

Frau  
Jacqueline Kirsch  
Bundesverband der Freien Berufe e.V.  
Reinhardtstr. 34  
10117 Berlin

**E-Mail: [jacqueline.kirsch@freie-berufe.de](mailto:jacqueline.kirsch@freie-berufe.de)**



**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Be/Gr  
Tel.: +49 30 240087-64  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

18. Juli 2017

## **BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung der ehrenamtlichen Tätigkeiten nach § 4 Nr. 26 UStG**

Sehr geehrte Frau Kirsch,

unter Bezugnahme auf unsere E-Mail-Korrespondenz zum Thema Umsatzbesteuerung der ehrenamtlichen Tätigkeiten möchten wir Sie darüber informieren, dass sich das BMF mit Schreiben vom 8. Juni 2017 zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 UStG für ehrenamtliche Tätigkeiten geäußert hat.

Mit dem BMF-Schreiben wurde das BFH-Urteil vom 17. Dezember 2015, Az. V R 45/14, für allgemein anwendbar erklärt. Die Kernaussagen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Grundsätzlich greift die Steuerbefreiung nur, wenn eine ehrenamtliche Tätigkeit vorliegt. Als ehrenamtlich sind nach ständiger Rechtsprechung jene Tätigkeiten anzusehen,

- die in einem anderen Gesetz als dem Umsatzsteuergesetz ausdrücklich als solche genannt werden (z. B. StBerG, BRAO),
- die man im allgemeinen Sprachgebrauch herkömmlicherweise als ehrenamtlich bezeichnet oder
- die vom materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit umfasst werden.

Im Weiteren enthält das BMF-Schreiben folgende Neuregelungen:

- Die Annahme der Ehrenamtlichkeit kraft gesetzlicher Regelung erfordert die Benennung in einem materiellen oder formellen Gesetz. Eine Ehrenamtlichkeit kraft gesetzlicher Regelung ist allerdings nicht anzunehmen, wenn es sich um eine Bestimmung in einer im Bereich der Selbstverwaltung erlassenen Satzung handelt (Umsetzung des BFH-Urteils vom 17. Dezember 2015, Az. V R 45/14).

- Wenn eine Tätigkeit ausschließlich für den hoheitlichen Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (vgl. Abschn. 4.26.1 Abs. 2 Satz1 UStAE) ausgeübt wird und in einem anderen Gesetz oder im allgemeinen Sprachgebrauch als ehrenamtlich bezeichnet wird, kann grundsätzlich vom Vorliegen der Befreiungsvoraussetzungen ausgegangen werden, es sei denn, die Anwendung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit auf die Tätigkeit ist mit der gebotenen engen Auslegung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit ausnahmsweise nicht mehr vereinbar, insbesondere wenn sie in einem Umfang ausgeführt wird, bei dem die Annahme einer beruflichen Ausübung nicht mehr ausgeschlossen werden kann. Das bedeutet, soweit die Tätigkeit für den hoheitlichen Bereich einer jPöR ausgeübt wird und in einem Gesetz (z. B. BRAO) als ehrenamtlich bezeichnet wird, greift die Steuerbefreiung grundsätzlich. Es sei denn, die Tätigkeit wird in Bezug auf den zeitlichen Umfang als hauptberufliche Tätigkeit ausgeübt.
- Danach kann sowohl die Tätigkeit [...] in Gremien der berufsständischen Kammern eine ehrenamtliche Tätigkeit im Sinne der Befreiungsvorschrift sein.
- Wird die Tätigkeit für den nichthoheitlichen Bereich ausgeübt, kommt es nach dem materiellen Begriffsinhalt hingegen auf das Fehlen eines eigennützigen Erwerbsstrebens (Prüfung der Entgelthöhe), die fehlende Hauptberuflichkeit und den Einsatz für eine fremdnützig bestimmte Einrichtung an.

Es wurde folgende Anwendungs- und Übergangsregelung geschaffen:

- Soweit nicht anderweitig ein Vertrauenstatbestand gesetzt wurde, sind die Grundsätze dieses Schreibens in allen offenen Fällen anzuwenden.
- Für bis zum 31. Dezember 2018 für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn sich der ehrenamtlich Tätige zur Begründung der Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze auf die Benennung der Ehrenamtlichkeit in einer, auch im Rahmen der Satzungsautonomie erstellten, öffentlich-rechtlichen Satzung beruft, es sei denn, die Anwendung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit auf seine Tätigkeit ist mit der gebotenen engen Auslegung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit ausnahmsweise nicht mehr vereinbar, insbesondere wenn sie in einem Umfang ausgeführt wird, bei dem die Annahme einer beruflichen Ausübung nicht mehr ausgeschlossen werden kann.

Zu den Ausführungen des BMF möchten wir folgende Hinweise geben:

a. Nebenberuflichkeit als Voraussetzung für die Steuerbefreiung

Wenn eine Tätigkeit für den hoheitlichen Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (vgl. Abschn. 4.26.1 Abs. 2 Satz1 UStAE) ausgeübt, greift die Steuerbefreiung nicht, wenn sie in einem Umfang ausgeführt wird, bei dem die Annahme einer beruflichen Ausübung nicht mehr ausgeschlossen werden kann. Wann dies der Fall ist, hat das BMF in diesem Schreiben nicht näher ausgeführt.

Ausführungen hierzu sind aber bereits in Abschn. 4.26.1 Abs. 1 Satz 7 UStAE enthalten: „Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Zeitaufwand der Tätigkeit auf eine hauptberufliche Teilzeit- oder sogar Vollzeitbeschäftigung hindeutet.“ Auch der BFH hat sich hierzu bereits geäußert. So hat der BFH z. B. die Tätigkeit als Vorstand mit ca. 2.000 Stunden im Jahr nicht als nebenberuflich eingestuft.<sup>1</sup> Bei der Ausübung von Nachlasspflegeschäften geht der BFH von einer berufsmäßigen Tätigkeit aus, wenn der Steuerpflichtige für die Führung von Vormundschaften voraussichtlich 20 Wochenstunden nicht unterschreitet.<sup>2</sup>

b. Ehrenamtliche Tätigkeit für den Betrieb gewerblicher Art (bzw. für den wirtschaftlichen Bereich)

Sobald die ehrenamtliche Tätigkeit für den wirtschaftlichen Bereich (Betrieb gewerblicher Art) ausgeübt wird, greift die Steuerbefreiung nicht mehr automatisch. Abschnitt 4.26. Abs. 2 Satz 3 UStAE enthält hierzu bereits folgende Ausführungen: „Wird die ehrenamtliche Tätigkeit/oder ein Teil für den wirtschaftlichen Bereich (Betrieb gewerblicher Art) ausgeübt, kann sie nur unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 26 b UStG steuerfrei belassen werden. Welchen Kriterien § 4 Nr. 26 b UStG für die Steuerbefreiung festlegt, ist in Abschn. 4.26.1 Abs. 4 und 5 ausführlich geschildert. In diesem Fall kommt es auch auf die Höhe des gezahlten Entgelts an.

Wird die ehrenamtliche Tätigkeit sowohl für den hoheitlichen als auch für den wirtschaftlichen Bereich (Betrieb gewerblicher Art) der jPöR ausgeübt, so kommt es zu einer Aufteilung der Beträge. Als Aufteilungsmaßstab bietet sich dabei der angefallene Zeitaufwand an.<sup>3</sup>

Das BMF-Schreiben finden Sie in der Anlage. Gern können Sie diese Informationen an Ihre Mitglieder weiterleiten.

Mit freundlichen Grüßen

i. A.

Inga Bethke  
Referatsleiterin

Anlage

---

<sup>1</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 15. Mai 2008, Az. XI R 70/07.

<sup>2</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 19. April 2012, Az. V R 31/11.

<sup>3</sup> Vgl. Heinrichshofen in Rau/Dürrewächter UStG § 4 Nr. 26, Anm. 104.



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin  
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL IIC3@bmf.bund.de  
DATUM 8. Juni 2017

**- E-Mail-Verteiler U1 -**  
**- E-Mail-Verteiler U2 -**

BETREFF **Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 UStG für ehrenamtliche Tätigkeiten;  
BFH-Urteil vom 17. Dezember 2015, V R 45/14, BStBl 2017 II S. XXX<sup>1</sup>**

GZ **III C 3 - S 7185/09/10001-06**

DOK **2017/0499632**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Mit Urteil vom 17. Dezember 2015, V R 45/14 hat der BFH entschieden, dass die Tätigkeit als Vorstands- und Ausschussmitglied eines Sparkassenverbandes nicht vom Begriff der ehrenamtlichen Tätigkeit i. S. v. § 4 Nr. 26 UStG umfasst wird. Beide Alternativen - sowohl Buchstabe a als auch Buchstabe b - des § 4 Nr. 26 UStG setzen das Vorliegen einer ehrenamtlichen Tätigkeit voraus. Als ehrenamtlich seien nach ständiger Rechtsprechung jene Tätigkeiten anzusehen, die in einem anderen Gesetz als dem Umsatzsteuergesetz (UStG) ausdrücklich als solche genannt werden, die man im allgemeinen Sprachgebrauch herkömmlicherweise als ehrenamtlich bezeichnet oder die vom materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit umfasst werden. Die Satzung des Sparkassenverbandes sei kein Gesetz im Sinne der Rechtsprechung zu § 4 Nr. 26 UStG.

Der von der Rechtsprechung zur Definition und Auslegung der ehrenamtlichen Tätigkeit des § 4 Nr. 26 UStG verwendete Gesetzesbegriff sei enger als der des § 4 Abgabenordnung (AO). Diese richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr. 26 UStG sei durch das Unionsrecht geboten und insoweit sei die zu weit gefasste Regelung des nationalen Rechts einschränkend auszulegen.

Danach ist eine Tätigkeit, die in einem anderen Gesetz oder im allgemeinen Sprachgebrauch als ehrenamtlich bezeichnet wird, nicht zwangsläufig nach § 4 Nr. 26 UStG umsatzsteuerfrei.

<sup>1</sup> Das Urteil wird zeitgleich mit diesem BMF-Schreiben im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht.

Ein Automatismus, der jegliche weitere Prüfung mit Bezug zum rechtlichen Kern des Begriffs „Ehrenamt“ von vornherein ausschließt, entspricht nicht dem Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift. Eine weitergehende Überprüfung an Hand der Kriterien des materiellen Begriffs der Ehrenamtlichkeit ist aber dann, wenn die Tätigkeit des Unternehmers für den Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (vgl. Abschnitt 4.26.1 Abs. 2 Satz 1 UStAE) in einem formellen oder materiellen Gesetz ausdrücklich als ehrenamtlich bezeichnet ist, nur ausnahmsweise in den Fällen erforderlich, in denen die Anwendung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit auf die Tätigkeit mit der gebotenen engen Auslegung dieses Begriffs ausnahmsweise nicht mehr vereinbar ist, insbesondere wenn sie in einem Umfang ausgeführt wird, bei dem die Annahme einer beruflichen Ausübung nicht mehr ausgeschlossen werden kann.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I Seite 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 6. Juni 2017 - III C 3 - S 7532/09/10001 (2017/0463022), BStBl I. S. xxx geändert worden ist, Abschnitt 4.26.1. Abs. 1 wie folgt gefasst:

„(1) **<sup>1</sup>Für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 Buchstabe a und Buchstabe b UStG ist das Vorliegen einer ehrenamtlichen Tätigkeit erforderlich** (vgl. BFH-Urteil vom 17. 12. 2015; V R 45/14, BStBl 2017 II S. XX). <sup>2</sup>Hierzu rechnen neben den in einem Gesetz ausdrücklich als solche genannten Tätigkeiten auch die, die man im allgemeinen Sprachgebrauch herkömmlicher Weise als ehrenamtlich bezeichnet (vgl. BFH-Urteil vom 27. 7. 1972; V R 33/72, BStBl II S. 844) oder die dem materiellen Begriffsinhalt der Ehrenamtlichkeit entsprechen (vgl. BFH-Urteil vom 14. 5. 2008, XI R 70/07, BStBl II S. 912, und vom 20. 8. 2009, V R 32/08, BStBl 2010 II S. 88). <sup>3</sup>Die Annahme der Ehrenamtlichkeit kraft gesetzlicher Regelung erfordert die Benennung in einem materiellen oder formellen Gesetz. <sup>4</sup>Eine Ehrenamtlichkeit kraft gesetzlicher Regelung ist allerdings nicht anzunehmen, wenn es sich um eine Bestimmung in einer im Bereich der Selbstverwaltung erlassenen Satzung handelt (vgl. BFH-Urteil vom 17. 12. 2015, V R 45/14, a.a.O.). <sup>5</sup>Die Tätigkeit im Aufsichtsrat einer Volksbank wird im allgemeinen Sprachgebrauch herkömmlicherweise nicht als ehrenamtlich bezeichnet (vgl. BFH-Urteil vom 20. 8. 2009, V R 32/08, a. a. O.). <sup>6</sup>Ergibt sich die Bezeichnung „ehrenamtlich“ weder aus einem Gesetz noch lässt sich ein diesbezüglicher Sprachgebrauch ermitteln, bedarf es einer Bestimmung des materiellen Begriffsinhalts. <sup>7</sup>Im öffentlich-rechtlichen Bereich ist darunter die unentgeltliche Mitwirkung natürlicher Personen bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben zu verstehen, die auf Grund behördlicher Bestellung außerhalb eines haupt- oder nebenamtlichen Dienstverhältnisses stattfindet und für die lediglich eine Entschädigung besonderer Art gezahlt wird (vgl. BFH-Urteil vom 16. 12. 1987, X R 7/82, BStBl 1988 II S. 384). <sup>8</sup>Wenn eine Tätigkeit für den hoheitlichen Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (vgl. Abschnitt 4.26.1 Abs. 2 Satz 1 UStAE) in einem anderen Gesetz oder im allgemeinen Sprachgebrauch als ehrenamtlich bezeichnet wird, kann grundsätzlich vom Vorliegen der Befreiungsvoraussetzungen ausgegangen werden, es sei denn, die Anwendung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit auf die Tätigkeit ist mit der gebotenen engen Auslegung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit ausnahmsweise nicht mehr vereinbar, insbesondere wenn sie in einem Umfang ausgeführt wird, bei dem die Annahme einer beruflichen Ausübung nicht mehr ausgeschlossen werden kann. <sup>9</sup>Für den nicht-öffentlichen Bereich kommt es nach dem materiellen Begriffsinhalt hingegen auf das Fehlen eines eigennützigen Erwerbsstrebens, die fehlende Hauptberuflichkeit und den Einsatz für eine fremdnützig bestimmte Einrichtung an. <sup>10</sup>Danach kann sowohl die Tätigkeit eines Ratsmitgliedes im Aufsichtsrat einer kommunalen Eigengesellschaft (BFH-Urteil vom 4. 5. 1994, XI R 86/92, BStBl II S. 773) als auch die Tätigkeit in Gremien der berufsständischen Kammern und Verbände eine ehrenamtliche Tätigkeit im Sinne der Befreiungsvor-

schrift sein. <sup>11</sup>Liegt ein eigennütziges Erwerbsstreben oder eine Hauptberuflichkeit vor bzw. wird der Einsatz nicht für eine fremdnützig bestimmte Einrichtung erbracht, kann unabhängig von der Höhe der Entschädigung nicht von einer ehrenamtlichen Tätigkeit ausgegangen werden. <sup>12</sup>Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Zeitaufwand der Tätigkeit auf eine hauptberufliche Teilzeit- oder sogar Vollzeitbeschäftigung hindeutet. <sup>13</sup>Ein Entgelt, das nicht lediglich im Sinne einer Entschädigung für Zeitversäumnis oder eines Verdienstausfalls gezahlt wird, sondern sich an der Qualifikation des Tätigen und seiner Leistung orientiert, steht dem Begriff der ehrenamtlichen Tätigkeit entgegen.“

Soweit nicht anderweitig ein Vertrauenstatbestand gesetzt wurde, sind die Grundsätze dieses Schreibens in allen offenen Fällen anzuwenden. Für bis zum 31. Dezember 2018 für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn sich der ehrenamtlich Tätige zur Begründung der Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze auf die Benennung der Ehrenamtlichkeit in einer, auch im Rahmen der Satzungsautonomie erstellten, öffentlich-rechtlichen Satzung beruft, es sei denn, die Anwendung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit auf seine Tätigkeit ist mit der gebotenen engen Auslegung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit ausnahmsweise nicht mehr vereinbar, insbesondere wenn sie in einem Umfang ausgeführt wird, bei dem die Annahme einer beruflichen Ausübung nicht mehr ausgeschlossen werden kann.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.