

Umsatzsteuerliche Behandlung von Holdinggesellschaften in verschiedenen EU-Staaten

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Holdinggesellschaften – und daran anknüpfend auch der Veräußerung von Beteiligungen an anderen Gesellschaften - beschäftigt Rechtsprechung und Steuerwissenschaft seit nunmehr fast 25 Jahren. Die Umsatzsteuer sollte für die Unternehmen an sich neutral sein und wird daher traditionell als „durchlaufender Posten“ angesehen. Die Neutralität der Umsatzsteuer wird durch den Vorsteuerabzug gewährleistet. Aufgrund der sogenannten „Sphärentheorie“ wurden Holdingaktivitäten jedoch in der Vergangenheit durch die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ganz oder teilweise als nichtunternehmerische Tätigkeiten eingestuft, so dass die Entlastung durch den Vorsteuerabzug wegfiel. Es sah zunächst so aus, als sei dieses Problem durch die jüngere EuGH-Rechtsprechung vor einigen Jahren weitestgehend zugunsten der Unternehmen gelöst. In jüngerer Zeit findet durch die deutsche Finanzverwaltung und teilweise auch durch die deutsche Rechtsprechung eine Umdeutung der EuGH-Entscheidungen zu Lasten der Unternehmen statt. Durch die Versagung des Vorsteuerabzuges aus den laufenden Kosten der Holdingaktivitäten und von Transaktionskosten wurde die Umsatzsteuer in letzter Zeit zu einem Kostenfaktor für viele Unternehmen, der konzerninterne Umstrukturierungen erschwert und Deutschland als Holdingstandort weiter geschwächt haben dürfte. Um die mögliche Fehlentwicklung bei der insbesondere durch die deutsche Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung zu verdeutlichen, soll im Rahmen einer rechtsvergleichenden Studie analysiert werden, wie die EuGH-Rechtsprechung zu Holdingaktivitäten und Umstrukturierungen von Unternehmen in anderen EU-Mitgliedstaaten umgesetzt wurde. Darüber hinaus ist die aktuelle Rechtsprechungsentwicklung zu analysieren und weiter kritisch zu begleiten.

1. Ausgangssituation

Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung stellt das bloße Erwerben, Halten und Verwalten von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen keine unternehmerische Tätigkeit dar. Die Unternehmereigenschaft kann nur durch das Ausführen von Lieferungen oder sonstigen Leistungen gegen Entgelt begründet werden. Nach Abschn. 2.3 Abs. 2 des Umsatzsteueranwendungserlasses (UStAE) können Unternehmer, die neben ihrer unternehmerischen Betätigung auch Beteiligungen halten, diese grundsätzlich nicht ihrem Unternehmen zuordnen. Mit Hinweis auf die einschlägige EuGH-Rechtsprechung, die in Abschn. 2.3 Abs. 3 S. 5 UStAE umfassend zitiert wird, sieht die Finanzverwaltung das Erwerben, Halten und Veräußern von Beteiligungen jedoch in drei Fällen als unternehmerische Tätigkeit an und zwar:

- im Falle eines gewerblichen Wertpapierhandels,
- im Falle sog. strategischer Beteiligungen und
- bei entgeltlichen Dienstleistungen der Muttergesellschaft an die

Tochtergesellschaft.

Für die umsatzsteuerliche Behandlung von Holdings dürfte vor allem der dritte Punkt maßgeblich sein, da die Begründung der Unternehmereigenschaft hier typischerweise durch das Ausführen entgeltlicher Dienstleistungen erfolgt. Dementsprechend wird in den Verwaltungsanweisungen - wie auch im Schrifttum - zwischen Finanzholdings, Führungs- und Funktionsholdings sowie gemischten Holdings unterschieden. Reine Finanzholdings, deren Tätigkeit sich auf das Halten und Verwalten von Beteiligungen beschränkt, sind keine Unternehmer und somit auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Führungs- und Funktionsholdings, die durch das Ausführen entgeltlicher Dienstleistungen aktiv in das Tagesgeschäft ihrer Tochtergesellschaften eingreifen, sind dagegen grundsätzlich vollumfänglich als Unternehmer anzusehen. Holdings, die ausschließlich unentgeltlich in die Verwaltung bzw. Geschäftsführung ihrer Tochtergesellschaften eingreifen, sind aus umsatzsteuerlicher Sicht wie Finanzholdings zu behandeln. Sog. gemischte Holdings, die in diesem

Projektleitung

Prof. Dr. Joachim Eggers

Zeitraum

2015

Förderung

Fachhochschule
Dortmund
Forschungssemester

Kontakt

Prof. Dr. Joachim Eggers
Fachbereich Wirtschaft
Fachhochschule
Dortmund
Emil-Figge-Str. 44
44227 Dortmund
Tel.: 0231 755-6578
E-Mail:
joachim-eggers@
fh-dortmund.de

Sinne nur gegenüber einem Teil ihrer Tochtergesellschaften gegen Entgelt geschäftsleitend tätig werden und andere Beteiligungen lediglich halten und verwalten, haben neben dem unternehmerischen auch einen nichtunternehmerischen Bereich. Der Vorsteuerabzug ist in diesen Fällen nicht zulässig soweit Eingangsleistungen mit dem nichtunternehmerischen Bereich zusammen hängen. Soweit Aufwendungen sowohl mit dem unternehmerischen als auch mit dem nichtunternehmerischen Bereich in Zusammenhang stehen, ist eine Vorsteueraufteilung vorzunehmen (EuGH, Urteil vom 13.3.2008 – Rs. C-437/06, *Secureta*, EuGHE 2008, I-1597). Bis zu diesem Punkt steht die Verwaltungsauffassung zumindest im Ergebnis mit der EuGH-Rechtsprechung in Einklang.

Bereits nach der sogenannten *Cibo*-Entscheidung des EuGH aus dem Jahr 2001 war vielfach angenommen worden, dass bei einer Holding, die substantielle Dienstleistungen an alle Tochtergesellschaften erbringt, nicht nur die ausgeführten Dienstleistungen, sondern auch das Erwerben, Halten und Veräußern von Beteiligungen selbst als Teil der unternehmerischen Betätigung angesehen werden kann (EuGH, Urteil vom 27.9.2001 – Rs. C -16/00, *Cibo Participations S.A.*). Daher sollte eine Führungsholding, die durch substantielle Dienstleistungen in die Verwaltung aller ihrer Tochtergesellschaften eingreift und keine weiteren vorsteuerschädlichen Umsätze ausführt, auch bezüglich ihrer allgemeinen Kosten in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt sein (Vgl. Eggers/Korf, DB 2002 S. 1238). Von den Finanzbeamten in der Betriebsprüfung wird jedoch vielfach bereits das bloße Vorhandensein von Vorsteuerüberhängen bei Holdinggesellschaften als Indiz für eine missbräuchliche Gestaltung angesehen. Dementsprechend ist der Vorsteuerabzug von Holdings in der Betriebsprüfungspraxis der letzten Jahre wieder verstärkt in den Fokus gerückt. Wie das Beispiel des FG Niedersachsen im Ausgangsfall zum EuGH-Verfahren in der Rs. C-108/14 und auch die Vorlage des Bundesfinanzhofs vom 13.12.2013 an den EuGH zeigt, hat sich ein Teil der deutschen Finanzgerichtsbarkeit der Auffassung angeschlossen, dass auch bei Holdings, die an sämtliche ihrer Beteiligungen entgeltliche Dienstleistungen erbringen, allein aufgrund des Haltens und Verwaltens der Beteiligung stets ein sog. nichtunternehmerischer Bereich, der für den Vorsteuerabzug schädlich ist,

entsteht. Dies hat bei der umsatzsteuerlichen Beratung von Holdingstrukturen zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit geführt.

Der XI. Senat des BFH hat den EuGH in seinen Vorlagebeschlüssen vom 13.12.2013 (XI R 38/12 und XI R 17/11) u.a. nach dem Aufteilungsschlüssel für den Vorsteuerabzug von gemischten Holdings gefragt. Dabei ging der BFH von der Prämisse aus, dass für die beiden betroffenen Holdings in den Ausgangsverfahren eine Vorsteuerkürzung aufgrund eines nichtunternehmerischen Bereichs vorzunehmen sei. Zwar äußerte der BFH selbst Zweifel, ob diese Auffassung mit der vorangegangenen Rechtsprechung des EuGH vereinbar sei, hat jedoch erstaunlicherweise die eigentlich näherliegende Frage, ob in dieser Konstellation überhaupt eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen ist, nicht explizit zum Gegenstand seiner Vorlage gemacht. Die Entscheidung des EuGH wurde bei Beginn des Forschungsprojekts für die zweite Hälfte des Jahres 2015 erwartet. Aus damaliger Sicht war unsicher, ob der EuGH die Frage des BFH überhaupt beantworten würde, da die Vorlagefrage schon in einer anderen Entscheidung geklärt wurde und der BFH die eigentlich zu klärende Frage gar nicht gestellt hat.

2. Forschungsfrage und Vorgehen

Das Forschungsprojekt gliederte sich in zwei Phasen.

In **Phase 1** sollte im Rahmen einer rechtsvergleichenden Studie analysiert werden, wie die EuGH-Rechtsprechung zu Holdingaktivitäten und Umstrukturierungen von Unternehmen in anderen EU-Mitgliedstaaten umgesetzt wurde. Fraglich war, ob sich anhand der Rechtspraxis in anderen EU-Mitgliedstaaten mögliche Fehlentwicklungen bei der insbesondere durch die deutsche Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung zu verdeutlichen ließen.

Das Forschungsprojekt sollte in dieser Phase die folgenden Forschungsfragen beantworten helfen:

- Wurde die grundsätzlich für alle EU-Staaten verbindliche Rechtsprechung des EuGH zur umsatzsteuerlichen Qualifikation von Holdinggesellschaften in anderen EU-Staaten anders umgesetzt als in Deutschland und gab es dabei signifikante Unterschiede zwischen den EU-Staaten?

- Lassen sich durch die Umsetzung in anderen Mitgliedstaaten Argumente für oder gegen die Sichtweise der deutschen „Sphärentheorie“ finden?

Dabei konnte der Verfasser in Phase 1 auf das internationale Expertennetzwerk einer international operierenden Wirtschaftsprüfung,- und Steuerberatungsgesellschaft aus dem Kreise der sog. „Big-4“ (PwC) zurückgreifen, die das Projekt insoweit unterstützt hat. Dabei wurde zunächst ein Fragebogen mit verschiedenen Fallkonstellationen entwickelt, der die beim EuGH zur Klärung anhängigen Fragen abbildete. Dieser Fragebogen wurde mit Bitte um Beurteilung aus Sicht des jeweiligen Landes an die Umsatzsteuerexperten des PwC-Netzwerkes in den anderen EU-Staaten verschickt.

Für den Fall, dass die Untersuchung zu signifikanten Unterschieden zwischen den EU-Mitgliedstaaten führen sollte, war geplant, durch eine kurzfristige Veröffentlichung in einer internationalen Zeitschrift (International VAT Monitor) auf die Rechtsunsicherheit in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten aufmerksam zu machen und dem EuGH die Klärungsbedürftigkeit der vom vorlegenden Gericht nicht zutreffend gestellten Frage zu verdeutlichen.

In **Phase 2** sollte die zu erwartende EuGH-Entscheidung sowie die weitere Rechtsprechungsentwicklung analysiert und die Implikationen für die Unternehmen in Deutschland herausgearbeitet werden. Diese steuerrechtliche Analyse sollte im Rahmen von Veröffentlichungen in Fachzeitschriften erfolgen.

3. Forschungsergebnisse

Phase 1: Die Fragebögen wurden neben Deutschland von Experten aus 21 weiteren EU-Mitgliedstaaten beantwortet, so dass insgesamt Fragebögen für 22 Länder ausgewertet werden konnten. Dabei hat sich gezeigt, dass für die angesprochenen Fallkonstellationen ein vollständiger Vorsteuerabzug – wie ihn die vorangegangene EuGH-Rechtsprechung eigentlich nahe legte, nur in 4 Staaten gegeben war. In 7 Staaten (inklusive Deutschland) hatte die Finanzverwaltung im Hinblick auf den für die Neutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich so wichtigen Vorsteuerabzug explizit eine sehr restriktive Position bezogen. In 11 Staaten war die Frage durch die Finanzverwaltung bzw. die nationale Rechtsprechung nicht eindeutig beantwortet,

so dass sich hier eine erhebliche Rechtsunsicherheit für die Unternehmen abzeichnete.

Die rechtsvergleichende Untersuchung hat hinsichtlich der Umsetzung von EuGH-Entscheidungen in den EU-Mitgliedstaaten überraschende Unterschiede offen gelegt. Der Blick ins europäische Ausland hat gezeigt, dass die Unternehmen mit diesem Problem nicht nur in Deutschland, sondern auch in einigen anderen EU-Staaten konfrontiert sind und damit die Klärungsbedürftigkeit im Hinblick auf den Umfang des vorsteuerbegünstigten unternehmerischen Bereichs eindeutig untermauert. Die Auswertung der Untersuchung erfolgte – wie geplant durch eine Veröffentlichung in einer internationalen Fachzeitschrift (vgl. Eggers/Ahrens, International VAT Monitor 3/2015, S. 138 – 145).

Phase 2: Die EuGH-Entscheidung vom 16.7.2016 ist für die umsatzsteuerliche Behandlung von Holdinggesellschaften richtungsweisend. Der Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften hatte sich bis dahin als umsatzsteuerlicher Dauerbrenner erwiesen und Rechtsprechung, Verwaltung sowie die Beratungspraxis seit langer Zeit beschäftigt. Das Thema war seit 1991 auch Gegenstand zahlreicher EuGH-Entscheidungen, die den Umfang der Vorsteuerabzugsberechtigung für Holdinggesellschaften bis dahin jedoch nicht rechtssicher klären konnten. In dem Verfahren, das dem EuGH-Urteil vom 16.7.2015 (verb. Rs. C-108/14, Larentia + Minerva und C-109/14, Marenave) zugrunde lag, ging es um den Vorsteuerabzug von sog. Führungsholdings, die an sämtliche ihrer Tochtergesellschaften entgeltliche Dienstleistungen ausführten.

Für reine Führungsholdings hat der EuGH auch das Erwerben und Halten der Beteiligung als Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit eingestuft und eine Vorsteuerkürzung aufgrund eines sog. nichtunternehmerischen Bereichs abgelehnt. In diesem Punkt wird die Entscheidung die Rechtssicherheit für Holdings deutlich erhöhen und die Streitfälle in Betriebsprüfungen reduzieren. Damit sind zwar noch nicht alle Fragen geklärt. Offen ist neben der Frage nach der möglichen Einstufung von konzerninternen Darlehen als vorsteuerunschädlichen Hilfsumsätzen und dem Vorsteuerschlüssel bei gemischten Holdings (hier ist eine Vorsteueraufteilung weiter erforderlich) auch die Frage nach den quantitativen und qualitativen Mindestanforderungen an die Managementaktivitäten einer Führungsholding. Auf Basis der nunmehr recht eindeutigen

Vorgaben des EuGH sollten sich die offenen Punkte jedoch deutlich leichter lösen lassen als im bisherigen Umfeld einer zunehmend restriktiveren Interpretation der maßgeblichen Holdingentscheidungen des EuGH. Dies gilt insbesondere für die Frage nach dem Vorsteuerschlüssel für sog. gemischte Holdings. In Anbetracht der Vielfalt möglicher Sachverhaltsgestaltungen in der Praxis wird es keinen für alle Situationen passenden Schlüssel geben. Die Finanzverwaltung könnte die Rechtssicherheit durch die Aufnahme von klaren Leitlinien und eine Auflistung von beispielhaften Anwendungsfällen für die verschiedenen Schlüssel in den Verwaltungsanweisungen deutlich erhöhen und dazu beitragen, dass sich die Diskussion um die umsatzsteuerliche Behandlung von Holdings einem unionsrechtskonformen Ende nähert.

– eine unendliche Geschichte?, in: Mehrwertsteuerrecht Heft 18 2015, S. 710 – 719 (zusammen mit Ralph Korf).

Die wissenschaftliche Auswertung der aktuellen Holdingentscheidung des EuGH, die Gegenstand von Phase 2 des Forschungsprojektes war, erfolgte in zwei weiteren Zeitschriftenbeiträgen. Da sich das deutsche Organschaftskonzept in dem maßgeblichen EuGH-Verfahren ebenfalls auf dem Prüfstand befand, wurde dies in die wissenschaftliche Auswertung einbezogen. Der EuGH hat sowohl den Ausschluss von Personengesellschaften als auch das nach bisherigem, deutschem Verständnis erforderliche Über- und Unterordnungsverhältnis im Kern als unionsrechtlich unzulässig eingestuft. In dem Beitrag für die Zeitschrift „Mehrwertsteuerrecht“ (MwStR 2015 S. 710 – 719) ging es primär um die steuerrechtswissenschaftliche Analyse der EuGH-Entscheidung, während bei dem in NWB (Heft 35 2015, S. 2566 – 2575) veröffentlichten Beitrag - entsprechend der Grundkonzeption dieser Zeitschrift - die praktischen Implikationen für die betroffenen Unternehmen im Vordergrund standen.

4. Veröffentlichungen

Im Ergebnis hat das Forschungsfreisemester zu folgenden Veröffentlichungen geführt:

1. The VAT Treatment of Holding Companies – German an EU VAT Practice Perspective, in: International VAT Monitor, No. 3 2015, S. 138 -145 (zusammen mit Björn Ahrens).
2. Vorsteuerabzug bei Holdings und umsatzsteuerliche Organschaft, in: NWB Heft 35 2015, S. 2566 – 2575
3. Holding, Umsatzsteuer und Organschaft