

# Handbuch zur Umsatzsteuer 2021: USt 2021

2022

ISBN 978-3-406-78364-7

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei

[beck-shop.de](https://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://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](https://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](https://beck-shop.de) für sein

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

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen **Forstbetriebsgemeinschaften, Waldbesitzern und Holzkäufern** sowie dem Formerfordernis des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG. *Erläss 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 Mietvereinen 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.*

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-Urteil v. 13. 12. 2018 V R 45/17 (BStBl. II S. 460).*

Zur **unternehmerischen Tätigkeit eines Vereins** zur Förderung gemeinschaftlicher wirtschaftlicher Interessen *BFH-Urteil 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 entgeltliche 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 Warenkauf dar. *BFH-Urteil v. 18. 12. 2019 XI R 21/18 (BStBl. 2020 II S. 723).*

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

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 (DStR 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.*

**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 V R 4/13 (DStR 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 – StO v. 22. 12. 2009.*

## Zu § 1 Abs. 1 a UStG

### 1.5 Geschäftsveräußerung

#### Geschäftsveräußerung im Ganzen

(1) <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.

(1a) <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 Vor-

USTAE 1.5
--------------

161

161a

liegen 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>②</sup>Eine Geschäftsveräußerung setzt keine Beendigung 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 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.). <sup>⑥</sup>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.). <sup>⑦</sup>Die vorgenannten Grundsätze gelten z. B. auch für einen in eine mehrstufige Übertragung eingebundenen Grundstückshändler.

- 161c** (2a) <sup>①</sup>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). <sup>②</sup>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). <sup>③</sup>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). <sup>④</sup>Ebenso führt die Übertragung eines an eine Organgesellschaft 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). <sup>⑤</sup>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. <sup>⑥</sup>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) <sup>①</sup>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). <sup>②</sup>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). <sup>③</sup>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) <sup>①</sup>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). <sup>②</sup>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-Urteile 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). <sup>③</sup>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). © 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. © Überträgt ein Veräußerer sein Unternehmensvermögen mit Ausnahme des Anlagevermögens auf einen Erwerber, der die bisherige Unternehmenstätigkeit 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).

(4) © Die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen und die Möglichkeit zur Unternehmensfortführung ohne großen finanziellen Aufwand ist im Rahmen der Gesamtwürdigung 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). © 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). © Auch ein einzelnes Grundstück kann wesentliche Betriebsgrundlage sein. © 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). © Gehören zu den wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bzw. des Betriebs nicht eigenumsfähige 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. © Wird das Unternehmen bzw. der Betrieb in gepachteten Räumen und mit gepachteten Maschinen unterhalten, gehört das Pachtrecht zu den wesentlichen Grundlagen. © 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). © 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).

162a

(5) © Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung kann 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 auch für den Erwerber – offensichtlich ist (BFH-Urteil vom 1. 8. 2002, V R 17/01, BStBl. 2004 II S. 626). © 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). © Eine Übereignung in mehreren Akten ist dann als eine Geschäftsveräußerung anzusehen, wenn die einzelnen Teilakte in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und der Wille auf Erwerb des Unternehmens gerichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1982, VII R 105/79, BStBl. II S. 483). © 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) © 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). © Nicht entscheidend ist, dass bereits im Unternehmen, das eine Übertragung vornimmt, ein (organisatorisch) selbständiger Unternehmensteil bestand. © 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 Unternehmer 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). © 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) © 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). © Zur Vorsteuerberichtigung des Erwerbers vgl. Abschnitt 15 a. 4 ff.

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**

- 166 (9) ①Die 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. ②Eine 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).

LS zu  
1.5

167

Die Veräußerung eines mit Hallen bebauten Grundstücks, 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 Hallengrundstück für sich ist kein fortführbarer Betrieb. *BFH-Urt. v. 18. 1. 2005, V R 53/02 (BStBl. 2007 II S. 730).*

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. (DSiRE S. 743).*

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 verkaufte 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 St 33 v. 19. 8. 2016 (DSiR 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 klärungsbedürftig. *BFH-Beschl. v. 29. 10. 2010, V B 48/10 (DSiR 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 (BeckVenn 255 552).*

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 Kundentamm als werthaltigstem Vermögensgegenstand auch die zur Fortführung des Betriebsteils erforderlichen Geschäftunterlagen, 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, rkr. (DSiRE 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 **fortführenden 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 (DSiR 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 selbständig“ ist oder nicht. *BFH-Urteil v. 6. 7. 2016 XI R 1/15 (BStBl. II S. 909).*

Zur Behandlung der **entgeltlichen** und **unentgeltlichen** Geschäftsveräußerung vgl. *OFD Niedersachsen S 7100 b – 1 – St 171 v. 19. 9. 2017 (DSiR S. 2285)*; Überträgt ein Einzelunternehmer sein Unternehmensvermögen mit Ausnahme des



Anlagevermögens auf eine KG, die seine bisherige Unternehmenstätigkeit 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 fortführen** 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 Organshaft** auf die frühere Organgesellschaft als Erwerberin, liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung vor, wenn die Erwerberin die unternehmerische Tätigkeit des Organkreises fortführt und das übertragene 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 Organshaft 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).*

169

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 diene, 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. l MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass ein Pachtvertrag, der eine Immobilie, die einem Geschäftsbetrieb diene, sowie sämtliche für diesen Betrieb erforderlichen Sachanlagen und Inventargegenstände 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 (DStR 2020 S. 273).*

## 1.6 Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen

USTAE 1.6
--------------

(1) ① Zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern ist ein Leistungsaustausch möglich (vgl. BFH-Urteile vom 23. 7. 1959, V 6/58 U, BStBl. III S. 379, und vom 5. 12. 2007, V R 60/05, BStBl. 2009 II S. 486). ② Unentgeltliche Leistungen von Gesellschaften an ihre Gesellschafter werden durch § 3 Abs. 1 b und Abs. 9 a UStG erfasst (vgl. Abschnitte 3.2 bis 3.4). ③ 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). ④ 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).

171

### Gründung von Gesellschaften, Eintritt neuer Gesellschafter

(2) ① Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters an diesen keinen steuerbaren Umsatz (vgl. BFH-Urteil vom 1. 7. 2004, V R 32/00, BStBl. II S. 1022). ② Dies gilt auch für Kapitalgesellschaften bei der erstmaligen Ausgabe von Anteilen (vgl. EuGH-Urteil vom 26. 5. 2005, C-465/03, Kretztechnik). ③ Zur Übertragung von Gesellschaftsanteilen vgl. Abschnitt 3.5 Abs. 8. ④ 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. 1 a UStG vorliegt. ⑤ 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). ⑥ 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.). ⑦ 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) ① 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. ② 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. ③ Entscheidend ist die tatsächliche Ausführung des Leistungsaustauschs und nicht allein die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung. ④ Dabei ist es unerheblich, dass der Gesellschafter zugleich seine Mitgliedschaftsrechte ausübt. ⑤ Umsatzsteuerrechtlich maßgebend für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs ist, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht. ⑥ 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 vor-

173

**USt § 1**

## Steuerbare Umsätze

aus (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). ② 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). ③ Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann grundsätzlich frei entscheiden, in welcher Eigenschaft er für die Gesellschaft tätig wird. ④ 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). ⑤ Eine sonstige Leistung durch Überlassung der Nutzung eines Gegenstands muss beim Leistungsempfänger die Möglichkeit begründen, den Gegenstand für seine Zwecke zu verwenden. ⑥ 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).

- 174** (4) ① Auf die Bezeichnung der Gegenleistung z.B. als Gewinnvorab/Vorabgewinn, als Vorwegvergütung, als Aufwendersatz, als Umsatzbeteiligung oder als Kostenerstattung kommt es nicht an.

**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.

② 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 ortsansässige 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** ③ Bei Leistungen auf Grund eines gegenseitigen Vertrags (vgl. §§ 320 ff. BGB), durch den sich der Gesellschafter zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen und die Gesellschaft sich hierfür zur Zahlung einer Gegenleistung verpflichtet, sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG für einen steuerbaren Leistungsaustausch hingegen regelmäßig erfüllt, falls der Gesellschafter Unternehmer ist; dies gilt auch, wenn Austausch- und Gesellschaftsvertrag miteinander verbunden sind. ④ 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 Gewinnermittlung als Aufwand behandelt wird. ⑤ Die Vergütung ist in diesem Fall Gegenleistung für die erbrachte Leistung.

**Beispiel 4:**

① 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.

② Die Vorwegvergütung ist Sonderentgelt; der Gesellschafter führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus.

**Beispiel 5:**

① Wie Beispiel 3, jedoch erhält ein atypisch stiller Gesellschafter im Rahmen seines Niederlassungsleiter-Anstellungsvertrags eine Vergütung, die handelsrechtlich als Aufwand behandelt werden muss.

② Die Vergütung ist Sonderentgelt; die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen werden im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses ausgeführt. ③ Zur Frage der unabhängig von der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung als Einkünfte aus



Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu beurteilenden Frage nach der umsatzsteuerrechtlichen Selbständigkeit vgl. Abschnitt 2.2. ④ Im Rahmen von Niederlassungsleiter-Anstellungsverträgen tätige Personen sind danach im Allgemeinen selbständig tätig.

USTAE 1.6
--------------

⑥ 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. ⑦ 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.

174b

**Beispiel 6:**

① Eine GmbH betreut als alleinige Komplementärin einer Fonds-KG ohne eigenen Vermögensanteil die Geschäfte der Fonds-KG, deren Kommanditanteile von Investoren (Firmen und Privatpersonen) gehalten werden. ② Nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag zur Ergebnisverteilung, zum Gewinnvorab und zu den Entnahmen erhält die GmbH

- a) ① eine jährliche Management-Fee. ② 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. ③ Sie verbucht die Zahlung der Management-Fee in der Ergebnisermittlung nicht als Aufwand, sondern ordnet sie bei der Ermittlung der Einnahmen aus Kapitalvermögen und Werbungskosten für die Anleger, die ihre Anteile im Privatvermögen halten, in voller Höhe den Werbungskosten der Anleger zu;
  - b) ① eine als gewinnabhängig bezeichnete Management-Fee. ② Da die erwirtschafteten Jahresüberschüsse jedoch zur Finanzierung der Management-Fee nicht ausreichen, wird ein Bilanzgewinn durch die Auflösung von eigens dafür gebildeten Kapitalrücklagen ausgewiesen;
  - c) ① eine als gewinnabhängig bezeichnete Jahresvergütung. ② Der für die Zahlung der Vergütung bereitzustellende Bilanzgewinn wird aus einer Gewinnrücklage gebildet, welche aus Verwaltungskostenvorauszahlungen der Kommanditisten gespeist wurde. ③ Die Verwaltungskosten stellen Werbungskosten der Kommanditisten dar;
  - d) ① eine einmalige Gebühr („Konzeptions-Fee“). ② Die Fonds-KG hat die Zahlung in der Ergebnisermittlung nicht als Aufwand verbucht. ③ Die Gebühr wird neben dem Agio in dem Beteiligungsangebot zur Fonds-KG als Kosten für die Investoren ausgewiesen. ④ Gebühr/Konzeptions-Fee sowie Aufwendungen und Kosten der Fonds-KG werden auf die zum letzten Zeichnungsschluss vorhandenen Gesellschafter umgelegt.
- ③ Die Vergütungen sind jeweils Sonderentgelt; die GmbH führt die Leistungen jeweils im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus.

**Beispiel 7:**

① Der Gesellschafter einer OHG erhält neben seinem nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Gewinnanteil für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG im Rahmen der Gewinnverteilung auch im Verlustfall einen festen Betrag von 120 000 € vorab zugewiesen (Vorabvergütung).

② Der vorab zugewiesene Gewinn ist Sonderentgelt; der Gesellschafter führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus.

⑥ Gewinnabhängige Vergütungen können auch ein zur Steuerbarkeit führendes Sonderentgelt darstellen, wenn sie sich nicht nach den vermuteten, sondern nach den tatsächlich erbrachten Gesellschafterleistungen bemessen. ⑦ Verteilt eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach dem Gesellschaftsvertrag den gesamten festgestellten Gewinn je Geschäftsjahr an ihre Gesellschafter nach der Menge der jeweils gelieferten Gegenstände, handelt es sich – unabhängig von der Bezeichnung als Gewinnverteilung – umsatzsteuerrechtlich um Entgelt für die Lieferungen der Gesellschafter an die Gesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 10. 5. 1990, V R 47/86, BStBl. II S. 757). ⑧ Zur Überlassung von Gegenständen gegen jährliche Pauschalvergütung vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, XI R 44/90, BStBl. II S. 529, und gegen Gutschriften auf dem Eigenkapitalkonto vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, XI R 52/90, BStBl. II S. 562. ⑨ Ohne Bedeutung ist, ob der Gesellschafter zunächst nur Abschlagszahlungen erhält und der ihm zustehende Betrag erst im Rahmen der Überschussermittlung verrechnet wird. ⑩ Entnahmen, zu denen der Gesellschafter nach Art eines Abschlags auf den nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Gewinn der Gesellschaft berechtigt ist, begründen grundsätzlich kein Leistungsaustauschverhältnis. ⑪ Ein gesellschaftsvertraglich vereinbartes garantiertes Entnahmerecht, nach dem die den Gewinnanteil übersteigenden Entnahmen nicht zu einer Rückzahlungsverpflichtung führen, führt wie die Vereinbarung einer Vorwegvergütung zu einem Leistungsaustausch (vgl. Beispiele 4 und 7). ⑫ Die Tätigkeit eines Kommanditisten als Beiratsmitglied, dem vor allem Zustimmungs- und Kontrollrechte übertragen sind, kann eine Sonderleistung sein (vgl. BFH-Urteil vom 24. 8. 1994, XI R 74/93, BStBl. 1995 II S. 150). ⑬ Ein zwischen Gesellschafter und Gesellschaft vorliegender Leistungsaustausch hat keinen Einfluss auf die Beurteilung der Leistungen der Gesellschaft Dritten gegenüber. ⑭ Insbesondere sind in der Person des Gesellschafters vorliegende oder an seine Person geknüpfte Tatbestandsmerkmale, wie z. B. die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe (z. B. Land- und Forstwirt) oder die Erlaubnis zur Führung bestimmter Geschäfte (z. B. Bankgeschäfte) hinsichtlich der Beurteilung der Leistungen der Gesellschaft unbeachtlich. ⑮ Da der Gesellschafter bei der Geschäftsführung und Vertretung im Namen der Gesellschaft tätig wird und somit nicht im eigenen Namen gegenüber den Kunden der Gesellschaft auftritt liegt auch kein Fall der Dienstleistungskommission (§ 3 Abs. 11 UStG) vor.

174c

**Beispiel 8:**

① Bei einem in der Rechtsform der KGaA geführten Kreditinstitut ist ausschließlich dem persönlich haftenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Erlaubnis zur Führung der Bankgeschäfte erteilt worden.

② Die für die Leistungen des Kreditinstituts geltende Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 UStG ist nicht auf die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung des Gesellschafters anwendbar.

- 175** (5) ① Wird für Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft neben einem Sonderentgelt auch eine gewinnabhängige Vergütung (vgl. Absatz 4 Satz 2 Beispiele 1 und 2) gezahlt (sog. Mischentgelt), sind das Sonderentgelt und die gewinnabhängige Vergütung umsatzsteuerrechtlich getrennt zu beurteilen. ② Das Sonderentgelt ist als Entgelt einzuordnen, da es einer bestimmten Leistung zugeordnet werden kann. ③ Diese gewinnabhängige Vergütung ist dagegen kein Entgelt.

**Beispiel:**

① Der Gesellschafter einer OHG erhält für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG im Rahmen der Gewinnverteilung 25% des Gewinns, mindestens jedoch 60 000 € vorab zugewiesen.

② Der Festbetrag von 60 000 € ist Sonderentgelt und wird im Rahmen eines Leistungsaustauschs gezahlt; im Übrigen wird der Gesellschafter auf Grund eines gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses tätig.

- 175a** (6) ① Auch andere gesellschaftsrechtlich zu erbringende Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft können bei Zahlung eines Sonderentgelts als Gegenleistung für diese Leistung einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch begründen. ② Sowohl die Haftungsübernahme als auch die Geschäftsführung und Vertretung besitzen ihrer Art nach Leistungscharakter und können daher auch im Fall der isolierten Erbringung Gegenstand eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches sein.

**Beispiel:**

① Der geschäftsführungs- und vertretungsberechtigte Komplementär einer KG erhält für die Geschäftsführung, Vertretung und Haftung eine Festvergütung.

② Die Festvergütung ist als Entgelt für die einheitliche Leistung, die Geschäftsführung, Vertretung und Haftung umfasst, umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig (vgl. BFH-Urteil vom 3. 3. 2011, V R 24/10, BStBl. II S. 950). ③ Weder die Geschäftsführung und Vertretung noch die Haftung nach §§ 161, 128 HGB haben den Charakter eines Finanzgeschäfts im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG.

- 175b** (6a) ① Erbringt eine Gesellschaft auf schuldrechtlicher Grundlage an ihre Gesellschafter Leistungen gegen Entgelt und stellen ihr die Gesellschafter in unmittelbarem Zusammenhang hiermit auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage Personal zur Verfügung, liegt ein täuschähnlicher Umsatz vor. ② Um eine Beistellung anstelle eines täuschähnlichen Umsatzes handelt es sich nur dann, wenn das vom jeweiligen Gesellschafter überlassene Personal ausschließlich für Zwecke der Leistungserbringung an den jeweiligen Gesellschafter verwendet wird (vgl. BFH-Urteil vom 15. 4. 2010, V R 10/08, BStBl. II S. 879).

**Einzelfälle**

- 176** (7) Ein Gesellschafter kann seine Verhältnisse so gestalten, dass sie zu einer möglichst geringen steuerlichen Belastung führen (BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, XI R 45/90, BStBl. II S. 530).

1. ① Der Gesellschafter erwirbt einen Gegenstand, den er der Gesellschaft zur Nutzung überlässt.

② Der Gesellschafter ist nur als Gesellschafter tätig.

a) Der Gesellschafter überlässt den Gegenstand zur Nutzung gegen Sonderentgelt.

**Beispiel 1:**

① Der Gesellschafter erwirbt für eigene Rechnung einen Pkw, den er in vollem Umfang seinem Unternehmen zuordnet, auf seinen Namen zulässt und den er in vollem Umfang der Gesellschaft zur Nutzung überlässt. ② Die Gesellschaft zahlt dem Gesellschafter für die Nutzung des Pkw eine besondere Vergütung, z. B. einen feststehenden Mietzins oder eine nach der tatsächlichen Fahrleistung bemessene Vergütung.

③ Nach den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 7. 11. 1991, V R 116/86, BStBl. 1992 II S. 269, und vom 16. 3. 1993, XI R 52/90, BStBl. II S. 562, ist die Unternehmereigenschaft des Gesellschafters zu bejahen. ④ Er bewirkt mit der Überlassung des Pkw eine steuerbare Leistung an die Gesellschaft. ⑤ Das Entgelt dafür besteht in der von der Gesellschaft gezahlten besonderen Vergütung. ⑥ Die Mindestbemessungsgrundlage ist zu beachten. ⑦ Ein Leistungsaustausch kann auch dann vorliegen, wenn der Gesellschafter den Pkw ausschließlich selbst nutzt (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, XI R 45/90, BStBl. II S. 530).

⑧ Der Gesellschafter, nicht die Gesellschaft, ist zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pkw berechtigt (vgl. Abschnitt 15.20 Abs. 1).

**Beispiel 2:**

① Sachverhalt wie Beispiel 1, jedoch mit der Abweichung, dass der Pkw nur zu 70% der Gesellschaft überlassen und zu 30% für eigene unternehmensfremde (private) Zwecke des Gesellschafters genutzt wird.

② Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft findet nur insoweit statt, als der Gegenstand für Zwecke der Gesellschaft überlassen wird. ③ Das Entgelt dafür besteht in der von der Gesellschaft gezahlten besonderen Vergütung. ④ Die Mindestbemessungsgrundlage ist zu beachten. ⑤ Insoweit als der Gesellschafter den Gegenstand für eigene unternehmensfremde (private) Zwecke verwendet, liegt bei ihm eine nach § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG steuerbare unentgeltliche Wertabgabe vor.

b) Der Gesellschafter überlässt den Gegenstand zur Nutzung gegen eine Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft.