



Unechte Steuerbefreiung Steuergestaltung bei Ausgliederungen

Linz, 18.11.2009

MMag. Dr. Ernst Marschner LL.M.

 **ERNST & YOUNG**
Quality In Everything We Do

Ausgangsposition

- ▶ Lieferungen und Dienstleistungen stellen einen umsatzsteuerbaren sowie grundsätzlich –pflichtigen Umsatz dar
 - ▶ Ebenso die Errichtung eines Gebäudes
- ▶ Die Person X errichtet ein Gebäude für einen Zweck, der nicht zur Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen dient
 - ▶ Dieser Zweck ist unecht von der Umsatzsteuer befreit oder gar nicht umsatzsteuerbar
 - ▶ Daher kein Abzug der Vorsteuern
- ▶ **Gestaltung:** Das Gebäude wird durch einen Dritten Y errichtet und an die Person X vermietet
 - ▶ Die Miete unterliegt der Umsatzsteuer; ggf Option zur Umsatzsteuer
 - ▶ Die Vorsteuer auf die Errichtungskosten wird durch Y abgezogen
 - ▶ „Nur“ die auf die Miete anfallende Umsatzsteuer wird zum Kostenfaktor → die Optimierung ist umso größer, je niedriger die USt auf die Miete
 - ▶ Bei Wohnraum kommt der begünstigte Steuersatz iHv 10% zur Anwendung

Fallkonstellationen zu den Personen X und Y

- ▶ Unecht steuerbefreiter Unternehmer (zB Bank) mietet als Leasingnehmer ein vom Leasinggeber Y errichtetes Gebäude
- ▶ Körperschaft öffentlichen Rechts läßt ein Gebäude, das ihrem Hoheitsbereich (zB Schule) dient, über einen ausgegliederten Rechtsträger Y errichten
- ▶ Privathaus bzw Privatwohnung, das/die durch Y, eine „eigene“ Kapitalgesellschaft oder Privatstiftung des Gesellschafters bzw des Stifters errichtet wird

▶ → **Unterschiedliche Lösungen der Verwaltungspraxis**

Praxislösung I: Leasing

- ▶ Zwei Arten von Leasing (Rz 890 iVm 344 f UStR):
 - ▶ Sonstige Leistung (Nutzungsüberlassung): Der Leasinggegenstand wird dem Leasinggeber wirtschaftlich zugerechnet → die Miete ist umsatzsteuerlich zu beurteilen
 - ▶ Lieferung (Kauf): Der Leasinggegenstand ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von Anfang an dem Leasingnehmer zuzurechnen, so daß (auch) umsatzsteuerlich ein Kauf vorliegt → keine Optimierung der Umsatzsteuer durch Ausgliederung
 - ▶ Vgl VwGH 17.10.89, 88/14/0189; 17.2.99, 97/14/0059

Praxislösung I: Leasing

▶ **Allgemeine** Zurechnungskriterien der Rz 135 ff EStR (im Wesentlichen aus VwGH-Rspr abgeleitet): Unterscheidung in **Voll- und Teilamortisationsverträgen** → Zurechnung beim **Leasingnehmer**, wenn:

- ▶ Grundmietzeit beträgt 90% oder mehr der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer
- ▶ Bei Vollamortisationsvertrag (Rz 137): Grundmietzeit beträgt weniger als 40% der Nutzungsdauer
 - ▶ 40% bis 90%: Option des Leasingnehmers zum Erwerb des Wirtschaftsgutes gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht angemessenen Betrages (bis 30.4.07: nicht ausschlaggebender Betrag)
- ▶ Bei Teilamortisationsvertrag (Rz 141): Leasingnehmer hat sowohl das Risiko der Wertminderung als auch die Chance der Wertsteigerung (Vergleich Restwert mit vereinbarten Veräußerungserlös)
- ▶ Spezialleasing liegt vor

Praxislösung I: Leasing

▶ **Spezielle** Zurechnungskriterien bei Leasing von **unbeweglichen Wirtschaftsgütern**

- ▶ Grund und Gebäude sind jeweils getrennt zu behandeln (Rz 142 EStR)
- ▶ Wenn **Grund im Eigentum des Leasingnehmer** → zusätzliche Voraussetzungen, daß Gebäude im wirtschaftlichen Eigentum des Leasinggebers:
 - ▶ Kein Vollamortisationsvertrag; kein Spezialleasing
 - ▶ Vertragliche Nutzungsvereinbarung über Grund ist erheblich länger als die Grundmietzeit des Teilamortisationsvertrag
 - ▶ Leasinggeber ist zivilrechtlich in der Lage, das Gebäude nach Ablauf der Mietdauer gegebenenfalls ohne weiteres an einen Dritten zu vermieten oder zu verkaufen

Praxislösung I: Leasing

▶ Vorleistungen (Rz 145 f EStR):

- ▶ Vorleistung, die mit den Leasingraten verrechnet wird (etwa erhöhte erste Rate), darf 30% der Anschaffungskosten nicht übersteigen → unterliegt der USt und schmälert so die Steueroptimierung (geringerer Liquiditätsvorteil)
- ▶ **Kaution** (weitere weitergegebenen Subvention) darf 50% der Herstellungskosten nicht übersteigen (bis 30.4.07: 75%)
 - ▶ Kaution nicht umsatzsteuerbar (Rz 2607 UStR: kein Zusammenhang mit einer konkreten Leistung)
 - ▶ Zinseffekt muß in das umsatzsteuerpflichtige Entgelt eingerechnet werden, wenn die Kaution außerhalb des branchenüblichen Rahmens liegt (Rz 645 UStR)

▶ Sale-and-lease-back → Mißbrauchsvorwurf zu prüfen

- ▶ Vgl Rz 147 EStR

Praxislösung II: Ausgliederter Rechtsträger einer Körperschaft öffentlichen Rechts

▶ Liegenschaft einer Körperschaft öffentlichen Rechts wird in einen eigenen Rechtsträger des Privatrechts (zB KG, GmbH) ausgliedert

- ▶ Besondere Ausführungen in Rz 274 ff UStR (weitere USt-Protokoll 2004)

▶ Voraussetzungen für „die *umsatzsteuerliche Anerkennung*“ des Mietverhältnisses durch die Finanzverwaltung

- ▶ KöR ist am ausgegliederten Rechtsträger zu mehr als 50% beteiligt
 - ▶ Auch mehrere Gebietskörperschaften gemeinsam (interkommunale Zusammenarbeit)
- ▶ IRd Ausgliederung wird die Liegenschaft in das Eigentum des ausgegliederten Rechtsträger übertragen
 - ▶ Gegebenenfalls Nachteil gegenüber der Praxislösung I (Leasing)
- ▶ Das Entgelt übersteigt die Betriebskosten (§§ 21 ff MRG) sowie eine jährliche AfA-Komponente → **AfA-Sätze** unterschiedlich:
 - ▶ Gebietskörperschaft: 1,5% (Rz 274)
 - ▶ Andere KöR: 2,5% (Rz 274a)

Praxislösung II: Ausgliederter Rechtsträger einer Körperschaft öffentlichen Rechts

- ▶ **Gemeinden:** Weitergeleitete Bedarfszuweisungen der Länder sowie Zuschüsse von Ländern, Bund, EU für ein bestimmtes Bauvorhaben dürfen abgezogen werden
- ▶ Soweit die Beschaffung eine Aufgabe der Hoheitsverwaltung darstellt, ist ein Abzug von Vorsteuern nicht zulässig
 - ▶ Öffentliche Straßen, Plätzen, Kreisverkehre, Ortsbildgestaltungen und ähnliches (Rz 274 UStR)
- ▶ Anm: Ausgliederung einer Aufgabe einer KöR wird durch den Gesetzgeber im Bereich der Verkehrsteuern gefördert (Art 34 BudgBG 2001)

Praxislösung III: Privatgebäude durch „eigene“ Kapitalgesellschaft bzw Privatstiftung errichtet

- ▶ Errichtung eines **Privathauses** bzw einer Privatwohnung
 - ▶ Gesellschafter lässt das Gebäude durch „seine“ Gesellschaft errichten und mietet es
 - ▶ Stifter lässt „seine Privatstiftung“ das Gebäude errichten und mietet es
 - ▶ *Variante:* Die Gesellschaft/Stiftung stellt eine Immobilien-GmbH (Immobilienstiftung) dar, welche weitere Immobilien an fremde Dritte vermietet
- ▶ Fachbereich USt zu **Privatstiftung:** Keine unternehmerische Tätigkeit angenommen, da Charakter der „Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG“ nicht deswegen verloren, weil ein Bestandrechtstitel zu Grunde gelegt wird (26.3.07, ÖStZ 2007/404)
 - ▶ Fall: Luxusvilla; speziell nach Wünschen der Stifterin umgebaut; Mietzins nicht fremdüblich
 - ▶ *Aber:* „Da die angefallenen Investitionskosten somit von vornherein nicht die Unternehmenssphäre betreffen, erübrigt sich folglich eine weitergehende Untersuchung dahin gehend, ob ein angemessener Mietzins vorliegt oder nicht.“

Praxislösung III: Privatgebäude durch „eigene“ Kapitalgesellschaft bzw Privatstiftung errichtet

▶ Umsatzsteuerprotokoll 2008 zu Immobilien-GmbH:

- ▶ Untersuchung im **Einzelfall**, ob Investitionen in eine Liegenschaft als für das Unternehmen ausgeführt gelten
- ▶ „**Schädlich** für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs sind *insbesondere* folgende Kriterien“:
 - ▶ Vermietung gehört nicht zur üblichen gewerblichen oder beruflichen Betätigung der Gesellschaft
 - ▶ Bloße Zwischenschaltung einer Gesellschaft schadet jedenfalls
 - ▶ Besonders repräsentatives Gebäude, das speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt ist
 - ▶ Kein fremdübliches Mietverhältnis
- ▶ Es darf keine mißbräuchliche Gestaltung vorliegen (Verweis ua auf EuGH 21.2.06, C-255/02, *Halifax*)

Praxislösung III: Privatgebäude durch „eigene“ Kapitalgesellschaft bzw Privatstiftung errichtet

▶ Kriterien aus der österreichischen Rechtsprechung:

- ▶ Generell gilt, daß der Vertrag über die Nutzungsüberlassung den Kriterien für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entsprechen muß
 - ▶ Publizität: Vertrag muß nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
 - ▶ Eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt
 - ▶ Vertrag wäre unter gleichen Bedingungen zwischen Fremden abgeschlossen worden → nicht nur hinsichtlich der Miete, sondern auch betreffend Betriebskosten, Kündigungsregeln
- ▶ Kein Abzug von Vorsteuern für eine Miteigentumsgemeinschaft (zwei Halbbrüder), die das Gebäude an einen Miteigentümer zu privaten Wohnzwecken vermietet (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028)
- ▶ Einer Miteigentumsgemeinschaft (Ehegatten) kommt keine Unternehmereigenschaft zu, wenn diese eine Wohnung an ihren Sohn zu dessen Wohnzwecken vermietet und dieser Sohn gegenüber seinen Eltern (als Student) unterhaltsberechtigter ist (VwGH 30.3.06, 2002/15/0141)
- ▶ Die Zwischenschaltung einer GmbH nach Beginn des Bauprojekts erscheint jedenfalls schädlich (UFS 11.1.07, RV/0215-G/06)

Mehrwertsteuersystemrichtlinie (2006/112/EG)

- ▶ Inkrafttreten mit 1.1.2007; löst im Wesentlichen die bisherigen MWSt-Bestimmungen (insb 6.Richtlinie, 77/388/EWG) ab
- ▶ Art 9 Abs 1: „Als **Steuerpflichtiger**“ gilt, wer eine *wirtschaftliche Tätigkeit* unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. ... Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt *insbesondere* die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“
 - ▶ Art 4 Abs 2 6.RL: „gilt *auch* ... Nutzung von körperlichen ... Gegenständen“
 - ▶ „Gelegentliche Vermietung“ stellt keine wirtschaftliche Tätigkeit dar → Einzelfallprüfung, ob nachhaltige Erzielung von Einnahmen vorliegt („Wohnwagenfall“: EuGH 26.9.96, C-230/94, *Enkler*, BFH 12.12.96, V R 23/93)
 - ▶ Entgeltliche Dienstleistung → es müssen gegenseitig Leistungen iRe Rechtsverhältnisses ausgetauscht werden (EuGH 3.3.94, C-16/93, *Tolsma*: Nicht bei Zufallseinnahmen eines Straßenmusikanten)
- ▶ § 2 Abs 1 UStG: „Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. ... jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“
 - ▶ § 2 Abs 5 Z 2 UStG: „Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (Liebhabelei).“

Mehrwertsteuersystemrichtlinie (2006/112/EG)

- ▶ Art 13: **Gebietskörperschaften, Körperschaften öffentlichen Rechts** „gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie ...[Einnahmen] erheben.“ „Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.“
- ▶ § 2 Abs 3 UStG: „Die KöR sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art [ausgenommen „gesellige“ Veranstaltung] und ihrer land- und forstwirtschaftlicher Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.“

Mehrwertsteuersystemrichtlinie (2006/112/EG)

▶ Art 135 Abs 1 lit I: **Vermietung und Verpachtung** ist von der **Umsatzsteuer befreit**

- ▶ Art 135 Abs 2: Keine Befreiung für Hotelzimmer, Parkplätzen, auf Dauer eingebaute Vorrichtungen und Maschinen, Schließfächer
- ▶ Art 137 Abs 1 lit d: „Die Mitgliedstaaten *können* ihren Steuerpflichtigen das *Recht* einräumen, *sich* bei Vermietung und Verpachtung von Grundstücken *für eine Besteuerung zu entscheiden*.“ → Art 137 Abs 2: Einzelheiten durch Mitgliedsstaaten geregelt →
 - ▶ § 6 Abs 2 öUStG: Umfassendes Recht zur Option
 - ▶ § 9 Abs 2 dUStG: Optionsrecht eingeschränkt auf Fälle, „soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen“.
 - ▶ Soweit der Steuerpflichtige die Wahl hat, hat der das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, daß sich seine Steuerlast in Grenzen hält (EuGH, 21.2.06, C- 255/02 *Halifax*, Rz 13)
- ▶ Art 167 f: „**Steuerpflichtige ist berechtigt**“ **Vorsteuern abzuziehen** für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw erbracht wurden

Zwischenergebnis für Ausgliederungen

- ▶ Die Begriffe der MwSt-Systemrichtlinie sind nach ständiger EuGH-Rspr objektiv auszulegen
- ▶ Der Abzug von Vorsteuern ist an eigene unternehmerische Tätigkeit gebunden, die nicht unecht von der USt befreit ist.
- ▶ Die Ausgliederung scheint ein grundsätzlich zulässiges Gestaltungsmittel zu sein → es scheint dabei unerheblich, ob dieses durch einen unecht befreiten Unternehmer oder einem Nichtsteuerpflichtigen (Hoheitsträger oder Privatperson) eingesetzt wird → zu prüfen scheint, ob
 - ▶ Die Vermietung eine umsatzsteuerlich anerkannte wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit des ausgegliederten Rechtsträgers darstellt
 - ▶ Anerkennung von Rechtsverhältnissen zwischen nahe Angehörigen → grundsätzlich keine Sondervorschriften iRd MWSt-Systemrichtlinie
 - ▶ *Sachverhaltsfeststellung*, ob eine Vereinbarung zwischen verbundenen Personen anzuerkennen ist (vgl *Pühringer* in Achatz/Tumpel, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht 2008)
 - ▶ Ob Mißbrauch vorliegt, der zur Aberkennung des Vorsteuerabzugs führt

Unternehmerische Tätigkeit

- ▶ Es macht grundsätzlich keinen Unterschied, ob ein Unternehmer nur eine oder mehrere Liegenschaften vermietet (EuGH 27.1.00, C-23/98, Heerma)
 - ▶ Ggf höherer Anspruch an den Nachweis der Einnahmenerzielungsabsicht (*Moser/Rattinger ZfS* 2008, 65)
 - ▶ Arg § 2 Abs 1 UStG: „... auch wenn ...eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“ → wohl auch ausgegliederte Rechtsträger erfaßt, die gegenüber dem Gesellschafter tätig werden.
- ▶ „Derjenige, der einen *Vorsteuerabzug vornimmt, hat nachzuweisen*, daß die Voraussetzungen hierfür gegeben sind und insbesondere, daß er Steuerpflichtiger ist“ → „die Abgabenverwaltung kann *objektive Belege* für die erklärte Nutzungsabsicht verlangen“ (EuGH 14.2.85, C-268/83, *Rompelman*)
 - ▶ Die Errichtung eines Einfamilienhauses kann noch keine typische Vorbereitungshandlung für eine künftige unternehmerische Vermietungstätigkeit sein (VwGH 17.5.88, 85/14/0106) → Absicht zu vermieten muß nach außen hin erkennbar sein.

Unternehmerische Tätigkeit

- ▶ Die Tätigkeit muß der Erzielung von Einnahmen dienen → erfolgt die Überlassung eines Gebäudes um *dem Gesellschafter einen Vorteil* zuzuwenden (verdeckte Ausschüttung), fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (VwGH 16.5.07, 2005/15/0083)
 - ▶ Vorliegen von außerbetrieblichen Vermögen, wenn Gebäude auf den Gesellschafter zugeschnitten → der Erscheinung nach für private Nutzung vorgesehen → Ausschluß vom Vorsteuerabzug für Einkommensverwendung
 - ▶ Soweit eine Privatstiftung ua den Stiftungszweck hat, einen Begünstigten mit Wohnraum zu versorgen, wird ggf keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegen (Parallele zur [verdeckten] Ausschüttung)
 - ▶ Parallele zwischen „ureigensten“ Zweck einer Körperschaft sowie dem hoheitlichen Bereich einer KöR (UFS 14.2.08, RV/2195- L/02)

Unternehmerische Tätigkeit

- ▶ Eigene wirtschaftliche Tätigkeit → mE muß der ausgegliederte Rechtsträger *Bauherr* sein (Planung, Errichtung etc) → ein reines „Abrechnungsvehikel“ entfaltet keine unternehmerische Tätigkeit
 - ▶ Gegebenenfalls Zurechnung der Immobilie an Nutzer als wirtschaftlicher Eigentümer, wenn dieser als Bauherr auftritt
 - ▶ Ist ein Gebäude auf die besondere Bedürfnisse des Mieters zugeschnitten, wird ein fremder Vermieter einen *Kündungsverzicht* des Mieters über einen längeren Zeitraum einfordern (vgl UFS 24.8.07, RV/0540-L/04, angefochten unter 2007/15/0255)
 - ▶ Gemeinde-Tochtergesellschaft wird mit „Bauabwicklung, Verrechnung und Betriebsführung“ eines neues Feuerwehrrüsthauses beauftragt → in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Kostentragung durch Gemeinde → wirtschaftliche Zurechnung des Gebäudes an die Gemeinde (VwGH 17.12.98, 97/15/0150: gemeindeeigener Grund; faktische Beherrschung der Tochtergesellschaft)

Mißbrauch im Umsatzsteuerrecht Rechtsprechung des EuGH

- ▶ EuGH 21.2.06, C-223/03, *University of Huddersfield*
 - ▶ Huddersfield nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt → für Renovierung von zwei Mühlen einen Trust zwischengeschaltet → Errichtung des Trusts hat alleine dazu gedient, die Steuerersparnis zu erreichen → Rückmiete an Huddersfield
- ▶ EuGH 21.2.06, C- 255/02 *Halifax*
 - ▶ Halifax ist als Bank nur zu 5% zum Vorsteuerabzug berechtigt → Geflecht von Verträgen im Konzern aus Vermietungen, Abtretungen von Pachtrechten
 - ▶ Begriffe „Steuerpflichtiger“ bzw „wirtschaftliche Tätigkeit“ haben *objektiven Charakter* → Lieferung bzw Dienstleistung unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis betrachtet (Rz 55 f)
 - ▶ Die Ausübung eines *Wahlrechts* (RL oder nationales Umsetzungsgesetz) kann nicht Mißbrauch darstellen (Rz 73)

Mißbrauch im Umsatzsteuerrecht Rechtsprechung des EuGH

- ▶ *Mißbrauchsverbot auch im Bereich der Umsatzsteuer* (obwohl in 6.RL nicht direkt verankert) → **zwei Voraussetzungen** der Annahme von Mißbrauch, um Rechtssicherheit zu gewährleisten (Rz 74 f):
 - ▶ „die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen *Steuervorteil* zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem *mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe*“
 - ▶ „aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, daß mit den fraglichen Umsätzen *im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird*“ → Mißbrauchsverbot ist nicht relevant, „wenn die Umsätze eine *andere Erklärung* haben können als nur die Erlangung von Steuervorteilen“
- ▶ Soweit Mißbrauch vorliegt → Umsätze neu definieren und dabei auf die Lage abstellen, die ohne die diese mißbräuchliche Praxis darstellende Umsätze bestanden hätte (Rz 94 ff):
 - ▶ Rückforderung der Vorsteuern, die mißbräuchlich erlangt
 - ▶ Davon „alle Steuern auf Ausgangsumsätze abziehen“, die willkürlich geschuldet sind

Mißbrauch im Umsatzsteuerrecht Deutsche Lösung nach „Halifax“

- ▶ Dt § 9 Abs 2 dUStG (ab 1994): Optionsrecht eingeschränkt auf Fälle, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.
- ▶ Bis 1993: Nach der Rechtsprechung des **BFH stellt das „Bankenmodell“ Mißbrauch** iSd § 42 AO dar (BFH 9.11.06, V R 43/04):
 - ▶ Bankgebäude durch Tochterpersonengesellschaft errichtet → Verzicht auf Umsatzsteuerbefreiung
 - ▶ Bank finanziert die Errichtungsgesellschaft
 - ▶ Errichtungsgesellschaft errichtet nur ein Gebäude, welches speziell auf die Muttergesellschaft zugeschnitten ist
 - ▶ Anwendung der Halifax-Rechtsprechung:
 - ▶ Steuervorteil besteht jedenfalls im Liquiditätsvorteil, daß Vorsteuer sofort abzugsfähig
 - ▶ Kein anerkannter außersteuerlicher Grund liegt vor → geltend gemachter ertragsteuerlicher Vorteil sei ebenfalls ein Steuervorteil
 - ▶ Reale wirtschaftliche Existenz der Tochtergesellschaft → nach BFH ist EuGH 12.9.06, C-196/04, *Cadbury Schweppes* „nicht einschlägig“
 - ▶ Vgl auch dBMF 29.5.1992, BStBl I 1992, 378

Mißbrauch – weitere Hinweise aus der Rechtsprechung des EuGH

- ▶ Eine Regelung, wonach die Bemessung der USt nach den Kosten erfolgt, die über der *marktüblichen* Miete liegen, kann nicht mit der Bekämpfung von Mißbrauch begründet werden (EuGH 29.5.97, C-63/96, *Skripalle*)
 - ▶ Anm: Nunmehr fakultativ Besteuerung zum „Normalwert“ in Art 72, 80 MWSt-Systemrichtlinie verankert
- ▶ Allerdings: Wenn die „Leistung wirtschaftlich nicht rentabel“ ist, kann dies ein Indiz für die Annahme von Mißbrauch sein (EuGH 21.2.08, C-425/06, *Part Service*: mit anderen Merkmalen gemeinsam)
- ▶ Vergleich der Umstände, unter denen der Betreffende „den Gegenstand tatsächlich nutzt“ sowie denen wie „die wirtschaftliche Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird“ (EuGH 26.9.96, C-230/94, *Enkler*)
 - ▶ Tatsächliche Dauer der Vermietung
 - ▶ Zahl der Kunden
 - ▶ Höhe der Einnahmen

Mißbrauch im Umsatzsteuerrecht Folgerungen für Ausgliederungen

- ▶ Grundsätzlich *innentheoretische* Ausrichtung der umsatzsteuerlichen Rechtsprechung mit *außentheoretischen* Elementen (*Achatz* in *Achatz/Tumpel*, *Missbrauch im Umsatzsteuerrecht* 2008; krit *Lang* SWI 2006, 273)
- ▶ Halifax und Huddersfield betreffen sehr komplex gestaltete Sachverhalte, so daß mE
 - ▶ eine „einfache Ausgliederung“ grundsätzlich noch nicht als mißbräuchlich eingestuft werden darf (vgl *Kirchmayr/Achatz* taxlex 2008, 265)
 - ▶ Je „ausgerissener“ Fall ist, desto eher Mißbrauch vorliegt → in der Regel ergibt erst die Kombination von mehreren Rechtsschritten/Rechtsgeschäften die Annahme von Mißbrauch
 - ▶ Die genaue Trennlinie wird die weitere Rspr des EuGH aufzeigen (insb C-103/09, *Weald Leasing*)
- ▶ Die Ausübung eines Wahlrechts (hier Option zur USt) schließt Mißbrauch aus (vgl *Beiser* ÖStZ 2006/675)
 - ▶ Nach *Zorn* in FS *Pircher* kann jedoch die Zwischenschaltung in Kombination mit der Option zur USt Mißbrauch begründen

Mißbrauch im Umsatzsteuerrecht Folgerungen für Ausgliederungen

▶ **Außersteuerliche Gründe** für die Gestaltung verhindern die Annahme von Mißbrauch (insoweit grundsätzlich Parallelität zwischen nationaler und EuGH-Rspr) → Auswahl:

- ▶ Projektbezogene Ergebnisverantwortung → Ausgliedertes facility management hilft Kosten zu sparen
- ▶ Haftungsbeschränkung → Trennung der Immobilien vom operativen Geschäft
- ▶ ggf Darstellung der bankrechtlichen Eigenmittel (in BFH 9.11.06, V R 43/04 nicht anerkannt, da „kein objektiver Anhaltspunkt, daß dies wesentlicher Grund für die gewählte Gestaltung gewesen ist“
 - ▶ nach dt BMF 29.5.92, BStBl I 1992, 378 ggf im Einzelfall bei kleineren Banken anerkannt
- ▶ Nach BFH 9.11.06, V R 43/04 ertragsteuerlicher Vorteil nicht anerkannt, da ebenfalls ein Steuervorteil

Lösung

▶ Lösung auf Basis der derzeitigen Gesetzeslage:

- ▶ Bei Vorliegen von Mißbrauch Vorsteuer versagen sowie ebenfalls Umsatzsteuer auf Miete rückgängig machen
 - ▶ Berichtigung der Rechnungen
 - ▶ Vgl EuGH 21.4.05, C-25/03, HE, wonach Rechnungsberichtigung für den Abzug von Vorsteuer nicht zwingend vorausgesetzt
 - ▶ mE nach EuGH-Rspr ggf Vorsteuerabzug iHd pro-rata-Satzes (aA BFH 9.11.06, V R 43/04)

▶ Gesetzliche Möglichkeiten zur Bekämpfung von Ausgliederungen, die im Rahmen der MwSt-Systemrichtlinie liegen:

- ▶ Einschränkung der Option zur USt-Pflicht (vgl deutsches Vorbild)
- ▶ Besteuerung zum „Normalwert“ gemäß Art 72 iVm Art 80 MwSt-Systemrichtlinie (*nächster Chart*)

„Normalwert“ iSd Mehrwertsteuersystemrichtlinie

▶ Art 72: „Normalwert“ als eine Art fremdüblicher Preis definiert. „Kann keine vergleichbare Erbringung von Dienstleistungen ermittelt werden, ist als Normalwert bei Dienstleistungen ein Betrag *nicht unter dem Betrag der Ausgaben* des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung bestimmen“

- ▶ Bei Vermietung von Liegenschaften: Betriebskosten, Abschreibung, Instandhaltung, Leerstand, Finanzierungskosten
- ▶ Dienstleistung unter „Normalwert“ → „Kann-Bestimmung“ des Art 80 für „nahe Angehörige“: Normalwert als USt-Bemessungsgrundlage, wenn der Empfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist
 - ▶ Keine Umsetzung in gesetztes österreichisches Recht
 - ▶ Kriterien des VwGH zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen
 - ▶ Bemessung der Umsatzsteuer gemäß § 4 Abs 8 UStG im Fall des Eigenverbrauchs
 - ▶ Verwaltungspraxis in Rz 274 UStR zu ausgegliederten Rechtsträgern (→ Vermietung lediglich zu Betriebskosten und AfA anerkannt) steht dazu im Widerspruch

Mißbrauch im Umsatzsteuerrecht Ausblick: Offene Vorabentscheidungsersuchen

▶ C-103/09, *Weald Leasing*:

- ▶ Stellt eine Leasinggestaltung durch einen von der Umsatzsteuer befreiten Unternehmer anstatt die Wirtschaftsgüter selbst zu erwerben einen Steuervorteil dar, der dem von der MWSt-Richtlinie verfolgten Ziel zuwiderläuft?
- ▶ Liegt Mißbrauch vor, wenn das Leasinggeschäft nicht zu den „normalen Handelsgeschäften“ des Unternehmens gehört?
 - ▶ Was ist unter einem „normalen Handelsgeschäft“ zu verstehen?
- ▶ Soweit Mißbrauch vorliegt → wie ist die Vertragsgestaltung angemessen neu zu definieren:
 - ▶ Existenz des zwischen geschalteten Dritten ignorieren?
 - ▶ Die Leasinggestaltung als unmittelbaren Kauf neu zu definieren?
 - ▶ Die Umsätze in irgendeiner anderen Weise neu zu definieren?

▶ C-277/09, *RBS Deutschland Holdings GmbH*:

- ▶ RBS ist deutsche Tochtergesellschaft einer britischen Bank: Ankauf von Kfz und an die Bank verleast (Vertragsbedingungen von britischer Mutter diktiert) → Miete weder in Deutschland noch Großbritannien umsatzsteuerbar
- ▶ Kann Großbritannien der RBS den Vorsteuerabzug versagen? Muß eine mißbräuchliche Gestaltung vorliegen?



Danke für Ihre Aufmerksamkeit!

- ▶ MMag. Dr. Ernst Marschner LL.M.
- ▶ ernst.marschner@at.ey.com
- ▶ Europaplatz 4, 4020 Linz
- ▶ Tel +43/732/790790/5019

 **ERNST & YOUNG**
Quality In Everything We Do