

Merkblatt über die steuerliche Behandlung von Aufwandsentschädigungen nach §§ 1835,1835a BGB für ehrenamtliche Betreuer, Vormünder und Pfleger sowie Berufsbetreuer ab dem Jahr 2011

Inhaltsverzeichnis

A. Vorbemerkung	1
B. Einkommensteuer	1
I. Allgemeines	1
II. Ehrenamtliche Betreuer	2
1. Einkunftsart	2
2. Steuerbefreiungen	2
III. Sog. Berufsbetreuer	5
IV. Verfahrensfragen	6
1. Veranlagungspflicht	6
2. Wie und wo müssen die Einkünfte dem Finanzamt angegeben werden?	7
C. Gewerbesteuer	7
D. Umsatzsteuer	7

A. Vorbemerkung

Das Merkblatt soll ergänzend zu dem von der Justizverwaltung herausgegebenen Merkblatt VS 110, in dem die Rechtsgrundlagen für die Zahlung von Aufwandsentschädigungen nach §§ 1835,1835a BGB an ehrenamtliche Betreuerinnen und Betreuer (nachfolgend kurz „Betreuer“) dargestellt sind, einen Überblick über die ab 2011 geänderte steuerliche Behandlung von Aufwandsentschädigungen vor allem an ehrenamtliche Betreuer geben. **Ab 2011 ist eine besondere Steuerbefreiung für ehrenamtliche rechtliche Betreuer, Vormünder und Pfleger bis zur Höhe von 2 100 € im Jahr eingeführt worden (§ 3 Nr. 26b EStG).**

Das Merkblatt erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Bei weiteren Fragen wenden Sie sich bitte an Ihr zuständiges Finanzamt.

B. Einkommensteuer

I. Allgemeines

Nach dem Einkommensteuerrecht unterliegen grundsätzlich auch **Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Tätigkeiten der Einkommensteuer**, wenn – jedenfalls im Nebenzweck – die Erzielung positiver Einkünfte erstrebt wird. Dies gilt nicht nur für ehrenamtliche Betreuer, sondern für alle ehrenamtlichen Tätigkeiten wie z.B. die der Mitglieder kommunaler Volksvertretungen oder der Freiwilligen Feuerwehren.

Keine „Einkunftserzielungsabsicht“ – und damit keine einkommensteuerpflichtigen Einkünfte – wird jedoch angenommen, wenn die Einnahmen in Geld oder Geldeswert lediglich dazu dienen, in pauschalierender Weise die Selbstkosten zu decken.

Sollten Ihnen als ehrenamtlicher Betreuer über die Ihnen gezahlte pauschale Aufwandsentschädigung von 323 € je betreuter Person hinausgehende steuerlich abzugsfähige Aufwendungen entstehen (dazu gehören nicht der sog. Repräsentationsaufwand oder der zeitliche Aufwand), teilen Sie dies bitte Ihrem Finanzamt mit. Von einer steuerlichen Erfassung der Aufwandsentschädigungen wird dann ggf. von vornherein abgesehen.

II. Ehrenamtliche Betreuer

1. Einkunftsart

Weitere Voraussetzung für die einkommensteuerliche Erfassung von Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Tätigkeiten ist, dass eine Tätigkeit ausgeübt wird, die unter die „sieben Einkunftsarten“ des Einkommensteuergesetzes fällt (§ 2 Abs. 1 EStG).

Bei den ehrenamtlichen Betreuern ist dies der Fall: Die Aufwandsentschädigungen gehören zu den **sonstigen Einkünften** im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG und sind daher grundsätzlich einkommensteuerpflichtig. Solche Einkünfte sind nach § 22 Abs. 3 Satz 2 EStG allerdings dann **nicht einkommensteuerpflichtig**, wenn sie – nach Abzug des ab 2011 neu eingeführten besonderen Freibetrages nach § 3 Nr. 26b EStG bis zur Höhe von 2 100 € (siehe dazu Nr. 2) oder ggf. der mit der Tätigkeit im Zusammenhang stehenden (ggf. pauschalen) Werbungskosten (siehe dazu Nr. 3) und ggf. zusammen mit weiteren Einkünften im Sinne dieser Vorschrift – **weniger als 256 € im Kalenderjahr** (Freigrenze) betragen haben.

2. Steuerbefreiungen

a) Allgemeines

Um das ehrenamtliche Engagement von Bürgerinnen und Bürgern zu stärken, hat der Gesetzgeber für **bestimmte Tätigkeiten wichtige Steuerbefreiungen geschaffen**, und zwar

- die **Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG** für aus einer Bundes- oder Landeskasse gezahlte Bezüge, die in einem Bundes- oder Landesgesetz oder einer auf bundes- oder landesgesetzlicher Ermächtigung beruhenden Bestimmung oder von der Bundes- oder einer Landesregierung als Aufwandsentschädigung festgesetzt sind und als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan ausgewiesen werden. Steuerfrei sind ferner nach **§ 3 Nr. 12 Satz 2 EStG** andere Bezüge, die als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Ver-

dienstausfall oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen.

Diese Steuerbefreiungen finden auf **ehrenamtliche rechtliche Betreuer jedoch keine Anwendung**, weil die Aufwandsentschädigungen weder im Haushaltsplan des Landes Niedersachsen als Aufwandsentschädigung ausgewiesen sind (§ 3 Nr. 12 Satz 1 EStG) noch die ehrenamtlichen Betreuer öffentliche Dienste i.S des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG leisten (vgl. dazu zuletzt Urteil des FG Baden-Württemberg vom 24.09.2009 - 3 K 1350/08, EFG 2010 S. 120, Revision eingelegt, Az. beim BFH: X R 51/09).

- die **Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG (sog. Übungsleiterpauschale)** bis zur Höhe von insgesamt **2 100 € im Jahr** für Einnahmen
 - aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten,
 - aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten
 - oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen.

Diese Steuerbefreiung findet auf **ehrenamtliche rechtliche Betreuer ebenfalls keine Anwendung**, da mangels einer pädagogischen Ausrichtung keine Betreuungstätigkeit im Sinne der Vorschrift vorliegt (siehe R 3.26 Abs. 1 Sätze 1 und 2 LStR). Die Betreuungstätigkeiten nach § 1835a BGB können auch nicht als Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG angesehen werden, weil es sich um einen staatlichen Beistand in Form von Rechtsfürsorge handelt und eine persönliche Betreuung im Sinne von Pflege nicht stattfindet oder nur nachrangig ist.

- **ab 2007 die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG (sog. Ehrenamtpauschale)** bis zur Höhe von insgesamt **500 € im Jahr** für andere ehrenamtliche Tätigkeiten, die auch weiterhin nicht unter die engere Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG fallen.

Aufgrund dieser Regelung sind die Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Betreuer nach § 1835a BGB letztmals 2010 bis zu einem Betrag von 500 € im Kalenderjahr steuerfrei, denn die ehrenamtlichen Betreuer handeln wegen der rechtlichen und tatsächlichen Ausgestaltung des Vormundschafts- und Betreuungswesens im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (vgl. Nr. 3 des BMF-Schreibens vom 25.11.2008, BStBl I S. 985).

- **ab 2011 die neue Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26b EStG für ehrenamtliche rechtliche Betreuer, Vormünder und Pfleger bis zur Höhe von 2 100 € im Jahr.**

Aufgrund dieser Neuregelung sind Aufwandsentschädigungen nach § 1835a des Bürgerlichen Gesetzbuchs steuerfrei, soweit sie zusammen mit den steuerfreien Einnahmen im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“) den Freibetrag nach § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG von höchstens 2 100 € im Jahr nicht überschreiten.

Wenn keine anderen steuerfreien Einkünfte im Rahmen der Übungsleiterpauschale vorliegen, können Betreuer **ab 2011 sieben Betreuungen steuerfrei übernehmen.**

Beispiel 1:

A hat die rechtliche Betreuung für sieben Personen übernommen und erhält hierfür Aufwandsentschädigungen von insgesamt 2 261 € im Jahr (7 x 323 €). Andere nach § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“) begünstigte Einkünfte hat er nicht.

Steuerlich ist wie folgt zu verfahren:

Einnahmen als ehrenamtlicher rechtlicher Betreuer	2 261 €
./. Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26b EStG	<u>2 100 €</u>
ergibt Einkünfte von	161 €

Die Einkünfte übersteigen nicht die Freigrenze nach § 22 Nr. 3 EStG von 256 €, so dass sie in vollem Umfang steuerfrei bleiben.

Wird die 256 €-Freigrenze überschritten, sind die Einkünfte in vollem Umfang nach § 22 Nr. 3 EStG steuerpflichtig.

Beispiel 2:

A hat die rechtliche Betreuung für acht Personen übernommen und erhält hierfür Aufwandsentschädigungen von insgesamt 2 584 € im Jahr (8 x 323 €). Andere nach § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“) begünstigte Einkünfte hat er nicht.

Steuerlich ist wie folgt zu verfahren:

Einnahmen als ehrenamtlicher rechtlicher Betreuer	2 584 €
./. Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26b EStG	<u>2 100 €</u>
ergibt Einkünfte von	484 €

Die Einkünfte übersteigen die Freigrenze nach § 22 Nr. 3 EStG von 256 €, so dass sie in vollem Umfang steuerpflichtig sind.

b) Einzelfragen zur Anwendung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26b EStG

Die Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen aus der Tätigkeit der ehrenamtlichen rechtlichen Betreuer, Vormünder und Pfleger ist **auf höchstens 2 100 € im Jahr begrenzt, auch wenn mehrere Betreuungen übernommen werden.**

Darüber hinaus kommt der Freibetrag nach § 3 Nr. 26b EStG nur zur Anwendung, wenn der **Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“) von 2 100 € nicht schon**

für eine andere nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigte nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter usw. verbraucht ist. In diesen Fällen kann der bisherige Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG von 500 € auch nicht ersatzweise gewährt werden. In Betracht kommt lediglich ein **pau-schaler Werbungskostenabzug** in Höhe von 25 % der Aufwandsentschädigung.

Beispiel 1:

A ist nebenberuflich als **Tennistrainer** in einem gemeinnützigen Verein tätig und erhält hierfür Einnahmen in Höhe von 3 000 €. Daneben hat er eine ehrenamtliche rechtliche **Betreuung** übernommen, für die er eine Aufwandsentschädigung von 323 € im Jahr erhält.

Von den Einnahmen als Tennistrainer bleiben bis zu 2 100 € im Jahr nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei und von den Einnahmen als ehrenamtlicher rechtlicher Betreuer bis einschließlich 2010 bis zu 500 € im Jahr nach § 3 Nr. 26a EStG.

Wenn A für seine Trainertätigkeit auch **im Jahre 2011** die volle Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG (2 100 €) in Anspruch nimmt, sind die Aufwandsentschädigungen für die ehrenamtliche rechtliche Betreuungen grundsätzlich zu versteuern – weder die neue Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26b EStG noch die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG können zusätzlich zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG für die Tätigkeit als Tennistrainer gewährt werden.

Zur Ermittlung der Einkünfte aus der Tätigkeit als ehrenamtlicher rechtlicher Betreuer können jedoch pauschal 25 % der Aufwandsentschädigung als Werbungskosten berücksichtigt werden. Übersteigt der verbleibende Betrag nicht die Freigrenze von 256 €, entfällt eine Besteuerung als „sonstige Einkünfte“ i.S. des § 22 Nr. 3 EStG.

Einnahmen als ehrenamtlicher rechtlicher Betreuer	323 €
./.. ein Steuerfreibetrag kommt nicht in Betracht, aber die Werbungskostenpauschale von 25 %	<u>81 €</u>
ergibt Einkünfte von	242 €

Die Einkünfte übersteigen nicht die Freigrenze nach § 22 Nr. 3 EStG von 256 €, so dass sie in vollem Umfang steuerfrei bleiben.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, A hat jedoch zwei ehrenamtliche rechtliche Betreuungen übernommen.

Einnahmen als ehrenamtlicher rechtlicher Betreuer (323 € x 2)	646 €
./.. ein Steuerfreibetrag kommt nicht in Betracht, aber die Werbungskostenpauschale von 25 %	<u>161 €</u>
ergibt Einkünfte von	485 €

Die Einkünfte übersteigen die Freigrenze nach § 22 Nr. 3 EStG von 256 €, so dass sie in vollem Umfang steuerpflichtig sind.

III. Sog. Berufsbetreuer

Führt eine Person eine Vielzahl von Betreuungen aus, so liegt eine grundsätzlich steuerpflichtige Tätigkeit als Berufsbetreuer vor. Von einer **Vielzahl von Betreuungen** geht die Finanzverwaltung noch **nicht** aus, wenn der Betreuer

- bis zu **zehn Betreuungen** ausführt

- oder die zur Führung der Betreuungen erforderliche Zeit voraussichtlich **20 Wochenstunden** unterschreitet.

Bei einer Vielzahl von Betreuungen liegt steuerlich auch dann eine berufsmäßige Ausübung der Tätigkeit vor, wenn der Betreuer für die einzelne Betreuung lediglich die pauschale Aufwandsentschädigung nach § 1835a BGB erhält. Auch bei einer nur geringen Anzahl von Betreuungen kann es sich um eine Berufsbetreuung handeln, wenn z.B. die Betreuungen in einem Zusammenhang mit einer anderen beruflichen Tätigkeit stehen (z.B. Übernahme von Betreuungen durch einen Rechtsanwalt oder Steuerberater).

Berufsbetreuer erzielen dem Grunde nach steuerpflichtige Einkünfte aus **sonstiger selbständiger Arbeit** im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (BFH-Urteile vom 15.06.2010, BStBl II S. 906 und 909), deren Höhe durch Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zu ermitteln ist. Eine Gewerbesteuerpflicht ist aufgrund dieser neuen BFH-Rechtsprechung nicht gegeben.

Der Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26b EStG wird Berufsbetreuern nicht gewährt, begünstigt sind nur „Aufwandsentschädigungen“ für ehrenamtliche rechtliche Betreuungen nach § 1835a BGB; Berufsbetreuer erhalten dagegen „Vergütungen“ nach § 1836 BGB.

Kann ein Berufsbetreuer, der im Übrigen keine unternehmerische Tätigkeit ausübt und für die Einzelbetreuungen lediglich die pauschale Aufwandsentschädigung (323 €/Jahr) erhält, keine detaillierten Aufzeichnungen über die entstandenen Betriebsausgaben vorlegen, so akzeptiert die Finanzverwaltung regelmäßig eine **Schätzung der Betriebsausgaben in Höhe von bis zu 25 % der Einnahmen** aus der Betreuungstätigkeit.

Ob aufgrund der Tätigkeit als Berufsbetreuer eine tatsächliche Belastung mit Einkommensteuer eintritt, hängt von der Höhe dieser und anderer steuerpflichtiger Einkünfte des Steuerpflichtigen und seines Ehegatten ab (siehe auch Abschn. IV).

IV. Verfahrensfragen

1. Veranlagungspflicht

Aber selbst wenn die Einkünfte der Betreuer hiernach grundsätzlich einkommensteuerpflichtig sind, z.B. weil die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26b EStG keine Anwendung findet oder mehr als sieben Betreuungen übernommen werden, bedeutet dies nicht „automatisch“, dass die Aufwandsentschädigungen tatsächlich zu einer Einkommensteuerbelastung führen, weil z.B.

- **Arbeitnehmer nur zur Einkommensteuer veranlagt werden**, wenn – abgesehen von weiteren Tatbeständen – ihre Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwer-

fen waren (hier die aus der Tätigkeit als Betreuer), **mehr als 410 € im Jahr** betragen haben (§ 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG),

- selbst wenn aus anderen Gründen eine Einkommensteuerveranlagung durchzuführen ist (Ehegatten haben z.B. die Steuerklassenkombination III/V), Einkünfte aus einer selbständig ausgeübten ehrenamtlichen Tätigkeit durch den sog. **Härteausgleich** (§ 46 Abs. 2 EStG) im Ergebnis steuerfrei bleiben, wenn sie nicht mehr als 410 € betragen haben,
- selbst wenn nach den o.g. Grundsätzen eine Einkommensteuerveranlagung vorzunehmen ist, es in vielen Fällen aufgrund der im Einkommensteuergesetz enthaltenen **Frei- und Pauschbeträge** tatsächlich nicht zu einer zu zahlenden Einkommensteuer kommt; denn nach der Einkommensteuertabelle ergibt sich eine Einkommensteuerpflicht erst – nach Abzug von Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen usw. – bei einem zu versteuernden Einkommen oberhalb des sog. **Grundfreibetrags** von 8 004 € (Einkommensteuertarif ab 2010) bei Alleinstehenden; für Verheiratete gelten die doppelten Beträge.

2. Wie und wo müssen die Einkünfte dem Finanzamt angegeben werden?

Die ggf. als „sonstige Einkünfte“ steuerlich zu erfassenden Einkünfte der ehrenamtlichen Betreuer sind in Zeile 38 des Einkommensteuer-Erklärungsvordrucks „ESt/LSt 1 A“ (bitte „Anlage SO“ ankreuzen) und zusätzlich in der Anlage „SO“ (dort Zeile 7) der Vordrucke für das Jahr 2010 anzugeben.

Die sog. Berufsbetreuer müssen ihre „Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit“ in Zeile 33 des Einkommensteuer-Erklärungsvordrucks „ESt/LSt 1 A“ (bitte „Anlage S“ ankreuzen) und zusätzlich in der Anlage „S“ (dort Zeile 9) der Vordrucke für das Jahr 2010 angeben.

C. Gewerbesteuer

Ehrenamtliche Betreuer unterliegen von vornherein nicht der Gewerbesteuer.

Berufsbetreuer unterliegen nach der o.g. geänderten BFH-Rechtsprechung ebenfalls nicht der Gewerbesteuer, weil sie Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG erzielen.

D. Umsatzsteuer

Nach dem BMF-Schreiben vom 21.09.2000 (BStBl I S. 1251) sind die Leistungen eines **Einzelbetreuers**, der ehrenamtlich tätig ist und lediglich Ersatz für seine tatsächlich entstandenen Aufwendungen erhält, nach § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG von der Umsatzsteuer befreit. Nicht von der Umsatzsteuer befreit ist dagegen eine eventuelle Vergütung, die der Einzelbetreuer im Ausnahmefall erhalten kann. Fällt der Einzelbetreuer mit seiner gesamten unternehmerischen Betätigung jedoch unter die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG, weil insbesondere seine Umsätze

insgesamt nicht mehr als 17 500 € betragen, ist keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen.

Die Leistungen eines **Berufsbetreuers** sind nach dem o.g. BMF-Schreiben vom 21.09.2000 umsatzsteuerpflichtig (siehe zur Abgrenzung gegenüber ehrenamtlichen Betreuern auch vorstehend Abschn. B III).

Die Umsatzsteuerpflicht erstreckt sich sowohl auf die Vergütungen als auch auf den Aufwendersatz, die der Berufsbetreuer erhält. Auch hier ist jedoch die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG zu beachten.

