

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/bfh-grundsatzurteile-zum-verhaeltnis-vorsteuerabzug-und-entnahmebesteuerung.html>

11.03.2011

Indirekte Steuern/Zoll

BFH: Grundsatzurteile zum Verhältnis Vorsteuerabzug und Entnahmebesteuerung

Sachverhalt

Der BFH hat drei Grundsatzurteile zum Verhältnis von Vorsteuerabzug und Entnahmebesteuerung bei der Umsatzsteuer veröffentlicht:

Beteiligungsverkauf (BFH-Urteil vom 27.01.2011)

Ein Industrieunternehmen mit steuerpflichtigen Umsätzen hat eine Beteiligung an einer Tochtergesellschaft steuerfrei veräußert. Strittig war, ob das Unternehmen aus den Beratungsleistungen, die es für die Beteiligungsveräußerung bezogen hat, im Hinblick auf seine allgemeine Unternehmenstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt war, oder ob dieses Recht aufgrund der Steuerfreiheit der Beteiligungsveräußerung nicht in Anspruch genommen werden kann.

Betriebsausflug (BFH-Urteil vom 09.12.2010)

Strittig war, ob ein Unternehmer, der nach seiner allgemeinen Geschäftstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, bei Betriebsausflügen den Vorsteuerabzug auch dann geltend machen kann, wenn die Freigrenze von 110 Euro je Arbeitnehmer überschritten ist.

Erschließungskosten (BFH-Urteil vom 13.01.2011)

Die GmbH hatte sich gegenüber der Gemeinde verpflichtet, öffentliche Anlagen für die Erschließung eines Gewerbegebiets wie z.B. Straßen unentgeltlich herzustellen. Die GmbH ging davon aus, dass sie im Hinblick auf die beabsichtigte umsatzsteuerpflichtige Veräußerung der erschlossenen Grundstücke aus den von ihr bezogenen Bauleistungen für die Herstellung von Erschließungsanlagen zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.

Entscheidung

Beteiligungsverkauf

Die Veräußerung der 99 % Beteiligung ist steuerbar und kann auch nicht unter Berücksichtigung des bestehenden Organschaftsverhältnisses (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) als Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) angesehen werden. Durch die Anteilsübertragung wurde lediglich die finanzielle Eingliederung beim bisherigen Organträger beendet, ohne dass es zugleich zu einer Organschaft zum neuen Mehrheitsgesellschafter gekommen ist. Die steuerbare Veräußerung der Beteiligung ist steuerfrei (EuGH-Urteil vom 29.10.2009). Der Unternehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeiten) zu verwenden beabsichtigt (EuGH-Urteil vom 13.03.2008, BFH-Urteil vom 06.05.2010). Dies setzt voraus, dass die Eingangsleistung mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit direkt und unmittelbar zusammenhängt. Im Streitfall besteht der maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang zur steuerfreien Beteiligungsveräußerung. Dass das Unternehmen die Beteiligung veräußerte, um den hierdurch erzielten Erlös für seine steuerpflichtige Umsatzstätigkeit zu verwenden, rechtfertigt nur einen mittelbaren Zweck, der unerheblich ist und deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Betriebsausflug

Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme (§ 3 Abs. 9a UStG) zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (Änderung der Rechtsprechung, der Senat hält an seinen hiervon abweichenden Urteilen vom 04.07.1985 und 18.12.1986 nicht fest). Dies gilt auch dann, wenn der Unternehmer mit dieser Entnahme mittelbar Ziele verfolgt, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen. Dient eine Betriebsveranstaltung oder ein Betriebsausflug lediglich dazu, das Betriebsklima durch gemeinsame Freizeitgestaltung zu verbessern, liegt ein ausschließlicher Zusammenhang der für den Betriebsausflug bezogenen Leistungen zum privaten Bedarf

des Personals und damit zu einer Entnahme nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Übersteigen die Aufwendungen für den Betriebsausflug die lohnsteuerrechtliche Freigrenze von 110 Euro pro Arbeitnehmer, ist von einer Mitveranlassung durch die Privatsphäre der Arbeitnehmer auszugehen. Anders ist es nur, wenn es sich im Verhältnis des Unternehmers zum Betriebsangehörigen um eine sog. Aufmerksamkeit handelt.

Erschließungskosten

Die Klägerin ist nicht zum Vorsteuerabzug aus den für die Herstellung der Erschließungsanlagen bezogenen Leistungen berechtigt, da sie bei Bezug dieser Leistungen beabsichtigte, diese der Gemeinde, unentgeltlich zuzuwenden. Der Unternehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er Eingangsleistungen für Zwecke seines Unternehmens und damit für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht. Beabsichtigt er bereits bei Empfang der Leistung, diese ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme i.S. von § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 bis 3 UStG zu verwenden, kann er den Vorsteuerabzug auch dann nicht in Anspruch nehmen, wenn er hiermit mittelbar Ziele verfolgt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Soweit der Senat in seinem Urteil vom 11.12.2003 davon ausgegangen ist, dass der Unternehmer zum Vorsteuerabzug auch dann berechtigt ist, wenn er bereits beim Leistungsbezug die ausschließliche Verwendung für unentgeltliche Leistungen beabsichtigt, hält er hieran aus den vorstehend genannten Gründen nicht fest (Änderung der Rechtsprechung). Die GmbH beabsichtigte, die von ihr hergestellten Erschließungsanlagen einer öffentlich-rechtlichen Widmung zugänglich zu machen und sie unentgeltlich an die Gemeinde zu liefern. Da die unentgeltliche Lieferung einer Entnahme gleichsteht, bestand der maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen den bezogenen Bauleistungen und einer Entnahme als unentgeltlicher Umsatz, so dass der Vorsteuerabzug zu versagen war. Der nur mittelbar verfolgte Zweck, die Grundstücke des Erschließungsgebiets steuerpflichtig zu liefern, ändert hieran nichts.

Kommentar

Grundsätze des Vorsteuerabzugs

Der BFH hatte zu entscheiden, ob ein Unternehmer die Umsatzsteuer, die ihm im Zusammenhang

- mit einem Anteilsverkauf (V R 38/09)
- mit der unentgeltlichen Zuwendung von Erschließungsanlagen an eine Gemeinde (V R 12/08) und
- mit einem Betriebsausflug (V R 17/10)

in Rechnung gestellt wurde, als Vorsteuer abziehen kann.

Entscheidend ist hierbei, für welche Tätigkeit des Unternehmers die Eingangsleistung bestimmt ist.

Der Auffassung des EuGH und des BFH folgend muss man folgende (mögliche) Tätigkeiten – auch terminologisch - unterscheiden:

- Wirtschaftliche Tätigkeiten. Diese können sich als steuerpflichtige Leistungen oder vorsteuerabzugsschädliche (steuerfreie) Leistungen darstellen.
- Nicht wirtschaftliche Tätigkeiten. Dazu gehören Tätigkeiten, die nicht unternehmensfremd im engeren Sinne sind, jedoch nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen (z.B. der reine Beteiligungsbesitz).
- Unternehmensfremde Tätigkeiten. Hierzu gehören insbesondere Tätigkeiten, die der Befriedigung der privaten Bedürfnisse des (Einzel-) Unternehmers oder der Arbeitnehmer dienen.

Der BFH stellt klar, dass das Vorsteuerabzugsrecht nur dann und nur insoweit gegeben ist, als der Unternehmer im Zeitpunkt des Leistungsbezugs ("Sofortentscheidung") die betreffende Eingangsleistung für Zwecke seiner besteuerten wirtschaftlichen Tätigkeit zu verwenden beabsichtigt.

Dies setzt einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang voraus. Zu welchem Ausgangsumsatz der für den Vorsteuerabzug maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang besteht und ob insoweit Kostenelemente eines Umsatzes vorliegen, richtet sich nach Auffassung des BFH nach den "objektiven Umständen". Dementsprechend ist auf die "objektive Natur des betreffenden Umsatzes" abzustellen. Mittelbare Motive (wie z.B. die Stärkung der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit durch einen Anteilsverkauf) sind irrelevant.

Zunächst und vorrangig ist demnach zu prüfen, ob eine Eingangsleistung in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit einzelnen Ausgangsumsätzen besteht.

Besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einer Eingangsleistung und einem steuerpflichtigen Ausgangsumsatz, ist der Vorsteuerabzug in vollem Umfang zu gewähren.

Kein Vorsteuerabzug besteht hingegen, wenn die Eingangsleistung im direkten und unmittelbaren Zusammenhang steht

- mit einem Ausgangsumsatz, der mangels wirtschaftlicher Tätigkeit nicht unter den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer („nicht wirtschaftliche Tätigkeit“) fällt;
- mit einer (besteuerten) unentgeltlichen Wertabgabe;
- mit einem (vorsteuerabzugsschädlichen) steuerfreien Ausgangsumsatz.

Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen (und nur dann!), ist der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und -- als solche -- Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind. Derartige Kosten hängen dann direkt und unmittelbar mit seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammen.

Für den Umfang des Vorsteuerabzugs ist eine Gesamtschau der Tätigkeit des Unternehmers vorzunehmen.

Geht der Unternehmer ausschließlich einer wirtschaftlichen Tätigkeit nach und besteht diese wirtschaftliche Tätigkeit ausschließlich aus steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen, besteht ein volles Vorsteuerabzugsrecht im Hinblick auf den Eingangsumsatz.

Ein (nur) anteiliges Vorsteuerabzugsrecht besteht insbesondere dann, wenn der Unternehmer:

- ausschließlich einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht und diese wirtschaftliche Tätigkeit aus steuerfreien und steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen besteht;
- zugleich wirtschaftlichen (steuerpflichtigen) und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten (z.B. reines Halten von Beteiligungen gegen Bezug von Dividenden) nachgeht;
- zugleich wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht und die wirtschaftliche Tätigkeit zum Teil aus steuerfreien Umsätzen besteht.

Entscheidung des BFH im konkreten Fall

In Umsetzung dieser Grundsätze urteilte das höchste deutsche Finanzgericht in den zu entscheidenden Sachverhalten wie folgt:

- Dienen Leistungen von Beratern (konkret) der Beratung des Verkäufers im Rahmen eines Beteiligungsverkaufs, dann besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Eingangsleistung (Beratung) und einer steuerfreien (und soweit nicht optiert wird) vorsteuerabzugsschädlichen Ausgangleistung (Beteiligungsverkauf). Ein Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.
- Bezieht der Unternehmer Leistungen ausschließlich für die Herstellung von Erschließungsanlagen und beabsichtigt er bereits bei Leistungsbezug diese mit oder ohne dazugehörige Grundflächen unentgeltlich auf die Gemeinde zu übertragen (= steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe), ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- Dient ein Betriebsausflug lediglich dazu, das Betriebsklima durch gemeinsame Freizeitgestaltung zu verbessern (konnte der BFH mangels Tatsachen nicht entscheiden) und bezieht ein Unternehmer in diesem Zusammenhang Leistungen, liegt ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den für den Betriebsausflug bezogenen Leistungen und dem privaten Bedarf des Personals vor. Sofern die Privatzuwendung steuerlich nicht lediglich als „Aufmerksamkeit“ (Grenze 110 Euro) zu werten ist, ist der Unternehmer aus der Eingangsleistung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Hinweis

Besonderes Augenmerk – insbesondere für zukünftige M&A Transaktionen – sollte der BFH-Entscheidung V R 38/09 gewidmet werden.

Vor dem Hintergrund der Ausführungen des EuGH in der Rechtssache „AB SKF“ (EuGH Urteil

vom 20.10.2009 - C-29/08) bestand in der einschlägigen Umsatzsteuerliteratur und bei den betroffenen Steuerpflichtigen die Hoffnung, ein Vorsteuerabzug aus Beratungskosten bei einem Beteiligungsverkauf könnte (unter bestimmten Voraussetzungen) möglich sein.

Dem hat der BFH nun, zumindest für den Fall, dass (wie häufig) der Beratungsgegenstand konkret der Beteiligungsverkauf ist, eine eindeutige Absage erteilt.

Folgt man dem BFH, ist ein Vorsteuerabzugsrecht beim Verkauf einer Unternehmensbeteiligung dem Grunde nach nur in folgenden Fällen möglich:

- Es werden 100 % der Anteile an der Beteiligungsgesellschaft verkauft (dann liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vor und das Vorsteuerabzugsrecht bestimmt sich nach der Gesamttätigkeit).
- Es werden mehr als 50 % (aber weniger als 100 %) der Anteile an der Beteiligungsgesellschaft verkauft, zwischen Verkäufer und Beteiligung bestand eine umsatzsteuerliche Organschaft und der Erwerber der Anteile beabsichtigt ebenfalls (eindeutig erkennbar) mit der erworbenen Gesellschaft eine Organschaft zu begründen (auch dann liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vor und das Vorsteuerabzugsrecht bestimmt sich nach der Gesamttätigkeit).
- Der Verkäufer optiert gemäß § 9 UStG im Hinblick auf den Beteiligungsverkauf zur Steuerpflicht (wird in der Praxis kaum durchsetzbar sein wird).
- Der Erwerber der Beteiligung ist im Drittland ansässig (dann greift § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG)
- Der Verkäufer kann dem Finanzamt gegenüber glaubhaft darlegen, dass sich die eingekaufte (Beratungs-) Leistung nicht konkret auf den Beteiligungsverkauf bezieht, sondern z.B. eine allgemeine Beratung zur Verbesserung der Liquiditätssituation darstellt.

Das Urteil V R 17/10 und die Feststellung, dass kein Vorsteuerabzugsrecht für Leistungen besteht, die für Zwecke der Befriedigung der Privatbedürfnisse der Arbeitnehmer eingekauft werden (sofern es sich nicht um bloße Aufmerksamkeiten handelt) dürfte für nahezu jedes Unternehmen von besonderer Praxisrelevanz sein.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass der Vorsteuerauschluss nicht für Fälle der „gemischten“ Verwendung gilt. Werden Dienstleistungen oder Gegenstände (keine Grundstücke) eingekauft, die sowohl der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers zuzurechnen sind als auch den Privatbereich (der Arbeitnehmer) betreffen, kann der Unternehmer zunächst den vollen Vorsteuerabzug aus der Eingangsleistung geltend machen, muss jedoch den „Privatanteil“ als unentgeltliche Wertabgabe versteuern.

Zur Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 09.12.2010, V R 17/10, vom 13.01.2011, V R 12/08 und vom 27.01.2010, V R 38/09 siehe [BMF-Schreiben vom 02.01.2012](#).

Zur Anwendung des BFH-Urteils vom 27.01.2011, V R 38/09 siehe [BMF-Schreiben vom 03.01.2012](#).

Betroffene Normen

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG, § 3 Abs. 9a UStG, § 3 Abs. 1b UStG
Streitjahre 1996 und 1997, 2003 und 2004, 1998 bis 2001

Vorinstanzen

[Finanzgericht Düsseldorf](#), Urteil vom 10.06.2009, 5 K 150/06 U, EFG 2009, S. 2070
(Beteiligungsverkauf)

[Finanzgericht Münster](#), Urteil vom 06.05.2010, 5 K 3950/07 U, EFG 2010, S. 1827
(Betriebsausflug)

[Finanzgericht Köln](#), Urteil vom 30.01.2008, 7 K 2926/04, (Erschließungskosten)

Fundstellen

BFH, Urteil vom 27.01.2011, [V R 38/09](#) (Beteiligungsverkauf), BStBl II 2012, S. 68

BFH, Urteil vom 09.12.2010, [V R 17/10](#) (Betriebsausflug), BStBl II 2012, S. 53

BFH, Urteil vom 13.01.2011, [V R 12/08](#) (Erschließungskosten), BStBl II 2012, S. 61

Weitere Fundstellen

EuGH, Urteil vom 29.10.2009, [C-29/08](#), SKF, Slg. 2009, I 10413

EuGH, Urteil vom 13.03.2008, [C-437/06](#), Securenta, Slg. 2008, I-1597

BFH, Urteil vom 06.05.2010, [V R 29/09](#), siehe Zusammenfassung in den [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 04.07.1985, V R 82/77, BStBl II 1985, S. 538

BFH, Urteil vom 18.12.1986, V R 176/75, BStBl II 1987, S. 350

www.deloitte-tax-news.de

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 Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH 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.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.