

5.4 Beschränkte Steuerpflicht

Hat ein Arbeitnehmer im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt, so unterliegt er der beschränkten Steuerpflicht, wenn die nichtselbständige Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist.

Wenn ein Arbeitnehmer in Deutschland seinen Wohnsitz hat oder sich länger als sechs Monate in Deutschland aufhält, ist er stets unbeschränkt steuerpflichtig. Die Staatsangehörigkeit des Arbeitnehmers spielt dabei keine Rolle. Bei unbeschränkt und beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern hat der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug nach den Grundsätzen des § 39b Abs. 2 bis 6 EStG durchzuführen (§ 39b Abs. 1 EStG). Für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer ist das Betriebsstätten-Finanzamt für die Bildung und die Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale zuständig (§ 39 Abs. 2 Satz 2 EStG). Die beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer erhalten stets die Steuerklasse I (§ 38b Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG). Nach § 50 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 39a Abs. 4 EStG erhalten diese Arbeitnehmer außer dem Arbeitnehmerpauschbetrag und bestimmter Sonderausgaben keinerlei Freibeträge. Als Sonderausgabe ist lediglich der Freibetrag für Spenden, die den zeitanteiligen Sonderausgaben-Pauschbetrag übersteigen, zu berücksichtigen.

5.4.1 Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler oder Berufssportler (§ 50a Abs. 1 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 EStG)

Zum Steuerabzug gem. § 50a EStG bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen s. das BMF-Schreiben vom 25.11.2010 (BStBl I 2010 S. 1350). Zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1990/1997 und § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG s. BMF vom 17.6.2014 (BStBl I 2014 S. 887).

Für nichtselbstständige Künstler/Sportler (abhängig Beschäftigte) hat der Verein die Steuer für folgende Einkünfte abzuführen:

- Einkünfte, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische oder unterhaltende Darbietungen erzielt werden – unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen (s. § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG).
- Einkünfte aus der Verwertung solcher Darbietungen in Deutschland (zum Beispiel Konzertmitschnitte) und aus der Verwertung der Rechte daran (vor allem Urheberrechte; s. § 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG). Eine Darbietung liegt z.B. vor, bei Ausstellungen, Konzerten, Theateraufführungen, Shows, Turnieren oder Wettkämpfen. Es kommt nicht auf den Status als Künstler, Sportler oder Artist an, sondern auf den unterhaltenden Charakter der Aufführung. Auch nichtöffentliche Auftritte und Aufnahmen für Film, Funk, Fernsehen, Talkshows, Quizsendungen, besonders choreographisch gestaltete Modenschauen, Feuerwerke und Lasershows sind Darbietungen. Wissenschaftliche Vorträge und Seminare sind keine Darbietungen.

Der Steuerabzug ist auch für Einkünfte aus Nebenleistungen, die mit der Darbietung zusammenhängen vorzunehmen, wenn diese in sachlichem oder zeitlichem Zusammenhang mit der Darbietung erfolgen (z.B. Einkünfte aus Ausrüstungsverträgen, Werbeverträgen, Vergütungen für Autogrammstunden, Interviews).

Steuerpflichtig sind die anlässlich der Darbietungen erzielten Einnahmen z.B. Geldpreise, Sachpreise, Antrittsgelder und sonstige Prämien sowie freie Kost und Logis. Siegprämien sind gewerbliche Einkünfte, wenn es sich um vereinsinterne Prämien handelt, die nicht durch den Wettkampfsieg „gewonnen“ werden, sondern vom Verein als „Ansporn“ oder „Belohnung“ für einen Sieg gezahlt werden (s. FG Mecklenburg-Vorpommern vom 25.5.2011, 3 K 469/09). Auch die mit der Ausübung der Darbietungen und deren Verwertung zusammenhängenden Leistungen wie Einkünfte aus Ausrüstungsverträgen (Sponsoring), Werbeverträgen, Vergütungen für Autogrammstunden, Interviews, usw. unterliegen dem Steuerabzug, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen.

- Einkünfte gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG aus Rechteüberlassungen (Nutzungsüberlassungen und Rechte auf Nutzungsüberlassungen von Rechten, wie Urheberrechten, gewerblichen Schutzrechten sowie jede Form von Know-how, Rechte am Namen und Bild, Aufführungsrechte, Veröffentlichungsrechte und Verwertungsrechte an Texten, Übersetzungen, Werbevergütungen von Sportlern und Künstlern, die unabhängig von einer Darbietung gewährt werden, Vergütungen an Schriftsteller, Maler, Bühnenbildner oder Komponisten, soweit diese Rechte an ihren Werken einräumen). Zur beschränkten Steuerpflicht führt auch die befristete oder unbefristete Überlassung von Rechten, die in ein inländisches Register eingetragen sind BMF-Schreiben vom 6.11.2020, BStBl I S. 1060).

Seit dem 14.12.2010 sind auch Einkünfte aus der Verschaffung der Gelegenheit, einen Berufssportler über einen begrenzten Zeitraum vertraglich zu verpflichten, d.h. **Einkünfte aus einer Spielerleihe** nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG steuerpflichtig. Zu beachten ist hier, dass nur die zeitlich begrenzte Überlassung, d.h. nur die echte Spielerleihe steuerpflichtig ist. Einkünfte aus Spielertransfers, die nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG zu inländischen Einkünften des abgebenden ausländischen Vereins führen, sind zu veranlagen, sofern kein DBA eine andere Beurteilung vorsieht. Für den Steuerabzug ist zu prüfen, ob es sich um eine selbstständig oder nichtselbstständig ausgeübte Tätigkeit handelt. Die Tätigkeit wird dort ausgeübt, wo der Steuerpflichtige persönlich tätig wird. Werden Amateuren (z.B. Amateurmannschaften, Amateurmusikern) ausschließlich Kosten erstattet, bzw. übernimmt der Veranstalter die Kosten, ist aus Billigkeitsgründen kein Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG vorzunehmen.

Liegt bei **Vergütungen an ausländische Sportler** (hier: Motorradsportler, die an Grasbahnenrennen teilnehmen) keine Gewinnerzielungsabsicht vor, ist ein Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG nicht vorzunehmen. Da die Kosten für die Ausübung dieses Sports für den Sportler extrem hoch sind, liegt steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor (s. Urteil des FG München vom 25.5.2009, 7 K 1531/07, rkr. durch BFH-Beschluss vom 2.2.2010, I B 1/09, BFH/NV 2010 S. 878).

Ist der **Künstler/Sportler selbständig oder gewerblich** tätig (z.B. gewerblich mit Einkünften aus Werbe- oder Sponsoringverträgen bzw. selbständig als Aushilfsmusiker oder Dirigent für eine nur kurze Zeitdauer), wird die Einkommensteuer gemäß § 50a Abs. 1 EStG erhoben. Ist kein inländischer Arbeitgeber vorhanden, so ist der ausländische Arbeitgeber Schuldner der Vergütung.

Die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs bei selbständigen oder gewerblichen Künstlern/Sportlern sind die Einnahmen bzw. auf Antrag die Nettoeinnahmen. Bezahlte der Verein dem Künstler/Sportler Reisekosten (zum Beispiel Fahrtkosten oder Übernachtungen), sind die Kosten nicht in die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug einzubeziehen, wenn der Kostenersatz den tatsächlichen Kosten entspricht und die lohnsteuerlichen Höchstbeträge nicht überschritten werden. Die **Umsatzsteuer** gehört nicht zur Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs. Gemäß § 13b Abs. 5 UStG ist der inländische Vergütungsschuldner selbst Steuerschuldner der Umsatzsteuer. Zu den Einnahmen gehören auch die vom Vergütungsschuldner im Rahmen einer Nettovereinbarung übernommenen Steuern. Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütungen dem Gläubiger der Vergütungen zufließen. In diesem Zeitpunkt hat der Vergütungsschuldner den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Steuerschuldners vorzunehmen (s. § 50a Abs. 5 EStG).

Seit 1.1.2009 beträgt der Steuersatz pauschal 15 %. Ein Steuerabzug wird allerdings nicht erhoben, wenn die Einnahmen je Darbietung nicht höher als 250 € sind (§ 50a Abs. 2 Satz 3 EStG). Nicht zu den Einnahmen gehören die tatsächlichen Übernachtungskosten sowie die Kosten i.H.d. abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwandspauschalen i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG. Über die lohnsteuerlichen Höchstbeträge hinaus gehende Zahlungen zählen aber zu den dem Steuerabzug unterliegenden Einnahmen. Die Absenkung berücksichtigt, dass ein Abzug von Betriebsausgaben/Werbungskosten auch weiterhin nicht möglich ist (s. § 50a Abs. 2 EStG).

Das Finanzamt des beschränkt steuerpflichtigen Künstlers/Sportlers kann für Vergütungen, soweit diese nicht bereits dem Steuerabzug unterliegen, anordnen, dass der Verein für Rechnung des Künstlers/Sportlers die Einkommensteuer von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften, im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und bei dem Finanzamt anzumelden und abzuführen hat, das den Steuerabzug angeordnet hat, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs zweckmäßig ist (Sicherungseinbehalt). Der in diesem Fall vom Verein vorzunehmende Steuerabzug beträgt 25 % der gesamten Einnahmen, bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen **und** 15 % der gesamten Einnahmen, wenn der Künstler/Sportler nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist. Diese Verpflichtung entfällt erst dann, wenn das Finanzamt sie aufhebt (s. § 50a Abs. 7 EStG).

Wenn mehrere Künstler zusammen auftreten, z.B. in einem kleineren Ensemble, gilt diese Regelung für jeden Künstler. Eine Aufteilung nach Personen ist nicht möglich, wenn eine im Inland beschränkt steuerpflichtige Körperschaft Vergütungsgläubiger ist (z.B. ein Chor) bzw. der Gewinnverteilungsschlüssel bei der Mitunternehmerschaft keine gleichmäßige Verteilung nach Köpfen zulässt. Die Milderungsregelung gilt für jeden einzelnen Auftritt. Sie

ist Tages und Veranstalter bezogen. Das heißt, sie gilt für alle Auftritte an einem Tag, die mit einem Veranstalter durchgeführt werden. Werden an einem Tag Veranstaltungen mit mehreren Veranstaltern durchgeführt, gilt sie mehrfach (s. Verfügung der OFD Karlsruhe vom 29.4.2002, S 2303 A – 35 St 322). Ist ein Verein Vergütungsgläubiger, erzielt dieser die Einkünfte aus der Darbietung. Eine Aufteilung auf die beteiligten Personen ist in diesem Fall nicht vorzunehmen.

Aufwendungen im Rahmen des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 3 EStG

Wenn der Vergütungsgläubiger eine natürliche Person ist, die Staatsbürger eines EU- oder EWR-Staates ist und ihren Wohnsitz in einem EU- oder EWR-Staat hat, kann der Vergütungsschuldner bei der Berechnung des Steuerabzugs Werbungskosten/Betriebsausgaben des Vergütungsgläubigers berücksichtigen, soweit diese in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den inländischen Einkünften stehen, den Betrag von 50 % der Bruttoeinnahmen übersteigen und entsprechende Nachweise (Rechnungskopien, Überweisungsbelege, Arbeits- oder Honorarverträge) vorliegen. Der Vergütungsschuldner muss zudem die Staatsangehörigkeit des Vergütungsgläubigers (z.B. Kopie des Reisepasses bzw. Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Steuerbehörde) nachweisen.

Gem. § 50a Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 EStG beträgt der Steuerabzug dann 30 % der sich nach Abzug der Betriebsausgaben/Werbungskosten ergebenden Nettoeinnahmen.

Beispiel: Der Musikverein Singende Herzen Mannheim engagiert den tschechischen Sänger Vaclaw Pedec für sein Weihnachtskonzert. Der Verein bezahlt eine Gage i.H.v. von brutto 2.000 €. Außerdem bezahlt der Verein die Kosten für den Flug und die Übernachtung i.H.v. 1.200 €.

Lösung: Gemäß § 50a Abs. 2 EStG beträgt der Steuerabzug 15 % der Einnahmen ohne die übernommenen Reisekosten ($2.000 \text{ €} \times 15 \% = 300 \text{ €}$).

Gem. § 50a Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 EStG beträgt der Steuerabzug 30 % der Nettoeinnahmen ($2.000 \text{ €} ./ 1.200 \text{ €} = 800 \text{ €} = 240 \text{ €}$).

Die o.g. Abzugssteuerberechnung kann auch dann vorgenommen werden, wenn der Vergütungsgläubiger eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Sitz und Geschäftsleitung in einem EU- oder EWR-Staat ist und der Nachweis der Ansässigkeit des Vergütungsschuldners in einem EU- oder EWR-Staat mittels Handelsregisterauszug oder einer Ansässigkeitsbestätigung der ausländischen Steuerbehörde erbracht wird.

Gem. § 50a Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 EStG beträgt der Steuerabzug in diesen Fällen 15 % der sich nach Abzug der Betriebsausgaben/Werbungskosten ergebenden Nettoeinnahmen.

Gemäß § 50 Abs. 4 EStG können die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des Bundesfinanzministeriums beschränkt Steuerpflichtigen die Einkommensteuer aus volkswirtschaftlichen Gründen und wenn dies im öffentlichen Interesse liegt ganz oder zum Teil erlassen. Ein besonderes öffentliches Interesse besteht demnach insbesondere:

Diese neue Auffassung zum Zusätzlichkeitserfordernis hat die Finanzverwaltung nicht übernommen. Mit BMF-Schreiben vom 05.02.2020 (BStBl I 2020 S. 222) hat sie sich davon abgegrenzt und verfügt, dass Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, wenn:

- die Leistungen nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
- der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistungen herabgesetzt,
- die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
- bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Damit sollen lt. BMF nur „echte“ Zusatzleistungen des Arbeitgebers steuerbegünstigt sein. Im BMF-Schreiben war eine Gesetzesänderung hierzu angekündigt, die mit § 8 Abs. 4 EStG durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 (BGBl I 2020 S. 3096). Die o.g. Kriterien für das Zusätzlichkeitserfordernis sind damit ab 29.12.2020, dem Tag nach der Verkündung des JStG 2020 am 28.1.2020 Gesetz geworden.

5.7.3 Pauschale Steuerberechnung nach § 40a EStG (pauschale Besteuerung der Bezüge von Teilzeit- und Aushilfskräften)

Die Darstellung der sogenannten geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse (Mini-Jobs) bzw. kurzfristigen Beschäftigungsverhältnisse erfolgt für die steuerlichen Sachverhalte:

- der **kurzfristigen Beschäftigungsverhältnisse** in Kap. 5.7.3.1,
- der **geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse (Mini-Jobs)** in Kap. 5.7.3.2.

Die steuerlichen Regelungen hängen von der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung des Beschäftigungsverhältnisses ab, d.h. die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung ist zuerst durchzuführen, nach dieser Einordnung bestimmt sich dann die steuerrechtliche Behandlung.

5.7.3.1 Der Arbeitnehmer ist kurzfristig beschäftigt (§ 40a Abs. 1 EStG)

Der Arbeitnehmer ist kurzfristig beschäftigt, wenn es sich um eine gelegentliche, nicht regelmäßig wiederkehrende Beschäftigung die 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht überschreitet, handelt (Sonn- und Feiertage, Krankheits- oder Urlaubstage sind dabei nicht einzubeziehen) und:

- der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer durchschnittlich je Arbeitstag ab 1.1.2020 75 € und ab 1.1.2021 76 € nicht übersteigt,

Beachte! Die Tageslohngrenze knüpft an den Mindestlohn an. Dieser stieg zum 1.1.2020 auf 9,35 € und zum 1.1.2021 auf 9,50 €. Bei einer täglichen Arbeitszeit von 8 Stunden ergibt sich damit eine (aufgerundete) neue Grenze von 75 € in 2020 und 76 € in 2021.

Ab 1.1.2019 ergibt sich bei einer täglichen Arbeitszeit von 8 Stunden eine aufgerundete Grenze von $(9,19 \text{ €} \times 8 =) 74 \text{ €}$. Eine Pauschalierung der Lohnsteuer war demnach ab dem 1.1.2019 nach § 40a Abs. 1 EStG nicht mehr möglich.

Beachte! Nach dem Dritten Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie vom 22.11.2019 (BGBl I 2019 S. 1746) wurde der Höchstbetrag des § 40a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG ab 1.1.2020 auf 120 € angehoben.

Die durchschnittliche Tageslohngrenze von im Jahr 2019 74 € orientierte sich am bisherigen gesetzlichen Mindestlohn (bis 31.12.2019 von 9,19 € pro Arbeitsstunde) und einem achtstündigen Arbeitstag. Der Mindestlohn beträgt seit dem 1.1.2020 9,35 € und ab 1.1.2021 9,50 € pro Arbeitsstunde. Daher war eine Erhöhung der durchschnittlichen Tageslohngrenze erforderlich. Nach dem Mindestlohngesetz wird der gesetzliche Mindestlohn alle zwei Jahre neu festgelegt. Um die durchschnittliche Tageslohngrenze bei steigendem Mindestlohn nicht regelmäßig anpassen zu müssen, soll sie nun in einem größeren Schritt erhöht werden. Dabei wird auch berücksichtigt, dass für verschiedene Branchen höhere Mindestlöhne als der gesetzliche Mindestlohn gelten. Die erhöhte Tageslohngrenze ermöglicht, auch über dem Mindestlohn liegende Stundenlöhne für qualifizierte Tätigkeiten in die Lohnsteuerpauschalierung einzubeziehen.

oder

- die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird und
- der durchschnittliche Stundenlohn nicht mehr als seit 1.1.2020 15 € (bis 31.12.2019: 12 €) beträgt (§ 40a Abs. 4 Nr. 1 EStG).

Hinweis! Nach dem Dritten Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie vom 22.11.2019 (BGBl I 2019 S. 1746) wurde der durchschnittliche Stundenlohn ab 1.1.2020 von 12 € auf 15 € erhöht. Dadurch können auch anspruchsvollere kurzfristige Tätigkeiten in die Lohnsteuerpauschalierung einzbezogen werden.

Gelegentlich nicht regelmäßig bedeutet, dass keine feste Wiederholungsabsicht der Beschäftigung besteht, d.h. dass die erneute Tätigkeit nicht von vornherein geplant war. Es ist aber zulässig, wenn es tatsächlich zu Wiederholungen der Tätigkeit kommt. Entscheidend ist, dass die erneute Tätigkeit nicht bereits von vornherein vereinbart worden ist. Hat ein Verein ein ganzes Reservoir von Arbeitnehmern, die für eine kurzfristige Beschäftigung zur Verfügung stehen, so kommt es nicht darauf an, wie oft es zu einer Tätigkeit im Laufe des Jahres kommt (s. R 40a.1 LStR). Für das Kriterium 18 zusammenhängende Arbeitstage ist die Zahl der Kalendertage maßgebend, d.h. die Arbeit muss nicht an 18 Tagen am Stück geleistet werden. Der Betrag von 120 € kann an einzelnen Tagen überschritten werden, insgesamt darf der durchschnittliche Arbeitslohn aber 120 € nicht übersteigen. Ein unvorhergesehener

Zeitpunkt kann z.B. sein, wenn plötzlich ein vorher nicht planbarer Bedarf an zusätzlichen Arbeitskräften entsteht.

Sind die oben genannten Voraussetzungen erfüllt, so kann eine Pauschalierung der Lohnsteuer i.H.v. 25 % des Arbeitslohns unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug erfolgen. Liegen die o.g. Voraussetzungen nicht vor, so ist die Versteuerung anhand der Merkmale der Lohnsteuerkarte oder Ersatzbescheinigung des Arbeitnehmers vorzunehmen.

Beachte! Eine kurzfristige Beschäftigung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer bei dem Arbeitgeber gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt wird und die Dauer der Beschäftigung 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt. Ob sozialversicherungsrechtlich eine kurzfristige Beschäftigung vorliegt oder nicht, ist für die Pauschalierung nach § 40a Abs. 1 EStG ohne Bedeutung (R 40a.1 Abs. 2 Satz 5 LStR).

Beispiel: Kurzfristige Beschäftigung nach § 40a Abs. 1 EStG I

Der Verein Musik 07 in Tübingen beschäftigt im März 2021 anlässlich seiner Musikwoche eine Bedienung die der evangelischen Konfession angehört an sieben Abenden mit einem Stundenlohn von 10,50 €. Die Bedienung erhält am:

Montag:	63,00 €	Dienstag:	55,75 €	Mittwoch:	73,50 €
Donnerstag:	42,00 €	Freitag:	84,00 €	Samstag:	31,50 €
Sonntag:	52,50 €				

also insgesamt: 402,25 €.

Lösung: Die Bedienung hat damit am Tag durchschnittlich 57,46 € und damit weniger als 120 € verdient, sowie einen Stundenlohn erhalten, der unter den vom Gesetzgeber geforderten 15,00 € liegt. Der Arbeitgeber hat die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen und ist auch deren Schuldner. Die an das Finanzamt abzuführende Lohnsteuer beträgt 25 % von 402,25 € d.h. 100,56 €. Abzuführen ist auch der Solidaritätszuschlag i.H.v. 5,5 % d.h. 5,53 € und die Kirchensteuer i.H.v. 7 % d.h. 7,04 €. Der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer bleiben bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer außer Ansatz. Die pauschale Lohnsteuer ist nicht auf die Einkommensteuer anzurechnen.

Beispiel: Kurzfristige Beschäftigung nach § 40a Abs. 1 EStG II

Der Verein Blaue Bomber in Stuttgart beschäftigt im März 2021 während der Vorbereitung auf sein 50-jähriges Vereinsjubiläum Herrn Berti Rosenbusch für die Verschönerung des Vereinsgeländes. Herr Rosenbusch arbeitet an 19 zusammenhängenden Arbeitstagen und verdient dabei 1.370,00 €. Nach den Lohnsteuerabzugsmerkmalen ist Herr Rosenbusch der Steuerklasse I zugeordnet, ist kinderlos und gehört der evangelischen Kirche in BaWü an.

Projekte nicht als gleichartig anzusehen (s.a. Tz. 3.3.2 BayLfSt vom 2.1.2018, S 2121.2.1 – 29/11 St 32).

8.3 Aufwandsentschädigungen für Ein-Euro-Jobs

Vereine können Mehraufwandsentschädigungen an Arbeitslose für gemeinnützige Tätigkeiten bei gemeinnützigen Organisationen bezahlen. Die wöchentliche Arbeitszeit kann dabei bis zu 30 Stunden betragen. Die Mehraufwandsentschädigung beträgt ca. 1–2 €/Stunde und wird neben dem Arbeitslosengeld II gezahlt. Eine Anrechnung auf das Arbeitslosengeld II erfolgt nicht. Die Mehraufwandsentschädigung ist nach § 3 Nr. 2b EStG steuerfrei, sie unterliegt nicht dem Progressionsvorbehalt, da sie in der abschließenden Aufzählung des § 32b EStG nicht enthalten ist (s. Verfügung der OFD Koblenz vom 29.11.2004, S 2342 – St 3 – 072/04).

8.4 Steuerfreiheit von Stipendien gemeinnütziger EU-/EWR-Institutionen

Stipendien von gemeinnützigen EU-/EWR-Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG können gemäß § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei sein, wenn ein Nachweis darüber, dass die Gemeinnützigkeitsanforderungen der §§ 51 ff. AO erfüllt sind, erbracht wird (s. BFH-Urteil vom 15.9.2010, BStBl II 2011 S. 637).

9. Aufwandspauschale für ehrenamtliche Tätigkeiten

9.1 Die begünstigten Tätigkeiten

Seit 01.01.2007 kann für alle nebenberuflichen Tätigkeiten gemäß § 3 Nr. 26a EStG im steuerbegünstigten Bereich eine **Aufwandspauschale i.H.v. 720 €** steuer- und sozialversicherungsfrei gewährt werden. Diese Aufwandspauschale (Freibetrag) kann z.B. auch Vorstandsmitgliedern eines Vereins und Reinigungskräften gewährt werden. Mit Art. 2 des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 (BGBl I 2020 S. 3096) erhöht sich der Freibetrag ab 1.1.2021 auf 840 €. Der Freibetrag von 840 € (bis 31.12.2020: 720 €) pro Jahr ist auch ehrenamtlich tätigen Schiedsrichtern im Amateurbereich zu gewähren (Tz. 4.2 BayLfSt vom 2.1.2018, S 2121.2.1 – 29/11 St 32).

Tipp! Nach AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 3, Tz. 23 sind bei Vorstandsmitgliedern von Vereinen Tätigkeitsvergütungen gemeinnützigsrechtlich nur zulässig, sofern eine entsprechende Satzungsregelung besteht. Wegen Einzelheiten bei Zahlungen an den Vorstand steuerbegünstigter Vereine siehe BMF vom 21.11.2014 (BStBl I 2014 S. 1581, Tz. 8).

Der Freibetrag kann allerdings für Tätigkeiten des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht gewährt werden. Die Ehrenamtspauschale kann nicht zur Vergütung von Amateursportlern genutzt werden. Die Pauschale setzt eine nebenberufliche Tätigkeit voraus. Wegen des Merkmals der nebenberuflichen Tätigkeit s. Kap. 8.2. Eine zeitanteilige

Aufteilung des Freibetrags ist nicht notwendig. Die Pauschale kann von dem Empfänger wieder an den Verein zurückgespendet werden (Aufwandsspende; zur Rückspende s. BMF vom 25.11.2014, BStBl I 2014 S. 1584). Zwischen dem Verein und dem Empfänger ist eine schriftliche Vereinbarung über die Art der Tätigkeit und die Höhe der Vergütung zu treffen. Der Arbeitnehmer hat dem Verein außerdem schriftlich zu bestätigen, dass die Steuerbefreiung nicht schon anderweitig in Anspruch genommen wurde. Diese Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

Beispiel: Kurt Müller, Vorsitzender des Vereins TSV Mühlau erhält im Jahr 2021 für seine Tätigkeit eine monatliche Aufwandsentschädigung von 100 €.

Lösung:

Einnahmen	12 × 100 €	1.200 €
abzüglich Freibetrag		./. 840 €
=		360 €

Der zu versteuernde Betrag beträgt 360 €.

Die Aufwandspauschale für ehrenamtliche Tätigkeiten wird auch dann gewährt, wenn die ehrenamtlich tätige Person im Dienst oder Auftrag einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, die in einem anderen EU- oder EWR-Staat belegen ist, nebenberuflich tätig ist.

Personen, die bereits Aufwandsentschädigungen gemäß § 3 Nr. 12 oder § 3 Nr. 26 EStG erhalten, können den Freibetrag i.H.v. 840 € (bis 31.12.2020: 720 €) nur dann zusätzlich in Anspruch nehmen, wenn die Tätigkeiten trennbar sind und aufgrund eindeutiger Vereinbarungen gesondert vergütet werden. Außerdem kann der Freibetrag nur für eine begünstigte Tätigkeit gewährt werden.

Beispiel: Der Platzwart eines Tennisvereins erhält vom Verein eine Vergütung von 30 € im Monat. Der Platzwart erhält außerdem noch Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen gemäß § 3 Nr. 12 EStG.

Lösung: Der Ehrenamtsfreibetrag kann in Anspruch genommen werden, da die Tätigkeiten voneinander trennbar sind und aufgrund eindeutiger Vereinbarungen gesondert vergütet werden.

Der Ehrenamtspauschbetrag i.H.v. 840 € (bis 31.12.2020: 720 €) entfällt für ehrenamtliche Vormünder, rechtliche Betreuer und Pfleger seit dem Veranlagungszeitraum 2011, wenn diese Personen steuerfreie Aufwandsentschädigungen zusammen mit den steuerfreien Einnahmen als Übungsleiter gem. § 3 Nr. 26b EStG bis zur Höhe von 3.000 € (bis 31.12.2020: 2.400 €) im Jahr erzielen (s. OFD Frankfurt vom 30.8.2011, S 2121 A – 33 – St 213).

Die OFD Frankfurt regelt mit Vfg. vom 23.12.2014 (S 2121 A – 32 – St 213) ausführlich die Anwendung des § 3 Nr. 26a EStG.

9.2 Zusammenfassende Übersicht

Zu der Übersicht s. die Vfg. des BayLfSt vom 2.1.2018 (S 2121.2.1 – 29/11 St 32).

Vorschrift:	§ 3 Nr. 26 EStG Übungsleiter-Freibetrag	§ 3 Nr. 26a EStG Ehrenamtspauschale
Steuerfrei- betrag	3.000 €	840 € (nicht, wenn für dieselbe Tätigkeit § 3 Nr. 12 oder 26 EStG in Betracht kommt)
Vorausset- zungen	Nebenberufliche Tätigkeit	
	Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke im Dienst oder Auftrag: <ul style="list-style-type: none"> • einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder • einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung. 	
	Begünstigte Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbar; künstlerische Tätigkeit, nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen.	Jede Tätigkeit begünstigt (außer im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb). Begünstigte Tätigkeiten z.B.: Vorstandsmitglied, Vereinskassierer, Gerätewart.
Ausgaben	<ul style="list-style-type: none"> • Einnahmen < Steuerfrei- betrag von 3.000 €/840 € • Ausgaben > Steuerfrei- betrag 	§ 3 Nr. 26 Satz 2 EStG ist nicht anzuwenden. Ausgaben in der Höhe, in der diese die steuerfreien Einnahmen übersteigen (§ 3c Abs. 1 EStG; s. Kap. 8.1 Beispiel 1 und 2).
	<ul style="list-style-type: none"> • Einnahmen < Steuerfrei- betrag • Ausgaben < Einnahmen 	Ausgaben können nach § 3c Abs. 1 EStG nicht berücksichtigt werden (s. Kap. 8.1 Beispiel 2).
	<ul style="list-style-type: none"> • Einnahmen > Steuerfrei- betrag • Ausgaben < Steuerfrei- betrag 	Nach § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG sind die Ausgaben in voller Höhe nicht abzugängig (s. Kap. 8.1 Beispiel 3).