



Leistungsbeziehungen zwischen PersG/KapG ↔ Gesellschafter aus Sicht der Umsatzsteuer

Dr. Claudia Hudasch

Übersicht

- I. Abgrenzung zum Ertragsteuerrecht sowie umsatzsteuerrechtliche Grundsätze zum Trennungsprinzip
- II. Unternehmerbegriff i.S.d. Umsatzsteuerrechts
- III. Leistungsbeziehungen zwischen PersG/KapG und ihren Gesellschaftern
- IV. Schnittstellen zwischen dem Ertragsteuerrecht und dem Umsatzsteuerrecht
- V. Fazit

I. Abgrenzung zum Einkommensteuerrecht

- Subjekt der Einkommensteuer sind nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG nur natürliche Personen;
- bei Personengesellschaften gilt das Transparenzprinzip;
- § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Mitunternehmerschaft;
- anteilige Zurechnung des von der Mitunternehmerschaft erzielten Einkommens bei den einzelnen Mitunternehmern als eigene Einkünfte;
- Umsatzsteuerrecht: keine Zurechnung der von einer Personengesellschaft erbrachten Umsätze an die Gesellschafter, sondern Steuersubjekt ist die Gesellschaft selbst

I. Abgrenzung zum Körperschaftsteuerrecht

- unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG bzw. § 2 KStG (Hinweis auf § 1a KStG)
- Einkommensteuer der juristischen Person
- Anknüpfung an die Rechtsform
- Körperschaft und Anteilseigner stehen sich grds. wie zwei fremde Dritte gegenüber

I. Abgrenzung zum Körperschaftsteuerrecht

- zivilrechtliche Unterscheidung zwischen
 - Vorgründungsgesellschaft (grds. GbR bzw. OHG)
 - Vorgesellschaft (Rechtsform sui generis)
 - Kapitalgesellschaft (Entstehung mit der Eintragung im Handelsregister)
- subjektiver Anwendungsbereich des KStG erst mit der Eintragung ins Handelsregister eröffnet
- ertragsteuerrechtliche Identität zwischen Vorgesellschaft und GmbH, wenn die Eintragung tatsächlich erfolgt (BFH, Urt. v. 18.03.2010, IV R 88/06)

I. Abgrenzung zum Körperschaftsteuerrecht

- Trennungsprinzip zwischen der Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft und der Gesellschafter
- (grds.) keine Identität zwischen Vorgründungsgesellschaft und späterer Vorgesellschaft/Kapitalgesellschaft nach zivilrechtlicher/umsatzsteuerrechtlicher Betrachtungsweise
- Beginn der Rechtsfähigkeit i.S.d. Umsatzsteuerrechts in Anknüpfung an das Zivilrecht → Vorgründungsgesellschaft kann Unternehmer und damit Rechtssubjekt der Umsatzbesteuerung sein

I. Ausgangspunkt der umsatzsteuerrechtlichen Betrachtungsweise

- Gesellschaften sind, unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Rechtsform und Rechtsfähigkeit, unternehmerfähig
- Gesellschafter sind ebenfalls, unabhängig von ihrer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung, unternehmerfähig
- selbständige, nachhaltige Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit
- Rechtsformübergreifendes Trennungsprinzip: Gesellschaft und Gesellschafter können ihre Unternehmerstellung unabhängig voneinander begründen

I. Ausgangspunkt der umsatzsteuerrechtlichen Betrachtungsweise

Einschränkung:

- Das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen ist (grundsätzlich) keine unternehmerische Tätigkeit (Abschn. 2.3 Abs. 2 Satz 1 UStAE);
- kein bloßer Gewinnvorab, sondern gewinnunabhängiges Sonderentgelt maßgeblich, um einen Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zu begründen;
- kein bloßer Innenumsatz (Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

I. Fazit zum Trennungsprinzip

Personen- oder
Kapitalgesellschaft

§ 2 UStG?

Leistungsaustausch
möglich

Gesellschafter

§ 2 UStG?

II. „Unternehmer“ i.S.d. Mehrwertsteuerrechts

- Art. 9 ff. MwStSystRL – Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit (...) selbständig ausübt
- weite Definition von „wer“ (zuletzt EuGH, Urt. v. 03.04.2025, C-213/24, Rn. 28 f.)
- alle natürlichen und juristischen Personen, sowohl öffentliche als auch private, sowie Einrichtungen ohne Rechtspersönlichkeit
- maßgeblich allein: Auftreten nach außen (EuGH, Urt. v. 16.09.2020, C-312/19, Rn. 45)
- „wer“ – Zurechnung von Umsätzen zu konkreten Personen / Einrichtungen (Steuerschuldnerschaft/Erklärungspflichten)

II. Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuerrechts

Ausgangspunkt: Unternehmer i.S.d. § 2 UStG

Unternehmerfähig ist

- jedes selbständig tätige Wirtschaftsgebilde,
- das nachhaltig Leistungen
- gegen Entgelt ausführt oder nachweislich auszuführen beabsichtigt (vgl. Abschn. 2.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE).

II. Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuerrechts

- Strittig: Rechtsfähigkeit als Voraussetzung der Unternehmerfähigkeit?
- „traditionelle“ Auffassung des BFH: Rechtsfähigkeit i.S. des BGB ist für die Eigenschaft als Steuerpflichtiger i.S.d. UStG nicht erforderlich (BFH, Urt. v. 16.08.2001, V R 67/00, für die GbR und BFH, Urt. v. 25.03.1993, V R 42/89, für die Bruchteilsgemeinschaft)
- BFH, Urt. v. 22.11.2018, V R 65/17, Änderung der Rechtsprechung (Bruchteilsgemeinschaft)

II. Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuerrechts

- EuGH, Urt. v. 16.09.2020 – C-312/19, XT → Steuerpflichtiger ist, wer die Voraussetzungen von Art. 9 MwStStRL erfüllt, auch wenn es sich um eine Einrichtung ohne Rechtspersönlichkeit handelt
- Gesetzgeberisches Handeln zur Herstellung von Rechtssicherheit und Rechtsklarheit → JStG 2022, BGBl. 2022 v. 20.12.2022, Seite 2294 → Einfügung eines 2. Halbsatzes mit Wirkung ab dem 01.01.2023
- zu keinem Zeitpunkt gab es eine Änderung der Verwaltungsauffassung in Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 2 UStAE

II. Steuerpflichtiger i.S.d. Mehrwertsteuerrechts

- EuGH, Urt. v. 03.04.2025, C-213/24, Auftreten nach außen entscheidend für die Frage, wer als Unternehmer gehandelt hat bzw. wem die wirtschaftliche Tätigkeit zuzurechnen ist
- Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im eigenen Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung sowie Tragung des wirtschaftlichen Risikos entscheidend
- es kommt nicht darauf an, in welcher Rechtsform diese Tätigkeiten erbracht werden und ob dieser Rechtsform durch das nationale Recht eine eigene Rechtspersönlichkeit zugesprochen wird

II. Fazit zur Unternehmereigenschaft

- Rechtsfähigkeit als Voraussetzung der Unternehmereigenschaft könnte nunmehr – von allen – so verstanden werden, wie es § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG nach dem eindeutigen Wortlaut vorgibt
- beachte jüngste Entwicklungen in der Rechtsprechung
- Unternehmereigenschaft einer Erbengemeinschaft (FG Düsseldorf, Urt. v. 23.07.2025, 5 K 1865/23 U, rechtskräftig)
- (teilrechtsfähige) Wohnungseigentümergeinschaft als Unternehmer anerkannt (BGH, Urt. v. 15.01.2025, XII ZR 29/24)

II. Steuerpflichtiger i.S.d. Mehrwertsteuerrechts

- Vorabentscheidungsersuchen C-796/23 des Obersten Verwaltungsgericht der Tschechischen Republik
- Problem: Gesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit können durch ihre Gesellschafter im Rechtsverkehr wirksam als Gesellschaft handeln
- Gesellschafter hat im eigenen Namen eine eigenständige Dienstleistung an einen Dritten erbracht (und dabei gegen ein Konkurrenzverbot verstoßen)
- Zurechnung der Umsätze? Haftung für die Steuerschuld?

II. Steuerpflichtiger i.S.d. Mehrwertsteuerrechts

- Schlussanträge der GA in Kokott v. 03.07.2025:

„Art. 9 Abs. 1 und Art. 193 der Richtlinie 2006/112/EG sind dahin gehend auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger zwar nicht über eine eigene Rechtspersönlichkeit, jedoch über eine eigene Rechtsfähigkeit verfügen muss.

Die wirtschaftliche Tätigkeit wird „selbständig“ ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige im eigenen Namen handelt. Dies ergibt sich aus dem Auftreten im Außenverhältnis.

Ob er dabei gegen interne Abreden (wie z. B. einen Gesellschaftsvertrag) verstößt, ist für Zwecke des Mehrwertsteuerrechts irrelevant.“

III. Leistungsbeziehungen zwischen PersG/KapG und ihren Gesellschaftern

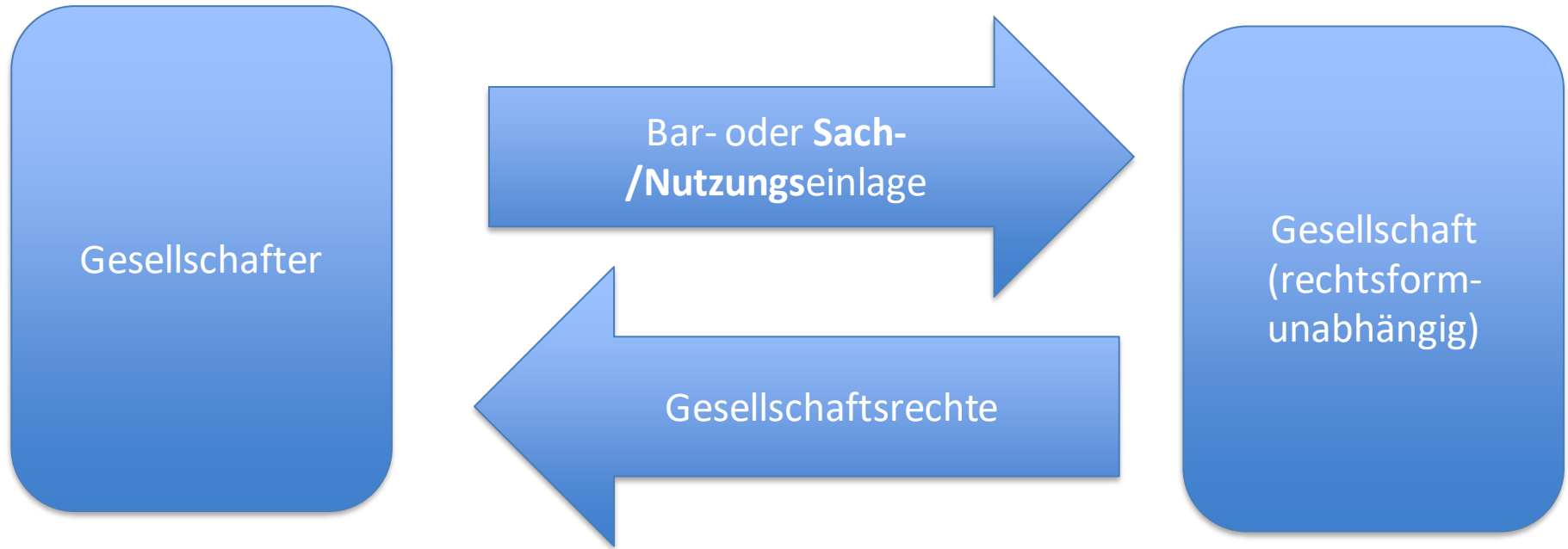
Kernfragen:

- Wann führt das Tätigwerden des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft bzw. das Tätigwerden der Gesellschaft gegenüber einem ihrer Gesellschafter zu einer umsatzsteuerbaren Leistung bzw. umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit? Wenn eine umsatzsteuerpflichtige Leistung ausgeführt wird, ist der Empfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt?
- Wann sind die Gesellschaft bzw. der Gesellschafter berechtigt, die Vorsteuer für solche Eingangsleistungen in Abzug zu bringen, die im Zusammenhang mit an die Gesellschaft bzw. an die Gesellschafter erbrachten Leistungen stehen?

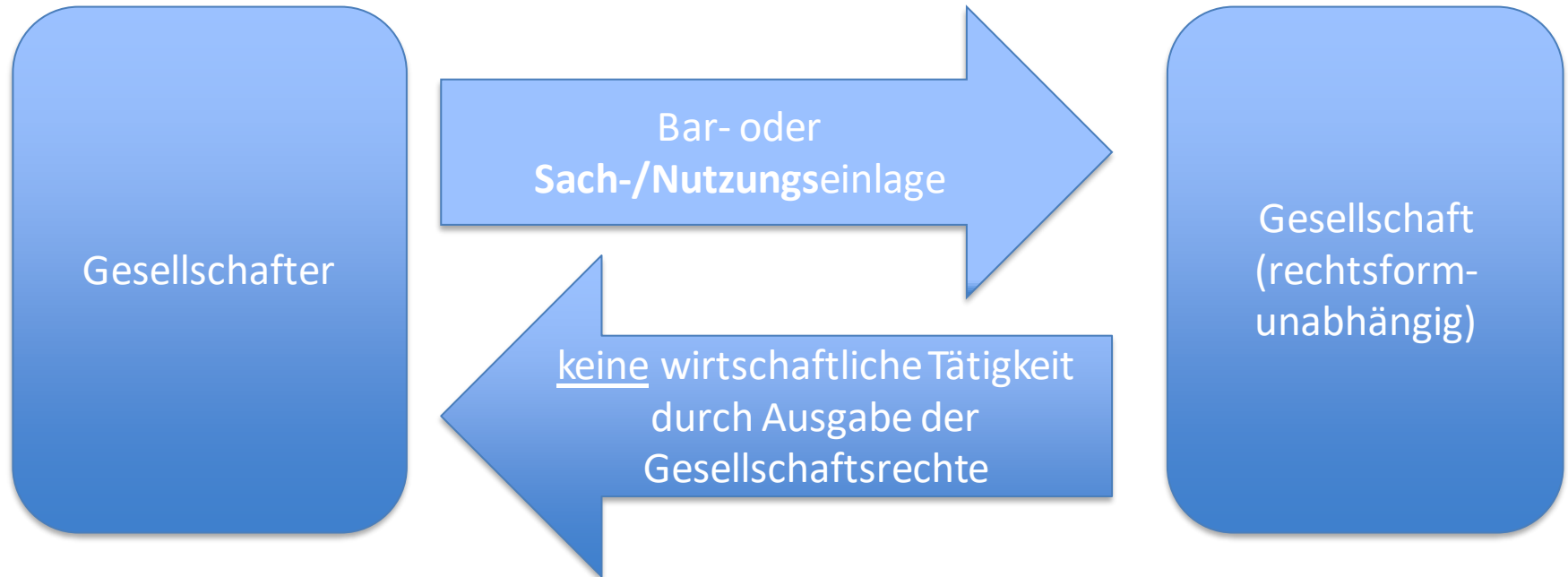
III. Leistungsbeziehungen zwischen PersG/KapG und ihren Gesellschaftern



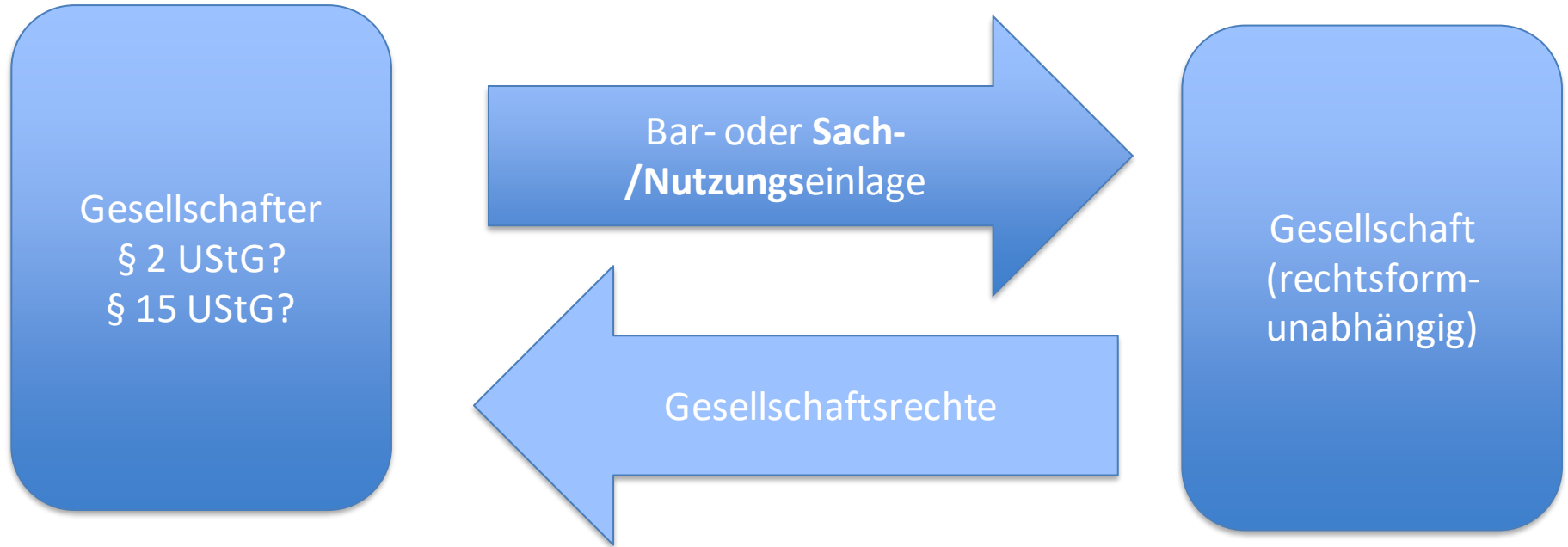
III. a. Gründung oder Eintritt eines Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft



III. a. Gründung oder Eintritt eines Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft



III. b. Vorsteuerabzug des Gesellschafters



III. b. Vorsteuerabzug des Gesellschafters

Gesellschafter § 2 UStG?

Erwerb, Halten und Veräußern von Beteiligungen an Gesellschaften ist grds. keine wirtschaftliche bzw. unternehmerische Tätigkeit.

Anders ist es nur, wenn die Beteiligung mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht und es sich hierbei um eine wirtschaftliche Tätigkeit gegen Entgelt handelt.

III. b. Vorsteuerabzug des Gesellschafters

wenn
Gesellschafter
= § 2 UStG

Vorsteuern, die im Zusammenhang mit den im unternehmerischen Bereich gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen anfallen, sind unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG abziehbar.

Problem: was aber, wenn der Gesellschafter kein Unternehmer ist?

III. b. Vorsteuerabzug des Gesellschafters?

- EuGH, Urt. v. 29.02.1996, C-110/94, Rs. Inzo → auch der erfolglose Unternehmer hat das Recht auf Geltendmachung des Vorsteuerabzugs
- EuGH, Urt. v. 29.04.2004, C-137/02, Rs. Faxworld GbR → Vorgründungsgesellschaft ist beim Bezug von Dienstleistungen und Gegenständen zum Vorsteuerabzug berechtigt
- EuGH, Urt. v. 01.03.2012, C-280/10, Rs. Polski Trawertyn → Vorsteuerabzug aus Vermögensgegenständen, die in der Absicht, diese zukünftig in der Gesellschaft wirtschaftlich zu nutzen, erworben worden sind – Ausstellung auf den Gesellschafter unschädlich

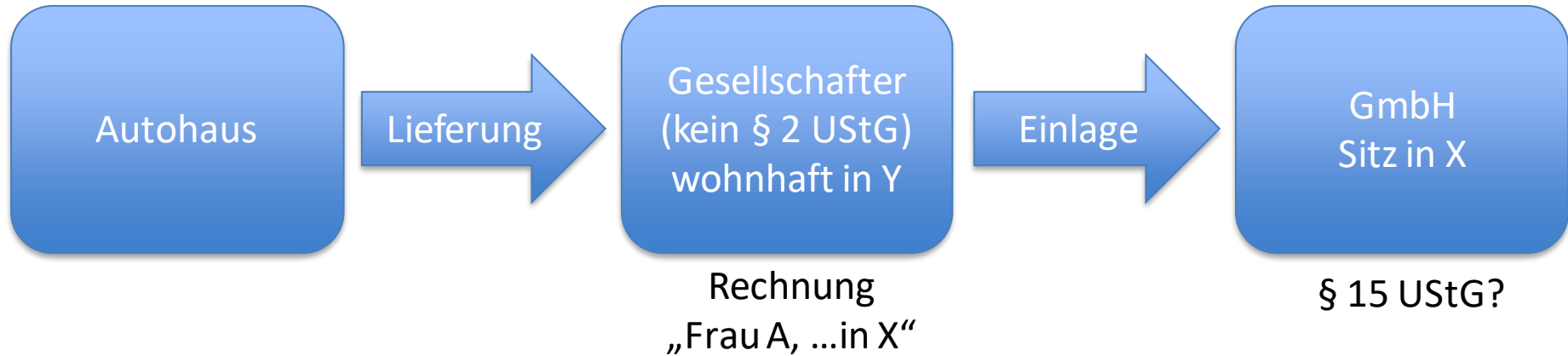
III. b. Vorsteuerabzug des Gesellschafters?

- Abschn. 15.2b Abs. 4 Satz 3 UStAE

„Erfolgt die Übertragung außerhalb einer entgeltlichen Leistung, kann dem Gesellschafter bzw. der Vorgründungsgesellschaft unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG der Vorsteuerabzug aus einer bezogenen Leistung zustehen, wenn es sich aus Sicht der (geplanten) Gesellschaft um einen Investitionsumsatz handelt und soweit die beabsichtigte Tätigkeit der Gesellschaft einen Vorsteuerabzug nicht ausschließt.“

- rechtsformneutrale Ausgestaltung der Umsatzsteuer führt dazu, dass dieselben Grundsätze auch für Alleingesellschafter gelten müssen

III. b. Vorsteuerabzug des Gesellschafters?



- Abschluss des Gesellschaftsvertrags am 28.04.2021 (Stadium der Vorgesellschaft)
- Erwerb des PKW am 07.05.2021 und Sacheinlage
- Aufnahme der Tätigkeit der GmbH (betriebswirtschaftliche Beratungsleistungen) ab Mai 2021 – Eintragung im Handelsregister im Juni 2021

III. b. Vorsteuerabzug des Gesellschafters?

- Problem: Vorsteuerabzugsberechtigung im Zusammenhang mit einer Sacheinlage
- bloße Sacheinlagen eines nichtunternehmerischen Gesellschafters begründen keine Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG mangels Nachhaltigkeit
- ein unternehmerischer Gesellschafter bewirkt durch die Sacheinlage hingegen eine steuerbare Lieferung
- Alleingesellschafterin A als Leistungsempfängerin aber keine Unternehmerin nach § 2 UStG

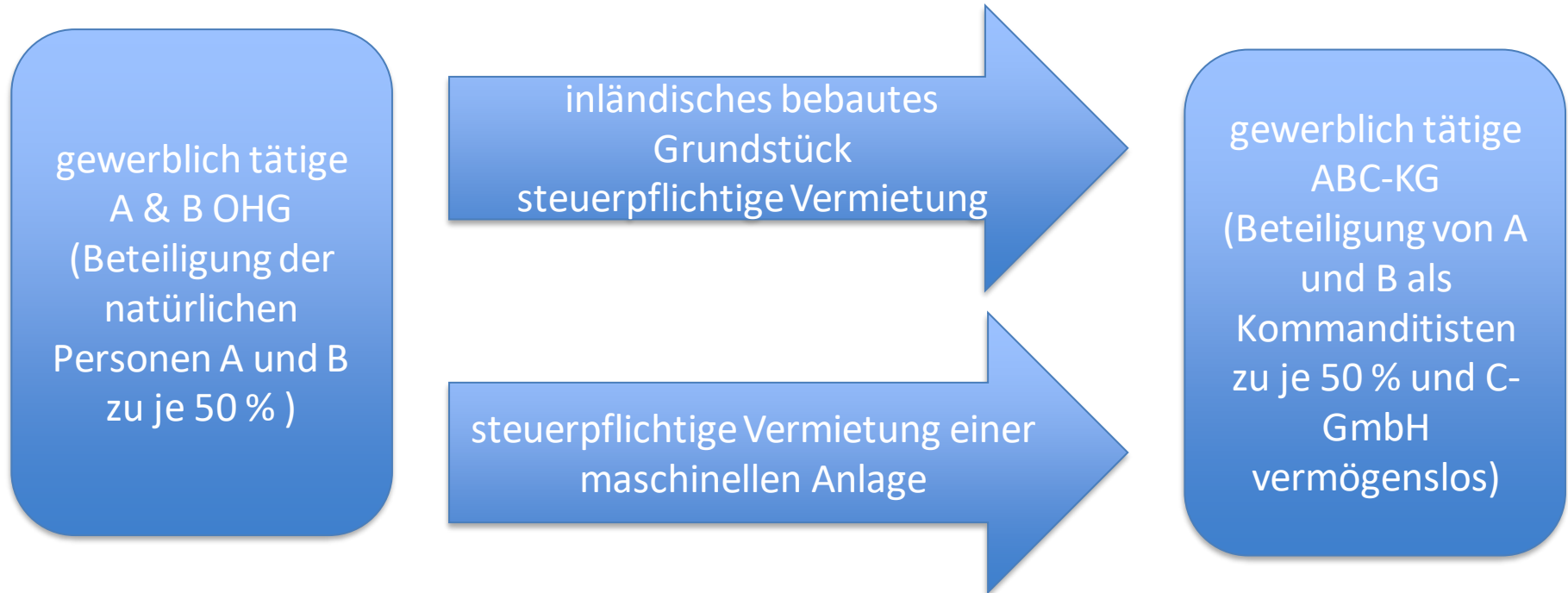
III. b. Vorsteuerabzug des Gesellschafters?

- Vorsteuerabzugsberechtigung der GmbH, obwohl sie nicht Leistungsempfängerin der Lieferung des PKW ist?
- Investitionsumsatz (= Kosten für den PKW zählen zu den allgemeinen Aufwendungen, die in die Bemessungsgrundlage der steuerpflichtigen Ausgangsumsätze der GmbH eingehen)
- falscher Leistungsempfänger in der Rechnung lediglich als formaler Mangel, der das Recht auf den Vorsteuerabzug nicht ausschließen kann
- Neutralitätsgrundsatz und personenübergreifende Zurechnung (so Niedersächsisches FG, Urt. v. 03.04.2025, 5 K 111/24, Rev. eingelegt; Az. des BFH: XI R 13/25)

III. Fazit zum Vorsteuerabzug des Gesellschafters aus Gründungskosten

- für den Vorsteuerabzug aus Gründungskosten gelten die allgemeinen Grundsätze des § 15 UStG
- Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer als zentrales Prinzip des Mehrwertsteuersystems kommt immer stärker zum Tragen
- Vorsteuerabzug als „integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer“ – Art. 167 MwStSystRL
- „substance over form“ → Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise stärker fokussieren

IV. Schnittstellen zwischen Ertragsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht



IV. Schnittstellen zwischen Ertragsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht

Fertigstellung des Gebäudes in 01/23
Baukosten 10 Mio. EUR zzgl. 1,9 Mio. EUR Umsatzsteuer
zutreffender Vorsteuerabzug durch die A & B OHG

Erwerb der Maschine ebenfalls in 01/23
Kaufpreis 2 Mio. EUR zzgl. 380.000 EUR Umsatzsteuer
zutreffender Vorsteuerabzug durch die A & B OHG

IV. Schnittstellen zwischen Ertragsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht

gewerblich tätige
A & B OHG
(Beteiligung der
natürlichen
Personen A und
B zu je 50 %)

- Finanzielle Krise – Kapitalstärkung bei der ABC-KG durch die OHG
- unentgeltliche Übertragung des Grundstücks (Zeitwert 15 Mio. EUR) auf KG
- notarieller Vertrag ohne Option nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG
- Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten und Ertrag zum 02.01.2025
- Ausbuchung des WG bei der OHG auf den Kapitalkonten II der Gesellschafter und entsprechende Erhöhung der Kapitalkonten II der Gesellschafter bei der KG

gewerblich tätige
ABC-KG
(Beteiligung von
A und B als
Kommanditisten
zu je 50 % und C-
GmbH
vermögenslos)

IV. Schnittstellen zwischen Ertragsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht

- Grunderwerbsteuerrechtliche Folgen?
- Schenkungssteuerrechtliche Folgen?
- Einkommensteuerrechtliche Folgen?
- Umsatzsteuerrechtliche Folgen?
 - unentgeltliche Übertragung aus einem Unternehmensvermögen eines Unternehmers in ein Unternehmensvermögen eines anderen Unternehmers
 - keine Organschaft zwischen gleichberechtigten Schwesterpersonengesellschaften
 - keine GiG, da keine Fortführung des Vermietungsunternehmens

IV. Schnittstellen zwischen Einkommensteuerrecht und Umsatzsteuerrecht

- Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 1, Satz 2 UStG
- steuerfreie Entnahme nach § 4 Nr. 9a UStG (vgl. Abschn. 4.9.1 Abs. 2 Nr. 6 UStAE)
- keine Option möglich (vgl. Abschn. 3.2 Abs. 2 Satz 4 UStAE)
- Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1, 5, 8 und 9 UStG i.H. v. 1.520.000 EUR ($100 \% \times 8/10 \times 1.900.000 \text{ EUR}$)
- keine Rechnung mit Steuerausweis über eine unentgeltliche Wertabgabe möglich (vgl. Abschn. 3.2 Abs. 2 Satz 5 UStAE)

IV. Schnittstellen zwischen Einkommensteuerrecht und Umsatzsteuerrecht

- Lösungsansätze für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung?
- Einbeziehung der Schwestergesellschaften in eine Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, wenn ein Gesellschafter in beiden Personengesellschaften die Stimmrechtsmehrheit hat (= finanzielle Eingliederung) und auch die übrigen Voraussetzungen der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung vorliegen
- Konsequenz: nicht steuerbarer Innenumsatz

IV. Schnittstellen zwischen Einkommensteuerrecht und Umsatzsteuerrecht

- Lösungsansätze für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung?
- Teilentgeltliche Übertragung vereinbaren
- Mindest-BMG nach § 10 Abs. 5 UStG beachten
- Aber: Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht nach § 9 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 2 UStG sowie der Ausstellung einer Rechnung mit gesondertem USt-Ausweis
- Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger möglich
- Vorsteuerauschlüsse auf Ebene des Leistungsempfängers?

IV. Schnittstellen zwischen Einkommensteuerrecht und Umsatzsteuerrecht

- Lösungsansätze für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung?
- unentgeltliche Übertragung aus unternehmerischen Gründen nach § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG
- Option zur Steuerpflicht nach § 9 UStG möglich (Abschn. 3.2 Abs. 2 Satz 4 UStAE)
- nach Verwaltungsauffassung keine Rechnungserteilung mit gesondertem Steuerausweis möglich (Abschn. 3.2 Abs. 2 Satz 5 UStAE)

IV. Schnittstellen zwischen Ertragsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht

gewerblich tätige
A & B OHG
(Beteiligung der
natürlichen
Personen A und
B zu je 50 %)

- Finanzielle Krise – Kapitalstärkung bei der ABC-KG durch die OHG
- unentgeltliche Übertragung der maschinellen Anlage (Zeitwert 1,2 Mio. EUR)
- Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums am 02.01.2025
- Ausbuchung des WG bei der OHG auf den Kapitalkonten II der Gesellschafter und entsprechende Erhöhung der Kapitalkonten II der Gesellschafter bei der KG

gewerblich tätige
ABC-KG
(Beteiligung von
A und B als
Kommanditisten
zu je 50 % und C-
GmbH
vermögenslos)

IV. Schnittstellen zwischen Ertragsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht

- Umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen der Unentgeltlichkeit
- Entnahmebesteuerung nach § 3 Abs. 1b Nr. 1, Satz 2 UStG
- steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und steuerpflichtig
- BMG nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 UStG → Einkaufspreis netto i.H.v. 1,2 Mio. EUR
- Umsatzsteuerbelastung i.H.v. 228.000 EUR
- nach Verwaltungsauffassung keine Rechnungserteilung mit
gesondertem Steuerausweis möglich (Abschn. 3.2 Abs. 2 Satz 5
UStAE)

V. Fazit

- Trennungsprinzip i.S.d. Umsatzsteuerrechts beachten
- zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern ist ein Leistungsaustausch möglich
- Unternehmereigenschaft von Gesellschafter und Gesellschaft können unabhängig voneinander begründet werden
- das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen ist keine unternehmerische Tätigkeit (Abschn. 2.3 Abs. 2 Satz 1 UStAE)

V. Fazit

- Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft möglich, wenn
 - Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG in der Person des „Leistenden“ erfüllt ist und
 - der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht, die nicht im Gesellschaftsverhältnis begründet ist, sondern ein gewinnunabhängiges Sonderentgelt darstellt
- Geltendmachung des Vorsteuerabzugs durch den Gesellschafter aus Gründungskosten → Entwicklung der Rechtsprechung beachten

V. Fazit

- buchwertneutrale Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG zwischen unterschiedlichen Unternehmensvermögen können umsatzsteuerrechtlich eine Besteuerung nach den Grundsätzen einer unentgeltlichen Wertabgabe auslösen
- wenn Entnahmebesteuerung, dann (grds.) keine Neutralisation der Umsatzsteuerbelastung durch Geltendmachung des Vorsteuerabzugs möglich

Danke

für Ihre Aufmerksamkeit.

FINANZVERWALTUNG
für Nordrhein-Westfalen

Finanzverwaltung
des Landes Nordrhein-Westfalen

