

Jürgen Hegemann

Umsatzsteuer intensiv

Jürgen Hegemann

Umsatzsteuer intensiv

Veranlagung nach neuem Recht



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

1. Auflage 2009

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2009

Lektorat: RA Andreas Funk

Gabler ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

www.gabler.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Krips b.v., Meppel

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in the Netherlands

ISBN 978-3-8349-1189-6

Vorwort

Die Einkommensteuer, Bilanzierung und Umsatzsteuer unterliegt ständigen Veränderungen aufgrund von Gesetzesänderungen, BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen. In der Praxis ist die Kenntnis der neuen Rechtslage unerlässlich.

Die Buchserie „Intensiv“ beinhaltet die neuesten Steueränderungen in der

- Einkommensteuer
- Bilanzierung
- und
- Umsatzsteuer.

Die jährliche Ausgabe spiegelt die wesentlichen Punkte eines Veranlagungszeitraums wieder und berücksichtigt alle wichtigen Änderungen in der Umsatzsteuer. Durch die jährliche Neuerscheinung entsteht ein aktuell aufeinander aufbauendes Nachschlagewerk für die tägliche Praxis.

Diese Ausgabe geht mit zahlreichen Beispielen und Übersichten u. a. auf folgende Themen ein:

- die Beurteilung von GmbH-Geschäftsführerleistungen
- Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Verkauf einer einzigen Immobilie bzw. einer nicht vermieteten Immobilie
- Nachweis bei umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen
- Vorsteuerabzug bei fehlendem Lieferdatum

und

- Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden

Neben den Steuergesetzänderungen u. a. durch das Jahressteuergesetz 2008 werden auch aktuelle EuGH-, BFH- und FG-Urteile, die wichtig und notwendig für die tägliche Praxis sind, besprochen. Ebenso wird die Auffassung der Finanzverwaltung (= BMF-Schreiben) dargestellt.

Das Konzept der Ausarbeitungen folgt den immer gleichen Regeln:

- Ausgangssituation (Wie ist der Fall?)
- Besteuerungsproblem (Was ist das Problem?) und
- textliche Erklärung des Ergebnisses (Wie erklärt sich das Ergebnis?)

Die zahlreichen Schaubilder und Prüfungsschemata dienen der Veranschaulichung des geschriebenen Wortes.

Für Sie bietet sich die Möglichkeit, ein praxisnahes Nachlagewerk mit jährlicher Ergänzung in zeitlicher Reihenfolge ohne inhaltliche Wiederholungen zu nutzen. Viele Schaubilder, Beispiele und Musterformulierungen sollen Sie bei der täglichen Arbeit unterstützen.

Titisee im Oktober 2008

Hegemann, Moll, Morath

Inhaltsübersicht

| | |
|-----------------------|--|
| Vorwort | 5 |
| Bearbeiterverzeichnis | 15 |
| § 1 | Unternehmereigenschaft 17 |
| | A. Grundsätze zur Beurteilung von Geschäftsführerleistungen 17 |
| | I. Sachverhaltsproblematik 17 |
| | II. Selbständigkeit 17 |
| | 1. Einheitlichkeit mit Einkommen- und Gewerbesteuer 17 |
| | 2. Fiktive Beurteilung der Selbständigkeit 19 |
| | III. Leistungsaustausch 21 |
| | 1. Technische Voraussetzungen 21 |
| | 2. Sachliche Voraussetzungen 21 |
| | 3. Mischentgelte 24 |
| | 4. Haupt- und Nebenleistung 24 |
| | IV. Gesonderte Beurteilung 24 |
| | V. Zeitliche Anwendung 25 |
| | VI. Praxishinweise 25 |
| | 1. Regelung im Gesellschaftsvertrag 25 |
| | 2. Vorsteuerabzugsfähigkeit der Gesellschaft 25 |
| | 3. Einheits-GmbH & Co. KG 26 |
| | B. (Umsatzsteuerrechtliche) Vermietung eines Pkw durch den Arbeitnehmer an den Arbeitgeber 26 |
| | I. Ausgangssituation 26 |
| | II. Besteuerungsprobleme 27 |
| | III. Unternehmereigenschaft des Vermieters 27 |
| | IV. Voraussetzungen des steuerrechtlichen Gestaltungsmissbrauchs 28 |
| | V. Ergebnis des BFH 29 |
| | C. GmbH – Geschäftsführer als umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer 30 |
| | I. Ausgangssituation 30 |
| | II. Besteuerungsproblem 31 |
| | III. Ergebnis im Fall 31 |
| | IV. Auffassung des BFH 31 |
| | 1. Änderung der Rechtsprechung 31 |
| | 2. Grundsätzliche Unterscheidung 31 |
| | 3. Selbstständigkeit der natürlichen Person 32 |
| | 4. Abgrenzungskriterien 33 |
| | 5. Gemeinschaftsrecht 34 |
| | D. Reaktion der Finanzverwaltung: |
| | GmbH-Geschäftsführer kann umsatzsteuerrechtlich Unternehmer sein 35 |
| | I. Ausgangssituation 35 |
| | E. Umsatzgrenzen bei Kleinunternehmern 36 |
| | I. Ausgangssituation 36 |

| | | |
|-----|---|----|
| | II. Besteuerungsproblem | 37 |
| | III. Ergebnis des BFH | 37 |
| | 1. Kleinunternehmerregelung | 37 |
| | 2. Vorjahresumsatz | 38 |
| | 3. Zusätzliche Umsatzgrenze | 39 |
| | 4. Absinken des Umsatzes im Folgejahr ohne Bedeutung | 40 |
| | IV. Lösung in der Ausgangssituation | 40 |
| § 2 | Geschäftsveräußerung im Ganzen | 42 |
| | A. Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Verkauf der einzigen Immobilie an den einzigen Mieter | 42 |
| | I. Ausgangssituation | 42 |
| | II. Besteuerungsproblem | 43 |
| | III. Auffassung des Steuerpflichtigen | 43 |
| | IV. Auffassung der Finanzverwaltung | 43 |
| | V. Auffassung des Niedersächsischen FG | 44 |
| | 1. Vorsteuerberichtigung | 44 |
| | 2. Geschäftsveräußerung im Ganzen | 44 |
| | 3. Ergebnis im Fall | 45 |
| | B. Keine Geschäftsveräußerung bei Verkauf einer nicht vermieteten Immobilie | 46 |
| | I. Ausgangssituation | 46 |
| | II. Besteuerungsproblem | 46 |
| | III. Ergebnis vom BFH | 47 |
| | 1. Geschäftsveräußerung im Ganzen | 47 |
| | 2. Unternehmensfortsetzung | 47 |
| | 3. Lösung in der Ausgangssituation | 48 |
| | C. Verkauf eines Miteigentumsanteils als Geschäftsveräußerung im Ganzen | 48 |
| | I. Ausgangssituation | 48 |
| | II. Besteuerungsproblem | 49 |
| | III. Ergebnis des BFH | 49 |
| | 1. Vorsteuerberichtigung | 49 |
| | 2. Geschäftsveräußerung im Ganzen | 50 |
| | 3. Gründung einer Bruchteilsgemeinschaft | 51 |
| | 4. Unterschiedliche Nutzung | 52 |
| | 5. Lösung in der Ausgangssituation | 53 |
| | IV. Beratungshinweis | 56 |
| | V. Praxishinweis | 56 |
| | D. Reaktion der Finanzverwaltung: Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der entgeltlichen und unentgeltlichen Geschäftsveräußerung | 57 |
| | I. Ausgangssituation | 57 |
| | II. Klarstellung von Zweifelsfragen | 58 |
| | 1. Überblick | 58 |
| | 2. Fortführung des Unternehmens, auch in veränderter Form | 59 |
| | 3. Vorsteuerabzug aus Veräußerungskosten | 62 |
| | 4. Überwachung der Vorsteuerberichtigung beim Erwerber | 64 |
| | 5. fehlerhafter Umsatzsteuerausweis | 65 |

| | | |
|-----|--|----|
| | 6. Übertragung von Wahlrechtsausübungen bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen | 66 |
| § 3 | Lieferungen und sonstige Leistungen | 67 |
| | A. Lieferung von Elektrizität bei kaufmännisch-bilanzieller Einspeisung | 67 |
| | I. Grundaussage | 67 |
| | II. Gesetzliche Grundlage | 68 |
| | III. Auffassung der Finanzverwaltung | 68 |
| | 1. kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung | 68 |
| | 2. Ort der Lieferung (= Fiktion) | 68 |
| | 3. Verschaffung der Verfügungsmacht | 68 |
| | IV. Ergebnis | 69 |
| | B. Reaktion der Finanzverwaltung: Grundstücksübertragungen zwischen Angehörigen | 70 |
| | I. Einleitung | 70 |
| | II. Sachverhalte | 71 |
| | III. Checkliste | 77 |
| § 4 | Steuerbefreiung | 78 |
| | A. Spediteurbescheinigung als Belegnachweis | 78 |
| | I. Einleitung | 78 |
| | II. Spediteurleistung | 78 |
| | B. Nachweis bei umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen (EuGH und BFH ändern die Rechtsprechung) | 80 |
| | I. Einleitung | 80 |
| | II. Voraussetzung- europäische Rechtsprechung | 81 |
| | III. Voraussetzung- nationale Rechtsprechung | 83 |
| | IV. Grundsätze des EuGH | 84 |
| | V. Nachfolgeentscheidungen des BFH / Umsetzung der EuGH-Grundsätze | 85 |
| | 1. Buch- und Belegnachweis keine materiell-rechtliche Voraussetzung | 85 |
| | 2. Vorliegen objektiver Beweislage | 86 |
| | 3. <i>Keine</i> objektive Beweislage | 87 |
| | VI. Amtshilfeersuchen | 88 |
| | VII. Offene Fragen | 88 |
| | 1. Vertrauens- / Gutgläubensschutz | 88 |
| | 2. Vertreter des Abnehmers | 89 |
| | C. Renovierungspflicht <i>nicht</i> umsatzsteuerfrei | 90 |
| | I. Ausgangssituation | 90 |
| | II. Besteuerungsproblem | 91 |
| | III. Auffassung der Finanzverwaltung | 91 |
| | IV. Zwischenergebnis des FG Hamburg | 92 |
| | V. Ergebnis des EuGH | 93 |
| | 1. Grundsätze der Umsatzsteuerbefreiungen | 93 |
| | 2. Begriff der „Übernahme von Verbindlichkeiten“ | 93 |
| | D. Geplante Steuergesetzänderung: Vereinfachter Nachweis für die Steuerbefreiung von Heilbehandlungen (Jahressteuergesetz 2009) | 94 |
| | I. Einleitung | 94 |

| | | |
|-----|---|-----|
| | II. Steuergesetzänderungen | 96 |
| | III. Zeitliche Anwendung | 100 |
| § 5 | Steuersatz | 101 |
| | A. Abgrenzung: ermäßigter Steuersatz oder Regelsteuersatz beim Betrieb eines Imbisswagens | 101 |
| | I. Ausgangssituation | 101 |
| | II. Besteuerungsproblem | 102 |
| | III. Auffassung des BFH | 102 |
| | 1. Ergebnisüberblick | 102 |
| | 2. Allgemeine Abgrenzung | 103 |
| | 3. Regelsteuersatz bei Speisenabgabe mit überwiegenden Dienstelemente | 104 |
| | 4. Notwendige Vermarktung der Speisen | 105 |
| | 5. Ergebnis im Fall | 106 |
| | 6. Nicht gemeinschaftskonformer Wortlaut | 106 |
| | B. Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Leistungen der Zweckbetriebe von Körperschaften | 108 |
| | I. Einleitung | 108 |
| | II. Kernaussage | 109 |
| | III. Anwendungsschreiben | 110 |
| | 1. Inhaltsübersicht | 110 |
| | 2. Grundsätze | 110 |
| | 3. Zweckbetriebe, die nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dienen | 111 |
| | 4. Leistungen, mit denen selbst lediglich steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht werden | 112 |
| | 5. Leistungen, mit denen selbst nicht steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht werden | 113 |
| | 6. Besondere Einzelfälle | 114 |
| | IV. Zeitliche Anwendung | 116 |
| § 6 | Steuerschuldnerschaft / Unternehmensvermögen | 117 |
| | A. Bauleistungen im Umsatzsteuerrecht | 117 |
| | I. Bestimmung von Bauleistungen | 117 |
| | II. Begriff der Bauleistung | 118 |
| | III. Kleinunternehmer | 121 |
| | B. Gebäude im Unternehmensvermögen | 122 |
| | I. Betriebsvermögen | 122 |
| | II. Unternehmensvermögen | 123 |
| § 7 | Bemessungsgrundlage | 126 |
| | A. Grunderwerbsteuer als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer | 126 |
| | I. Ausgangssituation | 126 |
| | II. Besteuerungsproblem | 126 |
| | III. Auffassung der Finanzverwaltung | 127 |
| | 1. Grundstücksveräußerung an die Gemeinde | 127 |
| | 2. Grundstücksveräußerung an gewerbliche Investoren | 127 |

| | | |
|-------------|--|-----|
| 3. | Vorsteuerabzug | 127 |
| 4. | Einheitlichkeit der Leistung | 127 |
| IV. | Auffassung des BFH | 128 |
| 1. | Vorsteuerabzug | 128 |
| 2. | Ermittlung der Umsatzsteuer | 129 |
| a) | Leistungen an die Gemeinde | 129 |
| b) | Leistungen an die Investoren | 129 |
| V. | Reaktion der Finanzverwaltung | 130 |
| VI. | Praxishinweis | 131 |
| B. | Mindestbemessungsgrundlage bei einer ordnungsgemäß durchgeführten Lieferung | 132 |
| I. | Ausgangssituation | 132 |
| II. | Besteuerungsproblem | 133 |
| III. | Ergebnis des BFH | 133 |
| 1. | Überhöhter Steuerausweis | 133 |
| 2. | Rückwirkendes Ereignis | 133 |
| 3. | Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage | 134 |
| 4. | Lösung des BFH | 135 |
| IV. | Praxishinweis | 136 |
| § 8 | Rechnung | 137 |
| A. | Anforderung an eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Rechnung | 137 |
| I. | Ausgangssituation | 137 |
| II. | Besteuerungsproblem | 137 |
| III. | Ergebnis des BFH | 138 |
| 1. | Grundsätze | 138 |
| 2. | Obliegenheiten des Leistungsempfängers | 138 |
| 3. | Ergebnis des BFH | 139 |
| IV. | Praxishinweis | 140 |
| B. | Vorsteuerabzug bei fehlendem Lieferdatum | 141 |
| I. | Ausgangssituation | 141 |
| II. | Besteuerungsproblem | 141 |
| III. | Ergebnis des FG | 142 |
| 1. | Vorsteuerabzug | 142 |
| 2. | Angabe des Leistungszeitpunktes in der Rechnung | 142 |
| 3. | Mehrere Dokumente als Rechnungen | 143 |
| 4. | Anzahlungsrechnung | 144 |
| 5. | Lösung in der Ausgangssituation | 145 |
| IV. | Praxishinweis | 145 |
| V. | Beratungshinweis | 146 |
| § 9 | Vorsteuerabzug | 147 |
| A. | Vorsteuerabzug einer Bruchteilsgemeinschaft | 147 |
| I. | Ausgangssachverhalt | 147 |
| II. | Besteuerungsproblem | 147 |
| III. | Ergebnis im Fall | 148 |
| 1. | Vorsteuerabzug | 148 |

| | | |
|-------|--|-----|
| 2. | Leistungsempfänger bei Bruchteilsgemeinschaft | 148 |
| 3. | Quotale Abzugsfähigkeit | 148 |
| 4. | Angabe des Leistungsempfängers in der Rechnung | 149 |
| 5. | Vorsteuerabzug aus gesamten Baukosten | 149 |
| 6. | Lösung in der Ausgangssituation | 149 |
| IV. | Praxishinweis | 150 |
| B. | Vorsteuerabzug bei gemischter Auftragserteilung | 151 |
| I. | Grundaussage | 151 |
| II. | Anwendungsregelungen der Finanzverwaltung | 152 |
| III. | Leistungsempfänger bei Auftragserteilung durch mehrere Personen | 153 |
| 1. | Regelfall | 153 |
| 2. | Eigenständige Rechtsperson | 154 |
| 3. | Keine eigenständige Rechtsperson | 154 |
| IV. | Leistungsbezug für das Unternehmen | 155 |
| 1. | Grundsatz „dreifaches Zuordnungswahlrecht“ | 155 |
| 2. | Zuordnungswahlrecht in Höhe des Miteigentumsanteils | 156 |
| V. | Rechtslage beim Bezug von sonstigen Leistungen | 160 |
| VI. | Beendigung der unternehmerischen Nutzung des Gegenstands durch den Gemeinschaftler | 161 |
| VII. | Formale Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug | 162 |
| 1. | Rechnungsanforderung | 162 |
| 2. | Aufzeichnungsverpflichtung | 162 |
| 3. | Aufbewahrungspflicht | 163 |
| VIII. | Zeitliche Anwendung | 163 |
| IX. | Beratungshinweis | 164 |
| C. | Übersicht über den Stand „Seeling“ und die Auswirkungen einer Mehrwertsteuererhöhung | 164 |
| I. | Ausgangssituation | 164 |
| II. | Reaktion der Finanzverwaltung | 165 |
| III. | Handlungsschritte zur Nutzung des Falles „Seeling“ | 166 |
| IV. | Auswirkungen einer Mehrwertsteuererhöhung | 167 |
| D. | Unentgeltliche Wertabgabe – Verteilung der AK-HK auf 10 Jahre europarechtskonform | 170 |
| I. | Ausgangssituation | 170 |
| II. | Besteuerungsproblem | 172 |
| III. | Ergebnis des EuGH | 172 |
| 1. | Primäre Klarstellung | 172 |
| 2. | Vorsteuerabzug und Mehrwertsteuerabführungspflicht | 172 |
| 3. | Ermessensspielraum eines Mitgliedstaates | 173 |
| 4. | Sinn und Zweck der unentgeltlichen Wertabgabe | 174 |
| 5. | Sinn und Zweck der unentgeltlichen Wertabgabe und der Vorsteuerabzugs-Berichtigung | 174 |
| 6. | Erzielte Ergebnisse durch den sog. „Jahreswert“ | 175 |
| 7. | Kostenumfang | 176 |
| E. | Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe vor dem 1.7.2004 | 177 |
| I. | Ausgangssituation | 177 |

| | | |
|------|---|-----|
| | II. Besteuerungsproblem | 178 |
| | III. EURLUmG | 178 |
| | IV. Auffassung des BFH | 179 |
| | V. Auffassung des BMF | 180 |
| | 1. Bisherige Auffassung | 180 |
| | 2. Aktuelle Auffassung | 180 |
| | VI. Lösung in der Ausgangssituation | 181 |
| | VII. Praxishinweis | 181 |
| | VIII. Musterrechtsbehelf | 182 |
| | F. Gemischt genutzte Immobilien: Ende des vollständigen Vorsteuerabzugs (?) | 183 |
| | I. Vertragsverletzungsverfahren | 183 |
| | II. EU-Kommission | 183 |
| | III. Zeitliche Anwendung | 186 |
| § 10 | Vorsteueraufteilung | 187 |
| | A. Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden (Generalunternehmer) | 187 |
| | I. Ausgangssituation | 187 |
| | II. Besteuerungsproblem | 188 |
| | III. Wirtschaftlicher Zusammenhang | 188 |
| | IV. Unterscheidung der Verwendungsmöglichkeit | 188 |
| | V. Aufteilungsschlüssel für gemischt genutzte Investitionsgüter | 189 |
| | VI. Nutzung / Erhalt / Unterhaltung | 190 |
| | VII. Abgrenzung Ak/Hk vom Erhaltungsaufwand | 191 |
| | VIII. Ergebnisse vom BFH | 192 |
| | IX. Bindungswirkungen bestandskräftiger Umsatzsteuerfestsetzungen | 193 |
| | X. Reaktion der Finanzverwaltung: Nichtanwendungserlass | 193 |
| | XI. Zusammenfassendes Ergebnis | 194 |
| | B. Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden (Lieferungen vieler Unternehmer) | 195 |
| | I. Ausgangssituation | 195 |
| | II. Besteuerungsproblem | 196 |
| | III. Auffassung des Unternehmers | 196 |
| | IV. Auffassung der Finanzverwaltung | 197 |
| | V. Ergebnis des FG | 198 |
| | 1. Überblick | 198 |
| | 2. (fehlerhafte) Beschränkung der Vorsteueraufteilung auf tatsächlich gemischt genutzte Gebäudeteile | 199 |
| | 3. Subsidiaritätsregel: erst direkte dann indirekte Zuordnung bei Bauherren | 201 |
| | 4. Lösung in der Ausgangssituation | 202 |
| | VI. Bearbeitungshinweis | 203 |
| | VII. Praxishinweis | 203 |
| | C. Bestätigung des BFH – Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden | 205 |
| | I. Ausgangssituation | 205 |
| | II. Besteuerungsproblem | 206 |
| | III. Auffassung der Finanzverwaltung | 206 |

| | | |
|------|---|-----|
| | IV. Ergebnis des BFH | 206 |
| | V. Prüfung der Vorsteueraufteilung | 208 |
| § 11 | Vorsteuerberichtigung | 209 |
| | A. Berichtigung des Vorsteuerabzugs für Gegenstände (insbesondere Bestandteile oder sonstige Leistungen an einem bebauten Grundstück) | 209 |
| | I. Einleitung | 209 |
| | II. Gegenstände, die als Bestandteil in einen anderen Gegenstand eingegangen sind | 209 |
| | III. Sonstige Leistungen | 217 |
| | IV. Anwendung | 217 |
| | B. Keine Vorsteuerberichtigung bei Übertragung eines Grundstücksanteils an den Ehegatten (Beendigung der Bruchteilsgemeinschaft) | 218 |
| | I. Ausgangssituation | 218 |
| | II. Besteuerungsprobleme | 219 |
| | III. Ergebnis vom BFH | 219 |
| | 1. (Entstandene) Bruchteilsgemeinschaft | 219 |
| | 2. Auswirkungen der unentgeltlichen Lieferung | 220 |
| | 3. Unternehmereigenschaft | 221 |
| | 4. Vorsteuerberichtigung | 221 |
| | 5. Umsatzsteuerrechtliche Auswirkungen der einzelnen Handlungen (= Zusammenfassung) | 222 |
| | C. Erläuterungen zu den Aufzeichnungspflichten bei der Vorsteuerberichtigung (= Vorsteuerberichtigungsblatt) | 223 |
| | I. Allgemein | 223 |
| | II. Zeitpunkt der Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen | 223 |
| | III. Auswirkungen auf die laufende Buchführung | 223 |
| | IV. Überwachungsblatt | 224 |
| | V. Zusammenfassung | 231 |

Bearbeiterverzeichnis

Die **Steuerberatungskanzlei Jürgen Hegemann**, Jägerstr. 15, Titisee-Neustadt ist seit vielen Jahren in der Lehre und für zahlreiche Steuerberaterkammern und Steuerberaterverbände als Referententeam tätig.

Das Team **zeitstaerken.de** berät mittelständische Unternehmen und andere Berufskollegen. Neben der klassischen Steuerberatung (Finanz- und Lohnbuchhaltung und Erstellung von Jahresabschlüssen und anderen Gewinnermittlungen sowie Steuererklärungen aller Art) sind die folgenden Themen Arbeitsschwerpunkte:

- Altersvorsorgeberatung
- Umwandlungen oder Einbringungen von Unternehmen
- Vorweggenommene Erbfolge

Herr Dipl. Bw. (FH) **Hegemann**, Steuerberater, ist seit 2000 Steuerberater, Referent und als Autor vielfacher Fachaufsätze und Publikationen bekannt. Seit dem Jahr 2007 leitet er neben der Steuerberatungskanzlei das Institut für Aus- und Fortbildung *zeitstaerken.de* in Titisee.

Das **Institut zeitstaerken.de** ist insbesondere für das Lern- und Gedächtnisprogramm „*Lernen, Lösen und Punkten*“ bekannt geworden, welches von vielen Steuerberateranwärtlern und Steuerfachwirtanwärtlern als modernes Trainings- und Vorbereitungsprogramm auf die Prüfung geschätzt wird.

Frau **Moll**, Steuerfachwirtin, ist seit September 2007 als Assistentin in der Steuerberatungskanzlei Jürgen Hegemann sowie im Institut für Aus- und Fortbildung *zeitstaerken.de* in Titisee tätig.

Herr **Morath**, Steuerfachwirt, ist seit Mai 2007 als Assistent in der Steuerberatungskanzlei Jürgen Hegemann sowie im Institut für Aus- und Fortbildung *zeitstaerken.de* in Titisee tätig.

Titisee, im Oktober 2008

Ihr Team *zeitstaerken.de* / StB Jürgen Hegemann

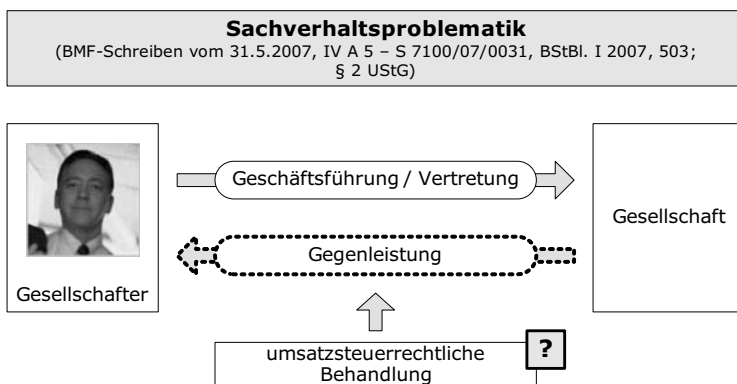
§ 1 Unternehmereigenschaft

A. Grundsätze zur Beurteilung von Geschäftsführerleistungen

(UStR 2008, BMF-Schreiben vom 31.5.2007, IV A 5 - S 7100/07/0031, BStBl. I 2007, 503; § 2 UStG)

I. Sachverhaltsproblematik

Gegenstand der Besprechung war in den letzten Jahren immer wieder die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Leistungen eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft.¹ Dabei war stets unklar, in welchen Fällen ein Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft umsatzsteuerrechtlich als selbständig zu behandeln ist. Durch die Selbständigkeit wird in Verbindung mit der Erfüllung der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen² eine steuerpflichtige Leistung ausgelöst. Das BMF hat nun mit dem aktuellen Schreiben³ Stellung zu diesen Zweifelsfragen genommen.



II. Selbständigkeit

1. Einheitlichkeit mit Einkommen- und Gewerbesteuer

Das Umsatzsteuerrecht lehnt sich zur Klärung der Frage der Selbständigkeit an die Grundsätze des Einkommen- und Gewerbesteuerrechts an. Damit soll eine möglichst einheitliche Besteuerung erreicht werden.

1 BMF-Schreiben vom 13.12.2002, IV B 7 - S 7100 - 315/02, DStR 2003, 77; BMF-Schreiben vom 17.6.2003, IV B 7 - S 7100 - 121/03, DStR 2003, 1123; BMF-Schreiben vom 23.12.2003, IV B 7 - S 7100 - 246/03, DStR 2004, 90; BMF-Schreiben vom 21.9.2005, IV A 5 - S 7104 - 19/05, DStR 2005, 1691.

2 § 1 Abs. 1 UStG.

3 BMF-Schreiben vom 31.5.2007 a. a. O.

3 Im Einkommensteuerrecht⁴ sprechen folgende Indizien *gegen* eine Selbständigkeit:

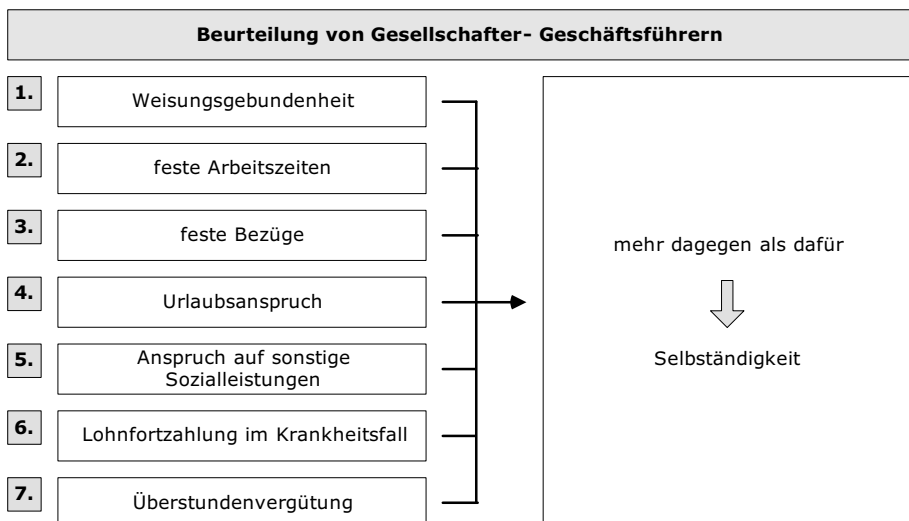
- persönliche Abhängigkeit
- **Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit**
- **feste Arbeitszeiten**
- Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort
- **feste Bezüge**
- **Urlaubsanspruch**
- **Anspruch auf sonstige Sozialleistungen**
- **Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall**
- **Überstundenvergütung**
- zeitlicher Umfang der Dienstleistungen
- Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit
- kein Unternehmerrisiko
- keine Unternehmerinitiative
- keine Pflicht zur Beschaffung von Arbeitsmitteln
- Notwendigkeit der engen, ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern
- Eingliederung in den Betrieb
- Schulden der Arbeitskraft und nicht des Arbeitserfolges

und

- Ausführung von einfachen Arbeiten, bei denen die Weisungsgebundenheit die Regel ist

Von diesen Indizien sind jedoch nur einige für die Beurteilung von Gesellschafter-Geschäftsführern geeignet (= fett gedruckt).

4 Zu beurteilen ist jeweils das Gesamtbild der Verhältnisse.



⁴ H 67 „Allgemeines“ LStH 2007.

2. Fiktive Beurteilung der Selbständigkeit

Darüber hinaus vertritt das BMF eigene Auffassungen über die Selbständigkeit der Gesellschafter in verschiedenen Beteiligungsmodellen. 5

- Führt eine **natürliche Person** Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen **an einer Personengesellschaft** aus, führt dies grundsätzlich zur Selbständigkeit, sofern die übrigen Voraussetzungen⁵ erfüllt sind.

➤ Beispiel: Komplementär einer KG 6

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

💡 Lösung:

Der Kommanditist ist selbständig tätig. Auch ein gesellschaftsvertraglich vereinbartes Weisungsrecht der KG gegenüber ihrem Gesellschafter führt nicht zu einer Weisungsgebundenheit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.⁶

! Hinweis:

Dies gilt jedoch dann nicht, wenn die ertragsteuerrechtliche Umqualifizierung aufgrund einer Sondervorschrift⁷ abweichend von den üblichen Grundsätzen⁸ erfolgt.

➤ Beispiel: Kommanditist einer KG 7

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

💡 Lösung:

Einkommensteuerrechtlich erzielt der Kommanditist aus der Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.⁹ Umsatzsteuerrechtlich ist er dagegen nicht selbständig tätig.

- Demgegenüber ist der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH grundsätzlich nicht selbständig tätig.¹⁰

! Hinweis:

Unter bestimmten Voraussetzungen kann ein GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer auch selbständig tätig sein.¹¹

➤ Beispiel: Geschäftsführer und Kommanditist einer GmbH & Co. KG 8

Ein bei der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG angestellter Geschäftsführer, der gleichzeitig Kommanditist der KG ist, erbringt Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber der GmbH. Aus ertragsteuerrechtlicher Sicht wird unterstellt, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt wird.

5 § 2 Abs. 1 UStG.

6 § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

7 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

8 H 67 „Allgemeines“ LStH 2007.

9 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

10 Küffner/Zugmaier in „Geschäftsführerleistungen in der Umsatzsteuer – Die Odyssee geht weiter“, DStR 2007, 1242, Tz. 2, 2. Absatz.

11 siehe Kapitel 3.

 Lösung:

Die Vergütung für die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung gegenüber der Komplementär-GmbH gehört zu den Einkünften als (selbständiger) Mitunternehmer der KG und wird zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert.¹² In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ist die Frage der Selbständigkeit jedoch weiterhin unter Anwendung der allgemeinen Grundsätze zu beurteilen.

Durch die Umqualifizierung im Einkommensteuerrecht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb¹³ ist der Geschäftsführer im Umsatzsteuerrecht nicht selbständig tätig.

9  Beispiel: Aktionär einer AG

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

 Lösung:

Der Aktionär ist auch umsatzsteuerrechtlich nicht selbständig tätig.¹⁴

- Führen **juristische Personen** Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an einer **Persongesellschaft** aus, führt dies grundsätzlich zur Selbständigkeit.

 Hinweis

Die Tätigkeit der juristischen Person wird auch dadurch nicht unselbständig, dass die Gesellschafterversammlung eine (hohe) Weisungsgebundenheit ausübt.

10  Beispiel: Komplementär GmbH einer GmbH & Co. KG

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

 Lösung:

Die Komplementär-GmbH ist mit ihren Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen selbständig tätig. Diese werden von der Komplementär-GmbH an die KG im Rahmen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches erbracht, auch wenn z. B. die Vergütung unmittelbar an den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH gezahlt wird.

 Hinweis:

Die Tätigkeit der juristischen Person wird dann zur nichtselbständigen Tätigkeit, wenn die umsatzsteuerrechtliche Organschaft zwischen Gesellschafter und Gesellschaft besteht.

11  Beispiel:

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

12 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

13 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

14 § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

Lösung:

Die Komplementär-GmbH ist finanziell in das Unternehmen der KG eingegliedert. Bei Vorliegen der übrigen Eingliederungsvoraussetzungen übt sie ihre Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber der KG nicht selbständig aus.¹⁵

1

III. Leistungsaustausch

1. Technische Voraussetzungen

Als zweites, wichtiges Kriterium kommt der Leistungsaustausch zum Tragen. Wichtig hierbei ist, dass die Leistungen tatsächlich ausgeführt werden und nicht lediglich die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung vorliegt.

12



2. Sachliche Voraussetzungen

Sachlich kommt es darauf an, ob es sich

13

- um einen **Gesellschafterbeitrag** handelt, der durch die Beteiligung am Ergebnis (= Gewinn oder Verlust) der Gesellschaft abgegolten wird
oder
- um ein **Sonderentgelt**, das für eine (besondere) schuldrechtliche Vereinbarung bezahlt wird.

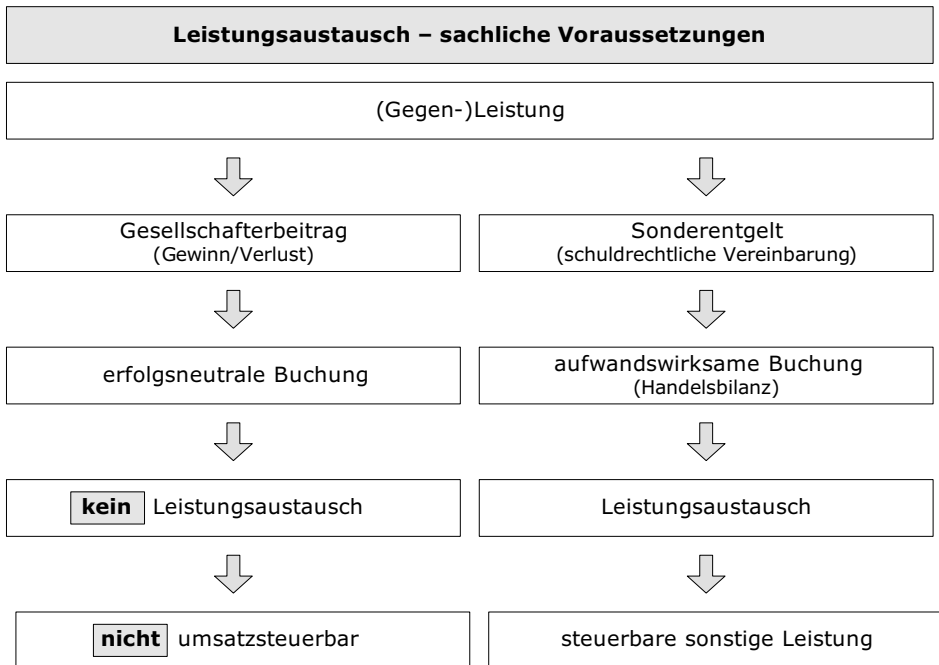
! Hinweis:

Diese Unterscheidung ist wichtig, da nur das Sonderentgelt zur umsatzsteuerrechtlichen, sonstigen Leistung führt.

Der Gesellschafterbeitrag erfolgt aus dem gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsverhältnis und stellt insofern keine umsatzsteuerrechtliche Leistung dar, da es an der Gegenleistung fehlt.¹⁶ Die Buchung der Geschäftsvorfälle entfaltet eine maßgebliche Indizwirkung, neben dem Erfordernis einer schuldrechtlichen Vereinbarung. In der Handelsbilanz sind Vergütungen an Gesellschafter aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung aufwandswirksam zu behandeln. Entnahmen aus dem laufenden Ergebnis ohne schuldrechtliche Vereinbarung hingegen wirken sich (auch in der Handelsbilanz) nicht auf den Gewinn aus. Die Bezeichnung der (Gegen-)Leistung ist unerheblich. Maßgeblich sind die sachlichen Gegebenheiten.

¹⁵ § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG.

¹⁶ Gilt nur bei der Entnahme von Liquidität!



14 ➤ Beispiel: Gesellschafter einer OHG (alle beteiligt)

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

💡 Lösung:

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

⚠ Hinweis:

Ebenfalls keine umsatzsteuerbare Leistung liegt vor, wenn nicht alle Gesellschafter an der Geschäftsführung beteiligt sind und der geschäftsführende Gesellschafter eine erhöhte Ergebnisbeteiligung ohne schuldrechtliche Vereinbarung erhält. Es handelt sich um einen Gesellschafterbeitrag, nicht um Sonderentgelte.

15 ➤ Beispiel: Gesellschafter einer OHG (nicht alle beteiligt)

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

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

Lösung:

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.

Hinweis

Im Gesellschaftsvertrag sollte daher die Leistungsvergütung des geschäftsführenden und –vertretenden Gesellschafters nicht als Teil der Ergebnisverwendung geregelt werden, sondern als gesonderte Vergütung der Gesellschaft für diese Leistungen vor der Ergebnisverwendung.

➤ Beispiel: Gesellschafter einer OHG (Vorwegvergütung)

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 verbuchten Vorwegvergütung von jährlich 120.000 € als Festbetrag.

Lösung:

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

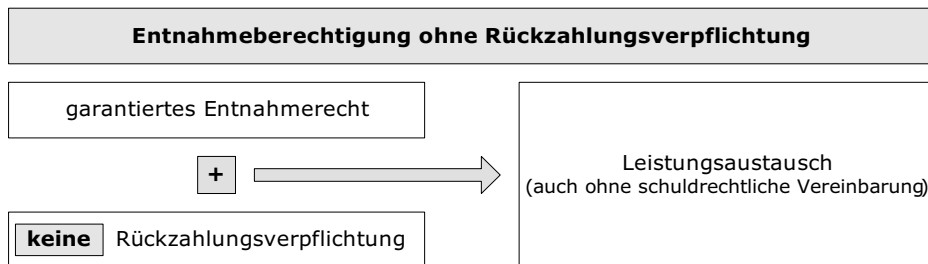
Ein Leistungsaustausch liegt jedoch auch vor, wenn

- die Entnahmeberechtigung des Gesellschafter-Geschäftsführers vertraglich geregelt ist (= garantiertes Entnahmerecht)

und

- eine Rückzahlungsverpflichtung im Falle eines zu niedrigen Gewinns ausgeschlossen ist.

In diesem Fall kommt es nicht auf eine gesonderte schuldrechtliche Vereinbarung an, da diese Regelung die gleiche Wirkung zeigt.

**➤ Beispiel: Gesellschafter einer OHG (Mindestvergütungsanspruch)**

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.

Lösung:

Der Festbetrag von 60.000 € ist Sonderentgelt und wird im Rahmen eines Leistungsaustauschs gezahlt. Im Übrigen wird der Gesellschafter aufgrund eines gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses tätig.

16

17

18