



Vorsteuerabzug und Beteiligungsveräußerungen

Sandra Stadlbauer



Übersicht

1. Vorfrage: Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Veräußerungsumsatzes
2. Allgemeine Vorsteuern: Ermittlung des Pro-rata-Satzes
3. Direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen
4. Schlussbetrachtung und steuerpolitische Anmerkungen



Begriff

- Gesellschaftsrechtliche Differenzierung (zivilrechtl Gestaltung maßgeblich):
 - Vermögensübertragung („asset deal“) → Rechtsträger überträgt sein Vermögen
 - **Anteilsübertragung („share deal“)** → Eigentum am Rechtsträger wird durch den Gesellschafter übertragen (soweit möglich und zulässig)
- Begriff der „Anteile an Gesellschaften“ in § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG
- „Umdeutung“ in Geschäftsveräußerung nach EuGH 29.10.2009, „AB SKF“?



Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit

- § 2 Abs 1 UStG: „[...] *Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.*“
- Keine unternehmerische Tätigkeit ist der bloße Erwerb, das bloße Halten oder das bloße Veräußern von Gesellschaftsanteilen (iWS)
 - Dividende = Ausfluss aus der bloßen Innehabung
- **Grundsatz:** Anteilsveräußerungsumsätze sind mangels unternehmerischer Tätigkeit nicht steuerbar.



Sphärentheorie

- Reine Holdinggesellschaft/ private Anleger → Nichtunternehmer
- Eingriff in die Verwaltung der Beteiligungsgesellschaft über Anteilsrechte hinaus gegen besonderes Entgelt
 - Unternehmer im Zusammenhang mit dieser Beteiligung
- Andere Umsätze unabhängig von der Beteiligung → grundsätzlich Unternehmer, Zuordnung der Beteiligung zum Unternehmen zu prüfen
 - Gewerblicher Wertpapierhandel → Beteiligung = gewöhnlicher Leistungsgegenstand
 - Unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit

Sandra Stadlbauer, 24.5.2012

5



Ermittlung eines sachgerechten Pro-rata-Satzes

- EuGH 13.3.2008, „*Securenta*“: Vorsteuerabzug auf Vorleistungen, die zugleich für wirtschaftliche als auch für nichtwirtschaftliche Bereiche bezogen werden, steht nur in jenem Ausmaß zu, in dem sie den wirtschaftlichen Bereich betreffen → Ermittlung eines sachgerechten Pro-rata-Satzes
- UStR Rz 1246: analoge Anwendung des § 12 Abs 4 – 6 UStG
- Geeigneter Aufteilungsschlüssel (Umsatz, Marge, Investitionsbetrag, Mitarbeiterstunden, sonstige Größen aus der Kostenrechnung, ...)

Sandra Stadlbauer, 24.5.2012

6



Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen

1. Direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit einem oder mehreren konkreten Ausgangsumsätzen
2. Direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen
3. Zusammenhang mit Teilbetrieb möglich (Antrag gem § 12 Abs 7 UStG):
Ein Teilbetrieb liegt vor (UStR Rz 2053) wenn wirtschaftlich selbständiger Betrieb, der für sich einen selbständigen Organismus bildet, unabhängig von anderen Betrieben des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben wird **UND** nach außen hin ein selbständiges, in sich geschlossenes Wirtschaftsgebilde darstellt.

Sandra Stadlbauer, 24.5.2012

7



Rechtsprechungsentwicklung des EuGH

- 6.4.1995, „BLP Group“:
 - Recht auf Vorsteuerabzug besteht bei direkter und unmittelbarer Verbindung mit besteuerten Umsätzen, wobei der vom Steuerpflichtigen verfolgte Zweck unerheblich ist
 - Aus der RL ergibt sich ferner, dass nur in Ausnahmefällen der Vorsteuerabzug für Vorleistungen im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen zusteht

Sandra Stadlbauer, 24.5.2012

8



Rechtsprechungsentwicklung des EuGH

- 8.6.2000, „*Midland Bank*“:
 - Kriterium = Kostenelement von konkreten Ausgangsumsätzen;
 - sonst Zusammenhang mit wirtschaftlicher Gesamttätigkeit
 - Nachweis des Kostenelements anhand objektiver Umstände möglich
- 22.2.2001, „*Abbey national*“:

Vorleistungen im Rahmen von nicht steuerbaren Geschäftsveräußerungsumsätzen sind der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zuzuordnen



Rechtsprechungsentwicklung des EuGH

- 27.9.2001, „*Cibo Participations*“:

Vorleistungen im Rahmen eines Beteiligungserwerbs können keinem Ausgangsumsatz direkt und unmittelbar zugerechnet werden, daher Zusammenhang mit wirtschaftlicher Gesamttätigkeit
- 26.5.2005, „*Kretztechnik*“:

Vorleistungen, die im Rahmen einer Kapitalerhöhung stattfinden, berechtigen insofern zum Vorsteuerabzug, als das erworbene Kapital für zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke verwendet



EuGH 29.10.2009, „AB SKF“

- 29.10.2009, „AB SKF“:
 - direkter und unmittelbarer Zusammenhang liegt mit jenen Umsätzen vor, in denen die Vorleistung als Kostenbestandteil Eingang gefunden hat
 - Rn 68: Es darf keinen Unterschied machen, ob sich die Vorleistungen auf nicht steuerbare oder steuerfreie Beteiligungsveräußerungen beziehen.
 - Konnex bei Beteiligungsveräußerungen unabhängig von deren umsatzsteuerlicher Beurteilung bei vergleichbaren Umsätzen einheitlich herzustellen (Rn 69 – 71).
 - Rn 72: Konnex mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen liegt vor, wenn das durch die Transaktion erworbene Kapital ausschließlich dieser zugeführt worden ist. (entgegen Rs „BLP Group“?)

Sandra Stadlbauer, 24.5.2012

11



Relativierung der EuGH-Rsp durch dt BFH

- 27.1.2011, V R 38/09:
 - Primär ist zu prüfen, ob ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Vorleistung und einem oder mehreren konkreten Ausgangsumsätzen besteht
 - Ist dies zu verneinen, so kann ein derartiger Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen bestehen, wenn die Vorleistungen als Kostenelemente in die allgemeinen Umsätze eingehen
 - Maßgeblich ist, ob der Steuerpflichtige die Vorleistungen speziell für die Beteiligungsveräußerung oder für allgemeine unternehmerische Zwecke bezieht
 - In casu aufgrund des steuerfreien Beteiligungsveräußerungsumsatz kein Recht auf Vorsteuerabzug!

Sandra Stadlbauer, 24.5.2012

12



Praxis der österreichischen Finanzverwaltung

- **UStR Rz 1997:** „Die Vorleistungen müssen eine direkte und unmittelbare Verbindung mit den **nicht** unecht befreiten Umsätzen aufweisen. Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf von Gesellschaftsanteilen sind auch dann vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn die Kernumsätze der Gesellschaft steuerpflichtig sind (EuGH 6.4.1995, Rs C-4/94 [„BLP Group“]).“

13



Praxis der österreichischen Finanzverwaltung

- **UStR Rz 1992:**
 - Vorsteuern auf Depotgebühren sind abzugsfähig, wenn ein Zusammenhang mit unternehmerisch bedingter Wertpapierhaltung besteht
 - Vorsteuern auf Vorleistungen im Zusammenhang mit der Gründung von Gesellschaften und der Ausgabe von Anteilen durch die Gesellschaft (auch Börsengang) stellen allgemeine Kosten des Unternehmers dar

14



Schlussbetrachtung und steuerpolitische Anmerkungen

- Herstellung des direkten und unmittelbaren Zusammenhanges mit Umsätzen:
 - EuGH: Kostenelement des Ausgangsumsatzes maßgeblich
→ Ausgangspunkt = Bepreisung des Umsatzes
 - BFH: spezielle Beziehung der Vorleistung für den Ausgangsumsatz maßgeblich
→ Ausgangspunkt = Zweck der Vorleistung
 - Ö FinVerw: objektiv feststellbarer Zusammenhang maßgeblich
→ eher Gesamtbetrachtung
 - Substituierbare Leistungen



Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!
