

## § 3 Nr. 26a

### [Einnahmen für ehrenamtliche gemeinnützige Tätigkeit]

eingefügt durch Ges. v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815),  
geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

Steuerfrei sind

...

26a. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer 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, 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 500 Euro im Jahr.<sup>2</sup> Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise – eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 oder 26 gewährt wird.<sup>3</sup> Überschreiten 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,  
München

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 26a

1

#### Rechtsentwicklung der Nr. 26a:

► *Ges. 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. Gem. § 52 Abs. 4b idF des JStG 2009 findet die Änderung auf alle Fälle Anwendung, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

**Bedeutung der Nr. 26a:** Die Vorschrift wurde auf Vorschlag des FinAussch. in das laufende Gesetzgebungsverfahren eingeführt (BTDrucks. 16/5926, 7; 16/5985, 11). Sie regelt einen allgemeinen Freibetrag für Einnahmen aus neben-

beruflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich. Mit zusätzlichen stl. Anreizen wollte der Gesetzgeber eine ehrenamtliche Mitarbeit in gemeinnützigen Einrichtungen unterstützen und belohnen. Die Einführung des Freibetrags für nebenberufliche gemeinnützige Tätigkeiten ist in diesem Sinn zu verstehen.

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 s. dort Anm. 2).

#### **Verhältnis zu anderen Vorschriften:**

- ▶ *Verhältnis zu Nr. 26:* Da Nr. 26 weitergehende Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des dort geregelten Freibetrags enthält, ist Nr. 26a die Grundnorm und Nr. 26 lex specialis. Eine Tätigkeit i. Sd Nr. 26 erfüllt stets auch die tatbestandlichen Voraussetzungen von Nr. 26a Satz 1. Bei Ausübung einer Tätigkeit i. Sd. Nr. 26a und einer nach Nr. 26 kann, wenn es sich um verschiedene Tätigkeiten handelt, jeweils ein Freibetrag nach Nr. 26 und Nr. 26a in Anspruch genommen werden (vgl. Anm. 3; vgl. a uch BMF v. 25.11.2008, DB 2008, 2730).
- ▶ *Verhältnis zu § 22 Nr. 3:* Ehrenamtliche Betreuer fallen weder unter Nr. 26 noch unter Nr. 26a. Stpfl. Einkünfte sind nach § 22 Nr. 3 zu erfassen (vgl. auch § 1908i iVm § 1835a BGB). Eine vom BRat gewünschte StBefreiung ist nicht Gesetz geworden (vgl. BTDrucks. 16/5200, 25).
- ▶ *Verhältnis zu Nr. 12:* Nach R 3.12 Abs. 3 LStR 2008 soll bei ehrenamtlich tätigen Personen  $\frac{1}{3}$  der gewährten Aufwandsentschädigung, mindestens 175 € monatlich (= 2100 € jährlich) stfrei sein (vgl. auch BMF v. 20.12.2007, BSBl. I 2008, 21).

## **II. Steuerfreiheit der Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich**

### **2 1. Inhalt der Steuerbefreiung (Satz 1)**

**Steuerbegünstigte Tätigkeiten:** Ebenso wie Nr. 26 Satz 1 befreit Satz 1 der Nr. 26a Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (= ehrenamtlich; vgl. dazu FISCHER, juris Praxis-Report 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. dazu 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 Vereins Helfern wie Reinigungskräften, Geräte-, Platz- und Zeugwart, Tätigkeiten von bei Veranstaltungen eingesetzten Rettungssanitätern, von Hausnotrufdiensten, Mahlzeitendiensten bei gemeinnützigen Organisationen und Fahrtätigkeiten im Vereinsinteresse (zB der Eltern).

**Nebenberufliche Tätigkeit:** vgl. § 3 Nr. 26 Anm. 4.

**Im Dienst oder Auftrag ... Einrichtung:** vgl. § 3 Nr. 26 Anm. 6.

**Zur Förderung ... Zwecke:** vgl. § 3 Nr. 26 Anm. 7.

**Umfang der Steuerbefreiung:** Einnahmen iSd Nr. 26a Satz 1 sind nicht in vollem Umfang stfrei. Die StFreiheit ist an einen Höchstbetrag (500 €) gebunden. Der Höchstbetrag ist wie im Fall der Nr. 26a 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. dazu § 3 Nr. 26 Anm. 8). Der Freibetrag wird ferner nicht zusätzlich zu den StBefreiungen nach Nr. 12 und 26 gewährt (s. Anm. 3; vgl. auch BMF v. 25.11.2008, DB 2008, 2730).

## 2. Ausschluss der Steuerbefreiung (Satz 2)

3

Die StBefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise – eine StBefreiung nach Nr. 12 oder Nr. 26 gewährt wird. Für eine Tätigkeit kann danach nur eine StBefreiung greifen. Der Freibetrag soll – bezogen auf die gesamten Einnahmen aus der jeweiligen nebenberuflichen Tätigkeit – nicht zusätzlich zu den StBefreiungen nach Nr. 12 und 26 gewährt werden (KIRCHHOF/v. BECKERATH VIII. § 3 Rn. 77). Bei nach unterschiedlichen Vorschriften begünstigten Tätigkeiten können auch verschiedene StBefreiungen nebeneinander greifen. Dies betrifft vornehmlich das Verhältnis zwischen Nr. 26 und 26a (vgl. Anm. 1).

## 3. Abzug von Ausgaben (Satz 3)

4

Satz 3 stimmt wortgleich mit Nr. 26 Satz 2 überein. Wegen der Einzelheiten wird deshalb auf die entsprechende Kommentierung verwiesen (vgl. § 3 Nr. 26 Anm. 9).

**Beispiel:** Ein Stpfl. erhält als Vorsitzender eines gemeinnützigen Sportvereins im VZ 2008 eine Aufwandsentschädigung von 700 € im Jahr. Anhand von Einzelaufzeichnungen und Belegen weist der Stpfl. Fahrtkosten im Zusammenhang mit seiner Vorstandstätigkeit iHv. insgesamt 600 € nach.

**Lösung:** Die Aufwandsentschädigung für die Vorstandstätigkeit ist nach Nr. 26a begünstigt. Die vereinnahmte Aufwandsentschädigung von 700 € übersteigt den Freibetrag von 500 €, so dass unter Berücksichtigung des Freibetrags stpfl. Einnahmen verbleiben. Der Stpfl. hat höhere BA/WK als den Freibetrag nachgewiesen, die dann auch zu berücksichtigen sind. Unter Berücksichtigung der tatsächlichen BA/WK verbleiben stpfl. Einnahmen iHv. 100 €.

§ 3 Nr. 26a Einnahmen für ehrenamtliche gemeinnützige Tätigkeit