

Themenbereich Umsatzsteuer

Vortrag I: Der Unternehmer und sein Unternehmen im Umsatzsteuerrecht

I. Einführende Hinweise

Voraussetzung für fast alle umsatzsteuerrechtlichen Rechtsfolgen ist, dass der Handelnde Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG besitzt. Nur in seltenen Fällen (z.B. Erwerb eines neuen Fahrzeugs, unberechtigter Steuerausweis, Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet) können sich für einen Nichtunternehmer Konsequenzen aus dem Umsatzsteuergesetz ergeben.

Grundsätzlich kann jeder Unternehmer sein, wenn er die Voraussetzungen des § 2 UStG erfüllt – auf die Rechtsform kommt es dabei nicht an. Wesentliche Voraussetzungen sind, dass die Tätigkeiten selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausgeführt werden. Besonderheiten bestehen für die Selbstständigkeit, hier wird über § 2 Abs. 2 UStG negativ abgegrenzt, wann keine Selbstständigkeit vorliegt. Juristische Personen des öffentlichen Rechts müssen seit dem 01.01.2017 die Voraussetzungen des § 2b UStG erfüllen, um Unternehmereigenschaft zu erhalten, bis zum 31.12.2016 bzw. noch in einer Übergangszeit bis Ende 2020 mussten sie nach § 2 Abs. 3 UStG einen Betrieb gewerblicher Art oder eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit unterhalten.

Die Unternehmereigenschaft ist aber nicht nur dafür von Bedeutung, ob der Leistende steuerbare Leistungen ausführen kann, auch für den Vorsteuerabzug ist wichtig, ob und ab wann Unternehmereigenschaft besteht. Dabei muss die bezogene Leistung auch in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der unternehmerischen Betätigung stehen.

Tipp! Insbesondere muss hier an die sog. „Dreisphärentheorie“ des EuGH gedacht werden. Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12.02.2009, C-515/07 – **VNLTO**, BFH/NV 2009, 682) dürfen nur Leistungen zum Vorsteuerabzug herangezogen werden, die für die wirtschaftliche Sphäre bezogen werden. Soweit Leistungen für nichtwirtschaftliche Zwecke bezogen werden, ist der Vorsteuerabzug von Anfang an ausgeschlossen (vgl. dazu auch BMF, Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I 2012, 60, BMF, Schreiben vom 02.01.2014, BStBl I 2014, 119 sowie Abschn. 15.2c UStAE).

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema, Kurzübersicht
1.	Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft	Personenkreis; allgemeine Voraussetzungen nach § 2 Abs. 1 UStG; unter bestimmten Voraussetzungen kann auch der Lieferer eines neuen Fahrzeugs im Europäischen Binnenmarkt als Unternehmer behandelt werden
1.1	Selbstständig ausgeführte Tätigkeit	Voraussetzungen: Keine weisungsgebundene Tätigkeit bei natürlichen Personen, keine Organschaft bei juristischen Personen
1.2	Nachhaltige Tätigkeit mit Einnahmeerzielungsabsicht	Keine gesetzliche Definition; nachhaltige Tätigkeit: Absicht, mehrfach Umsätze zu tätigen – Abgrenzung „Briefmarkensammler-Urteil“, „ebay-Händler-Urteil“. Es muss Absicht bestehen, Einnahmen zu erzielen, Gewinnerzielung ist nicht notwendig

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
1.3	Besonderheiten bei der Unternehmereigenschaft	Keine Abhängigkeit von Rechtsform; Besonderheiten bei dem Halten von Beteiligungen; Leistungen von Gesellschaftern gegenüber einer Gesellschaft
2.	Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft	Beginn der Unternehmereigenschaft mit ersten nach außen in Erscheinung treten; ernsthafte Umsatzerzielungsabsicht notwendig; Besonderheiten bei Gründung einer Kapitalgesellschaft Ende der Unternehmereigenschaft mit Lösung der letzten Verbindung
3.	Besonderheiten bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts	Ausnahme nach § 2b bzw. § 2 Abs. 3 UStG: Unternehmereigenschaft eingeschränkt; größere Wettbewerbsverzerrung führt auch bei vorbehaltenen Tätigkeiten zur Unternehmereigenschaft, Vermögensverwaltung ist allerdings unbeachtlich; Bedeutung der Unternehmereigenschaft
4.	Einheitlichkeit des Unternehmens	Ein Unternehmer kann nur ein Unternehmen haben; Rechtsfolgen
5.	Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen	Voraussetzung für Vorsteuerabzug; bei Lieferungen mindestens 10 % unternehmerische Nutzung; Leistungsbezug für wirtschaftliche Sphäre notwendig, Ausnahme bei Bezug der Leistung für private Zwecke
	Schluss	Fazit; Risiken für Beteiligte, Auswirkungen auch auf Leistungen für private Zwecke (z.B. bei Leistungen nach § 13b UStG)

III. Der Vortrag

Einleitung

Sehr geehrte Damen und Herren, ich habe das Thema „**Der Unternehmer und sein Unternehmen im Umsatzsteuerrecht**“ gewählt. Die Unternehmereigenschaft ist die wesentliche Voraussetzung dafür, dass steuerbare Umsätze ausgeführt werden können. Aber auch die Frage der Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen hängt von der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers ab.

Unternehmer ist, wer selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig wird, dies ist grundsätzlich in § 2 Abs. 1 UStG geregelt. Besonderheiten bestehen dabei bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, hier sind insbesondere die ab dem 01.01.2017 geltenden neuen Regelungen des § 2b UStG zu beachten. Die Rechtsform, in der die unternehmerische Betätigung ausgeführt wird, ist dabei ansonsten unbeachtlich.

Darüber hinaus kann im Europäischen Binnenmarkt auch ein Nichtunternehmer wie ein Unternehmer behandelt werden (§ 2a UStG), wenn er grenzüberschreitend ein neues Fahrzeug verkauft. Da der Erwerber in diesen Fällen immer einen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern muss, muss der Verkäufer grundsätzlich Unternehmereigenschaft erlangen. Durch die Fiktion des § 2a UStG sind diese Voraussetzungen erfüllt.

Weiterhin kann ein Unternehmer nur ein Unternehmen haben. Dies bedeutet, dass unabhängig der verschiedenen Tätigkeiten, die ein Unternehmer ausführen kann, ein einheitliches Unternehmen vorliegt, für das eine einheitliche Voranmeldung und eine einheitliche Jahressteuererklärung abzugeben ist, ich werde am Ende meines Vortrags darauf zurückkommen.

1. Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft

Grundsätzlich kann jeder Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein. Damit können natürliche Personen, Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen des privaten wie auch des öffentlichen Rechts Unternehmereigenschaft erlangen. Zu beachten ist aber, dass niemand alleine der Rechtsform wegen Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes wird.

Tipp! Es sollte in einer mündlichen Prüfung deutlich herausgestellt werden, dass auch juristische Personen (z.B. GmbH oder AG) nicht automatisch Unternehmereigenschaft erlangen, sondern nur durch aktives Tun – soweit die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG erfüllt sind – zum Unternehmer werden.

Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG liegt im Regelfall dann vor, wenn eine Tätigkeit selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausgeführt wird. Diese drei Voraussetzungen müssen alle einheitlich vorliegen, damit der Handelnde als Unternehmer angesehen werden kann.

1.1 Selbstständig ausgeführte Tätigkeit

Die Tätigkeit des Unternehmers muss **selbstständig** ausgeführt werden. Im Gesetz ist in § 2 Abs. 2 UStG die Selbstständigkeit negativ abgegrenzt, eine positive Definition der selbstständigen Tätigkeit ist nicht gesetzlich vorgegeben.

Natürliche Personen sind dann nicht selbstständig, wenn sie weisungsgebunden in ein anderes Unternehmen eingegliedert sind. Dabei muss jeweils im Einzelfall geprüft werden, ob Weisungsgebundenheit vorliegt oder nicht – dies ergibt sich regelmäßig nach den gleichen Kriterien wie im Ertragsteuerrecht (z.B. fester Arbeitsplatz, feste Bezahlung, Weiterbezahlung im Krankheitsfall, Anspruch auf Urlaub etc.). Die weisungsgebundene Eingliederung kann sich grundsätzlich auch gegenüber einem Personenzusammenschluss ergeben; eine Personenhandels-gesellschaft ist grundsätzlich immer selbstständig tätig, allerdings kann nach der Rechtsprechung des EuGH auch eine Personengesellschaft weisungsgebunden (als Organgesellschaft) in das Unternehmen eines anderen Unternehmen eingegliedert sein.

Tipp! Der EuGH (Urteil vom 16.07.2015, C-109/14 – Larentia + Marenave Schifffahrt) sieht in der Beschränkung auf juristische Personen als Organgesellschaft einen Verstoß gegen die Rechtsformneutralität. Allerdings können sich Unternehmer nicht unmittelbar darauf berufen. Der BFH hat in seiner Folgerechtsprechung es für möglich erachtet, dass auch eine Kommanditgesellschaft in das Unternehmen einer GmbH eingegliedert sein kann. Das BMF (Schreiben vom 28.05.2017) hat entsprechend einen neuen Passus – Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE – in den Anwendungserlass aufgenommen, nach der unter der Voraussetzung, dass an der Personengesellschaft keine außerhalb des Organkreises stehende Personen beteiligt sind, auch eine Personengesellschaft in einen Organkreis eingebunden sein kann. Diese Möglichkeit kann in allen offenen Fällen angewendet werden, gegen den Willen der Beteiligten aber frühestens auf Umsätze, die nach dem 31.12.2018 ausgeführt werden.

Bei juristischen Personen des privaten Rechts (GmbH oder AG) kann Unselbstständigkeit vorliegen, wenn die juristische Person finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers eingegliedert ist, in diesem Fall wird von der Organschaft gesprochen, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Wenn die Voraussetzungen vorliegen, ist die juristische Person oder ausnahmsweise auch eine **Personengesellschaft** als Organgesellschaft als unselbstständiger Bestandteil in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert, nur der Organträger hat alle Rechtsfolgen aus der Unternehmereigenschaft zu tragen. Umsätze innerhalb des Unternehmenskreises sind dann nicht steuerbare Inenumsätze. Allerdings sind die Wirkungen der Organschaft auf Leistungen im Inland beschränkt.

Tipp! Die Organschaft kann schon ein eigenes Thema in der mündlichen Prüfung sein, deshalb können an dieser Stelle nicht alle Einzelheiten der Organschaft behandelt werden. Als Problem der Selbstständigkeit ist diese Frage aber zumindest mit den Grundlagen anzusprechen.

1.2 Nachhaltige Tätigkeit mit Einnahmeerzielungsabsicht

Um unternehmerisch tätig werden zu können, muss eine Tätigkeit nachhaltig und mit der Absicht, Einnahmen erzielen zu wollen, ausgeführt werden. Diese beiden Voraussetzungen stehen regelmäßig in einem systematischen Zusammenhang und sind – obwohl eigenständige Voraussetzungen – zusammen zu prüfen. Im Umsatzsteuergesetz sind dazu keine näheren Angaben enthalten, es muss immer im Einzelfall geprüft werden, ob diese Voraussetzungen vorliegen.

Nachhaltige Tätigkeit bedeutet, dass der Unternehmer mehrfach, zumindest mit Wiederholungsabsicht tätig werden muss. Allerdings kann nicht alleine schon das mehrfache Tätig werden die unternehmerische Betätigung begründen. So hat der BFH grundsätzlich zu einem **Briefmarkensammler** (BFH, Urteil vom 29.06.1987, X R 23/82, BStBl II 1987, 744) festgestellt, dass auch das gelegentliche Verkaufen, Tauschen oder das Aufgeben der Sammlung noch keine unternehmerische Betätigung auslöst. Andererseits hat der BFH aber zu einem „**ebay-Händler**“ (BFH, Urteil vom 26.04.2012, V R 2/11, BStBl II 2012, 634) entschieden, dass der Verkauf einer Vielzahl von Gegenständen über eine Internetplattform die nachhaltige Betätigung begründen kann. Dabei ist es nicht Voraussetzung, dass schon bei Ankauf eine Wiederverkaufsabsicht bestanden hat.

Einnahmeerzielungsabsicht ist dann gegeben, wenn der Unternehmer mit der Absicht wirtschaftlich tätig wird, eine Gegenleistung zu erhalten. Ob diese Gegenleistung in Geld besteht oder der Unternehmer als Gegenleistung eine Lieferung oder eine sonstige Leistung erhält, ist unerheblich. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft.

1.3 Besonderheiten bei der Unternehmereigenschaft

Nur wenn die drei Voraussetzungen vorliegen, kann die Unternehmereigenschaft vorliegen. Wie ich schon vorhin festgestellt hatte, ist die Unternehmereigenschaft nicht von der Rechtsform des Handelnden abhängig. Interessant ist dies insbesondere, wenn **Anteile an Gesellschaften** gehalten werden, Abschn. 2.3 Abs. 2 UStAE. Das Halten von Beteiligungen erfolgt grundsätzlich nicht im Rahmen einer unternehmerischen Betätigung, nur wenn weitere Voraussetzungen vorliegen (z.B. Erwerb von Beteiligungen zum Weiterverkauf, Sicherung von Einfluss, Ausführung von Leistungen gegenüber der Beteiligung), kann das Halten von Beteiligungen zu einer unternehmerischen Betätigung führen.

Eine weitere Besonderheit besteht, wenn ein **Gesellschafter** gegenüber „seiner“ Gesellschaft tätig wird. Auch hier kann sich die Unternehmereigenschaft ergeben, wenn die allgemeinen Voraussetzungen vorliegen. Insbesondere ist dabei zu prüfen, ob Einnahmeerzielungsabsicht vorliegt. Hier ist zwischen dem echten Gesellschafterbeitrag – ein Gesellschafter wird nur aufgrund gesellschaftsrechtlicher Verpflichtung gegenüber der Gesellschaft tätig – und den gegen Sonderentgelt ausgeführten Leistungen zu unterscheiden. Typisch ist dies in der Praxis bei der Überlassung von Gegenständen durch den Gesellschafter an die Gesellschaft oder bei der Ausführung entgeltlicher Geschäftsführungsleistungen.

Tipp! Diese Punkte werden wahrscheinlich von einer Prüfungskommission nicht zwingend erwartet. Ein guter Vortrag zeichnet sich aber dadurch aus, dass zu dem Thema passende, die Prüfungskommission überraschende Elemente mit aufgenommen werden.

2. Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft

Die **Unternehmereigenschaft beginnt** mit dem ersten, nach außen in Erscheinung treten, Abschn. 2.6 Abs. 1 UStAE. Dies beginnt nicht erst mit der Ausführung von Umsätzen, sondern erfasst schon die Vorbereitungshandlungen (Planung, Anmieten eines Büros, Einkauf von Waren etc.). Der Zeitpunkt ist deshalb wichtig, da ab diesem Moment grundsätzlich die Vorsteuerabzugsberechtigung besteht.

Um die Unternehmereigenschaft zu begründen, ist es ausreichend, dass die Absicht besteht, entgeltlich Leistungen ausführen zu wollen. Wenn es dann – entgegen der nachweisbaren Absicht – nicht zur Ausführung von Leistungen im Grundgeschäft kommen sollte, bleibt es dennoch bei der Unternehmereigenschaft und der Vorsteuerabzugsberechtigung. Probleme ergeben sich dann, wenn Leistungen bezogen werden, die typischerweise für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden können. In diesen Fällen kommt dem Nachweis der Umsatzerzielungsabsicht besondere Bedeutung zu.

Tipp! Gegebenenfalls kann diese Aussage noch mit Beispielen (z.B. Erwerb eines Fahrzeugs für unternehmerische Zwecke; Erwerb eines Computers) illustriert werden.

Bei der **Gründung einer Kapitalgesellschaft** muss beachtet werden, dass die sog. Vorgründungsgesellschaft (bis zum Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags) nicht identisch mit der entstehenden Kapitalgesellschaft ist. Erst ab Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags entsteht die Gründungsgesellschaft, die dann nahtlos in die Kapitalgesellschaft übergeht.

Tipp! Zu den Investitionskosten bei der Gründung einer Personengesellschaft hat der EuGH entschieden, dass eine Personengesellschaft auch aus Investitionskosten zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, die von den Gesellschaftern getragen wurden (EuGH, Urteil vom 01.03.2012, C-280/10 – Polski Travertyn, BFH/NV 2012, 908). Anders aber bei der erfolglosen Gründung einer Einmann-GmbH: In dem Fall einer gescheiterten Gründung einer solchen Gesellschaft hat der BFH (Urteil vom 11.11.2015, V R 8/15, BFH/NV 2016, 863) entschieden, dass der Gesellschafter einer noch zu gründenden GmbH im Hinblick auf eine beabsichtigte Unternehmenstätigkeit der GmbH nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt sein kann, wenn der Leistungsbezug durch den Gesellschafter bei der GmbH zu einem Investitionsumsatz führen soll. Deshalb wurde der Vorsteuerabzug aus Beratungskosten abgelehnt.

Die **Unternehmereigenschaft endet** mit Lösung der letzten unternehmerischen Verbindung. Damit ist die Unternehmereigenschaft nicht schon mit Einstellung der Ausgangsumsätze (z.B. Schlussverkauf bei einem Einzelhandelsunternehmen) erloschen, sondern erst dann, wenn die Abwicklungshandlungen beendet sind (z.B. Abgabe der letzten Steuererklärung). Auch bei einer Kapitalgesellschaft endet die Unternehmereigenschaft nach diesen Grundsätzen und ist nicht an die Eintragung im Handelsregister gebunden.

3. Besonderheiten bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nach nationalem Recht nur dann unternehmerisch tätig, wenn neben den allgemeinen Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG keine Einschränkungen nach der seit dem 01.01.2017 geltenden Regelung des § 2b UStG eintreten. § 2b UStG ist zwar schon zum 01.01.2016 in Kraft getreten, gilt aber erstmals für Umsätze, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt werden. § 2b UStG hat die bisherige Regelung des § 2 Abs. 3 UStG abgelöst. Nach der Altregelung waren juristische Personen des öffentlichen Rechts nur dann Unternehmer, wenn sie einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen Betrieb gewerblicher Art i.S.d. Körperschaftsteuerrechts unterhielten. Darüber hinaus führten in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG vier abschließend aufgeführte Tätigkeiten zu einer unternehmerischen Betätigung.

Die Anknüpfung an die **ertragsteuerrechtlichen Voraussetzungen** eines Betriebs gewerblicher Art stellte allerdings schon früher ein erhebliches unionsrechtliches Problem dar, sodass die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen daraus in einzelnen Fällen zu nicht unionsrechtskonformen Ergebnissen führten (EuGH, Urteil vom 04.06.2009, C-102/08 – Salix Grundstücksvermietungs-Gesellschaft, BFH/NV 2009, 1222 sowie nachfolgend BFH, Urteil vom 20.08.2009, BFH/NV 2009, 2077). Insbesondere der BFH hatte sich in den letzten Jahren mit den Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts beschäftigt und festgestellt, dass die Vermögensverwaltung einer juristischen Person auch zu einer unternehmerischen Betätigung führen kann (BFH, Urteil vom 15.04.2010, V R 10/09, BFH/NV 2010, 1574). Ein besonderes Problem ergab sich aus der Rechtsprechung des BFH zu den sog. **Beistandsleistungen** (BFH, Urteil vom 10.11.2011, V R 41/10, BFH/NV, 2012, 670). Beistandsleistungen einer juristischen Person öffentlichen Rechts sind Leistungen, bei denen meist aus dem hoheitlichen Bereich heraus die Unterstützung anderer juristischer Personen erfolgt (z.B. Überlassung einer Schulsporthalle an eine Nachbargemeinde). Nachdem der BFH solche Beistandsleistungen als eine unternehmerische Betätigung angesehen hatte, hat der Gesetzgeber durch die Neuregelung des § 2b UStG zumindest in Teilbereichen wieder den alten Rechtszustand hergestellt. Nach § 2b UStG ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts dann nicht unternehmerisch tätig, wenn sie Leistungen ausführt, die ihr vorbehalten sind. Führt diese Tätigkeit aber zu einer größeren Wettbewerbsverzerrung, wird eine unternehmerische Betätigung angenommen. Dabei definiert der Gesetzgeber typisierend in § 2b Abs. 2 und Abs. 3 UStG unter welchen Voraussetzungen eine solche

größere Wettbewerbsverzerrung nicht vorliegen soll. Dabei wird sowohl auf Umsatzgrenzen wie auch auf Leistungen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts abgestellt.

Dabei ist die Unternehmereigenschaft nicht nur von Bedeutung, wenn es sich um die von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeführten Leistungen handelt. Auch für andere Unternehmer ist es wichtig, ob Leistungen, die an die juristische Person ausgeführt werden, an einen Unternehmer oder an einen Nichtunternehmer erbracht werden (z.B. bei der Option nach § 9 UStG, bei Geschäftsveräußerungen nach § 1 Abs. 1a UStG sowie bei der Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung).

Tipp! Die Neuregelung des § 2b UStG sowie deren Anwendungsgrundsätze sollten in der mündlichen Prüfung 2018 beherrscht werden. Die Neuregelung gilt für alle Umsätze nach dem 31.12.2016, die juristischen Personen des öffentlichen Rechts konnten aber bis zum 31.12.2016 gegenüber ihrem Finanzamt erklären, dass sie bis längstens zum 31.12.2020 weiterhin die Regelungen des § 2 Abs. 3 UStG anwenden wollen. Somit müssen in den Übergangsjahren sowohl die Regelungen des § 2 Abs. 3 UStG wie auch des § 2b UStG beherrscht werden. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 16.12.2016 (BStBl I 2016, 1451) ausführlich zur Umsetzung der neuen Regelungen Stellung genommen.

4. Einheitlichkeit des Unternehmens

Ein Unternehmer kann immer **nur ein Unternehmen** haben, § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG. Unabhängig von unterschiedlichen Tätigkeiten und unabhängig von den Orten im Inland, an denen diese Tätigkeiten ausgeführt werden, hat der Unternehmer immer nur eine Voranmeldung und eine einheitliche Jahressteuererklärung abzugeben. Dies bedeutet, dass der Unternehmer umsatzsteuerrechtliche Wahlrechte auch nur einheitlich ausüben kann, Ausnahmen bestehen bei trennbaren Tätigkeiten aber bei der Besteuerung nach Durchschnittssätzen nach § 23 UStG.

Eine Unternehmenseinheit besteht aber nicht zwischen einem Gesellschafter und einer Gesellschaft, hier ist immer eine zwingende Trennung vorzunehmen. Wie ich aber schon vorhin dargestellt habe, kann ein Gesellschafter gegenüber seiner Gesellschaft tätig werden und dadurch die Unternehmereigenschaft erwerben; dies setzt aber entgeltliche Leistungen voraus – der EuGH hat ausdrücklich festgestellt (EuGH, Urteil vom 13.03.2014, C-204/13 – Heinz Malburg, DStR 2014, 592), dass die unentgeltliche Überlassung von Gegenständen oder Rechten an eine Personengesellschaft nicht die Unternehmereigenschaft des Gesellschafters nach sich zieht.

5. Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen

Bezieht ein Unternehmer Leistungen, die er für seine **unternehmerischen Zwecke** verwenden will, kann er diese Leistungen unter bestimmten Voraussetzungen seinem Unternehmen zuordnen. Dies ist die zwingende Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG. Dabei ist Voraussetzung, dass die bezogene Leistung für die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmers verwendet wird. Bei dem Erwerb von Gegenständen ist nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG weitere Voraussetzung, dass der Gegenstand zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke verwendet wird.

Darüber hinaus muss beachtet werden, dass nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12.02.2009, C-515/07 – **VNLTO**, BFH/NV 2009, 682) einerseits zwischen der unternehmerischen und der nichtunternehmerischen Sphäre unterschieden werden muss, dann aber die nichtunternehmerische Sphäre in die private und die **nichtwirtschaftlichen Sphäre** unterteilt werden muss. Nur in der unternehmerischen Sphäre ist der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt. So kann z.B. ein Verein für ein Fahrzeug, das er für unternehmerische Zwecke und für nichtwirtschaftliche Zwecke verwenden will, nur insoweit den Vorsteuerabzug vornehmen, wie er das Fahrzeug unternehmerisch verwenden möchte. Eine Ausnahme besteht nur in den Fällen, in denen ein Unternehmer Leistungen auch für „private“ Zwecke verwenden möchte, in diesem Fall kann der Gegenstand insgesamt dem Unternehmen zugeordnet werden – allerdings muss dann eine unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung unterworfen werden.

Tipp! Die Frage der Zuordnung von Leistungen wäre alleine ein vortragsfüllendes Thema; als Teilbereich dieses Vortrags können nur die Rahmenbedingungen dargestellt werden. Für ausführlichere Hinweise vgl. BMF, Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I 2012, 60 und BMF, Schreiben vom 02.01.2014, BStBl I 2014, 119 sowie Abschn. 15.2c Abs. 2 UStAE.

Schluss

Die Prüfung der Unternehmereigenschaft und des Umfangs des Unternehmens stellt an den potenziellen Unternehmer wie auch an Dritte **besondere Anforderungen**. Nur wenn Unternehmereigenschaft vorliegt, können sich steuerbare und steuerpflichtige Ausgangsleistungen ergeben und der Leistende darf Umsatzsteuer in Rechnungen ausweisen. Nur wenn er Unternehmereigenschaft hat, kann er als Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt sein. Dabei kann sich die Unternehmereigenschaft auch auf andere Bereiche erstrecken. So wird ein Unternehmer (auch als Kleinunternehmer) zum Steuerschuldner nach § 13b UStG, wenn eine dort abschließend aufgeführte Leistung für private Zwecke bezogen wird. Dies kann immer nur zutreffend beurteilt werden, wenn die Unternehmereigenschaft korrekt überprüft worden ist.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

Vortrag 2: Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht

I. Einführende Hinweise

Die Selbstständigkeit ist eine der wesentlichen Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG. Abschließend ist in § 2 Abs. 2 UStG geregelt, wann eine Tätigkeit nicht selbstständig ausgeführt wird. Ist eine juristische Person des privaten Rechts in ein anderes Unternehmen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert, ist die juristische Person nicht selbstständig tätig. Die juristische Person ist dann unselbstständiger Bestandteil des Unternehmens des Organträgers; es liegt nur ein einheitliches Unternehmen vor.

Entgegen der gesetzlichen Vorgaben kann auch eine Personengesellschaft unter einschränkenden Voraussetzungen in das Unternehmen eines übergeordneten Unternehmers eingegliedert sein. Diese Regelungen sind derzeit aber nur freiwillig anzuwenden, entgegen dem Willen der Beteiligten können diese Rechtsfolgen erst auf Umsätze angewendet werden, die nach dem 31.12.2018 ausgeführt werden, Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE.

Die Annahme eines einheitlichen Unternehmens führt sowohl zu verfahrensrechtlichen (Abgabe nur einer Voranmeldung und einer Jahressteuererklärung/Steuerschuldner ist der Organträger) wie auch praktischen Folgen (nur Innenumsätze innerhalb des einheitlichen Unternehmens). Darüber können sich auch umsatzsteuerrechtliche Folgen bei Begründung wie auch bei Beendigung der Organschaft ergeben.

Tipp! Die Organschaft stand in den letzten Jahren im Mittelpunkt auch der Rechtsprechung des BFH. Insbesondere im Zusammenhang mit der Voraussetzung der finanziellen und der organisatorischen Eingliederung hatten sich neue Erkenntnisse ergeben. Insbesondere sind die Ergebnisse aus dem Urteil des EuGH (Urteil vom 16.07.2015, C-109/14 – Larentia + Larentia + Minerva sowie Marenave Schifffahrt, BFH/NV 2015, 1549) interessant. In der Folge haben sich sowohl der V. Senat des BFH wie auch der XI. Senat mit den Folgen der Rechtsprechung auseinander gesetzt. Die Finanzverwaltung hat – gestützt auf die Rechtsprechung des V. Senats – die wesentlichen Grundsätze in Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE umgesetzt.

Die Organschaft ist aber für die Beteiligten nicht frei von wirtschaftlichen Risiken. Der Organträger ist der Steuerschuldner – er ist Träger aller umsatzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten. Damit schuldet er auch alle zu berichtigenden Steuerbeträge, wenn eine Organgesellschaft in die Insolvenz geht, ein im Einzelfall