

Umsatzsteuer-News

Aktuelles rund um das Umsatzsteuerrecht

Ausgabe 05, Mai 2022

Inhalt

Vom Europäischen Gerichtshof	2
Zum Begriff der „festen Niederlassung“	
Nach einigen verwirrenden Äußerungen im vorjährigen Urteil „Titanium“ stellt der Europäische Gerichtshof (EuGH) klar: Der Unternehmer muss zur Annahme einer festen Niederlassung nicht unbedingt über eine eigene Ausstattung verfügen – und offenbar kommt es nicht auf eine eigene Entscheidungsgewalt der festen Niederlassung an.....	2
Aus der Finanzverwaltung.....	3
Zum sogenannten „Reemtsma“-Direktanspruch	
Der unionsrechtliche sogenannte „Reemtsma“-Anspruch sieht vor, dass ein Leistungsempfänger unter Umständen am leistenden Unternehmer vorbei einen Direktanspruch auf Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Steuer gegen die Finanzbehörde erheben kann. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat in einem Schreiben zu den Voraussetzungen Stellung genommen.....	3
Zum Vorsteuerabzug der Gesellschafter und Vorgründungsgesellschaften	
Bei der Gründung (vor allem) von Kapitalgesellschaften ist der Vorsteuerabzug aus Investitionen durch einen Gesellschafter oder eine Vorgründungsgesellschaft möglich, wenn ihnen die Tätigkeit der späteren Kapitalgesellschaft zugerechnet wird. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) befasst sich in seinem Schreiben mit unentgeltlichen Übertragungen von Investitionsgütern auf die spätere Kapitalgesellschaft. ...	5
Service	8
Ihre Ansprechpartner	8

Vom Europäischen Gerichtshof

Zum Begriff der „festen Niederlassung“

Nach einigen verwirrenden Äußerungen im vorjährigen Urteil „Titanium“ stellt der Europäische Gerichtshof (EuGH) klar: Der Unternehmer muss zur Annahme einer festen Niederlassung nicht unbedingt über eine eigene Ausstattung verfügen – und offenbar kommt es nicht auf eine eigene Entscheidungsgewalt der festen Niederlassung an.

Fundstellen:

EuGH C-333/20 „Berlin Chemie“, Urteil vom 7. April 2022;
C-931/19 „Titanium“, Urteil vom 3. Juni 2021;
C-260/95 „DFDS“, Urteil vom 20. Februar 1997;
BFH XI R 21/15, Beschluss vom 15. Februar 2017

Die Klägerin war die rumänische Tochtergesellschaft einer deutschen Gesellschaft, die im Pharmabereich tätig war und von einem (drittbetriebenen) Lager aus den rumänischen Markt belieferte. Die deutsche Gesellschaft war einzige Gesellschafterin und einzige Kundin der rumänischen Gesellschaft. Die Haupttätigkeit der rumänischen Gesellschaft bestand in der Managementberatung im Bereich der Öffentlichkeitsarbeit und Kommunikation sowie in Nebentätigkeiten des Großhandels mit pharmazeutischen Erzeugnissen. Tatsächlich wurden von der rumänischen Tochtergesellschaft Bestellungen von Kunden in Rumänien entgegengenommen und nach Deutschland weitergeleitet. Die rumänische Gesellschaft beteiligte sich nicht unmittelbar am Verkauf und an der Lieferung pharmazeutischer Erzeugnisse der deutschen Gesellschaft und ging keine Verpflichtungen im Namen der deutschen Gesellschaft gegenüber Dritten ein.

Dafür erhielt die rumänische Gesellschaft eine Aufwandsentschädigung (mit Aufschlag), die sie ohne Umsatzsteuer der deutschen Gesellschaft in Rechnung stellte – in der Annahme, dass ihre Leistungen in Deutschland steuerbar waren. Die rumänischen Finanzbehörden waren jedoch der Auffassung, dass die deutsche Gesellschaft die ihr von der rumänischen Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen in Rumänien empfangen habe. Dort habe die deutsche Gesellschaft über eine feste Niederlassung verfügt, weil sie ununterbrochen auf die technische und personelle Ausstattung der rumänischen Gesellschaft Zugriff gehabt habe. Daher erhoben sie entsprechend Mehrwertsteuer von der rumänischen Gesellschaft nach.

Wie der EuGH ausführte, muss eine feste Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine von der personellen und technischen Ausstattung her geeignete Struktur aufweisen. Zum einen könne es keine feste Niederlassung ohne eine erkennbare Struktur geben, die sich im Vorliegen personeller oder technischer Ausstattung zeigt. Zum anderen dürfe diese Struktur nicht nur punktuell bestehen. Zwar sei es möglich, dass eine Tochtergesellschaft die feste Niederlassung ihrer Muttergesellschaft darstelle, was aber nicht schon aus dem bloßen Besitz der Tochtergesellschaft im anderen Mitgliedsstaat folge.

Für die Annahme einer Struktur im oben angegebenen Sinne sei es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige über eine eigene personelle oder technische Ausstattung verfüge. Er müsse jedoch befugt sein, über diese personelle und technische Ausstattung in derselben Weise zu verfügen, als wäre sie seine eigene, beispielsweise auf der Grundlage von Dienstleistungs- oder Mietverträgen, durch die ihm diese Ausstattung zur Verfügung gestellt wird und die nicht kurzfristig gekündigt werden können. Andernfalls liefe das zum einen auf eine sehr enge Auslegung des Kriteriums der „personellen und technischen Ausstattung“ hinaus. Zum anderen trage eine solche Auslegung nicht zur Rechtssicherheit bei – womit der EuGH in diesem Zusammenhang offenbar meint, dass eine solche Auslegung de facto ein Wahlrecht für die Verlagerung der Besteuerung von Dienstleistungen von einem Mitgliedsstaat in einen anderen mit sich brächte. Zudem zeichne sich eine feste Niederlassung durch Beständigkeit und eine Struktur der angesprochenen Art aus – und nicht durch die Entscheidungen, die eine solche Struktur zu treffen befugt sei.

Im Ergebnis war der EuGH der Auffassung, dass keine feste Niederlassung der deutschen Gesellschaft in Rumänien bestehe. Bei einer juristischen Person, auch wenn sie nur einen einzigen Kunden habe, sei davon auszugehen, dass sie die ihr zur Verfügung stehende technische und personelle Ausstattung für ihren eigenen Bedarf einsetze. Die Leistungen der rumänischen Gesellschaft würden mit ihrer personellen und technischen Ausstattung erbracht und seien von den Leistungen der deutschen Gesellschaft an ihre Abnehmer zu unterscheiden. Dieselbe Ausstattung könne jedoch nicht gleichzeitig für die Erbringung und für den Empfang derselben Dienstleistungen verwendet werden. Die von der rumänischen Gesellschaft erbrachten Leistungen würden offenbar von der deutschen Gesellschaft empfangen, die ihre personelle und technische Ausstattung in Deutschland nutze, um Kaufverträge mit den Vertreibern ihrer pharmazeutischen Erzeugnisse in Rumänien abzuschließen und zu vollziehen. Nach alledem unterhalte die deutsche Gesellschaft in Rumänien keine Niederlassung.



Hinweis

Der unionsrechtliche Begriff der „festen Niederlassung“ entspricht in Deutschland dem Begriff der „umsatzsteuerlichen Betriebsstätte“.

Der EuGH bestätigt die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), wonach es nicht unter allen Umständen einer eigenen personellen und technischen Ausstattung bedarf – wobei im Falle einer fremden Ausstattung dem Steuerpflichtigen jedoch (aufgrund des Erfordernisses eines hinreichenden Grads an Beständigkeit der Niederlassung) eine vergleichbare Verfügungsgewalt über das Personal und die Sachmittel zustehen müsse. Diese Rechtsprechung hatte der EuGH im Urteil „Titanium“ durch die in verschiedene Richtungen interpretierbare Formulierung in Zweifel gezogen, dass eine in einem Mitgliedsstaat vermietete Immobilie keine feste Niederlassung darstelle, wenn der Eigentümer der Immobilie nicht über eigenes Personal für die Leistungsbewirkung im Zusammenhang mit der Vermietung verfügt. Ebenfalls durch das Urteil „Titanium“ waren Zweifel aufgekommen, ob nicht eine feste Niederlassung über eigene Entscheidungsgewalt verfügen müsse: Wie der EuGH mitteilte, sei „eine Immobilie, bei der keinerlei personelle Ausstattung vorhanden ist, die zu autonomem Handeln befähigt“, keine feste Niederlassung. Auch diese Zweifel scheinen nun vom Tisch: Eine feste Niederlassung zeichnet sich dem EuGH zufolge nicht durch die Entscheidungen aus, die sie zu treffen befugt ist.

Was die Frage angeht, unter welchen Voraussetzungen eine Tochtergesellschaft eine feste Niederlassung ihrer Mutter sein kann, steht fest, dass Leistungen auch nach Auffassung des EuGH keinen Looping über der festen Niederlassung drehen: Die Ausstattung, durch welche die Tochter ihre Leistungen erbringt, kann nicht zugleich die Ausstattung sein, welche die Leistungen für die Mutter empfängt. Außerdem erbrachte die rumänische Tochter (Dienst-)Leistungen an die deutsche Mutter, die von den Leistungen (Lieferungen) der deutschen Mutter verschieden waren. Überdies deutet der EuGH eine Vermutung an, dass eine juristische Person mit ihrer Ausstattung (auch mit der Mutter als alleinigem Kunden) zunächst einmal ihren eigenen Geschäften nachgeht.

Anders könnte das aber sein, wenn die Ausstattung (oder eventuell ein abgegrenzter Teil davon) weiter nichts verrichtet, als die Geschäfte der Mutter zu besorgen. Jedenfalls im Urteil in der Rechtssache „DFDS“ aus dem Jahr 1997 erbrachte eine (in ähnlicher Weise von ihrer Mutter beherrschte) britische Tochter offenbar keine anderen Leistungen an die Mutter, als deren Leistungen zu vermitteln. In anderen Worten: Besteht die Aufgabe der Tochter ausschließlich darin, für die Mutter hinter einem Schalter zu sitzen, wäre es eher denkbar, dass der EuGH die Tochter als feste Niederlassung anzusehen gesinnt ist. Schon weil das Urteil in der Rechtssache „DFDS“ bereits etwas älter ist und der EuGH bisher nicht wieder in derselben Weise entschieden hat, ist das aber nicht gesichert.

Aus der Finanzverwaltung

Zum sogenannten „Reemtsma“-Direktanspruch

Der unionsrechtliche sogenannte „Reemtsma“-Anspruch sieht vor, dass ein Leistungsempfänger unter Umständen am leistenden Unternehmer vorbei einen Direktanspruch auf Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Steuer gegen die Finanzbehörde erheben kann. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat in einem Schreiben zu den Voraussetzungen Stellung genommen.

Fundstellen:

BMF-Schreiben vom

12. April 2022;

EuGH C-35/05 „Reemtsma“, Urteil vom 15. März 2007

Wenn der leistende Unternehmer auf eine eigentlich steuerfreie oder im Inland nicht steuerbare Leistung irrtümlich Umsatzsteuer berechnet und die Steuer auch an das Finanzamt abgeführt hat, erfolgt die Korrektur des Vorgangs gewöhnlich im Verfahren zur Steuerberichtigung nach § 14c Abs. 1 UStG im Wege zweier Erstattungen: einer Erstattung durch den leistenden Unternehmer an den Leistungsempfänger und einer weiteren Erstattung der rechtsgrundlos gezahlten Steuer durch das Finanzamt an den leistenden Unternehmer.

Der (nach einem im Jahr 2007 veröffentlichten EuGH-Urteil benannte) „Reemtsma“-Anspruch, den das BMF in seinem Schreiben „Direktanspruch“ nennt, ist vor allem für Fälle gedacht, in denen ein solcher Fehler erst zutage tritt, nachdem der leistende Unternehmer (zum Beispiel infolge Insolvenz) als Schuldner ausgefallen ist. Dann ist der Leistungsempfänger mit der nicht als Vorsteuer abziehbaren Umsatzsteuer belastet, die er vom leistenden Unternehmer nicht zurückerhält. Zugleich ist aber das Finanzamt um die rechtsgrundlos gezahlte Steuer bereichert. Sowohl der EuGH als auch in seinem Gefolge der Bundesfinanzhof (BFH) haben hier unter bestimmten Voraussetzungen einen Direktanspruch des Leistungsempfängers gegen die Finanzbehörde zugelassen. Damit sollen der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Effektivitätsgrundsatz gewahrt werden (der letztere Grundsatz sieht vor, dass die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden darf).

Ein „Reemtsma“-Anspruch kommt dem BMF zufolge nur in Sachverhalten infrage, in denen tatsächlich eine Leistung erbracht wurde (in Anzahlungsfällen: in denen der leistende Unternehmer sie zweifelsfrei erbringen wollte). Hier nennt es – anscheinend abschließend – drei Fälle, die sämtlich mit einem zu hohen Steuerausweis zu tun haben. Es sind dies eine verkannte Steuerfreiheit des Umsatzes, eine nur vermeintliche Steuerbarkeit (im Inland) und Fälle des ermäßigten Steuersatzes, in denen unter Ausweis des Regelsteuersatzes abgerechnet wurde. Der bloße Steuerausweis in einer Rechnung genügt nicht, insbesondere Fälle des § 14c Abs. 2 UStG sind nach Auffassung des BMF von einem Direktanspruch ausgeschlossen.

Das BMF verlangt zudem grundsätzlich, dass das Finanzamt (noch) bereichert ist, also den Steuerbetrag mit Sicherheit erhalten und auch nicht wieder zurückbezahlt hat. Einige Beispiele: Wurde die betreffende Steuer nicht angemeldet (so etwa in Schätzungsfällen), soll auch das den „Reemtsma“-Anspruch ausschließen – das soll auch dann gelten, wenn der leistende Unternehmer die Vorsteuer aus Rechnungen abgezogen hat, denen keine Leistungen zugrunde lagen.

Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug müssen (vom Steuerausweis abgesehen) erfüllt sein, das heißt, dass eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegen und die Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers bezogen worden sein muss. Ein Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 2 bis 4 UStG ist nach Meinung des BMF aber unbeachtlich: Wäre die Rechnung korrekt ausgestellt gewesen, so wäre der Leistungsempfänger nicht mit Umsatzsteuer belastet gewesen.

Schließlich darf kein Sachverhalt nach § 25f UStG vorliegen – in anderen Worten wird ein „Reemtsma“-Anspruch nicht gewährt, sofern der Leistungsempfänger (gegebenenfalls) wusste oder hätte wissen müssen, dass er im Sinne dieser Vorschrift sich mit seinem Leistungsbezug an einer Steuerhinterziehung oder einer Schädigung des Umsatzsteueraufkommens beteiligt.

Auch wenn alle diese Voraussetzungen gegeben sind, wird der Leistungsempfänger zunächst darauf verwiesen, seinen Anspruch auf Erstattung der Umsatzsteuer zivilrechtlich gegenüber dem Leistenden geltend zu machen: Der Direktanspruch könne nur nachrangig gegenüber dem üblichen Verfahren zum Tragen kommen. Eine Geltendmachung im üblichen Wege soll „regelmäßig“ nur dann von vornherein ausscheiden, wenn ein bereits mangels Masse abgelehnter Insolvenzantrag über das Vermögen des leistenden Unternehmers vorliegt.

Der Leistungsempfänger habe nachzuweisen, dass der Anspruch gegen den leistenden Unternehmer weiter besteht. Dabei ist das BMF zumindest für den Fall der zivilrechtlichen Verjährung der Auffassung, dass der Direktanspruch „akzessorisch“ zum Anspruch des Leistungsempfängers gegen den leistenden Unternehmer sei (in anderen Worten kann das Finanzamt zumindest diese Einrede dem Leistungsempfänger entgegenhalten, sofern sie dem leistenden Unternehmer zusteht). Auch eine Bruttopreisvereinbarung soll den „Reemtsma“-Anspruch ausschließen – das BMF gibt im Schreiben an, wann seiner Meinung nach von einer solchen Vereinbarung insbesondere auszugehen ist.

Zudem muss es nachweislich unmöglich oder übermäßig erschwert sein, die Erstattung der irrtümlich in Rechnung gestellten und rechtsgrundlos gezahlten Umsatzsteuer vom Leistenden zu erlangen. Dieses Erfordernis legt das BMF sehr eng aus: Die bloße Zahlungsunfähigkeit des Leistenden (im Sinne der Insolvenzordnung) genügt dafür nicht. Selbst im Fall einer Insolvenz (deren Beantragung wie beschrieben nicht schon mangels Masse abgelehnt wurde) wird der Steuerpflichtige zunächst auf eine mögliche Quote verwiesen, bevor er sich wegen des Differenzbetrags an die Finanzbehörden wenden könne. In anderen Worten hat der Leistungsempfänger – was Jahre in Anspruch nehmen kann – zunächst die Ergebnisse des

Insolvenzverfahrens abzuwarten (was allerdings insoweit gerechtfertigt erscheint, als – wie auch das BMF mitteilt – solange eine Inanspruchnahme des Fiskus nicht auszuschließen ist).

Die Maßnahme sei im Rahmen eines Billigkeitsverfahrens nach den §§ 163, 227 AO durch das für den Leistungsempfänger zuständige Finanzamt zu entscheiden. Es handele sich stets um eine Entscheidung unter Berücksichtigung und Abwägung der besonderen Umstände des Einzelfalls. Ein Mitverschulden des Leistungsempfängers an der Erstellung der falschen Rechnung sei in die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme mit einzubeziehen.

Hinweis

Das BMF äußert sich nur zu Insolvenzfällen und schließt wie ausgeführt einen „Reemtsma“-Anspruch bei Zahlungsunfähigkeit aus. Damit geht es zum einen hinter das EuGH-Urteil „Reemtsma“ zurück, in welchem dem EuGH gerade eine (nicht näher beschriebene) „Zahlungsunfähigkeit“ genügte. Zum anderen geht das BMF nicht auf andere mögliche Fälle ein, in denen keine Hoffnung auf einen Ausgleich durch den leistenden Unternehmer besteht: Denkbar wäre auch der Fall, dass es aus anderem Grund keine Handhabe gibt, an den leistenden Unternehmer heranzukommen, etwa weil der leistende Unternehmer inzwischen unauffindbar oder unerreichbar ist, ohne dass es sich um den Fall eines „missing trader“ handelt.

Eine vorherige Korrektur der Rechnung in Hinblick auf die falsch oder zu hoch ausgewiesene Steuer scheint nicht nötig zu sein: Zum einen teilt das BMF mit, dass der Direktanspruch gegenüber dem Verfahren zur Steuerberichtigung nach § 14c Abs. 1 UStG nachrangig sei, zum anderen, dass die Rechnung „außerhalb des Steuerausweises [...] ordnungsmäßig“ sein müsse. Was die letzte Äußerung angeht, so wäre der Direktanspruch im Umkehrschluss allerdings wohl ausgeschlossen, wenn die Rechnung abgesehen vom falschen Steuerausweis noch weitere Mängel aufweist. Hier fragt sich aber, ob anstelle einer Rechnungskorrektur eine Rechnungsergänzung weiterhelfen könnte – das BMF schweigt dazu.

Der restriktiven Auffassung des BMF zufolge sind nur ausgesuchte Fälle des unrichtigen Steuerausweises (§ 14c Abs. 1 UStG) und keinerlei Fälle des unberechtigten Steuerausweises (§ 14c Abs. 2 UStG) „Reemtsma“-fähig. Selbst im Falle unrichtigen Steuerausweises sind dem Buchstaben des Schreibens nach zum Beispiel also Fälle des verkannten Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger sowie Fälle des unrichtigen Ausweises eines zu hohen Regelsteuersatzes bei Steuersatzerhöhung bzw. Steuersatzsenkung nicht erfasst. Was den unberechtigten Steuerausweis angeht, so wäre trotz zugrunde liegender Leistung demnach beispielsweise ein Direktanspruch auf Erstattung von einem Kleinunternehmer oder Nichtunternehmer berechneter und abgeführter Steuer ausgeschlossen.

Wo sich das BMF auf die „Akzessorietät“ des Direktanspruchs zum Anspruch des Leistungsempfängers gegen den leistenden Unternehmer beruft, fragt sich, wie weit diese Akzessorietät geht: Das BMF bringt nur die Einrede der Verjährung zur Sprache. In diesem Zusammenhang ist interessant, dass eine unterbliebene Anmeldung der Forderung des Leistungsempfängers zur Insolvenztabelle offenbar nicht stets den Direktanspruch ausschließt: Die Gründe für die unterbliebene Anmeldung sollen bei der Billigkeitsentscheidung über den Direktanspruch zu berücksichtigen sein, was impliziert, dass die Entscheidung des Finanzamts gleichwohl zugunsten des Leistungsempfängers ausfallen kann.

In vielen Fällen wird sich die Frage, ob die Voraussetzungen für einen Direktanspruch vorliegen, der Beurteilung durch den Leistungsempfänger entziehen – namentlich in Hinblick auf die Frage, ob der Fiskus noch bereichert ist: Gewöhnlich kann der Leistungsempfänger nicht beurteilen, ob zum Beispiel der leistende Unternehmer die Steuer angemeldet hat, ob die rechtsgrundlos gezahlte Steuer schon zurückgewährt wurde, ob Zahlungen von Steuerrückständen durch den leistenden Unternehmer entrichtet wurden und – wenn ja – ob sie die Umsatzsteuer aus den betreffenden Rechnungen umfassten.

Zum Vorsteuerabzug der Gesellschafter und Vorgründungsgesellschaften

Bei der Gründung (vor allem) von Kapitalgesellschaften ist der Vorsteuerabzug aus Investitionen durch einen Gesellschafter oder eine Vorgründungsgesellschaft möglich, wenn ihnen die Tätigkeit der späteren Kapitalgesellschaft zugerechnet wird. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) befasst sich in seinem Schreiben mit unentgeltlichen Übertragungen von Investitionsgütern auf die spätere Kapitalgesellschaft.

Fundstellen:

BMF-Schreiben vom
12. April 2022;
EuGH C-137/02 „Faxworld“,
Urteil vom 29. April 2004;
C-280/10 „Polski Trawertyn“,
Urteil vom 1. März 2012;
C-204/13 „Malburg“, Urteil
vom 13. März 2014;
BFH V R 8/15, Urteil vom
11. November 2015

Reicht in der Gründungsphase einer Kapitalgesellschaft ein Gesellschafter oder eine Vorgründungsgesellschaft von ihnen bezogene Leistungen an die spätere Gesellschaft weiter, richtet sich der Vorsteuerabzug grundsätzlich nach den allgemeinen Voraussetzungen. Zu diesen Voraussetzungen gehört, dass der Eingangsumsatz direkt und unmittelbar mit eigenen Ausgangsumsätzen oder der eigenen gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängt. Dabei kann nach der Rechtsprechung des EuGH in den Urteilen „Faxworld“ und „Polski Trawertyn“ die Tätigkeit der späteren Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen im Ergebnis den Gesellschaftern bzw. der Vorgründungsgesellschaft zugerechnet werden, um den letzteren den Vorsteueranspruch zu ermöglichen.

Schon bislang war im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vorgesehen, dass einer Vorgründungsgesellschaft, die sonst von vornherein keine anderen Ausgangsumsätze beabsichtigte und die bezogenen Leistungen im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen in einem Akt entgeltlich auf die Gesellschaft überträgt, grundsätzlich der Vorsteuerabzug zusteht. Maßgebend seien insoweit die beabsichtigten Umsätze der Kapitalgesellschaft. Das BMF dehnt diesen Grundsatz zum einen ausdrücklich auf einen entsprechend handelnden Gesellschafter aus.

Zum anderen äußert sich das BMF zur Übertragung bezogener Leistungen außerhalb einer entgeltlichen Leistung (wie das BMF es im Schreiben an anderer Stelle ausdrückt: wenn einer Gesellschaft später eine solche Leistung außerhalb eines Leistungsaustauschs „zuwächst“). Das betreffe zum Beispiel den Fall, dass der Gesellschafter oder die Vorgründungsgesellschaft ansonsten nicht unternehmerisch tätig ist. Auch in diesem Fall könne (unter den weiteren Voraussetzungen) nach Maßgabe der Tätigkeit der späteren Kapitalgesellschaft der Vorsteuerabzug aus einem Umsatz geltend gemacht werden, der aus Sicht der (geplanten) Gesellschaft ein Investitionsumsatz ist. Es genüge, dass die Eigenschaft des Gesellschafters als Unternehmer aus diesem Investitionsumsatz resultiert.

Unter den Begriff des „Investitionsumsatzes“ sollen bezogene Lieferungen und sonstige Leistungen fallen, die der Gesellschafter (bzw. die Vorgründungsgesellschaft) tatsächlich an die Gesellschaft überträgt und die von dieser für ihre wirtschaftliche Tätigkeit genutzt werden. Das gilt nicht für bezogene Leistungen, die generell nicht an die Gesellschaft übertragen werden können, sondern zum Beispiel vom Gesellschafter selbst genutzt oder verbraucht werden. Auch Leistungen, die zwar von der Gesellschaft genutzt, aber nicht tatsächlich an sie übertragen werden, oder die durch den Gesellschafter selbst genutzt oder verbraucht werden, kommen nicht in Betracht.

Wie das BMF ausdrücklich mitteilt, ist der Vorsteuerabzug unter den weiteren Bedingungen auch möglich, wenn der Investitionsumsatz zwar beabsichtigt ist, aber nur deshalb nicht tatsächlich erfolgt, weil eine geplante Gesellschaftsgründung scheitert. Dann führe auch der private Verbrauch oder der Weiterverkauf des Investitionsumsatzes nicht zum Verlust des ursprünglichen Vorsteuerabzugs, sondern zu einer Entnahmebesteuerung bzw. zu einer Lieferung im Rahmen eines Hilfsgeschäfts. Für einen Vorsteuerabzug aus einem Investitionsumsatz genüge es, dass die Eigenschaft des Gesellschafters (die Vorgründungsgesellschaft wird in diesem Zusammenhang nicht ausdrücklich genannt) als (erfolgloser) Unternehmer aus diesem Investitionsumsatz resultiere.

Hinweis

Nach dem Sachverhalt des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) in der Rechtssache V R 8/15, auf das das BMF Bezug nimmt, wollte der Kläger über eine noch zu gründende GmbH, deren einziger Gesellschafter er selbst sein sollte, eine wirtschaftliche Tätigkeit aufnehmen. Er nahm Beratungsleistungen zur Existenzgründung und zu einem geplanten Unternehmenskauf in Anspruch, allerdings kam es weder zum Erwerb der nötigen Vermögensgegenstände, noch kam es überhaupt zur Gründung der Gesellschaft. Der BFH entschied, dass der Kläger nicht aufgrund einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt war, weil er nicht beabsichtigte, als Einzelunternehmer eine derartige Tätigkeit aufzunehmen. Er sei auch nicht als Gesellschafter zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten seien. Allerdings könne das Recht auf Vorsteuerabzug auch im Zusammenhang mit Übertragungsvorgängen auf Gesellschaften bestehen. Im Streitfall scheiterte der Vorsteuerabzug nicht daran, dass es nie zur Gründung der Gesellschaft kam. Er scheiterte vielmehr daran, dass die vom Kläger bezogenen Beratungsleistungen auch im Fall einer tatsächlich gegründeten GmbH nicht auf die GmbH übertragbar gewesen wären. Wie der BFH sich ausdrückte, seien durch diese bezogenen Leistungen keine auf eine GmbH übertragbaren Vermögenswerte („Investitionsgüter“) entstanden. Wie das zu verstehen ist, wurde nicht ganz klar – möglicherweise meinte der BFH damit, dass diese Leistung bei Gründung der Gesellschaft schon „wirtschaftlich verbraucht“ war. Sollte das der Fall sein, so stellen sich eine Reihe von Folgefragen – etwa zum Verbrauch oder Nichtverbrauch von Teilleistungen im Rahmen von Dauerleistungen, wie zum Beispiel im Fall von Mietverträgen.

Das BMF legt den Begriff „Investitionsgüter“ so aus, dass er nicht nur Wirtschaftsgüter umfasst: Er könne auch sonstige Leistungen umfassen, sofern diese die Voraussetzungen für einen Investitionsumsatz er-

füllen. Was den Abzug von Vorsteuern aus Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Gründung einer Gesellschaft angeht, sollte aber beachtet werden, dass die Verwaltung ihn nicht schlechthin als unzulässig ansieht (Abschnitt 15.21 Abs. 3 UStAE).

Die im BMF-Schreiben angesprochene Fallgruppe der von der Gesellschaft zwar genutzten, aber nicht tatsächlich an sie übertragenen Wirtschaftsgüter geht auf das EuGH-Urteil „Malburg“ zurück (unentgeltliche Überlassung eines Mandantenstamms durch den Gesellschafter an seine Gesellschaft).

Service

Ihre Ansprechpartner

Berlin

Götz Neuhahn

Tel.: +49 30 2636-5445
goetz.neuhahn@pwc.com

Nicole Stumm

Tel.: +49 30 2636-3733
nicole.stumm@pwc.com

Frankfurt am Main / Mannheim

Frank Gehring

Tel.: +49 69 9585-2771
frank.gehring@pwc.com

Gerald Hammerschmidt

Tel.: +49 69 9585-5290
gerald.hammerschmidt@pwc.com

Robert Clemens Prätzler

Tel.: +49 69 9585-6712
robert.clemens.pratzler@pwc.com

Hamburg / Hannover

Markus Hüllmann

Tel.: +49 40 6378-8858
markus.huellmann@pwc.com

München / Stuttgart / Nürnberg

Jens Müller-Lee

Tel.: +49 711 25034-1101
jens.mueller-lee@pwc.com

Sandra Zölch

Tel.: +49 89 5790-6840
sandra.zoelch@pwc.com

Düsseldorf / Köln / Essen

Alexandra Hartenfels

Tel.: +49 211 981-2598
alexandra.hartenfels@pwc.com

Sounia Kombert

Tel.: +49 221 2084-384
sounia.kombert@pwc.com

David Koisiak

Tel.: +49 221 2084-270
david.koisiak@pwc.com

Franz Kirch

Tel.: +49 201 438-1120
franz.kirch@pwc.com

ITX ERP and Data Analytics

Roberta Grottini

Tel.: +49 30 2636-5399
roberta.grottini@pwc.com

ITX Financial Services

Imke Murchner

Tel.: +49 89 5790-6779
imke.murchner@pwc.com

ITX Deals

Christian Schubert

Tel.: +49 89 5790-6726
christian.schubert@pwc.com

ITX Business Recovery Services

Maria Milanovic

Tel.: +49 89 5790-5979
maria.milanovic@pwc.com

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Mai 2022 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

www.pwc.de