



Oberfinanzdirektion Chemnitz  
Herrn Oberfinanzpräsident Staschik  
Brückenstraße 10

09111 Chemnitz

Dresden, 01. April 2004

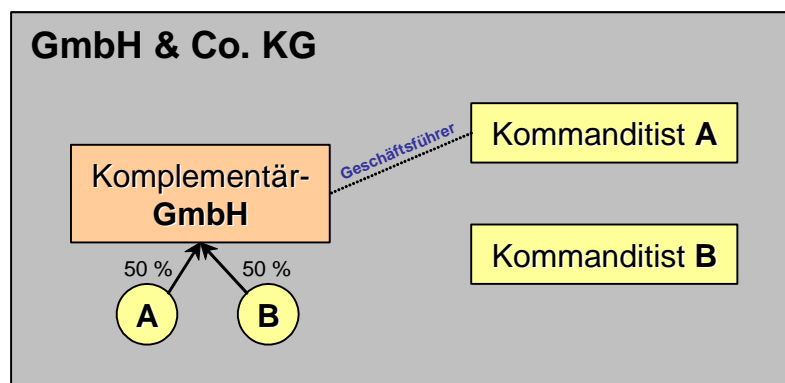
## Umsatzsteuerliche Behandlung der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an die Gesellschaft

**Klimagespräch vom 02. März 2004**

Sehr geehrter Herr Oberfinanzpräsident Staschik,

wie mit Ihnen am 02.03.2004 besprochen, nachfolgend die Fallkonstellationen, die unseren Kollegen momentan die meisten Probleme bereiten.

### Fall 1:



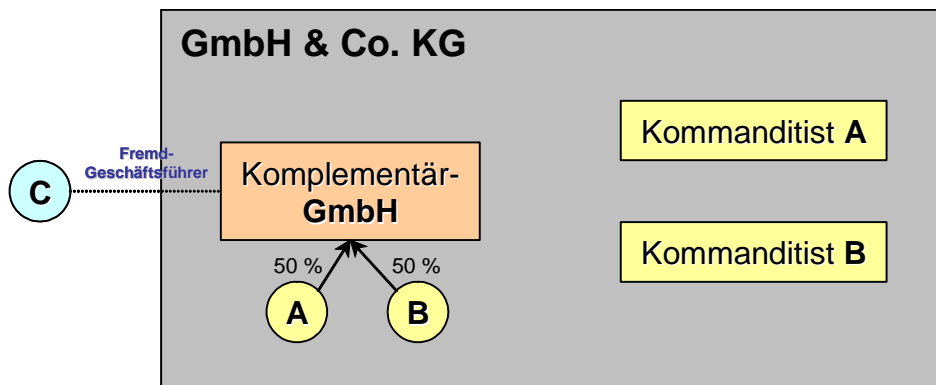
Es liegt eine GmbH & Co. KG vor, bestehend aus den Gesellschaftern A und B. Die Gesellschafter sind zu gleichen Teilen an der Komplementär-GmbH und der KG beteiligt. A ist Geschäftsführer der GmbH. Der Geschäftsführer erhält eine Tätigkeitsvergütung in Höhe von Euro 4.000,00 und ist am Gewinn der KG zu 50 % beteiligt.

- a) Die Tätigkeitsvergütung wird als Aufwand in der Handelsbilanz behandelt.
- b) Die Tätigkeitsvergütung wird im Rahmen der Gewinnverteilung als vorab zugewiesener Gewinn ausgewiesen.

Fragen:

- a) Wie verhält es sich, wenn die Zahlung an A einmal durch die GmbH und einmal durch die KG erfolgt?
- b) Stellt bei der Zahlung durch die GmbH der Ersatzanspruch gegenüber der KG eine zweite steuerbare Leistung dar?
- c) Welche Bedeutung hat es, wenn die Komplementär-GmbH keinen eigenen Geschäftsbetrieb hat - ihr Unternehmenszweck sich quasi mit der Haftungsbegrenzung erschöpft?

Abwandlung A zu Fall 1:



Geschäftsführer der GmbH ist C, der weder an der KG noch an der GmbH beteiligt ist. Liegt eine umsatzsteuerbare Leistung der KG vor, wenn die Komplementär-GmbH gegen die KG einen Anspruch auf Aufwendungsersatz hat?

Abwandlung B zu Fall 1:

Wie Fall 1, nur der Aufwendungsersatzanspruch umfasst nicht nur die Geschäftsführervergütung als solche, sondern alle Leistungen, die die Komplementär-GmbH an den Geschäftsführer erbringt - wie Pkw-Gestellung, Versicherung, Zahlungen an die Pensionskasse.

Sind diese Leistungen ebenfalls mit Umsatzsteuer zu belasten?

Beurteilung durch die OFD:

Zwischen einem Gesellschafter und einer Gesellschaft, an der er beteiligt ist, kommt es zu einem Leistungsaustausch, wenn der Gesellschafter eine Leistung gegen besonderes Entgelt erbringt (Abschn. 6 Abs. 3 UStR). Voraussetzung für die Behandlung einer Zahlung als

Sonderentgelt (Unterfall a) ist, dass die Zahlung handelsrechtlich als Aufwand behandelt wird (BMF-Schreiben vom 23.12.2003, Teil B).

Wird die Tätigkeitsvergütung im Rahmen der Gewinnverwendung lediglich als Vorabgewinn (Unterfall b) behandelt, liegt kein Leistungsaustausch vor.

Bei einer typischen GmbH & Co. KG ist zu beachten, dass jeweils zwei Leistungsbeziehungen vorliegen. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Tätigkeitsvergütung von der KG oder der GmbH gezahlt wird. Maßgebend ist jeweils ob ein Sonderentgelt oder ein Vorabgewinn vorliegt. Da die Komplementär – GmbH allein durch ihre Leistungen (Geschäftsführung) zur Unternehmerin wird, spielt es keine Rolle, dass sie keinen (anderen) Geschäftsbetrieb hat.

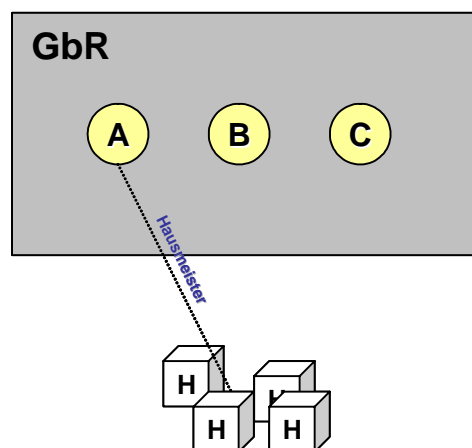
#### Fremdgeschäftsführer

Für die Beurteilung der Leistungsbeziehungen einer Personengesellschaft bzw. Kapitalgesellschaft zu einem „Fremdgeschäftsführer“ kann es allein auf die Selbständigkeit dieses Geschäftsführers ankommen. Eine Abgrenzung der Geschäftsführervergütung als Sonderentgelt/Vorabgewinn ist nicht notwendig.

#### Gegenleistung

Liegen die Voraussetzungen eines Leistungsaustausches vor, gehört zum Entgelt alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten (§ 10 Abs. 1 UStG). Hierzu gehört auch der gemeine Wert von anderen Gegenleistungen (z. B. Pensionszusagen). Die Gestellung eines PKW erfolgt ebenfalls regelmäßig im Rahmen eines Leistungsaustausches.

#### Fall 2:



Es liegt eine GbR vor, bestehend aus den Gesellschaftern A, B und C. Zum Vermögen der GbR gehören mehrere Häuser. Gesellschafter A ist für die GbR als Hausmeister tätig und bekommt dafür von der GbR monatlich Euro 400,00. Im Rahmen der Gewinnverteilung werden ihm die Euro 4.800,00 vorab als Tätigkeitsvergütung zugerechnet. Wenn die GbR

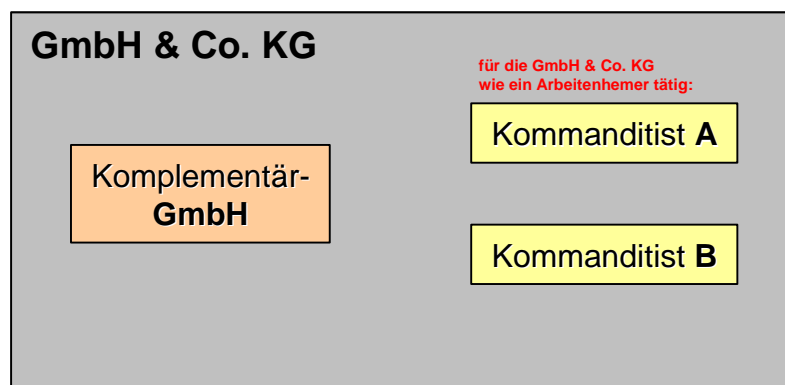
- a) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und
- b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

erzielt, unterliegt die Tätigkeitsvergütung der Umsatzsteuer.

### **Beurteilung durch die OFD:**

Ein Sonderentgelt liegt unabhängig von der Bezeichnung vor, wenn die Zahlung sich nicht als bloße Beteiligung an Gewinn/Verlust darstellt. Welche Einkünfte die GbR erzielt ist unbeachtlich.

### **Fall 3:**



A ist Kommanditist der AB GmbH & Co. KG. A ist quasi wie ein Arbeitnehmer für die KG tätig und wird daher sozialversicherungsrechtlich auch als Arbeitnehmer eingestuft.

Im Rahmen der Gewinnverteilung werden auch die übernommenen Sozialversicherungsbeiträge vorab zugerechnet.

- a) Ist das Gehalt des A der Umsatzsteuer zu unterwerfen?
- b) Sind die Sozialversicherungsanteile ebenfalls mit Umsatzsteuer zu belasten?
- c) Wie ist angesichts der sich stetig ändernden Höhe der Beitragssätze die Vereinbarung abzufassen, um die Anforderungen an die Rechnungsausstellung zu erfüllen?
- d) Die gleiche Frage stellt sich, wenn die Tätigkeitsvergütung nicht aus einem festen Betrag besteht, sondern abhängig ist, von den erbrachten Stunden oder der Anzahl der akquirierten Aufträge? In diesen Fällen liegen jeweils sich wandelnde Bemessungsgrundlagen vor. Ist dann jedes Mal eine gesonderte Vereinbarung zu treffen oder eine gesonderte Rechnung zu schreiben?
- e) Werden auch Vereinbarungen anerkannt, in denen die Bemessungsgrundlage offen gelassen wird und die Beträge sich aus den monatlichen Abrechnungen entnehmen lassen?

Hierzu ein Beispiel:

Kommanditist K erhält folgende Tätigkeitsvergütung:

Für jeden akquirierten Auftrag bis zu einem Wert von	Euro	5.000,00	1 %.
Für jeden akquirierten Auftrag bis zu einem Wert von	Euro	10.000,00	2 %.

Jeweils zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer in Höhe von 16 %.

Ausreichend? Wenn nicht, wie dann?

### **Abwandlung A zu Fall 3:**

Kommanditist K erhält eine Vergütung nach Stunden.

Für die normale Arbeitszeit pro Stunde	Euro	10,00.
Für Überstunden pro Stunde	Euro	15,00.
Für Samstag, Sonn- und Feiertag pro Stunde	Euro	20,00.

Jeweils zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer in Höhe von 16 %.

Die von K erbrachten Stundenleistungen variieren von Monat zu Monat je nach Arbeitsanfall. Eine klare vorherige Vereinbarung der Höhe nach ist daher gar nicht möglich.

Wird den Anforderungen an die Rechnungen genügt, wenn in der Vereinbarung für die exakte Höhe der Umsatzsteuer auf die monatlichen Abrechnungen verwiesen wird?

### **Beurteilung durch die OFD:**

Selbständigkeit eines Kommanditisten

Ob ein Gesellschafter selbständig/unselbständig ist, ist für die Frage der Umsatzsteuer und Ertragsteuer einheitlich zu beurteilen. Ein Kommanditist, der eine Mitunternehmerstellung innehat, ist regelmäßig selbständig (§ 15 Abs. 2 Nr. 2 EStG; vgl. BMF-Schreiben vom 23.12.2003, Teil A Tz. 1).

Die sozialversicherungsrechtliche Stellung ist deshalb ohne Bedeutung. Voraussetzung für einen Leistungsaustausch ist auch hier die Abgrenzung zwischen Sonderentgelt/Gewinnvorab.

Gegenleistung

Auch hier gilt § 10 Abs. 1 UStG (vgl. Fall 1).

Die (veränderliche) Höhe der Beitragssätze ist für die Berechnung des Entgeltes bedeutungssam, jedoch nicht für die (grundsätzliche vertragliche) Vereinbarung über die Leistung.

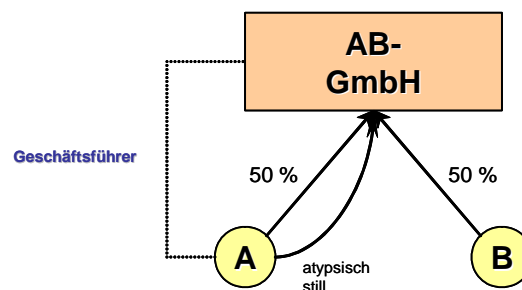
## Rechnung

Liegen steuerpflichtige Leistungen des Geschäftsführers vor, gelten für den Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger (Gesellschaft) die allgemeinen Regeln der §§ 15 Abs. 1 Nr. 1, 14, 14a UStG.

Hierzu gehört auch das Vorliegen einer Rechnung, die unter den übrigen Merkmalen des § 14 Abs. 4 UStG auch das (jeweilig andere) Entgelt enthält. Es muss also gesondert abgerechnet werden. Eine Änderung der jeweiligen Vereinbarung über die Leistungen ist m. E. nicht erforderlich.

Die Pflichtangaben in der Rechnung ergeben sich aus § 14 Abs. 4, § 14a UStG sowie aus den §§ 33 und 34 UStDV. Dabei bildet die Gesamtheit aller Dokumente, die die geforderten Angaben insgesamt enthalten die Rechnung. Die in einem Dokument (z. B. Vertrag) fehlenden Angaben müssen in anderen Dokumenten z. B. monatliche Abrechnungen enthalten sein. In einem Dokument müssen mindestens das Entgelt und der Steuerbetrag angegeben werden. Außerdem sind in diesem Dokument alle anderen Dokumente zu bezeichnen, aus denen sich die nach § 14 Abs. 4 und § 14 a UStG erforderlichen Angaben insgesamt ergeben (vgl. BMF-Schreiben vom 29.01.2004 zur Umsetzung der EG-Rechnungsrichtlinie).

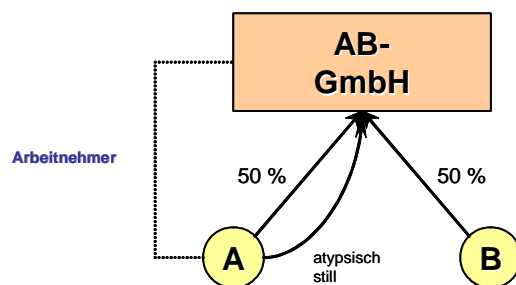
### Fall 4:



A und B sind Gesellschafter der AB GmbH zu je 50 %. A ist darüber hinaus an der AB GmbH atypisch still beteiligt. A ist bei der GmbH gegen Entgelt als Geschäftsführer beschäftigt.

Handelt es sich durch die atypisch stille Beteiligung um eine der Umsatzsteuer zu unterwerfende Tätigkeitsvergütung?

### Abwandlung:



A ist nicht als Geschäftsführer bei der GmbH angestellt, sondern als Arbeitnehmer, der an der GmbH atypisch still beteiligt ist.

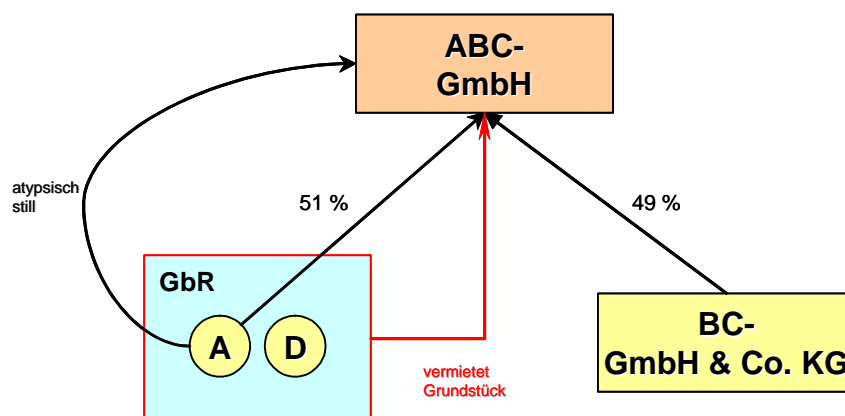
Sind seine Tätigkeitsvergütungen (incl. etwaige Sozialversicherungsbeiträge) der Umsatzsteuer zu unterwerfen?

### Beurteilung durch die OFD:

Eine der Umsatzsteuer zu unterwerfende Tätigkeitsvergütung des Geschäftsführers könnte (theoretisch) dann entstehen, wenn dieser die Geschäfte der Mitunternehmerschaft führen würde. Bezieht sich die Tätigkeit des Gesellschafters jedoch - was ich hier unterstelle - auf die Führung der Geschäfte der GmbH, ist diese nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen (BMF-Schreiben vom 23.12.2003, Teil A Tz. 1 – vgl. Leistungen an Kapitalgesellschaften).

Werden die Geschäfte von einem Arbeitnehmer geführt, liegt mangels Selbständigkeit (§ 2 Abs. 1 UStG) keine steuerbare Leistung vor.

### Fall 5:



An der ABC GmbH ist der Gesellschafter A mit 51 % und die BC GmbH & Co mit 49 % beteiligt. A ist zusätzlich an der GmbH atypisch still beteiligt. A bildet zusammen mit D, die an den Gesellschaften nicht beteiligt ist, eine GbR. Die GbR vermietet an die ABC GmbH ein Betriebsgrundstück.

Umsatzsteuerbarer Vorgang?

**Beurteilung durch die OFD:**

Die Vermietung von Grundstücken wurde bereits vor der Änderung der Rechtsprechung des BFH nicht als Tätigkeit eines Organs der Gesellschaft beurteilt; sie ist ein steuerbarer Vorgang. Eine Ausnahme hiervon ist nur im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses möglich.

Wir bitten um kurzfristige Stellungnahme zu den Fällen.

Für Rückfragen steht Ihnen der Unterzeichner unter der Telefonnummer 03 51/46 70 - 2 57 gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

H.-J. Kraatz  
Wirtschaftsprüfer/ Steuerberater  
- Vizepräsident des Steuerberaterverbandes Sachsen e. V. -