



# BMF ÄNDERT UMSATZBESTEUERUNG VON AUFSICHTSRÄTEN

Der EuGH und dem folgend der BFH entschieden, dass ein Mitglied eines Aufsichtsrats nur unter bestimmten Voraussetzungen einer umsatzsteuerrechtlich als selbständig zu bewertenden Tätigkeit nachgeht und somit nur in diesen Fällen als Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne anzusehen ist. Dieser Rechtsauffassung folgt nun auch das BMF, was spätestens ab 2022 in zahlreichen Fällen sowohl auf Seiten der Aufsichtsratsmitglieder als auch der Unternehmen zu neuen umsatzsteuerrechtlichen Folgen führen wird. Unter Umständen besteht bereits früher Handlungsbedarf. Auch Mitglieder von anderen Kontrollgremien sind von den Aussagen des BMF betroffen.

## **BMF REAGIERT AUF DIE RECHTSPRECHUNG**

Nach dem Urteil des EuGH in der Rechtssache IO (Urteil vom 13.06.2019, C-420/18) und dem Urteil des BFH vom 27.09.2019 (V R 23/19) hatte sich angekündigt, dass die deutsche Finanzverwaltung ihre Rechtsauffassung zur Umsatzbesteuerung von Aufsichtsräten ändern muss. Das nunmehr vorliegende BMF-Schreiben kam allerdings überraschend und durch die Hintertür. Das Schreiben datiert zwar vom 08.07.2021, wurde allerdings erst am 12.07.2021 an verschiedene Verbände geschickt. Die Veröffentlichung auf der Webseite des BMF und der Versand über den offiziell-

len Verteiler des BMF erfolgte gar erst am 19.07.2021. Dem Vernehmen nach herrschte selbst unter den Mitarbeitern des BMF zwischenzeitlich Unklarheit darüber, ob das Schreiben als Entwurf oder bereits in gültiger Fassung vorliegt.

## **KERNAUSSAGEN DES BMF**

Mit dem nun als final anzusehenden Schreiben vom 08.07.2021 ändert das BMF seine bisherige Rechtsauffassung. Bislang war es davon ausgegangen, dass ein Mitglied eines Aufsichtsrats seine Tätigkeit selbständig ausübt (Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE). Nach dem

Schreiben ist das Mitglied eines Aufsichtsrats nicht mehr selbständig tätig und damit - sofern keine anderweitige selbständige Tätigkeit gegeben ist - nicht mehr umsatzsteuerlich als Unternehmer anzusehen, wenn es aufgrund einer (nicht variablen) Festvergütung kein Vergütungsrisiko trägt. Eine Festvergütung liegt insbesondere bei einer pauschalen Aufwandsentschädigung vor, die das Aufsichtsratsmitglied für die Dauer der Mitgliedschaft im Aufsichtsrat erhält. Sitzungsgelder, die nur für tatsächliche Sitzungsteilnahmen gezahlt werden, sind keine Festvergütungen. Gleiches gilt für nach dem tatsächlichen Aufwand bemessene Aufwandsentschädigungen.

Besteht die Vergütung des Aufsichtsratsmitglieds aus festen und variablen Bestandteilen gilt Folgendes: Das Aufsichtsratsmitglied ist grundsätzlich selbständig tätig, wenn die variablen Bestandteile im Kalenderjahr mindestens 10 % der gesamten Vergütung betragen (einschließlich erhaltener Aufwandsentschädigungen). Das BMF lässt in „begründeten Fällen“ Ausnahmen von dieser Regel zu. Wann ein solcher „begründeter Fall“ vorliegt, erläutert das BMF nicht. Reisekostenerstattungen sind keine Vergütungsbestandteile und bei der Ermittlung der 10 %-Grenze nicht zu berücksichtigen.

Diese Grundsätze sind für jedes Mandat eines Aufsichtsrats separat zu prüfen.

Ein Vergütungsrisiko soll nicht schon deshalb vorliegen, weil die Vergütung des Aufsichtsratsmitglieds nachträglich für mehrere Jahre ausgezahlt wird. Der Status des Aufsichtsratsmitglieds nach anderen, insbesondere aktienrechtlichen Vorschriften bleibt durch diese neuen umsatzsteuerlichen Regelungen unberührt. Umgekehrt führt auch die Haftung nach § 116 AktG für pflichtwidriges Verhalten nicht dazu, dass

das Aufsichtsratsmitglied selbständig tätig ist, wenn es kein Vergütungsrisiko trägt.

Für Beamte und andere Bedienstete einer Gebietskörperschaft gelten Sonderregeln. Haben diese die Aufsichtsratsmitgliedschaft auf Veranlassung ihres Arbeitgebers oder Dienstherrn übernommen und sind nach beamten- oder dienstrechtlichen Vorschriften verpflichtet, die Vergütung bis auf einen festgelegten Betrag an den Arbeitgeber oder Dienstherrn abzuführen, kann deren Tätigkeit trotz bestehendem Vergütungsrisiko als nicht selbständig behandelt werden. Dies gilt entsprechend auch für Mitglieder der Bundes- oder einer Landesregierung.

Diese neuen Grundsätze gelten auch für Mitglieder von Ausschüssen, die der Aufsichtsrat nach § 107 Abs. 3 AktG bestellt hat. Darüber hinaus gelten sie für alle anderen Mitglieder von Kontrollgremien der Geschäftsführung, nicht aber für Mitglieder von Geschäftsführungsgremien.

Die Regelungen des Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Zur Vermeidung von Übergangsproblemen besteht allerdings - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs - eine Nichtbeanstandungsfrist. Danach wird es nicht beanstandet, wenn für bis einschließlich 31.12.2021 erbrachte Leistungen die bisher geltenden Regelungen angewendet werden.

## **FOLGEN FÜR DIE PRAXIS**

Aufsichtsratsmitglieder, Mitglieder anderer Kontrollgremien und die entsprechenden Unternehmen, juristischen Personen und/oder Personenvereinigungen müssen nun prüfen, wie die Leistungen des jeweiligen Mitglieds umsatzsteuerrechtlich zu behandeln sind. Dabei gelten folgende Grundsätze:

- › Festvergütung: das Mitglied ist nicht selbständig tätig und erbringt im Hinblick auf seine Aufsichtsrats-tätigkeit keine umsatzsteuerbaren und -pflichtigen Leistungen.
- › Variable Vergütung: das Mitglied ist selbständig tätig und erbringt somit umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistungen.
- › Mischvergütung (feste und variable Vergütungsbestandteile):
  - variable Vergütung <10 %: das Mitglied ist nicht selbständig tätig.
  - variable Vergütung ≥10 %: das Mitglied ist selbständig tätig.

In der Praxis werfen insbesondere Tätigkeiten als Mitglied eines Beirats Fragen auf. Sind Beiratstätigkeiten von den Neuregelungen ebenfalls umfasst? Das BMF hat in dem Schreiben seine bisherige Aussage in Abschn. 2.2 Abs. 3 Satz 1 UStAE ersatzlos gestrichen. Danach war ein Kommanditist, der als Mitglied eines Beirats, dem vor allem Zustimmungs- und Kontrollrechte übertragen sind, gegenüber der Gesellschaft selbständig tätig. Hieraus und aus der Aussage, dass sämtliche Kontrollgremien der Geschäftsführung erfasst sind, wird man schließen müssen, dass zumindest Mitgliedschaften in Beiräten mit geschäftsführungskontrollierender Funktion von den Neuregelungen erfasst sind. Beiräte, denen lediglich eine beratende oder repräsentative Funktion zukommt, dürften nicht erfasst sein. Hier gilt es, den jeweiligen Einzelfall genau zu prüfen.

Zu beachten ist auch, dass die ertragsteuerrechtliche Einstufung der Aufsichtsrats-tätigkeit als selbständige Leistung nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG für die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation unerheblich ist. Das BMF-Schreiben hebt den Grundsatz, dass die Selbst-

ständigkeit natürlicher Personen für die Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu erfolgen hat, ausdrücklich auf (Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 1 und 2 UStAE n.F.).

Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass Aufsichtsräte ihre Leistungen umsatzsteuerrechtlich nach herrschender Auffassung in der Regel erst mit Abschluss der Hauptversammlung erbringen. Die Nichtbeanstandungsfrist gilt nur für Leistungen, die bis zum 31.12.2021 erbracht wurden.

Sofern die nächste Hauptversammlung erst im Jahr 2022 stattfindet, sind daher schon jetzt entsprechende (Voraus-)Rechnungen oder Gutschriften an die neue Rechtauffassung des BMF anzupassen. Im Jahr 2021 bereits erteilte Rechnungen sind ggf. zu berichtigen. Ansonsten droht, dass das jeweilige Mitglied des Aufsichtsrats die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 UStG schuldet und der Aktiengesellschaft der Vorsteuerabzug versagt wird.

## **WAS KÖNNEN SIE TUN?**

### **AUFSICHTSRÄTE**

Die Vergütungsvereinbarungen von Aufsichtsräten sollten im Hinblick auf die durch das BMF aufgestellten Grundsätze durchgesehen werden. Ist danach fortan von der Unselbständigkeit des Aufsichtsrates auszugehen, ist die Rechnungsstellung aufgrund der im BMF-Schreiben enthaltenen Nichtbeanstandungsregelung für Leistungen, die ab dem Jahr 2022 erbracht werden, anzupassen und regelmäßig nur der Nettobetrag auszukehren. Das Aufsichtsratsmitglied darf zukünftig keine Umsatzsteuer offen in seiner Rechnung ausweisen. Korrespondierend sind Gutschriften netto (ohne

Ausweis von Umsatzsteuer) auszustellen. Hiervon dürften regelmäßig auch Rechnungen über die Teilnahme an Aufsichtsratsitzungen im Jahr 2021 betroffen sein, denn die Leistungen der Aufsichtsräte werden regelmäßig mit Feststellung des Jahresabschlusses auf der Hauptversammlung und damit erst im Folgejahr erbracht.

Soweit an der Unternehmerstellung des Aufsichtsratsmitglieds auch für die Zukunft festgehalten werden soll, ist eine Anpassung der Vergütungsvereinbarung im Hinblick auf einen variablen Vergütungsanteil geboten.

#### MITGLIEDER VON ÜBRIGEN KONTROLLGREMIEN

Auch Mitglieder von anderen Kontrollgremien sollten überprüfen, ob sie von den neuen Verwaltungsgrundsätzen erfasst werden. Dies erfordert neben der Analyse der Vergütungsvereinbarung auch vorgelagert die Einordnung der Leistung (überwachende versus beratende Funktion) und die Klärung der Frage des Leistungszeitpunktes im Hinblick auf die Nichtbeanstandungsregelung.

#### ÜBERWACHENDE TÄTIGKEITEN IN BRANCHEN MIT VORSTEUERABZUGSBESCHRÄNKUNG

Wird der Aufsichtsrat oder das Mitglied eines überwachenden Gremiums in Branchen mit Vorsteuerabzugsbeschränkung tätig, sollte zudem eine Anwendung der Grundsätze für die Vergangenheit erwogen werden, denn die Grundsätze sind laut BMF-Schreiben in allen offenen Fällen anwendbar. Zu beachten ist dabei, dass Korrekturen nur für offene Veranlagungszeiträume vorgenommen werden können. Denn gemäß Abschn. 14c.2 Abs. 5 Satz 6 UStAE ist der geschuldete

Steuerbetrag beim Aussteller der Rechnung für den Zeitraum zu berichtigen, in dem die Rechnung ausgestellt wurde, wenn der Leistungsempfänger daraus bisher keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat.

Sofern unter Berufung auf die geänderten Verwaltungsgrundsätze eine Korrektur für die Vergangenheit angestrebt wird, müssen die Gutschrift bzw. die Rechnung berichtigt werden und das Aufsichtsratsmitglied – abhängig von der Vereinbarung – ggf. die Umsatzsteuer an die Gesellschaft erstatten. Zudem müssen die Umsatzsteuererklärungen berichtigt werden.

Gerne unterstützen wir Sie bei der Klärung der Auswirkungen und der nächsten Schritte in Ihrem Unternehmen bzw. Ihrer Tätigkeit als Aufsichtsrat oder Mitglied eines anderen Kontrollgremiums aufgrund der neuen Rechtslage – kommen Sie einfach auf uns zu.

## IHRE ANSPRECHPARTNER



**Dr. Sandro Nücken**

Partner,  
Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Steuerrecht  
Tel. +49 89 549018-249  
sandro.nuecken@ebnerstolz.de



**Alexander Michelutti**

Partner,  
Steuerberater  
Tel. +49 711 2049-1373  
alexander.michelutti@ebnerstolz.de



**Christine Kauffmann-Braun**

Director,  
Rechtsanwältin, Steuerberaterin  
Tel. +49 711 2049-1465  
christine.kauffmann-braun  
@ebnerstolz.de



**Steffen Lehmann**

Director,  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
Tel. +49 40 37097-416  
steffen.lehmann@ebnerstolz.de



**Robert Backes**

Partner,  
Steuerberater  
Tel. +49 221 20643-174  
robert.backes@ebnerstolz.de

### Herausgeber

Ebner Stolz Mönning Bachem  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte Partnerschaft mbH  
www.ebnerstolz.de

Rechtsstand: 21.7.2021

### Redaktion

Dr. Ulrike Höreth, Tel. +49 711 2049-1371  
Brigitte Stelzer, Tel. +49 711 2049-1535

Diese Publikation enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtig-

keit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser dieser Publikation eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Die Ausführungen unterliegen urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.