

§ 3 Nr. 26a

**[Einnahmen für ehrenamtliche
gemeinnützige Tätigkeit]**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018
(BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I. 2018, 1377)

Steuerfrei sind

...

26a. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder in der Schweiz belegen ist oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von insgesamt 720 Euro im Jahr. ²Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise – eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12, 26 oder 26b gewährt wird. ³Überschreiten die Einnahmen für die in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen;

...

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH aD, Lenggries

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 26a	1
B. Erläuterungen zu Satz 1: Steuerfreiheit der Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich	2
C. Erläuterungen zu Satz 2: Ausschluss der Steuerbefreiung	3
D. Erläuterungen zu Satz 3: Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten	4

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 26a

Schrifttum: SCHAUHOFF/KIRCHHAIN, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStR 2007, 1985; KOLBE, Die ertragssteuerliche Behandlung von Auslagensatz, Aufwandsersatz und Vergütungen an Vorstandsmitglieder eines gemeinnützigen Vereins, DStR 2009, 2465; MELCHIOR, Das Jahressteuergesetz 2010 im Überblick, DStR 2010, 2481; TEGELKAMP/KRÜGER, Ein Sieg für das Ehrenamt? Kritische Betrachtung des BFH-Urteils v. 17.10.2012 – VIII R 57/09, FR 2013, 490.

Grundinformation zu Nr. 26a: § 3 Nr. 26a befreit bis zu einer Höhe von 720 € im Jahr Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich. Anders als bei Nr. 26 gibt es keine Beschränkung auf bestimmte Tätigkeiten. Der Freibetrag kommt neben einer nach Nr. 12, 26 oder 26b gewährten StBefreiung für dieselbe Tätigkeit nicht in Betracht.

Rechtsentwicklung der Nr. 26a:

► *Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007* (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815): Die Vorschrift wurde neu in den Katalog des § 3 eingefügt. Nach Art. 9 Abs. 1 des Gesetzes trat die Regelung rückwirkend zum 1.1.2007 in Kraft. Gleichzeitig wurde die sog. Übungsleiterpauschale gem. Nr. 26 von 1 848 € auf 2 100 € erhöht.

► *JStG 2009 v. 19.12.2008* (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): In Satz 1 wurden die Wörter „inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts“ durch die Wörter „juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet“ ersetzt.

► *JStG 2010 v. 8.12.2010* (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Im Zusammenhang mit der Einfügung von Nr. 26b in den Katalog des § 3 wurde in Satz 2 ein Hinweis auf Nr. 26b aufgenommen: Ausschluss der StBefreiung bei Inanspruchnahme von Nr. 26b.

► *EhrenamtsStärkG v. 21.3.2013* (BGBl. I 2013, 556; BStBl. I 2013, 339): Der Freibetrag wurde mW ab VZ 2013 auf 720 € angehoben (Art. 12 Abs. 1 EhrenamtsStärkG).

► *„JStG 2018“ v. 11.12.2018* (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338): In Satz 1 wurden die Wörter „in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet“ durch die Wörter „in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder in der Schweiz belegen ist“ ersetzt. Gemäß § 52 Abs. 4 Satz 5 i d F des „JStG 2018“ v. 11.12.2018 findet die Änderung auf alle Fälle Anwendung, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

Bedeutung der Nr. 26a: Die Vorschrift regelt einen allgemeinen Freibetrag für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich. Mit zusätzlichen stl. Anreizen wollte der Gesetzgeber

die ehrenamtliche Mitarbeit in gemeinnützigen Einrichtungen unterstützen und belohnen. Die Einf. des Freibetrags für nebenberufliche gemeinnützige Tätigkeiten ist idS zu verstehen (BTDrucks. 17/11316, 5).

Mit dem Freibetrag soll pauschal der Aufwand abgegolten werden, der den nebenberuflich tätigen Personen durch ihre Beschäftigung entsteht. Im Gegensatz zu Nr. 26 gibt es keine Beschränkung auf bestimmte Tätigkeiten. Ansonsten entspricht die Vorschrift in ihrer Struktur Nr. 26 (zur Bedeutung und zum Geltungsbereich s. § 3 Nr. 26 Anm. 2).

Die Tatsache, dass Stpfl., die keine Einnahmen erzielen, sich nicht auf Nr. 26a berufen können, ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BFH v. 25.4.2012 – VIII B 202/11, BFH/NV 2012, 1330).

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

▶ *Verhältnis zu Nr. 26 und 26b:* Da Nr. 26 weitergehende Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des dort geregelten Freibetrags enthält, ist Nr. 26a eher die Grundnorm und Nr. 26 lex specialis. Eine Tätigkeit iSd. Nr. 26 erfüllt regelmäßig auch die tatbestandlichen Voraussetzungen von Nr. 26a Satz 1. Bei Ausübung einer Tätigkeit iSd. Nr. 26a und einer nach Nr. 26 kann, wenn es sich um verschiedene Tätigkeiten handelt, jeweils ein Freibetrag nach Nr. 26 und 26a in Anspruch genommen werden (vgl. Anm. 3). Zum Verhältnis zu Nr. 26b s. Anm. 2 und § 3 Nr. 26b Anm. 1.

▶ *Verhältnis zu Nr. 12:* Nach Nr. 12 Satz 2 sind Aufwandsentschädigungen nur stfrei, soweit sie Aufwendungen abgelten, die als BA/WK abziehbar wären. Ist das nicht der Fall, kann insoweit eine StBefreiung nach Nr. 26a in Betracht kommen. Im Übrigen kann der Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden, wenn für die Einnahmen aus derselben Tätigkeit ganz oder teilweise eine StBefreiung nach Nr. 12 gewährt wird oder gewährt werden könnte (s. Anm. 3).

▶ *Verhältnis zu § 22 Nr. 3:* Einnahmen iSd. Nr. 26a sind, wenn Überschusserzielungsabsicht zu bejahen ist, sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 und daher stbar. Die StPflicht entsteht nicht, wenn die Einkünfte nach Abzug des Freibetrags und der mit der Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Erwerbenaufwendungen weniger als 256 € im Kj. betragen (BMF v. 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 10).

▶ *Verhältnis zu § 40a:* Siehe § 40a Anm. 22.

B. Erläuterungen zu Satz 1: Steuerfreiheit der Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich

2

Steuerbegünstigte Tätigkeiten: Ebenso wie Nr. 26 Satz 1 befreit Satz 1 der Nr. 26a Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer JPÖR, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder in der Schweiz belegen ist, oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (= ehrenamtlich; vgl. dazu FISCHER, juris PraxisReport 2/2009 mwN). Die Einnahmen müssen allerdings nicht wie im Fall der Nr. 26 aus Tätigkeiten

als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder diesen vergleichbaren Tätigkeiten herrühren. Es gibt im Rahmen der Nr. 26a keine Beschränkung auf bestimmte, insbes. pädagogische Tätigkeiten (vgl. § 3 Nr. 26 Anm. 5). Der Freibetrag gilt vielmehr für sämtliche Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich.

Als begünstigte Tätigkeiten iSd. Nr. 26a Satz 1 kommen ua. in Betracht:

Verwaltungstätigkeiten von Vorständen bzw. Funktionären, Tätigkeiten von Vereinhelfern wie Reinigungskräften, Geräte-, Platz- und Zeugwarten, Tätigkeiten von bei Veranstaltungen eingesetzten Rettungssanitätern, von Hausnotrufdiensten, Mahlzeitendiensten bei gemeinnützigen Organisationen und Fahrtätigkeiten im Vereinsinteresse (s. im Einzelnen BMF v. 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 1; zu Schiedsrichterentgelten s. FG Nürnberg v. 15.4.2015 – 5 K 1723/12, EFG 2015, 1425, rkr.).

Ehrenamtliche Vormünder, Betreuer und Pfleger, die Aufwandsentschädigungen nach dem Betreuungsrecht (s. § 3 Nr. 26b Anm. 2) geltend machen können, handeln wegen der rechtl. und tatsächlichen Ausgestaltung des Vormundschafts-, Betreuungs- und Pflegewesens im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts. Deshalb sind die Aufwandsentschädigungen ebenfalls nach Nr. 26a stbefreit (BayLfSt. v. 4.5.2009, DStR 2009, 1201; OFD Nds. v. 16.8.2011, juris). Ab 2011 ist die pauschale Aufwandsentschädigung gem. § 1835a BGB unter den Voraussetzungen der Nr. 26b stbefreit (BMF v. 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 5; s. auch Anm. 3).

Eine Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer stbegünstigten Körperschaft muss allerdings für deren ideellen Bereich einschließlich ihrer Zweckbetriebe ausgeübt werden. Tätigkeiten in einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und bei der Verwaltung des Vermögens sind deshalb nicht begünstigt. Auch die Tätigkeit als Amateursportler ist nicht begünstigt (BMF v. 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 1).

Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit: Der Stpfl. muss Einnahmen (s. § 3 Nr. 26 Anm. 4) erzielen. Bei einer unentgeltlichen Tätigkeit kann die StBefreiung nicht in Anspruch genommen werden (BFH v. 25.4.2010 – VIII B 202/11, BFH/NV 2012, 1330). Entgeltlichkeit ist aber auch bei Verstoß gegen § 27 Abs. 3 Satz 2 BGB anzunehmen (s. zur Pauschalentschädigung an Vorstandsmitglieder BMF v. 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 8).

Eine Tätigkeit wird regelmäßig nebenberuflich ausgeübt, wenn sie – bezogen auf das Kj. – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt. Es können deshalb auch solche Personen nebenberuflich tätig sein, die im strechtl. Sinn keinen Hauptberuf ausüben, wie zB Hausfrauen, Studenten, Rentner und Arbeitslose. Übt ein Stpfl. mehrere verschiedene Tätigkeiten iSd. Nr. 26 oder 26a aus, ist die Nebentätigkeit für jede Tätigkeit getrennt zu beurteilen. Vgl. im Übrigen zur Nebentätigkeit BMF v. 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 2; § 3 Nr. 26 Anm. 4.

Im Dienst oder Auftrag ... Einrichtung: Siehe § 3 Nr. 26 Anm. 8.

Zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke: Siehe § 3 Nr. 26 Anm. 9. Wird die Tätigkeit im Rahmen der Erfüllung der Satzungszwecke einer juristischen Person ausgeübt, die wegen Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke stbegünstigt ist, ist im Allgemeinen da-

von auszugehen, dass die Tätigkeit ebenfalls der Förderung dieser stbegünstigten Zwecke dient. Der Förderung begünstigter Zwecke kann auch eine Tätigkeit für eine jPöR dienen (BMF v. 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 4). Anders als Nr. 26 setzt Nr. 26a keine Tätigkeit „als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher ...“ voraus.

Umfang der Steuerbefreiung: Einnahmen iSd. Nr. 26a Satz 1 sind nicht in vollem Umfang stfrei. Die StFreiheit ist an einen Höchstbetrag (720 €) gebunden. Der Höchstbetrag ist wie im Fall der Nr. 26 ein (Jahres-)Freibetrag. Der Freibetrag kann innerhalb eines Jahres nicht mehrfach in Anspruch genommen werden, auch wenn der Stpfl. Einnahmen aus mehreren oder verschiedenen nebenberuflichen Tätigkeiten iSd. der Nr. 26a hat (vgl. § 3 Nr. 26 Anm. 8). Die StBefreiung ist auch bei Ehegatten personenbezogen vorzunehmen. Auch bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten kann der Freibetrag von jedem Ehegatten für eine eigene begünstigte Tätigkeit in Anspruch genommen werden (BMF v. 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 7). Zur gemischten Tätigkeit s. § 3 Nr. 26 Anm. 8; BMF v. 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 6.

Der Freibetrag wird ferner nicht zusätzlich zu den StBefreiungen nach Nr. 12 und 26 gewährt (BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BFH/NV 2017, 680; s. Anm. 3).

**C. Erläuterungen zu Satz 2:
Ausschluss der Steuerbefreiung**

3

Der Freibetrag kann nicht in Anspruch genommen werden, wenn für die Einnahmen aus derselben Tätigkeit ganz oder sogar nur teilweise eine StBefreiung nach Nr. 12, 26 oder 26b gewährt wird. Der Freibetrag soll – bezogen auf die gesamten Einnahmen aus der jeweiligen nebenberuflichen Tätigkeit – nicht zusätzlich zu den genannten StBefreiungen gewährt werden. Für eine andere Tätigkeit, die neben einer nach Nr. 12, 26 oder 26b begünstigten Tätigkeit bei einer anderen oder derselben Körperschaft ausgeübt wird, kann dagegen die StBefreiung nach Nr. 26 in Anspruch genommen werden (BMF v. 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 5, 6). Auch kann sich daneben die StFreiheit von Zahlungen aus Nr. 13, 16 und 50 ergeben (KOLBE, DStR 2009, 2465).

Das bedeutet, dass Nr. 12, 26 und 26b gegenüber Nr. 26a vorrangig und entsprechend auch vorrangig zu prüfen sind. Kommt für dieselbe Tätigkeit eine StBefreiung nach diesen Vorschriften bereits in Betracht, scheidet Nr. 26a aus. Der Stpfl. muss sich also entscheiden (HANDZIK in LBP, § 3 Rz. 1060 [5/2012]).

Nach Nr. 26b gilt für Aufwendungen ehrenamtlicher Vormünder, rechtl. Betreuer und Pfleger ein einheitlicher Freibetrag mit dem sog. Übungsleiterfreibetrag nach Nr. 26 (s. § 3 Nr. 26b Anm. 3). Ist bei einem Vormund, Betreuer, oder Pfleger, der gleichzeitig als Übungsleiter tätig ist, der Freibetrag iHv. 2.400 € (ab 2013) bereits durch die Übungsleitertätigkeit ausgeschöpft, kann dieser uE trotz der Regelung in Satz 2 den Freibetrag nach Satz 1 zusätzlich in Anspruch nehmen, weil in diesem Fall für die Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit keine StBefreiung gewährt wird (MELCHIOR, DStR 2010, 2481).

4

**D. Erläuterungen zu Satz 3:
Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten**

Satz 3 stimmt wortgleich mit Nr. 26 Satz 2 überein. Zu Einzelheiten wird deshalb auf die entsprechende Kommentierung verwiesen (vgl. § 3 Nr. 26 Anm. 9; BMF v. 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 9).