

## 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; die wichtigsten Verwaltungsregelungen zu ehrenamtlichen Tätigkeiten sind im Anhang beigefügt.

### Inhaltsverzeichnis

<b>I.</b>	<b>Unterliegen „ehrenamtliche“ Tätigkeiten überhaupt der Einkommensteuer?</b>	<b>2</b>
<b>II.</b>	<b>„256 €- Vereinfachungsregelung“</b>	<b>4</b>
<b>III.</b>	<b>Unter welche Einkunftsart fallen ehrenamtliche Tätigkeiten?</b>	<b>6</b>
<b>IV.</b>	<b>Steuerbefreiung von Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen</b>	<b>7</b>
1.	Allgemeines	7
2.	Warum können solche Aufwandsentschädigungen nicht voll steuerfrei bleiben?	7
3.	Wie wird der steuerfreie Teil der Aufwandsentschädigung ermittelt?	9
4.	Nachweis der höheren tatsächlichen Betriebsausgaben/Werbungskosten	11
5.	Keine Anwendung der Vereinfachungsregelungen	12
<b>V.</b>	<b>Steuerbefreiung von Reisekosten aus öffentlichen Kassen</b>	<b>12</b>
<b>VI.</b>	<b>Steuerbefreiung für bestimmte nebenberufliche Tätigkeiten</b>	<b>13</b>
1.	Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“)	13
2.	Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG („Ehrenamtspauschale“)	15
<b>VII.</b>	<b>Wie werden Aufwandsentschädigungen kommunaler Mandatsträger besteuert?</b>	<b>18</b>
1.	Allgemeines	18
2.	Der „Ratsherrenenerlass“	19
3.	Verhältnis zur Vereinfachungsregelung in R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR	21
4.	Wann werden die Pauschbeträge angehoben?	21
5.	Können neben den Pauschbeträgen noch weitere Aufwendungen steuerfrei belassen werden?	22
6.	Können auch „pauschale Fahrtkostenerstattungen“ zusätzlich steuerfrei belassen werden?	23
7.	Wie sind zusätzliche Verwaltungstätigkeiten der Ortsbürgermeister usw. zu behandeln?	23
8.	Welche Betriebsausgaben können abgezogen werden?	24
9.	Werden kommunale Mandatsträger nicht schlechter behandelt als Bundes- oder Landtagsabgeordnete?	25
<b>VIII.</b>	<b>Mitglieder Freiwilliger Feuerwehren</b>	<b>26</b>
1.	Wie werden die Aufwandsentschädigungen besteuert?	26
2.	Gibt es daneben noch weitere Steuerbefreiungen?	27
<b>IX.</b>	<b>Außergewöhnliche Belastungen</b>	<b>28</b>

X.	<b>Spendenabzug</b>	<b>28</b>
XI.	<b>Veranlagungspflicht</b>	<b>28</b>
1.	<b>Veranlagungsgrenze</b>	<b>28</b>
2.	<b>Härteausgleich</b>	<b>29</b>
3.	<b>„Steuerfreier“ Grundfreibetrag</b>	<b>30</b>
XII.	<b>Wie und wo müssen die Einkünfte dem Finanzamt angegeben werden?</b>	<b>30</b>
XIII.	<b>Mitteilungspflichten nach der Mitteilungsverordnung (MV)</b>	<b>31</b>
XIV.	<b>Wo gibt es weitere Auskünfte?</b>	<b>31</b>
XV.	<b>Anlagen</b>	<b>32</b>

### 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 der Einkommensteuer, wenn – jedenfalls im Nebenzweck – die **Erzielung positiver Einkünfte erstrebt** wird (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“).

**Keine „Einkunftserzielungsabsicht“** und damit keine einkommensteuerpflichtigen Einkünfte werden jedoch angenommen, wenn die Einnahmen in Geld oder Geldeswert lediglich dazu dienen, in pauschalierender Weise die Selbstkosten zu decken (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). Die Tätigkeit wird dann dem steuerlich irrelevanten Bereich der sog. **Liebhabe**ri 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 können (siehe zuletzt BFH-Urteil vom 19.07.2005, BFH/NV 2005 S. 2000: kein Werbungskostenabzug bei Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers für umfangreiche ehrenamtliche Tätigkeit). **Ausnahme:** Die ehrenamtliche Nebentätigkeit hängt ganz **eng mit dem Hauptberuf zusammen**, so z.B. bei Tätigkeiten von Arbeitnehmern im Personalrat oder für die Gewerkschaft, so dass ein Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte aus dem Hauptberuf in Betracht kommt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.11.1980, BStBl II 1981 S. 368).

Ob es im Übrigen **andere Abzugsmöglichkeiten** gibt, muss im Einzelfall geprüft werden (siehe auch Abschn. IX „Außergewöhnliche Belastungen“ sowie Abschn. X „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 und 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.

Um gleichwohl das ehrenamtliche Engagement von Bürgerinnen und Bürgern und zu fördern, hat der Gesetzgeber für **bestimmte nebenberufliche Tätigkeiten zwei wichtige Steuerbefreiungen geschaffen**, und zwar

- die **Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG (sog. Übungsleiterpauschale)** bis zur Höhe von insgesamt **2 100 € im Jahr** für Einnahmen
  - aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten,
  - aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten
  - oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen
- und **ab 2007 die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG (sog. Ehrenamtpauschale)** für Einnahmen bis zur Höhe von insgesamt **500 € im Jahr** für andere ehrenamtliche Tätigkeiten, die auch weiterhin nicht unter die engere Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG fallen (z.B. Platzwarte in Vereinen).

Viele nebenberufliche Tätigkeiten fallen unter diese Steuerbefreiungen, siehe dazu auch Abschn. VI.

Darüber hinaus ist für viele ehrenamtliche Tätigkeiten besonders im kommunalen Bereich (kommunale Mandatsträger, Mitglieder Freiwilliger Feuerwehren usw.) die **Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG betr. Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen** von erheblicher Bedeutung (siehe dazu Abschn. IV).

## II. „256 €- Vereinfachungsregelung“

Zur Beurteilung der Frage, ob bei einer ehrenamtlichen Tätigkeit die „**Einkunftserzielungsabsicht**“ **gegeben** und die Tätigkeit damit grundsätzlich einkommensteuerpflichtig ist, hat die Finanzverwaltung eine wichtige **Vereinfachungsregelung** erlassen (siehe z.B. den Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 03.03.2000, Steuer-Telex 2000 S. 202, sowie Seite 56 der vom Niedersächsischen Finanzministerium herausgegebenen Broschüre „Steuertipps – Informationen für Vereine“):

Danach führt Aufwendungsersatz an ehrenamtlich Tätige, der über die als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbaren Beträge hinaus geleistet wird, **nicht zu steuerpflichtigen Einkünften, wenn er im Kalenderjahr unter dem Betrag von 256 € bleibt**. Hierbei handelt es sich um eine **Freigrenze**. Wird daher im Kalenderjahr Aufwendungsersatz – gegebenenfalls mit weiteren Vergütungen – über die als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbaren Beträge hinaus von mindestens 256 € gewährt, dann ist der gesamte Betrag steuerpflichtig. Nach Anhebung des nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG i.V.m. R 3.12 Abs. 3 LStR pauschal steuerfreien Mindestbetrags für ehrenamtliche Tätigkeiten im öffentlichen Interesse auf 2 100 € im Jahr (siehe Abschn. IV) und der Einführung der neuen Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG für allgemeine ehrenamtliche Tätigkeiten bis zur Höhe von 500 € im Jahr (siehe Abschn. VI Nr. 2) hat diese Regelung jedoch an Bedeutung verloren.

### **Beispiel 1:**

Der ehrenamtliche **Feld- und Forsthüter** der Stadt L. erhält eine Aufwandsentschädigung von 1 080 €. Seine jährlichen Aufwendungen für Arbeitskleidung (dazu gehört nicht 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. Es braucht daher nicht weiter geprüft zu werden, ob auch die o.g. Steuerbefreiungen zur Anwendung kommen.

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. Eine Überschusserzielungsabsicht ist nur dann zu verneinen, wenn der gewährte Aufwendungsersatz die Aufwendungen des ehrenamtlich Tätigen nur ganz unwesentlich überschreitet, die bei Vorliegen einer Einkunftsart **ansonsten als Werbungskosten/Betriebsausgaben steuerlich abgezogen** werden könnten. Hierbei

sind auch für ehrenamtlich Tätige die allgemeinen **steuerlichen Abzugsbeschränkungen zu beachten**: Dies sind z.B. der Ansatz der geringeren Entfernungspauschale für regelmäßige Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsort (0,30 € je Entfernungskilometer, km-Satz also nur 0,15 €; ab 2007 auch erst ab dem 21. km), die Abzugsbeschränkungen für sog. häusliche Arbeitszimmer (Abzug ab 2007 nur möglich, wenn das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ist) sowie die Beschränkung des Abzugs von Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich von Auswärtstätigkeiten (z.B. Dienstreisen) auf die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG festgelegten Pauschbeträge ab einer Mindestabwesenheit von 8 Stunden.

#### **Beispiel 2:**

A, **Amateur-Fußballspieler**, erhält für 22 Einsätze jeweils 12 € pro Einsatz. Fahrtkosten entstehen ihm nicht. An tatsächlichen Aufwendungen für Verpflegung weist er 150 € nach. Seine kalendertägliche Abwesenheit erreicht bei keinem Spieltag 8 Stunden.

Bereits bei der Prüfung der Einkünfterzielungsabsicht ist eine Vergleichsbetrachtung im Hinblick auf die **abzugsfähigen Werbungskosten** anzustellen. Danach hat A einen Überschuss von 264 € erzielt, denn er erhielt Aufwendungsersatz in Höhe von 264 € (22 Einsätze x 12 €), welchem wegen der jeweiligen kalendertäglichen Abwesenheit von **weniger als 8 Stunden keine als Werbungskosten/Betriebsausgaben 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 dem 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 des 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 drei auswärtigen Einsätzen die kalendertägliche Abwesenheit jeweils **mindestens 8 Stunden** betragen, könnte Verpflegungsaufwand von insgesamt 18 € (3 Einsätze x 6 €/Einsatz) als Werbungskosten/Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Damit würde sich der maßgebende Betrag des Aufwendungsersatzes auf 246 € (264 € ./. 18 €) verringern.

Die Steuerbefreiungen der §§ 3 Nr. 12 oder 26a EStG kommen in diesem Fall nicht zur Anwendung, weil Fußballspieler keine nach diesen Vorschriften begünstigte Tätigkeit ausüben.

### III. Unter welche Einkunftsart fallen ehrenamtliche Tätigkeiten?

Wenn nach den vorstehenden Grundsätzen die „Einkunftserzielungsabsicht“ anzunehmen und die Tätigkeit damit grundsätzlich einkommensteuerpflichtig ist, muss geprüft werden, welcher der „sieben Einkunftsarten“ des Einkommensteuerrechts (§ 2 Abs. 1 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 richtet; siehe dazu ausführlich H 19.0 (Allgemeines) des Amtlichen Lohnsteuer-Handbuchs - LStH sowie für Neben- und Aushilfstätigkeiten R 19.2 Lohnsteuer-Richtlinien - LStR (bei einer nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiter usw. von **weniger als 6 Stunden wöchentlich** wird danach im Regelfall kein Arbeitsverhältnis angenommen!) und H 19.2 LStH.

#### **Beispiele:**

- **Kommunale Mandatsträger** erzielen Einkünfte aus **selbständiger Arbeit** im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (zuletzt Urteile des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 10.02.2003, EFG 2003 S. 917, sowie des FG Köln vom 02.09.2007, StEd 2007 S. 785, beide rechtskräftig).
- Bei **Kreisbrandmeistern** der Freiwilligen Feuerwehr wird eine **Arbeitnehmertätigkeit** angenommen (Erlass des Nieders. Finanzministeriums vom 16.02.1984 – S 2337 - 17 - 313, juris, im Anhang beigefügt).
- Die **ehrenamtlichen rechtlichen Betreuer nach § 1835a BGB** erzielen „**sonstige Einkünfte**“ im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG (Verfügung der OFD Hannover vom 21.07.2003 – S 2337 - 121 - StO 211, juris, im Anhang beigefügt).

**Wichtig:** Bei dieser Einkunftsart tritt schon nach dem Gesetz eine Einkommensteuerpflicht nur ein, wenn die Einkünfte – d.h. Einnahmen abzüglich Ausgaben – **mindestens 256 € im Jahr** betragen. Nach der o.g. Verwaltungsregelung, die einen pauschalen Werbungskostenabzug beinhaltet, wird diese Grenze bei den Betreuern im Regelfall nicht überschritten! Ab 2007 ist im Übrigen die **Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG bis 500 €** im Jahr zu beachten.

- Die Entschädigungen 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).

## **IV. Steuerbefreiung von Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen**

### **1. 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 der sog. **steuerfreien Übungsleiterpauschale und – ab 2007 – der steuerfreien Ehrenamts-pauschale** (siehe Abschn. VI) ist besonders 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 besonders die aus **kommunalen Kassen** gezahlten Aufwandsentschädigungen an Mitglieder kommunaler Volksvertretungen (siehe ausführlich Abschn. VII) und der Freiwilligen Feuerwehren (siehe ausführlich Abschn. VIII) sowie an sonstige ehrenamtlich Tätige (z.B. Landschaftswarte, Büchereileiter, Frauenbeauftragte). Entsprechendes gilt für die von den **öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften** gezahlten Aufwandsentschädigungen an ehrenamtlich Tätige (siehe z.B. die im Anhang beigefügte Verfügung der OFD Koblenz vom 19.02.2002 – S 2337 A, juris, betr. Aufwandsentschädigungen der Ev. Kirche an ehrenamtliche Lektoren 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**). Siehe dazu ausführlich H 3.12 (Fiskalische Verwaltung) LStH, im Anhang beigefügt.

**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“).

### **2. 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 insoweit nicht vor, als die Entschädigung für **Verdienstaufschlag 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 (R 3.12 Abs. 2 Sätze 2 und 3 LStR, im Anhang beigefügt).

Werden im **kommunalen Bereich** ehrenamtlich tätigen Personen Bezüge unter der Bezeichnung „Aufwandsentschädigung“ gezahlt, so sind sie **nicht nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG steuerfrei**, soweit sie auch den Aufwand an Zeit und Arbeitsleistung sowie den entgangenen Arbeitsverdienst und das Haftungsrisiko abgelden oder den abziehbaren Aufwand offensichtlich übersteigen (R 3.12 Abs. 2 Satz 7 LStR, im Anhang beigefügt).

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. § 29 Abs. 1 und 39 Abs. 5 und 6 der Nieders. Gemeindeordnung - NGO).

**Einkommensteuerlich** gehören solche Aufwendungen grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen **Kosten der Lebensführung** (§ 12 Nr. 1 EStG). Dem steht nicht entgegen, dass ab 2006 unter bestimmten engen Voraussetzungen **erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten** zu zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4 000 € jährlich je Kind, **wie Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgesetzt** werden können (§ 4f EStG, der über § 9 Abs. 5 EStG auch für Arbeitnehmer gilt). Für nicht erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten ist ab 2006 unter bestimmten weiteren Voraussetzungen ein Abzug als **Sonderausgaben** möglich (siehe im Einzelnen § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 EStG). Weitere Einzelheiten zu diesen Vorschriften siehe BMF-Schreiben vom 19.01.2007, BStBl I S. 184.

- den sog. **Repräsentationsaufwand** (erhöhter persönlicher Bedarf an Kleidung und Verzehr) und das **Haftungsrisiko** (vgl. Ziff. 2.1 des RdErl. des MI vom 27.07.1973, Nds. MBl. S. 1138).

**Einkommensteuerlich** darf aber auch 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 nicht möglich ist, sind die Aufwendungen nach dem sog. **Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG** insgesamt den steuerlich nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung zuzurechnen ist (vgl. R 9.1 Abs. 2 LStR sowie BFH-Urteil vom 23.01.1991, BStBl II



S. 396, betr. Aufwendungen von Mandatsträgern für die Bewirtung von Kollegen und anderen Kommunalpolitikern).

Eine Entschädigung für den Ausgleich des **Haftungsrisikos** ist ebenfalls steuerpflichtig, weil sie keine steuerlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähigen Aufwendungen abgelten soll (vgl. R 3.12 Abs. 2 Sätze 2 und 7 LStR).

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, ausdrücklich bestätigt (das Urteil betrifft einen nebenamtlichen Gemeindedirektor in Niedersachsen).

### **3. Wie wird der steuerfreie Teil der Aufwandsentschädigung ermittelt?**

#### **a) Allgemeines**

Grundsätzlich müsste das Finanzamt in jedem Einzelfall die tatsächlichen (und steuerlich abzugsfähigen!) Aufwendungen des Steuerpflichtigen ermitteln. Insoweit könnte dann – ggf. auch für einen längeren Zeitraum – die Aufwandsentschädigung steuerfrei belassen werden. Da dies für alle Beteiligten zu schwierig ist, hat die Finanzverwaltung **wichtige Vereinfachungsregelungen** erlassen:

#### **b) 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 durch **Gesetz oder Verordnung bestimmt**, sind nach **R 3.12 Abs. 3 Satz 2 LStR** die Aufwandsentschädigungen

- bei **hauptamtlich tätigen Personen in voller Höhe steuerfrei** (dies gilt z.B. für die Aufwandsentschädigungen der sog. **Hauptverwaltungsbeamten**, z.B. der Oberbürgermeister nach neuem Kommunalrecht),
- bei **ehrenamtlich tätigen Personen in Höhe von 1/3 der gewährten Aufwandsentschädigung, mindestens 175 € monatlich steuerfrei** (eine Obergrenze gibt es für diese Fälle somit nicht!).

#### **c) Vereinfachungsregelung nach R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR**

Sind der Kreis der Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag der aus einer öffentlichen Kasse gewährten Aufwandsentschädigung **nicht durch Gesetz oder Verordnung bestimmt** (also wie in Niedersachsen vielfach 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 175 €** angenommen werden.

**Beispiel:**

Von der Aufwandsentschädigung von mtl. 210 € (im Jahr 2 520 €), die der ehrenamtliche **Kreisbildstellenleiter** des Landkreises D. erhält, können nach dieser Regelung pauschal 175 € = 2 100 € im Jahr nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG steuerfrei belassen werden. Der Restbetrag von 420 € ist einkommensteuerpflichtig (sonstige Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 3 EStG, sofern nicht ein Arbeitsverhältnis begründet wurde). Die neue Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG kann nicht zusätzlich gewährt werden (siehe Abschn. VI Nr. 2).

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

Steuerfrei sind somit bei allen ehrenamtlichen Tätigkeiten im kommunalen Bereich im Regelfall **mindestens 175 € monatlich bzw. 2 100 € im Jahr** („Grundregel“); wegen **Ausnahmen** siehe nachfolgend Nr. 5. Viele ehrenamtliche Tätigkeiten im kommunalen Bereich fallen zwar auch unter die neue Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG bis höchstens 500 € 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 Abschn. VI Nr. 2).

Eine **Sonderregelung** gibt es für die sog. **kommunalen 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 Abschn. VII).

**d) 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 175 € 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 Frauenbeauftragte und als Naturschutzbeauftragte tätig und erhält für beide Tätigkeiten gesonderte Aufwandsentschädigungen.

In diesem Fall sind die Aufwandsentschädigungen zusammen zu rechnen und bleiben nach R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR – wenn nicht insgesamt höhere steuerlich abzugsfähige Ausgaben nachgewiesen werden – nur bis zur Höhe von insgesamt 175 € monatlich pauschal steuerfrei.

**e) 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 6 € täglich** steuerfrei belassen werden. Anstelle dieser Regelung kann aber auch die **allgemeine Regelung der R 3.12 Abs. 3 LStR angewendet** werden; nachdem hier der steuerfreie Mindestbetrag auf 175 € monatlich angehoben worden ist, hat die Regelung in R 3.12 Abs. 5 Satz 1 LStR an Bedeutung verloren.

**Beispiel:**

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

Nach der „6 €-Regelung“ bleiben hiervon nur 12 € (2 Tage je 6 €) pauschal steuerfrei.

Die allgemeine Regelung der R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR ist somit günstiger, weil danach mindestens 175 € im Monat pauschal steuerfrei belassen werden können.

**4. 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 im Ergebnis die gesamte Aufwandsentschädigung steuerfrei belassen werden könnte (R 3.12 Abs. 4 Satz 1 LStR).

Der Nachweis muss dann aber **alle Aufwendungen umfassen**: Es ist z.B. **nicht zulässig**, die vorgenannten Vereinfachungsregelungen oder die pauschalen Steuerfreibeträge für kommunale Mandatsträger (siehe dazu Abschn. VII) 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.

## **5. Keine Anwendung der Vereinfachungsregelungen**

Die Anwendung der Vereinfachungsregelungen nach R 3.12 Abs. 3 LStR setzt im Übrigen voraus, dass dem Empfänger der Aufwandsentschädigung **überhaupt entsprechende Aufwendungen entstehen**. Dies ist nicht der Fall, wenn z.B. die Kommune neben dem Verdienstausschlag nahezu **alle tatsächlich entstandenen Aufwendungen einzeln erstattet**. Es besteht dann keine Notwendigkeit mehr, eine einheitliche Gesamtentschädigung in einen steuerpflichtigen bzw. steuerfreien (soweit Aufwendungen ersetzt werden) Teil aufzuteilen. Der Ersatz des Verdienstausschlags 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** (vgl. z.B. die Verfügung der OFD Frankfurt vom 13.03.1996 – S 2248 A -12 - St II 20, juris, im Anhang beigelegt) oder Angehörige freier Berufe für eine ehrenamtliche Tätigkeit in den **Berufs- und Standesorganisationen** erhalten (vgl. die Verfügung der OFD Rheinland vom 03.04.2007, DB 2007 S. 887, im Anhang beigelegt).

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 außerdem keine Anwendung, wenn nur steuerlich **nichtabzugsfähige Aufwendungen ersetzt** werden, so z.B. beim **Kleidergeld für ehrenamtliche Landesbeamte** (vgl. die Verfügung der OFD Hannover vom 11.09.1997 – S 2337 - 6 - StO 211, juris, im Anhang beigelegt).

## **V. Steuerbefreiung von Reisekosten aus öffentlichen Kassen**

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 (z.B.

Kilometergelder, Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten anlässlich von Dienstreisen) steuerfrei.

Diese Steuerbefreiung kann **zusätzlich** zu den Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG, nach § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“) oder nach § 3 Nr. 26a EStG („Ehrenamtspauschale“) Anwendung finden.

## **VI. Steuerbefreiung für bestimmte nebenberufliche Tätigkeiten**

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

Nach **§ 3 Nr. 26 EStG (sog. Übungsleiterpauschale)** sind bis zur Höhe von insgesamt **2 100 € im Jahr steuerfrei „Einnahmen“ (also nicht nur „Aufwandsentschädigungen“)**

- aus **nebenberuflichen** Tätigkeiten (der zeitliche Umfang darf nicht mehr als ein Drittel einer vollen Erwerbstätigkeit ausmachen)
- als **Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, 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.**

**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 Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, 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 fördern (R 3.26 Abs. 1 LStR, im Anhang beigefügt).

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 (BFH-Beschluss vom 01.06.2004, BFH/NV 2004 S. 1405: Geschäftsführertätigkeit bei einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung fällt nicht unter die Steuerbefreiung).

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

- die Tätigkeit eines Sporttrainers oder Mannschaftsbetreuers,

- eines Chorleiters oder Orchesterdirigenten,
- 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 Rettungssanitäter und Ersthelfer (R 3.26 Abs. 1 LStR),
- Behindertentransporte,

**nicht dagegen (zur Anwendung des neuen § 3 Nr. 26a EStG siehe nachfolgend Nr. 2!)**

- eine Tätigkeit als Vorstandsmitglied, als Vereinskassierer oder als Gerätewart bei einem Sportverein,
- Tätigkeiten, die in erster Linie die „Rechtsfürsorge“ betreffen, wie z.B. die ehrenamtlichen Tätigkeiten der rechtlichen Betreuer nach § 1835a BGB sowie der sog. Versichertenältesten (Verfügung der OFD Frankfurt vom 06.09.2006, DStR 2007 S. 72, im Anhang beigefügt),
- hauswirtschaftliche Tätigkeiten in Krankenhäusern, Altenheimen usw. (Verfügung der OFD Frankfurt vom 06.09.2006, DStR 2007 S. 72, im Anhang beigefügt),
- „reine“ Bereitschaftsdienste von Sanitätshelfern bei Großveranstaltungen usw. (Verfügung der OFD Frankfurt vom 06.09.2006, DStR 2007 S. 72, im Anhang beigefügt),
- Tätigkeit als 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 2 100 € 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 (Beschluss vom 01.06.2004, BFH/NV 2004 S. 1405, betr. den Geschäftsführer einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung).

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 **Funktionsträger in den Freiwilligen Feuerwehren**, die zumindest teilweise eine „ausbilderische Tätigkeit“ im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG ausüben und daher insoweit auch diese Steuerbefreiung in Anspruch nehmen können (vgl. die Verfügung der OFD Hannover vom 31.03.1993 – S 2337 - 19 - StH 254, juris, im Anhang beigefügt).

Weitere Einzelfragen sind in R 3.26 LStR sowie in H 3.26 LStH geregelt (beide im Anhang beigefügt).

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

### a) Allgemeine Grundsätze

Seit Jahren wird kritisiert, dass die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26 EStG in erster Linie nur für pädagogisch ausgerichtete Tätigkeiten gewährt wird. Für einen gemeinnützigen Verein sei aber die Tätigkeit der Vereinsvorsitzenden, Platzwarte, Kassierer usw. ebenso wichtig wie die der Übungsleiter.

Der Gesetzgeber hat diese Kritik aufgegriffen und **mit Wirkung ab 01.01.2007 in einem neuen § 3 Nr. 26a EStG einen allgemeinen Freibetrag für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich bis zur Höhe von 500 € 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 neuen Steuerbefreiung gelten im Wesentlichen dieselben Grundsätze wie für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG (siehe oben).

Zur Anwendung der neuen Steuerbefreiung haben sich bereits zahlreiche Zweifelsfragen ergeben, zu denen in Kürze in einem **BMF-Schreiben** Stellung genommen werden soll. Sobald das BMF-Schreiben vorliegt, wird es im Anhang veröffentlicht werden.

### b) Kumulierungsverbot

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

- die **Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26 EStG neben anderen Steuerbefreiungen** gewährt werden kann,
- die neue **Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG dagegen ausgeschlossen ist, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise – eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 EStG (Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen) oder § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“) gewährt wird.**

#### Beispiel 1:

Die Aufwandsentschädigung eines **Kreisausbildungsleiters** 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 2 100 € steuerfrei) und § 3 Nr. 26 EStG (Höchstbetrag 2 100 €) **nebeneinander** anzuwenden, d.h. dass insgesamt 4 200 € pauschal steuerfrei bleiben. Für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG gibt es kein „Kumulierungsverbot“.

Die neue 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 2 100 € 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 neue Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG in Höhe von bis zu 500 € im Jahr.

A wird jedoch die günstigere Steuerbefreiung des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG (2 100 €) in Anspruch nehmen. Der Differenzbetrag von 1 224 € kann auch nicht in Höhe von 500 € 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.

Eine Vorstandstätigkeit fällt unter die neue Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG. Der Steuerfreibetrag von bis zu 500 € 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 neue Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG. Aber auch in diesem Fall kann der Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG von bis zu 500 € 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 2 100 € überschritten wird.

### **Beispiel 6:**

D ist im sowohl im Fußballverein X als auch im Tanzclub Y als Übungsleiter tätig und erhält hierfür pauschale Aufwandsentschädigungen von je 2 500 €. Er hat den Fußballverein X gebeten, von seinen Einnahmen den Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG von 2 100 € abzuziehen; er hat dem Verein auch die gem. R 3.26 Abs. 10 LStR für den Lohnsteuerabzug erforderliche Bestätigung abgegeben, dass diese Steuerbefreiung nicht in einem anderen Dienst- oder Auftragsverhältnis berücksichtigt wird.

Auch wenn für die Übungsleitertätigkeit beim Tanzclub Y die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26 EStG nicht gewährt werden kann, ist es nicht möglich, auf diese Tätigkeit die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG anzuwenden und zusätzlich 500 € steuerfrei zu lassen.

## **c) Anwendungsbereich**

**Unter die neue Steuerbefreiung fällt** z.B. die nebenberufliche Tätigkeit

- von Vereinsvorsitzenden, Kassenwarten, Platzwarten, Zeugwarten usw. in gemeinnützigen Vereinen,
- die Ausbildung von Rennpferden oder Diensthunden (vgl. R 3.26 Abs. 1 Satz 3 LStR),
- die ehrenamtliche Tätigkeit von sog. rechtlichen Betreuern nach § 1835a BGB.

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

- der sog. Versichertenältesten, da diese keine gemeinnützige Tätigkeit ausüben (entsprechende Verwaltungsregelungen sind in Kürze zu erwarten),
- der Sportler eines Vereins, da diese den gemeinnützigen Zweck des Vereins weder unmittelbar noch mittelbar fördern.

### **Beispiel:**

Ein **ehrenamtlicher rechtlicher Betreuer** nach § 1835a BGB erhält vom Amtsgericht für zwei Betreuungen pauschale Aufwandsentschädigungen von je 323 € im Jahr (Gesamteinnahmen somit 646 € im Jahr).

Die Steuerberechnung ist wie folgt vorzunehmen:

Gesamteinnahmen	646 €
./.. Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG	<u>500 €</u>
verbleiben	146 €

Der nach Abzug des Steuerfreibetrags nach § 3 Nr. 26a EStG verbleibende Betrag von 146 € liegt unterhalb der Freigrenze für die Besteuerung von Einkünften aus sonstigen Leistungen i.S. des § 22 Nr. 3 EStG von 256 €, so dass eine Steuerpflicht entfällt.

Nachdem mehrere Gesetzesvorschläge gescheitert sind, für die ehrenamtlichen Betreuer eine der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“) auch der Höhe nach (Steuerfreibetrag 2 100 €) vergleichbare Steuerbefreiung einzuführen (z.B. einen neuen § 3 Nr. 26b EStG), haben die obersten Finanzbehörden beschlossen, auf diesen Personenkreis zumindest die neue Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG (Steuerfreibetrag allerdings höchstens bis zu 500 € im Jahr) anzuwenden (entsprechende Verwaltungsregelungen ergehen in Kürze).

## **VII. Wie werden Aufwandsentschädigungen kommunaler 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 Abschn. IV Nr. 3), d.h. dass ohne weitere Nachprüfung durch die Finanzverwaltung **ab 01.01.2007 mindestens 175 € monatlich steuerfrei** belassen werden können (MF-Erlass vom 20.12.2007 – S 2337 - 8 - 35).

Die Finanzverwaltung hat jedoch anerkannt, dass die **kommunalen Mandatsträger höhere Aufwendungen** haben. Dies erscheint auch schon im Hinblick auf die besondere Regelung des § 39 Abs. 6 NGO sachgerecht, wonach bei kommunalen Mandatsträgern – anders als bei der allgemeinen Regelung des § 29 Abs. 2 NGO für Aufwandsersatz an ehrenamtlich Tätige – die Aufwandsentschädigung allein zur Abdeckung der mandatsbedingten Aufwendungen bestimmt ist. Etwaiger (steuerpflichtiger) Verdienstausschlag wird ggf. gesondert erstattet und ist somit nicht in der Aufwandsentschädigung enthalten, braucht also für steuerliche Zwecke auch nicht „herausgerechnet“ zu werden.

## 2. Der „Ratsherrenenerlass“

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben erstmals im Jahre 1978 zur Vereinfachung in einem **bundeseinheitlichen Erlass** (nachfolgend „Ratsherrenenerlass“ genannt) steuerfreie Pauschbeträge festgesetzt, die zumindest bei Mandatsträgern in größeren Gemeinden über die allgemein geltende Vereinfachungsregelung der R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR (steuerfreier Mindestbetrag 2 100 € im Jahr) hinausgehen (siehe die im Anhang beigefügte Verfügung der OFD Hannover vom 31.03.2004, Nds. MBl. 2004 S. 388).

Auch der „Ratsherrenenerlass“ ist – ebenso wie die Vereinfachungsregelung der R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR – aber nur ein „Angebot“ der Finanzverwaltung: Wenn ein Mandatsträger der Auffassung ist, dass seine 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 „Ratsherrenenerlass“, kann er jederzeit auf die Anwendung dieser Vereinfachungsregelungen verzichten und dem Finanzamt seine **gesamten tatsächlichen Aufwendungen nachweisen oder glaubhaft machen**.

Die pauschalen Steuerfreibeträge nach dem „Ratsherrenenerlass“ sind **gestaffelt**

- nach der **Einwohnerzahl** der jeweiligen Gemeinde bzw. des Landkreises – maßgebend ist dabei die Einwohnerzahl zu **Beginn des Kalenderjahres** (vgl. Erlass des FinMin NRW vom 17.04.1989, DB 1989 S. 1164) und
- der jeweiligen **Funktion des Mandatsträgers**. Für „einfache“ Mandatsträger gibt es sog. Grundbeträge (steuerfreier Mindestbetrag 1 080 €), die sich bei Ausübung bestimmter Funktionen vervielfachen.

Weitere Einzelheiten siehe die im Anhang beigefügte Verfügung der OFD Hannover vom 31.03.2004, Nds. MBl. 2004 S. 388.

Übt ein Mandatsträger zugleich **mehrere Tätigkeiten** aus, wird nur der höchste Pauschbetrag gewährt.

### **Beispiel 1:**

A ist Ratsherr und zugleich Fraktionsvorsitzender.

Nach dem „Ratsherrenenerlass“ 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 „Ratsherrenerlass“.

Mit dem Pauschbetrag werden ohne Rücksicht auf den Umfang der vom einzelnen Mandatsträger ausgeübten Funktionen **alle Aufwendungen pauschal abgegolten**; es spielt daher z.B. keine Rolle, in wie viel Ausschüssen des Rates er 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, Ratsmitglied der Stadt R. (29 000 Einwohner), erhält eine feste mtl. Aufwandsentschädigung von 78 € sowie ein Sitzungsgeld von 24 € je Sitzung. Bei etwa 50 Sitzungen im Jahr (einschließlich Fraktions- und Ausschusssitzungen) ergibt sich eine Gesamtsumme vom 2 136 € (ohne Fahrtkosten).

Nach dem „Ratsherrenerlass“ bleiben hiervon 1 728 € pauschal steuerfrei (Einwohnerzahl zwischen 20 000 und 50 000).

Daneben können nach dem „Ratsherrenerlass“ (Abschn. B I Nr. 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 Landesreisenkostengesetz nicht übersteigen.

Der Rest ist zu versteuern, sofern die Voraussetzungen für eine Einkommensteuer-Veranlagung gegeben sind (Hinweis auf Abschn. XI).

### **Beispiel 4:**

Sachverhalt wie oben, D ist jedoch zugleich Fraktionsvorsitzender und erhält für diese Tätigkeit eine zusätzliche Aufwandsentschädigung von mtl. 120 € bzw. 1 440 € im Jahr. Für Fahrten innerhalb der Stadt R. erhält D nach der Satzung als Entschädigung einen „Durchschnittssatz“ von 20 € monatlich. Insgesamt erhält D somit Aufwandsentschädigungen in Höhe von 3 816 € (2 136 € + 1 440 € + 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 des Abschn. B I Nr. 2 des „Ratsherrenerlasses“ erstattet.

Nach dem „Ratsherrenenerlass“ sind als „Grundbetrag“ 1 728 € steuerfrei. Dieser Betrag verdoppelt sich bei Fraktionsvorsitzenden, hier also auf 3 456 €. Zu versteuern ist daher – wenn überhaupt (siehe Abschn. XI) – allenfalls ein Differenzbetrag von 360 €

### **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 **mindestens 175 € monatlich steuerfrei bleiben** (vgl. Abschn. IV Nr. 3), **gilt auch für kommunale Mandatsträger** – im „Ratsherrenenerlass“ wird hierauf ausdrücklich hingewiesen (siehe Abschn. B I Nr. 5 der Verfügung der OFD Hannover vom 31.03.2004, Nds. MBl. 2004 S. 388, i.V.m. dem MF-Erlass vom 20.12.2007 – S 2337 - 8 - 35).

Das bedeutet: Wenn sich bei Anwendung des „Ratsherrenenerlasses“ ergibt, dass er ungünstiger ist als die o.g. allgemeine Regelung, dann ist letztere anzuwenden. Praktische Bedeutung kann dies in den Fällen haben, in denen die untersten beiden pauschalen Steuerfreibeträge nach dem „Ratsherrenenerlass“ von 1 080 € (Gemeinde/Stadt bis höchstens 20 000 Einwohner) bzw. 1 728 € (Gemeinde/Stadt zwischen 20 000 und 50 000 Einwohnern) unter dem nach R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR pauschal steuerfrei bleibenden Mindestbetrag von 2 100 € (12 x 175 €) liegen. Bei Funktionsträgern (z.B. Ratsvorsitzende), bei denen die Vervielfältigungsregelungen anzuwenden sind, ist aber selbst in diesen Fällen der „Ratsherrenenerlass“ günstiger.

Nicht zulässig ist es dagegen, unter Berufung auf den Mindestbetrag von 175 € monatlich bzw. 2 100 € jährlich nach R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR bei Anwendung des „Ratsherrenenerlasses“ als unterste Beträge anstatt 1 080 € oder 1 728 € nun den Mindestbetrag von 2 100 € nach R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR anzusetzen und auf diesen Betrag die Vervielfältigungsregelungen des „Ratsherrenenerlasses“ anzuwenden.

### **4. Wann werden die Pauschbeträge angehoben?**

Die Pauschbeträge des „Ratsherrenenerlasses“ sind zuletzt mit Wirkung **ab 1990 angehoben** und ab 2002 lediglich auf Euro umgestellt worden. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben keine Notwendigkeit gesehen, die Pauschbeträge zugleich entsprechend der allgemeinen Preisentwicklung seit dem Jahre 1990 anzupassen. Hierfür hat auch eine Rolle gespielt, dass die kommunalen Mandatsträger bisher nicht durch **Vorlage entsprechenden Zahlenmaterials** den Nachweis erbringen konnten, dass die Pauschbeträge nicht mehr ausreichen, den ihnen typischerweise entstehenden und steuerlich abzugsfähigen Aufwand abzudecken. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass der „**Ratsherrenenerlass**“ **noch immer seinen Vereinfachungszweck erfüllt**,

zumal im Einzelfall jederzeit die höheren tatsächlichen Kosten nachgewiesen werden können.

Hinzu kommt, dass in den wenigen Einzelfällen, in denen die höheren tatsächlichen Aufwendungen nachgewiesen werden sollten, eine nähere Nachprüfung durch das Finanzamt oder Finanzgericht meistens ergeben hat, dass die Kosten in nicht unerheblichem Umfang **steuerlich nicht abzugsfähige Repräsentationskosten** (erhöhter Bedarf an Kleidung und Verzehr, siehe auch Abschn. IV Nr. 2) beinhalteten. Außerdem ist auch für ehrenamtlich Tätige die Abzugsmöglichkeit bestimmter Betriebsausgaben eher geringer geworden, insbesondere wegen der seit 1996 vorgenommenen **Abzugsbeschränkungen bei den Mehraufwendungen für Verpflegung, beim häuslichen Arbeitszimmer und bei den Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Tätigkeitsstätte (Ansatz der geringeren Entfernungspauschale)**.

Mit einer Anhebung der Pauschbeträge ist daher vorerst nicht zu rechnen. Eine Anhebung wäre im Übrigen **für Niedersachsen „im Alleingang“ nicht zulässig**, weil der „Ratsherrenerlass“ außer der Vereinfachung auch eine gleichmäßige Behandlung aller kommunalen Mandatsträger im gesamten Bundesgebiet sicherstellen soll. **Änderungen und Anpassungen wären daher nur im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der anderen Länder zulässig** (vgl. R 3.12 Abs. 3 Satz 10 LStR).

## **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 Abschn. V) sowie
- der **tatsächlichen Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Sitzungsort** nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG, bei Benutzung eines eigenen Pkw begrenzt auf die sog. **Wegstreckenentschädigung** nach § 6 BRKG oder dem entsprechenden Landesreisekostengesetz (siehe Abschn. B I Nr. 2 des „Ratsherrenerlasses“).

Diese Ausnahmeregelungen gelten aber nur für die **Erstattung (!)** derartiger Aufwendungen durch die Kommune. Die Mandatsträger dürfen bei der Einkommensteuerveranlagung nicht ihre **Fahrt- und Reisekosten neben den nach dem „Ratsherrenerlass“ steuerfreien Pauschbeträgen als Betriebsausgaben absetzen**, da mit diesen Pauschbeträgen typischerweise alle Aufwendungen abgegolten sein sollen (so auch das Urteil des Nieders. FG vom 12.03.1997, EFG 1997 S. 41, rkr.).

Der Mandatsträger kann jedoch jederzeit auf den Ansatz der Pauschalen nach dem „Ratsherrenerlass“ verzichten und dem Finanzamt seine **gesamten tatsächlichen und**

**steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen nachweisen** (vgl. auch R 3.12 Abs. 4 Sätze 1 und 3 LStR). Ein „Nebeneinander“ von steuerfreien Pauschbeträgen nach dem „Ratsherrenerlass“ und von bei der Einkommensteuerveranlagung nachgewiesenen Betriebsausgaben für Dienstreisen und Fahrtkosten würde dem mit dem „Ratsherrenerlass“ angestrebten Vereinfachungszweck nicht gerecht werden. Denn wenn ein Mandatsträger seine gesamten Fahrtkosten nachweist (diese machen den weitaus größten Teil der mandatsbedingten Aufwendungen aus!), dann könnte er auch den „kleinen Rest“ nachweisen – die meisten in der Praxis geltend gemachten Aufwendungen (insbesondere der sog Repräsentationsaufwand) sind ohnehin steuerlich nicht abzugsfähig. Der „Ratsherrenerlass“, 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 Mandatsträgern nicht die tatsächlichen Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Sitzungsort, sondern leisten aus Vereinfachungsgründen **pauschale Zahlungen**, die allenfalls nach Entfernungszonen und/oder durchschnittlichen Sitzungszahlen gestaffelt sind.

Es wird immer wieder geltend gemacht, dass solche pauschalen Fahrtkostenerstattungen, die nach dem Erlass des MI vom 27.07.1973, Nds. MBl. S. 1138 (dort Tz. 2.3.3), ausdrücklich zulässig sind, als **Erstattung der tatsächlichen Fahrtkosten im Sinne des Abschnitts B I Nr. 2 des „Ratsherrenerlasses“ zusätzlich zu den Pauschbeträgen steuerfrei belassen werden müssten**. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben dies aber abgelehnt, weil in diesen Fällen nicht sichergestellt ist, dass den Mandatsträgern tatsächlich ein entsprechender Aufwand entsteht. So erhalten z.B. auch diejenigen 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 **Nieders. Finanzgericht in mehreren Urteilen bestätigt** worden (vgl. zuletzt Urteile vom 12.03.1997, EFG 1997 S. 941, rkr., und vom 09.03.2005 - 3 K 10761/00, juris, Revision eingelegt, Az. beim BFH: VIII R 58/06).

## **7. Wie sind zusätzliche Verwaltungstätigkeiten der Ortsbürgermeister usw. zu behandeln?**

Der „Ratsherrenerlass“ gilt nur für „**reine Mandatstätigkeiten**“. Übernimmt ein Mandatsträger für seine Gemeinde zusätzlich **ehrenamtlich „Verwaltungstätigkeiten“ (so**

**z.B. beim sog. Ortsbürgermeister sowie bei 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 2 100 € im Jahr). Siehe dazu im Einzelnen die Verfügung der OFD Hannover vom 26.06.2003 – S 2237 - 22 - StO 211, juris, im Anhang beigelegt.

## **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 Arbeitsstätte“ handelt. Der Abzug ist begrenzt auf die **Entfernungspauschale** nach § 4 Abs. 5a Satz 4 i.V.m. § 9 Abs. 2 EStG von 0,30 € je Entfernungskilometer (km-Satz also nur 0,15 € und ab 2007 erst ab dem 21.km). Mit der Entfernungspauschale sind auch etwaige **Unfallkosten** anlässlich dieser Fahrten abgegolten.
- **Reisekosten** für „Dienstreisen“ (dazu gehören Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen mit den ab 1996 in § 4 Abs. 5 Nr. 5 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.
- Aufwendungen für **Informationsmaterial**, z.B. für die Zeitschrift „die niedersächsische gemeinde“ oder Kommentare zur NGO, nicht jedoch für Tageszeitungen, auch wenn der „Kommunalteil“ wichtig für die Tätigkeit ist (vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 07.04.2005, BFH/NV 2005 S. 1300, betr. Tageszeitungen bei einem Lehrer).
- für **Porto, Telefon, Schreibmaterial**
- Beträge, die von kommunalen 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 Kandidat aufgestellt zu werden, oder auch die sog. **Sonderbeiträge**. Diese sind wie Mitgliedsbeiträge nur in den Grenzen der §§ 10b, 34g EStG als **Spenden** abzugsfähig (vgl. BFH-Urteile vom 23.01.1991, BStBl II S. 396, und vom 25.01.1996, BStBl II S. 431).
- Aufwendungen für ein **häusliches Arbeitszimmer**; ab 2007 nur noch, wenn das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ist (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG).



- Kosten für die **Bewirtung von Personen aus mandatsbedingtem Anlass** außerhalb des eigenen Haushalts (sog. Arbeitsessen). Abzugsfähig sind aber lediglich 70 % der Aufwendungen, weitere Einzelheiten siehe R 4.10 (5 - 9) EStR und die dazugehörigen Hinweise im Amtlichen Einkommensteuer-Handbuch.
- **Wahlkampfkosten** (BFH-Urteil vom 25.01.1996, BStBl II S. 431).

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 im eigenen Haus oder aus gesellschaftlichen Anlässen, z.B. bei Geburtstagen oder Jubiläen**. Ausnahmen sind denkbar, wenn die Kommune zur Feier einlädt, die Gästeliste bestimmt, die Räumlichkeiten zur Verfügung stellt usw. (siehe dazu sinngemäß BFH-Urteil vom 11.01.2007, BStBl II S. 317).
- sog. **bürgerliche Kleidung**, selbst wenn sie nur aus mandatsbedingten Gründen angeschafft worden sein sollte, z.B. der Smoking für Empfänge.
- **Getränke und Bewirtungen bei Schützenfesten** usw.
- **Mitgliedsbeiträge an Vereine, Pokale und Ehrenpreise für Vereine** (siehe BFH-Urteil vom 25.01.1996, BStBl II S. 431).

## **9. Werden kommunale Mandatsträger nicht schlechter behandelt als Bundes- oder Landtagsabgeordnete?**

**Nein.** Die Aufwandsentschädigungen der **Bundes- und Landtagsabgeordneten bleiben zwar 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 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 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 übersteigt (Beschluss vom 26.11.1982 – 1 BvR 989/82, HFR 1983 S. 227).

Ob die volle Steuerbefreiung der Kostenpauschale für Bundestagsabgeordnete aus heutiger Sicht noch verfassungsgemäß ist, ist streitig; der Bundesfinanzhof wird diese Frage möglicherweise in Kürze dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorlegen (siehe ausführlich den BFH-Beschluss vom 05.09.2006, BStBl II 2007 S. 114).

## **VIII. 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 175 € monatlich steuerfrei** bleiben (Einzelheiten siehe Abschnitt IV Nr. 3).

Wird der **Verdienstaufschlag** 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:**

Der Stadtbrandmeister der Stadt S. erhält **Aufwandsentschädigungen** von mtl. 170 € bzw. 2 040 € im Jahr sowie für besondere Einsätze Ersatz des **Verdienstaufschlags** in Höhe von 300 €.

Da die **Aufwandsentschädigungen** weniger als 2 100 € 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 **Verdienstaufschlags** 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 Verdienstaufschlags. Nach dem für Niedersachsen geltenden „pauschalen Aufteilungsschlüssel“ übt der Stadtbrandmeister (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** („Ehrenamtszuschale“) 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. Gemeindebrandmeister, Ortsbrandmeister, Ausbildungsleiter:

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

Zur Frage, in welchem Umfang die Mitglieder Freiwilliger Feuerwehren steuerbegünstigte **Ausbildungs- oder Betreuungstätigkeiten** ausüben, hat das Nieders. Finanzministerium nach Abstimmung mit dem Nieders. Innenministerium und dem Nieders. Landesfeuerwehrverband e.V. einen **pauschalen „Aufteilungsschlüssel“** festgelegt, der schwierige Einzelfallprüfungen entbehrlich machen soll. Danach ist bei den Funktionsträgern generell von einer Ausbildungstätigkeit von **60 %** auszugehen, bei Ausbildungsleitern u.Ä. sogar von **100 %** (vgl. im Einzelnen die im Anhang beigefügte Verfügung der OFD Hannover vom 31.03.1993 – S 2337 - 19 - StH 254, juris).

Diese Regelung berücksichtigt allerdings nicht die ab 1990 erfolgte 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 wird der auf solche Tätigkeiten entfallende **Anteil auf 10 % geschätzt** werden können.

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 Funktionsträger als **Arbeitnehmer** anzusehen sind (so z.B. der Kreisbrandmeister), kann die **Lohnsteuer ggf. nach § 40 a 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.

## IX. 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 im Allgemeinen jedoch **nicht möglich**, da zur Übernahme eines Ehrenamtes grundsätzlich **keiner rechtlich verpflichtet** ist (vgl. Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 07.11.1967, EFG 1968 S. 66, rkr.).

Dies mag zwar für die kommunalen Mandatsträger und die Mitglieder Freiwilliger Feuerwehren usw. zutreffen, **nicht aber für eine Tätigkeit als Vormund oder Pfleger**. Für die letztgenannten Tätigkeiten lässt die Finanzverwaltung deshalb auch den Abzug zwangsläufig entstandener und nicht von dritter Seite ersetzter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu, wenn der Steuerpflichtige zur Übernahme des Amtes verpflichtet war (vgl. den im Anhang beigefügten Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 20.11.1984 – S 2384 - 2/68, juris).

## X. Spendenabzug

Unter bestimmten Voraussetzungen können nicht nur „**Geldspenden**“ an einen Verein usw. steuerlich abgesetzt werden (§ 10b EStG), sondern auch sog. **Aufwandsspenden**, bei denen der Spender auf einen ihm zustehenden Aufwendungsersatzanspruch (z.B. auf Erstattung für Fahrtkosten oder Tätigkeitsvergütungen) gegenüber dem Verein usw. verzichtet. Weitere Einzelheiten siehe Nr. 4 der niedersächsischen Broschüre „Steuertipps - Informationen für Vereine“.

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

Aus Haushaltsgründen **nicht verwirklicht** wurden dagegen im Rahmen des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007, BGBl. I S. 2332, Vorschläge, auch für **unentgeltliche ehrenamtliche Tätigkeiten (sog. Zeitspenden)** einen Steuerabzugsbetrag einzuführen. Denn in diesen Fällen kommen die o.g. Steuerbefreiungen nicht zur Anwendung, weil diese den Erhalt von „Einnahmen“ voraussetzen.

## XI. 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 **Arbeitnehmern** müssen z.B. die **Voraussetzungen des § 46 EStG vorliegen**, damit überhaupt eine Veranlagung zur Einkommensteuer durchgeführt wird. Dies ist – abgesehen von weiteren Tatbeständen – 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).

**Beispiel:**

Ratsherr A verdient als Arbeitnehmer rund 50 000 € im Jahr. Nach Abzug der steuerfreien Pauschbeträge nach dem „Ratsherrenenerlass“ (siehe Abschn. VII) verbleiben aus seiner Tätigkeit als kommunaler Mandatsträger 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 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:

<b>Nebeneinkünfte</b>	<b>Abzugsbetrag</b>	<b>zu versteuernde Einkünfte</b>
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 haben 620 € betragen.

Als Härteausgleich wird ein Betrag von 200 € (820 € abzüglich 620 €) vom Einkommen abgezogen.

### 3. „Steuerfreier“ Grundfreibetrag

Aber auch wenn nach den o.g. Grundsätzen eine Einkommensteuerveranlagung vorzunehmen ist, wird es in vielen Fällen aufgrund der im Einkommensteuergesetz enthaltenen Frei- und Pauschbeträge tatsächlich nicht zu einer zu zahlenden Einkommensteuer kommen; denn nach der Einkommensteuertabelle ergibt sich eine Einkommensteuerpflicht erst – nach Abzug von Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen usw. – bei einem zu versteuernden Einkommen oberhalb des sog. **Grundfreibetrags** von (Einkommensteuertarif 2008)

- 7 664 € bei Alleinstehenden und
- 15 328 € bei Ehegatten.

Insbesondere bei ehrenamtlich Tätigen, die arbeitslos sind, oder Rentnern, die nur geringe Einkünfte erzielen (z.B. sind Altersrenten nur mit dem relativ geringen „Besteuerungsanteil“ steuerpflichtig), werden die Aufwandsentschädigungen hiernach im Ergebnis weitgehend steuerfrei bleiben.

## XII. 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 Besteuerung erfolgt dann im Lohnsteuerabzugsverfahren, wobei grundsätzlich eine **Lohnsteuerkarte vorzulegen** ist.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann die **Lohnsteuer** aber auch ohne Vorlage einer Lohnsteuerkarte **pauschal erhoben** werden, und zwar

- bei **kurzfristig beschäftigten Arbeitnehmern** mit 25 % (§ 40 a Abs. 1 EStG) oder

- bei **geringfügig Beschäftigten** mit 20 % (§ 40 a Abs. 2 EStG).

Andere ehrenamtlich Tätige müssen ihre Einkünfte in der **Einkommensteuererklärung angeben**, und zwar

- **kommunale Mandatsträger** in Zeile 32 des Erklärungsvordrucks „ESt/LSt 1 A“ und zusätzlich in der Anlage „GSE“ (dort Zeile 40) der Vordrucke für das Jahr 2007,
- **sonstige ehrenamtlich Tätige** in Zeile 37 des Erklärungsvordrucks „ESt/LSt 1 A“ und zusätzlich in der Anlage „SO“ (dort Zeile 8) der Vordrucke für das Jahr 2007.

### **XIII. 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 25.03.2002, BStBl I S. 477, zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 25.03.2004, BStBl I S. 418.

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

Aus **Vereinfachungsgründen nicht mitgeteilt** werden brauchen Zahlungen, 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 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.

### **XIV. Wo gibt es weitere Auskünfte?**

Wenn Sie weitere **allgemeine Fragen** zur Einkommensteuer haben, wenden Sie sich in Niedersachsen bitte an die sog.



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 Informationsseite des jeweiligen Finanzamts unter "weitere Rufnummern".

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

## **XV. Anlagen**

Nachstehend soll auf die wichtigsten Verwaltungsregelungen zur einkommensteuerlichen Behandlung ehrenamtlicher Tätigkeiten hingewiesen werden; die Texte sind „verlinkt“ und können somit durch „Anklicken“ aufgerufen werden.

Soweit Erlasse und Verfügungen aus anderen Bundesländern wiedergegeben sind, handelt es sich um Besprechungsergebnisse der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder. Die Regelungen gelten daher in Niedersachsen entsprechend (in diesen Fällen sind die niedersächsischen Finanzämter in internen Dienstanweisungen über das Ergebnis unterrichtet worden).

### **Hinweise:**

- Soweit ältere Verwaltungsanweisungen für die Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG noch auf die **frühere sog. Drittelregelung** der R 13 Abs. 3 Satz 3 LStR 2001 hinweisen (siehe oben Abschn. IV Nr. 3; steuerfrei waren bei nicht durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmten Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Tätigkeiten lediglich 1/3 der gezahlten Aufwandsentschädigung, mindestens 50 DM, höchstens 300 DM monatlich), ist zu beachten, dass diese **ab 2002 und nochmals ab 2007** in der Weise geändert wurde, dass die Aufwandsentschädigungen **ab 2007 mindestens in Höhe von 175 € monatlich (= 2 100 € jährlich) nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG pauschal steuerfrei** bleiben.



- Ab 2007 ist die **neue Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG** („Ehrenamtszuschale“) zu beachten (siehe oben Abschn. VI Nr. 2). Unter diese Steuerbefreiung fallen etliche auch weiterhin nicht unter die engere Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterzuschale“) fallende ehrenamtliche Tätigkeiten (z.B. ehrenamtliche Betreuer nach § 1835a BGB). Eine Änderung oder Ergänzung einiger der nachstehenden Verwaltungsregelungen ist daher nicht ausgeschlossen.

## Übersicht über die beigefügten Anlagen

### 1. Steuerfreie Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG

- **R 3.12 LStR - Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen (§ 3 Nr. 12 Satz 2 EStG)**
- **H 3.12 LStH - Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen (§ 3 Nr. 12 Satz 2 EStG)**
- Ehrenamtliche Tätigkeit in den **Berufs- und Standesorganisationen** (Verfügung der OFD Rheinland vom 03.04.2007, DB 2007 S. 887)
- Ehrenamtliche Tätigkeit bei **Sozialversicherungsträgern, z.B. als Versichertenälteste** (Verfügung der OFD Frankfurt vom 06.06.2007, DB 2007 S. 2005)
- Steuerliche Behandlung von Entschädigungen, die Mitglieder der **"Gutachterausschüsse für Grundstückswerte und sonstige Wertermittlungen"** erhalten (Verfügung der OFD Frankfurt vom 13.03.1996 – S 2248 A -12 - St II 20, juris)
- Aufwandsentschädigungen der **Ev. Kirche an ehrenamtliche Lektoren und Prädikanten** (Verfügung der OFD Koblenz vom 19.02.2002 – S 2337 A, juris)

### 2. „Übungsleiterzuschale“

- **R 3.26 LStR - Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten (§ 3 Nr. 26 EStG)**
- **H 3.26 LStH - Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten (§ 3 Nr. 26 EStG)**
- Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten nach **§ 3 Nr. 26 EStG** (Verfügung der OFD Frankfurt vom 06.09.2006, DStR 2007 S. 72)

### 3. „Ehrenamtszuschale“

- **Anwendungsschreiben** zur neuen Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG (das Schreiben wird zurzeit auf Bundesebene erarbeitet und dann hier aufgenommen)

### 4. Kommunale Mandatsträger

- Steuerliche Behandlung von Entschädigungen, die den ehrenamtlichen Mitgliedern **kommunaler Volksvertretungen** gewährt werden (Verfügung der OFD Hannover vom 31.03.2004, Nds. MBl. 2004 S. 388)
- Steuerliche Behandlung von Entschädigungen, die den hauptamtlich oder ehrenamtlich in der **Kommunalverwaltung**, Kreisverwaltung usw. beschäftigten Personen gewährt werden (Verfügung der OFD Hannover vom 26.06.2003 – S 2237 - 22 - StO 211, juris)

## 5. Freiwillige Feuerwehr

- Anwendung des § 3 Nr. 26 EStG auf die Aufwandsentschädigungen für **Funktionsträger** der Freiwilligen Feuerwehren (Verfügung der OFD Hannover vom 31.03.1993 – S 2337 - 19 - StH 254, juris)
- Entschädigungen an ehrenamtlich Tätige und an Ehrenbeamte: **Kreisbrandmeister** und **Kreisjägermeister** (Erlass des Nieders. Finanzministeriums vom 16.02.1984 – S 2337 - 17 - 31 3, juris)
- Übernahme der Aufwendungen für den **Führerschein bei Feuerwehrleuten** durch die Gemeinde (Erlass des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 16.06.2004 – 34 - S 2337 - 158 - 25617/04, juris)

## 6. Einzelregelungen

- Steuerliche Behandlung der Aufwandsentschädigungen der ehrenamtlich tätigen **Frauenbeauftragten** der Gemeinden (Erlass des Nieders. Finanzministeriums vom 11.03.1998 – S 2331 - 73 - 35, juris)
- Steuerliche Behandlung der an ehrenamtliche **Wahlhelfer** gezahlten Erfrischungsgelder (Erlass des Finanzministeriums des Saarlandes vom 22.07.2002 – B/2 - 4 -106/02 - S 2337, juris)
- Einkommensteuerliche Behandlung der Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche **Betreuer nach § 1835a BGB** (Verfügung der OFD Hannover vom 21.07.2003 – S 2337 - 121 - StO 211, juris)
- Ertragsteuerliche Behandlung sog. **Ein-Euro-Jobs** (Erlass des Finanzministeriums des Saarlandes vom 11.01.2005 – B/2 - 4 - 10/2005 - S 2342, juris)
- Nicht ersetzte **Vormundschaftskosten als außergewöhnliche Belastung** (Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 20.11.1984 – S 2384 - 2/68, juris)
- Zuwendungen der Vereine an **Amateursportler** (Verfügung der OFD Hannover vom 17.12.1991 – S 2336 - 4 - StH 211, juris)
- Aufwandsentschädigungen an vom Dienst freigestellte **Personalvertretungsmitglieder** (Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 01.04.1981 – S 2337 A - 1/69, juris)
- Steuerliche Behandlung von Aufwendungen **ehrenamtlich tätiger Gewerkschaftsmitglieder** (Erlass des Hessischen Ministeriums der Finanzen vom 30.04.1982 – S 2354 A - 37 - II B 21, juris)
- Aufwandsentschädigungen (Kleidergeld) für haupt- und ehrenamtliche **Standesbeamte** (Verfügung der OFD Hannover vom 11.09.1997 – S 2337 - 6 - StO 211, juris)
- Steuerliche Behandlung von Entschädigungen an ehrenamtliche **Helferinnen und Helfer in den Verbänden der Freien Wohlfahrtspflege** (Verfügung der OFD Frankfurt vom 30.05.1996 – S 2337 A - 46 - St II 30, juris)

- Aufwandsentschädigungen der **Kassenärztlichen Vereinigungen** (Verfügung der OFD Frankfurt vom 25.10.2001 – S 2337 A - 42 - St II 21, juris)
- Aufwandsentschädigungen, die den ehrenamtlichen **Vorstands- und Aufsichtsratsmitgliedern von Genossenschaften** gewährt werden (Verfügung der OFD Hannover vom 12.10.1993 – S 2337 - 72 - StO 223, juris)
- Aufwandsentschädigungen im Bereich der **Rundfunk- und Fernsehanstalten** (Verfügung der OFD Frankfurt vom 25.10.2001 – S 2248 A - 8 - St II 21, juris)