

### 5.7.3.2 Der Arbeitnehmer ist in geringem Umfang und gegen geringes Entgelt beschäftigt/Mini-Jobs (§ 40a Abs. 2 EStG)

Eine geringfügig entlohnte Beschäftigung liegt vor, wenn das regelmäßige Arbeitsentgelt 450 € im Monat nicht übersteigt.

**Hinweis!** Mit dem Gesetz zur Erhöhung des Schutzes durch den gesetzlichen Mindestlohn (BR-Drucksache 82/22) soll sich die Geringfügigkeitsgrenze ab 1.10.2022 auf 520 € erhöhen, an einer Wochenarbeitszeit von zehn Stunden zu Mindestlohnbedingungen orientieren und dynamisch ausgestaltet sein.

Erhält der Arbeitnehmer im Rahmen des geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses Sonderzuwendungen (z.B. Urlaubs- und Weihnachtsgeld) sind diese bei der Ermittlung des regelmäßigen Arbeitsentgelts zu berücksichtigen.

**Beispiel:** Der Hausmeister des Kunstvereins SV Hausen erhält neben einem monatlichen Arbeitsentgelt i.H.v. 430 € auch ein Weihnachtsgeld i.H.v. ebenfalls 430 €.

**Lösung:**

Monatslohn 430 € × 12 Monate	5.160 €
Weihnachtsgeld	430 €
<b>Jahreslohn</b>	<b>5.590 €</b>

Der durchschnittliche Monatslohn beträgt 5.590 € / 12 Monate = 465,83 € und liegt damit über 450 € im Monat. Es liegt keine geringfügig entlohnte Beschäftigung vor.

Beschäftigten Arbeitgeber aufgrund der **Corona-Krise** ihre 450 €-Minijobber teilweise in größerem Umfang als ursprünglich vereinbart, konnte das zum Überschreiten der monatlichen Verdienstgrenze von 450 € führen. Für eine Übergangszeit vom 1.3.2020 bis 31.10.2020 war ein fünfmaliges Überschreiten der Verdienstgrenze möglich, ohne dass „normale“ Sozialversicherungspflicht eintrat (Gesetz für den erleichterten Zugang zu sozialer Sicherung und zum Einsatz und zur Absicherung sozialer Dienstleister aufgrund des Coronavirus SARS-CoV-2 (Sozialschutz-Paket) vom 27.3.2020, BGBl I 2020 S. 575). Aufgrund der anhaltenden Corona-Krise wurden die Zeitgrenzen für eine kurzfristige Beschäftigung erneut vorübergehend angehoben sowie ein gelegentliches Überschreiten (bis zu 4mal) der Verdienstgrenze bei 450-€-Minijobs erneut zugelassen (Viertes Gesetz zur Änderung des Seefischereigesetzes vom 26.5.2021, BGBl I 2021 S. 1170). Wird die monatliche Verdienstgrenze danach (also ab dem 1.11.2021) überschritten, darf dies nicht in mehr als 3 Kalendermonaten innerhalb eines Zeitjahres passieren, damit ein gelegentliches Überschreiten vorliegt.

Wird die geringfügige Beschäftigung weniger als einen Monat ausgeübt (Beschäftigung beginnt oder endet im Lauf des Monats) so handelt es sich bei der Arbeitsentgeltgrenze von 450 € um einen Monatswert, der auch dann gilt, wenn die Beschäftigung nicht während des gesamten Kalendermonats besteht (Tz. B.2.2 der Geringfügigkeits-Richtlinie 2021).

Wird die 450 €-Grenze gelegentlich überschritten, so ist dies dann unschädlich, wenn die Überschreitung höchstens zweimal im Jahr vorkommt und es sich um eine unvorhergesehene Überschreitung handelt (z.B. Krankheitsvertretung).

Steuerfrei bezogener Arbeitslohn (z.B. die Übungsleiterpauschale i.H.v. 3.000 € (bis 31.12.2020: 2.400 €)/Jahr) bleibt bei der Prüfung der 450 €-Grenze außer Betracht.

Der Verein hat für den Lohnsteuerabzug folgende Möglichkeiten:

#### a) Pauschsteuer i.H.v. 2 %

Auf das Arbeitsentgelt ist unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39e Abs. 4 Satz 2 EStG) oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug (§ 39 Abs. 3 oder § 39e Abs. 7 oder Abs. 8 EStG) gem. § 40a Abs. 5, § 40 Abs. 3 EStG eine vom Arbeitgeber geschuldete Pauschsteuer i.H.v. 2 % zu erheben, die den Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer – auch wenn der Arbeitnehmer kein Mitglied der Kirche ist – umfasst (s. § 40a Abs. 2 EStG). Die Pauschsteuer kann nur dann erhoben werden, wenn entweder Pauschalbeiträge zur Rentenversicherung gezahlt werden, weil der Arbeitnehmer auf die Rentenversicherungspflicht verzichtet hat oder weil Aufstockungsbeiträge zur Rentenversicherung zu zahlen sind. Die 2 %-ige Pauschsteuer beinhaltet auch den Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer.

Die Pauschsteuer kann gem. § 40a Abs. 5 i.V.m. § 40 Abs. 3 S. 1 EStG vom Verein auf den Arbeitnehmer abgewälzt werden. Bei einer Bruttolohnabrede hat der Arbeitnehmer dann die pauschale Lohnsteuer im Innenverhältnis zu tragen, wenn nicht die Übernahme der Steuer durch den Arbeitgeber vereinbart ist (s. Urteil des BAG vom 1.2.2006, 5 AZR 628/04, DB 2006 S. 1059s.a. Pressemitteilung des BAG Nr. 6/06 vom 1.2.2006).

Bemessungsgrundlage für die einheitliche Pauschsteuer und den Pauschsteuersatz nach § 40a Abs. 2a EStG ist das sozialversicherungsrechtliche Arbeitsentgelt, unabhängig davon, ob es steuerpflichtiger oder steuerfreier Arbeitslohn ist. Für Lohnbestandteile, die nicht zum sozialversicherungsrechtlichen Arbeitsentgelt (z.B. eine Entlassungsentschädigung) gehören, ist die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40a Abs. 2 und 2a EStG nicht zulässig; sie unterliegen der Lohnsteuererhebung nach den allgemeinen Regelungen (s. R 40a.2 S. 4 LStR). Der Verein hat die Pauschsteuer an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See, Nebenstelle Cottbus zu entrichten (s. Homepage der Minijob-Zentrale unter [www.minijob-zentrale.de](http://www.minijob-zentrale.de)).

**Beispiel:** Der Verein FC Münchberg bezahlt seinem Platzwart 350 € im Monat. Es fallen Pauschalbeiträge zur Rentenversicherung an.

**Lösung:** Es ist Pauschsteuer i.H.v. 2 % von 350 €, d.h. 7 € zu erheben, die zusammen mit den Sozialversicherungsbeiträgen an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See zu überweisen ist.

#### b) Pauschsteuer i.H.v. 20 %

Die unter a) genannte Pauschsteuer i.H.v. 2 % kann nicht erhoben werden, wenn:

- für den Arbeitnehmer keine pauschalen Beiträge zur Rentenversicherung (z.B. weil zwei geringfügig entlohnte Beschäftigung vorliegen),
- oder keine Aufstockungsbeiträge bezahlt werden.

In diesen Fällen ist unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39e Abs. 4 Satz 2 EStG) oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug auf das Arbeitsentgelt gem. § 40a Abs. 2a EStG eine vom Arbeitgeber geschuldete Pauschsteuer i.H.v. 20 % zu erheben. Die Pauschsteuer kann gemäß § 40a Abs. 5 i.V.m. § 40 Abs. 3 S. 2, 1. Halbsatz EStG vom Verein auf den Arbeitnehmer abgewälzt werden. Zusätzlich zur pauschalen Lohnsteuer sind der Solidaritätszuschlag und ggf. die Kirchensteuer noch zu berechnen. Der Verein hat die Pauschsteuer an das Finanzamt zu überweisen (s.a. unter Tz. I.2.2 der Geringfügigkeitsrichtlinie 2021).

**Beispiel:** Der Verein TUS Mindenhein beschäftigt die – konfessionslose – Raumpflegerin Regina Maxe für 320 € im Monat, die noch ein weiteres geringfügiges Beschäftigungsverhältnis für 300 € im Monat ausübt.

**Lösung:** Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 SGB IV sind mehrere geringfügige Beschäftigungen i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV zusammenzurechnen. Die Raumpflegerin ist in beiden Beschäftigungen sozialversicherungspflichtig, weil das Arbeitsentgelt insgesamt mit monatlich 620 € die Grenze von 450 € übersteigt. Für die Raumpflegerin werden keine pauschalen Beiträge zur Rentenversicherung und auch keine Aufstockungsbeiträge gezahlt. Die Versicherungsbeiträge werden nach der Gleitzone-Regelung bzw. für den Übergangsbereich ab 1.7.2019 berechnet.

Steuerrechtlich erfolgt keine Zusammenrechnung der beiden Beschäftigungsverhältnisse. Die Besteuerung des Arbeitslohns erfolgt entweder nach den elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen oder nach der Pauschalbesteuerung. Die Lohnsteuer ist durch den Verein i.H.v. 20 %, d.h.  $(320 \text{ €} \times 0,2)$  64 € zzgl. Solidaritätszuschlag (5,5 % von 64 €) 3,52 € an das Finanzamt zu entrichten.

### c) Besteuerung nach Lohnsteuerabzugsmerkmalen oder Ersatzbescheinigung

Wird keine Pauschalsteuer nach a) oder b) erhoben, ist die vom Arbeitnehmer zu tragende Lohnsteuer vom Arbeitsentgelt nach den elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen oder der vorgelegten Ersatzbescheinigung zu erheben. Der Verein hat die Lohnsteuer an das Finanzamt zu überweisen. Der Abzug nach Lohnsteuerabzugsmerkmalen oder Ersatzbescheinigung wird in aller Regel dann erfolgen, wenn der Arbeitnehmer mit der Steuerklasse I, II, III oder IV besteuert wird (z.B. Schüler und Studenten). Der Arbeitnehmer kann sich die individuell berechnete Lohnsteuer mit der Einkommensteuerveranlagung zurückholen. Der Verein muss darüber hinaus die Bezahlung der Pauschsteuer nicht übernehmen. Schuldner der individuellen Lohnsteuer ist der Arbeitnehmer (§ 38 Abs. 2 EStG), während der Arbeitgeber Schuldner der pauschalen Lohnsteuer ist (§ 40 Abs. 3 Satz 2 EStG).

Geringfügig beschäftigte Arbeitnehmer müssen den Verein über Vorbeschäftigungen oder aktuelle weitere Beschäftigungen informieren, damit der Verein prüfen kann ob eine kurzfristige Beschäftigung, eine geringfügig entlohnte Beschäftigung mit anderen geringfügig entlohnten Beschäftigungen oder mit einer nicht geringfügigen versicherungspflichtigen Beschäftigung zusammenzurechnen ist.

Die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See (Minijob-Zentrale) stellt das Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze durch Zusammenrechnung fest und erlässt einen Feststellungsbescheid, in dem sie dem Verein den Tag des Beginns der versicherungspflichtigen Beschäftigung bei der zuständigen Krankenkasse mitteilt und diese auffordert, die versicherungsfreie geringfügige Beschäftigung abzumelden.

### **5.7.3.3 Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen (§ 40b EStG)**

Gemäß § 40b Abs. 1 EStG kann die Lohnsteuer von den laufenden Zuwendungen zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung an eine Pensionskasse mit einem Pauschsteuersatz von 20 % der Zuwendungen erhoben werden.

Die Pauschalierung gilt nicht, soweit die zu besteuern den Zuwendungen mehr als 1.752 € im Kalenderjahr betragen oder nicht aus seinem ersten Dienstverhältnis bezogen werden.

Für **Sonderzahlungen** nach dem 23.8.2006 an betriebliche Zusatzversorgungskassen besteht nach § 40b Abs. 4 EStG eine Pauschalbesteuerungspflicht mit einem Steuersatz von 15 %.

Nach § 40b Abs. 3 EStG kann der Arbeitgeber die Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung mit einem Pauschsteuersatz von 20 % erheben, wenn der steuerliche Durchschnittsbeitrag ohne Versicherungssteuer 100 € (bis zum 31.12.2019: 62 €) im Kalenderjahr nicht übersteigt. Beitragsleistungen des Arbeitgebers zu einer Gruppenunfallversicherung stellen keinen Arbeitslohn dar, wenn die Rechte aus dem Versicherungsvertrag allein dem Arbeitgeber zustehen. Dagegen sind die Beitragsleistungen als Arbeitslohn zu qualifizieren, wenn der Arbeitnehmer den Versicherungsanspruch unmittelbar gegenüber dem Versicherungsunternehmen geltend machen kann.

Wird bei einer Gruppenunfallversicherung der Durchschnittsbetrag von 100 € überschritten, ist der gesamte Betrag bei den versicherten Arbeitnehmern dem individuellen Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. Es bleibt damit bei einem Grenzbetrag (Freigrenze). Ein Höchstbetrag würde bei übersteigenden Beiträgen eine aufwändige Aufteilung des Versicherungsbeitrags (teilweise Pauschalbesteuerung und teilweise individuelle Besteuerung) erforderlich machen.

### **5.7.4 Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37a EStG**

Ein Verein, der Sachprämien i.S.d. § 3 Nr. 38 EStG gewährt, kann gemäß § 37a Abs. 1 EStG die Einkommensteuer für den nicht steuerfreien Teil der Prämien, pauschal erheben, wobei sämtliche Sachprämien an Inländer in die Pauschalbesteuerung einzubeziehen sind. Bemessungsgrundlage für die pauschale Steuer ist der gesamte Wert der Sachprämien. Der Pauschsteuersatz beträgt 2,25 % wobei die pauschale Steuer von dem Verein in der Lohnsteueranmeldung anzumelden und an das Finanzamt abzuführen ist.

### **5.7.5 Sachprämien gemäß § 3 Nr. 38 EStG**

Sachprämien gemäß § 3 Nr. 38 EStG, die der Steuerpflichtige für die persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen von Vereinen unentgeltlich erhält, sind steuerfrei, soweit der Wert der Prämien 1.080 € im Kalenderjahr nicht übersteigt.

## 8. Steuerfreie Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten/Übungsleiter-pauschale

### 8.1 Allgemeines

Gemäß § 3 Nr. 26 EStG sind Einnahmen für:

- nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher und als Betreuer oder vergleichbare nebenberufliche Tätigkeiten z.B. Ferienhelfer, Trainer, Jugendleiter,
- nebenberufliche künstlerische Tätigkeiten z.B. Personen, die Kunstunterricht erteilen, Konzerte eines Musikers im Krankenhaus,
- nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen

zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke im Dienst oder Auftrag eines inländischen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken (s. §§ 52-54 AO) dienenden Vereins seit 1.1.2021 i.H.v. 3.000 € steuerfrei (bis 31.12.2020: bis 2.400 €). Die Erhöhung erfolgte mit Art. 2 des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 (BGBl I 2020 S. 3096).

Zu Steuerbefreiungen für nebenberufliche Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 und Nr. 26a EStG s. OFD Frankfurt vom 2.9.2019 (S 2245 A – 002 – St 29) sowie BayLfSt vom 2.1.2018 (S 2121.2.1 – 29/11 St 32). Zur Anwendung des § 3 Nr. 26a und Nr. 26b EStG s. das BMF-Schreiben vom 21.11.2014 (BStBl I 2014 S. 1581). Zur steuerlichen Behandlung ehrenamtlicher Betreuer hat das FinMin Baden-Württemberg einen Erlass herausgegeben (FinMin Baden-Württemberg vom 10.2.2016, 3 – S 233.7/38).

Auf Bund-/Länder-Ebene wurde beschlossen, dass die Tätigkeit der **Einsatzleiter(innen)** im **Rettungsdienst** stets dann unter die Steuerbefreiung nach Maßgabe des § 3 Nr. 26 EStG fällt, wenn die Leitung des Einsatzes am Einsatzort erfolgt. Insoweit ist der Begriff der Pflegetätigkeit i.S.d. R 3.26 Abs. 1 Satz 4 LStR erfüllt. Bei einer maximalen regelmäßigen Wochenarbeitszeit von bis zu 14 Stunden kann von einer Nebenberuflichkeit ausgegangen werden (Ein-Drittel-Grenze, R 3.26 Abs. 2 Satz 1 LStR). Etwaige Tarifunterschiede bleiben aus Vereinfachungsgründen unbeachtlich. Im Einzelfall bleibt es dem Steuerpflichtigen unbenommen, eine höhere tarifliche Arbeitszeit nachzuweisen (Vfg. FinBeh Hamburg vom 29.10.2015, S 2121 – 2015/001 – 52).

Steht ein Übungsleiter im Dienst oder im Auftrag einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (z.B. Universität), die in einem anderen EU-Mitgliedstaat bzw. EWR-Staat belegen ist, so ist der Übungsleiterfreibetrag und der Freibetrag für Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Körperschaft zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke zukünftig bzw. rückwirkend in allen Fällen, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, zu gewähren.

Die Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder Betreuer haben gemäß R 3.26 LStR miteinander gemeinsam, dass sie auf andere Menschen durch persönlichen Kontakt Einfluss nehmen, um auf diese Weise deren geistige oder körperliche Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern, wobei gemeinsames Merkmal der Tätigkeiten eine pädagogische Ausrichtung ist. Betreuer sind Personen, die zu den von ihnen betreuten Menschen einen direkten pädagogisch ausgerichteten persönlichen Kontakt haben. Verträge mit Übungsleitern sollten auf jeden Fall – in schriftlicher Form – abgeschlossen werden.

Eine Tätigkeit, die ihrer Art nach keine übungsleitende, ausbildende, erzieherische, betreuende oder künstlerische Tätigkeit und keine Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen ist, ist keine begünstigte Tätigkeit, auch wenn sie die übrigen Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 EStG erfüllt, z.B. eine Tätigkeit als Vorstandsmitglied, als Vereinskassierer oder als Geräewart bei einem Sportverein; ggf. ist § 3 Nr. 26a EStG anzuwenden (R 3.26 Abs. 1 Satz 5 LStR).

**Tipp! Spielgemeinschaften** von Sportvereinen sind normalerweise **Gesellschaften bürgerlichen Rechts** und sollten Übungsleitervergütungen nicht direkt bezahlen, da sonst die Steuerbefreiung nicht vorgenommen werden kann, weil bezüglich dieser Spielgemeinschaften keine unmittelbar begünstigten Einrichtungen vorliegen. Es ist darauf zu achten, dass die Übungsleiter von den an der Spielgemeinschaft beteiligten Vereinen beauftragt und bezahlt werden.

Nebenberuflich (s. unter Kap. 8.2) ist jede Tätigkeit, aus der nicht hauptsächlich der Lebensunterhalt bestritten wird. Als Aufwandsentschädigungen sind Einnahmen für die oben genannten Tätigkeiten bis zur Höhe von 3.000 € im Jahr (bis 31.12.2020: bis 2.400 €) anzusehen.

**Tipp!** Der Freibetrag ist ein Jahresbetrag und nicht zeitanteilig aufzuteilen. Ist ein Arbeitnehmer bei mehreren Vereinen nebenberuflich tätig, hat er dem Arbeitgeber schriftlich zu bestätigen, dass er die Steuerbefreiung nicht auch bei seinem anderen Auftraggeber in Anspruch genommen hat. Diese Bestätigung ist in das Lohnkonto des Arbeitnehmers zu nehmen (s. R 3.26 Abs. 10 LStR). Übersteigen die Einnahmen 3.000 € wird nur der 3.000 € (bis 31.12.2020: 2.400 €) übersteigende Betrag steuerpflichtig. Die Steuerfreiheit ist allerdings auch bei Einnahmen aus mehreren nebenberuflichen Tätigkeiten auf einen einmaligen Jahresbetrag von 3.000 € (bis 31.12.2020: 2.400 €) begrenzt (s. BFH-Urteil vom 15.2.1990, BStBl II 1990 S. 686).

Der Betrag von 3.000 € (bis 31.12.2020: 2.400 €) ist auch von der Pflicht der Sozialversicherung befreit.

Erzielt der Steuerpflichtige Einnahmen, sowohl aus einer Tätigkeit gemäß § 3 Nr. 26 EStG, als auch aus einer anderen Tätigkeit, ist lediglich für den entsprechenden Anteil nach § 3 Nr. 26 EStG der Freibetrag zu gewähren.

Sind die **Einnahmen** aus nebenberuflichen Tätigkeiten **höher als der steuerfreie Betrag** i.H.v. 3.000 € (bis 31.12.2020: 2.400 €), so sind mit den Einnahmen zusammenhängende Aus-

gaben gem. § 3 Nr. 26 S. 2 EStG (abweichend von § 3c EStG) nur dann als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar, wenn sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen von 3.000 € (bis 31.12.2020: 2.400 €) übersteigen (s.u. unter Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug).

Entstehen Betriebsausgaben zur Vorbereitung einer unter § 3 Nr. 26 EStG fallenden Tätigkeit und wird diese später nicht aufgenommen, kann der entstandene Verlust in voller Höhe, also ohne Kürzung um den Freibetrag, berücksichtigt werden (OFD Frankfurt vom 2.9.2019, S 2245 A – 002 – St 29).

In Arbeitnehmerfällen ist in jedem Fall der Arbeitnehmer-Pauschbetrag anzusetzen, soweit er nicht bei anderen Dienstverhältnissen verbraucht ist (R 3.26 Abs. 9 Satz 2 LStR).

### **Beispiel: Steuerfreie Aufwandsentschädigungen**

Der nichtselbständig tätige Übungsleiter Boris erzielt im Jahr 2022 Einnahmen i.H.v. 3.600 €. Er hat Werbungskosten i.H.v. 3.100 €.

**Lösung:** 3.000 € der Einnahmen sind gem. § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei. Der Betrag der Werbungskosten i.H.v. 3.100 € wird um 3.000 € gekürzt, sodass 100 € (3.100 € ./ 3.000 €) Werbungskosten sind. Die steuerpflichtigen Einkünfte betragen 500 € (3.600 € ./ 3.000 € ./ 100 €).

Weitere Beispiele und Erläuterungen s.u. nachfolgend unter Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug.

**Achtung!** Ab dem Veranlagungszeitraum 2011 bleibt für ehrenamtliche Vormünder (§§ 1793 ff. BGB), rechtliche Betreuer (§§ 1896 ff. BGB) und Pfleger (§§ 1909 ff. BGB), die Aufwandsentschädigung nach § 1835a BGB – zusammen mit den steuerfreien Einnahmen als Übungsleiter gem. § 3 Nr. 26 EStG bis zu 3.000 € (bis 31.12.2020: bis 2.400 €) im Jahr steuerfrei (§ 3 Nr. 26b EStG). Im Gegenzug entfällt der Ehrenamtspauschbetrag gemäß § 3 Nr. 26a Satz 2 EStG i.H.v. 840 € (bis 31.12.2020: 720 €); s. OFD Frankfurt vom 23.12.2014, S 2121 A – 32 – St 213.

Für folgende **nebenberuflichen Tätigkeiten** kann die steuerfreie Aufwandsentschädigung gewährt werden (s. auch R 3.26 LStR; s. Verfügung der OFD Frankfurt/Main vom 2.9.2019, S 2245 A – 002 – St 29, BayLfSt vom 2.1.2018, S 2121.2.1 – 29/11 St 32, Tz. 4.1.1 sowie FinMin Schleswig-Holstein vom 18.1.2019, VI 303 – S 2121 – 124):

- **Alten- und Krankenbetreuer,**
- **Ärzte im Behindertensport** wenn dieser nach § 2 Abs. 2 der Gesamtvereinbarungen über den ambulanten Behindertensport während der sportlichen Übungen der Überwachung durch den Arzt bedarf,
- **Ärzte im Coronar-Sport,** wenn der im Coronar-Sport nebenberuflich tätige Arzt auf den Ablauf der Übungseinheiten und die Übungsinhalte aktiv Einfluss nimmt,
- **Aufsichtsvergütung für die juristische Staatsprüfung,**
- **Ausbilder für Erste-Hilfe-Kurse,**
- **Bahnhofsmissionen:** der Tätigkeitsbereich von Bahnhofsmissionen umfasst auch gemäß § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Pflege- und Betreuungsleistungen. Zur Abgrenzung gegenüber

den nicht begünstigten Leistungen bestehen keine Bedenken, wenn Aufwandsentschädigungen nebenberuflicher Mitarbeiterinnen in Bahnhofsmissionen i.H.v. 60 % der Einnahmen, maximal i.H.v. 3.000 € (bis 31.12.2020: 2.400 €) steuerfrei belassen werden. Von dem pauschalen Satz kann im Einzelfall abgewichen und auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt werden, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Anwendung dieses Regelsatzes zu einer unzutreffenden Besteuerung führt,

- **Beaufsichtigung und Betreuung von Jugendlichen** durch Jugendleiter, Schulwegbegleiter, etc.,
- **Behindertentransport** (Auslandsrückholdienst, Behindertenfahrdienst, Krankentransport und Medizinisches Transportmanagement – MTM –): Die Fahrten werden regelmäßig mit einer Besatzung von zwei Helfern durchgeführt, wobei ein Helfer den Bus fährt und der andere (Beifahrer) die behinderten oder kranken Personen während der Fahrt betreut. Die Tätigkeit des Fahrers stellt keine nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Tätigkeit dar, da er weit überwiegend mit dem Fahren des Fahrzeugs beschäftigt ist und ein unmittelbarer persönlicher Bezug zu den „Patienten“ im Sinne der Pflege nicht aufgebaut werden kann. Für den „Beifahrer“ sind die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG gegeben. Ist die Aufgabenverteilung nicht verbindlich festgelegt, kann daher angenommen werden, dass beide Helfer an der Betreuung mitwirken. Der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG ist dann für jeweils 50 % der Vergütung zu gewähren,
- **Bereitschaftsleitungen und Jugendgruppenleiter:** Inwieweit eine Gewährung des Freibetrags nach § 3 Nr. 26 EStG in Betracht kommt, hängt von der tatsächlichen Tätigkeit ab. Soweit die Vergütung auf die Tätigkeit als Ausbilder oder Betreuer entfällt, kann der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG gewährt werden,
- **Chorleiter oder Orchesterdirigent,**
- **Corona-Impfteam:** Auf Bund-/Länder-Ebene wurde entschieden (Pressemitteilung der Finanzministerin von Baden-Württemberg vom 15.2.2021), dass für 2020 und 2021 Personen, die nebenberuflich im Impfbereich bei der Durchführung von Impfungen gegen SARS-CoV-2 in Impfbereichen und in mobilen Teams mitwirken, Einnahmen bis 2.400 € (2020) bzw. 3.000 € (ab 2021) steuerfrei erhalten können, nach einer Mitteilung des Thüringer Finanzministeriums vom 2.2.2022, 1040-21-S 1901/67-45-14557/2022 wurde die Anwendung der Steuerfreiheit auch auf 2022 ausgedehnt,
- **Diakon:** Ob ein nebenberuflich tätiger katholischer Diakon die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG erhalten kann, hängt von der jeweiligen Tätigkeit ab. Zum Berufsbild des Diakons gehören auch ausbildende und betreuende Tätigkeiten mit pädagogischer Ausrichtung sowie Arbeiten im sozialen Bereich, die als Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen gewertet werden können. Für solche Tätigkeiten ist eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG möglich. Zur Aufteilung bei gemischten Tätigkeiten sowie zur Steuerfreiheit nach anderen Vorschriften (z.B. § 3 Nr. 12 EStG) vgl. R 3.26 Abs. 7 LStR,
- **Ehrenamtlich tätige Schiedsrichter im Amateurbereich des Sports** (s. Finanzministerium Schleswig-Holstein vom 11.5.2011, VI 311 – S 2342 – 117),

- **Ehrenamtliche Lehrbeauftragte an Schulen**, die für einen ergänzenden Unterricht eingesetzt werden – soweit von den Schulen mit den Lehrbeauftragten nicht ausdrücklich ein Arbeitsvertrag abgeschlossen wird,
- **Ehrenamtlicher Betreuer nach § 1835a BGB (ab 2023: § 1878 BGB)**,
- **Erzieher** in einer Einrichtung der Fürsorgeerziehung,
- **Erziehungsbeistand und Betreuungshelfer nach § 30 SGB VIII/Familienhelfer nach § 31 SGB VIII**: Im Rahmen der Hilfe zur Erziehung nach den §§ 27 ff. SGB VIII werden sog. Erziehungs- und Familienhelfer eingesetzt, die das Kind oder den Jugendlichen (§ 30 SGB VIII) oder die Familie (§ 31 SGB VIII) durch pädagogische und therapeutische Hilfen bei der Bewältigung von Entwicklungsproblemen oder bei der Erfüllung von Erziehungsaufgaben unterstützen sollen. Sofern kein Dienstvertrag vorliegt, ist eine nebenberufliche Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt. Die neben der eigentlichen Hauptaufgabe zusätzlich zu erbringende hauswirtschaftliche praktische Versorgung einer in Not geratenen Familie oder einer Einzelperson kann insoweit vernachlässigt werden,
- **Fahrer einer gemeinnützigen Einrichtung im Bereich der Altenhilfe** (Urteil FG Baden-Württemberg vom 8.3.2018, 3 K 888/16, EFG 2018 S. 1058, rkr. durch Rücknahme der Revision unter Az. BFH: VI R 9/18).

Bürgerschaftlich engagierte Fahrer, die in neunsitzigen Bussen an weniger als 12 Stunden pro Wochen und damit nebenberuflich für eine in der Altenhilfe tätige gemeinnützige Einrichtung im Bereich der teilstationären Tagespflege ältere pflegebedürftige Menschen an ihrer Wohnung abholen und zur Tagespflege bringen bzw. von der Tagespflege wieder zur Wohnung bringen und u.a. den Menschen beim Ein- und Aussteigen sowie beim Anschnallen helfen sowie sich mit ihnen unterhalten, erbringen eine im Rahmen des § 3 Nr. 26 EStG steuerfreie „nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen“.

Der Umstand, dass der Hol- und Bringdienst anders als Kranken- oder Behindertentransporte jeweils von nur einem Fahrer allein durchgeführt wird, lässt nicht die Schlussfolgerung zu, diese Tätigkeit nicht mehr als Pflege, sondern als Sachleistung (Beförderung) anzusehen. Pflege i.S.d. § 3 Nr. 26, 3. Alt. EStG verlangt anders als die Tätigkeiten der in § 3 Nr. 26 1. Alt. EStG genannten Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer keine bestimmte Intensität der Betreuung i.S. einer Einflussnahme auf die geistigen und körperlichen Fähigkeiten der gepflegten Person.

In Übereinstimmung mit der gesetzgeberischen Zielsetzung, das bürgerschaftliche Engagement für alte Menschen zu stärken und anzuerkennen, ist der Begriff der „Pflege“ in § 3 Nr. 26 EStG weit auszulegen (vgl. FG Köln, Urteil vom 25.2.2015, 3 K 1350/12, EFG 2015 S. 1507, rkr. durch Rücknahme der Revision unter Az. VI R 31/15; FG Hamburg, Urteil vom 23.3.2006, II 317/04).

- **Ferienbetreuer**, die zeitlich begrenzt zur Durchführung von Ferienmaßnahmen eingesetzt werden,
- **Feuerwehrleute**,
- **Helfer bei der Bahnhofsmmission**,

Vorschrift:	§ 3 Nr. 26 EStG Übungsleiter-Freibetrag	§ 3 Nr. 26a EStG Ehrenamtspauschale
	• Einnahmen > Steuerfreibetrag	Die Ausgaben dürfen nur insoweit abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen i.H.v. 3.000 € übersteigen (§ 3 Nr. 26 Satz 2 EStG; s. Kap. 8.1 Beispiel 4).
	• Ausgaben > Steuerfreibetrag	

## 10. Steuerfreier Kostenersatz durch den Verein/ Aufwandsentschädigungen/Aufwendungersatz

### 10.1 Allgemeiner Überblick

Der Verein hat die Möglichkeit seinen Arbeitnehmern Reisekosten, Mehraufwendungen für Verpflegung, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten i.R.d. zulässigen Höchstgrenzen der Lohnsteuerrichtlinien steuerfrei auszubezahlen, wobei Fahrtkosten für Fahrten von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte steuerpflichtig sind. Die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte werden durch Entfernungspauschalen berücksichtigt (dazu s. Kap. 10.2). Der Fahrtkostenersatz kann aber gemäß § 40 Abs. 2 EStG auch pauschal versteuert werden. Reisekosten liegen vor, wenn ein Vereinsmitarbeiter aus beruflichen Gründen vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte tätig wird. Eine erste Tätigkeitsstätte liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dauerhaft der ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitsgebers zugeordnet ist (§ 9 Abs. 4 EStG). Die Auswärtstätigkeit beginnt, wenn die Fahrt angetreten wird und endet, wenn der Mitarbeiter von der Reise nach Hause zurückkehrt. Reisenebenkosten sind z.B. Parkgebühren, dienstliche Telefongespräche, etc. Keine Reisenebenkosten sind die Aufwendungen z.B. für private Ferngespräche, Massagen, Minibar oder Pay-TV. Über die Zahlung des Aufwandsersatzes sind die Nachweise und Aufzeichnungen vom Verein zu dokumentieren und aufzubewahren.

Mit Schreiben vom 25.11.2020 (BStBl I 2020 S. 1228) nimmt das BMF Stellung zur steuerlichen Behandlung der Reisekosten. In dem Schreiben sind u.a. die neuere BFH-Rechtsprechung sowie die ab 1.1.2020 geltenden gesetzlichen Beträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Sachbezugswerte beinhaltet.

Für die steuerliche Berücksichtigung der Reisekosten wird der Begriff der **Auswärtstätigkeit** verwendet (s. R 9.4 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 LStR). Eine Auswärtstätigkeit liegt demnach dann vor:

- wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig wird (§ 9 Abs. 4a Satz 2 EStG);
- wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird.

Bezahlt der Verein seinen Mitarbeitern höhere Beträge als die in der untenstehenden Tabelle abgebildeten, so handelt es sich bei den übersteigenden Beträgen um steuerpflichtigen Arbeitslohn. Handelt es sich bei den höheren Beträgen um Verpflegungsmehraufwendungen, können diese mit 25 % der Pauschalsteuer unterworfen werden, wenn die Erstattung nicht über das Doppelte der Höhe der Verpflegungspauschale hinausgeht. Erhält ein im Auftrag des Vereins Reisender während seiner Auswärtstätigkeit Mahlzeiten gestellt, die keine Arbeitsessen oder eine Bewirtung Dritter darstellen, löst dies Steuerpflicht i.H.d. Sachbezugswerte aus (wegen Sachbezugswerten, s. Kap. 7.) die bei einem Arbeitnehmer dem Lohnsteuerabzug unterliegt und bei Vereinsfunktionären wegen der Einordnung als Sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 EStG und der hier geltenden Freigrenze von 256 € im Jahr i.d.R. nicht greift.

Der Verein kann seinen Mitarbeitern folgende Beträge steuerfrei ausbezahlen.

	<b>Auswärtstätigkeit im Inland</b>	<b>Auswärtstätigkeit im Ausland</b>
<b>Fahrtkosten in Cent je km</b>	Kfz: 0,30 € für jedes andere motorbetriebene Fahrzeug: 0,20 € (BMF vom 25.11.2020, BStBl I 2020 S. 1228, Rz. 37)	Kfz: 0,30 € für jedes andere motorbetriebene Fahrzeug: 0,20 €
	Vergütungen des Vereins für Fahrtkosten anlässlich einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit können unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 13 oder Nr. 16 EStG steuerfrei geleistet werden. Zu den Fahrtkosten s.a. die Erläuterungen unter der Rubrik »Beachte« nach der Tabelle.	
<b>Verpflegungsmehraufwendungen bei Abwesenheit von</b>	24 Stunden: 28 €; für den An- und Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet: jeweils 12 €; für den Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer ohne Übernachtung außerhalb seiner Wohnung mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist: 14 € für den Kalendertag (§ 9 Abs. 4a EStG).	Für den Ansatz von Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeiten im Ausland gelten nach Staaten unterschiedliche Pauschbeträge (Auslandstagegelder) die vom BMF im BStBl veröffentlicht werden (§ 9 Abs. 4a Satz 5 EStG). Mit Schreiben vom 3.12.2020 (BStBl I 2020 S. 1256) hat das BMF die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten für beruflich und betrieblich veranlasste Auslandsdienstreisen ab 1.1.2021 bekannt gemacht. <sup>1)</sup>

	Auswärtstätigkeit im Inland	Auswärtstätigkeit im Ausland
<b>Übernachungskosten</b>	<p>In § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG wird die Abziehbarkeit der beruflich veranlassten Unterkunftskosten während einer Tätigkeit außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte (auswärtige berufliche Tätigkeit, Auswärtstätigkeit) gesetzlich geregelt. Übernachtungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 2 EStG; BMF vom 25.11.2020, BStBl I 2020 S. 1228, Rz. 115 ff.).</p> <p>Kosten für Mahlzeiten gehören zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung und sind nur nach Maßgabe des § 9 Abs. 4a EStG abziehbar. Wird durch Zahlungsbelege nur ein Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung nachgewiesen und lässt sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen (z.B. Tagungspauschale), ist der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten wie folgt zu kürzen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. für ein Frühstück um 20 %,</li> <li>2. für ein Mittag- und Abendessen um jeweils 40 % des für den Unterkunftsart maßgebenden Pauschetrags für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Auswärtstätigkeit mit einer Abwesen-</li> </ol>	<p>Nur tatsächlich nachgewiesene Aufwendungen abzüglich:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• für ein Frühstück 20 %, sowie</li> <li>• für ein Mittag- oder Abendessen 40 % des für den Unterkunftsart maßgebenden Pauschetrags bei einer Abwesenheitsdauer von 24 Stunden<sup>1)</sup>.</li> </ul>