Deloitte.

URL: http://mobile.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/bmf-besteuerung-von-aufsichtsratsmitgliedern.html

21.07.2021

Indirekte Steuern/Zoll

BMF: Besteuerung von Aufsichtsratsmitgliedern

Aktuell: Mit Schreiben vom 29.03.2022 hat das BMF sein Schreiben vom 08.07.2021 ergänzt.

BMF-Schreiben vom 08.07.2021:

Trägt das Mitglied eines Aufsichtsrats aufgrund einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko, ist er nicht selbständig tätig und umsatzsteuerrechtlich kein Unternehmer.

Hintergrund
Trägt das Mitglied eines Aufsichtsrats aufgrund einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko, ist er nicht als umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer tätig, da er nicht selbständig tätig ist. Das hatte der BFH entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung mit Urteilen vom 27.11.2019 (V R 23/19, V R 62/17) entschieden. Ausgangspunkt für die Änderung der Rechtsprechung des BFH war eine zuvor ergangene Entscheidung des EuGH (Urt. v. 13.06.2019, C-420/18, IO zum Aufsichtsratsmitglied einer Stiftung), die der BFH bei der Auslegung des nationalen Rechts zu berücksichtigen hatte. Der EuGH vertritt die Rechtsauffassung, dass ein Aufsichtsratsmitglied einer niederländischen Stiftung, die hilfsbedürftigen Personen dauerhaft Wohnraum zur Verfügung stellt, kein Unternehmer ist, wenn er weder im eigenen Namen noch auf eigene Rechnung oder Verantwortung tätig ist und kein wirtschaftliches Risiko trägt. Letzteres folgte daraus, dass das Aufsichtsratsmitglied eine feste Vergütung erhielt, die weder von der Teilnahme an Sitzungen noch von seinen tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden abhängig war. Ebenso hatten mögliche fahrlässige Handlungen keine unmittelbare Auswirkung auf die Vergütung. Diesem Ansatz folgend schränkte der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern für den Fall ein, dass das Aufsichtsratsmitglied eine Festvergütung erhält und damit kein Vergütungsrisiko trägt. Die geänderte Rechtssprechungsansicht stand bislang nicht im Einklang mit der Anweisung der Finanzverwaltung im UStAE (Abschn. 2.2. Abs. 2 S. 7 UStAE), so dass hinsichtlich der geänderten Rechtsprechung Vertrauensschutz bestand und sich Aufsichtsratsmitglieder und beaufsichtigte Gesellschaft hierauf weiter berufen konnten. Mit dem aktuellen BMF-Schreiben ist die Anweisung der Finanzverwaltung nun geändert worden.

BMF Schreiben v. 08.07.2021: Trägt das Aufsichtsratsmitglied das Vergütungsrisiko?
Danach ist das Aufsichtsratsmitglied nicht selbständig tätig, sofern es eine nicht variable Festvergütung erhält. Denn das Aufsichtsratsmitglied trägt in diesen Fällen kein Vergütungsrisiko. Eine Festvergütung liegt insbesondere im Fall einer pauschalen Aufwandsentschädigung vor, die für die Dauer der Mitgliedschaft im Aufsichtsrat gezahlt wird. Sitzungsgelder, die das Mitglied des Aufsichtsrats nur erhält, wenn es tatsächlich an der Sitzung teilnimmt, sowie nach dem tatsächlichen Aufwand bemessene Aufwandsentschädigungen sind keine Festvergütungen. In den Fällen, in denen die Vergütung des Aufsichtsratsmitglieds sowohl aus festen als auch variablen Bestandteilen besteht (sog. Mischvergütungen), ist für die Frage der Selbständigkeit der prozentuale Anteil der variablen Vergütung entscheidend. Beträgt dieser im Kalenderjahr mind. 10% der gesamten Vergütung inkl. Aufwandsentschädigungen, ist das Aufsichtsratsmitglied grundsätzlich selbständig tätig. Bei der Ermittlung der 10% Grenze bleiben Reisekostenerstattungen unberücksichtigt. Die Voraussetzungen sind für jedes Mandat eines Aufsichtsrats gesondert zu prüfen. Das BMF betont, dass das Mitglied eines Aufsichtsrats nicht schon deshalb ein Vergütungsrisiko trägt, weil seine Vergütung nachträglich für mehrere Jahre ausgezahlt wird. Auch eine Haftung für pflichtwidriges Verhalten nach § 116 AktG ist allein nicht ausreichend, um die Selbständigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds, das kein Vergütungsrisiko trägt, zu begründen. Das alles gilt auch für Mitglieder von Ausschüssen und Mitglieder andere Gremien, die der Kontrolle der Geschäftsführung dienen.

Sonderregelung für Beamte: Auch bei Vorliegen des Vergütungsrisikos keine Selbständigkeit

Es bleibt bei der Sonderregelung für Beamte oder andere Bedienstete einer Gebietskörperschaft, die die Aufsichtsratstätigkeit auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung ihres Arbeitgebers oder Dienstherrn übernommen haben und aufgrund beamten- oder dienstrechtlichen Vorschriften verpflichtet sind, einen Teilbetrag der Vergütung an den Arbeitgeber/Dienstherrn abzuführen. Unterliegen diese Mitglieder der öffentlich-rechtlichen Abführungspflicht, ist es auch bei einem bestehenden Vergütungsrisiko nicht zu beanstanden, wenn diese allein auf Grund dieser Tätigkeit ebenfalls als nicht selbständig tätig behandelt werden (so auch schon OFD FfM v. 04.10.2013).

Anwendungszeitpunkt des BMF-Schreibens
Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird es – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs – hingegen nicht von der Finanzverwaltung beanstandet, wenn die Leistungen, die bis zum 31.12.2021 ausgeführt werden, nach der bisherigen Verwaltungsauffassung (Abschnitt 2.2. Abs. 2 Satz 7 und Abs. 3 Satz 1 UStAE) beurteilt werden.

Anmerkung
Während die Finanzverwaltung nach der Veröffentlichung der BFH Entscheidungen zunächst noch abgewartet hatte, ergingen in der Zwischenzeit mehrere finanzgerichtliche Urteile (Niedersächsisches FG Urt. v. 19.11.2019, Az. 5 K 282/18 sowie Urt. v. 08.10.2020, Az. 5 K 162/19, zur Tätigkeit eines Verwaltungsratsvorsitzenden sowie zur Tätigkeit eines Mitglieds eines berufsständischen Versorgungswerks; FG Hamburg Urt. v. 08.09.2020, 6 K 131/18, zur Tätigkeit eines Vorstandsmitglied einer öffentlich-rechtlich organisierten Berufskammer). Mit dem jetzt veröffentlichten Schreiben greift die Finanzverwaltung Aspekte dieser Urteile auf. Neben Aufsichtsratsmitgliedern einer AG sind auch die Mitglieder anderer Kontrollgremien von GmbHs, KGaAs, öffentlich-rechtlichen oder gemeinnützigen Körperschaften, Stiftungen oder Genossenschaften von der Änderung der Verwaltungsansicht betroffen. In Abweichung der finanzgerichtlichen Entscheidungen gilt die geänderte Verwaltungsauffassung allerdings nicht für Mitglieder von Leitungsgremien selbst.

Im Rahmen der Nichtbeanstandungsfrist (bis zum 01.01.2022), sollten sich die Mitglieder von Kontrollgremien und beaufsichtigten Gesellschaften mit der geänderten Verwaltungsauffassung und deren konkreten Auswirkungen (Vor-/Nachteile) auseinandersetzen. Zu differenzieren ist dabei stets zwischen dem Organ selbst und dessen Mitgliedern. Es kommt darauf an, dass das Mitglied nicht der Ausübung, sondern der Kontrolle der Geschäftsführung einer juristischen Person oder Personenvereinigung dient. Wird bereits jetzt eine 10%-Grenze des variablen Vergütungsanteils des Aufsichtsratsmitglieds überschritten (bei Überschreitung handelt das Mitglied umsatzsteuerrechtlich als Unternehmer und unterliegt der Steuerpflicht), sollte geprüft werden, ob es auch künftig dabei bleiben soll oder ob sich in diesen Fällen nicht eine Überarbeitung des Vergütungssystems - auch aus Sicht der beaufsichtigten Gesellschaft - anbietet. Denn nur, wenn die 10%-Grenze nicht erreicht wird und die Gesellschaft nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, können sich finanzielle Vorteile ergeben. Das ist insbesondere für Unternehmen aus dem Finanz-, Versicherungs- oder Gesundheitssektor von Interesse. Auch aus Sicht des Mitglieds kann die Unterschreitung der 10%-Grenze des variablen Vergütungsanteils attraktiv sein, da sämtliche Erklärungspflichten und der damit einhergehende Deklarationsaufwand entfallen. Im Hinblick auf die 10%-Grenze des variablen Vergütungsanteils stellt sich nach dem BMF-Schreiben allerdings noch die Frage, welche Fallgestaltungen gemeint sind, wenn das BMF ausführt, dass in „begründeten Fällen“ Ausnahmen hiervon erlaubt sind. Mit dieser Wendung entsteht beim Rechtsanwender der Eindruck, als ob es sich bei der 10%-Grenze nur um eine Art Richtschnur handeln soll und nicht etwa um eine starr anzuwendende Grenze.

Betroffene Normen
Abschnitt 2.2. Abs. 2 Satz 7 und Abs. 3 Satz 1 UStAE; § 2 Abs. 1 UStG

Fundstellen
BMF, Schreiben vom 29.03.2022, III C 2 - S 7104/19/10001 :005

BMF, Schreiben vom 08.07.2021, III C 2 - S 7104/19/10001 :003 , lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Ihre Ansprechpartner

Dr. Ulrich Grünwald
Partner
ugruenwald@deloitte.de
Tel.: +49 30 25468 258

Dr. Diana-C. Kurtz
Senior Manager
dkurtz@deloitte.de
Tel.: +49 89 29036 8025

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.