

1 Einleitung

1.1 Einführung in die Problemstellung

Die Grundlage der Schaffung eines gemeinsamen Marktes der sechs Gründungs länder¹ findet sich im EWG-Vertrag von 1957.² Der EWG-Vertrag schuf einen gemeinsamen Markt auf der Grundlage des freien Verkehrs von Gütern, Personen, Dienstleistungen und Kapital. Die konkrete europarechtliche Grundlage für die Harmonisierung der indirekten Steuern, insb auch der Mehrwertsteuer³ findet sich in Art 113 AEUV.⁴ Die Regelungen zur Mehrwertsteuer finden sich derzeit in der MwStSyst-RL.⁵

Die Mehrwertsteuer ist von folgenden Grundzügen geprägt: Die Mehrwertsteuer ist als eine Objekt- oder Sachsteuer ausgestaltet, weil, anders als in der Einkommen- und Körperschaftsteuer, nicht die Person des Steuerpflichtigen, sondern die wirtschaftlichen Vorgänge selbst Mehrwertsteuerpflicht auslösen.⁶ Neben dem Objektsteuerprinzip gehört das Neutralitätsprinzip zu den immanenten Prinzipien der Mehrwertsteuer.⁷ Das Neutralitätsprinzip wird in Kapitel 1.3. ausführlich beleuchtet. In den Anwendungsbereich der MwStSyst-RL fallen die folgenden wirtschaftlichen Vorgänge: Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen, innergemeinschaftliche Erwerbe und

¹ Die sechs Gründungsmitglieder waren: Belgien, Deutschland, Frankreich, Italien, Luxemburg und die Niederlande.

² Siehe Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft Rom, 25. März 1957. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:11957E/TXT&from=DE> (abgerufen am 6.2.2019).

³ In Österreich wird der Begriff Umsatzsteuer verwendet.

⁴ Konsolidierte Fassungen des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Amtsblatt Nr. C 326 vom 26.10.2012, S. 94.

⁵ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1. Die Ursprünge der Mehrwertsteuer liegen noch weiter zurück. Die erste Mehrwertsteuerrichtlinie wurde bereits 1967 erlassen. Siehe zB ausführlich zur historischen Entwicklung *Kollmann, Taxable Supplies and their Consideration in European VAT – General Theory and Selected Issues of the Digital Economy – A Need for a New Set of Rules?* (2016) 22 ff; *Berger/Wakounig/Toifl* in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab/Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer – Mehrwertsteuersystemrichtlinie 53, Lfg (2017) Einleitung Rz 1 ff; *Robisch* in *Bunjes*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz¹⁶ (2017) Vor § 1 Einleitende Hinweise zum Umsatzsteuerrecht Rz 4 ff.

⁶ Siehe ausführlich *Ruppel/Achatz*, Umsatzsteuerkommentar⁵ (2017) Einführung zum Umsatzsteuergesetz Rz 44 ff.

⁷ Vgl dazu bspw Urteile vom 6. Juli 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, EU:C:1995:223, Rn 16; 18. Dezember 1997, *Garage Molenheide*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, EU:C:1997:623, Rn 48; 21. März 2000, *Gabalfrisa u.a.*, C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rn 52; 19. September 2000, *Ampafrance und Sanofi*, C-177/99, EU:C:2000:470, Rn 34. Siehe bspw *Ruppel/Achatz*, Umsatzsteuerkommentar⁵ (2017) Einführung Rz 47 ff; *Berger/Wakounig/Toifl* in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab/Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer – Mehrwertsteuersystemrichtlinie 53, Lfg (2017) Art 1 Rz 17.

die Einführung von Gegenständen.⁸ Neben dem weiten Anwendungsbereich der MwStSyst-RL enthält das Mehrwertsteuersystem echte⁹ und unechte¹⁰ Steuerbefreiungen, die zwingend zur Anwendung gelangen. Die echten Steuerbefreiungen sind jene Befreiungen, bei denen das Entgelt einer steuerbaren Tätigkeit nicht der Mehrwertsteuer unterworfen wird, der Anspruch auf den vollständigen Vorsteuerabzug auf Ebene des ausübenden Steuerpflichtigen jedoch weiterhin bestehen bleibt.¹¹ Die echten Steuerbefreiungen führen somit zu einer endgültigen Entlastung des Steuerpflichtigen von der Mehrwertsteuer.¹² Auch bei den unechten Steuerbefreiungen wird auf das Entgelt einer steuerbaren Tätigkeit keine Mehrwertsteuer erhoben. Im Unterschied zu den echten Steuerbefreiungen entsteht auf Ebene des Steuerpflichtigen kein Recht auf Vorsteuerabzug.¹³

Abgesehen von den unechten Steuerbefreiungen, entsteht auch bei Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten ausüben, die nicht in den Anwendungsbereich der MwStSyst-RL fallen, kein Recht auf Vorsteuerabzug. Beispiele für Steuerpflichtige, deren Tätigkeit nicht in den Anwendungsbereich der MwStSyst-RL fällt, sind Einrichtungen (Körperschaften) des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt agieren oder Wohltätigkeitsorganisationen.

Für die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangs- und einem oder mehreren bestimmten Ausgangsumsätze vorhanden sein.¹⁴ Solch ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang, der ein Recht auf Vorsteuerabzug begründet, liegt nur vor, wenn die

⁸ Art 2 MwStSyst-RL. Siehe bspw Urteile vom 5. Mai 1982, *Schul*, Rs 15/81, EU:C:1982:135, Rn 10; 14. Juli 1988, *Jeunehomme u.a.*, C-123/87, EU:C:1988:408, Rn 13; 19. September 2000, *Ampafrance und Sanofi*, C-177/99, EU:C:2000:470, Rn 34. In Österreich wird anstatt des Begriffs „Dienstleistung“ der Terminus „sonstige Leistung“ verwendet. Für Österreich siehe § 1 UStG und Art 1 BMR.

⁹ Art 138 bis Art 165 MwStSyst-RL. Für Österreich siehe § 6 Abs 1 Z 1 bis Z 6 UStG.

¹⁰ Art 132 und Art 135 MwStSyst-RL. Für Österreich siehe § 6 Abs 1 Z 7 bis Z 28 UStG.

¹¹ Dies ergibt sich aus Art 169 lit b MwStSyst-RL. Vgl bspw *RuppelAchatz*, Umsatzsteuerkommentar⁵ (2017) § 6 Rz 14 ff; *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, Umsatzsteuerkommentar³ (2021) § 6 Rz 16.

¹² Vgl *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, Umsatzsteuerkommentar³ (2021) § 6 Rz 16.

¹³ Vgl *RuppelAchatz*, Umsatzsteuerkommentar⁵ (2017) § 6 Rz 15; *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, Umsatzsteuerkommentar³ (2021) § 6 Rz 17.

¹⁴ Vgl bspw Urteile vom 8. Juni 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, Rn 24; 22. Februar 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, Rn 26; 27. September 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn 29; 26. Mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, Rn 35; 8. Februar 2007, *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, Rn 23; 29. Oktober 2009, *AB SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, Rn 57; BFH 13.12.2017, XI R 3/16, Rz 27; *Looks* in *Weymüller*, Umsatzsteuergesetz (2015) § 15 Rz 12 und 175; *Mayr* in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab/Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994 52. Lfg (2017) § 12 Rz 16/6; *Berger/Toifl/Wakounig* in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab/Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer – Mehrwertsteuersystemrichtlinie (2017) Art 167 Rz 8 und Art 168 Rz 82, 92; *RuppelAchatz*, Umsatzsteuerkommentar⁵ (2017) § 12 Rz 106; *Stadlbauer*, Vorsteuerabzug und Beteiligungsveräußerung – Der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen Beteiligungsveräußerungsumsätze und dafür aufgewendete Vorleistungen, taxlex 2012, 453 (454).

getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der steuerpflichtigen oder echt befreiten Ausgangsumsätze gehören.¹⁵ Lediglich bei Kosten, die zu den allgemeinen Aufwendungen zählen, ist für den Vorsteuerabzug kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangs- und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen notwendig.¹⁶ Dies deshalb, weil die allgemeinen Kosten ihren ausschließlichen Entstehungsgrund in der ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit haben und zweifelslos ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zur gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen besteht.¹⁷ Ein Beispiel für allgemeine Aufwendungen sind Kosten für die Buchhaltung, weil sie iZm der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen.¹⁸ Folglich kann der Vorsteuerabzug für allgemeine Kosten nicht geltend gemacht werden, wenn es sich beim Steuerpflichtigen um eine Einrichtung des öffentlichen Rechts handelt, die ausschließlich im nichtwirtschaftlichen Bereich agiert, oder der Steuerpflichtige nur unecht befreite Tätigkeiten erbringt.

Aus den Grundzügen der Mehrwertsteuer ergibt sich, dass sowohl die Anwendbarkeit einer unechten Steuerbefreiung als auch die Ausübung einer Tätigkeit, die nicht in

¹⁵ Vgl bspw Urteile vom 8. Juni 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, Rn 30; 22. Februar 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, Rn 28; 27. September 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn 31; 26. Mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, Rn 35; 8. Februar 2007, *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, Rn 23; 13. März 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, Rn 27; 29. Oktober 2009, *AB SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, Rn 57; BFH 13.12.2017, XI R 3/16, Rz 27; *Looks in Weymüller*, Umsatzsteuergesetz (2015) § 15 Rz 12 und 175; *Mayr in Ecker/Epply/Rößler/Schwab/Scheiner/Kolacny/Caganek*, Mehrwertsteuerkommentar 52. Lfg (2017) § 12 Rz 16/6; *Berger/Toifl/Wakounig in Ecker/Epply/Rößler/Schwab/Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer – Mehrwertsteuersystemrichtlinie (2017) Art 167 Rz 8; *Ruppel/Achazt*, Umsatzsteuerkommentar⁵ (2017) § 12 Rz 106; *Stadlbauer*, Vorsteuerabzug und Beteiligungsveräußerung – Der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen Beteiligungsveräußerungsumsätzen und dafür aufgewendete Vorleistungen, taxlex 2012, 453 (455);

¹⁶ Vgl bspw Urteile vom 8. Juni 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, Rn 31; 22. Februar 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, Rn 35; 27. September 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn 33; 26. Mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, Rn 36; 8. Februar 2007, *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, Rz 24; 29. Oktober 2009, *AB SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, Rn 58; BFH 13.12.2017, XI R 3/16, Rz 28; *Looks in Weymüller*, Umsatzsteuergesetz (2015) § 15 Rz 176; *Berger/Toifl/Wakounig in Ecker/Epply/Rößler/Schwab/Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer – Mehrwertsteuersystemrichtlinie (2017) Art 168 Rz 82; *Ruppel/Achazt*, Umsatzsteuerkommentar⁵ (2017) § 12 Rz 106; *Stadlbauer*, Vorsteuerabzug und Beteiligungsveräußerung – Der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen Beteiligungsveräußerungsumsätzen und dafür aufgewendete Vorleistungen, taxlex 2012, 453 (455).

¹⁷ Vgl bspw Urteile vom 8. Juni 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, Rn 31; 22. Februar 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, Rn 35; 27. September 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn 33; 21. Februar 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, Rn 20; 26. Mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, Rn 36; 8. Februar 2007, *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, Rn 24; 29. Oktober 2009, *AB SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, Rn 58; BFH 13.12.2017, XI R 3/16, Rz 28; *Looks in Weymüller*, Umsatzsteuergesetz (2015) § 15 Rz 176; *Ruppel/Achazt*, Umsatzsteuerkommentar⁵ (2017) § 12 Rz 106; *Stadlbauer*, Vorsteuerabzug und Beteiligungsveräußerung – Der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen Beteiligungsveräußerungsumsätzen und dafür aufgewendete Vorleistungen, taxlex 2012, 453 (455).

¹⁸ Vgl *Auer/Hörtenthaler/Mayer/Langer/Siller/Zührer*, BFH-Rechtsprechungsübersicht Teil I, ecolex 2019, 74 (77).

den Anwendungsbereich der MwStSyst-RL fällt, zu nichtabzugsfähigen Vorsteuern führen kann, die die Unternehmensentscheidung beeinflussen.¹⁹ Insb beim Outsourcen können die nichtabzugsfähigen Vorsteuern die Unternehmensentscheidung des Steuerpflichtigen beeinflussen. Unter dem Begriff „Outsourcen“ versteht man die Entscheidung des Steuerpflichtigen, einzelne Unternehmensprozesse oder -bereiche an Konzerngesellschaften oder externe Dritte auszulagern.²⁰ Das „Outsourcen“ von Tätigkeiten wurde in den letzten Jahren wegen der steigenden Wettbewerbsintensität auf nationalen und internationalen Märkten immer bedeutsamer.²¹ Die Vorteile des Outsourcens können jedoch aufgrund der nichtabzugsfähigen Vorsteuern geschmälert bzw eliminiert werden. Eine ausführliche Analyse der Vor- und Nachteile des Outsourcens findet sich in Kapitel 1.2.

Folgendes Beispiel dient dazu, die Problematik von nichtabzugsfähigen Vorsteuern beim Outsourcen zu verdeutlichen: Beim Outsourcen werden bestimmte Tätigkeiten ausgelagert. Die ausgelagerten Tätigkeiten werden nicht mehr „*in-house*“ erbracht, sondern zugekauft.²² Im Gegensatz zum Erbringen von Tätigkeiten innerhalb des eigenen Unternehmens, das als nicht steuerbarer Innenumsatz einzustufen ist, gelangen beim Auslagern von Tätigkeiten die normalen Regelungen der Mehrwertsteuer zur Anwendung. Das Entgelt für die zugekauft Tätigkeit wird auf Ebene des leistenden Steuerpflichtigen der Mehrwertsteuer unterworfen.²³ Der Empfänger der ausgelagerten Dienstleistung muss die Mehrwertsteuer auf die zugekauft Tätigkeit entrichten. Für den Empfänger der outgesourcten Dienstleistung entsteht kein Recht auf Vorsteuer-abzug, wenn er die zugekauft Tätigkeit für Umsätze verwendet, die nicht in den Anwendungsbereich der MwStSyst-RL fallen oder unecht befreit sind. Nach Schiller können die nichtabzugsfähigen Vorsteuern, die auf das Outsourcen zurückzuführen

¹⁹ Die zwingende Anwendung der Steuerbefreiungen ergibt sich aus dem Wortlaut der einzelnen Regelungen in der Richtlinie. Siehe zB Art 132 MwStSyst-RL: „*Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer*“ und Art 135 MwStSyst-RL: „*Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer*“. Siehe zu den Auswirkungen von den unechten Steuerbefreiungen im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor *PwC, Study to Increase the Understanding of the Economic Effects of the VAT Exemption for Financial and Insurance Services (2006); Group on the Future of VAT, 32nd meeting – 25 May 2020, VAT treatment of financial services – a reflection on possible options for review, taxud.c.1(2020)2654093 – Group on the Future of VAT GFV No 098*, 2.

²⁰ Vgl dazu Schiller, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 1; Jara/Marker, Outsourcing im Versicherungskonzern aus umsatzsteuerlicher Sicht, in Althuber/Griesmayr/Zehetner (Hrsg), Handbuch Versicherungen und Steuern (2013) 1.

²¹ Vgl dazu Schiller, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 1; Jara/Marker, Outsourcing im Versicherungskonzern aus umsatzsteuerlicher Sicht, in Althuber/Griesmayr/Zehetner (Hrsg), Handbuch Versicherungen und Steuern (2013) 1.

²² So auch Schiller, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 4.

²³ Unter der Annahme, dass beim Dienstleistungserbringer der outgesourcten Dienstleistung keine Steuerbefreiung greift und auch keine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die im nichtwirtschaftlichen Bereich agiert, vorliegt.

sind, eine signifikante Höhe erreichen und die betriebswirtschaftlich gebotene Auslagerung von Unternehmensprozessen könnte aus Kostengründen scheitern. Folglich können die nichtabzugsfähigen Vorsteuern einen erheblichen Einfluss auf das Unternehmen und dessen Weiterentwicklung haben.

1.2 Outsourcing als Unternehmensentscheidung

Wenn sich ein Steuerpflichtiger für das Outsourcen von Tätigkeiten entschieden hat, stehen ihm verschiedene Arten, wie eine Dienstleistung ausgelagert werden kann, zur Verfügung. Die erste Variante ist das klassische Outsourcing. Bei diesem Modell wird ein bestimmter Unternehmensprozess an einen rechtlich und wirtschaftlich selbständigen Dritten, mit dem weder kapital- noch stimmenmäßige Verbindungen bestehen, ausgelagert.²⁴ Die zweite Variante ist das Konzernoutsourcing. Dabei werden die Unternehmensprozesse im Konzern bei einer Konzerngesellschaft zentralisiert.²⁵ Zwischen den Unternehmen besteht eine Beteiligung zu mehr als 50%.²⁶ Die dritte Möglichkeit nennt sich Kooperationsoutsourcing. Dabei werden die Unternehmensprozesse bei einem Unternehmer konzentriert, an dem der outsourcende Unternehmer eine Beteiligung von unter 50% hält.²⁷ Die vierte und letzte Möglichkeit ist das Inhouse-Out-

²⁴ Vgl *Staudacher*, Steuerliche, gesellschaftsrechtliche und arbeitsrechtliche Aspekte von Outsourcing Maßnahmen, in *Köhler-Frost* (Hrsg), *Outsourcing, Eine strategische Allianz besonderen Typs* (2000) 301 (301); *Schiller*, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 5; *Strunz/Marko*, Umsatzsteuer und IT-Outsourcing bei Banken und Versicherungen, *SWK* 2009, 718 (719); *Heber*, Seminar A: Mehrwertsteuerliche Behandlung von Ausgliederung und Zusammenschlüssen zur Kostenteilung, *IStR* 2014, 686 (686); *Millar/Poddar/Battiau/Parolini/Heber*, VAT Implications of Outsourcing, *Bulletin for International Taxation* 2016, 387 (387).

²⁵ Vgl *Staudacher*, Steuerliche, gesellschaftsrechtliche und arbeitsrechtliche Aspekte von Outsourcing Maßnahmen, in *Köhler-Frost* (Hrsg), *Outsourcing, Eine strategische Allianz besonderen Typs* (2000) 301 (301); *Schiller*, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 5; *Strunz/Marko*, Umsatzsteuer und IT-Outsourcing bei Banken und Versicherungen, *SWK* 2009, 718 (719); *Heber*, Seminar A: Mehrwertsteuerliche Behandlung von Ausgliederung und Zusammenschlüssen zur Kostenteilung, *IStR* 2014, 686 (686); *Millar/Poddar/Battiau/Parolini/Heber*, VAT Implications of Outsourcing, *Bulletin for International Taxation* 2016, 387 (387).

²⁶ Vgl *Staudacher*, Steuerliche, gesellschaftsrechtliche und arbeitsrechtliche Aspekte von Outsourcing Maßnahmen, in *Köhler-Frost* (Hrsg), *Outsourcing, Eine strategische Allianz besonderen Typs* (2000) 301 (301); *Schiller*, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 5; *Strunz/Marko*, Umsatzsteuer und IT-Outsourcing bei Banken und Versicherungen, *SWK* 2009, 718 (719); *Heber*, Seminar A: Mehrwertsteuerliche Behandlung von Ausgliederung und Zusammenschlüssen zur Kostenteilung, *IStR* 2014, 686 (686); *Millar/Poddar/Battiau/Parolini/Heber*, VAT Implications of Outsourcing, *Bulletin for International Taxation* 2016, 387 (387).

²⁷ Vgl *Staudacher*, Steuerliche, gesellschaftsrechtliche und arbeitsrechtliche Aspekte von Outsourcing Maßnahmen, in *Köhler-Frost* (Hrsg), *Outsourcing, Eine strategische Allianz besonderen Typs* (2000) 301 (301); *Schiller*, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 5; *Strunz/Marko*, Umsatzsteuer und IT-Outsourcing bei Banken und Versicherungen, *SWK* 2009, 718 (719); *Heber*, Seminar A: Mehrwertsteuerliche Behandlung von Ausgliederung und Zusammenschlüssen zur Kostenteilung, *IStR* 2014, 686 (686); *Millar/Poddar/Battiau/Parolini/Heber*, VAT Implications of Outsourcing, *Bulletin for International Taxation* 2016, 387 (387).

sourcing, dabei werden die Unternehmensprozesse an eine Abteilung innerhalb des Unternehmens ausgelagert.²⁸

Abgesehen von der letzten Möglichkeit, wie eine Dienstleistung ausgelagert werden kann, kann es bei allen anderen Varianten zu nichtabzugsfähigen Vorsteuern kommen. Daher stellt sich die Frage, warum sich ein Unternehmensträger überhaupt für das Outsourcen von Tätigkeiten entscheidet und ob es nicht vorteilhafter wäre, sämtliche Dienstleistungen in-house zu erbringen.

Es gibt verschiedene Gründe, warum sich ein Unternehmer für das Auslagern von bisher selbst erbrachten Dienstleistungen entscheidet. Auch wenn der Kostenfaktor allein nicht ausschlaggebend ist, kommt ihm große Bedeutung im Rahmen der Entscheidungsfindung zu. Ohne die Möglichkeit auf eine langfristige Kostensenkung wird sich kein Steuerpflichtiger für das Outsourcen von Tätigkeiten entscheiden.²⁹ Beim Dienstleistungserbringer der ausgelagerten Dienstleistung können sich Skalenvorteile ergeben, weil dieser in der Regel die Dienstleistung aufgrund von Standardisierungs-, Rationalisierungs- und Spezialisierungsvorteilen zu geringeren Durchschnittskosten erbringen kann.³⁰ Dieser Kostenvorteil auf Ebene des Dienstleistungserbringens der ausgelagerten Dienstleistung, führt auch auf Ebene des Empfängers der outgesourceten Dienstleistung zur Reduktion der Herstellungskosten. Aufgrund der Kostenreduktion kann die Wettbewerbsfähigkeit des Empfängers der outgesourceten Dienstleistung erhöht werden, weil einerseits die Leistungen zu einem niedrigeren Preis angeboten werden

tiau/Parolini/Heber, VAT Implications of Outsourcing, Bulletin for International Taxation 2016, 387 (387).

²⁸ Vgl Schiller, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 5; Heber, Seminar A: Mehrwertsteuerliche Behandlung von Ausgliederung und Zusammenschlüssen zur Kostenteilung, IStR 2014, 686 (686); Millar/Poddar/Battiau/Parolini/Heber, VAT Implications of Outsourcing, Bulletin for International Taxation 2016, 387 (387).

²⁹ Vgl Vajc, Ausgliederung des Zahlungswesens aus dem Universalbankbereich (1986) 40; Koppelman, Grundsätzliche Überlegungen zum Outsourcing, in Koppelman (Hrsg), Outsourcing (1996) 2 (4); Heilinger, Kernkompetenzbasiertes Outsourcing in Kreditgenossenschaften (1999) 53; Schiller, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 9; Grambeck, Outsourcing in the EU Financial Sector – Where Are We Heading?, International VAT Monitor 2009, 462 (462); Strunz/Marko, Umsatzsteuer und IT-Outsourcing bei Banken und Versicherungen, SWK 2009, 718 (719); Dahn/Hamacher, Steuerfreier Zusammenschluss, UR 2009, 869 (869); Kamper/Albrecher, Behindert die Umsatzsteuer die Verwaltungsreform, SWK 2010, 379 (379); Zuidgeest, Treatment of Outsourced Elements of Payment Transactions under EU VAT, International VAT Monitor 2011, 105 (105); Rzepa/Wyganowski, VAT Grouping and Cost-Sharing Arrangements – The Polish Experience, International VAT Monitor 2012, 252 (252); Heber, Seminar A: Mehrwertsteuerliche Behandlung von Ausgliederung und Zusammenschlüssen zur Kostenteilung, IStR 2014, 686 (686); Wilken/Otto, Outsourcing und Insourcing in der Finanzwirtschaft⁴ (2014) 39.

³⁰ Vgl Koppelman, Grundsätzliche Überlegungen zum Outsourcing, in Koppelman (Hrsg), Outsourcing (1996) 2 (4); Heilinger, Kernkompetenzbasiertes Outsourcing in Kreditgenossenschaften (1999) 52; Schiller, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 9; Strunz/Marko, Umsatzsteuer und IT-Outsourcing bei Banken und Versicherungen, SWK 2009, 718 (719); Wilken/Otto, Outsourcing und Insourcing in der Finanzwirtschaft⁴ (2014) 39.

können. Andererseits kann sich die Gewinnspanne aufgrund der niedrigeren Herstellungskosten erhöhen. Eine allgemeingültige Aussage zur Höhe der Kostenreduktion ist nicht möglich, weil sie von der jeweiligen Branche, der Größe des Unternehmens, der Art der Kostenerfassung und den Regeln der unternehmensinternen Kostenzuordnung abhängt.³¹

Ein wichtiger Grund für das Outsourcen von Unternehmensprozessen ist die Möglichkeit, sich wieder auf die eigenen Kernkompetenzen zu konzentrieren.³² Dies führt zu einer Reduktion der Komplexität der Unternehmung, wodurch die freigewordenen Ressourcen effizienter bei den Kerntätigkeiten eingesetzt werden können.³³ Die Fokussierung auf die eigenen Kernbereiche ermöglicht eine Qualitätssteigerung, weil mehr Zeit und Mittel in die Entwicklung investiert werden können. Nach Schiller ist vom jeweiligen Unternehmen abhängig, welche Tätigkeiten als Kernaufgaben gelten.

Ein weiterer Vorteil, der durch das Einbeziehen von externen Anbietern entstehen könnte, ist die Steigerung des eigenen Images.³⁴ Durch die Zusammenarbeit mit einem externen Anbieter, der einen guten Ruf genießt, könnte das eigene Image und die Wahrnehmung der eigenen Marke in der Öffentlichkeit verbessert werden. Folglich müsste die Zusammenarbeit zwischen dem outsourcenden Steuerpflichtigen und dem externen Anbieter öffentlich verlautbart und eventuell beworben werden. Ob solch eine Vereinbarung tatsächlich in der Öffentlichkeit verkündet werden kann, ist vom jeweiligen Bereich, in dem der auslagernde Steuerpflichtige tätig ist, abhängig sowie von der internen Unternehmenspolitik und der Geschäftsstrategie.³⁵

Ein weiterer Vorteil, der beim Outsourcen von Tätigkeiten entsteht, ist die Minimierung des unternehmerischen Risikos. Der Unternehmer muss sich nicht mehr mit

³¹ Vgl mit weiteren Nachweisen Schiller, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 9.

³² Vgl bspw Vajc, Ausgliederung des Zahlungsverkehrs aus dem Universalbankbereich (1986) 47 ff; Heilinger, Kernkompetenzbasierter Outsourcing in Kreditgenossenschaften (1999) 53 f; Schiller, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 7; Dahn/Hamacher, Steuerfreier Zusammenschluss, UR 2009, 869 (869); Zuidgeest, Treatment of Outsourced Elements of Payment Transactions under EU VAT, International VAT Monitor 2011, 105 (105); Rzepa/Wyganowski, VAT Grouping and Cost-Sharing Arrangements – The Polish Experience, International VAT Monitor 2012, 252 (252); Eskildsen, Insourcing and Outsourcing in a VAT Context, Intertax 2012, 444 (444); Heber, Seminar A: Mehrwertsteuerliche Behandlung von Ausgliederung und Zusammenschlüssen zur Kostenteilung, IStR 2014, 686 (686).

³³ Vgl Vajc, Ausgliederung des Zahlungsverkehrs aus dem Universalbankbereich (1986) 47 ff; Heilinger, Kernkompetenzbasierter Outsourcing in Kreditgenossenschaften (1999) 54; Schiller, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 8; Wilken/Otto, Outsourcing und Insourcing in der Finanzwirtschaft⁴ (2014) 45.

³⁴ Vgl Schiller, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) FN 47. Das Outsourcen von Tätigkeiten kann jedoch auch einen Imageschaden nach sich ziehen. Siehe dazu Vajc, Ausgliederung des Zahlungsverkehrs aus dem Universalbankbereich (1986) 41.

³⁵ „Eine Geschäftsstrategie beschreibt das strategische Ziel und die mittel- bis langfristige Ausrichtung eines Unternehmens“. Siehe Wilken/Otto, Outsourcing und Insourcing in der Finanzwirtschaft⁴ (2014) 42.

Tätigkeiten auseinandersetzen, bei denen ihm möglicherweise das notwendige Know-How, die Zeit oder das Interesse, sich intensiv mit diesen Tätigkeiten zu beschäftigen, fehlt.³⁶ Daher können auch interne „*Problembereiche*“, bei denen die Chance einer Fehlinvestition größer ist, ausgelagert werden. Das Risiko von Fehlinvestitionen wird an den externen Dritten weitergegeben.³⁷

Das Outsourcen von Prozessen beinhaltet jedoch nicht nur Vorteile. Bspw könnte die fehlende strategische Flexibilität sowie die fehlende Steuerungs- und Kontrollmöglichkeit über die ausgelagerten Tätigkeiten nachteilig sein.³⁸ Zusätzlich sollte zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Dienstleistungserbringer der outgesourceten Tätigkeit ein hohes Vertrauensverhältnis bestehen. Der externe Dienstleistungserbringer muss die vereinbarten Leistungstermine, die vereinbarte Qualität sowie den in vorhinein festgelegten Preis der ausgelagerten Tätigkeit einhalten können.³⁹ Zudem könnten Schwierigkeiten iZm der Informationsgeheimhaltung zwischen dem Empfänger der outgesourceten Dienstleistung und dem externen Dienstleistungserbringer entstehen.⁴⁰ Der Outsourcende könnte somit schnell in eine Art Abhängigkeitsverhältnis zum externen Dienstleistungserbringer geraten.

Ein weiterer Nachteil, der beim Outsourcen von bisher selbst erbrachten Dienstleistungen auftreten kann, ist, dass beim Empfänger der outgesourceten Dienstleistung nichtabzugsfähige Vorsteuern entstehen können. Um diesen negativen Effekt zu vermeiden, könnte sich der Empfänger der outgesourceten Dienstleistung dazu entscheiden, keine Unternehmensprozesse mehr auszulagern und die Leistungen weiterhin/wieder „*in-house*“, also selbständig, zu erbringen.⁴¹ Insbesondere bei kleineren Unternehmen ist das „*Insourcen*“ von einzelnen Dienstleistungen nur schwer möglich, weil bspw

³⁶ Vgl *Heilinger*, Kernkompetenzbasiertes Outsourcing in Kreditgenossenschaften (1999) 53 f; *Wilken/Otto*, Outsourcing und Insourcing in der Finanzwirtschaft⁴ (2014) 33.

³⁷ Vgl *Schiller*, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 11; Für weitere Vorteile siehe bspw *Grambeck*, Outsourcing in the EU Financial Sector – Where Are We Heading? International VAT Monitor 2009, 462 (462).

³⁸ Vgl *Koppelman*, Grundsätzliche Überlegungen zum Outsourcing, in *Koppelman* (Hrsg), Outsourcing (1996) 2 (6 f); *Heilinger*, Kernkompetenzbasiertes Outsourcing in Kreditgenossenschaften (1999) 54 f; *Schiller*, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 11; *Wilken/Otto*, Outsourcing und Insourcing in der Finanzwirtschaft⁴ (2014) 42.

³⁹ Vgl *Heilinger*, Kernkompetenzbasiertes Outsourcing in Kreditgenossenschaften (1999) 54 f; *Schiller*, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 11 f;

⁴⁰ Vgl *Schiller*, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Umsatzsteuerliche Beurteilung (2006) 11.

⁴¹ *Parolini/Bechara/Van Hiltien/Kruger/Millar/Sinfield*, VAT and Group Companies, Bulletin for International Taxation 2011, 349 (349). Nicht nur die Mehrwertsteuer kann eine Barriere für die Auslagerung von Tätigkeiten sein. Es sind bspw auch die gesellschaftsrechtlichen und vor allem die arbeitsrechtlichen Aspekte zu beachten. Siehe dazu *Staudacher*, Steuerliche, gesellschaftsrechtliche und arbeitsrechtliche Aspekte von Outsourcing Maßnahmen, in *Köhler-Frost* (Hrsg), Outsourcing, Eine strategische Allianz besonderen Typs (2000) 301 (307 ff).

nicht ausreichend qualifiziertes Personal oder die entsprechende Software etc verfügbar sind.

Da das Outsourcen auch viele Vorteile mit sich bringt, ist Ziel der vorliegenden Arbeit, Möglichkeiten zur Vermeidung der nichtabzugsfähigen Vorsteuern zu analysieren. Das Weiterverrechnen von nichtabzugsfähigen Vorsteuern an die Konsumenten wird nämlich zumeist keine adäquate Lösung sein, weil es dadurch zu einer Preiserhöhung kommen würde, die zu Wettbewerbsnachteilen führen könnte.

1.3 Problem mit Blick auf die Zielsetzung der Mehrwertsteuer – Neutralitätsprinzip

Durch die Harmonisierung der Mehrwertsteuer in der EU sollte die Neutralität des gesamten Mehrwertsteuersystems sichergestellt werden.⁴² Eine konkrete Definition, was unter den Begriff „Neutralität“ zu verstehen ist, findet sich nicht in der MwStSyst-RL.⁴³ Aus den Erwägungsgründen der 2. MwSt-RL ergibt sich, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer durch „ein Höchstmaß an Einfachheit erreicht [werden soll] [und] einen größtmöglichen Anwendungsbereich haben [soll]; hierzu ist es erforderlich, dass eine restlose, allgemeine Anwendung der Steuer angestrebt wird, wie dies übrigens dem Charakter dieser Steuer entspricht, die als eine allgemeine Verbrauchssteuer auf Güter und Dienstleistungen angesehen wird.“⁴⁴ Das Neutralitätsprinzip wird auch „System Neutralität“ genannt und soll die Wettbewerbsneutralität in dem Sinne gewährleisten, dass „gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb des Gebiets der einzelnen Mitgliedstaaten ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.“⁴⁵

⁴² Siehe dazu die Erwägungsgründe der ersten Mehrwertsteuerrichtlinie (Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer ABl. 71 vom 14.4.1967, S. 1302); Erwägungsgrund 5 und 7 der MwStSyst-RL; Art 1 Abs 2 MwStSyst-RL. Siehe ausführlich zum Neutralitätsprinzip *Herbain, VAT Neutrality* (2015) 49 ff.

⁴³ Vgl *Van Doesum/Van Kesteren/Cornielje/Nellen*, Fundamentals of EU VAT Law² (2020) 40.

⁴⁴ Erwägungsgründe des Vorschlags für eine zweite Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten betreffend die Umsatzsteuern; hier: Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ABl. 53 vom 24.3.1966, S. 753.

⁴⁵ Siehe dazu die Erwägungsgründe der ersten Mehrwertsteuerrichtlinie (Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer ABl. 71 vom 14.4.1967, S. 1302); Erwägungsgrund 5 und 7 der MwStSyst-RL. Siehe auch Urteile vom 14. Februar 1985, *Rompelman*, C-268/83, EU:C:1985:74, Rn 19; 21. September 1988, *Kommission/Frankreich*, C-50/87, EU:C:1988:429, Rn 15; 6. Juli 1995, *BP Supergaz*, C-62/93, EU:C:1995:223, Rn 16; 24. Oktober 1996, *Elida Gibbs Ltd gegen Commissioners of Customs and Excise*, C-317/94, EU:C:1996:400, Rn 20; 19. September 2000, *Ampafrance und Sanofi*, C-177/99, EU:C:2000:470, Rn 34; *Lohse*, Der Neutralitätsgrundsatz: Begriff, Rechtsgrundlagen und Wirkungsweise, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 47 (51 f); *Herbain, VAT Neutrality* (2015) 98 ff; *Kollmann*, Taxable Supplies and their Consideration in European VAT, General Theory and Selected Issues of the Digital Economy – A Need for a New Set of Rules? (2016) 29; *Berger/Toifl/Wakounig in Ecker/Epply/Rößler/Schwab/Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer – Mehrwertsteuersystemrichtlinie (2017) Allgemeine und unionsrechtsspezifische Rechtsgrundsätze Rz 75 ff. Siehe ausführlich zum Neutralitätsprinzip *Herbain, VAT Neutrality* (2015) 49 ff.

Das Neutralitätsprinzip soll den Gleichbehandlungsgrundsatz im System der Mehrwertsteuer widerspiegeln.⁴⁶ Beispielsweise sollen gleichartige Gegenstände dem gleichen Steuersatz unterliegen.⁴⁷ Das Mehrwertsteuerrecht soll somit keinen Einfluss auf die sich am Markt entwickelnden Wettbewerbsverhältnisse haben und die Kostenneutralität innerhalb der Unternehmenskette wahren.⁴⁸ Lediglich der Endverbraucher soll der wirtschaftliche Träger der Mehrwertsteuer sein.⁴⁹ Die Kostenneutralität wird durch den Vorsteuerabzug gewährleistet. Der Vorsteuerabzug stellt die Neutralität hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und Ergebnis sicher.⁵⁰ Aufgrund des Vorsteuerabzuges wird der Steuer-

litätsprinzip *Englisch*, VAT and General Principles of EC law, in *Weber* (Hrsg), Traditional and Alternatives Routes to European Tax Integration (2010) 231 (239 ff).

⁴⁶ Siehe zB Urteile vom 27. April 2007, *Solleveld und Van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2007:257, Rn 35; 10. Juli 2008, *Koninklijke Ahold NV*, C-484/06, EU:C:2008:394, Rn 36.

⁴⁷ Vgl *Van Doesum/Van Kesteren/Cornielje/Nellen*, Fundamentals of EU VAT Law² (2020) 42.

⁴⁸ Vgl *Heidemann*, Die Umsatzsteuerbefreiungen von Finanzdienstleistungen, Zur Rechtfertigung unechter Steuerbefreiungen (2007) 39 f; *Herbain*, VAT Neutrality (2015) 68 ff; *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3,00} (2018) § 12 Rz 2; *Van Doesum/Van Kesteren/Cornielje/Nellen*, Fundamentals of EU VAT Law² (2020) 41.

⁴⁹ Vgl bspw *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuerkommentar⁵ (2017) Einführung Rz 48; *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3,00} (2018) § 12 Rz 2; *Berger/Wakounig/Toifl* in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab/Scheiner/Kolacny/Caganek*, Mehrwertsteuerkommentar 53, Lfg (2017) Art 1 Rz 19 f; *Köllmann/Schuchtnar* in *Melhardt/Tumpel*, Umsatzsteuerkommentar³ (2021) § 12 Rz 6 ff; *Hofer*, Konterkariert eine Ausschlussfrist für die Ausübung des Vorsteuerabzuges den Neutralitätsgrundsatz des Mehrwertsteuersystems?, SWK 2008, 867 (867); *Millar/Poddar/Battiau/Parolini/Heber*, VAT Implications of Outsourcing, Bulletin for International Taxation 2016, 387 (388 f). Aus diesem Charakteristum leitet sich die Tatsache, dass die Mehrwertsteuer eine Verbrauchssteuer ist, ab. Siehe ausführlich dazu *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuerkommentar⁵ (2017) Einführung Rz 31 ff; *Heidemann*, Die Umsatzsteuerbefreiungen von Finanzdienstleistungen, Zur Rechtfertigung unechter Steuerbefreiungen (2007) 24 und 30; *De la Feria*, EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Raponi* (Hrsg), CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015 (2016) 1 (3 f). So auch im Urteil vom 6. Oktober 2005, *My Travel*, C-291/03, EU:C:2005:591, Rn 30.

⁵⁰ Siehe bspw Urteile vom 14. Februar 1985, *Rompelman*, C-268/83, EU:C:1985:74, Rn 19; 21. September 1988, *Kommission/Frankreich*, C-50/87, EU:C:1988:429, Rn 15; 15. Januar 1998, *Ghent Coal Terminal NV*, C-37/95, EU:C:1998:1, Rn 15; 21. März 2000, *Gabelfrisa u.a.*, C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rn 44; 21. Februar 2006, *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121, Rn 78; 6. Juli 2006, *Kittel*, C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn 48; 22. Dezember 2010, *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818, Rn 24; 21. Juni 2012, *Mahagében und Dávid*, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn 39; 19. Oktober 2017, *Páper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn 37; 26. April 2018, *Zabrus Siret SRL*, C-81/17, EU:C:2018:283, Rn 34. Der EuGH erachtet den Vorsteuerabzug als Kernstück der Mehrwertsteuer. Siehe dazu zB Urteile vom 19. September 2000, *Ampafrance und Sanofi*, C-177/99, EU:C:2000:470, Rn 61; 8. März 2001 *Bakcsi*, C-415/88, EU:C:2001:136, Rn 46; 17. Mai 2001, *Fischer und Brandenstein*, C-322/99, EU:C:2001:280, Rn 76. Der Vorsteuerabzug ist ultimativ Ausdruck der Systemneutralität. So bereits *Van Doesum/Van Kesteren/Cornielje/Nellen*, Fundamentals of EU VAT Law² (2020) 41. Weitere Normen, die die Neutralität des Mehrwertsteuersystems sicherstellen sind bspw Art 73 MwStSyst-RL zur Bemessungsgrundlage, Art 148 MwStSyst-RL zur Steuerbefreiungen bei grenzüberschreitenden Beförderungen oder Art 30 MwStSyst-RL zur Einfuhr von Gegenständen. Siehe