

**BFH-Urteil vom 17. Dezember 2015**

(V R 45/14 – BFH/NV 2016 S. 703)

**„Zur ehrenamtlichen Tätigkeit des Vorstands eines Sparkassenverbandes“**

**Leitsätze:**

1. Ehrenamtlich werden u.a. jene Tätigkeiten ausgeübt, die in einem anderen Gesetz als dem UStG ausdrücklich als solche bezeichnet werden.
2. Der zur Definition der ehrenamtlichen Tätigkeit verwendete Gesetzesbegriff ist enger als der des § 4 AO und umfasst keine Satzungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts.
3. Bis zur Rechtsprechungsänderung durch das BFH-Urteil vom 20. August 2009 V R 32/08 (BFHE 227, 207, BStBl. II 2010, 88, Rz 31) zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Aufsichtsrats­tätigkeit für Volksbanken kommt Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO in Betracht.

**Gesetzliche Grundlagen:**

**UStG:** § 4 Nr. 26 Buchst. a; **SSpKG:** § 40 Satz 2; **AO:** § 4, § 176 Abs. 1 Nr. 3;  
**Richtlinie 77/388/EWG:** Artikel 4

► **Volltext der Entscheidung :**

<http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=7850>

**A. Problemstellung**

Der BFH hatte darüber zu entscheiden, ob die Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeiten i.S.v. § 4 Nr. 26 UStG auch selbstständige Tätigkeiten als Vorstands- und Ausschussmitglied in einem Sparkassenverband umfasst und - falls dies nicht gelten sollte - ob diese Tätigkeiten zumindest wegen des schutzwürdigen Vertrauens auf die früher geltende BFH-Rechtsprechung als steuerfrei behandelt werden könnten.

## B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Kläger war im Streitjahr (2006) Vorstands-Vorsitzender einer Sparkasse. Daneben übte er selbstständig verschiedene Aufsichtsrats- und Vorstandstätigkeiten aus. Streitig sind vorliegend die Tätigkeiten für den Sparkassenverband X als Vorstandsmitglied und als Mitglied des „...ausschusses“. Er erhielt hierfür im Streitjahr Aufwandsentschädigungen und Sitzungsgelder, und zwar als Vorstandsmitglied ... Euro und als Ausschussmitglied ... Euro. Der Kläger erklärte diese in seiner Umsatzsteuererklärung für Februar 2011 als nach § 4 Nr. 26 lit. a UStG steuerfrei.

Das Finanzamt folgte dem zunächst, setzte die Umsatzsteuer zunächst auf die Umsätze aus der Tätigkeit als Vorstandsmitglied und im Einspruchsverfahren nach vorheriger Anhörung im verbösernden Umsatzsteuerbescheid auf alle gegenüber dem Sparkassenverband X ausgeführten Umsätze Umsatzsteuer fest. Das Finanzgericht gab der Klage nach erfolglosem Vorverfahren statt (FG Saarbrücken, Urteil vom 04.08.2014 - 1 K 1481/12 - EFG 2015, 339). Der BFH wies die hiergegen eingelegte Revision als unbegründet zurück und führte im Wesentlichen aus:

Das Finanzgericht sei zwar zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Tätigkeiten des Klägers als Vorstands- und Ausschussmitglied vom Begriff der ehrenamtlichen Tätigkeit i. S. d. § 4 Nr. 26 UStG umfasst würden. Das FG-Urteil erweise sich aber aus anderen Gründen als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO).

**I.** Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts falle die Tätigkeit des Klägers nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 26 UStG. Danach sei die ehrenamtliche Tätigkeit steuerfrei, wenn sie für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt werde oder wenn das Entgelt für die Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis bestehe.

**1.** Da der Sparkassenverband X gemäß § 40 Satz 2 SpkG eine Körperschaft des öffentlichen Rechts sei, übe der Kläger seine Tätigkeit zwar für eine juristische Person des öffentlichen Rechts i. S. d. § 4 Nr. 26 lit. a UStG aus. Es handele sich aber um keine ehrenamtliche Tätigkeit. Beide Alternativen des § 4 Nr. 26 UStG setzten aber eine ehrenamtliche Tätigkeit voraus (BFH-Urteil vom 19.04.2012 - V R 31/11 - BFH/NV 2012, 1831).

**2.** § 4 Nr. 26 UStG definiere den Begriff der ehrenamtlichen Tätigkeit nicht. Nach der Rechtsprechung des BFH würden ehrenamtlich jene Tätigkeiten ausgeübt, die in einem anderen Gesetz als dem UStG ausdrücklich als solche genannt würden, die man im allgemeinen Sprachgebrauch herkömmlicherweise als ehrenamtlich bezeichnet oder die vom materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit umfasst würden (st. Rspr., z.B. BFH-Urteil vom 20.08.2009 - V R 32/08 – BStBl. II 2010, 88, m. Anm. Fischer, jurisPR-SteuerR 47/2012 Anm. 5; BFH-Urteil vom 14.05.2008 - XI R 70/07 – BStBl. II 2008, 912, m. Anm. Grube, jurisPR-SteuerR 50/2008 Anm. 6).

Das Finanzgericht habe zutreffend entschieden, dass die vom Kläger ausgeübte Tätigkeit weder im allgemeinen Sprachgebrauch herkömmlicherweise als ehrenamtlich bezeichnet noch vom materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit umfasst werde. Auch die Beurteilung des Finanzgerichts, dass der materielle Begriff der Ehrenamt-

lichkeit das Fehlen eines eigennützigen Erwerbsstrebens, die fehlende Hauptberuflichkeit und den Einsatz für eine fremdnützig bestimmte Einrichtung voraussetze und dass der Sparkassenverband keine fremdnützig bestimmte Einrichtung in diesem Sinne sei, sei zutreffend.

Das Finanzgericht sei aber zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Tätigkeit des Klägers in einem anderen Gesetz (als dem UStG) als ehrenamtlich erwähnt werde. Die Satzung des Sparkassenverbandes X vom 07.04.1965 i. d. F. vom 25.11.2002, in dessen § 11 Abs. 5 die Tätigkeit des Klägers als ehrenamtlich bezeichnet werde, sei kein Gesetz im Sinne der Rechtsprechung zu § 4 Nr. 26 UStG.

Zwar handele es sich bei der Satzung des Sparkassenverbandes X um eine autonome öffentlich-rechtliche Satzung, die von einer mit Satzungsautonomie ausgestatteten juristischen Person des öffentlichen Rechts für ihren Bereich erlassen wurde und damit unter den Gesetzesbegriff des § 4 AO falle. Der von der Rechtsprechung zur Definition der ehrenamtlichen Tätigkeit verwendete Gesetzesbegriff sei aber enger als der des § 4 AO und umfasse jedenfalls keine Satzungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts.

**3.** Diese (enge) richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr. 26 UStG sei durch das Unionsrecht geboten. Lasse der Gesetzestext mehrere Auslegungen zu und sei nur eine mit dem Unionsrecht vereinbar, so sei der Auslegung der Vorzug zu geben, nach der die Norm nicht als unionsrechtswidrig zu beurteilen sei (z.B. BFH-Urteil vom 15.02.2012 - XI R 24/09 – BStBl. II 2013, 712, m. w. N.; Anm. Grube, jurisPR-SteuerR 24/2012 Anm. 4; vgl. auch BFH-Urteil vom 24.09.2014 - V R 11/14 - BFH/NV 2015, 528). Die richtlinienkonforme Auslegung ermögliche es damit, zu weit gefasste Regelungen des nationalen Rechts im Rahmen des nach dem Wortlaut der Regelung Möglichen einschränkend auszulegen.

Vorliegend sei zu berücksichtigen, dass die Steuerbefreiungen des § 4 UStG grundsätzlich eng auszulegen seien, weil sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellten, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringe, der Umsatzsteuer unterliege (st. Rspr., z.B. EuGH-Urteil vom 05.07.2012 - C-259/11 - DStR 2012, 1440 = EuZW 2012, 958 „DTZ Zadelhoff“). Außerdem sehe die Richtlinie 77/388/EWG überhaupt keine Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeiten vor. Lediglich eine Protokollerklärung zu Artikel 4 der Richtlinie 77/388/EWG stelle es den Mitgliedstaaten frei, ehrenamtliche Leistungen von der Steuer zu befreien. Infolgedessen sei umstritten, inwieweit § 4 Nr. 26 UStG überhaupt im Einklang mit der Richtlinie 77/388/EWG stehe (zweifelnd Kulmsee in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 4 Nr. 26 Rn. 11; bejahend Handzik in: Offerhaus/Söhn/Lange, § 4 UStG Nr. 26 Rn. 5; verneinend Oelmaier in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 26 Rn. 4).

Vor diesem Hintergrund gebe es keine Veranlassung, eine Tätigkeit, die weder im allgemeinen Sprachgebrauch herkömmlicherweise als ehrenamtlich bezeichnet noch vom materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit umfasst werde, nur deshalb als ehrenamtlich anzusehen, weil eine Körperschaft des öffentlichen Rechts diese an sie ausgeführte Tätigkeit in ihrer Satzung als ehrenamtlich bezeichne. Das gelte umso mehr, als die Körperschaft andernfalls allein durch entsprechende Behandlung in

der Satzung selbst über die Steuerbefreiung der an sie ausgeführten Tätigkeiten entscheiden könnte.

**II.** Die Tätigkeit des Klägers als Vorstandsmitglied und Mitglied des Ausschusses falle aus diesen Gründen zwar nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 26 UStG, gleichwohl unterliege die Tätigkeit des Klägers im Streitjahr im Ergebnis nicht der Umsatzbesteuerung, weil ihm Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO zustehe. Danach dürfe bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden sei, geändert habe. Damit würden die Fälle umfasst, in denen sich die Rechtsprechung erst nach dem Erlass des ursprünglichen Bescheids, aber vor Erlass des Änderungsbescheids geändert habe. In diesem Fall sei der Steuerpflichtige so zu behandeln, wie er ohne die Rechtsprechungsänderung gestanden hätte (vgl. BFH-Urteil vom 25.04.2013 - V R 2/13 – BStBl. II 2013, 844, 1. Leitsatz; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 3/2014 Anm. 1).

**1.** Der Senat habe die Vergütung von Aufsichtsratsmitgliedern von Genossenschaftsbanken als nach § 4 Nr. 26 UStG steuerfrei behandelt (BFH-Urteil vom 27.07.1972 - V R 33/72 – BStBl. II 1972, 844). Die Verwaltung habe die Wirkungen dieses Urteils auf Verwaltungsratsmitglieder von Sparkassen ausgedehnt (BMF-Schreiben vom 21.05.1975, BStBl. I 1975, 684). Zwar sei dieses BMF-Schreiben aufgrund des BMF-Schreibens vom 21.01.1985 (IV A 3 S 7015 1/85 – BStBl. I 1985, 55) zunächst auf Umsätze nach dem 31.12.1984 nicht mehr angewandt und durch das BMF-Schreiben zur Eindämmung der Normenflut vom 07.06.2005 (IV C 6 O 1000 86/05 – BStBl. I 2005, 717) ganz aufgehoben worden. Es bestehe aber Einvernehmen zwischen den Beteiligten, dass die Verwaltung gleichwohl die Vergütungen von Aufsichtsräten und Verwaltungsratsmitgliedern auch von Sparkassen weiterhin als steuerfrei behandelt habe. Daher sei davon auszugehen, dass die BFH-Rechtsprechung in der bisherigen Steuerfestsetzung in Gestalt der als Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 168 AO) geltenden Steuererklärung vom 02.01.2008 angewandt worden sei. Der Anwendungsbereich des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO umfasse auch Steueranmeldungen, die gemäß § 168 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstünden (BFH-Urteil vom 02.11.1989 - V R 56/84 – BStBl. II 1990, 253, 1. Leitsatz).

**2.** Der Senat habe anschließend seine Rechtsprechung zur Steuerfreiheit der Aufsichtsrats Tätigkeit für Volksbanken geändert und die Tätigkeit nunmehr der Umsatzsteuer unterworfen (BFH-Urteil vom 20.08.2009 - V R 32/08 – BStBl. II 2010, 88). Diese Rechtsprechungsänderung habe in den Umsatzsteuerbescheiden vom Januar 2012 und vom November 2012 nicht zuungunsten des Klägers berücksichtigt werden dürfen. Dem stehe nicht entgegen, dass der Kläger seine Steuererklärung Februar 2011 zuvor selbst berichtet habe, weil er auch darin seine Tätigkeit als Vorstandsmitglied und Mitglied des Ausschusses als umsatzsteuerfrei behandelt habe.

**3.** Der Kläger sei deshalb so zu stellen, wie er ohne die Rechtsprechungsänderung durch das BFH-Urteil vom 20.08.2009 (V R 32/08) gestanden hätte. Ohne die Rechtsprechungsänderung hätte die Verwaltung die Tätigkeit des Klägers als steuerfrei belassen.

## C. Kontext der Entscheidung

**I.** Im Hinblick auf das Entscheidungsergebnis dahingehend, dass die selbstständigen Vorstands- und Ausschusstätigkeiten des Vorstandsvorsitzenden einer Sparkasse bei einem Sparkassenverband nicht als ehrenamtlich i.S.v. § 4 Nr. 26 UStG gelten können, birgt das Besprechungsurteil keine Überraschungen. Denn der XI. Senat des BFH hatte bereits im Jahr 2008 entschieden, dass Leistungen eines Mitglieds eines Vereinsvorstandes bei eigennützigem Erwerbsstreben keine ehrenamtliche Tätigkeit darstellen und deshalb steuerpflichtig sind (BFH-Urteil vom 14. Mai 2008 - XI R 70/07 – BStBl. II 2008, 912, m. Anm. Grube, jurisPR-SteuerR 50/2008 Anm. 6). Im Jahr 2009 hat der V. Senat des BFH zudem klargestellt, dass die Tätigkeit im Aufsichtsrat einer Volksbank gleichfalls nicht als ehrenamtlich i. S. d. § 4 Nr. 26 UStG gelten kann (BFH-Urteil vom 20.08.2009 - V R 32/08 – BStBl. II 2010, 88). Auf den Streitfall waren diese Rechtsgrundsätze zwar grundsätzlich zu übertragen. Da es aber um das Streitjahr 2006 ging, bei dem diese - neuere - Rechtsprechung des BFH noch nicht galt, konnte der Kläger für sich zu Recht in Anspruch nehmen, für die begehrte Steuerbefreiung noch auf die frühere Rechtsprechung des BFH vertraut zu haben, wonach für ein Mitglied des Aufsichtsrats einer Genossenschaft die Anwendung der Steuerbefreiung in § 4 Nr. 26 lit. b UStG in Betracht kam (BFH-Urteil vom 27.07.1972 - V R 33/72 – BStBl. II 1972, 844). Der BFH hat in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass die Finanzverwaltung die Wirkungen dieser früheren Entscheidung auf Verwaltungsratsmitglieder von Sparkassen ausgedehnt habe (BMF-Schreiben vom 21.05.1975), und dass die Verfahrensbeteiligten trotz der zwischenzeitlich erfolgten Aufhebung dieser Verwaltungsanweisung im Jahr 2005 (BStBl. I 2005, 717) im Streitjahr 2006 offenbar einvernehmlich von dieser Rechtslage ausgegangen seien.

**II.** Der BFH verweist zudem zu Recht auf das Problem, ob die in § 4 Nr. 26 UStG vorgesehene Steuerbefreiung überhaupt eine unionsrechtliche Rechtsgrundlage hat (vgl. auch BFH-Urteil vom 19.04.2012 - V R 31/11 - BFH/NV 2012, 1831 Rn. 30; Anm. Fischer, jurisPR-SteuerR 47/2012 Anm. 5). Denn eine entsprechende Steuerbefreiung ist weder in der Richtlinie 77/388/EWG noch in der seit dem 01.01.2007 geltenden MwStSystRL vorgesehen. Der nationale Gesetzgeber stützte die Beibehaltung dieser ursprünglich auch im Unionsrecht geregelten Steuerbefreiung auf eine Protokoll-erklärung des Rates und der Kommission zu Artikel 4 der Richtlinie 77/388/EWG, wonach es den Mitgliedstaaten freistehe, Personen, die ehrenamtliche Tätigkeiten ausübten, nicht der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Wegen des lediglich norminterpretierenden Charakters von Protokoll-erklärungen wird in der Literatur zunehmend bezweifelt, ob dies als unionsrechtliche Grundlage für die Regelung in § 4 Nr. 26 UStG genügt (verneinend z.B. Oelmaier in: Sölch/Ringleb, § 4 Nr. 26 UStG Rn. 4; Kulmsee in: Reiß/Kraeusel/Langer, § 4 Nr. 26 UStG Rn. 9). Der BFH hat in diesem Zusammenhang aber bereits geklärt, dass ein Anwendungsvorrang der Richtlinie nicht in Betracht kommt, weil diese nicht günstiger ist als die Regelung im UStG; daher kann das etwaige Fehlen einer unionsrechtlichen Grundlage allenfalls bei der gebotenen - engen - Auslegung der Steuerbefreiung eine Rolle spielen (BFH-Urteil vom 20.08.2009 - V R 32/08 – BStBl. II 2010, 88 Rn. 33; Kulmsee in: Reiß/Kraeusel/Langer, § 4 Nr. 26 UStG Rn. 10). Dass die in § 4 Nr. 26 UStG vorgesehene Steuerbefreiung unabhängig davon dem Grunde nach angemessen und geboten er-

scheint, steht im Übrigen außer Frage und bedarf keiner weiteren Erörterung (vgl. auch Heidner in: Bunjes, 14. Aufl. 2015, § 4 Nr. 26 UStG Rn. 1).

#### **D. Auswirkungen für die Praxis**

Wegen der inzwischen durch die neuere BFH-Rechtsprechung geklärten Rechtslage, wonach die Steuerbefreiung in § 4 Nr. 26 UStG auf selbstständige Tätigkeiten im Aufsichtsrat bzw. Ausschuss eines Sparkassenverbandes nicht mehr anwendbar ist, sind die Rechtsgrundsätze des Besprechungsurteils allenfalls auf Sachverhalte übertragbar, für die - ähnlich wie im Streitfall - noch die günstigere frühere Rechtsprechung galt, auf deren Fortbestand der jeweilige Betroffene je nach den zu prüfenden Umständen im Einzelfall noch vertrauen durfte.

#### **Autorin und Fundstelle:**

Richterin am BFH Dr. **Friederike Grube** - **jurisPR-SteuerR** 17/2016 Anm 4