



KEINE UNTERNEHMEREIGENSCHAFT VON AUFSICHTSRÄTEN?

Nach bislang ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) wurde ein Aufsichtsratsmitglied in Deutschland als selbständig tätig angesehen, sodass dieser aus umsatzsteuerlicher Sicht Unternehmer war (Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE) und die Tätigkeit in der Regel der Umsatzsteuer unterworfen wurde. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) sah dies in einem niederländischen Fall anders. Er verneinte mit Urteil vom 13.6.2019 (Rs. C 420/18, IO, DStR 2019, S. 1396) bei einem Mitglied des Aufsichtsrats einer Stiftung die Selbstständigkeit und damit die Unternehmereigenschaft. Dies begründete er damit, dass das Aufsichtsratsmitglied weder im eigenen Namen noch auf eigene Rechnung oder Verantwortung tätig werde und dem Aufsichtsrat als Gesamtgremium untergeordnet sei. Aus diesem Grund trage das einzelne Mitglied kein wirtschaftliches Risiko seiner Tätigkeit. Dieser Rechtsauffassung hat sich der BFH nunmehr in seinem Urteil vom 27.11.2019 (Az. V R 62/17) angeschlossen. Trägt das Aufsichtsratsmitglied (wie im Streitfall) aufgrund einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko, verneint der BFH dessen Unternehmereigenschaft.

AUFGABE DER BISHERIGEN RECHTSPRECHUNG, WENN DAS AUFSICHTSRATSMITGLIED KEIN WIRTSCHAFTLICHES RISIKO TRÄGT

› Zukünftig konkrete Ausgestaltung der Aufsichtsrats Tätigkeit und -vergütung entscheidend

Die Entscheidung ist aktuell keinesfalls auf jede Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds übertragbar. Ausdrücklich offen gelassen hat der BFH, in welchen anderen Fällen an der bisherigen Rechtsprechung festgehalten wird. Erhält der Aufsichtsratsmitglied eine variable Vergütung oder einen variablen Vergütungsanteil, kann seine Tätigkeit weiterhin als unternehmerisch einzustufen sein. Ob dies der BFH künftig so entscheiden wird, bleibt allerdings (leider) abzuwarten.

› Tätigkeit als leitender Angestellter des Alleingesellschafters nicht relevant

Nicht entscheidend war, dass das Aufsichtsratsmitglied zugleich leitender Angestellter des Alleingesellschafters der Gesellschaft war, für die er als Auf-

sichtsrat tätig war. Auf die aus dieser Tätigkeit resultierende Verrechnungspflicht gegenüber dem Alleingesellschafter und ein sich hieraus ergebendes Abhängigkeitsverhältnis kam es laut BFH nicht an.

› **Keine Rechtsfolge des § 14c UStG bei Abrechnungen mittels Gutschrift**

Der BFH trifft zudem eine Aussage zur ursprünglich falschen Abrechnung mit Umsatzsteuerausweis mittels Gutschrift (also einer Abrechnung durch den Leistungsempfänger). Grundsätzlich schuldet auch bei solchen fehlerhaften Abrechnungen der leistende Unternehmer die darin ausgewiesene Umsatzsteuer bis zum Widerruf der Gutschrift und der Zustimmung des zuständigen Finanzamtes zur Berichtigung (§ 14c Abs. 2 UStG). Im vorliegenden Fall weicht der BFH jedoch von diesem Grundsatz ab: Soweit über die Leistung des Aufsichtsratsmitglieds mit einer Gutschrift abgerechnet wurde, schuldet das Aufsichtsratsmitglied die darin ausgewiesene Steuer nicht. Denn die Gutschrift wurde entgegen § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG nicht über eine Leistung eines Unternehmers ausgestellt und steht damit einer Rechnung nicht gleich. Durch einen solchen unberechtigten Umsatzsteuerausweis in einer Gutschrift (eines Nichtunternehmers) wird somit keine Steuerschuld nach § 14c UStG begründet. Aus unserer Sicht lässt sich diese Argumentation aber nicht auf den Fall der Abrechnung mittels Rechnung des Nichtunternehmers übertragen.

PRAXISAUSWIRKUNGEN

Die Finanzverwaltung sieht bislang unter Verweis auf die bisherige Rechtsprechung des BFH die Tätigkeit des Aufsichtsratsmitglieds als selbständig an (vgl. Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE). Mit einer Anpassung des Umsatzsteueranwendungserlasses ist zu rechnen, eine Übergangsregelung für offene Veranlagungszeiträume wäre wünschenswert. Für die Vergangenheit (Veranlagungen bis zur Veröffentlichung des genannten Urteils) könnte man sich aber nach unserer Ansicht auf die bisherigen Rechtsgrundsätze berufen. Denn der BFH hat in seiner Pressemitteilung das neue Urteil ausdrücklich als Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung bezeichnet.

Ist die Leistung des Aufsichtsratsmitglieds entsprechend der neuen Rechtsprechungsgrundsätze als nichtunternehmerisch einzustufen, führt dies zum Verlust des Vorsteuerabzugs

- › auf Ebene der Gesellschaft aus einer Rechnung des Aufsichtsratsmitglieds bzw. Gutschrift mit Umsatzsteuerausweis und
- › auf Ebene des Aufsichtsratsmitglieds (bspw. aus Reisekosten, die mit der Aufsichtsrats Tätigkeit im Zusammenhang stehen).

Zudem kann das Aufsichtsratsmitglied zur Abführung der Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 UStG aufgrund unberechtigten Steuerausweises verpflichtet sein, wenn über die Leistung mit einer Rechnung abgerechnet wurde.

Erfolgte die Abrechnung hingegen durch den Leistungsempfänger mittels Gutschrift tritt die Rechtsfolge des § 14c Abs. 2 UStG nicht ein. Das Aufsichtsratsmitglied schuldet die in der Gutschrift ausgewiesene Umsatzsteuer nicht. Da die Gesellschaft aber aus der Gutschrift keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann, muss in der Praxis eine Korrektur der Gutschrift erfolgen. Zudem hat das Aufsichtsratsmitglied die Umsatzsteuer zu erstatten, um den etwaigen Verlust des Vorsteuerabzugs der Gesellschaft zu kompensieren. Inwieweit das Aufsichtsratsmitglied zivilrechtlich zur Rückzahlung der ausgewiesenen Umsatzsteuer verpflichtet ist, hängt grundsätzlich von der mit der Gesellschaft getroffenen Vereinbarung ab.

Positive Wirkung kann die Rechtsprechung für vorsteuerabzugsbeschränkte Branchen, bspw. Versicherungen, Banken, Wohnimmobilienwirtschaft sowie im Gesundheitswesen, haben. Hier wäre zu prüfen, ob man sich ggf. auf die geänderte Rechtsprechung auch mit Wirkung für die Vergangenheit berufen kann/möchte.

WAS KÖNNEN SIE TUN?

› Was ist zukünftig zu beachten?

Erhält das Aufsichtsratsmitglied eine jährlich gleich hohe Festvergütung, sollte die Rechtsprechung des BFH für die Zukunft beachtet und die umsatzsteuerliche Handhabung geändert werden. Spätestens mit Veröffentlichung der Entscheidung können sich sowohl die Gesellschaft als auch die Aufsichtsratsmitglieder für Veranlagungszeiträume, für die noch keine Umsatzsteuerjahreserklärung abgegeben wurden, nicht auf Vertrauensschutzgrundsätze gemäß § 176 AO berufen.

Soweit die Unternehmerstellung des Aufsichtsratsmitglieds auch für die Zukunft angenommen werden soll, ist eine Anpassung der Vergütungsvereinbarung im Hinblick auf einen variablen Vergütungsanteil geboten. Restunsicherheiten bleiben allerdings bestehen, da der BFH diesen Fall explizit offengelassen hat. Gleiches gilt hinsichtlich der Übertragbarkeit der Rechtsprechungsgrundsätze auf andere Unternehmer, wie bspw. Beiräte. Vor dem Hintergrund der bisher vorsichtigen Formulierung des BFH ist eine grundsätzliche Übertragbarkeit auf andere Leistungsbeziehungen fraglich.

Bleibt es bei einer Festvergütung, ist nur noch der Nettobetrag auszukehren, eine Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne ist nicht auszustellen. Das Aufsichtsratsmitglied darf zukünftig keine Umsatzsteuer offen in seiner Rechnung ausweisen. Korrespondierend sind Gutschriften netto (ohne Ausweis von Umsatzsteuer) auszustellen.

› Was können/müssen Sie für die Vergangenheit unternehmen?

Grundsätzlich gelten die Entscheidungsgrundsätze für alle offenen Veranlagungszeiträume. In nicht vorsteuerabzugsbeschränkten Branchen sollte die weitere Rechtsentwicklung und insbesondere die Reaktion der Finanzverwaltung abgewartet werden. Für bereits veranlagte Veranlagungszeiträume besteht grundsätzlich Vertrauensschutz.

In Branchen mit Vorsteuerabzugsbeschränkung sollte erwogen werden, sich auch für die Vergangenheit auf die Entscheidung zu berufen. Zu beachten ist dabei, dass Korrekturen nur für offene Veranlagungszeiträume vorgenommen werden können. Denn gemäß Abschn. 14c.2 Abs. 5 S. 6 UStAE wirkt die Berichtigung der Rechnung auf den Zeitpunkt der

Rechnungsstellung zurück (§ 14c UStG), wenn der Leistungsempfänger daraus bisher keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat.

Sofern unter Berufung auf das Urteil eine Korrektur für die Vergangenheit angestrebt wird, müssen die Gutschrift bzw. die Rechnung berichtigt werden und das Aufsichtsratsmitglied hat – abhängig von der Vereinbarung – ggf. die Umsatzsteuer an die Gesellschaft zu 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 aufgrund der neuen Rechtslage – kommen Sie einfach auf uns zu.

IHRE ANSPRECHPARTNER



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



Robert Backes

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



Steffen Lehmann

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