

Newsletter 06/08



Ansprechpartner:
Dr. Oliver Zugmaier
Rechtsanwalt / FA f. SteuerR
Tel.: 089 - 89 11 44 0
ozugmaier@knoll-steuer.com

Die GmbH & Co. KG im Umsatzsteuerrecht

Zur Geschäftsführer- und Haftungsvergütung der Komplementär-GmbH kommt oftmals noch die Umsatzsteuer hinzu. Ist die GmbH & Co. KG nicht zum (vollen) Vorsteuerabzug berechtigt, wird die Umsatzsteuer zum unerwünschten Kostenfaktor. Im Folgenden werden nach einer Analyse der umsatzsteuerlichen Problematik Lösungsmöglichkeiten aufgezeigt.

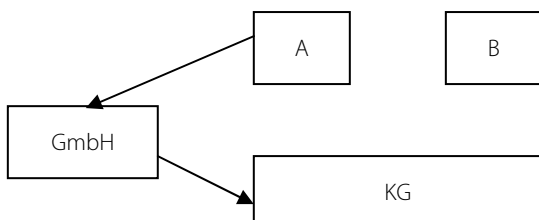
Die GmbH & Co. KG im Umsatzsteuerrecht

1. Unternehmereigenschaft

Umsatzsteuerliche Unternehmerin im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG ist bei der GmbH & Co. KG grundsätzlich **nur die KG** selbst, nicht jedoch die Gesellschafter. Anders als das Ertragsteuerrecht kennt das Umsatzsteuerrecht keine Mitunternehmerschaft, so dass die Gesellschafter ihre Beteiligung an der KG (und an der Komplementär-GmbH) grundsätzlich im nichtunternehmerischen Bereich halten (Abschn. 18 Abs. 2 Satz 1 UStR). Die **Gesellschafter** werden nur dann zu Unternehmern, wenn sie über das reine Halten der KG-Beteiligung hinaus unternehmerisch tätig werden, z.B. indem sie steuerbare Leistungen an die KG erbringen.

2. Geschäftsführungsleistungen

Zu umsatzsteuerlichen Problemen führen in der Regel die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen. Bei einer typischen GmbH & Co. KG werden die Geschäfte von der Komplementär-GmbH geführt. GmbH-Geschäftsführer ist idR einer der Kommanditisten, so dass es zu folgenden Leistungsbeziehungen kommt:



2.1. Leistungen des GmbH-Geschäftsführers

Die Geschäftsführungsleistungen von A an die Komplementär-GmbH sind in aller Regel nicht umsatzsteuerbar, da A in seiner Funktion als **GmbH-Geschäftsführer nicht selbständig** agiert. Zwar hat der BFH mit Urteil vom 10. 3. 2005, V R 29/03, BStBl. II 2005, S. 730, entschieden, dass ein GmbH-Geschäftsführer umsatzsteuerlich selbständig sein kann. Die Selbständigkeit wird jedoch nur im seltenen Ausnahmefall vorliegen, also dann, wenn das Gesamtbild der Umstände für die Selbständigkeit spricht (keine feste Arbeitszeit, kein fester Arbeitsort, keine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall ...). Wird – wie im Regelfall – der Geschäftsführer gegenüber der GmbH nichtselbständig tätig, muss der GmbH-Geschäftsführer A mangels umsatzsteuerlicher Unternehmereigenschaft für seine Geschäftsführungstätigkeit keine Umsatzsteuer abführen, die GmbH braucht sich insoweit keine Gedanken über den Vorsteuerabzug machen. Die ertragsteuerliche Umqualifizierung der nichtselbständigen Einkünfte in Gewinneinkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wird umsatzsteuerlich ignoriert (Abschn. 17 Abs. 2 Satz 2 UStR).

2.2. Leistungen der GmbH an die KG

Bei der typischen GmbH & Co. KG werden die Geschäfte von der Komplementär-GmbH geführt und diese erhält ihre Aufwendungen von der KG ersetzt. Der **Aufwundersersatz** umfasst insbesondere das Geschäftsführergehalt, das die GmbH ihrem Geschäftsführer A zahlt. Da es auf die Bezeichnung der Gegenleistung nicht ankommt (Abschn. 6 Abs. 4 Satz 1 UStR), erbringt die GmbH gegenüber der KG eine Leistung gegen Entgelt.

Da es sich bei dem Entgelt in der Regel um ein sog. **Sonderentgelt** und nicht um einen nichtsteuerbaren Gesellschafterbeitrag handelt, unterliegt die Geschäftsführungsleistung der GmbH der Umsatzsteuer. Sofern die KG zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, muss sie darauf achten, dass sie von der GmbH ordnungsgemäße Rechnung erhält. Ist sie nicht zum (vollen) Vorsteuerabzug berechtigt, wird die Umsatzsteuer zum Kostenfaktor.

3. Haftungsvergütung

Dafür, dass die Komplementär-GmbH innerhalb der GmbH & Co. KG die Haftung übernimmt, erhält sie regelmäßig von der KG eine sog. Haftungsvergütung. Haftungsvergütungen werden nach Abschn. 6 Abs. 6 UStR **nicht im Rahmen eines Leistungsverhältnisses** gewährt, da es sich bei der Haftung nicht um eine Leistung handelt, sondern um eine sich aus dem Gesellschafterstatus unabdingbar ergebende Rechtsfolge. Oder mit anderen Worten: Die bloße Haftungsvergütung unterliegt nicht der Umsatzbesteuerung.

Erbringt **jedoch** die GmbH als Komplementärin gegenüber der KG zudem steuerbare Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen, ist die pauschale jährliche Haftungsvergütung **zusätzliches Entgelt** für die – im Fall der selbständigen Ausübung dieser Tätigkeit umsatzsteuerpflichtige – Geschäftsführungsleistung der Komplementär-GmbH an die KG (Abschn. 6 Abs. 6 Satz 4 UStR). Oder mit anderen Worten: Unterliegt die Geschäftsführungsleistung der GmbH der Umsatzsteuer, wird die Bemessungsgrundlage der Geschäftsführungsleistung um die Haftungsvergütung erhöht.

4. Kostenfaktor Umsatzsteuer – Auswege?

Sofern die GmbH & Co. KG nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, wird die Umsatzsteuer auf die Geschäftsführungs- und die Haftungsvergütung zum Kostenfaktor innerhalb der GmbH & Co. KG. Folgende Auswege kommen in Betracht:

- ▶ Die jährliche Geschäftsführungsvergütung samt Haftungsvergütung übersteigt nicht 17.500 EUR, so dass die Komplementär-GmbH in den Anwendungsbereich der **Kleinunternehmerregelung** des § 19 UStG gelangt.
- ▶ Die Geschäftsführungsleistungen werden nicht mit einem sog. Sonderentgelt vergütet, sondern die Geschäftsführungstätigkeit der Komplementär-GmbH wird mit einem Anteil am Gewinn- und Verlust abgegolten, so dass ein sog. **nichtsteuerbarer Gesellschafterbeitrag** vorliegt.
- ▶ Es wird ein Anstellungsvertrag direkt zwischen der KG und dem Kommanditisten geschlossen. Der Anstellungsvertrag wird dabei so ausgestaltet, dass der Kommanditist nichtselbständig agiert, so dass seine Geschäftsführungsleistungen nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Der **Anstellungsvertrag mit dem Kommanditisten** sollte u.a. den Urlaubsanspruch, feste Arbeitszeiten, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und die Weisungsgebundenheit regeln (vgl. Abschn. 17 Abs. 2 Beispiel 3 UStR).
- ▶ Da bei der typischen GmbH & Co. KG keine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt (Abschn. 21 Abs. 2 Satz 3 UStR), könnte eine sog. **Einheits-GmbH & Co. KG** in Erwägung gezogen werden. Hier liegt in der Regel eine Organschaft vor (Abschn. 21 Abs. 4 Satz 5 UStR).

Stand: 31.7.2008. Alle Beiträge sind nach bestem Wissen zusammengestellt. Eine Haftung für deren Inhalt kann jedoch nicht übernommen werden. © 2008 Steuerrechts-Institut Knoll GmbH, München.

Antwortfax: +49 (0) 89 - 89 11 44 - 44
oder per E-Mail an: newsletter@knoll-steuer.com

Bitte senden Sie mir den Newsletter regelmäßig kostenlos per E-Mail zu.

Firma: _____

Empfänger: _____

Position: _____

E-Mail: _____