

UMSATZSTEUER

Vergütung des Mitglieds eines Kontrollgremiums kann umsatzsteuerlich neu zu beurteilen sein

von Rechtsanwalt Dr. Matthias Uhl, Peters, Schönberger & Partner, München

| Infolge einer Entscheidung des EuGH aus dem Jahre 2019 ist ein vergütetes Mitglied eines Aufsichtsrats nicht mehr zwingend als Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne anzusehen. Im Anschluss daran entschied der BFH, dass ein Aufsichtsratsmitglied, das aufgrund einer nicht variablen Festvergütung kein wirtschaftliches Risiko trägt, umsatzsteuerlich nicht als Unternehmer tätig ist. Im Folgenden erfahren Sie, welche praktischen Auswirkungen die neue Rechtsprechung auf die umsatzsteuerliche Beurteilung der Vergütung von Mitgliedern eines Kontrollgremiums hat. |

Die EuGH-Entscheidung im NPO-Kontext

Der EuGH hatte sich mit einem Sachverhalt im Kontext der Nonprofit-Organisationen zu befassen: Die Hauptaufgabe einer niederländischen „Stichting“ bestand darin, hilfebedürftigen Menschen Wohnraum zur Verfügung zu stellen. Die Stiftung hatte einen Aufsichtsrat, der als Kontrollorgan fungierte. Seinen einzelnen Mitgliedern standen – so wie dies auch bei den Mitgliedern des Aufsichtsrats einer deutschen Aktiengesellschaft der Fall ist – keine maßgeblichen individuellen Befugnisse zu. Ein Aufsichtsratsmitglied erhielt eine Jahresbruttovergütung, und zwar unabhängig davon, ob er an Sitzungen teilnahm oder anderweitig für die Stiftung tätig war.

Für die umsatzsteuerliche Beurteilung dieser Vergütung verneinte der EuGH, dass die Tätigkeit des Aufsichtsratsmitglieds als „Steuerpflichtiger“ im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) einzustufen sei und die Tätigkeit im Sinne des Art. 9 MwStSystRL selbstständig ausgeübt werde. Als entscheidende Argumente führte der EuGH an, dass das Aufsichtsratsmitglied nicht in eigenem Namen, sondern für Rechnung und unter Verantwortung des Aufsichtsrats als Kollegialorgan handle und kein wirtschaftliches Risiko trage, wenn es ein jährliches „Festgehalt“ beziehe. Hieraus folge, dass die von ihm erbrachten Leistungen nicht umsatzsteuerbar sind (EuGH, Urteil vom 13.06.2019, Rs. C-420/18, Abruf-Nr. 210226, Ritter, SB 8/2019, Seite 149).

BFH schließt sich EuGH bei Festvergütung an

Der BFH ging bis zur Entscheidung des EuGH davon aus, dass Aufsichtsratsmitglieder die Eigenschaft von Unternehmern haben. Die Tätigkeit eines Aufsichtsrats wurde als eine selbstständige Tätigkeit qualifiziert, und das Aufsichtsratsmitglied übte sein Amt als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG aus. Folglich erbrachte es umsatzsteuerbare Leistungen.

Von dieser Ansicht ist der BFH nun im folgenden Fall abgerückt: Das Mitglied eines Aufsichtsrats hatte ausschließlich eine Festvergütung erhalten, die keine variablen Vergütungsbestandteile aufwies. Vor dem Hintergrund der

Aufsichtsratsmitglied einer niederländischen Stiftung ...

... ist nicht selbstständig im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie

BFH verabschiedet sich vom „Unternehmer“ bei Festvergütung

EuGH-Entscheidung vom 13.06.2019 schloss sich der BFH den dort gefällten Wertungen an und verneinte folglich die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG: Ohne wirtschaftliches Risiko werde eine Tätigkeit nicht selbstständig ausgeübt (BFH, Urteil vom 27.11.2019, Az. V R 23/19 (Az. V R 62/17), Abruf-Nr. 214009, GmbHR 7/2020, 382 m. Anm. Heinrichshofen).

So wirkt sich die neue Rechtsprechung in der Praxis aus

Diese Grundsätze der neuen Rechtsprechung sind auf solche Organisationen übertragbar, deren Kontrollgremium (z. B. Stiftungsrat, Kuratorium oder Beirat) einem aktienrechtlichen Aufsichtsrat vergleichbar ist. Die umsatzsteuerliche Beurteilung hängt immer vom konkreten Einzelfall ab. Nachfolgend vier typische Fälle aus der Stiftungspraxis:

■ Beispiele

- Das Mitglied eines Aufsichtsrats (nach aktienrechtlichem Vorbild) erhält eine jährliche, nicht variable Festvergütung.
Bewertung: Nach der neuen Rechtsprechung wird mangels wirtschaftlichen Risikos keine selbstständige Tätigkeit ausgeübt. In der Folge sind die vom Aufsichtsratsmitglied erbrachten Leistungen nicht umsatzsteuerbar.
- Das Mitglied eines Aufsichtsrats (nach aktienrechtlichem Vorbild) erhält eine Vergütung für jede Sitzung, an der es teilnimmt, bzw. eine Vergütung für jede tatsächlich geleistete Arbeitsstunde.
Bewertung: Aufgrund der vorliegenden „engagementabhängigen“ Vergütung dürfte der BFH keinen Anlass sehen, das wirtschaftliche Risiko zu verneinen und von seiner jahrzehntelangen Rechtsprechung abzurücken. Daher ist davon auszugehen, dass in solchen Fällen die Unternehmereigenschaft weiterhin zu bejahen ist und daher umsatzsteuerbare Leistungen erbracht werden.
- Das Mitglied eines Aufsichtsrats (nach aktienrechtlichem Vorbild) erhält eine Vergütung nach einem kombinierten Modell, also teils fixe Bezüge sowie teils variable Bezüge etwa aufgrund eines teilnahmeabhängigen Sitzungsgelds („Mischentgelt“).
Bewertung: Hier trägt das Aufsichtsratsmitglied zumindest teilweise kein wirtschaftliches (Vergütungs-)Risiko, sodass die neue Rechtsprechung auch für diese Fälle fruchtbar gemacht werden könnte. Jedoch ist die umsatzsteuerliche Beurteilung solcher Fälle derzeit offen. Immerhin dürfte es in der „Logik“ der neuen Rechtsprechung zweifelhaft sein, dass teilnahmeabhängige Sitzungsgelder die Unternehmerstellung begründen können, wenn sie im Verhältnis zu den Fixbezügen wirtschaftlich kaum ins Gewicht fallen.
- Das Mitglied eines Aufsichtsrats (nach aktienrechtlichem Vorbild) ist im Hauptberuf Rechtsanwalt und wurde auch aufgrund dieser Eigenschaft zum Mitglied des Aufsichtsrats bestellt, weil die Satzung vorsieht, dass u. a. ein Rechtsanwalt in den Aufsichtsrat zu bestellen ist. Als Aufsichtsratsmitglied erhält er eine jährliche, nicht variable Festvergütung.
Bewertung: Auch hier ist die umsatzsteuerliche Einordnung derzeit wohl offen. Es stellt sich die Frage, wie sich die Unternehmereigenschaft im Hauptberuf, aufgrund deren der Anwalt in den Aufsichtsrat berufen worden ist, zur (nach neuer Rechtsprechung) nicht selbstständigen Tätigkeit im Aufsichtsrat verhält und diese die umsatzsteuerliche Bewertung beeinflussen kann.

Auch Stiftungen können betroffen sein

Vergütung nach kombiniertem Modell und ...

... weitere umsatzsteuerliche Fragen sind derzeit offen

Wichtig | Die Finanzverwaltung hat sich dem in der Rechtsprechung vollzogenen Paradigmenwechsel bislang noch nicht angeschlossen (Abschnitt 2.2. Abs. 2 S. 7 UStAE). Sie täte gut daran, sich bald zu äußern und die offenen Fragen zu beantworten.

Neue Rechtsprechung für steuerbegünstigte Körperschaften relevant

Für vorsteuerabzugsberechtigte Körperschaften führt die Umsatzsteuer aus Aufsichtsratsstätigkeiten zu keiner finanziellen Belastung. Der durch die Rechtsprechung herbeigeführte Paradigmenwechsel in der umsatzsteuerlichen Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen kann sich aber für solche steuerbegünstigte Körperschaften als vorteilhaft erweisen, deren Tätigkeiten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (z. B. Bildungs-, Erziehungsleistungen, Heil- oder Krankenhausbehandlungen oder soziale Dienstleistungen).

Sind nämlich diese steuerbegünstigten Körperschaften (vor allem gemeinnützige Stiftungen, Vereine, Genossenschaften, GmbH) aufgrund der Erbringung nicht umsatzsteuerbarer Leistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, könnte die Umsatzsteuer aus Aufsichtsratsstätigkeiten als Kostenfaktor wegfallen. Voraussetzung wäre, dass (ausschließlich) eine Festvergütung vereinbart wird und der Aufsichtsrat als Kontrollorgan ausgestaltet ist, der einem Aufsichtsrat nach deutschem Aktienrecht vergleichbar ist.

PRAXISTIPP | Aufgrund der unterschiedlichen Auffassungen in Rechtsprechung und Finanzverwaltung kann versucht werden, das Thema im Rahmen von eindeutigen Vereinbarungen zwischen Organisation und Kontrollorgan zu lösen.

Spannungsverhältnis Körperschaft und Aufsichtsratsmitglied

Zum Teil wird es steuerbegünstigten Körperschaften empfohlen, dass sie die vom EuGH aufgestellten Voraussetzungen der Nichtselbstständigkeit einhalten, z. B. durch entsprechende Satzungsgestaltung (vgl. Küffner/van Lück, npoR 2019, 271 f).

Wichtig | Hier müssen ggf. divergierende Interessen zwischen der Organisation und einem Aufsichtsratsmitglied in den Blick genommen werden. Denn im Falle nicht umsatzsteuerbarer Leistungen würde das Aufsichtsratsmitglied den Vorsteuerabzug verlieren. Die Vorsteuer aus den Kosten für Arbeitsmaterial oder Reisen kann dann nicht gezogen werden.

Spannungsverhältnis Umsatzsteuer- und Gemeinnützigkeitsrecht

Die neue Rechtsprechung kann zu einem Spannungsverhältnis zwischen Gemeinnützigkeits- und Umsatzsteuerrecht führen. Denn gemeinnützigkeitsrechtlich ist in der Regel eine tätigkeitsbezogene, variable Vergütung einer pauschalen Fixvergütung vorzuziehen. Dies vereinfacht nämlich den Nachweis, dass die Vergütung angemessen (und nicht überhöht) ist.

PRAXISTIPP | Gemeinnützige Organisationen sollten die Vergütungsregelungen für ihre Kontrollorgane im Hinblick auf die umsatzsteuerlichen sowie die gemeinnützigkeitsrechtlichen Rahmenbedingungen überprüfen.

Vorteil: Kostenblock fällt weg

Nachteil: Vorsteuerabzug entfällt

Was ist angemessene Vergütung?