



Ort der Lieferung, Verkaufskommission

Sachverhalt: Die Jönes GmbH aus Krefeld stellt Damenoberbekleidung für den gesamten europäischen Markt her. Zur Absatzsteigerung auf dem französischen Markt bedient sie sich der Junot SNC, einer nach deutschem Recht vergleichbaren OHG, die es als Kommissionärin übernimmt, die Waren der GmbH im eigenen Namen, aber für Rechnung der GmbH auf dem französischen Markt zu verkaufen. Am 5. 2. 2012 lässt die Junot SNC die Ware mit eigenem Lkw abholen und zu ihrem Lager in der Nähe von Paris transportieren. Im Mai 2012 gelingt es ihr, das gesamte Kontingent an ein französisches Warenhaus zu veräußern. Am 10. 6. 2012 geht bei der GmbH folgende Abrechnung der SNC ein (Auszug):

Verkaufserlös Kollektion	85 000 €
abzgl. vereinbarter Provision i. H. v. 20 %	17 000 €
abzüglich Transport- u. Lagerkosten	3 000 €
zu Ihren Gunsten	65 000 €

Den Betrag von 65 000 € überwies die Junot SNC noch im Juni 2012 auf das Konto der GmbH.

Frage: Wie ist die Beziehung zwischen der Jönes GmbH und der Junot SNC umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen, und welche Rechtsfolgen ergeben sich hieraus für den vorliegenden Fall?



LÖSUNG

- Da es die Junot SNC gewerbsmäßig übernimmt, Waren für Rechnung eines Anderen im eigenen Namen zu kaufen oder zu verkaufen, wird sie als Kommissionärin tätig. Wegen § 3 Abs. 3 UStG bewirkt im Falle der Verkaufskommission der Kommittent an den Kommissionär eine Lieferung, und zwar unter Beachtung der Vorgaben des BFH in seinem Urteil vom 25. 11. 1986 (BStBl II 1987, 278) erst in dem Zeitpunkt, zu dem der Kommissionär die Kommissionsware an den Abnehmer, hier das französische Warenhaus, veräußert. Daraus folgt zweierlei:
 - Im Zeitpunkt der Abholung am 5. 2. 2012 liegt seitens der Jönes GmbH noch keine Lieferung an die Junot SNC vor. Die Abholung führt zu einem umsatzsteuerrechtlich unbeachtlichen sog. rechtsgeschäftslosen Verbringen.
 - Im Zeitpunkt der Veräußerung im Mai 2012 liegt zeitgleich sowohl die Lieferung von Junot SNC an das französische Warenhaus als auch die Lieferung der Jönes GmbH an Junot SNC vor.
- Unter Beachtung der Vorgaben zur Ortsbestimmung im § 3 Abs. 6 und Abs. 7 UStG ist für die Ortsbestimmung stets zu fragen, ob der konkreten Lieferbeziehung eine Warenbewegung zu Grunde liegt oder nicht. Warenbewegt wird die Lieferung stets dann, wenn entweder der Leistende oder der Leistungsempfänger für den Transport der Ware verantwortlich zeichnet. Eine nicht warenbewegte Lieferung liegt grundsätzlich in den Fällen der Grundstücksliefer-

rung oder der Lieferung an beweglichen Gegenständen unter Beachtung der Eigentumsverschaffung nach §§ 929, 930 und 931 BGB vor.

In den Fällen der Kommissionslieferung erfolgt der Transport vom Kommittenten an den Kommissionär noch nicht im Rahmen einer zu Grunde liegenden Lieferbeziehung. In dem Moment, wo der Kommittent an den Kommissionär liefert, befindet sich in der Regel – wie im vorliegenden Fall auch – die Ware bereits beim Kommissionär. Damit ist die Warenbewegung ausschließlich der Lieferbeziehung zwischen der Junot SNC und dem französischen Warenhaus, nicht dagegen der Lieferbeziehung zwischen der Jönes GmbH und der Junot SNC zuzuordnen. Gem. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG liefert die Jönes GmbH folglich an die Junot SNC dort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, also an dem Ort, wo sich das Lager in der Nähe von Paris befindet. Daraus folgt die Nichtsteuerbarkeit der Lieferung von der Jönes GmbH an die Junot SNC.

3. Wegen der durch diese Falllösung ausgelösten binnenmarktrechtlichen Problematik, insbesondere eines durch die Jönes GmbH ausgelösten innergemeinschaftlichen Verbringens mit Erwerbsteuerpflicht in Frankreich und steuerpflichtiger Lieferung ebenfalls in Frankreich, verbunden mit der Verpflichtung einer Fiskalvertreterbestellung, lässt Abschn. 1a.2. Abs. 7 Satz 2 UStAE als Vereinfachungsregelung zu, dass im Falle der Verkaufskommission die Lieferung zwischen Kommittent und Kommissionär bereits zu dem Zeitpunkt als erbracht angesehen werden kann, wenn das Kommissionsgut bei der Zurverfügungstellung an den Kommissionär vom Ausgangs- in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt. Unter Beachtung dieser Vereinfachungsregelung muss damit die Warenbewegung bereits der Lieferbeziehung zwischen der Jönes GmbH und der Junot SNC zugeordnet werden.

Der Lieferort bestimmt sich dann gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG und liegt dort, wo mit dem Abtransport der Ware nach Frankreich begonnen wird, also in Krefeld. Macht die Jönes GmbH von dieser Vereinfachungsregelung Gebrauch, führt sie im Inland einen steuerbaren, aber gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG i. V. m. § 6a Abs. 1 UStG steuerbefreiten Umsatz aus. Unter Beachtung der binnenmarktrechtlichen Besonderheiten, wie Angabe der steuerbefreiten Lieferung in der Zusammenfassenden Meldung nach § 18a UStG sowie Deklaration gem. § 18b UStG in der entsprechenden Voranmeldung mit dem Betrag von 65 000 €, könnte sich die Jönes GmbH ihrer steuerlichen Verpflichtungen in Frankreich entledigen. Wegen der Besonderheiten der Rechnungserteilung vgl. § 14a Abs. 3 UStG.



FALL 29

Ort der Lieferung (§ 3 Abs. 6 und 7 UStG); Reihengeschäft

Sachverhalt: Der Kölner Unternehmer Kurz bestellt am 5. 1. 2012 bei seinem Großhändler Monz aus Düsseldorf Maschinenteile, die dieser wiederum bei der Schmitz GmbH & Co. KG Koblenz und diese schließlich beim Maschinenteilehersteller Jupiter AG Chemnitz bestellt. Die Teile werden direkt von Chemnitz nach Köln transportiert.

- a) Für den Transport ist die Jupiter AG verantwortlich.
- b) Kurz holt die Teile mit eigenem Lkw ab.

- c) Auf Anweisung der Fa. Monz aus Düsseldorf werden die Teile vom Spediteur Jönes aus Berlin von Chemnitz nach Köln transportiert.

In allen drei Fallvarianten erfolgt der Transportbeginn am 31. 1. 2012, Ankunft der Ware am 1. 2. 2012 in Köln. Die Fa. Monz liefert für 35 700 €, die Schmitz GmbH & Co. KG für 29 000 € und die Jupiter AG für 23 800 €.

Fragen:

1. Wie sind die Leistungsbeziehungen zwischen Kurz, der Fa. Monz, der Schmitz GmbH & Co. KG und der Jupiter AG umsatzsteuerrechtlich zu würdigen?
2. Wo liegt jeweils der Ort der Lieferung?
3. Wann ist jeweils geliefert worden?



LÖSUNG

1. Die Unternehmer Monz, Schmitz GmbH & Co. KG und Jupiter AG haben jeweils im Reihengeschäft geliefert. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG liegt ein Reihengeschäft dann vor, wenn mehrere Unternehmer (hier: Monz, Schmitz GmbH & Co. KG, Jupiter AG und Kurz) über denselben Gegenstand (die Maschinenteile) Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer (der Jupiter AG) an den letzten Abnehmer (den Kölner Unternehmer Kurz) gelangt. Im vorliegenden Sachverhalt liegen damit drei Lieferungen vor, und zwar eine Lieferung der Jupiter AG an die Schmitz GmbH & Co. KG, eine Lieferung der Schmitz GmbH & Co. KG an die Fa. Monz sowie eine Lieferung der Fa. Monz an den Kölner Unternehmer Kurz.
2. Wie bei der Ortsbestimmung bei einem zweigliedrigen Umsatzgeschäft auch, muss bei einem Reihengeschäft ebenfalls die Frage geklärt werden, welcher Lieferbeziehung die Warenbewegung zugeordnet werden kann. § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG bestimmt, dass auch im Reihengeschäft die Warenbewegung nur einer der Lieferungen in der Reihe zugeordnet werden kann.

Die Ortsbestimmung der warenbewegten Lieferung richtet sich grundsätzlich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG, wonach die Lieferung dort als ausgeführt gilt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer beginnt. Die nicht warenbewegten Lieferungen in der Reihe werden gem. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG an dem Ort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. In den Fällen des Reihengeschäftes bestimmt dabei konkretisierend § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG, dass die nicht warenbewegten Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung vorangehen, dort als ausgeführt gelten, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes beginnt. Gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG gelten die nicht warenbewegten Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung in der Reihe nachfolgen, dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet.

- a) Ist die Jupiter AG für den Transport verantwortlich, muss die Warenbewegung der Lieferbeziehung Jupiter AG an die Schmitz GmbH & Co. KG zugeordnet werden. Folglich liegt der Ort dieser Lieferung von Jupiter AG an die Schmitz GmbH & Co. KG dort, wo

mit der Warenbewegung begonnen wird, § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG, also in Chemnitz. Die Lieferungen der Schmitz GmbH & Co. KG an die Fa. Monz und von der Fa. Monz an den Kölner Unternehmer Kurz sind dagegen die nicht warenbewegten Lieferungen, die der warenbewegten Lieferung nachfolgen. Gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG gelten diese Lieferungen dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet, also in Köln.

- b) Holt der letzte Abnehmer in der Kette, hier Kurz, die Teile mit eigenem Lkw ab, ist die Warenbewegung der Lieferbeziehung der Fa. Monz an Kurz zuzuordnen. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG liegt folglich der Ort für diese Lieferung von der Fa. Monz an Kurz dort, wo mit der Warenbewegung begonnen wird, also in Chemnitz. Die Lieferungen Jupiter AG an die Schmitz GmbH & Co. KG sowie der Schmitz GmbH & Co. KG an die Fa. Monz stellen dagegen die nicht warenbewegten Lieferungen dar, die der warenbewegten Lieferung vorangehen. Gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG gelten diese Lieferungen dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes beginnt, also ebenfalls in Chemnitz.
- c) Erfolgt der Transport durch einen in der Mitte der Reihe stehenden Unternehmer, so kann die Warenbewegung sowohl der Lieferung **an** ihn als auch der Lieferung **durch** ihn zugeordnet werden.

Aufgrund einer Wertentscheidung des Gesetzgebers in § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG ist im Grundsatz in diesen Fällen die Warenbewegung der Lieferung an ihn zuzuordnen. Die amtliche Begründung spricht insoweit von einer widerlegbaren Vermutung.

Unter Beachtung dieser Vorgabe wäre folglich die Warenbewegung gem. § 3 Abs. 6 Satz 6 1. HS UStG der Lieferung Schmitz GmbH & Co. KG an Fa. Monz zuzuordnen. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG liegt der Ort für diese warenbewegte Lieferung dort, wo mit der Warenbewegung begonnen wird, also in Chemnitz. Die Lieferung der Jupiter AG an Schmitz GmbH & Co. KG sowie die Lieferung der Fa. Monz an Kurz stellen die nicht warenbewegten Lieferungen dar. Da die Lieferung der Jupiter AG an die Schmitz GmbH & Co. KG als nicht warenbewegte Lieferung der warenbewegten Lieferung vorangeht, liegt der Ort dieser nicht warenbewegten Lieferung gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG dort, wo die Warenbewegung beginnt, also in Chemnitz. Die Lieferung der Fa. Monz an Kurz dagegen geht als nicht warenbewegte Lieferung der warenbewegten Lieferung nach, so dass gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG der Ort dieser Lieferung dort liegt, wo die Warenbewegung endet, also in Köln.

Für den Fall dagegen, dass der für den Transport zuständige Unternehmer gem. § 3 Abs. 6 Satz 6 2. HS UStG nachweist, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat, muss die Warenbewegung der Lieferung **durch** ihn zugeordnet werden. In diesem Falle wäre die Warenbewegung der Lieferbeziehung der Fa. Monz an Kurz zuzuordnen, die gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG damit in Chemnitz ausgeführt worden wäre. Sowohl die Lieferung Jupiter AG an Schmitz GmbH & Co. KG als auch die Lieferung der Schmitz GmbH & Co. KG an die Fa. Monz wären dagegen als nicht warenbewegte Lieferungen gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG dort ausgeführt, wo mit der Warenbewegung begonnen wird, also in Chemnitz.



Vorsteuerabzug bei Leistungen der Gesellschafter

Sachverhalt: Die Stein-Pils-Brauerei mit Sitz in Bamberg wird in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft betrieben. Komplementär und damit geschäftsführender Gesellschafter der KG ist Eberhard Donner. Seine Kapitalbeteiligung beträgt 550 000 €. Als Kommanditisten gehören der Gesellschaft Ehrenfried Winter, Hermann Sommer und Klara Wohlgemut mit einer Einlage von je 150 000 € an.

Im Gesellschaftsvertrag der KG wurde vereinbart, dass der Komplementär Eberhard Donner für seine Tätigkeit als Geschäftsführer monatlich 3 000 € unabhängig vom Betriebsergebnis erhält. Außerdem enthält der Gesellschaftsvertrag eine Vereinbarung zwischen der KG und dem Kommanditisten Ehrenfried Winter, wonach diesem für die Überlassung eines patentrechtlich geschützten Abfüllverfahrens 0,5 % des Umsatzes – losgelöst von der Höhe seines Gewinnanspruchs – jährlich zu zahlen sind. Der verbleibende Gewinn wird nach dem Verhältnis der Kapitalbeteiligungen verteilt.

Der steuerbare und steuerpflichtige Umsatz des Jahres 2012 hat 8 000 000 € betragen. Der Gewinn wurde wie folgt verteilt (in €):

	Donner	Winter	Sommer	Wohlgemut
Gewinnanteile	198 000	54 000	54 000	54 000
Geschäftsführung	36 000			
Patentüberlassung		40 000		
Gewinn 436 000	234 000	94 000	54 000	54 000

Dem Komplementär hat die KG im Kalenderjahr 2012 jeweils monatlich folgende Abrechnung erteilt (Auszug):

Bezüge für Geschäftsführertätigkeit im Monat	3 000 €
zzgl. 19 % USt	570 €
Ihrem Konto wurden gutgebracht	3 570 €

Dem Kommanditisten Ehrenfried Winter wurde von der KG am 10. 1. 2013 folgende Gutschrift übergeben (Auszug):

Für Patentüberlassung im Jahr 2012 überweisen wir vertragsgemäß auf Ihr Konto 40 000 € zzgl. 19 % USt 7 600 € = 47 600 €

Fragen:

1. Kann die KG für den Veranlagungszeitraum 2012 einen Vorsteuerabzug in Höhe von 6 840 € (570 € x 12) aus der Leistung des Geschäftsführers für ihr Unternehmen geltend machen?
2. Wie ist die Patentüberlassung umsatzsteuerrechtlich zu würdigen?



LÖSUNG

1. Die Stein-Pils-Brauerei KG ist Unternehmer gem. § 2 Abs. 1 UStG. Sie ist daher berechtigt, Vorsteuerbeträge von ihrer Steuerschuld abzuziehen. Zum Abzug gelangen die in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für das Unternehmen der KG ausgeführt worden sind (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist danach, dass die KG eine Lieferung oder sonstige Leistung empfangen hat. Diese Lieferung oder sonstige Leistung muss im Leistungsaustausch erfolgt sein. Die Kommanditgesellschaft ist wesensverschieden von ihren Gesellschaftern und daher imstande, Rechtsbeziehungen mit ihren Gesellschaftern einzugehen und folglich Umsätze mit ihnen zu tätigen (vgl. Abschn. 1.6. Abs. 1 UStAE).

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. 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.

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, BStBl II 2003, 36, und vom 16. 1. 2003, BStBl II 2003, 732). Ein Leistungsaustausch liegt vor, wenn der Gesellschafter z. B. für seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung an die Gesellschaft eine Vergütung erhält, die im Rahmen der Ergebnisermittlung in der Handelsbilanz als Aufwand behandelt wird (Abschn. 1.6. Abs. 4 Satz 4 UStAE).

Danach stellt die Führung der Geschäfte durch den Komplementär eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung an die Gesellschaft dar. Da eine Rechnung in Form einer Gutschrift gem. § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG vorliegt, ist die KG zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).

2. Die Überlassung eines geschützten Patents zur Nutzung stellt eine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG dar. Die sonstige Leistung besteht in dem Unterlassen eigener Rechtsausübung und Dulden der Rechtsausübung durch einen Anderen. Dulden und Unterlassen sind ihrer Natur nach ein fortwährendes negatives Verhalten, das in seiner Wirkung einem wiederholten positiven Handeln umsatzsteuerrechtlich gleichsteht. Gegenstand der Leistung ist dagegen nicht das einmalige Verpflichtungsgeschäft (Lizenzgewährung im Gesellschaftsvertrag), sondern das fortdauernde Erfüllungsgeschäft. Die Leistung des Kommanditisten Winter wird daher im Rahmen nachhaltiger Tätigkeit i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG ausgeübt. Winter wird auch selbständig tätig, denn er ist hinsichtlich der Lizenzgewährung nicht so in ein Unternehmen eingegliedert, dass er den Weisungen des Unternehmers zu folgen ver-

pflichtet wäre. Winter ist somit Unternehmer gem. § 2 Abs. 1 UStG, vgl. auch Abschn. 2.1. und 2.3. UStAE.

Der Kommanditist erbringt die sonstige Leistung an die KG. Ein Leistungsaustausch liegt vor, da die KG von ihrem Gesellschafter wesensverschieden ist und für die Leistung ein Sonderentgelt unabhängig vom Gewinnanspruch als Gegenleistung gewährt. Der Leistungsaustausch ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG; Abschn. 1.6. Abs. 1 – 6 UStAE).

Die sonstige Leistung ist auch steuerpflichtig.

Der Steuersatz beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG). Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG kann nicht berücksichtigt werden, weil die Lizenzgewährung sich nicht aus dem Urheberrechtsgesetz, sondern aus dem Patentgesetz ergibt (vgl. auch Abschn. 12.7. UStAE).

Über die sonstige Leistung hat der Kommanditist der KG nicht selbst eine Rechnung erteilt. Vielmehr hat die KG dem Kommanditisten Winter eine Gutschrift gem. § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG erteilt, indem sie über eine sonstige Leistung abgerechnet hat, die an sie ausgeführt wurde. Die Gutschrift gilt als Rechnung des leistenden Unternehmers Winter.

Während der Kommanditist aufgrund der ausgeführten steuerpflichtigen Leistung die USt in Höhe von 7 600 € als Unternehmer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG schuldet, kann die KG in gleicher Höhe einen Vorsteuerabzug im Voranmeldungszeitraum Januar 2013 vornehmen, denn für ihr Unternehmen ist von einem anderen Unternehmer eine sonstige Leistung ausgeführt worden, für die im Wege der Gutschrift eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Steuer erteilt wurde (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).



Vorsteuerabzug aus Leistungen eines Gesellschafters an eine Personengesellschaft

Sachverhalt: Der Werbeberater Roland Blaufelder und der Werbegraphiker Michael Schwarzbach haben am 2. 1. 2012 die Firma TEAM GmbH & Co. KG mit Sitz in Bergheim gegründet. Geschäftszweck der GmbH & Co. KG (im folgenden KG genannt) ist die Werbeberatung, -planung, -gestaltung sowie die Beschaffung von Werbemitteln.

Gesellschafter der KG sind die GmbH als Komplementärin sowie Blaufelder und Schwarzbach als Kommanditisten. Die Kapitalbeteiligung der GmbH beträgt 20 000 €. Die Kommanditeinlagen betragen 266 000 € für Blaufelder und 114 000 € für Schwarzbach. Die Gewinnverteilung ist aufgrund des Gesellschaftsvertrages der Kapitalbeteiligung entsprechend geregelt. Danach erhalten die GmbH als Komplementärin 5 %, Blaufelder 66,5 % und Schwarzbach 28,5 % des laufenden Betriebsergebnisses. Daneben findet eine Verzinsung der Kapitalanteile nicht statt. Außerdem hat die KG die Geschäftsführertätigkeit der GmbH zu entschädigen.

Die Abrechnung erfolgt monatlich in Höhe der Kosten, die der GmbH in Erfüllung ihrer Aufgaben erwachsen.

Das Stammkapital der Komplementär-GmbH beträgt 50 000 € und ist in vollem Umfang eingezahlt. An der GmbH sind lt. Gesellschaftsvertrag Roland Blaufelder und Michael Schwarzbach

beteiligt. Während Blaufelder 70 % der Anteile an der GmbH hält, gehören Schwarzbach 30 %. Einziger Geschäftszweck der GmbH ist die Führung der Geschäfte für die Team GmbH & Co. KG. Zum Geschäftsführer der GmbH wurde Roland Blaufelder bestellt. Die Eintragungen in das Handelsregister sind erfolgt.

Bei der Erstellung der USt-Voranmeldung für den Monat Januar 2012 ergaben sich folgende Vorgänge:

1. Für den Monat Januar 2012 liegt der KG die Rechnung der Komplementär-GmbH über die vereinbarungsgemäß zu erstattenden Beträge vor. Die Rechnung wurde von der GmbH erstellt:

Bruttogehalt Geschäftsführer	8 000 €
Sonstige Kosten	500 €
+ 19 % USt	95 €
	595 €
Gesamtbetrag	8 595 €

2. Roland Blaufelder hatte sich im Gesellschaftsvertrag der KG gegenüber verpflichtet, seine Tätigkeit als selbständiger Werbeberater im Rahmen seiner Werbeagentur innerhalb von 3 Monaten nach der Gesellschaftsgründung für 20 000 € zzgl. 3 800 € USt aufzugeben. Die KG ihrerseits verpflichtete sich, diese Bereitschaft durch Anrechnung von 20 000 € auf das Kapitalkonto Blaufelders zzgl. 3 800 € Barzahlung für die USt abzufinden.
3. Blaufelder ist seit Jahren Eigentümer eines Geschäftsgrundstücks in Bergheim. Das Erdgeschoss (150 qm) ist an den Juwelier Goldmann vermietet. Die monatliche Miete für diese Ladenräume beträgt im Jahr 2012 1 800 € zzgl. 342 € USt. Die 1. und 2. Etage (je 140 qm) sind an eine Architektengemeinschaft für monatlich 2 800 € zzgl. 532 € USt vermietet. In der 3. Etage hatte Blaufelder bis zum Ablauf des Jahres 2011 seine Werbeagentur betrieben. Seit dem 1. 1. 2012 hat er diese Räume (140 qm) der TEAM GmbH & Co. KG zur Nutzung überlassen. In einem Zusatzvertrag zum Gesellschaftsvertrag vom 28. 12. 2011 hat sich die KG verpflichtet, für die Überlassung der Räume dem Kommanditisten Blaufelder monatlich 2 000 € zzgl. 380 € USt auf seinem Kapitalkonto gutzuschreiben und darüber einen Abrechnungsbeleg zu erteilen. Die ortsübliche Miete für Geschäftsräume dieser Größenordnung beträgt 1 400 € ohne USt. Die 4. Etage (140 qm) bewohnt der von seiner Ehefrau Irene geschiedene Blaufelder mit seiner 19-jährigen Tochter Uschi. Der ortsübliche Mietwert dieser Wohnung beträgt 12 €/qm. Die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Grundstückskosten haben im Jahr einschließlich Abschreibung berechnet auf den Zeitraum gem. § 15a UStG 28 400 € betragen. Die mit den Grundstückskosten im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge haben im VZ 2012 insgesamt 355 € betragen. Alle Ausgaben wurden von Blaufelder getragen. Bei der Anschaffung des Grundstückes hat Blaufelder den zulässigen Vorsteuerabzug vorgenommen.

Fragen:

1. Wie ist die TEAM GmbH & Co. KG hinsichtlich der Unternehmereigenschaft zu beurteilen?
2. Welche umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen sind

- a) für die GmbH,
 - b) für den Gesellschafter Blaufelder zu ziehen?
3. Welche Vorsteuerbeträge ergeben sich für die KG im Voranmeldungszeitraum Januar 2012 aufgrund der vorstehenden Sachverhalte?



LÖSUNG

1. Die TEAM GmbH & Co. KG (im folgenden KG genannt) ist Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG). Die KG ist als Gemeinschaft ihrer Gesellschafter (eine juristische Person und zwei natürliche Personen) Unternehmer, weil sie selbständig sonstige Leistungen nachhaltig mit der Absicht, Einnahmen zu erzielen, ausführt. Als eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet ist, beabsichtigt die KG, Gewinn zu erzielen. Diese Gewinnerzielungsabsicht setzt eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen voraus (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG). Die KG wird auch selbständig tätig, weil es dem Wesen einer Personengesellschaft des Handelsrechts fremd ist, weisungsgebunden zu handeln (BFH, BStBl II 1979, 356).

Das Unternehmen umfasst die gesamte Tätigkeit der KG (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Nicht zum Rahmen des Unternehmens gehört die Tätigkeit der GmbH. Dies folgt zum einen aus der Änderung der Rechtsprechung zur Unternehmenseinheit, wonach diese Rechtsfigur dem heutigen Umsatzsteuersystem fremd ist (BFH-Urteil vom 16. 11. 1978, BStBl II 1979, 347, sowie BFH-Urteil vom 23. 11. 1978, BStBl II 1979, 350, und BFH-Urteil vom 8. 2. 1979, BStBl II 1979, 358). Zum anderen liegt zwischen KG und GmbH auch keine Organschaft vor i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 14. 12. 1978, BStBl II 1979, 288, sowie Abschn. 2.8. Abs. 2 Satz 3 UStAE).

Die GmbH kann demzufolge selbständige Unternehmerin sein. Das setzt jedoch voraus, dass sie Lieferungen oder sonstige Leistungen, also Leistungen gegen Entgelt, bewirkt. Im vorliegenden Fall entfaltet die GmbH eine Tätigkeit im Rahmen der Geschäftsführung für die KG, deren Komplementärin sie ist. Eine Kapitalgesellschaft ist stets selbständig, wenn sie nicht nach § 2 Abs. 2 UStG in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert ist; dies gilt insbesondere hinsichtlich ihrer gegen Entgelt ausgeübten Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber einer Personengesellschaft (BFH-Urteil vom 6. 6. 2002, BStBl II 2003, 36).

2. a) Da die Geschäftsführertätigkeit der GmbH als sonstige Leistung gegen Sonderentgelt der GmbH an die KG zu qualifizieren ist, liegen folglich steuerbare und steuerpflichtige Umsätze der GmbH vor.

Bemessungsgrundlage für die Leistung ist das Entgelt gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG. Es ergibt sich somit ein Entgelt in Höhe von 7 222,69 € und eine USt in Höhe von 1 372,31 €. Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Januar 2012.

- b) Der Verzicht auf Weiterführung der Werbeagentur durch Blaufelder gegenüber der KG stellt eine sonstige Leistung an die KG dar, die in einem Unterlassen besteht (§ 3 Abs. 9

Satz 2 UStG). Die sonstige Leistung wird im Inland ausgeführt (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG) und erfolgt als letzter Umsatz Blaufelders im Rahmen seiner Werbeagentur auch im Rahmen des Unternehmens.

Die Gegenleistung der KG besteht in der Gewährung von Gesellschaftsrechten in Höhe von 20 000 € und einer Barleistung in Höhe von 3 800 €. Es liegt somit ein tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe vor (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG). Die sonstige Leistung Blaufelders ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG), sie ist auch steuerpflichtig.

Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG i. V. m. § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG. Bemessungsgrundlage ist danach der gemeine Wert der Gegenleistung zuzüglich der Baraufgabe, jedoch abzüglich der auf diesen Umsatz entfallenden USt. Die Bemessungsgrundlage beträgt folglich 20 000 € und die USt bei einem Steuersatz von 19 % 3 800 €.

Die Gewährung der Gesellschaftsrechte durch die KG stellt keinen steuerbaren Umsatz dar. Für den Fall der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage ist dies vom EuGH mit Urteil vom 26. 6. 2003 (UR 2003, 443) entschieden worden. Der BFH ist dem mit Urteil vom 1. 7. 2004 (BStBl II 2004, 1022) gefolgt.

Blaufelder ist auch nach Aufgabe seiner Werbeagentur weiterhin Unternehmer (§ 2 UStG), denn er handelt im Hinblick auf die Grundstücksvermietung weiterhin selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen.

Die Umsätze aus der Vermietung des Geschäftsgrundstücks stellen sonstige Leistungen dar (§ 3 Abs. 9 UStG). Die Mieteinnahmen sind das Entgelt für die sonstigen Leistungen, die als Teilleistungen bewirkt werden. Die sonstigen Leistungen sind steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG i. V. m. § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a UStG), sie sind jedoch grundsätzlich nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei.

Blaufelder hat jedoch auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG zulässigerweise verzichtet. Den Verzicht hat er durch den gesonderten Steuerausweis in den Rechnungen an die Mieter zum Ausdruck gebracht. Dieses konkludente Verhalten reicht für die Annahme einer wirksamen Option aus (vgl. Abschn. 9.1. Abs. 3 UStAE). Beschränkungen nach § 9 Abs. 2 UStG liegen nicht vor.

Auch die Vermietung an die KG stellt eine sonstige Leistung dar. Denn das Leistungsverhalten Blaufelders ist auf Leistungsaustausch und nicht auf Leistungsvereinigung gerichtet. Blaufelder erhält für die Nutzungsüberlassung der 3. Etage ein von seiner Gewinnbeteiligung unabhängiges Entgelt. Die über den ortsüblichen Mietwert hinausgehende Zahlung der KG ist als freiwilliges Entgelt Teil der Bemessungsgrundlage für den Umsatz Blaufelders (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Es ist insoweit gleichgültig, ob die Leistung ganz oder teilweise auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, BStBl II 1993, 530, sowie Abschn. 1.6. Abs. 1 – 6 UStAE).

Die Nutzung der 4. Etage durch Blaufelder und seine Tochter Uschi führt zu einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, wenn der Unternehmer auch diesen Grundstücksteil seinem Unternehmen zugeordnet hat. (Beachte Anmerkung am Schluss der Lösung dieses Falles.) Dieser Umsatz ist steuerbar und steuerpflichtig. Eine Steuerbe-

freierung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG kommt nicht zur Anwendung (EuGH-Urteil vom 8. 5. 2003, BStBl II 2004, 378, und BFH-Urteil vom 24. 7. 2003, BStBl II 2004, 371).

Die Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtigen Grundstücksumsätze im Januar 2012 beträgt daher insgesamt:

Erdgeschoss =	1 800 €
1./2. Etage =	2 800 €
3. Etage =	2 000 €
	6 600 €

Die USt beträgt 1 254 €.

Die Bemessungsgrundlage für den steuerpflichtigen Umsatz bzgl. der selbstgenutzten Wohnung bestimmt sich nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG und beträgt 28 400 € : 710 qm x 140 qm = 5 600 €, bezogen auf einen Monat = 466,67 €. Es entsteht eine USt in Höhe von monatlich 88,67 €.

Die mit den Grundstückskosten im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge i. H. v. 355 € sind in voller Höhe abziehbar.



HINWEIS

Nach dem Urteil des EuGH vom 4. 10. 1995 (Rs. C 291/92, BStBl II 1996, 390) hat der Steuerpflichtige beim Erwerb von Gegenständen ein Wahlrecht, ob er diese dem Unternehmen zuordnen will oder nicht. Grundstücke, die sowohl unternehmerischen als auch außerunternehmerischen Zwecken dienen, können danach aufgeteilt werden. Geht man hiervon aus, dann stellt die Eigennutzung keinen steuerpflichtigen Umsatz dar, sondern ist **nicht steuerbar**. In Folge wäre der Vorsteuerabzug aus Erwerb/Herstellung und lfd. Kosten anteilig bereits nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG mangels Leistung für das Unternehmen unzulässig. Es ergäbe sich in diesem Fall eine abziehbare Vorsteuer in Höhe von 285 €. Auf § 15 Abs. 1b UStG ab dem 1. 1. 2011 wird hingewiesen.

3. Die KG kann einen Vorsteuerabzug aus der Rechnung der GmbH vornehmen und zwar in Höhe von 95 €. Ein darüber hinausgehender Vorsteuerabzug ist mangels gesonderten Steuerausweises nicht möglich. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist für den Vorsteuerabzug Voraussetzung, dass der abzugsberechtigte Unternehmer von einem anderen Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung, also eine Leistung, erhalten hat und eine ordnungsgemäße Rechnung gem. §§ 14, 14a UStG vorliegt.

Die KG ist zum Abzug der Vorsteuer aus der Vermietungsleistung Blaufelders berechtigt. Diese sonstige Leistung wurde von einem anderen Unternehmer für das Unternehmen der KG ausgeführt und steht nicht im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 UStG). Die Tatsache, dass für die Teilleistung keine gesonderte Rechnung mit Steuerausweis erteilt wurde, ist unmaßgeblich. Der gesonderte Steuerausweis im Zusatzvertrag zum Gesellschaftsvertrag im Zusammenhang mit der Bezeichnung der Leistung und der an der Leistung Beteiligten i. V. m. den monatlichen Abrechnungsbelegen reicht für die Annahme einer Rechnung aus (BFH v. 7. 7. 1988, BStBl II 1988, 913). Gemäß

§ 14 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Rechnung nämlich jedes Dokument, mit dem über eine Leistung abgerechnet wird, auf die Bezeichnung kommt es nicht an (vgl. Abschn. 14.1. Abs. 2 Satz 1 UStAE). Der Vorsteuerabzug im Voranmeldungszeitraum Januar 2012 beträgt 380 €.

Der KG steht schließlich aufgrund der sonstigen Leistung (Wettbewerbsverzicht Blaufelders), die für ihr Unternehmen ausgeführt wird, ein Vorsteuerabzug in Höhe von 3 800 € zu. Der Steuerbetrag ist in einer Rechnung (§ 14 Abs. 1 und 4 UStG) gesondert ausgewiesen. Auch insoweit reicht die Angabe im Gesellschaftsvertrag aus (Abschn. 14.1. Abs. 2 Satz 1 UStAE). Der Vorsteuerabzug ist auch nicht nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen, weil die KG diese sonstige Leistung nicht zur Ausführung eines nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG steuerfreien Umsatzes in Anspruch nimmt, sondern weil diese sonstige Leistung im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den branchentypischen, gewerblichen Umsätzen der KG steht.



FALL 95

Ausstellung von Rechnungen und Vorsteuerabzug

Sachverhalt: Agnes Semmelroth ist gelernte Rundfunk- und Fernsehmechanikerin. Nachdem sie im Frühjahr 2011 ihre Meisterprüfung bestanden hatte, eröffnete sie am 1. 7. 2011 in Halberstadt eine eigene Mechanikerwerkstatt. Die Bruttoeinnahmen des Jahres 2011 haben insgesamt 32 740 € betragen.

Zwecks Erstellung der Umsatzsteuererklärung im Jahre 2012 übergab Frau Semmelroth ihrer Steuerberaterin Ilse Sturm u. a. folgende Belege mit der Bitte, diese für den Vorsteuerabzug soweit wie möglich zu berücksichtigen:

- a) Materialeinkauf, Rechnungsbetrag 290 €, Rechnungsdatum 12. 4. 2012. Der Beleg enthält den Vermerk: Im Rechnungsbetrag sind 19 % MwSt enthalten.
- b) Materialeinkauf, Rechnungsbetrag 95 €, Rechnungsdatum 12. 9. 2012. Der Beleg enthält den Vermerk: Im Rechnungsbetrag sind 19 % MwSt enthalten.
- c) Materialeinkauf, Rechnungsbetrag 60 €, Rechnungsdatum 14. 9. 2012. Der Beleg enthält den Vermerk: Im Rechnungsbetrag ist die gesetzliche MwSt enthalten.
- d) Büromaterial, Rechnungsbetrag 75 €, Rechnungsdatum 23. 9. 2012. Der Beleg enthält den Vermerk: Im Rechnungsbetrag ist die MwSt mit 15,97 % enthalten.
- e) Kfz-Reparatur, Rechnungsbetrag 200 €, Rechnungsdatum 12. 12. 2012. Der Beleg enthält den Vermerk: Im Rechnungsbetrag sind 31,93 € USt enthalten.
- f) Materialeinkauf, Rechnungsbetrag 743 € + 41,17 € USt = 784,17 €, Rechnungsdatum 19. 12. 2012.
- g) Fahrkarte der Deutschen Bahn AG von Halberstadt nach Magdeburg vom 12. 12. 2012. Auf dem Fahrschein sind der Preis mit 10 € und die Tarifentfernung mit 45 km angegeben. Die Fahrt war unternehmerisch bedingt.

- h) Taxiquittung vom 12. 12. 2012 von Magdeburg Hauptbahnhof zu einem Kunden. Außerdem enthält der Beleg nur noch die Angabe des Preises mit 7,50 € und die Entfernung mit 10 km.
- i) Rechnung über eine Anzahlung in Höhe von 4 000 € zzgl. 760 € USt vom 18. 12. 2012. Es handelt sich um eine Zahlung für eine Warenlieferung, die am 10. 1. 2013 an die Fa. Semmelroth ausgeführt wurde. Der Betrag von 4 760 € wurde am 21. 12. 2012 überwiesen.
- j) Rechnung über eine Abschlagzahlung in Höhe von 1 000 € zzgl. 190 € USt vom 20. 12. 2012. Die Abschlagzahlung wurde von dem Malermeister Pinsel angefordert, der die Werkstatt- und Ladenräume zu modernisieren hatte. Die Arbeiten wurden von Pinsel im Januar 2013 abgeschlossen. Frau Semmelroth überwies aufgrund der Rechnung vom 20. 12. 2012 am 22. 12. 2012 800 €.

Frage: Welche der genannten Belege enthalten die für den Vorsteuerabzug notwendigen, gesetzlich geforderten Angaben, und wie hoch ist ggf. die abziehbare Vorsteuer?

Bei der Lösung des Falles ist davon auszugehen, dass – soweit erforderlich – alle Belege den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers, den Namen und die Anschrift der Leistungsempfängerin sowie die Menge und die handelsübliche Bezeichnung oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung enthalten. Auch die Steuernummer des Leistenden ist – soweit erforderlich – vorhanden; ebenso die fortlaufende Nummer, der jeweilige Leistungszeitpunkt und das Ausstellungsdatum.



LÖSUNG

Der Unternehmer kann die gesetzlich geschuldete USt für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG). Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Dabei ist als Rechnung jedes Dokument anzuerkennen, mit dem ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet. Auf die Bezeichnung des Dokuments kommt es nicht an (§ 14 Abs. 1 Satz 1 UStG). Allerdings muss das Dokument alle in § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG geforderten Angaben enthalten. Als Rechnung i. S. d. UStG ist danach ein Beleg anzusehen, der folgende Angaben enthält:

1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Leistenden und des Leistungsempfängers,
2. die Steuernummer oder die USt-Identifikationsnummer des Leistenden,
3. das Ausstellungsdatum,
4. eine Rechnungsnummer,
5. die Menge und die Art der Gegenstände bzw. den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
6. den Zeitpunkt der Leistung oder der Vereinnahmung des Entgelts bei Anzahlungen,
7. das Entgelt sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts,