

Umsatzsteuer bei ehrenamtlicher Tätigkeit



Dr. Andreas Laux ist Steuerberater in der Mainzer Kanzlei Dr. Jost & Dr. Laux Steuerberater, Spezialkenntnisse: Heilberufe

Für alle Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit ab dem 01. Januar 2013 gibt es eine Rechtsänderung, die den Betroffenen Rechtssicherheit geben soll. Die Änderung soll nach dem Willen des Gesetzgebers zu einer Erleichterung für die praxisbezogene Handhabung führen. Der nachfolgende Artikel greift deshalb Fragen unserer Mandanten auf und gibt einen systematischen Überblick zur Rechtsänderung.



1. Begriff „ehrenamtliche Tätigkeit“

Unter ehrenamtlicher Tätigkeit ist die 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.¹ Hierzu rechnen neben den in einem Gesetz ausdrücklich als solche genannten Tätigkeiten auch diejenigen, die man im allgemeinen Sprachgebrauch herkömmlicher Weise als ehrenamtlich bezeichnet. Danach kann zum Beispiel auch die Tätigkeit eines Mitgliedes im Aufsichtsrat einer Genossenschaft eine ehrenamtliche Tätigkeit sein.²

Liegt ein sog. 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. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Zeitaufwand der Tätigkeit auf eine hauptberufliche Teilzeit- oder sogar Vollzeitbeschäftigung hindeutet.³

¹vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1987, XR 7/82, BStBl 1988 II S. 384

²vgl. Abschnitt 4.26.1 Abs. 1 UStAE

³vgl. Abschnitt 4.26.1 Abs. 1 Sätze 6 bis 8 UStAE

2. Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 UStG

Nach § 4 Nr. 26 UStG in der gültigen Fassung vom 01.07.2012 ist die ehrenamtliche Tätigkeit umsatzsteuerfrei, wenn sie

a) für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt wird (§ 4 Nr. 26 **Bst. a** UStG)

oder

b) wenn das Entgelt dieser Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer **angemessenen** Entschädigung für Zeiterlös besteht (§ 4 Nr. 26 **Bst. b** UStG).

2a) Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 Bst. a UStG

Ehrenamtliche Tätigkeiten für juristische Personen des öffentlichen Rechts fallen nur dann unter § 4 Nr. 26 **Bst. a** UStG, wenn sie für deren nichtunternehmerischen Bereich ausgeführt werden. Es muss sich also um die Ausübung einer ehrenamtlichen Tätigkeit für den öffentlichen Bereich handeln.

Wenn die ehrenamtliche Tätigkeit für den Betrieb gewerblicher Art ausgeübt wird, kann sie wiederum nur unter

den Voraussetzungen des § 4 Nr. 26 **Bst. b** UStG steuerfrei belassen werden. Unter einem Betrieb gewerblicher Art versteht man Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.⁴

Es ist also wichtig zu schauen, ob bei der Körperschaft des öffentlichen Rechts überhaupt ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt. Falls nicht entfällt eine weitere Prüfung und die Tätigkeitsvergütungen für den ehrenamtlich Tätigen sind in unbegrenzter Höhe von der Umsatzsteuer befreit. Sofern ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, muss geprüft werden, ob die ehrenamtliche Tätigkeit für den Betrieb gewerblicher Art oder den nicht zum Betrieb gewerblicher Art gehörenden Bereich ausgeübt wird.

2b) Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 Bst. b UStG

Bei den ehrenamtlich Tätigen gem. § 4 Nr. 26 **Bst. b** UStG ist das erhaltene Entgelt umsatzsteuerfrei, wenn es nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für das Zeitversäumnis besteht. Bislang war die Angemessenheit nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu beurteilen. Die berufliche Stellung und der Verdienstaufschlag des ehrenamtlich Tätigen waren zu berücksichtigen (siehe 4.26.1 Abs. 4 UStAE vor dem 01.07.2012).

3. Umsätze ab dem 01.01.2013 (zu § 4 Nr. 26 Bst. b UStG)

Mit BMF-Schreiben vom 2. Januar 2012, BStBl I S. 59, wurde der Forderung nachgekommen, eine unterschiedliche Behandlung und Grenzziehung der steuerfreien Entgelte in der Praxis zu unterbinden. Im Ergebnis sollte vermieden werden, dass künftig bei vergleichbaren Sachverhalten zum Teil sehr unterschiedliche Maßstäbe angesetzt werden.

Bei den neu eingeführten Grenzen handelt es sich um Nichtbeanstandungsgrenzen, bis zu deren Höhe seitens der Finanzverwaltung grundsätzlich auf eine Angemessenheitsprüfung der Entschädigungen verzichtet wird. Die Möglichkeit der Einzelfallüberprüfung für Beträge,

die über diese Grenzen hinausgehen, ist nach wie vor gegeben. Auf Grund einer Übergangsregelung sind die neuen Grundsätze erst auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2012 ausgeführt werden. Für die Anwendung des Umsatzsteuererlasses ist es ausreichend, wenn der Vertrag, die Satzung oder der Beschluss bis zum 31.03.2014 entsprechend angepasst wird.

Eine Entschädigung für die ehrenamtliche Tätigkeit ist regelmäßig dann angemessen, wenn sie den Betrag in Höhe von bis zu 50 € je Tätigkeitsstunde nicht übersteigt, sofern die Vergütung für die gesamten ehrenamtlichen Tätigkeiten den Betrag von 17.500 € im Jahr nicht übersteigt. Der tatsächliche Zeitaufwand ist nachvollziehbar zu dokumentieren. Schon bisher musste der ehrenamtlich Tätige das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen wie zum Beispiel Art der Tätigkeit, Höhe der Vergütung und Angemessenheit der Entschädigung für das Zeitversäumnis seinem Finanzamt nachweisen. Eine vom tatsächlichen Zeitaufwand unabhängig, zum Beispiel laufend gezahlte pauschale bzw. monatlich oder jährlich laufend gezahlte pauschale Vergütung, führt zur Nichtanwendbarkeit der Befreiungsvorschrift mit der Folge, dass sämtliche für diese Tätigkeit gezahlten Vergütungen der Umsatzsteuer unterliegen. Die Möglichkeit der Einzelfallprüfung bleibt weiterhin bestehen. Sofern keine Angemessenheit vorliegt, besteht in vollem Umfang Umsatzsteuerpflicht.⁵

Berechnung der Jahresgesamtgrenze von 17.500 € / Auslagenersatz

Zur Ermittlung der Grenze von 17.500 € wird in Anlehnung an die Kleinunternehmerregelung in § 19 UStG auf die tatsächliche Höhe der Aufwandsentschädigungen im Vorjahr sowie die voraussichtliche Höhe der Aufwandsentschädigungen im laufenden Jahr abgestellt. Ein (echter) Auslagenersatz, der für die tatsächlich entstandenen und nachgewiesenen Aufwendungen des ehrenamtlich Tätigen vergütet wird, bleibt bei der Berechnung der Betragsgrenzen, insbesondere der Jahresgesamtgrenze von 17.500 €, unberücksichtigt.

Als Auslagenersatz werden beispielsweise der Fahrtkostenersatz nach den pauschalen Kilometersätzen oder

⁴ siehe § 4 Abs. 1 KStG

⁵ vgl. Abschnitt 4.26.1 Abs. 4 UStAE

auch Verpflegungsmehraufwendungen anerkannt, sofern sie lohnsteuerlich ihrer Höhe nach als Reisekosten angesetzt werden könnten.

Pauschale Vergütungen

Grundsätzlich fällt eine vom tatsächlichen Zeitaufwand unabhängige, zum Beispiel laufend gezahlte pauschale bzw. monatlich oder jährlich laufend gezahlte pauschale Vergütung sowie ein gesondert gezahltes Urlaubs- und Weihnachts- bzw. Krankheitsgeld nicht unter den Tatbestand der Umsatzsteuerbefreiung.

Mit Rücksicht auf die tatsächlichen Gegebenheiten, soll die Steuerbefreiung aber nicht generell ausgeschlossen sein. Wenn zum Beispiel der Vertrag zwar eine pauschale Aufwandsentschädigung vorsieht, zugleich aber festgehalten ist, dass der ehrenamtlich Tätige durchschnittlich eine bestimmte Anzahl an Stunden pro Woche/Monat/Jahr für den Verein tätig ist und die Betragsgrenzen nicht überschritten werden gilt die Steuerbefreiung. Aus Vereinfachungsgründen greift auch hier die Steuerbefreiung ohne weitere Prüfung, wenn der Jahresgesamtbetrag der Entschädigungen den sogenannten „Übungsleiterfreibetrag“ in Höhe von 2.400 € nicht übersteigt. In diesen Fällen bedarf es lediglich der Angabe der Tätigkeiten und zur Höhe der dabei enthaltenen Entschädigungen.⁶

4. Beispiele aus der Praxis

Beispiel 1

Ein ehrenamtlich Tätiger, der für seine Übungsleitertätigkeit eine pauschale Entschädigung für das Zeitversäum-

nis in Höhe von 120 € monatlich und zusätzlich für eine weitere ehrenamtliche Tätigkeit jährlich 500 € erhält, kann die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 26 **Bst. b** UStG – auch ohne zusätzliche Nachweise – in Anspruch nehmen, da der Jahresgesamtbetrag seiner Entschädigung (1.940 €) den Freibetrag von 2.400 € im Jahr nicht übersteigt.

Ein daneben gezahlter Auslagenersatz für tatsächlich entstandene Aufwendungen bleibt bei der Berechnung der Betragsgrenzen unberücksichtigt.

Beispiel 2

Ein ehrenamtlich Tätiger, der für seine ehrenamtliche Tätigkeit (7 Stunden / Woche) eine pauschale monatliche Entschädigung für Zeitversäumnis in Höhe von 1.200 € erhält und in acht Wochen im Jahr seine Tätigkeit auf Grund von Urlaub bzw. Krankheit nicht ausübt, hat einen durchschnittlichen Stundensatz in Höhe von rund 46 € (44 Wochen je 7 Stunden, Gesamtvergütung 14.400 €). Eine weitere ehrenamtliche Tätigkeit wird durch ihn nicht ausgeübt. Die Steuerbefreiung kann gewährt werden, da die Vergütung nicht mehr als 50 € je Tätigkeitsstunde beträgt und die Grenze von 17.500 € nicht übersteigt.⁷

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass diese Ausführungen keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben und keine Haftung übernommen werden kann. Die individuelle Beratung durch den Steuerberater ist zu empfehlen. ■

⁶vgl. BMF-Schreiben vom 27.3.2013 (neu eingefügter Abs. 5 in Abschnitt 4.26.1 UStAE)

⁷vgl. Abschnitt 4.26.1 Abs. 5 UStAE