Beschluss vom 30. März 2021, V B 63/20 (AdV)

Aussetzung der Vollziehung; Umfang des Vorsteuerabzugs einer Führungsholding; Leistungsaustausch bei erfolgsabhängiger Vergütung

ECLI:DE:BFH:2021:BA.300321.VB63.20.0

BFH V. Senat

FGO § 69 Abs 2, FGO § 69 Abs 3, UStG § 2, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 4, EGRL 112/2006 Art 9, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, UStG VZ 2018

vorgehend FG Düsseldorf, 13. September 2020, Az: 5 V 852/20 A (U)

Leitsätze

1. NV: Aufgrund des beim EuGH unter dem Az. C-98/21 anhängigen Vorabentscheidungsersuchens des BFH vom 23.09.2020 - XI R 22/18 (BFHE 270, 562, BStBl II 2021, 325) ist ernstlich zweifelhaft, ob der grundsätzliche Vorsteuerabzug einer Führungsholding nach Maßgabe des ausschließlichen Entstehungsgrundes eingeschränkt wird.

2. NV: Der Steuerbarkeit von Beratungsleistungen steht bei summarischer Prüfung nicht entgegen, dass die Vergütung nur im Falle eines Finanzierungserfolgs zu zahlen ist.

Tenor

Auf die Beschwerde der Antragstellerin wird der Beschluss des Finanzgerichts Düsseldorf vom 14.09.2020 - 5 V 852/20 A (U) aufgehoben und die Vollziehung des Umsatzsteuerbescheides 2018 vom 03.02.2020 bis zum Ablauf eines Monats nach Zustellung einer Entscheidung im Einspruchsverfahren ohne Sicherheitsleistung ausgesetzt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist der Vorsteuerabzug der Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) aus Beratungsleistungen im Zusammenhang mit einem Schadensersatzprozess gegen das Königreich Spanien.

2 Die Antragstellerin ist eine GmbH mit Sitz in X (Inland), ihr Gegenstand ist die Vermögensverwaltung durch den Aufbau und das Halten und Verwalten eines Portfolios von Solarkraftwerken und den dazugehörigen Einrichtungen in Europa. Im Streitjahr (2018) betrieb eine Tochtergesellschaft der Antragstellerin, die F S.L.U. (F), in Spanien zwei Solarparks unter der Bezeichnung B I und B II. Die Finanzierung dieser Solarparks erfolgte teilweise mit Fremdkapital der Landesbank und der C-Bank. Kreditnehmerin war jeweils die spanische Tochtergesellschaft F.

3 Die Solarkraftwerke gingen zwischen Sommer 2010 und Anfang 2011 in Betrieb und leiteten den erzeugten Strom in das Stromnetz von Spanien. F war nach der Rechtslage bei Planung und Errichtung der Solaranlagen davon ausgegangen, eine bestimmte Einspeisevergütung über einen Zeitraum von 25 Jahren zu erhalten.

4 Seit Dezember 2010 schränkte Spanien jedoch in mehreren Schritten die bisherige Förderung der Solarenergie ein. Der dadurch bewirkte Umsatzrückgang bei F (ca. 30 %) führte dazu, dass die im Kreditvertrag mit den Banken verhandelten Bedingungen hinfällig wurden. Zur Vermeidung einer Insolvenz bei der Tochtergesellschaft F wurde die Fremdfinanzierung der beiden Solarparks B I und B II mit den Banken neu verhandelt. Da die F als Betreiberin nicht über eigenes Personal verfügte, schloss sie mit der Antragstellerin am 30.07.2015/03.08.2015 einen Beratervertrag. Danach wurde die F von der Antragstellerin bei der laufenden Kommunikation mit den Banken, bei

der Abstimmung und Verhandlung der Vertragsunterlagen und der neuen Finanzierungskonditionen sowie bei der Aufbereitung und Erstellung eines neuen Businessplans mit den Banken und deren Wirtschaftsprüfern unterstützt. Hierfür erhielt die Antragstellerin eine einmalige Vergütung in Höhe von ... € für die "initiale Aufarbeitung der Unterlagen" sowie eine laufende monatliche Vergütung von ... €. Weiterhin war vereinbart, dass die Leistung "unabhängig vom zeitlichen Anfall nur bei wirksamem Abschluss einer Refinanzierung als erbracht" gilt.

5 Nachdem die Refinanzierung gelungen war, stellte die Antragstellerin der F am 03.12.2018 insgesamt ... € für ihre Tätigkeit in der Zeit vom August 2015 bis Dezember 2018 ohne Umsatzsteuer in Rechnung, da der Leistungsort in Spanien lag. Die F zahlte den Rechnungsbetrag in zwei Raten (19.12.2018 und 20.12.2018).

6 Um die abgerechneten Leistungen an die F erbringen zu können, hatte die Antragstellerin ihrerseits am 04.08.2015 mit der C-GmbH (Muttergesellschaft des Konzerns) einen Dienstleistungsvertrag geschlossen. Danach sollte die C-GmbH die Antragstellerin bei den Verhandlungen mit den Banken unterstützen. Hierfür wurden als Vergütung 95 % des Betrags (zuzüglich Umsatzsteuer) vereinbart, den die Antragstellerin ihrerseits gegenüber der F abrechnen durfte. Dementsprechend stellte die C-GmbH der Antragstellerin am 19.12.2018 für ihre Leistungen ... € nebst ... € Umsatzsteuer in Rechnung. Die Deckelung der Stromproduktion und Reduzierung der Einspeisevergütung durch Spanien führten zu einer Wertminderung der Beteiligung der Antragstellerin an der F. Die Antragstellerin erhob deswegen auf der Grundlage des "Energy Charter Treaty" ("ECT-Verfahren") am 24.08.2015 eine Schadensersatzklage beim "International Centre for Settlement of Investment Disputes" (ICSID) gegen den spanischen Staat. Für die Durchführung dieses Schadensersatzprozesses nahm sie (wiederum) Beratungsleistungen von ihrer Muttergesellschaft (C-GmbH) in Anspruch, für die ihr im Streitjahr insgesamt ... € zuzüglich ... € Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurden.

7 Darüber hinaus bezog die Antragstellerin im Zusammenhang mit dem Schadensersatzprozess auch Dienstleistungen von drei im EU-Ausland ansässigen Unternehmen. Hierfür wurden ihr folgende Leistungen in Rechnung gestellt, die die Antragstellerin nach § 13b Abs. 1 und 5 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) versteuerte und zugleich den Vorsteuerabzug hieraus geltend machte:

- Berechnung der Höhe des Schadensersatzanspruchs durch die W Ltd. (Großbritannien) mit einem Entgelt von ... € und Umsatzsteuer in Höhe von ... €;

- Vertretung vor dem ICSID durch S (Frankreich) mit einem Entgelt von ... € und Umsatzsteuer in Höhe von ... €;

- Vertretung vor dem ICSID durch die O S.L.P. (Spanien) mit einem Entgelt von ... € und Umsatzsteuer in Höhe von ... €.

8 Am 20.02.2019 schloss die Antragstellerin einen weiteren Dienstleistungsvertrag mit der F ab **.** Danach waren die von der Antragstellerin zu erbringenden Leistungen sowohl für das Jahr 2019 als auch in den Folgejahren mit einer Pauschale in Höhe von ... € zu vergüten.

9 Im Streitjahr gab die Antragstellerin zunächst Voranmeldungen ab, in denen sie die von der C-GmbH in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machte. Außerdem meldete sie die auf die Rechnungen der ausländischen Anwälte nach § 13b Abs. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer an und machte diese Beträge zugleich als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG geltend.

10 Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung kam die Prüferin zu der Auffassung, dass die Antragstellerin als sog. Funktionsholding zwar Unternehmerin sei, sie ließ aber nur die Vorsteuern zum Abzug zu, die der Antragstellerin aufgrund des Dienstleistungsvertrags mit der C-GmbH betreffend die Beratungsleistungen zur Finanzierungsumstellung der F in Rechnung gestellt wurden. Die von der C-GmbH für Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem Schadensersatzprozess in Rechnung gestellte Vorsteuer sei dagegen ebenso wenig abziehbar wie diejenige, die im Zusammenhang mit den Beratungsleistungen ausländischer Anwälte gemäß §§ 13b, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG geltend gemacht worden sei. Insoweit fehle es an einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen, weil die Antragstellerin diese Eingangsleistungen nicht für einen Leistungsaustausch mit der F verwendet bzw. keine Weiterbelastung an die F vorgenommen habe. Die insoweit nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG geltend gemachten Vorsteuerbeträge seien daher entsprechend zu kürzen.

11 Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) schloss sich der Auffassung der Prüferin an und

erließ den Umsatzsteuerbescheid 2018 mit einer Nachzahlung von ... €. Dagegen legte die Antragstellerin Einspruch ein und beantragte sowohl beim FA als auch beim Finanzgericht (FG) ohne Erfolg die Aussetzung der Vollziehung (AdV).

12 Nach dem Beschluss des FG vom 14.09.2020 - 5 V 852/20 A (U) habe das FA den Vorsteuerabzug aus den streitgegenständlichen Eingangsrechnungen für Beratungsleistungen zu Recht versagt. Dabei könne offenbleiben, ob die Antragstellerin tatsächlich als Funktionsholding und damit als Unternehmerin anzuerkennen sei. Denn die streitigen Beratungsleistungen stünden in keinem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den steuerbaren und steuerpflichtigen Beratungsleistungen der Antragstellerin aufgrund des Dienstleistungsvertrags vom 30.07.2015 und 03.08.2015 an die F.

13 Der begehrte Vorsteuerabzug sei auch nicht im Rahmen der sog. "Allgemeinkosten" möglich. Die Eingangsleistungen seien direkt und unmittelbar bezogen worden, um eine Schadensersatzleistung gegen den spanischen Staat zu erlangen und Schadensersatzleistungen stellten kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuerrechts dar, wenn die Zahlung nicht für eine Lieferung oder sonstige Leistung an den Zahlenden erfolge, sondern weil der Zahlende --wie im Streitfall das Königreich Spanien-- nach Gesetz oder Vertrag für den Schaden und seine Folgen einzustehen habe (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.02.2019 - XI R 1/17, BFHE 263, 560). Der geltend gemachte Anspruch habe sich ausschließlich auf Ersatz des Schadens bezogen, der sich aus einer Wertminderung der Beteiligung an der F ergeben habe. Ein (direkter und unmittelbarer) Zusammenhang mit Lieferungen und Leistungen an Spanien könne schon deshalb nicht bestehen, weil die Antragstellerin derartige Leistungen nicht erbracht habe. Die von der Kürzung der Einspeisevergütung unmittelbar betroffene Tätigkeit der Stromproduktion habe ausschließlich die Firma F ausgeübt.

14 Die von der Antragstellerin begehrte Zuordnung zu den "Allgemeinkosten" sei ausgeschlossen, wenn --wie vorliegend-- ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang zu einem nicht steuerbaren Vorgang vorliege. Nach dem BFH-Urteil vom 27.01.2011 - V R 38/09 (BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68) könne ein Vorsteuerabzug unter dem Gesichtspunkt der "wirtschaftlichen Gesamttätigkeit" nur dann bestehen, wenn es an einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz fehle. Bestehe hingegen ein solcher unmittelbarer Zusammenhang, greife vorrangig der allgemeine Grundsatz, dass der Bezug von Dienstleistungen für Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallender Umsätze nicht zum Abzug der Vorsteuer berechtige.

15 Mit ihrer Beschwerde gegen den Beschluss des FG macht die Antragstellerin im Wesentlichen geltend, das FG habe die Rechtsgrundsätze des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des BFH zum Vorsteuerabzug einer Funktionsholding fehlerhaft angewandt.

16 Selbst wenn ihre Unternehmereigenschaft nicht aus dem Beratervertrag vom 30.07.2015/03.08.2015 folge, sei insoweit der weitere Beratervertrag vom 20.02.2019 zu berücksichtigen, der die Fortsetzung der seit mehreren Jahren durchgeführten wirtschaftlichen Tätigkeit regele, lediglich mit geändertem Inhalt. Bei diesen (späteren) Beratungsleistungen handele es sich um eine beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit, die ihr schon im Streitjahr den Status einer Funktionsholding verschaffe (BFH-Urteil vom 12.02.2020 - XI R 24/18, BFHE 268, 351, Rz 35).

17 Ihrem Anspruch auf (weiteren) Vorsteuerabzug stehe nicht entgegen, dass sie die Eingangsleistungen direkt und unmittelbar bezogen habe, um eine Schadensersatzleistung von Spanien zu erlangen. Dieser Schadensersatzanspruch sei ihrer unternehmerischen/wirtschaftlichen Tätigkeit zuzuordnen, da sie keinen nicht wirtschaftlichen/nicht unternehmerischen Tätigkeiten nachgehe. Die fehlende Entgeltlichkeit der Schadensersatzleistung rechtfertige keine Versagung des Vorsteuerabzugs. Würden sämtliche Einnahmen, denen die Entgelteigenschaft fehle, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, könnten Unternehmer mit ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen ("Abzugsumsätzen") keine Vorsteuern auf Geldbeschaffungskosten im weiteren Sinne geltend machen, unabhängig davon, ob es sich um die Beschaffung von Eigen- oder Fremdkapital (Darlehen), echte Zuschüsse oder Schadensersatz jeder Art handele. Dies sei unzutreffend, da der BFH im Urteil vom 06.04.2016 - V R 6/14 (BFHE 253, 456, BStBl II 2017, 577) den Vorsteuerabzug für Aufwendungen zugelassen habe, die der Beschaffung von Eigenkapital einer Funktionsholding dienten (nicht steuerbare Einnahme), soweit dies zum Erwerb einer Beteiligung erforderlich gewesen sei. Nichts anderes gelte, wenn die Leistungen bezogen wurden, um eine nicht steuerbare Schadenersatzleistung zu erhalten, die aus dem Wertverlust einer im Rahmen des Unternehmens gehaltenen Beteiligung resultiere. Hinzu komme, dass die Geltendmachung des Schadensersatzanspruchs notwendige Bedingung dafür gewesen sei, auch zukünftig durch Ausgangsleistungen in die Verwaltung der F einzugreifen.

18 Nach ständiger Rechtsprechung sei zu prüfen, ob die bezogenen Eingangsleistungen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit (steuerpflichtigen) Ausgangsumsätzen oder der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit aufweisen. Der geltend gemachte Schadensersatzanspruch beruhe auf einer Wertminderung der Beteiligung, daher stünden die in diesem Zusammenhang angefallenen Beratungsleistungen nicht in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit Ausgangsumsätzen. Das Halten der Beteiligung gehöre zu ihrer, der Antragstellerin, unternehmerischen Tätigkeit, sodass die streitigen Vorsteuern auch nicht im Zusammenhang mit einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit stünden. Notwendige Folge hieraus sei, dass die Eingangsleistungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit ihrer wirtschaftlichen Gesamttätigkeit stünden. Dementsprechend habe der BFH in Rz 61 des Urteils in BFHE 268, 351 ausgeführt, dass die Kosten einer in die Verwaltung einer Tochtergesellschaft eingreifenden Holding für die verschiedenen im Rahmen einer Beteiligung erworbenen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehörten und als solche Kostenelemente seiner Leistungen seien. Sie hingen somit grundsätzlich mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der Holdinggesellschaft zusammen.

19 Entgegen der Auffassung des FG verdränge nur ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit Ausgangsumsätzen die nachrangig mögliche Zurechnung von Eingangsleistungen zur wirtschaftlichen Gesamttätigkeit. Bei der angestrebten Schadensersatzleistung fehle es aber an einer Leistung, der die bezogenen Eingangsleistungen zugeordnet werden könnten. Da es sich bei der angestrebten Schadensersatzleistung um einen umsatzsteuerlich irrelevanten Vorgang handele, könne dieser kein Ausgangsumsatz sein, zu dem die bezogenen Beratungsleistungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang stünden.

20 Die Antragstellerin beantragt sinngemäß,
den Beschluss des FG vom 14.09.2020 in der Fassung des Berichtigungsbeschlusses vom 29.09.2020 aufzuheben und die Vollziehung des Umsatzsteuerbescheides 2018 vom 03.02.2020 in Höhe von ... € ohne Sicherheitsleistung bis einen Monat nach Zustellung einer Entscheidung im Einspruchsverfahren auszusetzen.

21 Das FA beantragt sinngemäß,
die Beschwerde zurückzuweisen.

22 Es schließt sich den Ausführungen des FG an und trägt ergänzend vor:
Auch wenn das Geld aus dem Schadensersatzanspruch später dafür verwendet worden sei, um weiterhin umsatzsteuerpflichtige Leistungen zu erbringen, ändere diese Verwendung nichts daran, dass es sich um Schadensersatz handele, der nicht für eine Lieferung oder sonstige Leistung erfolgt sei und somit kein Entgelt darstelle. Dieser Auffassung folge auch der EuGH im Urteil Baštová vom 10.11.2016 - C-432/15 (EU:C:2016:855, Rz 50). Danach sei ein bloß mittelbarer Zusammenhang in der Weise, dass Maßnahmen, mit denen nicht steuerbare Zahlungen erlangt werden, sich auch wirtschaftlich positiv auf die steuerbaren Umsätze eines Unternehmens auswirken könnten, nicht ausreichend.

Entscheidungsgründe

II.

23 Der Antrag der Antragstellerin ist begründet. Die beantragte AdV des Umsatzsteuerbescheides 2018 ist unter Aufhebung des angefochtenen Beschlusses zu gewähren. An der Versagung des Vorsteuerabzugs aus den streitgegenständlichen Rechnungen bestehen ernstliche Zweifel.

24 1. Nach § 128 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen. Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung seit dem BFH-Beschluss vom 10.02.1967 - III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182; BFH-Beschluss vom 08.04.2009 - I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. BFH-Beschluss vom 07.09.2011 - I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12, m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit

sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (BFH-Beschluss in BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12). Ernstliche Zweifel in diesem Sinne können sich auch aus der Anhängigkeit eines Vorabentscheidungsersuchens beim EuGH ergeben, sofern die Möglichkeit besteht, dass die ihm vorgelegte Rechtsfrage auch Auswirkungen auf die Entscheidung des Streitfalls haben kann (vgl. hierzu BFH-Beschlüsse vom 19.12.2014 - II B 115/14, BFH/NV 2015, 473, sowie vom 19.12.2012 - V S 30/12, BFH/NV 2013, 779; Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 69 FGO Rz 337 und 338; Seer in Tipke/Kruse, § 69 FGO Rz 99).

25 2. Unter Zugrundelegung dieser Grundsätze bestehen im Streitfall ernstliche Zweifel an der Versagung des Vorsteuerabzugs aus den streitgegenständlichen Rechnungen und damit an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides 2018.

26 Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer 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 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach der Steuerpflichtige, der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.

27 a) Bei summarischer Prüfung ist nicht zweifelhaft, dass die Antragstellerin im Streitjahr als Unternehmerin (§ 2 UStG) und damit als Mehrwertsteuerpflichtige (Art. 9 MwStSystRL) tätig und dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug berechtigt war.

28 aa) Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH und des BFH 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, zwar keine Mehrwertsteuerpflichtige i.S. von Art. 9 MwStSystRL und somit nicht zum Vorsteuerabzug nach Art. 167 ff. MwStSystRL berechtigt (vgl. EuGH-Urteile Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt vom 16.07.2015 - C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, BStBl II 2017, 604, 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; BFH-Urteil in BFHE 268, 351, Rz 31). 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, soweit ein solcher Eingriff die Vornahme von Umsätzen einschließt, die gemäß Art. 2 MwStSystRL der Mehrwertsteuer unterliegen, wie die Erbringung von administrativen, buchführerischen, finanziellen, kaufmännischen, der Informatik zuzuordnenden und technischen Dienstleistungen (vgl. EuGH-Urteile Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496, BStBl II 2017, 604, Rz 20 f.; Marle Participations, EU:C:2018:537, Rz 29 f.; C Foods Acquisition, EU:C:2018:888, Rz 32; EuGH-Beschluss MVM - C-28/16, EU:C:2017:7, Rz 32 f., jeweils m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 268, 351, Rz 32).

29 bb) Im Streitfall hat die Antragstellerin auf der Grundlage des Vertrags vom 30.07.2015/03.08.2015 bis Dezember 2018 in die Verwaltung ihrer einzigen Tochtergesellschaft eingegriffen, indem sie Beratungsleistungen (Kommunikation mit den finanzierenden Banken, Abstimmung und Verhandlung der Vertragsunterlagen und der neuen Finanzierungskonditionen mit den finanzierenden Banken und deren Rechtsanwaltskanzlei sowie Aufbereitung und Erstellung eines neuen Business-Planes mit den finanzierenden Banken und den zu beauftragenden Wirtschaftsprüfern) gegen die in § 2 des Vertrags näher bezeichnete einmalige und laufende Vergütung erbrachte.

30 Handelt es sich --wie im Streitfall-- um eine Führungsholding, die ausschließlich Beteiligungen hält, in deren Verwaltung sie eingreift, folgt hieraus grundsätzlich, dass die von ihr getragenen Kosten als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen sind, und die für diese Kosten bezahlte Mehrwertsteuer grundsätzlich vollständig abzuziehen ist, es sei denn, dass bestimmte nachgelagerte Umsätze mehrwertsteuerfrei sind (vgl. zu Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an Tochtergesellschaften: EuGH-Urteile Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496, BStBl II 2017, 604, Leitsatz 1, sowie EuGH-Urteil Sonaecom vom 12.11.2020 - C-42/19, EU:C:2020:913, Rz 43 und 45; BFH-Urteil vom 19.01.2016 - XI R 38/12, BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567, Leitsatz 1).

31 Diese Urteile betreffen zwar Emissionskosten, es ist aber nicht ersichtlich, dass die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer auf diese Kosten begrenzt ist. Ist aber von einem Abzugsrecht für sämtliche Eingangsleistungen

(Beratungsleistungen) auszugehen, ist im summarischen Verfahren auch davon auszugehen, dass die von der Antragstellerin bezogenen Eingangsleistungen grundsätzlich in vollem Umfang abzugsfähig sein können.

32 b) Fraglich ist aber der Umfang des einer sog. Funktionsholding zustehenden Vorsteuerabzugs.

33 aa) Im Urteil Investrand vom 08.02.2007- C-435/05 (EU:C:2007:87) hat der EuGH den Vorsteuerabzug einer "passiven Holding-Gesellschaft, die Anteile an anderen Gesellschaften hielt, jedoch nicht in deren Geschäftsführung eingriff", aus Beratungskosten im Zusammenhang mit der Durchsetzung des Kaufpreisanspruchs für eine Beteiligungsübertragung aus vorunternehmerischer Zeit abgelehnt. Hinsichtlich der im Rahmen eines schiedsgerichtlichen Verfahrens entstandenen Rechtsberatungskosten lag nach Auffassung des EuGH weder ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit spezifischen Umsätzen vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigten, noch lagen allgemeine Aufwendungen vor, die direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der Steuerpflichtigen zusammenhingen. Da Investrand die Beratungsdienste in jedem Fall in Anspruch genommen hätte, um die finanzielle Gegenleistung für eine Anteilsübertragung zu erlangen, könne nicht angenommen werden, dass die Kosten dieser Beratungsdienste von Investrand für Zwecke ihrer steuerpflichtigen Tätigkeiten aufgewendet wurden. Im Hinblick darauf, dass sie ihren ausschließlichen Entstehungsgrund nicht in diesen steuerpflichtigen Tätigkeiten hatten, stünden diese Kosten auch in keinem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten. Die Kosten der bezogenen Beratungsleistungen hatten ihren ausschließlichen Entstehungsgrund somit nicht in den steuerpflichtigen Tätigkeiten (EuGH-Urteil Investrand, EU:C:2007:87, Rz 31 bis 33).

34 Zwar war die Antragstellerin im Gegensatz hierzu bereits beim Leistungsbezug Unternehmerin. Gleichwohl wäre nach Maßgabe des ausschließlichen Entstehungsgrundes der Vorsteuerabzug zu versagen. Denn die Antragstellerin hätte die zu Rechtsberatungskosten führenden Leistungen in jedem Fall in Anspruch genommen, um Schadensersatz für die Wertminderung ihrer Beteiligung zu erlangen. Ihren ausschließlichen Entstehungsgrund haben diese Aufwendungen auch nicht in der Finanzierungsberatung für die F, sondern unabhängig davon in der Wertminderung ihrer Beteiligung.

35 bb) Unsicherheiten hinsichtlich des grundsätzlichen Rechts auf vollständigen Vorsteuerabzug ergeben sich jedoch aufgrund des Vorabentscheidungsersuchens des BFH vom 23.09.2020 - XI R 22/18 (BFHE 270, 562, BStBl II 2021, 325; Az. des EuGH C-98/21, Rechtssache Finanzamt R). Der EuGH soll hier entscheiden, ob einer geschäftsleitenden Holding, die steuerpflichtige Ausgangsumsätze an Tochtergesellschaften ausführt, das Recht auf Vorsteuerabzug auch für Leistungen zusteht, die sie von Dritten bezieht und gegen die Gewährung einer Beteiligung am allgemeinen Gewinn in die Tochtergesellschaften einlegt, 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.

36 Der vorliegende Streitfall unterscheidet sich zwar davon insbesondere dadurch, dass die Antragstellerin die bezogenen Eingangsleistungen nicht gegen Gewährung einer Beteiligung in ihre Tochtergesellschaft eingelegt hat, sondern die Eingangsleistungen verwendet hat, um nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende Schadensersatzleistungen von Spanien zu erlangen. Es geht aber in beiden Fällen im Kern darum, ob der Vorsteuerabzug nach Maßgabe des sog. ausschließlichen Entstehungsgrundes eingeschränkt wird (BFH-Beschluss in BFHE 270, 562, BStBl II 2021, 325, Rz 43 bis 45). Bei Bejahung dieser Rechtsfrage scheitert der Vorsteuerabzug der Antragstellerin hinsichtlich der für den Schadensersatzanspruch in Anspruch genommenen Beratungsleistungen. Denn deren ausschließlicher Entstehungsgrund liegt im Erhalt einer nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallenden Schadensersatzleistung für die Wertminderung ihrer Beteiligung an der F.

37 c) Lediglich ergänzend weist der Senat darauf hin, dass der Steuerbarkeit der von der Antragstellerin erbrachten Leistungen nicht entgegensteht, dass der den Beratungsleistungen zugrunde liegende Vertrag eine Klausel enthält, wonach die Leistung unabhängig vom zeitlichen Anfall nur bei wirksamem Abschluss einer Refinanzierung als erbracht gilt und damit eine Vergütung auf den Erfolgsfall beschränkt ist.

38 Nach dem EuGH-Urteil Baštová (EU:C:2016:855) und der Folgerechtsprechung des BFH fehlt es zwar bei Preisgeldern aus Reitturnieren und bei Spielgewinnen eines Berufspokerspielers an einem entgeltlichen Leistungsaustausch (vgl. BFH-Urteile vom 30.08.2017 - XI R 37/14, BFHE 259, 175, BStBl II 2019, 336, Rz 25; vom 02.08.2018 - V R 21/16, BFHE 262, 548, BStBl II 2019, 339, Rz 22), weil die Ungewissheit einer Zahlung geeignet ist, den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der dem Leistungsempfänger erbrachten Dienstleistung und der ggf. erhaltenen Zahlung aufzuheben (vgl. EuGH-Urteil Baštová, EU:C:2016:855, Rz 37).

39 Dies führt allerdings nicht dazu, dass bei erfolgsabhängigen Vergütungen generell Zweifel an einem steuerbaren Leistungsaustausch bestehen. Abgesehen davon, dass sowohl das nationale Recht als auch das Unionsrecht von der Steuerbarkeit von (typischerweise erfolgsabhängigen) Vermittlungsleistungen (vgl. Art. 135 Abs. 1 Buchst. a bis f MwStSystRL, § 4 Nr. 5 UStG) ausgehen, könnte die Erfolgsabhängigkeit der Vergütung einem Leistungsaustausch allenfalls dann entgegenstehen, wenn die Zahlung im Rahmen eines Wettbewerbs mit mehreren Konkurrenten von Unwägbarkeiten ähnlicher Art abhängt wie bei einem Reit- oder Pokerturnier. Dass die Zahlung des Entgelts von der Erfüllung einer bestimmten Bedingung (im Streitfall: Finanzierungserfolg) abhängt, nimmt dem Umsatz aber nicht seinen entgeltlichen Charakter (vgl. Schlussantrag des Generalanwalts Wahl vom 14.06.2016 in der Rechtssache Baštová, EU:C:2016:438, Rz 38 und 39). Im Streitfall befand sich die Antragstellerin bei ihrer Beratungstätigkeit für die F nicht in einem Wettbewerbsverhältnis mit anderen Konkurrenten. Zudem sollte die Vergütung im Erfolgsfall (Abschluss einer Refinanzierung) ihre jahrelangen Dauerleistungen abgelten und nicht lediglich den (im Ergebnis ungewissen) Refinanzierungserfolg.

40 d) Aufgrund der rechtlichen Unklarheit in Bezug auf den Umfang des Vorsteuerabzugs bei geschäftsleitenden Holdinggesellschaften mit eigener Umsatztätigkeit liegen nach den Verhältnissen des Streitfalls ernstliche Zweifel an der Versagung des Vorsteuerabzugs vor. Die Entscheidung hierzu muss dem Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben (vgl. dazu BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2014, 550, Rz 26; vom 24.02.2000 - IV B 83/99, BFHE 191, 304, BStBl II 2000, 298; vom 30.10.2007 - V B 170/07, BFH/NV 2008, 627; vom 08.08.2011 - XI B 39/11, BFH/NV 2011, 2106, jeweils m.w.N.).

41 3. Da die Antragstellerin beim FG die AdV bis zur Entscheidung im Einspruchsverfahren beantragt hatte und eine Einspruchsentscheidung bislang nicht ergangen ist, ist der zeitliche Umfang der gewährten Aussetzung auf einen Monat nach Zustellung der Einspruchsentscheidung beschränkt (vgl. BFH-Beschluss vom 09.05.2012 - I B 18/12, BFH/NV 2012, 1489; Birkenfeld in HHSp, § 69 FGO Rz 904, m.w.N.).

42 4. Die somit zu gewährende AdV ist nicht von einer Sicherheitsleistung abhängig zu machen. Eine Gefährdung der umstrittenen Umsatzsteueransprüche für das Streitjahr ist weder ersichtlich noch vom FA vorgebracht worden.

43 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de