

Unterliegt das Freiwilligenpauschale der Umsatzsteuer?

Der Beitrag schnell gelesen

Mit dem Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023¹ wurde mit Wirkung ab 2024 das sog. „Freiwilligenpauschale“ eingeführt, womit die Zahlungen an Freiwillige von der Einkommensteuer befreit werden. Aus Sicht der Umsatzsteuer stellt sich im Zusammenhang mit dem Freiwilligenpauschale die Frage, ob der Freiwillige für dieses Pauschale Umsatzsteuer in Rechnung stellen muss.

Steuerrecht

§§ 34 ff BAO; § 2 UStG; Art 132 Abs 1 lit g Mehrwertsteuererrichtlinie

RFG 2026/11



Mag.^a KATJA PILZ, Steuerberaterin und Director, BDO Graz.
Mag.^a DANIELA SPERZ, Director, BDO Wien.

Inhaltsübersicht:

- A. Was ist das Freiwilligenpauschale?
- B. Wie ist das Freiwilligenpauschale umsatzsteuerlich zu behandeln?
 1. Trägt der Freiwillige ein Unternehmerrisiko und wird er deshalb selbstständig tätig?
 2. Liegt ein Leistungsaustausch gegen Entgelt vor oder fehlt die Einnahmenerzielungsabsicht?
 3. Prüfung einer Steuerbefreiung auf europarechtlicher Ebene
- C. Vergleich mit Deutschland

A. Was ist das Freiwilligenpauschale?

Um die Arbeit von ehrenamtlich Tätigen steuerlich zu unterstützen, wurde ab 2024 eine ausdrückliche gesetzliche Regelung für Zahlungen von gemeinnützigen Organisationen an ihre Freiwilligen geschaffen („Freiwilligenpauschale“). Diese gesetzliche Regelung ermöglicht gemeinnützigen Organisationen, ihren Freiwilligen steuerfreie Zahlungen zu leisten, sofern diese Körperschaften „der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO“ dienen.

Es gibt zwei Varianten des Freiwilligenpauschales:

- ▶ **Kleine Freiwilligenpauschale:** Ehrenamtliche Einnahmen bis zu € 30,- pro Kalendertag, jedoch maximal € 1.000,- jährlich, sind steuerfrei.
- ▶ **Große Freiwilligenpauschale:** Für besondere Sozialdienste, etwa im Bereich Gesundheits-, Kinder-, Jugend-, Alten- oder Katastrophenhilfe sowie für Funktionen als Ausbilder oder Übungsleiter, kann die Steuerbefreiung auf bis zu € 50,- pro Kalendertag und € 3.000,- jährlich ausgeweitet werden. Die Tätigkeiten, die unter diese Regelung fallen, fördern die geistige und körperliche Entwicklung anderer Menschen oder unterstützen deren Fürsorge und Schutz.

Wenn ein ehrenamtlich Tätiger im Laufe eines Kalenderjahrs sowohl Tätigkeiten gem lit a als auch lit b ausübt, soll insgesamt höchstens der Jahresbetrag des großen Freiwilligenpauschales steuerfrei belassen werden können. Der Höchstbetrag pro Einsatztag wird davon nicht berührt.

Die **Zahlungen** müssen allerdings **freiwillig erfolgen**, damit die Steuerfreiheit greift. Eine Verpflichtung oder vertragliche Bindung zwischen der Organisation und den Freiwilligen könnte dazu führen, dass die Begünstigungen der Freiwilligenpauschale nicht anwendbar sind.

B. Wie ist das Freiwilligenpauschale umsatzsteuerlich zu behandeln?

Um beurteilen zu können, ob das Freiwilligenpauschale umsatzsteuerpflichtig ist, muss zunächst geklärt werden, ob der Freiwillige als Unternehmer iSd UStG einzustufen ist. Die Unternehmereigenschaft wird durch § 2 UStG definiert und setzt voraus, dass die Tätigkeit folgende Merkmale erfüllt:

- ▶ **Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit:** Die Tätigkeit muss nachhaltig ausgeübt werden und Einnahmenerzielungsabsicht aufweisen, wobei eine tatsächliche Gewinnerzielung nicht zwingend erforderlich ist.
- ▶ **Selbständigkeit:** Die Tätigkeit muss selbständig ausgeführt werden, dh, der Steuerpflichtige arbeitet eigenverantwortlich und ohne Weisungsgebundenheit. Zudem spielt das Tragen des Unternehmerrisikos eine entscheidende Rolle.

In Bezug auf den Freiwilligen, der eine gemeinnützige Tätigkeit leistet, stellt sich die grundlegende Frage, ob diese Tätigkeit selbständig ausgeführt wird und ob eine Einnahmenerzielungsabsicht besteht. Wenn die Tätigkeit als selbständig eingestuft und mit Einnahmenerzielungsabsicht ausgeführt wird, könnte dies dazu führen, dass der Freiwillige als Unternehmer gilt, was wiederum eine Umsatzsteuerpflicht zur Folge haben könnte.

1. Trägt der Freiwillige ein Unternehmerrisiko und wird er deshalb selbstständig tätig?

Für die Einstufung als selbständiger Unternehmer ist das Vorliegen eines Unternehmerrisikos entscheidend. Fehlt dieses Risiko, wird in der Regel von Unselbständigkeit ausgegangen. **Unternehmerrisiko ist gegeben**, wenn der Steuerpflichtige die **Höhe seiner Einnahmen** (durch besonderen Arbeitseinsatz, besondere Tüchtigkeit oder Geschicklichkeit) **beeinflussen**, **Aufträge** auch **ablehnen** kann und für seine **Ausgaben selbst aufkommen muss**, dh, diese nicht vom Auftraggeber ersetzt werden. Selbst

¹ GemRefG 2023, BGBl I 2023/188.

bei einer Pauschalvergütung kann das Unternehmerrisiko bestehen, sofern die Vergütung aufgrund des geschätzten Arbeitsaufwands festgelegt ist und eine uneingeschränkte Haftung für die erbrachten Leistungen besteht.²

Der VwGH hat dazu in seinem Erk vom 20. 12. 2000³ festgestellt, dass ein **Reiseleiter** ein Unternehmerrisiko trägt, weil er Aufträge ablehnen, seine Einkünfte beeinflussen kann und kein Anrecht auf bezahlten Urlaub oder Krankenstand hat. Zudem arbeitet der Reiseleiter meist außerhalb der Infrastruktur des Veranstalters. Der VwGH betont hier, dass die tatsächliche Ausgestaltung der Tätigkeit ausschlaggebend für die Einordnung als Unternehmer ist, unabhängig von der Vertragsbezeichnung.

2. Liegt ein Leistungsaustausch gegen Entgelt vor oder fehlt die Einnahmenerzielungsabsicht?

Neben dem Unternehmerrisiko ist auch die Einnahmenerzielungsabsicht ein wesentliches Indiz für die Unternehmereigenschaft. Entscheidend ist hierbei, ob ein Leistungsaustausch gegen Entgelt vorliegt oder die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt. **Die Einnahmenerzielung muss nicht die primäre Motivation der Tätigkeit sein. Auch ideelle, karitative und gemeinnützige Tätigkeiten können grundsätzlich zu einer Unternehmereigenschaft führen.**⁴ Das Entgelt iSd Umsatzsteuerrechts kann auch in einer freiwilligen Gegenleistung einer dritten Person bestehen. **Die Höhe der Gegenleistung ist ohne Bedeutung. Leistung und Gegenleistung müssen nicht gleichwertig sein.**

Demgegenüber fehlt es an der Einnahmenerzielungsabsicht, wenn Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül oder eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden. Das ist der Fall, wenn das Verhalten des Leistenden von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens und dergleichen bestimmt ist.⁵ In diesem Fall führen auch allfällige Einnahmen (speziell geringe Kostenersätze), die mit dieser Tätigkeit verbunden sind, nicht zur Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit.

Für die umsatzsteuerliche Beurteilung des Freiwilligenpauschales stellt sich die Frage, ob damit nur ein geringfügiger Teil der tatsächlich anfallenden Aufwendungen gedeckt werden soll, die mit der Freiwilligentätigkeit verbunden sind oder hier tatsächlich Einnahmen und eine Einnahmenerzielungsabsicht vorliegen. Diese Frage muss im Einzelfall betrachtet und beurteilt werden.

3. Prüfung einer Steuerbefreiung auf europarechtlicher Ebene

Art 132 Abs 1 lit g Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112/EG verpflichtet die Mitgliedstaaten, Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, die **eng mit Sozialfürsorge und sozialer Sicherheit verbunden** sind, von der **Umsatzsteuer zu befreien**. Diese Befreiung gilt für Leistungen von Altenheimen, Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie anderen Organisationen, die vom jeweiligen Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt wurden.

Allerdings schränkt Art 134 Mehrwertsteuerrichtlinie diese Befreiung insofern ein, als Lieferungen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind, wenn sie nicht unerlässlich für die begünstigten Umsätze sind (lit a) oder wenn sie hauptsächlich dazu dienen, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen in direktem Wettbewerb mit umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen zu verschaffen (lit b).

In der Entscheidung vom 27. 2. 2019⁶ stellte der VwGH fest, dass die Revisionswerberin sich **unmittelbar auf** die Befreiungsbestimmung des **Art 132 Abs 1 lit g** Mehrwertsteuerrichtlinie **berufen kann**, da Österreich die RL nicht richtlinienkonform umgesetzt hatte. Da die Leistungen der Revisionswerberin soziale Fürsorge umfassten und die Organisation als sozial orientierte Einrichtung anerkannt war, konnte sie die Steuerbefreiung beanspruchen – jedoch unter Verlust der Vorsteuerabzugsfähigkeit, was einer unechten Steuerbefreiung entspricht.

Die Befreiungsbestimmung ist jedoch auf Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie andere Organisationen, die vom jeweiligen Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt wurden, beschränkt. **Ein Freiwilliger als natürliche Person kann diese Voraussetzung nicht erfüllen.**

C. Vergleich mit Deutschland

In Deutschland gibt es eine Regelung zur Steuerbefreiung von Umsätzen aus ehrenamtlichen Tätigkeiten (§ 4 Nr 26 UStG Deutschland). Diese Regelung besagt, dass Umsätze steuerfrei sind, wenn die Tätigkeiten für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeführt werden oder wenn die Vergütung ausschließlich aus einem Auslagenersatz sowie einer angemessenen Entschädigung für Zeitaufwand besteht.

Die Steuerbefreiungsregelung im deutschen Steuerrecht stellt klar, dass ehrenamtliche Tätigkeiten unternehmerische Tätigkeiten sein können, aber unter bestimmten Bedingungen von der Umsatzsteuer befreit sind. Diese Regelung ist also notwendig, da der Gesetzgeber davon ausgeht, dass Ehrenamtliche, die für juristische Personen des öffentlichen Rechts arbeiten oder für ihre Tätigkeit nur eine Aufwandsentschädigung und Auslagenersatz erhalten, prinzipiell die Kriterien für eine unternehmerische Tätigkeit erfüllen können.

Eine unmittelbare Grundlage in der MwStSystRL hat diese deutsche Vorschrift nicht.⁷ Die Protokollerklärung zu Art 4 RL 77/388/EWG (6. MwSt-Richtlinie) gewährt den Mitgliedstaaten jedoch die Möglichkeit, ehrenamtliche Tätigkeiten von der Steuer zu befreien. Deutschland hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht (§ 4 Nr 26 UStG Deutschland). Laut Protokollerklärung steht es den Mitgliedstaaten auch frei, Geschäftsführer, Verwalter, Aufsichtsratsmitglieder und Abwickler von Gesellschaften in ihrer Funktion als Organ der Gesellschaft von der Mehrwertsteuer zu befreien. In Österreich wurde diese Ausnahmeregelung auf Aufsichtsratsmitglieder angewendet (§ 6 Abs 1 Z 9 lit b UStG).

Auf den Punkt gebracht

Die umsatzsteuerliche Behandlung des Freiwilligenpauschales auf Ebene des Freiwilligen hängt entscheidend davon ab, ob der Freiwillige als Unternehmer iSd § 2 UStG einzustufen ist. Hierfür sind insb das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit mit Tragen eines Unternehmerrisikos sowie die Einnahmenerzielungsabsicht ausschlaggebend. Wenn diese Merkmale erfüllt sind, könnte der

² Vgl Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Tz 219.

³ VwGH 20. 12. 2000, 99/13/0223.

⁴ VwGH 12. 12. 1952, 2757/50; 30. 11. 1956, 2336/54.

⁵ VwGH 29. 11. 2013, 2013/17/0242.

⁶ VwGH 27. 2. 2019, Ro 2018/15/0022.

⁷ Liebgott in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 4 Nr 26 UStG, Rz 5 (85. Lfg, August 2019).

Freiwillige als Unternehmer gelten, was mangels spezieller Steuerbefreiung in Österreich zu einer Umsatzsteuerpflicht führen würde.

Da in Österreich keine generelle Umsatzsteuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeiten besteht und Art 132 lit g Mehrwertsteuerrichtlinie nicht direkt auf Einzelpersonen anwendbar ist, weil Freiwillige keine gemeinnützigen Organisationen sind, muss die Umsatzsteuerpflicht im Rahmen des Freiwilligenpauschales im Einzelfall sorgfältig geprüft werden.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass ein Freiwilliger, der die Unternehmereigenschaft gem § 2 UStG erfüllt, umsatzsteuerpflichtig ist. In Österreich existiert weder eine Ausnahmebestimmung nach § 6 UStG noch kann sich der Freiwillige direkt auf Unionsrecht berufen.

Wenn die Unternehmereigenschaft des Freiwilligen bejaht wird, könnte eine Steuerbefreiung lediglich im Rahmen der Kleinunternehmerregelung nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG in Betracht kommen.

Plus

ÜBER DIE AUTORINNEN

Mag.^a Katja Pilz ist Senior Managerin, BDO Graz.

Kontaktadresse: BDO Graz, Schubertstraße 62, 8010 Graz.

Tel: +43 5 70 375–8505

E-Mail: katja.pilz@bdo.at

Mag.^a Daniela Sperz, LL.M., ist Steuerberaterin und Director, BDO Wien.

Kontaktadresse: BDO Wien, QBC 4 – Am Belvedere 4, Eingang Karl-Popper-Straße 4, 1100 Wien.

Tel: +43 5 70 375–1685

E-Mail: daniela.sperz@bdo.at

VON DENSELBEN AUTORINNEN ERSCHIENEN

► *Peter Pilz/Katja Pilz/Sperz*, Die Körperschaft öffentlichen Rechts in der USt-Organschaft, RFG 2025/39.

Steuer-Radar

Betreut von Tuba Kandönmez, MSc (WU), LeitnerLeitner

Entwässerungsgraben als Teil des Kanalisationssystems

RFG-SRa 2026/6

Ein Entwässerungsgraben ist dann dem unternehmerischen Bereich einer KöR (Kanalisationsanlage) zuzuordnen, wenn er nach objektiven wasserfachlichen Kriterien einen unverzichtbaren Bestandteil des funktional zusammenhängenden Kanalisationssystems bildet. Für die steuerliche Anerkennung des vollen Vorsteuerabzugs aus den Errichtungskosten ist dabei entscheidend, dass die Anlage primär die ordnungsgemäße Funktion der Abwasserbeseitigung (zB durch hydraulische Entlastung bei Starkregen zur Vermeidung von Fäkalienrückstau) sicherstellt. Eine gleichzeitig bestehende Schutzwirkung vor Überflutungen (hoheitlicher Hochwasserschutz) tritt hinter die technisch-funktionale Einbindung in das Kanalsystem zurück.

TUBA KANDÖNMEZ, MSc (WU), LeitnerLeitner.

Umsatzsteuerrecht

§ 2 Abs 3 UStG

BFG 30. 10. 2024, RV/7106337/2016

Zwangsstrafe wegen Nichteinreichung der Körperschaftsteuererklärung

RFG-SRa 2026/7

Im vorliegenden Fall forderte das Finanzamt die Beschwerdeführerin, eine katholische KöR, zur **Einreichung einer KöSt-Erklärung 2023** (mittels Vordrucks „K2“) auf, gewährte in weiterer Folge eine Fristverlängerung und setzte nach fruchtlosem Ablauf gem § 111 BAO eine **Zwangsstrafe iHv € 500,- fest**. In der Beschwerde brachte die Bf im Wesentlichen vor, sie war 2023 aus-

schließlich im Bereich der Vermögensverwaltung tätig und hat keine (zu veranlagenden) Einkünfte erzielt; eine Erklärungs-pflicht bestehe daher gem § 24 Abs 3 KStG iVm § 42 Abs 2 EStG nicht. Zudem sei die Aufforderung auf den Vordruck „K2“ gerichtet gewesen, obwohl für beschränkt Steuerpflichtige der Vordruck „K3“ vorgesehen sei; die verlangte Leistung sei damit unmöglich, weshalb die Zwangsstrafe unzulässig sei.

Das BFG hielt dem entgegen, dass die Erklärungspflicht **jedemfalls dann besteht**, wenn die **Abgabenbehörde** den Steuerpflichtigen zur **Abgabe** einer Abgabenerklärung **auffordert**; diese Aufforderung kann gem § 133 BAO auch durch Zusendung von Vordrucken erfolgen und ist als verfahrensleitende Verfügung **mit Zwangsstrafe erzwingbar**, und zwar auch dann, wenn die Partei die Rechtsansicht vertritt, nicht abgabepflichtig zu sein (vgl VwGH 26. 1. 1998, 97/17/0035). Der Unmöglichkeitseinwand greife nicht: Die **Aufforderung begründe die Pflicht**, eine **Körperschaftsteuererklärung einzureichen**, **nicht** jedoch die **Pflicht**, hierfür gerade den **Vordruck „K2“ zu verwenden**. Die Bf hätte daher entweder den richtigen Vordruck „K3“ verwenden oder die Erklärung in anderer Form übermitteln können. Eine **objektive Unmöglichkeit** lag somit **nicht vor**. Dem Grunde nach wurde die Zwangsstrafe zu Recht verhängt; im Rahmen des § 20 BAO reduzierte das BFG jedoch die Höhe (insb mangels Abgabennachforderung sowie unter Berücksichtigung der durch den „falschen“ Vordruck mitverursachten Unsicherheiten) auf € 250,-.

TUBA KANDÖNMEZ, MSc (WU), LeitnerLeitner.

Bundesabgabenrecht

§§ 111, 133 BAO

BFG 6. 10. 2025, RV/7103007/2025