

BOARD - aktueller Jahrgang > 2022 > BOARD 6/2022 > Aufsätze > Umsatzsteuer auf Vergütungen für Kontrollorgane – ein Überblick

<b>Zeitschrift:</b>	BOARD
<b>Autoren:</b>	Rainald Vobbe/Timm Stelzer
<b>Beitragstyp:</b>	Beitrag
<b>Ausgabe:</b>	6/2022

## Umsatzsteuer auf Vergütungen für Kontrollorgane – ein Überblick

### Rainald Vobbe



Rainald Vobbe, Dipl.-Finw., Steuerberater und Fachberater für Zölle/Verbrauchssteuern, Partner der Sozietät Flick Gocke Schaumburg in Bonn;

### Timm Stelzer



Timm Stelzer, Mag. iur. Dipl.-Finw., Rechtsreferendar am OLG Köln und Doktorand am Institut für Steuerrecht der Universität Bonn (Prof. Dr. Rainer Hüttemann).

Nachdem das BMF am 8.7.2021 die Rechtsprechungsänderung des BFH aus dem Jahr 2019 übernahm, aber viele Einzelfragen offen und insbesondere seine alte Verwaltungsauffassung zum Leistungszeitpunkt unkommentiert ließ, sorgt eine weitere Stellungnahme vom 29.3.2022 nun für Klarheit: Die Leistung eines Aufsichtsratsmitglieds wird nicht mehr am Tag der Hauptversammlung, sondern mit Ablauf des Geschäftsjahres der Gesellschaft erbracht. Diese Änderung hat Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung, der Rechnerische Einteilung und des Vorsteuerabzugs. Der folgende Beitrag soll die bisherige Entwicklung nachzeichnen, auf kritische Aspekte hinweisen und Aufsichtsratsmitgliedern wie Unternehmen eine Richtlinie für den umsatzsteuerrechtlichen Umgang mit Organvergütungen an die Hand geben.

## Inhalt

- I. Nichts ist, wie es war – BFH folgt EuGH, BMF folgt BFH
- II. Unternehmereigenschaft als Frage des Einzelfalls
  1. Weisungsunabhängigkeit unerheblich
  2. Wirtschaftliches Risiko entscheidend
  3. Feste und variable Vergütungsbestandteile
- III. Neuer Leistungszeitpunkt: GJ statt HV
- IV. Übertrag auf andere Kontrollorgane
- V. Empfehlungen für die Praxis
  1. Gestaltungsspielraum nutzen und Steuerbelastung vermeiden
  2. Kleinunternehmer trotz variabler Vergütung 10 %
  3. Reduzierung des Haftungsrisikos durch Abrechnung per Gutschrift
- VI. Fazit

## Keywords

Aufsichtsrat; Aufsichtsratsmitglied; Unternehmer; Selbstständigkeit

## Normen

§ 611a BGB; §§ 111, 171 AktG; §§ 2, 14c, 19 UStG

### I. Nichts ist, wie es war – BFH folgt EuGH, BMF folgt BFH

Die Umsatzbesteuerung von Aufsichtsratsmitgliedern befindet sich seit 2019 im Umbruch. Auf ein Urteil des EuGH vom 13.6.2019<sup>1</sup> folgten die Änderung der langjährigen Rechtsprechung des BFH im November 2019<sup>2</sup> und gleich zwei Stellungnahmen des BMF, mit denen die Finanzverwaltung im Juli 2021<sup>3</sup> die geänderte Rechtsprechung in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) übernahm und im März 2022<sup>4</sup> weitere Detail- bzw. Folgefragen beantwortete.

EuGH, BFH und BMF sind sich damit heute einig, dass Aufsichtsratsmitglieder nicht immer Unternehmer sein müssen, im Einzelfall aber sein können. Über Jahrzehnte hatten der BFH<sup>5</sup> und die Finanzverwaltung<sup>6</sup> dies noch

---

1 EuGH v. 13.6.2019 – C-420/18, ECLI:EU:C:2019: 490 = AG 2019, 604 – IO.

2 BFH v. 27.11.2019 – V R 23/19 (V R 62/17V R 62/17), BStBl. II 2021, 542.

3 BMF v. 8.7.2021 – III C 2 – S 7104/19/10001:003, BStBl. I 2021, 919; Abschn. 2.2 Abs. 3a UStAE.

4 BMF v. 29.3.2022 – III C 2 – S 7104/19/10001:005, BStBl. I 2022, 567.

anders gesehen. Aufsichtsratsmitglieder dienen als umsatzsteuerliches Paradebeispiel einer weisungsunabhängigen und selbstständigen Tätigkeit. Dementsprechend groß war das Aufsehen, das der EuGH mit seinem ersten und bislang einzigen Urteil zur Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern (wohlgemerkt zu einer Stiftung niederländischen Rechts) erregte. Sowohl das Urteil des EuGH in der Rs. IO als auch die geänderte Rechtsprechung des BFH haben bereits Eingang in die instanzgerichtliche Rechtsprechung gefunden.<sup>7</sup>

### Timeline der Neuausrichtung seit 2019

- EuGH v. 13.6.2019 – C-420/18, IO: Tätigkeit im Aufsichtsrat einer niederländischen Stiftung.
- BFH v. 27.11.2019 – V R 23/19: Konzerninterne Entsendung eines Arbeitnehmers der Muttergesellschaft in den Aufsichtsrat der Tochtergesellschaft.
- FG Niedersachsen v. 19.11.2019 – 5 K 282/18: Tätigkeit im Verwaltungsrat einer öffentlich-rechtlichen Berufskammer.
- FG Niedersachsen v. 8.10.2020 – 5 K 162/19: Tätigkeit im Verwaltungsausschuss eines berufsständigen Versorgungswerks.
- FG Köln v. 26.11.2020 – 8 K 2333/18: Tätigkeit im Aufsichtsrat eines eingetragenen Vereins.
- BMF v. 8.7.2021 – III C 2 – S 7104/19/10001:003: Übernahme der geänderten BFH-Rechtsprechung in den UStAE.
- BMF v. 29.3.2022 – III C 2 – S 7104/19/10001:005: Änderung des Leistungszeitpunkts.

Die Rechtsprechung seit 2019 führt zu folgender Bestandsaufnahme im Jahr 2022: Sämtliche Entscheidungen ergingen zu Mitgliedern in Kontrollorganen, die pauschal und erfolgsunabhängig vergütet wurden. Die Änderung der BFH-Rechtsprechung betrifft nur Aufsichtsräte und nur den Fall der Festvergütung. Über weitere Fragen, etwa, ob bei einer erfolgsabhängigen Vergütung von der Unternehmereigenschaft eines Aufsichtsratsmitglieds auszugehen ist, ob die Grundsätze auf andere Kontrollorgane zu übertragen sind oder zu welchem Zeitpunkt die Leistung eines unternehmerisch tätigen Aufsichtsratsmitglieds erbracht wird, ist bislang nicht höchstrichterlich entschieden worden. Insoweit gehen die neuen Richtlinien der Finanzverwaltung über die Urteile des BFH und EuGH hinaus.

## II. Unternehmereigenschaft als Frage des Einzelfalls

Die Neuausrichtung konzentriert sich im Wesentlichen auf die Unternehmereigenschaft des Mitglieds. Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Eine natürliche Person übt eine Tätigkeit nicht selbstständig aus, soweit sie weisungsgebunden ist. Den typischen Anwendungsfall bilden Arbeitnehmer, die bezogen auf ihren Dienst weisungsgebunden (§ 611a BGB) und damit unselbstständig tätig sind.

### 1. Weisungsunabhängigkeit unerheblich

Ähnliches galt bislang für Aufsichtsratsmitglieder, weil diese ihr Amt persönlich ausüben müssen (§ 111 Abs. 6 AktG). Aus dem Gebot der höchstpersönlichen Mandatsausübung folgt, dass sich Aufsichtsratsmitglieder nicht den Weisungen Dritter unterwerfen dürfen.<sup>8</sup>

---

5 BFH v. 27.7.1972 – V R 136/71, BStBl. II 1972, 810; BFH v. 2.10.1986 – V R 68/78, BStBl. II 1987, 42; BFH v. 24.8.1994 – XI R 74/93, BStBl. II 1995, 150; BFH v. 9.10.1996 – XI R 47/96, BStBl. II 1997, 255; BFH v. 14.5.2008 – XI R 70/07, BStBl. II 2008, 912; BFH v. 20.8.2009 – V R 32/08, BStBl. II 2010, 88.

6 BMF v. 15.9.1980 – IV A 2-S 7270-6/80, UR 1980, 214; Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE 2020 lautete noch: „Ebenso erfolgt die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied selbstständig (...).“

7 FG Niedersachsen v. 8.10.2020 – 5 K 162/19, EFG 2021, 492; FG Niedersachsen v. 19.11.2019 – 5 K 282/18, DStRE 2020, 988 [Anm.: rkr. nach Rücknahme der Revision (Az. V R 6/20)]; FG Köln v. 26.11.2020 – 8 K 2333/18, MwStR 2021, 475.

8 Habersack, in: Münchener Kommentar zum AktG, 5. Aufl. 2019, § 111 AktG Rn. 160 f.; Koch, Aktiengesetz, 16. Aufl. 2022, § 111 AktG Rn. 89.

Früher schloss der BFH noch von der gesetzlich verankerten Weisungsfreiheit auf die umsatzsteuerrechtliche Selbstständigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds.<sup>9</sup> Demgegenüber sieht die neue Rechtsprechung eine Weisungsabhängigkeit lediglich als Ausschlussgrund an, dessen Fehlen noch nicht zu einer selbstständigen Tätigkeit führt. Vielmehr gilt es in einem zweiten Schritt positiv festzustellen, dass die Tätigkeit selbstständig ausgeübt wird.<sup>10</sup> Dafür ist eine Gesamtbetrachtung im Einzelfall erforderlich, in die alle Aspekte eingestellt werden, die für und gegen eine selbstständige Tätigkeit sprechen (z.B. Haftungsrisiko, Urlaubsanspruch, Vergütung für Ausfallzeiten).

## 2. Wirtschaftliches Risiko entscheidend

Innerhalb der Einzelfallabwägung hat sich das wirtschaftliche Risiko als entscheidendes Kriterium herauskristallisiert. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind Aufsichtsratsmitglieder nur Unternehmer, wenn sie ein Vergütungsrisiko tragen. Erhält das Mitglied ausschließlich eine Festvergütung, trage es kein Vergütungsrisiko und sei mangels selbstständiger Tätigkeit umsatzsteuerrechtlich kein Unternehmer. Umgekehrt sei ein Mitglied, das ausschließlich variabel vergütet wird, unternehmerisch tätig. Setzt sich die Vergütung sowohl aus festen wie auch aus variablen Bestandteilen zusammen (sog. Mischvergütung), ist der Anteil der variablen Vergütung an der Gesamtvergütung zu bestimmen. Macht der variable Anteil mind. 10 % der Gesamtvergütung aus, soll das Aufsichtsratsmitglied grundsätzlich unternehmerisch tätig sein.

Fest- vergütung	Variable Vergütung	Unter- nehmer (§ 2 UStG)
100 %	0 %	Nein
0 %	100 %	Ja
> 90 %	< 10 %	Nein
≤ 90 %	≥ 10 %	Ja

Tab. 1: Vergütungsrisiko

Die 10 %-Grenze ist mandatsbezogen anhand einer Prognose zu ermitteln, die den Anteil fester und variabler Vergütungskomponenten an der Gesamtvergütung bestimmt. Dabei ist jeweils auf den Beginn eines Geschäftsjahres der Gesellschaft abzustellen.<sup>11</sup> Beträgt der Anteil variabler Vergütungen zu diesem Zeitpunkt 10 % der Gesamtvergütung, ist für das gesamte Geschäftsjahr von der Unternehmereigenschaft des Aufsichtsratsmitglieds auszugehen. Nachträgliche Änderungen bleiben unberücksichtigt.

9 BFH v. 27.7.1972 – V R 136/71, BStBl. II 1972, 810 (811); BFH v. 2.10.1986 – V R 68/78, BStBl. II 1987, 42; BFH v. 14.5.2008 – XI R 70/07, BStBl. II 2008, 912.

10 Vobbe/Stelzer, Zur Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern und der Rechtsprechungsänderung des BFH, DStR 2020, S. 1089 (1093 f.).

11 Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 11 UStAE.

„Durch eine variable Vergütung < 10 % lässt sich eine Umsatzsteuerpflicht vermeiden.“

Die 10 %-Grenze ist bundeseinheitlich als Mindestwert und als Grundsatz zu verstehen.<sup>12</sup> Auch wenn der variable Vergütungsanteil nicht 10 % erreicht, kann das Aufsichtsratsmitglied im Einzelfall dennoch unternehmerisch oder trotz Überschreitens der 10 %-Grenze im Einzelfall nicht unternehmerisch tätig sein. Welche Ausnahmen dem BMF bei dieser Regelung vorschwebten, bleibt jedoch offen.

### 3. Feste und variable Vergütungsbestandteile

Die gestiegene Relevanz des Vergütungsrisikos und die jährlich anzustellende Prognose führen zu der Vorfrage, welche Vergütungsbestandteile als fest und welche als variabel gelten. Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen bieten kaum Anhaltspunkte. Allgemein lässt sich sagen, dass Vergütungen, die nicht tätigkeits- oder erfolgsorientiert sind, als feste Vergütungsbestandteile gelten. Dazu zählen v.a. pauschale Aufwandsentschädigungen. Demgegenüber gelten Vergütungen, die sich nach der Tätigkeit des Mitglieds oder dem Erfolg des Unternehmens bemessen, als variable Bestandteile. Dazu zählen etwa Sitzungsgelder, Auslagenersatz, gewinn- oder umsatzbasierte Tantiemen und virtuelle Aktien.<sup>13</sup> Reisekostenerstattungen sind indes kein Vergütungsbestandteil und bei der Ermittlung der 10 %-Grenze nicht zu berücksichtigen.<sup>14</sup>

Auch wenn die Prognose des Vergütungsrisikos und die Unbeachtlichkeit nachträglicher Änderungen Rechtssicherheit versprechen, führen sie zu Komplikationen in der praktischen Umsetzung. Erfolgsorientierte Vergütungsbestandteile haben die Eigenschaft, dass sie ihrer Höhe nach unbestimmt und nicht vorhersehbar sind. Unvorhersehbare äußere Einflüsse – dies haben insbesondere die vergangenen Jahre gezeigt – machen die Prognose künftiger Umsatz- und Gewinnzahlen aktuell noch schwieriger. Als Lösung bleibt oftmals nur eine Orientierung an Vorjahreswerten, die jedoch den Sinn einer festgeschriebenen *ex-ante*-Prognose konterkariert.

### III. Neuer Leistungszeitpunkt: GJ statt HV

Das BMF-Schreiben vom 8.7.2021 traf keine Aussage zum Leistungszeitpunkt, obwohl dazu durchaus Anlass bestanden hätte. Denn die alte Verwaltungsauffassung aus dem Jahr 1980, die den Leistungszeitpunkt auf den Tag der Hauptversammlung datierte<sup>15</sup>, wurde bereits zum 1.1.2007 aufgehoben.<sup>16</sup> Was im Juli 2021 noch versäumt wurde, holt das BMF im Schreiben vom 29.3.2022 nach. Während das Ende des Geschäftsjahres der Gesellschaft früher für nicht sachgerecht gehalten wurde, weil Aufsichtsratsmitglieder gewisse Pflichten erst nach Ablauf des Geschäftsjahres erfüllen (vgl. § 171 AktG), bestimmt das BMF nun doch das Ende des Geschäftsjahres zum maßgeblichen Leistungszeitpunkt.

Die Änderung der Verwaltungsauffassung ist zu begrüßen, denn sie sorgt nicht nur für einen Gleichlauf des Leistungszeitraums mit dem Prognosezeitraum (II. 2.), sondern wird auch der geschäftsjahresbezogenen Dauerüberwachungsleistung des Aufsichtsratsmitglieds besser gerecht. Diejenigen Aufgaben, die auf Zeiträume nach Ablauf des Geschäftsjahres entfallen (z.B. Prüfung des Jahresabschlusses), beziehen sich *inhaltlich* auf das vergangene Geschäftsjahr und sind als solche Bestandteil der nächstjährigen Überwachungsleistung. Einziger Wermutstropfen: Die Verlagerung des Leistungszeitpunkts führt zu einem Vorfinanzierungseffekt, soweit der Vergütungsanspruch des Aufsichtsratsmitglieds erst am Tag der Hauptversammlung, die Umsatzsteuer aber bereits mit Ablauf des Geschäftsjahres entsteht.

---

12 Vgl. nunmehr OFD Frankfurt a.M. v. 11.5.2022 – S 7100 A-287-St 110.2, UR 2022, 594; in OFD Frankfurt a.M. v. 17.9.2021 – S 7100 A-287 – St 110.2, UR 2022, 76 hieß es noch „mehr als 10 %“ [Hervorhebung durch Verf.].

13 Vobbe/Stelzer, Aufsichtsratsvergütung und Umsatzsteuer, AG 2022, S. 519 Rn. 14.

14 Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 6 UStAE.

15 BMF v. 15.9.1980 – IV A 2-S 7270-6/80, UR 1980, 214.

16 Seit 2007 war das BMF-Schreiben nicht mehr in der Positivliste des BMF v. 29.3.2007 – IV C 6-O 1000/07/0018, BStBl. I 2007, 369 zu finden und folglich aufgehoben.

Neben der generellen Änderung des Leistungszeitpunkts enthält das BMF-Schreiben vom 29.3.2022 eine weitere Überraschung: Bei Sitzungsteilnahmen werde die Leistung bereits am Sitzungstag erbracht.<sup>17</sup> Dies lässt den Schluss zu, dass Sitzungsteilnahmen nach Auffassung der Finanzverwaltung entweder eigenständige Leistungen oder Teilleistungen im Rahmen einer (jährlichen) Gesamtleistung darstellen. Unter beiden Gesichtspunkten hätte es dieser Sonderregelung nicht zwingend bedurft. Eine zeitnahe Steuerentstehung wird bereits über die sog. Anzahlungsbesteuerung erreicht.<sup>18</sup> Vereinnahmt ein Unternehmer das Entgelt für eine (Teil-)Leistung vor deren Ausführung, entsteht Umsatzsteuer ausnahmsweise nicht im Zeitpunkt der Leistungserbringung, sondern im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts. Bedeutung erlangt die Sonderregelung jedoch bei Satzungsänderungen, wie der zeitweisen Absenkung des Umsatzsteuersatzes im Jahr 2020.

#### IV. Übertrag auf andere Kontrollorgane

Die Finanzverwaltung beschränkt die neuen Grundsätze nicht auf Aufsichtsräte, sondern wendet diese auch auf Mitglieder in Ausschüssen und anderen Gremien an, die nicht der Ausübung, sondern der Kontrolle der Geschäftsführung einer juristischen Person oder Personenvereinigung dienen.<sup>19</sup> Einmal mehr sagt sie jedoch nicht, unter welchen Voraussetzungen man ein Gremium als „vergleichbares Kontrollgremium“ ansehen darf. Damit ist noch unklar, in welchen Fällen die neue Rechtsprechung zu Aufsichtsräten auf andere Kontrollorgane zu übertragen ist. Klar ist lediglich: Der Neutralitätsgrundsatz des europäischen Mehrwertsteuerrechts zwingt dazu, die konkrete Tätigkeit des Kontrollorgans mit den Aufgaben eines Aufsichtsrats zu vergleichen. Auf die Bezeichnung des Kontrollorgans (z.B. Beirat, Verwaltungsrat, Kuratorium) kommt es nicht an. Anhaltspunkte für eine solche Äquivalenzprüfung bieten die dem Gremium zugewiesenen Kompetenzen, die sich regelmäßig der Satzung entnehmen lassen. So wäre etwa die Mitwirkung in einem lediglich beratenden Gremium, das selbst keine Entscheidungskompetenz besitzt, weiterhin als selbstständige Tätigkeit zu beurteilen, weil die Beratungsleistung der einzelnen Mitglieder stärker in den Vordergrund tritt. Selbst eine Festvergütung stünde der Unternehmereigenschaft der einzelnen Mitglieder dann nicht entgegen.

#### V. Empfehlungen für die Praxis

##### 1. Gestaltungsspielraum nutzen und Steuerbelastung vermeiden

Die derzeitige Rechtslage sorgt für einen eindeutigen Befund: Es kommt auf die konkrete Vergütungsgestaltung an. Durch eine variable Vergütung < 10 % lässt sich eine Umsatzsteuerpflicht vermeiden. Interessant wird diese Gestaltungsoption für vorsteuerabzugsbeschränkte Unternehmen, die in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbeträge für empfangene Leistungen nicht als Vorsteuer abziehen können. Zu dieser Gruppe zählen etwa Unternehmen aus dem Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor sowie Non-Profit-Organisationen, die ihre Kostenbelastung nun um bis zu 19 % senken können.

##### 2. Kleinunternehmer trotz variabler Vergütung 10 %

Auch wenn die variable Vergütung mind. 10 % der Gesamtvergütung ausmacht, kann eine Steuerbelastung vermieden werden. Denn Aufsichtsratsmitglieder, deren Gesamtumsatz im Vorjahr 22.000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Jahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird, fallen unter die sog. Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG). Trotz einer dem Grunde nach unternehmerischen und steuerpflichtigen Tätigkeit fällt keine Umsatzsteuer an.

Die Kleinunternehmerregelung ist von Amts wegen anzuwenden und muss nicht beantragt werden. Zu beachten ist jedoch die Einheit des Unternehmens. Jeder Unternehmer hat umsatzsteuerlich nur ein Unternehmen. Daraus folgt, dass zur Ermittlung jener Umsatzgrenzen *alle* Umsätze zusammenzufassen sind.

---

<sup>17</sup> Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 9 UStAE.

<sup>18</sup> Vobbe/Stelzer, Aufsichtsratsvergütung und Umsatzsteuer, AG 2022, S. 519 Rn. 35, 36.

<sup>19</sup> Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 18 UStAE.

Aufsichtsratsmitglieder haben somit nicht nur alle Mandate mit einem variablen Vergütungsanteil 10 %, sondern auch alle weiteren Einnahmen aus gewerblicher oder freiberuflicher Tätigkeit (z.B. Honorare) zu berücksichtigen.

### 3. Reduzierung des Haftungsrisikos durch Abrechnung per Gutschrift

Mit Urteil vom 27.11.2019<sup>20</sup> stellte der BFH klar, dass eine Abrechnung der Gesellschaft im Wege der Gutschrift keinen unberechtigten Steuerausweis verwirklicht, wenn das Aufsichtsratsmitglied im Einzelfall nicht unternehmerisch tätig ist. Nach § 14c Abs. 2 UStG schuldet derjenige die Umsatzsteuer, der wie ein Unternehmer abrechnet, aber kein Unternehmer ist. Auf diese Weise soll eine Gefährdung des Steueraufkommens verhindert werden. Denn eine Rechnung, die Umsatzsteuer offen ausweist, berechtigt den Empfänger *prima facie* zum Vorsteuerabzug. Ist der Rechnungssteller jedoch kein Unternehmer, würde der Fiskus Umsatzsteuer als Vorsteuer erstatten, ohne jemals Umsatzsteuer einzunehmen.

Die Finanzverwaltung hat sich dem Urteil des BFH angeschlossen.<sup>21</sup> Der Ausschluss des Haftungsrisikos ist sowohl für Aufsichtsratsmitglieder als auch für Gesellschaften eine gute Nachricht. Ist das Aufsichtsratsmitglied kein Unternehmer, droht ihm selbst dann keine Haftung wegen unberechtigten Steuerausweises, wenn die Gesellschaft im Wege der Gutschrift abrechnet, Umsatzsteuer ausweist und er der Gutschrift nicht widerspricht. Für Gesellschaften hat dies unter Compliance-Gesichtspunkten den großen Vorteil, dass dieser vielfach praktizierte Abrechnungsmodus beibehalten werden kann.

### VI. Fazit

Blickt man auf die Entwicklung der letzten Jahre, hat sich die Umsatzbesteuerung von Aufsichtsratsmitgliedern erheblich geändert. Die Leistung eines Aufsichtsratsmitglieds wird mit Ablauf des Geschäftsjahres der Gesellschaft und nicht mehr am Tag der ordentlichen Hauptversammlung ausgeführt. Mit dem Leistungszeitpunkt verlagert sich auch der Zeitpunkt der Steuerentstehung auf das Ende des Geschäftsjahres. Bereits seit Juli 2021 gelten Aufsichtsratsmitglieder nur noch als Unternehmer, wenn sie zu mind. 10 % variabel vergütet werden. Dadurch eröffnen sich wertvolle Gestaltungsspielräume. Über eine entsprechende Vergütungsgestaltung kann Einfluss auf die Unternehmereigenschaft der Organmitglieder und die Umsatzsteuerpflicht der Leistungen genommen werden. Kurzum: Guter Rat ist zwar teuer. Wer gut beraten ist, spart sich im Einzelfall jedoch zumindest die Umsatzsteuer.

---

20 BFH v. 27.11.2019 – V R 23/19 (V R 62/17V R 62/17), BStBl. II 2021, 542 = DStR 2020, 281 Rn. 23.

21 BMF v. 19.8.2021 – III C 2 – S 7283/19/10001:002, BStBl. I 2021, 1087.