

Kölner Kolloquium zum Steuerrecht

1. Februar 2016

Aktuelle Probleme des Umsatzsteuerrechts: Umsatzsteuerliche Organschaft

*Prof. Dr. Bernd Heuermann
Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof
Ruprecht Karls-Universität Heidelberg*

Die Entscheidungen vom 2. Dezember 2015

V R 15/14, V R 67/14, V R 25/13

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Normen: Das nationale Umsatzsteuergesetz

§ 2 Abs. 2 UStG: Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

- (Nr. 2) wenn
 - eine juristische Person (V R 25/13)
 - nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch (V R 15/14)
 - in das Unternehmen des Organträgers (V R 67/14) *eingegliedert* ist (Organschaft).

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Normen: Die Richtlinie

Art. 11 MwStSystRL: Nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses *kann*

- (Absatz 1) „jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige *Personen*, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische *Beziehungen* eng miteinander *verbunden* sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.
- (Absatz 2) Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder –umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.

Umsatzsteuerliche Organschaft

Der Zweck: Verwaltungsvereinfachung

- Verbundene Personen werden zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt; nach § 2 Abs. 2 UStG wird die Steuerpflicht ausschließlich auf den Organträger verlagert.
- Das bedingt:
 - Organschaft muss für den Organträger als Steuerschuldner einfach anwendbar sein (strafbewehrte Verantwortung des Organträgers für die Umsatztätigkeit dem mit ihm verbundenen juristischen Person).
 - Rechtssichere Entscheidung über den Steuerpflichtigen muss möglich sein.

Umsatzsteuerliche Organschaft

- Die Organschaft **konzentriert die Steuerpflicht auf den Organträger**, mit allen Folgen (Erklärungspflicht, Erhebung, strafbewehrte Verantwortung für den Organkreis).
- **Grundsätzlich** ist sie umsatzsteuerrechtlich im Unternehmensverbund ohne materielle Auswirkung.
- Es gibt aber **Ausnahmen**: Sie sind gegeben, wenn es sich um Unternehmensgruppen ohne Recht auf Vorsteuerabzug handelt, wie etwa im Bank-, Versicherungs-, Krankenhaus- oder Pflegebereich.

Umsatzsteuerliche Organschaft

Materiell-rechtliche Wirkung

- **Fallkonstellation** (der Dezember-Entscheidungen) Die A-AG betreibt Altenheime und führt damit nach § 4 Nr. 16 Buchst. d) UStG steuerfreie Umsätze aus. Sie ist an einer GmbH beteiligt, die Altenheime mit individuell zubereiteten Speisen versorgt. Diese Leistungen sind steuerpflichtig.
- **Keine Organschaft** zwischen beiden Gesellschaften: Die Leistungen der GmbH an die AG sind steuerbar und steuerpflichtig. Es entsteht USt von 19%. Diese USt kann von der AG nicht als Vorsteuer abgezogen werden, weil die AG steuerfreie Ausgangsleistungen erbringt (§ 15 Abs. 2 UStG).

Umsatzsteuerliche Organschaft

Materiell-rechtliche Wirkung

- **Organschaft zwischen der AG und der GmbH:** Es entsteht gar keine USt für die Lieferung der Speisen durch die GmbH an die AG, weil die Umsätze zwischen beiden Gesellschaften als Innenumsätze nicht steuerbar sind.
- **Vorteil** der Organschaft also: Man erspart genau 19% des Entgelts für die Speiseliieferungen.
- Die Rechtslage ist so, wie wenn die GmbH ein unselbständiger Unternehmensteil der AG wäre.

Umsatzsteuerliche Organschaft

Bisherige nationale Rechtsprechung

- Juristische Person als Organgesellschaft. Organträger als Unternehmer
- Eingliederungsvoraussetzungen.
 - **Finanzielle Eingliederung** bislang umschrieben mit „Unterordnungsverhältnis“. Organträger muss über eine eigene Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft verfügen, auch mittelbar über eine Tochtergesellschaft. Keine Organschaft zwischen Schwestergesellschaften.
 - **Organisatorische Eingliederung.** Der Organträger muss mit der juristischen Person über deren Geschäftsführung personell verflochten sein.

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Zäsur: EuGH Larentia + Minerva v. 16.7.2015 C.108/14 u.a.

- *Kein Ausschluss von KGs durch Art. 11 MwStSystRL per se* (EuGH Rz. 37)
 - **Aber:** Beschränkung möglich, wenn sie den Zielen der RL entsprechen und missbräuchliche Praktiken verhindert (EuGH Rz. 41, 43, 46).
- Enge Verbindung durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen fordern kein Unterordnungsverhältnis.
 - **Aber:** Kann in einem bestimmten nationalen Kontext eine der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken etc. erforderliche und geeignete Maßnahme sein (EuGH Rz. 46).

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Zäsur: EuGH Larentia + Minerva v. 16.7.2015 C.108/14 u.a.

Ferner: Art. 11 MwStSystRL hat bedingten Charakter

- Bedarf der **Präzisierung** auf nationaler Ebene
- **Keine Berufbarkeit**

Aber: Im Rahmen einer richtlinienkonformen Auslegung zu berücksichtigen: Mitgliedstaat darf die Zusammenfassung zu einem Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig machen als in Art. 11 MwStSystRL bestimmt (auch EuGH Kommission/Irland).

Umsatzsteuerliche Organschaft



„Die Eule der Minerva beginnt
erst mit der einbrechenden
Dämmerung ihren Flug.“
(Hegel)*

- Die **Folgen der EuGH- Entscheidung**. Bringt die Eule Weisheit oder ist sie ein Todesvogel (für die Organschaft)?

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Rechtsprechung nach Minerva: Weisheit in gewisser Distanz (Dämmerung)

- **Es bleibt meist so, wie es war**
 - Organgesellschaft muss regelmäßig juristische Person sein (V R 25/13).
 - Eingliederungsvoraussetzungen wie nach der überkommenen Rechtsprechung: Eigene Mehrheitsbeteiligung, Durchgriffsmöglichkeiten, (V R 15/14).
 - Organträger muss Unternehmer sein (V R 67/14)

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Rechtsprechung nach Minerva: Weisheit in gewisser Distanz (Dämmerung)

- **Feinkorrektur und Änderung der Rechtsprechung:**
- Auch eine Personengesellschaft erfüllt die Voraussetzungen der Eingliederung, wenn Gesellschafter der Personengesellschaft neben den Organträger nur Personen sind, die in der Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind (V R 25/13).

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Rechtsprechung nach Minerva:

Prinzipien

- Rechtssicherheit
- Verwaltungsvereinfachung
- Missbrauchsverhinderung
- Nationaler Kontext

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Rechtsprechung nach Minerva:

1. Die Eingliederungsvoraussetzungen (V R 15/14)

- **Rechtssicherheit:**
 - Kein Antrag, keine einheitliche Feststellung (Grundlagenbescheid),
 - Deshalb kein Abstellen auf unbestimmte und unpräzise enge finanzielle Verbindung, sondern auf eigene Mehrheitsbeteiligung.
 - Wer Steuerschuldner ist, kann nur anhand der Eingliederung bestimmt werden.
- **Verwaltungsvereinfachung:** Organträger übernimmt die (strafbewehrte) steuerrechtliche Verantwortung und muss **Durchgriffsmöglichkeiten** haben.

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Rechtsprechung nach Minerva:

1. Die Eingliederungsvoraussetzungen (V R 15/14)

- **Nationaler Kontext:**

- Auch unionsrechtlich sind die strengeren Eingliederungsvoraussetzungen begründet.
- Grundsatz der Rechtssicherheit unionsrechtlich fundiert (z.B. EuGH Tomoiaga C-144/14).
- Deshalb gilt auch hier: Mangels eines entsprechenden Verfahrens muss sicher festgestellt werden können, wer die Steuerpflichten zu erfüllen hat.

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Rechtsprechung nach Minerva:

1. Die Eingliederungsvoraussetzungen (V R 15/4)

- **Missbrauchsprävention:**

- Kann nicht sicher festgestellt werden, wer für wen steuerpflichtig ist, besteht die Gefahr von Steuermisbräuchen. Feststellung nur anhand der Eingliederung möglich.
- Wegen der Gestaltungswirkung ist die Organschaft mittels der Eingliederungsvoraussetzungen auf die Fälle zu beschränken, in denen die Unternehmensteile *wie Betriebsabteilungen eines Einheitsunternehmens* miteinander verbunden sind.

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Rechtsprechung nach Minerva:

2. Juristische Person als Organgesellschaft (V R 25/13)

- **Rechtssicherheit:** Bedingt einfache und rechtssichere Entscheidung über die Voraussetzungen.
- Organträger muss so an der Organgesellschaft beteiligt sein, dass er seinen **Willen durch Mehrheitsbeschlüsse durchsetzen** kann (regelmäßig Beteiligung von mehr als 50%). Eingliederung nicht bei Schwestergesellschaften, „Stimmbindungsvereinbarungen“ und „Stimmrechtvollmachten“ nur zu berücksichtigen, wenn sie sich aus der Satzung ergeben,

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Rechtsprechung nach Minerva:

2. Juristische Person als Organgesellschaft (V R 25/13)

- **Juristische Person:** Mehrheitsprinzip (z.B. § 47 Abs. 1 GmbHG);
Notarielle Form der Satzung (§ 2 Abs. 1, § 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG).
rechtssichere Entscheidung über die Eingliederung möglich.
- Bei Personengesellschaften grds. Einstimmigkeitsprinzip (§ 719 Abs. 1 BGB), keinerlei Formzwang, rechtssichere Eingliederung nicht möglich
- **Unionsrecht:** Rechtssicherheit ist auch unionsrechtlich zu beachten, hier insbes. wegen Präzisierungsvorbehalts und Missbrauchsprävention.

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Rechtsprechung nach Minerva:

3. Juristische Person als Organgesellschaft – Öffnung für Personengesellschaften (V R 25/13)

- **Rechtsprechungsänderung:** Teleologische Extension,
 - verfassungsrechtliche und
 - unionsrechtliche Maßstäbe.
- Regelung in Art. 11 MwStSystRL ist keine unbedingte Norm, auf die man sich berufen kann, folglich gelten auch **verfassungsrechtliche** Maßstäbe.
- Beschränkung auf juristische Person verstößt nicht gegen das Gebot der Rechtsformneutralität (**Art. 3 GG, Neutralitätsgrundsatz**); denn es sind Gründe der Rechtssicherheit, welche die Differenzierung bedingen.

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Rechtsprechung nach Minerva:

3. Juristische Person als Organgesellschaft – Öffnung für Personengesellschaften (V R 25/13).

- Eine Personengesellschaft erfüllt die Voraussetzungen der Eingliederung, wenn Gesellschafter der Personengesellschaft neben den Organträger **nur Personen** sind, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind .
- In diesem Fall ist eine **rechtssichere Bestimmung möglich**. Dem Einstimmigkeitsprinzip kommt keine Bedeutung zu, weil **alle Gesellschafter im Organkreis** sind.
- Möglich ist auch eine mittelbare Beteiligung über eine Person, die nicht selbst im Organkreis ist, aber die Durchgriffsrechte vermittelt (dazu etwa BFH V R 2/05). .

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Rechtsprechung nach Minerva:

4. Keine Organschaft mit Nichtunternehmern (V R 67/14).

- Rechtfertigung im nationalen Kontext zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen.
- Zusammenfassung zu einem Steuerpflichtigen ist als missbräuchlich anzusehen, wenn sie dazu dient „*in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen*“.
- Sie besteht darin, dass Innenleistungen nicht steuerbar sind. Innenleistungen für nichtunternehmerische Zwecke können nichtsteuerbar erbracht werden.

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Rechtsprechung nach Minerva:

4. Keine Organschaft mit Nichtunternehmern (V R 67/14).

- **Fallkonstellation** A ist eine jPöR, die gem. SGB V die vertragsärztlichen Versorgung sicherstellt und Notdienste zur Verfügung stellt. A gründet die A GmbH, die auf privatrechtlicher Grundlage Aufgaben der A erfüllt.
- **Keine Organschaft** zwischen beiden Gesellschaften: Die Leistungen der GmbH an A sind steuerbar und steuerpflichtig. Es entsteht USt von 19%. Diese USt kann von der A nicht als Vorsteuer abgezogen werden, weil A keine Unternehmerin ist.

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Rechtsprechung nach Minerva:

4. Keine Organschaft mit Nichtunternehmern (V R 67/14).

- **Organschaft zwischen A und der GmbH:** Es entsteht gar keine USt für die Leistungen durch die GmbH an die AG, weil die Umsätze zwischen beiden Gesellschaften als Innenumsätze nicht steuerbar sind.
- **Vorteil** der Organschaft also: Man spart genau 19% des Entgelts für die Speiseliieferungen.
- Die Rechtslage ist so, wie wenn die GmbH ein unselbständiger Unternehmensteil der A wäre.