

Urteil vom 15. Februar 2023, XI R 24/22 (XI R 22/18)

Zum Vorsteuerabzug einer geschäftsleitenden Holding (Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21)

ECLI:DE:BFH:2023:U.150223.XIR24.22.0

BFH XI. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, UStG VZ 2013

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. April 2018, Az: 5 K 285/16

Leitsätze

Einer Holdinggesellschaft ist der Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen zu versagen, die

- nicht in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit von der Holding erbrachten steuerpflichtigen Dienstleistungen, sondern mit von ihr als Gesellschafterbeitrag geschuldeten unentgeltlichen Dienstleistungen stehen,
- nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den eigenen Umsätzen der Holding, sondern mit den Umsätzen Dritter (der Tochtergesellschaften) stehen,
- in den Preis der an die Tochtergesellschaften erbrachten steuerpflichtigen Umsätze keinen Eingang finden und
- nicht zu den allgemeinen Kostenelementen der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Holding gehören.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.04.2018 - 5 K 285/16 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, deren Tätigkeit der Ankauf, die Verwaltung und die Verwertung von eigenem Grundbesitz sowie die Projektierung, Sanierung und Erstellung von Bauvorhaben aller Art ist. Gesellschafter waren im Jahr 2013 (Streitjahr) zu je 50 % A --zugleich alleiniger Geschäftsführer-- und B.
- 2** Die Klägerin war als Kommanditistin an den Unternehmen X-KG und Y-KG beteiligt. Beide Gesellschaften errichteten bestimmte Bauobjekte und veräußerten die einzelnen Wohneinheiten überwiegend umsatzsteuerfrei.
- 3** Die X-KG wurde 2006 in der Rechtsform einer GbR gegründet. Seit dem 31.10.2012 bestand sie in der Form einer GmbH & Co. OHG mit der Klägerin und der Z-KG als Gesellschafter zu je 50 %. Mit Vertrag vom 31.01.2013 veräußerte die Z-KG nominell 44 % ihrer Beteiligung an die Klägerin. Außerdem wurde die Q Verwaltungs-GmbH als weitere Gesellschafterin aufgenommen. Mit gleichem Vertrag wechselte die X-KG ihre Rechtsform in eine GmbH & Co. KG mit der Q Verwaltungs-GmbH als Komplementärin und der Klägerin (nunmehr 94 % Anteile) und der Z-KG (nunmehr 6 % Anteile) als Kommanditisten. Die Einlage der Klägerin betrug nach dem Gesellschaftsvertrag 940 €, die der Z-KG 60 €. Die Q Verwaltungs-GmbH hatte keine Einlage zu erbringen und hielt keinen Kapitalanteil; sie war nicht am Gewinn und Verlust beteiligt und besaß keine Stimmrechte. Geschäftsführer der Q Verwaltungs-GmbH

waren B und C. An der Z-KG waren weder A noch B oder ihnen nahestehende Personen, sondern Fremdinvestoren beteiligt.

- 4 Mit Ergänzungsvereinbarung vom 31.01.2013 zum Gesellschaftsvertrag der X-KG wurde vereinbart, dass die Z-KG ein Aufgeld in Höhe von 600.000 € als Gesellschafterbeitrag zu leisten und die Klägerin unentgeltliche Dienstleistungen für die von der X-KG erworbenen bzw. zu erwerbenden Gebäude zu erbringen habe. Diese Dienstleistungen bestanden in Architektenleistungen, statischen Berechnungen, Planungen des Wärme- und Schallschutzes, Planungen der Energieversorgung, Planungen von Kabel- und Telefonanschlüssen, Generalunternehmer-Dienstleistungen ohne Lieferung der Materialien, Erschließungsdienstleistungen ohne Lieferung der Materialien und externe Vertriebsdienstleistungen für die zu erstellenden Objekte 1 und 2. Der Bruttogesamtverkehrswert dieser Dienstleistungen sollte mindestens ... Mio. € betragen und damit mit dem von der Z-KG zu erbringenden Aufgeld im gleichen Verhältnis stehen wie die Beteiligungen an der X-KG. Diese Leistungen erbrachte die Klägerin teilweise mit eigenem Personal bzw. eigenen Geräten, teilweise mithilfe anderer Unternehmen.
- 5 Mit weiterem Vertrag vom 31.01.2013 vereinbarten die Klägerin und die X-KG, dass die Klägerin im Zusammenhang mit den Bauprojekten 1 und 2 zukünftig entgeltliche Geschäftsführungs- und Buchführungsleistungen für die X-KG erbringt. Dazu gehörten die Einstellung und Entlassung von Personal, der Materialeinkauf, die Aufstellung des Jahresabschlusses sowie die Wahrnehmung der steuerlichen Deklaration und Kommunikation gegenüber dem Finanzamt. Ausdrücklich ausgenommen aus den vereinbarten Geschäftsführungsleistungen waren jene Leistungen, die die Klägerin als Gesellschafterbeitrag zu leisten hatte.
- 6 Die Y-KG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 10.10.2012 gegründet. Komplementärin war die Q Verwaltungs-GmbH. Die Klägerin und die X-KG beteiligten sich mit Kapitalanteilen von 24.500 € (Klägerin; entspricht 49 % der Anteile) bzw. 25.500 € (X-KG; entspricht 51 % der Anteile) als Kommanditisten. Die Q Verwaltungs-GmbH hatte keine Einlage zu erbringen und hielt keinen Kapitalanteil; sie war nicht am Gewinn und Verlust beteiligt und besaß keine Stimmrechte. Mit Vertrag vom 10.04.2013 verkaufte die X-KG einen Kapitalanteil von 20.320 € an die Klägerin (Beteiligung seitdem: 89,64 % der Anteile) und den restlichen Kapitalanteil an die E-GmbH, die anschließend in P I GmbH umbenannt wurde. An der P I GmbH waren weder A noch B oder ihnen nahestehende Personen, sondern Fremdinvestoren beteiligt.
- 7 Mit Ergänzungsvereinbarung vom 10.04.2013 wurde vereinbart, dass die P I GmbH ein Aufgeld in Höhe von ... Mio. € zu leisten und die Klägerin unentgeltliche Dienstleistungen für die von der Y-KG erworbenen bzw. zu erwerbenden Gebäude zu erbringen habe. Diese Dienstleistungen (gleicher Art wie für die X-KG) bezogen sich auf das Objekt 3. Der Bruttogesamtverkehrswert sollte mindestens ... Mio. € betragen und damit mit dem von der P I GmbH zu erbringenden Aufgeld im gleichen Verhältnis stehen wie die Beteiligungen an der Y-KG. Diese Leistungen erbrachte die Klägerin teilweise mit eigenem Personal bzw. eigenen Geräten, teilweise mithilfe anderer Unternehmen.
- 8 Mit weiterem Vertrag vom 10.04.2013 vereinbarten die Klägerin und die Y-KG, dass die Klägerin im Zusammenhang mit dem Bauprojekt 3 zukünftig entgeltliche Geschäftsführungs- und Buchführungsleistungen (gleicher Art wie für die X-KG) für die Y-KG erbringt.
- 9 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) erließ am 27.03.2015 einen Umsatzsteuerjahresbescheid für das Streitjahr. Dabei kürzte das FA die geltend gemachten Vorsteuerbeträge, soweit sie mit den unentgeltlichen Gesellschafterbeiträgen der Klägerin für die X-KG und die Y-KG zusammenhingen, die als nichtsteuerbare Tätigkeiten zu werten seien. Der dagegen eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 17.11.2016 als unbegründet zurückgewiesen.
- 10 Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) gab der anschließenden Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 653 veröffentlichten Urteil statt. Die Klägerin könne die Umsatzsteuerbeträge aus dem Bezug von Dienstleistungen, die sie als Gesellschafterbeitrag an die X-KG und die Y-KG erbracht habe, in voller Höhe als Vorsteuerbeträge abziehen. Da die Beteiligung der Klägerin an der X-KG und Y-KG durch die Geschäftsführungs- und Buchführungsleistungen mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung dieser Gesellschaften gegen Entgelt einhergehe, sei die Erbringung von Sachleistungen als Gesellschafterbeitrag Teil der unternehmerischen Tätigkeit der aktiven Beteiligungsverwaltung. Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts liege nicht vor.
- 11 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des

Umsatzsteuergesetzes --UStG--). Es macht geltend, für die streitigen Leistungen, die von den entgeltlich zu erbringenden Geschäftsführungs- und Buchführungsleistungen zu unterscheiden seien, fehle es mangels Entgelts an einem Leistungsaustausch. Es handele sich somit um eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit. Es liege im Übrigen auch ein Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 der Abgabenordnung (AO) vor. Durch die hier gewählte Gestaltung, die Leistungen durch die Gesellschafter unentgeltlich erbringen zu lassen, solle ein Vorsteuerabzug ermöglicht werden, der bei einer angemessenen wirtschaftlichen Gestaltung (Einkauf unmittelbar durch die Beteiligungsgesellschaft) nicht zu gewähren wäre.

- 12** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14** Sie verteidigt die angefochtene Vorentscheidung. Sie trägt vor, dass entgegen der Ansicht des FA die Eingangsleistungen ausschließlich für ihre wirtschaftliche Tätigkeit bezogen worden seien. Die von der Klägerin vorgenommene Gestaltung sei auch nicht rechtsmissbräuchlich. Sie sei bereits nicht unangemessen i.S. des § 42 AO. Zudem lägen diverse außersteuerliche Gründe für die Gestaltung vor, die das FG vorinstanzlich auch festgestellt habe.
- 15** Der erkennende Senat hat das Verfahren ausgesetzt und mit Beschluss vom 23.09.2020 - XI R 22/18 (BFHE 270, 562, BStBl II 2021, 325) dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) folgende Rechtsfragen zur Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) zur Vorabentscheidung vorgelegt:

"1. Sind unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin gehend auszulegen, dass einer geschäftsleitenden Holding, die steuerpflichtige Ausgangsumsätze an Tochtergesellschaften ausführt, das Recht auf Vorsteuerabzug auch für Leistungen, die sie von Dritten bezieht und gegen die Gewährung einer Beteiligung am allgemeinen Gewinn in die Tochtergesellschaften einlegt, zusteht, obwohl die bezogenen Eingangsleistungen nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den eigenen Umsätzen der Holding, sondern mit den (weitgehend) steuerfreien Tätigkeiten der Tochtergesellschaften stehen, die bezogenen Eingangsleistungen in den Preis der (an die Tochtergesellschaften erbrachten) steuerpflichtigen Umsätze keinen Eingang finden und nicht zu den allgemeinen Kostenelementen der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Holding gehören?

2. Falls die Frage 1 bejaht wird: Stellt es einen Rechtsmissbrauch im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union dar, wenn eine geschäftsleitende Holding derart in den Leistungsbezug von Tochtergesellschaften 'zwischen geschaltet' wird, dass sie die Leistungen, für die den Tochtergesellschaften bei unmittelbarem Leistungsbezug kein Recht auf Vorsteuerabzug zustünde, selbst bezieht, in die Tochtergesellschaften gegen Beteiligung an deren Gewinn einlegt und anschließend unter Berufung auf ihre Stellung als geschäftsleitende Holding den vollen Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen geltend macht, oder kann diese Zwischenschaltung durch außersteuerrechtliche Gründe gerechtfertigt werden, obwohl der volle Vorsteuerabzug an sich systemwidrig ist und zu einem Wettbewerbsvorteil von Holding-Konstruktionen gegenüber einstufigen Unternehmen führen würde?"

- 16** Der EuGH hat darauf mit Urteil Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21 (EU:C:2022:645) geantwortet:

"Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit deren Art. 167 (ist) dahin auszulegen, dass einer Holdinggesellschaft, die steuerpflichtige Ausgangsumsätze an Tochtergesellschaften ausführt, das Recht auf Vorsteuerabzug für Leistungen, die sie von Dritten bezieht und gegen die Gewährung einer Beteiligung am allgemeinen Gewinn in die Tochtergesellschaften einlegt, nicht zusteht, wenn erstens die bezogenen Eingangsleistungen nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den eigenen Umsätzen der Holdinggesellschaft, sondern mit den weitgehend steuerfreien Tätigkeiten der

Tochtergesellschaften stehen, zweitens diese Eingangsleistungen in den Preis der an die Tochtergesellschaften erbrachten steuerpflichtigen Umsätze keinen Eingang finden und drittens diese Leistungen nicht zu den allgemeinen Kostenelementen der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Holdinggesellschaft gehören."

- 17** Der Senat hat anschließend das Revisionsverfahren unter dem Aktenzeichen XI R 24/22 (XI R 22/18) fortgesetzt.
- 18** Das FA sieht sich durch das EuGH-Urteil in seiner Rechtsauffassung bestätigt. Die Klägerin wendet dagegen ein, dass sie keine "gemischte" Holdinggesellschaft im Sinne des EuGH-Urteils sei. Zudem handele es sich im Streitfall um eine Sacheinlage, für die --wie bei einer Bareinlage-- nach dem EuGH-Urteil Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt vom 16.07.2015 - C-108/14 und C-109/14 (EU:C:2015:496) ein Vorsteuerabzug zu gewähren sei. Ferner könne für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs bei der Klägerin nicht auf die Verwendung der Eingangsleistungen bei ihren Tochtergesellschaften abgestellt werden, da nach nationalem Recht eine Organschaft nicht bestehe.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG liegen nicht vor. Die Klägerin ist zwar, wie das FG zutreffend erkannt hat, unternehmerisch tätig. Die streitigen Eingangsleistungen wurden aber --entgegen der Auffassung des FG-- nicht für ihr Unternehmen ausgeführt.
- 20** 1. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Diese Vorschrift beruht auf Art. 168 Buchst. a MwStSystRL, wonach der Steuerpflichtige berechtigt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden (vgl. BFH-Urteile vom 12.02.2020 - XI R 24/18, BFHE 268, 351, BStBl II 2022, 191, Rz 30; vom 08.09.2022 - V R 26/21, BFH/NV 2023, 355, Rz 12).
- 21** 2. Die Klägerin ist zwar Unternehmerin i.S. des § 15 UStG.
- 22** a) Nach der ständigen Rechtsprechung ist eine Holdinggesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie --unbeschadet ihrer Rechte als Aktionärin oder Gesellschafterin-- unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, keine Mehrwertsteuerpflichtige i.S. von Art. 9 MwStSystRL und somit nicht zum Vorsteuerabzug nach Art. 167 ff. MwStSystRL berechtigt. Der bloße Erwerb und das bloße Halten von Aktien stellen für sich genommen keine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. der MwStSystRL dar, die den Erwerber bzw. Inhaber zum Steuerpflichtigen machen würde, da diese Vorgänge nicht die Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen beinhalten, weil das einzige Entgelt aus ihnen in einem etwaigen Gewinn beim Verkauf dieser Aktien liegt (ständige Rechtsprechung, vgl. EuGH-Urteile Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, EU:C:2015:496, Rz 18 f.; Marle Participations vom 05.07.2018 - C-320/17, EU:C:2018:537, Rz 27 f.; Ryanair vom 17.10.2018 - C-249/17, EU:C:2018:834, Rz 16; C Foods Acquisition vom 08.11.2018 - C-502/17, EU:C:2018:888, Rz 30; Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21, EU:C:2022:645, Rz 41; EuGH-Beschluss MVM vom 12.01.2017 - C-28/16, EU:C:2017:7, Rz 30 f.; BFH-Urteil in BFHE 268, 351, BStBl II 2022, 191, Rz 31).
- 23** b) Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die finanzielle Beteiligung an einem anderen Unternehmen unbeschadet der Rechte, die dem Anteilseigner in seiner Eigenschaft als Aktionär oder Gesellschafter zustehen, mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht, an der die Beteiligung begründet worden ist. Der Begriff "Eingriff einer Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaft" ist dahin zu verstehen, dass er alle Umsätze umfasst, die eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen und von der Holding für ihre Tochtergesellschaft erbracht werden (vgl. EuGH-Urteile Marle Participations, EU:C:2018:537, Rz 31 f.; Finanzamt R, EU:C:2022:645, Rz 42; BFH-Urteil in BFHE 268, 351, BStBl II 2022, 191, Rz 33), soweit ein solcher Eingriff als Umsatz gemäß Art. 2 MwStSystRL der Mehrwertsteuer unterliegt, wie z.B. die entgeltliche Erbringung von administrativen, buchführerischen, finanziellen, kaufmännischen, der Informatik

zuzuordnenden oder technischen Dienstleistungen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. EuGH-Urteile Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, EU:C:2015:496, Rz 20 f.; Marle Participations, EU:C:2018:537, Rz 29 f.; C Foods Acquisition, EU:C:2018:888, Rz 32; Finanzamt R, EU:C:2022:645, Rz 42 f.; EuGH-Beschluss MVM, EU:C:2017:7, Rz 32 f.; BFH-Urteil in BFHE 268, 351, BStBl II 2022, 191, Rz 32).

- 24** c) Ausgehend davon trifft die Annahme des FG, dass die Klägerin Unternehmerin sei, zu. Der EuGH hat im Urteil Finanzamt R (EU:C:2022:645, Rz 43) zum Streitfall ausgeführt:
"Im vorliegenden Fall geht aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hervor, dass sich die Tätigkeit [der Klägerin] nicht auf den Erwerb und das Halten von Gesellschaftsanteilen an [der X KG] und [der Y KG] beschränkte, sondern dass sie ihren beiden Tochtergesellschaften gegen Entgelt Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen erbrachte, die eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen. Folglich ist [die Klägerin] als Steuerpflichtige im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie einzustufen ..."
- 25** Dem ist seitens des Senats nichts hinzuzufügen.
- 26** 3. Das FG hat jedoch zu Unrecht angenommen, dass die Erbringung von Sachleistungen als Gesellschafterbeitrag Teil der unternehmerischen Tätigkeit der Klägerin sei. Die streitigen Eingangsleistungen der Klägerin stehen weder in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen der Klägerin noch gehören sie zu den allgemeinen Aufwendungen der Klägerin und sind als solche Kostenelemente der von ihr erbrachten Dienstleistungen. Sie stehen im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu den überwiegend steuerfreien Umsätzen der Tochtergesellschaften; die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.
- 27** a) Nach ständiger Rechtsprechung setzt ein Vorsteuerabzug u.a. voraus, dass die Eingangsleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht werden (ständige Rechtsprechung vgl. z.B. EuGH The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge vom 03.07.2019 - C-316/18, EU:C:2019:559, Rz 23, m.w.N.; Finanzamt R, EU:C:2022:645, Rz 39; vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.12.2020 - XI R 13/19, BFHE 272, 185, BStBl II 2022, 389, Rz 61). Diese Zweckbestimmung erfordert grundsätzlich einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. Zugunsten des Steuerpflichtigen wird aber nach ständiger Rechtsprechung auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen ein Vorsteuerabzug auch dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und --als solche-- Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (ständige Rechtsprechung vgl. z.B. EuGH-Urteil Sonaecom vom 12.11.2020 - C-42/19, EU:C:2020:913, Rz 42, m.w.N.; Finanzamt R, EU:C:2022:645, Rz 46; vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18.09.2019 - XI R 33/18, BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 24, m.w.N.).
- 28** b) Der EuGH hat im Urteil Finanzamt R (EU:C:2022:645, Rz 47 bis 49) allgemein zum Zusammenhang zwischen den Eingangsleistungen und Ausgangsleistungen des Steuerpflichtigen ausgeführt:
- Rz 47 "In beiden Fällen [Bestehen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zum Ausgangsumsatz/zu den Ausgangsumsätzen bzw. Zugehörigkeit zu den allgemeinen Aufwendungen] ist es erforderlich, dass die Kosten der Eingangsgegenstände oder -leistungen jeweils Eingang in den Preis bestimmter Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert bzw. erbringt [...]."
- Rz 48 "Wenn hingegen von einem Steuerpflichtigen bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen mit steuerbefreiten Umsätzen zusammenhängen oder nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen [...]."
- Rz 49 "Der Gerichtshof hat außerdem klargestellt, dass das Bestehen von Zusammenhängen zwischen Umsätzen anhand des objektiven Inhalts dieser Umsätze zu beurteilen ist. Dies bedeutet insbesondere, dass alle Umstände zu berücksichtigen sind, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt wurden, und nur die Umsätze heranzuziehen sind, die

objektiv im Zusammenhang mit der der Steuer unterliegenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen [...]. Maßgebend sind nach der Rechtsprechung dementsprechend die tatsächliche Verwendung der vom Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen [...] und der ausschließliche Entstehungsgrund des fraglichen Umsatzes, da dieser als ein Kriterium für die Bestimmung des objektiven Inhalts anzusehen ist [...]."

29 c) In Bezug auf den vorliegenden Streitfall hat der EuGH den Senat im Tenor darauf hingewiesen, dass (auch) einer Holdinggesellschaft wie der Klägerin, die steuerpflichtige Ausgangsumsätze an Tochtergesellschaften ausführt, der Vorsteuerabzug zu versagen ist, wenn

- erstens die bezogenen Eingangsleistungen nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den eigenen Umsätzen der Holdinggesellschaft, sondern mit den weitgehend steuerfreien Tätigkeiten der Tochtergesellschaften stehen,
- zweitens diese Eingangsleistungen in den Preis der an die Tochtergesellschaften erbrachten steuerpflichtigen Umsätze keinen Eingang finden und
- drittens diese Leistungen nicht zu den allgemeinen Kostenelementen der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Holdinggesellschaft gehören.

30 Hierzu weist der EuGH im Urteil Finanzamt R (EU:C:2022:645, Rz 53 bis 55) auf Folgendes hin:

Rz 53 "Was die Frage anbelangt, ob die [...] von der Klägerin] bezogenen Eingangsleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen [der Klägerin] gehören, so dass sie Kostenelemente der von ihr gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen darstellen und daher direkt und unmittelbar mit ihrer wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammenhängen, so ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei diesen Dienstleistungen um den Gegenstand der Beiträge handelt, die [die Klägerin] als Gesellschafterin an ihre Tochtergesellschaften [X-KG] und [Y-KG] geleistet hat. Wie auch der Generalanwalt in Nr. 58 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, handelt es sich somit nicht um Ausgaben, die [die Klägerin] für den Erwerb von Beteiligungen tätigen muss, sondern um Ausgaben, die gerade den Gegenstand des Gesellschafterbeitrags [der Klägerin] an ihre Tochtergesellschaften darstellen. Ein solcher Beitrag einer Holdinggesellschaft zugunsten ihrer Tochtergesellschaften, sei es in Form von Bar- oder Sacheinlagen, gehört zum Halten von Gesellschaftsanteilen, das, wie in Rn. 41 des vorliegenden Urteils ausgeführt, keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt und daher kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet. Der ausschließliche Entstehungsgrund des fraglichen Umsatzes ist ein Gesellschafterbeitrag seitens [der Klägerin]."

Rz 54 "Außerdem ist, wenn die tatsächliche Verwendung der von [der Klägerin] bezogenen Dienstleistungen berücksichtigt wird, darauf hinzuweisen, dass [die Klägerin] geltend gemacht hat, dass diese Dienstleistungen einen Gesellschafterbeitrag in Form einer Sacheinlage darstellten und dass sie diese zu diesem Zweck unentgeltlich an ihre Tochtergesellschaften weiterleiten müsse, damit diese sie für ihre Umsätze nutzen. Die Tatsache, dass diese Dienstleistungen zur Nutzung durch die Tochtergesellschaften von [der Klägerin] bestimmt sind, begründet einen direkten Zusammenhang mit den Umsätzen dieser Tochtergesellschaften und bestätigt das Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs mit der wirtschaftlichen Tätigkeit [der Klägerin]. Dass diese Dienstleistungen in direktem Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Tochtergesellschaften stehen, wird durch die Tatsache, dass sie von [der Klägerin] an ihre Tochtergesellschaften weitergeleitet wurden, nicht in Frage gestellt, da es auf die tatsächliche Verwendung dieser Dienstleistungen ankommt."

Rz 55 "Wie in Rn. 38 des vorliegenden Urteils ausgeführt, zielt die Regelung über den Vorsteuerabzug nur darauf ab, den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer zu entlasten. Dementsprechend hat der Gerichtshof entschieden, dass Ausgaben, die nicht mit den besteuerten Umsätzen des Steuerpflichtigen, sondern mit Umsätzen eines Dritten

zusammenhängen, für diesen Steuerpflichtigen kein Recht auf Vorsteuerabzug begründen können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Oktober 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, Rn. 38). Der Umstand, dass diese Beurteilung im Kontext einer Rechtssache erfolgt ist, die keine Holdinggesellschaft betraf, ist entgegen dem Vorbringen [der Klägerin] unerheblich, da sie einer allgemein für das Recht auf Vorsteuerabzug geltenden Regel entspricht. Da die tatsächliche Verwendung der von [der Klägerin] bezogenen Dienstleistungen zeigt, dass diese direkt mit den Umsätzen der Tochtergesellschaften [der Klägerin] zusammenhängen, steht dieser Zusammenhang der Gewährung eines Rechts auf Vorsteuerabzug durch [die Klägerin] für diese Dienstleistungen entgegen."

Rz 56 "Folglich offenbart der objektive Inhalt der Transaktion, dass kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Kosten der von [der Klägerin] bezogenen Dienstleistungen und ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit besteht. Diese Kosten zählen nicht als allgemeine Aufwendungen zu den Bestandteilen der Geschäftsführungs- und Buchführungsdienste [der Klägerin]."

Rz 57 "Diese Schlussfolgerung wird nicht durch den von [der Klägerin] geltend gemachten Umstand in Frage gestellt, dass ihre Tochtergesellschaften nur dank ihrer Gesellschafterbeiträge ihre eigenen Tätigkeiten aufrechterhalten und infolgedessen Bedarf für ihre Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen haben könnten. Sofern sich diese Umstände als wahr erweisen, belegen sie nämlich keinen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Dienstleistungen, die Gegenstand dieser Beiträge sind, und der wirtschaftlichen Tätigkeit [der Klägerin]. Das Ziel des Bezugs der Eingangsleistungen bestand darin, einen Gesellschafterbeitrag zu ermöglichen, der nicht als ein Umsatz angesehen werden kann, der seinen ausschließlichen und unmittelbaren Entstehungsgrund in der wirtschaftlichen Tätigkeit [der Klägerin] hat, d.h. in der Erbringung mehrwertsteuerpflichtiger Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen an ihre Tochtergesellschaften."

- 31** d) Ausgehend davon ist --entgegen der Auffassung des FG-- der Vorsteuerabzug für die streitigen Eingangsleistungen zu versagen. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) waren die unentgeltlichen Dienstleistungen, die die Klägerin als Gesellschafterbeitrag zu leisten hatte, ausdrücklich von den vereinbarten Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen, die die unternehmerische Tätigkeit der Klägerin darstellten, ausgenommen. Zudem dienten die Dienstleistungen vorrangig der Erstellung der Objekte, die die X-KG und die Y-KG zu errichten hatten. Demgemäß standen die streitigen Eingangsleistungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit Ausgangsumsätzen Dritter (hier: der Tochtergesellschaften). Sie fanden keinen Niederschlag im konkreten Preis für die an die X-KG und Y-KG erbrachten entgeltlichen Geschäftsführungs- und Buchführungsleistungen der Klägerin und gehörten auch nicht anteilig zu den allgemeinen Kostenelementen der Klägerin für ihre unternehmerische Tätigkeit.
- 32** 4. Dem stehen die Einwendungen der Klägerin nicht entgegen.
- 33** Entgegen der Auffassung der Klägerin ging der EuGH in seinem Urteil Finanzamt R (EU:C:2022:645) nicht davon aus, sie halte als "gemischte Holdinggesellschaft" neben ihren Beteiligungen an der X-KG und an der Y-KG weitere Beteiligungen an anderen Gesellschaften, die sie nur passiv verwalte. Vielmehr hebt der EuGH hervor, dass für die Inanspruchnahme des Rechts auf Vorsteuerabzug zwei Voraussetzungen erfüllt sein müssen. Erstens muss der Betroffene ein "Steuerpflichtiger" im Sinne der MwStSystRL sein. Zweitens müssen die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht werden (EuGH-Urteil Finanzamt R, EU:C:2022:645, Rz 39). Demgemäß reicht es zur Begründung der Eigenschaft als Steuerpflichtiger im Sinne der MwStSystRL aus, dass die Klägerin bereits mittels ihrer entgeltlichen Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen gegenüber der X-KG und der Y-KG wirtschaftlich tätig ist (EuGH-Urteil Finanzamt R, EU:C:2022:645, Rz 43). Hingegen erfüllt die Klägerin --wie ausgeführt-- nicht die zweite Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs.
- 34** Auch das EuGH-Urteil Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (EU:C:2015:496) und die Folgeentscheidungen des Senats (vgl. BFH-Urteile vom 19.01.2016 - XI R 38/12, BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567; vom 01.06.2016 - XI R 17/11, BFHE 254, 164, BStBl II 2017, 581) stehen der Versagung des Vorsteuerabzugs im Streitfall nicht

entgegen; denn sie betreffen andere Sachverhalte. Insoweit verweist der Senat --wie der EuGH (EuGH-Urteil Finanzamt R, EU:C:2022:645, Rz 53)-- zur Abgrenzung auf die Ausführungen des Generalanwalts Pitruzzella in dessen Schlussanträgen in der Rechtssache Finanzamt R vom 03.03.2022 - C-98/21 (EU:C:2022:160, Rz 56 ff.). Die dort genannte Rechtsprechung betrifft Aufwendungen (wie z.B. Kosten der Rechts- oder Steuerberatung im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an den Tochtergesellschaften), die der Holdinggesellschaft tatsächlich zugutekamen. Diese Kosten zeichnen sich durch einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit der Führungsholding aus, die an die mehrwertsteuerpflichtigen Tochtergesellschaften Dienstleistungen erbringt. Dagegen weisen die Eingangsaufwendungen der Klägerin keinen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit ihrer (eigenen) Unternehmenstätigkeit auf, da sie der Ausübung der (hier: weitgehend steuerfreien) wirtschaftlichen Tätigkeit der Tochtergesellschaften dienen. Ausgaben, die nicht mit den besteuerten Umsätzen des Steuerpflichtigen, sondern mit Umsätzen eines Dritten zusammenhängen, können für diesen Steuerpflichtigen kein Recht auf Vorsteuerabzug begründen (vgl. in diesem Sinne EuGH-Urteile Vos Aannemingen, EU:C:2020:785, Rz 38; Finanzamt R, EU:C:2022:645, Rz 55), und zwar unabhängig davon, ob die Umsätze des Dritten steuerfrei sind oder nicht.

35 5. Darauf, dass bei anderer Beurteilung die Klägerin nach Auffassung von Generalanwalt Pitruzzella durch Zwischenschaltung einer Holdinggesellschaft rechtsmissbräuchlich gehandelt hätte (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Pitruzzella in der Rechtssache Finanzamt R (EU:C:2022:160, Rz 84); zur Abgrenzung s. BFH-Urteil vom 29.09.2022 - V R 29/20, BFH/NV 2023, 348, Rz 42 ff.), kommt es nicht mehr an (vgl. auch EuGH-Urteil Finanzamt R, EU:C:2022:645, Rz 59).

36 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de