

ABGRENZUNG eines **EHRENAMTS** von einem **ARBEITSVERHÄLTNIS** (nichtselbständige Tätigkeit) und einer **HONORARTÄTIGKEIT** (Werk- bzw. Dienstvertrag/selbständige Tätigkeit/freie Mitarbeit)

Im vergangenen Jahr sind kirchliche Rechtsträger verstärkt in den Fokus der Steuerbehörden geraten. Grund hierfür ist die in den kirchlichen Einrichtungen und Gemeinden vermehrt anzutreffende Praxis, Leistungen durch freiberuflich Tätige erbringen zu lassen.

Zu Problemen kommt es vor allem dann, wenn die Prüfung der Steuerbehörden ergibt, dass es sich bei den Tätigkeiten, die im Rahmen von Dienst- bzw. Werkverträgen erbracht werden (sollen), tatsächlich um ein Beschäftigungsverhältnis handelt, mit der Folge, dass es sich bei den Zahlungen um steuer- und sozialversicherungspflichtiges Entgelt handelt. In diesen Fällen drohen Lohnsteuer- und Beitragsnachforderungen von Finanzamt und Sozialversicherungsträgern für den Prüfzeitraum (i. d. R. vier Jahre) und unter Umständen sogar strafrechtliche Konsequenzen für die Verantwortlichen.

Um diesem Szenario vorzubeugen, evaluiert und überprüft die Hauptabteilung Personal und Verwaltung im Erzbischöflichen Generalvikariat derzeit typische Tätigkeiten mit dem Ziel sukzessive einen spezifischen Abgrenzungskatalog zu erarbeiten und herauszugeben. Dieser erhält Hinweise zur Gesamtbetrachtung einzelner Tätigkeiten und gibt Empfehlungen wie diese Tätigkeiten steuer- und sozialversicherungsrechtlich einzuordnen sind. Denn gerade hier lauern bei Unkenntnis des geltenden Rechts erhebliche finanzielle Risiken für die jeweiligen Anstellungsträger.

Im Vorfeld der Betrachtung einzelner Tätigkeiten ist zunächst eine allgemeine Abgrenzung der möglichen Formen der Mitarbeit – ehrenamtliche/unentgeltliche Tätigkeit, entgeltliche Tätigkeit im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses sowie freie Mitarbeit gegen die Zahlung eines Honorars – vorzunehmen:

Ehrenamtliche/Unentgeltliche Tätigkeit

Unter einer ehrenamtlichen Tätigkeit wird das freiwillige, unentgeltliche für das Gemeinwohl tätige Engagement verstanden. Ein Ehrenamt ist häufig mit Kosten (u. a. Telefongebühren, Reise- und Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen) für die ehrenamtlich Tätigen verbunden. Die Erstattung der Aufwendungen sollte nach den tatsächlich entstandenen und durch einzelne Belege nachgewiesenen Kosten (z. B. durch die Vorlage von Quittungen) erfolgen. Verpflegungsmehraufwendungen bei durch die Tätigkeit veranlassten Reisen können nach den steuerrechtlich anerkannten Spensensätzen erstattet werden. Der Aufwendungsersatz ist steuer- und sozialversicherungsfrei.

In der Praxis wird der Begriff des Ehrenamts häufig rechtsfehlerhaft verwendet, da die als Ehrenamt bezeichnete Tätigkeit vielfach geringfügig – unter Nutzung der Steuerfreibeträge – vergütet wird. Dann handelt es sich jedoch um eines der im Folgenden genannten Rechtsverhältnisse, häufig um ein Arbeitsverhältnis.

Entgeltliche Tätigkeit im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses

Bei einem Arbeitsverhältnis handelt es sich um ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis, d. h. Mitarbeiter werden gegen Arbeitsentgelt beschäftigt. Wesentliche Arbeitsbedingungen (u. a. Beginn und Dauer, Beschreibung der zu leistenden Tätigkeit, Höhe des Arbeitsentgelts, Arbeitszeit, Kündigungsfristen) müssen schriftlich festgehalten werden. Der Abschluss eines schriftlichen Arbeitsvertrags ist aber nicht Voraussetzung für das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses. Zwar ist das Arbeitsverhältnis grundsätzlich auf Dauer angelegt, jedoch auch eine

einmalige Tätigkeit gegen Entgelt kann sich als Arbeitsverhältnis darstellen (z.B. Kellnern auf Pfarrfest).

Arbeitnehmer unterliegen in der Kranken-, Pflege-, Renten-, Arbeitslosen- und Unfallversicherung der Versicherungspflicht und sind steuerpflichtig. Im kirchlichen Bereich findet die KAVO Anwendung (auch für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse).

Bei bestimmten Tätigkeiten (u. a. pädagogische, künstlerische und pflegerische Tätigkeiten sowie Tätigkeiten für kirchliche Zwecke), die im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses nebenberuflich ausgeübt werden (d. h. max. bis zu 13 Wochenstunden), können die Steuerfreibeträge (§ 3 Nr. 26 bzw. Nr. 26a EStG) ausgeschöpft werden.

Freie Mitarbeit gegen die Zahlung eines Honorars

Von einer freien Mitarbeit oder einer selbstständigen Tätigkeit spricht man, wenn jemand aufgrund einer werkvertraglichen Vereinbarung (Herstellung eines versprochenen Werkes) oder aufgrund eines unabhängigen Dienstvertrages (Verpflichtung zur Leistung einer im Wesentlichen selbst bestimmten Leistung) für einen Auftraggeber tätig wird und hierfür im Regelfall nach Rechnungsstellung¹ ein Honorar erhält. Der freie Mitarbeiter hat für die Abführung der Steuern und Sozialversicherungsbeiträge selbst zu sorgen und kann für bestimmte Tätigkeiten die Steuerfreibeträge (§ 3 Nr. 26 bzw. Nr. 26a EStG) ausschöpfen.

Entscheidend für die Frage, ob es sich um eine selbstständige Tätigkeit handelt, ist die Gesamtbetrachtung aller tatsächlichen Umstände des Einzelfalls (siehe Anlage 1). Bei Fehleinschätzungen drohen Nachentrichtungen von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer. In Zweifelsfällen kann daher vor Aufnahme der Tätigkeit eine Statusfeststellung durchgeführt werden. Hierzu kann beim zuständigen Finanzamt eine Lohnsteuer-Anrufungsauskunft beantragt werden und bei der Deutschen Rentenversicherung Bund eine Auskunft im Hinblick auf die Sozialversicherungspflicht.

Nach Abgrenzung der drei unterschiedlichen Formen der Mitarbeit werden im Folgenden nun bestimmte Tätigkeiten im Einzelnen beurteilt:

Organisten

Personen, die als Organisten tätig sind, stehen in einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis, d. h. mit dem Anstellungsträger (i. d. R. die Kirchengemeinde) ist grundsätzlich ein Arbeitsvertrag nach den Bestimmungen der KAVO zu schließen.

Wird die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt (d. h. max. bis zu 13 Wochenstunden; mehrere Tätigkeiten, z. B. bei unterschiedlichen Kirchengemeinden, müssen zusammengerechnet werden; auch Personen, die keinen Hauptberuf im steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Sinn ausüben, z. B. Hausfrauen, Studierende, Rentner oder Arbeitslose, können nebenberuflich tätig sein), ist die Nutzung des Steuerfreibetrages nach § 3 Nr. 26 EStG (bis zu 2.400 EUR jährlich) möglich.

I. d. R. erfüllen geringfügig Beschäftigte die o. g. Voraussetzung der Nebenberuflichkeit. D. h. geringfügig Beschäftigte können unter Nutzung des Freibetrages nach § 3 Nr. 26 EStG bis zu 650 EUR (200 EUR Steuerfreibetrag + 450 EUR Entgelt für geringfügige Beschäftigung) monatlich verdienen. Der Beschäftigte hat dem Dienstgeber im Vorfeld schriftlich zu bestätigen, dass er den Freibetrag nicht bereits anderweitig in Anspruch genommen hat bzw. in Anspruch

¹ siehe dazu Hinweise zur Rechnungsstellung, Anlage 2

nimmt. Ohne diese Bestätigung darf der Dienstgeber das steuerpflichtige Entgelt nicht um den Freibetrag mindern.

Die zusätzliche Gewährung des Steuerfreibetrags nach § 3 Nr. 26a EStG (bis zu 720 EUR jährlich) ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus dieser Tätigkeit bereits eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG gewährt wird (vgl. § 3 Nr. 26a S. 2 EStG).

Jedenfalls kommt eine freie Mitarbeit gegen die Zahlung eines Honorars nicht in Betracht, da Organisten bei ihrem Einsatz den Vorgaben der jeweiligen Gottesdienstordnung der Gemeinde unterliegen. Eine andere Beurteilung kann sich allenfalls in eng begrenzten Ausnahmefällen ergeben, die einer detaillierten Einzelfallprüfung bedürfen. Bei Annahme einer solchen Ausnahme kann daher vor Aufnahme der Tätigkeit eine Statusfeststellung durchgeführt werden.

Neben dieser Form der Mitarbeit kann die Erbringung von Organistentätigkeiten und -diensten auch im Rahmen einer ehrenamtlichen/unentgeltlichen Tätigkeit erfolgen. In diesem Rahmen kann allenfalls ein Aufwendungsersatz erfolgen (siehe dazu Ausführungen unter „Ehrenamtliche/Unentgeltliche Tätigkeit“ auf Seite 1). Jedenfalls kann der Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG im Rahmen einer ehrenamtlichen Tätigkeit nicht zur Anwendung kommen.

Sofern eigene Mitarbeitende des Anstellungsträgers Organistendienste übernehmen, ist diese Tätigkeit grundsätzlich als Tätigkeit im Rahmen des bestehenden Arbeitsverhältnisses zu werten, d. h. sofern diese Tätigkeit nicht ehrenamtlich/unentgeltlich erfolgt, ist sie im Rahmen des monatlichen Entgelts zu vergüten.

Küster (einschließlich kombinierte Tätigkeiten)

Personen, die Küstertätigkeiten und -dienste einschl. kombinierter Tätigkeiten erbringen, stehen in einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis, d. h. mit dem Anstellungsträger (i. d. R. die Kirchengemeinde) ist grundsätzlich ein Arbeitsvertrag nach den Bestimmungen der KAVO zu schließen.

Wird die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt, ist die Nutzung des Steuerfreibetrages für kirchliche Zwecke nach § 3 Nr. 26a EStG (bis zu 720 EUR jährlich) möglich.

I. d. R. erfüllen geringfügig Beschäftigte die o. g. Voraussetzung der Nebenberuflichkeit. D. h. geringfügig Beschäftigte können unter Nutzung des Freibetrages nach § 3 Nr. 26a EStG bis zu 510 EUR (60 EUR Steuerfreibetrag + 450 EUR Entgelt für geringfügige Beschäftigung) monatlich verdienen. Der Beschäftigte hat dem Dienstgeber im Vorfeld schriftlich zu bestätigen, dass er den Freibetrag nicht bereits anderweitig in Anspruch genommen hat bzw. in Anspruch nimmt. Die schriftliche Bestätigung ist jährlich neu einzuholen. Ohne diese Bestätigung darf der Dienstgeber das steuerpflichtige Entgelt nicht um den Freibetrag mindern.

Eine Gewährung des Freibetrages nach § 3 Nr. 26 EStG (bis zu 2.400 EUR jährlich) für Küstertätigkeiten ist ausgeschlossen, da es sich hierbei nicht um eine pädagogische, künstlerische oder pflegerische Tätigkeit handelt.

Jedenfalls kommt eine freie Mitarbeit gegen die Zahlung eines Honorars nicht in Betracht, da Küster neben der Betreuung des Kirchengebäudes, des Inventars und des Kirchplatzes, die Gottesdienste, Sakramentspendungen und sonstige religiöse Veranstaltungen vorbereiten und dabei die Anweisungen der Kirche beachten müssen.

Neben dieser Form der Mitarbeit kann die Erbringung von Küstertätigkeiten und -diensten auch im Rahmen einer ehrenamtlichen/unentgeltlichen Tätigkeit erfolgen. In diesem Rahmen kann

allenfalls ein Aufwendungsersatz erfolgen (siehe dazu Ausführungen unter „Ehrenamtliche/Unentgeltliche Tätigkeit“ auf Seite 1). Jedenfalls kann der Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG im Rahmen einer ehrenamtlichen Tätigkeit nicht zur Anwendung kommen.

Sofern eigene Mitarbeitende des Anstellungsträgers Küsterdienste übernehmen, ist diese Tätigkeit grundsätzlich als Tätigkeit im Rahmen des bestehenden Arbeitsverhältnisses zu werten, d. h. sofern diese Tätigkeit nicht ehrenamtlich/unentgeltlich erfolgt, ist sie im Rahmen des monatlichen Entgelts zu vergüten.

Reinigungs- und Hausmeisterdienste / Garagendienste

Die Ausführungen zur Küstertätigkeit gelten sinngemäß.

Die Ausführungen gelten jedoch dann nicht, wenn für die o. g. Tätigkeiten eine Fremdfirma mit eigenem Personal beauftragt wird, d. h. die Tätigkeiten durch Dritte als Dienstleistung erbracht werden.

Anlage 1

Kriterien zur Abgrenzung eines Arbeitsverhältnisses (nichtselbständige Tätigkeit) von einer Honorartätigkeit (Werk- bzw. Dienstvertrag/selbständige Tätigkeit)

Hinweis: Die folgenden Informationen helfen bei einer ersten Einschätzung. Bitte wenden Sie sich vor dem Tätigkeitsbeginn einer Person an die Hauptabteilung Personal und Verwaltung, die eine Prüfung für den konkreten Fall vornimmt!

Für die Feststellung, ob ein Arbeitsverhältnis oder eine Honorartätigkeit vorliegt, ist eine Gesamtbetrachtung aller Umstände vorzunehmen (vgl. § 611 a Abs. 1 Satz 5). Einige Tätigkeiten können daher in Abhängigkeit von den jeweiligen Umständen sowohl im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses als auch im Rahmen eines Honorarverhältnisses ausgeübt werden. Zeigt die tatsächliche Durchführung des Vertragsverhältnisses, dass es sich um ein Arbeitsverhältnis handelt, kommt es auf die Bezeichnung im Vertrag nicht an (§ 611 a Abs. 1 Satz 6).

Folgende Kriterien sind im Rahmen der Gesamtbetrachtung von Bedeutung (vgl. auch § 611 a Abs. 1 Sätze 1 bis 4):

Kriterium	Arbeitsverhältnis	Honorartätigkeit (Werk- bzw. Dienstvertrag)
Gegenstand der vereinbarten Leistung	Schulden der eigenen Arbeitskraft; der Inhalt der Leistung richtet sich nach dem (wechselnden) Bedarf des Arbeitgebers	Schulden eines konkreten Erfolges (Werkvertrag)/ Schulden einer Tätigkeit (Dienstvertrag); Auftrag enthält weitgehende Kennzeichnung des vereinbarten Werkes/der Dienstleistung
Persönliche Leistungspflicht	Leistung ist persönlich zu erbringen	Leistung kann nach Maßgabe der Vereinbarung auch durch Dritte, etwa durch eigene Mitarbeiter des Auftragnehmers, erbracht werden (soweit nicht die Fähigkeiten bzw. Kenntnisse des Auftragnehmers selbst für die Leistungserbringung wesentlich sind)
Weisungsrecht	Weisungsgebundenheit bez. Inhalt sowie Art der Ausführung der Tätigkeit	frei in der Ausführung der Tätigkeit im Rahmen des Auftrags; frei in der Entscheidung, ob einzelne Aufträge angenommen oder abgelehnt werden
Eingliederung in die Organisation	Einbindung in die Organisation des Arbeitgebers bzw. in die Abläufe der Einrichtung (etwa Aufnahme in Organigramm, in den E-Mail-Verteiler, gestellte E-	keine Einbindung in die Organisation des Auftraggebers, keine Teilnahme an Teambesprechungen o. ä.

	Mail-Adresse), arbeitsteiliges Zusammenwirken mit den (anderen) Mitarbeitern der Einrichtung	
Ort der Tätigkeit	Leistungsort wird durch den Arbeitgeber nach billigem Ermessen bestimmt	Leistungsort kann durch den Auftragnehmer frei bestimmt werden, soweit sich nicht aus der Natur der Sache etwas anderes ergibt
Zeit und Dauer der Tätigkeit	Beginn und Ende der Arbeitszeit sowie die Verteilung der Arbeitszeit auf die einzelnen Wochentage werden durch den Arbeitgeber nach billigem Ermessen bestimmt	Arbeitszeit kann durch den Auftragnehmer frei eingeteilt werden, soweit sich nicht aus der Natur der Sache etwas anderes ergibt
Unternehmerrisiko/Arbeitsmittel	kein eigenes Unternehmerrisiko, kein Kapitaleinsatz; die für die Tätigkeit benötigten Arbeitsmittel werden grundsätzlich vom Arbeitgeber gestellt	eigenes Unternehmerrisiko und Kapitaleinsatz; Einsatz eigener berufsspezifischer Arbeitsmittel (bei reinen Dienstleistungen ist jedoch das Fehlen solcher Arbeitsmittel kein Indiz gegen eine Selbständigkeit)
Haftung	Haftung nur nach den Grundsätzen der Arbeitnehmerhaftung	allgemeine Haftung für eigenes Verschulden bzw. das Verschulden eigener Mitarbeiter für Erfolg/Qualität der Tätigkeit
Vertretung bei Verhinderung	Arbeitgeber hat im Fall der Verhinderung des Arbeitnehmers für dessen Vertretung zu sorgen (gerade auch im Verhältnis zu Dritten)	Auftragnehmer hat für den Fall seiner Verhinderung seine Vertretung (vorsorglich) zu organisieren (ggf. Vergütungsausfall, u. U. auch Haftung)
Höhe der Vergütung		gewichtiges Indiz für eine selbständige Tätigkeit, wenn die vereinbarte Vergütung deutlich über dem Entgelt eines vergleichbar eingesetzten Arbeitnehmers liegt und dadurch eine Eigenvorsorge (für Krankheit, Alter etc.) zulässt

Sonderfall: Personen, die in einem Arbeits- oder Klerikerdienstverhältnis zum Erzbistum stehen, können weitere Tätigkeiten grundsätzlich nur im Rahmen dieses Arbeits-/Klerikerdienstverhältnisses wahrnehmen. Falls die Wahrnehmung der zusätzlichen Aufgaben nicht im Rahmen des bestehenden Beschäftigungsumfangs (BU) möglich ist, kommen -je nach Fallgestaltung- eine Zulage, eine befristete BU-Erhöhung, Mehrarbeits- oder Überstunden in Betracht. Bitte stimmen Sie sich vor dem Beginn der weiteren Tätigkeiten mit der Hauptabteilung Personal und Verwaltung ab!

Anlage 2

Hinweise zur Rechnungsstellung

Für die Honorartätigkeit ist regelmäßig eine Rechnung an das Erzbistum Paderborn zu stellen. Bitte beachten Sie bei der Rechnungsstellung die Vorgaben des § 14 Abs. 4 UStG.

Wir benötigen insbesondere folgende Angaben:

- Vollständiger Name und vollständige Anschrift von leistendem Unternehmer (Honorarkraft) und Rechnungsempfänger (Erzbistum Paderborn, zuständige Abteilung bzw. Einrichtung, Straße Hausnummer, PLZ Ort)
- das Rechnungsausstellungsdatum
- Art, Umfang und Zeitpunkt der Leistung (Welche Leistung wurde wann in welchem zeitlichen Umfang erbracht?)
- Entgelt, Steuersatz und Steuerbetrag oder einen Hinweis auf eine eventuelle Steuerbefreiung (Kleinunternehmerschaft)
- Ist der Rechnungsbetrag höher als 250,00 €, ist eine fortlaufende Rechnungsnummer und eine Steuernummer zusätzliche Pflichtangabe.

Bei Fragen zur ordnungsgemäßen Rechnungsschreibung und der Besteuerung kontaktieren Sie bitte Ihren Steuerberater bzw. Ihr örtlich zuständiges Finanzamt.