

Umsatzsteuer

Lehrbrief 2, 2014

Steuerbare Umsätze

Leistungsaustausch

Einheitlichkeit der Leistung

Leistungsaustausch bei Personenvereinigungen

Geschäftsveräußerung

Organschaft

Inhaltsverzeichnis

1. Steuerbare Umsätze	1
2. Der Leistungsaustausch	1
2.1. Die Voraussetzungen des Leistungsaustausches	1
2.2. Begriffe des Leistungsaustausches	2
2.2.1. Leistungen	2
2.2.2. Zwei verschiedene Beteiligte (Leistender und Leistungsempfänger)	2
2.2.3. Leistung im wirtschaftlichen Sinne und Gegenleistung	3
2.2.4. Wechselseitiger Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung.....	4
2.3. Fehlender Leistungsaustausch	5
2.3.1. Personalgestellungen und -überlassungen	5
2.3.2. Schadensersatz	5
2.3.3. Vertragsstrafen	7
2.3.4. Kündigung eines Werkvertrags	7
2.3.5. Kosten des gerichtlichen Mahnverfahrens, Verzugszinsen, Fälligkeitszinsen.....	7
2.3.6. Zahlungen auf Grund eines Versicherungsvertrags	7
2.3.7. Erbschaft.....	8
2.3.8. Schenkung.....	8
2.3.9. Zuschuss	9
2.3.10. Innerbetriebliche Vorgänge (Innenumsätze).....	9
3. Leistungsaustausch bei Personenvereinigungen	10
3.1. Leistungen zwischen Personenvereinigungen und ihren Anteilseignern	10
3.1.1. Begriff der Personenvereinigung	10
3.1.2. Leistungsbeziehungen zwischen Personenvereinigungen und Mitgliedern	10
3.2. Leistungen des Vereines an die Mitglieder.....	10
3.2.1. Derzeitige Rechtslage	10
3.2.2. Rechtsprechung des EuGH.....	11
3.3. Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft	12
3.3.1. Leistungen im Sinne eines Gesellschafterbeitrages	12
3.3.2. Leistungen gegen Sonderentgelt	12
3.3.3. Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber Personengesellschaften	13
3.3.4. Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber Kapitalgesellschaften	14
3.3.5. Leistungsaustausch bei Innengesellschaften	14

3.4.	Gründung von Gesellschaften.....	15
3.4.1.	Rechtsprechung (analoge Anwendung für Kapitalgesellschaften)	15
3.5.	Aufnahme eines Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft	16
3.5.1.	Allgemeines	16
3.5.2.	Leistung der Gesellschaft.....	16
3.5.3.	Gegenleistung des neuen Gesellschafters	16
3.6.	Austritt eines Gesellschafters aus einer bestehenden Gesellschaft	17
3.6.1.	Allgemeines	17
3.6.2.	Leistungen der Gesellschaft.....	18
3.6.3.	Leistungen des Gesellschafters	18
4.	Einheitlichkeit der Leistung	18
4.1.	Allgemeines	18
4.2.	Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung	19
4.3.	Haupt- und Nebenleistung	19
4.4.	Sonderfall Kreditgewährung im Zusammenhang mit Lieferungen oder sonstigen Leistungen	21
5.	Geschäftsveräußerung.....	22
5.1.	Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung	22
5.1.1.	Unternehmen als Ganzes.....	22
5.1.2.	Wesentliche und unwesentliche Betriebsgrundlagen.....	23
5.1.3.	In der Gliederung des Unternehmens gesondert geführte Betriebe	25
5.1.4.	Gesellschaftsrechtliche Beteiligungen	26
5.1.5.	Übertragung an einen Erwerber, der nichtunternehmerisch tätig ist bzw. wird	26
5.1.6.	Entgeltliche und unentgeltliche Veräußerung	27
5.1.7.	Einbringung eines Unternehmens in eine Gesellschaft	27
5.2.	Rechtsfolgen der Geschäftsveräußerung.....	27
5.3.	Sonderfälle	28
5.4.	Vorsteuerabzug im Rahmen der Geschäftsveräußerung	28
5.4.1.	Verkäufer / übertragender Unternehmer.....	28
5.4.2.	Käufer / übernehmender Unternehmer	29
5.5.	Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Einzelrechtsnachfolge	29
5.6.	Steuerausweis des Verkäufers im Rahmen der Geschäftsveräußerung	29
5.7.	Lösungsschritte.....	30

6. Unselbständigkeit juristischer Personen (Organschaft)	30
6.1. Die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft	30
6.1.1. Finanzielle Eingliederung	31
6.1.2. Wirtschaftliche Eingliederung	34
6.1.3. Organisatorische Eingliederung	36
6.2. Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft	39
6.2.1. Nicht steuerbare Innenumsätze	40
6.2.2. Abgabe der USt-Voranmeldung und -jahreserklärung	40
6.2.3. Haftung der Organgesellschaft	40
6.2.4. Rechnungsstellung	40
6.2.5. Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG	40
6.3. Begrenzung der Auswirkungen der Organschaft auf das Inland	41
6.3.1. Organträger im Inland	41
6.3.2. Organträger im Ausland	42
6.4. Beginn und Ende der Organschaft	44
6.4.1. Besteuerung von Ausgangsumsätzen	44
6.4.2. Berichtigungsansprüche nach § 17 UStG	44
6.4.3. An- und Vorauszahlungen	45
6.4.4. Vorsteuerabzug	45
6.5. Organschaft und Insolvenzverfahren	46
6.6. Organschaft und Betriebsaufspaltung	46
6.7. Umfassendes Beispiel	47
6.8. Lösungsschritte	49
Übungsfälle	50

Inhalte dieses **Lehrbriefes 2 USt** sind der *Leistungsaustausch, Umsätze zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern, die Geschäftsveräußerung im Ganzen und die umsatzsteuerrechtliche Organschaft.*

Lernziel ist, die vorgenannten Themenbereiche zu verinnerlichen und die jeweils relevanten Fundstellen durchzuarbeiten. Sofern diese eine wichtige Bedeutung für das Examen darstellen, wird hierauf nochmals bei den jeweiligen Themen hingewiesen.

1. Steuerbare Umsätze

☞ § 1 Abs. 1 UStG

§ 1 UStG enthält in Absatz 1 eine Aufzählung der steuerbaren Umsätze (Steuergegenstand). Steuerbare Umsätze sind nach § 1 Abs. 1 **Nr. 1**, **Nr. 4** und **Nr. 5** UStG (die Nummern 2 und 3 sind weggefallen):

Nr. 1: Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Den Lieferungen und sonstigen Leistungen werden die unentgeltlichen Wertabgaben gem. § 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a UStG gleichgestellt;

Nr. 4: die Einfuhr von Gegenständen im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg.

Die österreichischen Gebiete Jungholz und Mittelberg gehören zum Ausland i. S. d. § 1 Abs. 2 S. 2 UStG, die Einfuhr in diesen Gebieten unterliegt jedoch der Einfuhrumsatzsteuer, vgl. A 1.9 Abs. 2 UStAE;

Nr. 5: der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt.

Ein Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG ist (u.a.) nur dann steuerbar, wenn ein Leistungsaustausch vorliegt.

2. Der Leistungsaustausch

☞ A 1.1 UStAE

2.1. Die Voraussetzungen des Leistungsaustausches

Ein Leistungsaustausch setzt voraus,

- dass ein **Leistender** und ein **Leistungsempfänger** vorhanden sind (zwei verschiedene Rechtssubjekte i. S. d. A 2.1 Abs. 1 UStAE), vgl. A 1.1 Abs. 1 S. 1 UStAE. Auf die Ausführungen unter der Textziffer 2.2.2. wird verwiesen.

Beispiel

Der Möbelhändler A (leistender Unternehmer) verkauft an die Privatperson B (Leistungsempfänger) einen Tisch.

- dass der **erbrachten Leistung** durch den unternehmerischen Leistungsgeber eine **Gegenleistung gegenübersteht**, vgl. A 1.1 Abs. 1 S. 1 UStAE. Leistung und Gegenleistung müssen sich jedoch nicht gleichwertig gegenüberstehen, vgl. A 1.1 Abs. 1 S. 9 UStAE. Auf die Ausführungen unter der Textziffer 2.2.3. wird verwiesen.

Beispiel

Der Möbelhändler A verkauft an die Privatperson B einen Tisch (Leistung des A); B bezahlt an A den Kaufpreis i. H. v. 595 € (Gegenleistung des B).

- dass **zwischen Leistung und Gegenleistung** ein **wechselseitiger Zusammenhang** besteht, vgl. A 1.1 Abs. 1 S. 2 UStAE. Auf die Ausführungen unter der Textziffer 2.2.4. wird verwiesen.

Beispiel

Die Privatperson B zahlt den Kaufpreis i. H. v. 595 € an den Möbelhändler A, da B ein Möbelstück von A gekauft hat, § 433 BGB.

Rechtsfolgen

Sind die vorgenannten Voraussetzungen des Leistungsaustausches erfüllt, ist ein Geschäftsvorfall umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG (⇒ umsatzsteuerrechtlich von Bedeutung).

Wird eine oder werden mehrere Voraussetzungen des Leistungsaustausches nicht erfüllt, ist der Geschäftsvorfall nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG (⇒ umsatzsteuerrechtlich ohne Bedeutung).

2.2. Begriffe des Leistungsaustausches

2.2.1. Leistungen

Eine Leistung ist jedes vom Willen beherrschte Verhalten (Tun, Dulden, Unterlassen), das Gegenstand eines Schuldverhältnisses sein oder zum Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs gemacht werden kann, vgl. § 241 BGB i. V. m. A 1.1 Abs. 3 S. 1, 2 UStAE.

• **Tun**

Darunter ist z. B. die Lieferung einer Ware, die Beratung eines Mandanten in steuerlichen Angelegenheiten oder eine Personenbeförderung einzuordnen.

Bei Dienstleistungen bestimmt § 611 BGB, dass der Dienstverpflichtete seinen Vergütungsanspruch auch dann behält, wenn der Dienstberechtigte mit der Annahme der Dienste in Verzug kommt. Daraus wird für den Bereich der Dienstleistungen gefolgert, dass ein Leistungsaustausch in diesen Fällen auch dann vorliegt, wenn der Leistungsempfänger die angebotene Leistung nicht in Anspruch nimmt. Die Leistung liegt dann in der fortbestehenden Leistungsbereitschaft, vgl. A 1.1 Abs. 3 S. 4 UStAE.

• **Dulden**

Dazu zählt z. B. die Vermietung von Gegenständen bzw. die Überlassung von Patenten.

• **Unterlassen**

Dazu zählt z. B. die entgeltliche Unterlassung von Wettbewerb über einen längeren Zeitraum (5 Jahre¹), vgl. A 2.3 Abs. 6 S. 1 5. Anstrich UStAE.

Auch **gesetzliche bzw. behördliche Anordnungen** führen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 UStG zu einem Leistungsaustausch, z. B. Zwangsversteigerungen.

2.2.2. Zwei verschiedene Beteiligte (Leistender und Leistungsempfänger)

Als leistender Unternehmer und als Leistungsempfänger können an einem Umsatz alle Personen und Personenvereinigungen beteiligt sein, die umsatzsteuerrechtliche Rechtsfähigkeit besitzen, also natürliche und juristische Personen sowie Personengemeinschaften, die wirtschaftlich als Einheit nach außen auftreten.

¹ Vgl. BFH-Urteil vom 13.11.2003 – V R 59/02, BStBl. II 2004, 472.

Ein umsatzsteuerlicher **Leistungsaustausch** kann sich auch **zwischen Ehegatten** vollziehen, und zwar sowohl zwischen den Ehegatten untereinander, als auch zwischen dem einzelnen Ehegatten und der Ehegattengemeinschaft.

Beispiel

Die Ehegatten Manfred und Rita Schmidt sind Miteigentümer eines bebauten gemischt genutzten Grundstücks in Würzburg, in welchem sie Wohnungen und Büroräume vermieten. Der Ehemann ist Inhaber einer Elektroinstallationsfirma in gemieteten Räumen in Veitshöchheim. Unter Einsatz der Arbeitnehmer seines Gewerbebetriebs statet Manfred Schmidt das gemischt genutzte Grundstück in Würzburg mit einer neuen Elektroinstallation aus. Manfred Schmidt rechnet mit der Ehegattengemeinschaft wie mit einem fremden Dritten ab.

Lösung

Die Werklieferung vom Einzelunternehmer Manfred Schmidt an die Ehegattengemeinschaft Schmidt / Schmidt wird in einem umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaustausch zwischen zwei verschiedenen Unternehmern erbracht; der Umsatz des Manfred Schmidt ist steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG, und mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig.

An dem zweiten Beteiligten fehlt es beim sogenannten „Innenumsatz“, vgl. A 2.7 Abs. 1 S. 3 UStAE.

Fließt eine Leistung vom Unternehmen unentgeltlich in den nichtunternehmerischen Bereich, fehlt es ebenfalls am Merkmal „zwei Beteiligte“. Dies wird

- durch die fiktive Lieferung gegen Entgelt nach § 3 Abs. 1b UStG bzw.
- durch die fiktive sonstige Leistung gegen Entgelt nach § 3 Abs. 9a UStG ersetzt.

2.2.3. Leistung im wirtschaftlichen Sinne und Gegenleistung

2.2.3.1. Leistung im wirtschaftlichen Sinne

Als Leistungen, die der Umsatzbesteuerung unterliegen, kommen nur Leistungen im wirtschaftlichen Sinne in Betracht, d. h. Leistungen, bei denen ein über die reine Entgeltentrichtung hinausgehendes, eigenes wirtschaftliches Interesse verfolgt wird, vgl. A 1.1 Abs. 3 S. 1 und 2 UStAE. Betätigungen, die nur Leistungen im Rechtssinne, nicht aber zugleich auch Leistungen im wirtschaftlichen Sinne darstellen, werden von der Umsatzsteuer nicht erfasst und sind demnach nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.

Die bloße Entgeltentrichtung, insbesondere die Geldzahlung oder Überweisung, ist keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne, vgl. A 1.1 Abs. 3 S. 3 UStAE.

Beispiel

Der Buchhändler A aus Bamberg verkauft an die Privatperson P mit Wohnsitz in München einen Roman für 30 €.

Lösung

Der Buchhändler A bewirkt eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung an P. Die Zahlung des Kaufpreises von P an den Buchhändler A ist erforderlich, um umsatzsteuerrechtlich und zivilrechtlich das Eigentum an dem Roman zu erlangen, § 433 BGB i. V. m. § 929 S. 1 BGB.

Die Übergabe des Geldbetrages von P an A ist umsatzsteuerrechtlich keine wirtschaftliche Leistung und damit keine Lieferung i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG i. V. m. A 1.1 Abs. 3 S. 3 UStAE.

2.2.3.2. Gegenleistung

Eine Gegenleistung kann bestehen in

- Geld, § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG,
- einer Lieferung oder sonstigen Leistung (Tausch oder tauschähnlicher Umsatz gem. § 3 Abs. 12 S. 1 und 2 UStG),

- in einer Lieferung oder sonstigen Leistung mit einer zusätzlichen Geldzahlung (Tausch oder tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe gem. § 3 Abs. 12 S. 1 und 2 UStG i. V. m. A 10.5 Abs. 1 S. 8 UStAE).

Auch wenn eine Gegenleistung freiwillig erbracht wird, kann ein Leistungsaustausch vorliegen, vgl. A 1.1 Abs. 1 S. 8 UStAE i. V. m. A 10.1 Abs. 5 S. 1 und 2 UStAE.

Beispiel

Trinkgelder, die ein selbständiger Taxifahrer vereinnahmt, unterliegen als Entgeltsbestandteil neben den Einnahmen aus der Personenbeförderung der Umsatzbesteuerung.

2.2.3.3. Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung

Eine weitere Voraussetzung für die Steuerbarkeit des Leistungsaustausches ist die Tatsache, dass mit der Leistung die Erwartung auf eine Gegenleistung verbunden ist. Das tatsächlich geleistete Entgelt bildet die Bemessungsgrundlage für den Umsatz, auch wenn es unangemessen niedrig sein sollte.

Beispiel

Florian Meister betreibt in Bamberg einen Buchhandel. Meister hatte im ersten Halbjahr 2014 einen enormen Umsatzrückgang zu verzeichnen. Daher veranstaltete er während des Stadtfestes in Bamberg mit einem angemieteten Stand im Juli 2014 einen „Sonderverkauf“ von Bildbänden. Florian Meister konnte während der dreitägigen Veranstaltung 200 Bildbände für insgesamt 2.000 € verkaufen. Die Einkaufspreise für diese Bildbände vom Fachverlag Goldmann aus Berlin betragen insgesamt 3.000 € zzgl. 210 € Umsatzsteuer.

Aufgabe

Unterliegen die Verkäufe der Bildbände beim Buchhändler Florian Meister der Umsatzsteuer?

Lösung

Florian Meister unterliegt mit seinen steuerbaren und steuerpflichtigen Lieferungen dem Steuersatz von 7 %, § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. Anlage 2 Nr. 49. Das Entgelt beträgt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG aus den Verkäufen 1.869,16 €; die Umsatzsteuer beträgt 130,84 €.

Der Verkauf unter den Einkaufspreisen ist für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der „Sonderverkäufe“ ohne Bedeutung; zwischen den einzelnen Käufern und Florian Meister lag jeweils ein Leistungsaustausch vor.

2.2.4. Wechselseitiger Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung

Für die Annahme eines Leistungsaustausches müssen Leistung und Gegenleistung in einem **wechselseitigen Zusammenhang** stehen, vgl. A 1.1 Abs. 1 S. 2 UStAE.

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG setzt für den Leistungsaustausch einen unmittelbaren, nicht aber einen inneren (synallagmatischen²) Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt voraus. Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor, vgl. A 1.1 Abs. 1 S. 3 und 4 UStAE.

In der vertraglichen Grundlage liegt die wirtschaftliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung. Gegenseitige Verträge sind z. B.:

- der Kaufvertrag, §§ 433 ff. BGB,
- der Werkvertrag, §§ 631 ff. BGB und
- der Mietvertrag, §§ 535 ff. BGB.

² Abgeleitet von „Synallagma“; Synallagma bezeichnet das Gegenseitigkeits- oder Austauschverhältnis zweier Leistungen beim Vertrag.

2.3. Fehlender Leistungsaustausch

Ein Geschäftsvorfall beinhaltet umsatzsteuerrechtlich keinen Leistungsaustausch, wenn es an einer der genannten Voraussetzungen des Leistungsaustausches fehlt. Diese Gründe für einen nicht steuerbaren Tatbestand können durch folgende nicht erfüllte Tatbestandsmerkmale des Leistungsaustausches gegeben sein:

- es sind bei einem Leistungsaustausch keine zwei Beteiligten vorhanden;
- Leistung und Gegenleistung stehen sich nicht gegenüber;
- zwischen den erbrachten Leistungen besteht kein wechselseitiger Zusammenhang.

In den nachfolgenden Textziffern sind einige Tatbestände mit fehlendem Leistungsaustausch dargestellt.

2.3.1. Personalgestellungen und -überlassungen

☞ A 1.1 Abs. 16 UStAE

Personalgestellungen und -überlassungen gegen Entgelt, auch gegen Aufwenderersatz, erfolgen grundsätzlich im Rahmen eines Leistungsaustausches, vgl. A 1.1 Abs. 16 S. 1 UStAE.

In Sonderfällen fehlt es bei der Freistellung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber (Unternehmer) gegen Erstattung der Aufwendungen, wie etwa Lohnkosten oder Sozialversicherungsbeiträge, aber am Leistungsaustausch.

Beispiel

Freistellung von Arbeitnehmern für Luftschutz- und Katastrophenschutzübungen oder für Kurse der Berufsgenossenschaft zur Unfallverhütung, vgl. A 1.1 Abs. 16 S. 2 Nr. 1 und Nr. 11 UStAE.

Weitere Beispiele, in denen die Personalgestellung und -überlassung gegen Entgelt nicht zum Leistungsaustausch führt, sind im A 1.1 Abs. 16 S. 2 UStAE dargestellt.

Hinweis

Bei der Gestellung von Personal an Nichtunternehmer bestimmt sich der Umsatzort über § 3a Abs. 1 UStG oder ggf. § 3a Abs. 4 S. 2 Nr. 7 UStG.

2.3.2. Schadensersatz

☞ A 1.3 UStAE

2.3.2.1. Echter Schadensersatz

☞ A 1.3 Abs. 1 UStAE

Den Fällen des echten Schadensersatzes gem. § 823 BGB liegt kein umsatzsteuerrechtlicher Leistungsaustausch zugrunde. Entweder wird keine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne erbracht oder es liegt zwar eine solche Leistung vor, es wird jedoch dafür keine Gegenleistung erbracht. Der Schadensersatz wird geleistet, weil der Schädiger nach dem Gesetz oder Vertrag für den Schaden und seine Folgen einzutreten hat, vgl. A 1.3 Abs. 1 S. 1 und 2 UStAE.

Wird der Schadensersatz in Geld gem. § 251 BGB i. V. m. A 1.3 Abs. 1 S. 3 UStAE geleistet, fehlt es zwischen dem Geschädigten und dem Schädiger an einem Leistungsaustausch. Die Geldzahlung ist beim geschädigten Unternehmer somit nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.

Stellt der Schädiger den vorherigen Zustand wieder her, z. B. durch eine Reparatur des beschädigten Gegenstandes (so genannte Naturalrestitution gem. § 249 BGB i. V. m. A 1.3 Abs. 1 S. 3 UStAE), liegt zwar eine Leistung vor, es fehlt aber an der Gegenleistung des geschädigten Unternehmers.

Diese Naturalrestitution ist beim geschädigten Unternehmer somit nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.

Beispiel

Auf einer Betriebsfahrt wird der unternehmerisch genutzte Pkw des selbständigen Notars Huber aus Hamburg auf einer Bundesstraße durch ein unvorsichtiges Überholmanöver des Bankangestellten Maier aus München am Kotflügel beschädigt. Um die Polizei nicht einschalten zu müssen, einigen sich Huber und Maier auf eine Geldzahlung in der Höhe des von Huber geschätzten Schadens i. H. v. 1.000 €. Maier übergibt den Geldbetrag noch an der Unfallstelle in bar an Huber.

Lösung

Die Zahlung des Schädigers Maier stellt beim Unternehmer Huber einen echten Schadensersatz dar, der mangels Leistungsaustausch nicht steuerbar ist, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG i. V. m. A 1.3 Abs. 1 S. 1 bis 3 UStAE und § 251 BGB.

2.3.2.2. Unechter Schadensersatz

☞ A 1.3 Abs. 1 und 13 UStAE

Von Fällen des **unechten Schadensersatzes** spricht man, wenn die gezahlte Entschädigung ein Leistungsentgelt darstellt, vgl. A 1.3 Abs. 1 S. 4 und Abs. 11 S. 1 UStAE. So stellt die Entschädigung, die nach entsprechender Vereinbarung an den Mieter oder Vermieter für die vorzeitige Freimachung der Geschäftsräume und die Aufgabe des noch laufenden Mietvertrages zur Abgeltung aller mit der Rückgabe der Mieträume zusammenhängenden Ansprüche gezahlt wird, keinen Schadensersatz dar. Es liegt vielmehr eine Leistung des Geldempfängers an den Beteiligten, der die Geldentschädigung aufwendet vor, die der Vermietung eines Grundstücks gleichgestellt wird, vgl. A 1.3 Abs. 13 S. 1 UStAE i. V. m. A 4.12.1 Abs. 1 S. 5 UStAE.

Von echtem Schadensersatz ist ebenfalls nicht auszugehen, wenn der Besteller eines Werks, das sich als mangelhaft erweist, vom Auftragnehmer Schadensersatz wegen Nichterfüllung verlangt; die Zahlung des Auftragnehmers stellt vielmehr eine Minderung des Entgelts i. S. d. § 17 Abs. 1 UStG dar, vgl. A 1.3 Abs. 1 S. 5 UStAE.

2.3.2.3. Rückgabe von Leasinggegenständen

Insoweit hat die Finanzverwaltung ihre bisherige Auffassung geändert: Für die Beurteilung von Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit der Beendigung von Leasingverträgen ist entscheidend, ob der Zahlung für den jeweiligen „Schadensfall“ eine mit ihr eng verknüpfte Leistung gegenübersteht. Verpflichtet sich der Leasingnehmer im Leasingvertrag, für am Leasinggegenstand **durch eine nicht vertragsgemäße Nutzung eingetretene Schäden nachträglich einen Minderwertausgleich** zu zahlen, ist diese Zahlung beim Leasinggeber als **Schadensersatz** nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen, vgl. BFH-Urteil vom 20. 03. 2013, XI R 6/11, BStBl. 2014 II S. 206. Ausgleichszahlungen, die darauf gerichtet sind, Ansprüche aus dem Leasingverhältnis an die tatsächliche Nutzung des Leasinggegenstandes durch den Leasingnehmer anzupassen (z.B. **Mehr- und Minderkilometervereinbarungen bei Fahrzeugleasingverhältnissen**) stellen hingegen je nach Zahlungsrichtung zusätzliches **Entgelt** oder aber eine Entgeltminderung für die Nutzungsüberlassung dar. Dies gilt entsprechend für Vergütungen zum Ausgleich von **Restwertdifferenzen** in Leasingverträgen mit Restwertausgleich. Nutzungsentschädigungen wegen verspäteter Rückgabe des Leasinggegenstandes stellen ebenfalls keinen Schadensersatz dar, sondern sind Entgelt für die Nutzungsüberlassung zwischen vereinbarter und tatsächlicher Rückgabe des Leasinggegenstandes, vgl. A 1.3 Abs. 17 S. 1 bis 5 UStAE.

2.3.3. Vertragsstrafen

☞ A 1.3 Abs. 3 UStAE

Werden Entschädigungen wegen der **Verletzung vertraglicher Verpflichtungen** gezahlt, **liegt ein Schadensersatz vor**:

- bei Nichterfüllung gem. §§ 339 und 340 BGB oder
- bei nicht gehöriger Erfüllung gem. §§ 339 und 341 BGB.

Vertragsstrafen, die wegen Nichterfüllung oder wegen nicht gehöriger Erfüllung der Hauptverbindlichkeit gezahlt werden, sind umsatzsteuerrechtlich nicht Leistungsentgelt; sie haben nach A 1.3 Abs. 3 S. 1 UStAE Schadensersatzcharakter.

2.3.4. Kündigung eines Werkvertrags

☞ A 1.3 Abs. 5 S. 1 UStAE

Kündigt der Auftraggeber den Werklieferungsvertrag gem. § 649 BGB, so behält der Werkunternehmer seinen Vergütungsanspruch. Erhält der Werkunternehmer eine solche Vergütung, ohne dem Besteller die bereitgestellten Werkstoffe oder das teilfertige Werk geliefert zu haben, stellt diese Zahlung jedoch kein Entgelt i. S. d. Umsatzsteuerrechts dar, vgl. A 1.3 Abs. 5 S. 1 UStAE.

Es liegt nur dann ein Leistungsaustausch vor, wenn der Werkunternehmer Leistungen teilweise erbracht (⇒ teilfertiger Gegenstand einer Werklieferung oder bereits gelieferte Werkstoffe) und dafür vom Auftraggeber Zahlungen erhalten hat.

2.3.5. Kosten des gerichtlichen Mahnverfahrens, Verzugszinsen, Fälligkeitsszinsen

☞ A 1.3 Abs. 6 UStAE

Folgende Aufwendungen sind nach A 1.3 Abs. 6 UStAE mangels Leistungsaustausch nicht steuerbar:

- Kosten des gerichtlichen Mahnverfahrens,
- Mahngebühren oder Mahnkosten, die ein Unternehmer von säumigen Zahlern erhebt,
- Verzugszinsen und Fälligkeitsszinsen, die ein Unternehmer vereinnahmt.

2.3.6. Zahlungen auf Grund eines Versicherungsvertrags

☞ A 1.3 Abs. 7 UStAE

Zahlungen von Schadensversicherungen, die ein Unternehmer aufgrund eines Versicherungsvertrages erhält, sind echter Schadensersatz, der mangels Leistungsaustausch nicht steuerbar ist, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG. Diese Zahlungen erfolgen aufgrund der Verpflichtung des Versicherers, für einen entstandenen Schaden einzustehen. Soweit es sich um Haftpflichtversicherungen handelt, erfüllt die Versicherung die Ersatzpflicht des Schädigers.

Der Schadensausgleich durch die Versicherung kann umsatzsteuerrechtlich nicht anders beurteilt werden, als wenn der Schädiger selbst Schadensersatz geleistet hätte. Die Gegenleistung des Versicherungsgebers für die Zahlung der Versicherungsprämien ist der allgemeine Versicherungsschutz, den er dem Versicherungsnehmer gewährt. Die Auszahlung der Versicherungssumme im Schadensfall ist lediglich eine Auswirkung des Versicherungsschutzes.

Die Ersatzleistung aufgrund einer Warenkreditversicherung stellt nicht die Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung dar; sie ist vielmehr ein mangels Leistungsaustausch nichtsteuerbarer Schadensersatz, vgl. A 1.3 Abs. 7 UStAE.

2.3.7. Erbschaft

Nach § 1922 BGB geht mit dem Tode einer natürlichen Person aufgrund letztwilliger Verfügung oder im Wege gesetzlicher Erbfolge deren Vermögen als Ganzes auf den oder die Erben über. Dieser erbrechtliche Vorgang ist umsatzsteuerrechtlich mangels eines Leistungsaustausches nicht steuerbar. Der **Übergang der Nachlassgegenstände** vom Erblasser auf den oder die Erben vollzieht sich **kraft Gesetzes** und nicht in einem umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch. Es liegt weder eine Leistung des Erblassers noch eine Gegenleistung des oder der Erben vor.

2.3.8. Schenkung

Da es bei der **echten Schenkung** an einem Entgelt fehlt, liegt kein Leistungsaustausch vor. Der Vorgang der Schenkung ist somit mangels Leistungsaustausch nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG. In den Fällen der Schenkung durch einen Unternehmer greifen bei nichtunternehmerischen Motiven für die Unentgeltlichkeit ggf. die Ersatztatbestände der unentgeltlichen Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b UStG oder § 3 Abs. 9a UStG.

Eine Schenkung **unter Auflage** (§ 525 BGB) beinhaltet dann keinen Leistungsaustausch, wenn die Auflage sich auf den Gegenstand der Schenkung selbst bezieht und vom Beschenkten keinen außerhalb des Schenkungsgegenstandes liegenden Vermögenseinsatz erfordert. Die Auflage stellt in solchen Fällen kein Entgelt für den geschenkten Gegenstand dar, sondern mindert von vornherein den Wert der Schenkung.

Beispiel

Adam und Eva Leistner mit Wohnsitz in München schenken mit Übergang von Nutzen und Lasten zum 01.07.2014 ihrem Sohn Maximilian ein mit Übergang von Nutzen und Lasten zum 01.05.2014 erworbenes Mietwohngrundstück in München mit vier Wohnungen unter der Auflage, ihnen ein Wohnrecht oder den Nießbrauch an einer bisher in dem Mietwohngrundstück leerstehenden Wohnung zu übertragen. Die restlichen drei Wohnungen waren durch die Eheleute Leistner bis zur Schenkung vermietet worden. Diese Vermietung der drei Wohnungen wird durch den Sohn Maximilian fortgeführt.

Lösung

Die Einräumung des beschränkten dinglichen Rechts an der Wohnung stellt kein Entgelt dar, sondern mindert lediglich den Umfang der Schenkung. Der Vorgang der Schenkung ist als nicht steuerbare unentgeltliche Geschäftsveräußerung im Ganzen zu beurteilen, die nach § 1 Abs. 1a S. 1 UStG nicht steuerbar ist.

Verpflichtet hingegen die Auflage den Beschenkten, eine nicht mit dem geschenkten Gegenstand im Zusammenhang stehende Leistung zu erbringen, liegt eine Gegenleistung für die Übertragung des Gegenstandes vor. Eine solche „**gemischte**“ **Schenk**ung beinhaltet somit einen Leistungsaustausch.

Bei der **unechten Schenkung** wird ein Gegenstand hingegeben, um eine Gegenleistung zu erhalten.

Beispiel

Der Fachanwalt für Baurecht A in Bayreuth führt für den selbständig tätigen Bauleiter B aus Bayreuth unentgeltliche Rechtsberatungen durch. Begründet wird die unentgeltliche Rechtsberatung jeweils dadurch, dass B dem Fachanwalt verschiedene Bauunternehmen als Mandanten vermittelt hat.

Lösung

Zwischen A und B liegen sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. 9 S. 1 UStG im Rahmen tauschähnlicher Umsätze gem. § 3 Abs. 12 S. 2 UStG vor. A hat seine Beratungsleistungen an B als Gegenleistungen für die Vermittlungsleistungen des B erbracht.

2.3.9. Zuschuss

Ein **echter Zuschuss** ist gegeben, wenn er im Interesse des leistenden Unternehmers (→ Zuschussempfänger) gewährt wird, ohne eine Leistung an den Zuschussgeber oder einen Dritten abzugelten. Gewährt die öffentliche Hand aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen einen Zuschuss, ist der Vorgang mangels eines Leistungsaustauschs nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.

Beispiel für fehlenden Leistungsaustausch bei echten Zuschüssen

Zuschusszahlungen der Bundesagentur für Arbeit an bestimmte Unternehmer zu den Löhnen und Ausbildungsvergütungen oder zu den Kosten für Arbeitserprobung und Probebeschäftigung, vgl. A 10.2 Abs. 7 UStAE.

Ein **unechter Zuschuss** ist gegeben, wenn ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem leistenden Unternehmer (Zuschussempfänger) und dem Zahlenden besteht.

Beispiel für einen unechten Zuschuss

Zuschusszahlungen einer Gemeinde an einen eingetragenen Verein zur vertragsgemäßen Durchführung einer Werbeveranstaltung in der Vorweihnachtszeit, vgl. A 10.2 Abs. 2 UStAE.

Klausurproblem fehlender Leistungsaustausch und gesonderter Ausweis der Umsatzsteuer in der Rechnung

Wird in einer Rechnung trotz fehlenden Leistungsaustausches Umsatzsteuer offen ausgewiesen, denken Sie bitte an § 14c UStG, der im entsprechenden Lehrbrief noch gesondert dargestellt wird.

2.3.10. Innerbetriebliche Vorgänge (Innenumsätze)

Ein steuerbarer **Leistungsaustausch liegt jedoch nicht vor, wenn sich der Vorgang innerhalb des einheitlichen Unternehmens eines Unternehmers vollzieht**. Hat ein Unternehmer mehrere Betriebe (Tätigkeitsbereiche) und werden von einem Betriebsteil, z. B. einem Haushaltswarenhandel, an einen anderen Betriebsteil, z. B. ein vermietetes Mietwohngrundstück, gegenseitige Leistungen erbracht, liegt ein Leistungsaustausch nicht vor. Es ist somit, mangels eines Leistungsaustausches, ein nicht steuerbarer innerbetrieblicher Vorgang gegeben, vgl. A 2.7 Abs. 1 S. 3 UStAE und Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.

Beispiel

Konrad Ritter ist in Nürnberg als selbständiger Architekt tätig. An seinem Wohnsitz in Nürnberg ist Konrad Ritter des Weiteren als selbständiger Autor von Romanen tätig. Konrad Ritter verkauft im Oktober 2014 einen Computer (bestehend aus einem Laptop und einem Laserdrucker) für 1.800 € aus seinem Architekturbüro an seinen Tätigkeitsbereich als selbständiger Romanautor. Noch im Oktober 2014 überweist Konrad Ritter vom Girokonto, welches er für den Zahlungsverkehr als Romanautor nutzt 1.800 € auf das Girokonto des Architekturbüros.

Lösung

Konrad Ritter ist Unternehmer, weil er eine gewerbliche bzw. berufliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt, § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG. Sein Unternehmen umfasst sowohl die Tätigkeit als selbständiger Architekt als auch die Tätigkeit als selbständiger Romanautor, § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG.

Der Verkauf des Personalcomputers vom Betriebsteil Architekturbüro an den Betriebsteil Romanautor stellt mangels Leistungsaustausch einen nicht steuerbaren innerbetrieblichen Vorgang dar, vgl. A 2.7 Abs. 1 S. 3 UStAE und Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.

Ebenso sind im Falle einer Organschaft Leistungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft mangels eines Leistungsaustausches nicht steuerbare innerbetriebliche Vorgänge nach A 2.7 Abs. 1 S. 3 UStAE, da die Organgesellschaft trotz ihrer zivilrechtlichen Selbständigkeit umsatzsteuerrechtlich Bestandteil des Organträgers ist, § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG.

Aus der Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen bzw. innerbetrieblichen Vorgängen leiten sich die folgenden **Rechtsfolgen** ab, die Sie im Rahmen der Klausur bei entsprechenden Problemen auch zu kommentieren haben:

Klausurtechnik Innenumsätze

- *Rechnungen innerhalb des einheitlichen Unternehmens sind unternehmensinterne Buchungsbelege, vgl. A 14.1 Abs. 4 S. 2 UStAE.*
- *Die in den vorgenannten Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge werden vom rechnungsausstellenden Unternehmensteil nicht gem. § 14c Abs. 2 UStG geschuldet, vgl. A 14.1 Abs. 4 S. 3 UStAE.*
- *Die in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge berechtigen den rechnungsempfangenden Unternehmensteil nicht zum Vorsteuerabzug gem. § 15 UStG, vgl. A 15.2a Abs. 12 S. 1 UStAE.*

3. Leistungsaustausch bei Personenvereinigungen

☞ A 1.4 UStAE, A 1.6 UStAE

3.1. Leistungen zwischen Personenvereinigungen und ihren Anteilseignern

3.1.1. Begriff der Personenvereinigung

Der Begriff Personenvereinigung umfasst sowohl juristische Personen (→ Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereine) als auch Personengesellschaften (→ Offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften) und sonstige Personenzusammenschlüsse verschiedenster Art (→ Gesellschaften des bürgerlichen Rechts).

3.1.2. Leistungsbeziehungen zwischen Personenvereinigungen und Mitgliedern

Bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen Personenvereinigungen und ihren Mitgliedern ist zunächst davon auszugehen, dass die Personenvereinigung (→ Personengesellschaft, Gemeinschaft) und die Mitglieder (→ Gesellschafter, Teilhaber an einer Gemeinschaft) umsatzsteuerrechtlich zwei verschiedene Beteiligte sind. Den ertragsteuerlichen Begriff „Mitunternehmerschaft“ kennt das Umsatzsteuerrecht nicht. Es trennt vielmehr deutlich zwischen Gesellschaft und Gesellschafter als jeweils selbständiges Rechtssubjekt.

Zwischen der Personenvereinigung und ihren Mitgliedern können daher Lieferungen und sonstige Leistungen im Rahmen eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches bewirkt werden, wobei es sich um Leistungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage oder um Leistungen handeln kann, die nicht auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen, vgl. A 1.6 Abs. 1 S. 1 UStAE.

3.2. Leistungen des Vereines an die Mitglieder

3.2.1. Derzeitige Rechtslage

Leistungen von Vereinen, die entsprechend den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung unter Einsatz des Aufkommens an **echten Mitgliedsbeiträgen** zur Erreichung ihrer Gemeinschaftszwecke erbracht werden, sind nicht steuerbar. Sie werden nicht im Rahmen eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches ausgeführt, weil sie nicht zweckgerichtet zur Erzielung der Mitgliederbeiträge bestimmt sind, vgl. A 1.4 Abs. 1 UStAE i. V. m. A 2.10 Abs. 1 UStAE.

Bei Wahrnehmung der in der Satzung vorgesehenen gemeinschaftlichen Belange übt der jeweilige Verein keine unternehmerische Tätigkeit aus, vgl. A 2.10 Abs. 1 S. 2 UStAE. Dementsprechend ist der Verein kein Unternehmer i. S. d. § 2 UStG.

Beispiel

Der Tischtennisverein Blau-Weiß Bamberg stellt seinen Mitgliedern vereinseigene Tischtennisplatten zur Verfügung und führt vierteljährlich Turniere für Mitglieder durch. Das jeweilige Mitglied zahlt einen Jahresbeitrag i. H. v. 60 € (Erwachsene) und 36 € (Schüler und Studenten).

Lösung

Die Leistungen des Tischtennisvereins Blau-Weiß Bamberg an die Mitglieder sind mangels Entgelt nicht steuerbar. Die von den Mitgliedern jeweils gezahlten Mitgliedsbeiträge sind dazu bestimmt, dem Verein die Erfüllung der satzungsgemäßen Zwecke zu ermöglichen.

Echte Mitgliedsbeiträge liegen vor, wenn sie ohne Rücksicht auf die tatsächliche oder vermutete Inanspruchnahme der Vereinstätigkeit durch die einzelnen Mitglieder entweder für alle Mitglieder gleich hoch sind oder nach einem für alle Mitglieder verbindlichen Maßstab bemessen werden.

Die Gleichheit ist nach A 1.4 Abs. 2 UStAE auch dann gewahrt, wenn die Beiträge nach einer für alle Mitglieder einheitlichen Staffel erhoben werden oder die Höhe der Beiträge nach persönlichen Merkmalen der Mitglieder (z. B. Lebensalter, Vermögen, Einkommen) abgestuft wird.

Soweit die Personenvereinigung gegenüber einzelnen oder allen Mitgliedern den Belangen der Einzelnen dienende **Sonderleistungen** gegen Sonderzahlung erbringt, die sich an der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme ihrer Leistung bemisst, liegt nach A 1.4 Abs. 7 S. 1 UStAE ein steuerbarer Leistungsaustausch vor.

Beispiel

Der Lohnsteuerhilfeverein Bayreuth übernimmt es, gegen Zahlung eines Jahresbeitrages von 50 € für die Mitglieder den Lohnsteuer-Jahresausgleich zu beantragen und sie in einem Rechtsbehelfsverfahren zu vertreten.

Lösung

Die Mitgliedsbeiträge sind Entgelte für steuerbare und steuerpflichtige Leistungen der Vereinigung. Die Tätigkeit des Vereins dient den Sonderinteressen seiner Mitglieder, vgl. A 1.4 Abs. 3 S. 1 UStAE.

3.2.2. Rechtsprechung des EuGH

Mit seinem Urteil vom 21.03.2002 hat der EuGH (Rs. C-174/00 - Kennemer Golf & Country Club³) entschieden, dass die Jahresbeiträge der Mitglieder eines Sportvereins die Gegenleistung für die von diesem Verein erbrachten Dienstleistungen darstellen können, auch wenn diejenigen Mitglieder, die die Einrichtungen des Vereins nicht oder nicht regelmäßig nutzen, verpflichtet sind, ihren Jahresbeitrag zu zahlen (= steuerbare Umsätze). Der EuGH verwirft mit diesem Urteil die in A 1.4 Abs. 1 UStAE vorgenommene Unterscheidung zwischen echten Mitgliedsbeiträgen und Entgelt für Leistungen, die nur den Sonderbelangen von Mitgliedern dienen.

Nach Auffassung des EuGH besteht der unmittelbare Zusammenhang zwischen den Mitgliedsbeiträgen und den vom Verein erbrachten Leistungen darin, dass der Verein den Mitgliedern Vorteile zur Verfügung stellt, und nicht darin, dass er gezielte Leistungen gegenüber seinen Mitgliedern erbringt.⁴

Da der deutsche Gesetzgeber die in Art. 132 Abs. 1 Buchstabe m MwStSystRL vorgesehene Steuerbefreiung von Sportvereinsleistungen noch nicht in nationales Recht umgesetzt hat, haben Sportvereine jetzt die Wahl zwischen

³ Umsatzsteuerrundschau 2002 Seite 320

⁴ Vgl. auch BFH vom 09.08.2007 – V R 27/04 und BFH vom 11.10.2007 – V R 69/06.

- der Besteuerung der Mitgliedsbeiträge mit Vorsteuerabzugsrecht und
- der Berufung auf die Steuerbefreiung nach der MwStSystRL mit Verzicht auf den Vorsteuerabzug.⁵

Mangels der Umsetzung der o. g. EuGH-Rechtsprechung in nationales Recht, sollten Sie, solange dies der Fall ist, in Klausuren derzeitiges deutsches Recht anwenden und ggf. auf die Rechtsprechung des EuGH hinweisen.

3.3. Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft

3.3.1. Leistungen im Sinne eines Gesellschafterbeitrages

Eine Leistung, die der Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft erbringt, wird nicht im Rahmen eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches ausgeführt, wenn sie als Gesellschafterbeitrag i. S. d. § 706 BGB durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten wird, vgl. A 1.6 Abs. 3 S. 2 UStAE. Die Leistung wird nicht **an** die Gesellschaft (Leistungsaustausch), sondern **für** die Gesellschaft erbracht (Leistungsvereinigung). Der von der Gesellschaft erwirtschaftete Gewinn ist aufgrund des Gesamthandverhältnisses der gemeinsame Gewinn der Gesellschafter. Er ist nach Maßgabe des auf Arbeitseinsatz und / oder Kapitalbeteiligung basierenden Gewinnverteilungsschlüssels auf die Gesellschafter zu verteilen.

Wird im Rahmen der Ergebnisverwendung ein Vorabgewinn gewährt, so stellt dies kein Sonderentgelt dar, wenn die auf den Vorabgewinn getätigte Entnahme bei der Gesellschaft nicht als Aufwand behandelt wurde und die Zuweisung des Vorabgewinns im Rahmen der Gewinnverteilung erfolgt ist, vgl. A 1.6 Abs. 4 Beispiel 3 und S. 4 UStAE.

3.3.2. Leistungen gegen Sonderentgelt

Zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft ist dann ein Leistungsaustausch gegeben, wenn der Gesellschafter eine Leistung gegen Sonderentgelt erbringt. Dabei ist nach A 1.6 Abs. 3 S. 2 UStAE unerheblich, ob die Leistung des Gesellschafters auf gesellschaftsrechtlicher Verpflichtung beruht oder nicht.

Beispiel

Dieter Krauß ist Kommanditist der Krauß KG, die in Würzburg Büromöbel produziert. Im Januar 2014 kauft Krauß beim Autohaus Würzburg einen Neuwagen für 50.000 € zzgl. 9.500 € Umsatzsteuer. Dieses Fahrzeug überlässt er ab Februar 2014 der KG gegen einen angemessenen (kostentragenden) Mietzins i. H. v. monatlich 1.000 € zzgl. 190 € Umsatzsteuer zur Nutzung.

Lösung

Dieter Krauß bewirkt mit der Vermietung des Pkw an die KG sonstige Leistungen, § 3 Abs. 9 S. 1 und 2 UStG. Da diese Leistungen selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen als gewerbliche oder wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werden, ist Dieter Krauß durch die Vermietung Unternehmer gem. § 2 UStG. Die Einnahmenerzielung ist durch das gewährte Sonderentgelt nach A 1.6 Abs. 3 S. 2 UStAE i. V. m. A 1.6 Abs. 7 Beispiel 1 UStAE gegeben.

Eine Leistung gegen **Sonderentgelt liegt** beispielsweise in folgenden Fällen **vor**:

- Wird der Gewinn einer Gesellschaft gem. Gesellschaftsvertrag je Geschäftsjahr an die Gesellschafter nach dem Umfang der erbrachten Leistung verteilt, so handelt es sich umsatzsteuerrechtlich, unabhängig von der Bezeichnung als Gewinnverteilung, um entgeltliche Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft, vgl. A 1.6 Abs. 4 S. 9 UStAE.

⁵ Vgl. Klein, DStR 2008, 1016, 1020.

- Bei der Vermietung eines Wirtschaftsgutes durch den Gesellschafter an die Gesellschaft kann ein Sonderentgelt auch dann angenommen werden, wenn die Miete zunächst nicht ausgezahlt wird, aber als Gesellschaftereinlage auf dem Betriebskonto stehen bleibt. Dementsprechend wird die Miete als Aufwand in der Buchführung der Gesellschaft erfasst, sodann aber dem Gesellschafterkapitalkonto gutgeschrieben, vgl. A 1.6 Abs. 4 S. 10 UStAE.
- Die Vermietung von Gegenständen an eine Gesellschaft gegen eine jährliche Pauschalvergütung beinhaltet umsatzsteuerrechtlich einen Leistungsaustausch. Das gilt auch dann, wenn sich die Höhe der Vergütung bei Änderung von Art, Umfang und Wert der vermieteten Gegenstände nicht ändern sollte, vgl. A 1.6 Abs. 4 S. 10 UStAE.
- Wird die Überlassung von Baugeräten seitens des Bauunternehmers an die Arbeitsgemeinschaft vor der Verteilung des Gewinns entsprechend dem Geräteeinsatz ausgeglichen oder wird der Gewinn entsprechend der Gerätevorhaltung aufgeteilt, obwohl sie laut Vertrag „kostenlos“ zu erbringen ist, handelt es sich im wirtschaftlichen Ergebnis um besonders berechnete sonstige Leistungen, vgl. A 1.6 Abs. 8 S. 3 UStAE.
- Gleichen die Partner einer Arbeitsgemeinschaft des Baugewerbes ihre Mehr- oder Minderleistungen an Geräteüberlassungen gegenüber dem im Arbeitsgemeinschaftsvertrag bestimmten Soll durch Zahlung des Spitzenbetrages unter sich aus, ohne dass ein solcher Spitzenausgleich außerhalb der Arbeitsgemeinschaft im Arbeitsgemeinschaftsvertrag vereinbart war, so sind die Geräteüberlassungen in vollem Umfang umsatzsteuerrechtlich zu besteuern, vgl. A 1.6 Abs. 8 S. 4 UStAE.

3.3.3. Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber Personengesellschaften

Der geschäftsführende Gesellschafter erbringt gegenüber der Personengesellschaft eine umsatzsteuerbare Leistung, wenn die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gesondert vergütet werden, vgl. A 1.6 Abs. 3 S. 6 UStAE. Für die Steuerbarkeit derartiger Leistungen kommt es, ebenso wie bei allen anderen Gesellschafterbeiträgen, darauf an, ob eine **gewinnabhängige Vergütung** oder ein sog. **Sonderentgelt** vorliegt. Steuerbare entgeltliche Leistungen sind gegeben, wenn sie auf konkreten Leistungsbeziehungen eines Gesellschafters zur Gesellschaft beruhen und auf den Austausch der Leistungen des Gesellschafters gegen Entgelt gerichtet sind. Dabei darf es sich nicht um Leistungen handeln, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten sind.

- Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen, die eine GmbH als Gesellschafterin für eine GbR aufgrund eines Geschäftsbesorgungsvertrages gegen Vergütung ausführt, sind umsatzsteuerbar, vgl. BFH-Urteil vom 06.06.2002, BStBl. II 2003, 36.
- Eine Leistung gegen Entgelt liegt vor, wenn ein Geschäftsführer gegen Aufwendersatz tätig wird; das gilt auch dann, wenn ein Unternehmer für einen Anderen als Geschäftsführer **ohne** Auftrag tätig wird, und von ihm nach § 683 BGB den Ersatz seiner Aufwendungen verlangen kann. Das gilt auch für Vereine, die nach dem Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG) Unternehmer bei Verstößen gegen das UWG abmahnen und dafür Abmahngebühren von diesem Unternehmer erhalten, soweit dieser Verein für den abgemahnten Unternehmer als Geschäftsführer ohne Auftrag tätig wird, vgl. BFH-Urteil vom 16.01.2003, BStBl. II 2003, 732.

Beispiel

Die Steuerberater Peter und Claudia Wagner haben sich nach bestandener Steuerberaterprüfung ab dem 01.05.2014 zur gemeinsamen Berufsausübung in der Rechtsform einer GbR in Bamberg zusammengeschlossen. Peter Wagner wird die Geschäftsführung der GbR übertragen. Um den damit verbundenen höheren Arbeitsaufwand entsprechend zu berücksichtigen, erhält Peter Wagner vorab eine monatliche Geschäftsführungsvergütung i. H. v. 1.500 € zzgl. 285 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer. Der nach Auszahlung der Geschäftsführungsvergütung verbleibende Gewinn wird auf die Ehegatten Wagner zu gleichen Teilen verteilt.

Lösung

Die Gesellschafterstellung allein führt bei den Ehegatten Peter und Claudia Wagner nicht zur Unternehmerieigenschaft gem. § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG, da es zwischen den Gesellschaftern und der GbR aufgrund der gewinnabhängigen Vergütung zu keinem steuerbaren Leistungsaustausch kommt, vgl. A 2.3 Abs. 2 S. 1 UStAE.

Der Gesellschafter Peter Wagner wird jedoch mit der Übernahme der Geschäftsführung zum Unternehmer gem. § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG. Er führt mit der gesondert entlohnten Geschäftsführungsleistung (zu Lasten des Geschäftsergebnisses der GbR) an die GbR eine steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 S. 1 UStG i. V. m. § 3a Abs. 2 UStG) aus, die in Form von mtl. Teilleistungen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 3 UStG erbracht wird. Als Entgelt ist nach § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG das Entgelt i. H. v. 1.500 € anzusetzen. Die mtl. Umsatzsteuer beträgt für Peter Wagner 285 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG.

Die GbR kann unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 UStG die monatlich gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer i. H. v. 285 € als Vorsteuer geltend machen, wenn Peter Wagner gegenüber der GbR mtl. gem. § 14 UStG abrechnet.

3.3.4. Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber Kapitalgesellschaften

Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich nicht selbständig tätig, § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Nach dem BFH-Urteil vom 10.03.2005 (BStBl. II 2005, 730) kann ein GmbH-Geschäftsführer unter bestimmten Voraussetzungen allerdings auch selbständig tätig sein, vgl. A 2.2 Abs. 2 S. 4 und 5 UStAE.

In dem Sachverhalt des vorgenannten BFH-Urteils beruhte die Tätigkeit einer GmbH auf den Erfindungen und Patenten der natürlichen Person M. Dieser M war gleichzeitig als Geschäftsführer der GmbH tätig. M erhielt für seine Geschäftsführungstätigkeit ein monatliches Pauschalhonorar zuzüglich Umsatzsteuer. Obwohl der Geschäftsführer M Organ der GmbH war, ist es ihm umsatzsteuerrechtlich bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen (Bestimmung des Zeitumfangs, des Orts der Tätigkeit und auch die Entscheidungsfreiheit über den Zeitpunkt der zu erbringenden Vertretungsleistung) möglich, durch die Vertretungsleistung selbständig tätig zu sein.

3.3.5. Leistungsaustausch bei Innengesellschaften

Die Innengesellschaft tritt als solche nach außen nicht auf. Es tritt jeweils nur ein Gesellschafter im eigenen Namen auf, wobei aber zumeist das abgeschlossene Geschäft im Innenverhältnis auf gemeinsame Rechnung der Gesellschafter der Innengesellschaft geht. Im Innenverhältnis haben sich alle Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszwecks verpflichtet. Die jeweiligen gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen sehen vor, dass die Bestimmungen über die Geschäftsführung, über Kontrollrechte, die Beitragspflicht und die Gewinn- und Verlustbeteiligung anzuwenden sind.

Zu den Innengesellschaften zählen:

- die **Meta-Verbindung**, vgl. A 2.1 Abs. 5 S. 4 UStAE

Den Meta-Verbindungen liegen Vereinbarungen zweier oder mehrerer Unternehmer zugrunde, Waren oder Wertpapiere auf gemeinsame Rechnung anzuschaffen oder herzustellen und zu vertreiben und den aus den Geschäften erzielten Erlös zu verteilen.

- die **Gewinn-Poolung**, vgl. nach A 2.1 Abs. 5 S. 5 UStAE
Eine Gewinn-Poolung liegt vor, wenn mehrere Unternehmer, die ihre Geschäfte nach außen im eigenen Namen betreiben und, im Gegensatz zur Meta-Verbindung, nicht in einem Leistungsaustauschverhältnis zueinander stehen, aufgrund interner Absprachen ihre Erlöse nach Abzug der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ganz oder teilweise nach einem bestimmten Schlüssel untereinander aufteilen.
- die **Stille Gesellschaft** gem. §§ 230 ff. HGB, vgl. A 2.1 Abs. 5 S. 3 UStAE
Der typischen wie der atypischen stillen Gesellschaft fehlt nach A 2.1 Abs. 5 S. 1 und 3 UStAE mangels Auftretens nach außen die Unternehmereigenschaft. Bei diesen Innengesellschaften bewirken nur die einzelnen Beteiligten Umsätze.
Die Leistung, die der stille Gesellschafter mit seiner Vermögenseinlage in das Handelsgewerbe eines anderen erbringt, ist vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung (vgl. EuGH-Urteil vom 26.06.2003, Rs. C-442/01 - KapHag Renditefonds, vgl. Textziffer 3.4.1.) nicht umsatzsteuerbar, sofern sie in einer Kapitalüberlassung besteht.

Beispiel

Anton Gruber mit Wohnsitz in München beteiligt sich mit einer Einlage von 200.000 € als stiller Gesellschafter am Möbelgroßhandel seines Schwagers Walter Müller in Augsburg. Der stille Gesellschafter Gruber ist mit 20 % am Gewinn und Verlust des Großhandels beteiligt.

Lösung

Unternehmer des Möbelhandels ist gem. § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG Walter Müller, da er eine gewerbliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt.

Die Leistung des stillen Gesellschafters Anton Gruber in der Geldhingabe ist vor dem Hintergrund des o. g. EuGH-Urteils vom 26.06.2003 nicht steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.

Wird die Vermögenseinlage hingegen nach § 230 Abs. 1 HGB in **Diensten** erbracht, liegt eine umsatzsteuerbare Leistung des stillen Gesellschafters gegenüber dem Inhaber des Handelsgeschäfts vor.

3.4. Gründung von Gesellschaften

3.4.1. Rechtsprechung (analoge Anwendung für Kapitalgesellschaften)

Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 26.06.2003 (Rs. C-442/01 - KapHag Renditefonds⁶) entschieden, dass eine Personengesellschaft bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage oder in analoger Anwendung gegen Erbringung einer Sacheinlage **keine** entgeltliche Dienstleistung an den Gesellschafter erbringt, vgl. A 1.1 Abs. 15 S. 1 UStAE. Zur Begründung verweist der EuGH auf seine ständige Rechtsprechung, wonach der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen sowie die Veräußerung solcher Beteiligungen nicht als unternehmerische Tätigkeit angesehen werden, vgl. A 2.3 Abs. 2 S. 1 UStAE. Dieser Rechtsauffassung ist die Finanzverwaltung durch das BMF-Schreiben vom 04.10.2006 (BStBl. I 2006, 614) gefolgt.

Der Gewährung der Gesellschaftsrechte durch die Gesellschaft (= sonstige Leistung), die aufgrund der KapHag Renditefonds-Entscheidung als nicht umsatzsteuerbar angesehen wird, steht entweder eine Bareinlage oder eine Sacheinlage der Gründungsgesellschafter gegenüber:

⁶ Umsatzsteuerrundschau 2003 Seite 443

- Die **Bareinlage** des Gründungsgesellschafters ist als bloße Geldentrichtung keine Leistung des Gesellschafters im umsatzsteuerlichen Sinne.

Somit erbringt die Personengesellschaft bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage keine steuerbare Leistung. Der Geldbetrag wird nicht für den Erhalt der Gesellschaftsanteile gezahlt, sondern in Erfüllung der erst in Folge dieses Erwerbes entstandenen allgemeinen Pflicht, den Zweck der Gesellschaft zu fördern.

- Werden dagegen **Sacheinlagen** der Gründungsgesellschafter als steuerbare und ggf. auch steuerpflichtige Leistungen erbracht, liegen bei dem Gründungsgesellschafter tauschähnliche Umsätze gem. § 3 Abs. 12 S. 2 UStG, ggf. mit Baraufgabe, vor, vgl. A 1.6 Abs. 2 S. 4 UStAE.

Beispiel

Die bisher selbständig tätigen Architekten Karl Mann und Richard Marx schließen sich zum 01.07.2014 in Nürnberg zu der Mann und Marx Sozietät zusammen, die Großaufträge für Kommunen übernimmt. Der Gründungsgesellschafter Karl Mann bringt sein bisher als Einzelunternehmen in Nürnberg betriebenes Architekturbüro im gemeinen Wert von 150.000 € ein. Der Gründungsgesellschafter Richard Marx leistet eine Bareinlage i. H. v. 150.000 € an die GbR.

Lösung

Richard Marx

Die GbR bewirkt nach dem BMF-Schreiben vom 04.10.2006 und A 1.1 Abs. 15 S. 1 UStAE i. V. m. A 1.6 Abs. 2 UStAE mit der Ausgabe des Gesellschaftsanteils eine nicht steuerbare Leistung an den Gründungsgesellschafter Marx, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.

Marx bewirkt mit der Bareinlage keine wirtschaftliche Leistung i. S. d. UStG; die Bareinlage ist daher nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.

Karl Mann

Die GbR bewirkt nach dem BMF-Schreiben vom 04.10.2006 und A 1.1 Abs. 15 S. 1 UStAE i. V. m. A 1.6 Abs. 2 UStAE mit der Ausgabe des Gesellschaftsanteils eine nicht steuerbare Leistung an den Gründungsgesellschafter Mann, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.

Der Gründungsgesellschafter Mann bewirkt an die GbR eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen, § 1 Abs. 1a UStG; dies findet im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes nach § 3 Abs. 12 S. 2 UStG statt.

3.5. Aufnahme eines Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft

3.5.1. Allgemeines

Nimmt eine bestehende Gesellschaft weitere Gesellschafter auf, bleibt die Identität der Gesellschaft als Unternehmer i. S. d. § 2 UStG bestehen. Dieser Vorgang ist umsatzsteuerrechtlich nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG. Die Verfügungsmacht über das Unternehmensvermögen verbleibt nach wie vor bei der Gesellschaft.

3.5.2. Leistung der Gesellschaft

Die Gesellschaft erbringt mit der Gewährung des Gesellschaftsanteils eine sonstige Leistung, die nach den Grundsätzen des EuGH-Urteils vom 26.06.2003 (Rs. C-442/01 - KapHag Renditefonds) gegen Erbringung einer Bareinlage des eintretenden Gesellschafters nicht steuerbar ist, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.

3.5.3. Gegenleistung des neuen Gesellschafters

Die Gegenleistung des neuen Gesellschafters in der Form einer Bareinlage ist eine nicht steuerbare Leistung, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG. Es handelt sich um keine wirtschaftliche Leistung i. S. d. UStG.

Wenn der eintretende Gesellschafter eine Sacheinlage aus einem Unternehmensvermögen einbringt, liegt insoweit durch den Gesellschafter eine gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG steuerbare und regelmäßig auch steuerpflichtige Leistung im Rahmen tauschähnlicher Umsätze nach § 3 Abs. 12 S. 2 UStG (eventuell mit Baraufgabe nach A 10.5 Abs. 1 S. 8 UStAE) vor, vgl. A 1.6 Abs. 2 S. 4 UStAE.

3.6. Austritt eines Gesellschafters aus einer bestehenden Gesellschaft

3.6.1. Allgemeines

Scheidet aus einer bestehenden Gesellschaft ein Gesellschafter aus, bleibt die Identität der Gesellschaft als Unternehmer i. S. d. § 2 UStG bestehen. Dieser Vorgang ist umsatzsteuerrechtlich nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG. Die Anteile des ausscheidenden Gesellschafters wachsen gem. § 738 Abs. 1 S. 1 BGB den übrigen Gesellschaftern an.

Wird bei der **Auflösung einer zweigliedrigen Personengesellschaft** jedem Gesellschafter der eine von zwei Betrieben der Gesellschaft überlassen, kann

- eine Teilung des Unternehmens in zwei selbständige Unternehmen oder
- eine Fortführung des Unternehmens durch einen der beiden Gesellschafter

vorliegen.

Die umsatzsteuerrechtliche Entscheidung hängt davon ab, ob Wesen, Struktur und Inhalt des bisherigen Unternehmens geändert wird, vgl. BFH-Urteil vom 26.10.1968 (BStBl. II 1968, 247):

- Im Urteilsfall des BFH vom 26.10.1968 betrieb eine OHG in gemieteten Räumen in den Städten A und B jeweils einen Rauchwarengroßhandel. Die Gesellschafter A und B wickelten die Auseinandersetzung derart ab,
- dass die Forderungen über ein Abwicklungskonto eingezogen wurden und zur Begleichung von Verbindlichkeiten der OHG verwendet wurden,
 - dass der Warenbestand aufgeteilt wurde,
 - dass das Inventar und die Fahrzeuge der Gesellschafter B übernahm und
 - dass die übrigen Vermögensgegenstände dem A verblieben.

Der Gesellschafter A führte unter der Firma der OHG den Rauchwarengroßhandel als Einzelunternehmen in der Stadt A fort. Der Gesellschafter B betrieb unter eigener Firma den Rauchwarengroßhandel in der Stadt B.

☞ Nach Auffassung des BFH war durch die Auflösung der Gesellschafter die Struktur, das Wesen und der Inhalt des von A unter der bisherigen Firma fortgeführten Unternehmens nicht berührt. Damit besteht das bisherige Unternehmen unter Ausscheiden des Gesellschafters B weiter fort.

- Im Urteilsfall des BFH vom 17.11.1960 (BStBl. II 1961, 86) waren A und B Gesellschafter einer OHG, die eine Strickwarenfabrik und einen Textilwareneinzelhandel betrieben. Diese Gesellschaft wurde zwischen den beiden Gesellschaftern dergestalt aufgeteilt, dass der Gesellschafter A die Strickwarenfabrik und der Gesellschafter B den Textilwareneinzelhandel fortführte.

☞ Nach der Auffassung des BFH lag kein Fortbestehen des Unternehmens unter Ausscheiden eines der beiden Gesellschafter vor, sondern es wurde die Auflösung des alten Unternehmens und die Verteilung des Gesellschaftsvermögens an die Gesellschafter angenommen. Der Fabrikbetrieb bildete den Hauptbestandteil der früheren OHG und hatte sich durch die Abtrennung des nicht unbedeutenden Handelsbetriebes in Struktur, Wesen und Inhalt geändert.

3.6.2. Leistungen der Gesellschaft

Erhält ein ausscheidender Gesellschafter im Rahmen seines Ausgleichsanspruchs Gegenstände des Unternehmensvermögens der Gesellschaft, führt die Gesellschaft insoweit steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen aus.

3.6.3. Leistungen des Gesellschafters

a) Der ausscheidende Gesellschafter ist kein Unternehmer

Veräußert ein Gesellschafter seinen Anteil an der Gesellschaft an einen Dritten, bedarf er bei der Personengesellschaft gem. § 143 Abs. 2 HGB und § 162 Abs. 3 HGB der Zustimmung der übrigen Gesellschafter.

Da der Gesellschafter in seiner Eigenschaft als Mitunternehmer im ertragsteuerlichen Sinne kein Unternehmer nach § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG ist, ist der Veräußerungsvorgang beim ausscheidenden Gesellschafter nicht steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.

b) Der ausscheidende Gesellschafter ist Unternehmer

Ist der ausscheidende Gesellschafter außerhalb der Gesellschaft Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG **und** befand sich der Gesellschaftsanteil im Unternehmensvermögen, stellt der Verkauf eine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 S. 1 UStG dar. Dieser Umsatz ist ggf. steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG, aber gem. § 4 Nr. 8 UStG steuerfrei. Der verkaufende Unternehmer kann aber den Verzicht auf die Steuerbefreiung im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten des § 9 Abs. 1 UStG gegenüber dem Erwerber aussprechen.

4. Einheitlichkeit der Leistung

☞ A 3.10 UStAE

Klausurhinweis

Die Themenbereiche „Einheitlichkeit der Leistung“ und „umsatzsteuerrechtliche Nebenleistungen“ müssen Sie beherrschen, da diese sehr oft in Klausuren von Bedeutung sind. Sie müssen in der Lage sein zu erkennen, ob mehrere selbständige, getrennt zu beurteilende Einzelleistungen vorliegen oder ob eine einheitliche Leistung, d. h. Hauptleistung in Verbindung mit einer unselbständigen Nebenleistung, gegeben ist.

4.1. Allgemeines

Besteuerungsgegenstand der Umsatzsteuer ist grundsätzlich die einzelne entgeltliche Leistung eines Unternehmers. Die Erfüllung bürgerlich-rechtlich selbständiger Leistungen führt zu umsatzsteuerrechtlich selbständigen Leistungen. Steuerbarkeit, Steuerpflicht und Steuersatz sind für jede selbständige Leistung gesondert zu bestimmen.

Beispiele

Der Maschinenfabrikant A aus Rosenheim verkauft im Oktober 2014 vier Baumaschinen an den Bauunternehmer B aus Kulmbach.

Aufgabe

Wie viele Umsätze führt der Unternehmer A an den Abnehmer B aus?

Lösung

Der Fabrikant A bewirkt an den Abnehmer B vier selbständige Lieferungen gem. § 3 Abs. 1 UStG. A hat B an vier Gegenständen die Verfügungsmacht verschafft.

4.2. Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung

Nach dem aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgenden Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung **dürfen einheitliche wirtschaftliche Vorgänge umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich nicht in mehrere selbstständige Leistungen zerlegt werden**, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und ein einheitliches Ganzes bilden, vgl. A 3.10 Abs. 3 S. 1 UStAE.

Dieser Grundsatz ist dann von praktischer Bedeutung, wenn z. B. einzelne Leistungsteile, für sich betrachtet, steuerbar, andere nicht steuerbar oder einige steuerpflichtig, andere steuerfrei sind oder wenn die Einzelleistungen verschiedenen Steuersätzen unterliegen.

Eine einheitliche Leistung kommt allerdings nur dann in Betracht, wenn sie durch einen Unternehmer gegenüber derselben Person erbracht wird.

Es ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob ein Unternehmer an einen Abnehmer mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt. Dabei ist **auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen**, vgl. A 3.10 Abs. 1 S. 2 und 3 UStAE.

Mehrere bei einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang ausgeführte Leistungen werden dann als eine einheitliche Leistung, entweder als Lieferung oder als sonstige Leistung, beurteilt, wenn die Leistungsvorgänge ein unteilbares Ganzes darstellen.

Beispiel

Der Großunternehmer Hans Löwe aus München lässt sich auf geschäftlichen und privaten Fahrten von seinem Chauffeur in einem Mercedes der S-Klasse fahren. Das Fahrzeug ist im Januar 2014 angeschafft worden. Die Betriebskosten des Fahrzeugs haben im Jahr 2014 unter Einschluss von Kfz-Steuer und Kfz-Versicherung 17.000 € betragen. Die Personalkosten für den Chauffeur betragen 35.000 €. Die Fahrten für private Zwecke beliefen sich im Jahr 2014 auf 20 % der gesamten Fahrleistung.

Lösung

*Es ist die Frage zu klären, ob die Verwendung eines Gegenstandes des Unternehmensvermögens i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG oder die Entnahme einer sonstigen Leistung gem. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vorliegt. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, wie der Sachverhalt bei entsprechender Ausführung an einen Dritten zu beurteilen wäre. Bei der Nutzung eines Fahrzeugs mit Chauffeur **steht die vom Chauffeur erbrachte Dienstleistung im Vordergrund**, so dass eine Wertabgabe in Form einer sonstigen Leistung gem. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG anzunehmen ist, vgl. A 3.5 Abs. 1 UStAE.*

*Im vorliegenden Sachverhalt ist eine **einheitliche Leistungsentnahme** gegeben, vgl. A 3.3 Abs. 5 S. 4 UStAE. Eine Aufspaltung des Vorgangs in eine unentgeltliche Wertabgabe durch Verwendung eines unternehmerischen Gegenstandes - Verwendung des betrieblichen Pkw für Privatfahrten gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG - und eine Wertabgabe in Form einer sonstigen Leistung - Dienstleistung des Chauffeurs gem. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG - ist nicht vorzunehmen.*

Leistungsteile sind umsatzsteuerrechtlich dann nicht als Einheit zu behandeln, wenn sie wirtschaftlich nicht zusammengehören. Ebenso führt die dem Leistungsempfänger aufgezwungene Koppelung mehrerer Leistungen allein nicht zu einer einheitlichen Leistung.

Entgeltliche Leistungen verschiedener Unternehmer sind auch dann jeweils für sich zu beurteilen, wenn sie gegenüber demselben Leistungsempfänger erbracht werden und die weiteren Voraussetzungen für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung erfüllt sind, vgl. A 3.10 Abs. 4 S. 1 und 2 UStAE.

4.3. Haupt- und Nebenleistung

Verschiedene Leistungen können umsatzsteuerrechtlich auch dann einheitlich zu beurteilen sein, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen. **Nebenleistungen teilen grundsätzlich das Schicksal der Hauptleistung.**

Als Nebenleistungen für **Lieferungen** sind z. B. der Warentransport, die Verpackung, die Montage anzusehen, vgl. A 3.10 Abs. 5 S. 1 UStAE.

Als Nebenleistungen für die **Vermietung und Verpachtung**⁷ kommen insbesondere in Betracht:

- Hausmeisterleistungen,
- Flur- und Treppenreinigung/Gartenpflege und
- der Betrieb einer Gemeinschaftsantennenanlage.

Das gilt selbst dann, wenn für die Nebenleistung ein besonderes Entgelt verlangt und entrichtet wird.

Unselbständige Nebenleistungen, die „umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung teilen“, sind Leistungen, die nach A 3.10 Abs. 5 UStAE und A 4.12.1 Abs. 5 UStAE:

- im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich sind,
- mit der Hauptleistung eng zusammenhängen,
- die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und
- üblicherweise mit der Hauptleistung („in ihrem Gefolge“) vorkommen.

Davon ist insbesondere auszugehen, wenn die Leistung für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Klausurtechnik unselbständige Nebenleistung / mehrere selbständige Einzelleistungen

Unselbständige Nebenleistung

- *Beim **Transport der Ware im Zusammenhang mit einer Lieferung** handelt es sich z. B. um eine unselbständige Nebenleistung, die umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung teilt, A 3.10 Abs. 5 UStAE.*
- *Falls für Ihren Sachverhalt keine eindeutige und klare Aussage sofort möglich ist, sollten Sie mit Hilfe folgender Punkte abwägen:*

Es liegt eine unselbständige Nebenleistung vor,

- *da die Leistung im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist,*
- *mit der Hauptleistung eng zusammenhängt,*
- *die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und*
- *üblicherweise mit der Hauptleistung („in ihrem Gefolge“) vorkommt.*

Mehrere selbständige Einzelleistungen

*Treffen die oben dargestellten Punkte nicht auf Ihren Sachverhalt zu, liegen mehrere selbständige Einzelleistungen vor. So stellt **z. B. der Verkauf von 4 Baumaschinen 4 Lieferungen** dar. Grenzen Sie mit den dargestellten Merkmalen, falls der Sachverhalt nicht eindeutig ist, negativ die unselbständige Nebenleistung ab und beurteilen Sie dann die mehreren selbständigen Einzelleistungen.*

⁷ Vgl. A 4.12.1 Abs. 5 S. 1 und 2 UStAE.

4.4. Sonderfall Kreditgewährung im Zusammenhang mit Lieferungen oder sonstigen Leistungen

Für die Kreditgewährung im Zusammenhang mit einer Lieferung oder sonstigen Leistung wird auf die Ausführungen in A 3.11 UStAE verwiesen.

Beispiel

Der Baumaschinenhändler A mit Sitz in Regensburg (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten und monatliche Abgabe der Voranmeldungen) verkauft im April 2014 an den Bauunternehmer B mit Sitz in Passau eine Baumaschine für 40.000 € zzgl. 7.600 € gesondert ausgewiesener USt. Die Maschine wird vereinbarungsgemäß durch einen Lkw des A noch im April 2014 nach Passau zu B transportiert; der Verkauf des A erfolgt unter Eigentumsvorbehalt gem. § 449 Abs. 1 BGB. A vereinbart mit B Ratenzahlungen von jeweils 9.520 € (5 Raten); die Ratenzahlungen des B sollten ab 01.05.2014 beginnen. Zusätzlich vereinbart A mit B für die Kreditgewährung einen Teilzahlungszuschlag i. H. v. 4.000 €; der effektive Jahreszins wurde zusätzlich vertraglich mit 10 % vereinbart. Diese 4.000 € sollten von B ebenfalls in 5 Raten in Höhe von jeweils 800 €, beginnend ab 01.05.2014, gezahlt werden. Die Zahlungen des B werden bei A getrennt als Geldeingänge für den Warenverkauf und die Tilgung des Teilzahlungszuschlages abgerechnet.

Aufgabe

Nehmen Sie bitte zur umsatzsteuerrechtlichen Sachbehandlung des Sachverhaltes für den Baumaschinenhändler A Stellung.

Lösung

a) Verkauf Baumaschine

A bewirkt mit dem Verkauf der Baumaschine eine Lieferung, § 3 Abs. 1 UStG. Der Eigentumsvorbehalt ist unbeachtlich, vgl. A 3.1 Abs. 3 S. 4 UStAE. A befördert gem. § 3 Abs. 6 S. 2 UStG; der Umsatzort ist nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG Regensburg. Regensburg ist Inland, § 1 Abs. 2 S. 1 UStG. Der Umsatz von A ist steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG, mangels § 4 UStG steuerpflichtig.

Das Entgelt für den steuerpflichtigen Umsatz beträgt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG 40.000 €; die Umsatzsteuer beträgt 7.600 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Die Steuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums April 2014, § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 UStG i. V. m. A 13.1 Abs. 2 S. 2 UStAE⁸. Steuerschuldner ist der Unternehmer A, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

b) Kreditgewährung

Die Kreditgewährung des A an B ist eine selbstständige sonstige Leistung, § 3 Abs. 9 S. 1 und 2 UStG. Es handelt sich dabei um ein Hilfsgeschäft nach A 2.7 Abs. 2 S. 1 bis 3 UStAE. Die Voraussetzungen des A 3.11 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 bis 3 UStAE

Nr. 1: gesonderte Vereinbarung der Entgelte,

Nr. 2: Angabe des Jahreszinses und

Nr. 3: getrennte Abrechnung der Entgelte für die Warenlieferung und die Kreditgewährung

sind erfüllt. Der Umsatzort für die Kreditgewährung ist gem. § 3a Abs. 2 UStG am Betriebssitz von B in Passau; Passau ist Inland, § 1 Abs. 2 S. 1 UStG. Die Kreditgewährung ist steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG, und nach § 4 Nr. 8a UStG steuerfrei; A hat gegenüber B nicht auf die Steuerbefreiung des § 4 UStG verzichtet. Das Entgelt beträgt für die steuerfreie Kreditgewährung gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG 4.000 €, vgl. A 3.11 Abs. 1 S. 2 UStAE.

⁸ Geändert mit BMF-Schreiben vom 12.12.2013, BStBl. I 2013, 1627.

5. Geschäftsveräußerung

- ☞ § 1 Abs. 1a UStG, A 1.5 UStAE geändert mit BMF-Schreiben vom 11.12.2013 sowie vom 12.12.2013, BStBl. I 2013, 1627

Klausurhinweis

Die Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG müssen Sie in Klausuren erkennen und mit den eventuell auftretenden Problemen, welche am Ende dieses Teils als Klausurtechnik dargestellt sind, anwenden können.

5.1. Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung

Unter bestimmten Voraussetzungen unterliegen Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a S. 1 UStG nicht der Umsatzsteuer.

Eine Geschäftsveräußerung liegt gem. § 1 Abs. 1a S. 1 und 2 UStG vor, wenn:

- ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb
- im Ganzen
- entgeltlich oder unentgeltlich
- an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen
- übereignet oder in eine andere Gesellschaft eingebracht werden.

Sofern diese Voraussetzungen erfüllt sind, tritt der erwerbende Unternehmer gem. § 1 Abs. 1a S. 3 UStG an die Stelle des Veräußerers.

5.1.1. Unternehmen als Ganzes

Der Verkauf bzw. die Übertragung eines Unternehmens im Ganzen besteht in der Übertragung des gesamten Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebs auf einen Käufer / Übernehmer, der ebenfalls Unternehmer ist. Dem Erwerber / Übernehmer wird damit die Möglichkeit verschafft, dieses übertragene Unternehmen in sein bereits bestehendes Unternehmen aufzunehmen und fortzuführen, vgl. A 1.5 Abs. 1 S. 1 UStAE.

Beispiel

C mit Wohnsitz in Bamberg verkauft ein vermietetes Mehrfamilienhaus in Nürnberg mit Übergang der Nutzungen und Lasten zum 01.09.2014 an die Verwaltungs-GmbH Müller mit Verwaltungssitz in Erlangen. Die Verwaltungs-GmbH Müller hat bereits fünf Grundstücke in Nürnberg, welche diese vermietet und verwaltet. Die GmbH übernimmt von C die bestehenden Mietverträge und führt diese fort.

Lösung

Es liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, die gem. § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar ist.

Der Käufer / Übernehmer des Unternehmens kann auch durch die Fortführung des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs seine unternehmerische Tätigkeit beginnen, vgl. A 1.5 Abs. 1 S. 1 UStAE i. V. m. A 2.6 Abs. 1 UStAE.

Beispiel

Der Arbeitnehmer A mit Wohnsitz in Bamberg verkauft ein in seinem Eigentum stehendes, vermietetes Einfamilienhaus in Hirschaid mit Übergang der Nutzungen und Lasten zum 01.07.2014 an die natürliche Person B mit Wohnsitz in Bamberg. B ist ebenfalls als Arbeitnehmer tätig und übernimmt vom Verkäufer A den bestehenden Mietvertrag mit dem Mieter C.

Lösung

B wird ab 01.07.2014 durch die Vermietung seinerseits unternehmerisch tätig, weil diese Vermietung als berufliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG. Es liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen durch A vor, die nicht steuerbar ist, § 1 Abs. 1a UStG.

Entscheidend ist, dass die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs übertragen werden und dass übertragene Vermögensgegenstände ein hinreichendes Ganzes bilden, um dem Erwerber die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit zu ermöglichen, und der Erwerber dies auch tatsächlich tut, A 1.5 Abs. 1 S. 2 UStAE.

Dabei sind im Rahmen einer Gesamtwürdigung die Art der übertragenen Vermögensgegenstände und der Grad der Übereinstimmung oder Ähnlichkeit zwischen den vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten zu berücksichtigen. Für die Geschäftsveräußerung ist es unerheblich, dass der Erwerber nicht den Namen des übernommenen Unternehmens weiter führt; entscheidend ist, dass der Erwerber die Tätigkeit des Veräußerers nunmehr im Rahmen seiner bisherigen eigenen Geschäftstätigkeit fortführt, A 1.5 Abs. 1 S. 3 und 4 UStAE.

Der Fortsetzung der bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit steht es nicht entgegen, wenn der Erwerber den von ihm erworbenen Geschäftsbetrieb in seinem Zuschnitt ändert oder modernisiert. Beabsichtigt der Erwerber jedoch die übernommene Geschäftstätigkeit sofort abzuwickeln, liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, vgl. A 1.5 Abs. 1a S. 1, 2 UStAE.

Ändert der Erwerber seine Verwendungsabsicht hinsichtlich des erworbenen Unternehmens, ist auf die bei der Übertragung bestehende Absicht abzustellen.⁹

Beispiel

C vermietet ein mit einem Gebäude bebautes Grundstück an B, welcher darin sein Großhandelsunternehmen betreibt. C veräußert das bebaute Grundstück an B, welcher das Gebäude weiterhin für sein Großhandelsunternehmen nutzt.

Lösung

Es liegt keine Geschäftsveräußerung von C an B vor. Die von B ausgeübte Handelstätigkeit stellt keine Fortführung der Vermietungstätigkeit des C dar, vgl. auch A 1.5 Abs. 2 S. 2 UStAE.

Die Möglichkeit der Fortführung des Unternehmens erfordert nach der BFH-Rechtsprechung nicht, dass ein – im Augenblick des Übergangs – **lebendes Unternehmen** übereignet wird. Eine Geschäftsveräußerung setzt des Weiteren keine Beendigung der unternehmerischen Betätigung des Veräußerers voraus, vgl. A 1.5 Abs. 1a S. 3, 4 UStAE.

Die Lieferung eines weder vermieteten noch verpachteten Grundstücks ist im Regelfall ebenfalls keine Geschäftsveräußerung, vgl. A 1.5 Abs. 2 S. 1 UStAE.

5.1.2. Wesentliche und unwesentliche Betriebsgrundlagen

☞ A 1.5 Abs. 3 bis 5 UStAE

5.1.2.1. Wesentliche Betriebsgrundlagen

Die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen und **die Möglichkeit zur Unternehmensfortführung ohne großen finanziellen Aufwand** ist im Rahmen der Gesamtwürdigung zu prüfen. Hieraus ergibt sich, ob das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht, vgl. A 1.5 Abs. 4 S. 1 UStAE.

⁹ Vgl. Verfügung der OFD Hannover vom 31.05.2006, DStR 2006, 1227

a) Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen

Welches die wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Unternehmens sind, richtet sich nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Übereignung, vgl. A 1.5 Abs. 4 S. 2 UStAE.

Wesentliche Grundlagen eines Unternehmens können z. B. Betriebsgrundstücke, Maschinen, der Kundenstamm und Warenbestände sein. Gegenstand einer Geschäftsveräußerung im Ganzen kann aber auch nur ein einzelnes Grundstück sein, vgl. A 1.5 Abs. 4 S. 3 und 4 UStAE. Das ist z. B. der Fall, wenn das Unternehmen in der Vermietung eines Einfamilienhauses besteht. Die Mietverträge und Belege wie Mieterakten oder Steuerunterlagen gehen auf den Käufer / Übernehmer über.

Beispiel

A verkauft an den Unternehmer B ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück in Bamberg. Das Einfamilienhaus hatte A bis zum Verkauf vermietet. B führt die Vermietung des Einfamilienhauses fort.

Lösung

Bei dem mit dem Einfamilienhaus bebauten Grundstück handelt es sich um die wesentliche Betriebsgrundlage, vgl. A 1.5 Abs. 4 S. 3 UStAE. Der Verkauf des bebauten Grundstücks stellt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen dar, welche nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar ist.

Eine Geschäftsveräußerung kann auch auf mehreren, **zeitlich versetzten Kausalgeschäften** beruhen, wenn diese in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen und die Übertragung des ganzen Vermögens auf einen Erwerber zur Beendigung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit – insbesondere für den Erwerber – offensichtlich ist, vgl. A 1.5 Abs. 5 S. 1 und 3 UStAE.

b) Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen

Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt z. B. bei der Einbringung eines Betriebs in eine Gesellschaft auch dann vor, wenn einzelne Wirtschaftsgüter, insbesondere auch die dem Unternehmen dienenden Grundstücke, nicht mit dinglicher Wirkung übertragen, sondern an den Erwerber vermietet oder verpachtet werden und eine dauerhafte Fortführung des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs durch den Erwerber gewährleistet ist. Hierfür reicht eine langfristige Vermietung oder Verpachtung für z. B. 8 Jahre aus.

Ebenfalls ausreichend ist – nach der Auffassung des EuGH und nachfolgend des BFH (vgl. hierzu die nachfolgenden Ausführungen) – eine Vermietung oder Verpachtung der zurückbehaltenen wesentlichen Betriebsgrundlagen auf unbestimmte Zeit; die Möglichkeit, den Miet- oder Pachtvertrag kurzfristig zu kündigen, ist hierbei unschädlich, vgl. A 1.5 Abs. 3 S. 2 bis 4 UStAE.

EuGH-Urteil vom 10.11.2011 (Az.: C-444/10) sowie nachfolgend BFH-Urteil vom 18.01.2012 (Az.: XI R 27/08)

Ein Unternehmer betrieb in eigenen Räumen ein Einzelhandelsgeschäft mit Sportartikeln. Er verkaufte die Geschäftsausstattung und den Warenbestand an eine GmbH, die den Laden für unbestimmte Zeit mietete. Der Mietvertrag konnte von beiden Seiten jederzeit kurzfristig gekündigt¹⁰ werden. Der Erwerber führte das Geschäft 1 Jahr und 10 Monate fort. Der Veräußerer ging von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen aus, er wies daher in seiner Rechnung an den Käufer keine Umsatzsteuer aus.

Das Finanzamt folgte dieser Auffassung nicht. Es berief sich auf die bisherige Rechtsprechung des BFH, wonach ein Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage nicht zwingend mitveräußert werden, jedoch längerfristig, z. B. 8 Jahre, an den Erwerber vermietet werden muss. Der BFH, welcher Zweifel an dieser engen Auslegung hatte, legte den Fall dem EuGH vor.

In seinem Urteil vom 10.11.2011 führt der EuGH aus, dass eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung auch dann vorliegen kann, wenn das Grundstück nicht an den Erwerber mitverkauft, sondern an ihn vermietet wird. **Kann der Käufer glaubhaft machen, dass er den Betrieb fortführen will, ist es nicht schädlich, wenn der Mietvertrag mit ihm keine bestimmte Mindestlaufzeit hat und kurzfristig kündbar ist.**

5.1.2.2. Unwesentliche Betriebsgrundlagen

Bei einer entgeltlichen oder unentgeltlichen Übereignung eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs im Ganzen ist eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung auch dann anzunehmen, wenn einzelne unwesentliche Wirtschaftsgüter davon ausgenommen werden, vgl. A 1.5 Abs. 3 S. 1 UStAE.

Werden unwesentliche Wirtschaftsgüter vom Verkäufer zurückbehalten, sind dabei die Wertabgaben des § 3 Abs. 1b UStG zu prüfen, vgl. A 1.5 Abs. 8 UStAE.

5.1.3. In der Gliederung des Unternehmens gesondert geführte Betriebe

☞ A 1.5 Abs. 6 UStAE

Ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb liegt vor, wenn der veräußerte Teil des Unternehmens vom Erwerber als selbständiges wirtschaftliches Unternehmen fortgeführt werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2012, XI R 38/10). Nicht entscheidend ist, dass bereits im Unternehmen, das eine Übertragung vornimmt, ein (organisatorisch) selbständiger Unternehmensteil bestand. Es ist des Weiteren nicht Voraussetzung, dass mit dem Unternehmen oder mit dem in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Teil in der Vergangenheit bereits Umsätze erzielt wurden; die Absicht, Umsätze erzielen zu wollen, muss jedoch anhand objektiver, vom Unternehmer nachzuweisender Anhaltspunkte spätestens im Zeitpunkt der Übergabe bestanden haben, vgl. A 1.5 Abs. 6 Sätze 1 bis 3 UStAE.

Für einen gesondert geführten Betrieb spricht, wenn die unternehmerische Betätigung sich auf verschiedene Bereiche erstreckt und einer dieser Bereiche im Ganzen auf einen anderen Unternehmer übertragen wird.

Beispiel

Der Steuerberater S vermietet Wohnungen in einem ihm gehörenden Mehrfamilienhaus. S veräußert das Mehrfamilienhaus an den Unternehmer P, welcher die Mietverträge übernimmt.

¹⁰ Der Mietvertrag konnte gemäß der gesetzlichen Kündigungsfrist von jeder Partei spätestens am dritten Werktag eines Kalendervierteljahres zum Ablauf des folgenden Kalendervierteljahres gekündigt werden.

5.1.4. Gesellschaftsrechtliche Beteiligungen

☞ A 1.5 Abs. 9 UStAE

a) BMF-Schreiben vom 03.01.2012, BStBl. I 2012, 76

Mit BMF-Schreiben vom 03.01.2012 war dem A 1.5 UStAE folgender Absatz 9 angefügt worden:

„(9) Bei der Veräußerung eines bloßen Gesellschaftsanteils wird kein hinreichendes Ganzes übertragen, das dem Erwerber allein die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit ermöglicht. Auf die Höhe der Beteiligung kommt es dabei nicht an. Erst wenn der Erwerber in Rechtsverhältnisse eintritt, durch die das Halten der Beteiligung beim Veräußerer als unternehmerisch veranlasst anzusehen war (vgl. A 2.3 Abs. 3 S. 5 UStAE), wird ein hinreichendes Ganzes zur Fortführung eines Geschäftsbetriebs übertragen. Diese Voraussetzung ist in den Fällen der Organschaft insbesondere dann erfüllt, wenn der Erwerber in die, die wirtschaftliche Eingliederung vermittelnden, Beziehungen zwischen bisherigem Organträger und der Organgesellschaft eintritt. Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung kann in diesen Fällen auch dann vorliegen, wenn zwischen dem Erwerber der Beteiligung und der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, aus anderen Gründen kein Organschaftsverhältnis begründet wird.“

b) BMF-Schreiben vom 11.12.2013, BStBl. I 2013, 1625

Der EuGH hat mit Urteil vom 30.05.2013 (C-651/11, HFR 2013, 754) zu den Voraussetzungen einer nicht steuerbaren Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen entschieden (Art. 19 und 29 MwStSystRL). Nach den Kernaussagen des Urteils kann die Übertragung eines Gesellschaftsanteils – unabhängig von dessen Höhe – nur dann einer nicht steuerbaren Übertragung eines Teil- oder Gesamtvermögens gleichgestellt werden, wenn der Gesellschaftsanteil Teil einer eigenständigen Einheit ist, die eine selbständige wirtschaftliche Betätigung ermöglicht, und diese Tätigkeit vom Erwerber fortgeführt wird. Eine bloße Veräußerung von Anteilen ohne gleichzeitige Übertragung von Vermögenswerten versetzt nach dem EuGH-Urteil den Erwerber nicht in die Lage, eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtsnachfolger des Veräußerers fortzuführen.

Der A 1.5 Abs. 9 UStAE wurde daher mit BMF-Schreiben vom 11.12.2013, BStBl. I 2013, 1625, entsprechend geändert. Hinsichtlich der Übergangsregelung wird auf die Ausführungen im BMF-Schreiben verwiesen.

5.1.5. Übertragung an einen Erwerber, der nichtunternehmerisch tätig ist bzw. wird

Erfolgt die Übertragung eines Unternehmens an einen Erwerber, der kein Unternehmer ist und auch nicht durch die Fortführung des übertragenen Unternehmens zum Unternehmer wird, so ist die Geschäftsveräußerung in Form von einzelnen Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen steuerbar und grundsätzlich steuerpflichtig, sofern nicht Steuerbefreiungen des § 4 UStG greifen, z. B. bei einem nach § 4 Nr. 9a UStG steuerfreien Grundstücksverkauf.

Beispiel

Der Hauseigentümer A mit Wohnsitz in Bamberg verkauft ein leer stehendes bebautes Grundstück in Nürnberg an die Stadtverwaltung Nürnberg, die in den Räumen des Gebäudes das Bürgerbüro unterbringt.

Lösung

Es liegt (ungeachtet, dass das verkaufte Grundstück leer stand – der Verkauf eines weder vermieteten noch verpachteten Grundstücks ist im Regelfall keine Geschäftsveräußerung) bereits deshalb keine Geschäftsveräußerung im Ganzen i. S. d. § 1 Abs. 1a S. 1 UStG vor, weil die Stadt Nürnberg das Grundstück nicht als Unternehmer erwirbt. Der Verkauf des bebauten Grundstückes ist jedoch gem. § 4 Nr. 9a UStG steuerfrei.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass der Erwerber allein durch den Erwerb eines Unternehmens (bzw. gesondert geführten Betriebs) noch nicht zum Unternehmer wird. Dazu ist erforderlich, dass er mit Hilfe des erworbenen Unternehmens nachhaltig Leistungen gegen Entgelt auszuführen beabsichtigt.¹¹

5.1.6. Entgeltliche und unentgeltliche Veräußerung

Der Verkauf stellt eine **entgeltliche** Veräußerung dar; die Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Erwerber wird einer Entgeltlichkeit gleichgestellt.

Die Übertragung im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge oder Schenkung stellt eine **unentgeltliche** Geschäftsveräußerung dar.

5.1.7. Einbringung eines Unternehmens in eine Gesellschaft

☞ § 1 Abs. 1a S. 2 UStG

Nach § 1 Abs. 1a S. 2 UStG liegt auch dann eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung vor, wenn ein Unternehmen oder ein gesondert geführter Betrieb in eine Gesellschaft eingebracht wird.

Ein klassischer Fall der vorgenannten Regelung ist die Einbringung eines Einzelunternehmens (Betrieb, Praxis, Teilbetrieb) in eine Kapital- oder Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Dabei ist es gleichgültig, ob die Gesellschaft schon besteht oder für die Einbringung gegründet wird oder durch Aufnahme eines oder mehrerer Gesellschafter entsteht.

Bei einer Einbringung eines Unternehmens in eine Gesellschaft gegen Erhalt von Gesellschaftsanteilen (tauschähnlicher Umsatz mit oder ohne Baraufgabe gem. § 3 Abs. 12 S. 2 UStG i. V. m. A 10.5 Abs. 1 S. 8 UStAE) liegt eine (nicht steuerbare) entgeltliche Geschäftsveräußerung vor, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG erfüllt sind.¹²

5.2. Rechtsfolgen der Geschäftsveräußerung

☞ § 1 Abs. 1a S. 3 UStG

Gem. § 1 Abs. 1a S. 3 UStG tritt der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers. Die Vorschrift bewirkt, dass Entscheidungen des Veräußerers im Rahmen gesetzlicher Wahlrechte, z. B. Optionen nach § 9 UStG, für den Erwerber fortgelten.

Ferner tritt der Erwerber hinsichtlich der Voraussetzungen für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15a UStG in die Rechtsposition des Veräußerers ein. Der nach den Absätzen 1 und 5 des § 15a UStG maßgebliche Berichtigungszeitraum wird durch die Geschäftsveräußerung gem. § 1 Abs. 1a UStG nicht unterbrochen. Der Veräußerer ist verpflichtet, dem Erwerber die für die Durchführung der Berichtigung nach § 15a UStG erforderlichen Angaben zu machen, § 15a Abs. 10 UStG.

¹¹ Vgl. EuGH-Urteil vom 27.11.2003, Rs. C-497/01, UR 2004, 19.

¹² Folgerung aus A 1.6 Abs. 2 S. 4 UStAE

5.3. Sonderfälle

- **Einbringung** des Unternehmens / gesondert geführten Betriebs in eine Gesellschaft:

Bei einer Einbringung eines Unternehmens / eines gesondert geführten Betriebs in eine Gesellschaft (gegen Erhalt von Gesellschaftsanteilen, tauschähnlicher Umsatz gem. § 3 Abs. 12 S. 2 UStG) liegt eine entgeltliche Geschäftsveräußerung vor, wenn die unter Textziffer 5.1. genannten Voraussetzungen erfüllt sind, § 1 Abs. 1a S. 2 UStG.

- **Einbringung** eines Unternehmens / gesondert geführten Betriebs in eine Gesellschaft **unter Zurückbehaltung wesentlicher Grundlagen**, die an diese Gesellschaft vermietet / verpachtet werden:

Behält der verkaufende Unternehmer eine wesentliche Betriebsgrundlage zurück und vermietet oder verpachtet er diese wesentliche Grundlage (z. B. Geschäftsgebäude) an die Gesellschaft, so liegt trotzdem eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, wenn die dauerhafte Fortführung des Unternehmens bzw. des gesondert geführten Betriebs gewährleistet ist, vgl. A 1.5 Abs. 3 S. 2 und 3 UStAE sowie Textziffer 5.1.2.1.

- **Übertragung** eines Unternehmens auf eine andere natürliche Person **unter Zurückbehaltung wesentlicher Grundlagen**, die an diesen Erwerber vermietet / verpachtet werden:

Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG liegt auch vor, wenn einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen nicht an den Übernehmer mit übertragen worden sind, sofern sie dem übernehmenden Unternehmer langfristig (z.B. für acht Jahre oder auf unbestimmte Zeit) zur Nutzung überlassen werden und eine dauerhafte Fortführung des Unternehmens (des gesondert geführten Betriebes) durch den übernehmenden Unternehmer gewährleistet ist, vgl. A 1.5 Abs. 3 S. 2 und 3 UStAE sowie Textziffer 5.1.2.1.

5.4. Vorsteuerabzug im Rahmen der Geschäftsveräußerung

Der Vorsteuerabzug und die Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Rahmen der Geschäftsveräußerung werden nachfolgend der Vollständigkeit wegen dargestellt. Diese beiden Themenbereiche werden jedoch nochmals gesondert in den nachfolgenden Lehrbriefen besprochen.

5.4.1. Verkäufer / übertragender Unternehmer

Aus den dem Veräußerer im Rahmen der nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung **entstandenen Kosten für die Veräußerung**, z. B. Rechts- und Steuerberatungskosten, wäre der **Vorsteuerabzug** grundsätzlich nur möglich, wenn die vorsteuerbelasteten Eingangsumsätze im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen stehen. Bei der nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung handelt es sich jedoch nicht um einen Verwendungsumsatz i. S. d. § 15 Abs. 2 UStG.

Bei einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung ist daher allein **darauf abzustellen, wie der Veräußerer die veräußerten Gegenstände vor der Veräußerung verwendet hat.**¹³

¹³ Vgl. Urteil des Sächsischen Finanzgerichtes vom 08.02.2000 - 2 K 908/97, EFG 2000, 827; Erlass des Finanzministeriums Hessen vom 25.03.1996, S 7300 A - 62 - II A 42, UR 1996, 243.

5.4.2. Käufer / übernehmender Unternehmer

Der **Vorsteuerabzug** des Käufers / übernehmenden Unternehmers aus **Erwerbskosten / Übertragungskosten** richtet sich nach den Umsätzen, für die er die erworbenen / übernommenen Unternehmensgegenstände zu **verwenden beabsichtigt**, vgl. A 15.12 Abs. 1 S. 5 bis 9 UStAE¹⁴.

5.5. Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Einzelrechtsnachfolge

Die Pflicht zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs wechselt

- gem. § 15a Abs. 10 UStG in der Fassung ab 01.01.2005 (§ 27 Abs. 11 UStG) und
- gem. § 15a Abs. 10 UStG in der ab dem 01.01.2007 geltenden Fassung (§ 27 Abs. 12 UStG i. V. m. A 15a.10 UStAE)

auf den Erwerber / Übernehmer als Einzelrechtsnachfolger. Der maßgebende Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 1 UStG wird, wie bereits ausgeführt wurde, durch die Geschäftsveräußerung für das jeweilige Wirtschaftsgut nicht unterbrochen.

5.6. Steuerausweis des Verkäufers im Rahmen der Geschäftsveräußerung

Weist der Unternehmer im Rahmen der entgeltlichen Geschäftsveräußerung z. B. im Kaufvertrag Umsatzsteuer offen aus (oder der Erwerber im Rahmen einer Gutschrift), wird diese gem. § 14c Abs. 1 S. 1 UStG vom Verkäufer / übertragenden Unternehmer geschuldet (in Fällen der Gutschrift, wenn der Gutschriftsempfänger dem Umsatzsteuerausweis nicht widerspricht), vgl. A 14c.1 Abs. 1 S. 5 Nr. 4 und Abs. 3 UStAE¹⁵. Die **Berichtigung** ist **unter den erschwerten Bedingungen** des § 14c Abs. 2 S. 3 bis 5 UStG vorzunehmen (Gefährdung des Steueraufkommens muss beseitigt werden), vgl. § 14c Abs. 1 S. 3 UStG i. V. m. A 14c.1 Abs. 11 UStAE.

Die Vorsteuer ist beim erwerbenden Unternehmer nicht abzugsfähig, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG i. V. m. A 15.2 Abs. 1 S. 2 UStAE.

¹⁴ Geändert mit BMF-Schreiben vom 12.12.2013, BStBl. I 2013, 1627.

¹⁵ Geändert mit BMF-Schreiben vom 12.12.2013, BStBl. I 2013, 1627.

5.7. Lösungsschritte

Klausurtechnik Geschäftsveräußerung im Ganzen

Voraussetzungen

Eine Geschäftsveräußerung liegt gem. § 1 Abs. 1a S. 1 und 2 UStG i. V. m. A 1.5 UStAE grds. vor, wenn:

- die wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebs
- im Ganzen
- entgeltlich oder unentgeltlich
- an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen
- übereignet oder in eine andere Gesellschaft eingebracht werden.

Rechtsfolgen

Soweit eine Geschäftsveräußerung gem. § 1 Abs. 1a UStG vorliegt, ist diese nicht steuerbar, § 1 Abs. 1a S. 1 UStG.

Problembereiche

Zusätzlicher Steuerausweis

Ein zusätzlicher Steuerausweis des veräußernden Unternehmers bzw. des übertragenden Unternehmers ist als unrichtiger Steuerausweis gem. § 14c Abs. 1 S. 1 UStG i. V. m. A 14c.1 Abs. 1 S. 5 Nr. 4 UStAE¹⁶ zu würdigen.

Die erschwerte Berichtigungsmöglichkeit einer ausgestellten Rechnung des Veräußerers mit Steuerausweis ergibt sich aus § 14c Abs. 1 S. 3 UStG i. V. m. A 14c.1 Abs. 11 UStAE.

Keine Unterbrechung des maßgeblichen Berichtszeitraums, § 15a Abs. 10 UStG

Der erwerbende oder übernehmende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers, § 1 Abs. 1a S. 3 UStG. Damit ist die Vorschrift des § 15a Abs. 10 UStG beim erwerbenden oder übernehmenden Unternehmer zu würdigen.

6. Unselbständigkeit juristischer Personen (Organschaft)

Klausurhinweise

Die Organschaft, die das Steuerrecht auch in den Bereichen des Körperschaftsteuerrechts und des Gewerbesteuerrechts kennt, ist ebenso für die Umsatzsteuer von Bedeutung. In einer Klausur kommt der korrekten Beurteilung, ob eine Organschaft vorliegt oder nicht, eine entscheidende Bedeutung zu. Gelangt man an dieser Stelle zu einer falschen Lösung, wird man im weiteren Verlauf der Klausur viele Wertungspunkte und ggf. viel Zeit verlieren. Sie sollten daher immer genau prüfen, ob die Voraussetzungen einer Organschaft vorliegen oder nicht.

6.1. Die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft

☞ § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, A 2.8 und 2.9 UStAE

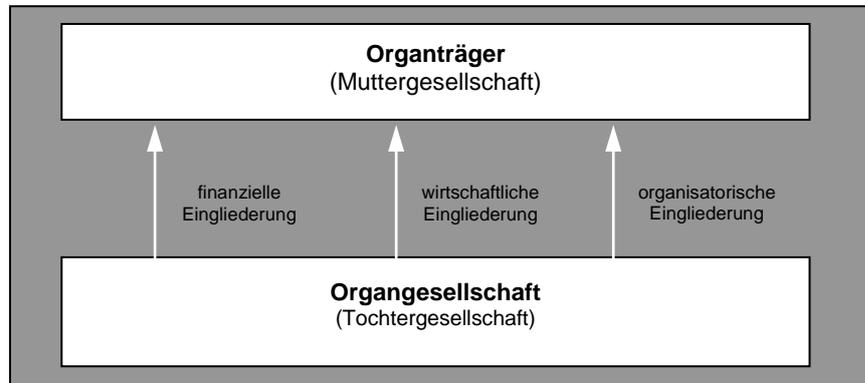
Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht betrifft die Nichtselbständigkeit einer juristischen Person ausschließlich unter umsatzsteuerrechtlichen Gesichtspunkten. Soweit eine juristische Person nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in das Unternehmen eines anderen Unternehmers

- finanziell,
- wirtschaftlich und
- organisatorisch

eingegliedert ist, ist die juristische Person nicht mehr selbständig tätig.

¹⁶ Geändert mit BMF-Schreiben vom 12.12.2013, BStBl. I 2013, 1627.

Eine Organschaft kann auch dann vorliegen, wenn die Eingliederung auf einem dieser drei Gebiete nicht vollständig, dafür aber auf den anderen Gebieten um so eindeutiger ist, so dass sich die Eingliederung aus dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ergibt, vgl. A 2.8 Abs. 1 S. 1 bis 3 UStAE.



Von der finanziellen Eingliederung kann weder auf die wirtschaftliche noch auf die organisatorische Eingliederung geschlossen werden, vgl. A 2.8 Abs. 1 S. 4 UStAE.

Der Unternehmer (Organträger), in dessen Unternehmen die Gesellschaft (Organgesellschaft) eingegliedert ist, übernimmt alle umsatzsteuerlichen Rechte und Pflichten der Organgesellschaft.

Als **Organgesellschaften** (Tochtergesellschaften) kommen nach bisheriger Auffassung nur juristische Personen des Zivil- und Handelsrechts in Betracht, vgl. A 2.8 Abs. 2 S. 1 UStAE. **Organträger** kann hingegen jeder Unternehmer sein, z. B. eine natürliche Person, eine Personenvereinigung oder eine Kapitalgesellschaft, vgl. A 2.8 Abs. 2 S. 2 UStAE. Auch eine juristische Person des öffentlichen Rechts kann Organträger sein, wenn und soweit sie unternehmerisch tätig ist, vgl. A 2.8 Abs. 2 S. 6 UStAE. Allerdings hat der EuGH in den verbundenen Rs. C-108/14 und C-109/14 auf Vorabentscheidungsersuchen des BFH vom 11.12.2013, XI R 17/11 und XI R 38/12, zu entscheiden, ob auch Personengesellschaften Organgesellschaften sein können.

6.1.1. Finanzielle Eingliederung

☞ A 2.8 Abs. 5 UStAE

Eine finanzielle Eingliederung liegt dann vor, wenn der **Organträger im Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft ist**, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen. Soweit die Stimmrechtsverhältnisse den Beteiligungsverhältnissen entsprechen, ist die finanzielle Eingliederung gegeben, wenn die Beteiligung mehr als 50 % beträgt, sofern keine höher qualifizierte Mehrheit für die Beschlussfassung in der Organgesellschaft erforderlich ist, vgl. A 2.8 Abs. 5 S. 1 und 2 UStAE.

Entscheidend ist aber nicht immer der Umfang der Beteiligung, sondern entscheidend sind nur die Stimmrechte, die sich im Einzelfall ergeben. Eine finanzielle Eingliederung kann somit auch dann vorliegen, wenn die Beteiligung nur 50 % oder weniger beträgt. Dies ist z. B. der Fall, wenn die Gesellschaft eigene Anteile hält, für die in der Gesellschafterversammlung kein Stimmrecht besteht, oder wenn auch stimmrechtslose Anteile ausgegeben wurden (z. B. Vorzugsaktien ohne Stimmrecht). In diesen Fällen ist jeweils auf das Verhältnis der eigenen Stimmen zu den übrigen Stimmen in der Gesellschafterversammlung abzustellen. Andererseits kann eine finanzielle Eingliederung dann nicht gegeben sein, wenn mehr als 50 % der Anteile in einer Hand vereinigt werden, soweit diesbezüglich Stimmrechtsbeschränkungen bestehen.

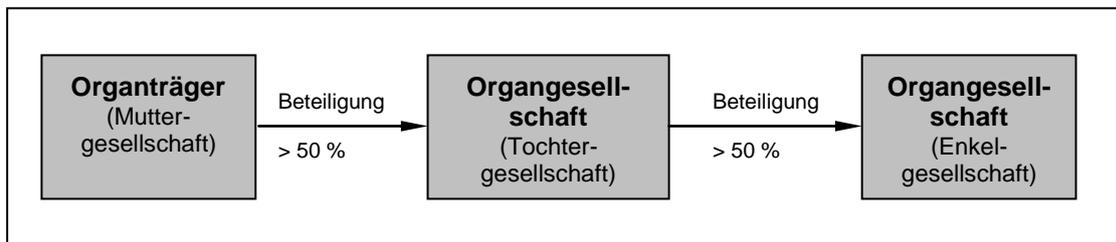
Auch hier kommt es für die finanzielle Eingliederung auf das Verhältnis der eigenen Stimmen zu den übrigen Stimmen in der Gesellschafterversammlung an.

Eine finanzielle Eingliederung setzt eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft voraus.

6.1.1.1. Mittelbare finanzielle Eingliederung über Tochtergesellschaften

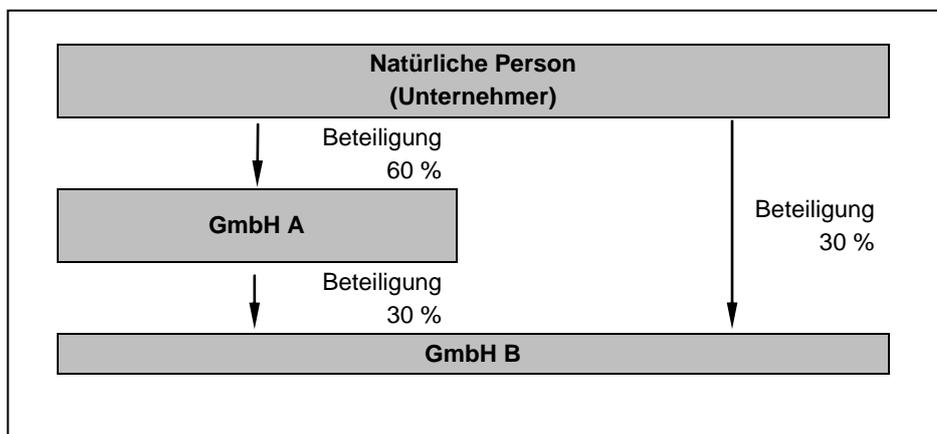
Es ist zwischen zwei unterschiedlichen Arten der mittelbaren Beteiligung zu unterscheiden. Einerseits kann eine mittelbare Beteiligung über eine Tochtergesellschaft erfolgen, andererseits ist eine mittelbare Beteiligung auch über gemeinsame Gesellschafter der Gesellschaften denkbar.

Bei der mittelbaren Beteiligung über eine Tochtergesellschaft hat der Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an der Tochtergesellschaft. Die Tochtergesellschaft verfügt wiederum (ggf. gemeinsam mit der Muttergesellschaft) über die Mehrheit der Stimmrechte an der Enkelgesellschaft. In der Folge ist die Enkelgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert (vgl. die nachfolgende Skizze).



Bei der Berechnung der Beteiligungsquote wird umsatzsteuerrechtlich im Gegensatz zur Körperschaftsteuer nicht die durchgerechnete Beteiligungsquote (vgl. R 57 Beispiel 3 KStR) angesetzt.

Beispiel 1



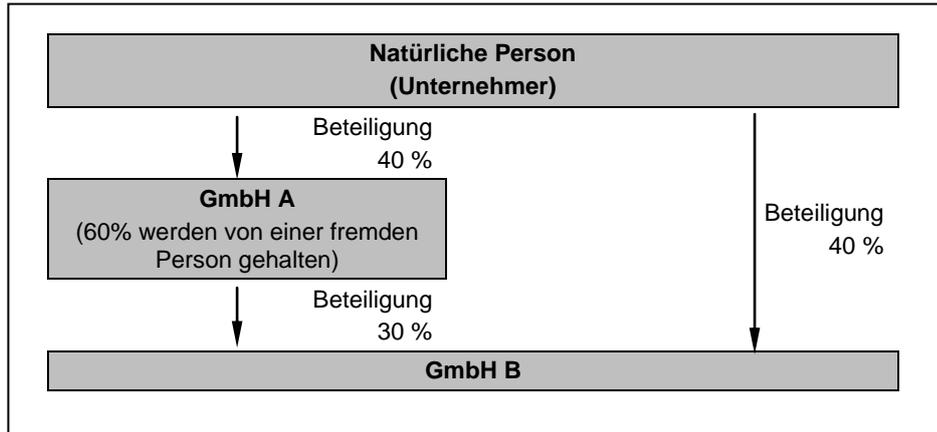
Lösung

Sowohl die GmbH A, als auch die GmbH B ist in das Unternehmen der natürlichen Person finanziell eingegliedert.

An der GmbH A ist die natürliche Person zu 60 % beteiligt, so dass eine finanzielle Eingliederung gegeben ist.

An der GmbH B ist die natürliche Person ebenfalls zu mehr als 50 % beteiligt, so dass ebenfalls eine finanzielle Eingliederung gegeben ist. Aus der Addition der beiden 30 %-igen Beteiligungen ergibt sich eine Mehrheitsbeteiligung für die natürliche Person als potentieller Organträger. Dass durchgerechnet (vgl. R 57 Beispiel 3 KStR) lediglich eine 48 %-ige Beteiligung an der GmbH B besteht (60 % von 30 % zzgl. 30 %), ist unerheblich. Für die Umsatzsteuer ist lediglich maßgebend, dass die natürliche Person mit ihrer Mehrheitsbeteiligung bei der GmbH B deren Stimmverhalten beeinflussen kann.

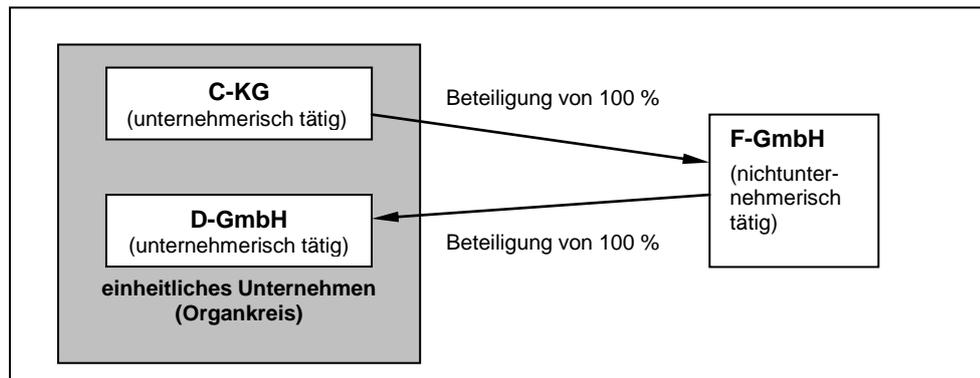
Beispiel 2



Lösung

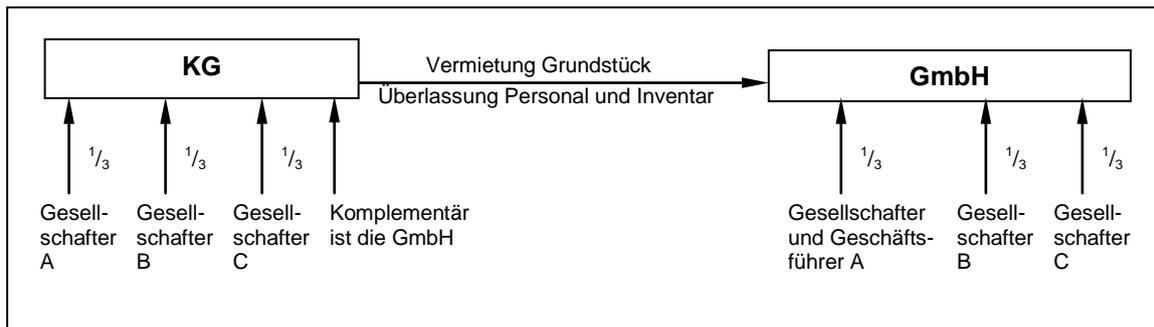
Zwischen der natürlichen Person und der GmbH B besteht keine finanzielle Eingliederung. Zwar hält die natürliche Person über die mittelbare Beteiligung an der GmbH A rein rechnerisch an der GmbH B mehr als 50 % der Anteile, sie kann jedoch, da ihre Beteiligung an der GmbH A nur 40 % beträgt weder in der GmbH A noch in der GmbH B ihren Willen durchsetzen.

Es ist ausreichend, wenn die finanzielle Eingliederung mittelbar über eine unternehmerisch oder nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft des Organträgers erfolgt (vgl. die nachfolgende Skizze). Eine nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft wird dadurch jedoch nicht Bestandteil des Organkreises, vgl. A 2.8 Abs. 5 S. 3 bis 5 UStAE.

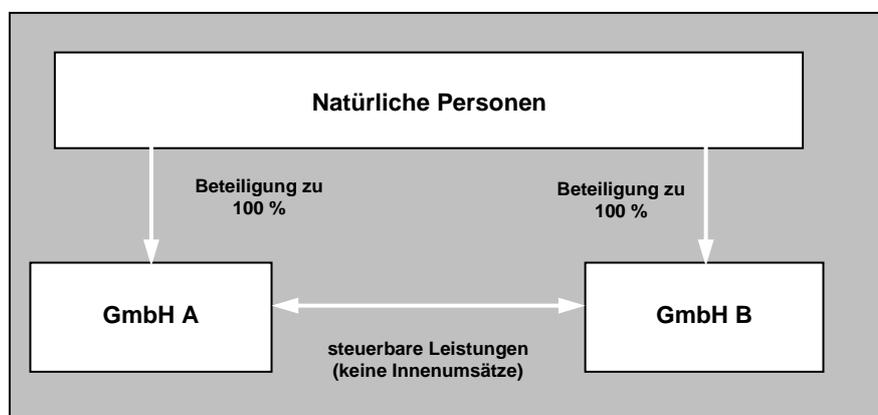


6.1.1.2. Mittelbare finanzielle Eingliederung über gemeinsame Gesellschafter

Ist eine Kapital- oder Personengesellschaft nicht selbst an der Organgesellschaft beteiligt, reicht es für die finanzielle Eingliederung nicht aus, dass nur ein oder mehrere Gesellschafter auch mit Stimmenmehrheit an der Organgesellschaft beteiligt sind (vgl. nachfolgende Skizze), vgl. A 2.8 Abs. 5 S. 6 UStAE. In diesem Fall ist keine der beiden Gesellschaften in das Gefüge des anderen Unternehmens eingeordnet, sondern es handelt sich vielmehr um gleich geordnete Schwestergesellschaften. Dies gilt auch dann, wenn die Beteiligung eines Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft ertragsteuerlich zu dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Personengesellschaft gehört. Das Fehlen einer eigenen unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung der Gesellschaft kann nicht durch einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag ersetzt werden, vgl. A 2.8 Abs. 5 S. 8 und 9 UStAE.



Werden z. B. die Anteile mehrerer Kapitalgesellschaften von natürlichen Personen im Privatvermögen gehalten (vgl. nachfolgende Skizze), so ist ebenfalls keine der Kapitalgesellschaften in das Unternehmen der anderen Kapitalgesellschaft eingegliedert, es handelt sich ebenfalls um **gleichgeordnete Schwestergesellschaften**, vgl. A 2.8 Abs. 5 S. 7 UStAE. Die natürlichen Personen werden durch die Beteiligung an den Kapitalgesellschaften nicht Unternehmer, so dass es an der Unternehmereigenschaft der natürlichen Personen als potenzielle Organträger mangelt.



6.1.2. Wirtschaftliche Eingliederung

☞ A 2.8 Abs. 6 UStAE

Die wirtschaftliche Eingliederung setzt voraus, dass die Organgesellschaft und der Organträger in einer **wirtschaftlichen Abhängigkeit** wirtschaftlich am Markt tätig sind. Dabei soll die Organgesellschaft gemäß dem Willen des Organträgers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesem, es fördernd und ergänzend, wirtschaftlich tätig sein, vgl. A 2.8 Abs. 6 S. 1 UStAE. Die Organgesellschaft soll im Innenverhältnis zum Organträger die Stellung wie eine unselbständige Abteilung haben.

Voraussetzung für eine wirtschaftliche Eingliederung ist, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft dem unternehmerischen Bereich des Anteiligners zugerechnet werden kann, vgl. A 2.8 Abs. 6 S. 2 UStAE.

Bei einer entsprechend deutlichen Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung kann eine wirtschaftliche Eingliederung dann bereits 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 zu sein. Es reicht aus, wenn ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung, auch in verschiedenen Wirtschaftszweigen, vorhanden ist. Die wirtschaftliche Eingliederung kann sich auch aus einer Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften ergeben, vgl. A 2.8 Abs. 6 S. 3, 4 UStAE.

Beruhet die wirtschaftliche Eingliederung auf Leistungen des Organträgers gegenüber seiner Organgesellschaft, müssen jedoch entgeltliche Leistungen vorliegen, denen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche Bedeutung zukommt. Stellt der Organträger für eine von der Organgesellschaft bezogene Leistung unentgeltlich Material bei, reicht dies zur Begründung der wirtschaftlichen Eingliederung nicht aus, vgl. A 2.8 Abs. 6 S. 5 und 6 UStAE.

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. Ist dagegen eine Produktionsgesellschaft zur Versorgung eines bestimmten Markts gegründet worden, kann ihre wirtschaftliche Eingliederung als Organgesellschaft auch dann gegeben sein, wenn zwischen ihr und der Muttergesellschaft Warenlieferungen nur in geringem Umfang oder überhaupt nicht vorkommen, vgl. A 2.8 Abs. 6a UStAE.

Die vorgenannte Sichtweise ist zu begrüßen, da eine Fixierung auf starre Umsatzrelationen den vielfältigen Möglichkeiten wirtschaftlichen Handelns nicht entspricht und eine einzelfallbezogene, das Gesamtbild der Verhältnisse berücksichtigende, Betrachtung zu zutreffenderen Ergebnissen führt.

Eine **wirtschaftliche Eingliederung** liegt nach der Rechtsprechung insbesondere in den folgenden Fällen vor:

- Die Organgesellschaft verarbeitet Erzeugnisse, die der Organträger hergestellt hat, dabei kann die Organgesellschaft auch für andere Auftraggeber tätig sein,¹⁷
- der Organträger vermietet oder verpachtet an die Organgesellschaft wesentliche Anlagegegenstände, womit die Tätigkeit der Organgesellschaft gefördert wird,¹⁸
- gemeinsame Aktivitäten am Markt, z. B. dass der Organträger für den Absatz seiner Erzeugnisse am Markt auf die Tätigkeit der Organgesellschaft angewiesen ist.¹⁹

Dagegen liegen die Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Eingliederung nach der Rechtsprechung dann nicht vor, wenn die Organgesellschaft und der Organträger Waren auf getrennten Wegen beziehen, die sie getrennt bearbeiten und getrennt vertreiben.²⁰

Hinsichtlich der Auswirkungen einer Betriebsaufspaltung auf die wirtschaftliche Eingliederung wird auf die Textziffer 6.6. verwiesen.

¹⁷ Vgl. BFH-Urteil vom 23.04.1959 - V 66/57 U, BStBl. III 1959, 256.

¹⁸ Vgl. BFH-Urteil vom 09.03.1978 - V R 90/74, BStBl. II 1978, 486.

¹⁹ Vgl. RFH vom 30.11.1934 - V A 687/33, RStBl. 1935, 660.

²⁰ Vgl. BFH-Urteil vom 15.12.1966 - V 51/63, BStBl. III 1967, 191.

6.1.3. Organisatorische Eingliederung

☞ A 2.8 Abs. 7 bis 11 UStAE

Hinweis

Der A 2.8 Abs. 7 UStAE – organisatorische Eingliederung – wurde mit BMF-Schreiben vom 07.03.2013 (BStBl I 2013, 333) mit Wirkung vom 01.01.2013 u. a. auf Grund des BFH-Urteils vom 07.07.2011 – V R 53/10 geändert. Die Grundsätze des vorgenannten BMF-Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Soweit die am vermeintlichen Organkreis beteiligten Unternehmer vor dem 01.01.2013 unter Berufung auf A 2.8 Abs. 7 UStAE in der bis zu diesem Stichtag geltenden Fassung übereinstimmend von einer organisatorischen Eingliederung ausgegangen sind, wird es für vor dem **01.01.2015** (Verlängerung der Übergangsregelung, die ursprünglich am 31.12.2013 endete, auf den 31.12.2014 durch BMF-Schreiben vom 11.12.2013) ausgeführte Umsätze nicht beanstandet, wenn diese weiterhin unter Berufung auf A 2.8 Abs. 7 UStAE in der bis zum 31.12.2012 geltenden Fassung übereinstimmend eine organisatorische Eingliederung annehmen.

Die **organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass** die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der **Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung tatsächlich wahrgenommen wird**. Es kommt 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 stattfindet, vgl. A 2.8 Abs. 7 S. 1 und 2 UStAE.

Der aktienrechtlichen Abhängigkeitsvermutung aus § 17 AktG kommt keine Bedeutung im Hinblick auf die organisatorische Eingliederung zu, vgl. A 2.8 Abs. 7 S. 3 UStAE.

Die **organisatorische Eingliederung setzt in aller Regel die personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft voraus**. Dies ist z. B. bei einer Personenidentität in den Leitungsgremien beider Gesellschaften gegeben. Für das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung ist es jedoch nicht in jedem Fall erforderlich, dass die Geschäftsführung der Muttergesellschaft mit derjenigen der Tochtergesellschaft vollständig personenidentisch ist. So kann eine organisatorische Eingliederung z. B. auch dann vorliegen, wenn nur einzelne Geschäftsführer des Organträgers Geschäftsführer der Organgesellschaft sind. Ob dagegen eine organisatorische Eingliederung vorliegt, wenn die Tochtergesellschaft über mehrere Geschäftsführer verfügt, die nur zum Teil auch in dem Leitungsgremium der Muttergesellschaft vertreten sind, hängt von der Ausgestaltung der Geschäftsführungsbefugnis in der Tochtergesellschaft ab. Ist in der Organgesellschaft eine Gesamtgeschäftsführungsbefugnis vereinbart und werden die Entscheidungen durch Mehrheitsbeschluss getroffen, kann eine organisatorische Eingliederung nur vorliegen, wenn die personenidentischen Geschäftsführer über die Stimmenmehrheit verfügen. Bei einer Stimmenminderheit der personenidentischen Geschäftsführer oder bei Einzelgeschäftsführungsbefugnis der fremden Geschäftsführer sind dagegen zusätzliche institutionell abgesicherte Maßnahmen erforderlich, um ein Handeln gegen den Willen des Organträgers zu verhindern. Eine organisatorische Eingliederung kann z. B. in Fällen der Geschäftsführung in der Organgesellschaft mittels Geschäftsführungsbefugnis vorliegen, wenn zumindest einer der Geschäftsführer auch Geschäftsführer des Organträgers ist und der Organträger über ein umfassendes Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der Organgesellschaft verfügt sowie zur Bestellung und Abberufung aller Geschäftsführer der Organgesellschaft berechtigt ist.

Alternativ kann auch bei Einzelgeschäftsführungsbefugnis des fremden Geschäftsführers ein bei Meinungsverschiedenheiten eingreifendes, aus Gründen des Nachweises und der Inhaftungnahme schriftlich vereinbartes Letztentscheidungsrecht des personenidentischen Geschäftsführers eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft ausschließen und so die organisatorische Eingliederung herstellen. Die organisatorische Eingliederung kann auch über eine Beteiligungskette zur Organträgerin vermittelt werden, wenn sichergestellt ist, dass abweichende Willensbildungen in den Organgesellschaften ausgeschlossen sind, vgl. A 2.8 Abs. 8 UStAE.

Neben dem Regelfall der personellen Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft kann sich die organisatorische Eingliederung aber auch daraus ergeben, dass **leitende Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig** sind. Die nach dieser Rechtsprechung mögliche Berücksichtigung leitender Mitarbeiter des Organträgers bei der organisatorischen Eingliederung beruht auf der Annahme, dass der leitende Mitarbeiter des Organträgers dessen Weisungen bei der Geschäftsführung der Organgesellschaft aufgrund eines zum Organträger bestehenden Anstellungsverhältnisses und einer sich hieraus ergebenden persönlichen Abhängigkeit befolgen wird und er bei weisungswidrigem Verhalten vom Organträger als Geschäftsführer der Organgesellschaft uneingeschränkt abberufen werden kann.

Demgegenüber reicht es nicht aus, dass ein leitender Mitarbeiter des Mehrheitsgesellschafters nur Prokurist bei der vermeintlichen Organgesellschaft ist, während es sich beim einzigen Geschäftsführer der vermeintlichen Organgesellschaft um eine Person handelt, die weder Mitglied der Geschäftsführung noch leitender Angehöriger des Mehrheitsgesellschafters ist²¹, vgl. A 2.8 Abs. 9 UStAE.

In Ausnahmefällen kann eine **organisatorische Eingliederung auch ohne personelle Verflechtung in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft** vorliegen. **Voraussetzung** für diese schwächste Form der organisatorischen Eingliederung ist jedoch, dass **institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten** in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft gegeben sind. Der Organträger muss durch schriftlich fixierte Vereinbarungen (z. B. Geschäftsführerordnung, Konzernrichtlinie) in der Lage sein, gegenüber Dritten seine Entscheidungsbefugnis nachzuweisen und den Geschäftsführer der Organgesellschaft bei Verstößen gegen seine Anweisungen haftbar zu machen. Hat die Organgesellschaft mit dem Organträger einen Beherrschungsvertrag nach § 291 AktG abgeschlossen oder ist die Organgesellschaft nach §§ 319, 320 AktG in die Gesellschaft des Organträgers eingegliedert, kann regelmäßig von dem Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung ausgegangen werden. Teilbeherrschungsverträge sind jedoch nicht ausreichend, um eine organisatorische Eingliederung herzustellen, vgl. A 2.8 Abs. 10 UStAE.

Weder das mit der finanziellen Eingliederung einhergehende Weisungsrecht durch Gesellschafterbeschluss noch eine vertragliche Pflicht zur regelmäßigen Berichterstattung über die Geschäftsführung stellen eine institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeit in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft i. S. d. A 2.8 Abs. 10 UStAE. dar und reichen daher nicht zur Begründung einer organisatorischen Eingliederung aus. Auch Zustimmungsvorbehalte zugunsten der Gesellschafterversammlung z. B. aufgrund einer Geschäftsführungsordnung können für sich betrachtet keine organisatorische Eingliederung begründen.

²¹ Vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2010 - V R 7/10, BStBl. II 2011, 391.

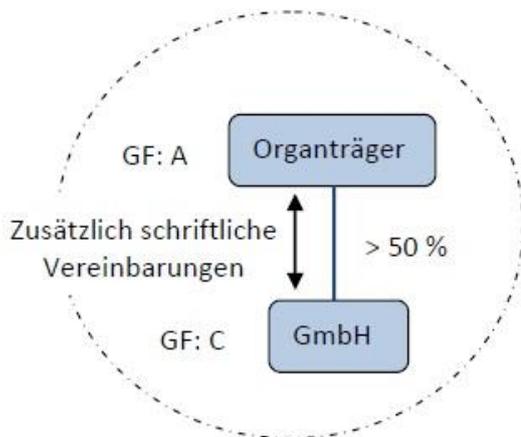
Liegt keine Personenidentität in den Leitungsgremien vor, müssen weitere Merkmale erfüllt sein, um eine organisatorische Eingliederung zu bejahen. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn mindestens ein weiterer (Fremd-)Geschäftsführer in der Organgesellschaft tätig ist. Entscheidend ist in solchen Fällen die Ausgestaltung der Geschäftsführungsbefugnis in der Tochtergesellschaft. Von einer organisatorischen Eingliederung kann ausgegangen werden, wenn eine Gesamtgeschäftsführungsbefugnis vereinbart ist und die personenidentischen Geschäftsführer die Stimmenmehrheit besitzen. Ist dies nicht der Fall, sind zusätzliche institutionell abgesicherte Maßnahmen erforderlich. Diese können z. B. sein:

der Organträger verfügt über ein umfassendes Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der Organgesellschaft und ist zur Bestellung und Abberufung aller Geschäftsführer der Organgesellschaft berechtigt oder

es besteht ein schriftlich vereinbartes Letztentscheidungsrecht des personenidentischen Geschäftsführers.

Stufe 3: Keine Personenidentität der Geschäftsführung

In Ausnahmefällen kann eine organisatorische Eingliederung auch ohne personelle Verflechtung in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft vorliegen.



Voraussetzung ist dann aber, dass institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft gegeben sind. Von solchen Eingriffsmöglichkeiten kann ausgegangen werden, wenn der Organträger mit der Organgesellschaft einen Beherrschungsvertrag nach § 291 AktG abgeschlossen hat oder die Organgesellschaft nach §§ 319, 320 AktG in die Gesellschaft des Organträgers eingegliedert ist.

6.2. Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft

Zivilrechtlich bleiben der Organträger und die Organgesellschaft selbständige Rechts-subjekte. Organträger und Organgesellschaft haben jeweils eigene Jahresabschlüsse (Bilanz, GuV, usw.) aufzustellen. Hiervon abweichend liegt umsatzsteuerlich bei Bestehen eines Organschaftsverhältnisses ein einheitliches Unternehmen (Organkreis) vor. Unternehmer ist der Organträger. Organgesellschaften sind – unter Berücksichtigung der Einschränkungen in § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 bis 4 UStG (Beschränkung der Organschaft auf das Inland, vgl. A 2.9 UStAE) – Teile des einheitlichen Unternehmens eines Unternehmers, vgl. A 2.7 Abs. 1 S. 2 UStAE.

6.2.1. Nicht steuerbare Innenumsätze

Umsätze innerhalb des Organkreises sind innerbetriebliche Vorgänge, sog. „Innenumsätze“ und damit nicht steuerbar. Es fehlt an einem Leistungsaustausch zwischen zwei Beteiligten.

Werden für diese innerbetrieblichen Umsätze Belege mit gesondertem Steuerausweis ausgestellt, wird die ausgewiesene Steuer nicht nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldet, da die Belege umsatzsteuerrechtlich keine Rechnungen, sondern unternehmensinterne Buchungsbelege darstellen, vgl. A 14.1 Abs. 4 UStAE.

Ein Vorsteuerabzug scheidet mangels Leistung eines anderen Unternehmers aus, vgl. A 15.2a Abs. 12 S. 1 UStAE.

6.2.2. Abgabe der USt-Voranmeldung und -jahreerklärung

Umsätze der Organgesellschaft an fremde Dritte sind dem Organträger zuzurechnen, dieser ist auch Steuerschuldner nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG. Nur dieser ist Unternehmer und gibt USt-Voranmeldungen und USt-Jahreserklärungen ab.

Zuständig für die Entscheidung über das Vorliegen der Organschaft und die Besteuerung ist das für den Organträger gem. § 21 AO zuständige Finanzamt.

6.2.3. Haftung der Organgesellschaft

Die Organgesellschaft haftet nach § 73 AO für die Umsatzsteuerschulden des Organträgers, die während der Organschaft entstanden sind. Die Haftung besteht insoweit auch nach Beendigung der Organschaft fort.

6.2.4. Rechnungsstellung

In Rechnungen kann der Organträger gem. § 14 Abs. 4 Nr. 2 UStG seine Steuernummer oder seine USt-IdNr. angeben. Die Organgesellschaft kann ebenfalls die Steuernummer oder die USt-IdNr. des Organträgers angeben. Daneben kann sie die ihr selbst gem. § 27a Abs. 1 S. 3 UStG erteilte USt-IdNr. angeben, vgl. A 14.5 Abs. 7 UStAE.

Für die Zusammenfassende Meldung gem. § 18a UStG gilt auch die Organgesellschaft als Unternehmer, § 18a Abs. 5 S. 4 UStG. Sie muss eine Zusammenfassende Meldung abgeben.

6.2.5. Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

Die Begründung oder der Wegfall eines Organschaftsverhältnisses stellen keine Änderung der Verhältnisse i. S. d. § 15a UStG dar, vgl. A 15a.10 S. 1 Nr. 4 UStAE. Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG hat aber dann zu erfolgen, wenn eine Gesellschaft mit steuerpflichtigen Umsätzen für ein Wirtschaftsgut den vollen Vorsteuerabzug erhalten hat und später auf Grund der Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ihre Selbstständigkeit zugunsten eines Organträgers mit nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG steuerfreien Umsätzen verliert und das Wirtschaftsgut im Gesamtunternehmen des Organträgers zur Ausführung von steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen verwendet wird.²²

²² Vgl. BFH-Beschluss vom 12.05.2003 - V B 211, 220/02, BStBl. II 2003, 784.

6.3. Begrenzung der Auswirkungen der Organschaft auf das Inland

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 UStG bleiben die Auswirkungen der umsatzsteuerlichen Organschaft auf die Leistungen zwischen den im Inland ansässigen Unternehmensteilen eines Organkreises beschränkt. Die im Inland gelegenen Unternehmensteile des Organkreises sind gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 3 UStG als ein Unternehmen zu behandeln.

Der Begriff des Unternehmens in § 2 Abs. 1 S. 1 UStG bleibt von der Beschränkung der Organschaft auf das Inland unberührt. Daher sind grenzüberschreitende Leistungen zwischen dem Unternehmer, z. B. Organträger oder Organgesellschaft, und seinen Betriebsstätten (§ 12 AO) oder umgekehrt, mit Ausnahme von Warenbewegungen auf Grund eines innergemeinschaftlichen Verbringens, grundsätzlich nicht steuerbare Innenumsätze, vgl. A 2.9 Abs. 2 S. 2 UStAE.

Die im Inland gelegenen Unternehmensteile eines Organkreises stellen das einheitliche Unternehmen dar. Dazu gehören nach A 2.9 Abs. 3 **Nr. 1 bis 5** UStAE:

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

Die Ansässigkeit des Organträgers und der Organgesellschaften beurteilt sich danach, wo sie ihre Geschäftsleitung haben, vgl. A 2.9 Abs. 4 S. 1 UStAE.

6.3.1. Organträger im Inland

Ist der **Organträger im Inland** ansässig, umfasst das Unternehmen die in A 2.9 Abs. 3 Nr. 1 bis 3 UStAE bezeichneten Unternehmensteile. Es umfasst auch die im **Ausland gelegenen Betriebsstätten** des Organträgers, vgl. A 2.9 Abs. 6 S. 1 und 2 UStAE. Unternehmer und damit Steuerschuldner i. S. d. § 13a Abs. 1 S. 1 UStG ist der Organträger.

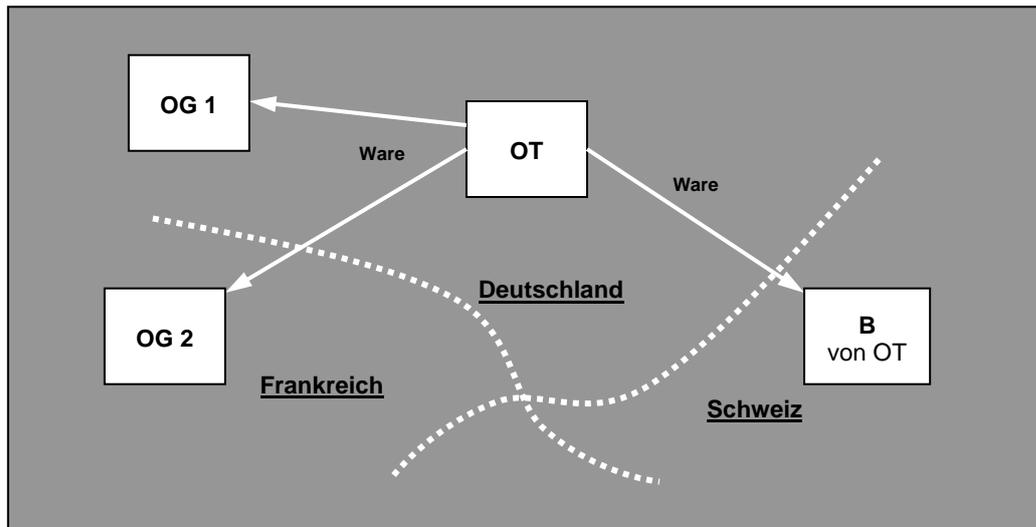
Hat der Organträger **Organgesellschaften im Ausland**, so gehören diese umsatzsteuerrechtlich **nicht** zum Unternehmen des Organträgers.

Die Organgesellschaften im Ausland können somit im Verhältnis zum Unternehmen des Organträgers und zu Dritten sowohl Umsätze ausführen als auch Leistungsempfänger sein.

Im Ausland gelegene Betriebsstätten von Organgesellschaften im Inland sind zwar den jeweiligen Organgesellschaften zuzurechnen, gehören aber nicht zum Unternehmen des Organträgers, vgl. A 2.9 Abs. 6 S. 7 UStAE. Leistungen zwischen den Betriebsstätten und dem Organträger oder anderen Organgesellschaften sind daher keine Innenumsätze.

Beispiel 1

Der im Inland ansässige Organträger OT hat im Inland eine Organgesellschaft OG1, in Frankreich eine Organgesellschaft OG2 und in der Schweiz eine Betriebsstätte B. OT versendet Waren an OG1, OG2 und B.



Lösung

Zum Unternehmen des OT (Unternehmer) gehören OG1 und B. Zwischen OT und OG1 sowie zwischen OT und B liegen nicht steuerbare Innenumsätze vor. OT bewirkt an OG2 steuerbare Lieferungen, auf die unter den Voraussetzungen der § 4 Nr. 1b UStG und § 6a UStG die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen anzuwenden ist.

Beispiel 2

Sachverhalt wie in Beispiel 1, aber mit der Abweichung, dass B die (schweizerische) Betriebsstätte der im Inland ansässigen Organgesellschaft OG1 ist. OT versendet Waren an B und an OG1. OG1 versendet die ihr von OT zugesandten Waren an B.

Lösung

OT bewirkt an B steuerbare Lieferungen, die unter den Voraussetzungen der § 4 Nr. 1a UStG und § 6 UStG als Ausfuhrlieferungen steuerfrei sind. Zwischen OT und OG1 sowie OG1 und B werden durch das Versenden von Waren nicht steuerbare Innenleistungen bewirkt.

6.3.2. Organträger im Ausland

Ist der Organträger im Ausland ansässig, so ist die Gesamtheit der in A 2.9 Abs. 3 Nr. 4 und 5 UStAE bezeichneten Unternehmensteile als ein Unternehmen zu behandeln. In diesem Fall gilt nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 4 UStG der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer und damit als der Steuerschuldner i. S. d. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG. Wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 4 UStG kann grundsätzlich nur eine im Inland ansässige juristische Person (Organgesellschaft) sein. Beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 18 KStG ist es jedoch die Zweigniederlassung, vgl. A 2.9 Abs. 7 S. 1 bis 3 UStAE.

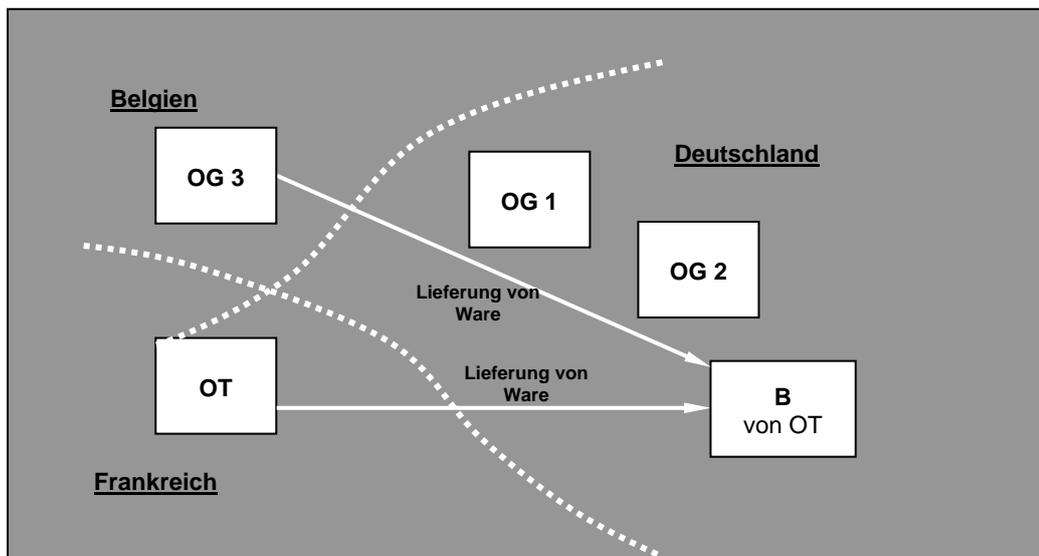
Hat der Organträger mehrere Organgesellschaften im Inland, so kann der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil nach der Höhe des Umsatzes bestimmt werden, sofern sich die in Betracht kommenden Finanzämter nicht auf Antrag der Organgesellschaften über einen anderen Maßstab verständigen, vgl. A 2.9 Abs. 7 S. 4 UStAE.

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 ausländischen Betriebsstätten und den anderen Unternehmensteilen sind daher keine Innenumsätze, vgl. A 2.9 Abs. 8 UStAE.

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 Unternehmer. Die im Inland gelegenen Organgesellschaften und Betriebsstätten sind als ein gesondertes Unternehmen zu behandeln, vgl. A 2.9 Abs. 9 UStAE.

Beispiel 1

Der in Frankreich ansässige Organträger OT hat im Inland die Organgesellschaften OG1 (Jahresumsatz 2 Mio. €) und OG2 (Jahresumsatz 1 Mio. €) sowie die Betriebsstätte B (Jahresumsatz 2 Mio. €). In Belgien hat OT noch eine weitere Organgesellschaft OG3. Zwischen OG1, OG2 und B finden Warenlieferungen statt. OT und OG3 versenden Waren an B, § 3 Abs. 6 UStG.



Lösung

OG1, OG2 und B bilden das Unternehmen i. S. v. § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 3 UStG. OG1 ist als wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil der Unternehmer. Die Warenlieferungen zwischen OG1, OG2 und B sind als Innenleistungen nicht steuerbar. OG1 hat die von OT und OG3 an B versandten Waren als innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern.

Beispiel 2

Der Organträger OT in Frankreich hat die Organgesellschaften OG1 in Belgien und OG2 in den Niederlanden. Im Inland hat er keine Organgesellschaft. OG1 hat im Inland die Betriebsstätte B1 (Jahresumsatz 500.000 €), OG2 die Betriebsstätte B2 (Jahresumsatz 300.000 €). OT hat abziehbare Vorsteuerbeträge aus der Anmietung einer Lagerhalle im Inland.

Lösung

B1 und B2 bilden das Unternehmen i. S. v. § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 3 UStG. B1 ist als wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil der Unternehmer. OT kann die abziehbaren Vorsteuerbeträge im Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend machen.

Beispiel 3

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

Lösung

B gehört einerseits zum Unternehmen des OT (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG) und ist andererseits nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 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 OT Waren versendet, werden Innenleistungen bewirkt, die deshalb nicht steuerbar sind. Die Lieferungen von B an OG sind steuerbar und unter den Voraussetzungen der § 4 Nr. 1a UStG und § 6 UStG als Ausfuhrlieferungen steuerfrei. OT kann die abziehbaren Vorsteuerbeträge im Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend machen, da mit Japan Gegenseitigkeit besteht und somit eine Vergütung nach § 18 Abs. 9 S. 4 UStG nicht ausgeschlossen ist, vgl. A 18.11 Abs. 4 UStAE.

6.4. Beginn und Ende der Organschaft

Die Organschaft **beginnt**, sobald die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vorliegen. Es besteht für die Beteiligten kein Wahlrecht, ob sie die Folgen der Organschaft auch eintreten lassen wollen, vgl. A 2.8 Abs. 4 UStAE. Die gesetzliche Vorgabe führt zwingend zu der Nichtselbständigkeit der Organgesellschaft.

Ein Organschaftsverhältnis kann damit auch dann begründet werden, wenn die Eingliederungsvoraussetzungen nur eine relativ kurze Zeit gemeinsam vorliegen. Eine Rückwirkung der Organschaft kann umsatzsteuerlich nicht erfolgen. Sie liegt erst dann vor, wenn alle Voraussetzungen tatsächlich gegeben sind.

Eine Gesellschaft kann bereits zu einem Zeitpunkt in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein, zu dem sie selbst noch keine Umsätze ausführt, vgl. A 2.8 Abs. 1 S. 7 UStAE.

Die Organschaft **endet**, wenn nicht mehr alle drei Tatbestandsvoraussetzungen gleichermaßen vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die finanzielle Eingliederung wegen Anteilsveräußerung oder die organisatorische Eingliederung wegen des Wechsels der Geschäftsleitung entfällt.

Wird die Organschaft beendet, liegen ab diesem Zeitpunkt wieder getrennt zu betrachtende Unternehmen vor, die auch wieder separat als Steuerschuldner nach § 13a UStG oder § 13b UStG im Steuerverfahren auftreten. Die Trennung der Organschaft in zwei oder mehrere eigenständige Unternehmen führt nicht direkt zu einer steuerlichen Konsequenz. Insbesondere liegt aus Sicht des Organträgers keine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG oder die Lieferung von Gegenständen des Unternehmensvermögens vor.

Begründung und Wegfall eines Organschaftsverhältnisses sind als solche keine steuerbaren Vorgänge.

Durch die Beendigung der Organschaft wird der Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG nicht unterbrochen, vgl. A 15a.10 S. 1 Nr. 4 und S. 2 UStAE.

6.4.1. Besteuerung von Ausgangsumsätzen

Entscheidend für die Zurechnung von Umsätzen ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung. Erbringt demnach die Organgesellschaft Leistungen vor Beendigung der Organschaft, werden diese dem Organträger zugerechnet. Liegt der Zeitpunkt der Leistungserbringung nach Beendigung der Organschaft, werden sie grundsätzlich der Organgesellschaft als eigenständiger Unternehmerin zugerechnet. Unerheblich hierbei ist der Zeitpunkt der Rechnungserteilung sowie der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (FG Düsseldorf vom 23.04.1993, 5 K 531/90 U).

6.4.2. Berichtigungsansprüche nach § 17 UStG

Berichtigungsansprüche gem. § 17 UStG, die Umsätze betreffen, die während des Bestehens der umsatzsteuerlichen Organschaft ausgeführt wurden, richten sich nur dann gegen den Organträger, wenn der Zeitpunkt des den Berichtigungsanspruch auslösenden Ereignisses vor Beendigung der Organschaft liegt. Tritt das auslösende Ereignis jedoch nach Beendigung der Organschaft ein, richten sich die Berichtigungsansprüche gegen die Organgesellschaft.

Beispiel

Die Organschaft zwischen dem Organträger A und der B-GmbH als Organgesellschaft wird am 27.03.2014 beendet. Die regelversteuernde B-GmbH hatte noch am 18.03.2014 Waren im Wert von 10.000 € zzgl. USt an einen Kunden geliefert. Noch am gleichen Tag stellt die B-GmbH die Rechnung, die dem Kunden am 28.03.2014 zugeht. Der Kunde zahlt am 09.04.2014 und berücksichtigt den Skontoabzug i. H. v. 3 % bei Zahlung.

Lösung

Die Umsatzsteuer aus der Lieferung entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums März 2014, also nach Beendigung der Organschaft. Da das Umsatzsteuer auslösende Ereignis, also die Lieferung der B-GmbH an den Kunden, vor Beendigung der Organschaft erfolgt ist, ist die hierauf entfallende Umsatzsteuer noch beim Organträger A zu erfassen.

Die Berichtigung des Steuerbetrags aufgrund der Änderung der Bemessungsgrundlage hat nach § 17 Abs. 1 S. 7 UStG in dem Voranmeldungszeitraum zu erfolgen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Dass die Änderung der Bemessungsgrundlage auslösende Ereignis ist die Zahlung des Kunden unter Skontoabzug. Die Minderung der Umsatzsteuer ist daher im Voranmeldungszeitraum April 2014 zu erfassen und steht der B-GmbH als nun eigenständigem Unternehmer zu.

6.4.3. An- und Vorauszahlungen

Hat der Organträger An- und Vorauszahlungen auf Umsätze aus Leistungen der Organgesellschaft, die nach Beendigung der Organschaft erbracht wurden, bereits vor Beendigung der Organschaft der Umsatzbesteuerung unterworfen, so sind diese bei der Steuerfestsetzung der ehemaligen Organgesellschaft steuermindernd zu berücksichtigen, weil die Regelung über die Entstehung der Steuer für vereinnahmte Anzahlungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 4 UStG einen selbstständigen und abschließenden Steuerentstehungsstatbestand enthält.²³ Die Organgesellschaft muss dementsprechend nur noch den im Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft noch offenen Restbetrag versteuern.

6.4.4. Vorsteuerabzug

Für die Zurechnung des Vorsteueranspruchs ist ebenfalls der Leistungsbezug als auslösendes Ereignis entscheidend. Der Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen, die die Organgesellschaft vor Beendigung der Organschaft bezieht, steht demnach dem Organträger zu, unabhängig davon, ob sämtliche materiell-rechtlichen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind.

Beispiel

Die Organschaft zwischen A als Organträger und der B-GmbH als Organgesellschaft wird am 27.03.2014 beendet. Die B-GmbH hatte noch am 18.03.2014 Waren im Wert von 10.000 € zzgl. USt von C geliefert bekommen. Die nach § 14 UStG ordnungsgemäß erteilte Rechnung des C geht bei der B-GmbH erst am 09.04.2014 ein.

Lösung

Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gem. § 15 UStG liegen erst mit Erhalt der Rechnung am 09.04.2014 vor. Der Vorsteuerabzug ist somit erst im VAZ April 2014 zu erfassen. Der Vorsteuerabzug aus der Rechnung steht jedoch A als Organträger zu, da im Zeitpunkt des Leistungsbezugs durch die B-GmbH die Organschaft noch bestanden hat.

²³ Vgl. BFH-Urteil vom 21.06.2001, V R 68/00, BStBl. II 2002, 255.

Der Vorsteuerabzug aus Leistungen, die die Organgesellschaft erst nach Beendigung der Organschaft bezieht, kann grundsätzlich nur von der Organgesellschaft vorgenommen werden. Hat der Organträger vor Beendigung der Organschaft An- oder Vorauszahlungen auf diese Leistungen entrichtet und hieraus den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 UStG vorgenommen, so ist die ehemalige Organgesellschaft lediglich zum Vorsteuerabzug aus dem im Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft noch offenen Restpreis berechtigt. Der vorgenommene Vorsteuerabzug aus den An- und Vorauszahlungen steht weiterhin dem Organträger zu.

6.5. Organschaft und Insolvenzverfahren

Bei der Frage, wie sich die Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf die umsatzsteuerrechtliche Organschaft auswirkt, ist zu unterscheiden, ob das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Organgesellschaft oder des Organträgers eröffnet wird.

Wird nur **über das Vermögen der Organgesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet**, so ist die organisatorische Eingliederung zum Organträger im Regelfall damit beendet, da der Organträger seinen wesentlichen Einfluss auf die Organgesellschaft verliert.

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 ist, vgl. A 2.8 Abs. 12 Satz 1 UStAE. In den Fällen, in denen der Organgesellschaft nach Beantragung des Insolvenzverfahrens kein allgemeines Verfügungsverbot auferlegt wurde, bleibt die Organschaft regelmäßig bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens selbst dann bestehen, wenn das Insolvenzgericht gem. § 21 Abs. 2 InsO anordnet, dass Verfügungen des Schuldners nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind, vgl. BFH-Urteil vom 01.04.2004 - V R 24/03 (BFH/NV 2004, 1054).

Wird das **Insolvenzverfahren über das Vermögen des Organträgers eröffnet**, endet die Organschaft im Regelfall, wenn sich das Insolvenzverfahren nicht auch auf das Vermögen der Organgesellschaft erstreckt, vgl. A 2.8 Abs. 12 S. 4 UStAE.

Erstreckt sich das Insolvenzverfahren auf den Organträger und die Organgesellschaft, ist das Organschaftsverhältnis dann nicht beendet, wenn derselbe Insolvenzverwalter die Willensbildung sowohl beim Organträger wie auch bei der Organgesellschaft beherrscht.

Das Insolvenzverfahren steht der Annahme der Organschaft allerdings nicht grundsätzlich entgegen, solange dem vorläufigen Insolvenzverwalter eine vom Willen der Geschäftsleitung des Organträgers abweichende Willensbildung nicht möglich ist, vgl. A 2.8 Abs. 12 S. 3 UStAE.

6.6. Organschaft und Betriebsaufspaltung

Bei einer Betriebsaufspaltung liegt i. d. R. eine wirtschaftliche Eingliederung zwischen dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen vor. Eine Betriebsaufspaltung im ertragsteuerlichen Sinne liegt dann vor, wenn eine Besitzpersonengesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen an eine Betriebskapitalgesellschaft vermietet oder verpachtet und eine personelle Verflechtung zwischen der Personen- und der Kapitalgesellschaft gegeben ist, vgl. H 15.7 (4) EStH.

Durch die Überlassung der Wirtschaftsgüter wird eine wirtschaftliche Abhängigkeit zwischen der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft begründet, so dass sich beide Gesellschaften untereinander fördern und ergänzen.

Bei einer solchen Betriebsaufspaltung und der Verpachtung des Betriebsvermögens (z. B. Maschinen) durch das Besitzunternehmen an die Betriebsgesellschaft steht die Betriebsgesellschaft im Allgemeinen in einem Abhängigkeitsverhältnis zum Besitzunternehmen, so dass eine wirtschaftliche Eingliederung als gegeben anzusehen ist, vgl. A 2.8 Abs. 6b S. 1 UStAE.

Der im Ertragsteuerrecht klassische Fall der Betriebsaufspaltung, dass die Besitzpersonengesellschaft der Betriebskapitalgesellschaft ein Grundstück vermietet oder verpachtet, das für die Ausführung der Umsätze der Betriebskapitalgesellschaft von Bedeutung ist, wird in ständiger Rechtsprechung des BFH auch für die Voraussetzung der wirtschaftlichen Eingliederung im Umsatzsteuerrecht als ausreichend angesehen, vgl. BFH-Beschluss vom 12.11.1998 - V B 119/98 (BFH/NV 1999, 684). Die wirtschaftliche Eingliederung kann auch dann gegeben sein, wenn nur ein Grundstück von der Personengesellschaft an die Kapitalgesellschaft vermietet wird, vgl. A 2.8 Abs. 6b S. 2 UStAE. Allerdings muss dieses Grundstück für die Zwecke der Betriebsgesellschaft besonders geeignet sein. Es reicht dabei für die wirtschaftliche Eingliederung aus, wenn das vermietete Grundstück die räumliche und funktionale Grundlage der Geschäftstätigkeit des Mieters bildet. Die Dauer des Mietvertrags ist unerheblich.²⁴

6.7. Umfassendes Beispiel

Beispiel

Konrad Meier ist seit dem Kalenderjahr 2005 als Komplementär mit 60 % an der KR-KG (KG) in Bamberg beteiligt; er führt gleichzeitig die Geschäfte der KG. Die KG produziert in Bamberg Baustoffe. Zusätzlich sind Dieter Reiter und Fritz Rudolf mit jeweils 20 % als Kommanditisten an der KG beteiligt. Die KG hält in dem Kalenderjahr 2005 insgesamt 70 % der Anteile an der Baustoff-Handelsgesellschaft mbH (GmbH) mit Betriebssitz in München. Die KG setzt ihre Produktion im Kalenderjahr 2014 insgesamt zu 70 % bei verschiedenen Bauunternehmern und Baustoffhändlern in Bayern ab; 30 % ihrer Produktion verkauft die KG an die GmbH und stellt der GmbH hierfür Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis aus. Bei der GmbH stellt dieser Wareneinkauf im Kalenderjahr 2014 insgesamt 67 % aller Wareneinkäufe dar; die restlichen Baustoffe kauft die GmbH im Kalenderjahr 2014 von Herstellern aus Sachsen. Als Geschäftsführer der GmbH ist Konrad Meier bestellt.

Aufgabe

Liegt zwischen der KG und der GmbH im Kalenderjahr 2014 eine umsatzsteuerrechtliche Organisation vor? Die Stimmrechte entsprechen in den Gesellschaften den Beteiligungsverhältnissen.

Lösung

Unternehmer ist die KG, da sie die Baustoffproduktion in Bamberg und den Vertrieb des Baustoffs durch die GmbH in München als gewerbliche bzw. berufliche Tätigkeiten selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt, § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG. Das Unternehmen der KG umfasst die Baustoffproduktion in Bamberg und den Baustoffvertrieb in München, § 2 Abs. 1 S. 2 UStG i. V. m. A 2.7 Abs. 1 S. 2 UStAE.

Die GmbH ist nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der KG eingegliedert, § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG i. V. m. A 2.8 Abs. 1 S. 1 UStAE.

²⁴ Vgl. BFH-Beschluss vom 25.04.2002 - V B 128/01, BFH/NV 2002, 1058.

a) Eingliederungsmerkmale

Finanzielle Eingliederung

Die GmbH ist finanziell in das Unternehmen der KG eingliedert, da die KG unmittelbar zu 70 % beteiligt ist und damit mehr als 50 % der Stimmanteile in der GmbH in ihrem Eigentum hält, A 2.8 Abs. 5 S. 2 UStAE. Damit wird es der KG nach A 2.8 Abs. 5 S. 1 UStAE möglich, Beschlüsse in der GmbH durchzusetzen.

Wirtschaftliche Eingliederung

Die GmbH ist in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der KG tätig, A 2.8 Abs. 6 S. 1 UStAE. Die GmbH bezieht im Kalenderjahr 67 % des Wareneinkaufs von der KG.

Organisatorische Eingliederung

Die Personalunion in der Geschäftsführung in der KG und in der GmbH durch die Person von Konrad Meier stellt sicher, dass in der GmbH der Wille der KG durchgesetzt wird, A 2.8 Abs. 7 S. 1 und 2 i. V. m. Abs. 8 S. 1 und 2 UStAE.

b) Rechtliche Folgerungen

Organträger ist die KG; A 2.8 Abs. 2 S. 2 UStAE; Organgesellschaft die GmbH, A 2.8 Abs. 2 S. 1 UStAE.

Die Organschaft liegt im Kalenderjahr 2014 im Zeitraum vom 01.01.2014 bis zum 31.12.2014 vor.

Die Lieferungen vom Organträger KG an die Organtochter GmbH sind jeweils innerbetriebliche Vorgänge, die mangels Leistungsaustausch nicht steuerbar sind, A 2.7 Abs. 1 S. 2 und 3 UStAE i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Die Rechnungen der KG an die GmbH erfolgen innerhalb des Organkreises sind unternehmensinterne Buchungsbelege, A 14.1 Abs. 4 S. 2 UStAE.

Die gesonderten Steuerausweise in den Rechnungen werden von dem Organträger KG als Rechnungsaussteller nicht gem. § 14c Abs. 2 UStG geschuldet, A 14.1 Abs. 4 S. 3 UStAE.

Diesesonderten Steuerausweise in den Rechnungen berechtigen die GmbH als Organgesellschaft und Rechnungsempfänger gem. § 15 UStG nicht zum Vorsteuerabzug, vgl. A 15.2a Abs. 12 S. 1 UStAE.

6.8. Lösungsschritte

Klausurtechnik Organschaft

Beispiel: Eine KG ist an einer GmbH beteiligt. Die Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG liegen im Kalenderjahr 2014 vor. Die Lösung müsste wie folgt lauten:

KG

Die KG ist Unternehmer, da sie eine gewerbliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt, § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG.

Ihr Unternehmen umfasst, § 2 Abs. 1 S. 2 UStG. Teile des einheitlichen Unternehmens der KG sind auch die Tätigkeiten der Organgesellschaft (GmbH)....., vgl. A 2.7 Abs. 1 S. 2 UStAE.

GmbH

Die GmbH ist nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der KG eingegliedert, § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG i. V. m. A 2.8 Abs. 1 S. 1 UStAE.

Eingliederungsmerkmale

• Finanzielle Eingliederung

Die GmbH ist finanziell in das Unternehmen der KG eingegliedert, da die KG unmittelbar zu % und mittelbar über zu % beteiligt ist und damit mehr als 50 % der Stimmanteile der GmbH in ihrem Eigentum hält, A 2.8 Abs. 5 S. 2 UStAE. Damit wird es nach A 2.8 Abs. 5 S. 1 UStAE der KG möglich, Beschlüsse in der GmbH durchzusetzen.

• Wirtschaftliche Eingliederung

Die GmbH ist in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der KG tätig, A 2.8 Abs. 6 S. 1 UStAE. Die GmbH bezieht im Kalenderjahr % des Wareneinkaufs von der KG.

• Organisatorische Eingliederung

Die Personalunion in der Geschäftsführung in der KG und in der GmbH durch die Person von stellt sicher, dass in der GmbH der Wille der KG durchgesetzt wird, A 2.8 Abs. 7 S. 1 und 2 i. V. m. Abs. 8 S. 1 und 2 UStAE.

Rechtliche Folgerungen

Organträger ist die KG; A 2.8 Abs. 2 S. 2 UStAE; Organgesellschaft die GmbH, A 2.8 Abs. 2 S. 1 UStAE.

Die Organschaft liegt im Kalenderjahr 2014 im Zeitraum vom 01.01.2014 bis zum 31.12.2014 vor.

Die Lieferungen vom Organträger KG an die Organtochter (GmbH) sind jeweils innerbetriebliche Vorgänge, die mangels Leistungsaustausch nicht steuerbar sind, A 2.7 Abs. 1 S. 2 und 3 UStAE i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Die Rechnungen der KG an die GmbH erfolgen innerhalb des Organkreises sind unternehmensinterne Buchungsbelege, A 14.1 Abs. 4 S. 2 UStAE.

Die gesonderten Steuerausweise in den Rechnungen werden von dem Organträger (KG) als Rechnungsaussteller nicht gem. § 14c Abs. 2 UStG geschuldet, A 14.1 Abs. 4 S. 3 UStAE.

Diesesonderten Steuerausweise in den Rechnungen berechtigen die GmbH als Organgesellschaft und Rechnungsempfänger gem. § 15 UStG nicht zum Vorsteuerabzug, vgl. A 15.2a Abs. 12 S. 1 UStAE.

* * * *

Übungsfälle

Übungsfall 1:

Alfred Mann betreibt in Aschaffenburg einen Handel mit Büromöbeln aller Art. Der selbständige Architekt Bauer aus Lohr am Main kauft im Juli 2014 bei Mann seine Büroeinrichtung (im Stil voll aufeinander abgestimmt) im Gesamtwert von 5.000 € zzgl. 950 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer. Die Möbelstücke sollen von Mann vereinbarungsgemäß am 10.09.2014 an Bauer ausgeliefert werden. Für den Fall, dass Mann diesen Liefertermin nicht einhalten kann, soll eine Vertragsstrafe i. H. v. 500 € für ihn verwirkt sein. Mann kann aus betrieblichen, organisatorischen Gründen die Möbelstücke an Bauer erst am 30.09.2014 ausliefern. Da die Vertragsstrafe verwirkt war, überwies Bauer im Oktober 2014 den Betrag von 5.450 € an den Möbelhändler.

Aufgabe

1. Ermitteln Sie für den Möbelhändler Mann aus Aschaffenburg das Entgelt und die Umsatzsteuer für die steuerpflichtige Lieferung (→ Sachgesamtheit gem. A 3.1 Abs. 1 S. 3 UStAE) der Möbelstücke.
2. Würdigen Sie die umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen der verwirkten Vertragsstrafe für den Möbelhändler Mann.

Lösungshinweis Fall 1:

1. Das Entgelt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG beträgt für die Lieferung 5.000 €; die Umsatzsteuer beträgt 950 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG.
2. Gem. A 1.3 Abs. 3 UStAE stellt die Vertragsstrafe wegen nicht gehöriger Erfüllung nach den §§ 339 und 341 BGB bei Mann Schadensersatz und keine Entgeltsminderung dar.

Übungsfall 2:

Das Sägewerk Klausnitzer aus Kitzingen beauftragt im Januar 2014 den Bauunternehmer Wagner aus Wertheim, auf ihrem Betriebsgelände in Kitzingen eine Lagerhalle zu errichten; als Festpreis wurden 300.000 € zzgl. 57.000 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer vereinbart. Das Sägewerk überwies an das Bauunternehmen in den Monaten Januar 2014 und Februar 2014 Anzahlungen i. H. v. jeweils 11.900 €, nachdem Wagner diese Anzahlungen durch Rechnungen mit jeweils gesondertem Steuer ausweis i. H. v. 1.900 € im Januar 2014 angefordert hatte. Das Sägewerk Klausnitzer nahm im März 2014 vor dem Vorliegen genehmigungsreifer Baupläne den Bauauftrag zurück, weil mit dem Bauunternehmen Wagner erhebliche Meinungsverschiedenheiten über die Planung und die Höhe von Nebenkosten aufgetreten waren. Der Bauunternehmer Wagner berechnete dem Sägewerk Klausnitzer im April 2014 für Vorkosten an Planungen und Bauvorbereitungen 2.000 € zzgl. 380 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer. Das Sägewerk überwies den Betrag i. H. v. 2.380 € noch im April 2014 an Wagner.

Aufgabe

Würdigen Sie den Sachverhalt in seinen umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen auf den Bauunternehmer Wagner in Wertheim. Der Bauunternehmer Wagner besteuert im Kalenderjahr 2014 seine Umsätze im Rahmen der Regelbesteuerung nach vereinbarten Entgelten und gibt seine Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich ab.

Lösungshinweis Fall 2:

Aufgrund der dem Bauunternehmer Wagner zugeflossenen Anzahlungen i. H. v. jeweils 11.900 € entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 4 UStG Umsatzsteuer i. H. v. jeweils 1.900 € mit Ablauf der Voranmeldungszeiträume Januar 2014 und Februar 2014. Steuerschuldner ist jeweils der Unternehmer Wagner, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Den Zahlungen durch die Firma Klausnitzer i. H. v. 23.800 € und 2.380 € steht keine Leistung des Bauunternehmers Wagner gegenüber, weil wegen der Kündigung des Werklieferungsvertrages die bestimmungsgemäße Werklieferung nicht zustande kam und dem Auftraggeber Klausnitzer auch kein teilfertiges Werk geliefert wurde. Es ist umsatzsteuerrechtlich nicht möglich, statt eines Werklieferungsvertrages gem. § 651 BGB einen Werkleistungsvertrag gem. § 631 BGB anzunehmen. Somit ist der gesamte Betrag i. H. v. 26.180 € beim Bauunternehmer Wagner gem. A 1.3 Abs. 5 S. 1 UStAE analog nicht als Entgelt zu behandeln, sondern mangels Leistungsaustausch als nicht steuerbarer Schadensersatz, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.

Den Steuerausweis i. H. v. 380 € in der Rechnung vom April 2014 schuldet der Bauunternehmer Wagner als unberechtigten Steuerausweis gem. § 14c Abs. 2 S. 1 UStG i. V. m. A 14c.2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStAE. Die Steuer entsteht für Wagner gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG im Zeitpunkt der Rechnungsausgabe. Steuerschuldner für diesen Steuerausweis ist gem. § 13a Abs. 1 Nr. 4 UStG der Bauunternehmer Wagner. Wagner hat gem. § 14c Abs. 2 S. 3 bis 5 UStG i. V. m. A 14c.2 Abs. 5 UStAE die Möglichkeit zur erschwerten Rechnungsberichtigung.

Die Steuerausweise in den Rechnungen über die angeforderten Anzahlungen vom Januar 2014 und Februar 2014 i. H. v. jeweils 1.900 € schuldet Wagner nicht gem. § 14c Abs. 2 S. 1 UStG. Nach A 14c.2 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 bis 5 UStAE liegen die Voraussetzungen für einen unberechtigten Steuerausweis nicht vor.

Wagner muss die in den Rechnungen über die angeforderten Anzahlungen ausgewiesenen Steuerbeträge nach Kündigung des Werkvertrages durch den Auftraggeber Klausnitzer gem. § 17 Abs. 1 S. 1 UStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG berichtigen.

Übungsfall 3:

Max Richter betreibt in Rostock einen Handel mit Baumaschinen. Am 27.02.2014 verkaufte Richter an den Bauunternehmer Bresan aus Güstrow einen Betonrüttler für 2.000 € zzgl. 380 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer. Die Kaufpreiszahlung durch Bresan sollte in Raten erfolgen, wobei sich Richter das Eigentum bis zur Zahlung der letzten Rate vorbehielt. Wie Richter und Bresan im Kaufvertrag vom 27.02.2014 schriftlich festhielten, zahlt Bresan am 27.02.2014 insgesamt 500 € in bar an Richter. Nach Übergabe der Maschine sollte Bresan vier weitere monatliche Raten i. H. v. jeweils 470 € für den Betonrüttler und vier monatliche Raten i. H. v. jeweils 50 € für den Teilzahlungszuschlag, jeweils beginnend ab 01.03.2014, überweisen. Neben dem Kaufpreis der Baumaschine i. H. v. 2.000 € zzgl. 380 € Umsatzsteuer wurden im Kaufvertrag vom 27.02.2014 der Teilzahlungszuschlag i. H. v. 200 € und der effektive Jahreszins i. H. v. 10 % schriftlich festgehalten. Die Baumaschine wurde am 01.03.2014 durch einen Arbeitnehmer von Bresan in Rostock abgeholt. Der Baumaschinenhändler Richter rechnete die erhaltenen Ratenzahlungen für den Warenverkauf und den Teilzahlungszuschlag bei Geldeingang von Bresan getrennt ab.

Aufgabe

Würdigen Sie den Geschäftsvorfall in seinen umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen auf den Baumaschinenhändler Richter. Richter besteuert im Kalenderjahr 2014 seine Umsätze im Rahmen der Regelbesteuerung nach vereinbarten Entgelten und gibt seine Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich ab.

Lösungshinweis Fall 3:

1. Verkauf der Maschine

Richter bewirkt mit dem Verkauf der Maschine eine Lieferung, § 3 Abs. 1 UStG. Der vereinbarte Eigentumsvorbehalt gem. § 449 Abs. 1 BGB ist umsatzsteuerrechtlich unerheblich, vgl. A 3.1 Abs. 3 S. 4 UStAE. Es handelt sich um eine Beförderung durch den Abnehmer Bresan (Abholfall), § 3 Abs. 6 S. 2 UStG. Der Umsatzort für den Maschinenhändler Richter ist Rostock, § 3 Abs. 6 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG; Rostock ist Inland, § 1 Abs. 2 S. 1 UStG. Der Umsatz ist somit steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG, mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig. Das Entgelt beträgt für Richter gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG 2.000 €; die Umsatzsteuer beträgt 380 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Die Umsatzsteuer entsteht für Richter mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes Februar 2014 i. H. v. 79,83 € (19/119 von der erhaltenen Anzahlung i. H. v. 500 €), § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 4 UStG und mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes März 2014 (Voranmeldungszeitraum der bewirkten Lieferung) i. H. v. 300,17 € (19/119 von 1.880 € (2.380 € - 500 €)), § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 UStG.

2. Gewährung des Kredits

Die Kreditgewährung durch Richter ist eine selbständige sonstige Leistung, § 3 Abs. 9 S. 1 UStG. Die Voraussetzungen des A 3.11 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 bis 3 UStAE (gesonderte Vereinbarungen über den Verkauf des Betonrüttlers und über das Kreditgeschäft, Angabe des Jahreszinses, getrennte Abrechnung der Entgelte) sind sämtlich erfüllt. Es liegt für Richter ein Hilfgeschäft gem. A 2.7 Abs. 2 S. 1 bis 3 UStAE vor. Der Umsatzort ist gem. § 3a Abs. 2 UStG der Betriebsitz von Bresan in Güstrow. Güstrow ist Inland, § 1 Abs. 2 S. 1 UStG. Der Umsatz des Händlers Richter ist steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG; nach § 4 Nr. 8a UStG ist die Kreditgewährung steuerfrei. Richter hat gegenüber Bresan nicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8a UStG verzichtet. Das Entgelt beträgt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG i. V. m. § 22 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 UStG 200 € (→ Teilzahlungszuschlag).

Übungsfall 4:

A ist bei einer Maschinenfabrik in Augsburg als Arbeitnehmer beschäftigt. Sein Wohnsitz befindet sich ebenfalls in Augsburg. Auf einem ihm gehörenden unbebauten Grundstück in Augsburg ließ A durch den Bauunternehmer B aus Augsburg ein Bürogebäude errichten, das im Juli 2005 fertig gestellt und seit 01.08.2005 steuerpflichtig an den Rechtsanwalt R für seine Kanzleizwecke vermietet wurde (zutreffender Steuerausweis gegenüber R im Mietvertrag).

Das Bürogebäude verkaufte A nach seit dem 01.06.2014 erfolgten Verkaufsverhandlungen (entsprechend dem zutreffend abgeschlossenen Notarvertrag) mit Übergang der Nutzungen und Lasten zum 01.07.2014 unter Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9a UStG für 250.000 € an den im Ruhestand lebenden und in Augsburg wohnhaften Beamten C. C führte den Mietvertrag mit dem Rechtsanwalt R (mit dem zutreffenden Steuerausweis) fort. A hatte gegenüber C im Notarvertrag keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen. Der Rechtsanwalt R nutzte das Bürogebäude ab 01.07.2014 weiterhin für seine Kanzleizwecke.

A und C ordneten das bebaute Grundstück jeweils zutreffend ihrem Unternehmensvermögen zu.

Aufgabe

Würdigen Sie bitte den Sachverhalt in seinen umsatzsteuerlichen Auswirkungen bei A im Kalenderjahr 2014 (auf die Vermietung an den Rechtsanwalt R ist nicht einzugehen). Bezüglich C erläutern Sie bitte die Unternehmereigenschaft und den Beginn der Unternehmereigenschaft.

Lösungshinweis **Fall 4**

1. Natürliche Person A

1.1. Unternehmer, Unternehmen

A ist Unternehmer, da er mit der Vermietung des Bürogebäudes eine berufliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt, § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG. Natürliche Personen können zum Teil selbständig und zum Teil unselbständig tätig sein, vgl. A 2.2 Abs. 4 S. 1 UStAE.

Durch die Arbeitnehmertätigkeit wird A nicht unternehmerisch tätig, § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

Das Unternehmen des A umfasst die Vermietung des Bürogebäudes in Augsburg, § 2 Abs. 1 S. 2 UStG. Das Bürogebäude wurde zutreffend dem Unternehmensvermögen zugeordnet (siehe Text).

Die Unternehmereigenschaft des A erlischt, wenn er alle Rechtsbeziehungen (zu denen auch das Rechtsverhältnis von A zum zuständigen Finanzamt gehört) abgewickelt hat, die mit dem verkauften Unternehmen in Zusammenhang stehen, vgl. A 2.6 Abs. 6 S. 1, 3 und 6 UStAE.

1.2. Verkauf des Bürogebäudes

Der Verkauf des Bürogebäudes stellt eine entgeltliche nicht steuerbare Geschäftsveräußerung dar, § 1 Abs. 1a S. 1 UStG. A übereignet entgeltlich sein Unternehmen im Ganzen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen, § 1 Abs. 1a S. 1 und 2 UStG. Das gilt auch in diesem Falle, weil der Erwerber C mit dem Erwerb des Unternehmens seine unternehmerische Tätigkeit beginnt, vgl. A 1.5 Abs. 1 S. 1 UStAE.

2. Natürliche Person C

2.1. Unternehmer, Unternehmen

C ist Unternehmer, da er mit der Vermietung des Bürogebäudes eine berufliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt, § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG. Die Unternehmereigenschaft des C beginnt mit den Verkaufsverhandlungen (unternehmensbezogene Vorbereitungshandlung) am 01.06.2014, vgl. A 2.6 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 1 UStAE.

Das Unternehmen des C umfasst die Vermietung des Bürogebäudes in Augsburg, § 2 Abs. 1 S. 2 UStG. Das Bürogebäude wurde zutreffend dem Unternehmensvermögen zugeordnet (siehe Text).

Übungsfall 5:

Die Schmidt KG betreibt in Dresden ein Möbelwerk. An der Schmidt KG sind im Kalenderjahr 2014 der Komplementär Grau zu 40 % und die Kommanditisten Friedrich und Ebert zu jeweils 30 % beteiligt. Die Kommanditisten haben nach dem Gesellschaftsvertrag keine Stimmrechte. Die Schmidt KG hält 70 %, Grau und Friedrich halten jeweils 15 % Anteile an der Holz GmbH (Holzhandel) mit Betriebssitz in Leipzig, die ihr Holz im Kalenderjahr 2014 überwiegend an die Schmidt KG liefert.

Die Sand GmbH in Meißen betreibt ein Sägewerk und beliefert ihrerseits mit ihrer Produktion im Kalenderjahr 2014 ausschließlich die Holz GmbH. Gesellschafter der Sand GmbH sind im Kalenderjahr 2014 die Holz GmbH mit 55 %, Grau mit 15 % und die Privatperson Paulig mit 30 %.

Grau ist sowohl Geschäftsführer der Holz GmbH und der Sand GmbH. Ebert, Friedrich und Grau sind außerhalb der Gesellschaften nicht unternehmerisch tätig. Die Beteiligungsverhältnisse entsprechen in der Holz GmbH und der Sand GmbH den Stimmrechtsverhältnissen.

Aufgabe

Nehmen Sie zur Unternehmereigenschaft und zum Unternehmensumfang der Schmidt KG im Kalenderjahr 2014 Stellung. Prüfen Sie, ob im Kalenderjahr 2014 Organschaftsverhältnisse zwischen der Schmidt KG und der Holz GmbH bzw. der Sand GmbH bestehen.

Lösungshinweis Fall 5:

1. Schmidt KG

Die Schmidt KG ist Unternehmer, da sie eine gewerbliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt, § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG. Ihr Unternehmen umfasst das eigene Möbelwerk, § 2 Abs. 1 S. 2 UStG. Teile des einheitlichen Unternehmens der Schmidt KG sind auch die Tätigkeiten der Organgesellschaften Holz GmbH und Sand GmbH, vgl. A 2.7 Abs. 1 S. 2 UStAE.

2. Holz GmbH

Die Holz GmbH ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der Schmidt KG eingegliedert, § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG.

2.1. Finanzielle Eingliederung

Die Schmidt KG ist unmittelbar zu 70 % an der Holz GmbH beteiligt, A 2.8 Abs. 5 S. 2 UStAE. Mit den 70 % Anteilen an der Holz GmbH wird es der KG ermöglicht, Beschlüsse in der Organgesellschaft durchzusetzen, vgl. A 2.8 Abs. 5 S. 1 UStAE.

2.2. Wirtschaftliche Eingliederung

Die Holz GmbH beliefert überwiegend die Schmidt KG; damit ist diese GmbH im Rahmen des Gesamtunternehmens in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der KG tätig, vgl. A 2.8 Abs. 6 S. 1 UStAE.

2.3. Organisatorische Eingliederung

Die Personalidentität in der Geschäftsführung durch Grau stellt sicher, dass in der Organgesellschaft, der Holz GmbH, der Wille der Schmidt KG auch tatsächlich ausgeführt wird, vgl. A 2.8 Abs. 7 S. 1 und 2 i. V. m. Abs. 8 S. 1 und 2 UStAE.

Organträger ist die Schmidt KG, vgl. A 2.8 Abs. 2 S. 2 UStAE. Organgesellschaft ist die Holz GmbH, vgl. A 2.8 Abs. 2 S. 1 UStAE. Die Organschaft erstreckt sich auf das gesamte Kalenderjahr 2014.

3. Sand GmbH

Die Sand GmbH ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der Schmidt KG eingegliedert, § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG.

3.1. Finanzielle Eingliederung

Die Schmidt KG ist über die Holz GmbH zu 55 % an der Sand GmbH beteiligt, vgl. A 2.8 Abs. 5 S. 2 und 3 UStAE. Mit den 55 % Anteilen an der Sand GmbH wird es der KG ermöglicht, Beschlüsse in der Organgesellschaft durchzusetzen, vgl. A 2.8 Abs. 5 S. 1 UStAE.

3.2. Wirtschaftliche Eingliederung

Die Sand GmbH beliefert ausschließlich die Holz GmbH; damit ist diese im Rahmen des Gesamtunternehmens in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Schmidt KG tätig, vgl. A 2.8 Abs. 6 S. 1 UStAE.

3.3. Organisatorische Eingliederung

Die Personalidentität in der Geschäftsführung durch Grau stellt sicher, dass in der Organgesellschaft, der Sand GmbH, der Wille der Schmidt KG auch tatsächlich ausgeführt wird, vgl. A 2.8 Abs. 7 S. 1 und 2 i. V. m. Abs. 8 S. 1 und 2 UStAE.

Organträger ist die Schmidt KG, vgl. A 2.8 Abs. 2 S. 2 UStAE. Organgesellschaft ist die Sand GmbH, vgl. A 2.8 Abs. 2 S. 1 UStAE. Die Organschaft erstreckt sich auf das gesamte Kalenderjahr 2014.

Übungsfall 6:

Im Februar 2014 erhielten die Baufirma Frank Berthold und die Baufirma Krüger, welche beide in Hamburg ansässig sind, vom Zweckverband „Guter Tropfen“ als Arbeitsgemeinschaft „Brückenbau Hamburg“ den Auftrag, eine Brücke über die Elbe in Hamburg zu errichten. Das Bauwerk wurde, wie vertraglich vereinbart, am 30.09.2014 fertig gestellt und dem Zweckverband übergeben. Der Zweckverband hatte das gesamte verwendete Baumaterial unmittelbar bei einem Baustoffgroßhändler eingekauft und für den Brückenbau beigestellt.

Die Arbeitsgemeinschaft „Brückenbau Hamburg“ erteilte dem Zweckverband eine Rechnung über 700.000 € zzgl. 133.000 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer.

Zwischen den Firmen Frank Berthold und Krüger war im Arbeitsgemeinschafts-Vertrag vereinbart, dass Personal und Baugeräte als Gesellschafterbeiträge je zur Hälfte ohne Berechnung zur Verfügung zu stellen sind und der Gewinn aus dem Auftrag hälftig verteilt werden soll. Dafür, dass Krüger einen Großkran zusätzlich abstellte, sollte er 10 % des Gewinns vorab erhalten.

Der Umfang der Geräteüberlassung wurde jedoch abweichend von der ursprünglichen Vereinbarung nach der Geräteliste der Wirtschaftsgruppe Bauindustrie betragsmäßig festgehalten, also nach dem tatsächlichen Maschinen- und Geräteeinsatz.

Nach diesen Aufzeichnungen entfielen jeweils brutto auf den Einsatz des Großkranes 50.000 € und auf den Einsatz der anderen Geräte des Krüger 100.000 €. Der Geräteeinsatz der Firma Frank Berthold ergab 150.000 €. Die Firmen Frank Berthold und Krüger rechneten nach diesen Werten ab und verteilten den verbleibenden Restgewinn zu gleichen Teilen. Mit dem hälftig verteilten Restgewinn sollten der Personaleinsatz und die Aufwendungen für Kleinmaterial abgegolten werden.

Aufgabe

Wie ist der vorliegende Sachverhalt hinsichtlich der Arbeitsgemeinschaft und der beiden beteiligten Firmen Frank Berthold und Krüger umsatzsteuerlich zu würdigen?

Bearbeitungshinweis

Alle genannten Unternehmer besteuern ihre Umsätze im Rahmen der Regelbesteuerung nach vereinbarten Entgelten und geben die Voranmeldungen monatlich ab.

Lösungshinweis Fall 6:

1. Arbeitsgemeinschaft

Die von den Firmen Frank Berthold und Krüger gebildete Arbeitsgemeinschaft ist mit der Ausführung des Auftrags der Zweckgemeinschaft als Personengesellschaft nach außen aufgetreten. Die Arbeitsgemeinschaft ist damit Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG i. V. m. A 2.1 Abs. 4 S. 1 und 2 UStAE, da sie eine gewerbliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt.

An dem Leistungsaustausch, einer steuerbaren und steuerpflichtigen Werkleistung (§ 3 Abs. 4 UStG i. V. m. § 3 Abs. 9 UStG, vgl. A 3.8 Abs. 1 S. 3 UStAE), nehmen die vom Auftraggeber beschafften und beigestellten Baumaterialien nicht teil (Materialbeistellung, vgl. A 3.8 Abs. 2 UStAE).

Der Ort des Umsatzes liegt in Hamburg, § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Buchst. c UStG; Hamburg ist Inland, § 1 Abs. 2 S. 1 UStG. Der Umsatz ist damit steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG und mangels § 4 UStG steuerpflichtig.

Das Entgelt beträgt 700.000 €, § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG. Die Umsatzsteuer beläuft sich dementsprechend auf 133.000 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG.

Die Umsatzsteuer i. H. v. 133.000 € entsteht mit Ablauf des VAZ September 2014, § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG i. V. m. A 13.2 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 UStAE. Steuerschuldner ist die Arbeitsgemeinschaft „Brückenbau Hamburg“, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Die übrigen Leistungen der Arbeitsgemeinschafts-Partner (Gestellung von Arbeitskräften etc.) werden nicht durch eine leistungsbezogene Gegenleistung abgegolten. Die Gewinnausschüttung erfolgt nach den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag, also nicht leistungsabhängig. Der Zufluss des Gewinns beim Gesellschafter beruht auf einem Gemeinschaftsverhältnis der Gesellschafter untereinander, nicht dagegen auf einem Austauschverhältnis, d. h. einer konkreten Leistungsbeziehung der Gesellschafter zur Gesellschaft. Es liegen mit den Leistungen der Arbeitsgemeinschafts-Partner echte Gesellschafterbeiträge vor, welche nicht im Rahmen eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches erbracht werden, vgl. A 1.6 Abs. 8 S. 2 UStAE.

2. Firmen Frank Berthold und Krüger

Die Firmen Frank Berthold und Krüger konnten die Geräteüberlassung wie alle anderen Leistungen an die Arbeitsgemeinschaft im Rahmen eines Leistungsaustausches oder als nichtsteuerbare Gesellschafterbeiträge erbringen. Stehen den Leistungen der Arbeitsgemeinschafts-Partner gewinnunabhängige und damit leistungsbezogene Entgelte gegenüber, so erbringen die Firma Frank Berthold und die Firma Krüger mit der Geräteüberlassung an die Arbeitsgemeinschaft sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. 9 S. 1 und 2 UStG; es handelt sich dabei jeweils um Hilfsgeschäfte nach A 2.7 Abs. 2 S. 1 bis 3 UStAE. Voraussetzung für die Annahme eines leistungsabhängigen Entgelts ist, dass auf der Grundlage der tatsächlichen Geräteverwendung abgerechnet wird, vgl. A 1.6 Abs. 8 S. 1 und 3 UStAE. Dies ist hier der Fall. Auf die anders lautende Vereinbarung kommt es nicht an, weil nicht die Vereinbarung als solche, sondern deren **tatsächliche Durchführung für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung maßgebend** ist. Der Ort der jeweiligen sonstigen Leistung ist gem. § 3a Abs. 2 UStG am Betriebssitz der Arbeitsgemeinschaft in Hamburg; Hamburg ist Inland, § 1 Abs. 2 S. 1 UStG. Die Umsätze der Unternehmer Berthold und Krüger sind somit steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG und mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig.

Ermittlung des Entgelts und der Umsatzsteuer für die Firma Frank Berthold

Entgelt für Geräteüberlassung durch die Firma Frank Berthold, 100/119 von 150.000 €, § 10 Abs. 1 UStG	126.050 €
zzgl. Umsatzsteuer 19 %, § 12 Abs. 1 UStG	23.950 €
= Summe	150.000 €

Ermittlung des Entgelts und der Umsatzsteuer für die Firma Krüger

Geräteüberlassung durch die Firma Krüger, 100/119 von 100.000 €	84.033 €
Überlassung des Baukrans durch die Firma Krüger, 100/119 von 50.000 €	42.017 €
Zwischensumme, Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG	126.050 €
zzgl. Umsatzsteuer 19 %, § 12 Abs. 1 UStG	23.950 €
= Summe	150.000 €

Die Umsatzsteuer i. H. v. 23.950 € entsteht jeweils mit Ablauf des VAZ September 2014, § 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 UStG i. V. m. A 13.2 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 UStAE. Steuer-schuldner sind jeweils die Unternehmer Berthold und Krüger, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

* * * *