

Ehrenamtsfreibetrag nach
§ 3 Nr. 26a EStG
Anforderungen an die Satzung
steuerbegünstigter Vereine

Der **aktuelle** Tipp

STAND: NOVEMBER 2009

Mit Wirkung zum 1. Januar 2007 wurde im Einkommensteuergesetz (EStG) ein neuer Steuerfreibetrag in Höhe von 500 € für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke geschaffen (sog. Ehrenamtsfreibetrag, § 3 Nr. 26a EStG).

Viele gemeinnützige Vereine haben die Einführung dieses Steuerfreibetrags zum Anlass genommen, ihren Vorständen, Mitgliedern oder anderen Personen für ihre Tätigkeit im Verein eine Vergütung zu zahlen. In einigen Fällen ließ die Satzung des Vereins die Zahlung einer solchen Vergütung allerdings nicht zu. Satzungsverstöße dieser Art können erhebliche nachteilige Konsequenzen für die Vereine bis hin zum Verlust der Gemeinnützigkeit nach sich ziehen.



Baden-Württemberg

FINANZMINISTERIUM

Das Bundesfinanzministerium hat im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder entschieden, dass Vereine, die ihren Vorständen trotz einer entgegenstehenden Satzung eine Vergütung gezahlt haben, negative steuerliche Konsequenzen durch eine Änderung ihrer Satzung, die bis spätestens 31. 12. 2010 erfolgen muss, abwenden können.

Mit diesem aktuellen Tipp soll die derzeitige Rechtslage dargestellt und den Vereinen eine Handreichung für eine gegebenenfalls erforderliche Änderung der Satzung gegeben werden.

EHRENAMTSFREIBETRAG NACH § 3 NR. 26A EStG

Der sog. Ehrenamtsfreibetrag stellt Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke bis zu einem Betrag von 500 € steuerfrei. Dabei ist grundsätzlich unerheblich, ob der Empfänger der Zahlung Mitglied des Vereins ist. Auch ist – im Unterschied zum sog. Übungsleiterfreibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG – für den Ehrenamtsfreibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG keine Begrenzung auf bestimmte Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich vorgesehen. Begünstigt sind damit z. B. die Tätigkeit als Mitglied des Vorstands (etwa als Kassier), die Tätigkeit in der Geschäftsstelle des Vereins, die Reinigung von Räumen, die Pflege von Sportanlagen oder das Waschen von Trikots.

Dass derartige Zahlungen bis zu einem Betrag von 500 € steuerfrei sind, bedeutet allerdings nicht automatisch, dass jeder Verein jeder Person, die für ihn tätig wird, für diese Tätigkeit auch 500 € bezahlen darf. Die Möglichkeit der Mittelverwendung wird für gemeinnützige Körperschaften durch die Regelungen der Abgabenordnung teilweise eingeschränkt. Grund dafür ist das dem Gemeinnützigkeitsrecht innewohnende Gebot der Selbstlosigkeit. Danach dürfen – vereinfacht ausgedrückt – die Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft ausschließlich für gemeinnützige Zwecke verwendet werden.

Darüber hinaus ist die zivilrechtliche Regelung zu beachten, dass eine Vergütung für die Tätigkeit als Vereinsvorstand nur möglich ist, wenn die Satzung dies ausdrücklich vorsieht. Wird dies nicht beachtet, liegt hierin ebenfalls ein Verstoß gegen das gemeinnützigkeitsrechtliche Gebot der Selbstlosigkeit.

Zu berücksichtigen ist schließlich, dass Zahlungen aufgrund des Ehrenamtsfreibetrags im Sinne des § 3 Nr. 26a EStG ausschließlich Tätigkeitsvergütungen sind. Diese sind von Aufwendungsersatz abzugrenzen. Mit Zahlungen, die Aufwendungsersatz darstellen, werden einer Person (Vorstandsmitglied, Vereinsmitglied oder Nichtmitglied) die im Rahmen ihrer Tätigkeit für den Verein angefallenen Auslagen ersetzt, z. B. Porto-, Fotokopier- oder Fahrtkosten.

ZAHLUNGEN ALS KOSTENERSATZ (AUFWENDUNGSERSATZ)

Zahlungen eines Vereins, die lediglich Kostenersatz darstellen, bedürfen keiner ausdrücklichen Regelung in der Satzung. Voraussetzung ist allerdings, dass nur die tatsächlich angefallenen Kosten erstattet werden. Die Zahlung einer pauschalen Aufwandsentschädigung ist zulässig, wenn sie die tatsächlich angefallenen Kosten nicht übersteigt.

BEISPIEL 1

Der Verein V zahlt seinem Vorstand eine »pauschale Aufwandsentschädigung« von 500 €. Damit sollen die diesem im Laufe des Jahres entstandenen Kosten erstattet werden, die in Zusammenhang mit seiner Vorstandstätigkeit stehen. Eine Regelung zur Zulässigkeit von Zahlungen an den Vorstand enthält die Satzung nicht.

- a) Der Vorstand hatte tatsächlich Kosten in Höhe von 600 €.
- b) Der Vorstand hatte tatsächlich Kosten in Höhe von 400 €.

Ein Vorstand eines Vereins hat nach den zivilrechtlichen Regelungen grundsätzlich einen Anspruch auf Ersatz seiner in Zusammenhang mit der Vorstandstätigkeit entstandenen Aufwendungen (§ 670 Bürgerliches Gesetzbuch [BGB]). Die Erstattung dieser Aufwendungen durch den Verein setzt somit keine zusätzliche Regelung in der Satzung voraus. Der Verein darf dem Vorstand allerdings nicht mehr zahlen, als dieser tatsächlich aufgewendet hat. Die Zahlung einer pauschalen Aufwandsentschädigung von 500 € in Beispiel 1a) ist demnach zulässig. Dagegen stellt die »pauschale Aufwandsentschädigung« in Beispiel 1b) nur in Höhe von 400 € eine Erstattung tatsächlich entstandenen Aufwands dar. Dem restlichen Betrag in Höhe von 100 € steht dagegen kein tatsächlich entstandener Aufwand gegenüber. Die Zahlung einer »pauschalen Aufwandsentschädigung«, die höher ist als der tatsächliche Aufwand, ist unzulässig und stellt einen Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit dar.

Ebenso hat ein Vereinsmitglied oder ein Nichtvereinsmitglied einen Anspruch auf Ersatz seiner tatsächlich entstandenen Auslagen. Auch in diesem Fall bedarf es für die Zahlung eines Auslagenersatzes keiner ausdrücklichen Bestimmung in der Satzung.

ZAHLUNGEN ALS TÄTIGKEITSVERGÜTUNG AN VEREINS- / VORSTANDSMITGLIEDER: DAS GEBOT DER SELBSTLOSIGKEIT

Das Vermögen einer Körperschaft, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt (»gemeinnützige Körperschaft«), ist steuerlich in vielerlei Hinsicht begünstigt. So können Spenden und bestimmte Mitgliedsbeiträge an eine solche gemeinnützige Körperschaft vom Zuwendenden in seiner Einkommensteuererklärung steuermindernd geltend gemacht werden. Die gemeinnützige Körperschaft hat diese Einnahmen grundsätzlich nicht zu versteuern. Selbst Überschüsse in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, d.h. aus einer Betätigung, die nicht unmittelbar

den satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecken dient, sind aufgrund hoher Besteuerungsgrenzen erst ab einer bestimmten Größe steuerpflichtig.

Mit diesen Steuervergünstigungen trägt der Staat insbesondere der Tatsache Rechnung, dass seine Bürger, Vereine und alle anderen Körperschaften, die sich in gemeinnütziger Weise betätigen, durch ihr bürgerschaftliches Engagement und ihre Förderung gemeinnütziger Zwecke wertvolle Beiträge für das Gemeinwohl leisten.

Die genannten Steuervergünstigungen werden stets im Vertrauen darauf gewährt, dass sich die gemeinnützigen Körperschaften auch tatsächlich gemeinnützig betätigen und ihre Mittel ausschließlich für gemeinnützige Zwecke verwenden. Stellt sich heraus, dass eine Körperschaft Mittel nicht für gemeinnützige Zwecke verwendet hat, kann dies im äußersten Fall dazu führen, dass die Körperschaft ihre Steuervergünstigung wieder verliert und sie (sowie gegebenenfalls die für sie handelnden Personen) für den steuerlichen Schaden haftet.

Eine Ausprägung dieses Mittelverwendungsgebots ist das Gebot der Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 Abgabenordnung [AO]). Danach dürfen Mittel der (steuerbegünstigten) Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Insbesondere dürfen die Mitglieder keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Auch darf die Körperschaft keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.

Ebenfalls unzulässig sind zudem grundsätzlich Zahlungen, auf die der Empfänger keinen Anspruch hat oder die durch die Satzung der Körperschaft oder durch Gesetz ausgeschlossen sind.

ZAHLUNGEN ALS TÄTIGKEITSVERGÜTUNG

AN DEN VORSTAND EINES VEREINS

Bei Zahlungen eines Vereins an seinen Vorstand besteht die Besonderheit, dass nach § 27 Abs. 3 BGB die zivilrechtlichen Regelungen über den Auftrag entsprechend gelten. Danach hat ein Vorstandsmitglied zwar einen Anspruch auf Ersatz seiner Aufwendungen (§ 670 BGB), ansonsten aber ist er unentgeltlich tätig, sofern der Verein nicht innerhalb seiner Satzung eine abweichende Regelung trifft (vgl. § 662 BGB).

Regelt die Satzung nichts anderes, dürfen dem Vorstand eines Vereins damit nur die ihm tatsächlich entstandenen Aufwendungen erstattet werden, wie z.B. die durch seine Vorstandstätigkeit veranlassten Porto-, Fotokopier- oder Fahrtkosten. Eine

Vergütung der für die Vorstandstätigkeit aufgewendeten Arbeitszeit und Arbeitskraft ist dagegen in einem solchen Fall nicht zulässig.

BEISPIEL 2 (NACH BFH-BESCHLUSS VOM 08.08.2001, AZ. I B 40/01)

Die Mitgliederversammlung des Vereins V beschließt, dem Vorstand für seinen Einsatz und den mit der Vorstandstätigkeit verbundenen Zeitaufwand zukünftig 500 € pro Jahr zu zahlen. Die Satzung des Vereins regelt in § 4 (Vorstand): »Die Mitglieder des Vorstands sind ehrenamtlich tätig«. Darüber hinausgehende Regelungen in Bezug auf die Möglichkeit der Zahlung einer Vergütung an den Vorstand enthält die Satzung nicht.

Die Zahlung der Tätigkeitsvergütung von 500 € stellt einen Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit dar. Aufgrund des Verweises in § 27 Abs. 3 BGB auf die Regelungen des Auftrags wird eine Vorstandstätigkeit in einem Verein grundsätzlich unentgeltlich ausgeübt. Zwar hat der Verein nach § 40 BGB die Möglichkeit, innerhalb seiner Satzung eine hiervon abweichende Regelung zu treffen, die eine Vergütung für den Vorstand zulässt. Eine solche Regelung hat der Verein aber nicht getroffen.

BEISPIEL 3

Fall wie oben (Beispiel 2), allerdings enthält die Satzung die Regelung »Die Mitglieder des Vorstands sind ehrenamtlich tätig« nicht. Auch sonstige Regelungen in Bezug auf die Zahlung einer Vergütung an den Vorstand enthält die Satzung nicht.

Es gilt dasselbe wie im Beispiel 2. Aufgrund der Regelung in § 27 Abs. 3 BGB setzt die Zahlung einer Vergütung an den Vorstand für seine Vorstandstätigkeit eine entsprechende Satzungsklausel voraus, die diese Zahlung zulässt. Ohne eine solche Satzungsklausel stellt die Zahlung der Tätigkeitsvergütung auch hier einen Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit dar.

Eine Satzungsklausel, die die Zahlung einer Tätigkeitsvergütung an den Vorstand erlauben würde, könnte zum Beispiel so formuliert werden:

»§ x Vergütungen

(1) Das Amt des Vereinsvorstands wird grundsätzlich ehrenamtlich ausgeübt.

(2) Die Mitgliederversammlung kann abweichend von Absatz 1 beschließen, dass dem Vorstand für seine Vorstandstätigkeit eine angemessene Vergütung gezahlt wird.

(3) ...«

Der aus § 27 Abs. 3 BGB abgeleitete Grundsatz der Unentgeltlichkeit der Vorstandstätigkeit bezieht sich nur auf die originären (typischen) Vorstandstätigkeiten. Vergütungen für Tätigkeiten, die nicht in Zusammenhang mit der Vorstandstätigkeit stehen, sind demgegenüber auch ohne eine entsprechende Satzungsregelung zulässig:

BEISPIEL 4

Der Sportverein S zahlt aufgrund eines Beschlusses der Mitgliederversammlung allen Eltern, die sich bereit erklären, die Jugendmannschaften in ihrem privaten Pkw zu Auswärtsspielen zu fahren, Trikots zu waschen oder sich anderweitig im Verein einzubringen (neben einem Aufwändungsersatz für Benzin, Waschmittel etc.) als Anerkennung für ihr Engagement 100 €. Zu diesen Eltern gehören A (Vorstand des Sportvereins und zugleich Vater eines der Jugendspieler), B (ein Mitglied des Vereins) und C (Mutter eines Jugendspielers, die selbst aber nicht Mitglied des Vereins ist). Eine Regelung über die Zahlung einer Vergütung an Vorstände oder Mitglieder des Vereins enthält die Satzung nicht.

Die Zahlung der 100 € an das Vereinsmitglied B und das Nichtmitglied C ist zulässig. Es handelt sich um eine im Voraus ausgelobte Vergütung für die dem Verein zur Verfügung gestellte Arbeitszeit und Arbeitskraft. Auch ist die Vergütung mit 100 € nicht unangemessen hoch. Eine ausdrückliche Regelung in der Satzung ist nicht erforderlich.

Auch die Zahlung der 100 € an A (Vorstand) ist zulässig und stellt keinen Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit dar. Zwar setzt eine Vergütung an einen Vorstand für dessen Vorstandstätigkeit aufgrund deren grundsätzlicher Unentgeltlichkeit stets eine hiervon abweichende Regelung in der Satzung voraus (vgl. Beispiele 2 und 3). Bei der Zahlung der 100 € handelt es sich jedoch nicht um eine Zahlung, die für die Vorstandstätigkeit des A geleistet wurde. Die Fahrt von Jugendspielern gehört nicht zur originären Tätigkeit eines Vereinsvorstands. A wird hier vielmehr als Vater eines Jugendspielers tätig.

**ZAHLUNGEN ALS TÄTIGKEITSVERGÜTUNGEN AN PERSONEN,
DIE NICHT DEM VORSTAND DES VEREINS ANGEHÖREN (VEREINSMITGLIEDER /
NICHTMITGLIEDER)**

Tätigkeitsvergütungen an Personen, die nicht dem Vorstand des Vereins angehören, bedürfen keiner besonderen Regelung in der Satzung (vgl. Beispiel 4 – B und C). Sofern solche Zahlungen die allgemeinen Voraussetzungen erfüllen, d.h. im Voraus vereinbart wurden und nicht unangemessen hoch sind, sind sie grundsätzlich zulässig. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Satzung eine Regelung enthält, wonach die Mitglieder des Vereins ehrenamtlich oder unentgeltlich tätig sind oder aus sonstigen Gründen keinen Anspruch auf eine Vergütung haben.

BEISPIEL 5

Vereinsmitglied M erhält dafür, dass er auf dem jährlich stattfindenden Vereinsfest den Grill bedient, eine (nach § 3 Nr. 26a EStG steuerfreie) Tätigkeitsvergütung in Höhe von 50 €. T, Trainer der Jugendmannschaft und ebenfalls Mitglied des Vereins, erhält für seine Trainertätigkeit eine jährliche (nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfreie) Vergütung von 1.200 €.

- a) In der Vereinssatzung ist geregelt: »Die Mitglieder des Vereins sind ehrenamtlich tätig«.
- b) In der Vereinssatzung ist geregelt: »Die Vereinsämter werden grundsätzlich ehrenamtlich ausgeübt«

Die in Beispiel 5a) an T und M gezahlten Vergütungen verstoßen gegen das Gebot der Selbstlosigkeit. Die Regelung, nach der die Mitglieder des Vereins ehrenamtlich tätig sind, schließt die Zahlung einer Tätigkeitsvergütung generell aus.

Die Regelung in Beispiel 5b) führt nur dann zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit, wenn das Trainer»amt« bzw. das »Amt« des Grillmeisters als »Vereinsamt« im Sinne der Vereinssatzung anzusehen ist. Letztlich bedarf es zur Beantwortung dieser Frage der Auslegung der Satzung. Um solche Auslegungsprobleme zu vermeiden, empfiehlt es sich, dann, wenn Vereinsmitglieder eine Vergütung für eine dem Verein gegenüber erbrachte Tätigkeit erhalten sollen, entweder gänzlich auf eine Satzungsklausel zur ehrenamtlichen Betätigung von Vereinsmitgliedern zu verzichten oder aber eine solche Klausel klar und eindeutig zu formulieren.

KÜNFTIGER VERZICHT AUF TÄTIGKEITSVERGÜTUNGEN

Sofern ein Verein seinem Vorstand oder einem Mitglied trotz einer fehlenden oder entgegenstehenden Satzungsbestimmung eine Tätigkeitsvergütung gezahlt hat, zukünftig aber keine Tätigkeitsvergütungen mehr zahlen möchte, betreffe die Satzungsänderung lediglich in der Vergangenheit liegende Sachverhalte. Daher kann in einem solchen Fall anstelle einer Satzungsänderung auch ein Beschluss des Vorstands treten, künftig auf Tätigkeitsvergütungen zu verzichten.

HINWEIS FÜR SATZUNGSÄNDERUNGEN

Ein Verein, der seine Satzung ändert, sollte auf Folgendes achten:

Durch das Jahressteuergesetz 2009 wurde die Mustersatzung des Bundesfinanzministeriums gesetzlich in der Abgabenordnung verankert (Anlage 1 zu § 60 AO). Damit wurde nunmehr verbindlich vorgeschrieben, dass die Satzung einer steuerbegünstigten Körperschaft die Festlegungen dieser Mustersatzung enthalten muss.

Nicht mehr zulässig ist danach folgende Formulierung zur Vermögensbindung, die nach der alten Mustersatzung für Vereine noch zulässig war und von einigen gemeinnützigen Körperschaften übernommen wurde:

»Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke ist das Vermögen zu steuerbegünstigten Zwecken zu verwenden. Beschlüsse über die künftige Verwendung des Vermögens dürfen erst nach Einwilligung des Finanzamts ausgeführt werden.«

Stattdessen ist nunmehr entweder eine konkrete steuerbegünstigte Körperschaft als Empfänger oder ein konkreter steuerbegünstigter Zweck, für den die Mittel zu verwenden sind, zu benennen. Auch soll die Satzung nicht mehr die Einwilligung des Finanzamts vorsehen.

Satzungen, die noch eine entsprechende und mittlerweile nicht mehr zulässige Klausel zur Vermögensbindung enthalten, müssen nicht allein aus diesem Grund geändert werden. Sobald die Satzung aber ohnehin geändert wird, ist die Vermögensbindungsklausel zwingend entsprechend der neuen Mustersatzung anzupassen.

Zu den zivilrechtlichen Voraussetzungen an die Satzung wird auf die Broschüre »Rechtswegweiser zum Vereinsrecht« verwiesen, die über das Justizministerium Baden-Württemberg, Schillerplatz 4, 70173 Stuttgart, zu beziehen ist. Die steuerlichen Voraussetzungen an die Satzung sind in der Broschüre »Steuertipps für ge-

meinnützige Vereine« des Finanzministeriums Baden-Württemberg (Neues Schloss, 70173 Stuttgart, www.finanzministerium.baden-wuerttemberg.de) dargestellt.

Bei der Abfassung der steuerlich wichtigen Satzungsbestimmungen sind die Finanzämter gerne behilflich. Zur Vermeidung nachträglicher Satzungsänderungen und etwaiger zusätzlicher Kosten ist es zweckmäßig, den Satzungsentwurf vor Beschlussfassung durch die Mitgliederversammlung und vor Eintragung in das Vereinsregister dem Finanzamt und dem Registergericht (Amtsgericht) zur Prüfung vorzulegen. Da dem Finanzamt auch jede spätere Satzungsänderung mitgeteilt werden muss, sollten geplante Änderungen mit dem Finanzamt ebenfalls schon vor Beschlussfassung besprochen werden.

**ZAHLUNGEN EINES GEMEINNÜTZIGEN VEREINS IN FORM
EINER TÄTIGKEITSVERGÜTUNG ODER EINES KOSTENERSATZES**

Kostenersatz (Ersatz z. B. von Porto-, Fotokopier-, Fahrkosten)	Tätigkeitsvergütung (Vergütung für Zeitaufwand)		
		Gebot der Selbstlosigkeit	Zivilrechtliches Gebot der Unentgeltlichkeit
Zahlung zulässig – ohne dass dies durch eine ausdrückliche Satzungsbestimmung geregelt ist, – sowohl bei Zahlung an Vorstandsmitglied für in dieser Funktion entstandene Kosten als auch bei Zahlung an eine Person (unabhängig von einer Mitgliedschaft im Verein), die nicht Mitglied des Vorstands ist, aber aufgrund einer Tätigkeit im Interesse des Vereins Kosten getragen hat	an Vorstandsmitglied für die Tätigkeit in dieser Funktion	Die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO) Die Zahlung darf nicht unangemessen hoch sein (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO)	Nach § 27 Abs. 3 BGB gilt der Grundsatz, dass diese Tätigkeit unentgeltlich erbracht wird. Folge: Zahlung setzt ausdrückliche Zulässigkeit in der Satzung voraus. Besteht keine solche Satzungsbestimmung: Verstoß gegen das gemeinnützigkeitsrechtliche Gebot der Selbstlosigkeit
	an Vereinsmitglied für eine Tätigkeit, die nicht in der Funktion als Vorstandsmitglied ausgeübt wird		§ 27 Abs. 3 BGB gilt nicht! Zahlung zulässig, ohne dass dies durch eine ausdrückliche Satzungsbestimmung geregelt ist.
	an Nichtvereinsmitglied für eine Tätigkeit, die nicht in der Funktion als Vorstandsmitglied ausgeübt wird	Die Zahlung darf nicht unangemessen hoch sein (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO)	§ 27 Abs. 3 BGB gilt nicht! Zahlung zulässig, ohne dass dies durch eine ausdrückliche Satzungsbestimmung geregelt ist

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an Ihr Finanzamt
oder an das

Finanzministerium Baden-Württemberg
Neues Schloss
Schlossplatz 4
70173 Stuttgart

Telefon 0711 279-3503
Telefax 0711 279-3899