

UMSATZSTEUER

Hamburger Steuerdialog
26. April 2022

RA/StB Dr. Hendrik Marchal

VORSTEUERABZUG VON HOLDINGGESELLSCHAFTEN

Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG

1 Unternehmereigenschaft

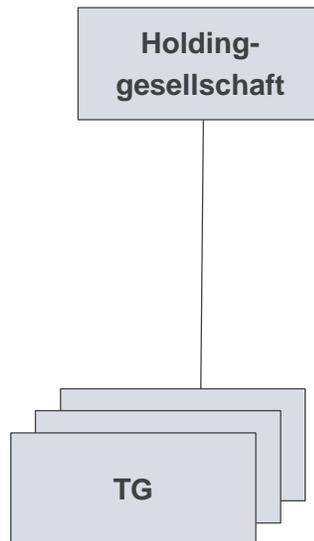
2 Leistungsbezug für das Unternehmen

3 Keine Verwendung für vorsteuerschädliche Ausgangsumsätze

4 Kein Rechtsmissbrauch

5 Ordnungsgemäße Rechnung

Holdinggesellschaft als umsatzsteuerlicher Unternehmer

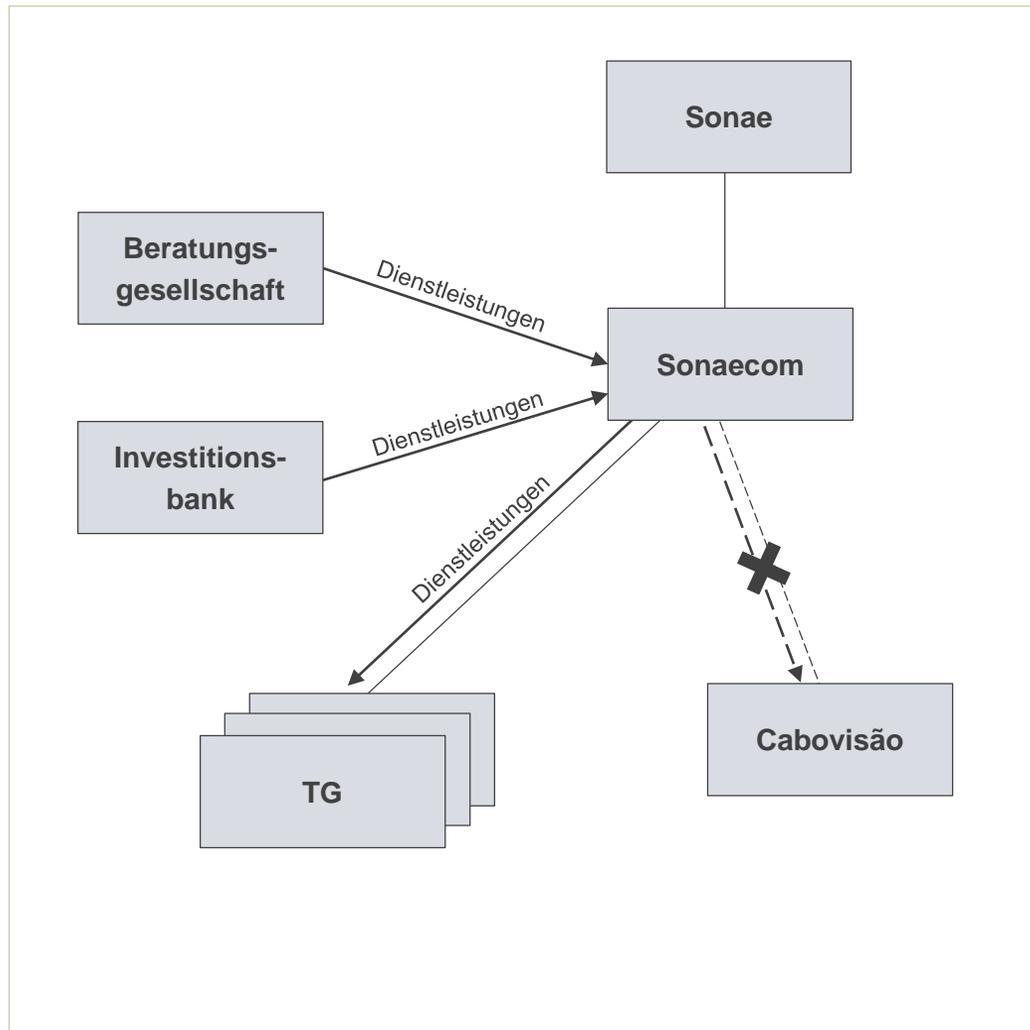


- Das Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen stellt für sich genommen keine unternehmerische Tätigkeit i.S.v. § 2 UStG / keine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.v. Art. 9 MwStSystRL dar
- Unternehmerische Tätigkeit zu bejahen bei
 - Gewerblichem Beteiligungshandel,
 - Beteiligung zur Förderung von unternehmerischer Tätigkeit oder
 - Erbringung von entgeltlichen „Eingriffsleistungen“
- Führungsholdings sind in vollem Umfang Unternehmer (vgl. nur EuGH, Urt. v. 16. Juli 2015 – C-108/14 und C-109/14 – *Larentia + Minerva* und *Marenave Schiffahrt*; BFH, Urt. v. 6. April 2016 – V R 6/14; Abschn. 2.3 UStAE)

Leistungsbezug für das Unternehmen / keine Verwendung für vorsteuerschädliche Ausgangsumsätze

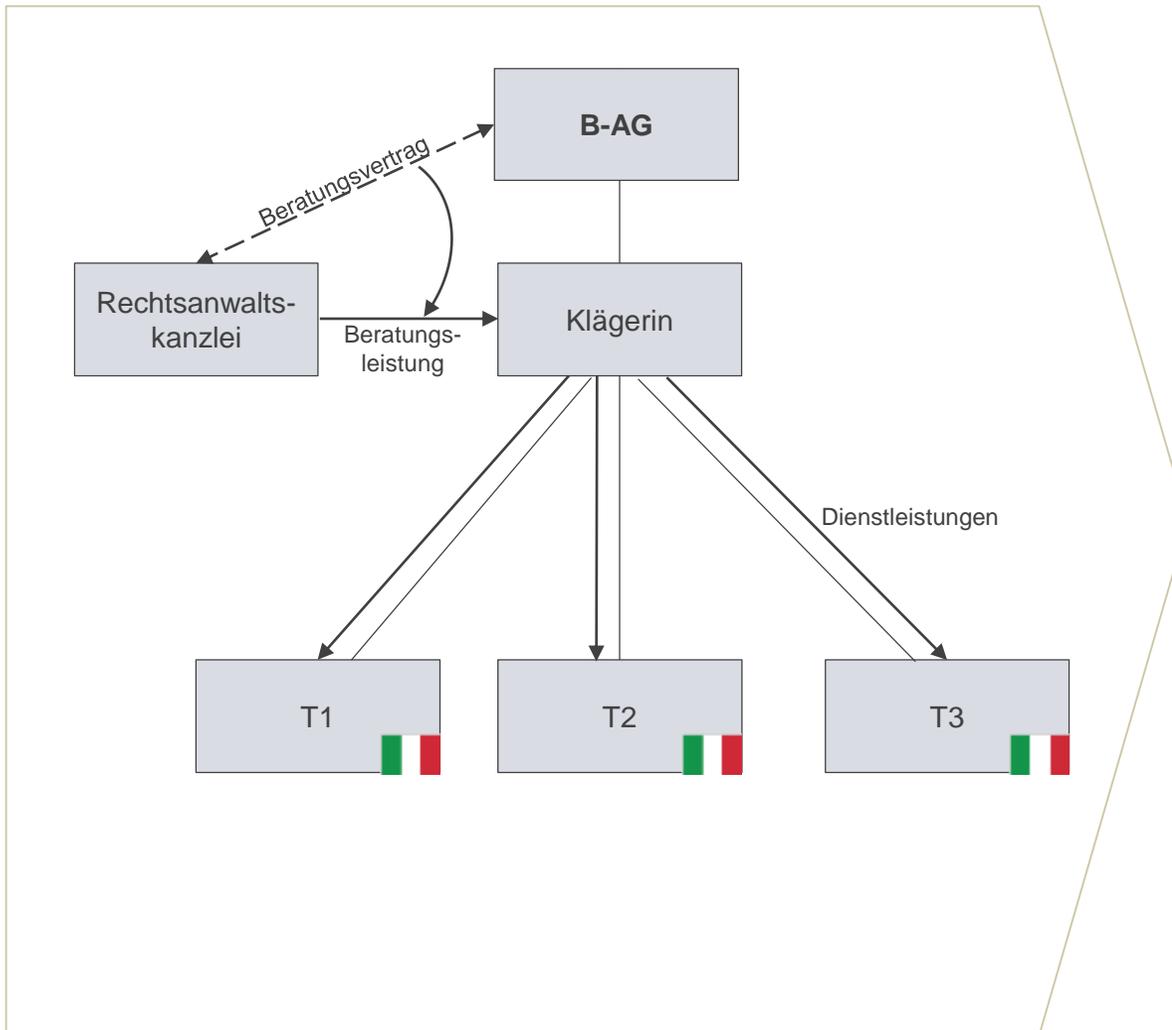
- Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn Holdinggesellschaft kein Unternehmer ist oder die Eingangsleistungen für den nichtunternehmerischen Bereich bezieht (vgl. BFH, Beschl. v. 30. April 2014 – XI R 33/11)
- Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen bei Verwendung für Umsätze, für die eine unechte Steuerbefreiung besteht (d.h. für nach § 4 Nr. 8 ff. UStG steuerfreie Umsätze / Rückausnahme nach § 15 Abs. 3 UStG)
- Vorsteuerabzug daher insbesondere ausgeschlossen bei Verwendung der Eingangsleistungen für umsatzsteuerfreie Darlehensgewährung oder für umsatzsteuerfreie Vermietung an Tochtergesellschaft

EuGH, Urt. v. 12. November 2020 – C-42/19 – *Sonaecom SGPS*



- Sonaecom bezog Leistungen einer Beratungsgesellschaft für den Erwerb von Anteilen an der Cabovisão, und Leistungen einer Investitionsbank für die Ausgabe einer Anleihe zur Finanzierung des Erwerbs der Cabovisão
- Der Erwerb der Anteile an der Cabovisão fand nicht statt; Sonaecom gewährte ihrer Muttergesellschaft ein verzinsliches Darlehen
- EuGH:
 - Vorsteuerabzug aus Leistungen der Beratungsgesellschaft / dagegen kein Vorsteuerabzug aus Leistungen der Investitionsbank wegen Verwendung für steuerfreie Leistungen
 - Tatsächliche Verwendung geht Verwendungsabsicht vor?

BFH, Urt. v. 12. Februar 2020 – XI R 24/18

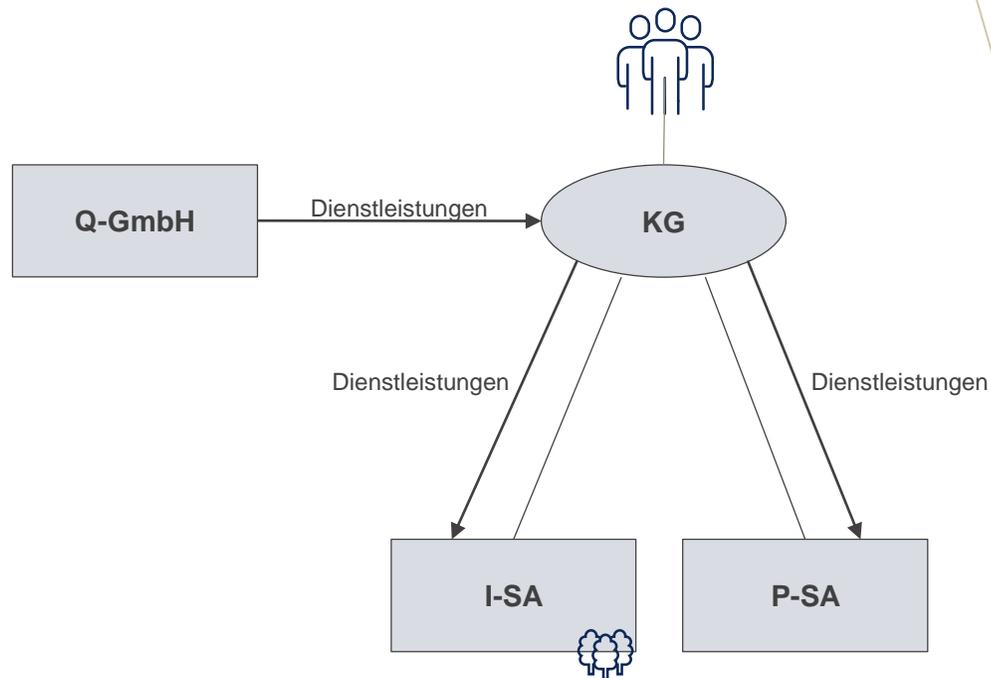


- Die Klägerin machte den Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen einer Rechtsanwaltskanzlei im Zusammenhang mit dem Aufsetzen der Holdingstruktur geltend; die hierfür entstandenen Kosten hatte sie ihren italienischen Tochtergesellschaften ohne Aufschlag weiterbelastet
- Die Klägerin war vor Abschluss der Beratung anstelle der B-AG in den Beratungsvertrag eingetreten
- BFH:
 - Es ist nicht erforderlich, dass die Kosten mit Aufschlag an die Tochtergesellschaften weiterbelastet werden
 - Keine einheitliche Dienstleistungskommission
 - Übertragung des Beratungsvertrags vor Abschluss von Leistung möglich

Umfang des Vorsteuerabzugs

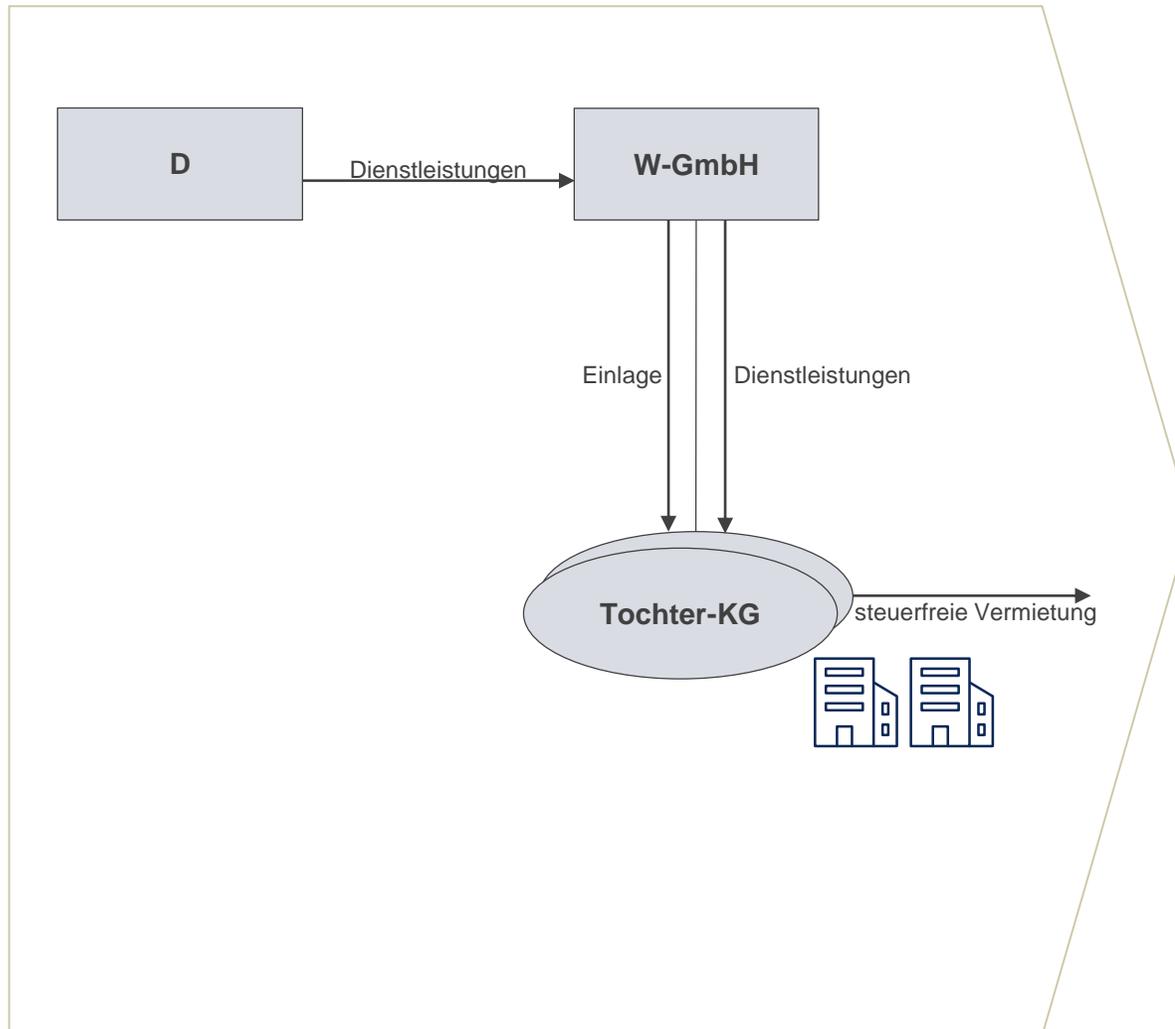
- Der Vorsteuerabzug besteht
 - in Bezug auf Eingangsleistungen, die direkt und unmittelbar bestimmten, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsleistungen zuzurechnen sind, d.h. Kostenelemente dieser Ausgangsleistungen sind
 - in Bezug auf Eingangsleistungen, die nicht direkt und unmittelbar bestimmten, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsleistungen zuzurechnen sind (insbesondere Gemeinkosten); diese Eingangsleistungen stehen grundsätzlich in Zusammenhang mit der gesamten unternehmerischen Tätigkeit und sind Kostenelemente dieser Tätigkeit; der Vorsteuerabzug bestimmt sich nach dem allgemeinen Vorsteuerschlüssel (vgl. § 15 Abs. 4 UStG)

BFH, Urt. v. 6. April 2016 – V R 6/14



- Die KG hatte Kapital in Höhe von knapp EUR 8 Mio. eingeworben, aber nur einen Teil für den Erwerb von Beteiligungen verwendet
- Die KG führte u.a. an die Tochtergesellschaften I-SA und P-SA entgeltliche Dienstleistungen aus und machte den Vorsteuerabzug u.a. aus Vertriebsleistungen der Q-GmbH in Bezug auf Beteiligungen an der KG geltend
- Die Beteiligungen an der I-SA und an der P-SA bestanden bereits vor Leistungsbezug
- BFH:
 - Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen, soweit die Vorsteuerbeträge auf die Einwerbung des neuen Kapitals entfallen, da kein Zusammenhang mit den Beteiligungen an den Tochtergesellschaften besteht

EuGH, Vorlageverfahren C-98/21 – *Finanzamt R gegen W-GmbH*



- Die W-GmbH erbrachte gegenüber den beiden Tochter-KGs entgeltliche und steuerpflichtige Dienstleistungen, u.a. Buchführungsleistungen
- Weiterhin legte sie von einem Dritten bezogene Leistungen für die Bauprojekte der Tochter-KGs gegen Beteiligung am Gewinn ein
- Schlussanträge des Generalanwalts *Pitruzzella* v. 3. März 2022 (verkürzt)
 - Kein Vorsteuerabzug, da die Eingangsleistungen nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit Umsätzen der W-GmbH stehen, sondern mit den steuerfreien Tätigkeiten der Tochter-KGs, die Eingangsleistungen nicht in den Preis der an die Tochter-KGs erbrachten Dienstleistungen eingehen und auch nicht zu den allgemeinen Kostenelementen der Tätigkeit der W-GmbH gehören

Schlussfolgerungen

- Abschluss von schriftlichen Vereinbarungen über entgeltliche Dienstleistungen zwischen Holdinggesellschaft und Tochtergesellschaften
- Gewährung von Darlehen sowie Vermietung von Grundstücken vorsteuerabzugschädlich, sofern nicht zur Umsatzsteuer optiert wird (Voraussetzungen von § 9 UStG beachten!)
- Sorgfältige Dokumentation der erbrachten Leistungen sowie der gezahlten Entgelte
- „Einlage“ von Dienstleistungen gegen Gewinnbeteiligung nicht zu empfehlen

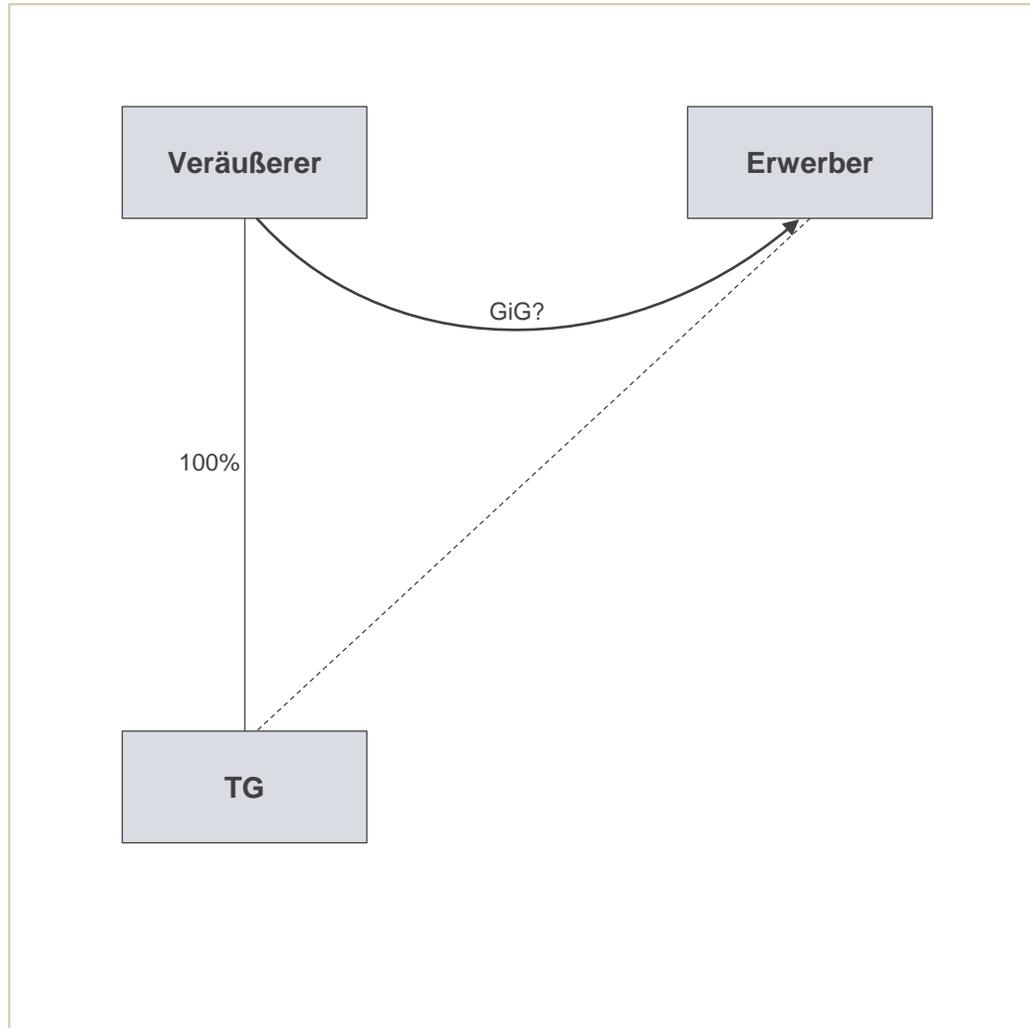
UMSATZSTEUERLICHE BEHANDLUNG VON TRANSAKTIONEN UND UMSTRUKTURIERUNGEN

Umsatzsteuerliche Behandlung von Anteilsveräußerungen



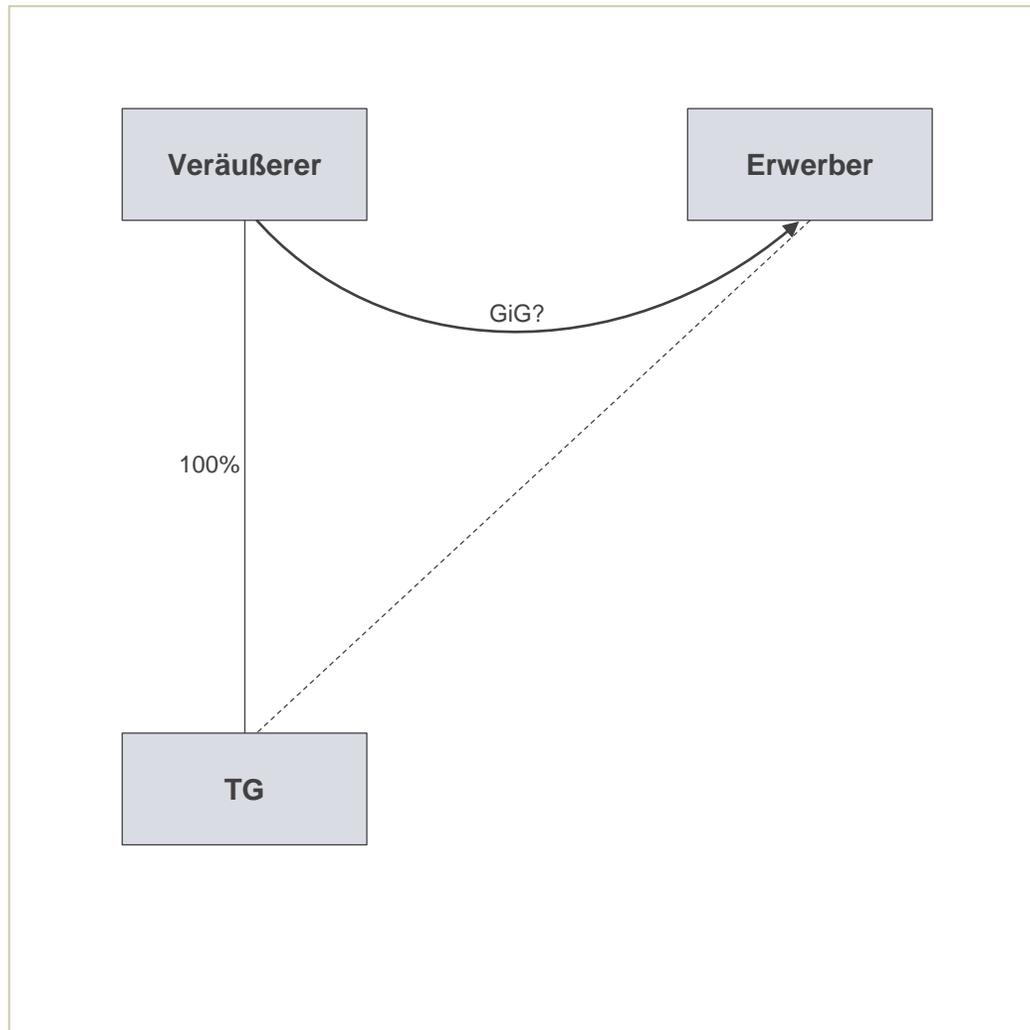
- Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 UStG
- Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S.v. § 1 Abs. 1a UStG
- Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG / Option nach § 9 UStG

Anteilsveräußerung als Geschäftsveräußerung im Ganzen (1/2)



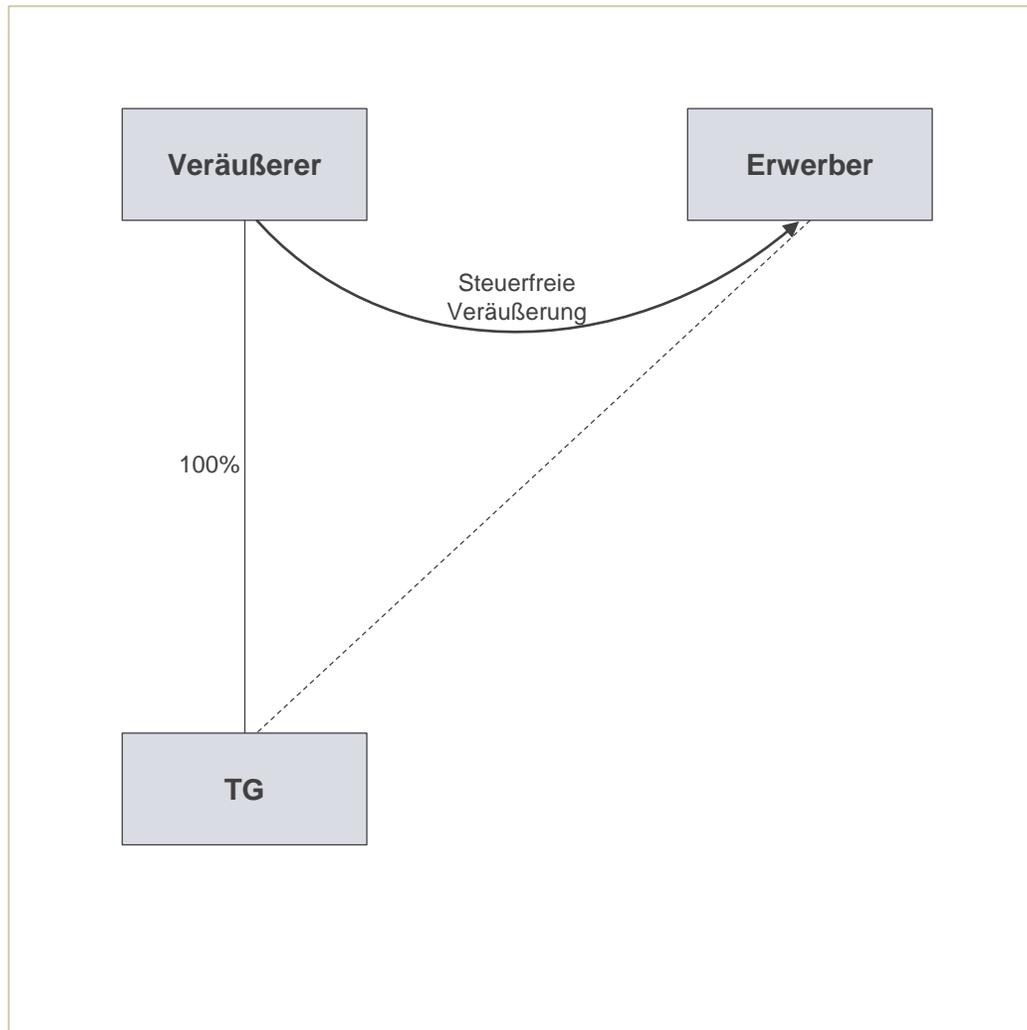
- BFH, Urt. v. 27. September 2011 – V R 38/09
 - Übertragung von 100% der Anteile ist eine Geschäftsveräußerung im Ganzen
- EuGH, Urt. v. 30. Mai 2013 – C-651/11 – X
 - Die Übertragung von 30% der Anteile an einer Gesellschaft, an die der Veräußerer entgeltliche Dienstleistungen erbracht hat, ist keine Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens
 - Sofern der Erwerber die unternehmerische Tätigkeit des Veräußerers übernimmt, kann es sich um eine Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens handeln

Anteilsveräußerung als Geschäftsveräußerung im Ganzen (2/2)



- BFH, Urt. v. 18. September 2019 – XI R 33/18
 - Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen ist gegeben, wenn (i) 100% der Anteile übertragen werden, (ii) die veräußerte Gesellschaft Organgesellschaft des Veräußerers ist, und (iii) der Erwerber mit der Gesellschaft eine Organschaft begründet

Anteilsveräußerung als umsatzsteuerfreier Umsatz



- Sofern die Anteilsveräußerung steuerbar ist, ist sie nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG umsatzsteuerfrei
- Möglichkeit der Option nach § 9 Abs. 1 UStG, sofern der Erwerber Unternehmer ist
- (P): Wirtschaftliche Akzeptanz der Option
 - Vorsteuerabzug des Erwerbers ungewiss
 - Risiko von Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG bei steuerfreier Weiterveräußerung innerhalb von fünfjährigem Berichtigungszeitraum

Umsatzsteuerliche Behandlung von Umstrukturierungen

- Umstrukturierungen sind, sofern sie nach den Regelungen des Umwandlungssteuerrechts erfolgen, regelmäßig eine Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S.v. § 1 Abs. 1a UStG und damit nicht steuerbar (so insbesondere Abspaltungen von (Teil-) Betrieben, Einbringungen von (Teil-) Betrieben und Verschmelzungen)
- Ausnahme z.B. bei Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG
- Formwechsel und Anwachsung umsatzsteuerlich kein Leistungstausch

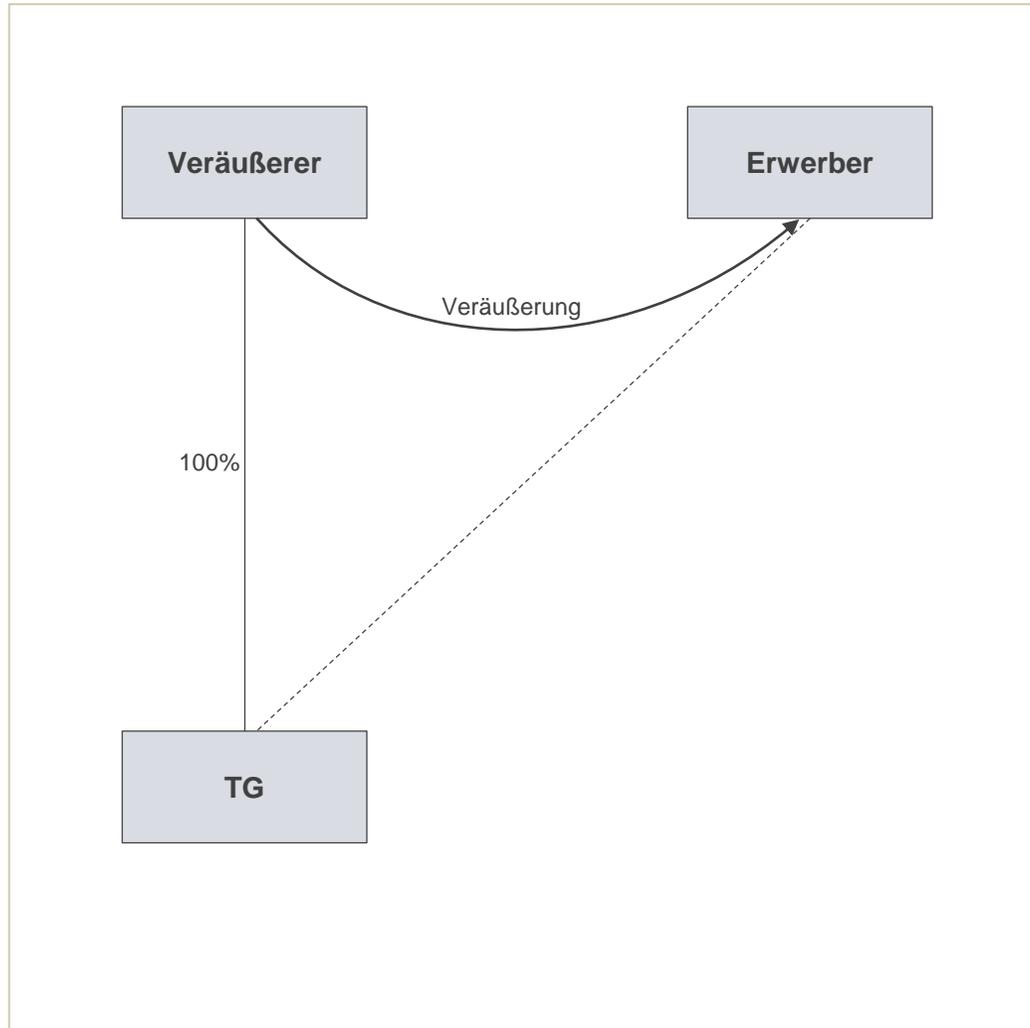
VORSTEURABZUG AUS TRANSAKTIONSKOSTEN

Umsatzsteuer auf Transaktionskosten

Ausgangspunkt

- Transaktionskosten, insbesondere Kosten für Berater, unterliegen der Umsatzsteuer
 - Sofern der Berater und der Leistungsempfänger ihren Sitz in Deutschland haben, schuldet der Berater die Umsatzsteuer (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG)
 - Sofern der Berater seinen Sitz im Ausland hat und der Leistungsempfänger Unternehmer mit Sitz in Deutschland ist, schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer (§ 13b Abs. 1 und 2 sowie Abs. 5 UStG)
 - Sofern der Berater seinen Sitz im Ausland hat und der Leistungsempfänger Nichtunternehmer ist, fällt ggf. ausländische Umsatzsteuer an

Anteilsveräußerung – Vorsteuerabzug des Veräußerers und des Erwerbers



- Veräußerer
 - Vorsteuerabzug grundsätzlich gegeben bei Geschäftsveräußerung im Ganzen
 - Kein Vorsteuerabzug bei steuerfreier Anteilsveräußerung
 - Ausnahme: Veräußerung ins Drittland, § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStG sowie bei Option zur Umsatzsteuer
- Erwerber
 - Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb, sofern Erbringung von steuerpflichtigen Dienstleistungen beabsichtigt ist
 - Vorsteuerabzug auch in Bezug auf Umsatzsteuer aufgrund von Option des Verkäufers; aber nach § 15a UStG

Schlussfolgerungen

- Sicherstellung von Unternehmereigenschaft der Beteiligten durch Erbringung von entgeltlichen Dienstleistungen
- Ggf. Erfüllung der Voraussetzungen von Geschäftsveräußerung bei Anteilsveräußerung
- Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Transaktionen oder Umstrukturierungen, die als Geschäftsveräußerungen im Ganzen anzusehen sind, sind entsprechend dem allgemeinen Vorsteuerschlüssel abzugsfähig
- Option des Verkäufers zur Umsatzsteuer i.d.R. nicht durchsetzbar
- Übertragung von Beratungsvertrag vor Abschluss von Beratung möglich / Prüfung des Leistungsbezugs für Unternehmen nötig
- Verschmelzung des Targets auf Akquisitionsgesellschaft möglich / Verschmelzung von Akquisitionsgesellschaft auf Target gefährdet ggf. den Vorsteuerabzug

AKTUELLE ENTWICKLUNGEN BEI DER UMSATZSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT

Voraussetzungen

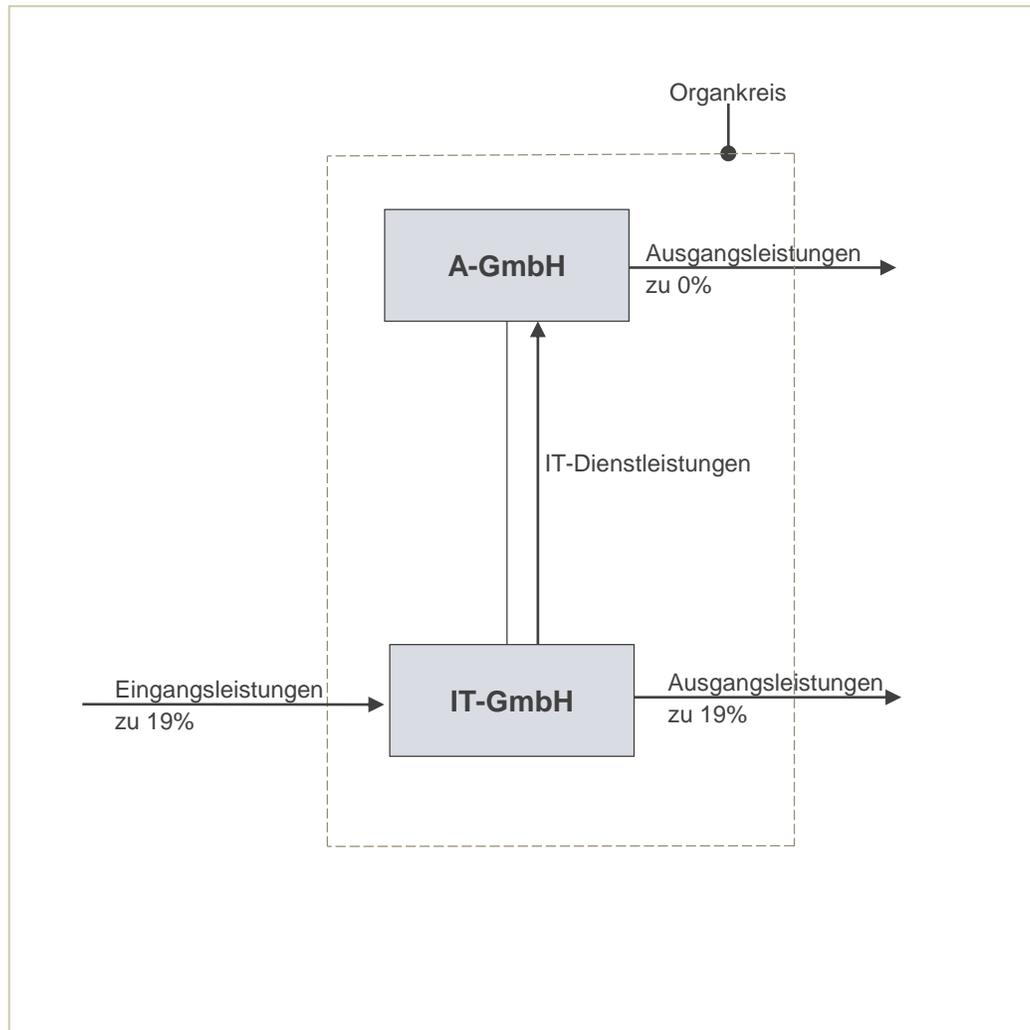
Eine umsatzsteuerliche Organschaft erfordert

- nach **§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG**, dass
 - eine juristische Person
 - nach dem Gesamtbild der Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert ist
- nach **Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL**, dass
 - rechtlich unabhängige Personen
 - durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind

Rechtsfolgen

- Organträger und Organgesellschaft(en) werden als ein Unternehmen behandelt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG und Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL)
- Der Organträger hat die umsatzsteuerlichen Pflichten der Organgesellschaft zu erfüllen
- Umsätze innerhalb des Organkreises sind nicht umsatzsteuerbar (Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis führen gleichwohl nicht zu einer Steuerschuld nach § 14c UStG)

Rechtsfolgen einer umsatzsteuerlichen Organschaft



Keine umsatzsteuerliche Organschaft:

- Die IT-Dienstleistungen der IT-GmbH gegenüber der A-GmbH und gegenüber Dritten unterliegen der Umsatzsteuer in Höhe von 19%
- Die A-GmbH hat keinen Vorsteuerabzug aus Leistungen der IT-GmbH
- Sowohl die A-GmbH als auch die IT-GmbH haben Umsatzsteuererklärungen einzureichen

Umsatzsteuerliche Organschaft besteht:

- Die IT-Dienstleistungen der IT-GmbH sind nicht steuerbar; Vermeidung von nicht abzugsfähiger Umsatzsteuer
- Die A-GmbH muss sowohl die eigenen Leistungen als auch die Leistungen der IT-GmbH erklären und kann den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen der IT-GmbH geltend machen

Personengesellschaften als Organgesellschaften

EuGH, Urt. v. 16. Juli 2015 – C-108/14 und C-109/14 – *Larentia + Minerva* und *Marenave Schiffahrt*

- Die Beschränkung in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, wonach **nur juristische Personen Organgesellschaften** sein können, **verstößt** grundsätzlich gegen Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL
- Die gilt nicht, wenn diese Beschränkung eine Maßnahme i.S.v. Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL ist, die zur Verhinderung von Missbrauch oder zur Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich oder geeignet ist

Personengesellschaften als Organgesellschaften

BFH, Urt. v. 5. Dezember 2015 (V R 25/13) und Urt. v. 19. Januar 2016 (XI R 38/12)

- Personengesellschaften können als Organgesellschaften in eine umsatzsteuerliche Organschaft einbezogen werden
- Der V. und der XI. Senat stellen allerdings unterschiedliche Anforderungen an die Einbeziehung:
 - **V. Senat:** Personengesellschaften sind nur dann taugliche Organgesellschaften, wenn neben dem Organträger nur Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt sind, die finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sind (Hintergrund: Einstimmigkeitsprinzip bei Personengesellschaften, § 709 BGB, § 119, § 161 HGB)
 - **XI. Senat:** Nur kapitalistisch strukturierte Personengesellschaften, d.h. Personengesellschaften, bei denen der persönlich haftende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist (beispielweise GmbH & Co. KG), können Organgesellschaften sein; es kommt nicht auf die finanzielle Eingliederung aller Gesellschafter der Personengesellschaft in das Unternehmen des Organträgers an

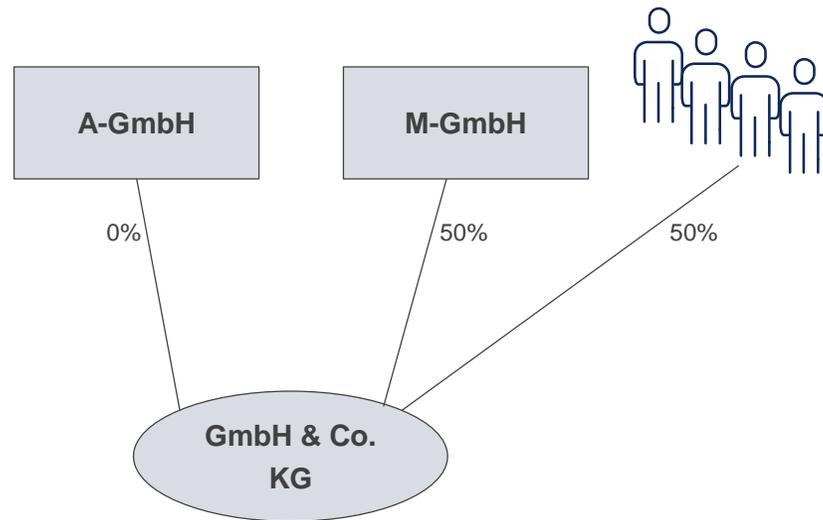
Personengesellschaften als Organgesellschaften

BMF, Schr. v. 26. Mai 2017

- Ab dem 1. Januar 2019 sind Personengesellschaft als Organgesellschaften in umsatzsteuerliche Organgesellschaften einzubeziehen, wenn neben dem Organträger nur Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt sind, die finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sind (= BMF folgt der Sichtweise des V. Senats)
- Wahlrecht zur Einbeziehung von Personengesellschaften vor dem 1. Januar 2019

EuGH, Urt v. 15. April 2021 – C-868/19 – *M-GmbH gegen Finanzamt für Körperschaften Berlin*

Gleiss Lutz



- An der GmbH & Co. KG waren neben der A-GmbH die M-GmbH und vier weitere Gesellschafter beteiligt
- In der Gesellschafterversammlung hatten alle Gesellschafter grundsätzlich eine Stimme (unabhängig von der Höhe der Pflichteinlage); die M-GmbH hatte sechs Stimmen
- Grundsätzlich wurden sämtliche Beschlüsse der KG mit einfacher Mehrheit gefasst
- Die GmbH & Co. KG ging – entgegen der Sichtweise der Finanzverwaltung – davon aus, dass sie in eine umsatzsteuerliche Organschaft mit der M-GmbH einbezogen sei

Leitsatz des EuGH

„**Art. 11 MwStSystRL** steht im Licht der Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität **einer nationalen Regelung entgegen, die die Möglichkeit für eine Personengesellschaft**, zusammen mit dem Unternehmen des Organträgers **eine als ein Mehrwertsteuerpflichtiger zu behandelnde Personengruppe** zu bilden, **davon abhängig macht**, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger **nur Personen sind, die in dieses Unternehmen finanziell eingegliedert** sind.“

Die anstehenden Entscheidungen des EuGH – Hintergrund

EuGH, Urt. v. 16. Juli 2015 – C-108/14 und C-109/14 – *Larentia + Minerva* und *Marenave Schiffahrt*

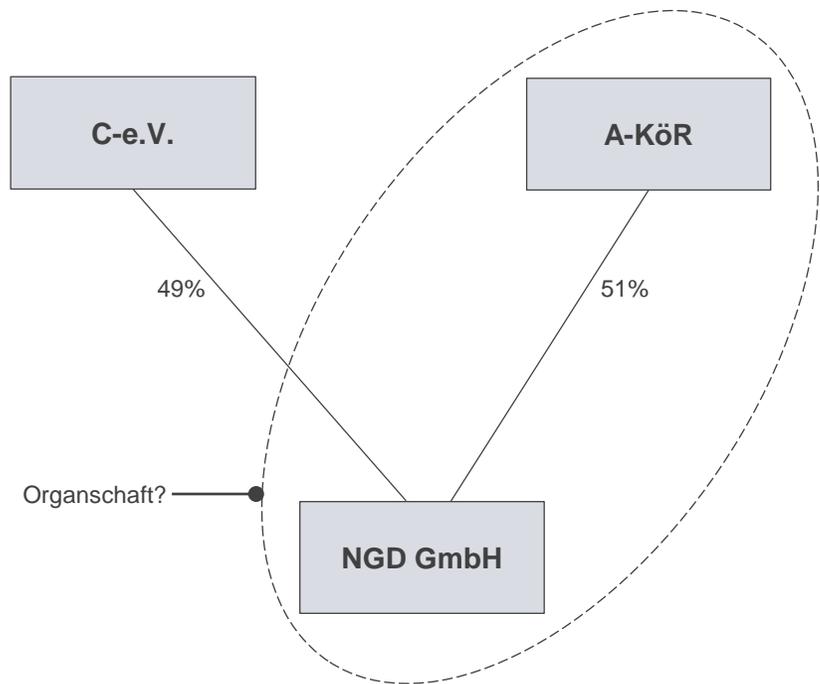
„Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 [...] ist dahin auszulegen, dass er **einer nationalen Regelung entgegensteht, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Gruppe von Personen zu bilden, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können, allein den Einheiten vorbehält, die [...] mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind, es sei denn**, dass diese beiden Anforderungen Maßnahmen darstellen, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet sind, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.“ (Leitsatz 2)

BFH, Urt. v. 2. Dezember 2015 – V R 14/15

„Daher können die Mitgliedstaaten das **Erfordernis der Rechtssicherheit** auch bei der ihnen obliegenden Präzisierung [...] des „konkreten Umfangs“ der erforderlichen Verbindungen berücksichtigen. **Dies rechtfertigt ein Abstellen auf eine Eingliederung mit Durchgriffsrechten, da sich hieraus die Organschaft als Zusammenfassung zu einem Steuerpflichtigen beim Organträger rechtssicher ergibt [...]. Damit wird dem Vereinfachungszweck der Zusammenfassung Rechnung getragen**, da Beurteilungsschwierigkeiten, die sich auf der Grundlage einer bloßen engen Verbindung, aus der sich aufgrund ihrer Präzisierungsbedürftigkeit keine verbindlichen Voraussetzungen ergeben, entfallen.“

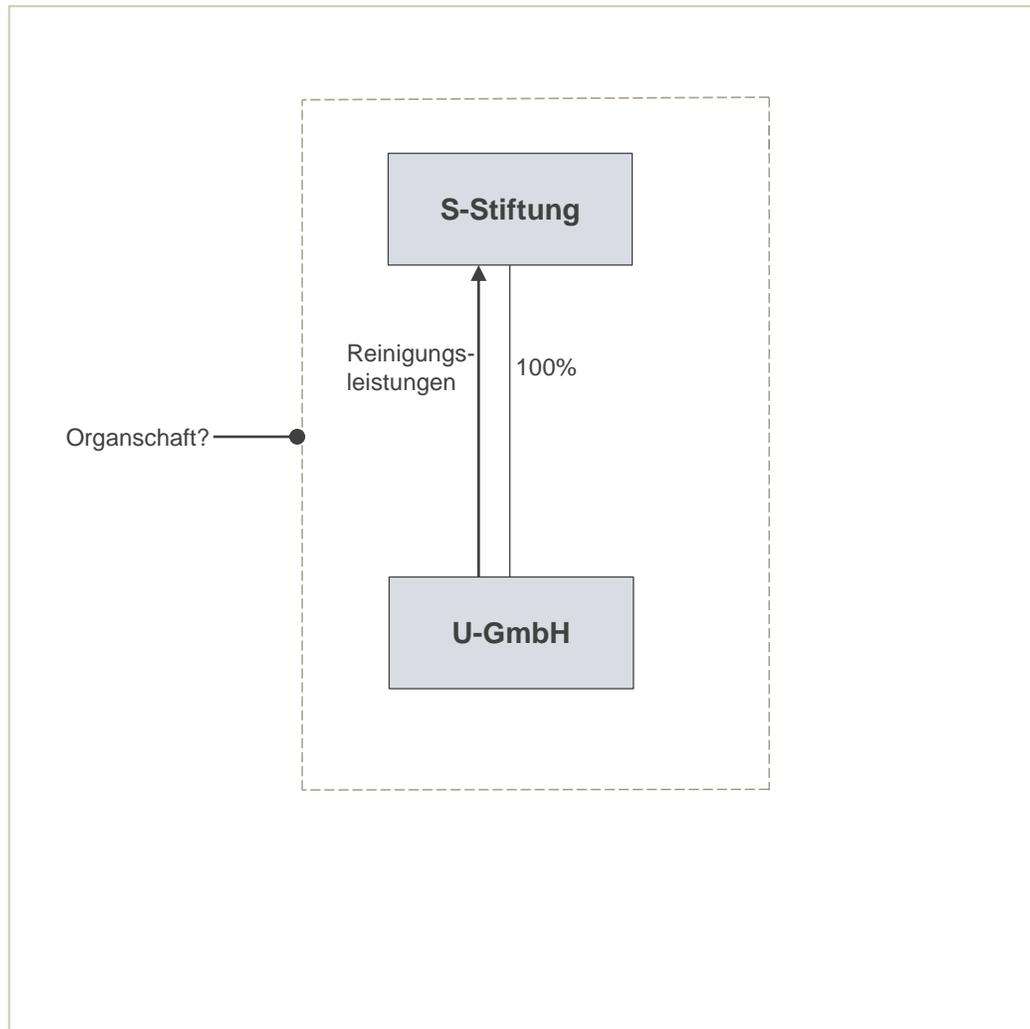
EuGH, Vorlageverfahren C-141/20 – *Finanzamt Kiel gegen Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*

Gleiss Lutz



- Die NGD war nach Ansicht des Finanzamts nicht finanziell in die A-KöR eingegliedert, weil die A-KöR aufgrund der Regelungen im Gesellschaftsvertrag der NGD nicht über die Mehrheit der Stimmrechte an der NGD verfügte
- Der BFH zweifelt, ob die Anforderungen nach deutschem Recht unionsrechtskonform sind und bittet den EuGH um weitere Klärung
- Schlussanträge der Generalanwältin *Medina v.* 13. Januar 2022 (verkürzt):
 - Art. 11 MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass die Bestimmung einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach nur das die Gruppe beherrschende Mitglied, das über die Mehrheit der Stimmrechte und eine Mehrheitsbeteiligung verfügt, als Steuerpflichtiger anzusehen ist

EuGH, Vorlageverfahren C-269/20 – *Finanzamt T gegen S*



- Die S-Stiftung ist Trägerin einer Universität sowie eines Klinikbetriebs
- Die U-GmbH erbrachte gegenüber der S-Stiftung entgeltliche Reinigungsdienstleistungen auch in Bezug auf Flächen, die die S-Stiftung nichtunternehmerisch nutzt
- Die S-Stiftung ging von nicht steuerbaren Innenumsätzen aus; das Finanzamt T ging von einer unentgeltlichen Wertabgabe aus
- Schlussanträge der Generalanwältin *Medina v.* 27. Januar 2022 (verkürzt):
 - Organschaft ist selbst Steuerpflichtiger; die Regelungen der MwStSystRL stehen einer nationalen Regelung entgegen, wonach nur die herrschende Gesellschaft Steuerpflichtiger ist

VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT