

Dominik Trachte

Problematik des Vorsteuerabzuges bei Holdinggesellschaften

PETER LANG
Internationaler Verlag der Wissenschaften

16

FREIBURGER STEUERFORUM

Herausgegeben von Wolfgang Kessler

Band 16



PETER LANG

Frankfurt am Main · Berlin · Bern · Bruxelles · New York · Oxford · Wien

Dominik Trachte

Problematik des Vorsteuerabzuges bei Holdinggesellschaften



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Freiburg (Breisgau), Univ., Diss., 2011

D 25

ISSN 1617-917X

ISBN 978-3-631-63628-2 (Print)

ISBN 978-3-653-01232-3 (E-Book)

DOI 10.3726/978-3-653-01232-3

© Peter Lang GmbH

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Frankfurt am Main 2012

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

www.peterlang.de

Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis.....	11
1. Einleitung	15
2. Begriffliche Grundlagen	21
3. Theorien zur umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft einer Holdinggesellschaft	73
4. Lösungs- und Gestaltungsansätze strittiger Sachverhalte anhand der Mikrounternehmertheorie.....	145
5. Ergebnisse der Untersuchung und Ausblick	189
Literaturverzeichnis	199
Rechtsquellenverzeichnis.....	207
Rechtsprechungsverzeichnis.....	211
Sonstige Quellen	217

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	11
1. Einleitung	15
1.1. Gegenstand der Untersuchung und Zielsetzung der Arbeit.....	15
1.1.1. Gegenstand der Untersuchung	15
1.1.2. Zielsetzung der Arbeit	16
1.2. Gang der Untersuchung	17
2. Begriffliche Grundlagen	21
2.1. Holdinggesellschaften	21
2.1.1. Überblick	21
2.1.2. Rechtliche Vorgaben / Wortlaut	21
2.1.3. Rechtsformen.....	23
2.1.4. Entstehungsmöglichkeiten	25
2.1.4.1. Rechtliche Entstehungsmöglichkeiten	25
2.1.4.2. Funktionale Entstehungsmöglichkeiten	27
2.1.5. Holdingtypologien	30
2.1.5.1. Funktionale Differenzierung	31
2.1.5.2. Hierarchische Differenzierung	36
2.1.5.3. Regionale Differenzierung	37
2.2. Umsatzsteuerlicher Unternehmer bzw. Steuerpflichtiger.....	37
2.2.1. Verhältnis Umsatzsteuergesetz vs. Mehrwertsteuersystem- richtlinie	37
2.2.2. Unternehmerfähigkeit / Rechtsfähigkeit / Geschäftsfähigkeit	39
2.2.2.1. Umsatzsteuergesetz	39
2.2.2.1.1. Natürliche Personen	40
2.2.2.1.2. Juristische Personen	40
2.2.2.1.3. Personengesellschaften	40
2.2.2.1.4. Weitere Gesellschaften / Gemeinschaften	41
2.2.2.2. Mehrwertsteuersystemrichtlinie	41
2.2.2.2.1. Rechtsprechung	42
2.2.2.2.2. Theoretische Auslegungsmöglichkeiten	42
2.2.2.3. Schlussfolgerungen	45
2.2.3. Selbständigkeit und Unabhängigkeit	46

2.2.3.1. Einleitung	46
2.2.3.2. Selbständigkeit im gesamten Steuerrecht und anderen Rechtsgebieten	47
2.2.3.3. Natürliche Personen	48
2.2.3.3.1. Umsatzsteuergesetz	48
2.2.3.3.2. Mehrwertsteuersystemrichtlinie	52
2.2.3.4. Juristische Personen (Organschaft)	53
2.2.3.4.1. Einleitung	53
2.2.3.4.2. Umsatzsteuergesetz	53
2.2.3.4.3. Mehrwertsteuersystemrichtlinie	55
2.2.4. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit / wirtschaftliche Tätigkeit	57
2.2.4.1. Einleitung	57
2.2.4.2. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit / wirtschaftliche Tätigkeit (i. e. S.)	58
2.2.4.3. Nutzung von Gegenständen	60
2.2.4.4. Nachhaltige Tätigkeit	61
2.2.4.5. Erzielung von Einnahmen	65
2.2.4.6. Fehlende Gewinnerzielungsabsicht / Ergebnis der Tätigkeit	67
2.2.4.7. Zweck der Tätigkeit	70
3. Theorien zur umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft einer Holdinggesellschaft	73
3.1. Vorarbeit: Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Diskussionsstand in der Fachliteratur	73
3.1.1. Entwicklung in der Rechtsprechung	74
3.1.1.1. EuGH	74
3.1.1.1.1. Urteile zur Unternehmereigenschaft	75
3.1.1.1.2. Urteile zum Vorsteuerabzug	82
3.1.1.1.3. Weitere Urteile	94
3.1.1.1.4. Fazit aus der EuGH Rechtsprechung	101
3.1.1.2. Nationale Finanzgerichte	104
3.1.1.2.1. Urteile des Bundesfinanzhofes	105
3.1.1.2.2. Urteile des Finanzgerichtes	117
3.1.1.2.3. Fazit aus nationaler Rechtsprechung	120
3.1.2. Vorgaben der Finanzverwaltung	121
3.1.3. Fachliteratur	128
3.2. Bestehende Theorie	129
3.2.1. Klassische Sphärentheorie	129

3.2.2. Modifizierte Sphärentheorie	132
3.2.3. Endverbrauchertheorie	134
3.3. Würdigung der bestehenden Theorien	135
3.4. Weiterführender Ansatz: Mikrounternehmertheorie	136
3.4.1. Einleitung	136
3.4.2. Exkurs ins Ertragsteuerrecht: § 3c EStG und § 8b Abs. 5 KStG	138
3.4.3. Mikrounternehmertheorie und Vorsteuerabzug	139
3.4.4. Mikrounternehmertheorie und Beteiligungen	140
3.4.5. Mikrounternehmertheorie und Entgelt	141
3.4.6. Mikrounternehmertheorie und Organschaft	141
3.4.7. Umfang und Wirkung von Sphären	142
4. Lösungs- und Gestaltungsansätze strittiger Sachverhalte anhand der Mikrounternehmertheorie – Frage des Vorsteuerabzuges	145
4.1. Einführung	145
4.2. Vorsteuerabzug	146
4.2.1. Vorsteuerabzug dem Grunde nach	146
4.2.2. Vorsteuerabzug der Höhe nach (Vorsteuerschlüssel)	147
4.2.2.1. Allgemeine Grundsätze	147
4.2.2.2. Vorsteuerschlüssel bei nur steuerbaren Umsätzen	148
4.2.2.3. Vorsteuerschlüssel bei auch nicht steuerbaren Um- sätzen	151
4.3. Beteiligungen	153
4.3.1. Der Erwerb der Beteiligung	153
4.3.1.1. Der eigentliche Erwerb	153
4.3.1.2. Nebenkosten	156
4.3.2. Das Halten der Beteiligung (Folgekosten)	157
4.3.3. Die Veräußerung der Beteiligung	158
4.3.3.1. Einführung	158
4.3.3.2. Geschäftsveräußerung im Ganzen (asset deal)	159
4.3.3.3. Beteiligungsveräußerung (share deal)	166
4.3.3.4. Sonderfall: Ausgabe von gesellschaftsrechtlichen Anteilen / Aufnahme von Gesellschaftern	167
4.4. Entgelt vs. Kapitalzufluss (Dividenden / Zinsen)	168
4.4.1. Überblick	168
4.4.2. Dividenden	169
4.4.3. Zinsen	171
4.4.4. Zusammenfassende Würdigung durch die Mikrounterneh- mertheorie	172

4.5. Organschaft.....	173
4.5.1. Holding vs. Organschaft	173
4.5.2. Mittelbarer Unternehmer	174
4.5.2.1. Einführung	174
4.5.2.2. Rechtsformneutralität und Neutralitätsprinzip	175
4.5.2.3. Gesetzeswortlaut im § 2 Abs. 1 UstG	175
4.5.2.4. Parallelen zum Beihilfe- und Wettbewerbsrecht	176
4.5.2.5. Literatur	177
4.5.2.6. Mikrounternehmertheorie	177
4.5.2.7. Forderung: Mittelbare finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung	178
4.6. Unentgeltliche Wertabgabe	179
4.6.1. Einführung	179
4.6.2. „Konkurrierende“ gesetzliche Grundlage	179
4.6.3. Bisheriges Rechtsverständnis	181
4.6.4. Rechtslage nach aktueller EuGH Rechtsprechung („VNLTO“)	182
4.6.5. Richtlinienergänzung (Art. 168a MwStSystRL)	184
4.6.6. Würdigung durch Mikrounternehmertheorie	185
4.7. Umgekehrte Steuerschuldnerschaft	186
5. Ergebnisse der Untersuchung und Ausblick	189
5.1. Zusammenfassung der Ergebnisse	189
5.2. Ausblick	194
5.2.1. Handlungsbedarf für den europäischen Richtliniengeber	195
5.2.2. Handlungsbedarf für die deutsche Gesetzgebung	196
5.2.3. Handlungsbedarf für die Finanzverwaltung	197
Literaturverzeichnis	199
Rechtsquellenverzeichnis	207
Rechtsprechungsverzeichnis	211
Sonstige Quellen	217

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
Abb.	Abbildung
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung(en)
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AstG	Außensteuergesetz
BAG	Bundesarbeitsgericht
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
BeckRS	Beck-Rechtsprechung (Zeitschrift; ab 2003 nur online)
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Zeitschrift)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DokID	Dokumentenidentifikation

DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungen (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	EG-Vertrag
Einf.	Einführung
e. K.	eingetragener Kaufmann
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Sammlung der Entscheidungen des EuGH
EU-UstB	EU-Umsatzsteuerberater (Zeitschriftenbeilage zum UStB)
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWG	Europäischer Wirtschaftsgemeinschaft
EWIV	Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung
f.	folgende
ff.	Fortfolgende
FD-DStR	Fachdienst Deutsches Steuerrecht (Beilage zum DStR)
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
GrS	Großer Senat (des BFH)
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. e. S.	im engeren Sinne / im eigentlichen Sinne
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)

i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinn
JbFStR	Jahresbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JZ	Juristen Zeitung (Zeitschrift)
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MitbestG	Mitbestimmungsgesetz
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
m. W. v.	mit Wirkung von
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
Rdnr.	Randnummer(n)
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlungen der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer(n)
Rs.	Rechtssache
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer(n)
S.	Satz
SE	Societas Europaea (Europäische Gesellschaft)
SEEG	Gesetz zur Einführung der Europäischen Gesellschaft
SE-RL	Richtlinie zur Europäischen Aktiengesellschaft
SE-VO	Verordnung zur Europäischen Aktiengesellschaft
Slg.	Sammlung
StÄndG	Steueränderungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)

StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
SteuStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)
SWI	Steuer & Wirtschaft International (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer(n)
u. ä.	und ähnlich
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
USt	Umsatzsteuer
UStB	Umsatzsteuer-Berater (Zeitschrift)
UStDV	Umsatzsteuer Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStKongrBer	Umsatzsteuer-Kongress-Bericht
UStR	Umsatzsteuerrichtlinie
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (Zeitschrift)
v.	vom
Vgl.	Vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
VZ	Veranlagungszeitraum
z. B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)
Z. f. Z.	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern

1. Einleitung

1.1 Gegenstand der Untersuchung und Zielsetzung der Arbeit

1.1.1 Gegenstand der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit dem Begriff des umsatzsteuerlichen Unternehmers bzw. Steuerpflichtigen aus dem Blickfeld einer Holding und den Folgen für den Vorsteuerabzug.

Mit dem § 2 Abs. 1 UStG ist der Unternehmer im Sinne der deutschen Umsatzsteuer gesetzlich definiert. Das europäische Recht spricht in Art. 9 Abs. 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) nicht vom Unternehmer, sondern vom Steuerpflichtigen. Die inhaltliche Auslegung beider Begriffe muss allerdings einheitlich erfolgen.¹ Denn die europäischen Vorgaben waren sinngemäß in das deutsche Umsatzsteuergesetz umzusetzen, sodass eine richtlinienkonforme Auslegung des Begriffs „Unternehmer“ erforderlich ist. Bei der Unternehmereigenschaft geht es um die persönliche Umsatzsteuerpflicht eines Rechtssubjektes. Der Unternehmer ist damit Steuersubjekt.²

Die Bedeutung der persönlichen Steuerpflicht ergibt sich daraus, dass in der Regel der Einstieg in die Umsatzsteuer über das Prüfungskriterium der Unternehmereigenschaft erfolgt.³ Denn erst dann lässt sich eine Lieferung oder sonstige Leistung daraufhin überprüfen, ob sie steuerbar und steuerpflichtig ist und erst dann kann für den Unternehmer geklärt werden, ob und in welchem Umfang er in den Genuss des Vorsteuerabzuges gem. § 15 Abs. 1 UStG kommt. Auch für einen möglichen vorteilhaften Verzicht auf die Steuerbefreiung gem. § 9 UStG ist die Unternehmereigenschaft unverzichtbar. Weiter ergibt sich auch nur für einen Unternehmer die Steuerschuldnerschaft gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 bzw. § 13b Abs. 2 UStG. Eine umsatzsteuerliche Organschaft kann eventuell nur begründet werden, wenn der Organträger und / oder die Organgesellschaft ein

1 Vgl. Kapitel 2.2.1 (Verhältnis UStG vs. MwStSystRL).

2 Vgl. *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 2010, § 2 UStG, Anm. 20.

3 Der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge ist explizit auch für Nichtunternehmer umsatzsteuerbar, § 1b UStG. Ein Fahrzeuglieferer i.S.d. § 2a UStG ist auch, wer kein Unternehmer ist.

Unternehmer ist.⁴ Aber auch außerhalb der Umsatzsteuer ist der umsatzsteuerliche Begriff des Unternehmers relevant, denn in der Diskussion um die sog. „Betriebsstättenbedingung“ des Art. 4 Abs. 1 Buchst. b) Fusionsrichtlinie⁵ findet sich die Frage der Unternehmereigenschaft wieder.⁶ Auch hier muss die Tätigkeit der Holding-Betriebsstätte eine Unternehmertätigkeit sein, damit z. B. die Aufdeckung von stillen Reserven in den Beteiligungen durch zwangsweise Überführung ins ausländische Stammhaus vermieden werden kann. Dabei wird davon ausgegangen, dass der maßgebende Unternehmerbegriff im Sinne des § 12 AO bzw. Art. 5 OECD-MA sich weitgehend an dem umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff orientieren sollte.⁷ Vor diesem Hintergrund ist es von besonderer Bedeutung, ob die Tätigkeit eines Rechtssubjektes als eine unternehmerische im Sinne des Umsatzsteuergesetzes angesehen werden kann oder nicht.

Die Auslegung der Rechtsnormen führt in der Praxis jedoch immer wieder zu Problemen und wirft Fragen auf. In Grenzbereichen ist die Auslegung der allgemein gehaltenen Definition nicht zweifelsfrei möglich, sodass sich die Gerichte bis hin zum EuGH wiederkehrend mit dem Begriff Unternehmer bzw. Steuerpflichtigen befassen mussten⁸ und auch in Zukunft weiter mit Zweifelsfragen der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft befassen werden. Insbesondere die richtlinienkonforme Auslegung des deutschen Umsatzsteuergesetzes ist nicht immer gegeben bzw. birgt Diskussionsbedarf, wie die nachfolgenden Ausführungen verdeutlichen werden.

1.1.2 Zielsetzung der Arbeit

Ziel der Untersuchungen ist es, die bestehenden Unsicherheiten aufzuzeigen, deren Ursprung zu analysieren, Lösungsansätze auszuarbeiten und Gestaltungsalternativen für strittige Sachverhalte anzubieten.

So einfach bei einem „gewöhnlichen“ Betrieb oder Dienstleistungsunternehmen die Unternehmereigenschaft festzustellen ist und außer Diskussion steht, so schwierig ist sie für bestimmte Konstellationen festzustellen. Ob und wie die

4 Vgl. Kapitel 2.2.3.4 (Juristische Personen (Organschaft)) und 4.5.2 (Mittelbarer Unternehmer).

5 Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. L 225/1 v. 20.08.1990; geändert durch Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005, ABl. L 58/19 v. 04.03.2005.

6 Vgl. statt vieler *Kessler/Huck*, IStR 2006, 433.

7 Vgl. *Kruse*, in: *Tipke/Kruse*, AO, 2010, § 12 AO, Tz. 17; *Birk*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, 2010, § 12 AO, Rz. 20.

8 Z. B. EuGH, Urteil v. 23.03.2006, C-210/04, *FCE Bank*, IStR 2006, 283.

Unternehmereigenschaft begründet wird, ist insbesondere bei sog. Holdinggesellschaften umstritten. Dies zeigt sich unter anderem an den wiederholten Diskussionen⁹, Kommentierungen¹⁰, Urteilen¹¹ und Schreiben der Finanzverwaltung¹², die diese Thematik hervorgebracht hat. Ein zentraler Auslegungsversuch der Finanzverwaltung spiegelt sich in Form eines Schreiben der obersten Finanzbehörden der Länder vom 26. Januar 2007 zu den „Umsatzsteuerlichen Fragen im Zusammenhang mit dem Halten von Beteiligungen“¹³ wieder, der jedoch die Probleme und somit die Diskussion nicht zufriedenstellend beseitigt. Diese Vielfalt an Ansichten und Auslegungen zu dem Thema „Umsatzsteuerliche Fragestellungen im Zusammenhang mit einer Holding“ werden in der vorliegenden Arbeit analysiert und systematisiert. In einem weiteren Arbeitsschritt wird eine zum Teil konsolidierte und zum anderen Teil neu erstellte Methodik zur Beseitigung der meisten Problemfelder dargestellt.

Die Kernfrage beim Halten von Beteiligungen ist, unter welchen Umständen dieses eine unternehmerische Tätigkeit begründet und welche Konsequenzen sich daraus für den Vorsteuerabzug bei der Holdinggesellschaft ergeben.

1.2 Gang der Untersuchung

Die Zielsetzung der Arbeit wird durch fünf Arbeitsschritte erreicht, die im nachfolgenden dargestellt werden.

-
- 9 Rödder, DStR 1993, 635; Eggers/Korf, DB 2001, 298; Kessler/Schmidt, DStR 2001, 1677; Eggers/Korf, DB 2002, 1238; von Streit, UR 2003, 1; Dannecker/Steger, BB 2005, 1028; Grünwald, DStR 2005, 1377; Stapperfeld, UR 2006, 112; Feil/Roscher, BB 2007, 1079; Mühleisen/Trapp, UR 2007, 633; Rüth, UStB 2007, 77; Tiedtke, UR 2008, 373; Rüth/Hüllmann, EU-UStB 2008, 9; Alvermann/Schwedhelm, AG 2008, 78; Spilker, IStR 2009, 573.
 - 10 Heidner in: Bunjes/Geist, UStG, 2009, § 2 UStG, Rz. 112; Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 2010, § 2 UStG, Anm. 204; Klenk, in: Sölch/Ringleb, UStG, 2010, § 2 UStG, Rz. 194; Reiß, in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 2010, § 2 UStG, Rz. 109; Birkenfeld, USt-Handbuch, 2009, § 37, Rz. 35.
 - 11 BFH, Urteil v. 20.12.1984, V R 25/76, *Sphärenurteil*, BStBl 1985 II, 176; EuGH, Urteil v. 20.06.1991, C-60/90, *Polysar BV*, UR 1993, 119; EuGH, Urteil v. 22.06.1993, C-333/91, *Sofitam*, DB 1994, 25; EuGH, Urteil v. 06.02.1997, C-80/95, *Harnas & Helm*, EuGHE 1997, I-745; EuGH, Urteil v. 14.11.2000, C-142/99, *Floridienne SA/Berginvest SA*, DStRE 2000, 1268; EuGH, Urteil v. 27.07.2001, C-102/00, *Welthgrove BV*, DStRE 2001, 1180; EuGH, Urteil v. 27.09.2001, C-16/00, *Cibo Participations SA*, DStR 2001, 1795; EuGH, Urteil v. 29.04.2004, C-77/01, *EDM*, UR 2004, 292.
 - 12 OFD Frankfurt, Verfügung v. 08.04.2002, S 7105 A, NWB DokID: AAAAA-86419; OFD Stuttgart, Verfügung v. 25.08.2004, S 7104, DStR 2004, 1705; OFD Karlsruhe, Verfügung v. 11.04.2006, S 7104 Karte 4, DStR 2006, 1946.
 - 13 BMF-Schreiben v. 26.01.2007, IV A 5 – S 7300 – 10/07, DB 2007, 315.

Nach den einleitenden Ausführungen werden in einem *zweiten Schritt* „Begriffliche Grundlagen“ geschaffen, die für den weiteren Gang der Arbeit unabdingbar sind. Dies sind der Begriff der „Holding“ sowie der Begriff des umsatzsteuerlichen Unternehmers bzw. Steuerpflichtigen. Dazu wird ein Überblick über die verschiedenen Ausprägungsformen, in denen eine Holding auftreten kann, gegeben. Für den Begriff des Unternehmers bzw. Steuerpflichtigen werden die Tatbestandsmerkmale dargestellt und ihre Ausprägungen als Qualifikationsmerkmal erarbeitet. Der aus dem deutschen Umsatzsteuergesetz kommende Begriff des Unternehmers wird insbesondere mit der europäischen Vorgabe „Steuerpflichtiger“ aus der Mehrwertsteuer-systemrichtlinie verglichen. Die Auslegung des „Unternehmers“ muss sich dabei an dem Begriff des „Steuerpflichtigen“ orientieren. Im Rahmen der Selbständigkeit von juristischen Personen wird darüber hinaus die Organschaft dargestellt. Für die Beurteilung der Organschaft müssen ebenfalls die europäischen Vorgaben beachtet werden.

Im *dritten Arbeitsschritt* „Theorien zur umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft einer Holding“ wird die Rechtsprechung (nationale Finanzgerichte sowie EuGH), die Ansichten der deutschen Finanzverwaltung sowie der Diskussionsstand in der Fachliteratur dargestellt und systematisiert. Ausgehend von der Sphärentheorie¹⁴ – als Ausgangslage in der Diskussion um die Unternehmereigenschaft einer Holding – werden weitere Ansätze in Rechtsprechung, Verwaltung und Literatur aufgezeigt. Nach der Würdigung der bestehenden Lösungsansätze wird die eigene Auffassung – mit dem Arbeitstitel „Mikrounternehmertheorie“ – zu der Thematik erarbeitet und die Rechtfertigung dieses Ansatzes dargestellt.

Mit diesem Ansatz werden im *vierten Arbeitsschritt* „Lösungs- und Gestaltungsansätze strittiger Sachverhalte anhand der Mikrounternehmertheorie“ ausgewählte Sachverhalte beurteilt. Hinter der Frage der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft steht dabei immer die Wirkung auf den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem dargestellten Sachverhalt. Das Erreichen oder nicht Erreichen der Unternehmereigenschaft ist hier die notwendige Hürde und Voraussetzung, um dem Grunde nach in den Anwendungsbereich des Vorsteuerabzuges zu gelangen. Die Frage über die Höhe des Vorsteuerabzuges (Vorsteuerschlüssel) wird in einem einleitenden Abschnitt des vierten Kapitels erörtert. Hier ist insbesondere kritisch zu beleuchten, welche Methoden zur Ermittlung des Vorsteuerschlüssels existieren und wie diese wirken. Die im deutschen Umsatzsteuerrecht und im europäischen Mehrwertsteuerrecht entwickelten Methoden stoßen in ihrer praktischer Anwendung an Grenzen, die vorab zu den notwendigen Anpassungen aufgezeigt werden. Über die allgemeinen Schwerpunkte „Un-

14 Vgl. Kapitel 3.2.1 (Klassische Sphärentheorie).

ternehmereigenschaft“ und „Vorsteuerabzug“ hinaus werden im Detail Fragen zu den hier ausgewählten Sachverhalten „Beteiligungen“, „Entgelt“, „Organschaft“, „unentgeltlichen Wertabgabe“ sowie „umgekehrten Steuerschuldnerschaft“ bearbeitet.

Im *fünften Arbeitsschritt* „Ergebnisse der Untersuchung und Ausblick“ werden die Resultate der Arbeit dargestellt. Darüber hinaus werden Handlungsempfehlungen für den europäischen Richtliniengeber, den deutschen Gesetzgeber sowie für die deutsche Finanzverwaltung aufgezeigt.

2. Begriffliche Grundlagen

2.1 Holdinggesellschaft

2.1.1 Überblick

Die umsatzsteuerliche Unternehmer- bzw. Steuerpflichteneigenschaft wird in der vorliegenden Arbeit schwerpunktmäßig anhand von Problemfeldern untersucht, die im Zusammenhang mit einer sog. „Holding“ auftreten. Die Ursprünge von Holdingkonzepten lassen sich bereits bis an den Anfang des 19. Jahrhunderts zurückverfolgen¹⁵ und noch heute gilt die Holding als moderne, zeitgemäße und flexible Unternehmensorganisationsform.¹⁶ Trotzdem ist dieser Begriff nicht gesetzlich definiert und wird in der Rechts- und Wirtschaftspraxis sowie in der wissenschaftlichen Literatur nicht immer einheitlich verwendet. Daher muss nachfolgend der für diese Arbeit maßgebende Holdingbegriff erarbeitet und dargestellt werden. Ausgangspunkt ist der Versuch, eine rechtliche Grundlage zu finden, was jedoch nur eingeschränkt über den Wortlaut möglich ist. Weiter werden die Rechtsformen dargestellt, in denen eine Holding auftreten kann. Im dritten Schritt kann über die Entstehungsmöglichkeiten einer Holding ein erster Einblick in die Problematik für das Umsatzsteuerrecht skizziert werden. Abschließend werden die Ausprägungen einer Holding anhand verschiedener Kriterien systematisch eingeordnet.

2.1.2 Rechtliche Vorgaben / Wortlaut

Ausgehend vom Verständnis des englischen Wortstamms „to hold“¹⁷ ist eine Holding ein Unternehmen, das Beteiligungen an anderen Unternehmen hält. Dass die Holding die Beteiligungen beherrschen muss, ist z. B. durch den Wortlaut nicht vorgegeben. Eine direkte gesetzliche Grundlage, welche die Holding

15 Vgl. *Lutter*, in: *Lutter, Holding-Handbuch*, 2004, § 1, Rz. 8.

16 Vgl. *Bader*, *Steuergestaltung mit Holdinggesellschaften*, 2007, 8; praktische Beispiele in *Keller*, *Die Holding im Mittelstand*, 1999.

17 Neben der Bedeutung von „halten, besitzen“ ist der englische Ausdruck auch im Sinne von „Besitz ergreifen“, „beherrschen“ zu verstehen.

definieren oder zumindest typologisch umschreiben würde, existiert in Deutschland nicht.¹⁸ Zwar lassen sich steuergesetzliche Vorschriften finden¹⁹, aus denen man einige Eigenschaften einer Holding ableiten kann und die typische Merkmale einer Holding enthalten. Diese sind aber nicht spezifisch genug und daher nicht geeignet die gesamten Erscheinungsformen einer Holding zu erfassen und zu strukturieren.²⁰ In den gesetzlichen Regelungen²¹ zum aktienrechtlichen Konzernbegriff finden sich weitere charakteristische Merkmale von Holdinggesellschaften. Die Holdingformen einerseits und die Konzerntypologien andererseits sind gekennzeichnet durch sich überlagernde Begriffsbestimmungen.²² Holding und insbesondere Zwischenholdings sind Phänomene von nationalen und internationalen Konzernen.²³ Aber eine eigenständige Rechtsform ergibt sich daraus für die Holding nicht, sondern sie ist nur ein organisatorisches Gestaltungsinstrument. Weiter wird im Rahmen der Einführung der europäischen Aktiengesellschaft (SE) als eine von vier Gründungsformen die Holding-SE angeführt.²⁴ Dabei wird der Begriff der Holding allerdings nicht weitgehend definiert. Holding bedeutet hier lediglich, dass die beteiligten Rechtsträger seit mindestens 2 Jahren eine Tochtergesellschaft in einem anderen europäischen Mitgliedstaat halten müssen. Somit lässt sich der Begriff Holding hier auf das langfristige Halten (mind. 2 Jahre) von Beteiligungen reduzieren. Trotz dieser Rechtsunsicherheit werden die Begriffe der Holding in der Rechtsprechung²⁵ und von der Finanzverwaltung²⁶ verwendet, wodurch – wie im Laufe der Arbeit dargestellt werden wird – Probleme und Unklarheiten entstehen.

18 Anderes zum Beispiel in Luxemburg, vgl. hierzu *Keller*, Unternehmensführung mit Holdingkonzepten, 1993, 31; *Lutter*, in: *Lutter, Holding-Handbuch*, 2004, § 1, Rz. 11, mit jeweils weiteren Nachweisen.

19 Z. B. § 8a Abs. 4 KStG; § 2a Abs. 2 S. 1 Hs. 2 EStG; ferner: §§ 14 ff. KStG; § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG; § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG; §§ 8 Abs. 1 Nr. 8 und 9 AStG; §§ 20 ff. UmwStG.

20 Insbesondere beziehen sie sich i. d. R. nur auf Kapitalgesellschaften, vgl. auch *Tiede*, Die Holding als umsatzsteuerlicher Unternehmer, 2001, 29.

21 Aktienrecht: §§ 15 bis 19 AktG; Handelsrecht: §§ 290 ff. HGB; Arbeitsrecht: § 96 Abs. 1 AktG i. V. m. § 5 Abs. 1, 3 MitbestG; Betriebsverfassungsgesetz: §§ 54 ff. BetrVG.

22 Vgl. *Bader*, Steuergestaltung mit Holdinggesellschaften, 2007, 13.

23 Vgl. *Bader*, Steuergestaltung mit Holdinggesellschaften, 2007, 12.

24 Vgl. *Risse* in *Kessler/Köhler/Kröner, Konzernsteuerrecht*, 2008, § 2, Rn. 194.

25 Z. B. EuGH, Urteil v. 20.06.1991, C-60/90, *Polysar BV*, UR 1993, 119; EuGH, Urteil v. 14.11.2000, C-142/99, *Floridienne SA/Berginvest SA*, DStRE 2000, 1268; EuGH, Urteil v. 27.07.2001, C-102/00, *Welthgrove BV*, DStRE 2001, 1180; EuGH, Urteil v. 27.09.2001, C-16/00, *Cibo Participations SA*, DStR 2001, 1795; EuGH, Urteil v. 29.04.2004, C-77/01, *EDM*, UR 2004, 292.

26 BMF v. 26.01.2007, IV A 5 – S 7300 – 10/07, DB 2007, 315.