

Einleitung und Problemstellung

Die Gründung neuer Gesellschaften, der Ankauf neuer Aktien bereits bestehender Gesellschaften, aber auch die Beendigung und Liquidation von Gesellschaften, sind Prozesse, die im Wirtschaftsleben jeden Tag aufs Neue erlebt werden. Rechtliche Problemstellungen bei solchen Vorgängen werden meist auf gesellschaftsrechtliche Ungereimtheiten reduziert. Dass Gesellschaftsgründungen, -beendigungen und das Verwalten von erworbenen Gesellschaftsrechten auch umsatzsteuerliche Konsequenzen nach sich ziehen, wird vielfach aus den Augen verloren und nur stiefmütterlich behandelt. Bedingt durch die mögliche steuerliche Belastung scheint es schier unverständlich, dass den umsatzsteuerlichen Konsequenzen gesellschaftsrechtlicher Prozesse keine größere Aufmerksamkeit zuteil wird. Bei gesellschaftsrechtlichen Planungen müssten umsatzsteuerliche Konsequenzen einen essentiellen Part einnehmen: Ist der durchzuführende gesellschaftsrechtliche Prozess umsatzsteuerlich als steuerbarer Umsatz zu werten, kann ein steuerneutrales Ergebnis nur in jenen Fällen erreicht werden, in denen ein Vorsteuerabzugsrecht besteht.

Richtigerweise wird man sich die Frage stellen, wodurch es gerechtfertigt ist, einen gesellschaftsrechtlichen Akt, wie jenen der Gründung und Beendigung von Gesellschaften, umsatzsteuerrechtlich zu belasten, da die Umsatzsteuer lediglich die Besteuerung des tatsächlichen Letztverbrauchs – des Konsums – einer Leistung zum Ziel hat.¹ Das Umsatzsteuersystem versucht den tatsächlichen Konsum von Gütern und Dienstleistungen im Wege einer Allphasenbesteuerung und des Mechanismus des Vorsteuerabzugs als Korrektiv auf Seiten der Steuerpflichtigen, die Leistungen zum Zwecke ihrer steuerbaren Tätigwerdens erwerben, einer umsatzsteuerlichen Belastung zu unterwerfen. Das System der Allphasenumsatzsteuer bedingt sohin, dass jede Leistung gegen Entgelt, die ein Steuerpflichtiger als solcher erbringt,² stets mit Umsatzsteuer belastet ist – eine Neutralisierung kann nur auf Ebene des Erwerbenden im Wege des Vorsteuerabzugs erreicht werden. Erfüllen die gesellschaftsrechtlichen

1 Art 1 Abs 2 MwSt-RL; vgl später unter Teil B II.

2 Vgl Art 2 MwSt-RL; § 1 UStG.

Akte die Voraussetzung für einen steuerbaren Leistungsaustausch, so unterliegen sie der Umsatzsteuer. Ein steuerneutrales Ergebnis setzt eine Entlastung auf Ebene des Leistungsempfängers durch Vorsteuerabzug voraus.

Will man die umsatzsteuerlichen Konsequenzen der Gründung, Führung und Beendigung von Gesellschaften einerseits und das Veräußern von Beteiligungen andererseits genauer untersuchen, so muss man sich aufgrund der unionsrechtlichen Prädetermination des Umsatzsteuerrechts mit den unionsrechtlichen Vorgaben und der Rechtsprechung des EuGH auseinandersetzen. Von besonderer Bedeutung für das Umsatzsteuerrecht ist die Mehrwertsteuersystemrichtlinie³ (im Folgenden: MwSt-RL) als sekundäre Unionsrechtsquelle. Richtlinien sind nur hinsichtlich ihrer Ziele verbindlich und überlassen es daher den innerstaatlichen Stellen, die Form und Mittel auszuwählen, die für die Erreichung dieser Ziele notwendig sind.⁴ Somit eröffnen Richtlinien den Mitgliedstaaten „Spielräume“ für die Umsetzung der vorgegebenen Ziele. Nichtsdestotrotz sind Richtlinien zwingend innerhalb der vorgegebenen Umsetzungsfrist umzusetzen. Erfolgt keine oder keine hinreichende Umsetzung, so ist die Richtlinie selbst unter bestimmten Voraussetzungen⁵ unmittelbar anwendbar. Richtlinien schaffen daher verbindliches Recht für die Mitgliedstaaten.⁶

Art 19 Abs 1 Satz 2 EUV weist dem EuGH die Aufgabe zu, die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung der Verträge⁷ zu sichern. Ihm kommt sohin das Auslegungsmonopol zu.⁸ Im Rahmen von Vorabentscheidungsverfahren nach Art 267 AEUV werden unionsrechtliche Quellen durch den EuGH hinsichtlich ihres Sinns und ihrer Tragweite bis zu ihrem Inkrafttreten zurück erläutert und verdeutlicht.⁹

3 RL 2006/112/EG des Rates v 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABL L 347, 1 idF RL 2010/88/EU des Rates v 7.12.2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Dauer der Verpflichtung, einen Mindestnormalsatz einzuhalten, ABL L 326, 1; im Folgenden MwSt-RL (Fn * im Vorwort).

4 Art 288 AEUV.

5 *Streinz*, Europarecht⁹ (2012) Rz 486 ff; *Frenz*, Handbuch Europarecht V (2010) Tz 1058 ff.

6 *Frenz*, Europarecht V Tz 1060.

7 EUV und AEUV.

8 *Schmidt-Räntsch*, Rechtsprechung des BGH, in Riesenhuber, Europäische Methodenlehre² § 23 Rz 10 ff; schwächer zB *Pechstein/Drechsler*, Die Auslegung und Fortbildung des Primärrechts, in Riesenhuber, Europäische Methodenlehre (2006) § 8 Rz 16, die bloß von einer „letztinstanzlichen Auslegungskontrolle“ sprechen.

9 *Frenz*, Europarecht V Tz 3675 mwN.

Sohin müssen sämtliche Urteile des EuGH zur Auslegung der Bestimmungen der MwSt-RL bei der Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht berücksichtigt werden. Zudem lassen die einzelnen Richtlinienbestimmungen aufgrund ihrer klaren und genauen Determinierung hinsichtlich der Umsetzung kaum Lücken offen, die die innerstaatlichen Stellen zu schließen haben bzw die ihnen einen Spielraum in der Umsetzung erlauben würden. Hinzu kommt, dass der EuGH einen Großteil der Richtlinienbestimmungen betreffend die Umsatzsteuer aufgrund ihres „self-executing“ Charakters für unmittelbar anwendbar erachtet, was eine direkte Berufung auf die unionsrechtlichen Quellen – zugunsten des Steuerpflichtigen – ermöglicht. Die starke Prädetermination des Unionsrechts verlangt es mE, umsatzsteuerrechtliche Problemstellungen primär anhand der unionsrechtlichen Vorgaben zu lösen.

Die MwSt-RL sieht für die Gründung und Beendigung von Gesellschaften keine Sonderbestimmungen vor, sodass die allgemeinen Bestimmungen für den steuerbaren Leistungsaustausch Anwendung finden. Gemäß Art 2 MwSt-RL unterliegt nur eine „Leistung gegen Entgelt“, die ein Steuerpflichtiger „als solcher“ ausführt, der Mehrwertsteuer. Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.¹⁰ Was unter einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu verstehen ist, normiert die MwSt-RL ebenfalls in selbiger Norm. Demnach gelten als „wirtschaftliche Tätigkeit“ alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insb die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.¹¹

Die Urteile des EuGH lassen in den letzten Jahren immer stärker erkennen, dass der Gerichtshof bei mehrwertsteuerrechtlichen Fragestellungen vermehrt auf das Besteuerungsziel der Mehrwertsteuer hinweist und stets um ein Ergebnis, welches dem Konsumsteuergedanken entspricht, bemüht ist.¹² Um eine Mehrwertsteuerbelastung erreichen zu können, die auf dem Konsumsteuergedanken basiert, ist es notwendig, das Handeln einer Person zum Zwecke des Konsums von jenem Handeln, das von unternehmerischen Ambitionen geleitet ist, streng zu trennen. Dies führt zu einer Zuordnung der Handlungen einer Person zu verschiedenen „Sphären“, je nachdem von welcher Motivation sie getragen sind.

¹⁰ Vgl Art 9 Abs 1 Unterabs 1 MwSt-RL.

¹¹ Vgl Art 9 Abs 1 Unterabs 2 MwSt-RL.

¹² EuGH 13.3.2008, C-437/06, *Securenta*, Slg 2008, I-1597; 12.2.2009, C-515/07, *VNLTO*, Slg 2009, I-839.

Neben den Handlungen und Umsätzen, die eine eindeutige Zuordnung zum unternehmerischen oder zum privaten Bereich einer Person finden, gibt es einen Graubereich, der Handlungen von Personen umfasst, die weder die Voraussetzungen zur Zuordnung zum unternehmerischen Bereich (wirtschaftlich in der Diktion der MwSt-RL) noch jene zur Zuordnung zum privaten Bereich im Sinne der Konsumsphäre erfüllen. Diesen „Graubereich“ bezeichnet der EuGH selbst als den „nicht wirtschaftlichen“ Bereich einer Person.¹³ Das Nicht-Wirtschaftliche wurde durch die Rechtsprechung des EuGH herausgebildet, aus der MwSt-RL selbst lässt es sich nur implizit ableiten. Welche Konsequenzen das nicht wirtschaftliche Handeln einer Person tatsächlich nach sich zieht, kann aber – wie auch das Wesen des Nicht-Wirtschaftlichen – nur anhand der Systematik des Mehrwertsteuerrechts und der Rechtsprechung des EuGH herausgearbeitet werden.

Für die Frage der mehrwertsteuerrechtlichen Beurteilung der Gründung und Beendigung von Gesellschaften, aber auch für das Halten und Veräußern von Gesellschaftsanteilen, spielt der nicht wirtschaftliche Bereich insofern eine tragende Rolle, als der EuGH die Ausgabe von Gesellschaftsanteilen¹⁴ und das bloße Erwerben und Halten von Gesellschaftsanteilen¹⁵ als einen nicht wirtschaftlichen Akt qualifiziert.

Um die Konsequenzen des nicht wirtschaftlichen Tätigwerdens tatsächlich darstellen zu können, ist es notwendig, das Besteuerungsziel und die Systematik des Mehrwertsteuerrechts im Detail herauszuarbeiten. Erst in einem daran anknüpfenden Schritt kann auf die Gründung und Beendigung von Gesellschaften einerseits und das Halten und Veräußern von Beteiligungen andererseits eingegangen werden.

Vorderhand stellt das Umsatzsteuerrecht ein eigenständiges Rechtsgebiet mit eigenen Besteuerungsgrundsätzen und Besteuerungsanknüpfungspunkten dar, doch orientiert es sich im großen Maße an den zivilrechtlichen Ausgestaltungen, was gesellschaftsrechtliche Vorüberlegungen auch im Falle der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Gründung und Beendigung von Gesellschaften sowie des Haltens und Veräußerns von

13 EuGH 13.3.2008, C-437/06, *Securenta*, Slg 2008, I-1597, Rn 26 ff; 12.2.2009, C-515/07, *VNLTO*, Slg 2009, I-839, Rn 35 ff.

14 EuGH 26.6.2003, C-442/01, *KapHag*, Slg 2003, I-6851, Rn 42; 26.5.2005, C-465/03, *Kretztechnik*, Slg 2005, I-4357, Rn 19f.

15 Vgl bspw EuGH 6.2.1997, C-80/95, *Harnas & Helm*, Slg 1997, I-745, Rn 15; 26.6.2003, C-442/01, *KapHag*, Slg 2003, I-6851, Rn 38 und 40; 29.4.2004, C-77/01, *EDM*, Slg 2004, I-4295, Rn 57 bis 62; 26.5.2005, C-465/03, *Kretztechnik*, Slg 2005, I-4357, Rn 19; 8.2.2007, C-435/05, *Investrand*, Slg 2007, I-1315, Rn 25.

Gesellschaftsanteilen notwendig macht.¹⁶ Bedingt durch das System und Wesen der Umsatzsteuer, die allgemeinen Besteuerungsgrundsätze und die unionsrechtliche Prägung müssen die anhand einer zivilrechtlichen Analyse gefundenen Ergebnisse stets am Telos der MwSt-RL gemessen werden.¹⁷ Kann den Prinzipien der Umsatzsteuer im Wege einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise nicht entsprochen werden oder sind bestimmte Gestaltungen nur zum Zwecke einer steuerlichen Begünstigung gewählt worden, so soll der Sachverhalt anhand des wahren wirtschaftlichen Gehalts – und nicht nach seiner äußeren Erscheinungsform – interpretiert werden. Die umsatzsteuerliche Beurteilung von gesellschaftsrechtlichen Leistungsbeziehungen wird sich daher primär auf die gesellschaftsrechtlichen Vorgaben stützen und nur im Falle eines Auseinanderklaffens des Telos des Mehrwertsteuersystems und der zivilrechtlichen Analyse des Sachverhalts einer Betrachtungsweise im Lichte des Besteuerungsziels der Mehrwertsteuer zugänglich sein.

Nicht in Vergessenheit geraten darf, dass Gesellschaften im Lichte des Mehrwertsteuerrechts als eigenständige Steuersubjekte gegenüber den Gesellschaftern zu klassifizieren sind, wodurch ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter jedenfalls möglich ist.¹⁸ Bedingt durch die mehrwertsteuerliche Trennung zwischen der Ebene der Gesellschaft und jener des Gesellschafters ist es notwendig, jeden gesellschaftsrechtlichen Akt (Gründung und Beendigung von Gesellschaften sowie das Halten und Veräußern von Beteiligungen) einerseits auf Ebene der Gesellschaft und andererseits auf Ebene des Gesellschafters auf seine mehrwertsteuerrechtlichen Konsequenzen zu beurteilen.

Betrachtet man Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und der Gesellschaft auf umsatzsteuerlicher Ebene, so stößt man in der Literatur und Rechtsprechung immer wieder auf die Begriffe des „steuerbaren Leistungsaustausches“ und der nicht „steuerbaren Leistungsvereinigung“. Unter einer solchen Leistungsvereinigung ist ein Zusammenwirken mehrerer Personen durch Arbeit und Kapital zur gemeinschaftlichen Zweckverfolgung zu verstehen.¹⁹ Der Begriff der nicht steuerbaren

16 AA *Pfister*, Die Umsatzsteuer bei Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft (2013) 60.

17 *Buttenhauser*, Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Gesellschaftsakten bei Personen- und Kapitalgesellschaften (2006) 28 f.

18 EuGH 27.1.2000, C-23/98, *Heerma*, Slg 2000, I-419; VwGH 20.9.1977, 764/76, ÖStZB 1978, 57; 20.6.2000, 98/15/0008, ÖStZB 2000, 657.

19 *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz Kommentar⁴ (2011) § 1 Tz 69.

Leistungsvereinigung geht auf das UStG 1972 zurück²⁰ und wurde sohin ohne Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben herausgebildet. Da gerade das Umsatzsteuerrecht ein durch das Unionsrecht vorbestimmtes Rechtsgebiet repräsentiert, scheint es fraglich, ob an diesen Begrifflichkeiten und den daran knüpfenden steuerlichen Folgen weiterhin festgehalten werden kann. Ein abschließendes Ergebnis wird man erst im Wege einer genauen Analyse der unionsrechtlichen Vorgaben und der damit einhergehenden Rechtsprechung des EuGH finden können.

Im Folgenden werden in einem ersten Schritt die Charakteristik der Umsatzsteuer sowie ihr Besteuerungszweck und ihre Besteuerungsziele herauszuarbeitet. Daran anschließend ist es notwendig, sich mit der Frage zu befassen, wer als Steuerpflichtiger im Sinne der MwSt-RL anzusehen ist. Erst in einem Folgeschritt wird man sich mit den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen der zu untersuchenden gesellschaftsrechtlichen Akte befassen können.

²⁰ Vgl bspw VwGH 17.3.1976, 999/75, ÖStZB 1976, 154; 13.12.1977, 1550/77, ÖStZB 1978, 172.