

**68. Düsseldorfer Steuerfachtagung
13. Februar 2017**

Umsatzsteuer: Quo Vadis ?

- 1. Beratungsrisiko Umsatzsteuerliche Organschaft mit Personengesellschaften**
- 2. Vorsteuerabzug bei Holdings – Entwicklung in die richtige Richtung?**

Referent: Jürgen Sievert

Kommentator: Hermann-Josef Bross

1. Beratungsrisiko Umsatzsteuerliche Organschaft mit Personengesellschaften

1.1 Ausgangssituation: Rechtsgrundlagen und strittige Punkte

Die umsatzsteuerliche Organschaft hat in der Praxis eine große praktische Bedeutung, da diese beispielsweise unmittelbare Auswirkungen auf die Rechnungsstellung (mit oder ohne Umsatzsteuer), den Anspruch auf die Berechtigung zum Vorsteuerabzug und die Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung hat.

Die Frage, ob eine umsatzsteuerliche Organschaft in Deutschland besteht, ist eine besondere Herausforderung für jeden Steuerpflichtigen und seinen steuerlichen Berater, da die Wirkungen der umsatzsteuerlichen Organschaft eintreten, sobald die geforderten Kriterien vorliegen. Ein Wahlrecht oder Antragsrecht für das (Nicht-)Bestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft gibt es derzeit in Deutschland nicht. Die Kriterien zur Bestimmung einer umsatzsteuerlichen Organschaft sind zur Zeit strittig und sowohl in der Rechtsprechung als auch bei der Finanzverwaltung in der Diskussion.

Die Rechtsgrundlagen für eine umsatzsteuerliche Organschaft mit Personengesellschaften sind abgebildet in Art. 11 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) sowie auf nationaler Ebene in § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S.1 des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG). Bereits im Vergleich der Rechtsgrundlagen in der MwStSystRL mit dem UStG ergeben sich Unterschiede in der Frage, wann eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht. Bei der Beurteilung, ob eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht, kann sich der Steuerpflichtige nicht direkt auf die Rechtsgrundlagen in der MwStSystRL berufen. Strittige Punkte im direkten Vergleich zwischen der MwStSystRL und dem UStG sind z.B., ob nur Unternehmer Mitglieder einer Organschaft sein können und, ob nur Juristische Personen in einer Organschaft als Organgesellschaft eingegliedert sein können. Weitere strittige Aspekte sind, ob die Gesellschaften in der Organschaft „nur“ eng mit einander verbunden sein müssen oder, ob ein Über- und Unterordnungsverhältnis zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft als "untergeordneter Person" bestehen muss. Die Diskussion über das Bestehen einer Organschaft dreht sich auch darum, ob mittels der Organschaft allein ein Instrument zur Verwaltungsvereinfachung bestehen sollte oder ob Aspekte bzgl. missbräuchlicher Gestaltungen zur Steuerhinterziehung eine Organschaft verbieten sollten.

1.2 Ausgangspunkt: EuGH-Vorgabe ("Larentia + Minerva" und "Marenave")

Aufgrund der Vorabentscheidungsersuchen des BFH¹ hatte der EuGH in den Urteilen "Larentia + Minerva" sowie "Marenave"² die folgenden Fragen zu entscheiden:

¹ Vorabentscheidungsersuchen des BFH (BFH-Beschlüsse Az. XI R 17/11, BFH/NV 2016, 1410 und XI R 38/12 jeweils vom 11.12.2013, BFH/NV 2016, 0706).

² EuGH-Urteile Az. C-108/14 und C-109/14 vom 16.07.2015, DStR 2015, 1673.

- Können nur juristische Personen Organgesellschaft sein?
- Ist eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung im Sinne eines Über- und Unterordnungsverhältnisses erforderlich?
- Sind die unionsrechtlichen Regelungen für den Steuerpflichtigen unmittelbar anwendbar?

Der EuGH kam in seinen Urteilen vom 16. Juli 2015³ zu dem Ergebnis, dass die unionsrechtliche Mehrwertsteuergruppenregelung grds. alle Personen umfasst und damit auch Personengesellschaften. Nach dem EuGH ist ein Ausschluss von Personengesellschaften als Organgesellschaften nur zur Verhinderung von Steuermisbrauch erforderlich und geeignet.

Zusätzlich kam der EuGH zu dem Ergebnis, dass kein Über- und Unterordnungsverhältnis erforderlich, sondern eine „enge Verbundenheit“ ausreichend ist.

Weiterhin führte der EuGH aus, dass die unionsrechtlichen Regelungen keine unmittelbare Wirkung für den Steuerpflichtigen entfalten. Dementsprechend ist nur eine richtlinienkonforme Auslegung möglich, so dass der Steuerpflichtige sich nicht direkt auf die unionsrechtlichen Organschaftsregelungen berufen kann.

1.3 Ausgangspunkt: Neuere BFH-Rechtsprechung (V. und XI. Senat)

Der V. Senat des BFH kommt, unter Berücksichtigung der o.g. Rechtsprechung des EuGH, in mehreren Urteilen vom 2. Dezember 2015⁴ zu den folgenden Ergebnissen:

Sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft müssen Unternehmer sein. Eine Organschaft mit Nichtunternehmern ist nicht möglich.

Der Gesetzeswortlaut des UStG erfordert die Eingliederung einer juristischen Person in das Unternehmen des Organträgers. Eine jPdöR kann nur dann Organträger sein, wenn und soweit sie unternehmerisch tätig ist. Das Erfordernis der Unternehmereigenschaft ist laut BFH zur Verhinderung von Steuermisbrauch erforderlich wie auch geeignet.

Der EuGH hat in dem Vertragsverletzungsverfahren gegen Irland ausgeführt, dass grundsätzlich auch nichtsteuerpflichtige Personen in eine Organschaft einbezogen werden können. Sollte die Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen zu Missbräuchen führen können, seien die Mitgliedstaaten zur Schaffung von Sondermaßnahmen berechtigt. Ebenso wie die bloße Aufspaltung kann auch die Zusammenfassung zu einem Steuerpflichtigen für sich genommen als missbräuchlich anzusehen sein, wenn

³ EuGH-Urteile Az. C-108/14 und C-109/14 vom 16.07.2015, a.a.O.

⁴ BFH, Urteile v. 2.12.2015 (V R 67/14, BFH/NV 2016, 511; V R 15/14, BFH/NV 2016, 506; V R 25/13, BFH/NV 2016, 500).

die Zusammenfassung insbesondere dazu dient, in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen.

Eine Organschaft zwischen Schwestergesellschaften ist nicht möglich.

Der Gesetzeswortlaut des UStG erfordert, dass eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist.

Der V. Senat hält an dem Erfordernis des finanziellen und organisatorischen Über- und Unterordnungsverhältnisses fest und verneint eine finanzielle Eingliederung der einen in die andere Schwestergesellschaft bei einer Beteiligung mehrerer Gesellschafter an zwei Schwestergesellschaften.

Eine eigene Mehrheitsbeteiligung ist erforderlich, um den Organträger zu bestimmen, da sich die mit der Organschaft verbundene Verlagerung der Steuerschuld auf den Organträger finanziell belastend auswirken kann.

Die familiäre Verbundenheit mehrerer Gesellschafter führt nicht zur Zusammenrechnung eines mehreren Gesellschaftern zustehenden Anteilsbesitzes.

Bei einer Beteiligung mehrerer Gesellschafter an zwei Schwestergesellschaften ist nicht rechtssicher bestimmbar, unter welchen Voraussetzungen der Beteiligungsbesitz der Gesellschafter zusammengerechnet werden kann, um eine finanzielle Eingliederung der einen in die andere Schwestergesellschaft zu begründen.

Demnach scheint ein Über-/Unterordnungsverhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft für den V. Senat des BFH aus Gründen der Vermeidung von Steuermisbrauch (auch für die organisatorische Eingliederung) weiterhin notwendig zu sein.

Gegen die Anforderung der organisatorischen Eingliederung und die in diesem Zusammenhang ergangene BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung (Durchgriffsmöglichkeiten) bestehen auch unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils Larentia + Minerva und Marenave keine Bedenken in unionsrechtlicher Hinsicht.

Personengesellschaften als Organgesellschaft

Der Gesetzeswortlaut des UStG schließt Personengesellschaften als Organgesellschaft aus, da hier das Erfordernis einer juristischen Person formuliert ist.

Entgegen bisheriger Rechtsprechung lässt der V. Senat nunmehr teilweise eine Organschaft auch mit Tochterpersonengesellschaften zu

Gemäß teleologischer Erweiterung lässt der V. Senat eine Personengesellschaft ausnahmsweise als Organgesellschaft zu, wenn die Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die finanziell in den Organträger eingegliedert sind. Voraussetzung ist mithin, dass Gesellschafter der Personengesellschaft nur der Organträger und andere vom Organträger finanziell beherrschte Gesellschaften sind.

Solche Verhältnisse lassen auf eine unmittelbare finanzielle Eingliederung in den Organträger schließen

Aus der finanziellen Eingliederung kann auch auf die organisatorische Eingliederung geschlossen werden, denn sind die Mitgesellschafter bei der Personengesellschaft finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert, ist das bei der Personengesellschaft grundsätzlich bestehende Einstimmigkeitserfordernis allgemein ungeeignet, einer Willensdurchsetzung des Organträgers bei der Organgesellschaft entgegenzustehen.

Der V. Senat des BFH vertritt die Auffassung, dass weiter daran festzuhalten sei, dass der Organträger über die Mehrheit der Stimmrechte bei der Organgesellschaft verfügen muss und dass zudem im Regelfall eine personelle Verflechtung über die Geschäftsführung der Organgesellschaft bestehen muss.

Der XI. Senat des BFH kommt in seinem Urteil vom 19. Januar 2016⁵ zu dem Ergebnis, dass eine Personengesellschaft zumindest dann Organgesellschaft sein kann, wenn es sich um eine GmbH & Co. KG handelt (Argument: kapitalistische Struktur und weitgehende Gleichstellung der GmbH & Co. KG mit einer Kapitalgesellschaft).

§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG kann richtlinienkonform dahingehend ausgelegt werden, dass der Begriff "juristische Person" auch eine GmbH & Co. KG umfasst.

Ob das weitere Erfordernis des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG, dass die Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein muss, mit Unionsrecht vereinbar ist, ließ der XI. Senat des BFH aufgrund fehlender tatsächlicher Feststellungen des FG offen.

Der XI. Senat betont, dass seine Auffassung zwar in der Begründung, nicht aber im Ergebnis von dem BFH-Urteil vom 02.12.2015, V R 25/13, abweicht. Der V. Senat geht aber neben dem Erfordernis, dass neben dem Organträger nur Unternehmer beteiligt sind, die finanziell in den Organträger eingegliedert sind, ebenfalls davon aus, dass eine GmbH & Co. KG – um die es auch im dortigen Verfahren ging – Organgesellschaft sein kann. Insoweit besteht Übereinstimmung zwischen den beiden Senaten.

In einem Folgeurteil des XI. Senats vom 1. Juni 2016⁶ bestätigt der Senat seine Ausführungen, dass eine GmbH & Co. KG Organgesellschaft sein kann.

Dabei kann seines Erachtens auch das Halten von 98% zu einer Eingliederung einer Personengesellschaft führen. Im Gegensatz dazu hatte der V. Senat das Halten von 100% für das Erfordernis der Eingliederung gefordert.

⁵ BFH vom 19.01.2016 XI R 38/12, BFH/NV 2016, 706.

⁶ BFH-Urteil vom 1.06.2016 XIR 17/11, BFH/NV 2016, 1410.

1.4 Ausgangspunkt: OFD Frankfurt Rundverfügung v. 11.7.2016

Die Konsequenzen der BFH-Urteile wurden auf Bund-Länder-Ebene in einer Sitzung der Referatsleiter Umsatzsteuer erläutert (OFD Frankfurt, Rundverfügung vom 11.7.2016).

Ergebnis war, dass eine weitere Prüfung durch eine Arbeitsgruppe zur Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft erfolgen soll.

Die genannten Entscheidungen des BFH sind vorläufig grundsätzlich nicht über die entschiedenen Einzelfälle hinaus anzuwenden. Abweichend hiervon können sich Steuerpflichtige auf diese Urteile berufen, wenn die Organgesellschaft eine GmbH & Co. KG ist, an der neben dem Organträger nur Personen beteiligt sind, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind und alle betroffenen Steuerfestsetzungen noch änderbar sind.

Ein Vertrauensschutz nach § 176 AO für den Steuerpflichtigen wird nicht gewährt.

Die Berufung auf eine Organschaft mit einer Personengesellschaft kann dabei nur einheitlich für den Organträger und die GmbH & Co. KG erfolgen.

Für das Vorliegen einer Organschaft sind daneben eine finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung der GmbH & Co. KG in das Unternehmen des Organträgers erforderlich, die auch noch im Zeitpunkt der Berufung auf die Rechtsprechung gegeben sein müssen.

Für die Praxis ergeben sich aufgrund der OFD-Rundverfügung weiterhin Fragen. Fraglich ist z. B. ob die OFD-Rundverfügung auch in den anderen Bundesländern außerhalb Hessen gültig ist/ angewendet werden wird? Aufgrund der Bundestagswahl in 2017 stellt sich die Frage, ob ein geplantes BMF-Schreiben⁷ oder eine Gesetzesänderung noch zeitnah in 2017 geplant oder umgesetzt werden kann.

Spannend ist hierbei auch welche Übergangslösung seitens der Finanzverwaltung geplant wird und inwieweit der Gesetzgeber oder die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen den Schutz von § 176 AO verwehrt.

1.5 Grundfall mit GmbH & Co. KG und Abwandlungen

Die rechtssichere steuerliche Beratung ist auf der Grundlage der oben aufgeführten Rechtsgrundlagen, EuGH- und BFH-Rechtsprechung des V. und XI. Senats sowie der OFD-Rundverfügung derzeit nur in bestimmten Einzelfällen möglich.

Zur Verdeutlichung soll der folgende kurze Sachverhalt mit einer GmbH & Co. KG als Organgesellschaft diskutiert werden:

⁷ Entwurf eines BMF-Schreibens vom 12.12.2016 zur Anpassung des UStAE ist in der Diskussion mit den Verbänden.

Eine unternehmerisch tätige Holding ist als „Mutter“ alleinige Kommanditistin einer KG sowie alleinige Gesellschafterin der Komplementär-GmbH. Die Holding erbringt entgeltliche Dienstleistungen gegenüber der GmbH und der KG, so dass beide Beteiligungen im unternehmerischen Bereich der Holding anzusiedeln sind.

Die organisatorische, wirtschaftliche und finanzielle Eingliederung der Komplementär GmbH als auch der KG in die Holding wäre gegeben.

Aus Sicht des UStG wäre eine umsatzsteuerliche Organschaft mit allen genannten Gesellschaften nicht möglich, da laut Gesetz eine Organgesellschaft zwingend eine juristische Person sein muss.

Aus Sicht der MwStSysRL, der EuGH- und BFH-Rechtsprechung des V. und XI. Senats sowie der o.g. OFD-Rundverfügung dürfte davon auszugehen sein, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft mit allen genannten Gesellschaften möglich sein sollte.

1.5.1 Abwandlung: Holding ist kein Unternehmer

Im Gegensatz zum Grundfall erbringt die Holding keine entgeltlichen Dienstleistungen, weder gegenüber der Komplementär-GmbH noch der KG, so dass beide Beteiligungen nicht im unternehmerischen Bereich der Holding anzusiedeln sind.

Aus Sicht des UStG, der BFH-Rechtsprechung des V. und XI. Senats sowie der o.g. OFD-Rundverfügung wäre eine umsatzsteuerliche Organschaft mit allen genannten Gesellschaften nicht möglich, da nur ein Unternehmer Organträger sein kann (z.B. zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen oder Steuerhinterziehung).

Aus Sicht der MwStSysRL und wahrscheinlich auch des EuGH könnte davon auszugehen sein, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft mit allen genannten Gesellschaften möglich sein, wenn nur eine der beteiligten Gesellschaften ein Unternehmer ist.

1.5.2 Abwandlung: Entgeltliche Leistungen nur an KG

Im Gegensatz zum Grundfall erbringt die Holding entgeltliche Dienstleistungen nur gegenüber der KG und nicht gegenüber der Komplementär-GmbH, so dass nur die KG als Beteiligung im unternehmerischen Bereich der Holding anzusehen ist.

Aus Sicht der MwStSysRL könnte davon auszugehen sein, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft mit allen genannten Gesellschaften möglich sein sollte, wenn zumindest eine der beteiligten Gesellschaften ein Unternehmer ist.

Aus Sicht des EuGH ist nicht belegt, ob eine umsatzsteuerliche Organschaft mit allen genannten Gesellschaften möglich sein könnte. Dies wäre aber wahrscheinlich trotzdem möglich, soweit keine missbräuchlichen Gestaltung oder Steuerhinterziehung vorliegen würde.

Aus Sicht des UStG wäre eine umsatzsteuerliche Organschaft mit allen genannten Gesellschaften nicht möglich.

Aus Sicht der BFH-Rechtsprechung des V. und XI. Senats sowie der o.g. OFD-Rundverfügung wäre eine umsatzsteuerliche Organschaft mit allen Gesellschaften wohl nicht möglich. Wahrscheinlich würde aber einer umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen der Holding und der KG zugestimmt werden. Ebenfalls mit zu berücksichtigen ist hierbei auch die frühere BFH-Rechtsprechung des V. Senats vom 3. April 2004⁸, bei der ausgeführt wurde, dass nicht jede unentgeltliche Leistung automatisch zum Ausschluss einer Organschaft führt, sondern dass das Gesamtbild der Verhältnisse für die Eingliederung und damit eine Organschaft entscheidend ist.

1.5.3 Abwandlung: Mutter hält nur 98 % der Stimmrechte an der KG

Im Gegensatz zum Grundfall ist die Holding nicht alleinige Kommanditistin. Neben der Holding ist noch eine nicht verbundene GmbH (hier GmbH 2) Anteilseigner der KG mit 2 %.

Die organisatorische, wirtschaftliche und finanzielle Eingliederung sowie der Komplementär-GmbH als auch der KG in die Holding wäre gegeben.

Aus Sicht der MwStSysRL, könnte davon auszugehen sein, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft mit allen genannten Gesellschaften (Mutter, Komplementär-GmbH und KG) möglich sein könnte, wenn zumindest eine der beteiligten Gesellschaften ein Unternehmer ist.

Aus Sicht des EuGH ist nicht belegt, ob eine umsatzsteuerliche Organschaft mit allen genannten Gesellschaften (Mutter, Komplementär-GmbH und KG) möglich wäre. Dies wäre aber wahrscheinlich möglich, soweit keine missbräuchliche Gestaltung oder Steuerhinterziehung vorliegen würden.

Aus Sicht des UStG wäre eine umsatzsteuerliche Organschaft mit allen genannten Gesellschaften (Mutter, Komplementär-GmbH und KG) nicht möglich.

Aus Sicht der BFH-Rechtsprechung des V. Senats sowie der o.g. OFD-Rundverfügung wäre eine umsatzsteuerliche Organschaft mit allen genannten Gesellschaften (Mutter, Komplementär-GmbH und KG) wohl nicht möglich.

Aus Sicht der BFH-Rechtsprechung des XI. Senats wäre eine umsatzsteuerliche Organschaft mit allen genannten Gesellschaften (Mutter, Komplementär-GmbH und KG) wohl möglich.

⁸ BFH vom 03.04.2004 V R 63/01, BStBl. 2004 II, 434.

Bestehende Fragen für die Beratung

Für die steuerliche Beraterschaft und die Steuerpflichtigen stellen sich aufgrund der oben dargestellten Unsicherheiten eine Vielzahl von Fragen. Insbesondere zeigen die aktuelle Rechtsprechung und die Diskussionen in der steuerrechtlichen Literatur, dass nur bestimmte Einzelfälle rechtssicher beurteilt werden können und in den meisten Fällen in der Praxis Diskussionen zu erwarten sind.

Aufgrund der Schwierigkeiten in der Praxis rechtssichere Entscheidungen zu treffen, ist deshalb im Einzelfall zu prüfen, welche strategische Vorgehensweise zu präferieren ist. Dieses hängt unter anderem auch von der Risikobereitschaft des betroffenen Mandanten oder des Beraters ab (z.B. Abwarten des geplanten BMF-Schreibens, Vertrauen auf anhängige oder zukünftige Rechtsprechung, Lösen der eigenen Fälle im Klageverfahren). So stellt sich zudem für die Verbände und die Finanzverwaltung die Frage, inwieweit ein **Antragsverfahren für die umsatzsteuerliche Organschaft** ein verlässliches Modell für die tägliche Praxis in der Zukunft sein könnte.

Empfehlungen für die Beratung

Die derzeitigen gesellschaftlichen Strukturen sind zu prüfen und im Bedarfsfall (soweit wie möglich) mit der Finanzverwaltung abzustimmen.

Neue Organschaftsstrukturen sind möglich bzw. gemäß der nationalen Rechtsprechung als bereits eingetreten zu vermuten. Abhängig vom Einzelfall einer (nicht-) gewollten Organschaft sind die Strukturen in Unternehmensgruppen zu prüfen und ggfls. zu ändern.

2. Vorsteuerabzug bei Holdings – Entwicklung in die richtige Richtung?

Für das Recht auf Vorsteuerabzug in einer Unternehmensgruppe sind eine Vielzahl von Aspekten zu berücksichtigen. Bedeutende Aspekte sind hierbei u.a. die Art der Holding (Finanzholding versus unternehmerische Führungsholding), Bezug der Eingangsleistungen für das Unternehmen, direkter und unmittelbarer Zusammenhang von Eingangsleistungen mit Ausgangsleistungen versus nur mittelbarer oder nicht zuordenbarer Gesamttätigkeit des Unternehmens und die (zwingende) Verwendung von bestimmten Aufteilungsmaßstäben bei nicht vorhandenem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit bestimmten Ausgangsleistungen. Im Laufe der Zeit haben sich in der Rechtsprechung bestimmte Kriterien zum Vorsteuerabzug immer weiter fortentwickelt, so dass der Vorsteuerabzug in Unternehmensgruppen und eventuell vorhandene Vorsteueraufteilungsschlüssel regelmäßig zu prüfen sind. Weiterhin ist festzustellen, dass auch in diesem Bereich der Umsatzsteuer eine Vielzahl von Fragen für die alltägliche Praxis nicht rechtssicher geklärt sind. Im Folgenden wird auf die neuere EuGH-Rechtsprechung und die dazu ergangenen Folgeentscheidungen des V.

und XI. Senats des BFH eingegangen. Abschließend wird im Ausblick auf ein anhängiges Verfahren beim EuGH hingewiesen.

2.1 Ausgangssituation: EuGH Rechtsprechung

Der XI. Senat hatte mit zwei Beschlüssen⁹ die folgende Frage an den EuGH gerichtet: Nach welcher Berechnungsmethode ist der (anteilige) Vorsteuerabzug einer Holding aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Kapitalbeschaffung zum Erwerb von Anteilen an Tochtergesellschaften zu berechnen, wenn die Holding verschiedene steuerpflichtige Dienstleistungen gegenüber diesen Gesellschaften erbringt?

Das EuGH-Urteil vom 16. Juli 2015 bestätigte die ständige EuGH-Rechtsprechung und beinhaltet die folgenden Ergebnisse:

Erwerb, Halten und Veräußern von Gesellschaftsanteilen an sich können nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden, die den Inhaber zum Unternehmer machen. Etwas anderes gilt, wenn der Anteilseigner in die Verwaltung der Gesellschaft mittels entgeltlicher Leistungen eingreift.

Kapitalbeschaffungskosten stellen einen Teil der allgemeinen Aufwendungen einer Gesellschaft dar. Grundsätzlich besteht eine volle Vorsteuerabzugsberechtigung aus Kapitalbeschaffungskosten, sofern gegenüber sämtlichen Tochtergesellschaften entgeltliche (steuerpflichtige) Leistungen erbracht werden.

Wenn auch Beteiligungen gehalten werden, an die keine entgeltlichen Leistungen erbracht werden, ist eine Vorsteueraufteilung bei allgemeinen Aufwendungen notwendig.

Die Mitgliedstaaten haben in diesen Fällen einen geeigneten Schlüssel (ggf. Investitionsschlüssel, Umsatzschlüssel) festzulegen und zu verwenden.

2.2 Ausgangspunkt: Neuere BFH-Rechtsprechung (XI. Senat)

Am 19. Januar 2016 hat der BFH¹⁰ in einer Folgeentscheidung zu dem o.g. EuGH-Urteil entschieden, dass er grundsätzlich ebenfalls einen vollen Vorsteuerabzug im vorliegenden Fall sieht, da das Halten der Anteile an Tochtergesellschaften, an die Geschäftsführungsleistungen gegen Entgelt erbracht werden, Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit sei.

Zudem liege im Streitfall keine missbräuchliche Praxis vor, die einen Vorsteuerabzug dennoch versagen könnte.

⁹ BFH Beschluss vom 11.12.2013, XI R 17/11 (C-108/14 – Larentia + Minerva) sowie BFH-Beschluss vom 11.12.2013, XI R 38/12 (C-109/14 – Marenave), a.a.o.

¹⁰ BFH 19.1.2016, XI R 38/12 (Folgeentscheidung C-109/14 – Marenave).

Geschäftsführungsleistungen sind notwendig, um als Führungsholding die Tochtergesellschaften im Sinne einer Konzernstrategie steuern zu können. Die 20.000 € netto Geschäftsführungsvergütung pro Beteiligungsgesellschaft und Jahr können nicht als rein symbolisches Entgelt angesehen werden.

Gleichwohl schränkte der BFH den Vorsteueranspruch ein, da die Darlehensvergabe ebenfalls als wirtschaftliche Tätigkeit zu berücksichtigen sei.

Die Kapitalüberlassung an die Tochtergesellschaften und an die Kreditinstitute sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie steuerfrei sind.

Bei der Kapitalüberlassung handelt es sich bei der Holding in diesem Einzelfall nicht um Hilfsumsätze im Sinne von § 43 Nr. 3 UStDV, da die Kapitalüberlassung ein Teil der Haupttätigkeit der Holding sei (z.B. entsprechend der Satzung der Gesellschaft).

In einem weiteren Urteil vom 1. Juni 2016¹¹ bestätigte der XI. Senat seine Rechtsprechung.

Die Holding gilt als Unternehmer, wenn sie an alle ihre Tochtergesellschaften Leistungen gegen Entgelt erbringt.

Der BFH verneint damit den Ansatz der Finanzverwaltung, dass eine solche Holding auch einen nichtunternehmerischen Bereich haben könnte. Einzige denkbare Ausnahme wäre eine missbräuchliche Praxis. Im konkreten Fall hat der BFH eine solche aber abgelehnt. So dürfe insbesondere nicht aus der Höhe des Entgelts für die Dienstleistungen ein solcher Missbrauch abgeleitet werden.

Empfehlungen für die Praxis (Qualitative Merkmale prüfen):

Die Holding sollte entgeltliche steuerpflichtige Dienstleistungen gegenüber allen Beteiligungen erbringen, um einen vollen Vorsteuerabzug zu erreichen. Steuerfreie Umsätze führen zu einer Beschränkung des Vorsteuerabzuges. Dementsprechend ist u.a. auch der Unternehmenszweck der Holding in deren Satzung zu prüfen (Hilfsumsatz oder nicht).

Weitere Aspekte, die den vollen Vorsteuerabzug beeinflussen und berücksichtigt werden sollten, sind beispielsweise mögliche Optionen zur Steuerpflicht nach § 9 UStG bei steuerfreien Umsätzen (z.B. Darlehen), umsatzsteuerliche Organschaften oder nicht vorsteuerschädliche Umsätze im Drittland.

¹¹ BFH, Urteil vom 1.6.2016, XI R 17/11 (Folgeentscheidung C-109/14 und C-108/14 (Larentia + Minerva), a.a.o.

2.2.1 Grundfall analog BFH-Rechtsprechung (XI. Senat)

Zur Anschauung soll der folgende kurze Sachverhalt mit einer Holding und mehreren Beteiligungen diskutiert werden:

Eine AG als Holding ist alleinige Anteilseignerin von mehreren GmbH & Co. KG's.

Die Holding erbringt entgeltliche Dienstleistungen (z.B. Geschäftsführungstätigkeiten) gegenüber all ihren Beteiligungen, so dass sämtliche Beteiligungen im unternehmerischen Bereich der Holding anzusiedeln sind.

Die Eingangsleistungen mit Vorsteuern bei der Holding, welche an die Beteiligungen gegen Entgelt als Ausgangsleistung mit Umsatzsteuer weiterbelastet werden, sind direkt den jeweiligen Beteiligungen zuordenbar.

Die Ausgangsumsätze der Holding sowie der Beteiligungen sind nicht vorsteuerschädlich.

Aus Sicht des EuGH wäre ein vollständiger Vorsteuerabzug bei der Holding gegeben.

Aus Sicht der BFH-Rechtsprechung des V. und XI. Senats sowie der Finanzverwaltung dürfte davon auszugehen sein, dass ein vollständiger Vorsteuerabzug bei der Holding gegeben ist.

Einschränkend ist zu erwähnen, dass aus Sicht der BFH-Rechtsprechung des V. Senats zusätzlich noch bestimmte „quantitative Merkmale“ bei den Eingangs- und Ausgangsleistungen zu berücksichtigen sind (siehe unten Punkt 2.3).

2.2.2 Abwandlung: Unentgeltliche Ausgangsleistungen in Konzerngruppe

Genau wie im Grundfall erbringt die Holding Dienstleistungen (z.B. Geschäftsführungstätigkeiten) gegenüber all ihren Beteiligungen. Allerdings werden diese Dienstleistungen nicht gegenüber sämtlichen Beteiligungen gegen Entgelt erbracht. Dementsprechend wären grundsätzlich nicht sämtliche Beteiligungen im unternehmerischen Bereich der Holding anzusehen.

Aus derzeitiger Sicht des EuGH, der BFH-Rechtsprechung des V. und XI. Senats sowie der Finanzverwaltung dürfte davon auszugehen sein, dass ein vollständiger Vorsteuerabzug bei der Holding nicht gegeben ist.

Die direkt zuordenbaren Vorsteuer aus den Eingangsleistungen bei der Holding, die unentgeltlich an die Beteiligungen erbracht werden, wären grundsätzlich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Argumentativ könnte in diesem Zusammenhang für die Gewährung eines Vorsteuerabzugs auf den Aspekt der Einbeziehung strategischer Beteiligungen in die unternehmerische Sphäre der Holding, die Zuordnung von Eingangsleistungen in die Kosten der Gesamttätigkeit der Holding oder die Neutralität der Umsatzsteuer für Unternehmer verweisen werden.

Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang ein anhängiges Verfahren beim EuGH¹² (siehe auch unten Punkt 2.4). Der ungarische Oberste Gerichtshof ist der Ansicht, dass der EuGH noch nicht zur Frage entschieden hat, ob einer Holdinggesellschaft der Vorsteuerabzug zusteht, die aktiv in das Management ihrer Beteiligungen involviert ist und die gleichsam passiv durch die Nicht-Weiterbelastung der Kosten agiert.

2.3 Ausgangspunkt: Neuere BFH-Rechtsprechung (V. Senat)

Am 6. April 2016 hat der V. Senat des BFH¹³ in Folge zu dem o.g. EuGH-Urteil entschieden, dass die Holdinggesellschaft i.S. von Art. 9 MwStSystRL insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, wenn diese Eingriffe in die Verwaltung von Gesellschaften nimmt, an denen sie eine Beteiligung erworben hat. Die Eingriffe in die Verwaltung von Gesellschaften sei z.B. das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen oder technischen Dienstleistungen.

Allerdings habe die Klägerin nicht ausreichend dargelegt, dass bzw. welche der von ihr bezogenen Leistungen ausschließlich ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zuzuordnen sind. Nach Ansicht des V. Senats stehen die Kosten für die Einwerbung von Kapital in der im Streitfall vorliegenden Größenordnung nicht im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligungen an den Tochtergesellschaften, weil es des eingeworbenen Kapitals in dieser Größenordnung nicht bedurft hätte.

Der V. Senat ging deshalb davon aus, dass die Klägerin die Leistungen für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit verwendet haben musste.

Weiterhin besteht nach Ansicht des BFH ein krasses Missverhältnis zwischen den Umsätzen und den mehr als 40-fach höheren vorsteuerbelasteten Aufwendungen.

Wenn Leistungsbezüge sowohl für eine wirtschaftliche als auch für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden, ist eine Vorsteueraufteilung gemäß § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen.

Ob die Ausgangsumsatzsteuer den Vorsteuerabzug der Höhe nach begrenzt, musste vom V. Senat des BFH nicht entschieden werden

Empfehlungen für Praxis (Neben qualitativen, sind auch quantitative Merkmale zu prüfen):

Bei den Holdings ist ein Abgleich der Höhe der erzielten (steuerpflichtigen) nicht vorsteuerschädlichen Umsätze im Vergleich zu der Höhe der bezogenen Eingangsleistungen mit Vorsteuerbeträgen vorzunehmen.

¹² EuGH, Anhängiges Urteil C-28/16 (MVZ).

¹³ BFH Urteil vom 6.4.2016, V R 6/14, BFH/NV 2016, 1236 (Folgeentscheidung C-109/14 und C-108/14 (Larentia + Minerva)).

Der steuerliche Berater und seine Mandanten sollten auf der Grundlage der ermittelten quantitativen und qualitativen Merkmale ein „Risikoorientiertes Abschätzen“ ihrer Einzelfälle vornehmen und die dementsprechenden Prüfungen oder Umstellungen des Vorsteuerabzuges vornehmen.

Das „risikoorientierte“ Abschätzen kann dabei aufgrund unterschiedlicher Ansätze zu unterschiedlichen Umsetzungen führen. Zu empfehlen wäre beispielsweise eine bestmögliche Rechtsicherheit bei Einzelfällen durch eine regelmäßige Betrachtung (z.B. halb- oder ganzjährig) der o.g. Merkmale zu erzielen. Die quantitativen Merkmale könnten auf Basis der vorhandenen Zahlen bei der Budgetplanung oder des Vorjahres oder des aktuellen Jahres am Jahresende geprüft werden. Eine solche Prüfung sollte dokumentiert werden und könnte ggfls. der Finanzverwaltung bei der Einreichung der Umsatzsteuerklärung ebenfalls zur Information zur Verfügung gestellt werden. Nicht zu empfehlen wäre die o.g. Merkmale nicht regelmäßig zu prüfen und eventuelle Fragen der Betriebsprüfung abzuwarten.

2.3.1 Grundfall analog BFH-Rechtsprechung (V. Senat)

Eine AG als Holding ist alleinige Anteilseignerin von mehreren GmbH & Co. KG's.

Die Holding erbringt entgeltliche Dienstleistungen (z.B. Geschäftsführungstätigkeiten) gegenüber all ihren Beteiligungen, so dass sämtliche Beteiligungen im unternehmerischen Bereich der Holding anzusehen sind.

Die Eingangsleistungen (z.B. Beratungsleistungen) mit Vorsteuern bei der Holding, welche an die Beteiligungen gegen Entgelt als Ausgangsleistung mit Umsatzsteuer weiterbelastet werden, sind direkt den jeweiligen Beteiligungen zuzuordnen.

Als quantitative Komponente beträgt die Vorsteuer der später weiterbelasteten Eingangsleistungen bei der Holding 2.000.000 €.

Als quantitative Komponente beträgt die Umsatzsteuer der weiterbelasteten Ausgangsleistungen bei der Holding 2.020.000 €.

Die Ausgangsumsätze der Holding sowie der Beteiligungen sind nicht vorsteuerschädlich.

Aus Sicht des EuGH wäre ein vollständiger Vorsteuerabzug bei der Holding gegeben.

Aus Sicht der BFH-Rechtsprechung des V. und XI. Senats sowie der Finanzverwaltung dürfte davon auszugehen sein, dass ein vollständiger Vorsteuerabzug bei der Holding gegeben ist.

2.3.2 Abwandlung: Art und Höhe der Ausgangsleistungen

Im Gegensatz zum Grundfall, sollen bei der Abwandlung die Art und die Höhe der weiterbelasteten Eingangsleistungen als Ausgangsleistungen der Holding variiert werden.

Bei der Abwandlung der Art der weiterbelasteten Eingangsleistungen sollen nun neben der Weiterbelastung von Beratungsleistungen, z.B. der Einkauf und Weiterverkauf von Büroartikeln sowie von Reinigungsleistungen (Büroreinigung) hinzukommen. Hierbei sollte der Schwerpunkt bei den Reinigungsleistungen liegen.

Bei der Abwandlung der Höhe der weiterbelasteten Eingangsleistungen sollen nun die Vorsteuern der später weiterbelasteten Eingangsleistungen (Beratungs- und Reinigungsleistungen sowie Büroartikel) bei der Holding einen Betrag i.H.v. 2.000.000 € - analog dem Grundfall - ergeben.

Im Gegensatz zum Grundfall beträgt die Umsatzsteuer der weiterbelasteten Eingangsleistungen bei der Holding nur 100.000 €.

Aus der derzeitigen Sicht des EuGH und des XI. Senats des BFH wäre ein vollständiger Vorsteuerabzug bei der Holding wahrscheinlich gegeben, soweit keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt.

Aus Sicht der BFH-Rechtsprechung des V. Senats sowie der Finanzverwaltung ist nicht auszuschließen, dass der vollständige Vorsteuerabzug bei der Holding diskutiert werden würde. Eventuell würde versucht werden, den Abzug der genannten Vorsteuern der Holding zu begrenzen auf die Höhe der Umsatzsteuer (hier 100.000 €).

2.4 Ausblick und weiterhin offene Fragen

Abschließend ist auf ein anhängiges Urteil beim EuGH¹⁴ hinzuweisen, welches die oben genannten Kriterien für einen vollständigen Vorsteuerabzug beeinflussen oder ergänzen könnte. Der ungarische Oberste Gerichtshof ist der Ansicht, dass der EuGH noch nicht zur Frage entschieden hat, ob einer Holdinggesellschaft der Vorsteuerabzug zusteht, die aktiv in das Management ihrer Beteiligungen involviert ist und die gleichsam passiv durch die Nicht-Weiterbelastung der Kosten agiert.

Dem EuGH wurden dabei aus Ungarn die folgenden Fragen zur Entscheidung vorgelegt:

Ist eine „aktive“ Holding, die Dienstleistungen ohne Entgelt gegenüber Ihren Tochtergesellschaften erbringt, hinsichtlich dieser Dienstleistungen ein Mehrwertsteuerpflichtiger?

¹⁴ EuGH, Anhängiges Urteil C-28/16 (MVZ).

Wenn ja, ist ein Vorsteuerabzug zu gewähren für Eingangsleistungen, die unmittelbar mit mehrwertsteuerpflichtigen Tätigkeiten einzelner Tochtergesellschaften im Zusammenhang stehen?

Wenn ja, ist ein Vorsteuerabzug zu gewähren für Eingangsleistungen, die dem Interesse der gesamten Unternehmensgruppe dienen?

Ergeben sich andere Antworten, wenn die aktive Holding die Eingangsleistungen als vermittelte Dienstleistungen weiterberechnet?

Weiterhin offene Fragen:

Aufgrund der o.g. Rechtsprechung bestehen weiterhin offene Fragen in diesem Bereich für den Steuerpflichtigen und seinen steuerlichen Berater.

Die qualitativen Merkmale für den Vorsteuerabzug bei Holdings sind weiterhin nicht eindeutig in allen Fällen geklärt. Gleichwohl ist dieser Bereich im Vergleich mit den folgenden Bereichen nun eindeutiger bestimmbar, so dass im Einzelfall „nutzbare“ Kriterien für eine steuerliche Beratung vorliegen.

Die quantitativen Merkmale für den Vorsteuerabzug bei Holdings sowie die Verwendung von objektiven oder subjektiven geeigneten Aufteilungsschlüssel für Vorsteuerbeträge (Investitionsschlüssel; Betriebswirtschaftliche Größen; Umsatzschlüssel) sind weiterhin in der Diskussion und werden zu weiteren Einzelfallentscheidungen in der Rechtsprechung führen. Eine steuerliche Beratung inwieweit vorliegende quantitative Merkmale einen vollständigen Vorsteuerabzug zulassen oder einschränken werden, wird weiterhin im Einzelfall schwierig zu bestimmen sein. Ein bestmögliches „Herantasten“ in eventuell möglicher (Vorab-) Information an bzw. Abstimmung mit der jeweiligen Finanzverwaltung könnte im jeweiligen Einzelfall zu empfehlen sein.

Fazit:

Die Frage „Quo Vadis“ ist auch bei diesen Bereichen der Umsatzsteuer weiterhin berechtigt und unterstreicht wieder einmal den „unglücklichen“ Befund, dass ein Vorsteuerabzug oder eine Neutralität der Umsatzsteuer für den Steuerpflichtigen weiterhin nicht selbstverständlich ist. Die Umsatzsteuer ist weiterhin kein „durchlaufender Posten“ für die Unternehmen als nebensächliche Bilanzposition, sondern eine Prozesssteuer, die eine detaillierte Planung und Prüfung in den Unternehmen voraussetzt. Für den steuerlichen Berater gibt es die Hoffnung, dass mit weiterer Rechtsprechung und / oder Gesetzesänderungen in der Umsatzsteuer klarere Wege beschritten werden können.