
Neue Handlungserfordernisse für Aufsichtsräte

STEUERRECHT: E-RECHNUNGEN UND ERLEICHTERUNGEN FÜR KLEINUNTERNEHMER

Martina Eckhardt

Dezember 2024

Aufsichtsratsmitglieder mit mindestens zehn Prozent variablem Vergütungsanteil werden steuerlich als Unternehmer behandelt. Ab 1.1.2025 treten neue Vorgaben für den Empfang von E-Rechnungen in Kraft. Unser Dokument erklärt, was jetzt zu tun ist.

Vorbemerkungen	3
1 Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG	3
2 Einführung der E-Rechnung ab 01.01.2025 - Gesetzliche Anforderungen	4
2.1 Definition der E-Rechnung ab 01.01.2025	4
2.2 Versand der E-Rechnung	5
2.3 Regelungen zur Echtheit der Herkunft zur Unversehrtheit des Inhalts und der Lesbarkeit der E-Rechnung	6
2.4 Übergangsfristen für die Erstellung und Versendung von E-Rechnungen	7
2.5 Erforderliche Schritte noch in 2024	8
2.6 Zusammenfassung: Handlungserfordernisse seitens der Aufsichtsräte – drei Fallkonstellationen	8
3 Kleinunternehmerregelung	9
3.1 Aktuelle Kleinunternehmerregelung	9
3.2 Änderungen der Kleinunternehmerregelung ab 01.01.2025	10
Über die Autorin	12

Vorbemerkungen

In den nachfolgenden Ausführungen werden nur die umsatzsteuerlichen Regelungen und ihre Änderungen dargestellt.

Die Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (Einkommensteuer) ändern sich nicht. Die Abführungen an die HBS stellen unverändert Betriebsausgaben dar.

1 Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG

Es ist zunächst zu prüfen, ob das jeweilige Mitglied des Aufsichtsrats Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) ist. Dies ist der Fall, wenn die Aufsichtsrats­tätigkeit als **selbständige Tätigkeit** zu qualifizieren ist.

Die derzeitige Auffassung der Finanzverwaltung gemäß dem BMF-Schreiben vom 29.03.2022 ist:

Die Tätigkeit eines Aufsichtsrats ist **nicht** als selbstständige Tätigkeit anzusehen, wenn aufgrund einer **nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko** getragen wird (Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 1 UStAE). Festvergütungen sind nur **pauschale Aufwandsentschädigungen**.

Sitzungsgelder, die nur für die **tatsächliche Teilnahme** an Sitzungen gezahlt werden, sowie nach dem tatsächlichen Aufwand bemessene Aufwandsentschädigungen stellen **keine** solche Festvergütung dar.

Für den Fall, dass eine Vergütung sowohl aus **festen als auch aus variablen Bestandteilen** besteht, liegt aus Sicht der Finanzverwaltung eine unternehmerische Betätigung vor, wenn die variablen Bestandteile im Kalenderjahr **mindestens 10 %** der gesamten Vergütung betragen.

Dies ist für **jedes Mandat** eines Aufsichtsrats **gesondert** zu prüfen.

- Ist das Aufsichtsratsmitglied **kein** Unternehmer, sind die Regelungen des Umsatzsteuer-Gesetzes, u. a. für Rechnungen, nicht zu beachten. Umsatzsteuer fällt nicht an, ein Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen kann nicht geltend gemacht werden.
- Ist das Aufsichtsratsmitglied **Unternehmer**, hat er die Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes, u. a. die Vorschriften zur Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung, zu beachten.

Exkurs zur aktuellen Rechtsprechung:

Nach dem EuGH-Urteil „TP“ vom 21.12.2023 (C-288/22) sind auch variable Verwaltungsvergütungen nicht automatisch umsatzsteuerbar. Der EuGH beurteilt danach die Steuerbarkeit (Umsatzsteuer) wesentlich komplexer als die deutsche Finanzverwaltung. Nach Meinung des EuGH muss das Aufsichtsratsmitglied auch das Verlustrisiko der Gesellschaft mittragen, damit eine selbständige Tätigkeit vorliegt. Der Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) wurde jedoch **noch nicht** an diese EuGH-Rechtsprechung angepasst, so dass die bisherigen - oben genannten Regelungen - unverändert Anwendung finden.

2 Einführung der E-Rechnung ab 01.01.2025 - Gesetzliche Anforderungen

Durch das am 22.03.2024 vom Bundesrat verabschiedete Wachstumschancengesetz wird die **elektronische Rechnung** für im Inland steuerbare Business-to-Business-Umsätze (B2B-Umsätze) ab dem **01.01.2025** zur Pflicht.

Die Regelungen zur verpflichtenden Verwendung von E-Rechnungen gelten genauso für die Rechnungsausstellung in Form einer Gutschrift sowie u. a. für Rechnungen, die von **Kleinunternehmern** (§ 19 UStG) ausgestellt werden.

Sie gelten weiterhin auch, wenn der **Rechnungsempfänger** ein Unternehmer ist, der Kleinunternehmer ist oder ausschließlich steuerfreie Umsätze (z. B. aus Vermieter einer Wohnung) ausführt.

Rechnungen unter € 250,00 sowie Verkäufe von Fahrausweisen sind von der B2B E-Rechnungspflicht befreit.

Führt ein Unternehmen / eine Person keine **umsatzsteuerbaren** Leistungen aus bzw. ist kein Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne, finden die Regelungen des Umsatzsteuergesetzes **keine Anwendung**.

2.1 Definition der E-Rechnung ab 01.01.2025

Eine **E-Rechnung** ist zukünftig nur eine solche Rechnung, die in einem **strukturierten elektronischen** Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Sie muss den Vorgaben der RL 2014/55/EU (Norm EN16931) entsprechen.

Eine solche E-Rechnung ermöglicht es, Rechnungsdaten direkt und ohne Medienbruch in die verarbeitenden Systeme zu importieren. Dieses Format eignet sich nicht für das menschliche Auge. Durch den Einsatz von Visualisierungsprogrammen kann der XML-Datensatz jedoch für den Menschen lesbar dargestellt werden.

Neben rein strukturierten E-Rechnungen können auch **hybride Dateiformate** die Voraussetzungen an eine E-Rechnung erfüllen. Ein hybrides Format besteht neben dem strukturierten Datenteil (z. B. XML-Datei) aus einem menschlich lesbaren Datenteil (z. B. ein PDF-Dokument). Beide Datenteile sind in einer Datei zusammengefasst.

Rechnungen, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt werden, werden unter dem neuen Begriff „**sonstige Rechnungen**“ zusammengefasst. Der Vorrang der Papierrechnung wird zum 01.01.2025 gestrichen.

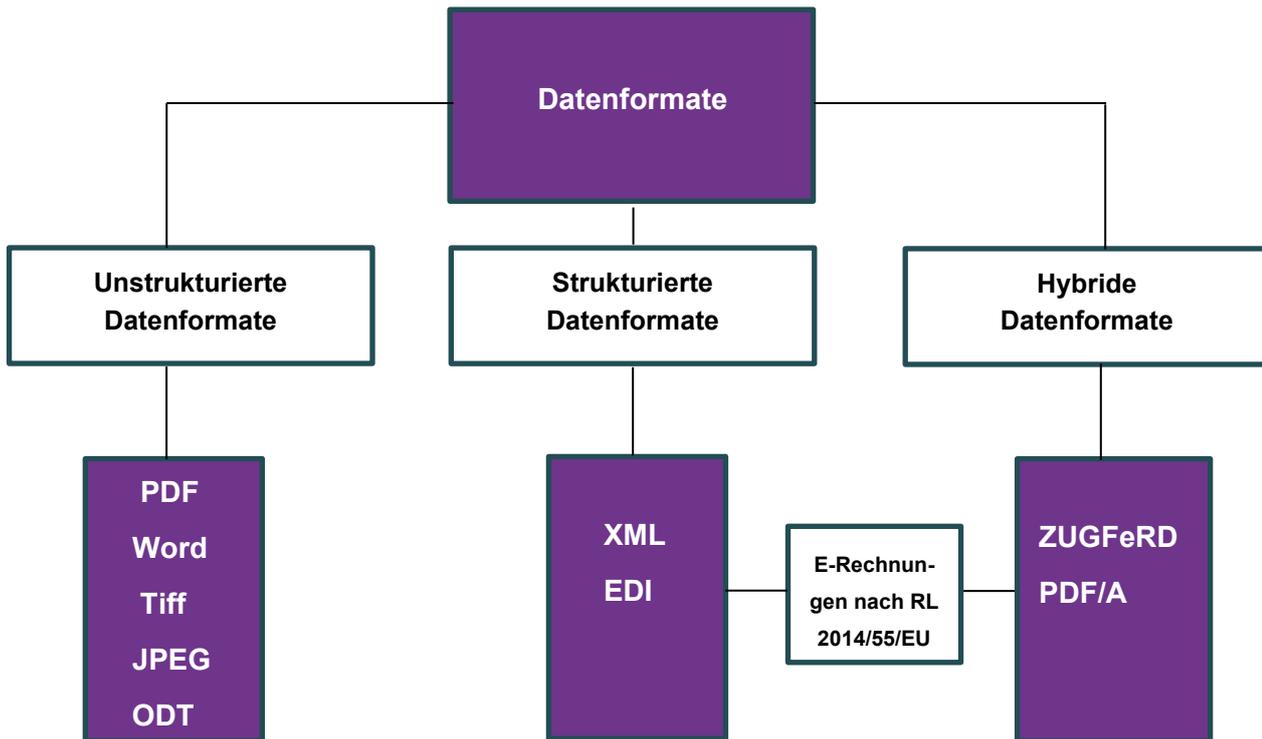


Abb. 1: Überblick über verschiedene Datenformate (Quelle: eigene Darstellung)

2.2 Versand der E-Rechnung

Die Übermittlung einer E-Rechnung muss in **elektronischer Form** erfolgen, hierfür kommen beispielsweise in Frage:

- der Versand per E-Mail
- die Bereitstellung der Daten mittels einer elektronischen Schnittstelle oder
- die Möglichkeit des Downloads über ein (Kunden-)Portal.

Die Übergabe der XML-Datei auf einem externen Speichermedium, z. B. in Form eines USB-Sticks, erfüllt nicht die Voraussetzung der Übermittlung in elektronischer Form.

2.3 Regelungen zur Echtheit der Herkunft zur Unversehrtheit des Inhalts und der Lesbarkeit der E-Rechnung

Die Lesbarkeit der Rechnung muss über den Aufbewahrungszeitraum von **zehn Jahren** gewährleistet sein. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt wurde.

Weiterhin muss die Rechnung zwingend im Originalformat, so wie sie ins Unternehmen gelangt ist, revisionssicher und unveränderbar aufbewahrt werden. Elektronische Rechnungen dürfen **nicht** ausschließlich ausgedruckt archiviert werden.

Revisionssicherheit bedeutet, dass elektronische Dokumente und Daten so gespeichert und verwaltet werden, dass sie jederzeit vollständig, originalgetreu, unveränderbar und nachvollziehbar sind. Das heißt, sie werden so aufbewahrt, dass nachträglich nicht unbemerkt manipuliert werden kann. Änderungen an einem Dokument werden in einem revisionssicheren Archiv nachvollziehbar protokolliert. Eine Speicherung in einem einfachen Dateiordner auf einer Festplatte oder einem E-Mail-Ordner wird von der Finanzverwaltung regelmäßig nicht anerkannt.

Eine maschinelle Auswertbarkeit seitens der Finanzverwaltung muss sichergestellt sein. **Der Einsatz eines entsprechenden Dokumentenmanagementsystems ist daher unverzichtbar.**

Die Aufwendungen für ein entsprechendes Dokumentenmanagementsystem stehen im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Aufsichtsrat und sind somit steuerlich als Werbungskosten / Betriebsausgabe abzugsfähig.

Weiterhin sollte der jeweilige Aufsichtsrat prüfen, ob er entsprechende Vereinbarungen mit dem Unternehmen abgeschlossen hat bzw. abschließen kann, dass er alle Aufwendungen ersetzt bekommt, einschließlich der Aufwendungen für ein Dokumentenmanagementsystem.

2.4 Übergangsfristen für die Erstellung und Versendung von E-Rechnungen

Zur Erleichterung des Übergangs zu den geänderten Anforderungen der Rechnungsausstellung gibt es eine **dreistufige Einführungsphase** für die Anwendung der E-Rechnungen:



- Ab dem 01.01.2025 müssen alle Unternehmen in der Lage sein, E-Rechnungen zu empfangen, zu verarbeiten und zu archivieren – sonst entfällt der Vorsteuerabzug
- Freiwillige Ausstellung von E-Rechnungen gemäß Richtlinie 2014/55/EU (DIN EN16931)
- Rechnungen auf Papier weiterhin möglich
- Rechnungen in einem elektronischen Format (pdf, word, excel u. a.) dürfen vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers übermittelt werden



- Freiwillige Ausstellung von E-Rechnungen gemäß Richtlinie 2014/55/EU (DIN EN16931)
- Rechnungen auf Papier weiterhin möglich
- Rechnungen in einem elektronischen Format (pdf, word, excel u. a.) dürfen vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers übermittelt werden



- Ab dem **01.01.2027 verpflichtende** Ausstellung von E-Rechnungen gemäß Richtlinie 2014/55/EU (DIN EN16931) für Unternehmen, deren Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) im vorangegangenen Kalenderjahr **mehr als € 800.000** betragen hat
- Rechnungen auf Papier nur noch für Unternehmen, deren Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als € 800.000 betragen hat, möglich
- Rechnungen in einem elektronischen Format (pdf, word, excel u. a.) dürfen vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers übermittelt werden, soweit der Gesamtumsatz des Rechnungsausstellers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als € 800.000 betragen hat



- Ab dem **01.01.2028 sind alle Unternehmen** zur Ausstellung von E-Rechnungen gemäß Richtlinie 2014/55/EU (DIN EN16931) verpflichtet

2.5 Erforderliche Schritte noch in 2024

Da Unternehmen **ab dem 01.01.2025** in der Lage sein müssen, elektronische Rechnungen zu empfangen, zu prüfen, elektronisch zu verarbeiten und rechtssicher archivieren zu können, sind in 2024 zwingend Handlungen erforderlich.

Es ist davon auszugehen, dass große Unternehmen ihre Rechnungsstellung bereits zum 01.01.2025 auf die elektronische Rechnung umstellen werden. Daher ist es notwendig, eine reibungslose Integration des neuen Systems in die bestehenden Geschäftsprozesse sicherzustellen.

Es werden diverse Cloud-Lösungen auf dem Markt angeboten, die den elektronischen Rechnungsempfang und die Archivierung gegen eine monatliche Nutzungsgebühr anbieten. Weiterhin planen viele Anbieter von Buchhaltungssoftware, diese Software um ein integriertes „E-Rechnungs-Modul“ zu erweitern, das die Erstellung, den Versand, den Empfang und die Verarbeitung von E-Rechnungen ermöglicht.

Anbieter findet man im Internet, z. B. mit den Suchbegriffen „E-Rechnung-Lösung“, „E-Rechnungen empfangen und archivieren“ oder „E-Rechnung Software“.

Unternehmen, auch Kleinunternehmer gemäß § 19 Abs. 1 UStG, sollten sich vor Ablauf des Jahres 2024 über Softwarelösungen informieren und entsprechende Verträge abschließen.

2.6 Zusammenfassung: Handlungserfordernisse seitens der Aufsichtsräte – drei Fallkonstellationen

2.6.1 Fall 1: Aufsichtsrat ist nicht als (umsatzsteuerlicher) Unternehmer zu qualifizieren

Die Neuregelungen zur E-Rechnung müssen nicht beachtet werden. Es besteht **kein** Handlungsbedarf.

2.6.2 Fall 2: Aufsichtsrat ist als Kleinunternehmer zu qualifizieren

Die unter Punkt 2.5 genannten erforderlichen Schritte sollten von den Aufsichtsräten beachtet werden.

Eigene E-Rechnungen müssen spätestens zum 01.01.2028 ausgestellt werden.

2.6.3 Fall 3: Aufsichtsrat ist als Unternehmer oberhalb der Umsatzgrenze für Kleinunternehmer zu qualifizieren

Die unter Punkt 2.5 genannten erforderlichen Schritte sollten von den Aufsichtsräten beachtet werden.

Falls der Gesamtumsatz im vergangenen Jahr mehr als € 800.000 betragen hat, ist die verpflichtende Anwendung zur Ausstellung von E-Rechnungen bereits zum 01.01.2027 verpflichtend (vgl. Ausführungen unter Punkt 2.4).

3 Kleinunternehmerregelung

3.1 Aktuelle Kleinunternehmerregelung

Kleinunternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne ist, wer

- im vorangegangenen Kalenderjahr einen Umsatz **zuzüglich Umsatzsteuer** von **nicht mehr als € 22.000,00** hat

und

- im laufenden Kalenderjahr einen voraussichtlichen Umsatz zuzüglich Umsatzsteuer von **nicht mehr als € 50.000,00** hat.

Das heißt, **beide** Voraussetzungen müssen erfüllt sein. Hat der Unternehmer die Vorjahresgrenze von € 22.000,00 überschritten, kann er die Kleinunternehmerregelung nicht mehr anwenden.

Dies gilt auch, wenn feststeht, dass der Umsatz im laufenden Jahr unter € 22.000,00 liegen wird.

Die Ermittlung der Umsatzgrenzen ist der nach **vereinnahmten Entgelten** bemessene Gesamtumsatz einschließlich der enthaltenen Umsatzsteuer (§ 19 Abs. 3 UStG).

Der Gesamtumsatz wiederum ist die Summe der vom Unternehmer ausgeführten steuerbaren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG abzüglich steuerfreier Umsätze, die nach § 4 Nr. 8i, Nr. 9b und Nr. 11 bis 29 sowie die Umsätze, die nach § 4 Nr. 8a bis h, Nr. 9a und Nr. 10 steuerfrei wären, wenn sie Hilfsumsätze sind.

Der Unternehmer kann dem Finanzamt gegenüber bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung erklären, dass er auf die Kleinunternehmerregelung **verzichtet**. Die Erklärung bindet den Unternehmer **mindestens für fünf Kalenderjahre**. Sie kann nur mit Wirkung zu Beginn eines Kalenderjahres widerrufen werden.

Folgen:

- die geschuldete Umsatzsteuer für die von einem Kleinunternehmer ausgeführten steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze wird **nicht** erhoben. In den Ausgangsrechnungen darf **keine** Umsatzsteuer ausgewiesen werden.
- Der Kleinunternehmer hat aus seinen Eingangsrechnungen **keinen** Vorsteuerabzug. Die Kleinunternehmerregelung ist **keine** Steuerbefreiungsvorschrift.

3.2 Änderungen der Kleinunternehmerregelung ab 01.01.2025

Das Jahressteuergesetzes 2024 wurde mit Zustimmung des Bundesrates am 18.10.2024 beschlossen. Danach wird u. a. die Kleinunternehmerregelung ab dem **Jahr 2025** deutlich ausgeweitet und modernisiert.

Die Regelung auf EU-Ebene in Art. 283 Abs. 1 Buchstabe c MwStSystRL wird in nationales Recht umgesetzt:

- Anhebung der Umsatzgrenzen von € 22.000,00 (Vorjahr) und € 50.000,00 (laufendes Kalenderjahr) auf **€ 25.000,00** (Vorjahr) und **€ 100.000,00** (laufendes Kalenderjahr).

Regelungsänderungen:

- Die Umsatzgrenzen sind jetzt Nettogrenzen **ohne Einbeziehung** der Umsatzsteuer
- Die Umsatzgrenze für das Kalenderjahr ist nunmehr anhand der **tatsächlichen Umsätze** zu prüfen. Bisher ging es um den voraussichtlichen Umsatz im Kalenderjahr
- Wird die Umsatzgrenze unterjährig überschritten, ist zwingend zur Regelbesteuerung noch in diesem Jahr zu wechseln – aber: die bis zum Zeitpunkt der Überschreitung der Umsatzgrenze bewirkten Umsätze bleiben steuerfrei
- Die Einhaltung der relevanten Umsatzgrenzen sind daher fortlaufend zu überwachen!
- Der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung wird wie folgt geändert: Nunmehr kann der Unternehmer nur noch bis zum letzten Tag des Monats Februars des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt unwiderruflich erklären, dass er auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet. Der Verzicht bindet den Unternehmer unverändert mindestens für fünf Kalenderjahre. Der Unternehmer kann den Verzicht mit Wirkung von Beginn des folgenden Kalenderjahres an widerrufen.

Beispiel:

Der Unternehmer hat in den Jahren 2025 bis 2026 jeweils Umsätze in Höhe von netto € 24.000,00 erzielt. Er kann für den Besteuerungszeitraum 2025 bis zum 28.02.2027 gegenüber dem Finanzamt unwiderruflich erklären, dass er ab 2025 auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet. In diesem Fall unterliegt er mindestens bis zum 31.12.2029 der Regelbesteuerung.

Die Kleinunternehmerregelung wird auf im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die auch im Inland tätig sind, sowie im Inland ansässige Unternehmer, die auch im EU-Ausland tätig sind, ausgeweitet:

- Das Wahlrecht zur Kleinunternehmer-Regelung wird als nationales und grenzüberschreitendes Wahlrecht ausgestaltet
- Einführung eines besonderen Meldeverfahren gemäß §19a UStG-E für im Inland ansässige Unternehmer mit Umsätzen im EU-Ausland:
 - Erteilung einer neuen Kleinunternehmer-Identifikationsnummer mit dem Annex „EX“ durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) – elektronische Beantragung beim BZSt
 - Besondere Erklärungspflicht: vierteljährliche Umsatzmeldungen nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz an das BZSt. Es sind alle Umsätze, die im Gemeinschaftsgebiet erzielt werden, aufgeschlüsselt nach dem jeweiligen Mitgliedsstaat, zu melden. Die Umsatzmeldungen sind **innerhalb eines Monats nach Auflauf des jeweiligen Quartals** zu melden
- Die Kleinunternehmer-Regelung ist nunmehr in Form einer **Steuerbefreiung** ausgestaltet. In den Rechnungen ist **auf die Steuerbefreiung des § 19 UStG-E** hinzuweisen
- Unverändert haben Kleinunternehmer aus ihren Eingangsrechnungen **keinen** Vorsteuerabzug

3.2.1 Folgen für Aufsichtsräte, die Unternehmer sind

Aufsichtsräte, die bisher die Grenzen für Kleinunternehmer überschritten haben, fallen nunmehr gegebenenfalls darunter. Sie können in diesem Fall von dem Wahlrecht Gebrauch machen und zur Regelbesteuerung wechseln. Hieran sind sie mindestens für fünf Kalenderjahre gebunden (vgl. Ausführungen unter Punkt 3.2).

3.2.1.1 Vorteile für Kleinunternehmer

- Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen nicht abgegeben werden
- Es muss in der Buchführung nicht zwischen Brutto- und Nettobeträgen differenziert werden

3.2.1.2 Nachteile für Kleinunternehmer – Gründe für die Option zur Umsatzsteuer

- Durchführung größerer Investitionen. Die Vorsteuer aus diesen Rechnungen kann gegenüber dem Finanzamt nur geltend gemacht werden, wenn zur Umsatzsteuer optiert wird.
- Die Einhaltung der relevanten Umsatzgrenzen ist fortlaufend zu überwachen
- Für den grenzüberschreitend tätigen Kleinunternehmer müssen quartalsmäßig Umsatzmeldungen abgegeben werden

Über die Autorin

Dipl.- Ök. Martina Eckhardt ist Steuerberaterin und langjähriges Mitglied des Netzwerks der Analytiker des I.M.U-Instituts der Hans-Böckler-Stiftung.
