

# **Handbuch zur Umsatzsteuer 2020: USt 2020**

2021  
ISBN 978-3-406-76610-7  
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](http://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

## Steuerbare Umsätze

### § 1 USt

#### 1. Anwendung der Rückgängigkeitsklausel im Regelfall

Um systemwidrige Folgen im Leistungsverkehr zwischen Unternehmern zu vermeiden, haben die Hersteller die Rückgängigkeitsklausel (vgl. BFH-Urteil vom 8. Februar 1962 – V 217/59 U – BStBl. 1962 III S. 168) in ihre Gewährleistungsbedingungen aufgenommen. Dies beruht darauf, daß Vergütungen des Herstellers, die unter Überspringen von Zwischenstufen an ein späteres Glied der Abnehmerkette gezahlt werden, beim Hersteller seit dem 1. Januar 1968 nicht mehr als Minderung der Bemessungsgrundlage anzusehen sind (Abschn. 10.3 Abs. 2 UStAE). Es bestehen keine Bedenken, die Rückgängigkeitsklausel auch bei Garantieleistungen der Reifenindustrie mit umsatzsteuerlicher Wirkung anzuwenden.

Die Aufnahme der Rückgängigkeitsklausel führt bei dem unter I 2. aufgeführten Sachverhalt zu folgender Beurteilung:

Die auf Grund der Rückgängigkeitsklausel zu erteilenden Gutschriften sind als Belege anzusehen, mit denen vorhergehende Rechnungen über die in Betracht kommenden Reifenlieferungen aufgehoben werden und die berechneten Entgelte zurückgewährt werden. Nach § 17 Abs. 1 UStG haben

- a) der Hersteller, den für den Umsatz geschuldeten Steuerbetrag,
- b) der Händler, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerbetrag

zu berichtigen.

Hat der Händler für den ihm nach der Rückgabe für Garantiezwecke erneut gelieferten Reifen ein Entgelt zu zahlen – weil wegen des Abnutzungsgrades des beanstandeten Reifens eine unentgeltliche Lieferung nicht in Betracht kommt –, so genügt es, wenn der Hersteller das zusätzliche Entgelt in dem Gutschriftsbeleg berücksichtigt. Aus dem Beleg, der gleichzeitig als Rechnung anzusehen ist, müssen die nach § 14 Abs. 1 UStG erforderlichen Angaben hervorgehen.

Der Händler hat die Lieferung des Ersatzreifens an den Endabnehmer unter Zugrundelegung des Entgelts zu versteuern, das er dem Endabnehmer gegebenenfalls berechnet.

#### 2. Gewährung von Gutschriften, die infolge zwischenzeitlicher Preiserhöhungen das ursprüngliche Lieferungsentgelt übersteigen

Der zu I 3 a) bezeichnete Sachverhalt ist umsatzsteuerlich in folgender Weise zu behandeln:

Wegen der Umschlagshäufigkeit der Lagerbestände beim Händler und der geringen Zahl der Preiserhöhungen sind nur in wenigen Ausnahmefällen Gutschriften denkbar, die über das ursprüngliche Lieferentgelt hinausgehen. Aus Vereinfachungsgründen und zur Vermeidung praktischer Schwierigkeiten kann auf die Erfassung dieser Spitzen verzichtet werden.

- a) Das führt beim Hersteller dazu, daß er seine Steuerschuld in Höhe des Steuerbetrages kürzen darf, der auf das in der Gutschrift ausgewiesene gesamte Entgelt entfällt.
- b) Der Händler hat seinen Vorsteuerbetrag entsprechend dem in der Gutschrift ausgewiesenen Entgelt zu berichtigen.

#### 3. Beurteilung der Rückgängigkeitsklausel bei Lieferung fremder Fabrikate und bei Gewährung von Barentschädigungen.

135

Die Sachverhalte I 3 b) und c) sind folgendermaßen zu beurteilen:

- a) Die Rückgängigkeitsklausel greift in diesen Fällen nicht ein, da der Händler keinen Reifen des Herstellers entnimmt, der zur Garantieleistung verpflichtet ist. Der Endabnehmer erhält vom Hersteller des schadhaften Reifens keinen Naturalersatz, sondern eine Geldforderung. Die dem Endabnehmer zustehende Gutschrift des Herstellers behält der Händler ein und verrechnet sie mit seinen Leistungen an den Endabnehmer. Beim Hersteller kann die Gutschrift, die er dem Endabnehmer unmittelbar schuldet, nicht als Rückgewähr von Entgelten oder Entgeltsminderung angesehen werden, weil er zum Endabnehmer keine Lieferbeziehungen unterhält.
- b) Beim Händler ist die einbehaltene Gutschrift und gegebenenfalls die Zuzahlung des Endabnehmers das Entgelt für die Lieferung des Fremdfabrikats. Hat der Händler dem Endabnehmer den in der ihm erteilten Gutschrift ausgewiesenen Betrag bar ausgezahlt, so ist bei ihm die Gutschrift des Herstellers wie ein durchlaufender Posten zu behandeln, d. h. sowohl sein Vorsteuerabzug als auch die Steuer für seine Lieferung bleiben hiervon unberührt. Der vom Händler aus seiner Handelsspanne zusätzlich auszuzahlende Betrag ist bei ihm bis zur Höhe des ursprünglich berechneten Aufschlags als Entgeltsminderung zu beurteilen, wenn er den mangelhaften Reifen selbst geliefert hat. Andernfalls handelt es sich um eine Entgeltsverwendung, die bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt werden kann.

### 1.4 Mitgliederbeiträge<sup>1</sup>

USIAE  
1.4

(1) <sup>①</sup> Soweit eine Vereinigung zur Erfüllung ihrer den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsgemäßen Gemeinschaftszwecke tätig wird und dafür echte Mitgliederbeiträge erhebt, die dazu bestimmt sind, ihr die Erfüllung dieser Aufgaben zu ermöglichen, fehlt es an einem Leistungsaustausch mit dem einzelnen Mitglied. <sup>②</sup> Erbringt die Vereinigung dagegen Leistungen, die den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen, und erhebt sie dafür Beiträge entsprechend der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme ihrer Tätigkeit, liegt ein Leistungsaustausch vor (vgl. BFH-Urteile vom 4. 7. 1985, V R 107/76, BStBl. 1986 II S. 153, und vom 7. 11. 1996, V R 34/96, BStBl. 1997 II S. 366).

141

(2) <sup>①</sup> Voraussetzung für die Annahme echter Mitgliederbeiträge ist, dass die Beiträge gleich hoch sind oder nach einem für alle Mitglieder verbindlichen Bemessungsmaßstab gleichmäßig errechnet werden. <sup>②</sup> Die Gleichheit ist auch dann gewahrt, wenn die Beiträge nach einer für alle

142

<sup>1</sup> Siehe auch BMF v. 4. 2. 2019 (BStBl. I S. 115) zu abweichend von A 1.4 UStAE als steuerbar behandelten Mitgliederbeiträgen.

## USt § 1

### Steuerbare Umsätze

Mitglieder einheitlichen Staffel erhoben werden oder die Höhe der Beiträge nach persönlichen Merkmalen der Mitglieder, z. B. Lebensalter, Stand, Vermögen, Einkommen, Umsatz, abgestuft wird (vgl. BFH-Urteil vom 8. 9. 1994, V R 46/92, BStBl. II S. 957). ③ Allein aus der Gleichheit oder aus einem gleichen Bemessungsmaßstab kann auf die Eigenschaft der Zahlungen als echte Mitgliederbeiträge nicht geschlossen werden (vgl. BFH-Urteil vom 8. 9. 1994, a. a. O.).

- 143 (3) ① Beitragszahlungen, die Mitglieder einer Interessenvereinigung der Lohnsteuerzahler, z. B. Lohnsteuerhilfeverein, erbringen, um deren in der Satzung vorgesehene Hilfe in Lohnsteuersachen in Anspruch nehmen zu können, sind Entgelte für steuerbare Sonderleistungen dieser Vereinigung. ② Dies gilt auch dann, wenn ein Mitglied im Einzelfall trotz Beitragszahlung auf die Dienste der Interessenvereinigung verzichtet, weil die Bereitschaft der Interessenvereinigung, für dieses Mitglied tätig zu werden, eine Sonderleistung ist (vgl. BFH-Urteil vom 9. 5. 1974, V R 128/71, BStBl. II S. 530).
- 144 (4) Umlagen, die ein Wasserversorgungszweckverband satzungsgemäß zur Finanzierung der gemeinsamen Anlagen, der betriebsnotwendigen Vorratshaltung und der Darlehenstilgung entsprechend der Wasserabnahme durch die Mitgliedsgemeinden erhebt, sind Leistungsentgelte (BFH-Urteil vom 4. 7. 1985, V R 35/78, BStBl. II S. 559).
- 145 (5) ① Eine aus Mietern und Grundstückseigentümern eines Einkaufszentrums bestehende Werbegemeinschaft erbringt gegenüber ihren Gesellschaftern steuerbare Leistungen, wenn sie Werbemaßnahmen für das Einkaufszentrum vermittelt oder ausführt und zur Deckung der dabei entstehenden Kosten entsprechend den Laden- bzw. Verkaufsflächen gestaffelte Umlagen von ihren Gesellschaftern erhebt (BFH-Urteil vom 4. 7. 1985, V R 107/76, BStBl. 1986 II S. 153). ② Allein die unterschiedliche Höhe der von Mitgliedern erhobenen Umlagen führt nicht zur Annahme eines Leistungsaustauschs zwischen der Gemeinschaft und ihren Mitgliedern (vgl. BFH-Urteil vom 18. 4. 1996, V R 123/93, BStBl. II S. 387).
- 146 (6) ① Die Abgabe von Druckerzeugnissen an die Mitglieder ist nicht als steuerbare Leistung der Vereinigung anzusehen, wenn es sich um Informationen und Nachrichten aus dem Leben der Vereinigung handelt. ② Steuerbare Sonderleistungen liegen jedoch vor, wenn es sich um Fachzeitschriften handelt, die das Mitglied andernfalls gegen Entgelt im freien Handel beziehen müsste.
- 147 (7) ① Bewirkt eine Vereinigung Leistungen, die zum Teil den Einzelbelangen, zum Teil den Gesamtbefangen der Mitglieder dienen, sind die Beitragszahlungen in Entgelte für steuerbare Leistungen und in echte Mitgliederbeiträge aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 22. 11. 1963, V 47/61 U, BStBl. 1964 III S. 147). ② Der auf die steuerbaren Leistungen entfallende Anteil der Beiträge entspricht der Bemessungsgrundlage, die nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 i. V. m. § 10 Abs. 4 UStG anzusetzen ist (vgl. Abschnitt 10.7 Abs. 1).

LS zu  
1.4

**Mitgliedsbeiträge an landwirtschaftliche Maschinen- und Betriebshilfsringe** sind keine echten Mitgliedsbeiträge, wenn die Leistung nur in der Vermittlung von Maschinen und Personal besteht. Erlass FM Rheinland-Pfalz S 7100 A – 445 v. 17. 4. 1980.

150 Mindestens 50 v. H. der Grundbeiträge, Sonderbeiträge und Vermittlungsprovisionen der **Maschinen- und Betriebshilfsringe** sind steuerbares Entgelt. Eintrittsgelder, öffentliche Zuschüsse und Beiträge berufsfremder fördernder Mitglieder sind nicht steuerbar. Erlass FM Niedersachsen S 7104 – 52 – St 172 v. 6. 3. 2014.

151 Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen **Forstbetriebsgemeinschaften**, **Waldbesitzern** und **Holzkäufern** sowie dem Formerfordernis des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG. Erlass FM Brandenburg 31 – S 7280 – 2/05 v. 9. 1. 2009.

Zum unternehmerischen Bereich einer **Forstbetriebsgemeinschaft** in der Rechtsform eines wirtschaftlichen Vereins. BFH-Urt. v. 18. 6. 2009, V R 77/07 (DStRE S. 1321).

Mitgliederbeiträge zu **Haus- und Grundeigentümervereinen** sowie zu Mietervereinen sind in Höhe von 20 v. H. (als Bruttowert) der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Schreiben des BdF IV A/3 – S 7236 – 3/69 v. 6. 5. 1969.

152 Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, 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. EuGH-Urt. v. 21. 3. 2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club (DStRE S. 642).

1. Ein **Golf-Club**, der seinen Mitgliedern die vereinseigenen Golfanlagen zur Nutzung überlässt, führt damit keine „sportliche Veranstaltung“ i. S. von § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG 1999 durch. – 2. **Mitgliedsbeiträge** und **Aufnahmegebühren** können Entgelt für die Leistungen eines Sportvereins an seine Mitglieder sein. BFH-Urt. v. 11. 10. 2007, V R 69/06 (DStRE 2008 S. 303).

Ein **Berufsverband** i. S. von § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG kann entgeltliche Leistungen an seine Mitglieder oder Dritte im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nur erbringen, wenn sein Verbandszweck nicht hierauf gerichtet ist, sondern es sich hierbei um eine Nebentätigkeit handelt. BFH-Urt. v. 13. 12. 2018 V R 45/17 (BStBl. II S. 460).

Zur **unternehmerischen Tätigkeit eines Vereins** zur Förderung gemeinschaftlicher wirtschaftlicher Interessen BFH-Urt. v. 29. 10. 2008, XI R 59/07 (DStRE 2009 S. 292) und FG München, Urt. v. 26. 11. 2009, 14 K 4217/06 (DStRE 2011 S. 625).

Die entgeldliche Einräumung des Rechts zum betragsmäßig nicht begrenzten **verbilligten Warenbezug** in Form einer „**Mitgliedschaft**“ stellt eine selbständig steuerbare Leistung und nicht eine Nebenleistung oder einen Zwischenschritt zum Warenauftrag dar. BFH-Urt. v. 18. 12. 2010 XI R 21/18 (BStBl. 2020 II S. 723).

Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft (**GmbH für Film- u. Medienförderung**) und Gesellschaftern (staatliche Rundfunkanstalten). BFH-Urt. v. 29. 10. 2008, XI R 76/07 (BFH/NV 2009 S. 795).

## § 1 USt

### Steuerbare Umsätze

2. Die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen (hier **Medienarbeit**) der Gesellschafter (hier: christliche Kirche und kirchennaher Verein) durch eine gemeinnützige GmbH ist keine der Mehrwertsteuer unterliegende Tätigkeit, wenn die Tätigkeit der GmbH einer bestimmten Personengruppe (hier: allen christlichen Kirchen) zugutekommt und sich eine Wirkung zugunsten der einzelnen Gesellschafter nur mittelbar aus diesen Vorteilen ableitet. *BFH-Urteil v. 23. 9. 2020 XI R 35/18 (DSiR 2021 S. 662).*

25 v. H. der Mitgliederbeiträge an **Fremdenverkehrsvereine** und **Landesfremdenverkehrsverbände** in der Rechtsform des Vereins können – anstelle der Regelung im Bdf-Erlaß v. 12. 3. 1953 – auf Antrag einheitlich als steuerpflichtige Entgelte behandelt werden. *Verfügung OFD Koblenz S 7200 A – St 51 2 v. 29. 6. 1988.*

153

**Zahlungen Dritter** für die steuerbare Tätigkeit eines Vereins können Drittentgelt i. S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG sein, wenn der Verein die Mitgliedsbeiträge z. B. nicht kostendeckend festsetzt. *BFH-Urteil v. 20. 3. 2014 VR 4/13 (DSiR S. 1539).*

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von **Regionen-Cards** und **Städte-Cards**. *Verfügung OFD Düsseldorf S 7200 v. 30. 8. 2005 und OFD Hannover S 7110 – 56 – SiO v. 22. 12. 2009.*

UStAE  
1.5

### Zu § 1 Abs. 1 a UStG

#### 1.5 Geschäftsveräußerung

##### Geschäftsveräußerung im Ganzen

161

(1)<sup>1</sup> <sup>①</sup>Eine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1 a UStG liegt vor, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen werden, wobei die unternehmerische Tätigkeit des Erwerbers auch erst mit dem Erwerb des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs beginnen kann (vgl. Abschnitt 2.6 Abs. 1). <sup>②</sup>Entscheidend ist, dass die übertragenen 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 (vgl. BFH-Urteil vom 18. 9. 2008, V R 21/07, BStBl. 2009 II S. 254). <sup>③</sup>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 (BFH-Urteil vom 23. 8. 2007, V R 14/05, BStBl. 2008 II S. 165). <sup>④</sup>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 (vgl. BFH-Urteil vom 29. 8. 2012, XI R 1/11, BStBl. 2013 II S. 301). <sup>⑤</sup>Die für die Geschäftsveräußerung notwendige Fortführung der Geschäftstätigkeit muss bei einer im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehenden mehrstufigen Übertragung nur dem Grunde nach, nicht aber auch höchstpersönlich beim jeweiligen Erwerber vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 25. 11. 2015, V R 66/14, BStBl. 2020 II S. 793). <sup>⑥</sup>Für das Vorliegen der Rechtsfolgen einer Geschäftsveräußerung auf jeder Stufe ist erforderlich, dass auf jeder Stufe der Übertragung der jeweilige Erwerber Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist.

161a

(1 a) <sup>①</sup>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 (vgl. BFH-Urteil vom 23. 8. 2007, V R 14/05, BStBl. 2008 II S. 165). <sup>②</sup>Die sofortige Abwicklung der übernommenen Geschäftstätigkeit schließt jedoch eine Geschäftsveräußerung aus (vgl. EuGH-Urteil vom 27. 11. 2003, C-497/01, Zita Modes). <sup>③</sup>Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung kann nicht mit der Begründung verneint werden, es werde noch kein „lebendes Unternehmen“ übertragen, da der tatsächliche Betrieb des Unternehmens noch nicht aufgenommen worden sei (vgl. BFH-Urteil vom 8. 3. 2001, V R 24/98, BStBl. 2003 II S. 430). <sup>④</sup>Eine Geschäftsveräußerung setzt keine Bedingung der unternehmerischen Betätigung des Veräußerers voraus (BFH-Urteil vom 29. 8. 2012, XI R 10/12, BStBl. 2013 II S. 221).

161b

(2) <sup>①</sup>Die Übertragung eines vermieteten Grundstücks führt zu einer nicht umsatzsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen, wenn der Erwerber durch den mit dem Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in bestehende Mietverträge vom Veräußerer ein Vermietungsunternehmen übernimmt. <sup>②</sup>Das ist auch dann der Fall, wenn der Veräußerer ein Bauträger ist, der ein Gebäude erworben, saniert, weitgehend vermietet und sodann veräußert hat, falls im Zeitpunkt der Veräußerung infolge einer nachhaltigen Vermietungstätigkeit beim Veräußerer ein Vermietungsunternehmen vorliegt, das vom Erwerber fortgeführt wird (vgl. BFH-Urteil vom 12. 8. 2015, XI R 16/14, BStBl. 2020 II S. 790). <sup>③</sup>Eine anfängliche, weiter bestehende und dem Unternehmenszweck entsprechende Absicht eines Bauträgers, das Objekt wieder zu verkaufen, steht einer nachhaltigen Vermietungstätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG nicht zwingend entgegen (vgl. BFH-Urteil vom 12. 8. 2015, XI R 16/14, a. a. O.). <sup>④</sup>Eine nachhaltige Vermietungstätigkeit ist widerlegbar anzunehmen, wenn die Vermietungsdauer mindestens 6 Monate betragen hat. <sup>⑤</sup>Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt hinsichtlich eines Bauträgers als Veräußerer vor, wenn die unternehmerische Tätigkeit des veräußernden Bauträgers im Wesentlichen darin besteht, ein Gebäude zu errichten und Mieter/Pächter für die einzelnen Einheiten zu finden, um

<sup>1</sup> A 1.5 Abs. 1 Sätze 5 und 6 angefügt, Abs. 2 eingefügt, bish. Abs. 2 und 2a werden Abs. 2a und 2b durch BMF v. 16. 11. 2020 (BStBl. I S. 1267), anzuwenden in allen offenen Fällen.

USTAE  
1.5

es im Anschluss an die Fertigstellung aufgrund bereits erfolgter Vermietung ertragssteigernd zu veräußern (vgl. BFH-Urteil vom 12. 8. 2015, XI R 16/14, a. a. O.). ⑤ Für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung nicht entscheidend ist, ob das Objekt bilanzsteuerrechtlich dem Umlaufvermögen oder Anlagevermögen zuzuordnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 12. 8. 2015, XI R 16/14, a. a. O.). ⑥ Die vorgenannten Grundsätze gelten z. B. auch für einen in eine mehrstufige Übertragung eingebundenen Grundstückshändler.

161c

(2a) ① Die Lieferung eines weder vermieteten noch verpachteten Grundstücks ist im Regelfall keine Geschäftsveräußerung (BFH-Urteil vom 11. 10. 2007, V R 57/06, BStBl. 2008 II S. 447). ② Ist der Gegenstand der Geschäftsveräußerung ein Vermietungsunternehmen, muss der Erwerber umsatzsteuerrechtlich die Fortsetzung der Vermietungstätigkeit beabsichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 6. 5. 2010, V R 26/09, BStBl. II S. 1114). ③ Bei der Veräußerung eines vermieteten Objekts an den bisherigen Mieter zu dessen eigenen wirtschaftlichen Zwecken ohne Fortführung des Vermietungsunternehmens liegt daher keine Geschäftsveräußerung vor (vgl. BFH-Urteil vom 24. 9. 2009, V R 6/08, BStBl. 2010 II S. 315). ④ Ebenso führt die Übertragung eines an eine Organisationsgesellschaft vermieteten Grundstücks auf den Organträger nicht zu einer Geschäftsveräußerung, da der Organträger umsatzsteuerrechtlich keine Vermietungstätigkeit fortsetzt, sondern das Grundstück im Rahmen seines Unternehmens selbst nutzt (vgl. BFH-Urteil vom 6. 5. 2010, V R 26/09, BStBl. II S. 1114). ⑤ Überträgt ein Veräußerer ein verpachtetes Geschäftshaus und setzt der Erwerber die Verpachtung nur hinsichtlich eines Teils des Gebäudes fort, liegt hinsichtlich dieses Grundstücksteils eine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG vor. ⑥ Dies gilt unabhängig davon, ob der verpachtete Gebäudeteil „zivilrechtlich selbständig“ ist oder nicht (vgl. BFH-Urteil vom 6. 7. 2016, XI R 1/15, BStBl. II S. 909).

161d

(2b) ① Bei der Übertragung von nur teilweise vermieteten oder verpachteten Grundstücken liegt eine Geschäftsveräußerung vor, wenn die nicht genutzten Flächen zur Vermietung oder Verpachtung bereitstehen und die Vermietungstätigkeit vom Erwerber für eine nicht unwesentliche Fläche fortgesetzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 30. 4. 2009, V R 4/07, BStBl. II S. 863). ② Entsteht eine Bruchteilsgemeinschaft durch Einräumung eines Miteigentumsanteils an einem durch den bisherigen Alleineigentümer in vollem Umfang vermieteten Grundstück, liegt eine Geschäftsveräußerung vor (vgl. BFH-Urteil vom 6. 9. 2007, V R 41/05, BStBl. 2008 II S. 65). ③ Zum Vorliegen einer Geschäftsveräußerung, wenn das Grundstück, an dem der Miteigentumsanteil eingeräumt wird, nur teilweise vermietet ist und im Übrigen vom vormaligen Alleineigentümer weiterhin für eigene unternehmerische Zwecke genutzt wird, vgl. BFH-Urteil vom 22. 11. 2007, V R 5/06, BStBl. 2008 II S. 448.

### Wesentliche Grundlagen

162

(3) ① Bei entgeltlicher oder unentgeltlicher 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. BFH-Urteil vom 1. 8. 2002, V R 17/01, BStBl. 2004 II S. 626). ② Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt z. B. bei einer Einbringung eines Betriebs in eine Gesellschaft auch dann vor, wenn einzelne wesentliche 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 (vgl. BFH-Urteil vom 15. 10. 1998, V R 69/97, BStBl. 1999 II S. 41, und vom 4. 7. 2002, V R 10/01, BStBl. 2004 II S. 662). ③ Hierfür reicht eine langfristige Vermietung oder Verpachtung für z. B. acht Jahre aus (vgl. BFH-Urteil vom 23. 8. 2007, V R 14/05, BStBl. 2008 II S. 165). ④ Ebenfalls ausreichend ist eine Vermietung oder Verpachtung auf unbestimmte Zeit (vgl. EuGH-Urteil vom 10. 11. 2011, C-444/10, Schriever, BStBl. 2012 II, S. 848, und BFH-Urteil vom 18. 1. 2012, XI R. 27/08, BStBl. II S. 842); die Möglichkeit, den Miet- oder Pachtvertrag kurzfristig zu kündigen, ist hierbei unschädlich. ⑤ Überträgt ein Veräußerer sein Unternehmensvermögen mit Ausnahme des Anlagevermögens auf einen Erwerber, der die bisherige Unternehmensexistenz fortsetzt, und das Anlagevermögen auf einen Dritten, der das Anlagevermögen dem Erwerber unentgeltlich zur Verfügung stellt, liegt nur im Verhältnis zum Erwerber, nicht aber auch zu dem Dritten eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung vor (vgl. BFH-Urteil vom 3. 12. 2015, V R 36/13, BStBl. 2017 II S. 563).

162a

(4) ① Die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen und die Möglichkeit zur Unternehmensfortführung ohne großen finanziellen Aufwand ist im Rahmen der Gesamt würdigung zu berücksichtigen, aus der sich ergibt, ob das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht (vgl. BFH-Urteil vom 23. 8. 2007, V R 14/05, BStBl. 2008 II S. 165). ② Welches die wesentlichen Grundlagen sind, richtet sich nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Übereignung (BFH-Urteil vom 25. 11. 1965, V 173/63 U, BStBl. 1966 III S. 333). ③ Auch ein einzelnes Grundstück kann wesentliche Betriebsgrundlage sein. ④ Bei einem Herstellungsunternehmer bilden die Betriebsgrundstücke mit den Maschinen und sonstigen der Fertigung dienenden Anlagen regelmäßig die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens (vgl. BFH-Urteil vom 5. 2. 1970, V R 161/66, BStBl. II S. 365). ⑤ Gehören zu den wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bzw. des Betriebs nicht eigen-

## § 1 USt

tumsfähige Güter, z. B. Gebrauchs- und Nutzungsrechte an Sachen, Forderungen, Dienstverträge, Geschäftsbeziehungen, muss der Unternehmer diese Rechte auf den Erwerber übertragen, soweit sie für die Fortführung des Unternehmens erforderlich sind. ⑥ Wird das Unternehmen bzw. der Betrieb in gepachteten Räumen und mit gepachteten Maschinen unterhalten, gehört das Pachtrecht zu den wesentlichen Grundlagen. ⑦ Dieses Pachtrecht muss der Veräußerer auf den Erwerber übertragen, indem er ihm die Möglichkeit verschafft, mit dem Verpächter einen Pachtvertrag abzuschließen, so dass der Erwerber die dem bisherigen Betrieb dienenden Räume usw. unverändert nutzen kann (vgl. BFH-Urteil vom 19. 12. 1968, V 225/65, BStBl. 1969 II S. 303). ⑧ Das in einem Unternehmenskaufvertrag vereinbarte Wettbewerbsverbot kann als Umsatz im Rahmen einer Geschäftsveräußerung nicht steuerbar sein (vgl. BFH-Urteil vom 29. 8. 2012, XI R 1/11, BStBl. 2013 II S. 301).

(5) ⑨ Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung kann auf mehreren zeitlich versetzten Kaufgeschäften 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 auch für den Erwerber – offensichtlich ist (BFH-Urteil vom 1. 8. 2002, V R 17/01, BStBl. 2004 II S. 626). ⑩ Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung eines Unternehmens kann auch vorliegen, wenn im Zeitpunkt der Veräußerung eines verpachteten Grundstücks oder später aus unternehmerischen Gründen vorübergehend auf die Pachtzinszahlungen verzichtet wird (vgl. BFH-Urteil vom 7. 7. 2005, V R 78/03, BStBl. II S. 849). ⑪ Eine Übereignung in mehreren Akten ist dann als eine Geschäftsveräußerung anzusehen, wenn die einzelnen Teilakte in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und der Willen auf Erwerb des Unternehmens gerichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1982, VII R. 105/79, BStBl. II S. 483). ⑫ Eine Übereignung ist auch anzunehmen, wenn der Erwerber beim Übergang des Unternehmens Einrichtungsgegenstände, die ihm bereits vorher zur Sicherung übereignet worden sind, und Waren, die er früher unter Eigentumsvorbehalt geliefert hat, übernimmt (vgl. BFH-Urteil vom 20. 7. 1967, V 240/64, BStBl. III S. 684).

162b

### In der Gliederung des Unternehmens gesondert geführte Betriebe

(6) ⑬ 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, BStBl. 2013 II S. 1053). ⑭ Nicht entscheidend ist, dass bereits im Unternehmen, das eine Übertragung vornimmt, ein (organisatorisch) selbständiger Unternehmenseil bestand. ⑮ Es ist 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 Unternehmen nachzuweisender Anhaltspunkte spätestens im Zeitpunkt der Übergabe bestanden haben (vgl. BFH-Urteil vom 8. 3. 2001, V R 24/98, BStBl. 2003 II S. 430). ⑯ Soweit einkommensteuerrechtlich eine Teilbetriebsveräußerung angenommen wird (vgl. R 16 Abs. 3 EStR), kann vorbehaltlich des Absatzes 9 umsatzsteuerrechtlich von der Veräußerung eines gesondert geführten Betriebs ausgegangen werden.

163

(7) ⑰ Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung ist kein Verwendungsumsatz im Sinne des § 15 Abs. 2 UStG (BFH-Urteil vom 8. 3. 2001, V R 24/98, BStBl. 2003 II S. 430). ⑱ Zur Vorsteuerberichtigung des Erwerbers vgl. Abschnitt 15 a.4ff.

164

(8) Liegen bei einer unentgeltlichen Übertragung die Voraussetzungen für eine Geschäftsveräußerung nicht vor, kann eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe (vgl. Abschnitt 3.2) in Betracht kommen.

165

### Gesellschaftsrechtliche Beteiligungen

(9) ⑲ Die Übertragung eines Gesellschaftsanteils kann – unabhängig von dessen Höhe – nur dann einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung gleichgestellt werden, wenn der Gesellschaftsanteil Teil einer eigenständigen Einheit ist, die eine selbständige wirtschaftliche Betätigung ermöglicht, und diese Tätigkeit vom Erwerber fortgeführt wird. ⑳ Eine bloße Veräußerung von Anteilen ohne gleichzeitige Übertragung von Vermögenswerten versetzt den Erwerber nicht in die Lage, eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtsnachfolger des Veräußerers fortzuführen (vgl. EuGH-Urteil vom 30. 5. 2013, C-651/11, X).

166

Die Veräußerung eines mit Hallen bebauten Grundstückes, das (im Rahmen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft) vom **Besitzunternehmen** an das **Betriebsunternehmen** vermietet war und durch ein **anderes Betriebsgrundstück ersetzt** wurde, ist Veräußerung eines einzelnen Anlagegegenstands und keine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung. Das Hallegrundstück für sich ist kein fortführbarer Betrieb. *BFH-Urt. v. 18. 1. 2005, V R 53/02 (BStBl. 2007 II S. 730)*.

LS zu  
1.5

167

Keine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn die unternehmerische Tätigkeit des Veräußerers im Wesentlichen darin besteht, ein Gebäude zu errichten und Mieter für die einzelnen Mieteinheiten zu finden, um es im Anschluss an die Fertigstellung aufgrund der bereits erfolgten Vermietung besser veräußern zu können. *BFH-Urteil v. 28. 10. 2010, V R 22/09 (BFH/NV 2011 S. 854)*.

**Einbringung einer vermieteten Gewerbeimmobilie** in KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung; Voraussetzungen eines unrichtigen Steuerausweises. *FG München, Urt. v. 16. 7. 2009, 14 K 4469/06, rkr. (DStRE S. 743)*.

## USt § 1

### Steuerbare Umsätze

LS zu  
1.5

Ist Gegenstand der Übertragung **ein zu bebauendes Grundstück**, das der Veräußerer unter der Bedingung der Fertigstellung des Bauvorhabens vermietet hat, liegt keine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1 a UStG 1999 vor. *BFH-Urteil v. 18. 9. 2008 V R 21/07 (BStBl. 2009 II S. 254).*

Die Veräußerung der einzigen **Taxikonzession** an einen Unternehmer fällt unter § 1 Abs. 1 a UStG. – Bei der Veräußerung einer oder mehrerer Taxikonzessionen ist entscheidend, ob die verkauft Konzession das gesamte Unternehmen bzw. einen in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betrieb oder nur einen unselbständigen Teil des Unternehmens bildet. *Verfügung BayLfSt S 7100 b.1.1 – 2/7 Si 33 v. 19. 8. 2016 (DSfR S. 2289).*

168

Hat das FA nach einer Geschäftsveräußerung im Ganzen die zunächst gewährte Vorsteuer nicht im Veranlagungszeitraum des Erwerbszeitpunktes (hier: 1995) **rückgängig** gemacht und ist der Umsatzsteuerbescheid (hier: 1997), in dem der Vorsteuerabzug zu Unrecht rückgängig gemacht worden war, durch rechtskräftiges Urteil aufgehoben worden, kann das FA nach § 174 Abs. 4 AO die Folgen im „richtigen“ Umsatzsteuerbescheid (hier: 1995) ziehen. Es handelt sich dabei um keine Ermessensentscheidung. *BFH-Urteil v. 14. 3. 2012 XI R 2/10 (BStBl. II S. 653).*

**Vollverzinsung** bei rechtswidriger Inanspruchnahme von Vorsteuerabzug bei Geschäftsveräußerung mit gesondertem Steuerausweis nicht klärsbedürftig. *BFH-Beschl. v. 29. 10. 2010, V B 48/10 (DSfR S. 514).*

**Keine Rückwirkung** einer Rechnungskorrektur bei Geschäftsveräußerung im Ganzen. *BFH-Beschl. v. 28. 7. 2011, V B 115/10 (BFH/NV S. 1931).*

**Berichtigung des Vorsteuerabzugs** vgl. § 15 a Abs. 10 UStG/A 15 a.2 Abs. 3 und 15 a.10 Nr. 1 UStAE.

Erteilt ein der Durchschnittsatzbesteuerung unterliegender **Landwirt** über Umsätze, die er im Rahmen der Veräußerung seines Betriebs ausgeführt hat, eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis, so steht dem **Leistungsempfänger** daraus **kein Vorsteuerabzug** zu. *BFH-Urteil v. 15. 10. 1998 – V R 69/97 (BStBl. 1999 II S. 41).*

**Vorsteuerabzug aus Veräußerungskosten** bei einer Geschäftsveräußerung vgl. *OFD Frankfurt S 7300 A – 116 – St 128 v. 17. 8. 2011 (BeckVenu 255552).*

1. Der Begriff der **Geschäftsveräußerung im Ganzen** i.S. von § 1 Abs. 1 a UStG ist ein autonomer Begriff und einheitlich im Sinne der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG auszulegen; ertragsteuerliche Überlegungen sind nicht maßgeblich. Zu berücksichtigen sind aber Gesichtspunkte der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Vereinfachung gewichtiger Übertragungsvorgänge bei Unternehmensveräußerungen. 2. Eine nichtsteuerbare **Teilbetriebsveräußerung** liegt vor, wenn ein Unternehmer, der einen Brennstoffhandel betreibt, den Teilbetrieb „Flüssigbrennstoffe“ verkauft und neben dem Kundentstamm als werthaltigstem Vermögensgegenstand auch die zur Fortführung des Unternehmenssteils erforderlichen Geschäftsunterlagen, den eingeführten Firmennamen und solche Investitionsgüter (Tanklastwagen und Tankanhänger) überträgt, mit denen der Käufer ohne weiteren größeren finanziellen Aufwand den Handel mit Flüssigbrennstoffen fortsetzen kann. *FG Nürnberg, Urteil v. 1. 3. 2010, 2 K 1592/2009, ikr. (DSfRE 2011 S. 496).*

Eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1 a UStG liegt auch dann vor, wenn der **Vollzug der Unternehmensübertragung** zum Zwecke der Klärung einer damit zusammenhängenden steuerrechtlichen Frage vorübergehend ausgesetzt wird. *BFH-Urteil v. 30. 1. 2014 V R 33/13 (BFH/NV S. 1238).*

1. Überlässt ein Steuerpflichtiger einen bislang seinem **Einzelunternehmen** zugeordneten Gegenstand einer sein Unternehmen **förführenden Personengesellschaft**, an der er beteiligt ist, unentgeltlich zur Nutzung, so muss er die Entnahme dieses Gegenstands aus seinem Unternehmen nach § 3 Abs. 1 b UStG versteuern. – 2. Die Entnahme ist mit dem **Einkaufspreis** zu bemessen; die **Wertentwicklung** des entnommenen Gegenstands ist dabei zu berücksichtigen. *BFH-Urteil v. 21. 5. 2014 V R 20/13 (BStBl. II S. 1029).*

Die Veräußerung einer **Ferienwohnung**, die an ständig wechselnde Feriengäste vermietet wird, kann eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1 a UStG darstellen. Dem steht nicht entgegen, dass die Ferienwohnung im Zeitpunkt der Übertragung nicht vermietet war. *BFH-Urteil v. 5. 6. 2014 V R 10/13 (DSfR S. 1823).*

Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen, wenn der (bisherige) Pächter einer Gaststätte lediglich ihm gehörende **Teile des Inventars** einer Gaststätte – hier Kücheneinrichtung nebst Geschirr und Küchenartikeln – veräußert und der Erwerber den Gaststättenbetrieb sowie das übrige Inventar durch einen weiteren Vertrag von einem Dritten pachtet. *BFH-Urteil v. 4. 2. 2015 XI R 42/13 (BStBl. II S. 616).*

Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen beim Verkauf **einzelner Unternehmensteile** durch mehrere Veräußerer an **verschiedene Erwerber**. *BFH-Urteil v. 4. 2. 2015 XI R 14/14 (BStBl. II S. 908).*

Überträgt ein Veräußerer ein verpachtetes Geschäftshaus und setzt der Erwerber die **Verpachtung** nur hinsichtlich eines **Teils des Gebäudes** fort, liegt hinsichtlich dieses Grundstücksteils eine **Geschäftsveräußerung** iSd § 1 Abs. 1 a UStG vor. Dies gilt unabhängig davon, ob der verpachtete Gebäudeteil „zivilrechtlich selbstständig“ ist oder nicht. *BFH-Urteil v. 6. 7. 2016 XI R 1/15 (BStBl. II S. 209).*

Zur Behandlung der **entgeltlichen** und **unentgeltlichen** Geschäftsveräußerung vgl. *OFD Niedersachsen S 7100 b – 1 – St 171 v. 19. 9. 2017 (DSfR S. 2285):* Überträgt ein Einzelunternehmer sein Unternehmensvermögen mit Ausnahme des Anlagevermögens auf eine KG, die seine bisherige Unternehmensnästigkeit fortsetzt, und das Anlagevermögen auf eine GbR, die das Anlagevermögen ihrem Gesellschaftszweck entsprechend der KG unentgeltlich zur Verfügung stellt, liegt nur in Verhältnis zur KG, nicht aber auch zur GbR eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung vor.

Die Übertragung des **Inventars** einer Gaststätte ist auch dann eine nicht der Umsatzsteuer unterliegende Geschäftsveräußerung, wenn der Erwerber mit dem übertragenen Inventar die Gaststätte **dauerhaft förführen** kann und selbst über die zur Fortführung der Tätigkeit erforderliche Immobilie verfügt, weil er diese von einem Dritten gepachtet hat. *BFH-Urteil v. 29. 8. 2018 XI R 37/17 (BStBl. 2019 II S. 378).*

1. Überträgt die frühere Organträgerin ein ihr gehörendes **Grundstück** im Rahmen der **Beendigung der Organschaft** auf die frühere Organgesellschaft als Erwerberin, liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung vor, wenn die Erwerberin die unternehmerische Tätigkeit des Organkreises fortführt und das übertrogene Grundstück ein Teilvermögen i.S. des Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL) ist. – 2. Unschädlich ist, dass die Organschaft einen oder mehrere Tage vor der Übertragung des Grundstücks geendet hat und daher die Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit durch die Erwerberin vor der Übertragung des Grundstücks auf die Erwerberin erfolgt ist. *BFH-Urteil v. 26. 6. 2019 XI R 3/17 (MwStR S. 950).*

1. Der Begriff „Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens“ iSv Art. 19 MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass er einen Umsatz **nicht** erfasst, mit dem eine **Immobilie**, die einem Geschäftsbetrieb diente, einschließlich aller Sachanlagen und Inventargegenstände **verpachtet** wird, selbst wenn der Pächter diesen Betrieb unter demselben Namen wie der Verpächter fortführt. – 2. Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass ein Pachtvertrag, der eine Immobilie, die einem Geschäftsbetrieb diente, sowie sämtliche für diesen Betrieb erforderlichen Sachanlagen und Inventar gegenstände zum Gegenstand hat, eine einheitliche Leistung darstellt, bei der die Verpachtung der Immobilie die Hauptleistung ist. *EuGH-Urteil v. 19. 12. 2018 C-17/18 (MwStR 2019 S. 317).*

Die Inhaberschaft von **Anteilen an einer GmbH** reicht (im Gegensatz zur Inhaberschaft von Vermögenswerten dieser GmbH) für sich genommen nicht hin, um eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit der Veräußerin fortführen zu können. Anders kann es sein, wenn die bisherige Organträgerin die Anteile an der GmbH an die neue Organträgerin überträgt. *BFH-Urteil v. 18. 9. 2019 XI R 33/18 (DSiR 2020 S. 273).*

### 1.6 Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen

(1) <sup>①</sup> Zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern ist ein Leistungsaustausch möglich (vgl. BFH-Urteile vom 23. 7. 1959, V R 6/58 U, BStBl. III S. 379, und vom 5. 12. 2007, V R 60/05, BStBl. 2009 II S. 486). <sup>②</sup> Unentgeltliche Leistungen von Gesellschaften an ihre Gesellschafter werden durch § 3 Abs. 1 b und Abs. 9a UStG erfasst (vgl. Abschnitte 3.2 bis 3.4). <sup>③</sup> An einem Leistungsaustausch fehlt es in der Regel, wenn eine Gesellschaft Geldmittel nur erhält, damit sie in die Lage versetzt wird, sich in Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks zu betätigen (vgl. BFH-Urteil vom 20. 4. 1988, X R 3/82, BStBl. II S. 792). <sup>④</sup> Das ist z.B. der Fall, wenn ein Gesellschafter aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis begründet sind, die Verluste seiner Gesellschaft übernimmt, um ihr die weitere Tätigkeit zu ermöglichen (vgl. BFH-Urteil vom 11. 4. 2002, V R 65/00, BStBl. II S. 782).

USIAE  
1.6

171

#### Gründung von Gesellschaften, Eintritt neuer Gesellschafter

(2) <sup>①</sup> Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschaftern an diesen keinen steuerbaren Umsatz (vgl. BFH-Urteil vom 1. 7. 2004, V R 32/00, BStBl. II S. 1022). <sup>②</sup> Dies gilt auch für Kapitalgesellschaften bei der erstmaligen Ausgabe von Anteilen (vgl. EuGH-Urteil vom 26. 5. 2005, C-465/03, Kretztechnik). <sup>③</sup> Zur Übertragung von Gesellschaftsanteilen vgl. Abschnitt 3.5 Abs. 8. <sup>④</sup> Dagegen sind Sacheinlagen eines Gesellschafters umsatzsteuerbar, wenn es sich um Lieferungen und sonstige Leistungen im Rahmen seines Unternehmens handelt und keine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG vorliegt. <sup>⑤</sup> Die Einbringung von Wirtschaftsgütern durch den bisherigen Einzelunternehmer in die neu gegründete Gesellschaft ist auf die Übertragung der Gesellschaftsrechte gerichtet (vgl. BFH-Urteile vom 8. 11. 1995, XI R 63/94, BStBl. 1996 II S. 114, und vom 15. 5. 1997, V R 67/94, BStBl. II S. 705). <sup>⑥</sup> Als Entgelt für die Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Gesellschaft kommt neben der Verschaffung der Beteiligung an der Gesellschaft auch die Übernahme von Schulden des Gesellschafters durch die Gesellschaft in Betracht, wenn der einbringende Gesellschafter dadurch wirtschaftlich entlastet wird (vgl. BFH-Urteil vom 15. 5. 1997, V R 67/94, a. a. O.). <sup>⑦</sup> Zum Nachweis der Voraussetzung, dass der Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft tatsächlich vollzogen worden ist, vgl. BFH-Urteil vom 8. 11. 1995, XI R 63/94, a. a. O.

172

#### Leistungsaustausch oder nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag

(3) <sup>①</sup> Ein Gesellschafter kann an die Gesellschaft sowohl Leistungen erbringen, die ihren Grund in einem gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnis haben, als auch Leistungen, die auf einem gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnis beruhen. <sup>②</sup> Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung dieser Leistungen richtet sich danach, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft abgegolten werden, oder um Leistungen, die gegen Sonderentgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind. <sup>③</sup> Entscheidend ist die tatsächliche Ausführung des Leistungsaustauschs und nicht allein die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung. <sup>④</sup> Dabei ist es unerheblich, dass der Gesellschafter zugleich seine Mitgliedschaftsrechte ausübt. <sup>⑤</sup> Umsatzsteuerrechtlich maßgebend für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs ist, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht. <sup>⑥</sup> Die Steuerbarkeit der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Sonderentgelt voraus (vgl. BFH-Urteile vom 6. 6. 2002, V R 43/01, BStBl. 2003 II S. 36, und vom 16. 1. 2003, V R 92/01, BStBl. II S. 732). <sup>⑦</sup> Für die Annahme eines unmittelbaren Zusammenhangs im Sinne eines Austauschs von Leistung und Gegenleistung genügt es nicht schon, dass die Mitglieder der Personenvereinigung lediglich gemeinschaftlich die Kosten für den Erwerb und die Unterhaltung eines Wirtschaftsguts tragen, das sie gemeinsam nutzen wollen oder nutzen (vgl. BFH-Urteil vom 28. 11. 2002, V R 18/01, BStBl. 2003 II S. 443). <sup>⑧</sup> Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann grundsätzlich frei entscheiden, in welcher Eigenschaft er für die Gesellschaft tätig wird. <sup>⑨</sup> Der Gesellschafter kann wählen, ob er einen Gegenstand verkauft, vermietet oder ihn selbst bzw. seine Nutzung als Einlage einbringt (vgl. BFH-Urteil vom 18. 12. 1996, XI R 12/96, BStBl. 1997 II S. 374). <sup>⑩</sup> Eine sonstige Leistung durch Überlassung der Nutzung eines Gegenstands muss beim Leistungsempfänger die Möglichkeit begründen, den Gegenstand für seine Zwecke zu verwenden. <sup>⑪</sup> Soweit die Verwendung durch den Leistungsempfänger in der Rücküberlassung der Nutzung an den Leistenden besteht, muss deutlich erkennbar sein, dass dieser nunmehr sein Recht zur Nutzung aus dem Nutzungsrecht des Leistungsempfängers ableitet (BFH-Urteil vom 9. 9. 1993, V R 88/88, BStBl. 1994 II S. 56).

173

(4) <sup>⑫</sup> Auf die Bezeichnung der Gegenleistung z.B. als Gewinnvorab/Vorabgewinn, als Vorwegvergütung, als Aufwendungsersatz, als Umsatzbeteiligung oder als Kostenerstattung kommt es nicht an.

174

**Beispiel 1:**

① Den Gesellschaftern einer OHG obliegt die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG. ② Diese Leistungen werden mit dem nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG abgegolten.

③ Die Ergebnisanteile sind kein Sonderentgelt; die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen werden nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs ausgeführt, sondern als Gesellschafterbeitrag erbracht.

④ Dies gilt auch, wenn nicht alle Gesellschafter tatsächlich die Führung der Geschäfte und die Vertretung der Gesellschaft übernehmen bzw. die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen mit einem erhöhten Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) oder am Gewinn der Gesellschaft abgegolten werden.

**Beispiel 2:**

① Die Führung der Geschäfte und die Vertretung der aus den Gesellschaftern A, B und C bestehenden OHG obliegt nach den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen ausschließlich dem C.

a) Die Leistung des C ist mit seinem nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG abgegolten; A, B und C sind zu gleichen Teilen daran beteiligt.

b) C ist mit 40%, A und B mit jeweils 30% am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG beteiligt.

c) C erhält im Gewinnfall 25% des Gewinns vorab, im Übrigen wird der Gewinn nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt; ein Verlust wird ausschließlich nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt.

⑤ Die ergebnisabhängigen Gewinn- bzw. Verlustanteile des C sind kein Sonderentgelt; C führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus, sondern erbringt jeweils Gesellschafterbeiträge.

**Beispiel 3:**

① Eine Beratungsgesellschaft betreibt verschiedene Beratungsstellen, an denen ortsnässige Berater jeweils atypisch still beteiligt sind. ② Diese sind neben ihrer Kapitalbeteiligung zur Erbringung ihrer Arbeitskraft als Einlage verpflichtet. ③ Sie erhalten für ihre Tätigkeit einen Vorabgewinn. ④ Die auf den Vorabgewinn getätigten Entnahmen werden nicht als Aufwand behandelt. ⑤ Die Zuweisung des Vorabgewinns und die Verteilung des verbleibenden Gewinns erfolgen im Rahmen der Gewinnverteilung.

⑥ Der Vorabgewinn ist kein Sonderentgelt; die Gesellschafter führen ihre Tätigkeiten im Rahmen eines gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses aus.

**174a** ⑦ Bei Leistungen auf Grund eines gegenseitigen Vertrags (vgl. §§ 320 ff. BGB), durch den sich der Gesellschafter zu einem Tun, Duldern oder Unterlassen und die Gesellschaft sich hierfür zur Zahlung einer Gegenleistung verpflichtet, sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG für einen steuerbaren Leistungsaustausch hingegen regelmäßig erfüllt, falls der Gesellschafter Unternehmer ist; dies gilt auch, wenn Austausch- und Gesellschaftsvertrag miteinander verbunden sind. ⑧ Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft liegt vor, wenn der Gesellschafter z. B. für seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung an die Gesellschaft eine Vergütung erhält (auch wenn diese als Gewinnvorab bezeichnet wird), die im Rahmen der Ergebnisermittlung als Aufwand behandelt wird. ⑨ Die Vergütung ist in diesem Fall Gegenleistung für die erbrachte Leistung.

**Beispiel 4:**

⑩ Der Gesellschafter einer OHG erhält neben seinem nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Gewinnanteil für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG eine zu Lasten des Geschäftsergebnisses verbuchte Vorwegvergütung von jährlich 120 000 € als Festbetrag.

⑪ Die Vorwegvergütung ist Sonderentgelt; der Gesellschafter führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus.

**Beispiel 5:**

⑫ Wie Beispiel 3, jedoch erhält ein atypisch stiller Gesellschafter im Rahmen seines Niederlassungsleiter-Anstellungsvertrags eine Vergütung, die handelsrechtlich als Aufwand behandelt werden muss.

⑬ Die Vergütung ist Sonderentgelt; die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen werden im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses ausgeführt. ⑭ Zur Frage der unabhängig von der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung als Einkünfte aus Gewerbetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu beurteilenden Frage nach der umsatzsteuerrechtlichen Selbstständigkeit vgl. Abschnitt 2.2. ⑮ Im Rahmen von Niederlassungsleiter-Anstellungsverträgen tätige Personen sind danach im Allgemeinen selbständig tätig.

**174b** ⑯ Ist die Vergütung für die Leistungen des Gesellschafters im Gesellschaftsvertrag als Teil der Ergebnisverwendung geregelt, liegt ein Leistungsaustausch vor, wenn sich aus den geschlossenen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung ergibt, dass die Leistungen nicht lediglich durch eine Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten, sondern gegen Sonderentgelt ausgeführt werden. ⑰ Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter liegt demnach auch vor, wenn die Vergütung des Gesellschafters zwar nicht im Rahmen der Ergebnisermittlung als Aufwand behandelt wird, sich jedoch gleichwohl ergebnismindernd auswirkt oder es sich aus den Gesamtumständen des Einzelfalls ergibt, dass sie nach den Vorstellungen der Gesellschafter als umsatzsteuerrechtliches Sonderentgelt gewährt werden soll.

**Beispiel 6:**

⑱ Eine GmbH betreut als alleinige Komplementärin einer Fonds-KG ohne eigenen Vermögensanteil die Geschäfte der Fonds-KG, deren Kommandanteile von Investoren (Firmen und Privatpersonen) gehalten werden. ⑲ Nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag zur Ergebnisverteilung, zum Gewinnvorab und zu den Entnahmen erhält die GmbH

a) eine jährliche Management-Fee. ⑳ Bei der Fonds-KG handelt es sich um eine vermögensverwaltende Gesellschaft, bei der grundsätzlich nur eine Ermittlung von Kapitaleinkünften durch die Gegenüberstellung von Einnahmen und Werbungskosten vorgesehen ist. ㉑ Sie verbucht die Zahlung der Management-Fee in der Ergebnisermittlung nicht als Auf-