

Hintergrund

Der Vorsteuerabzug für erhaltene Lieferungen und Leistungen an sein Unternehmen sorgt dafür, dass ein Unternehmer die bezahlte Umsatzsteuer zurück erhält und somit im Ergebnis grundsätzlich nicht mit Umsatzsteuer belastet wird.

Bei der Erbringung steuerfreier Leistungen ist i.d.R. allerdings der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Dies bedeutet eine erhöhte Kostenbelastung, wenn es nicht gelingt, diese Mehrsteuer an den Empfänger der Leistung weiter zu belasten, was insbesondere bei einem Unternehmensverkauf schwierig oder sogar unmöglich sein dürfte.

Etwas anderes gilt jedoch, wenn die Leistung zwar im Unternehmen erbracht wird, aber nicht umsatzsteuerbar ist. In diesem Fall ist auf Basis des Vorsteuerschlüssels (= Anteil der Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen) ein anteiliger Abzug der Vorsteuern möglich.

**Rechtsprechung
Urteil des BFH
vom 27.1.2011
(V R 38/09)**

Im vom BFH zu entscheidenden Sachverhalt ging es um die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (sog. „share deal“). Eine solche Leistung ist - sofern sie von einem Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt wird - grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit, so dass der Vorsteuerabzug ausgeschlossen erscheint. Da es sich bei dem Veräußerer jedoch um ein Industrieunternehmen handelte, hatte dieser argumentiert, dass die Veräußerung nicht steuerbar sei, die Kosten der Veräußerung allgemeine Kosten des Unternehmens seien und somit anteilig in Höhe des Vorsteuerschlüssels von 99,86% abzugsfähig seien. Das FG hatte dem Kläger hierin Recht gegeben.

In seinem Urteil stellt der BFH unter Berücksichtigung der neueren EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache „SKF“ (C-29/08) die folgenden Grundsätze für den Vorsteuerabzug beim Anteilsverkauf auf:

1. Die **Veräußerung von Anteilen** ist grundsätzlich eine **steuerfreie Leistung**, sofern diese Anteile zum unternehmerischen Vermögen gehören (was im Sachverhalt eindeutig der Fall war).
2. Der **Vorsteuerabzug** für diejenigen **Kosten**, die in **unmittelbarem Zusammenhang** mit der Veräußerung der Anteile stehen, ist daher **ausgeschlossen**. Im Sachverhalt betraf dies die Kosten der beratenden Investmentbank sowie der Rechtsanwälte. Dies gilt auch dann, wenn diese Kosten nicht an den Erwerber weiterbelastet werden.
3. Die **Veräußerung von Anteilen** ist jedoch **ausnahmsweise** dann eine **nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen**, wenn alle Anteile verkauft werden. Im Sachverhalt wurden jedoch nur 99% der Anteile veräußert.

4. Die **Veräußerung einer Organgesellschaft** ist - sofern nicht alle Anteile verkauft werden - **nur dann eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen**, wenn mehr als 50% der Anteile übertragen werden, so dass eine **finanzielle Eingliederung** vorliegt, **und** wenn der neue Mehrheitsgesellschafter aufgrund für den Veräußerer objektiv erkennbarer Anhaltspunkte beabsichtigt, ebenfalls eine umsatzsteuerliche **Organschaft** zu der verkauften Gesellschaft zu begründen. Im Sachverhalt lagen nach Auffassung des Gerichts solche objektiv erkennbaren Anhaltspunkte nicht vor.

Finanzverwaltung Zum derzeitigen Zeitpunkt liegt noch keine offizielle Reaktion der Finanzverwaltung vor. Es ist jedoch mit Sicherheit davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung die Auffassung des BFH teilt.

Zweifelsfragen Das Urteil wirft konkret die folgenden Zweifelsfragen auf, die zukünftig einer Lösung bedürfen, um den Anforderungen der Praxis gerecht zu werden:

1. **Offen** ist, **wann** für den Veräußerer „**objektiv erkennbare Anhaltspunkte**“ **vorliegen**, bei denen er erkennen kann, dass der Erwerber beabsichtigt, eine umsatzsteuerliche Organschaft zur Zielgesellschaft zu begründen. Im Sachverhalt war der Vertragspartner des Verkäufers eine ausländische Kapitalgesellschaft, die bereits von Gesetz wegen nicht Organträger sein kann. Aber auch hinsichtlich der erst später von der ausländischen Kapitalgesellschaft als Erwerber benannten deutschen Tochter-GmbH lagen nach Aussage des Gerichts keinerlei objektive Anhaltspunkte vor. Sicherheit könnte insoweit eine rechtlich verbindliche Verpflichtung des Erwerbers (z.B. im Kaufvertrag) bringen, die dieser aber i.d.R. nicht eingehen wird.
2. Im Sachverhalt hatte der Verkäufer auch Beratungsleistungen bezogen für die Veräußerung von Anteilen durch eine seiner ausländischen Tochtergesellschaften. Auch hierfür wurde natürlich der Vorsteuerabzug nicht gewährt. Die Tatsache, dass der Verkäufer diese Kosten an seine Tochtergesellschaft weiterbelasten wollte, konnte vom Gericht aus Verfahrensgründen nicht berücksichtigt werden. Insofern verbleibt **ungeklärt**, **ob** eine **Übernahme von Kosten, die später weiterbelastet werden**, den **Vorsteuerabzug begründen kann** und wenn ja, welche Bedingungen hierfür erfüllt sein müssen.
3. Die **Auswirkungen für die beratende Investmentbank** und die von ihr gestellte Rechnung ist ebenfalls von besonderem Interesse. Umsatzsteuerfrei ist nämlich nicht nur die Veräußerung von Anteilen, sondern auch die Vermittlung einer solchen Veräußerung. Zu klären ist somit, ob die Feststellung, dass es sich um Kosten handelt, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile stehen, automatisch dazu führt, dass somit hierin eine **steuerfreie Vermittlungsleistung** liegt.

Dies würde den in der Praxis seit langem sehr kontrovers geführten Streit über die umsatzsteuerliche Qualifikation der Beratungsleistungen der Investmentbanken bei Anteilsverkäufen zu Lasten der Berater und zu Gunsten der Verkäufer lösen.

Praxishinweise

Die Praxis bei Unternehmensverkäufen wird sich auf die Grundsätze des Urteils einzustellen haben.

Relevanz entwickelt diese Rechtsprechung jedoch nur dann, wenn der **Gesellschafter** von Kapitalgesellschaften überhaupt **Unternehmer** ist. Dies könnte insbesondere bei Holdinggesellschaften fraglich sein.

Weiterhin ist von Bedeutung, ob die **Anteile im unternehmerischen Bereich** gehalten werden. Der BFH vertritt insoweit - wohl bestätigt durch den EuGH - in ständiger Rechtsprechung die sog. „Sphärentheorie“, wonach ein Unternehmer sowohl einen unternehmerischen als auch einen nicht-unternehmerischen Bereich haben kann. Dies gilt unabhängig von der Rechtsform des Unternehmers. Während der bloße Erwerb, das bloße Halten und der bloße Verkauf von Anteilen und die Ausübung der Gesellschafterrechte keine unternehmerische Tätigkeit ist, hat der EuGH entschieden, dass ein Gesellschafter als Unternehmer agiert, wenn „die finanzielle Beteiligung mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht, an der die Beteiligung besteht, soweit ein solcher Eingriff die Vornahme von Umsätzen einschließt, die der Mehrwertsteuer unterliegen, wie z.B. die Erbringung von Verwaltungs-, Buchhaltungs- und EDV-Dienstleistungen“.

Bei Anteilsveräußerungen durch Nichtunternehmer oder aus dem nicht-unternehmerischen Bereich ist der Vorsteuerabzug per se ausgeschlossen; der BFH stellt darüber hinaus aber erneut klar, dass auch dann, wenn eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt, ein **Vorsteuerabzug nur für den unternehmerischen Bereich** möglich ist.

Die Erwerberseite hatte im Kaufvertrag eine in der Praxis übliche **Benennungsklausel hinsichtlich des endgültigen Käufers** vereinbart. Hiernach konnte der Vertragspartner - eine amerikanische Kapitalgesellschaft - vor Durchführung eine andere Konzerngesellschaft als Erwerber benennen. Der Verkäufer hatte daher argumentiert, dass die Leistung an einen im Drittlandsgebiet ansässigen Erwerber erbracht werden sollte, wodurch der Vorsteuerabzug auch bei einer steuerfreien Anteilsveräußerung möglich gewesen wäre. Maßgeblich ist aber nach Ansicht des Gerichts nur der tatsächliche Erwerber, so dass nur bei einem Erwerb durch eine im Drittlandsgebiet ansässige Gesellschaft bzw. nur bei einer Benennungsklausel, wonach der Erwerber nur eine solche Gesellschaft sein kann, ein Vorsteuerabzug möglich sei. Einem möglichen Ansinnen des Verkäufers, insofern auf die Benennungsklausel entweder zu verzichten oder diese entsprechend zu formulieren, wird

der Verkäufer üblicherweise jedoch nicht zustimmen können oder wollen

Auch die **Berater** sind von dem Urteil betroffen. So wird der Mandant zukünftig wohl verstärkt darauf drängen, die erbrachten Leistungen entsprechend aufzuschlüsseln, um soweit möglich einen unmittelbaren Zusammenhang mit der steuerfreien Anteilsveräußerung zu widerlegen. Die für die Erwerberseite aufgrund der ertragsteuerlichen Einordnung der Transaktionskosten bereits notwendige Aufteilung eines Mandatsverhältnisses in die einzelnen Tätigkeiten (die leider immer noch nicht Usus ist), wird somit nun auch auf der Verkäuferseite nachgefragt werden.

Weiteres

Auch wenn das Urteil naturgemäß hierauf nicht eingeht, ist auch die **ertragsteuerliche Seite** im Sachverhalt von Bedeutung. Der „Vorteil“ einer Versagung des Vorsteuerabzugs, der diesen Nachteil teilweise kompensiert, besteht nämlich darin, dass die **nicht abzugsfähige Vorsteuer grundsätzlich** als **Betriebsausgabe** abzugsfähig ist und somit zumindest die Körperschaft- (bzw. Einkommen-) und Gewerbesteuerlast mindert. Im Ergebnis ergibt sich somit üblicherweise eine Steuerersparnis von ca. 30% der Vorsteuer, so dass der wirtschaftliche Schaden aus der Versagung des Vorsteuerabzugs „nur“ in Höhe von 70% der Vorsteuer eintritt. Bei einer **Anteilsveräußerung**, die gemäß § 8b KStG steuerfrei ist, wirken sich die **Veräußerungskosten effektiv** jedoch **nur zu 5%** aus, so dass auch die Ertragsteuerersparnis nur 1,5% ausmacht. In diesem Zusammenhang stellt sich zudem die Frage, ob die Feststellung, dass es sich um Kosten handelt, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile stehen, automatisch dazu führt, dass auch Veräußerungskosten i.S.d. § 8b KStG vorliegen.

Für Rückfragen steht Ihnen gerne Herr StB Markus Hill zur Verfügung.

Hill & Partner (www.hill-tax-partner.de) ist eine auf die Gestaltungs- und Abwehrberatung fokussierte und spezialisierte Steuerberatungskanzlei mit den Schwerpunktthemen Internationales Steuerrecht, Unternehmenssteuerrecht, Mergers & Acquisitions sowie Private Client.

Disclaimer

Die in dieser News dargebotenen Informationen und Rechtsansichten dienen lediglich der allgemeinen Information unserer Mandanten. Die Anwendbarkeit und Wirkung der Gesetze kann unter Berücksichtigung des jeweils konkreten Sachverhaltes deutlich variieren. Dementsprechend ist für die Informationen, die in dieser Zusammenfassung zur Verfügung gestellt werden, zu berücksichtigen, dass die dargestellten Informationen eine professionelle Steuerberatung nicht ersetzen können und sollen.