



Stiftungsorgane: Aspekte der Lohnsteuer, Umsatzsteuer und der Sozialversicherung



24. Treffen des Arbeitskreises
Stiftungssteuerrecht und Rechnungslegung
am 21. November 2022
in Bonn





I. Qualifikation von Zuwendungen

1. Ehrenamt oder entgeltliche Tätigkeit
2. Nächste Weichenstellung: Zuordnungsfragen
 - a) Sozialversicherungsrecht
 - b) Steuerrecht
 - aa) Ertragsteuern/Einkommensteuer
 - (1) Vorstand
 - (2) Aufsichtsrat
 - (3) Beiräte und mehr
 - bb) Umsatzsteuer
 - (1) Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 UStG
 - (2) Unternehmereigenschaft von Organmitgliedern





II. Vergütungsformen

1. Steuerbefreiungen
2. Ausgewählte Einzelfälle
 - a) Dienstwagen
 - b) Annehmlichkeiten/Aufmerksamkeiten und überwiegendes eigenbetriebliches Interesse
 - (1) Aufmerksamkeiten
 - (2) Überwiegendes eigenbetriebliches Interesse
 - c) Abgrenzungsfragen



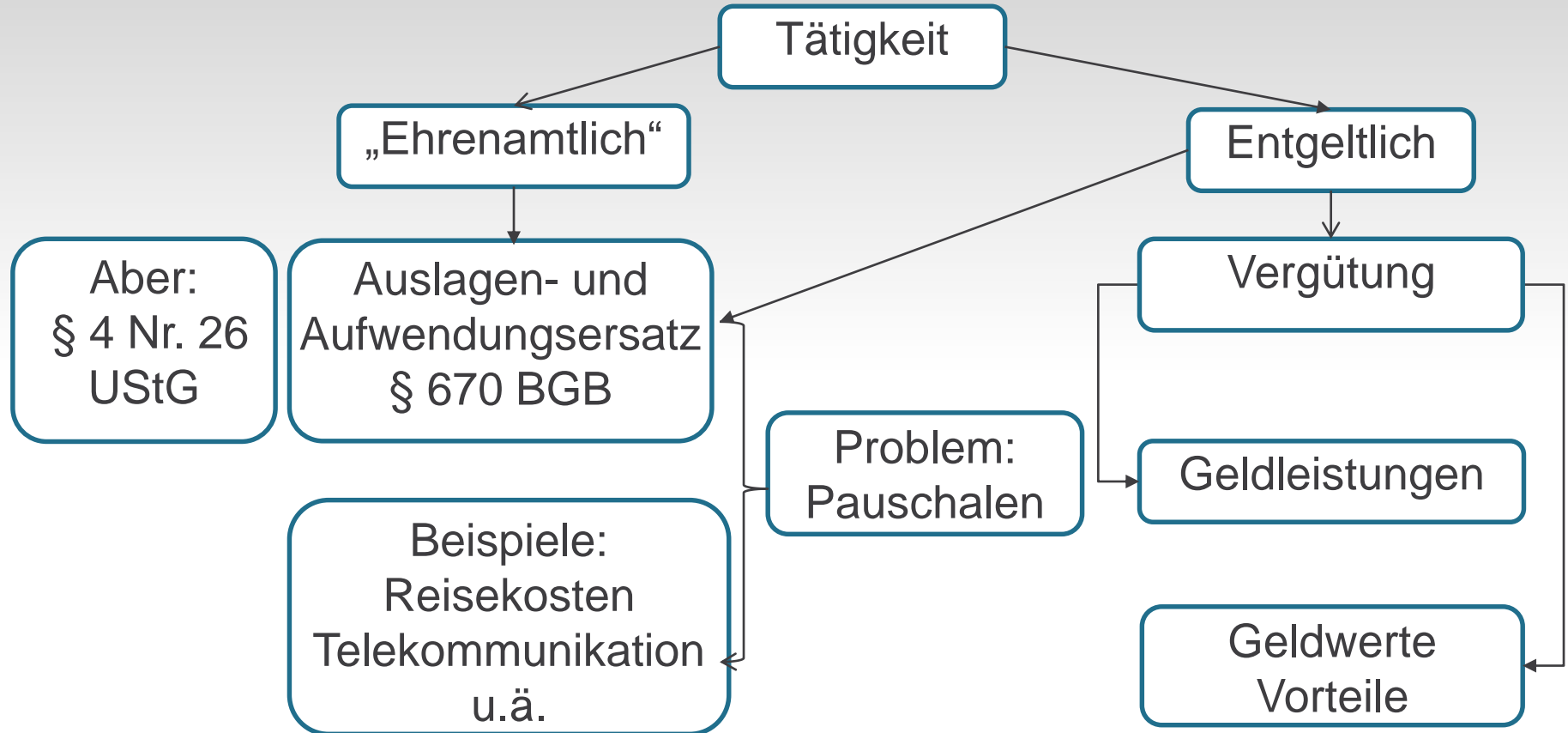
III. Steuerliches Verfahrensrecht

1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – Pauschalierung der Lohnsteuer
2. Pauschalierung der Einkommensteuer, § 37b EStG

IV. Finale



Qualifikation von Zuwendungen





Einkunftsarten - Sozialversicherung

Vergütung – entgeltliche Tätigkeit



**Prüfungsmaßstab: § 7 Abs. 1 SGB IV:
Abhängige Beschäftigung zu Erwerbszwecken**

- Grundsatz: Maßgeblichkeit der Vereinbarungen zwischen den Beteiligten (z.B. BSG vom 23.02.2021 – B 12 R 15/19 R, DStR 2021, 2649)
- Aber: Ernsthaftigkeit und „wahrer“ Inhalt der Vereinbarung ist zu ermitteln
- Erst dann: Wertende Zuordnung zum Typus einer abhängigen Beschäftigung oder einer selbstständigen Tätigkeit



Einkunftsarten - Sozialversicherung

Vorstand:

Es spricht vieles dafür, dass bei einer entgeltlichen Vorstandstätigkeit, die vor allem auch durch Geschäftsführungsaufgaben geprägt ist, Sozialversicherungspflicht besteht.

Mitglieder anderer Gremien (Aufsichtsrat, Beirat, Kuratorium etc.):

Die Prüfungsmaßstäbe finden ebenfalls Anwendung. Bei lediglich beratenden oder kontrollierenden Funktionen werden selten die Kriterien einer abhängigen Beschäftigung erfüllt sein.



Einkunftsarten - Steuerrecht

Vergütung – entgeltliche Tätigkeit

Einkommensteuer

Prüfungsmaßstab: Einkunftsarten des EStG

- § 19 EStG: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- § 18 EStG Einkünfte aus selbständiger Arbeit
- § 15 EStG: Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Umsatzsteuer

Prüfungsmaßstab: Unternehmereigenschaft

- § 2 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 UStG
- Kleinunternehmer, § 19 UStG



Einkunftsarten - Steuerrecht

Einkommensteuer

- Sozialversicherungsrechtliche oder arbeitsrechtliche Zuordnung ist für die steuerrechtliche Beurteilung grundsätzlich unerheblich, lediglich Indizwirkung (steuerrechtlicher Arbeitnehmerbegriff)
- Der Begriff des Arbeits- oder Dienstverhältnisses ist ebenso wie der Arbeitnehmerbegriff ein Typusbegriff, der sich nicht durch eine Aufzählung feststehender Merkmale bestimmen lässt (z.B. BFH v. 29.03.2017 – I R 48/16, BFH/NV 2017, 1316).
- Auch steuerrechtlich kommt es auf eine einzelfallbezogene Würdigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse an (st. Rspr. z.B. BFH v. 18.06.2015 VI R 77/12, BStBl. II 2015, 903).



Einkunftsarten - Einkommensteuer

Vorstand:

Nach ständiger Rechtsprechung (BFH v. 31.01.1975 – VI R 230/71, BStBl. II 1975, 358) gehört die Vergütung eines Stiftungsvorstands zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG). Er ist in den Organismus der Stiftung als unselbständiges Glied eingeordnet und somit steuerlich als Arbeitnehmer zu behandeln.

Aufsichtsrat:

§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG: Vergütungen, die von juristischen Personen, also auch von Stiftungen, an die Mitglieder des Aufsichtsrats gezahlt werden, gehören zu den Einkünfte aus einer sonstigen selbstständigen Arbeit. Der Begriff „Aufsichtsrat“ ist funktional zu verstehen (BFH v. 14.01.2020 – VIII R 27/17, BStBl. II 2020, 222).



Einkunftsarten - Einkommensteuer

Mitglieder anderer Gremien:

Sofern die Mitglieder dieser Organe typischerweise nur beratend und nicht geschäftsführend tätig sind, stehen sie „neben“ der Stiftung. Sie sind nicht der Stiftung als unselbständiges Glied eingegliedert. Erhalten die Mitglieder dieser Gremien steuerbare Vergütungen, sind dies ebenfalls Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Beispiele: Beiräte, Preisgerichte, Arbeitskreise usw.



Umsatzsteuer

Voraussetzung:

Eine Umsatzsteuerpflicht kommt nur in Betracht, sofern Einkünfte von Aufsichtsräten oder Mitglieder anderer Organe als Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit zu qualifizieren sind, sie umsatzsteuerlich als Unternehmer zu qualifizieren sind und keine Steuerbefreiung eingreift.

Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 UStG?

M.E. ein eigenständiger Begriff der ehrenamtlichen Tätigkeit

- FinVerw. (UStAE Abschn. 4.26.1 Abs. 4):
 - ✓ Entschädigung von bis zu 50 Euro pro Stunde unschädlich
 - ✓ Maximal 17.500 Euro im Kalenderjahr



Unternehmereigenschaft von Organmitgliedern?

Ältere Rechtsprechung:

- Bereits im Jahr 1972 hatte der BFH entschieden, dass die Tätigkeit als Aufsichtsrat eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des UStG ist (Urt. v. 27.07.1992 – V R 136/71, BStBl. II 1972, 810).
- Keine Änderung nach der unionsrechtlichen Harmonisierung durch Art. 9 und 10 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie .



Neuere Rechtsprechung – aktuell:

- Sinneswandel Rechtsprechungsänderung durch BFH vom 27.11.2019 V R 23/19, BStBl. II 2021, 542 aufgrund der EuGH-Entscheidung vom 13.06.2019 – C-420/19, DSTR 2019, 1396 - „IO“.
- Einzelne Finanzgerichte haben sich der neuen Linie angeschlossen (Nds. FG v. 08.10.2020 – 5 K 162/19; FG Köln v. 26.11.2020, 8 K 2333/18).



Unternehmereigenschaft von Organmitgliedern?

Folgen:

- Rechtsform ist unerheblich (also nicht nur Stiftungen!).
- Neue Rechtsprechung ist nicht auf die Tätigkeit von Aufsichtsräten beschränkt. Erfasst sind – so sieht es auch die Finanzverwaltung - alle Mitglieder von Gremien, die nicht der Ausübung, sondern der Kontrolle der Geschäftsführung einer juristischen Person oder Personenvereinigung dienen.

Kritik:

- Rechtsprechungsänderung ist systematisch verfehlt und macht zudem oft Einzelbetrachtungen erforderlich.



Unternehmereigenschaft von Organmitgliedern?

Prüfung:

- Ist die Tätigkeit wirtschaftlicher Natur, d.h. wird sie nachhaltig und gegen Entgelt ausgeübt?
- Wenn ja: Wird die Tätigkeit selbstständig ausgeübt?
 - Keine Selbstständigkeit, wenn Zuwendungsempfänger Lohn- oder Gehaltsempfänger oder eine sonstige Person ist, die an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden ist, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung begründet (Art. 10 MwStSystRL).



Unternehmereigenschaft von Organmitgliedern?

Prüfung:

- Wenn Art. 10 MwStSystRL nicht greift, also kein Arbeitsverhältnis vorliegt, ist die Selbstständigkeit anhand Art. 9 MwStSystRL zu prüfen.
 - Befindet sich das Organmitglied bei der Ausübung dieser Tätigkeit in einem Unterordnungsverhältnis?
 - Übt der Betroffene seine Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung aus und trägt er das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko?



Unternehmereigenschaft von Organmitgliedern?

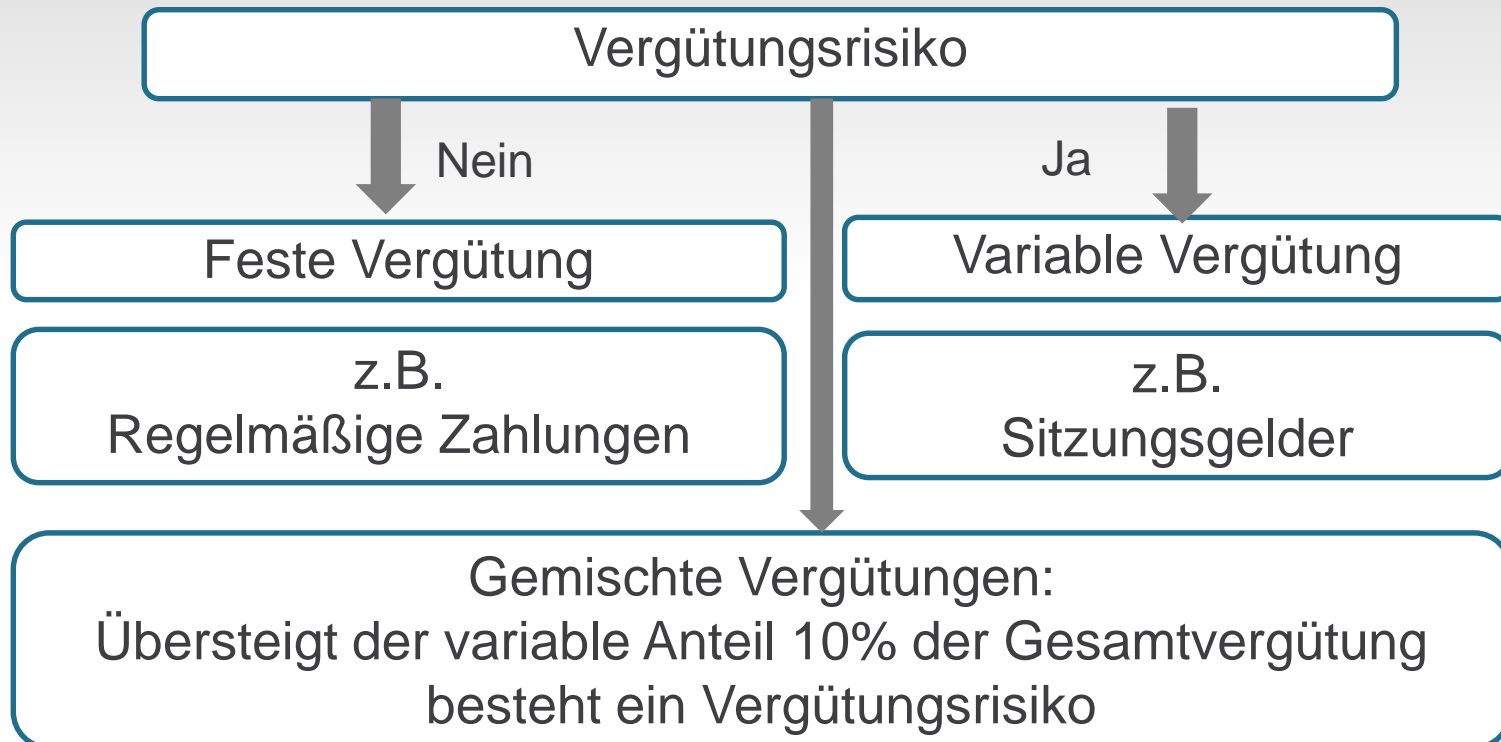
Maßgebend – das wirtschaftliche Risiko

Es ist darauf abzustellen, ob das Organmitglied ein Vergütungsrisiko trägt (Abschn. 2.2 Abs. 3a UStAE), dabei ist maßgebliches Unterscheidungsmerkmal, ob eine Festvergütung oder variable Vergütung gewährt wird.

Aber: Im Einzelnen scheint noch Manches unklar, auch wenn die FinVerw. versucht hat, klare Regelungen zu treffen.



Unternehmereigenschaft nach Abschn. 2.2 Abs. 3a UStAE ?



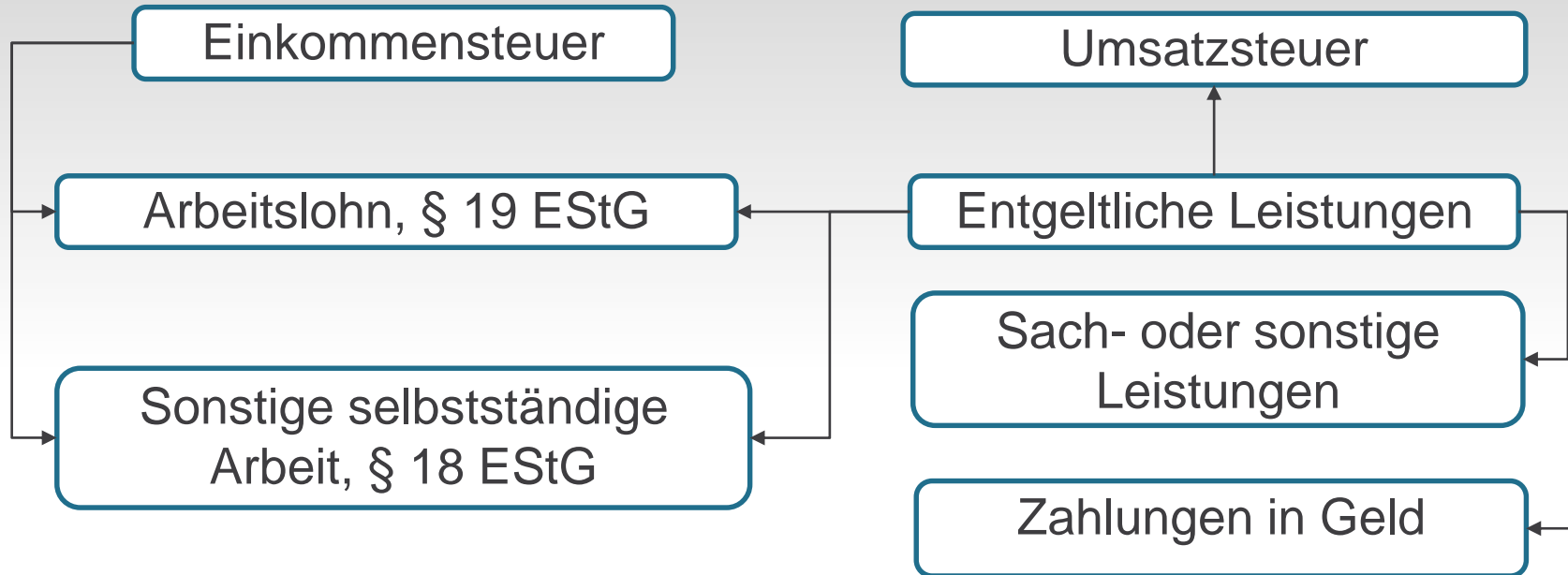


Gestaltungsmöglichkeiten

- ✓ Art und Höhe der Vergütungen von Aufsichtsräten oder ähnlichen Aufsichts- bzw. Beratungsorganen steht in Ermangelung gesetzlicher Vorgaben zur freien Disposition der Parteien.
- ✓ Aufgaben, Befugnisse und Strukturen der Gremien können, sofern gesetzliche Vorgaben fehlen, frei gestaltet werden.
- ✓ Verhältnis von Festvergütung zu variablen Vergütungen kann relativ einfach entweder in der Satzung oder auch in den individuellen Vergütungsvereinbarungen geregelt werden.



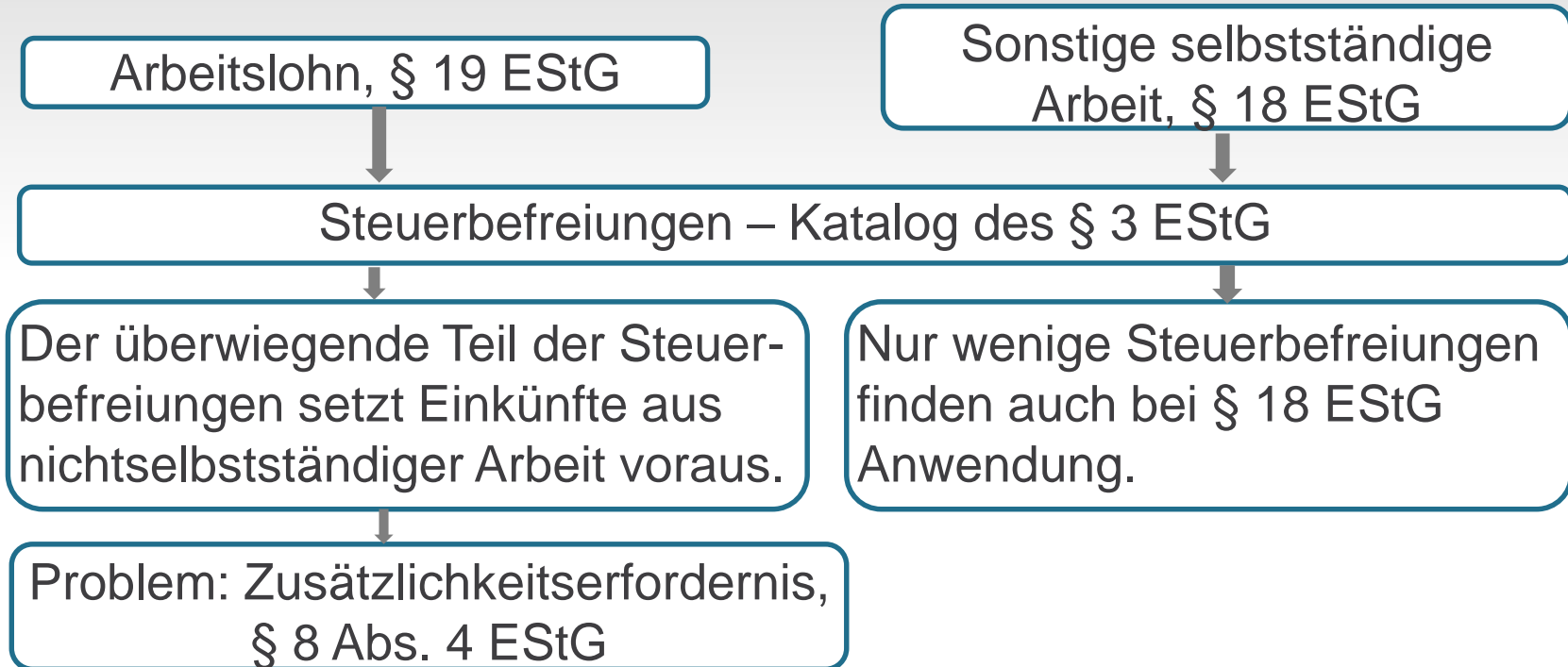
Vergütungsformen





Vergütungsformen

Einkommensteuer





Vergütungsformen - Einzelfälle

Dienstwagen:

Die Überlassung eines betrieblichen Kfz für die private Nutzung ist ertragsteuerlich ein geldwerter Vorteil und stellt nach Ansicht des BFH umsatzsteuerlich einen entgeltlichen Umsatz dar (BFH v. 30.06.2022 V R 25/21, DStR 2022, 2054. Abschn. 15.23 Abs. 8 ff. UStAE – tauschähnlicher Umsatz; vgl. auch BMF-Schreiben v. 07.02.2022).

- Ertragsteuerlich erfolgt die Bewertung nach der sog. 1%-Regelung, mit Modifikationen für E-Fahrzeuge.
- Ausnahme von der 1%-Regelung möglich – sog. Escape-Klausel. Voraussetzung ist u.a. das Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs.



Vergütungsformen - Einzelfälle

Dienstwagen:

- Umsatzsteuerlich müsste die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 2 Satz 2 i.V. mit Abs. 1 UStG ermittelt werden, also mit den Gesamtausgaben für die Überlassung des Fahrzeugs (vgl. Abschn. 15.23 Abs. 10 UStAE).
- Aber: Aus Vereinfachungsgründen wird nicht beanstandet, wenn auch für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage von den lohnsteuerlichen Werten ausgegangen wird - die Sonderregelungen für E-Fahrzeuge finden keine Anwendung (Einzelheiten vgl. Abschn. 15.23 Abs. 11 UStAE).
- Die sog. Escape-Klausel kann auch bei der Umsatzsteuer angewandt werden.



Vergütungsformen - Einzelfälle

Aufmerksamkeiten oder Annehmlichkeiten:

- Es handelt sich um Sachleistungen, die im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und die zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führen. Sie führen bis zu einem Wert von 60 Euro nicht zu Arbeitslohn und lösen keine Umsatzsteuer aus (Abschn. 1.8. Abs. 2 Satz 7, Abs. 3 UStAE).

Eigenbetriebliches Interesse:

- Einkommen- und Umsatzsteuer (Abschn. 1.8. Abs. 2 Satz 7, Abs. 4 UStAE) fällt bei Leistungen nicht an, die durch dessen betriebliches Interesse veranlasst sind, also es für die Zuwendung betriebsfunktionale Gründe gibt. Der betriebliche Zweck muss so weit im Vordergrund stehen, dass ein eigenes Interesse des Zuwendungsempfängers, den Vorteil zu erlangen, nicht mehr besteht.



Vergütungsformen - Einzelfälle

Eigenbetriebliches Interesse oder Incentive?

Das Problem:

Wie sind Veranstaltungen oder Leistungen zu beurteilen, an denen das Organ oder das Gremienmitglied kostenlos teilnehmen kann?

Beispiele:

Wohltätigkeitsbälle, Charity-Events, Konzerte, Team-Building-Maßnahmen, Business-Veranstaltungen, Sportereignisse, Incentive-Reisen, u.ä.

Die Lösung:

Eine einfache Lösung gibt es m.E. nicht. Stets ist die Frage zu beantworten, ob der Konsumcharakter, also das eigene Interesse des vermeintlich Begünstigten, höher ist als das betriebliche Interesse. Ggf. ist auch eine Aufteilung möglich (BFH v. 18.05.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30).



Verfahrensrecht

Pauschalierung der Lohnsteuer als Alternative zum Regelbesteuerungsverfahren

Vorteile:

- Die pauschale Lohnsteuer ist vom Arbeitgeber zu übernehmen und fließt in die individuelle Bemessungsgrundlage nicht ein.
- Steuersatz kann niedriger sein als der individuelle Steuersatz.

Nachteile:

- Kommt nur für Arbeitnehmer in Betracht
- In der Regel bleibt die Steuerlast beim Arbeitgeber.
- Pauschalierung oft nur bei Leistungen möglich, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.



Verfahrensrecht

Pauschalierung der Einkommensteuer, § 37b EStG

- Für die Besteuerung von Körperschaften und damit auch von Stiftungen und Vereinen findet § 37b EStG ebenfalls Anwendung (§ 31 Abs. 1 Satz 3 KStG).
- Ausschließlich für Sachzuwendungen möglich, allerdings mit verschiedenen Ausnahmen
- Steuersatz 30% zzgl. KiSt und SolZ
- Sowohl für Nichtarbeitnehmer als auch für Arbeitnehmer möglich
- Keine Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage der Zuwendungsempfänger
- Übernahme der Steuer durch den Leistenden



Verfahrensrecht

Pauschalierung der Einkommensteuer, § 37b EStG

- § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG sieht eine eigenständige Bemessungsgrundlage für die Berechnung der pauschalen Einkommensteuer vor.
- Pauschalierung der Einkommensteuer ist ausgeschlossen, wenn die einzelne Aufwendung den Betrag von mehr als 10.000 Euro übersteigt, sog. Luxusgeschenke, oder mehrere Aufwendungen zusammen je Empfänger und Wirtschaftsjahr den Betrag von 10.000 Euro übersteigen



Finale ...

Vielen Dank für Ihr Interesse
und
Ihre Aufmerksamkeit.





Weitere Informationen zum Finanzgericht Düsseldorf

- Homepage www.fg-duesseldorf.nrw.de
- Anmeldung monatlicher **Newsletter**
- Folgen Sie uns auch bei **LinkedIn**

