

Newsletter Indirect Taxes

Anteilsverkauf sowie umsatzsteuerliche Organschaft im Fokus der Rechtsprechung

Der Themenkreis „umsatzsteuerliche Organschaft“ beschäftigt auch weiterhin sowohl betroffene Unternehmen als auch die nationale Finanzgerichtsbarkeit. Angesichts der aktuellen Rechtsprechung des BFH rückt – neben der nach wie vor diskutierten organisatorischen Eingliederung (siehe hierzu Newsletter 12/2008) – nunmehr auch das Kriterium der wirtschaftlichen Eingliederung immer stärker in den Fokus. Ebenso ist die umsatzsteuerliche Organschaft auf EU-Ebene derzeit ein Thema.

Der Anteilsverkauf sowie seine umsatzsteuerlichen Folgen waren Gegenstand des aktuellsten und mit Spannung erwarteten EuGH-Urteils in der Rechtssache „AB SKF“ (C 29/08) vom 29.10.2009.

EuGH: Vorsteuerabzugsrecht beim Anteilsverkauf

I. Sachverhalt und Vorlagefragen

Die schwedische Aktiengesellschaft AB SKF erbrachte gegenüber ihrer 100% Tochtergesellschaft entgeltliche Dienstleistungen (administrative Leistungen, Marketingleistungen). Im Zuge des Verkaufs sämtlicher Anteile an der Tochtergesellschaft nahm die Muttergesellschaft Beratungsleistungen in Anspruch.

Streitig war, ob

- die Veräußerung der Beteiligung eine steuerbare (wirtschaftliche) Tätigkeit darstellt;
- dieser Umsatz – im Falle einer Steuerbarkeit – steuerfrei ist;
- ein Vorsteuerabzugsrecht im Hinblick auf Eingangsleistungen besteht, die anlässlich des Anteilsverkaufs bezogen werden.

II. Entscheidung

Der EuGH beantwortete die Vorlagefragen wie folgt:

- Veräußert eine Muttergesellschaft 100% der Anteile an einer Tochtergesellschaft, an die sie steuerpflichtige Dienstleistungen erbracht hat, ist dies eine steuerbare/wirtschaftliche Tätigkeit.
- Nur soweit die Aktienveräußerung einer Geschäftsveräußerung im Ganzen gleichgestellt werden kann, stellt dieser Umsatz keine der Mehrwertsteuer unterliegende wirtschaftliche Tätigkeit dar (die Einführung und Ausgestaltung einer entsprechenden Regelung ist jedoch Sache der Mitgliedstaaten).
- Eine Anteilsveräußerung ist – sofern eine Steuerbarkeit gegeben ist – steuerfrei.



- Das Vorsteuerabzugsrecht im Hinblick auf Leistungen, die für Zwecke einer Aktienveräußerung bezogen wurden, besteht dann, wenn zwischen den mit den Eingangsleistungen verbundenen Ausgaben und der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht.

III. Stellungnahme

Für das deutsche Recht sind insbesondere die Ausführungen des EuGH zum Vorsteuerabzug von wesentlicher Bedeutung. Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 26.01.2007, Rz. 13) ist ein Vorsteuerabzug aus Aufwendungen, die mit der Veräußerung von Anteilen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, ausgeschlossen.

Zunächst wies der EuGH – im Gegensatz zur Auffassung des Generalanwalts und der deutschen Finanzverwaltungspraxis – darauf hin, dass ein Verkauf einer 100%-Beteiligung eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG sein kann.

Der EuGH stellt danach zwar im Einklang mit der nationalen Anwendungspraxis klar, dass der grundsätzlich steuerfreie Anteilsverkauf kein Vorsteuerabzugsrecht eröffnet. Darauf kommt es jedoch nach Ansicht des EuGH nur an, falls die entsprechende Eingangsleistung unmittelbar mit dem Anteilsverkauf in Zusammenhang steht, d.h. in den Verkaufspreis der Anteile eingeht.

Fehlt es an einem solchen Zusammenhang, weil die Kosten nicht in den Verkaufspreis der Anteile, sondern in die Preise der (steuerpflichtigen) Produkte der anteilsveräußernden Gesellschaft eingehen, muss ein Vorsteuerabzugsrecht zugelassen werden. Gleiches gilt (EuGH-Urteil 22.02.2001 „Abbey National“), falls die Aktienübertragung als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen beurteilt wird.

Im Ergebnis eröffnet das Urteil daher neue Gestaltungsalternativen zur Erlangung des Vorsteuerabzugsrechts bei „Share-Deals“.

BFH: Begründung und Beendigung der wirtschaftlichen Eingliederung einer Organgesellschaft in das Unternehmen eines Organträgers

I. Thema

Das Vorliegen/Nichtvorliegen der wirtschaftlichen Eingliederung einer Tochtergesellschaft in das Unternehmen ihrer Muttergesellschaft im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft war Gegenstand dreier aktueller Urteile des BFH (V R 30/06 vom 20.08.2009; V R 4/08 vom 18.06.2009 und V R 67/07 vom 29.01.2009).

II. Kernaussagen des BFH

Der BFH hat in den genannten Urteilen folgende Kernaussagen getroffen:

- Für die wirtschaftliche Eingliederung kommt es darauf an, dass zwischen der Organgesellschaft und dem Unternehmen des Organträgers ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang i.S.e. wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung – auch in verschiedenen Wirtschaftszweigen – besteht.

- Beruht die wirtschaftliche Eingliederung auf Leistungen des Organträgers gegenüber einer Organgesellschaft, müssen die Leistungen für die Begründung einer wirtschaftlichen Eingliederung entgeltlich erfolgen und für das Unternehmen der Organgesellschaft von mehr als nur unwesentlicher Bedeutung sein.
- Nicht ausreichend für eine wirtschaftliche Eingliederung ist/sind:
 - unentgeltliche Leistungen und Nutzungsüberlassungen des Organträgers an die Organgesellschaft;
 - Verlustübernahmen durch den Organträger;
 - unentgeltliche Materialbeistellungen durch den Organträger für eine von der Organgesellschaft an den Organträger erbrachte Leistung;
 - administrative und beratende Tätigkeiten des Organträgers für die Organgesellschaft, wenn diese für die Unternehmenstätigkeit der Organgesellschaft nicht wesentlich sind (z.B. Buchhaltung, Personalwesen, Lohn- und Gehaltsabrechnung sowie Steuerberatung).
- Die wirtschaftliche Eingliederung kann sich aus einer Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften ergeben.
- Sie endet im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, wenn für das verpachtete Betriebsgrundstück Zwangsverwaltung und Zwangsversteigerung angeordnet wird.

III. Stellungnahme

Die Urteile des BFH sind unserer Ansicht nach aus mehreren Gründen bemerkenswert.

- Zum einen rückt der BFH das Eingliederungsmerkmal der wirtschaftlichen Eingliederung als eigenständiges Kriterium für das Vorliegen einer Organschaft wieder verstärkt in den Fokus und widerspricht damit Stimmen in der Literatur, die das Kriterium als „überflüssig“ ansehen bzw. vertreten, dass die wirtschaftliche Eingliederung faktisch aus einer vorliegenden finanziellen und organisatorischen Eingliederung resultiert.
- Zum anderen ist die Klarstellung des BFH, dass ein entgeltlicher Leistungsaustausch zwischen Organträger und Organgesellschaft zur Begründung der wirtschaftlichen Eingliederung von mehr als nur unwesentlicher Bedeutung sein muss, ein wichtiger Aspekt für die Ausgestaltung von Leistungsbeziehungen bei Holdingstrukturen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung (Abschn. 18 Abs. 5 S. 3 UStR) muss bei einer wirtschaftlichen Eingliederung einer Beteiligungsgesellschaft in das Unternehmen eines Mehrheitsgesellschafters die Beteiligung im unternehmerischen Bereich gehalten werden. Hierfür ist regelmäßig ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen Mehrheitsgesellschaftler und Tochtergesellschaft erforderlich. Dem BFH folgend ist jedoch, um letztlich eine wirtschaftliche Eingliederung zu bejahen, nicht jede beliebige oder wirtschaftlich sinnvolle Leistung ausreichend. Das Kriterium der „Wesentlichkeit“ wird dem Finanzamt daher im Einzelfall substantiiert darzulegen sein.

BFH: Organisatorische Eingliederung ist nicht nur bei Personalunion in der Geschäftsführung möglich

I. Sachverhalt

Streitig war, ob die Klägerin an ihre Mehrheitsgesellschaftlerin steuerbare und steuerpflichtige Leistungen erbracht hatte. Kernfrage war hierbei das Bestehen oder Nichtbestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft.

II. Entscheidung

In seinem Urteil vom 20.08.2009 (VR 30/06) stellte der BFH fest, dass

- die organisatorische Eingliederung zwar in aller Regel die personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft voraussetzt.
- neben diesem Regelfall sich die organisatorische Eingliederung jedoch auch daraus ergeben kann, dass leitende Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind. Denn der Organträger kann über seine leitenden Mitarbeiter dieselben Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung der Organgesellschaft ausüben wie bei einer personellen Verflechtung über die Geschäftsführung von Organträger und Organgesellschaft.
- Leistungen der Organgesellschaft an den Organträger bei bestehender Organschaft auch dann als sogenannte Innenleistungen nichtsteuerbar sind, wenn der Organträger die Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke verwendet.

III. Stellungnahme

Obwohl er in der Sache nicht entscheiden musste/konnte, hat der BFH in diesem Urteil seine bisherige Rechtsprechung zur organisatorischen Eingliederung (siehe Urteile V R 26/06 vom 15.12.2007 und V R 26/06 vom 03.04.2008) erfreulicherweise präzisiert und relativiert. Rechtssicherheit für die Praxis bietet das Urteil insoweit, als der BFH erstmals feststellt, dass eine organisatorische Eingliederung auch dann vorliegen kann, wenn leitende Mitarbeiter des Organträgers die Geschäftsführung der Organgesellschaft übernehmen.

Vor dem Hintergrund der Argumentation des BFH bedarf es unseres Erachtens nicht einmal eines „leitenden“ Mitarbeiters auf Ebene des Organträgers. Vielmehr dürfte jeder Mitarbeiter genügen. Denn über das arbeitsvertragliche Weisungsrecht kann der Organträger im Innenverhältnis (und nur auf das kann es ankommen) sicherstellen, dass sein Mitarbeiter als Geschäftsführer der Organgesellschaft seinen Willen bei der Organgesellschaft durchsetzt.

Bemerkenswert an dem Urteil ist schließlich, dass der BFH für den Fall des Bestehens einer Organschaft „vorsorglich“ (Originalwortlaut) darauf hinweist, dass die Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen im Organkreis nicht von der Verwendung/Verwendungsabsicht der entsprechenden Umsätze abhängt. Zum nicht steuerbaren Organkreis-Leistungsverkehr gehören bei bestehender Organschaft alle Tätigkeitsbereiche von Organträger und Organgesellschaft, nicht nur die unternehmerischen Bereiche. Diese Ansicht ist in der deutschen Umsatzsteuerliteratur bis dato nicht unumstritten.

BFH: Vorsteuerabzug bei Wechsel des Organträgers

I. Sachverhalt

Eine Organgesellschaft bezog Leistungen. Zwischen Leistungsbezug und Übermittlung der entsprechenden Rechnungen wechselte der Organträger. Das Finanzamt versagte dem neuen Organträger den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen, da die Leistungen nicht für das Unternehmen des neuen Organträgers erbracht worden seien.

II. Entscheidung

Die Revision des neuen Organträgers hatte keinen Erfolg. In seiner Urteilsbegründung (XI R 84/07 vom 13.05.2009) stellt der BFH auf den Entstehungszeitpunkt des Vorsteuerabzugsrechts ab:

- Das Vorsteuerabzugsrecht entsteht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs.
- Zu diesem Zeitpunkt war der frühere Organträger umsatzsteuerlicher Leistungsempfänger und nicht der neue Organträger.
- Der Wechsel des Organträgers ändert nichts am Entstehungszeitpunkt des Vorsteuerabzugsrechts.
- Insbesondere geht das Vorsteuerabzugsrecht auch nicht auf den neuen Organträger über.
- Die Erteilung einer Rechnung hat grundsätzlich keinen Einfluss auf die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts, sondern dient lediglich dazu, dass der Leistungsempfänger sein bereits entstandenes Vorsteuerabzugsrecht ausüben kann.

Der BFH sieht durch diese Beurteilung auch den Neutralitätsgrundsatz nicht verletzt, da der frühere Organträger auch aus der später erteilten Rechnung sein Vorsteuerabzugsrecht ausüben kann. Die Zuordnung dieser Rechnung zum früheren Organträger ergibt sich aus dem Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung, der in der Rechnung anzugeben ist.

III. Stellungnahme

Der BFH orientiert sich in seiner Urteilsbegründung am Regelungsmechanismus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, die – eindeutiger und klarer als das nationale Recht – zwischen der Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug und der Ausübung dieses Rechts unterscheidet.

Der Besitz einer Rechnung ist damit nicht als Tatbestandsvoraussetzung für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts zu verstehen, sondern als eine Art „akzessorisches Ticket“ zur Ausübung dieses Rechts. Für die Frage, welches Steuersubjekt den Vorsteuerabzug geltend machen kann, stellt das Gericht einzig auf den Entstehungszeitpunkt ab.

Überzeugend sind die Ausführungen des BFH zudem in Hinblick auf die gerügte (mögliche) Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes. Denn dieser darf nicht so verstanden werden, dass unter vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen „in jedem Fall“ eine Vorsteuerentlastung zu erfolgen hat. Entlastet werden soll der Unternehmer (und nur dieser), der im Zeitpunkt des Leistungsbezugs die tatbestandlichen Voraussetzungen für das Entstehen des Vorsteuerabzugsrechts erfüllt. Dies war im Entscheidungsfall der frühere Organträger.

BFH: Keine „Mehrmütterorganschaft“ im Umsatzsteuerrecht

I. Sachverhalt

Eine GmbH setzte sich, u.a. mit Hinweis auf eine organschaftliche Eingliederung in mehrere Unternehmen, gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer durch das Finanzamt zur Wehr.

II. Entscheidung

Der BFH entschied (Urteil V R 3/08 vom 30.04.2009) im Hinblick auf das Nichtvorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft, dass die gewerbesteuerliche Möglichkeit der Eingliederung in mehrere Unternehmen (Mehrmütterorganschaft) nicht auf das Umsatzsteuerrecht übertragbar ist. Das ergibt sich schon aus der Rechtsfolge einer umsatzsteuerlichen Organschaft, wonach ein inländischer Organkreis als ein Unternehmen behandelt wird.

III. Stellungnahme

Das Urteil war so zu erwarten und hat klarstellenden Charakter. Wie das Gericht zutreffend ausführt, lässt sich eine Mehrmütterorganschaft schon mit Verweis auf den eindeutigen Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 3 UStG verneinen. Auch vor dem Hintergrund der Reformziele auf EU-Ebene (siehe nachfolgendem Abschnitt) ist die Ablehnung einer umsatzsteuerlichen Mehrmütterorganschaft denknotwendig geboten. Eine Mehrmütterorganschaft wäre auch im Hinblick auf die Eigenart des Umsatzsteuerrechts nicht praktikabel, da jeder Steuertatbestand und jede einzelne Berechtigung zum Vorsteuerabzug mehreren Organträgern anteilig zugerechnet werden müsste und hinsichtlich der Verwendung von Leistungsbezügen ansonsten auf die Verhältnisse mehrerer Organträger abgestellt werden müsste.

EU-Kommission: Maßnahmen zur Harmonisierung der Organschaftsregelungen

Die Europäische Kommission hat in einer Mitteilung ihren Standpunkt zu möglichen Neuregelungen für umsatzsteuerliche Organschaften („MwSt-Gruppen“) erläutert. Die Mitteilung enthält Leitlinien für eine EU-einheitliche Anwendung der Option zur Organschaft.

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie sieht derzeit in Art. 11 MwStSystRL ein Wahlrecht der Mitgliedstaaten zur Umsetzung einer Organschaftsregelung in das jeweilige nationale Recht vor. Ungeachtet des Wahrechts ist der Richtlinienwortlaut jedoch – was die Voraussetzungen der Organschaft betrifft – mehr als unbestimmt.

Wie die Kommission festgestellt hat, sind die Mitgliedstaaten zunehmend an der „Option zur Organschaft“ interessiert, was eine EU-Harmonisierung erforderlich macht. Inzwischen haben 17 Mitgliedstaaten Regelungen zur Organschaft in ihre innerstaatlichen Rechtsvorschriften implementiert. Im EU-Vergleich hat sich dabei herausgestellt, dass in Bezug auf die von den Mitgliedstaaten umgesetzten Regelungen erhebliche Unterschiede bestehen.

Insbesondere folgende Aspekte sollen im Zuge der EU-Harmonisierung der Organschaftsregelung umgesetzt werden:

- Ein Unternehmer soll gleichzeitig nur einem einzigen Organkreis angehören können.
- Die Organschaft („MwSt-Gruppe“) erhält als solche nur eine einzige USt-Identifikationsnummer.
- Einer Organschaft können nur Unternehmen oder feste Niederlassungen angehören, die in dem Mitgliedstaat, der eine Regelung für Organschaften eingeführt hat, ansässig sind.

- In den Mitgliedstaaten, die eine solche Regelung einführen, sollte die Möglichkeit, eine Organshaft zu bilden, jedoch allen Branchen offenstehen.
- Die finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Beziehungen müssen gleichzeitig bestehen.
- Das Vorsteuerabzugsrecht der Organshaft richtet sich nach den Umsätzen zwischen dem Organkreis als solchen und Dritten.

Redaktion und Kontakt

Dr. Eduard Forster
Tel: +49 (0)89 29036 8514
eforster@deloitte.de

Klaus Trejo
Tel: +49 (0)89 29036 8867
ktrejo@deloitte.de

Hinweis

Mit dem Newsletter „Indirect Taxes“ möchten wir Sie künftig in regelmäßigen Abständen über aktuelle und praxisrelevante Themen des Umsatzsteuer- und Zollrechts informieren.

Bitte schicken Sie eine E-Mail an Indirect-Taxes@deloitte.de, falls Sie diesen Newsletter nicht mehr erhalten wollen oder sich Ihre E-Mail-Adresse geändert hat.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, und/oder sein Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu und seiner Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

Über Deloitte

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen. Mit einem Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 140 Ländern verbindet Deloitte erstklassige Leistungen mit umfassender regionaler Marktcompetenz und verhilft so Kunden in aller Welt zum Erfolg. „To be the Standard of Excellence“ – für über 168.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Die Mitarbeiter von Deloitte haben sich einer Unternehmenskultur verpflichtet, die auf vier Grundwerten basiert: erstklassige Leistung, gegenseitige Unterstützung, absolute Integrität und kreatives Zusammenwirken. Sie arbeiten in einem Umfeld, das herausfordernde Aufgaben und umfassende Entwicklungsmöglichkeiten bietet und in dem jeder Mitarbeiter aktiv und verantwortungsvoll dazu beiträgt, dem Vertrauen von Kunden und Öffentlichkeit gerecht zu werden.