

06.03.2024

## **Anhang: Anwendbarkeit von Steuerfreibeträgen nach § 3 Nr. 26 und 26a Einkommensteuergesetz (EStG) 06.03.2024**

### **1. Allgemeines**

Mit den Steuerfreibeträgen des sog. „Übungsleiterfreibetrags“ nach § 3 Nr. 26 EStG und der „Ehrenamtszuschale“ nach § 3 Nr. 26a EStG hat der Gesetzgeber Instrumente geschaffen, die steuerfreie Zuwendungen an ehrenamtlich Tätige unter bestimmten Voraussetzungen möglich machen. Tatsächliche Auslagen, die ehrenamtlich Engagierte für ihren Einsatz tätigen, können jederzeit gegen Vorlage entsprechender Belege erstattet werden.

Durch die Gewährung einer monetären Anerkennung wird der Charakter der Tätigkeit nicht zwangsläufig verändert; allerdings besteht das Risiko, dass dieses (unbeabsichtigt) geschieht. Bei der Entscheidung über die Gewährung einer finanziellen Zuwendung ist unbedingt Sorge dafür zu tragen, dass nicht aufgrund der getroffenen Vereinbarungen aus dem bisher ehrenamtlichen Engagement eine bezahlte Tätigkeit wird, weil sich die Zahlung bei näherer Betrachtung eben nicht als pauschale Aufwandsentschädigung, sondern als Vergütung für geleistete Dienste darstellt. Es handelt sich sowohl bei dem „Übungsleiterfreibetrag“ als auch der „Ehrenamtszuschale“ nicht um Vergütungsarten, sondern Steuerfreibeträge. Das zugrunde liegende Rechtsverhältnis ist unabhängig von der Anwendbarkeit dieser Regelungen zu qualifizieren. Insbesondere beim Einsatz der sog. Ehrenamtszuschale besteht das Risiko, dass eine vereinbarte steuerfreie Aufwandsentschädigung tatsächlich als Arbeitsentgelt mit den entsprechenden rechtlichen Folgen (insbesondere: Anwendbarkeit des Mindestlohngesetzes) zu werten ist. In diesem Kontext bestehen folglich nicht unerhebliche rechtliche Risiken für die verantwortlich Handelnden in den Kirchengemeinden, Verbänden oder sonstigen Rechtsträgern. Beide Vorschriften, § 3 Nr. 26 und Nr. 26 a EStG, regeln die Steuerfreiheit für „Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten“. Bereits aus dieser Formulierung wird deutlich, dass der Gesetzgeber bei der Gestaltung primär vergütete Tätigkeiten im Blick hatte und nicht das klassische „echte“ Ehrenamt, auf das die Steuerfreibeträge gleichwohl angewendet werden können. Andererseits können sie auch auf bezahlte Tätigkeiten – zum Beispiel im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses – angewendet werden.

Das Ehrenamt ist der freiwillige, selbst gewählte Dienst in der Kirche und zeichnet sich durch die Freiwilligkeit und Unentgeltlichkeit aus. Die Tätigkeit ist nicht weisungsgebunden und unterliegt der freien Zeiteinteilung. Vereinbarungen zur Durchführung erfolgen auf rein freiwilliger Basis. Arbeits- und dienstrechtliche Vorschriften greifen nicht. Diese Kernelemente der ehrenamtlichen Tätigkeit dürfen durch die Vereinbarung zur Zahlung einer Aufwandsentschädigung nicht berührt werden. Nur,

wenn sich die finanzielle Zuwendung nicht als Gegenleistung für die Tätigkeit darstellt, sondern unabhängig vom konkreten Aufwand und zeitlichen Umfang des Engagements gewährt wird, ist weiterhin von einem ehrenamtlichen Engagement auszugehen. Weder eine Erbringungspflicht noch eine Vergütungserwartung darf bestehen. Damit sich durch den Einsatz der gesetzlichen Steuerfreibeträge der Charakter der ehrenamtlichen Tätigkeit nicht ändert, ist somit zwingend darauf zu achten, dass durch die Vereinbarung nicht die Freiwilligkeit der Tätigkeit in Frage gestellt wird, plötzlich verpflichtenden Charakter oder auch nur verpflichtende Elemente erhält. Dafür ist es nicht ausreichend, dass sich die Zahlungen innerhalb des gesetzlichen Freibetrags bewegen. Das Unterschreiten der Freibetragsgrenze führt nicht automatisch dazu, dass stets von ehrenamtlichem Engagement auszugehen wäre. Die pauschalierte Aufwandsentschädigung zeichnet sich dadurch aus, dass sie unabhängig vom tatsächlichen Aufwand in Ansatz gebracht wird. Eine Bemessung nach Arbeitstagen oder -stunden hat tunlichst zu unterbleiben.

Der Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 12 EStG hat einen anderen Regelungsgehalt: Diese Vorschrift ermöglicht die pauschale Erstattung finanzieller Aufwendungen, die dem/der Ehrenamtlichen für die Ausübung der Tätigkeit entstehen, ohne Auslagen zu sein (vergleichbar mit Werbungskosten im Arbeitsverhältnis). Maßstab hier sind die (wahrscheinlichen) tatsächlichen, mit dem Ehrenamt im Zusammenhang stehenden, finanziellen Aufwendungen. Der zeitliche Aufwand für das Engagement hat hier jedoch unberücksichtigt zu bleiben. Er darf keinen Ansatz finden. Ferner ist eine Kombination des Steuerfreibetrags mit der sog. „Ehrenamtspauschale“ für die gleiche Tätigkeit nicht zulässig. Eine Kombination mit dem Übungsleiterfreibetrag hingegen ist möglich.

Erhalten freiwillig Engagierte im Rahmen ihrer Tätigkeit eine Aufwandsentschädigung kann es sein, dass andere Anerkennungsleistungen wie z.B. die Nutzung der „Ehrenamtskarte NRW“ wegfallen.

## **2. Übungsleiterfreibetrag, § 3 Nr. 26 EStG**

Nach dieser Regelung sind steuerfrei „Einnahmen aus einer nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker Menschen oder Menschen mit Behinderungen im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder in der Schweiz belegen ist, oder einer unter § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von insgesamt 3 000 Euro im Jahr“.

Die Nebenberuflichkeit setzt das Vorliegen eines „Hauptberufes“ nicht voraus (auch Rentner\*innen, Schüler\*innen oder Student\*innen können nebenberuflich tätig sein). Als nebenberuflich gilt eine Tätigkeit, wenn die Arbeitszeit nicht mehr als ein Drittel einer vergleichbaren Vollzeitstelle beträgt, das heißt maximal 13 Stunden pro Woche, wobei gleiche bzw. gleichartige nebenberufliche Tätigkeiten für verschiedene begünstigte Rechtsträger zusammenzurechnen sind. Als Beispiel kann hierfür der Organist angeführt werden, der in drei unterschiedlichen Pfarreien mit jeweils fünf Wochenarbeitsstunden im Einsatz ist. In diesem Beispiel wäre die Voraussetzung der Nebenberuflichkeit nicht gewahrt.

Etwas anderes gilt dann, wenn die Tätigkeit im Hauptberuf für einen Dienstgeber ausgeübt wird. Dann ist anerkannt, dass für eine gleichartige nebenberufliche Tätigkeit für einen anderen begünstigten Dienstgeber der Steuerfreibetrag in Ansatz gebracht werden kann.

Wenn beispielsweise ein Organist in einer Pfarrei mit einem Beschäftigungsumfang (BU) von 85 % angestellt ist, kann er für die nebenberufliche Tätigkeit in den anderen beiden Pfarreien den

Steuerfreibetrag in Anspruch nehmen, soweit der Jahresbetrag von 3.000 EURO nicht überschritten wird.

Der Übungsleiterfreibetrag kann zum Beispiel in Ansatz kommen bei folgenden Tätigkeiten:

Chorleiter\*innen,  
Organist\*innen,  
Jugendleiter\*innen,  
Betreuer\*innen (einer Jugendfahrt) oder Ferienhelfer\*innen.

Besondere Sorgfalt ist bei der Abgrenzung zwischen ehrenamtlichem Engagement und bezahlter Tätigkeit zu wahren. Dabei ist kritisch zu hinterfragen, ob die Tätigkeit trotz der finanziellen Zuwendung weiterhin rein freiwillig und ohne Vergütungserwartung erbracht wird, keine Leistungspflicht besteht, die Person frei in ihrer Zeiteinteilung und der Übernahme konkreter Einsätze ist. Insbesondere bei Tätigkeiten, die regelmäßig ausgeübt werden, eine hohe Verbindlichkeit beinhalten oder stark zeitgebunden sind, wie z.B. bei Organist\*innen, wird man von einer nebenberuflichen Tätigkeit ausgehen müssen, für die ein Arbeitsvertrag abzuschließen ist.

Die Zahlungen sind bis zu dem Betrag von aktuell 3.000 Euro pro Jahr steuer- und sozialversicherungsfrei. Der Freibetrag wird nur einmal gewährt, kann aber auf verschiedene Rechtsträger aufgeteilt werden. Bei höheren Zahlungen ist nur der 3.000 Euro übersteigende Betrag steuer- und sozialversicherungspflichtig und dies auch nur dann, wenn der übersteigende Betrag nicht im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung (sog. Minijob) abgebildet wird. Im Rahmen des Steuerfreibetrages ist ein Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben ausgeschlossen.

### **3. Ehrenamtspauschale, § 3 Nr. 26a EStG**

Nach dieser Regelung sind steuerfrei „Einnahmen aus einer nebenberuflichen Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder in der Schweiz belegen ist, oder einer unter § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von aktuell insgesamt 840 Euro im Jahr.“

Zur Nebenberuflichkeit: Hier gelten die unter 2. gemachten Ausführungen entsprechend.

Begünstigt sind sämtliche Tätigkeiten im gemeinnützigen, caritativen und kirchlichen Bereich. Eine Begrenzung auf bestimmte Tätigkeiten wie beim Übungsleiterfreibetrag wird steuerlich nicht vorgenommen.

Besondere Sorgfalt ist auch hier bei der Abgrenzung zwischen ehrenamtlichem Engagement und bezahlter Tätigkeit zu wahren. Dabei ist kritisch zu hinterfragen, ob die Tätigkeit trotz der finanziellen Zuwendung weiterhin rein freiwillig und ohne Vergütungserwartung erbracht wird, keine Leistungspflicht besteht, wenn die Person frei in ihrer Zeiteinteilung und der Übernahme konkreter Einsätze ist. Insbesondere bei Tätigkeiten, die regelmäßig ausgeübt werden, eine hohe Verbindlichkeit beinhalten oder stark zeitgebunden sind, wie z.B. bei Küster\*innen, wird man von einer nebenberuflichen Tätigkeit ausgehen müssen, für die ein Arbeitsvertrag abzuschließen ist. Gleiches gilt für die regelmäßige Übernahme von Reinigungsdiensten.

Bei der Tätigkeit des Kirchenvorstehers handelt es sich um ein (gewähltes) Ehrenamt. Nach § 9 S. 2 VVG kann ihm der Kirchenvorstand „für außerordentliche Mühewaltung“ eine „angemessene

Entschädigung bewilligen“. Da der Kirchenvorsteher dem Vertretungsorgan der Kirchengemeinde angehört, stellen sich Abgrenzungsfragen zur abhängigen Beschäftigung nicht. Zu beachten ist jedoch, dass die Gewährung der Genehmigung der bischöflichen Behörde bedarf (§ 9 S. 2 VVG). Sofern die Aufwandsentschädigung sich innerhalb des Steuerfreibetrags nach § 3 Nr. 26 a EStG bewegt, ist nicht nur die Aufwandsentschädigung steuerfrei, sondern es greift auch die Haftungsbeschränkung nach § 31 a BGB.

Nach § 3 Nr. 26 a S. 2 EStG ist eine Steuerbefreiung allerdings ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise – eine Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 26 oder 26b gewährt wird. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass die Ehrenamtspauschale neben dem Übungsleiterfreibetrag geltend gemacht werden kann, wenn es sich um zwei verschiedene, voneinander klar abgrenzbare Tätigkeiten handelt. Diese dürfen dann auch für denselben Rechtsträger erbracht werden. Sofern einem/einer Ehrenamtlichen eine steuerfreie Aufwandsentschädigung nach § 3 Nr. 26a EStG gewährt wird, sollte diese also so bemessen sein, dass sie auch die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten mit abdeckt, da pauschalierter Aufwendungsersatz nach § 3 Nr. 12 EStG für die gleiche Tätigkeit nicht gewährt werden darf (s. dazu auch im Folgenden unter 4.). So können z.B. neben der Ehrenamtspauschale nach § 3 Nr. 26a EStG nicht zusätzlich Fahrtkosten pauschal abgerechnet werden.

Die Zahlungen sind bis zu dem Betrag von aktuell 840 Euro pro Jahr steuer- und sozialversicherungsfrei. Der Freibetrag wird nur einmal gewährt, kann aber auf verschiedene Rechtsträger aufgeteilt werden. Bei höheren Zahlungen ist nur der 840 Euro übersteigende Betrag steuer- und sozialversicherungspflichtig. Ferner kann der Betrag auch neben oder in Kombination mit einer geringfügigen Beschäftigung (sog. „Minijob“) gewährt werden. Hierzu kann die ZGASt weitere Auskünfte erteilen. Im Rahmen des Steuerfreibetrags ist ein Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben ausgeschlossen.

#### **4. Aufwandsentschädigung, § 3 Nr. 12 S.2 EStG**

Aufgrund der sehr komplexen Prüfung und Dokumentation sind Aufwandsentschädigungen gem. § 3 Nr. 12 S. 2 EStG nicht vorgesehen, stattdessen können die weiteren Möglichkeiten zur Honorierung des Ehrenamts genutzt werden.

#### **5. Dokumentation und Verfahren**

Bei der Gewährung einer finanziellen Aufwandsentschädigung für eine ehrenamtliche Tätigkeit muss sichergestellt werden, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerfreibeträge vorliegen und die Freigrenzen nicht überschritten werden. Daher ist bei der Gewährung einer Aufwandsentschädigung die getroffene Absprache zu dokumentieren. Dies ist durch Abschluss einer schriftlichen Vereinbarung mit dem/der Ehrenamtlichen geschehen, in welcher die ehrenamtliche Tätigkeit - und dabei insbesondere die Freiwilligkeit der Tätigkeit - und die Gewährung der Aufwandsentschädigung in festzulegender Höhe aufgenommen werden. Die Vereinbarung wird durch die Gruppe 633 den Zentralrendanturen zur Verfügung gestellt.

Bis zur erstmaligen Auszahlung der Aufwandsentschädigung ist zudem die schriftliche Erklärung des/der Ehrenamtlichen zur Inanspruchnahme der Ehrenamtspauschale oder des Übungsleiterfreibetrags vorzulegen. Die Erklärung ist unabdingbar, da die Freibeträge nur einmalig gewährt werden und sicherzustellen ist, dass diese durch weitere Tätigkeiten bei anderen Rechtsträgern nicht bereits ausgeschöpft bzw. überschritten werden. Zur Inanspruchnahme einer Aufwandsentschädigung ist daher vorab die Zentralrendantur zu kontaktieren. Diese stellen die erforderlichen Unterlagen zur Verfügung.

## **6. Sachgeschenke**

Sachgeschenke bieten eine weitere Möglichkeit, Anerkennung für das ehrenamtliche Engagement auszudrücken. Insbesondere wenn sie mit Bedacht ausgesucht werden und individuell gestaltet sind, erzielen sie mindestens die gleiche Wirkung wie die Gewährung einer Geldleistung, da sie persönlicher sind.

Geschenke an ehrenamtlich Tätige aus persönlichem Anlass (z.B. runder Geburtstag, Ehejubiläum, Hochzeit etc.) sind bis 60 Euro pro Anlass steuerfrei. Der Name der beschenkten Person, Anlass sowie Nennung des Ehrenamtes sind auf dem Buchungsbeleg zu vermerken bzw. mittels einer separaten Liste dem Kaufbeleg/der Rechnung beizufügen. Wenn Geschenke zu einem höheren Wert überreicht werden sollen, ist dies zur steuerlichen Klärung möglichst vorab mit der Zentralen Gehaltsabrechnungsstelle (Gruppe 612) abzusprechen.

Mit freundlichen Grüßen

Gruppe Personal und Koordination Zentralrendanturen (Gruppe 633)

Zentrale Gehaltsabrechnungsstelle (Gruppe 612)