

Rüdiger Weimann

Umsatzsteuer in der Praxis

- Die wichtigsten Fragen und Fälle -

6. Auflage München 2008

Update per 1. Juli 2008

=====

zu Kapitel 29(Umsatzbesteuerung der Gesellschaften)

Umsatzsteuerfragen bei Gesellschaften

Manuskript meines Vortrags

Umsatzsteuerfragen bei Gesellschaften

**Grundprinzipien und aktuelle Beratungsschwerpunkte –
alles Wichtige in nur 3 Stunden**

gehalten für Steuerberaterinstitutionen im Mai 2008

Umsatzsteuerfragen bei Gesellschaften

Grundprinzipien und aktuelle Beratungsschwerpunkte – alles Wichtige in nur 3 Stunden

VORTRAGSÜBERSICHT

A. Leistungsaustausch bei Personenvereinigungen	5
1. Allgemeines.....	6
2. Gründung von Gesellschaften; Eintritt neuer Gesellschafter; Kapitalerhöhung	7
2.1 Gründung aus der Sicht des Gesellschafters.....	7
2.2 Gründung aus der Sicht der Gesellschaft	8
2.3 Eintritt neuer Gesellschafter	8
2.4 Einzelfälle	9
3. Auflösung von Gesellschaften; Ausscheiden von Gesellschaftern	10
4. Umwandlung und Verschmelzung von Gesellschaften	13
4.1 Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung.....	13
4.2 Formwechsel.....	14
4.3 Rechtslage bis zum 31.12.1994.....	15
5. Leistungsaustausch zwischen Personenvereinigungen und ihren Mitgliedern	15
Aktuell 1: Übertragung von Wertpapieren und Anteilen als sonstige Leistung (Abschn. 24 Abs. 1 Satz 2, Abschn. 25 Abs. 7, Abschn. 66 Abs. 2 UStR 2008)	15
Aktuell 2: Vorsteuerabzug bei der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen (Abschn. 213a UStR 2008).....	17
B. Besonderheiten der Vereine	21
1. Grafische Darstellung.....	22
2. Golfverein als Unternehmer.....	22
2.1 Rechtsprechung von EuGH und BFH	22
2.2 Überholte Auffassung der deutschen Finanzverwaltung	23
3. Steuerpflicht der Umsätze des Golfvereins an die Mitglieder	23
3.1 Keine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG	23
3.2 Keine Steuerbefreiung aus § 4 Nr. 22 UStG	24
3.3 Steuerbefreiung aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL?	25
4. Steuerbefreiung / Steuerpflicht der Umsätze der KG an den Golfverein	25
C. Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters	27
1. Der lange Weg zur neuen Rechtsauffassung.....	28
1.1 Allgemeines zu Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft	28

1.2 „Organwalter-Rechtsprechung“ des BFH: Sonderregelung für die Führung von Geschäften einer Personengesellschaft	28
1.3 Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung für Personengesellschaften	29
1.4 Aufgabe auch der Rechtsprechung zum Führen der Geschäfte von Kapitalgesellschaften	29
2. Prüfungsschema „GGf-Leistungen“	30
3. Selbständigkeit natürlicher Personen als GGf.....	30
4. Selbständigkeit juristischer Personen als GGf	32
5. Leistungsaustausch bei Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft – Grundsatzfragen	34
5.1 Abgrenzungskriterien bisher / jetzt.....	34
5.2 Gesellschafterbeiträge – Fallsammlung –	36
5.3 Sonderleistungen gegen Sonder(leistungs)entgelt – Fallsammlung –	37
6. Leistungsaustausch bei Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft – Sonderfälle	40
6.1 Entnahmerechte	40
6.2 Mischentgelte	40
6.3 Haftungsvergütungen	41
6.4 Gesonderte Beurteilung der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung des Gesellschafters und der Leistung der Gesellschaft.....	42
7. Vorsteuerabzug des Gesellschaft	43
8. Vorsteuerabzug des Gesellschafters	43
9. Anwendungszeiträume	44
9.1 Grundsatz: Stichtag 31.12.2004	44
10. Annex: Mustervertrag und Formulierungshilfen zur Vermeidung der Selbständigkeit eines GGf	48
11. Das Wichtigste zusammengefasst.....	51
D. Organschaft.....	52
1. Begriffliche Klärungen	53
2. Wirkungen der Organschaft.....	53
3. Bedeutung der Organschaft.....	54
4. Blick in das Ausland	56
5. Mögliche Organträger.....	57
6. Mögliche Organgesellschaften.....	57
7. Abgrenzung zur ertragsteuerlichen Organschaft.....	58
8. Eingliederungsvoraussetzungen.....	58
8.1 Finanzielle Eingliederung.....	59
8.2 Wirtschaftliche Eingliederung.....	60
8.3 Organisatorische Eingliederung.....	61
9. Beschränkung der Organschaft auf das Inland	65
9.1 Allgemeines.....	65
9.2 Im Inland gelegene Unternehmensteile	65
9.3 Organträger im Inland.....	66
9.4 Organträger im Ausland.....	69
10.Sonderfragen der Insolvenz.....	73
11. Ausblick: Personengesellschaften als Organträger?.....	74

E. Holdingstrukturen	78
1. Anwendungszeitraum	79
2. Führungs- und Funktionsholding vs. Finanzholding: Erwerben, Halten und Veräußern gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen als unternehmerische Tätigkeit.....	79
3. Zuordnung von Beteiligungen zum Unternehmen und Vorsteuerabzug	82
4. Veräußerung von Beteiligungen aus dem unternehmerischen Bereich.....	84
5. Sonderfälle (Finanzinvestoren, Organschaft).....	84
5.1 Finanzinvestoren	84
5.2 Organschaft.....	85
F. Sonderfragen des Verfahrensrechts.....	87
1. Beratungsfehler führen zu Zinsverlusten nach § 233a AO	87
2. Bekanntgabefehler bei Bescheiden an PersGes.....	89
3. Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter: Umsatzsteuerrechtliche Bedeutung des Fremdvergleichs	90

Weiterführende Literatur

Rüdiger Weimann, Umsatzsteuer in der Praxis (Buch + CD-ROM - Homepage), 6. Auflage 2008, Rudolf Haufe Verlag (ISBN 978-3-448-08039-1), 48,-- €Ü zitiert als „UdP“.

Rüdiger Weimann / Fritz Lang, Umsatzsteuer – national und international, 2. Auflage 2007, Stand: 1. Update 2008, Schäffer-Poeschel Verlag (ISBN 978-3-7910-2530-8) in Kooperation mit Datev eG, 129,95 €Ü zitiert als „UNI“.

Referenten-Hotline, Kontaktdaten, Downloads

- = www.umsatzsteuerwissen.de
- = www.umsatzsteuerpraxis.de
- = www.umsatzsteuer-national-und-international.de
- = www.umsatzsteuerpruefungen.de
- = www.umsatzsteuererhoehung2007.de

Sie als Teilnehmer der heutigen Veranstaltung finden die im Hand-out und in der Veranstaltung angekündigten Ergänzungen wie gewohnt auf der Homepage umsatzsteuerwissen.de im Ordner „Ergänzungsskripts“. Auf der Homepage finden Sie auch die Rufnummer der Referenten-Hotline sowie die dafür vorgesehenen Sprechzeiten.

A. Leistungsaustausch bei Personenvereinigungen

§§ Rechtsgrundlagen:

Artikel 9 ff. MwStSystRL; § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG; Abschn. 6 UStR 2008

& UNI:

§ 1, Anm. 2.1.6

& UidP:

Kapitel 29

& LitTipp:

Bülow in Vogel / Schwarz, UStG, Stand: 140. EL April 2008, Kommentierung zu § 1 UStG; *Völkel* in Zimmermann / Hottmann / Hübner / Schaeberle / Völkel, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 9. Auflage 2007.

! Notizen:

1. Allgemeines

Umsatzsteuerlich sind die Personenvereinigungen wie z. B.

- Kapitalgesellschaft,
- Genossenschaft,
- Verein,
- Personengesellschaft,
- Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung,
- Arbeitsgemeinschaft

und ihre einzelnen Mitglieder/Gesellschafter **selbstständige Rechtssubjekte**.

Folglich ist zwischen der **Personenvereinigung und ihren Mitgliedern/Gesellschaftern** ein Leistungsaustausch ebenso möglich wie **zwischen der Personenvereinigung und Dritten**¹. Auch **zwischen den einzelnen Mitgliedern / Gesellschaftern** kann ein Leistungsaustausch stattfinden.

Voraussetzung für eine Steuerbarkeit ist in jedem dieser Fälle, dass der **Leistende Unternehmer** ist und die **Leistung im Rahmen seines Unternehmens** erbringt. Eine Personenvereinigung ist dann Unternehmer, wenn sie selbstständig ist und durch gewerbliche oder berufliche Leistungen am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Die Mitglieder/Gesellschafter einer Personenvereinigung sind **nicht allein auf Grund ihrer Funktion als Mitglieder/Gesellschafter der Personenvereinigung Unternehmer**. Anders als das Einkommensteuerrecht kennt das Umsatzsteuerrecht **keine Mitunternehmerschaft des Gesellschafters**². Gesellschafter/Mitglieder werden vielmehr erst dann zu Unternehmern, wenn sie unabhängig von ihrer Gesellschafterfunktion eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausüben. Allein der **Erwerb oder das Halten sowie die Veräußerung einer Beteiligung** an einer Kapital- oder Personengesellschaft **reichen dafür nicht aus**, es sei denn, mittels der Beteiligung sollen Eingriffe in die Verwaltung, Buchführung und Information der Tochtergesellschaft ermöglicht werden Ü dazu Kapitel E dieses Hand-out's.

¹ Abschn. 6 Abs. 1 UStR 2008.

² BFH, Urteil vom 18.3.1988, V R 173/83, BStBl II 1988, 646.

2. Gründung von Gesellschaften; Eintritt neuer Gesellschafter; Kapitalerhöhung

2.1 Gründung aus der Sicht des Gesellschafters

Bei der Gründung von Personen- oder Kapitalgesellschaften durch Einbringung von Sacheinlagen kommt es – **aus der Sicht des Einbringenden** – zu einem Leistungsaustausch zwischen Einbringendem und Gesellschaft.

Der Leistung der Einlage steht als **Gegenleistung der Gesellschaft** die Gewährung von Gesellschaftsrechten gegenüber³. Die Leistung des Einbringenden ist entspr. § 9 Abs. 1 BewG nach dem gemeinen **Wert der übertragenen Gesellschaftsrechte** bzw. bei Kapitalgesellschaften – falls die Anteile zum Börsenhandel zugelassen sind – nach dem Börsenwert, andernfalls nach dem gemeinen Wert, zu bemessen. Übernimmt die Gesellschaft zugleich Verbindlichkeiten, so besteht die Gegenleistung der Gesellschaft sowohl in der Gewährung von Gesellschaftsrechten als auch in der **Übernahme von Verbindlichkeiten**, wenn der Einbringende dadurch wirtschaftlich entlastet wird⁴. Der Beurteilung von Sacheinlagen als steuerbare entgeltliche Leistung des Gesellschafters steht die neuere Rechtsprechung des EuGH zur Aufnahme von Gesellschaftern⁵ in Personengesellschaften nicht entgegen⁶.

Die Leistung des Einbringenden ist allerdings **nur dann steuerbar**, wenn es sich um einen Unternehmer handelt, der die **Einlage im Rahmen seines Unternehmens** leistet. Die einmalige Übertragung von Vermögenswerten an die Gesellschaft (anlässlich der Gründung) macht den Einbringenden regelmäßig noch nicht zum Unternehmer, da es an der Nachhaltigkeit fehlt⁷. Die Einbringung ist z. B. dann unternehmerisch, wenn jemand durch geschäftsmäßigen An- und Verkauf von Kapital- oder Gesellschaftsbeteiligungen wie ein Händler auftritt oder wenn die Beteiligung erworben wird, um sich Einfluss bei einem potenziellen Konkurrenten zu verschaffen oder um einen Lieferanten oder Kunden zu stärken⁸ Ü dazu Kapitel E dieses Hand-out's.

Die Leistung des Einbringenden erfolgt seit dem 1.1.1980⁹ – nach der - **grundsätzlich steuerpflichtig**; es können jedoch **einzelne Befreiungsvorschriften**

³ BFH, Urteile vom 13.3.1986, V R 155/75, BFH/NV 1986, 500; vom 8.11.1995, XI R 63/94, BStBl II 1996, 114; vom 15.5.1997, V R 67/94, BStBl II 1997, 705; so die ganz h. M. in der Literatur, vgl. *Birgel* in UNI, § 1, 2.1.6, *Birkenfeld*, USt-Handbuch, I Rz. 528.

⁴ Abschn. 6 Abs. 2 Satz 6 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH, Urteil vom 15.5.1997, V R 67/94, BStBl II 1997, 705.

⁵ EuGH, Urteil vom 26.6.2003, Rs. C-442/01, UR 2003, 443.

⁶ Ebenso *Bülow* in Vogel / Schwarz, UStG, Stand: 140. EL April 2008, § 1 Rz. 124.

⁷ BFH, Urteil vom 15.1.1987, V R 3/77, BStBl II 1987, 512; *Stadie* in Rau/Dürwächter, UStG, Stand: 133 EL März 2008, § 2 Rz. 425, 427)

⁸ BFH v. 9.3.1989, V B 48/88, BStBl II 1989, 580.

⁹ Ersatzlose Streichung der Steuerbefreiung der unter das KVG fallenden Umsätze (vgl. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG 1967/73) durch das UStG 1980.

greifen (z. B. § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG bei der Einlage von Geldforderungen, § 4 Nr. 8 Buchst. e UStG bei der Einlage von Wertpapieren, § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG bei der Einlage von Gesellschaftsanteilen, § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG bei der Einbringung von Grundstücken).

Erwirbt der Gesellschafter bei der Gründung einer Personen- oder Kapitalgesellschaft seinen Anteil gegen **Erbringung einer Bareinlage**, so bewirkt er damit **keinen steuerbaren Umsatz**, da es auf seiner Seite an einer Leistung i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 mangelt. Es ist dabei gleichgültig, ob er die Einlage als Privatmann oder als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens tätigt¹⁰.

2.2 Gründung aus der Sicht der Gesellschaft

Ob es bei der Gründung einer Personenvereinigung (Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft) auch zu einem steuerbaren Umsatz der Personenvereinigung (Gewährung von Anteilen gegen Leistung der Einlage) kommt, war lange Zeit umstritten¹¹. Klarheit brachte erst die EuGH-Rechtsprechung nach deutschen (KapHag) und österreichischen (Kretztechnik) Vorlageersuchen:

- Zunächst hat der hat der EuGH darauf erkannt, dass eine **Personengesellschaft** bei Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage an diesen keinen steuerbaren und mithin auch keinen nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG steuerfreien Umsatz erbringt. Auch in der Gründung einer Gesellschaft durch die ursprünglichen Gesellschafter kann kein steuerbarer Umsatz der Gesellschaft an die Gesellschafter gesehen werden¹².
- Danach hat der **EuGH** entschieden, dass die Ausgabe neuer Aktien zur Aufbringung von Kapital keinen Umsatz darstellt, der in den Anwendungsbereich von Artikel 2 Nr. 1 der 6. EG-Richtlinie fällt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Ausgabe der Aktien durch den Unternehmer im Rahmen einer Börseneinführung erfolgt oder von einem nicht börsennotierten Unternehmen ausgeführt wird¹³.

2.3 Eintritt neuer Gesellschafter

Beim späteren Eintritt eines Gesellschafters in eine bereits bestehende Gesellschaft bzw. bei der Ausgabe von Aktien oder Anteilen anlässlich einer bei einer Kapitalgesellschaft vorgenommenen Kapitalerhöhung gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend¹⁴:

¹⁰ *Bülow*, a.a.O., Rz. 127.

¹¹ Zur damaligen Diskussion *Bülow*, a.a.O., Rz. 128.

¹² EuGH, Urteil vom 26.6.2003, Rs. C-442/01, KapHag, UR 2003, 443; BFH, Folgeurteil vom 1.7.2004, V R 32/00, UR 2004, 537.

¹³ EuGH, Urteil 26.5.2005, Rs. C-465/03, Kretztechnik AG, UR 2005, 382.

¹⁴ *Bülow*, a.a.O., Rz. 129.

- seitens der Gesellschaft liegt demnach kein steuerbarer Umsatz vor;
- auf Seiten des Gesellschafters steht der Umstand, dass es sich dabei um einen Vorgang gesellschaftsrechtlicher Art handelt und dass dem in eine Personengesellschaft eintretenden Gesellschafter der Anteil am Gesellschaftsvermögen ohne besonderen Übertragungsakt zuwächst, der Annahme eines Leistungsaustausches im umsatzsteuerlichen Sinn nicht entgegen.

2.4 Einzelfälle

- Leistet ein Einzelunternehmer die **Sacheinlage** in der Weise, dass er Teile seines Betriebsvermögens in eine Kapitalgesellschaft einbringt, so liegt regelmäßig ein Leistungsaustausch vor, auch wenn die erworbenen **Gesellschaftsanteile** nicht in das Betriebsvermögen des fortbestehenden Einzelunternehmens, sondern **ins Privatvermögen** übernommen werden. Es liegt eine **unmittelbare Leistung** des Einzelunternehmers an die Gesellschaft – **ohne eine vorgeschaltete Entnahme** ins Privatvermögen – vor¹⁵.
- Wird die **Sacheinlage durch Einbringung des Einzelunternehmens im Ganzen** gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erbracht, so liegt eine Geschäftsveräußerung vor¹⁶.
- Schließen sich mehrere Freiberufler zwecks **Gründung einer Sozietät** zusammen, so bringen sie regelmäßig nur ihre Arbeitskraft ein und überlassen der Sozietät ihre bisherige Praxis samt Klientel. Nur insoweit (Überlassung der Klientel gegen Entgelt) liegt eine steuerbare Leistung des Gründers an die Sozietät vor. Der Vorgang stellt **keine Geschäftsveräußerung im Ganzen** gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten dar; er ähnelt vielmehr dem Fall der Aufnahme eines Gesellschafters in ein bestehendes Handelsgeschäft¹⁷.
- Dass die **Gründung einer stillen Gesellschaft** durch einen Einzelunternehmer durch Aufnahme eines stillen Gesellschafters keine umsatzsteuerrechtlichen Folgen auslöst, scheint eine gesicherte Erkenntnis zu sein. Der Weg zu diesem Ergebnis war allerdings recht wechselhaft. **Zunächst** ging man davon aus, in der Beteiligung des echten (typischen) stillen wie auch des unechten (atypischen) stillen Gesellschafters mit einer Einlage am Unternehmen eines anderen liege **kein Leistungsaustausch**: der Einzelunternehmer bleibe weiterhin als solcher tätig; die stille Gesellschaft trete als solche im Wirtschaftsleben nicht hervor. Als dann die Finanzverwaltung seit 1982 die Gründung als steuerbar ansah, wurde sie über **§ 4 Nr. 8j a.F. UStG ab 1.1.1987 steuerfrei** gestellt¹⁸. Diese Vorschrift wurde zum 15.12.2004 **wieder aufgehoben, da das Gemeinschaftsrecht** offenkundig davon ausgeht, dass stille Beteiligungen nicht umsatzsteuerbar

¹⁵ BFH v. 20.12.1962, V 111/61 U, BStBl III 1963, 169; BFH v. 22.4.1971, V R 86/67, BStBl II 1971, 657.

¹⁶ Hierzu ausführlich *Weimann*, UidP, Kapitel 31.

¹⁷ BFH v. 4.12.1980, V R 120/73, BStBl II 1981, 189.

¹⁸ *Bülow*, a.a.O., Rz. 133 f.

erfolgen¹⁹.

3. Auflösung von Gesellschaften; Ausscheiden von Gesellschaftern

Bei der Auflösung einer Personen- oder Kapitalgesellschaft durch **Liquidation**²⁰ stellt die Versilberung des Betriebsvermögens auf Seiten der **Gesellschaft gegenüber den fremden Dritten** (Käufern) – deren Unternehmereigenschaft bis zur Beendigung der Liquidation fortbesteht²¹ – „normale“ **umsatzsteuerbare Lieferungen** dar, die je **nach Art der versilberten Gegenstände umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerfrei** sind. Die **Verteilung des Erlöses an die Gesellschafter** gegen deren Verzicht auf ihre Gesellschafterrechte löst weder bei der Gesellschaft noch bei den Gesellschaftern Umsatzsteuerpflicht aus:

- die **Auskehrung des Erlöses** stellt keine Leistung i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 dar²²;
- die **Aufgabe der Gesellschafterrechte** ist nur steuerbar, wenn der Gesellschafter als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens handelt. Die Beteiligung an der aufgelösten Gesellschaft macht den Gesellschafter noch nicht zum Unternehmer. Ü vgl. dazu Kapitel E dieses Hand-out's; aber selbst dann besteht Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 8 Buchst. f. UStG.

Bei der Auflösung einer Personen- oder Kapitalgesellschaft durch **Realteilung**²³ liegt darin ein **Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft in Liquidation und den Gesellschaftern**:

- **Leistungen der Gesellschaft:** Überlassung der Vermögensgegenstände gegen Aufgabe der Gesellschafterrechte bzw. Verzicht auf Auszahlung des Auseinandersetzungsguthabens in Geld²⁴. Die Übertragung des Gesellschaftsvermögens an die einzelnen Gesellschafter ist **nicht anders zu beurteilen als der allmähliche Ausverkauf des Gesellschaftsvermögens an Dritte** (s.o., Liquidation)²⁵. Die Leistungen der Gesellschaft unterliegen – soweit nicht Befreiungen, etwa nach § 4 Nr. 8 o. Nr. 9 UStG greifen – der Umsatzsteuer²⁶.

¹⁹ *Huschens* in Vogel / Schwarz, UStG, Stand: 140. EL April 2008, § 4 Nr. 8j Rz. 12.

²⁰ Unter "Liquidation" (lat.: "liquidus" = „flüssig“) versteht man im betriebswirtschaftlichen und rechtswissenschaftlichen Zusammenhang den Verkauf aller Vermögensgegenstände eines Unternehmens oder Vereins mit dem Ziel, das darin gebundene Kapital in Bargeld oder andere leicht in Bargeld umtauschbare („liquide“) Mittel umzuwandeln. Ziel der Liquidation ist die Auflösung der Gesellschaft.

²¹ BFH v. 21.5.1971, V R 117/67, BStBl II 1971, 540.

²² *Bülow*, a.a.O., Rz. 9.

²³ Realteilung = Das Vermögen der Gesellschaft wird anteilmäßig auf die Gesellschafter verteilt.

²⁴ RFH v. 7.10.1932, V A 30/32, RStBl 1933, 288.

²⁵ BFH v. 17.11.1960, V 170/58 U, BStBl III 1961, 86.

²⁶ Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Wert des Auseinandersetzungsguthabens der einzelnen Gesellschafter) *Bülow*, a.a.O., Rz. 136.

- **Leistungen der Gesellschafter:** Die Leistungen (Aufgabe der Gesellschafterrechte) sind wie bei der Liquidation (s.o.) zu beurteilen.

Wird eine **Organgesellschaft** in der Weise aufgelöst, dass die Muttergesellschaft unter Verzicht auf ihre Anteile an der Tochtergesellschaft deren Vermögen übernimmt, so liegt ein nicht steuerbarer innerbetrieblicher Vorgang (Innenumsatz) vor, da die Organgesellschaft lediglich die Stellung eines unselbstständigen Betriebes im Unternehmen der Muttergesellschaft hat. Hinweis auf Kapitel D dieses Hand-out's.

Scheidet ein Gesellschafter gegen Barabfindung aus einer fortbestehenden Personengesellschaft aus, so liegt

- **bei der Gesellschaft** ein nicht steuerbarer Vorgang vor²⁷;
- **beim Gesellschafter** (Aufgabe der Gesellschafterrechte unter der Voraussetzung, dass sich diese im Unternehmensvermögen befinden. Vgl. dazu Kapitel E dieses Hand-out's) eine steuerbare, aber nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG steuerfreie Leistung. Wird die Beteiligung an der Personengesellschaft nichtunternehmerisch gehalten, so stellt ihre Veräußerung keine unternehmerische Tätigkeit dar²⁸.

Scheidet ein Gesellschafter gegen Abfindung mit Vermögensgegenständen aus einer fortbestehenden Gesellschaft aus, so besteht der Leistungsaustausch darin, dass die Gesellschaft dem Ausscheidenden Vermögenswerte gegen dessen Verzicht auf seine Gesellschafterrechte hingibt:

- **Leistung der Gesellschaft:** Die Übertragung der Vermögensgegenstände an die einzelnen Gesellschafter ist **nicht anders zu beurteilen als der allmähliche Ausverkauf des Gesellschaftsvermögens an Dritte** (s.o., Liquidation). Die Leistungen der Gesellschaft unterliegen – soweit nicht Befreiungen, etwa nach § 4 Nr. 8 Buchst. c oder Nr. 9 Buchst. a UStG greifen – der Umsatzsteuer²⁹.
- **Leistungen der Gesellschafter:** Die Leistungen (Aufgabe der Gesellschafterrechte) sind wie bei der Liquidation (s.o.) zu beurteilen.

Endet eine mehrgliedrige Personengesellschaft durch Ausscheiden aller Gesellschafter bis auf einen, der das Geschäft vereinbarungsgemäß mit allen Aktiven und Passiven fortführt, so wachsen die Anteile der Ausscheidenden dem als Alleininhaber zurückbleibenden früheren Gesellschafter als Gesamtrechtsnachfolger zu (vgl. §§ 738 Abs. 1 BGB, 105 Abs. 2 u. 142 Abs. 3 HGB), **ohne dass zwischen**

²⁷ Bülow, a.a.O., Rz. 9.

²⁸ EuGH, Urteile vom 20.6.1991, Rs. C-60/90, UR 1993,119; vom 6.2.1997, Rs. C-80/95, UR 1997, 141; vom 20.6.1996, Rs. C-155/94, UR 1996, 423.

²⁹ Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Wert des Auseinandersetzungsguthabens der einzelnen Gesellschafter) Bülow, a.a.O., Rz. 138.

der Gesellschaft und ihm ein steuerbarer Leistungsaustausch stattfindet³⁰. Dieser Grundsatz der nichtsteuerbaren Anwachsung gilt auch dann, wenn der verbleibende Gesellschafter das Geschäft nicht selbst fortführt, sondern noch am Tage der Übernahme auf seinen Ehegatten oder einen Dritten überträgt³¹. Ein Leistungsaustausch liegt jedoch insoweit vor, als der verbleibende Gesellschafter die Ausscheidenden für die Hingabe ihrer Gesellschaftsrechte (mit Gegenständen des Betriebsvermögens oder sonstigen Sachwerten) abfindet³²; die Leistungen sind in diesem Fall wie bei der Liquidation (s.o.) zu beurteilen. Die vorstehenden Grundsätze finden nicht nur auf Personengesellschaften des Handelsrechts (OHG, KG) Anwendung, sondern auch auf Gesellschaften bürgerlichen Rechts³³.

Die dargelegten Grundsätze gelten auch, wenn **aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft der eine Gesellschafter ausscheidet und der verbleibende das Unternehmen als Einzelunternehmen fortführt³⁴.** Auch hier liegt zunächst ein nichtsteuerbares Anwachsen der Anteile des Ausscheidenden beim zurückbleibenden Gesellschafter vor (keine Geschäftsveräußerung). Ein Leistungsaustausch liegt erst bei einer **Sachabfindung des Ausscheidenden** vor. Anders ist jedoch der Fall zu beurteilen, in dem eine zweigliedrige Personengesellschaft durch den **Tod eines Gesellschafters** aufgelöst wird: Hier ist die (Sach-)Abfindungsleistung des das Geschäft allein weiterführenden Erben an die nicht in die Gesellschaft eintretenden Miterben nach bisheriger Ansicht ein nichtsteuerbarer Vorgang im Rahmen der Erbauseinandersetzung³⁵.

Eine nichtsteuerbare Anwachsung findet nur statt, wenn der verbleibende Gesellschafter das Unternehmen im Wesentlichen unverändert fortführt, d. h. wenn Struktur, Wesen und Inhalt des Unternehmens unverändert bleiben. Ist dies nicht der Fall, so ist von einer Auflösung der Gesellschaft auszugehen, so z. B. wenn das bisherige Unternehmen im Zuge der Auseinandersetzung in zwei selbstständige gesondert geführte Betriebe aufgespalten³⁶ oder wenn bei einer zweigliedrigen Gesellschaft jedem Gesellschafter der eine von zwei Betrieben der Gesellschaft überlassen wird³⁷. Zu den umsatzsteuerlichen Folgen einer Gesellschaftsauflösung vgl. oben (Liquidation / Realteilung).

Veräußern sämtliche Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zur gleichen Zeit ihre Anteile, so ist darin keine Geschäftsveräußerung im Ganzen zu sehen; denn der Vorgang berührt die Kapitalgesellschaft als Unternehmer nicht. Sind die Gesellschafter Unternehmer, so ist die im Rahmen ihres Unternehmens erfolgende Veräußerung der Anteile bei ihnen ein steuerbarer, aber nach § 4 Nr. 8 Buchst. f steuerfreier Umsatz. Das gilt nunmehr entsprechend auch für

³⁰ RFH v. 28.9.1944, V 145/41, RStBl 1945, 28; BFH v. 12.3.1964, V 249/61 U, BStBl III 1964, 290; BFH v. 17.12.1992, V R 135/89, BFH/NV 1994, 354; vgl. auch *Bülou*, a.a.O., Rz. 139.

³¹ BFH v. 12.3.1964, V 249/61 U, BStBl III 1964, 290; BFH v. 5. 3. 1986, VII B 147/85, BFH/NV 1987, 338.

³² BFH v. 17.11.1960, V 170/58 U, BStBl III 1961, 86.

³³ BFH v. 9.2.1961, V 107/69 U, BStBl III 1961, 174.

³⁴ *Bülou*, a.a.O., Rz. 140.

³⁵ Vgl. aber *Bülou*, a.a.O., Rz. 119: U.U. ist nunmehr von einem Leistungsaustausch auszugehen.

³⁶ BFH v. 17.11.1960, V 170/58 U, BStBl III 1961, 86.

³⁷ BFH v. 26.10.1967, V 232/64, BStBl II 1968, 247.

Personengesellschaften³⁸ – und zwar auch dann, wenn die bisherige Personengesellschaft nicht bestehen bleibt, sondern durch Anwachsung in einer Kapitalgesellschaft aufgeht³⁹.

Kein vollständiger Gesellschafterwechsel liegt vor, wenn bei einer **GmbH & Co KG** die Gesellschafter der Komplementär-GmbH, die zugleich Kommanditisten der KG sind, wechseln. Hier bleibt die GmbH als solche nämlich Gesellschafter der KG. Der Vorgang ist als Umsatz von Gesellschaftsanteilen steuerbar, sofern die Gesellschafter Unternehmer sind und die Veräußerung der GmbH-Anteile im Rahmen ihres Unternehmens erfolgt. Der Umsatz bleibt jedoch nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG steuerfrei⁴⁰.

4. Umwandlung und Verschmelzung von Gesellschaften

4.1 Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung

Nach neuem (ab 1995 geltenden) Umwandlungsrecht findet sowohl bei der Verschmelzung⁴¹ als auch bei der Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung⁴²) und der Vermögensübertragung⁴³ eine **Neuzuordnung des Unternehmensvermögens** im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (bzw. Teilgesamtrechtsnachfolge) statt. Da somit ein **Rechtssubjektwechsel** eintritt, liegt in allen diesen Umwandlungsvorgängen – vorausgesetzt, es wird zumindest ein gesondert geführter Betrieb übertragen, was bei den Spaltungsvorgängen handelsrechtlich nicht erforderlich ist – eine **GiG** vor⁴⁴.

³⁸ Vgl. im Einzelnen *Bülow*, a.a.O., Rz. 142.

³⁹ FG München, Urteil vom 6.10.1988, rkr., UVR 1989, 148.

⁴⁰ Strittig, vgl. *Bülow*, a.a.O., Rz. 143, m.w.N.

⁴¹ § 1 Abs. 1 Nr. 1, §§ 2 ff. UmwG.

⁴² § 1 Abs. 1 Nr. 2, §§ 123 ff. UmwG.

⁴³ § 1 Abs. 1 Nr. 3, §§ 174 ff. UmwG.

⁴⁴ *Weimann* in UidP, Kapitel 31.4.9.2.1.

4.2 Formwechsel

Charakteristisch für den Formwechsel⁴⁵ ist, dass im Rahmen des Formwechsels das Vermögen **nicht auf einen anderen Rechtsträger** übertragen wird. Es ändert sich nur die Rechtsform; die Identität und der Bestand des Rechtsträgers bleiben gewahrt. Durch das UmwG sind die Möglichkeiten des Formwechsels erheblich ausgeweitet worden. Nicht nur der Formwechsel von einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder von einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft, sondern auch bei einem Formwechsel von einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder umgekehrt ändert sich lediglich das Rechtskleid⁴⁶.

§ 1 Abs. 1a UStG kann nur eingreifen, wenn **überhaupt Umsätze** i.S. des § 1 Abs. 1 UStG vorliegen⁴⁷; solche fehlen beim bloßen Formwechsel mangels Vermögensübergang auf einen anderen Rechtsträger⁴⁸. Der Formwechsel führt damit **nicht** zur GiG.

Das gilt auch dann, wenn gleichzeitig mit der formwechselnden Umwandlung ein **neuer Gesellschafter aufgenommen** wird. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob

- zusätzlich ein neuer Gesellschafter aufgenommen wird oder
- ein Gesellschafter austritt und an dessen Stelle ein neuer eintritt;

in beiden Fällen bleibt die Identität des Unternehmens erhalten⁴⁹.

Beispiele

Umwandlung einer oHG in eine...

- ... eine KG bei gleichzeitiger Aufnahme eines beschränkt haftenden Gesellschafters
- GmbH & Co. KG durch Beschränkung der Haftung der bisher unbeschränkt haftenden Gesellschafter bei gleichzeitiger Aufnahme einer persönlich haftenden Komplementär-GmbH
- KGaA bei gleichzeitigem Beitritt eines weiteren Gesellschafters

⁴⁵ §§ 190 - 304 UmwG.

⁴⁶ Gablers Wirtschaftslexikon, 15. Auflage 2000, Stichwort "Formwechsel".

⁴⁷ Vgl. Abschnitte 2. und 4.5.

⁴⁸ Weimann in UidP, Kapitel 31.4.9.2.2.

⁴⁹ Husmann in Rau / Dürrwächter, UStG, Stand: 133. Lfg. März 2008, Anm. 298.

4.3 Rechtslage bis zum 31.12.1994

Zur Rechtslage nach altem (bis 31. 12. 1994 geltendem) Umwandlungsrecht vgl. *Bülow* 144 ff.

5. Leistungsaustausch zwischen Personenvereinigungen und ihren Mitgliedern

- Allgemein zum Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen Ü Hinweis auf Abschn. 6 UStR 2008
- Besonderheiten der Vereine Ü Hinweis auf Kapitel B. dieses Hand-outs
- Besonderheiten der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters Ü Hinweis auf Kapitel C. dieses Hand-outs

Aktuell 1: Übertragung von Wertpapieren und Anteilen als sonstige Leistung (Abschn. 24 Abs. 1 Satz 2, Abschn. 25 Abs. 7, Abschn. 66 Abs. 2 UStR 2008)

8 Das Problem

In Deutschland wurde lange diskutiert, ob die Übertragung von Wertpapieren etc. zu Lieferungen führt. Auswirkungen hat diese Frage insbesondere auf den Leistungsort und damit auf die Steuerbarkeit der nämlichen Leistungen.

8 Die Entscheidung

Nach dem Schreiben des BMF vom 30.11.2006⁵⁰ gilt in Anwendung des EuGH-Urteils „Kretztechnik“⁵¹ hinsichtlich der Übertragung von Wertpapieren und Anteilen Folgendes:

⁵⁰ BMF, Schreiben vom 30.11.2006, IV A 5 – S 7100 – 167/06, UR 2007, 35; vgl. nunmehr Abschn. 25 Abs. 7 UStR 2008.

⁵¹ EuGH, Urteil vom 26.5.2005, Rs. C-465/03, Kretztechnik AG, UR 2005 S. 382.

Als Lieferung gilt nach Artikel 5 Abs. 1 der 6. EG-RL (seit 1.1.2007: Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL) die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand verfügen zu können. Den körperlichen Gegenständen gleichgestellt sind gemäß Artikel 5 Abs. 2 der 6. EG-RL (seit 1.1.2007: Art. 15 Abs. 1 MwStSystRL) lediglich Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und ähnliche Sachen. Der EuGH hat dementsprechend in Rz. 22 des o.a. Urteils ausgeführt, dass es sich bei Aktien um Wertpapiere handelt, die einen **nichtkörperlichen Gegenstand repräsentieren** und deren Ausgabe **keine Lieferung** gemäß Artikel 5 Abs. 1 der 6. EG-RL darstellt.

Das Wesen einer Aktie besteht darin, dem Eigentümer ein Anteilsrecht an einem Teil des Kapitals – und nicht etwa an einzelnen, bestimmten körperlichen Gegenständen oder dem Gegenstand „Aktie“ an sich – einzuräumen. Daher sind **Übertragungen von Aktien stets als sonstige Leistung zu beurteilen**, unabhängig davon,

- ob die Aktie als effektives Stück übertragen oder in einem Sammeldepot verwahrt wird, oder
- ob oder in welchem Umfang mit dem Besitz der Aktie die Ausübung eines Stimmrechts verbunden ist, oder
- ob das Unternehmen, an dessen Kapital die Aktie verbrieft ist, an einer Börse notiert ist.

Die Regelung des bisherigen **Abschn. 24 Abs. 1 UStR 2005**, wonach auch solche Wirtschaftsgüter geliefert werden können, die im Wirtschaftsverkehr wie körperliche Sachen behandelt werden, war daher auf die Übertragung von Anteilen an **Aktiengesellschaften** und **Kommanditgesellschaften auf Aktien** nicht mehr anzuwenden. Wie bereits die Übertragung von Beteiligungen an einer **Personengesellschaft** und an einer **GmbH** sind auch diese Übertragungen künftig als **sonstige Leistung** i.S.v. § 3 Abs. 9 UStG zu beurteilen. Der **Leistungsort** richtet sich nach § 3a Abs. 3 und Abs. 4 Nr. 6 Buchst. a UStG. Sofern der Leistungsort im Inland liegt, ist der Umsatz nach § 4 Nr. 8 Buchst. e UStG steuerfrei. Bei der Übertragung von **Wertpapieren anderer Art** (z.B. von Fondsanteilen und festverzinslichen Wertpapieren) ist entsprechend zu verfahren.

BERATUNGSKONSEQUENZEN!

- (1) **Generell** bleibt es natürlich bei der Aussage des EuGH Urteils „Kretztechnik“⁵², dass bei der Ausgabe von Aktien durch eine Gesellschaft **überhaupt keine wirtschaftliche Leistung** i.S.d. Umsatzsteuerrechts erbracht wird. Die nunmehr

⁵² A.a.O.

durch das BMF geregelten Sachverhalte betreffen also nur **Aktienverkäufe durch Dritte**. Hier ergibt sich dann u.U. ein anderer Leistungsort als bisher⁵³.

- (2) Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind **in allen noch offenen Fällen** anzuwenden.
- (3) Soweit dies im Einzelfall günstiger ist, kann sich der Unternehmer / Berater hinsichtlich der vor dem 1.1.2007 ausgeführten Übertragungen von Wertpapieren auf die Regelung des Abschnitts 24 Abs. 1 UStR 2005 oder die insoweit entgegenstehenden Regelungen des BMF-Schreibens vom 12.4.2005⁵⁴ berufen.

Aktuell 2: Vorsteuerabzug bei der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen (Abschn. 213a UStR 2008)

8 Das Problem

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass die nämlichen Eingangsumsätze

- für das Unternehmen bezogen wurden (§ 15 Abs. 1 UStG) und
- nicht für Ausschlussumsätze (§ 15 Abs. 2 UStG) verwendet werden.

In Deutschland wurde lange diskutiert, ob die Ausgabe von Gesellschaftsanteilen zu nach § 4 Nr. 8 UStG steuerfreien Umsätzen führt und damit dies Ausgabe betreffende Eingangsumsätze den Vorsteuerabzug ausschließen.

8 Die Entscheidung

Der **BFH** hat entschieden, dass eine Personengesellschaft bei Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage an diesen keinen steuerbaren und mithin auch keinen nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG steuerfreien Umsatz erbringt. Auch in der Gründung einer Gesellschaft durch die ursprünglichen Gesellschafter kann kein steuerbarer Umsatz der Gesellschaft an die Gesellschafter gesehen werden⁵⁵.

⁵³ So auch *Damaschke*, steuer-journal 2/2007 S. 15, sj 0702 0012.

⁵⁴ BMF, Schreiben vom 12.4.2005, IV A 5 - S 7306 - 5/05, UR 2005, 574.

⁵⁵ BFH, Urteil vom 1.7.2004, V R 32/00, BStBl. 2004 II S. 1022.

Der **EuGH** entschieden, dass die Ausgabe neuer Aktien zur Aufbringung von Kapital keinen Umsatz darstellt, der in den Anwendungsbereich von Artikel 2 Nr. 1 der 6. EG-Richtlinie fällt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Ausgabe der Aktien durch den Unternehmer im Rahmen einer Börseneinführung erfolgt oder von einem nicht börsennotierten Unternehmen ausgeführt wird⁵⁶.

Den Urteilen folgend bejaht das **BMF** mit Schreiben vom 4.10.2006⁵⁷ die Berechtigung zum Vorsteuerabzug, wenn

- die Ausgabe der Beteiligung der allgemeinen wirtschaftlichen Stärkung des Unternehmens dient und
- die Kosten der Leistungen, die der Unternehmer in diesem Zusammenhang bezogen hat, Teil seiner allgemeinen Kosten sind und somit zu den Preiselementen seiner Produkte gehören.

Im Einzelnen führt das BMF aus, dass Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG u.a. ist, dass der Unternehmer eine Leistung für sein Unternehmen von einem anderen Unternehmer bezogen hat und die Eingangsleistung nicht mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG ausschließen (vgl. bereits oben).

Die **unternehmerische Tätigkeit beginnt** mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden, wenn die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen beabsichtigt ist (vgl. Abschnitt 19 Abs. 1 Satz 1 UStR). Demzufolge können unter den vorgenannten Voraussetzungen auch Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der **Gründung einer Gesellschaft** und der Aufnahme von Gesellschaftern für das Unternehmen der Gesellschaft bezogen werden.

Der EuGH hat mit Urteil vom 26.5.2005 (a.a.O.) entschieden, dass das Recht auf Vorsteuerabzug aus den bezogenen Lieferungen und sonstigen Leistungen nur gegeben ist, wenn die hierfür getätigten **Aufwendungen zu den Kostenelementen der „versteuerten“, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze** gehören. In den Fällen der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage oder der Ausgabe neuer Aktien ist diese Voraussetzung ungeachtet der Nichtsteuerbarkeit dieser Vorgänge vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils für die mit den Vorgängen im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen erfüllt, wenn

- die Aufnahme des Gesellschafters oder die Ausgabe neuer Aktien erfolgte, um das **Kapital des Unternehmers zugunsten seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Allgemeinen zu stärken**, und

⁵⁶ EuGH, Urteil vom 26.5.2005, a.a.O. („Kretztechnik“).

⁵⁷ BMF, Schreiben vom 4.10.2006, IV A 5 – S 7300 – 69/06, UR 2006, 667; vgl. nunmehr Abschn. 213a UStR 2008.

- die Kosten der Leistungen, die der Unternehmer in diesem Zusammenhang bezogen hat, **Teil seiner allgemeinen Kosten sind und somit zu den Preiselementen seiner Produkte gehören.**

Kosten für die Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage oder die Ausgabe neuer Aktien, die zu den allgemeinen Kosten des Unternehmers gehören, hängen somit grundsätzlich direkt und unmittelbar mit dessen wirtschaftlicher Tätigkeit zusammen. Dies gilt auch für Aufwendungen des Unternehmers, die mit seiner **rechtlichen Beratung im Zusammenhang mit der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit** oder mit einem **Unternehmenskonzept** entstehen.

BERATUNGSKONSEQUENZEN!

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist in Bezug auf die mit der Ausgabe der Beteiligungen entstandenen Kosten hinsichtlich der Berechtigung zum Vorsteuerabzug Folgendes zu beachten (Abschn. 213a Abs. 6 UStR 2008):

- (1) Dient die Ausgabe der Beteiligung der **allgemeinen wirtschaftlichen Stärkung des Unternehmens** und sind die dabei entstandenen Kosten zu **Preisbestandteilen der Ausgangsumsätze** geworden, gehören die Aufwendungen zu den allgemeinen Kosten, für die sich der Vorsteuerabzug nach den Verhältnissen des Besteuerungszeitraums des Leistungsbezugs bestimmt. Führt der Unternehmer **nicht ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze** aus, sind die abziehbaren Vorsteuern aus den mit der Gründung einer Gesellschaft, der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage oder der Ausgabe neuer Aktien im Zusammenhang stehenden Aufwendungen gemäß § 15 Abs. 4 UStG zu ermitteln.
- (2) Dienen die aus der Ausgabe der Beteiligungen zugeflossenen Mittel hingegen der Erweiterung oder Stärkung eines **bestimmten Geschäftsbetriebs** und sind die dabei entstandenen Kosten zu **Preisbestandteilen nur bestimmter Ausgangsumsätze** geworden (z.B. konkretes, aus dem Prospekt zur Ausgabe der Anteile ersichtliches Projekt), ist auf die insoweit beabsichtigte Verwendung abzustellen. Maßgeblich für den Vorsteuerabzug sind die im Zeitpunkt des Leistungsbezugs für den Besteuerungszeitraum der Verwendung beabsichtigten Ausgangsumsätze (siehe BFH-Urteil vom 8.3.2001, V R 24/98, BStBl. 2003 II S. 430).
- (3) Soweit das durch die Ausgabe von Beteiligungen beschaffte Kapital dem **nichtunternehmerischen Bereich zufließt** (z.B. Kapitalerhöhung durch eine Finanzholding), ist ein Vorsteuerabzug aus den damit verbundenen Aufwendungen nicht zulässig. In den Fällen, in denen eine Gesellschaft neben dem unternehmerischen auch einen nichtunternehmerischen Bereich unterhält, und in denen die Mittel aus der Ausgabe der Beteiligung nicht ausschließlich dem unternehmerischen Bereich zufließen, sind die aus den mit der Ausgabe

der Beteiligung zusammenhängenden Aufwendungen angefallenen Vorsteuerbeträge nach Abschnitt 192 Abs. 21 Nr. 1 UStR 2005 aufzuteilen.

Diese Grundsätze sind in den Fällen der **Ausgabe von Beteiligungen gegen Sacheinlage** sinngemäß anzuwenden (Abschn. 213a Abs. 7 UStR 2008). Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Ausgabe von Beteiligungen gegen Sacheinlage beim einbringenden Gesellschafter vgl. BFH-Urteil vom 13.11.2003, V R 79/01, BStBl. 2004 II S. 375.

B. Besonderheiten der Vereine

- dargestellt an der aktuellen Rechtsprechung zu den Golfvereinen-

**§§ Rechts-
grundlagen:**

Artikel 9 ff. MwStSystRL; § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG; Abschn. 4 UStR 2008

& UNI:

§ 1, Anm. 2.1.7

& UidP:

Kapitel 29

& LitTipp:

Nieskoven, Mitgliedbeiträge als Leistungsentgelt: Neues Gestaltungspotenzial für Vereine, GStB 4/2008, 133.

! Notizen:

1. Grafische Darstellung

Besitz-KG

Leistungen:

- 8 Überlassung eines Grundstücks
- 8 Überlassung diverser Betriebsvorrichtungen
(Golfbahnen, Rasen, Wege, Befestigungen, Beleuchtungsanlagen etc.)



Golfverein

Leistungen:

- 8 Ermöglichung der Teilnahme am Spielbetrieb
- 8 Golfunterricht



Mitglieder

Leistungen:

- 8 Aufnahmegebühren
- 8 Mitgliedsbeiträge

2. Golfverein als Unternehmer

2.1 Rechtsprechung von EuGH und BFH

Der EuGH hat darauf erkannt, dass **Jahresbeiträge der Mitglieder** eines Sportvereins die Gegenleistung für die **von diesem Verein erbrachten Dienstleistungen** sein können. Es kommt dabei nicht darauf an, dass die Mitglieder die Vorteile tatsächlich in Anspruch nehmen. Bei Sportvereinen besteht somit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des Vereins, den Mitgliedern Vorteile wie die Nutzung von Sportanlagen zur Verfügung zu stellen, und den

Mitgliedsbeiträgen⁵⁸. Der BFH folgt unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung der neuen Rechtsauffassung⁵⁹. Nunmehr gilt es, wie folgt zu unterscheiden⁶⁰:

- Vereinigungen, die an ihre Mitglieder gegen Zahlung von Mitgliedsbeiträgen **konkrete Leistungen** erbringen, z.B. durch die Bereitstellung einer Sportanlage zur Nutzung, werden im Leistungsaustausch tätig;
- nur bei Vereinigungen, die **überindividuelle Interessen** verfolgen, sind die Mitgliedsbeiträge kein Entgelt und damit umsatzsteuerlich nicht zu erfassen.

Steuerbare Umsätze hat der Golfverein daher auch mit seinem entgeltlich erteilten **Golfunterricht** erbracht⁶¹.

2.2 Überholte Auffassung der deutschen Finanzverwaltung

Abschn. 4 und Abschn. 22 UStR 2008 gehen weiter davon aus, dass ein Verein, der sog. echte Mitgliederbeiträge vereinnahmt, um in Erfüllung seines satzungsmäßigen Zwecks die Gesamtbelange aller Mitglieder wahrzunehmen, nicht im Leistungsaustausch tätig wird. Die Bundesregierung hat aber bereits eine **Bund-Länder-Arbeitsgruppe** eingesetzt, um die Auswirkungen des neuen EuGH-Urteils zu überprüfen und Gesetzgebungsvorschläge zu erarbeiten. Details des Berichts dringen derzeit nicht nach außen, weil noch keine Bund-Länder-Beratungen über den Arbeitsbericht stattgefunden haben. Es wird vermutet, dass lediglich die Steuerbefreiungsvorschriften den Vorgaben der MwStSystRL angepasst werden⁶² Ü vgl. dazu nachfolgend unter 3.3.

3. Steuerpflicht der Umsätze des Golfvereins an die Mitglieder

3.1 Keine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG

Die Überlassung von Sportanlagen – wie hier die Benutzung des Golfplatzes – fällt regelmäßig nicht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG, denn

⁵⁸ EuGH, Urteil vom 21.3.2002, Rs. C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, UR 2002, 320.

⁵⁹ Erstmals BFH, Urteil vom 9.8.2007, V R 27/04, UR 2007, 811; aktuell BFH, Urteil vom 11.10.2007, V R 69/06, UR 2008, 153.

⁶⁰ Janzen / Lippross / Szabo / Tausch, Umsatzsteuer 2008, Stuttgart 2007, Anm. 1 zu Abschn. 4 UStR 2008 (= S. 22).

⁶¹ BFH, Urteil vom 11.10.2007, a.a.O. unter II.2.b der Gründe.

⁶² Janzen / Lippross / Szabo / Tausch, a.a.O., Anm. 1 zu Abschn. 4 UStR 2008 (= S. 22).

nach der für die Beurteilung von Leistungen maßgeblichen **Sicht eines Durchschnittsverbrauchers**⁶³ kommt es dem Benutzer einer Sportanlage in erster Linie darauf an, die **beabsichtigte sportliche Betätigung mit Hilfe der dafür erforderlichen Vorrichtungen ausüben** zu können. Der von ihm in Anspruch genommene Leistungsgegenstand ist ein anderer, als er vom Zweck der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG 1980 umfasst wird, auch wenn regelmäßig das Grundstück/Gebäude wesentliche Voraussetzung für die darauf errichtete Sportanlage ist⁶⁴.

Die **deutsche Finanzverwaltung** teilt diese Auffassung⁶⁵.

3.2 Keine Steuerbefreiung aus § 4 Nr. 22 UStG

Nach § 4 Nr. 22 UStG sind kulturelle und sportliche Veranstaltungen u.a. von gemeinnützigen Zwecken dienenden Einrichtungen steuerfrei, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht.

Nach der Rechtsprechung des Senats ist unter "**sportlicher Veranstaltung**" eine organisatorische Maßnahme eines Sportvereins zu verstehen, die es aktiven Sportlern ermöglicht, Sport zu treiben. Eine bestimmte Organisationsform oder -struktur schreibt das Gesetz nicht vor. Die **untere Grenze** der sportlichen Veranstaltung ist erst **unterschritten**, wenn die Maßnahme lediglich eine Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen bzw. -anlagen oder nur eine konkrete Dienstleistung, wie z.B. die Beförderung zum Ort der sportlichen Betätigung oder ein spezielles Training für einzelne Sportler, zum Gegenstand hat.

Die **Vermietung von Sportstätten** (auf kurze Dauer) schafft lediglich die Voraussetzungen für sportliche Veranstaltungen⁶⁶.

Entgegen der Auffassung des FG Rheinland-Pfalz⁶⁷ ist § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG auch im Hinblick auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL (bis 31.12.2006: Art. 13 Teil A Abs. 1 der 6. EG-RL) **nicht weiter auslegbar** als nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH⁶⁸ Ü vgl. dazu nachfolgend unter 3.3.

⁶³ Vgl. z.B. EuGH, Urteil vom 25.2.1999, Rs. C-349/96, Card Protection Plan Ltd., UVR 1999, 157, Rdnr. 29 ff.; BFH, Urteil vom 31.5.2001, V R 97/98, BStBl II 2001, 658.

⁶⁴ BFH, Urteil vom 11.10.2007, a.a.O., II.2.b.bb der Gründe unter Hinweis auf EuGH, Urteil vom 18.1.2001, Rs. C-150/99, Stockholm – Lindöpark, UR 2001, 153 sowie BFH, Urteil vom 31.5.2001, V R 97/98, BStBl II 2001, 658.

⁶⁵ Vgl. Abschn. 86 Abs. 1 UStR 2008.

⁶⁶ BFH, Urteil vom 25.7.1996, V R 7/95, BStBl. II. 1997, 154, unter II.2.b.bb der Gründe.

⁶⁷ FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 9.11.2006, 6 K 2704/04, EFG 2007, 295.

⁶⁸ BFH, Urteil vom 11.10.2007, a.a.O. unter II.2.b.aa der Gründe .

3.3 Steuerbefreiung aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL?

Eine Steuerbefreiung könnte sich jedoch aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL (bis 31.12.2006: Art. 13 Teil A Abs. 1 der 6. EG-RL) ergeben.

Danach befreien die Mitgliedstaaten *"unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen"*, von der Umsatzsteuer: *"m) bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben; ..."*

Die Nutzungsüberlassung der Golfanlagen an die Mitglieder **erfüllt nach Auffassung des BFH insoweit die Tatbestandsvoraussetzungen der EG-rechtlichen Steuerbefreiung**⁶⁹, die durch § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG nicht bzw. nur fehlerhaft umgesetzt wurde. **Offenlassen** konnte der BFH bislang, ob ein **Ausschlusstatbestand des Art. 134 MwStSystRL** (bis 31.12.2006: Art. 13 Teil A Abs. 2 der 6. EG-RL) der Berufung auf die Steuerfreiheit entgegenstehen könnte, da der Kläger sich zuletzt nicht auf die EG-rechtliche Steuerbefreiung berufen und vielmehr an der Steuerpflicht seiner Umsätze nach nationalem Recht festgehalten hat, um die Vorsteuerbeträge abziehen zu können⁷⁰.

Es scheint absehbar, dass der **deutsche Gesetzgeber** in Anpassung der Umsatzbesteuerung der Vereine an die Rechtsprechung des EuGH die **EG-rechtliche Steuerbefreiung in Bälde transferieren**⁷¹ wird⁷² Ü vgl. dazu auch oben unter B.2.2

4. Steuerbefreiung / Steuerpflicht der Umsätze der KG an den Golfverein

Nach derzeitiger Rechtsauffassung der deutschen Finanzverwaltung erbringt die KG gegenüber dem Golfverein als Betreiber zur Überlassung an Dritte (= Mitglieder) eine Nutzungsüberlassung, die – **wie bisher** – in eine

- **steuerfreie Grundstücksüberlassung** und eine

⁶⁹ BFH, Urteil vom 11.10.2007, a.a.O. unter II.2.b.aa der Gründe .

⁷⁰ BFH, Urteil vom 11.10.2007, a.a.O. unter II.2.b.aa der Gründe .

⁷¹ Heißt: ... in das deutsche UStG übernehmen ...

⁷² Dazu *Stadler*, Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 11.10.2007, UR 2008, 186.

· **steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen**

aufzuteilen ist⁷³ (sog. **Zwischenvermietung**).

Ob diese Auffassung weiter zutrifft, überprüft der **BFH in einem aktuellen Verfahren**⁷⁴.

⁷³ Vgl. im Einzelnen Abschn. 86 Abs. 2 Satz 2 Nr. 10 UStR 2008.

⁷⁴ XI R 71/07, Eingang: 21.1.2008, Haufe Index 1872483; ehemals V R 58/07, Eingang 21.12.2007; Vorinstanz: FG Niedersachsen, 16 K 134/03.

C. Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters

Anpassungsbedarf auf Grund Abschn. 6 UStR 2008 und BMF-Schreiben vom 31.5.2007

§§ Rechts- grundlagen:

Artikel 9 ff. MwStSystRL; § 2 Abs. 1 UStG; Abschn. 6, Abschn. 17 Abs. 2 UStR 2008; BMF, Schreiben vom 31.5.2007, IV A 5 – S 7100/07/0031, DOK 2007/0222008, Umsatzsteuer, Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters, BStBl. I 2007, 503, UR 2007, 513.

& UNI:

§ 2, Anm. 2.2.2.3

& UidP:

Kapitel 29

& LitTipp:

Forster, Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters / Anpassungsbedarf aus dem BMF-Schreiben vom 31.5.2007, UStB 2007, 353; *Matheis*, Umsatzsteuer-Highlights des Jahres 2007, Abschnitt I.2, UVR 2008, 44 (47); *Nieskoven*, Handlungsbedarf bei Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines GGf, GStB 2007, 402; *Sobotta*, Umsatzsteuer bei Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters – teilweise Abkehr von bisheriger Verwaltungspraxis, UVR 2007, 237; *Tehler*, Vermeidung umsatzsteuerrechtlicher Mehrbelastung bei Geschäftsführerleistungen natürlicher Personen für ihre Gesellschaft, UVR 2008, 57; *Widmann*, Anmerkungen zum Urteil des EuGH vom 18.10.2007 (Rs. C-355/06, J.A. van der Steen, Keine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit einer einzigen natürlichen Person als GGf. und Arbeitnehmer einer GmbH), UR 2007, 889.

! Notizen:

1. Der lange Weg zur neuen Rechtsauffassung

1.1 Allgemeines zu Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft

Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft können ihren Grund entweder im **gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnis** oder in einem **gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnis** haben. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH richtet sich die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft danach,

- ob es sich um Leistungen handelt, die **als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten** werden oder
- um Leistungen, die **gegen (Sonder-)Entgelt ausgeführt** werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind.

Steuerbare entgeltliche Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sind damit gegeben, wenn sie auf **konkreten Leistungsbeziehungen** eines Gesellschafters zur Gesellschaft beruhen und auf den Austausch der Leistungen des Gesellschafters gegen Entgelt gerichtet sind⁷⁵. Diese Unterscheidung entspricht der Rechtsprechung des EuGH⁷⁶.

1.2 „Organwahrer-Rechtsprechung“ des BFH: Sonderregelung für die Führung von Geschäften einer Personengesellschaft

Davon abweichend galt seit dem so genannten „Organwahrer-Urteil“ des BFH⁷⁷ eine Sonderregelung für die Führung der Geschäfte einer Personengesellschaft sowie deren Vertretung angewandt. Nach dem vorbezeichneten Urteil stehen sich der zur Geschäftsführung und Vertretung berufene Gesellschafter und die Gesellschaft nicht in dem Sinne gegenüber, dass der Gesellschafter eine Leistung erbringe und die Gesellschaft diese empfangt. **Denn wirtschaftlich betrachtet realisiert sich der Gesellschaftszweck, zu dessen Erreichung sich die Gesellschafter verbunden hätten, mangels eigener Handlungsfähigkeit der Gesellschaft durch das Tätigwerden ihrer Gesellschafter.** Wenn der Gesellschafter seine Rechte ausübt, habe er sich zugleich als Gesellschaft betätigt. **Eine Leistung an einen anderen**

⁷⁵ BFH, Urteile vom 10.5.1990, V R 47/86, BStBl II 1990, 757; vom 5.5.1994, V R 76/92, BFH/NV 1995, 356; vom 24.8.1994, XI R 74/93, BStBl II 1995, 150; vom 8.11.1995, V R 8/94, BStBl II 1996, 176, unter II. 1., m.w.N..

⁷⁶ EuGH, Urteil vom 27.1.2000, Rs. C-23/98, Heerma, UR 2000, 121, Rdnr. 13.

⁷⁷ BFH, Urteil vom 17.7.1980, V R 5/72, BStBl. II 1980, 622.

erbringe er nicht. Die Ausübung der Mitgliedschaftsrechte könne nicht deshalb als Leistung an die Gesellschaft angesehen werden, weil dieser der Erfolg der eigenen Betätigung des Gesellschafters als Reflex zugute komme. **Der GGf konnte m.a.W. niemals in einen Leistungsaustausch zur Gesellschaft treten.**

1.3 Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung für Personengesellschaften

Diese Betrachtungsweise steht mit den mittlerweile ? auch gemeinschaftsrechtlich? anerkannten Voraussetzungen für die Annahme eines Leistungsaustausches nicht mehr im Einklang. Danach setzt ein Leistungsaustausch (lediglich) voraus, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht, also ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. **Ob der Gesellschafter bei der Führung der Geschäfte einer Personengesellschaft zugleich auch Mitgliedschaftsrechte ausübt, ist mithin nicht erheblich, wenn er dafür ein Entgelt erhält⁷⁸.**

1.4 Aufgabe auch der Rechtsprechung zum Führen der Geschäfte von Kapitalgesellschaften

Eine ganz ähnliche Entwicklung hat die Rechtsprechung zum Führen der Geschäfte von Kapitalgesellschaften durchlaufen. Hier hat er BFH zunächst allein deswegen, weil der GmbH-Geschäftsführer **Organ der GmbH** ist und als solcher den **Weisungen der Gesellschafterversammlung unterliegt** (vgl. § 37 Nr. 1 GmbHG), die Annahme einer selbständigen Tätigkeit verneint⁷⁹.

Auch an dieser Rechtsprechung hält der BFH nicht länger fest; die Organstellung des GmbH-Geschäftsführers ist insoweit ohne Bedeutung⁸⁰.

⁷⁸ BFH, Urteil vom 6.6.2002, V R 43/01, UR 2002, 422.

⁷⁹ BFH, Urteile vom 30.7.1986, V R 41/76, BStBl II 1986, 874; vom 7.5.1997, V R 28/96, BStBl II 1997, 255; BFH-Beschlüsse vom 21.9.1999, V B 44/99, BFH/NV 2000, 352; vom 17.6.1998, V B 2/98, BFH/NV 1999, 81; vom 5.6.1998, V B 77/97, BFH/NV 1998, 1385; vom 22.4.1998, V B 111/97, BFH/NV 1998, 1531.

⁸⁰ BFH, Urteil vom 10.3.2005, V R 29/03, UR 2005, 440.

2. Prüfungsschema „GGf-Leistungen“

Die Finanzverwaltung geht – im Einklang mit der neuen Rechtsprechung – nunmehr von folgender Prüfungsreihenfolge aus:

- (1) **Unternehmereigenschaft:** Ist der Gesellschafter selbst unternehmerisch tätig? Erfüllt er in seiner Person die Voraussetzungen des § 2 UStG, d.h. erbringt er die GGf-Leistungen insbesondere selbständig? Wenn ja:
- (2) **Leistungseinaustausch:** Erbringt der Gesellschafter die Leistungen auch im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG im Leistungsaustausch gegen Entgelt?

3. Selbständigkeit natürlicher Personen als GGf

Natürliche Personen, die als Gesellschafter Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen ausführen, werden unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG selbständig tätig⁸¹.

Die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen ist für die **Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen** zu beurteilen⁸²; dabei ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend⁸³.

Beispiel 1

Dem Komplementär einer aus natürlichen Personen bestehenden Kommanditgesellschaft (KG) obliegt die Führung der Geschäfte und die Vertretung der KG; diese Tätigkeit wird mit seinem nach der Anzahl der Gesellschafter und deren Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der KG abgegolten.

Ü Folge:

Der Komplementär ist selbständig tätig. Auch ein gesellschaftsvertraglich vereinbartes Weisungsrecht der KG gegenüber ihrem Gesellschafter führt nicht zu einer Weisungsgebundenheit im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

Auch Geschäftsführungsleistungen eines **GmbH-Geschäftsführers** können in diesem Sinne selbständig sein; die Organstellung des GmbH-Geschäftsführers steht dem nicht entgegen⁸⁴

⁸¹ BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 2.

⁸² Abschn. 17 Abs. 2 Satz 1 UStR 2008.

⁸³ Abschn. 17 Abs. 1 Satz 5 UStR 2008.

Für die Beurteilung, ob die Tätigkeit nichtselbständig im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeübt wird, können die **in H 67 LStH 2007 unter dem Stichwort „Allgemeines“ genannten Kriterien sinngemäß** herangezogen werden⁸⁵.

Beispiel 2

Der Aktionär einer Aktiengesellschaft (AG) erhält von dieser eine Tätigkeitsvergütung für seine Geschäftsführungsleistung gegenüber der AG. Zwischen den Parteien ist ein Arbeitsvertrag geschlossen, der u.a. Urlaubsanspruch, feste Arbeitszeiten, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und Weisungsgebundenheit regelt und bei Anwendung der für das Ertrag- und Umsatzsteuerrecht einheitlichen Abgrenzungskriterien zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.

Ü Folge:

Der Aktionär ist auch umsatzsteuerrechtlich nicht selbständig (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG) tätig.

Die nach denselben Grundsätzen zu beurteilende Frage der Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit natürlicher Personen führt bei zutreffender rechtlicher Würdigung regelmäßig ertragsteuerrechtlich und umsatzsteuerrechtlich zu gleichen Ergebnissen. Dies gilt jedoch **nicht, wenn** Vergütungen für die Ausübung einer bei Anwendung dieser Grundsätze nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit in ertragsteuerlicher Hinsicht **aufgrund der Sonderregelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu Gewinneinkünften unqualifiziert** werden. Diese Regelung dient lediglich der möglichst einheitlichen Ertragsbesteuerung von Einzel- und Mitunternehmern und beinhaltet keine Aussage zur Selbständigkeit i.S. von § 2 Abs. 1 UStG⁸⁶.

Beispiel 3

Der Kommanditist einer KG erhält von dieser eine Tätigkeitsvergütung für seine Geschäftsführungsleistung gegenüber der KG. Zwischen den Parteien ist ein Arbeitsvertrag geschlossen, der u.a. Urlaubsanspruch, feste Arbeitszeiten, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und Weisungsgebundenheit regelt und bei Anwendung der für das Ertrag- und Umsatzsteuerrecht einheitlichen Abgrenzungskriterien zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen würde.

Ü Folge: ê

...

...

⁸⁴ Abschn. 17 Abs. 2 Sätze 4 u. 5 UStR 2008; so bereits BMF, Schreiben vom 21.9.2005, IV A 5 – S 7104 – 19/05, BStBl. I 2005, 936.

⁸⁵ BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 3. H 67 LStH 2007 nennt u.a. folgende Kriterien: persönliche Abhängigkeit, feste Arbeitszeiten, Ortsgebundenheit, feste Bezüge, Urlaubsanspruch, Fortzahlung im Krankheitsfall, Eingliederung in den Betrieb, Schulden der Arbeitskraft und nicht des Arbeitserfolges.

⁸⁶ Abschn. 17 Abs.2 Satz 2 UStR 2008; BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 4.

é

Einkommensteuerrechtlich erzielt der Kommanditist aus der Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Umsatzsteuerrechtlich ist er dagegen nicht selbständig tätig.

Beispiel 4

Ein bei der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG angestellter Geschäftsführer, der gleichzeitig Kommanditist der KG ist, erbringt Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber der GmbH.

Ü Folge:

Aus ertragsteuerrechtlicher Sicht wird unterstellt, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt wird; die Vergütung für die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung gegenüber der Komplementär-GmbH gehört zu den Einkünften als (selbständiger) Mitunternehmer der KG und wird zu gewerblichen Einkünften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG umqualifiziert.

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ist die Frage der Selbständigkeit jedoch weiterhin unter Anwendung der allgemeinen Grundsätze zu beurteilen (vgl. Bsp. 1 u. 3).

BERATUNGSKONSEQUENZEN!

Problematisch dabei ist, dass das BMF in bisherigen Verlautbarungen davon ausgegangen war, die umsatzsteuerliche Beurteilung folge in diesen Fällen stets der einkommensteuerlichen Beurteilung. Die weisungsgebundene Tätigkeit eines Gesellschafters wäre demnach als eine selbständige Leistung anzusehen gewesen. Da das neue BMF-Schreiben im Hinblick auf die Selbständigkeit nun aber bereits rückwirkend ab dem 1.4.2004 gelten soll, müssen Rechnungen, die seitdem (fälschlicherweise) mit Umsatzsteuer ausgestellt wurden, berichtigt werden. Auf evtl. anfallende Zinsbelastungen gem. § 233a AO für vormals ausbezahlte Vorsteuern sollten die Finanzbehörden m.E. in derartigen Fällen im Wege des Erlasses verzichten⁸⁷.

4. Selbständigkeit juristischer Personen als GGf

Juristische Personen, die als Gesellschafter Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an die Gesellschaft erbringen, werden insoweit **grundsätzlich selbständig** tätig. Das Weisungsrecht der Gesellschafterversammlung gegenüber der juristischen Person als Geschäftsführer führt nicht zur Unselbständigkeit⁸⁸.

⁸⁷ So auch *Matheis*, a.a.O., Abschn. 2.b.

⁸⁸ BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 5; Abschn. 17 Abs.6 UStR 2008.

Beispiel 5

Die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG erbringt Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegen Sonderentgelt an die KG. Der Kommanditist dieser KG ist gleichzeitig Geschäftsführer der Komplementär-GmbH.

Ü Folge:

Die Komplementär-GmbH ist mit ihren Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen selbständig tätig.

Diese werden von der Komplementär-GmbH an die KG im Rahmen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches erbracht, auch wenn z.B. die Vergütung unmittelbar an den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH gezahlt wird.

Die Tätigkeit einer juristischen Person wird **nur dann nicht selbständig** ausgeübt, wenn die juristische Person im Rahmen einer **Organschaft** nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist. Zur Frage der organschaftlichen Eingliederung einer Kapitalgesellschaft gelten die üblichen Grundsätze des Abschn. 21 UStR 2008 verwiesen⁸⁹ Ü Hinweis auf Kapitel D dieses Hand-out's.

Bei der sog. **Einheits-GmbH & Co. KG**, bei der die KG Alleingeschafterin ihrer eigenen Komplementär-GmbH ist, kann die GmbH als Organgesellschaft in die KG eingegliedert sein, da die KG aufgrund ihrer Gesellschafterstellung sicherstellen kann, dass ihr Wille auch in der GmbH durchgesetzt wird. Dies wird auch nicht dadurch überlagert, dass die GmbH ihrerseits Geschäftsführerin der KG ist und dadurch auf die Willensbildung des Organträgers einwirkt.

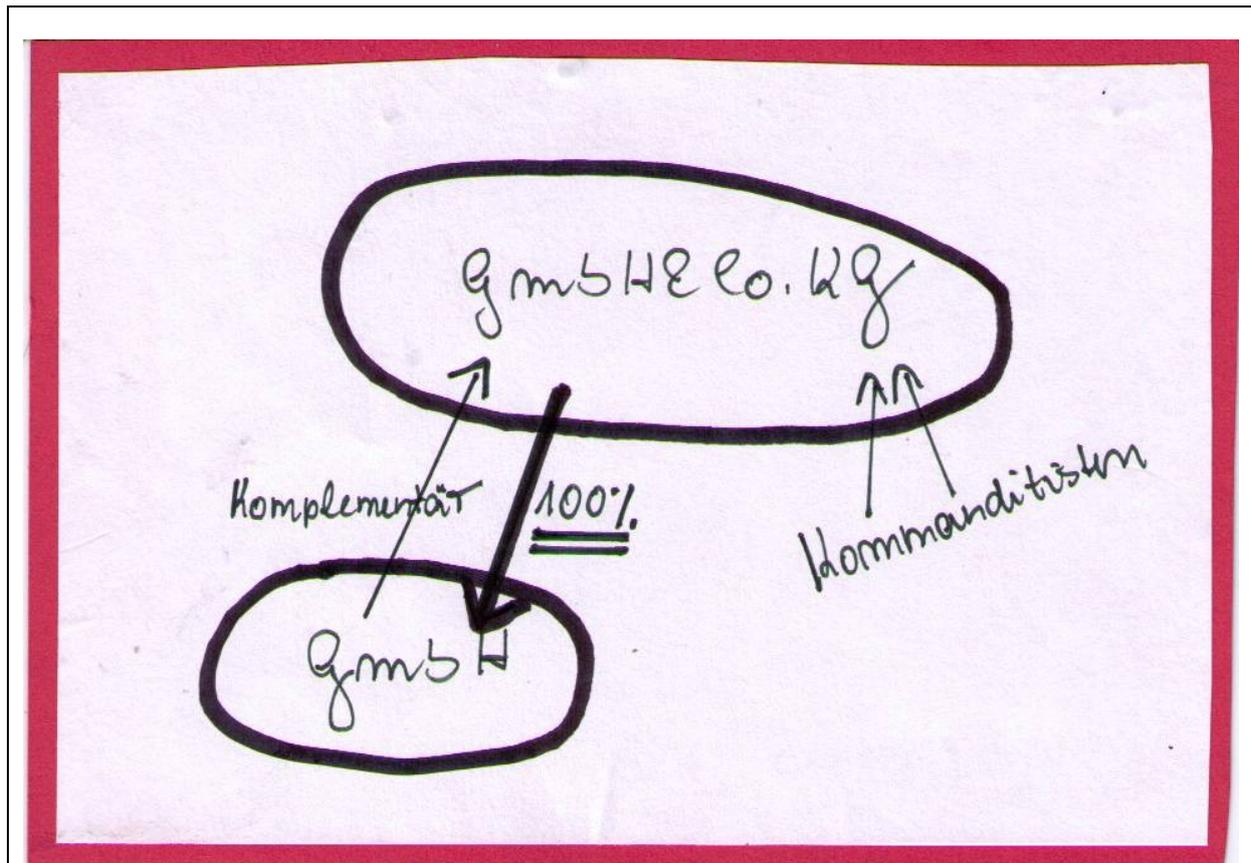
Beispiel 6

Die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG erbringt Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegen Sonderentgelt an die KG, die gleichzeitig Alleingeschafterin ihrer Komplementär-GmbH ist, wodurch die Mehrheit der Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH gewährleistet ist.

ê
...

...
é

⁸⁹ BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 6.



Ü Folge:

Die Komplementär-GmbH ist finanziell in das Unternehmen der KG eingegliedert. Bei Vorliegen der übrigen Eingliederungsvoraussetzungen übt sie ihre Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber der KG nicht selbständig (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) aus.

5. Leistungsaustausch bei Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft – Grundsatzfragen

5.1 Abgrenzungskriterien bisher / jetzt

Bezüglich der Frage, wann bei Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft ein Leistungsaustausch vorliegt, korrigiert das BMF mit Schreiben vom 31.5.2007⁹⁰ seine bisherige Sichtweise. Erhielt der Gesellschafter bislang für seine Tätigkeit eine Vergütung, die im Rahmen der Gewinnermittlung in der **Handelsbilanz als Aufwand** behandelt wurde, so war das BMF stets davon ausgegangen, dass ein steuerbares Sonderentgelt vorliege. Handelte es sich bei der Vergütung dagegen nicht um

⁹⁰ A.a.O.

handelsbilanziellen Aufwand, so ging man von einem nicht steuerbaren Gesellschafterbeitrag aus⁹¹.

In der Praxis traten Gestaltungen auf, die zeigten, dass diese Abgrenzung vielfach zu Ergebnissen führte, die der aktuellen BFH-Rechtsprechung widersprachen⁹². Das Abstellen auf die Handelsbilanz ließ nämlich die Abgrenzung **bei Sachverhalten ungeklärt, bei denen lediglich eine Steuerbilanz aufgestellt oder der Gewinn mittels Einnahme-Überschuss-Rechnung ermittelt** wurde⁹³. Auch diese Fälle werden nunmehr erfasst, wenn das BMF darauf abstellt, dass die Vergütungen „... im Rahmen der Ergebnisverwendung als Aufwand behandelt...“ werden⁹⁴.

Das BMF führt zu Recht aus, dass **entscheidend für das Vorliegen eines Leistungsaustausches das Vorliegen einer Leistung sowie einer damit korrespondierenden Gegenleistung** ist. Bei den Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft gilt es nunmehr zu unterscheiden⁹⁵: denkbar sind Leistungen, die ihren Grund in einem

- **gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnis** haben. Ein derartiger Gesellschafterbeitrag wird durch die **Beteiligung am Ergebnis** (Gewinn und Verlust) der Gesellschaft abgegolten; er ist mithin auf eine **Leistungsvereinigung** gerichtet.
- **gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnis** beruhen. Derartige Leistungen werden als **Sonderleistungen gegen Sonderentgelt** ausgeführt und sind damit auf einen **Leistungsaustausch** gerichtet.

Entscheidend ist die tatsächliche Ausführung des Leistungsaustausches und nicht allein die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung. Umsatzsteuerrechtlich maßgebend für das Vorliegen eines Leistungsaustausches ist, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht. Die Steuerbarkeit der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen setzt daher lediglich das Bestehen eines **unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Sonderentgelt** voraus; unerheblich ist, dass der Gesellschafter zugleich seine Mitgliedschaftsrechte ausübt⁹⁶.

Beratungskonsequenzen

ê
...

⁹¹ BMF, Schreiben vom 23.12.2003, IV B 7 – S 7100 – 246/03, BStBl I 2004, 240.

⁹² *Sobotta*, a.a.O., Abschn. I.

⁹³ *Nieskoven*, a.a.O., Abschn. 1.2

⁹⁴ BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 9; nunmehr Abschn. 6 Abs. 4 Sätze 3-5 UStR 2008.

⁹⁵ Abschn. 6 Abs. 3 UStR 2008; BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 7.

⁹⁶ Vgl. BFH-Urteile vom 6. Juni 2002, V R 43/01, BStBl II 2003 S. 36, und vom 16. Januar 2003, V R 92/01, BStBl II S. 732.

BERATUNGSKONSEQUENZEN!

In der Praxis bewährt hat sich die Arbeit mit folgender „Eselsbrücke“

- Immer dann, wenn die Zahlungen ergebnisabhängig sind und aus dem Ergebnis erfolgen, d.h. nicht selbst das Ergebnis mindern Ü kein Leistungsaustausch!
- Immer dann, wenn die Zahlungen ergebnisunabhängig sind oder nicht aus dem Ergebnis erfolgen, d.h. selbst das Ergebnis mindern Ü Leistungsaustausch!

5.2 Gesellschafterbeiträge – Fallsammlung –

Auf die **Bezeichnung der Gegenleistung** z.B. als Gewinnvorab / Vorabgewinn, als Vorwegvergütung, als Aufwendungsersatz, als Umsatzbeteiligung, als Kostenerstattung o.ä. kommt es nicht an⁹⁷.

Beispiel 7

Den Gesellschaftern einer offenen Handelsgesellschaft (OHG) obliegt die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG. Diese Leistungen werden mit dem nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG abgegolten.

Ü Folge:

Die Ergebnisanteile sind kein Sonderentgelt; die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen werden nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs ausgeführt, sondern als Gesellschafterbeitrag erbracht.

Dies gilt **auch, wenn nicht alle Gesellschafter** tatsächlich die Führung der Geschäfte und die Vertretung der Gesellschaft übernehmen bzw. die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen mit einem erhöhten Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) oder am Gewinn der Gesellschaft abgegolten werden⁹⁸.

Beispiel 8

è
...

⁹⁷ Abschn. 6 Abs. 4 Satz 1 UStR 2008; BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 7.

⁹⁸ Abschn. 6 Abs. 4 Satz 2 UStR 2008; BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 8.

Beispiel 8

Die Führung der Geschäfte und die Vertretung der aus den Gesellschaftern A, B und C bestehenden OHG obliegen nach den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen ausschließlich dem C.

- a) Die Leistung des C ist mit seinem nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG abgegolten; A, B und C sind zu gleichen Teilen daran beteiligt.
- b) C ist mit 40 %, A und B mit jeweils 30 % am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG beteiligt.
- c) C erhält im Gewinnfall 25 % des Gewinns vorab, im Übrigen wird der Gewinn nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt; ein Verlust wird ausschließlich nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt.

Ü Folge:

Die ergebnisabhängigen Gewinn- bzw. Verlustanteile des C sind kein Sonderentgelt; C führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus, sondern erbringt jeweils Gesellschafterbeiträge.

Beispiel 9

Eine Beratungsgesellschaft betreibt verschiedene Beratungsstellen, an denen ortsansässige Berater jeweils atypisch still beteiligt sind. Diese sind neben ihrer Kapitalbeteiligung zur Erbringung ihrer Arbeitskraft als Einlage verpflichtet. Sie erhalten für ihre Tätigkeit einen Vorabgewinn. Die auf den Vorabgewinn getätigten Entnahmen werden nicht als Aufwand behandelt. Die Zuweisung des Vorabgewinns und die Verteilung des verbleibenden Gewinns erfolgen im Rahmen der Gewinnverteilung.

Ü Folge:

Der Vorabgewinn ist kein Sonderentgelt; die Gesellschafter führen ihre Tätigkeiten im Rahmen eines gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses aus.

5.3 Sonderleistungen gegen Sonder(leistungs)entgelt – Fallsammlung –

Bei Leistungen aufgrund eines gegenseitigen Vertrags (vgl. §§ 320 ff. BGB), durch den sich der Gesellschafter zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen und die Gesellschaft sich hierfür zur Zahlung einer Gegenleistung verpflichtet, sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG für einen steuerbaren Leistungsaustausch hingegen regelmäßig erfüllt, falls der Gesellschafter Unternehmer ist.

Dies gilt auch, wenn **Austausch- und Gesellschaftsvertrag miteinander verbunden** sind.

Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter liegt vor, wenn der Gesellschafter für seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung an die Gesellschaft eine **Vergütung erhält (auch wenn diese als Gewinnvorab o.ä. bezeichnet wird), die im Rahmen der Ergebnisermittlung als Aufwand behandelt** wird. Die Vergütung ist in diesem Fall Gegenleistung für die erbrachte Leistung⁹⁹.

Beispiel 10

Der Gesellschafter einer OHG erhält neben seinem nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Gewinnanteil für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG eine zu Lasten des Geschäftsergebnisses verbuchte Vorwegvergütung von jährlich 120 000 € als Festbetrag.

Ü Folge:

Die Vorwegvergütung ist Sonderentgelt; der Gesellschafter führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus (vgl. insoweit auch die Beispiele 2 bis 6).

Beispiel 11

Wie Beispiel 9, jedoch erhält ein atypisch stiller Gesellschafter im Rahmen seines Niederlassungsleiter-Anstellungsvertrags eine Vergütung, die handelsrechtlich als Aufwand behandelt werden muss.

Ü Folge:

Die Vergütung ist Sonderentgelt; die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen werden im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses ausgeführt.

Zur Frage der unabhängig von der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu beurteilenden Frage nach der umsatzsteuerrechtlichen Selbständigkeit Ü vgl. vorstehendes Kapitel C.3.

Im Rahmen von Niederlassungsleiter-Anstellungsverträgen tätige Personen sind danach im Allgemeinen selbständig [soll wohl heißen: im Leistungsaustausch] tätig.

Ist die Vergütung für die Leistungen des Gesellschafters **im Gesellschaftsvertrag als Teil der Ergebnisverwendung** geregelt, liegt ein Leistungsaustausch vor, wenn sich aus den **geschlossenen Vereinbarungen und deren tatsächlichen Durchführung** ergibt, dass die Leistungen nicht lediglich durch eine Beteiligung am

⁹⁹ Abschn. 6 Abs. 4 Sätze 3-5 UStR 2008; BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 9.

Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten, sondern gegen Sonderentgelt ausgeführt werden. Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter liegt demnach auch vor, wenn die Vergütung des Gesellschafters zwar **nicht im Rahmen der Ergebnisermittlung als Aufwand behandelt** wird, sich jedoch **gleichwohl ergebnismindernd auswirkt** oder es sich aus den **Gesamtumständen des Einzelfalls** ergibt, dass sie nach den Vorstellungen der Gesellschafter als Sonderentgelt gewährt werden soll¹⁰⁰.

Beispiel 12

Eine GmbH betreut als alleinige Komplementärin einer Fonds-KG ohne eigenen Vermögensanteil die Geschäfte der Fonds-KG, deren Kommanditanteile von Investoren (Firmen und Privatpersonen) gehalten werden. Nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag zur Ergebnisverteilung, zum Gewinnvorab und zu den Entnahmen erhält die GmbH

- a) eine jährliche Management-Fee. Bei der Fonds KG handelt es sich um eine vermögensverwaltende Gesellschaft, bei der grundsätzlich nur eine Ermittlung von Kapitaleinkünften durch die Gegenüberstellung von Einnahmen und Werbungskosten vorgesehen ist. Sie verbucht die Zahlung der Management-Fee in der Ergebnisermittlung nicht als Aufwand, sondern ordnet sie bei der Ermittlung der Einnahmen aus Kapitalvermögen und Werbungskosten für die Anleger, die ihre Anteile im Privatvermögen halten, in voller Höhe den Werbungskosten der Anleger zu.
- b) eine als gewinnabhängig bezeichnete Management-Fee. Da die erwirtschafteten Jahresüberschüsse jedoch zur Finanzierung der Management-Fee nicht ausreichen, wird ein Bilanzgewinn durch die Auflösung von eigens dafür gebildeten Kapitalrücklagen ausgewiesen.
- c) eine als gewinnabhängig bezeichnete Jahresvergütung. Der für die Zahlung der Vergütung bereitzustellende Bilanzgewinn wird aus einer Gewinnrücklage gebildet, welche aus Verwaltungskostenvorauszahlungen der Kommanditisten gespeist wurde. Die Verwaltungskosten stellen Werbungskosten der Kommanditisten dar.
- d) eine einmalige Gebühr („Konzeptions-Fee“). Die Fonds KG hat die Zahlung in der Ergebnisermittlung nicht als Aufwand verbucht. Die Gebühr wird neben dem Agio in dem Beteiligungsangebot zur Fonds KG als Kosten für die Investoren ausgewiesen. Gebühr/Konzeptions-Fee sowie Aufwendungen und Kosten der Fonds KG werden auf die zum letzten Zeichnungsschluss vorhandenen Gesellschafter umgelegt.

Ü Folge:

Die Vergütungen sind jeweils Sonderentgelt; die GmbH führt die Leistungen jeweils im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus.

Beispiel 13

è
...

¹⁰⁰ Abschn. 6 Abs. 4 Sätze 6 u. 7 UStR 2008; BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 10.

Beispiel 13

Der Gesellschafter einer OHG erhält neben seinem nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Gewinnanteil für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG im Rahmen der Gewinnverteilung auch im Verlustfall einen festen Betrag von 120 000 € vorab zugewiesen (Vorabvergütung).

Ü Folge:

Der vorab zugewiesene Gewinn ist Sonderentgelt; der Gesellschafter führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus.

6. Leistungsaustausch bei Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft – Sonderfälle

6.1 Entnahmerechte

Entnahmen, zu denen der Gesellschafter **nach Art eines Abschlags auf** den nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen **Anteil am Gewinn** der Gesellschaft berechtigt ist, begründen grundsätzlich **kein** Leistungsaustauschverhältnis¹⁰¹.

Ein gesellschaftsvertraglich vereinbartes garantiertes Entnahmerecht, nach dem die den Gewinnanteil übersteigenden Entnahmen **nicht zu einer Rückzahlungsverpflichtung** führen, führt wie die Vereinbarung einer Vorwegvergütung zu einem **Leistungsaustausch** (vgl. Beispiele 10 und 13).

6.2 Mischentgelte

Wird für die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung neben einem Sonderentgelt auch eine gewinnabhängige Vergütung (vgl. Beispiele 7 und 8) gezahlt (sog. Mischentgelt), sind das **Sonderentgelt und die gewinnabhängige Vergütung** umsatzsteuerrechtlich **getrennt zu beurteilen**. Das Sonderentgelt ist als Entgelt einzuordnen, da es einer bestimmten Leistung zugeordnet werden kann. Diese gewinnabhängige Vergütung ist dagegen kein Entgelt¹⁰².

¹⁰¹ Abschn. 6 Abs. 4 Sätze 12 u. 13 UStR 2008; BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 11.

¹⁰² Abschn. 6 Abs. 5 UStR 2008; BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 12.

Beispiel 14

Der Gesellschafter einer OHG erhält für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG im Rahmen der Gewinnverteilung 25 % des Gewinns, mindestens jedoch 60 000 € vorab zugewiesen.

Ü Folge:

Der Festbetrag von 60 000 € ist Sonderentgelt und wird im Rahmen eines Leistungsaustauschs gezahlt; im Übrigen wird der Gesellschafter aufgrund eines gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses tätig.

6.3 Haftungsvergütungen

Auch andere gesellschaftsrechtlich zu erbringende Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft können bei Zahlung eines Sonderentgelts als Gegenleistung für diese Leistung einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch begründen. **Aus dem Gesellschafterstatus als solchem sich unabdingbar ergebende Rechtsfolgen stellen dagegen keine Leistung dar.**

Haftungsvergütungen einer Personengesellschaft an einen persönlich haftenden Gesellschafter werden deshalb **grundsätzlich** nicht im Rahmen eines eigenen Leistungsaustauschverhältnisses gewährt.

Erbringt der persönlich haftende Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft **zudem steuerbare Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen**, ist die **pauschale jährliche Haftungsvergütung (zusätzliches) Entgelt** für die – im Fall der selbständigen Ausübung dieser Tätigkeit umsatzsteuerpflichtige – Geschäftsführungsleistung des persönlich haftenden Gesellschafters an die Personengesellschaft¹⁰³.

Beispiel 15

ê
...

¹⁰³ Abschn. 6 Abs. 6 UStR 2008; BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 13.

Beispiel 15

Die geschäftsführende Komplementär-GmbH einer KG, die ihrerseits keine Anteile an der GmbH besitzt, erhält neben ihrer als Sonderentgelt gezahlten Geschäftsführungsvergütung eine pauschale jährliche Vergütung für die Übernahme der Haftung.

Ü Folge:

Die Haftungsvergütung ist zusätzliches Sonderentgelt für die steuerpflichtige Geschäftsführungsleistung.

6.4 Gesonderte Beurteilung der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung des Gesellschafters und der Leistung der Gesellschaft

Ein zwischen Gesellschafter und Gesellschaft vorliegender Leistungsaustausch hat **keinen Einfluss** auf die Beurteilung der **Leistungen der Gesellschaft gegenüber Dritten**.

Insbesondere sind **in der Person des Gesellschafters vorliegende oder an seine Person geknüpfte Tatbestandsmerkmale**, wie z.B. die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe (z.B. Land- und Forstwirt) oder die Erlaubnis zur Führung bestimmter Geschäfte (z.B. Bankgeschäfte) **hinsichtlich der Beurteilung der Leistungen der Gesellschaft unbeachtlich**.

Da der Gesellschafter bei der Geschäftsführung und Vertretung im Namen der Gesellschaft tätig wird und somit nicht im eigenen Namen gegenüber den Kunden der Gesellschaft auftritt, liegt auch **kein Fall der Dienstleistungskommission** (§ 3 Abs. 11 UStG) vor.

Ebenso bleiben die Art der Leistung der Gesellschaft und etwaige insoweit geltende umsatzsteuerrechtliche Bestimmungen (z.B. **Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen** oder **verfahrensrechtliche Regelungen**) ohne Auswirkung auf die Beurteilung der Leistung des Gesellschafters¹⁰⁴.

Beispiel 16

è
...

¹⁰⁴ Abschn. 6 Abs. 4 Sätze 15 ff. UStR 2008; BMF, Schreiben vom 31.5.2007, Rdn. 14.

Beispiel 16

Bei einem in der Rechtsform der KGaA geführten Kreditinstitut ist ausschließlich dem persönlich haftenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Erlaubnis zu Führung der Bankgeschäfte erteilt worden.

Ü Folge:

Die für die Leistungen des Kreditinstituts geltende Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 UStG ist nicht auf die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung des Gesellschafters anwendbar.

7. Vorsteuerabzug des Gesellschaft

Ist die Gesellschaft ein „normales“, zum Vorsteuerabzug berechtigtes Unternehmen, kann sie unter den weiteren Voraussetzungen auch die Vorsteuern aus den GGf-Leistungen ziehen.

Probleme / Nachteile ergeben sich immer dann, wenn

- die **Leistungsaustausch nicht erkannt** und daher die Rechnung erst später stellt wird (Vollverzinsung gem. § 233a AO) Ü Hinweis auf Kapitel F.1 dieses Hand-out's;
- die Gesellschaft selbst **nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt** ist.

8. Vorsteuerabzug des Gesellschafters

Der GGf. ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Insbesondere **schlägt für den GGf die Art der Leistungen der Gesellschaft** und sich ein evtl. für diese ergebender Vorsteuerausschluss **nicht durch** Ü vgl. Kapitel C.6.4 dieses Hand-out's.

9. Anwendungszeiträume

9.1 Grundsatz: Stichtag 31.12.2004

Soweit vorstehend auf die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 31.5.2007 verwiesen wird, tritt dieses Schreiben an die Stelle der BMF-Schreiben vom 23.12.2003 (Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an eine Personengesellschaft)¹⁰⁵ sowie vom 21.9.2005 (Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an eine Kapitalgesellschaft)¹⁰⁶ und ist auf **nach dem 31.3.2004 ausgeführte Leistungen** anzuwenden.

Auf **vor diesem Zeitpunkt erbrachte Leistungen** kann es **auf Antrag** des **Steuerpflichtigen** angewendet werden, soweit die entstandene Steuer noch festgesetzt und erhoben werden kann.

Zur **Anwendung der neuen UStR 2008** vgl. Abschn. 284 UStR 2008 und *Weimann*, UidP, Kap. 4.

BERATUNGSKONSEQUENZEN:

(1) Anwendungszeitraum wie Vorgängerregelung: Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 31.5.2007 sind auf Leistungen anzuwenden, die nach dem 31.3.2004 ausgeführt werden. Der Anwendungszeitraum entspricht insoweit dem des „alten“ BMF-Schreibens vom 23. 12. 2003¹⁰⁷.

(2) Antragsgebundene vorzeitige Anwendung: Auf Antrag des Steuerpflichtigen können die auch auf vor diesem Zeitpunkt ausgeführte Leistungen angewendet werden, allerdings nur, soweit eine dann entstehende Umsatzsteuer noch festgesetzt und erhoben werden kann. Die Anwendung auf frühere Zeiträume ist damit insoweit eingeschränkt, als zum einen die dann anfallende Steuer nicht mehr nur nach § 13 Abs. 1 UStG, sondern auch nach z.B. § 13b Abs. 1 Satz 1 UStG entstehen kann und zum anderen diese Steuer nicht mehr nur noch festgesetzt, sondern auch erhoben werden können muss¹⁰⁸.

(3) Person des Antragstellers: Mir nicht ganz klar ist, von wem nach den Vorstellungen des BMF ein derartiger Antrag ausgehen muss: während die hier besprochene Anwendungsregel einen Antrag „des Steuerpflichtigen“ verlangt,

¹⁰⁵ BMF, Schreiben vom 23.12.2003, IV B 7 – S 7100 – 246/03, BStBl I 2004, 240.

¹⁰⁶ BMF, Schreiben vom 21.9.2005, IV A 5 – S 7104 – 19/05, BStBl I 2005, 936.

¹⁰⁷ A.a.O.

¹⁰⁸ *Sobotta*, a.a.O., Abschn. V.

stellt die nachfolgende Bestandsschutzklausel¹⁰⁹ auf ein entsprechendes Begehren „der Gesellschaft“ ab. Hilfsweise sollte der Antrag daher m.E. von beiden (direkt oder indirekt) Beteiligten gestellt werden.

(4) Musterantrag: „ ... Der Unterzeichnete beantragt dies sowohl als Geschäftsführer der von ihm vertretenen G-Gesellschaft zur Regelung derer steuerlicher Belange als auch zur Regelung seiner eigenen steuerlichen Belange.“

9.2 Altverträge genießen Bestandsschutz

Sofern der **Gesellschaftsvertrag vor dem 1.1.2008** abgeschlossen und hinsichtlich der Regelungen zur Geschäftsführung **nach dem 31.5.2007 keine abweichenden Vereinbarungen getroffen** wurden, wird es nicht beanstandet, wenn sich **die Gesellschaft** auf die insoweit abweichenden Regelungen des Abschnitts B des BMF-Schreibens vom 23.12.2003 (a.a.O.) beruft; auf den **Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsführungsvertrags** kommt es dabei nicht an¹¹⁰.

BERATUNGSKONSEQUENZEN:

(1) „Konservierungsregel“¹¹¹ garantiert Bestandsschutz: Steuerpflichtige, die z.B. Geschäftsführungsleistungen auf der Grundlage eines vor dem 1.1.2008 abgeschlossenen Vertrags ausführen, **können** sich ohne zeitliche Beschränkung auch weiterhin auf die bisherigen Regelungen zum Leistungsaustausch in Abschnitt B. des BMF-Schreibens vom 23.12.2003 berufen. **In diesen Fällen brauchen die Beteiligten also nicht von einem Leistungsaustausch ausgehen, wenn die Vergütung handelsrechtlich nicht als Aufwand behandelt wurde.**

(2) Grund für den Bestandsschutz: Diese ungewöhnlich großzügige Übergangsregelung berücksichtigt, dass insbesondere Unternehmen der Private-Equity-Branche¹¹² im Vertrauen auf bisherige Formulierung langfristig

¹⁰⁹ Hinweis auf Kapitel C.9.2

¹¹⁰ BMF, Schreiben vom 31.5.2007, a.a.O.

¹¹¹ Diesen Begriff prägt *Sobotta*, a.a.O.

¹¹² „Privates Beteiligungskapital“ (engl. "Private Equity") ist der allgemeine Begriff für das von privaten und institutionellen Anlegern bereitgestellte Beteiligungskapital an in der Regel nicht börslich (öffentlich) gehandelten Unternehmen. Hierbei können zunächst zwei Grundformen der Beteiligung unterschieden werden. Auf der einen Seite sind es die Kapitalbeteiligungsgesellschaften, die vornehmlich in bereits etablierte und bestehende kleine und mittelgroße Unternehmen (i.d.R. ohne Börsenzugang) investieren. Das Gegenstück hierzu bilden die sogenannten Wagnisfinanzierungsgesellschaften. Ihr Anliegen ist es, jungen und innovativen Geschäftsideen bzw. Unternehmen beim Start zu helfen und sie in der Wachstumsphase zu begleiten.

nicht abänderbare Vereinbarungen eingegangen sind. Würden die daraufhin ausgeführten Leistungen während der Vertragslaufzeit der Umsatzsteuer unterworfen, **wäre den Beteiligten die Kalkulationsgrundlage entzogen**, da davon auszugehen ist, dass dieser Kostenfaktor nicht an z.B. Fondsanteilseigner weitergegeben werden kann¹¹³.

(3) Kein Bestandsschutz bei Änderungen nach dem 31.5.2007: Mit der Bestandsschutzregelung wollte die Finanzverwaltung offenkundig die vor Bekanntgabe des jüngsten BMF-Schreibens noch unter Bezugnahme auf die alte Weisungslage getroffenen Vereinbarungen der Beteiligten dauerhaft schützen¹¹⁴. Die Übergangsregelung findet dementsprechend ihre Grenze, wenn nach dem 31.5.2007 (**= Zeitpunkt der Veröffentlichung des aktuellen BMF-Schreibens auf der Internetseite des BMF**)¹¹⁵ und damit bereits **in Kenntnis der neuen Weisungslage**¹¹⁶ hinsichtlich der Regelungen zur Geschäftsführung „abweichende Vereinbarungen“ getroffen werden.

Jede Änderung der Geschäftsführungsvergütungsvereinbarungen führt dann zur sofortigen – m.E. aber nicht zeitlich zurückwirkenden (!) – Beendigung des Bestandsschutzes (**Wirkung ex nunc, nicht ex tunc**)¹¹⁷. Dies kann aber nur für solche Regelungsänderungen bei der Geschäftsführungs- und Vertretungsvergütung gelten, hinsichtlich derer die BMF-Schreiben vom 23.12.2003 bzw. 31.5.2007 zu unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Beurteilungen des Merkmals „gewinnunabhängiges Sonderentgelt“ kommen.

(4) Bedeutungslose Vertragsumstände und -änderungen: Nach dem BMF-Schreiben vom 31.5.2007¹¹⁸ kommt es „...auf den Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsführungsvertrags dabei nicht an“. Demnach stellt das BMF nicht auf das **Datum des Geschäftsführungsvertrags** selbst, sondern auf den Zeitpunkt der vorbereitenden Vereinbarungen (z.B. der mündlichen Vorabsprachen) ab. Haben die Beteiligten etwa im Mai 2007 die Eckwerte der Regelungen zur Geschäftsführung abschließend festgelegt, gelangte deren schriftliche Fixierung aber erst Anfang Juni 2007 zur Unterschrift, können sich die Beteiligten auf Bestandsschutz berufen – natürlich vorausgesetzt, sie können diesen chronologischen Geschehensablauf gegenüber dem Finanzamt später nachweisen¹¹⁹.

Ferner sollen für den Bestandsschutz nach Literaturmeinung¹²⁰ einzig die Regeln zur Vergütung der Geschäftsführungsleistungen maßgebend sein; nur diese sollen im Nachgang keine Änderung erfahren dürfen. **Ohne Auswirkung** sollen hingegen anderweitige Änderungen des Gesellschaftsvertrags sein, z.B. wegen **Verlegung des Sitzes** der Gesellschaft oder der **Erweiterung des Gesellschaftszwecks**. Auch ein **Wechsel in der Geschäftsführung** soll

¹¹³ Sobotta, a.a.O.

¹¹⁴ Nieskoven, a.a.O., Abschn. 2.

¹¹⁵ Sobotta, a.a.O.

¹¹⁶ Nieskoven, a.a.O..

¹¹⁷ So auch Nieskoven, a.a.O..

¹¹⁸ A.a.O., Rdn. 15 a.E.

¹¹⁹ Nieskoven, a.a.O.

¹²⁰ Sobotta, a.a.O.

jederzeit vollzogen werden können, sofern er zu den bisherigen gesellschaftsvertraglichen Bedingungen erfolgt; auf den Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung kommt es danach ebenfalls nicht an. Auf Grund der u.U. gravierenden Auswirkungen von Fehleinschätzungen ist es m.E. zu empfehlen, derartige beabsichtigte Vertragsänderungen durch eine **verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung (§ 89 AO)** abzusichern; da derartige Änderungen langfristig geplant sind, sollte insoweit der Zeitfaktor (Bearbeitungsdauer des Finanzamts) keine Rolle spielen.

(5) Sachverhaltsgestaltungen, für die der Antrag gestellt werden sollte: Der Bestandsschutz ist interessant, wenn

- die Anwendung der neuen Grundsätze zur Umsatzsteuerpflicht der Geschäftsführungsleistung führt und der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist Ü vgl. Kapitel C.6. 4 + C.7
- trotz grundsätzlicher Vorsteuerabzugsberechtigung keine entsprechende Rechnungsstellung erfolgt ist und dieser Mangel beispielsweise wegen des damit verbundenen administrativen Aufwands sowie des möglicherweise entstehenden Zinsnachteils auch nicht geheilt werden soll.

Beispiel 17

Beispiel nach *Sobotta*, a.a.O. Eine Betriebsprüfung stellt im Jahr 2012 fest, dass ein GGf auf der Grundlage eines unveränderten „Altvertrags“ nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 31.5.2007 gegen Sonderentgelt tätig ist, das handelsrechtlich nicht als Aufwand gebucht wurde. Rechnungen über die jährliche Vergütung i.H.v. 595.000 € hat der GGf nicht erteilt, obwohl die Gesellschaft vollumfänglich zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre.

Ü Folge:

Der GGf schuldet bei Zugrundelegung der Ausführungen des neuen BMF-Schreibens die in seiner Vergütung enthaltene Umsatzsteuer von jährlich 95.000 € (595.000 € : 1,19 x 0,19) für die Jahre 2007 bis 2011 (Prüfungszeitraum). Die Umsatzsteuerfestsetzungen für den Prüfungszeitraum würden allerdings zu Zinsfestsetzungen in Höhe von insgesamt mindestens 57.000 € führen. Selbst bei nachträglicher Erteilung von Rechnungen über die vom GGf in diesem Zeitraum ausgeführten Leistungen könnte die Gesellschaft die Vorsteuer daraus erst in 2012 geltend machen. Deshalb ist es vorteilhaft, wenn der GGf. von der Übergangsregelung Gebrauch macht; er kann dann seine Leistung auch weiterhin als Gesellschafterbeitrag behandeln. Die nachträgliche Abrechnung und damit die Zinsbelastung entfallen.

(6) Person des Antragstellers + Musterantrag: Insoweit wird auf die obigen Ausführungen verwiesen Ü vgl. Kapitel C.9.1, Beratungskonsequenzen 3 + 4.

10. Annex: Mustervertrag und Formulierungshilfen zur Vermeidung der Selbständigkeit eines GGf

Steuerpflichtige Geschäftsführungsleistungen natürlicher Personen gegenüber ihrer Gesellschaft, die zu einer endgültigen umsatzsteuerrechtlichen Belastung der Gesellschaft führen, können durch Gestaltung dadurch vermieden werden, dass mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Anstellungsvertrag abgeschlossen wird, der ihn zu einem Unselbstständigen macht. *Tehler* hat das Muster eines Anstellungsvertrags erarbeitet, der die **Unselbständigkeit des Geschäftsführers indiziert**¹²¹:

Prämissen: Vertrag zwischen einer Y-GmbH, die aus den Gesellschaftern A, B, C und D besteht, jeweils mit gleichen Beteiligungsverhältnissen

Anstellungsvertrag eines Geschäftsführers

Zwischen der Y-GmbH, ordnungsgemäß vertreten durch ... (unterstellt lt. entsprechender Satzung)

und Herrn D.

wird folgender Anstellungsvertrag geschlossen:

§ 1 Anstellung

(1) Herr D. übernimmt ab dem ... die Stellung als Geschäftsführer der Y-GmbH, und zwar vorläufig allein. Die Gesellschaft kann jederzeit neben ihm andere Geschäftsführer oder Prokuristen bestellen und die Vertretungsmacht und Geschäftsführung neu regeln.

(2) Dieser Vertrag wird zunächst auf die Dauer von drei Jahren geschlossen. Wird er nicht ein halbes Jahr vor Ablauf mittels eingeschriebenen Briefes gekündigt, so verlängert sich seine Geltungsdauer jeweils um die Dauer eines weiteren Jahres und kann mit halbjähriger Frist gekündigt werden.

(3) Das Dienstverhältnis kann bei Vorliegen eines wichtigen Grundes schon vor Ablauf der vorgesehenen Vertragszeit gekündigt werden. Als wichtiger Grund ist auch anzusehen, wenn der Geschäftsführer länger als ein Jahr durch Krankheit oder andere unverschuldete Ursachen in der Ausübung seiner Tätigkeit verhindert ist.

(4) Die Bestellung zum Geschäftsführer kann durch Gesellschafterbeschluss jederzeit widerrufen werden, dies unbeschadet der Ansprüche aus diesem Vertrag.

§ 2 Rechte und Pflichten

(1) Der Geschäftsführer führt die Geschäfte nach Maßgabe der Gesetze, der Satzung der Gesellschaft und der Beschlüsse der Gesellschafterversammlung. Er hat seine Arbeitskraft ausschließlich der Gesellschaft zu widmen. Die Übernahme einer entgeltlichen oder unentgeltlichen Nebentätigkeit oder von Ehrenämtern bedarf der vorherigen Zustimmung der Gesellschafter.

¹²¹ *Tehler*, a.a.O..

(2) Der Geschäftsführer hat sicherzustellen, dass er in der betrieblichen Kernarbeitszeit (9 bis 12 Uhr und 14 bis 16:00 Uhr) anwesend oder erreichbar ist, soweit er nicht auswärtige Termine hat. Der Geschäftsführer hat Anspruch auf Erstattung von Reisekosten und Auslagen für Geschäftsreisen nach einem von der Gesellschaft festzusetzenden Tarif.

§ 3 Vergütung

(1) Der Geschäftsführer erhält als Vergütung für seine Tätigkeit ein Jahresgehalt von ... Euro, das in zwölf gleichen Raten am Ende eines Monats gezahlt wird. Er erhält weiter eine vom Gewinn abhängige Tantieme in Höhe von ... Prozent des Jahresgewinns.

(2) Weiterhin erhält der Geschäftsführer nach Maßgabe eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung einen Firmenwagen, der auch zu privaten Zwecken benutzt werden kann. Die auf ihn entfallende Steuer trägt der Geschäftsführer.

§ 4 Vergütung bei Krankheit, Unfall, Tod

(1) Bei einer vorübergehenden Arbeitsunfähigkeit, die durch Krankheit oder aus einem anderen von Herrn D. nicht zu vertretendem Grunde eintritt, behält Herr D. Anspruch auf die Vergütung gemäß § 3 Abs. 1 (Gehalt und Tantieme) für die Zeit der Arbeitsunfähigkeit bis zu einer ununterbrochenen Dauer von sechs Monaten.

(2) Stirbt Herr D. während der Dauer des Anstellungsvertrags, so haben seine Witwe und seine ehelichen Kinder, soweit diese das fünfundzwanzigste Lebensjahr noch nicht vollendet haben und noch in der Berufsausbildung stehen, als Gesamtgläubiger Anspruch auf Fortzahlung des Gehaltes gemäß § 3 Abs. 1 für den Sterbemonat und die drei folgenden Monate.

(3) Die Gesellschaft wird Herrn D. in dem für Geschäftsführer der Gesellschaft üblichen Rahmen gegen Unfall versichern.

§ 5 Urlaub

Der Geschäftsführer hat Anspruch auf einen Jahresurlaub von 30 Arbeitstagen.

§ 6 Direktversicherung

Zur Alters- und Hinterbliebenenversorgung des Geschäftsführers schließt die Gesellschaft auf das Leben des Geschäftsführers eine Lebensversicherung mit unwiderruflichem Bezugsrecht ab. Die Versicherungssumme beträgt Euro, bei Unfalltod Euro. Die Versicherungsprämien werden während der Laufzeit des Geschäftsführervertrags von der Gesellschaft gezahlt und dem steuerpflichtigen Einkommen des Geschäftsführers hinzugerechnet. Bezugsberechtigt sind der Geschäftsführer und im Falle seines Todes die von ihm bestimmten Personen, hilfsweise seine Erben. Die Versicherungssumme ist fällig beim Tod des Geschäftsführers, dem Eintritt der Dienstunfähigkeit oder der Erreichung des 65. Lebensjahres.

§ 7 Schlussbestimmungen

Sollte eine Bestimmung dieses Vertrages ganz oder teilweise unwirksam sein oder ihre Rechtswirksamkeit später verlieren, so soll hierdurch die Gültigkeit der übrigen Bestimmungen nicht berührt werden. Anstelle der unwirksamen Bestimmung soll, so weit nur rechtlich zulässig, eine andere angemessene Regelung gelten.

Ergänzend zum Vertrag bringt *Tehler*¹²² folgende Hinweise an:

- Bei dem Mustervertrag handelt es sich um den eines **Minderheits-GGf.**
- Weiter ist dabei zu berücksichtigen, dass der Inhalt des Vertrags **lediglich darauf abstellt, die Mehrbelastungen durch die Umsatzsteuer zu vermeiden.** Bei der Fixierung eines Geschäftsführervertrags sind jedoch auch Belastungen durch die Einkommensteuer, Lohnsteuer und Gewerbesteuer zu berücksichtigen. Ebenfalls dürfen außersteuerrechtliche Belange, z.B. Sozialversicherungspflichten, nicht außer Betracht gelassen werden.
- Weiterhin ist bei der Abfassung eines Anstellungsvertrags zum Geschäftsführer zu unterscheiden zwischen einem Vertrag des **Fremdgeschäftsführers** und einem Vertrag des **beherrschenden GGf.**
- Bei dem Anstellungsvertrag eines **beherrschenden GGf.** ergeben sich weitere Besonderheiten. Wird der „Anstellungsvertrag“ des beherrschenden GGf. als Arbeitsvertrag gestaltet mit der Folge, dass der GGf. nicht als Selbstständiger (nicht Steuerpflichtiger) gilt, ergeben sich umsatzsteuerrechtlich die gleichen Folgen wie beim Anstellungsvertrag des Minderheits-GGf. Geht man jedoch mit dem BFH¹²³ davon aus, dass auch ein GmbH-Geschäftsführer eine unternehmerische Tätigkeit ausüben kann, könnte er **als Organträger in Betracht** kommen, obschon mit der Annahme einer Organschaft der Geschäftsführungsumsatz zum nicht steuerbaren Umsatz wird, so dass die Unternehmereigenschaft des Geschäftsführers eigentlich wieder entfallen müsste¹²⁴. Nach Auffassung des BFH¹²⁵ ist es aber für die Erreichung der Unternehmereigenschaft **unerheblich, an wen die entgeltlichen Leistungen erbracht** werden. Sie können auch an eine Gesellschaft erbracht werden, mit der als Folge dieser Leistungstätigkeit eine enge finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche (organschaftliche) Verbindung besteht. Folgt man der Auffassung des BFH, handelt es sich bei der Geschäftsführungsleistung des beherrschenden GGf. bei Vorliegen eines Organschaftsverhältnisses um einen sog. **Innenumsatz** mit der Folge, dass für die Geschäftsführung keine umsatzsteuerrechtliche Belastung eintritt. Der Geschäftsführer darf keine entsprechende Rechnung mit dem Ausweis der Umsatzsteuer erstellen, so dass auch kein Recht auf Vorsteuerabzug seitens der GmbH besteht Ü Hinweis auf Kapitel D. dieses Hand-out´s!
- Abschließend ist noch auf die **Besonderheit im Sozialversicherungsrecht** hinzuweisen. Die Sozialversicherungspflicht knüpft an die Ausübung einer Beschäftigung i.S.d. § 7 Abs. 1 SGB IV „als nichtselbstständiger Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis“ an. Dies setzt Weisungsgebundenheit hinsichtlich Zeit, Ort und Art der Tätigkeit voraus, wobei die Weisungsgeber die

¹²² A.a.O.

¹²³ BFH, Urteil vom 10.3.2005, V R 29/03, UR 2005, 440. *Tehler* lässt unerwähnt, dass die Finanzverwaltung dieser Rechtsauffassung folgt, vgl. bereits BMF, Schreiben vom 21.9.2005, IV A 5 – S 7104 – 19/05, BStBl. I 2005, 936, und nunmehr auch Abschn. 17 Abs. 2 Sätze 4 u. 5 UStR 2008 .

¹²⁴ *Widmann*, Anmerkungen zum Urteil des EuGH vom 18.10.2007 (Rs. C-355/06, J.A. van der Steen, Keine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit einer einzigen natürlichen Person als GGf. und Arbeitnehmer einer GmbH), UR 2007, 889.

¹²⁵ BFH, Urteil vom 9.10.2002, V R 64/99, UR 2003, 74.

Gesellschafter der GmbH sind. Weisungsgebundenheit und damit Versicherungspflicht scheiden in der Regel aus, wenn der Geschäftsführer z.B. mindestens 50 % der Geschäftsanteile hält oder die GmbH aus seinem früheren Einzelunternehmer hervorgegangen ist. Wegen der Schwierigkeit der Feststellung der Sozialversicherungspflicht sollte **in Zweifelsfällen** bei der nach § 28h SGB IV zuständigen Einzugsstelle und bei der Deutschen Rentenversicherung Bund eine **verbindliche Auskunft** eingeholt werden (**Statusanfrage nach § 7a SGB IV**)¹²⁶.

11. Das Wichtigste zusammengefasst

Auch nach den aktuellen Verwaltungsanweisungen besteht **weiterhin die Möglichkeit**, als Gesellschafter Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage gegenüber der eigenen Gesellschaft zu erbringen und damit einen **Leistungsaustausch zu vermeiden**.

Wichtig ist, dass der **Geschäftsführungsvertrag dies sauber herausarbeitet**. Hierfür ist nun allerdings erforderlich, den unternehmerischen Charakter dieser Leistungen in den Vordergrund zu stellen; dies kann durch Anknüpfung der Vergütung an den Erfolg der Gesellschaft geschehen.

Jeder Versuch, hierbei z.B. **betragsmäßig garantierte Vergütungen** zu vereinbaren, birgt hingegen die **Gefahr** in sich, dass die Vergütung insoweit als Entgelt beurteilt wird und so ggf. ein Kostenfaktor generiert wird¹²⁷.

Um den Bestandsschutz zu erhalten, dürfen vor dem 1.6.2003 bestehende (Gesellschafts-) Verträge hinsichtlich der Vergütung der GGf-Leistungen nicht mehr geändert werden.

¹²⁶ Langenfeld in Wurm / Wagner / Zartmann, Das Rechts-Formularbuch, 15. Auflage 2007, Kapitel 117 Rz. 31.

¹²⁷ Sobotta, Abschn. VI.

D. Organschaft

§§ Rechtsgrundlagen:

Artikel 11 MwStSystRL; § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG; Abschn. 21 f. UStR 2008

& UNI:

§ 2, Anm. 2.3

& UidP:

Kapitel 6

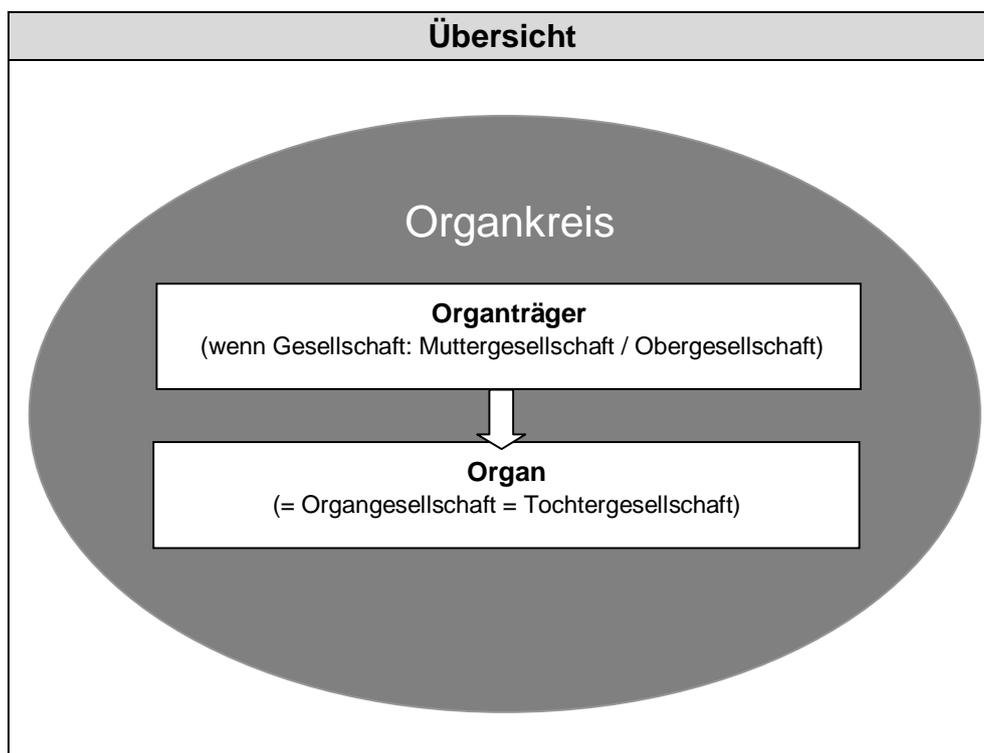
& LitTipp:

Hahne, Umsatzsteuerliche Organschaft mit Personengesellschaften europarechtlich geboten? / Analyse der EuGH-Rechtsprechung zur wettbewerbsneutralen Umsetzung von Mitgliedstaatenwahlrechten, DStR 2008, 910; *Hidien*, Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 5.12.2007 (V R 26/06, Keine organisatorische Eingliederung über § 17 AktG), UR 2008, 259 (261); *Wagner*, Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 5.12.2007 (V R 26/06, Keine organisatorische Eingliederung über § 17 AktG), BFH/NV, CD-ROM, Haufe-Index 1938682.

! Notizen:

1. Begriffliche Klärungen

Die eingegliederte juristische Person bezeichnet man als **Organ**. Das Organ ist einem Unternehmer, dem **Organträger**, umsatzsteuerlich untergeordnet. Ist der Organträger eine Gesellschaft, spricht man auch von der **Muttergesellschaft** oder **Obergesellschaft**. Das Verhältnis zum Organträger ist die **Organschaft**, das Organ wird allgemein als die **Organgesellschaft** oder **Tochtergesellschaft** bezeichnet. Das gesamte Gebilde (Organträger und Organgesellschaft[en]) nennt man auch den **Organkreis**.



2. Wirkungen der Organschaft

Liegt Organschaft vor, sind die untergeordneten juristischen Personen (Organgesellschaften, Tochtergesellschaften) **ähnlich wie Angestellte** des übergeordneten Unternehmens (Organträger, Muttergesellschaft) als unselbständig anzusehen; **Unternehmer ist der Organträger**¹²⁸.

Innerhalb des Organkreises kommt den Organgesellschaften umsatzsteuerlich damit die **Rolle eines Betriebes** zu. Warenbewegungen zwischen zwei Organge-

¹²⁸ Abschn. 21 Abs. 1 Satz 5 UStR 2008.

sellschaften oder zwischen Organgesellschaft und Organträger sind rein innerbetriebliche (genauer: „innerunternehmerische“) Vorgänge ohne umsatzsteuerliche Bedeutung (sog. **Innenumsätze**).

Die Organschaft umfasst **nur den unternehmerischen Bereich** der Organgesellschaft¹²⁹.

Erstellen die an den Warenbewegungen beteiligten Unternehmensteile zur Abrechnung Belege mit gesondertem Steuerausweis, so handelt es sich umsatzsteuerlich nicht um Rechnungen i. S. des § 14 UStG, sondern um **(grds. irrelevante) unternehmensinterne (Buchungs-)Belege**. Dies hat zur Folge, dass

- der Steuerausweis einerseits nicht zur sog. „Strafsteuer“ nach § 14c Abs. 2 UStG führt¹³⁰ und
- andererseits aber auch nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG berechtigt¹³¹.

3. Bedeutung der Organschaft

Im **alten Umsatzsteuersystem** (bis 1967)¹³² ohne Vorsteuerabzug lag der wirtschaftspolitische Zweck der Rechtsfigur der Organschaft im Wesentlichen darin, dem Drang zur vertikalen Konzentration durch Fusionen entgegenzuwirken. Die Einführung dieser Rechtsfigur beseitigte zwar innerhalb des Organkreises die Umsatzsteuernkumulierung, verschärfte jedoch die Wettbewerbsbenachteiligung der einstufigen Unternehmen, denn der Wettbewerbsvorteil der mehrstufigen Unternehmen kam nun auch den Organkreisen zugute¹³³.

Mit der Einführung des Vorsteuerabzugs zum 1.1.1968 verlor die Organschaftsregelung an Bedeutung¹³⁴. Bei Umsätzen zwischen **verbundenen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen** ist es wegen des Vorsteuerabzugs im Ergebnis ohne Auswirkung, ob Organschaft besteht oder nicht. Besteht keine Organschaft, so wird bei Umsätzen innerhalb einer Unternehmerkette die jeweilige Umsatzsteuerbelastung durch den Vorsteuerabzug wieder beseitigt, und nur der letzte Umsatz bleibt endgültig mit Umsatzsteuer belastet. Besteht zwischen den Beteiligten Organschaft, so tritt dasselbe Ergebnis ein. Die Vorteile bestehen nunmehr (lediglich) darin, dass

¹²⁹ Abschn. 21 Abs. 1 Satz 4 UStR 2008.

¹³⁰ Abschn. 183 Abs. 4 UStR 2008.

¹³¹ Abschn. 192 Abs. 14 UStR 2008.

¹³² Ausführlich hierzu *Weimann* in UNI, vor § 1, Anm. 1.; ders., UidP, Kapitel 1.1.

¹³³ *Stadie* in Rau / Dürrwächter, UStG, § 2 Anm. 630.

¹³⁴ Wenn *Stadie* (a.a.O., Anm. 631) die Organschaft nunmehr als „überflüssig“ bezeichnet, straft er sich selbst in den anschließenden Ausführungen Lügen.

- nicht jeweils Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt werden muss, die die nachfolgende Gesellschaft als Vorsteuer wieder vergütet erhält (**Liquiditätsvorteil**) und
- bei den Organgesellschaften die **Verwaltungsarbeit im Verhältnis zum Finanzamt** entfällt¹³⁵.

Vorteile entstehen durch die Organschaft bei Umsätzen innerhalb des Organkreises, wenn einer der Beteiligten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Besteht keine Organschaft und führt ein Unternehmen (Muttergesellschaft) steuerpflichtige Umsätze an eine beherrschte Gesellschaft (Tochtergesellschaft) aus, die die bezogenen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze nach § 4 Nr. 7 ff. UStG verwendet, so wird die von der Mutter geschuldete Umsatzsteuer der Tochter nicht als Vorsteuer vergütet (§ 15 Abs. 2 UStG). Innerhalb des Verbundes entsteht eine Umsatzsteuerbelastung in Höhe der Steuer auf den von der Mutter geschaffenen Mehrwert, d.h. in Gestalt der Differenz zwischen der von ihr geschuldeten Umsatzsteuer und der bei ihr abziehbaren Vorsteuer. Liegt hingegen Organschaft vor, so tritt die Belastung nur in Höhe der bei der Mutter nunmehr nicht abziehbaren Vorsteuern ein¹³⁶.

Beispiel

Nach *Stadie*, a.a.O. Bauunternehmer B liefert für 10.000.000 € + 1.900.000 € USt Wohngebäude an die Wohnungsbauvermietungs(W)-GmbH. Die Vorsteuern des B betragen 300.000 €

Ü Folge:

Bei der W-GmbH sind die 1.900.000 € USt nicht als Vorsteuer abziehbar (§ 15 Abs. 2 i.V.m. § 4 Nr. 12 UStG) und führen mithin zu Kosten.

Ist die W-GmbH aber eine Organgesellschaft des B, fällt hinsichtlich der Gebäudelieferungen keine Umsatzsteuer an. Lediglich die Vorsteuern sind nunmehr bei B nicht abziehbar, da die Vermietungen dem B als Organträger als eigene Umsätze zuzurechnen sind.

Ü Ergebnis:

Bei Organschaft beträgt die Umsatzsteuerbelastung lediglich 300.000 €, so dass sich ein Vorteil i.H.v. 1.600.000 € ergibt.

Entsprechendes gilt im umgekehrten Fall, wenn eine **Tochtergesellschaft steuerpflichtige Umsätze gegenüber dem Mutterunternehmen oder einer Schwestergesellschaft ausführt**, das bzw. die die vorsteuerabzugsschädlichen Umsätze tätigt (Hinweis auf nachfolgendes Kapitel D.11 dieses Hand-out's).

¹³⁵ *Stadie*, a.a.O., Anm. 631.

¹³⁶ *Stadie*, a.a.O., Anm. 632.

4. Blick in das Ausland

Das **österreichische Umsatzsteuerrecht** hat in § 2 Abs. 2 Nr. 2 öUStG ebenfalls die Organschaft eingeführt; dabei stimmen die Regelungen mit den deutschen Pendanten weitestgehend wörtlich überein¹³⁷.

In **Großbritannien** und **Nordirland** (Vereinigtes Königreich) kann **auf Antrag** eine Mehrheit von Unternehmen **im Falle der Beherrschung** zu einer steuerpflichtigen Person zusammengefasst werden (Section 43 VAT Act).

Auch in den **Niederlanden** kommt Organschaft **auf Antrag der Beteiligten** oder auf **Anordnung der Finanzverwaltung** in Betracht (Art. 7 Abs. 4 nUStG).

Belgien kennt ebenfalls eine Organschaft.

BERATUNGSKONSEQUENZEN!

Auch innerhalb Europas kann man keinesfalls unterstellen, dass jedes Land eine der deutschen entsprechende umsatzsteuerliche Organschaftsregel kennt. Art. 11 MwStSystRL räumt den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht ein: die Mitgliedstaaten können

- eine Organschaft einführen und – falls sie sich dazu entschließen –
- diese in einem gewissen Rahmen frei ausgestalten Ü vgl. dazu nachfolgendes Kapitel D.11 dieses Hand-out's.

Unser nächstgelegenes Drittland: Die **Schweiz** erlaubt mit Art. 22 MWSTG die **Gruppenbesteuerung**. Danach werden **auf Antrag** juristische Personen, Personengesellschaften sowie natürliche Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, welche eng miteinander verbunden sind, gemeinsam als eine steuerpflichtige Person behandelt. Eine enge Verbindung liegt vor, wenn die Beteiligten unter einheitlicher Leitung zusammengefasst sind (Art. 22 Abs. 1 MWSTG). Die Wirkungen der Gruppenbesteuerung sind auf Innenumsätze beschränkt (Art. 22 Abs. 2 MWSTG).

¹³⁷ Informationen zusammengetragen von *Stadie*, a.a.O., Anm. 626 ff.

5. Mögliche Organträger

Organträger kann **jeder Unternehmer** sein¹³⁸.

Auch eine **juristische Person des öffentlichen Rechts** kann Organträger sein, wenn und soweit sie unternehmerisch tätig ist¹³⁹.

Die die Unternehmereigenschaft begründenden entgeltlichen Leistungen können auch gegenüber einer Gesellschaft erbracht werden, mit der **als Folge dieser Leistungstätigkeit** eine organschaftliche Verbindung besteht¹⁴⁰.

6. Mögliche Organgesellschaften

Organgesellschaften können nach dem Gesetzeswortlaut nur juristische Personen sein¹⁴¹, z. B. eine

- Aktiengesellschaft (AG),
- Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA),
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH),
- Genossenschaft oder ein
- Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (mit Einschränkungen).

Zur aktuellen Diskussion um eine **mögliche Organeigenschaft von Personengesellschaften** Ü vgl. nachfolgendes Kapitel D.11 dieses Hand-out's.

Eine Gesellschaft kann bereits zu einem Zeitpunkt in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein, zu dem sie selbst noch keine Umsätze ausführt, dies gilt insbesondere für eine **Auffanggesellschaft** im Rahmen des Konzepts einer "übertragenden Sanierung"¹⁴².

¹³⁸ Abschn. 21 Abs. 2 Satz 2 UStR 2008; zur Unternehmerfähigkeit vgl. *Weimann*, UidP, Kapitel 6.1.1.

¹³⁹ Abschn. 21 Abs. 2 Satz 5 UStR 2008.

¹⁴⁰ Abschn. 21 Abs. 2 Satz 6 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 9.10.2002, V R 64/99, BStBl 2003 II S. 375.

¹⁴¹ Abschn. 21 Abs. 2 Satz 1 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 20.12.1973, V R 87/70, BStBl 1974 II S. 311.

¹⁴² Abschn. 21 Abs. 1 Satz 6 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH, Urteil vom 17.1.2002, V R 37/00, BStBl II S. 373.

War die seit dem Abschluss eines Gesellschaftsvertrages bestehende **Gründergesellschaft** einer später in das Handelsregister eingetragenen GmbH nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert, besteht die Organschaft zwischen der GmbH und dem Unternehmen bereits für die Zeit vor der Eintragung der GmbH in das Handelsregister¹⁴³.

Eine GmbH, die an einer Kommanditgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist (**GmbH & Co. KG**), kann nicht als Organgesellschaft in das Unternehmen dieser Kommanditgesellschaft eingegliedert sein¹⁴⁴. Zur sog. **Einheits-GmbH & Co. KG** vgl. Kapitel C.4 + D.8.1 dieses Hand-out's. Dies gilt auch in den Fällen, in denen die übrigen Kommanditisten der KG sämtliche Gesellschaftsanteile der GmbH halten¹⁴⁵.

7. Abgrenzung zur ertragsteuerlichen Organschaft

Die Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Organschaft sind nicht identisch mit den Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft¹⁴⁶.

8. Eingliederungsvoraussetzungen

Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse **finanziell, wirtschaftlich** und **organisatorisch** in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (= **Eingliederungsmerkmale**).

Es ist **nicht** erforderlich, dass **alle drei Eingliederungsmerkmale gleichermaßen** ausgeprägt sind. Organschaft kann deshalb auch gegeben sein, wenn die Eingliederung auf einem dieser drei Gebiete nicht vollständig, dafür aber auf den

¹⁴³ Abschn. 21 Abs. 1 Satz 7 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH, Urteil vom 9.3.1978, V R 90/74, BStBl II S. 486.

¹⁴⁴ Abschn. 21 Abs. 2 Satz 3 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 14.12.1978, V R 85/74, BStBl 1979 II S. 288.

¹⁴⁵ Abschn. 21 Abs. 2 Satz 3 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 19.5.2005, V R 31/03, BStBl II S. 671.

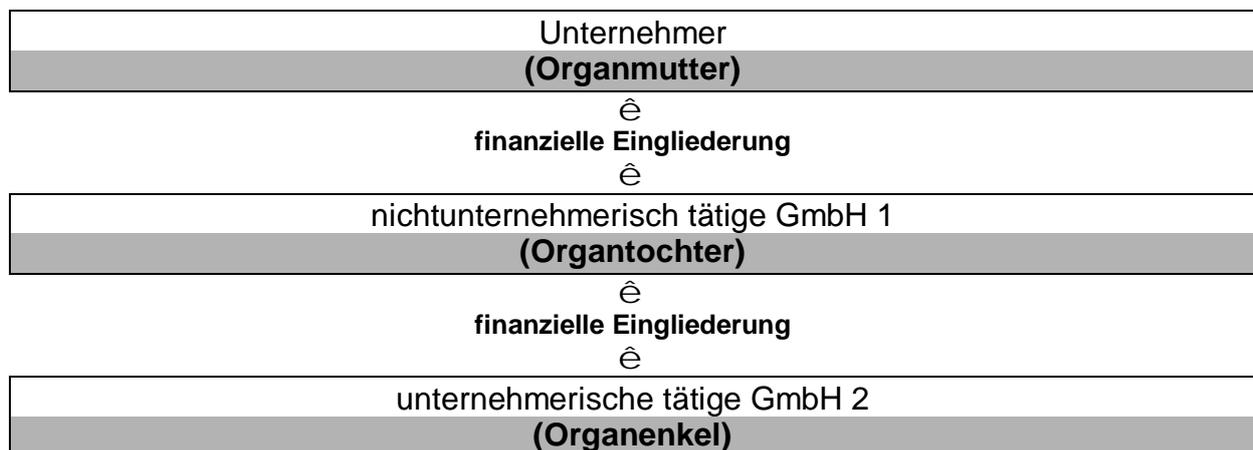
¹⁴⁶ Abschn. 21 Abs. 3 UStR 2008.

anderen Gebieten umso eindeutiger ist, sodass sich die Eingliederung aus dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ergibt¹⁴⁷.

8.1 Finanzielle Eingliederung

Unter der finanziellen Eingliederung ist der **Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit** an der Organgesellschaft zu verstehen, die es ermöglicht, Beschlüsse in der Organgesellschaft durchzusetzen¹⁴⁸.

Es ist ausreichend, wenn die finanzielle Eingliederung **mittelbar über eine nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft** des Organträgers erfolgt. Die nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft wird dadurch jedoch nicht Bestandteil des Organkreises¹⁴⁹.



Entsprechen die Beteiligungsverhältnisse den Stimmrechtsverhältnissen, ist die finanzielle Eingliederung gegeben, wenn die Beteiligung mehr als 50 % beträgt¹⁵⁰.

Bei der sog. **Einheits-GmbH & Co. KG** (100%ige Beteiligung der KG an der GmbH) liegt regelmäßig Organschaft vor¹⁵¹.

An einer finanziellen Eingliederung in ein übergeordnetes Unternehmen fehlt es, wenn die Anteile zweier Kapitalgesellschaften ausschließlich **von natürlichen Personen im Privatvermögen** gehalten werden. In diesem Fall ist keine der beiden

¹⁴⁷ Abschn. 21 Abs. 1 Sätze 2 f. Ü vgl. aktuell nachfolgendes Kapitel D.8.3.2 dieses Hand-out's.

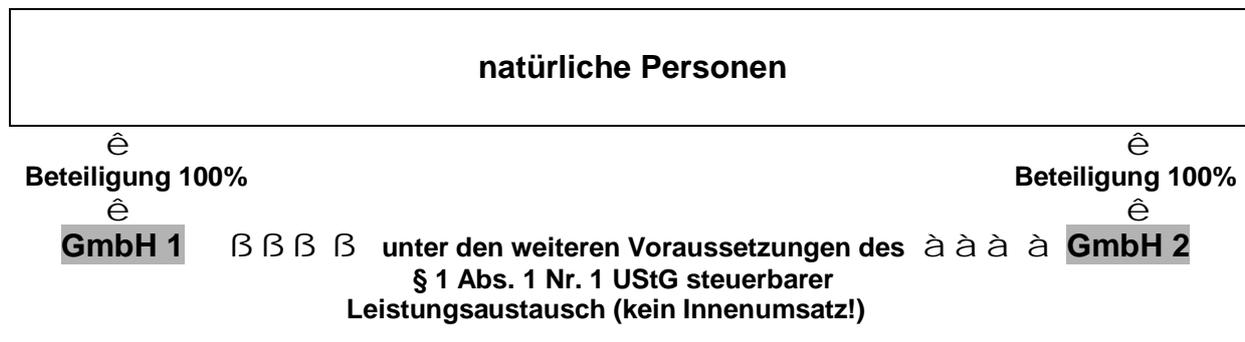
¹⁴⁸ Abschn. 21 Abs. 4 Satz 1 UStR 2008.

¹⁴⁹ Abschn. 21 Abs. 4 Sätze 2 u. 3 UStR 2008.

¹⁵⁰ Abschn. 21 Abs. 4 Satz 4 UStR 2008.

¹⁵¹ Abschn. 21 Abs. 4 Satz 5 UStR 2008.

Gesellschaften in das Gefüge des anderen Unternehmens eingeordnet, sondern es handelt sich vielmehr um **gleichrangige Schwestergesellschaften**¹⁵².



Der Annahme einer finanziellen Eingliederung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft steht es jedoch nicht entgegen, wenn sich die **Anteile nicht im Besitz der Personengesellschaft befinden, sondern den Gesellschaftern der Personengesellschaft selbst zustehen**¹⁵³.

Die maßgebliche **Beteiligung von stillen Gesellschaftern einer OHG an einer GmbH** muss bei der Beurteilung einer finanziellen Eingliederung der GmbH in die offene Handelsgesellschaft - im Wege mittelbarer Beteiligung - außer Betracht bleiben¹⁵⁴.

8.2 Wirtschaftliche Eingliederung

Wirtschaftliche Eingliederung bedeutet, dass die Organgesellschaft gemäß dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar **in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesem, wirtschaftlich tätig** ist¹⁵⁵.

Sie kann bei entsprechend **deutlicher Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung** bereits dann vorliegen, wenn zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft auf Grund gegenseitiger Förderung und Ergänzung mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen, insbesondere braucht dann die Organgesellschaft nicht vom Organträger abhängig

¹⁵² Abschn. 21 Abs. 4 Sätze 6 u. 7 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 18.12.1996, XI R 25/94, BStBl 1997 II S. 441.

¹⁵³ Abschn. 21 Abs. 4 Satz 8 UStR 2008 unter Hinweis auf RFH-Urteil vom 12.7.1940, V 426/38, RStBl S. 910.

¹⁵⁴ Abschn. 21 Abs. 4 Satz 9 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 2.8.1979, V R 111/77, BStBl 1980 II S. 20.

¹⁵⁵ Abschn. 21 Abs. 5 Satz 1 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 22.6.1967, V R 89/66, BStBl. III S. 715.

zu sein¹⁵⁶. Voraussetzung ist jedoch, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft **dem unternehmerischen Bereich des Anteiligners zugeordnet** werden kann¹⁵⁷.
Ü vgl. hierzu Kapitel E dieses Hand-out's.

Für die Frage der wirtschaftlichen Verflechtung kommt der **Entstehungsgeschichte der Tochtergesellschaft** eine wesentliche Bedeutung zu. Die Unselbständigkeit einer hauptsächlich im Interesse einer anderen Firma ins Leben gerufenen Produktionsfirma braucht nicht daran zu scheitern, dass sie einen Teil ihrer **Erzeugnisse auf dem freien Markt absetzt**¹⁵⁸. Ist dagegen eine Produktionsgesellschaft **zur Versorgung eines bestimmten Marktes gegründet** worden, kann ihre wirtschaftliche Eingliederung als Organgesellschaft auch dann gegeben sein, wenn zwischen ihr und der Muttergesellschaft Warenlieferungen nur in geringem Umfange oder überhaupt nicht vorkommen¹⁵⁹.

Bei einer **Betriebsaufspaltung** in ein **Besitzunternehmen (z. B. Personengesellschaft)** und eine **Betriebsgesellschaft (Kapitalgesellschaft)** und Verpachtung des Betriebsvermögens durch das Besitzunternehmen an die Betriebsgesellschaft steht die durch die Betriebsaufspaltung entstandene Kapitalgesellschaft **im Allgemeinen in einem Abhängigkeitsverhältnis** zum Besitzunternehmen¹⁶⁰. Auch wenn bei einer Betriebsaufspaltung nur das Betriebsgrundstück ohne andere Anlagegegenstände verpachtet wird, kann eine wirtschaftliche Eingliederung vorliegen¹⁶¹. Die wirtschaftliche Eingliederung wird jedoch **nicht** auf Grund von **Liquiditätsproblemen der Organtochter** beendet¹⁶²..

8.3 Organisatorische Eingliederung

8.3.1 Gefestigte Verwaltungsauffassung (Abschn. 21 Abs. 6 UStR 2008)

Die organisatorische Eingliederung liegt vor, wenn der **Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass in der Organgesellschaft sein Wille auch tatsächlich ausgeführt** wird.

¹⁵⁶ Abschn. 21 Abs. 5 Satz 2 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 3.4.2003, V R 63/01, BStBl 2004 II S. 434.

¹⁵⁷ Abschn. 21 Abs. 5 Satz 3 UStR 2008.

¹⁵⁸ Abschn. 21 Abs. 5 Sätze 4 u. 5 UStR 2008.

¹⁵⁹ Abschn. 21 Abs. 5 Satz 6 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 15.6.1972, V R 15/69, BStBl II S. 840.

¹⁶⁰ Abschn. 21 Abs. 5 Satz 7 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH-Urteile vom 28.1.1965, V 126/62, BStBl III S. 243, und vom 17.11.1966, V 113/65, BStBl 1967 III S. 103.

¹⁶¹ Abschn. 21 Abs. 5 Satz 8 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 9.9.1993, V R 124/89, BStBl 1994 II S. 129.

¹⁶² Abschn. 21 Abs. 5 Satz 9 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 19.10.1995, V R 128/93, UR 1996 S. 265.

Dies ist z. B. durch **Personalunion der Geschäftsführer** in beiden Gesellschaften der Fall¹⁶³.

Nicht von ausschlaggebender Bedeutung ist, dass die Organgesellschaft

- in eigenen Räumen arbeitet,
- eine eigene Buchhaltung und
- eigene Einkaufs- und Verkaufsabteilungen hat,

da dies dem Willen des Organträgers entsprechen kann¹⁶⁴.

8.3.2 BFH aktuell: Die Abhängigkeitsvermutung nach § 17 AktG

Ist umsatzsteuerlich ohne Auswirkung!

Aktuell hatte der BFH über folgenden Sachverhalt zu entscheiden:

Sachverhalt
<p>Klägerin ist eine im Jahr 2000 gegründete GmbH. Die Gesellschaftsanteile hielten der Einzelunternehmer B zu 51 % sowie die X-GmbH & Co. KG zu 49 %.</p> <p>Nach der Satzung waren Gesellschafterbeschlüsse mit der Mehrheit der abgegebenen Stimmen zu fassen. Für z. B. Entlastung, Abberufung und Bestellung von Geschäftsführern bestand demgegenüber ein Einstimmigkeitserfordernis. Einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer der Klägerin waren der Mehrheitsgesellschafter B und der von der Minderheitsgesellschafterin berufene MK.</p> <p>Die Klägerin erbrachte entgeltliche Dienstleistungen an einen Betrieb des Einzelunternehmens B, sowie an eine weitere GmbH, deren Geschäftsanteile B zu 98 % hielt. Die Klägerin ging davon aus, dass ihre Leistungen aufgrund einer Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu B als Organträger nichtsteuerbar seien.</p> <p>Nach einer Umsatzsteuerprüfung verneinte das Finanzamt eine Organschaft und behandelte die Umsätze der Klägerin für 2000 als steuerpflichtig.</p> <p>ê ...</p>

¹⁶³ Vgl. BFH-Urteile vom 23.4.1959, V 66/57 U, BStBl III S. 256, und vom 13.4.1961, V 81/59, BStBl III S. 343.

¹⁶⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 23.7.1959, V 176/55 U, BStBl III S. 376.

...
é

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Es meinte, die Klägerin sei in das Unternehmen des B eingegliedert gewesen. B habe als Mehrheitsgesellschafter die Klägerin faktisch beherrscht. Hierfür spreche auch § 17 des Aktiengesetzes (AktG). Nach dieser Regelung werde von einem im Mehrheitsbesitz stehenden Unternehmen vermutet, dass es von dem an ihm mit Mehrheit beteiligten Unternehmen abhängig sei.

Das Finanzamt legte Revision ein.

Der BFH hat darauf erkannt, dass die Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft sich **allein nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG** bestimmen. Die aktienrechtliche Abhängigkeitsvermutung nach § 17 AktG hat insoweit keine Bedeutung. Dabei setzt die organisatorische Eingliederung voraus, dass der Organträger eine von seinem Willen abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft verhindern kann. Der BFH hob daher die Vorentscheidung auf und wies die Klage ab¹⁶⁵.

Nach Auffassung des BFH hatte die Klägerin ihre Tätigkeit selbständig ausgeübt; sie war in den Streitjahren nicht als Organgesellschaft in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert. Die Eingliederungsvoraussetzungen definiert § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG **entsprechend den EG-rechtlichen Vorgaben des Art. 11 MwStSystRL** eigenständig, ohne auf andere – wie z. B. aktienrechtliche – Regelungen zu verweisen. Maßgeblich ist allein die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers.

Zwar ist **nicht erforderlich**, dass sich alle drei in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG genannten Merkmale einer Eingliederung **gleichermaßen deutlich** feststellen lassen; es reicht aber nicht aus, dass eine Eingliederung nur in Bezug auf zwei der drei Merkmale besteht. Weder kann von der finanziellen Eingliederung auf die wirtschaftliche Eingliederung geschlossen werden noch von der finanziellen auf die organisatorische Eingliederung¹⁶⁶.

Für die organisatorische Eingliederung kommt es darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht oder aber zumindest durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sichergestellt ist, dass eine vom Willen des Organträgers **abweichende Willensbildung bei der Organtochter nicht möglich** ist. § 17 AktG knüpft hingegen die aktienrechtliche Abhängigkeitsvermutung an das bloße Bestehen einer Mehrheitsbeteiligung und weicht damit von der spezialgesetzlichen Regelung des UStG ab, nach der es neben einer Mehrheitsbeteiligung auch auf wirtschaftliche und organisatorische Voraussetzungen ankommt¹⁶⁷.

¹⁶⁵ BFH, Urteil vom 5.12.2007, V R 26/06, UR 2008, 259.

¹⁶⁶ Hierzu ausführlich *Hidien*, Anmerkungen zum Besprechungsurteil, Ziffern 1-3, UR 2008, 261.

¹⁶⁷ *Wagner*, Anmerkungen zum Besprechungsurteil, BFH/NV, CD-ROM, Haufe-Index 1938682.

Eine Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG bestand im Streitfall unter keinem denkbaren Gesichtspunkt. Für eine organisatorische Eingliederung der Klägerin fehlte eine Personenidentität in den Vertretungsorganen, da die Klägerin über zwei Geschäftsführer verfügte. Da **beide Geschäftsführer Einzelvertretungsbefugnis** hatten, es dem Mehrheitsgesellschafter B auch nicht möglich, eine von seinem Willen abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft zu verhindern¹⁶⁸.

Auf die **Bedeutung von Geschäftsführungsordnungen** für die organisatorische Eingliederung brauchte nicht eingegangen zu werden. In den Streitjahren lag insoweit nur eine mündliche Absprache vor, die schriftliche Ergänzung erst später. Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen den Geschäftsführern wäre B daher nicht in der Lage gewesen, sein Letztentscheidungsrecht gegenüber Dritten nachzuweisen oder MK bei Verstößen gegen die in den Streitjahren nur mündlich getroffene Absprache haftbar zu machen. Dies reicht nicht aus, um eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organtochter auszuschließen¹⁶⁹.

BERATUNGSKONSEQUENZEN:

- (1) Die Grundsätze der umsatzsteuerlichen Organschaft** des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG finden in dem Urteil ihre (nochmalige) Bestätigung.
- (2) Auch wenn nicht alle Eingliederungsvoraussetzungen gleichermaßen deutlich** ausgeprägt sein müssen, so darf doch nicht eine der Voraussetzungen vollständig entfallen.
- (3) Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass** die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wirklich wahrgenommen wird – z. B. bei Personenidentität in den Leitungsgremien.
- (4) Ob eine von der Satzung abweichende Geschäftsführungsordnung** eine Dominanz des Mehrheitsgesellschafters nach außen dokumentieren kann, lässt die Entscheidung offen. Zumindest müsste hierzu eine schriftliche Fixierung vorhanden sein; hieran fehlte es im Urteilsfall.
- (5) § 17 AktG kommt aber keine Bedeutung** für einzelne Eingliederungsvoraussetzungen zu. Nach § 17 Abs. 2 AktG wird von einem in Mehrheitsbesitz stehenden Unternehmen vermutet, dass es von dem an ihm mit Mehrheit beteiligten Unternehmen abhängig ist. Die Vorschrift enthält bereits nach dem Wortlaut keine Regelung zur organisatorischen Eingliederung.

¹⁶⁸ Wagner, a.a.O.

¹⁶⁹ Wagner, a.a.O.

9. Beschränkung der Organschaft auf das Inland

9.1 Allgemeines

Die Wirkungen der Organschaft sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Sie bestehen nicht im Verhältnis zu den im Ausland gelegenen Unternehmensteilen sowie zwischen diesen Unternehmensteilen. Die **im Inland gelegenen Unternehmensteile** sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG als **ein (1) Unternehmen** zu behandeln¹⁷⁰.

Der **Begriff des Unternehmens in § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG** bleibt von der Beschränkung der Organschaft auf das Inland **unberührt**. Daher sind grenzüberschreitende Leistungen innerhalb des Unternehmens, insbesondere zwischen dem Unternehmer, z. B. Organträger oder Organgesellschaft, und seinen Betriebsstätten (§ 12 AO) oder umgekehrt – mit Ausnahme von Warenbewegungen auf Grund eines innergemeinschaftlichen Verbringens (vgl. Abschnitt 15b) – nicht steuerbare Innenumsätze¹⁷¹.

9.2 Im Inland gelegene Unternehmensteile

Im Inland gelegene Unternehmensteile im Sinne des Vorschrift sind¹⁷²

- (1) der Organträger, sofern er im Inland ansässig ist,
- (2) die im Inland ansässigen Organgesellschaften des in Nummer 1 bezeichneten Organträgers,
- (3) die im Inland gelegenen Betriebsstätten, z. B. Zweigniederlassungen, des in Nummer 1 bezeichneten Organträgers und seiner im Inland und Ausland ansässigen Organgesellschaften,
- (4) die im Inland ansässigen Organgesellschaften eines Organträgers, der im Ausland ansässig ist,
- (5) die im Inland gelegenen Betriebsstätten, z. B. Zweigniederlassungen, des im Ausland ansässigen Organträgers und seiner im Inland und Ausland ansässigen Organgesellschaften.

¹⁷⁰ Abschn. 21a Abs. 1 UStR 2008.

¹⁷¹ Abschn. 21a Abs. 2 UStR 2008.

¹⁷² Abschn. 21a Abs. 3 UStR 2008.

Die **Ansässigkeit** des Organträgers und der Organgesellschaften beurteilt sich danach, wo sie ihre Geschäftsleitung haben¹⁷³.

Im Inland gelegene und vermietete Grundstücke sind wie Betriebsstätten zu behandeln¹⁷⁴.

Die im Inland gelegenen Unternehmensteile sind auch dann als ein Unternehmen zu behandeln, wenn zwischen ihnen **keine Innenleistungen** ausgeführt werden. Das gilt aber **nicht, soweit im Ausland Betriebsstätten** unterhalten werden¹⁷⁵ Ü vgl. dazu nachfolgende Kapitel D.9.3 und D.9.4.

9.3 Organträger im Inland

Ist der Organträger im Inland ansässig, umfasst das Unternehmen die **im vorstehenden Kapitel D.9.2 in den Nr.n 1 - 3 bezeichneten Unternehmensteile**. Das Unternehmen umfasst nach auch die im Ausland gelegenen **Betriebsstätten des Organträgers**. Unternehmer und damit **Steuerschuldner** im Sinne des § 13a Abs. 1 Satz 1 UStG ist der Organträger¹⁷⁶.

Hat der Organträger **Organgesellschaften im Ausland**, gehören diese umsatzsteuerrechtlich **nicht zum Unternehmen** des Organträgers. Die Organgesellschaften im Ausland können somit im Verhältnis zum Unternehmen des Organträgers und zu Dritten sowohl Umsätze ausführen als auch Leistungsempfänger sein. Bei der Erfassung von steuerbaren Umsätzen im Inland sowie bei Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers und des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens sind sie jeweils für sich als im Ausland ansässige Unternehmer anzusehen¹⁷⁷.

Im Ausland gelegene Betriebsstätten von Organgesellschaften im Inland sind zwar den jeweiligen Organgesellschaften zuzurechnen, gehören aber nicht zum Unternehmen des Organträgers. Leistungen zwischen den Betriebsstätten und dem Organträger oder anderen Organgesellschaften sind daher keine Innenumsätze¹⁷⁸.

Beispiel 1

¹⁷³ Abschn. 21a Abs. 4 Satz 1 UStR 2008.

¹⁷⁴ Abschn. 21a Abs. 4 Satz 2 UStR 2008.

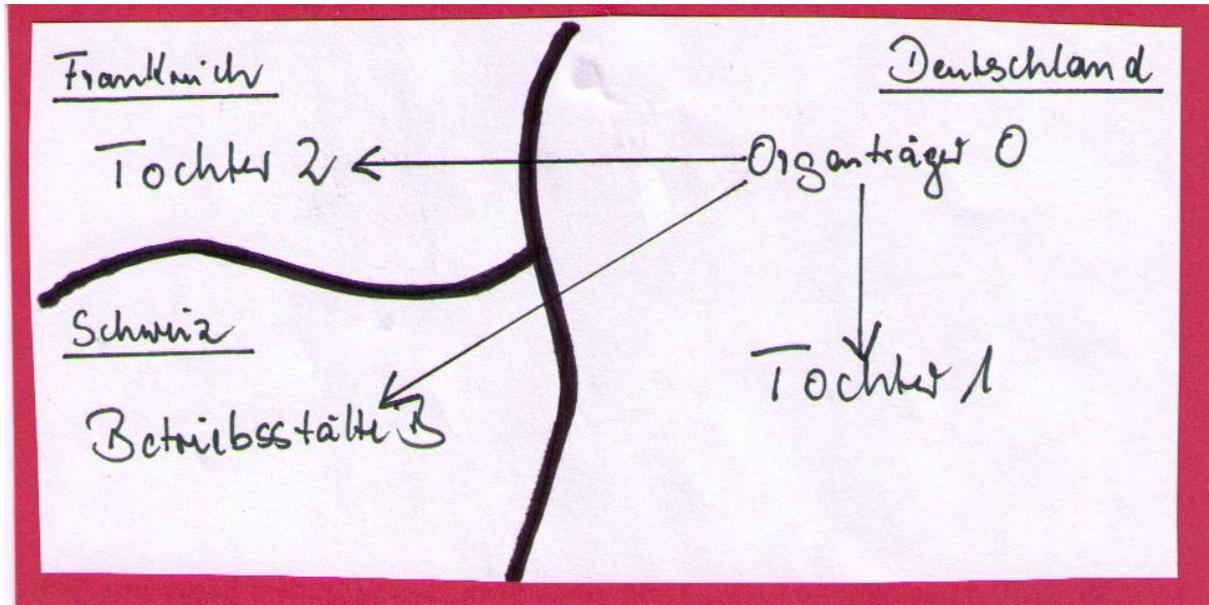
¹⁷⁵ Abschn. 21a Abs. 5 UStR 2008.

¹⁷⁶ Abschn. 21a Abs. 6 Sätze 1 - 3 UStR 2008.

¹⁷⁷ Abschn. 21a Abs. 6 Sätze 4 - 6 UStR 2008.

¹⁷⁸ Abschn. 21a Abs. 6 Sätze 7 u. 8 UStR 2008.

Der im Inland ansässige Organträger O hat im Inland eine Organgesellschaft T 1, in Frankreich eine Organgesellschaft T 2 und in der Schweiz eine Betriebsstätte B.



O versendet Waren an T 1, T 2 und B.

Ü Folge:

Zum Unternehmen des O (Unternehmer) gehören T 1 und B. Zwischen O und T 1 sowie zwischen O und B liegen nicht steuerbare Innenleistungen vor.

O bewirkt an T 2 in Deutschland steuerbare Lieferungen, die unter den Voraussetzungen der § 4 Nr.1 Buchstabe b und § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei sind.

Beispiel 2

Sachverhalt wie Beispiel 1. O führt an T 2 eine sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 1 UStG aus.

Ü Folge:

Die Leistung ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. T 2 kann die Vergütung der ihr berechneten Umsatzsteuer im Vorsteuer-Vergütungsverfahren (§§ 59 bis 61 UStDV) geltend machen.

Beispiel 3

è
...

Beispiel 3

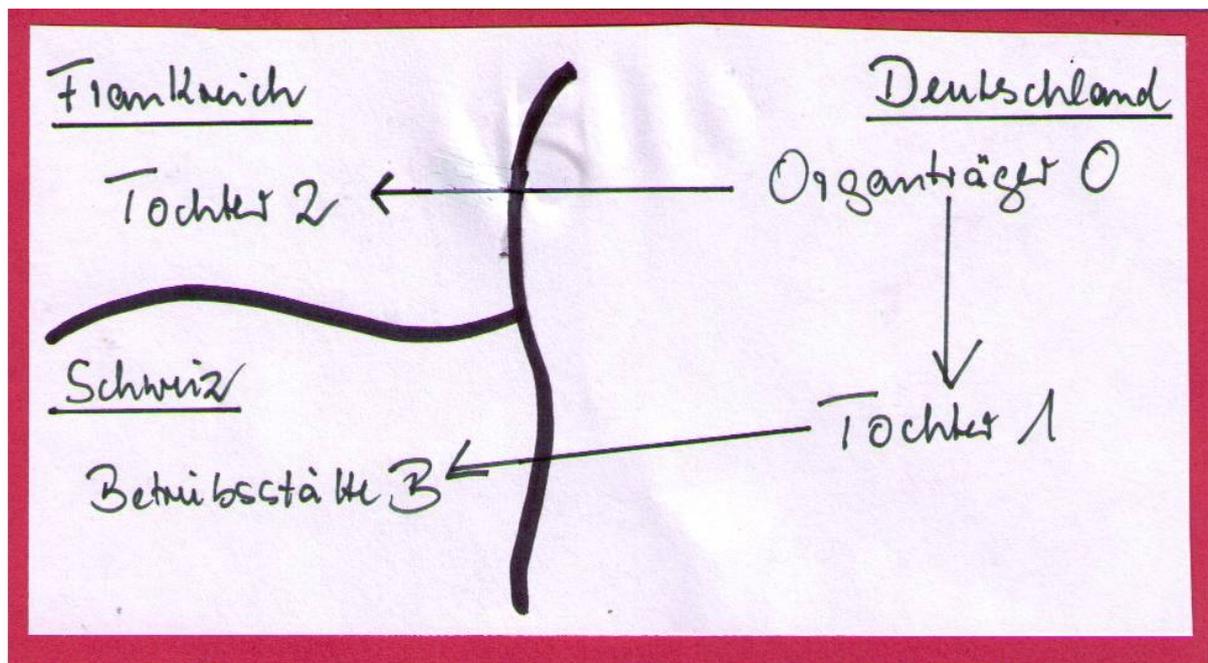
Sachverhalt wie Beispiel 1. T 2 errichtet im Auftrag von T 1 eine Anlage im Inland. T 2 befördert dazu Gegenstände aus Frankreich zu ihrer Verfügung in das Inland.

Ü Folge:

T 2 bewirkt in Deutschland eine steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) an O. O schuldet als Organträger (Unternehmer) die Steuer für diese Lieferung nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG. Die Beförderung der Gegenstände in das Inland ist kein innergemeinschaftliches Verbringen (vgl. Abschnitt 15b Abs. 10 Nr. 1 UStR 2008).

Beispiel 4

Sachverhalt wie in Beispiel 1, aber mit der Abweichung, dass B die (schweizerische) Betriebsstätte der im Inland ansässigen Organgesellschaft T 1 ist.



O versendet Waren an B und an T 1. T 1 versendet die ihr von O zugesandten Waren an B.

Ü Folge:

O bewirkt an B in Deutschland steuerbare Lieferungen, die unter den Voraussetzungen der § 4 Nr. 1 Buchstabe a, § 6 UStG als Ausfuhrlieferungen steuerfrei sind.

Zwischen O und T 1 sowie T 1 und B werden durch das Versenden von Waren nicht steuerbare Innenleistungen bewirkt.

9.4 Organträger im Ausland

Ist der Organträger im Ausland ansässig, so ist die **im vorstehenden Kapitel D.9.2 in den Nr.n 4 und 5 bezeichneten Unternehmensteile** als ein Unternehmen zu behandeln. In diesem Fall gilt nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer und damit als der Steuerschuldner im Sinne des § 13a Abs. 1 Satz 1 UStG¹⁷⁹.

Wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG kann grundsätzlich nur eine im Inland ansässige juristische Person (Organgesellschaft) sein; beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 18 KStG¹⁸⁰ ist es jedoch die Zweigniederlassung¹⁸¹.

Hat der Organträger **mehrere Organgesellschaften im Inland**, kann der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil nach der **Höhe des Umsatzes** bestimmt werden, sofern sich die in Betracht kommenden Finanzämter nicht auf **Antrag der Organgesellschaften** über einen anderen Maßstab verständigen¹⁸².

Diese Grundsätze gelten entsprechend, wenn die im Inland gelegenen Unternehmensteile **nur aus rechtlich unselbständigen Betriebsstätten** bestehen¹⁸³.

Bereitet die Feststellung des wirtschaftlich bedeutendsten Unternehmensteils Schwierigkeiten oder erscheint es aus anderen Gründen geboten, kann zugelassen werden, dass der im Ausland ansässige **Organträger als Bevollmächtigter** für den wirtschaftlich bedeutendsten Unternehmensteil dessen steuerliche Pflichten erfüllt¹⁸⁴.

Ist der **Organträger ein ausländisches Versicherungsunternehmen** im Sinne des VAG¹⁸⁵, gilt als wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil im Inland die Niederlassung, für die nach § 106 Abs. 3 VAG ein Hauptbevollmächtigter bestellt ist; bestehen mehrere derartige Niederlassungen, gilt Satz 4 entsprechend¹⁸⁶.

¹⁷⁹ Abschn. 21a Abs. 7 Sätze 1 u. 2 UStR 2008.

¹⁸⁰ § 18 KStG lautet i.F.d. KStG 2001 für den VZ 2007: „Ausländische Organträger: Verpflichtet sich eine Organgesellschaft, ihren ganzen Gewinn an ein ausländisches gewerbliches Unternehmen, das im Inland eine im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung unterhält, abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus der inländischen Zweigniederlassung zuzurechnen, wenn (1.) der Gewinnabführungsvertrag unter der Firma der Zweigniederlassung abgeschlossen ist und (2.) die für die finanzielle Eingliederung erforderliche Beteiligung zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehört. Im Übrigen gelten die Vorschriften der §§ 14 bis 17 sinngemäß.“

¹⁸¹ Abschn. 21a Abs. 7 Satz 3 UStR 2008.

¹⁸² Abschn. 21a Abs. 7 Satz 4 UStR 2008.

¹⁸³ Abschn. 21a Abs. 7 Satz 5 UStR 2008.

¹⁸⁴ Abschn. 21a Abs. 7 Satz 6 UStR 2008.

¹⁸⁵ VAG = Versicherungsaufsichtsgesetz.

¹⁸⁶ Abschn. 21a Abs. 7 Satz 7 UStR 2008.

Unterhalten die **im Inland ansässigen Organgesellschaften Betriebsstätten im Ausland**, sind diese der jeweiligen Organgesellschaft zuzurechnen, gehören aber nicht zur Gesamtheit der im Inland gelegenen Unternehmensteile. Leistungen zwischen den Betriebsstätten und den anderen Unternehmensteilen sind daher keine Innenumsätze¹⁸⁷.

Der **Organträger und seine im Ausland ansässigen Organgesellschaften** bilden jeweils **gesonderte Unternehmen**. Sie können somit an die im Inland ansässigen Organgesellschaften Umsätze ausführen und Empfänger von Leistungen dieser Organgesellschaften sein. Auch für die Erfassung der im Inland bewirkten steuerbaren Umsätze sowie für die Anwendung des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens gelten sie einzeln als im Ausland ansässige Unternehmer¹⁸⁸.

Die **im Inland gelegenen Organgesellschaften und Betriebsstätten** sind als ein **(1) gesondertes Unternehmen** zu behandeln¹⁸⁹.

Beispiel 1

ê
...

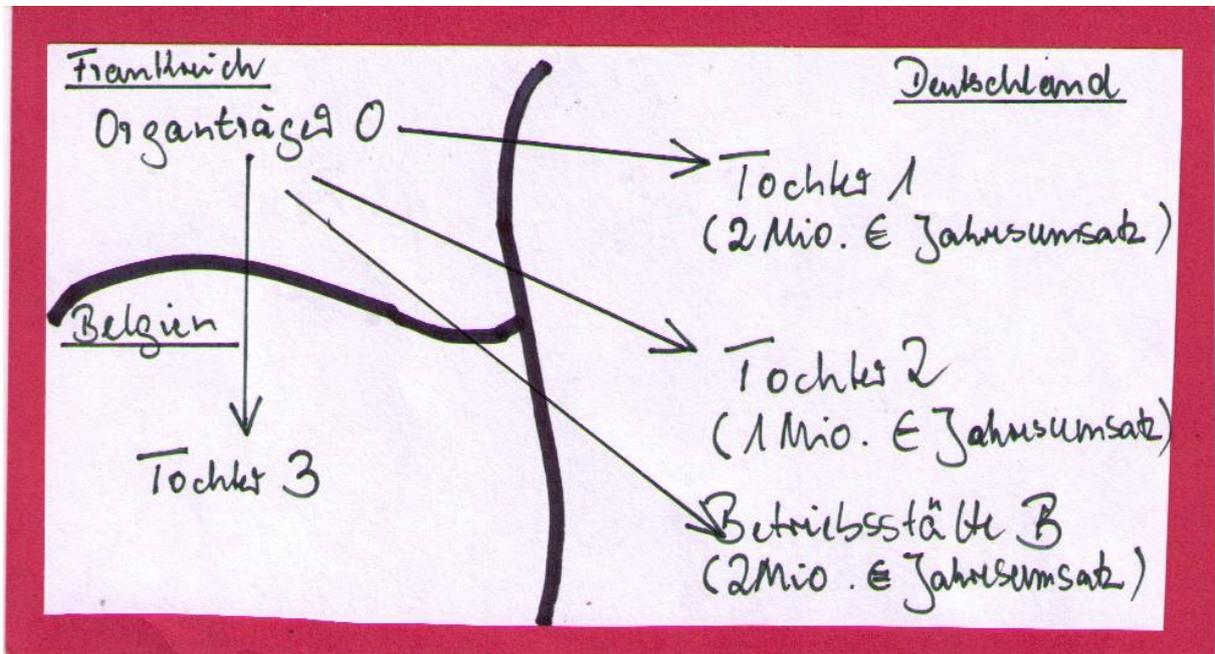
¹⁸⁷ Abschn. 21a Abs. 8 UStR 2008.

¹⁸⁸ Abschn. 21a Abs. 9 Sätze 1-3 UStR 2008.

¹⁸⁹ Abschn. 21a Abs. 9 Satz 4 UStR 2008.

Beispiel 1

Der in Frankreich ansässige Organträger O hat im Inland die Organgesellschaften T 1 (Jahresumsatz 2 Mio. EUR) und T 2 (Jahresumsatz 1 Mio. EUR) sowie die Betriebsstätte B (Jahresumsatz 2 Mio. EUR). In Belgien hat O noch eine weitere Organgesellschaft T 3.



Zwischen T 1, T 2 und B finden Warenlieferungen statt. O und T 3 versenden Waren an B (§ 3 Abs. 6 UStG).

Ü Folge:

In Deutschland bilden T 1, T 2 und B das Unternehmen im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG. T 1 ist als wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil der Unternehmer.

Die Warenlieferungen zwischen T 1, T 2 und B sind als Innenleistungen nicht steuerbar.

T 1 hat die von O und T 3 an B versandten Waren als innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern.

Beispiel 2

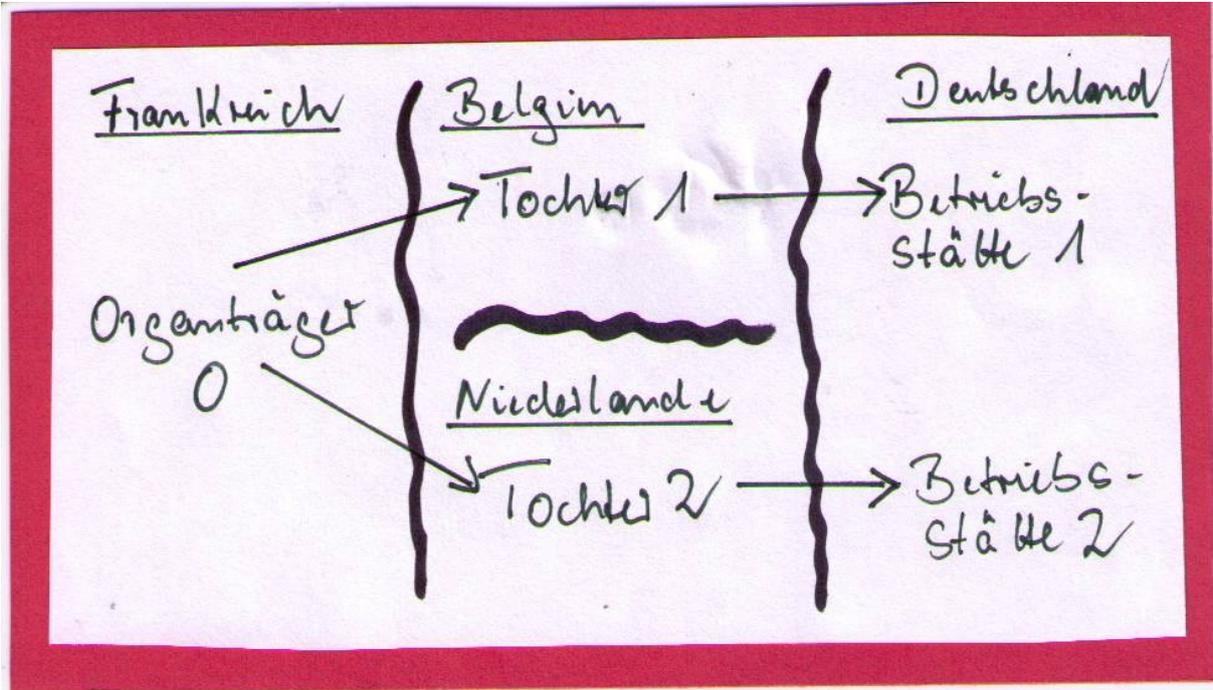
Sachverhalt wie Beispiel 1. T 3 führt im Auftrag von T 2 eine sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 4 UStG aus.

Ü Folge:

Es liegt eine Leistung an einen Unternehmer vor, der sein Unternehmen im Inland betreibt. In Deutschland ist die Leistung daher nach § 3a Abs. 3 UStG steuerbar und steuerpflichtig. T 1 als Unternehmer und umsatzsteuerrechtlicher Leistungsempfänger schuldet die Steuer nach § 13b Abs. 2 UStG.

Beispiel 3

Der Organträger O in Frankreich hat die Organgesellschaften T 1 in Belgien und T 2 in den Niederlanden. Im Inland hat er keine Organgesellschaft. T 1 hat im Inland die Betriebsstätte B 1 (Jahresumsatz 500 000 EUR), T 2 die Betriebsstätte B 2 (Jahresumsatz 300 000 EUR). O hat abziehbare Vorsteuerbeträge aus der Anmietung einer Lagerhalle im Inland.



Ü Folge:

In Deutschland bilden B 1 und B 2 das Unternehmen im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG. B 1 ist als wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil der Unternehmer.

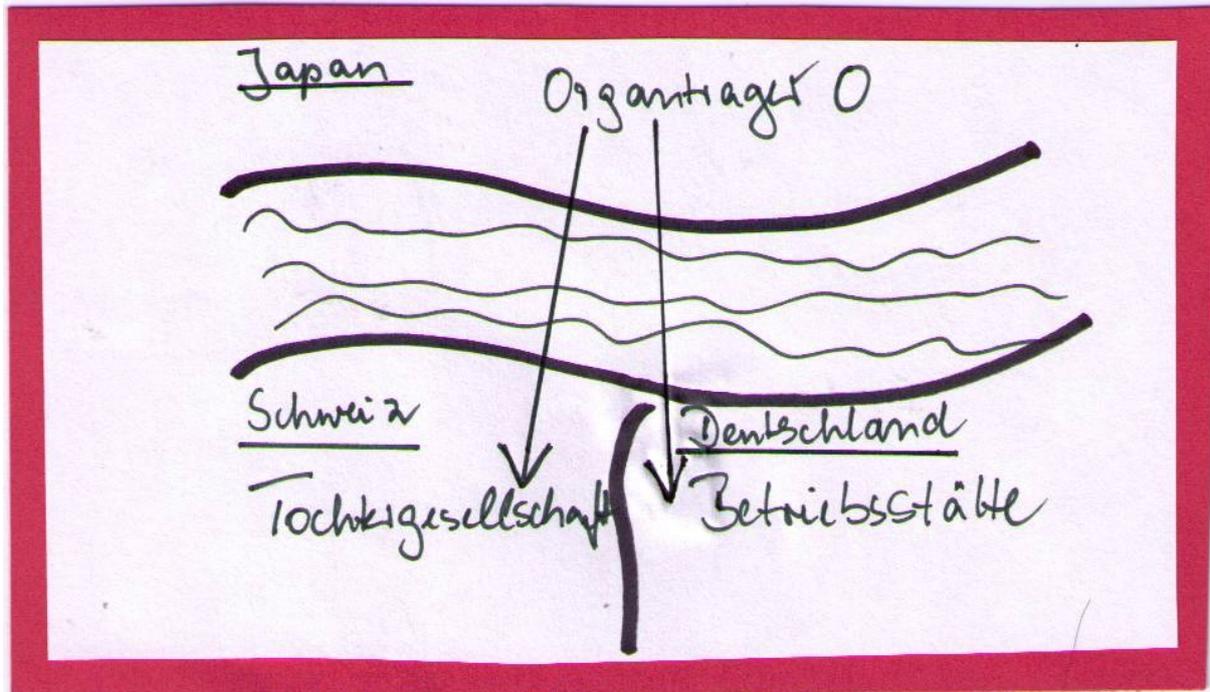
O selbst gehört aus deutscher Sicht nicht zum Unternehmen und kann die abziehbaren Vorsteuerbeträge im Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend machen.

Beispiel 4

è
...

Beispiel 4

Der in Japan ansässige Organträger O hat in der Schweiz die Organgesellschaft T und im Inland die Betriebsstätte B. O und T versenden Waren an B und umgekehrt. Außerdem hat O abziehbare Vorsteuerbeträge aus der Anmietung einer Lagerhalle im Inland.



Ü Folge:

B gehört einerseits zum Unternehmen des O (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG) und ist andererseits nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG ein Unternehmen im Inland.

Die bei der Einfuhr der an B versandten Waren anfallende Einfuhrumsatzsteuer ist unter den Voraussetzungen des § 15 UStG bei B als Vorsteuer abziehbar.

Soweit B an O Waren versendet, werden Innenleistungen bewirkt, die deshalb nicht steuerbar sind.

Die Lieferungen von B an T sind steuerbar und unter den Voraussetzungen der § 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 6 UStG als Ausfuhrlieferungen steuerfrei.

O kann die abziehbaren Vorsteuerbeträge aus der Anmietung im Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend machen, da mit Japan Gegenseitigkeit besteht und somit eine Vergütung nach § 18 Abs. 9 Satz 6 UStG nicht ausgeschlossen ist (vgl. Abschnitt 240 Abs. 4 UStR 2008).

10.Sonderfragen der Insolvenz

Bei Organgesellschaften, bei denen der Organträger Geschäftsführer der Organgesellschaft ist, endet die Organschaft nur dann bereits **vor Eröffnung des**

Insolvenzverfahrens mit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters im Rahmen der Anordnung von Sicherungsmaßnahmen, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter den maßgeblichen Einfluss auf die Organgesellschaft erhält und ihm eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft möglich ist¹⁹⁰. Dies gilt auch bei einer Insolvenz des Organträgers¹⁹¹.

Das **Insolvenzverfahren** steht der Organschaft grundsätzlich nicht entgegen, solange dem vorläufigen Insolvenzverwalter eine vom Willen des Vorstands abweichende Willensbildung beim Organträger nicht möglich ist¹⁹². Die Organschaft kann aber **ausnahmsweise mit der Insolvenz des Organträgers** enden, wenn sich die Insolvenz nicht auf die Organgesellschaft erstreckt¹⁹³.

11. Ausblick: Personengesellschaften als Organträger?

Die Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) führt umsatzsteuerlich vor allem immer dann zu echten („geldwerten“) Vorteilen, wenn Unternehmen(steile) gem. § 15 Abs.e 2-4 UStG **nicht oder nicht in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt** sind. Die nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge auf konzerninterne Leistungsbeziehungen werden dann zu einem Kostenfaktor. Diese Kostenbelastung lässt sich u.U. durch Errichtung einer Organschaft verhindern, da innerorganschaftliche Leistungsaustauschbeziehungen umsatzsteuerlich innerhalb ein und desselben Unternehmens (sog. „Innenumsätze“) und damit neutral erfolgen; sie lösen keine zusätzliche Kostenbelastung in Form nicht abziehbarer Vorsteuern aus.

Beispiel

Die B1-Bank ist ausschließlich auf dem Gebiet der Vergabe inländischer Konsumentenkredite (§ 4 Nr. 8 Buchst. a UStG) tätig. Die Datenverarbeitung gliedert die B1-Bank auf die B1-GmbH aus, die finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der B1-Bank eingegliedert ist.

Ü Folge:

Die Leistungen der B1-GmbH an die B1-Bank erfolgen innerhalb eines Organkreises und damit als Innenumsätze umsatzsteuerunbelastet.

¹⁹⁰ BFH-Urteil vom 13.3.1997, V R 96/96, BStBl II S. 580 für den Sequester nach der KO.

¹⁹¹ Abschn. 21 Abs. 7 Sätze 1 u. 2 UStR 2008.

¹⁹² Abschn. 21 Abs. 7 Satz 3 UStR 2008.

¹⁹³ Abschn. 21 Abs. 7 Satz 4 UStR 2008 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 28.1.1999, V R 32/98, BStBl II S. 258 für das Konkursverfahren nach der KO.

Gemeinschaftsrechtlich beruht die umsatzsteuerliche Organschaft auf Art. 11 MwStSystRL. Danach „kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich¹⁹⁴ unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.“ Die **Mitgliedstaaten haben damit ein Wahlrecht**,

- ob sie eine Organschaft überhaupt (dem Grunde nach) zulassen
- und – wenn ja – von welchen Voraussetzungen diese dann abhängen soll.

Die Bundesrepublik hat das Wahlrecht dahingehend ausgeübt, dass nur juristische Personen (insbes. Kapitalgesellschaften) als Organgesellschaften in einen umsatzsteuerlichen Organkreis eingegliedert werden können.

Beispiel

Die B2-Bank ist eine Mitbewerberin der B1-Bank und ähnlich organisiert. Allerdings wurde die Datenverarbeitung auf die B2-KG ausgegliedert, die ebenfalls finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der B2-Bank eingegliedert ist.

Ü Folge:

Nach deutschem Umsatzsteuerrecht ist keine Organschaft zwischen der B2-Bank und der B2-KG möglich. Die Leistungen der B2-KG an die B2-Bank erfolgen daher unter den weiteren Voraussetzungen des § 1 UStG steuerbar und steuerpflichtig. Ein Vorsteuerabzug der B2-Bank ist gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen. Die nicht abziehbaren Vorsteuern werden für die B2-Bank zum Kostenfaktor, wodurch sich die Wettbewerbssituation zur B1-Bank verschlechtert.

Die sich aus den Beispielen ergebende **Benachteiligung von Personengesellschaften**, die damit nicht Organgesellschaften sein können, verstößt wahrscheinlich gegen die vom EuGH geforderte wettbewerbsneutrale Umsetzung von Mitgliedstaatenwahlrechten¹⁹⁵. Der **Grundsatz der Neutralität** lässt es nicht zu, „dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden. ... Nach ständiger Rechtsprechung nämlich verbietet er es, gleichartige und infolgedessen miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. ... Dabei kommt es nicht darauf an, ob es sich um eine deutliche Verzerrung handelt“ (EuGH, Urteil vom 28.6.2007, Rs. C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc und The Association of Investment Trust Companies, UR 2007, 727, Tz. 4 und Tz. 47)¹⁹⁶.

¹⁹⁴ Gemeint ist: *umsatzsteuerrechtlich*!

¹⁹⁵ *Hahne*, Umsatzsteuerliche Organschaft mit Personengesellschaften europarechtlich geboten? / Analyse der EuGH-Rechtsprechung zur wettbewerbsneutralen Umsetzung von Mitgliedstaatenwahlrechten, DStR 2008, 910.

¹⁹⁶ Vgl. auch die Urteilsanmerkung von *Maunz*, UR 2007, 733.

Damit verbietet sich jede Form der Wettbewerbsverzerrung durch unterschiedliche Besteuerungsvorschriften für miteinander konkurrierende Steuerpflichtige, die **nicht (aus anderen Gründen) sachlich gerechtfertigt** ist. Eine derartige sachliche Rechtfertigung für eine differenzierende Besteuerung dürfte insbesondere bei solchen Vorschriften schwerlich zu finden sein, die – wie § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG – Unterscheidungen ausschließlich an der Rechtsform der betroffenen Unternehmen festmachen.

Steuersystematische Gründe dafür, den Anwendungsbereich der Organschaft auf eingegliederte juristische Personen zu beschränken, sind **nicht ersichtlich**. Dies zeigt letztlich auch die ursprüngliche Rechtsprechung von RFH und BFH zur Frage der umsatzsteuerlichen Selbstständigkeit von Personengesellschaften bei **organschaftsähnlicher Eingliederung** (zuletzt BFH, Urteil vom 18.11.1971, V R 26/68, BStBl. II 1972, 235). Deren Aufgabe wurde im Wesentlichen begründet mit dem Wortlaut des UStG 1951 / 1967 und dem damaligen Willen des (deutschen) Gesetzgebers (BFH, Urteil vom 7.12.1978, V R 22/74, BStBl. II 1979, 356 zu § 2 Abs. 2 UStG 1951; BFH, Urteil vom 8.2.1979, V R 101/78, BStBl. II 1979, 362 zu § 2 Abs. 2 UStG 1967); anders als heute spielten EG-rechtliche Erwägungen bei der Entscheidungsfindung keine oder allenfalls eine untergeordnete Rolle.

BERATUNGSKONSEQUENZEN:

(1) Personengesellschaften als Organ: Gute Gründe sprechen mithin für eine nach der MwStSystRL gebotene Ausweitung des Rechtsinstituts der umsatzsteuerlichen Organschaft über den in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG genannten Kreis der Steuerpflichtigen hinaus. Denn ein Mitgliedstaat, der gem. Art. 11 MwStSystRL die Möglichkeit einer umsatzsteuerlichen Organschaft für in seinem Hoheitsgebiet ansässige Steuerpflichtige vorsieht, muss die nationalen Regelungen wettbewerbs- und rechtsformneutral ausgestalten.

(2) Unzulässige Wettbewerbsverzerrungen: Der Ausschluss einzelner Rechtsformen aus dem Anwendungsbereich der umsatzsteuerlichen Organschaft ist problematisch, wenn sich hierdurch Wettbewerbsnachteile ergeben. Diese stellen sich – wie dargestellt – immer dann ein, wenn ein personengesellschaftlich organisierter Konzern mit einem kapitalgesellschaftlich organisierten Konzern konkurriert. Während Letztgenannter die Kostenbelastung durch nicht abziehbare Vorsteuern aus konzerninternen Leistungsbeziehungen durch die Errichtung umsatzsteuerlicher Organschaftsverhältnisse vermeiden kann, hat Ersterer diese Möglichkeit nicht. Übergeordnete Gründe, die ggf. auch derartige Wettbewerbsnachteile zulassen würden, sind nicht ersichtlich. Die Beschränkung der organschaftlichen Eingliederung auf juristische Personen gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG verletzt insoweit die Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität der Umsatzsteuer. Eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der Organschaft auf andere Rechtsformen ist daher geboten.

(3) „Bürgerwirkung“ der MwStSystRL und Einbringung der sich daraus ergebenden Rechte: Betroffene Unternehmer können die sich hieraus ergebenden Rechtspositionen nach den üblichen „Spielregeln“ in das Verwaltungs- und Gerichtsverfahren einbringen¹⁹⁷. Dabei ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass abweichende Rechtsauffassungen offen zulegen sind¹⁹⁸.

(4) Aus beratungsökonomischen Gründen kapitalgesellschaftlichen Strukturen bevorzugen: Steuerberater sollten, um dem Mandanten eine gewisse Beratungssicherheit zu geben und gleichzeitig die Beratungskosten niedrig zu halten, neue Organkreise ausschließlich mit den gesetzlich vorgesehenen kapitalgesellschaftlichen Strukturen planen. Die vorstehenden Überlegungen dürften derzeit wohl nur für bereits bestehende personengesellschaftliche Konstrukte bedeutsam sein, für die die Annahme einer umsatzsteuerlichen Organschaft vorteilhaft wäre.

¹⁹⁷ Vgl. *Weimann*, 6. EG-RL: Berücksichtigung der europäischen Vorgaben durch die Finanzverwaltung, UStB 2005, 387; ders., Der Rechtsweg zum EuGH: Möglichkeiten und Grenzen des Individualrechtsschutzes, UStB 2006, 52; ferner *Krumenacker*, Vorlageverpflichtung und Bindungswirkung von EuGH-Urteilen, UR 2008, 241; *Nieskens*, Einfluss des EuGH auf die Rechtsprechung des BFH – Aufgezeigt anhand der Steuerbefreiungsnorm des § 4 Nr. 14 UStG für medizinische Flugtauglichkeitsuntersuchungen –, UR 2008, 41; *Offerhaus*, Schwieriger Zugang zum EuGH für die Verfahrensbeteiligten; *Widmann*, Über den Umgang der Verwaltung mit der Rechtsprechung des EuGH zur Mehrwertsteuer, UR 2008, 77.

¹⁹⁸ *Weimann*, MwStSystRL: Kenntnis der europarechtlichen Rahmenbedingungen für Steuerberater unerlässlich, UStB 2007, 301.

E. Holdingstrukturen

Beratungskonsequenzen aus Abschn. 18 UStR 2008, dem BMF-Schreiben vom 26.1.2007 und sowie der neueren Rechtsprechung von EuGH, BFH und den FG

§§ Rechts- grundlagen:

Artikel 9 MwStSystRL; § 2 Abs. 1 UStG; Abschn. 18 Abs. 2 UStR 2008; BMF, Schreiben vom 26.1.2007, IV A 5 – S 7300 – 10/07, Umsatzsteuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit dem Halten von Beteiligungen, BStBl. I 2007, 211, UR 2007, 150.

& UNI:

§ 2, Anm. 2.2.2

& UidP:

Kapitel 29

& LitTipp:

Birkenfeld, Aufteilung von Vorsteuerbeträgen bei nichtunternehmerischer und unternehmerischer Tätigkeit / Die Securenta-Entscheidung und die Folgen, NWB 2008, 1665 = Fach 7, 7041; *Feldt*, Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Veräußerung von Beteiligungen und Geschäftsaktivitäten, UR 2007, 161; *Langer / Zugmaier*, Anmerkungen zum Urteil des EuGH vom 13.3.2008, Rs. C-437/06, Securenta, DStR 2008, 615 (617); *Matheis*, Umsatzsteuer-Highlights des Jahres 2007, Abschnitt I.1, UVR 2008, 44 (45); *Nieskoven*, Umsatzsteuerliche Beurteilung des Erwerbs, Haltens und Veräußerns von Beteiligungen – Teil II, GStB 2007, 219.

! Notizen:

1. Anwendungszeitraum

Soweit nachfolgend auf die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 26.1.2007 verwiesen wird, sind diesen **in allen noch offenen Fällen** anzuwenden.

Dabei wird es **bis einschließlich 30.6.2007** nicht beanstandet, wenn eine nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft, die mittelbar die finanzielle Eingliederung einer Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers oder einer Organgesellschaft vermittelt und entgegen den Grundsätzen im nachfolgenden Kapitel E.5.2 bisher als Organgesellschaft angesehen wurde, als zum Organkreis gehörend betrachtet wird¹⁹⁹.

Zur **Anwendung der neuen UStR 2008** vgl. Abschn. 284 UStR 2008 und *Weimann*, UidP, Kap. 4.

2. Führungs- und Funktionsholding vs. Finanzholding: Erwerben, Halten und Veräußern gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen als unternehmerische Tätigkeit

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig wird. Der Unternehmerbegriff ist nicht von der Rechtsform abhängig, sondern richtet sich nach der Art der Tätigkeit²⁰⁰.

Das **bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen** ist keine unternehmerische Tätigkeit²⁰¹. Wer sich an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft beteiligt, übt zwar eine „Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ aus. Gleichwohl ist er im Regelfall nicht Unternehmer im Sinne des UStG, weil Dividenden und andere Gewinnbeteiligungen aus Gesellschaftsverhältnissen nicht als umsatzsteuerrechtliches Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs anzusehen sind²⁰². Soweit **daneben eine weitergehende Geschäftstätigkeit** ausgeübt wird, die für sich die Unternehmereigenschaft begründet, ist diese vom nichtunternehmerischen Bereich zu trennen²⁰³.

¹⁹⁹ BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 19.

²⁰⁰ BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 2.

²⁰¹ EuGH, Urteile vom 14.11.2000, Rs. C-142/99, *Floridienne SA u. Berginvest SS*, UR 2000, 530; vom 27.9.2001, C-16/00, *Cibo Participations SA*, UR 2001, 500; vom 29.4.2004, Rs. C-77/01, *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM)*, UR 2004, 292.

²⁰² EuGH-Urteil vom 21.10.2004, Rs. C-8/03, *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL)*, UR 2004, 642.

²⁰³ Abschn. 18 Abs. 2 Sätze 1-4 UStR 2008 = BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 3.

Unternehmer, die neben ihrer unternehmerischen Betätigung auch Beteiligungen an anderen Gesellschaften halten, können diese Beteiligungen grundsätzlich nicht dem Unternehmen zuordnen. Bei diesen Unternehmern ist deshalb eine **Trennung des unternehmerischen Bereichs vom nichtunternehmerischen Bereich** geboten²⁰⁴.

Dieser Grundsatz gilt für alle Unternehmer **gleich welcher Rechtsform**²⁰⁵. Auch Erwerbsgesellschaften können daher gesellschaftsrechtliche Beteiligungen im nichtunternehmerischen Bereich halten²⁰⁶.

Dies bedeutet, dass eine Holding, deren Zweck sich auf das Halten und Verwalten gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen beschränkt und die keine Leistungen gegen Entgelt erbringt (**sog. Finanzholding**), nicht Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist. Demgegenüber ist eine Holding, die im Sinne einer einheitlichen Leitung aktiv in das laufende Tagesgeschäft ihrer Tochtergesellschaften eingreift (**sog. Führungs- oder Funktionsholding**), unternehmerisch tätig. Wird eine Holding nur gegenüber einigen Tochtergesellschaften geschäftsleitend tätig, während sie Beteiligungen an anderen Tochtergesellschaften lediglich hält und verwaltet (**sog. gemischte Holding**), hat sie sowohl einen unternehmerischen als auch einen nichtunternehmerischen Bereich²⁰⁷.

Das Erwerben, Halten und Veräußern einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung stellt **nur dann eine unternehmerische Tätigkeit** dar²⁰⁸, wenn und soweit die

- a) Beteiligungen im Sinne eines **gewerblichen Wertpapierhandels** gewerbsmäßig erworben und veräußert werden und **dadurch eine nachhaltige, auf Einnahmeerzielungsabsicht gerichtete Tätigkeit** entfaltet wird²⁰⁹ oder

BERATUNGSKONSEQUENZEN!

Die Beteiligungsgeschäfte stellen hier also selbst das / ein Grundgeschäft dar.

- b) Beteiligung nicht um ihrer selbst willen (bloßer Wille, Dividenden zu erhalten) gehalten wird, sondern der **Förderung einer bestehenden oder beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit** (z.B. Sicherung günstiger Einkaufskonditionen, Verschaffung von Einfluss bei potenziellen Konkurrenten, Sicherung günstiger Absatzkonditionen) dient²¹⁰, oder

²⁰⁴ Abschn. 18 Abs. 2 Sätze 5 u. 6 UStR 2008 = BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 4.

²⁰⁵ BFH-Urteil vom 20.12.1984, V R 25/76, BStBl II 1985 S. 176; vgl. auch Abschn. 18 Abs. 2 Satz 7 UStR 2008 = BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 5.

²⁰⁶ Abschn. 18 Abs. 2 Satz 8 UStR 2008 = BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 5.

²⁰⁷ Abschn. 18 Abs. 2 Sätze 9-11 UStR 2008 = BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 6.

²⁰⁸ Abschn. 18 Abs. 2 Satz 12 UStR 2008 unter Hinweis auf EuGH-Urteil vom 6.2.1997, Rs. C-80/95, Harnas & Helm KG, UR 1997, 141 = BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 7.

²⁰⁹ EuGH, Urteil vom 29.4.2004, Rs. C-77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM), a.a.O.

²¹⁰ EuGH-Urteil vom 11.7.1996, C-306/94, Regie dauphinoise – Cabinet A. Forest, UR 1996, 304.

BERATUNGSKONSEQUENZEN!

Die Beteiligungsgeschäfte haben hier unternehmensstrategische Bedeutung²¹¹ und sollen als Hilfgeschäfte das Grundgeschäft „pushen“.

- c) Beteiligung, abgesehen von der Ausübung der Rechte als Gesellschafter oder Aktionär, zum Zweck des **unmittelbaren Eingreifens in die Verwaltung** der Gesellschaften, an denen die Beteiligung besteht, erfolgt²¹². Die Eingriffe müssen dabei **zwingend durch unternehmerische Leistungen** im Sinne der § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 2 Abs. 1 UStG erfolgen, z.B. durch das entgeltliche Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen an die jeweilige Beteiligungsgesellschaft²¹³.

BERATUNGSKONSEQUENZEN!

- (1) Die Beteiligungsgeschäfte ermöglichen hier neue Grundgeschäfte in Form der administrativen Eingriffe.
- (2) Das BMF äußert sich nicht zu der Frage, inwiefern bereits die Hingabe von Darlehen von der Holding an die Tochter ausreicht. Im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH in Sachen EDM²¹⁴ dürfte dies zu bejahen sein²¹⁵.

Das Innehaben einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung stellt demnach, abgesehen von den Fällen des gewerblichen Wertpapierhandels (Fallgruppe a), nur dann eine unternehmerische Tätigkeit dar, wenn die gesellschaftsrechtliche Beteiligung **im Zusammenhang mit einem unternehmerischen Grundgeschäft** erworben, gehalten und veräußert wird, es sich hierbei also um Hilfgeschäfte handelt²¹⁶. Dabei reicht **nicht** jeder beliebige Zusammenhang zwischen dem Erwerb und Halten der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung und der unternehmerischen Haupttätigkeit aus. Vielmehr muss zwischen der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung und der unternehmerischen Haupttätigkeit ein **erkennbarer und objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang** bestehen²¹⁷. Das ist der Fall, wenn die **Aufwendungen für die gesellschaftsrechtliche Beteiligung zu den Kostenelementen der Umsätze aus der Haupttätigkeit** gehören²¹⁸. Nur unter diesen Voraussetzungen ist deshalb, das Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen als unternehmerische Tätigkeit anzusehen²¹⁹.

²¹¹ Nieskoven, a.a.O., 2.1.

²¹² EuGH-Urteil vom 20.6.1991, C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV, UV 1993, 119.

²¹³ EuGH, Urteile vom 27.9.2001, C-16/00, Cibo Participations SA, UR 2001, 500; vom 12.7.2001, C-102/00, Welthgrove BV, UR 2001, 533.

²¹⁴ EuGH, Urteil vom 29.4.2004, Rs. C-77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM), a.a.O.

²¹⁵ So auch Nieskoven, a.a.O., 2.1 unter Hinweis auf OFD Karlsruhe, VfG. vom 11.6.2006, DStR 2006, 1946.

²¹⁶ Abschn. 20 Abs. 2 UStR 2008.

²¹⁷ Abschn. 18 Abs. 2 Satz 15 UStR 2008 unter Hinweis auf Abschn. 192 Abs. 17 UStR 2008; vgl. auch BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 8.

²¹⁸ EuGH-Urteil vom 26.5.2005, C-465/03, Kretztechnik AG, UR 2005, 382; und BFH-Urteil vom 10.4.1997, V R 26/96, BStBl II S. 552.

²¹⁹ BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 8.

BERATUNGSKONSEQUENZEN!

Offen lassen BMF-Schreiben und UStR 2008, wie der Kostenzusammenhang in der Praxis konkret dargelegt werden soll (konkrete Kostenstellenberechnung / Nachweis anhand der Preis- oder Vergütungskalkulation) bzw. wann der Zusammenhang zu verneinen ist²²⁰.

3. Zuordnung von Beteiligungen zum Unternehmen und Vorsteuerabzug

Wird der Anteilseigner beim Erwerb der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung nach den o.g. Grundsätzen als Unternehmer tätig, **muss er die Beteiligung seinem Unternehmen zuordnen**²²¹.

Vorsteuern, die im Zusammenhang mit den im unternehmerischen Bereich gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen anfallen, sind unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG **abziehbar**. Dabei ist darauf abzustellen, in welche Ausgangsumsätze die dem Erwerben und Halten von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen zugrunde liegenden Aufwendungen als Kostenelemente eingehen. In den Fällen, in denen keine direkte wirtschaftliche Zuordnung möglich ist, ist die **Aufteilung des Vorsteuerabzugs** nach der Gesamtschau des Unternehmens vorzunehmen²²².

Hält der Unternehmer (z.B. eine **gemischte Holding**) gesellschaftsrechtliche Beteiligungen sowohl im unternehmerischen als auch im nichtunternehmerischen Bereich, sind Eingangsleistungen, die für beide Bereiche bezogen werden (z.B. allgemeine Verwaltungskosten der Holding, allgemeine Beratungskosten, Steuerberatungskosten, usw.), für Zwecke des **Vorsteuerabzugs aufzuteilen**²²³.

Aktuell: EuGH in Sachen Securenta

è
...

²²⁰ Vgl. *Nieskoven*, a.a.O., 2.1.

²²¹ BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 9 unter Hinweis auf Abschn. 192 Abs. 21 Nr. 1 UStR 2008.

²²² BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 10.

²²³ BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 11 unter Hinweis auf Abschnitt 192 Abs. 21 UStR 2008.

**Aktuell: EuGH in Sachen Securenta
- Bestätigung der deutschen Rechtsauffassung -**

1. Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen oder steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage fallenden Tätigkeiten nachgeht, ist der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von Aktien und atypischen stillen Beteiligungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Sinne des Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie zuzurechnen sind.

2. Die Festlegung der Methoden und Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie 77/388 steht im Ermessen der Mitgliedstaaten, die bei der Ausübung ihres Ermessens Zweck und Systematik dieser Richtlinie berücksichtigen und daher eine Berechnungsweise vorsehen müssen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist.

EuGH, Urteil vom 13.3.2008, Rs. C-437/06, Securenta, DStR 2008, 615

BERATUNGSKONSEQUENZEN!

- (1) Der EuGH bestätigt die deutsche Sphärentheorie, die das BMF mit Schreiben vom 26.1.2007 (a.a.O.) manifestiert hat. Danach ist es möglich, dass ein Unternehmer gleichzeitig eine unternehmerische und eine nichtunternehmerische Sphäre unterhält. Wird eine Holding nur gegenüber einigen Töchtern geschäftsleitend tätig, während sie Beteiligungen an anderen Töchtern lediglich hält und verwaltet (gemischte Holding), hat sie sowohl einen unternehmerischen als auch einen nichtunternehmerischen Bereich; Vorsteuerbeträge, die beide Bereiche betreffen, sind aufzuteilen (s.o.).
- (2) Offen bleibt, nach welchem Maßstab die Vorsteueraufteilung zu erfolgen hat. Das BMF-Schreiben vom 26.1.2007 und die UStR 2008 enthalten dazu keine Aussage. Auch der EuGH stellt die Festlegung des Aufteilungsmaßstabs grundsätzlich in das Ermessen der Mitgliedstaaten. Dabei ist das Ermessen nur durch die europarechtlichen Grundsätze im Bereich der Mehrwertsteuer – wie etwa den Neutralitätsgrundsatz und das Verhältnismäßigkeitsprinzip²²⁴ – beschränkt. Insofern ist zu hoffen, dass der Gesetzgeber – sollte er diese Frage regeln wollen – die vom EuGH ausdrücklich erwähnte Möglichkeit nutzt, den Aufteilungsmaßstab nicht nur auf eine einzelne Methode zu beschränken.
- (3) Die in den Vorlagefragen genannten Aufteilungsmaßstäbe nach dem – vom vorliegenden FG Niedersachsen favorisierten²²⁵ – Investitionsschlüssel und dem Umsatzschlüssel wurden vom EuGH ausdrücklich als möglich Optionen erwähnt. Beide Methoden dürften damit anwendbar sein.
- (4) Der EuGH hat auch auf „andere geeignete Schlüssel“ verwiesen. Solange der deutsche Gesetzgeber sein Ermessen noch nicht ausgeübt und bestimmte Aufteilungsmaßstäbe festgelegt hat, dürften die Unternehmen deshalb freie Wahl über die anzuwendende Methode haben, sofern diese objektiv und nicht unverhältnismäßig ist²²⁶.

²²⁴ Vgl. hierzu Kapitel D.11 dieses Hand-out's.

²²⁵ FG Niedersachsen, Beschluss vom 5.10.2006, 5 K 109/05, UR 2007, 189.

²²⁶ Zu den Beratungskonsequenzen vgl. *Langer / Zugmaier*, Anmerkungen zum Besprechungsurteil.

Ein Vorsteuerabzug aus Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den **im nichtunternehmerischen Bereich gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen** anfallen, kommt nicht in Betracht²²⁷.

4. Veräußerung von Beteiligungen aus dem unternehmerischen Bereich

Die Veräußerung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung, die im unternehmerischen Bereich gehalten wird, erfolgt im Rahmen des Unternehmens. Die Veräußerung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung ist grundsätzlich **steuerfrei nach § 4 Nr. 8 Buchst. e oder f UStG**.

Ein **Vorsteuerabzug** aus Aufwendungen, die mit der Veräußerung in unmittelbarem Zusammenhang stehen, ist damit nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG **ausgeschlossen**²²⁸.

BERATUNGSKONSEQUENZEN!

- (1) Unerwähnt von BMF-Schreiben und UStR 2008: Erfolgt der Anteilsverkauf an einen „Drittlandskunden“, so greift das Vorsteuerabzugsverbot des § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG auf Grund der Sonderregelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG nicht²²⁹.
- (2) Die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug ergibt sich auch bei einer wirksamen Option zur Steuerpflicht (Hinweis auf § 9 Abs. 1 UStG: Veräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen).

5. Sonderfälle (Finanzinvestoren, Organschaft)

5.1 Finanzinvestoren

Finanzinvestoren, die (sanierungsreife) Gesellschaften erwerben, um sie **nach erfolgter Sanierung gewinnbringend zu veräußern, sind insoweit Unternehmer**. Der Erwerb und das Halten der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung sind unabdingbare Voraussetzungen für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit.

²²⁷ BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 12.

²²⁸ BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 13.

²²⁹ Vgl. *Nieskoven*, a.a.O., 2.3.

Die gesellschaftsrechtliche Beteiligung wird daher im unternehmerischen Bereich des Finanzinvestors gehalten²³⁰.

BERATUNGSKONSEQUENZEN!

Entsprechendes dürfte für solche Investoren gelten, die Anteile an rentablen (häufig unterbewerteten) Gesellschaften in der Absicht erwerben, durch Umstrukturierung oder Herauslösen besonders profitabler „Filetstücke“ einen Veräußerungsgewinn zu erwirtschaften. Da bei den Investoren von Anfang an die Absicht zeitnaher Veräußerungen besteht, wird sich in der Praxis dann aber die Frage nach der Kosten- und Vorsteuerzuordnung zur umsatzsteuerfreien und vorsteuerschädlichen Anteilsveräußerung ergeben²³¹.

5.2 Organschaft

Die Annahme eines Organschaftsverhältnisses zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Anteilseigner setzt gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG voraus, dass die Kapitalgesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Anteilseigners eingegliedert ist. Dabei reicht es für eine wirtschaftliche Eingliederung aus, wenn zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft **aufgrund gegenseitiger Förderung und Ergänzung mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen** bestehen²³² (Ü vgl. hierzu Kapitel E dieses Hand-out's). Eine Organschaft umfasst nur den unternehmerischen Bereich einer Kapitalgesellschaft²³³.

An der Voraussetzung einer wirtschaftlichen Eingliederung der Kapitalgesellschaft **fehlt es** regelmäßig, wenn die gesellschaftsrechtliche Beteiligung nach den Grundsätzen dieses Schreibens **nicht im unternehmerischen Bereich des Anteilseigners** gehalten wird²³⁴.

Ein Organschaftsverhältnis kann zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Anteilseigner nur dann angenommen werden, wenn der Anteilseigner die gesellschaftsrechtliche Beteiligung in seinem unternehmerischen Bereich hält und auch die **finanzielle und die organisatorische Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers** gegeben sind. Dabei ist es für die finanzielle Eingliederung einer Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers ausreichend, wenn die finanzielle Eingliederung mittelbar über eine nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft des Organträgers oder einer

²³⁰ BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 14.

²³¹ Vgl. *Nieskoven*, a.a.O., 2.4.

²³² Abschn. 21 Abs. 5 Satz 2 UStR 2008.

²³³ BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 15.

²³⁴ BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 16.

Organgesellschaft erfolgt. Die nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft wird dadurch jedoch nicht Bestandteil des Organkreises²³⁵.

In den Fällen der **mittelbaren Beteiligung** nach Abschnitt 21 Abs. 4 Satz 5 UStR 2008 (Ü vgl. hierzu Kapitel D.8.1 dieses Hand-out's) steht es einer Organschaft zwischen der Personengesellschaft als Organträger und der Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft nicht entgegen, wenn die Gesellschafter der Personengesellschaft auch an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind und sie ihre Beteiligungen an der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft jeweils im nichtunternehmerischen Bereich halten²³⁶.

Zum **Anwendungszeitraum** dieser Grundsätze Ü vgl. vorstehendes Kapitel E.1

²³⁵ BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 17.

²³⁶ BMF, Schreiben vom 26.1.2007, a.a.O., Rdn. 18.

F. Sonderfragen des Verfahrensrechts

1. Beratungsfehler führen zu Zinsverlusten nach § 233a AO

Die Einzeldarstellungen (Kapitel A – E) weisen mehrfach auf die nicht zu unterschätzenden Gefahren der Vollverzinsung hin. Dabei gilt es zu unterscheiden (Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers wird unterstellt!):

- **Leistungsaustausch wird unterstellt, ohne dass er vorliegt:** Gehen die Beteiligten zu Unrecht vom Vorliegen eines steuerbaren und steuerpflichtigen und rechnen diesen entsprechend ab,
 - schuldet der Rechnungsaussteller die ausgewiesene Umsatzsteuer bis zu einer Rechnungskorrektur nach § 14c Abs. 2 UStG. Die Rechnungsberichtigung wirkt **nur für die Zukunft (ex nunc)**, d.h. der Rechnungsaussteller erhält **keine Erstattungszinsen**;
 - muss der Rechnungsempfänger evtl. Vorsteuern erstatten. Da die Vorsteuern zu Unrecht ausgewiesen waren, schuldet er die Rückzahlung **von Anfang an (ex tunc)**, d.h. der Rechnungsempfänger muss Nachzahlungszinsen leisten²³⁷.

Beispiel 1

Auf Grund der ertragsteuerlichen Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und der bisherigen umsatzsteuerlichen Schlussfolgerungen des BMF daraus fehlerhafte Einstufung eines bei der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG angestellten Geschäftsführers als selbständig Ü vgl. Kapitel C.3 dieses Hand-out's

- **Leistungsaustausch wird übersehen:** Gehen die Parteien irrtümlich davon, dass kein Leistungsaustausch vorliegt,
 - schuldet der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer **von Anfang an (ex tunc)** und muss **Nachzahlungszinsen leisten**;
 - ist der Leistungsempfänger erst ab Rechnungserhalt zum Vorsteuerabzug berechtigt (**ex nunc**) und erhält **keine Erstattungszinsen**.

Beispiel 2

ē

²³⁷ Vgl. Abschn. 192 Abs. 1 Satz 2 UStR 2008; Lang in UNI, § 14c, 2.1.3.2 u. 2.2.7.

...

Beispiel 2

Eine Betriebsprüfung stellt im Jahr 2012 fest, dass ein GGf auf der Grundlage eines unveränderten „Altvertrags“ nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 31.5.2007 gegen Sonderentgelt tätig ist, das handelsrechtlich nicht als Aufwand gebucht wurde. Rechnungen über die jährliche Vergütung i.H.v. 595.000 € hat der GGf nicht erteilt, obwohl die Gesellschaft vollumfänglich zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre Ü vgl. Kapitel C.9.2 Beratungskonsequenz 5 Beispiel 17 dieses Hand-out´s

BERATUNGSKONSEQUENZEN!

Da fehlerhafte Verträge **in der Regel umsatzsteuerliche Dauersachverhalte** auslösen, haben Fehleinschätzungen in der Regel gravierende Auswirkungen. Beabsichtigte Vertragsänderungen u.dgl. sollte der Steuerberater durch eine **verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung (§ 89 AO)** absichern; da derartige Änderungen langfristig geplant sind, sollte insoweit der Zeitfaktor (Bearbeitungsdauer des Finanzamts) keine Rolle spielen Ü vgl. auch Kapitel C.9.2. Beratungskonsequenz 4 dieses Hand-outs.

2. Bekanntgabefehler bei Bescheiden an PersGes

Die Bekanntgabe von Steuerbescheiden ist ein komplexer Bereich und fehlerträchtig. Die Probleme werden gemeinhin unterschätzt und in der Literatur – wenn überhaupt – nur kurz dargestellt. Mehrere Ergebnisse der Betriebsprüfung können aber nicht durchgesetzt werden, wenn es an der wirksamen Bekanntgabe der Steuerbescheide fehlt! Insbesondere die Umsatzsteuerbescheide, die Personengesellschaften betreffen, sind konfliktanfällig. Das zeigt sich insbesondere dann, wenn bei der GbR Veränderungen eintreten, die zu ihrer Vollbeendigung führen. Aktuell hat sich *Pump* dieses Problembereichs umfassend angenommen²³⁸.

www.umsatzsteuerwissen.de / *Ergänzungsskripts*

Der Beitrag steht im Volltext zum Download bereit!

²³⁸ *Pump*, Bekanntgabefehler gem. § 122 AO bei der Umsatzsteuer / Vollbeendigung der GbR infolge Anwachsung, StBP 2008, 37 u. 65.

3. Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter: Umsatzsteuerrechtliche Bedeutung des Fremdvergleichs

In neueren Urteilen hat der BFH zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen – insbesondere Ehegatten – Stellung genommen und darauf erkannt, dass für die steuerliche Anerkennung der Vertragsverhältnisse deren zivilrechtlichen Unwirksamkeit lediglich indizielle Bedeutung beizumessen sei²³⁹. Die Urteile haben die Diskussion über derartige Vertragsgestaltungen neu entfacht. Die Finanzverwaltung hat mit einem Nichtanwendungserlass reagiert und hält an ihrer bisherigen – m.E. auch bewährten – Rechtsauffassung fest²⁴⁰.

Umsatzsteuerlich ist zu beachten, dass die vorstehende Diskussion das **Ertragssteuerrecht fokussiert** und **auf die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Verträgen nicht übertragen** werden kann. Im Verhältnis zwischen nahe stehenden Personen kann ein Leistungsaustausch i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG nicht deshalb verneint werden, weil im Einzelfall die Vereinbarungen nicht dem entsprechen, was unter Fremden üblich ist (sog. Fremdvergleich), oder die getroffene Vereinbarung über die zu erbringende Leistung und das dafür zu entrichtende Entgelt nicht in vollem Umfang vollzogen wird²⁴¹. Der BFH betont in ständiger Rechtsprechung, die im Ertragsteuerrecht für die Anwendung des Fremdvergleichs angeführten Gründe,

- dass nichts zu Lasten des Betriebsvermögens verschenkt werden dürfe (§ 12 EStG) und
- dass Vermögensbewegungen, die unter Fremden in der Regel entgeltlich abgewickelt würden, zwischen nahen Angehörigen häufig aufgrund familiärer Erwägungen unentgeltlich erfolgten,

seien auf das Umsatzsteuerrecht nicht übertragbar, da Letzteres **nicht gegenseitige Leistungspflichten, sondern tatsächliche Vorgänge** (Erfüllungshandlungen) besteuere. Da der Leistungsaustausch ein Handeln des Leistenden voraussetze, das sich auf eine gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung richte, berühre die Minderung oder (teilweise) Uneinbringlichkeit des Entgelts die Steuerbarkeit der Leistung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG nicht. Ebenso sei die Angemessenheit des Entgelts im Hinblick auf den objektiven Wert von Leistung und Gegenleistung ohne Belang²⁴².

²³⁹ BFH, Urteil vom 7.6.2006, IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294; BFH, Urteil vom 22.2.2007, IX R 45/06, BFH/NV 2007, 1400.

²⁴⁰ BMF, Schreiben vom 2.4.2007, IV B 2 – S 2144/0, DOK 2007/0139659, BStBl. I 2007, 441.

²⁴¹ Weimann, UStB 2007, 361. Weitere Fundstellen in der Literatur: *Husmann* in Rau / Dürrwächter, UStG, 1 Anm. 118 ff.; *Lippross*, Umsatzsteuer, 22. Auflage 2008, 2.2.3.5; *Zeuner* in Bunjes / Geist, UStG, 8. Aufl. 2005, § 1 Rz. 7. Zur aktuellen ertragsteuerlichen Diskussion vgl. *Tiedtke / Möllmann*, Zivilrechtliche Wirksamkeit als Voraussetzung der steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen / Zugleich eine Besprechung der BGH-Urteile vom 13.7.1999, VIII R 29/97, vom 7.6.2006, IX R 4/04 und vom 22.2.2007, IX R 45/06, DStR 2007, 1940.

²⁴² BFH, Grundsatzurteil vom 22.06.1989, V R 37/84, BStBl. II 1989, 913; ferner BFH, Urteil vom 29.03.1990, V R 55/90, BFH/NV 1991, 129; BFH, Urteil vom 05.03.1992, V R 36/87, BFH/NV 1993,

Bei der **Prüfung von Leistungsbeziehungen zwischen nahe stehenden Personen** erlangt allerdings die Frage, ob die Vereinbarungen und ihre Durchführung dem unter fremden Dritten Üblichen entsprechen, dafür Bedeutung, ob der Leistende damit rechnen konnte, ein Entgelt für die erbrachte Leistung zu erhalten²⁴³. Hiernach beurteilt sich letztlich, ob ein **ernsthafter gewollter Umsatz oder ein Scheingeschäft** vorliegt und ob die Leistung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG im Rahmen des Unternehmens erbracht wird.

Auch unter dem Gesichtspunkt des **§ 42 AO (Steuerungumgehung)** werden nahestehende Personen immer mit einer besonders kritischen Beurteilung durch die Finanzverwaltung zu rechnen haben²⁴⁴:

Sachverhalt

Die Ehefrau eines Arbeitnehmers erwirbt einen hochpreisigen PKW, um diesen anschließend ihrem Ehemann mietweise zu überlassen. Sie verfügt auch unter Berücksichtigung der Miteinnahmen nicht über ausreichende eigene Mittel, um die Finanzierungskosten aus der Anschaffung und den laufenden Unterhalts des PKW zu decken.

Ü Folge:

Der Ehefrau ist wegen steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs der Vorsteuerabzug zu versagen.

BERATUNGSKONSEQUENZEN!

(1) Fremdvergleich nicht unabdingbar: Umsatzsteuerlich ist nicht erforderlich, dass Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen dem (für das Ertragsteuerrecht entwickelten) Fremdvergleich standhalten.

(2) Möglichst aber immer Fremdvergleich anstellen: Zur Vermeidung von Schwierigkeiten sollte der Berater aber die Mandantenverhältnisse auch umsatzsteuerlich möglichst immer so gestalten, dass sie einem Fremdvergleich weitestgehend standhalten – auch um den Fall über alle anderen Steuerarten hinweg abzusichern!

(3) Entgegenstehender Mandantenwunsch: Häufig wird der Mandant gerade dies nicht wünschen. Zur **Vermeidung späterer Haftungsansprüche** muss der Berater den Mandanten auf die bei Annahme einer nach § 42 AO

61; BFH, Urteil vom 15.03.1993, V R 109/89, BStBl. II 1993, 728; BFH, Urteil vom 16.03.1993, XI R 52/90, BStBl. II 1993, 562.

²⁴³ BFH, Grundsatzurteil vom 22.06.1989, V R 37/84, BStBl. II 1989, 913.

²⁴⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 04.05.1994, XI R 67/93, BStBl. II 1994, 829.

missbräuchlichen Sachverhaltsgestaltung möglichen Konsequenzen hinweisen:

- Der vermeintlich „leistende Unternehmer“ erhält im Missbrauchsfall **keinerlei Vorsteueranspruch** (im Urteil des BFH vom 04.05.1994 etwa aus der Anschaffung des Wirtschaftsguts und den laufenden Kosten) und ...
- ... wird die Steuer in der Regel **nach § 14c Abs. 2 UStG schulden**; bei einer Rechnungsberichtigung fallen damit keinerlei Guthabenzinsen an (vgl. *Weimann*, UStB 2006,179).
- Der vermeintlich „Leistungsempfänger“ hat keinen Vorsteuerabzug und muss ggf. gezogene Vorsteuern **nach § 233a AO verzinst zurückzahlen**.