

51-55

51

Der Aufsichtsrat der Aktiengesellschaft und seine Besteuerung

1. Grundsätze der steuerlichen Behandlung von Aufsichtsratsvergütung

Zwischen dem Aufsichtsratsmitglied und der Gesellschaft besteht neben der körperschaftsrechtlichen Amtsstellung kein vertragliches Anstellungsverhältnis, sondern ein gesetzliches Schuldverhältnis, das durch die Bestellung und die Annahme des Amtes zustande kommt und dessen Inhalt durch die gesetzlichen Vorschriften des Aktiengesetzes, die Satzung und einen etwaigen Vergütungsbeschluß der Hauptversammlung bestimmt wird.¹ Gem § 113 AktG hat der Aufsichtsrat nur dann einen Anspruch auf Vergütung seiner Tätigkeit, wenn dies entweder in der Satzung festgelegt oder durch die Hauptversammlung beschlossen wurde. Ohne eine solche ausdrückliche Gewährung durch Satzung oder Hauptversammlung hat der Aufsichtsrat keinen

Vergütungsanspruch, auch nicht aus § 612 BGB. In jedem Fall kann das Aufsichtsratsmitglied allerdings in analoger Anwendung von § 670 BGB Ersatz seiner Aufwendungen verlangen, die im Zusammenhang mit der Aufsichtsrats-tätigkeit anfallen und die es den Umständen nach für erforderlich halten durfte.

1 Hoffmann-Becking in Münch. Hdb. GesR IV, § 33 Rn. 10 m.w.N.

52

2. Ertragsteuerliche Behandlung bei der AG

Bei der AG ist die Vergütung für die Aufsichtsräte Betriebsausgabe, denn sie stellt eine durch den Betrieb veranlaßte Aufwendung iSv. § 4 Abs. 4 EStG dar. Allerdings ist die Aufsichtsratsvergütung bei der AG nur zu 50% abziehbar,¹ § 10 Nr. 4 KStG. Vom Vergütungsbegriff des § 10 Nr. 4 KStG erfaßt sind dabei alle Leistungen, die dem Aufsichtsratsmitglied für seine Tätigkeit als Aufsichtsrat gewährt werden, neben der eigentlichen Vergütung also etwa geldwerte Vorteile (z. B. unentgeltliche Pkw-Überlassung) und Leistungen zur Altersversorgung, aber auch pauschale Aufwandsentschädigungen wie Tage-, Sitzungs- und Reisegelder. Im Umkehrschluß aus § 10 Nr. 4 KStG sind Rückzahlungen von Aufsichtsratsvergütungen (nur) zur Hälfte als steuerpflichtige Betriebseinnahmen anzusetzen.²

Das hälftige Abzugsverbot gilt hingegen nicht für die Erstattung von solchen Aufwendungen, die dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied aus der Wahrnehmung seiner Tätigkeit erwachsen sind und die gesondert nachgewiesen werden; diese Aufwendungen sind in voller Höhe abzugsfähig.

Nimmt die AG bei umsatzsteuerpflichtiger Aufsichtsratsvergütung den Vorsteuerabzug in Anspruch, ist bei Einkommensermittlung der AG die Hälfte des Nettobetrags der Aufsichtsratsvergütung dem Einkommen der AG hinzuzurechnen. Ist die AG nicht oder nur verhältnismäßig zum Vorsteuerabzug berechtigt, so ist außerdem die Hälfte der gesamten oder der den Vorsteuerabzug übersteigenden Umsatzsteuer bei der Einkommensermittlung der AG hinzuzurechnen. In den übrigen Fällen ist stets die Hälfte der Bruttovergütung hinzuzurechnen.³

1 Anders bei Personengesellschaften, dort sind die Aufwendungen für Aufsichtsrats- oder Beiratsmitglieder vollständig als Betriebsausgabe abziehbar.

2 Ziffer 2.1 a. E. OFD Magdeburg vom 12.11.2002, S. 2755 – 1 – St. 216

3 R. 50 Abs. 2 KStR 2004

53

3. Einkommensteuer beim Aufsichtsrat

Im Rahmen der Einkommensteuer des unbeschränkt steuerpflichtigen Aufsichtsratsmitglieds sind die Vergütungen für die Aufsichtsrats-tätigkeit in voller Höhe gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG als „Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit“ zu versteuern. Zur Vergütung gehören alle Zahlungen sowie Sachleistungen,¹ die für die Aufsichtsrats-tätigkeit geleistet werden.

Abzugsgrenzen sind von der Vergütung für die Aufsichtsrats-tätigkeit solche Leistungen, die lediglich dazu dienen, dem Aufsichtsrat die Ausübung seiner Tätigkeit zu ermöglichen; diese gehören nicht zu den Einkünften des Aufsichtsratsmitglieds aus seiner selbständigen Tätigkeit.

Trägt beispielsweise die Gesellschaft die Kosten für die Teilnahme ihrer Aufsichtsräte an einem Seminar, ist darin keine Aufsichtsratsvergütung zu sehen, wenn die Fortbildung der Qualifizierung der Aufsichtsräte für ihre Aufsichtsrats-tätigkeit dient; dies wird bei aufsichtsratspezifischen Seminaren, die die Aufsichtsräte in die Lage versetzen (sollen), die an sie gestellten gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen, regelmäßig zu bejahen sein.² Bei der Zurverfügungstellung von Büro und/oder Büropersonal durch die Gesellschaft ist zu unterscheiden: stehen diese in den Räumlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung, handelt es sich nicht um steuerpflichtige Vergütung, weil damit idR nur die technischen Voraussetzungen für die Ausübung der Aufsichtsrats-tätigkeit geschaffen werden. Werden Büro und/oder Büropersonal außerhalb des Gebäudes der Gesellschaft und insbesondere im Zusammenhang mit der Wohnung oder den Betriebsräumen des Aufsichtsratsmitglieds (z. B. mit den Räumen seiner Rechtsanwaltskanzlei) zur Verfügung gestellt, so liegt darin grundsätzlich eine zusätzliche Vergütung, die den Einnahmen aus der Aufsichtsrats-tätigkeit zuzurechnen ist.³ Wird ein Kfz zur Verfügung gestellt, ist danach zu unterscheiden, ob dieses dem Aufsichtsratsmitglied nur auf Abruf für Fahrten, die mit der Aufsichtsrats-tätigkeit zusammenhängen, oder zur ständigen freien Verfügung bereitsteht. Nur im letzteren Fall liegt eine zusätzliche Vergütungsleistung vor. Im ersten Fall werden wiederum nur die technischen Voraussetzungen für die Ausübung der Aufsichtsrats-tätigkeit geschaffen, so daß hierin in der Regel keine steuerpflichtige Vergütung zu sehen ist.⁴ Nicht zur Vergütung für die Aufsichtsrats-tätigkeit gehören weiterhin Vergütungen, die für andere Tätigkeiten außerhalb der Aufsichtsrats-tätigkeit gewährt werden (z. B. für Geschäftsführungstätigkeiten).⁵

Der Gewinn des Aufsichtsratsmitglieds aus seiner Aufsichtsrats-tätigkeit wird i. d. R. durch Einnahme-Uberschuß-

Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG ermittelt, es gelten die allgemeinen einkommensteuerlichen Vorschriften⁶

Auch Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat erzielen mit der Aufsichtsratsvergütung selbständige Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, da die Aufsichtsratsstätigkeiten nicht Gegenstand des Arbeitsverhältnisses sind. Hat sich ein Arbeitnehmervertreter vor seiner Wahl verbindlich verpflichtet, einen Teil der Aufsichtsratsvergütung an betriebliche Einrichtungen für betriebliche Interessen oder an gewerkschaftliche Einrichtungen (z. B. Hans-Böckler-Stiftung) abzuführen, so kann er diese Ausgaben als Betriebsausgaben abziehen⁷

Bei freiwilliger Abführung (d. h. ohne vorherige verbindliche Verpflichtung) ist die Abziehbarkeit nur dann zu bejahen, wenn die Zahlungen der Erlangung der Aufsichtsratsstellung dienen. Bei der freiwilligen Abführung von Aufsichtsratsvergütung etwa an eine gemeinnützige Stiftung⁸ oder aufgrund von Satzungsbestimmungen an politische Parteien⁹ handelt es sich nicht um (unbegrenzt abzugsfähige) Betriebsausgaben, sondern um Spenden, die lediglich im Rahmen des § 10b EStG i. d. R. nur bis zu 20% des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abziehbar sind

Für die Besteuerung von erfolgsorientierter Vergütung für Aufsichtsräte gelten dieselben Grundsätze wie für die fixe Vergütung. Im Zusammenhang mit der erfolgsorientierten Vergütung für Organe von Aktiengesellschaften war die Frage nach Optionsprogrammen für Aufsichtsräte in der Vergangenheit kritisch diskutiert worden. Der BGH¹⁰ hatte diese Unsicherheit im Jahre 2004 beseitigt und entschieden, daß Aktienoptionen für Mitglieder des Aufsichtsrats jedenfalls bei Unterlegung mit zurückgekauften Aktien der Gesellschaft (§ 71 Abs. 1 Nr. 8 Satz 5 AktG) ebenso wie bei Unterlegung mit bedingtem Kapital gem § 192 Abs. 2 Nr. 3 AktG unzulässig sind.

1 Es sei denn, diese dienen lediglich der Ausübung der Aufsichtsratsstätigkeit, z. B. Zurverfügungstellung von Büro und Personal im Unternehmen

2 OFD Niedersachsen vom 22.07.2011, S 2755-13-St 241.

3 Ziffern 1. und 2. OFD Magdeburg vom 03.08.2011, S 2248 - 15 - St 213, BB 2011, 2600.

4 Ziffern 3. und 4. OFD Magdeburg vom 03.08.2011, S 2248 - 15 - St 213, BB 2011, 2600.

5 BFH vom 28.08.2003 - IV R 1/03, BStBl II 2004, 112.

6 Ziffer 2.2 OFD Magdeburg vom 12.11.2002, S 2755 - 1 - St 216.

7 BFH vom 09.10.1980 - IV R 81/76, BStBl II 1981, 29; zur Anwendung dieses BFH-Urteils auch auf verpflichtende Abführung von Aufsichtsratsvergütungen an gewerkschaftliche Einrichtungen: OFD Frankfurt/M. vom 20.03.1995, S 2144 A - 2 - St II 20. DB 1995, 1310.

8 FG Berlin-Brandenburg vom 02.04.2009 - 10 K 1190/06 B.

9 FG Bremen vom 22.06.1989 - I 158/84 K, EFG 1990, 466

10 BGH vom 16.02.2004 - II ZR 316/02, NJW 2004, 1109.

54

4. Aufsichtsratssteuer

Bei einem ausländischen (gem §§ 1 Abs 4, 49 Abs 1 Nr. 3 EStG beschränkt steuerpflichtigen) Aufsichtsratsmitglied hat die (inländische) AG von den Vergütungen gem § 50a Abs 1 Nr. 4 iVm. Abs 2 Satz 1 2. Alt. EStG eine Quellensteuer (sog. Aufsichtsratssteuer) in Höhe von 30% einzubehalten. Die Aufsichtsratssteuer entsteht mit dem Zufluß der Vergütungen an das Aufsichtsratsmitglied, § 50a Abs 5 Satz 1 EStG. Trägt die AG die Aufsichtsratssteuer, beträgt der Steuerabzug 42,85% der ausgezahlten Vergütung.¹ Die übernommene Steuer ist Teil der Aufsichtsratsvergütung und ebenfalls beim Einkommen der AG gem § 10 Nr. 4 KStG nur zur Hälfte abzugsfähig.² § 73e EStDV regelt die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Aufsichtsratssteuer.

Bei Aufsichtsratsmitgliedern, die Staatsangehörige eines EU/EWR-Staates sind und in einem dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, kann die AG von ihren Einnahmen die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die das Aufsichtsratsmitglied in einer für das Bundeszentralamt für Steuern nachprüfbarer Form nachgewiesen hat, oder die von der AG übernommen wurden, abziehen, § 50a Abs 3 Satz 1 EStG. Gem. § 50a Abs 2 Satz 2 EStG sind Reisekostenvergütungen vom Steuerabzug ausgenommen, soweit sie über die tatsächlichen Kosten hinaus gewährt werden.

Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Wohnsitzstaat des ausländischen Aufsichtsratsmitglieds, so richtet sich das Besteuerungsrecht für die Aufsichtsratsvergütungen regelmäßig nach Art. 16 OECD-MA.³ Es wird das Besteuerungsrecht dem Quellenstaat zugewiesen, d. h. dem Ansässigkeitsstaat der überwachten Gesellschaft. In dem mit Wirkung vom 01.01.2013 in Kraft getretenen EU-Amtshilfegesetz⁴ ist eine deutliche Ausweitung des Informationsaustausches zwischen den Steuerbehörden der EU-Mitgliedstaaten vorgesehen. So werden ab dem 01.01.2015 für Veranlagungszeiträume ab dem Jahr 2014 Informationen u. a. über Aufsichtsrats- oder Verwaltungsvergütungen zwischen den EU-Mitgliedstaaten *automatisch* ausgetauscht.

1 R 227c Abs. 1 EStR 2001.

2 Ziffer 2.3 OFD Magdeburg vom 12.11.2002, S 2755 - 1 - St 216.

3 Übersicht über wortgleiche bzw. inhaltsgleiche Übernahme des Art 16 OECD-MA bei: *Strunk/Kaminski/Koehler*, AStG/DBA Kommentar, Strunk zur Heide, Art 16 OECD-MA Rdnr. 100.

4 Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuer-sachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-Amtshilfegesetz - EUAHG), Artikel 1 des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013, BGBl. I 2013, S 1809.

55

5. Umsatzsteuer

Die Tätigkeit als Aufsichtsrat wird als selbständige unternehmerische Tätigkeit im Sinne von § 2 UStG eingestuft¹ und unterliegt somit der Umsatzsteuer; dies gilt auch für Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat. Zum umsatzsteuerpflichtigen „Entgelt“ im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG gehört neben der Geld- und Sachvergütung der Aufsichtsrats Tätigkeit auch der Auslagenersatz,² vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG. Erfüllt das Aufsichtsratsmitglied die Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 UStG (Besteuerung der Kleinunternehmer), braucht in den Abrechnungen keine Umsatzsteuer ausgewiesen zu werden; das Aufsichtsratsmitglied kann jedoch gem. § 19 Abs. 2 UStG auf diese Umsatzsteuerbefreiung verzichten.

Fehlt in der Satzung bzw. dem Hauptversammlungsbeschluss über die Vergütung des Aufsichtsrates die Regelung, daß der Aufsichtsrat neben seiner (Netto-)Vergütung auch die Umsatzsteuer erhalten soll, ist fraglich, ob das Aufsichtsratsmitglied die Umsatzsteuer von der AG verlangen darf. Die h.M. in der Literatur bejaht dies mit der Begründung, daß die Umsatzsteuer wegen des Vorsteuerabzugs bei der AG lediglich ein durchlaufender Posten sei.³ Die vom Aufsichtsratsmitglied in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann idR von der AG als Vorsteuer in voller Höhe abgezogen werden, § 15 UStG. Ist das Aufsichtsratsmitglied im Ausland ansässig, geht die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger, also die AG, als Anwendungsfall des Reverse-Charge-Verfahrens nach § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG über.

Sebastian Korts, RA, FASr, FAH&G, MBA, MI Tax, Köln⁴

¹ Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE.

² Korn in Bunjes UStG, 11. Aufl. 2012, § 10 Rn. 17.

³ Hüffer, AktG, 10. Aufl. 2012, § 113 Rn. 7 m.w.N.

⁴ Der Autor ist geschäftsführender Gesellschafter der Korts Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Köln.