



KMLZ UMSATZSTEUER NEWSLETTER

Das ewige Dilemma von Aufsichtsräten in der Umsatzsteuer

1. Problemstellung

Die Tätigkeit in einem Aufsichtsrat oder vergleichbaren Unternehmensgremium unterliegt im Allgemeinen der Umsatzsteuer. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll das grundsätzlich auch dann gelten, wenn das Mandat auf Weisung des Arbeitgebers ausgeübt wird. Unverständnis für die Erledigung umsatzsteuerlicher Pflichten kommt vor allem dann auf, wenn eine Verpflichtung besteht, die Mandatsvergütungen an den Arbeitgeber abzuführen, eine entsprechende Gehaltsverrechnung zu dulden oder gar auf jegliche Mandatsvergütungen von vornherein zu verzichten.

2. Unternehmereigenschaft

Unternehmer nach § 2 UStG ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Die entscheidende Frage ist, wann ein Aufsichtsrat selbstständig tätig wird. Mit Verweis auf die Rechtsprechung des BFH kommt die Finanzverwaltung – wohl in Anlehnung an das Ertragsteuerrecht gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG – grundsätzlich zu dem Ergebnis, dass die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied selbstständig ausgeübt wird (vgl. BFH-Urteil vom 20.08.2009, V R 32/08, BStBl 2010 II S. 88).

Aufsichtsräte in der Umsatzsteuer

Die Finanzverwaltung hat in verschiedenen Verfügungen zu dem brisanten Thema der umsatzsteuerlichen Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen Stellung genommen. Der Aufsichtsrat kann nur in Ausnahmefällen der Umsatzsteuer entgehen. Aus diesem Grund ist besondere Vorsicht geboten, um allen Anforderungen der Finanzverwaltung gerecht zu werden.

Ein Sonderprivileg gewährt die Finanzverwaltung Ministern, Staatssekretären, Beamten und anderen Bediensteten einer Gebietskörperschaft, die diese Tätigkeit auf Verlangen ihres Dienstherrn übernommen haben und nach beamtenrechtlichen oder anderen dienstrechtlichen Vorschriften verpflichtet sind, die Vergütung ganz oder teilweise an den Dienstherrn abzuführen (vgl. zuletzt OFD Frankfurt v. 04.10.2013, DStR 2014 S. 428).

Die Begründung für die Ablehnung der Unternehmereigenschaft überzeugt. Denn die Aufsichtsrats Tätigkeit steht unter diesen Umständen in so engem Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis, dass sie als Teil der unselbstständigen Tätigkeit angesehen werden muss. Der Mandatsträger wird hier nicht auf eigene Rechnung tätig. Ebenso wenig übt er seine Tätigkeit in eigener Verantwortung aus (vgl. dazu auch Abschn. 2.1. Abs. 1 UStAE).

Unklar bleibt, warum dieser Sonderbonus nur für Beamte und Regierungsmitglieder gelten soll. Denn für alle sonstigen Aufsichtsräte, die aufgrund eines Entsendungsrechts



Ansprechpartner: Prof. Dr. Thomas Küffner
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer
Tel.: 089 / 217 50 12 - 30
thomas.kueffner@kmlz.de



oder in ihrer Eigenschaft als Arbeitnehmer tätig werden, soll dies nach Auffassung der OFD Frankfurt nicht gelten.

3. Unselbstständige Aufsichtsräte

Außerhalb des öffentlichen Dienstes sind weisungsgebundene Mandate nicht in jedem Fall mit einer Abführungspflicht für die Aufsichtsratsvergütungen verbunden. Insbesondere in Konzernen werden häufig auch Verrechnungs- und Verzichtsmodelle praktiziert. Das wirtschaftliche Ergebnis ist freilich identisch: Der Aufsichtsrat erzielt effektiv keine Einnahmen aus dem Mandat – so oder so bleibt es unterm Strich bei der arbeitsvertraglich vereinbarten Vergütung für die unselbstständige Tätigkeit. Dennoch sollen entsendete Aufsichtsräte als Unternehmer grundsätzlich sämtliche umsatzsteuerlichen Pflichten erfüllen.

Während im Abführungsmodell der entsendete Aufsichtsrat seine Vergütung aufgrund arbeits-, dienst- oder sonstiger schuldrechtlicher Verpflichtung an den Arbeitgeber abführen muss, darf er die Vergütung im Verrechnungsmodell formal zwar behalten. Arbeitsvertraglich besteht aber eine Meldepflicht, um die erhaltene Aufsichtsratsvergütung bei der Auszahlung der Tantiemen anzurechnen. Beim Verzichtsmodell schließlich verzichtet der Aufsichtsrat aufgrund arbeitsrechtlicher Vereinbarung von vornherein auf die satzungsmäßige Vergütung.

Generelle Zweifel an der Unternehmereigenschaft entsendeter Aufsichtsräte bestehen u. E. nicht nur im Hinblick auf die Selbstständigkeit der Mandatsausübung, es fehlt offenkundig auch an der Absicht, Einnahmen aus einem weisungsgebundenen Mandat zu erzielen. Am deutlichsten wird dies im Verzichtsmodell, bei dem der Entsendete von Beginn an auf jegliche Gegenleistung für die Aufsichtsrats Tätigkeit

verzichtet. Die Finanzverwaltung überwindet diese Hürde mittels einer Fiktion – das tatsächlich nicht existente Entgelt bestehe im satzungsmäßigen Vergütungsanspruch.

Für eine unterschiedliche Behandlung weisungsgebundener Aufsichtsräte im öffentlichen Dienst und in der Privatwirtschaft besteht u. E. kein sachlicher Rechtfertigungsgrund. Wenn Beamte und Regierungsmitglieder schon bei einer teilweisen Abführungspflicht ihrer Aufsichtsratsvergütungen nicht mehr als Unternehmer angesehen werden, sollte dies nach dem Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung bei sonstigen arbeitgeberseitig veranlassten Mandatsausübungen mit vollumfänglicher Abführungs- bzw. Verrechnungspflicht oder einem Vergütungsverzicht erst recht gelten.

4. Steuerbefreiung bei ehrenamtlicher Tätigkeit

Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Tätigkeit von Aufsichtsräten von der Umsatzsteuer befreit sein. Nach § 4 Nr. 26 Buchst. b) UStG ist die Tätigkeit steuerfrei, wenn das Entgelt für die ehrenamtliche Tätigkeit nur in Auslagersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht. Die Finanzverwaltung stellt in Abschn. 4.26.1 Abs. 1 UStAE strenge Anforderungen an die „Ehrenamtlichkeit“. Von einer solchen kann nur ausgegangen werden bei Fehlen eines eigennützigen Erwerbsstrebens. Auch muss es sich um den Einsatz für eine fremdnützig bestimmte Einrichtung handeln. Für eine Tätigkeit eines Ratsmitgliedes im Aufsichtsrat einer kommunalen Eigengesellschaft kann dies nach Auffassung der Finanzverwaltung bejaht werden. Zusätzlich muss dann aber die Angemessenheit der Entschädigung gewährleistet sein, was bei einer Entschädigung in Höhe bis zu 50 € je Tätigkeitsstunde gegeben ist (vgl. dazu Abschn. 4.26.1. Abs. 4 UStAE).