# Urteil vom 14. April 2010, XI R 14/09

**Unternehmereigenschaft des geschäftsführenden Komplementärs einer KG**

BFH XI. Senat

UStG § 2 Abs 1 S 1, UStG § 2 Abs 1 S 3, UStG § 2 Abs 2 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 4 UAbs 1, UStR Abschn 17 Abs 2 S 3, UStR Abschn 17 Abs 2 S 3

vorgehend FG München, 22. April 2009, Az: 14 K 167/07

## Leitsätze

Ein geschäftsführender Komplementär einer KG kann umsatzsteuerrechtlich unselbständig sein (entgegen Abschn. 17 Abs. 2 Satz 3 UStR 2005/2008 und BMF-Schreiben vom 23. Dezember 2003 IV B 7 -S 7100- 246/03, BStBl I 2004, 240, unter A.1.) .

## Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darum, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) in seiner Funktion als geschäftsführender Komplementär eines Bankhauses als selbständiger Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne tätig geworden ist.

2 Nach dem Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft (KG) gehörten der Kläger und drei weitere Personen dem Bankhaus X als Komplementäre ohne Kapitaleinlage an. Kommanditisten waren die X-GmbH mit einer Einlage von ... € und Frau XY mit einer Einlage von ... €.

3 Der Kläger wurde vom Verwaltungsrat des Bankhauses mit Wirkung vom ... zum geschäftsführenden persönlich haftenden Gesellschafter bestellt. In der hierzu mit dem Kläger geschlossenen Vereinbarung war u.a. geregelt, dass er --entsprechend § 12 des Gesellschaftsvertrages-- für seine Arbeitsleistung eine jährlich feste Vergütung von ... DM --zahlbar in gleichen monatlichen Raten-- sowie eine Tantieme erhalten sollte, deren Höhe vom Verwaltungsrat alljährlich festgelegt wurde. Ein Teilbetrag von ... DM dieser Tantieme war garantiert und wurde in monatlich gleich hohen Raten mit der festen Vergütung ausgezahlt. Im Monat Dezember 2004 betrug die Auszahlung ... €. Zu seinen Aufwendungen für die Angestelltenversicherung und den Beamtenversicherungsverein erhielt der Kläger vom Bankhaus Arbeitgeberanteile in der jeweils höchsten Klasse unter der Voraussetzung, dass die Arbeitnehmeranteile in der entsprechenden Höhe entrichtet würden. Außerdem hatte der Kläger nach der Vereinbarung einen Anspruch auf einen Jahresurlaub von 35 Arbeitstagen, der in Abstimmung mit den Mitgliedern der Geschäftsleitung und dem Verwaltungsratsausschuss zu nehmen war. Im Falle vorübergehender Berufsunfähigkeit hatte er Anspruch auf Fortzahlung seiner Bezüge für die Dauer von sechs Monaten. Bei einer länger andauernden Berufsunfähigkeit hatte das Bankhaus das Recht, den Kläger in den Ruhestand zu versetzen.

4 Nach § 4 des Gesellschaftsvertrages i.V.m. § 6 der o.g. Vereinbarung bestand sowohl für den Verwaltungsrat des Bankhauses als auch für den Kläger eine zwölfmonatige Kündigungsfrist zu jedem Jahresende. Unbeschadet dieser Regelung konnte der Verwaltungsrat den Kläger nach seinem eigenen freien Ermessen jederzeit abberufen (§ 4 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages). Dieser schied damit aus der Gesellschaft aus und war verpflichtet, seine Tätigkeit unverzüglich einzustellen. Der Kläger ist zum ... als Geschäftsführer und als Komplementär aus dem Bankhaus ausgeschieden.

5 In § 6 des Gesellschaftsvertrages war geregelt, dass die Komplementäre zur Geschäftsführung und Vertretung berechtigt und verpflichtet sind und sie zu keiner Geschäftsführungshandlung der Zustimmung der Kommanditisten bedürfen. Sie sollen die Geschäfte des Bankhauses nach Maßgabe der Gesetze, des Gesellschaftsvertrages und einer mit Zustimmung des Verwaltungsrats festgesetzten Geschäftsordnung führen. Dem Verwaltungsrat oblag nach § 7

Abs. 4 des Gesellschaftsvertrages auch die Beratung und Überwachung der Komplementäre und der übrigen Mitglieder der Geschäftsleitung.

6 Die Mitglieder des Verwaltungsrats wurden von der Gesellschafterversammlung gewählt. Bei der Fassung von Gesellschafterbeschlüssen kam jedem Komplementär eine Stimme zu; jeder Kommanditist hatte für jede volle 1.000 DM seines Kapitalkontos eine Stimme (§ 14 Abs. 2 und 5 Buchst. e des Gesellschaftsvertrages). Die Komplementäre waren nach § 6 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrages verpflichtet, dem Bankhaus ihre ganze Arbeitskraft zu widmen. Eine Beteiligung an oder eine Tätigkeit bei einem anderen Bankgeschäft bedurfte der Zustimmung des Verwaltungsrats. Nach § 13 des Gesellschaftsvertrages nahmen die Komplementäre am Gewinn und Verlust nicht teil. Bei einem Verlust war zunächst die offene Rücklage heranzuziehen. Reichte diese nicht aus, so trugen die Kommanditisten den weiteren Verlust.

7 In seinen Umsatzsteuer-Voranmeldungen für die Voranmeldungszeiträume April 2004 bis März 2005 meldete der Kläger zunächst nur Umsätze aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer eines Immobilienfonds als steuerpflichtig an. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) war jedoch der Meinung, dass auch die für das Bankhaus ausgeübte Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig sei und setzte mit Bescheid vom 19. September 2005 über die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember 2004 hierfür Umsatzsteuer fest. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 19. Dezember 2006 als unbegründet zurück. Während des Klageverfahrens erging am 30. Mai 2007 ein Umsatzsteuerjahresbescheid für 2004, mit dem das FA ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von ... € die Umsatzsteuer auf ... € festsetzte.

8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass der Kläger als Komplementär des Bankhauses aus ertragsteuerrechtlicher Sicht zwar Mitunternehmer i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gewesen sei. Umsatzsteuerrechtlich gesehen sei er aber nicht selbständig tätig gewesen.

9 Zwischen dem Kläger und dem Bankhaus habe hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit ein Verhältnis der Unterordnung bestanden.

10 Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1413 veröffentlicht.

11 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es macht im Wesentlichen geltend: Der Kläger sei entgegen der Auffassung des FG nicht weisungsgebunden gewesen. Er sei als einer der Komplementäre der KG im Außenverhältnis persönlich haftender Gesellschafter nach § 161 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) gewesen. Entsprechend den gesetzlichen Vorgaben führten die Komplementäre die Geschäfte eigenverantwortlich, auch wenn vertragliche Reglementierungen vereinbart worden seien. Gemäß dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 23. Dezember 2003 IV B 7 -S 7100- 246/03 (BStBl I 2004, 240) seien natürliche Personen, die als Gesellschafter Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen ausführten, i.S. des § 2 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) selbständig tätig.

12 Auch ein gesellschaftsvertraglich vereinbartes Weisungsrecht der KG gegenüber ihrem Gesellschafter führe nicht zu einer Weisungsgebundenheit i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG (Abschn. 17 Abs. 2 Satz 3 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005/2008 --UStR--). Die im Gesellschaftsvertrag und der Geschäftsordnung im Einzelnen ausgeführten Bestimmungen seien nicht als Weisungen zu interpretieren, sondern als Ausfluss der notwendig zu beachtenden Gesetze und Vorschriften bei Führung von Bankgeschäften (vgl. § 1 der Geschäftsordnung "Aufgaben der Geschäftsleitung"), die in den folgenden Vorschriften der Geschäftsordnung konkretisiert würden.

13 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

14 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

15 Er hält die Entscheidung der Vorinstanz für zutreffend.

## Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision des FA ist unbegründet. Sie wird zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

17 Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass der Kläger in seiner Funktion als geschäftsführender Komplementär eines Bankhauses kein selbständiger Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne war.

18 1. Ob eine entgeltliche Leistung durch einen Unternehmer erbracht wird, richtet sich nach § 2 UStG.

19 a) Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG ist gewerblich oder beruflich jede Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

20 Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sind die einzelnen Merkmale, die für und gegen die Selbständigkeit i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG sprechen, unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse gegeneinander abzuwägen (BFH-Urteile vom 25. Juni 2009 V R 37/08, BFHE 226, 415, BStBl II 2009, 873; vom 14. Mai 2008 XI R 70/07, BFHE 221, 517, BStBl II 2008, 912, und vom 10. März 2005 V R 29/03, BFHE 209, 162, BStBl II 2005, 730, jeweils m.w.N.). Selbständigkeit in der Organisation und bei der Durchführung der Tätigkeit, Unternehmerrisiko, Unternehmerinitiative, Bindung nur für bestimmte Tage an den Betrieb, geschäftliche Beziehungen zu mehreren Vertragspartnern sprechen für persönliche Selbständigkeit. Weisungsgebundenheit bezüglich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit, feste Arbeitszeiten, Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort, feste Bezüge, Urlaubsanspruch, Anspruch auf sonstige Sozialleistungen, Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall, die Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern, Eingliederung in den Betrieb, Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Erfolgs, Ausführung von einfachen Tätigkeiten, die regelmäßig weisungsgebunden sind, sprechen gegen die Selbständigkeit der Tätigkeit (BFH-Urteil in BFHE 226, 415, BStBl II 2009, 873, m.w.N.).

21 Besondere Bedeutung kommt dem Handeln auf eigene Rechnung und Eigenverantwortung und dem Unternehmerrisiko (Vergütungsrisiko) zu. Wird eine Vergütung für Ausfallzeiten nicht gezahlt, spricht dies für Selbständigkeit; ist der Steuerpflichtige von einem Vermögensrisiko der Erwerbstätigkeit grundsätzlich freigestellt, spricht dies gegen Selbständigkeit (BFH-Urteil in BFHE 226, 415, BStBl II 2009, 873, m.w.N.).

22 b) Dies entspricht dem Gemeinschaftsrecht. Nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG bestimmt, dass der Begriff "selbständig" die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung ausschließt, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

23 Hierzu hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) entschieden, dass ein geschäftsführender Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft nichtselbständig handelt, wenn ihm ein festes Monatsgehalt und ein jährliches Urlaubsgeld gezahlt und von dem Gehalt Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge einbehalten werden, wenn er nicht im eigenen Namen, für eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung handelt, sondern auf Rechnung und Verantwortung der Gesellschaft, und wenn er nicht das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit trägt (Urteil vom 18. Oktober 2007 Rs. C-355/06 --van der Steen--, Slg. 2007, I-8863, BFH/NV 2008, Beilage 1, 48, Randnrn. 21-24).

24 2. Das FG hat seiner Entscheidung die Grundsätze der Rechtsprechung des BFH und des EuGH zugrunde gelegt und sie fehlerfrei auf den Sachverhalt des Streitfalls angewendet.

25 a) Der Annahme, der Kläger habe seine Tätigkeit als geschäftsführender Komplementär der KG aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht nichtselbständig ausgeübt, steht nicht entgegen, dass er nach den zutreffenden und zwischen den Beteiligten auch nicht umstrittenen Ausführungen der Vorinstanz Mitunternehmer i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und damit ertragsteuerrechtlich selbständig tätig gewesen ist.

26 Denn bei der Auslegung des Begriffs der Selbständigkeit i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG kommt der einkommensteuer-, arbeits- oder sozialrechtlichen Behandlung der Einkünfte oder Einnahmen nur eine indizielle Bedeutung, aber keine Bindungswirkung für das Umsatzsteuerrecht zu (vgl. BFH-Urteile in BFHE 209, 162, BStBl II

2005, 730, unter II. a., m.w.N.; in BFHE 226, 415, BStBl II 2009, 873, unter II.1. c). Das ergibt sich auch daraus, dass der Begriff der Selbständigkeit ein solcher des Gemeinschaftsrechts ist (Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG) und solche Begriffe in der Regel einheitlich auszulegen sind (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 6. März 2008 Rs. C-98/07 --Nordania Finans und BG Factoring--, Slg. 2008, I-1281, Randnr. 17, m.w.N.). Eine gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung kann sich aber nicht ohne Weiteres an den Besonderheiten der Vorschriften des deutschen Einkommensteuergesetzes über die Besteuerung der Personengesellschaften orientieren. Auch die Finanzverwaltung erkennt inzwischen an, dass bei der umsatzsteuerrechtlichen Entscheidung über die Selbständigkeit einer Tätigkeit keine Bindung an die ertragsteuerrechtliche Beurteilung besteht, wenn die Einkünfte aus dieser Tätigkeit auf Grund der Sonderregelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu Gewinneinkünften umqualifiziert werden (vgl. Abschn. 17 Abs. 2 Satz 2 UStR 2008; noch ohne Einschränkung Abschn. 17 Abs. 2 Satz 2 UStR 2005; BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 240, unter A.1.).

**27** b) Das FG hat bei seiner Entscheidung, dass zwischen dem Kläger und der KG ein Verhältnis der Unterordnung bestand, zutreffend darauf abgestellt, dass der Kläger seine Tätigkeit als Geschäftsführer nicht als Ausfluss seiner Gesellschafterstellung gemäß den gesetzlichen Regelungen in §§ 161 Abs. 2 i.V.m. § 114 ff. HGB ausgeübt hat, sondern auf der Grundlage seines Anstellungsvertrages und der Regelungen des Gesellschaftsvertrages, die von den abdingbaren Vorschriften des HGB abweichen.

**28** aa) Zwar enthält weder der Anstellungsvertrag noch der Gesellschaftsvertrag eine Bestimmung, die es den Kommanditisten oder dem Verwaltungsrat ausdrücklich gestattet hätte, dem Kläger Weisungen zu erteilen. Aber dem Verwaltungsrat standen andere Rechte zu, die ein mindest ebenso stark ausgeprägtes Unterordnungsverhältnis bewirkt haben wie eine ausdrücklich vereinbarte Weisungsbefugnis. Denn nach § 7 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrages obliegt dem Verwaltungsrat u.a. die Beratung und Überwachung der Komplementäre und der übrigen Mitglieder der Geschäftsleitung. Gemäß § 4 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages kann der Verwaltungsrat einen Komplementär nach seinem eigenen freien Ermessen jederzeit mit der Folge abberufen, dass er aus der KG ausscheidet und zur unverzüglichen Einstellung seiner Tätigkeit verpflichtet ist. Das bedeutet, dass ein Komplementär, der seine Entscheidungen nicht im Einklang mit der Beratung durch den Verwaltungsrat traf, ohne Begründung jederzeit abberufen werden konnte und sofort seine Tätigkeit einzustellen hatte. Dies rechtfertigt die Würdigung des FG, der Kläger sei nach den mit der KG getroffenen Vereinbarungen zwar im Außenverhältnis als Gesellschafter aufgetreten, im Innenverhältnis aber wie ein Angestellter gegenüber den die KG beherrschenden Personen gebunden gewesen.

**29** bb) Dass bei der Entscheidung, ob eine Tätigkeit selbständig ausgeübt wird oder ob ein Unterordnungsverhältnis besteht, maßgebend auf das Innenverhältnis zwischen den Beteiligten abzustellen ist, entspricht nicht nur der Rechtsprechung des BFH (vgl. bereits BFH-Urteile vom 27. Juli 1972 V R 136/71, BFHE 106, 389, BStBl II 1972, 810, und sinngemäß in BFHE 209, 162, BStBl II 2005, 730; in BFHE 221, 517, BStBl II 2008, 912), sondern auch der Auffassung der Finanzverwaltung in Abschn. 17 Abs. 1 Satz 2 UStR 2008. Soweit Letztere abweichend von diesem Grundsatz in Abschn. 17 Abs. 2 Satz 3 UStR 2005/2008 die Auffassung vertritt, dass auch ein gesellschaftsvertraglich vereinbartes Weisungsrecht der Personengesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter nicht zu einer Weisungsgebundenheit i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG führen kann, vermag der Senat dem nicht zu folgen.

**30** Zwar darf die Vertretungsmacht des Komplementärs (§§ 161 Abs. 2, 125 ff. HGB) im Interesse des Gläubigerschutzes nicht beschränkt werden. Gleiches gilt aber für die Vertretungsmacht eines Geschäftsführers einer GmbH (vgl. §§ 35, 37 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Für den geschäftsführenden Alleingesellschafter einer GmbH hat der EuGH --wie bereits oben unter II.1. b ausgeführt-- entschieden, er könne seine Geschäftsführertätigkeit je nach den vertraglichen Verhältnissen des Einzelfalles nichtselbständig ausüben. Es sind keine einleuchtenden Gründe dafür zu erkennen, weshalb dies bei einem geschäftsführenden Komplementär einer KG anders sein soll.

**31** Der Hinweis des FA auf das BFH-Urteil vom 16. Dezember 1992 II R 57/89 (BFHE 169, 524, BStBl II 1993, 270) rechtfertigt kein anderes Ergebnis, sondern bestätigt die Richtigkeit der Rechtsauffassung der Vorinstanz. Der BFH hat in diesem Urteil zu den Rentenansprüchen eines sog. "angestellten Komplementärs" entschieden, dass er nichtselbständig tätig war, da ungeachtet seiner formalrechtlichen Stellung als Mitunternehmer und seiner Gesellschafterstellung im Außenverhältnis darauf abzustellen ist, welche Stellung er im Innenverhältnis gehabt hat. Er hat es angesichts der Verpflichtung zur verfassungskonformen Auslegung für entscheidend gehalten, dass der Kläger gegenüber den die Gesellschaft beherrschenden Kommanditisten wie ein Angestellter gebunden gewesen ist und damit seine Stellung im Innenverhältnis der eines Angestellten entsprochen hat (vgl. unter 1. d der Gründe).

**32** cc) Die vom FA angeführten Urteile des BFH in BFHE 106, 389, BStBl II 1972, 810 und des FG Hamburg vom 25. Juli 2006 3 K 66/06 (EFG 2007, 454) betreffen die Tätigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern und damit Sachverhalte, die mit denen des Streitfalles nicht vergleichbar sind.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de