einkommensteuer hat der Zuwendende (das Unternehmen) zu übernehmen und die Begünstigten darüber zu unterrichten. Bei den Einkommensteuerveranlagungen der Begünstigten bleiben die pauschal besteuerten Sachzuwendungen und etwaige damit zusammenhängende Aufwendungen dann außer Ansatz.

2. „256 € - Vereinfachungsregelung“

Zur Beurteilung der Frage, ob bei sonstigen Einkünften (§ 22 Nr. 3 EStG) aus einer ehrenamtlichen Tätigkeit die „Einkunftserzielungsabsicht“ gegeben und die Tätigkeit damit grundsätzlich einkommensteuerpflichtig ist, hat die Finanzverwaltung eine wichtige Vereinfachungsregelung erlassen:

Danach führt Aufwändungsersatz an ehrenamtlich Tätige, der über die als Werbungskosten abziehbaren Beträge hinaus geleistet wird, nicht zu steuerpflichtigen Einkünften, wenn dieser im Kalenderjahr unter dem Betrag von 256 € bleibt. Hierbei handelt es sich um eine **Freigrenze**. Wird daher im Kalenderjahr Aufwändungsersatz – gegebenenfalls mit weiteren Vergütungen – über die als Werbungskosten abziehbaren Beträge hinaus von mindestens 256 € gewährt, dann ist der gesamte Betrag steuerpflichtig.

Beispiel 1:

Der ehrenamtliche Feld- und Forsthüter erhält eine Aufwandsentschädigung von 1 080 €. Seine jährlichen Aufwendungen für Arbeitskleidung (dazu gehört nicht die sog. bürgerliche Kleidung), Fahrtkosten usw. betragen 840 € im Jahr.

Die Einnahmen sind lediglich um 240 € (1 080 € ./. 840 €) höher als die als Werbungskosten abzugsfähigen Aufwendungen. Da die Freigrenze von 256 € nicht überschritten wird, liegt keine einkommensteuerlich relevante Tätigkeit vor.

Das bedeutet aber zugleich, dass der Steuerpflichtige auch keine „Verluste“ steuerlich absetzen darf, wenn in einzelnen Jahren seine tatsächlichen Ausgaben die Einnahmen übersteigen sollten.

Bei Anwendung dieser Vereinfachungsregelung darf allerdings der Aufwendungsersatz nicht ohne Weiteres den gesamten tatsächlich entstandenen Aufwendungen des ehrenamtlich Tätigen gegenübergestellt werden, sondern es dürfen nur die Aufwendungen berücksichtigt werden, die auch sonst als Werbungskosten oder Betriebsausgaben steuerlich abgezogen werden dürfen. Es sind insbesondere die allgemeinen steuerlichen Abzugsbeschränkungen zu beachten (z.B.:

- Der Ansatz der geringeren Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (0,30 € je Entfernungskilometer für die ersten 20 Kilometer, und für die Veranlagungszeiträume 2021 bis 2023 0,35 € für jeden weiteren Entfernungskilometer¹⁰);
- Die Abzugsbeschränkungen für sog. häusliche Arbeitszimmer: voller Abzug nur möglich, wenn das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ist; begrenzter Abzug bis höchstens 1 250 € im Jahr möglich, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ein häusliches Arbeitszimmer muss grundsätzlich ein abgeschlossener und von der restlichen Wohnung abgetrennter Raum sein, der (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird. Zu den Kosten des Arbeitszimmers gehören auch die Kosten der Ausstattung (Gardinen, Teppichböden etc.), Arbeitsmittel (Schreibtisch, Stuhl, Regale etc.) sind gesondert abziehbar. **Ausnahme** in den Veranlagungszeiträumen 2020 und 2021: Liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor oder wird auf den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer verzichtet, kann für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird, ein Betrag von 5 € für die gesamte betriebliche oder berufliche Betätigung abgezogen werden, maximal 600 € im Kalenderjahr (sog. „Homeoffice-Pauschale“);

¹⁰Für die Veranlagungszeiträume 2024 bis 2026 sind es je 0,38 € ab dem 21. Entfernungskilometer (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 4 und § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 EStG).

- Die Beschränkung des Abzugs von Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich von Auswärtstätigkeiten (z.B. Dienstreisen) auf die gesetzlich festgelegten Pauschbeträge.¹¹

Beispiel 2 (gilt sinngemäß für ehrenamtlich Tätige):

A, Amateur-Fußballspielerin, erhält für 22 Einsätze jeweils 12 € pro Einsatz. Fahrtkosten entstehen ihr nicht. An tatsächlichen Aufwendungen für Verpflegung weist sie 150 € nach. Ihre kalendertägliche Abwesenheit erreicht bei keinem Spieltag 8 Stunden.

Bereits bei der Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht ist eine Vergleichsbetrachtung im Hinblick auf die abzugsfähigen Werbungskosten anzustellen. Danach hat A einen Überschuss von 264 € erzielt, denn sie erhielt Aufwendungsersatz in Höhe von 264 € (22 Einsätze x 12 €), welchem wegen der jeweiligen kalendertäglichen Abwesenheit von weniger als 8 Stunden keine als Werbungskosten abzugsfähigen Aufwendungen gegenüberstehen. Der tatsächlich entstandene Verpflegungsaufwand in Höhe von 150 € ändert daran nichts, da dieser steuerlich nicht berücksichtigt werden darf. Damit bleibt der Aufwendungsersatz nicht innerhalb der Freigrenze von 256 €, so dass steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 264 € gegeben sind.

Wären der A – beispielsweise wegen eines auswärtigen Einsatzes – tatsächliche Fahrtkosten für die gesamte Strecke von 40 km entstanden (40 km x pauschal 0,30 €/km = 12 €), die ebenfalls mit dem Aufwendungsersatz abgegolten wären, würde der maßgebliche Erstattungsbetrag lediglich in Höhe von 252 € (264 € ./. 12 €) über die als Werbungskosten/Betriebsausgaben abzugsfähigen Aufwendungen der A hinausgehen. Der Aufwendungsersatz würde sich dann innerhalb der Freigrenze bewegen und deshalb nicht zu steuerpflichtigen Einkünften führen.

In gleicher Weise würde die Erstattung die Freigrenze nicht überschreiten, wenn A anstelle von Fahrtkosten steuerlich berücksichtigungsfähigen Verpflegungsmehraufwand geltend machen könnte. Würde beispielsweise bei zwei auswärtigen Einsätzen die kalendertägliche Abwesenheit jeweils mehr als 8 Stunden betragen, könnte Verpflegungsaufwand von insgesamt 28 € (2 Kalendertage x 14 €) als Werbungskosten berücksichtigt werden. Damit würde sich der maßgebende Betrag des Aufwendungsersatzes auf 236 € (264 € ./. 28 €) verringern.

Die Steuerbefreiungen der §§ 3 Nr. 12 oder 26a EStG (s. Abschnitt IV und V Nr. 2) kommen in diesem Fall nicht zur Anwendung, weil Fußballspielerinnen und Fußballspieler keine nach diesen Vorschriften begünstigte Tätigkeit ausüben.

¹¹ § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 i.V.m. § 9 Abs. 4a EStG.

IV. Steuerbefreiungen von Leistungen aus öffentlichen Kassen

1. Aufwandsentschädigungen

a. Allgemeines

Wenn die Frage der Steuerpflicht überhaupt und die Zuordnung zu einer der sieben Einkunftsarten geklärt ist, muss geprüft werden, ob und inwieweit die für ehrenamtliche Tätigkeiten in Betracht kommenden Steuerbefreiungen zur Anwendung kommen. Neben den Steuerbefreiungen nach §§ 3 Nr. 26, 26a und 26b EStG (siehe ausführlich Abschnitt VII) ist insbesondere die **Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG** von Bedeutung:

Steuerfrei sind hiernach „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 insbesondere die aus kommunalen Kassen gezahlten Aufwandsentschädigungen an Mitglieder kommunaler Volksvertretungen (siehe ausführlich Abschnitt VI) und der Freiwilligen Feuerwehren (siehe ausführlich Abschnitt VII) sowie an sonstige ehrenamtlich Tätige (z.B. Landschaftswarte, Büchereileiterinnen, Gleichstellungsbeauftragte). Entsprechendes gilt für die von den öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften gezahlten Aufwandsentschädigungen an ehrenamtlich Tätige (z.B. Aufwandsentschädigungen der Ev. Kirche an ehrenamtliche Lektorinnen und Prädikanten).

Keine öffentlichen Dienste im Sinne des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG leisten dagegen Personen, die in der fiskalischen Verwaltung tätig sind. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn sich die Tätigkeit für die juristische Person des öffentlichen Rechts ausschließlich oder überwiegend auf die Erfüllung von Aufgaben in einem sog. Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bezieht (hierzu gehören z.B. auch die in der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts betriebenen Sparkassen).

Nicht unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG fallen z.B. auch Tätigkeiten für Wohlfahrtsorganisationen (z.B. DRK, Caritas, AWO), die zwar gemeinnützig, aber privatrechtlich organisiert sind (es sind keine „öffentlichen Kassen“).

b. Warum können solche Aufwandsentschädigungen nicht voll steuerfrei bleiben?

Als „Aufwandsentschädigung“ können nach steuerlichem Verständnis nur solche Zahlungen steuerfrei belassen werden, die dazu bestimmt sind, Aufwendungen abzugelten, die steuerlich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar wären. Eine steuerfreie Aufwandsentschädigung liegt deshalb nicht vor, insoweit sie als Entschädigung für Verdienstausschlag oder Zeitverlust oder zur Abgeltung eines Haftungsrisikos gezahlt wird oder

dem Empfänger ein 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 (steuerlich) abziehbaren Aufwands erforderlich sind.

Werden im kommunalen Bereich ehrenamtlich tätigen Personen Bezüge unter der Bezeichnung „Aufwandsentschädigung“ gezahlt, so sind sie nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG insoweit nicht steuerfrei, wie sie den Aufwand an Zeit und Arbeitsleistung sowie den entgangenen Arbeitsverdienst und das Haftungsrisiko abgelten oder den abziehbaren Aufwand offensichtlich übersteigen.

Eine „volle Steuerbefreiung“ der aus kommunalen Kassen gezahlten Aufwandsentschädigungen kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil der Begriff „Aufwand“ nach den kommunalrechtlichen Vorschriften über den Ersatz von Aufwendungen für ehrenamtliche Tätigkeiten wesentlich weiter ist als der steuerliche Begriff; er umfasst z.B. auch

- Aufwendungen für die Kinderbetreuung sowie eine sog. Haushaltsführungsentschädigung (vgl. z.B. § 55 Abs. 1 i.V.m. § 44 Abs. 1 des Nds. Kommunalverfassungsgesetz - NKomVG).

Einkommensteuerlich gehören solche Aufwendungen grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG). Dem steht nicht entgegen, dass unter bestimmten Voraussetzungen Kinderbetreuungskosten zu zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4 000 € jährlich je Kind, als Sonderausgaben abgesetzt werden können (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Weitere Einzelheiten zu dieser Vorschrift sind im BMF-Schreiben vom 14.03.2012, BStBl I 2012, S. 307 dargelegt.

- den sog. Repräsentationsaufwand (erhöhter persönlicher Bedarf an Kleidung und Verzehr) und das Haftungsrisiko.

Einkommensteuerlich darf der sog. Repräsentationsaufwand nicht berücksichtigt werden, selbst wenn er mit der ehrenamtlichen Tätigkeit zusammenhängt. Da eine eindeutige Trennung der Aufwendungen in einen (abzugsfähigen) beruflichen Teil und einen (nicht abzugsfähigen) privaten Teil regelmäßig nicht möglich ist, sind die Aufwendungen nach § 12 Nr. 1 EStG insgesamt den steuerlich nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung zuzurechnen (vgl. BMF-Schreiben vom 06.07.2010, BStBl I S. 614).

Die Entschädigung für den Ausgleich eines Haftungsrisikos ist ebenfalls steuerpflichtig, weil sie keine steuerlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähigen Aufwendungen abgilt.

Die von den Kommunen gezahlten Aufwandsentschädigungen können hiernach von der Finanzverwaltung zumindest nicht ohne nähere Prüfung in voller Höhe steuerfrei belassen werden, weil sie nicht notwendigerweise mit den anfallenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten übereinstimmen. Diese von der Finanzverwaltung schon seit Jahren vertretene Auffassung hat der Bundesfinanzhof im Urteil vom 09.07.1992, BStBl II 1993 S. 50 sowie im Urteil vom 29.11.2006, BStBl II 2007, S. 308 ausdrücklich bestätigt.

c. **Wie wird der steuerfreie Teil der Aufwandsentschädigung ermittelt?**

Allgemeines

Grundsätzlich müsste das Finanzamt in jedem Einzelfall für das jeweilige Jahr die tatsächlichen (und steuerlich abzugsfähigen) Aufwendungen der steuerpflichtigen Person ermitteln und könnte dann in dieser Höhe die Aufwandsentschädigung als steuerfrei behandeln. Da dies für alle Beteiligten zu schwierig ist, hat die Finanzverwaltung wichtige Vereinfachungsregelungen erlassen:

Vereinfachungsregelung nach R 3.12 Abs. 3 Satz 2 LStR

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 nach R 3.12 Abs. 3 Satz 2 LStR

- bei hauptamtlich tätigen Personen in voller Höhe steuerfrei (dies gilt z.B. für die Aufwandsentschädigungen der sog. Hauptverwaltungsbeamtinnen und -beamten),
- bei ehrenamtlich tätigen Personen in Höhe von 1/3 der gewährten Aufwandsentschädigung, mindestens 250 €¹² monatlich steuerfrei (eine Obergrenze gibt es für diese Fälle somit nicht).

Vereinfachungsregelung nach R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR

Sind die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag **nicht** durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt (also wie in Niedersachsen vielfach z.B. durch kommunale Satzungen), so kann nach R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR bei hauptamtlich und ehrenamtlich tätigen Personen in der Regel ohne weiteren Nachweis ein steuerlich anzuerkennender Aufwand von monatlich 250 €¹³ angenommen werden.

Beispiel:

Von der Aufwandsentschädigung von mtl. 280 € (im Jahr 3 3600 €), die der ehrenamtliche Kreisbildstellenleiter des Landkreises D. erhält, können nach dieser Regelung pauschal 250 € monatlich = 3 000 € im Jahr nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG steuerfrei belassen werden. Der

¹² BMF-Schreiben vom 08.04.2021, BStBl I 2021, 622 als Vorgriff einer Änderung der Lohnsteuer-Richtlinien

¹³ BMF-Schreiben vom 08.04.2021, BStBl I 2021, 622 als Vorgriff einer Änderung der Lohnsteuer-Richtlinien

Restbetrag von 360 € ist einkommensteuerpflichtig (sofern nicht ein Arbeitsverhältnis begründet wurde). Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG kann nicht zusätzlich gewährt werden (siehe Abschnitt V Nr. 2).

Ob für diese Nebeneinkünfte jedoch tatsächlich Einkommensteuer zu zahlen ist, hängt von den weiteren Umständen des Einzelfalles ab (siehe dazu Abschnitt X).

Steuerfrei sind somit bei allen ehrenamtlichen Tätigkeiten im kommunalen Bereich im Regelfall **mindestens 250 € monatlich bzw. 3 000 € im Jahr** („Grundregel“); zu Ausnahmen siehe nachfolgend Buchstabe e. Viele ehrenamtliche Tätigkeiten im kommunalen Bereich fallen zwar auch unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG bis höchstens 840 € im Jahr; diese Steuerbefreiung kann jedoch nicht zusätzlich zur – sich im o.g. Beispiel günstiger auswirkenden – Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG gewährt werden (siehe Abschnitt V Nr. 2).

Eine **Sonderregelung** gibt es für die sog. **kommunalen Mandatsträgerinnen und Mandatsträger**, bei denen die Finanzverwaltung aufgrund der Besonderheit ihrer Tätigkeit (z.B. im Hinblick auf die Anzahl der Sitzungen) einen höheren pauschalen Aufwand anerkennt (siehe dazu Abschnitt VI).

Mehrere ehrenamtliche Tätigkeiten

Bei Personen, die für **mehrere** Körperschaften des öffentlichen Rechts tätig sind, sind die steuerfreien monatlichen Mindest- und Höchstbeträge auf die Entschädigung zu beziehen, die von der einzelnen öffentlich-rechtlichen Körperschaft an diese Personen gezahlt wird. Die Vereinfachungsregelungen der R 3.12 Abs. 3 LStR können also mehrfach angewendet werden (R 3.12 Abs. 3 Satz 5 LStR).

Beispiel 1:

A übt je eine ehrenamtliche Tätigkeit für die Stadt L. und für die Region H. aus.

Von **jeder** Aufwandsentschädigung bleiben nach R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR mindestens 250 € monatlich steuerfrei.

Aufwandsentschädigungen für mehrere Tätigkeiten bei **einer** Körperschaft sind dagegen für die Anwendung der Mindest- und Höchstbeträge zusammenzurechnen (R 3.12 Abs. 3 Satz 6 LStR).

Beispiel 2:

B ist für die Stadt L. ehrenamtlich als Gleichstellungsbeauftragte und als Naturschutzbeauftragte tätig und erhält für beide Tätigkeiten gesonderte Aufwandsentschädigungen.

In diesem Fall sind die Aufwandsentschädigungen zusammenzurechnen und bleiben nach R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR – wenn nicht insgesamt höhere steuerlich abzugsfähige Ausgaben nachgewiesen werden – bis zur Höhe von insgesamt 250 € monatlich pauschal steuerfrei.

Vereinfachungsregelung nach R 3.12 Abs. 5 Satz 1 LStR

Nach R 3.12 Abs. 5 Satz 1 LStR kann bei **gelegentlichen ehrenamtlichen Tätigkeiten** ein Pauschbetrag von 8 € täglich steuerfrei belassen werden. Anstelle dieser Regelung kann aber auch die (steuerlich oftmals günstigere) allgemeine Regelung der R 3.12 Abs. 3 LStR angewendet werden.

Beispiel:

B hat für seine zwei Tage dauernde Tätigkeit als Wahlhelfer 30 € erhalten.

Nach der „8 €-Regelung“ bleiben hiervon nur 16 € (2 Tage je 8 €) pauschal steuerfrei.

Die allgemeine Regelung der R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR ist günstiger, weil danach mindestens 250 € im Monat pauschal steuerfrei belassen werden können und keine Kürzung der steuerfreien monatlichen Mindest- und Höchstbeträge auf einen weniger als einen Monat dauernden Zeitraum der ehrenamtlichen Tätigkeit erfolgt (R 3.12 Abs. 3 Satz 7 LStR).

d. Nachweis der höheren tatsächlichen Betriebsausgaben/Werbungskosten

Da es sich bei den vorstehenden Regelungen nur um **Vereinfachungsregelungen** handelt, die gewissermaßen als „Angebot“ an die Steuerpflichtigen zu verstehen sind, bleibt es den ehrenamtlich Tätigen unbenommen, dem Finanzamt einen etwaigen höheren (steuerlich abzugsfähigen) Aufwand nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (Zeitaufwand und sog. Repräsentationskosten können steuerlich nicht berücksichtigt werden). Der die steuerfreie Aufwandsentschädigung übersteigende Aufwand ist dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, so dass in solchen Fällen im Ergebnis auch die entsprechend überschießende Aufwandsentschädigung steuerfrei bleibt (R 3.12 Abs. 4 Satz 1 LStR) – im besten Fall die gesamte Aufwandsentschädigung.

Der Nachweis muss dann aber alle Aufwendungen umfassen: Es ist z.B. nicht zulässig, die vorgenannten Vereinfachungsregelungen oder die pauschalen Steuerfreibeträge für kommunale Mandatsträgerinnen und Mandatsträger (siehe dazu Abschnitt VI) in Anspruch zu nehmen und daneben etwa Fahrtkosten oder Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Betriebsausgaben/Werbungskosten geltend zu machen. Denn andernfalls würde der mit den o.g. Regelungen verfolgte Vereinfachungseffekt „ins Leere gehen“.

Eine entsprechende Regelung enthält auch R 3.12 Abs. 4 Satz 3 LStR: Danach gelten bei ehrenamtlich tätigen Personen alle durch die Tätigkeit veranlassten Aufwendungen als durch

die steuerfreie Aufwandsentschädigung ersetzt, so dass nur ein die Aufwandsentschädigung übersteigender Aufwand als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgesetzt werden darf.

e. Keine Anwendung der Vereinfachungsregelungen

Die Anwendung der Vereinfachungsregelungen nach R 3.12 Abs. 3 LStR setzt allerdings voraus, dass dem Empfänger der Aufwandsentschädigung überhaupt entsprechende Aufwendungen entstehen. Dies ist nicht der Fall, wenn z.B. die Kommune neben dem Verdienstausschuss nahezu alle tatsächlich entstandenen Aufwendungen einzeln erstattet. Es besteht dann keine Notwendigkeit mehr, eine einheitliche Gesamtentschädigung in einen steuerpflichtigen bzw. (soweit Aufwendungen ersetzt werden) steuerfreien Teil aufzuteilen. Der Ersatz des Verdienstausschusses oder des Zeitverlustes ist dann ohne Anwendung der Vereinfachungsregelungen der R 3.12 Abs. 3 LStR in voller Höhe steuerpflichtig; dies gilt z.B. für die Entschädigungen für Zeitversäumnis, die die ehrenamtlichen Mitglieder der Gutachterausschüsse oder Angehörige freier Berufe für eine ehrenamtliche Tätigkeit in den Berufs- und Standesorganisationen erhalten.

Steuerfreier **Reisekostenersatz** (§ 3 Nr. 13 EStG) und steuerfreier **Auslagenersatz** (§ 3 Nr. 50 EStG, z.B. Ersatz der Kosten für berufliche Telefongespräche) allein schließen hingegen die Anwendung der Vereinfachungsregelungen der R 3.12 Abs. 3 LStR nicht aus. Die Vereinfachungsregelungen der R 3.12 Abs. 3 LStR finden keine Anwendung, wenn nur steuerlich nichtabzugsfähige Aufwendungen ersetzt werden, so z.B. beim Kleidergeld für ehrenamtliche Standesbeamte.

2. Reisekosten

Nach **§ 3 Nr. 13 EStG** bleiben unter den dort und in R 3.13 LStR genannten weiteren Voraussetzungen die aus öffentlichen Kassen nach den reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Länder gezahlten Reisekostenvergütungen steuerfrei (z.B. Kilometergelder, Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten anlässlich von Dienstreisen).

Diese Steuerbefreiung kann **zusätzlich** zu den Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG, nach § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“), nach § 3 Nr. 26a EStG („Ehrenamtspauschale“) oder nach § 3 Nr. 26b EStG (ehrenamtliche Betreuerinnen und Betreuer, Vormünder, Pflegerinnen und Pfleger) Anwendung finden.

V. Steuerbefreiung für bestimmte nebenberufliche Tätigkeiten

1. Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“)

Nach **§ 3 Nr. 26 EStG** (sog. Übungsleiterpauschale) sind folgende „Einnahmen“ (also nicht nur „Aufwandsentschädigungen“) bis zur Höhe von insgesamt 3 000 € im Jahr steuerfrei:

- aus **nebenberuflichen** Tätigkeiten (nebenberuflich: Der zeitliche Umfang darf nicht mehr als ein Drittel einer vollen Erwerbstätigkeit ausmachen. Die tariflichen Arbeitszeiten sind aus Vereinfachungsgründen unbeachtlich. Daher ist bei einer regelmäßigen Wochenarbeitszeit von bis zu 14 Stunden pauschalierend von einer nebenberuflichen Tätigkeit auszugehen. Es bleibt der steuerpflichtigen Person unbenommen, im Einzelfall eine höhere tarifliche Arbeitszeit nachzuweisen.)
- als **Übungsleiterin bzw. Übungsleiter**, Ausbilderin bzw. Ausbilder, Erzieherin bzw. Erzieher, Betreuerin bzw. Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen **künstlerischen Tätigkeiten** oder der nebenberuflichen **Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen**
- **im Dienst oder im Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts** (z.B. Bund, Länder, Kommunen, bestimmte Religionsgemeinschaften) oder einer **gemeinnützigen Körperschaft** (z.B. Sportvereine, Umweltschutzorganisationen, DRK)
- **zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke** (die vorgenannten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen).

Nicht unter die Steuerbefreiung fallen somit z.B. nebenberufliche Tätigkeiten in der Privatwirtschaft, für Gewerkschaften oder politische Parteien, da es hier schon an einem „begünstigten Auftraggeber“ fehlt.

Im Übrigen ist die Vorschrift eng auszulegen: So wird z.B. für die Annahme einer begünstigten Tätigkeit als Übungsleiterin, Ausbilder, Erzieherin, Betreuer oder einer vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeit eine pädagogische Ausrichtung der Tätigkeit gefordert; der Steuerpflichtige muss auf andere Menschen durch persönlichen Kontakt Einfluss nehmen, um auf diese Weise deren geistige und körperliche Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern¹⁴.

Eine begünstigte Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen i.S. des § 3 Nr. 26 EStG setzt ebenfalls einen unmittelbaren persönlichen Kontakt zu der zu pflegenden Person voraus (Geschäftsführertätigkeit bei einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung fällt z.B. nicht unter die Steuerbefreiung¹⁵).

Zu den **begünstigten Tätigkeiten** gehören danach z.B.

¹⁴ R 3.26 Abs. 1 LStR.

¹⁵ BFH-Beschluss vom 01.06.2004, BFH/NV 2004 S. 1405.

- die Tätigkeit einer Sporttrainerin oder eines Mannschaftsbetreuers,
- die Tätigkeit eines Chorleiters oder einer Orchesterdirigentin,
- die Lehr- und Vortragstätigkeit im Rahmen der allgemeinen Bildung und Ausbildung,
- Hilfsdienste durch ambulante Pflegedienste (R 3.26 Abs. 1 LStR),
- Sofortmaßnahmen gegenüber Schwerkranken und Verunglückten, z.B. durch Rettungssanitäterinnen und Ersthelfer (R 3.26 Abs. 1 LStR),
- Behindertentransporte,

nicht dagegen (zur Anwendung der §§ 3 Nr. 26a, 26b EStG siehe nachfolgend Nr. 2 und 3)

- eine Tätigkeit als Vorstandsmitglied, als Vereinskassiererin oder als Gerätewart bei einem Sportverein,
- Tätigkeiten, die in erster Linie die „Rechtsfürsorge“ betreffen, wie z.B. die ehrenamtlichen Tätigkeiten der Betreuerinnen und Betreuer nach § 1835a BGB (siehe aber nachstehend Nr. 3) sowie der sog. Versichertenältesten,
- hauswirtschaftliche Tätigkeiten in Krankenhäusern, Altenheimen usw.,
- Tätigkeit als Helferin oder Helfer von Mahlzeitendiensten, z.B. „Essen auf Rädern“.

Der Gesetzgeber hat die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26 EStG aus verfassungsrechtlichen Gründen eng gefasst: Denn es wäre möglicherweise verfassungswidrig, wenn z.B. bei einer für einen gemeinnützigen Verein tätigen Reinigungskraft der Arbeitslohn bis zu 3 000 € steuerfrei bliebe, bei einer vergleichbaren Tätigkeit in der Privatwirtschaft jedoch voll versteuert werden müsste. Der Bundesfinanzhof hat die Verwaltungsauffassung bestätigt und hält es auch nicht für verfassungswidrig, dass der Gesetzgeber im Rahmen seines Gestaltungsermessens nur bestimmte, an jeweils unterschiedliche Voraussetzungen gebundene Tätigkeiten begünstigt hat (z.B. pädagogische oder künstlerische) und nicht sämtliche einem gemeinnützigen Zweck dienende Tätigkeiten¹⁶.

Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26 EStG wird neben der o.g. Steuerbefreiung des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG gewährt; von Bedeutung ist dies z.B. für die Funktionsträgerinnen und Funktionsträger in den Freiwilligen Feuerwehren, die zumindest teilweise eine „ausbildende Tätigkeit“ im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG ausüben und daher insoweit auch diese Steuerbefreiung in Anspruch nehmen können.

Weitere Einzelfragen sind in R 3.26 LStR sowie in H 3.26 LStH geregelt.

¹⁶ BFH-Beschluss vom 01.06.2004, BFH/NV 2004 S. 1405, betr. den Geschäftsführer einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung.

2. Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG („Ehrenamtspauschale“)

a. Allgemeine Grundsätze

Seit Einführung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG wurde kritisiert, dass diese in erster Linie nur für pädagogisch ausgerichtete Tätigkeiten gewährt wird. Für einen gemeinnützigen Verein sei aber beispielsweise die Tätigkeit der Vereinsvorsitzenden, Platzwartinnen und Platzwarte, Kassiererinnen und Kassierer ebenso wichtig wie die der Übungsleiterinnen und Übungsleiter.

Der Gesetzgeber hat diese Kritik aufgegriffen und **in § 3 Nr. 26a EStG** einen allgemeinen Freibetrag für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich bis zur Höhe von 840 € im Jahr eingeführt. Mit dem Freibetrag soll der Aufwand, der den nebenberuflich tätigen Personen durch ihre Beschäftigung entsteht, pauschal abgegolten werden. Wenn die als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen höher sind als der Freibetrag, können die gesamten Aufwendungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.

Für die Anwendung der Steuerbefreiung gelten im Wesentlichen dieselben Grundsätze wie für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG (siehe oben).

Zur Anwendung der Steuerbefreiung haben die obersten Finanzbehörden im BMF-Schreiben vom 21.11.2014, BStBl I S. 1581 Stellung genommen.

b. Kumulierungsverbot

Ein wesentlicher Unterschied zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“) besteht darin, dass

- die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26 EStG neben anderen Steuerbefreiungen gewährt werden kann,
- die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG („Ehrenamtspauschale“) dagegen ausgeschlossen ist, wenn für die Einnahmen aus der 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 („Übungsleiterpauschale“) oder § 3 Nr. 26b EStG (Aufwandsentschädigungen an ehrenamtliche Betreuerinnen und Betreuer, Vormünder und Pflegerinnen und Pfleger) gewährt wird oder gewährt werden könnte.

Beispiel 1:

Die Aufwandsentschädigung einer Kreisausbildungsleiterin in der Freiwilligen Feuerwehr beträgt jährlich 4 800 €. Davon entfallen 100 % auf eine Ausbildungstätigkeit i.S. des § 3 Nr. 26 EStG.

In diesem Fall sind die Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG (nach R 3.12 Abs. 3 LStR bleiben pauschal 3 000 € steuerfrei) und § 3 Nr. 26 EStG (Höchstbetrag 3 000 €) nebeneinander anzuwenden, d.h. dass insgesamt die gesamten 4 800 € pauschal steuerfrei bleiben. Für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG gibt es kein „Kumulierungsverbot“.

Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG ist in diesem Fall ohne Bedeutung.

Beispiel 2:

Der ehrenamtlich und nebenberuflich tätige Naturschutzbeauftragte A der Region H. erhält nach der Satzung eine Aufwandsentschädigung von 3 324 € im Jahr, von der nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG i.V.m. R 3.12 Abs. 3 LStR pauschal 3 000 € steuerfrei bleiben.

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG kann nicht gewährt werden, weil es sich nicht um eine pädagogisch ausgerichtete Tätigkeit handelt. Da A jedoch eine gemeinnützige Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts ausübt ist, fällt seine Tätigkeit grundsätzlich unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG in Höhe von bis zu 840 € im Jahr. Allerdings geht die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 EStG der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG vor, so dass 3 000 € steuerfrei bleiben. Der Differenzbetrag von 324 € kann nicht - auch nicht nach § 3 Nr. 26a EStG - steuerfrei bleiben, da diese Vorschrift – anders als § 3 Nr. 26 EStG (siehe Beispiel 1) – nicht neben der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 EStG in Anspruch genommen werden kann („Kumulierungsverbot“).

Der Freibetrag wird nur einmal gewährt, wenn mehrere nach § 3 Nr. 26a EStG begünstigte Tätigkeiten ausgeübt werden, ggf. auch für mehrere Vereine.

Beispiel 3:

A ist sowohl im Fußballverein X als auch im Tanzclub Y im Vorstand tätig und erhält dafür pauschale Aufwandsentschädigungen.

Die jeweilige Vorstandstätigkeit fällt unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG. Der Steuerfreibetrag von bis zu 840 € im Jahr kann jedoch für sämtliche unter diese Vorschrift fallende Tätigkeiten nur einmal gewährt werden.

Beispiel 4:

B ist im Fußballverein X im Vorstand und im Tanzclub Y als Kassenwart tätig und erhält dafür pauschale Aufwandsentschädigungen.

Beide Tätigkeiten fallen unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG. Aber auch in diesem Fall kann der Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG von bis zu 840 € im Jahr nur einmal

gewährt werden. Es spielt keine Rolle, dass es sich um unterschiedliche Tätigkeiten handelt, die zudem in zwei verschiedenen Vereinen ausgeübt werden.

Dagegen kann der Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG gewährt werden, wenn ein Steuerpflichtiger bei einem anderen oder sogar beim selben Verein eine nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Tätigkeit ausübt.

Beispiel 5:

C ist im Fußballverein X sowohl als Übungsleiter als auch als Kassenwart tätig und erhält dafür pauschale Aufwandsentschädigungen.

Die Tätigkeit als Übungsleiter fällt unter die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG, die als Kassenwart unter § 3 Nr. 26a EStG. Beide Steuerbefreiungen können nebeneinander gewährt werden (kein „Kumulierungsverbot“).

Nicht zulässig ist die Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG, wenn die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26 EStG nicht (voll) zur Anwendung kommt, weil der Steuerpflichtige mehrere hiernach begünstigte Tätigkeiten ausübt und die Höchstgrenze von 3 000 € überschritten wird.

Beispiel 6:

D ist sowohl im Fußballverein X als auch im Tanzclub Y als Übungsleiterin tätig und erhält hierfür pauschale Aufwandsentschädigungen von je 3 200 €. Beide Tätigkeiten erfüllen grundsätzlich die Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 EStG. Allerdings wird der Freibetrag von 3 000 € bereits mit einer Aufwandsentschädigung ausgeschöpft. D entscheidet sich die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. **26** EStG auf die Aufwandsentschädigung beim Fußballverein X anzuwenden. Sie hat den Fußballverein X deshalb gebeten, von ihren Einnahmen den Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG von 3 000 € abzuziehen; sie hat gegenüber dem Verein auch die für den Lohnsteuerabzug erforderliche Bestätigung abgegeben, dass diese Steuerbefreiung nicht in einem anderen Dienst- oder Auftragsverhältnis berücksichtigt wird. Da der Steuerfreibetrag insgesamt nur einmal pro Jahr in Anspruch genommen werden kann, scheidet eine zusätzliche Anwendung des Freibetrags nach § 3 Nr. **26** EStG in Höhe von 3 000 € bei der vom Tanzclub Y gezahlten Aufwandsentschädigung aus. Auch die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. **26a** EStG kann bei der Übungsleitertätigkeit im Tanzclub Y nicht gewährt werden. Es ist daher nicht möglich für die vom Tanzclub gewährte Aufwandsentschädigung zusätzlich 840 € nach § 3 Nr. **26a** EStG steuerfrei zu belassen.

c. Anwendungsbereich

Unter die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG fällt z.B. die nebenberufliche Tätigkeit

- von Vereinsvorsitzenden, Kassenwartinnen und Kassenwarten, Platzwartinnen und Platzwarten, Zeugwartinnen und Zeugwarten usw. in gemeinnützigen Vereinen,

- von Ausbilderinnen und Ausbildern von Rennpferden oder Diensthunden in gemeinnützigen Vereinen,

Nicht unter die neue Steuerbefreiung fällt dagegen z.B. die nebenberufliche Tätigkeit

- der Sportlerinnen oder Sportler eines Vereins, da diese den gemeinnützigen Zweck des Vereins weder unmittelbar noch mittelbar fördern.

3. Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26b EStG für ehrenamtlich tätige Betreuerinnen und Betreuer, Vormünder sowie Pflegerinnen und Pfleger

Ehrenamtlich tätige Betreuerinnen und Betreuer, Vormünder und Pflegerinnen und Pfleger können die Steuerbefreiung des **§ 3 Nr. 26b EStG** bis höchstens 3 000 € im Jahr in Anspruch nehmen. Steuerfrei sind danach Aufwandsentschädigungen nach § 1835a BGB, soweit sie zusammen mit den steuerfreien Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 26 EStG den Freibetrag nach § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG in Höhe von 3 000 € nicht überschreiten.

Die Steuerbefreiung hat zur Folge, dass **Betreuungen für bis zu sieben Personen** „steuerfrei übernommen“ werden können, wenn keine anderen steuerfreien Einkünfte im Rahmen der Übungsleiterpauschale vorliegen.

Beispiel 1:

A hat die ehrenamtliche Betreuung für sieben Personen übernommen und erhält hierfür Aufwandsentschädigungen von insgesamt 2 800 € im Jahr (7 x 400 €). Steuerlich ergibt sich Folgendes:

Einnahmen als ehrenamtlicher Betreuer	2 800 €
./.. Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26b EStG	<u>2 800 €</u>
Ergibt steuerpflichtige Einkünfte von	0 €

Diese Steuerbefreiung soll in Anbetracht der alternden Gesellschaft, die künftig vermehrt auf ehrenamtliche Betreuerinnen und Betreuer usw. angewiesen sein wird, deren Tätigkeit dadurch aufwerten, dass sie eine gleich hohe Steuerbefreiung erhalten wie z.B. Übungsleiterinnen und Übungsleiter in gemeinnützigen Vereinen.

Der Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26b EStG wird, wenn die Betroffenen mehrere begünstigte nebenberufliche Tätigkeiten ausüben, allerdings **nicht zusätzlich** zu den Steuerbefreiungen nach §§ 3 Nr. 26, 26a EStG gewährt.

Beispiel 2:

A ist nebenberuflich als Tennistrainer in einem gemeinnützigen Verein tätig und erhält hierfür Einnahmen i.H.v. 3 300 €; daneben ist er als ehrenamtlicher Betreuer tätig und erhält für diese Betreuung eine Aufwandsentschädigung von 400 € im Jahr.

Nimmt A für seine Trainertätigkeit die volle Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG (3 000 €) in Anspruch, sind die weitergehenden Einnahmen als Tennistrainer i.H.v. 300 € und die Aufwandsentschädigung für die ehrenamtliche Betreuung gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG in Höhe von 400 € zu versteuern – weder die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26b EStG noch die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG können zusätzlich zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG gewährt werden.

Ausführliche Erläuterungen zu ehrenamtlich tätigen Betreuerinnen und Betreuern enthält das Merkblatt des Nds. Finanzministeriums über die steuerliche Behandlung von Aufwandsentschädigungen nach §§ 1835, 1835a BGB für ehrenamtliche Betreuerinnen und Betreuer, Vormünder, Pflegerinnen und Pfleger sowie Berufsbetreuerinnen und Berufsbetreuer.

VI. Wie werden Aufwandsentschädigungen kommunaler Mandatsträgerinnen und Mandatsträger besteuert?

1. Allgemeines

Auch für diese gilt grundsätzlich die **Steuerbefreiung des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG i.V.m. der Vereinfachungsregelung der R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR** (siehe Abschnitt IV Nr. 1c), d.h. dass ohne weitere Nachprüfung durch die Finanzverwaltung 01.01.2021 mindestens 250 € der Aufwandsentschädigung monatlich steuerfrei belassen werden können.

2. Der „Ratsmitgliedererlass“

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben zur Vereinfachung in koordinierten Ländererlassen (nachfolgend „Ratsmitgliedererlass“) steuerfreie Pauschbeträge festgesetzt, die zumindest bei Mandatsträgerinnen und Mandatsträgern in größeren Gemeinden über die allgemein geltende Vereinfachungsregelung der R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR (ab 01.01.2021 steuerfreier Mindestbetrag 3 000 € im Jahr) hinausgehen.

Auch der „Ratsmitgliedererlass“ **ist** – ebenso wie die Vereinfachungsregelung der R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR – aber nur ein „Angebot“ der **Finanzverwaltung**: Wenn eine Mandatsträgerin oder ein Mandatsträger der Auffassung ist, dass die tatsächlichen mandatsbedingten (und steuerlich abzugsfähigen) Aufwendungen höher sind als die Pauschbeträge nach der Vereinfachungsregelung der R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR bzw. dem „Ratsmitgliedererlass“, kann jederzeit auf die Anwendung dieser Vereinfachungsregelungen verzichtet werden und es können dem Finanzamt die gesamten tatsächlichen Aufwendungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.

Die pauschalen Steuerfreibeträge nach dem „Ratsmitgliedererlass“ sind gestaffelt

- nach der Einwohnerzahl der jeweiligen Gemeinde, Stadt oder des Landkreises – maßgebend ist dabei die Einwohnerzahl zu Beginn des Kalenderjahres – und

- der jeweiligen Funktion der Mandatsträgerin bzw. des Mandatsträgers. Für „einfache“ Mandatsträgerinnen und Mandatsträger gibt es sog. Grundbeträge, die sich bei Ausübung bestimmter Funktionen vervielfachen.

Weitere Einzelheiten siehe Erlass des Nds. Finanzministeriums „Steuerliche Behandlung von Entschädigungen, die den ehrenamtlichen Mitgliedern kommunaler Volksvertretungen gewährt werden“ vom 06.08.2021¹⁷.

Übt eine Mandatsträgerin oder ein Mandatsträger zugleich mehrere Tätigkeiten aus, wird nur der höchste Pauschbetrag gewährt.

Beispiel 1:

A ist Ratsherrin und zugleich Fraktionsvorsitzende.

Nach dem „Ratsmitgliedererlass“ kann nur der höhere Steuerfreibetrag für Fraktionsvorsitzende gewährt werden; eine Addition mit dem Steuerfreibetrag für (einfache) Ratsmitglieder ist nicht möglich.

Steuerpflichtige, die gleichzeitig Mitglied mehrerer kommunaler Volksvertretungen sind, können dagegen die jeweils in Betracht kommenden Pauschbeträge nebeneinander in Anspruch nehmen.

Beispiel 2:

A ist Ratsherr der Stadt R. Er erhält hierfür eine monatliche Aufwandsentschädigung von 78 € (ohne Sitzungsgeld). Außerdem ist er Ortsbürgermeister der Ortschaft R. und erhält hierfür eine zusätzliche monatliche Aufwandsentschädigung von 128 €.

Eine Zusammenrechnung erfolgt hier nicht. Für beide Tätigkeiten gelten die jeweils in Betracht kommenden steuerfreien Pauschbeträge nach dem „Ratsmitgliedererlass“.

Mit dem Pauschbetrag werden ohne Rücksicht auf den Umfang der ausgeübten Funktionen **alle Aufwendungen pauschal abgegolten**; es spielt daher z.B. keine Rolle, in wie vielen Ausschüssen des Rates das Mitglied vertreten ist. Es gibt auch keine Vervielfältigung für Tätigkeiten im Verwaltungsausschuss oder für den Vorsitz in einem Ausschuss.

In konkreten Beispielen wirkt sich der „Erlass“ wie folgt aus:

Beispiel 3:

D, Ratsherrin der Stadt R. (60 000 Einwohner), erhält eine feste mtl. Aufwandsentschädigung von 120 € sowie ein Sitzungsgeld von 24 € je Sitzung. Bei etwa 50 Sitzungen im Jahr (einschließlich Fraktions- und Ausschusssitzungen) ergibt sich eine Gesamtsumme vom 2 640 € (ohne Fahrtkosten).

¹⁷ Nds. Ministerialblatt Nr. 35/2021, S. 1396f.

Nach dem „Ratsmitgliedererlass“ wird eine Steuerbefreiung bis 2 940 € (Einwohnerzahl zwischen 50 001 und 150 000) gewährt, mit der Folge, dass die gesamte Aufwandsentschädigung von 2 640 € pauschal steuerfrei bleibt.

Daneben können nach dem „Ratsmitgliedererlass“ (Tz. 2.1.2) die Fahrtkostenerstattungen für Fahrten von der Wohnung zum Sitzungsort und zurück steuerfrei bleiben, sofern die Kommune nur die nachgewiesenen Kosten erstattet und diese die sog. Wegstreckenentschädigung nach dem Landesreisekostengesetz nicht übersteigen.

Der Rest ist zu versteuern, sofern die Voraussetzungen für eine Einkommensteuer-
veranlagung gegeben sind (Hinweis auf Abschnitt X).

Beispiel 4:

Sachverhalt wie oben, D ist jedoch zugleich Fraktionsvorsitzende und erhält für diese Tätigkeit eine zusätzliche Aufwandsentschädigung von 160 € im Monat bzw. 1 920 € im Jahr. Für Fahrten innerhalb der Stadt R. erhält D nach der Satzung als pauschale Entschädigung einen „Durchschnittssatz“ von 20 € monatlich. Insgesamt erhält D somit Aufwandsentschädigungen in Höhe von 4 800 € (2 640 € + 1 920 € + 240 €).

Abweichend vom vorhergehenden Beispiel sind hier die pauschal erstatteten Fahrtkosten den übrigen Entschädigungen hinzuzurechnen und bleiben nur bis zur Höhe des pauschalen Steuerfreibetrags steuerfrei. Denn hier werden nicht die „tatsächlichen Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Sitzungsort“ im Sinne der Tz. 2.1.2 des „Ratsmitgliedererlasses“ erstattet.

Nach dem „Ratsmitgliedererlass“ sind als „Grundbetrag“ 2 940 € steuerfrei. Dieser Betrag verdoppelt sich bei Fraktionsvorsitzenden, hier also auf 5 880 €, so dass die Aufwandsentschädigungen sowie die pauschalen Fahrtkosten insgesamt in Höhe von 4.800 € steuerfrei sind.

3. Verhältnis zur Vereinfachungsregelung in R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR

Die allgemeine Vereinfachungsregelung der R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR, wonach bei ehrenamtlichen Tätigkeiten ab dem 01.01.2021 mindestens 250 € monatlich steuerfrei bleiben (vgl. Abschnitt IV Nr. 1c), gilt auch für kommunale Mandatsträgerinnen und Mandatsträger – im „Ratsmitgliedererlass“ wird hierauf ausdrücklich hingewiesen (siehe Tz. 2.1.1).

Das bedeutet: Wäre die Anwendung des „Ratsmitgliedererlasses“ ungünstiger als die Vereinfachungsregelung in R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR, dann wäre Letztere anzuwenden mit der Folge, dass mindestens 3 000 € jährlich steuerfrei bleiben.

Praktische Bedeutung hat es in den Fällen, in denen die Grundbeträge des „Ratsmitgliedererlasses“ 1 500€ (Gemeinde/Stadt bis höchstens 20 000 Einwohnerinnen und Einwohnern), 2 388 € (Gemeinde/Stadt zwischen 20 001 und 50 000 Einwohnerinnen und Einwohnern) bzw.

2 940 € (Gemeinde/Stadt zwischen 50 001 und 150 000 Einwohnerinnen und Einwohnern bzw. Landkreis mit höchstens 250 000 Einwohnerinnen und Einwohnern) unter dem nach R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR pauschal steuerfrei bleibenden Mindestbetrag von 3 000 € (12 x 200 €) liegen. Bei Anwendung der Vervielfältigungsregelungen ist aber weiterhin der „Ratsmitgliedererlass“ günstiger.

Nicht zulässig ist es dagegen, unter Berufung auf den Mindestbetrag von 250 € monatlich bzw. 3 000 € jährlich nach R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR bei Anwendung des „Ratsmitgliedererlasses“ als unterste Beträge anstatt 1 500€, 2 388 € oder 2 940 € nun den Mindestbetrag von 3 000 € nach R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR anzusetzen und auf diesen Betrag die Vervielfältigungsregelungen des „Ratsmitgliedererlasses“ anzuwenden.

4. Wann wurden die Pauschbeträge angehoben?

Die Pauschbeträge des „Ratsmitgliedererlasses“ wurden in diesem Jahr im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und den obersten Finanzbehörden der anderen Länder **ab 2021 um 20 % angehoben**.

5. Können neben den Pauschbeträgen noch weitere Aufwendungen steuerfrei belassen werden?

Ja, und zwar die Erstattung

- von Reisekosten für Dienstreisen im Rahmen der reisekostenrechtlichen Vorschriften (Bundes- bzw. Landesreisekostengesetz) nach § 3 Nr. 13 EStG (siehe dazu Abschnitt IV Nr. 2) sowie
- der tatsächlichen Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Sitzungsort, um an Rats-, Fraktions- und Ortsvereinssitzungen, Bürgerversammlungen u.Ä. teilzunehmen, nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG, bei Benutzung eines eigenen Pkw begrenzt auf die sog. Wegstreckenentschädigung nach BRKG oder dem entsprechenden Landesreisekostengesetz (siehe Tz. 2.1.2 des „Ratsmitgliedererlasses“).

Diese Ausnahmeregelungen gelten aber nur bei Erstattung derartiger Aufwendungen durch die Kommune. Die Mandatsträgerinnen und Mandatsträger dürfen bei der Einkommensteueranmeldung nicht ihre Fahrt- und Reisekosten neben den nach dem „Ratsmitgliedererlass“ steuerfreien Pauschbeträgen als Betriebsausgaben absetzen, da mit diesen Pauschbeträgen typischerweise alle Aufwendungen abgegolten sein sollen¹⁸.

Die Mandatsträgerinnen und Mandatsträger können allerdings jederzeit auf den Ansatz der Pauschalen nach dem „Ratsmitgliedererlass“ verzichten und dem Finanzamt die gesamten

¹⁸ Vgl. Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12.03.1997, EFG 1997 S. 941.

tatsächlichen und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen nachweisen (vgl. auch R 3.12 Abs. 4 Sätze 1 und 3 LStR). Nur ein „Nebeneinander“ von steuerfreien Pauschbeträgen nach dem „Ratsmitgliedererlass“ und von bei der Einkommensteuerveranlagung nachgewiesenen Betriebsausgaben für Dienstreisen und Fahrtkosten ist ausgeschlossen, denn dies würde dem mit dem „Ratsmitgliedererlass“ angestrebten Vereinfachungszweck nicht gerecht werden: Wer die gesamten Fahrtkosten nachweist (diese machen den weitaus größten Teil der mandatsbedingten Aufwendungen aus), kann auch den „kleinen weiteren Rest an Ausgaben“ nachweisen – die meisten in der Praxis geltend gemachten Aufwendungen (insbesondere der sog. Repräsentationsaufwand) sind steuerlich nicht abzugsfähig. Der „Ratsmitgliedererlass“, der aus Vereinfachungsgründen gerade den Einzelnachweis vermeiden will, würde dann seine Berechtigung verlieren.

6. Können auch „pauschale Fahrtkostenerstattungen“ zusätzlich steuerfrei belassen werden?

Viele Kommunen erstatten ihren Mandatsträgerinnen und Mandatsträgern nicht die tatsächlichen Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Sitzungsort, sondern leisten aus Vereinfachungsgründen pauschale Zahlungen, die allenfalls nach Entfernungen und/oder durchschnittlichen Sitzungszahlen gestaffelt sind.

Es wird immer wieder gefordert, dass solche pauschalen Fahrtkostenerstattungen als Erstattung der tatsächlichen Fahrtkosten im Sinne der Tz. 2.1.2 des „Ratsmitgliedererlasses“ zusätzlich zu den Pauschbeträgen steuerfrei sein müssten. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben dies aber abgelehnt, weil in diesen Fällen nicht sichergestellt ist, dass den Mandatsträgerinnen und Mandatsträgern tatsächlich ein entsprechender Aufwand entsteht. So erhalten z.B. auch diejenigen Mandatsträgerinnen und Mandatsträger Fahrtkostenerstattungen, die von anderen unentgeltlich mitgenommen werden (z.B. im Rahmen von Fahrgemeinschaften), mit dem Fahrrad fahren oder wegen Krankheit gar nicht an Sitzungen teilnehmen. Diese Verwaltungsauffassung ist vom Nds. Finanzgericht in mehreren Urteilen bestätigt worden¹⁹.

Beispiel:

A ist Ratsherr und erhält neben seiner pauschalen Aufwandsentschädigung zur Abgeltung der Kosten für Fahrten innerhalb des Stadtgebietes zur Teilnahme an Sitzungen eine pauschale Fahrtkostenerstattung in Höhe von 30 € monatlich. Da es sich um eine pauschale Fahrtkostenerstattung handelt, ist diese Erstattung, soweit sie zusammen mit den übrigen Entschädigungen den steuerfreien Mindestfreibetrag übersteigt, steuerpflichtig.

¹⁹ Vgl. zuletzt Urteil vom 12.03.1997, EFG 1997 S. 941.

Hiervon abzugrenzen sind Fahrtkosten anlässlich von Dienstreisen. Für die Anwendung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 13 EStG reicht es aus, wenn in einer Entschädigungssatzung der Kommune Durchschnittswerte festgelegt worden sind, sofern diese die tatsächlich entstandenen Reiseaufwendungen nicht ersichtlich übersteigen²⁰.

7. Wie sind zusätzliche Verwaltungstätigkeiten der Ortsbürgermeisterinnen bzw. Ortsbürgermeister usw. zu behandeln?

Der „Ratsmitgliedererlass“ gilt nur für „reine Mandatstätigkeiten“. Übernimmt eine Mandatsträgerin oder ein Mandatsträger für seine Gemeinde zusätzlich ehrenamtlich „Verwaltungstätigkeiten“ (so z.B. bei sog. Ortsbürgermeisterinnen und Ortsbürgermeistern sowie bei Bürgermeisterinnen und Bürgermeistern von Mitgliedsgemeinden von Samtgemeinden), sind beide Tätigkeiten getrennt zu beurteilen.

Die für die Verwaltungstätigkeit gezahlten Aufwandsentschädigungen unterliegen grundsätzlich dem Lohnsteuerabzug (insoweit ist eine Arbeitnehmertätigkeit anzunehmen), bleiben jedoch im Rahmen der Vereinfachungsregelung nach R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR steuerfrei (steuerfreier Mindestbetrag 3 000 € im Jahr).

8. Welche Betriebsausgaben können abgezogen werden?

Beim Einzelnachweis abzugsfähig sind vor allem

- **Aufwendungen für Fahrten von der Wohnung zum Sitzungsort**, bei denen es sich wie bei Arbeitnehmern um „Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte“ handelt. Der Abzug ist begrenzt auf die Entfernungspauschale nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG. Danach werden für die ersten 20 Entfernungskilometer 0,30 € pro Kilometer (km-Satz also nur 0,15 €) angesetzt. Für jeden weiteren vollen Entfernungskilometer werden bis Veranlagungszeitraum 2023 0,35 € gewährt²¹. Einzelheiten zum Abzug der Entfernungspauschale siehe BMF-Schreiben vom 31.10.2013, BStBl I S. 1376.
- **Reisekosten** für „Dienstreisen“ (dazu gehören Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen mit den in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 i.V.m. § 9 Abs. 4a EStG festgelegten Pauschbeträgen sowie ggf. Übernachtungskosten) z.B. für Fahrten zu Ministerien oder in Nachbargemeinden, Besuch der Partnergemeinden, Betriebsbesichtigungen usw., soweit die Kosten nicht von der Kommune nach § 3 Nr. 13 EStG steuerfrei erstattet werden.

²⁰ Vgl. BFH-Urteil vom 08.10.2008, BStBl II 2009 S. 405, betr. einen niedersächsischen Kreistagsabgeordneten.

²¹ Für die Veranlagungszeiträume 2024 bis 2026 sind es je 0,38 € ab dem 21. Entfernungskilometer (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 4 und § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 EStG).

- **Aufwendungen für Informationsmaterial**, z.B. für die Zeitschrift „die niedersächsische Gemeinde“ oder Kommentare zum NKomVG, nicht jedoch für Tageszeitungen, auch wenn der „Kommunalteil“ wichtig für die Tätigkeit ist²².
- für **Porto, Telefon, Schreibmaterial**
- Beträge, die von kommunalen Mandatsträgerinnen und Mandatsträgern an die Fraktionsgeschäftsführung abgeführt werden müssen, sofern damit Kosten für die Erledigung gemeinsamer oder für das Ratsmitglied übernommener Aufgaben umgelegt werden (sog. **Fraktionsbeiträge**).

Nicht hierzu gehören **Abführungsbeträge an die Parteikasse**, um überhaupt als Kandidatin bzw. Kandidat aufgestellt zu werden, oder auch die sog. Sonderbeiträge. Diese sind wie Mitgliedsbeiträge nur in den Grenzen der §§ 10b, 34g EStG als Spenden abzugsfähig²³.

- **Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer**: Voraussetzungen hierfür vgl. Abschnitt III Nr. 2 „256 € - Vereinfachungsregelung“.
- **Kosten für die Bewirtung von Personen aus mandatsbedingtem Anlass** außerhalb des eigenen Haushalts (sog. Arbeitsessen). Abzugsfähig sind nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG lediglich 70 % der Aufwendungen, weitere Einzelheiten siehe R 4.10 (5 - 9) EStR und die dazugehörigen Hinweise im Amtlichen Einkommensteuer-Handbuch.
- **Wahlkampfkosten**²⁴ (soweit keine Repräsentationskosten enthalten sind).

Reisekosten, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und Bewirtungskosten sind im Übrigen nur abzugsfähig, wenn sie einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufgezeichnet werden (§ 4 Abs. 7 EStG).

Nicht abzugsfähig sind hingegen z.B.

- **Aufwendungen für die eigene Verpflegung** anlässlich von Ratssitzungen (keine Dienstreisen).
- **Kosten für die Bewirtung von Personen in der eigenen Wohnung oder aus gesellschaftlichen persönlichen Anlässen, z.B. bei Geburtstagen**. Ausnahmen sind denkbar, wenn die Kommune zur Feier einlädt, die Gästeliste bestimmt, die Räumlichkeiten zur Verfügung stellt und nahezu nur Kolleginnen und Kollegen, Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sowie Geschäftspartnerinnen und Geschäftspartner eingeladen werden usw.²⁵.
- sog. **bürgerliche Kleidung**, selbst wenn sie nur aus mandatsbedingten Gründen angeschafft worden sein sollte, z.B. der Smoking für Empfänge.

²² Vgl. zuletzt BMF-Schreiben vom 06.07.2010, BStBl I S. 6145.

²³ Vgl. BFH-Urteile vom 23.01.1991, BStBl II S. 396, und vom 25.01.1996, BStBl II S. 431.

²⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 25.01.1996, BStBl II S. 431.

²⁵ Siehe auch: BFH-Urteil vom 10.11.2016, BStBl II 2017 S. 409.

- Getränke und Bewirtungen bei Schützenfesten usw.
- Mitgliedsbeiträge an Vereine, Pokale und Ehrenpreise für Vereine²⁶.

9. Werden kommunale Mandatsträgerinnen und Mandatsträger nicht schlechter behandelt als Bundes- oder Landtagsabgeordnete?

Nein, nicht schlechter, sondern nur anders: Die Aufwandsentschädigungen der Bundes- und Landtagsabgeordneten bleiben nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG in voller Höhe steuerfrei, da in diesen Fällen der Gesetzgeber bereits im Gesetzgebungsverfahren die Berechtigung und die Angemessenheit der Aufwandsentschädigungen auch unter steuerlichen Aspekten geprüft hat. Auf eine erneute Nachprüfung durch die Finanzverwaltung soll daher aus Vereinfachungsgründen verzichtet werden.

Bei den nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG gezahlten Aufwandsentschädigungen aus kommunalen Kassen usw. hat der Gesetzgeber hingegen nicht abschließend geprüft, sondern ausdrücklich ein Nachprüfungsrecht durch die Finanzverwaltung vorgesehen, weil insoweit nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden könne, dass die Aufwandsentschädigungen nur den tatsächlich entstandenen und steuerlich abzugsfähigen Aufwand abgelten.

Das Bundesverfassungsgericht hat die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Bundes- und Landtagsabgeordneten einerseits und kommunalen Mandatsträgerinnen und Mandatsträgern andererseits für verfassungsgemäß erklärt, weil sich beide Gruppen vom Umfang und der Tätigkeit her und damit auch hinsichtlich ihres Aufwands grundlegend unterscheiden und es bei den kommunalen Mandatsträgern nicht ausgeschlossen ist, dass die gezahlte Aufwandsentschädigung den tatsächlichen Aufwand übersteigt²⁷.

Auch der Bundesfinanzhof hat es nicht beanstandet, dass die Kostenpauschale der Bundestags- und Landtagsabgeordneten in vollem Umfang nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG steuerfrei ist, während vergleichbarer Werbungskostenersatz in der Privatwirtschaft steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellt²⁸.

²⁶ Vgl. BFH-Urteil vom 25.01.1996, BStBl II S. 431.

²⁷ Vgl. Beschluss vom 26.11.1982 – 1 BvR 989/82, HFR 1983 S. 227.

²⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 11.9.2008, BStBl II S. 928, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen, BVerfG, Beschluss vom 26.7.2010 – 2 BvR 2227/08, 2 BvR 2228/08 –, BFH/NV 2010 S. 1983.

VII. Mitglieder Freiwilliger Feuerwehren

1. Wie werden die Aufwandsentschädigungen besteuert?

Auch für diese gilt grundsätzlich die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG i.V.m. der Vereinfachungsregelung nach R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR, wonach mindestens 250 € monatlich steuerfrei bleiben (Einzelheiten siehe Abschnitt IV Nr. 1d).

Wird der Verdienstausfall für besondere Einsätze usw. gesondert erstattet, unterliegt er grundsätzlich der Einkommensteuerpflicht; er darf auch nicht in die Vereinfachungsregelung der R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR einbezogen werden. Ggf. sind jedoch insoweit die Steuerbefreiungen des § 3 Nr. 26 EStG oder § 3 Nr. 26a EStG anzuwenden.

Beispiel:

Die Stadtbrandmeisterin der Stadt S erhält Aufwandsentschädigungen von mtl. 170 € bzw. 2 040 € im Jahr sowie für besondere Einsätze Ersatz des Verdienstausfalls in Höhe von 300 €.

Da die Aufwandsentschädigungen weniger als 3 000 € im Jahr ausmachen, bleiben sie bereits nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG i.V.m. R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR in voller Höhe steuerfrei.

Der Ersatz des Verdienstausfalls fällt zwar nicht unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG. Da er gesondert erstattet wird, kann er auch nicht in die Vereinfachungsregelung der R 3.12 Abs. 3 LStR einbezogen werden und wäre daher grundsätzlich steuerpflichtig.

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“) ist jedoch, weil sie für alle „Einnahmen“ aus einer begünstigten Tätigkeit gilt, weiter als die des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG und umfasst daher auch den Ersatz des Verdienstausfalls. Nach dem für Niedersachsen geltenden „pauschalen Aufteilungsschlüssel“ übt die Stadtbrandmeisterin (zumindest) zu 60 % eine begünstigte Tätigkeit i.S. des § 3 Nr. 26 EStG aus (siehe dazu nachfolgend Nr. 2), so dass in diesem Umfang (60 % von 300 € = 180 €) auch der Ersatz des Verdienstausfalls steuerfrei bleibt.

Grundsätzlich könnte auch die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG („Ehrenamtspauschale“) angewendet werden. Da diese aber nicht neben der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 EStG angewendet werden darf, ist hier die „Kombination“ der Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG und der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG günstiger als die alleinige Anwendung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG.

2. Gibt es daneben noch weitere Steuerbefreiungen?

Ja, vor allem für die sog. Funktionsträger, z.B. Gemeindebrandmeisterinnen und Gemeindebrandmeister, Ortsbrandmeisterinnen und Ortsbrandmeister, Ausbildungsleiterinnen und Ausbildungsleiter:

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass diese zum Teil eine steuerbegünstigte Tätigkeit als Ausbilderin oder Ausbilder bzw. Betreuerin oder Betreuer ausüben, die insoweit zugleich unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26 EStG fällt (siehe Abschnitt V).

Zur Frage, in welchem Umfang die Mitglieder Freiwilliger Feuerwehren steuerbegünstigte Ausbildungs- oder Betreuungstätigkeiten ausüben, hat das Nds. Finanzministerium nach Abstimmung mit dem Nds. Innenministerium und dem Nds. Landesfeuerwehrverband e.V. einen pauschalen „Aufteilungsschlüssel“ festgelegt, der schwierige Einzelfallprüfungen entbehrlich machen soll. Danach ist bei den Funktionsträgerinnen und Funktionsträgern generell von einer Ausbildungstätigkeit von 60 % auszugehen, bei Ausbildungsleiterinnen und Ausbildungsleitern u. Ä. sogar von 100 %.

Diese Regelung berücksichtigt allerdings nicht die Ausweitung der Vorschrift des § 3 Nr. 26 EStG auf die Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen, zu der auch „Sofortmaßnahmen gegenüber Schwerkranken und Verunglückten“ gehören (R 3.26 Abs. 1 Satz 4 LStR). Hierunter fällt auch die Tätigkeit von Mitgliedern Freiwilliger Feuerwehren, soweit bei Einsätzen Verletzte geborgen und versorgt werden. Nach allgemeiner Verwaltungspraxis kann der auf solche Tätigkeiten entfallende Anteil auf 10 % geschätzt werden.

Aber z.B. auch die Tätigkeit von Kriseninterventionspersonen, bei der psychologische Soforthilfe für traumatisierte Opfer und deren Angehörige sowie Helfer bei schweren oder tragischen Unfällen geleistet wird, fällt unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26 EStG.

Soweit auch nach Berücksichtigung der Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG und § 3 Nr. 26 EStG noch ein steuerpflichtiger Teil verbleibt und die Funktionsträgerinnen und Funktionsträger als Arbeitnehmerinnen bzw. Arbeitnehmer anzusehen sind (so z.B. die Kreisbrandmeisterin), kann die Lohnsteuer ggf. nach § 40a EStG pauschal besteuert werden. Viele Kommunen machen von dieser Möglichkeit Gebrauch und übernehmen die pauschale Steuer, so dass in diesen Fällen die Betroffenen einkommensteuerlich überhaupt nicht belastet werden.

VIII. Außergewöhnliche Belastungen

In vielen Fällen übersteigen die im Zusammenhang mit der ehrenamtlichen Tätigkeit zusammenhängenden Ausgaben die Aufwandsentschädigungen, so dass in der Praxis häufig ein Abzug als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG begehrt wird. Dies ist

jedoch nicht möglich, da zur Übernahme eines Ehrenamtes grundsätzlich keiner rechtlich verpflichtet ist²⁹.

Nur in Fällen, in denen eine Pflicht zur ehrenamtlichen Tätigkeit besteht, ist dies anders, also z.B. denkbar für eine Tätigkeit als Vormund oder Pflegerin bzw. Pfleger. Für diese Tätigkeiten lässt die Finanzverwaltung – wenn im Einzelfall die Ausgaben die erhaltenen Einnahmen übersteigen sollten – auch den Abzug zwangsläufig entstandener und nicht von dritter Seite ersetzter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu, wenn die steuerpflichtige Person zur Übernahme des Amtes verpflichtet war.

IX. Spendenabzug

Unter bestimmten Voraussetzungen können nicht nur „Geldspenden“ an einen Verein usw. steuerlich abgesetzt werden (§ 10b EStG), sondern auch sog. Aufwandsspenden, bei denen die Spenderin oder der Spender auf einen ihr oder ihm zustehenden Aufwendungsersatzanspruch (z.B. auf Erstattung für Fahrtkosten oder Tätigkeitsvergütungen) gegenüber dem Verein usw. verzichtet. Weitere Einzelheiten siehe Nr. 5.1 der niedersächsischen Broschüre „Steuertipps - Informationsbroschüre für Vereine“ sowie „Frage-Antwort-Katalog zum Bereich Gemeinnützigkeit“ des Landesamtes für Steuern Niedersachsen, IV. (S. 10 ff.).

Diese Grundsätze gelten auch für „Aufwandsspenden“ gegenüber Kommunen, Kirchen usw., soweit sie zum Empfang steuerbegünstigter Spenden berechtigt sind.

X. Veranlagungspflicht

1. Veranlagungsgrenze

Ob der nach Abzug der o. g. Steuerbefreiungen ggf. verbleibende steuerpflichtige Teil der Aufwandsentschädigungen usw. tatsächlich zur Zahlung von Einkommensteuer führt, hängt von den weiteren Umständen des Einzelfalles ab:

Bei Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern muss z.B. ein Veranlagungstatbestand des § 46 Abs. 2 Nr. 1-8 EStG vorliegen, damit eine Veranlagung zur Einkommensteuer durchgeführt wird. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, mehr als 410 € im Jahr betragen haben (§ 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG).

²⁹ Vgl. zuletzt Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 05.05.2008, EFG 2008 S. 1380.

Beispiel:

Ratsherrin A verdient als Arbeitnehmerin rund 50 000 € im Jahr. Nach Abzug der steuerfreien Pauschbeträge nach dem „Ratsmitgliedererlass“ (siehe Abschnitt VI) verbleiben aus der Tätigkeit als kommunale Mandatsträgerin steuerpflichtige Einkünfte von 400 €.

Die Einkünfte werden steuerlich nicht erfasst, weil die Veranlagungsgrenze des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG für die Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung nicht überschritten wird (keine Nebeneinkünfte über 410 €).

2. Härteausgleich

Aber selbst wenn aus anderen Gründen eine Einkommensteuerveranlagung durchzuführen ist (Ehegatten oder Lebenspartner haben z.B. die Steuerklassenkombination III/V), bleiben Einkünfte aus einer selbständig ausgeübten ehrenamtlichen Tätigkeit durch den sog. Härteausgleich (§ 46 Abs. 2 EStG) im Ergebnis steuerfrei, wenn sie nicht mehr als 410 € betragen haben.

Beispiel 1:

Die Eheleute A müssen zur Einkommensteuer veranlagt werden, weil sie die Steuerklassenkombination III/V gewählt hatten (§ 46 Abs. 2 Nr. 3a EStG). Herr A hat außerdem – nach Abzug aller in Betracht kommenden Steuerbefreiungen – noch Einkünfte aus einer ehrenamtlichen Tätigkeit in Höhe von 400 €.

Bei der Einkommensteuerveranlagung bleiben die Einkünfte aus der ehrenamtlichen Tätigkeit außer Betracht.

Darüber hinaus gibt es einen erweiterten Härteausgleich (§ 46 Abs. 5 EStG i.V.m. § 70 EStDV):

Bei Nebeneinkünften zwischen 411 € und 819 € wird der Betrag vom Einkommen abgezogen, um den die Nebeneinkünfte niedriger sind als 820 €. Dies bewirkt eine stufenweise Überleitung auf die volle Besteuerung. Nebeneinkünfte zwischen 410 € und 820 € werden nur in folgender Höhe tatsächlich erfasst:

Nebeneinkünfte	Abzugsbetrag	zu versteuernde Einkünfte
410 €	410 €	0 €
500 €	320 €	180 €
600 €	220 €	380 €
700 €	120 €	580 €
800 €	20 €	780 €
820 €	0 €	820 €

Beispiel 2:

Sachverhalt wie Beispiel 1, die Einkünfte aus der ehrenamtlichen Tätigkeit betragen 620 €.

Als Härteausgleich wird ein Betrag von 200 € (820 € abzüglich 620 €) vom Einkommen abgezogen, so dass im Ergebnis die Nebeneinkünfte von 620 € bei der Besteuerung nur mit $(620 \text{ €} / 200 \text{ €} =) 420 \text{ €}$ einbezogen werden.

3. „Steuerfreier“ Grundfreibetrag

Aber auch wenn nach den o. g. Grundsätzen eine Einkommensteuerveranlagung vorzunehmen ist, kann es aufgrund der im Einkommensteuergesetz enthaltenen Frei- und Pauschbeträge sowie der Freistellung des Existenzminimums tatsächlich sein, dass es nicht zu einer zu zahlenden Einkommensteuer kommt; denn nach der Einkommensteuertabelle ergibt sich eine Einkommensteuerpflicht erst – nach Abzug von Betriebsausgaben/Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen usw. – bei einem zu versteuernden Einkommen oberhalb des sog. Grundfreibetrags. Dieser beträgt im Veranlagungszeitraum 2021

- 9.744 € bei Alleinstehenden und
- 19.488 € bei Ehegatten bzw. Lebenspartnerinnen und Lebenspartnern.

Insbesondere bei ehrenamtlich Tätigen, die arbeitslos sind oder nur geringe Renten bekommen, werden die Aufwandsentschädigungen hiernach im Ergebnis weitgehend steuerunbelastet bleiben.

XI. Wie und wo müssen die Einkünfte dem Finanzamt angegeben werden?

Keine Besonderheiten ergeben sich in den Fällen, in denen die ehrenamtliche Tätigkeit in einem Arbeitsverhältnis ausgeübt wird.

Die für das **Lohnsteuerabzugsverfahren** maßgebenden Merkmale, wie Steuerklasse, ggf. der Faktor dazu, Zahl der Kinderfreibeträge, andere Freibeträge, aber auch das Kirchensteuerabzugsmerkmal werden von der Finanzverwaltung für alle Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in einer zentralen Datenbank gespeichert. Die Besteuerung erfolgt dann im Lohnsteuerabzugsverfahren. Die Finanzverwaltung stellt auf Basis dieser Daten den Arbeitgeberinnen und Arbeitgebern die Lohnsteuerabzugsmerkmale der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer zum elektronischen Abruf bereit (ELStAM). Bei Beschäftigungsbeginn hat die Arbeitgeberin oder der Arbeitgeber die Arbeitnehmerin oder den Arbeitnehmer bei der Finanzverwaltung anzumelden, die von der Finanzverwaltung bereitgestellten ELStAM abzurufen, in das Lohnkonto zu übernehmen und sie für die Dauer des Dienstverhältnisses

anzuwenden. Auch etwaige Änderungen wird die Finanzverwaltung der Arbeitgeberin bzw. dem Arbeitgeber zum Abruf bereitstellen. Je nachdem, ob die Besteuerung im Rahmen einer Haupt- oder Nebenbeschäftigung erfolgen soll, ruft die Arbeitgeberin oder der Arbeitgeber die individuellen ELStAM mit der günstigeren Steuerklasse I bis V (Hauptbeschäftigung) oder die Steuerklasse VI (Nebenbeschäftigung) ab. Die Arbeitgeberin oder der Arbeitgeber wird die beim Lohnsteuerabzug berücksichtigten ELStAM in der jeweiligen Lohn-/ Gehaltsabrechnung ausweisen. Diese Angabe ersetzt die frühere Vorlage entsprechender Lohnsteuerkarten³⁰.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann die **Lohnsteuer** aber auch ohne Abruf der ELStAM-Daten oder ohne die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug **pauschal erhoben** werden, und zwar

- bei kurzfristig beschäftigten Arbeitnehmern mit 25 % (§ 40 a Abs. 1 EStG) oder
- bei geringfügig Beschäftigten mit 2 %, soweit pauschale Rentenversicherungsbeiträge zu entrichten sind (§ 40a Abs. 2 EStG) oder mit 20 %, wenn keine pauschalen Rentenversicherungsbeiträge zu entrichten sind (§ 40a Abs. 2a EStG).

Der Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26, 26a EStG kann bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt werden. Die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer hat in diesem Fall der Arbeitgeberin oder dem Arbeitgeber schriftlich zu bestätigen, dass die Steuerbefreiung nicht bereits in einem anderen Dienst- oder Auftragsverhältnis berücksichtigt worden ist oder berücksichtigt wird.

Andere ehrenamtlich Tätige müssen ihre Einkünfte grundsätzlich in der Einkommensteuererklärung angeben. Z.B.

- Kommunale Mandatsträgerinnen und Mandatsträger, ehrenamtliche Betreuerinnen und Betreuer und andere ehrenamtlich Tätige, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen, müssen ihre Einkünfte in der „Anlage S“ zur Einkommensteuererklärung erklären. Grundsätzlich ist neben der elektronischen authentifizierten Übermittlung der Einkommensteuererklärung auch die elektronische Übermittlung einer Gewinnermittlung durch die Übersendung einer „Anlage EÜR“ vorgesehen. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Einnahmen den entsprechenden Freibetrag übersteigen oder wenn anstelle des Freibetrags die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben berücksichtigt werden sollen. Die Übermittlung einer „Anlage EÜR“ ist bei kommunalen Mandatsträgerinnen und Mandatsträgern, ehrenamtlichen Betreuerinnen und Betreuern und anderen ehrenamtlich Tätigen allerdings nicht erforderlich, wenn die Einnahmen insgesamt steuerfrei sind. Ebenfalls besteht bei ansonsten als Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern tätigen

³⁰ S. auch „Lohnsteuer 2021 – Ein kleiner Ratgeber“, der über die Internetseiten des Nds. Finanzministeriums und des Landesamts für Steuern Niedersachsen abrufbar ist.

Steuerpflichtigen, von deren Arbeitslohn ein Lohnsteuerabzug vorgenommen wurde, keine Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung und somit auch keine Verpflichtung zur Übermittlung einer „Anlage EÜR“, wenn beispielsweise die steuerpflichtigen Einkünfte, von denen kein Lohnsteuerabzug vorgenommen wurde, insgesamt unter 410 € liegen.

- Ehrenamtlich Tätige, die sonstige Einkünfte erzielen müssen die „Anlage SO“ zur Angabe ihrer Einkünfte verwenden.

XII. Mitteilungspflichten nach der Mitteilungsverordnung (MV)

Unter den Voraussetzungen der sog. Mitteilungsverordnung haben Behörden (also z.B. auch die Gemeindeverwaltung) den Finanzbehörden die an ehrenamtlich Tätige gezahlten Aufwandsentschädigungen usw. mitzuteilen. Weitere Einzelheiten zur Anwendung der Mitteilungsverordnung ergeben sich aus dem BMF-Schreiben vom 21.01.2021, BStBl I 2021 S. 136, zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 29.09.2021, BStBl I S. 4386.

Sofern eine Mitteilung erfolgt ist, hat die mitteilende Behörde die Zahlungsempfängerin oder den Zahlungsempfänger hierüber zu unterrichten und ihn gleichzeitig auf seine steuerlichen Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten hinzuweisen (§§ 11, 12 MV).

Aus Vereinfachungsgründen brauchen Zahlungen nicht mitgeteilt zu werden, wenn diese (an denselben Empfänger) im Kalenderjahr weniger als 1 500 € betragen, es sei denn, es handelt sich um wiederkehrende Bezüge (§ 7 Abs. 2 MV).

Bei wiederkehrenden Bezügen, d. h. wenn die Zahlungen aufgrund eines gemeinsamen Rechtsgrundes regelmäßig zu bestimmten festgelegten Zeitpunkten und in gleichbleibender Höhe geleistet werden, sind keine laufenden Meldungen erforderlich; mitgeteilt zu werden brauchen lediglich (§ 7 Abs. 3 MV)

- die erste Zahlung,
- die Zahlungsweise,
- die voraussichtliche Dauer der Zahlungen und
- der Umstand, dass es sich um wiederkehrende Bezüge handelt.

Eine Ausnahme von der Mitteilungspflicht besteht z.B. für steuerfreie Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nummer 12 Satz 1 EStG und steuerfreien Reisekostenersatz nach § 3 Nummer 13 EStG³¹.

³¹ Anlage 1 zum BMF-Schreiben vom 21.01.2021, BStBl I 2021, 136

XIII. Wo gibt es weitere Auskünfte?

Wenn Sie weitere **allgemeine** Fragen zur Einkommen-, Gewerbe- oder Umsatzsteuer haben, wenden Sie sich in Niedersachsen bitte an die sog. **Info-Hotline**

0800 – 998 0 997

von Montag – Donnerstag in der Zeit von 8.00 Uhr – 18.00 Uhr und

Freitag in der Zeit von 8.00 Uhr – 15.00 Uhr

Bei **konkreten** Fragen, die sich auf den eigenen Steuerfall beziehen, muss das jeweils zuständige Finanzamt angesprochen werden. Übersichten mit den wichtigsten Rufnummern der Ansprechpartner aus den Finanzämtern finden Sie im Internet auf der Internetseite des Landesamts für Steuern Niedersachsen unter der Rubrik „Steuer“ -> „Finanzämter“ und dann beim jeweils zuständigen Finanzamt unter "weitere Rufnummern".

Soweit es um evtl. **lohnsteuerliche** Fragen geht (z.B. ob die ehrenamtliche Tätigkeit in einem Arbeitsverhältnis ausgeübt wird und deshalb von der Arbeitgeberin oder vom Arbeitgeber Lohnsteuer einzubehalten ist), können Sie sich im Wege der sog. **Anrufungsauskunft** auch an das jeweils zuständige Betriebsstättenfinanzamt wenden (§ 42e EStG und R 42e LStR).

XIV. Weiteres Informationsmaterial

Weitere Informationen enthalten folgende Veröffentlichungen:

- Steuertipps - Informationsbroschüre für Vereine (herausgegeben vom Nds. Finanzministerium)
- Merkblatt über die steuerliche Behandlung von Aufwandsentschädigungen nach §§ 1835, 1835a BGB für ehrenamtliche Betreuerinnen und Betreuer, Vormünder, Pflegerinnen und Pfleger sowie Berufsbetreuerinnen und Berufsbetreuer (herausgegeben vom Nds. Finanzministerium)
- Frage-Antwort-Katalog zum Bereich Gemeinnützigkeit (herausgegeben vom Landesamt für Steuern Niedersachsen)

XV. Allgemeiner Hinweis

Trotz großer Sorgfalt lassen sich Fehler oder Unstimmigkeiten leider nicht vollständig ausschließen. Eine Gewähr für die Richtigkeit aller Angaben kann daher nicht übernommen

werden. Bei dieser Broschüre handelt es sich lediglich um eine Orientierungshilfe. Sie ist weder eine Verwaltungsanweisung noch ein BMF-Schreiben. Die Informationen haben keine Rechts- oder Bindungswirkung. Die Entscheidung im konkreten Einzelfall bleibt immer dem zuständigen Finanzamt vorbehalten.