

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

Niedersächsisches FG

Urteil vom 25.02.2010 (Az.: 16 K 347/09)

**Die an eine Komplementär-GmbH gezahlte Haftungsvergütung
ist umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig**

Leitsätze:

1. Die Übernahme der Haftung für eine GmbH & Co. KG durch die Komplementär-GmbH gegen Erhalt einer Vergütung stellt eine umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung dar.
2. Auch wenn die Übernahme der persönlichen Haftung der Komplementär-GmbH kraft Gesetzes aus ihrer Gesellschafterstellung folgt, steht das umsatzsteuerrechtlich der Annahme eines Leistungsaustausches nicht entgegen. Demgemäß ist die an die Komplementär-GmbH gezahlte Haftungsvergütung umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig.

Gesetzliche Grundlagen:

UStG: § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 3 Abs. 9

Verfahrensstand:

- Die Entscheidung ist vorläufig nicht rechtskräftig -

► Sachverhalt:

Streitig ist die Frage, ob eine der Komplementär-GmbH gezahlte Haftungsvergütung der Umsatzsteuer unterliegt.

Die Klägerin, eine GmbH, ist persönliche haftende Gesellschafterin der Firma N. GmbH & Co. KG. Auf entsprechenden Antrag hat der Beklagte die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten am 13. Mai 2004 gestattet.

Für die Erbringung von Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen für die N. GmbH & Co. KG erhielt die Klägerin in den Streitjahren 2004-2006 eine Vergütung in Höhe von monatlich 5.112,93 € netto. Die Vergütung für das erste Halbjahr 2004 vereinnahmte die Klägerin im März 2004, jene für das zweite Halbjahr 2004 vereinnahmte sie im September 2004. Zusätzlich erhielt die Klägerin von der N. GmbH & Co. KG eine jährliche Vergütung für die Haftungsübernahme in Höhe von 3.068 €, die Vergütung für 2004 wurde nach dem 1. April 2004 gezahlt.

In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre 2004 - 2006 behandelte die Klägerin entsprechend dem Urteil des BFH vom 6. Juni 2002, V R 43/01, BStBl. II 2003, 36 die Vergütungen für Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen als steuerbar und steuerpflichtig. Für das Jahr 2004 berief sie sich auf das BMF-Schreiben vom 23. Dezember 2003 (BStBl. I 2004, 36), wonach die Rechtsprechung des BFH zu Geschäftsführungs- und Vertretungsvergütungen erst auf nach dem 31. März 2004 ausgeführte Leistungen anzuwenden ist, und brachte demgemäß nur die im zweiten Halbjahr 2004 gezahlte Vergütung in Ansatz. Die jährliche Haftungsvergütung behandelte die Klägerin demgegenüber als nicht steuerbar.

Der Beklagte stimmte den Umsatzsteuerklärungen zu bzw. verarbeitete sie ohne Abweichung.

In der Zeit vom 13. Oktober 2008 bis zum 5. März 2009 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung statt. Der Außenprüfer vertrat dabei die Auffassung, dass die Haftungsvergütung als zusätzliches Entgelt für die Geschäftsführungsleistung anzusehen sei und daher der Umsatzsteuer unterliege. Dementsprechend erließ der Beklagte unter dem Datum des 15. April 2009 Änderungsbescheide zur Umsatzsteuer 2004 bis 2006 und erhöhte die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage um den Nettobetrag von jeweils 2.645 €

Das Einspruchsverfahren blieb ohne Erfolg.

Mit ihrer Klage wendet sich die Klägerin gegen die Berücksichtigung der Haftungsvergütung als steuerpflichtigen Umsatz. Die Klägerin ist der Auffassung, dass der Bundesfinanzhof im seinem Urteil vom 6. Juni 2002, V R 43/01, BStBl. II 2003, 36 unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung lediglich einen Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft hinsichtlich der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen aufgrund von Geschäftsbesorgungsverträgen angenommen habe. Zudem ergebe sich aus dem BMF-Schreiben vom 13. Dezember 2002, BStBl. I 2003, 68, dass eine Haftungsvergütung der Gesellschaft an die Gesellschafter grundsätzlich nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches gewährt werde. Nur im Ausnahmefall könne ein Sonderentgelt vorliegen, für welches eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 g) UStG nicht eingreife. Weiterhin ist die Kläge-

rin unter Bezugnahme auf einen Beschluss des Finanzgerichtes Berlin-Brandenburg vom 19. Februar 2007, 7 B 7378/06 B, EFG 2007, 1112 der Ansicht, eine Steuerbarkeit der Haftungsvergütungen sei nicht gegeben, da im Fall der Inanspruchnahme als persönliche haftende Gesellschafterin die Klägerin Geldleistungen zu Gunsten des Gesellschaftsvermögens erbringen müsse, welches vergleichbar mit einer nichtsteuerbaren Geldeinlage sei. Auch stelle die Übernahme der persönlichen Haftung zusammen mit der Geschäftsführungsleistung keine einheitliche Leistung dar, da nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH grundsätzlich jede Dienstleistung als eigene selbständige Leistung zu betrachten sei, kein rechtlich zwingender oder enger funktioneller Zusammenhang zwischen den Geschäftsführungsleistungen und der Haftungsübernahme bestehe, die Geschäftsführungsaufgaben von der N. GmbH & Co. KG ebenso weitgehend auf fremde Dritte oder einen Kommanditisten übertragen werden könnten und das Entstehen für Verbindlichkeiten sich nach der Art der Tätigkeit vollkommen von der Geschäftsführungstätigkeit unterscheide.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006, jeweils vom 15. April 2009, sowie die Einspruchsentscheidung vom 28. September 2009 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte ist unter Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 31. Mai 2007 (BStBl. I 2007, 503) der Auffassung, dass Haftungsvergütungen einer Personengesellschaft an einen persönlich haftenden Gesellschafter zwar grundsätzlich nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses gewährt würden. Erbringe jedoch der persönlich haftende Gesellschafter wie im Streitfall gegenüber der Personengesellschaft auch steuerbare Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen, so sei die jährliche Haftungsvergütung, die sich bei der KG ergebnismindernd auswirke, als zusätzliches Entgelt für die umsatzsteuerpflichtige Geschäftsführungsleistung des persönlich haftenden Gesellschafters an die Personengesellschaft anzusehen, da es sich um eine einheitliche steuerpflichtige Leistung handle.

Die Verfahrensbeteiligten haben mit Schriftsätzen vom 06. Oktober 2009 (Klägerin) und 16. Februar 2010 (Beklagter) auf mündliche Verhandlung verzichtet.

► Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet. Zu Recht hat der Beklagte die jährliche Haftungsvergütung als steuerpflichtigen Umsatz behandelt.

Die Übernahme der Haftung für die N. GmbH & Co. KG durch die Klägerin gegen Erhalt einer Vergütung stellt eine umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung gemäß §§ 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, 3 Abs. 9 UStG dar.

Zwar folgt die Übernahme der persönlichen Haftung der Komplementärin kraft Gesetzes aus ihrer Gesellschafterstellung (§ 161 Abs. 2 i. V. m. § 128 HGB). Dieses steht umsatzsteuerrechtlich jedoch der Annahme eines Leistungsaustausches nicht entgegen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist bei Leistungen der Gesellschafter an die Ge-

sellschaft danach zu differenzieren, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten werden oder um Leistungen, die gegen Sonderentgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind. Ein Leistungsaustauschverhältnis setzt danach lediglich voraus, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht. Die gleichzeitige Ausübung von Mitgliedschaftsrechten oder gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen ist in umsatzsteuerlicher Hinsicht hingegen ohne Relevanz (BFH-Urteil vom 06. Juni 2002, V R 43/01, BStBl. II 2003, 36). Diese zu Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen aufgestellten Rechtsgrundsätze sind auf die vorliegende entgeltliche Haftungsübernahme übertragbar. Ein Leistungsaustausch zwischen der N. GmbH & Co. KG und der Klägerin lag in den Streitjahren vor. Die Klägerin erhielt als Gegenleistung für die Übernahme der Haftung eine jährliche Vergütung. Ein unmittelbarer Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung ist damit gegeben. Die Vergütung ist echtes Sonderentgelt im oben genannten Sinne, da sie keinen Bestandteil einer Gewinnverteilungsabrede mit der N. GmbH & Co. KG darstellt. Diesen Schluss zieht das Gericht aus dem von der Klägerin unbestrittenen Vortrag des Beklagten, wonach sich die Vergütung bei der N. GmbH & Co. KG ergebnismindernd ausgewirkt habe. Die gesellschaftsrechtliche Verankerung der Haftungsübernahme bleibt hingegen auch hier für die umsatzsteuerrechtliche Würdigung außer Betracht (ebenso Behrens/Schmitt, GmbHR 2003, 269; Robisch UVR 2002, 361; Zugmaier, DStR 2004, 124; Kuhlemann, DStR 2005, 634). Entscheidend ist lediglich, dass es sich vorliegend nicht um eine anteilsbezogene Zahlung (in Form eines Gewinnanteils) handelt, sondern ein konkreter Leistungsbezug vorliegt.

Das Gericht folgt allerdings insoweit nicht der von der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 31. Mai 2007, BStBl. I 2007, 503) vertretenen Ansicht, dass die Übernahme der Haftung und die Ausübung der Geschäftsführung eine einheitliche steuerpflichtige Leistung bildeten und die Haftungsvergütung als zusätzliches Entgelt für die Geschäftsführungsleistung des persönlich haftenden Gesellschafters anzusehen sei. Nach Auffassung des Gerichts stellen die Übernahme der Haftung für eine Personengesellschaft und die Ausübung der Geschäftsführung/Vertretung wirtschaftlich unterschiedliche Vorgänge mit unterschiedlicher Zielrichtung dar. Sie bilden von außen betrachtet keine untrennbare Einheit, welches die Annahme einer einheitlichen Leistung rechtfertigen würde (ebenso FG Berlin-Brandenburg vom 19. Februar 2007, 7 B 7378/06, EFG 2007, 1112). Die in Abhängigkeit von der Rechtsformwahl und damit im Einzelfall zufällige Konzentration von Haftung und Geschäftsführung bei einem Gesellschaftsorgan (hier Komplementär) kann umsatzsteuerrechtlich keine Bedeutung zukommen (ebenso Behrens/Schmitt, GmbHR 2003, 269). Auch sieht das Gericht keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich entgegen der gewählten Bezeichnung bei der Haftungsvergütung um eine zusätzliche Vergütung für die Geschäftsführungsleistungen handeln könnte. Vielmehr entspricht die Gewährung einer Vergütung für eine mögliche Haftungsinanspruchnahme dem wirtschaftlichen Regelfall (Sudhoff, GmbH & Co. KG, § 22 Rn. 39).

Die steuerbare Haftungsübernahme der Klägerin ist nicht steuerbefreit. Insbesondere greift nicht, wie teilweise in der Literatur vertreten wird, die Vorschrift des § 4 Nr. 8 g) UStG ein (so aber Behrens/Schmitt, GmbHR 2003, 269, Robisch UVR 2002, 361). Nach dieser Rechtsnorm ist steuerfrei die Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten sowie die Vermittlung dieser Umsätze. Die Haftungsübernahme der Klägerin stellt keine Übernahme einer „anderen Sicherheit“ im Sinne dieser Vorschrift dar. Eine „andere Sicherheit“ liegt insbesondere dann vor, wenn dem Begünstigten eine wirt-

schaftliche Sicherheit gewährt wird, d.h. seine wirtschaftliche Lage muss durch die Leistung sicherer sein als ohne die Leistung (BFH-Urteil vom 22. Oktober 1992, V R 53/89, BStBl. II 1993, 318). Diese Voraussetzung ist in vorliegender Konstellation, in welcher die Klägerin durch über die Ausübung der Geschäftsführung den Haftungsfall selbst herbeiführen oder verhindern kann, und damit die wirtschaftliche Lage selbst gestaltet, gerade nicht gegeben (ebenso Umsatzsteuerrichtlinien Abschnitt 68 Abs. 2 S. 2).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Das Gericht lässt die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu, da die Frage der Steuerbarkeit und Steuerpflicht der Haftungsvergütung eines Komplementärs bislang noch nicht höchstrichterlich entschieden ist.