

# **Neuordnung der umsatzsteuerlichen Organschaft?**

## **– Eine Analyse der aktuellen BFH Rechtsprechung**

Bachelorarbeit

vorgelegt von

Ludwig Wiere

Matrikelnummer: 20293

Angefertigt im Studiengang Betriebswirtschaft (Bachelor of Arts)

an der Fachhochschule Merseburg,

Fachbereich Wirtschaftswissenschaften und Informationswissenschaften

Wintersemester 2016/2017

Erstprüferin:

Prof. Dr. rer. pol. Petra Sandner

Zweitprüferin:

Prof. Dr. rer. pol. Barbara Streit

# Inhaltsverzeichnis

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>I</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b>	<b>III</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b>	<b>IV</b>
<b>1 Problemstellung</b>	<b>1</b>
<b>2 Grundzüge der Organschaft</b>	<b>3</b>
2.1 Arten von Organschaftsverhältnissen	3
2.2 Rechtsgrundlagen	3
2.2.1 Unionsrechtliche Vorgaben	4
2.2.2 Nationale Umsetzung	4
2.2.3 Vergleich zwischen unionsrechtlicher Vorgabe und nationaler Umsetzung	4
2.3 Tatbestandsmerkmale der Organschaft	6
2.4 Voraussetzungen einer Organschaft	7
2.5 Regelungsziele der Organschaft	8
2.5.1 Verwaltungsvereinfachung	8
2.5.2 Missbrauchsvermeidung	9
2.5.3 Rechtssicherheit	12
2.5.3.1 Unionsrechtliche Vorgaben	12
2.5.3.2 Nationale Umsetzung	13
2.6 Eingliederungsmerkmale	15
2.6.1 Finanzielle Eingliederung	15
2.6.2 Wirtschaftliche Eingliederung	18
2.6.3 Organisatorische Eingliederung	18
2.7 Grenzüberschreitende Organschaft	22
2.8 Rechtsfolgen einer Organschaft	23
2.9 Beginn und Beendigung einer Organschaft	24
2.10 Verfahren	27
<b>3 Darstellung der Rechtsentwicklung</b>	<b>29</b>
3.1 Einbeziehung von Personengesellschaften in die umsatzsteuerliche Organschaft	30
3.1.1 Der Streitfall auf nationaler Ebene	30
3.1.2 Das EuGH-Urteil vom 16.07.2015	32
3.1.3 Rechtsprechung des V. Senats des BFH	34

---

3.1.4	Teleologische Extension	34
3.1.5	Beurteilung der Entscheidung des FG München	38
3.1.6	Rechtsprechung des XI. Senat des BFH	39
3.1.7	Gegenüberstellung der Senatsentscheidungen	39
3.1.8	Modelle	42
3.1.9	OFD Frankfurt Rundverfügung	43
3.2	Finanzielle Eingliederung nur in Form eines Über- und Unterordnungsverhältnisses?	44
3.3	Keine umsatzsteuerliche Organshaft mit Nichtunternehmer	45
<b>4</b>	<b>Schlusswort</b>	<b>47</b>
	<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>49</b>

---

## Abbildungsverzeichnis

<b>Abbildung 1:</b> Darstellung eines Organkreises	6
<b>Abbildung 2:</b> Darstellung der Unternehmensstruktur des Beispiels der Seite 9	9
<b>Abbildung 3:</b> Darstellung des Beispiels der Seite 11 ohne Organschaft	12
<b>Abbildung 4:</b> Darstellung des Beispiels der Seite 11 mit Organschaft	12
<b>Abbildung 5:</b> Darstellung einer mittelbaren finanziellen Eingliederung	16
<b>Abbildung 6:</b> Darstellung einer mittelbaren finanziellen Eingliederung mit einer nicht unternehmerisch tätigen Organgesellschaft	16
<b>Abbildung 7:</b> Darstellung von Schwesterngesellschaften	17
<b>Abbildung 8:</b> Darstellung einer vollständigen Personalunion	19
<b>Abbildung 9:</b> Darstellung einer Geschäftsführungsdisparität	19
<b>Abbildung 10:</b> Darstellung einer teilweisen Geschäftsführeridentität	20
<b>Abbildung 11:</b> Darstellung einer teilweisen Geschäftsführeridentität (Abwandlung)	20
<b>Abbildung 12:</b> Darstellung der Unternehmensstruktur des Beispiels der Seite 26	26
<b>Abbildung 13:</b> Unternehmensstruktur im Streitfall vor Umwandlung	30
<b>Abbildung 14:</b> Unternehmensstruktur im Streitfall nach Umwandlung	30
<b>Abbildung 15:</b> Darstellung der Unternehmensstruktur des Beispiels der Seite 40	40
<b>Abbildung 16:</b> Darstellung des bisherigen Verständnisses einer umsatzsteuerlichen Organschaft	42
<b>Abbildung 17:</b> Darstellung einer umsatzsteuerlichen Organschaft mit einer Personengesellschaft als Organgesellschaft	42

---

## Abkürzungsverzeichnis

AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BStBl	Bundessteuerblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GF	Geschäftsführer
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz

# 1 Problemstellung

Ist eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert, liegt eine umsatzsteuerliche Organschaft i.S.d. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor. Insbesondere das Tatbestandsmerkmal der „juristischen Person“ stand im Fokus aktueller Rechtsentscheidungen, denn nach bisheriger Rechtsprechung sind nur diese und nicht Personengesellschaften eingliederungsfähige Gesellschaften.<sup>1</sup>

In der Rechtssache Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt entschied der EuGH, dass unionsrechtlich sowohl die Beschränkung auf juristische Personen, also der Ausschluss von Personengesellschaften aus der umsatzsteuerlichen Organschaft, als auch dem Erfordernis eines Über- und Unterordnungsverhältnisses zwischen den Gesellschaften für eine finanzielle Eingliederung unzulässig ist, da auf nationaler Ebene die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft nicht enger definiert werden dürfen, als die unionsrechtlichen Vorgaben es vorsehen.<sup>2</sup> Dies sei nur dann mit dem Unionsrecht vereinbar, wenn eine solche Beschränkung der Missbrauchsbekämpfung dient und Steuerhinterziehung oder -umgehung vermieden wird.

Der EuGH überträgt dabei den nationalen Gerichten die Aufgabe zu prüfen, ob dieser Ausschluss eine geeignete und auch erforderliche Maßnahme ist, um Missbrauchspraktiken zu verhindern und ob grundsätzlich eine Personengesellschaft als eingliederungsfähige Gesellschaft in den Organkreis einbezogen werden kann, ohne dabei das Gesetzesziel des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu missachten, also eine richtlinienkonforme Auslegung möglich ist. Aufgrund dessen weist der EuGH in seinem Urteil daraufhin, dass im Hinblick auf die nationalen Organschaftsregelungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sich Steuerpflichtige nicht unmittelbar auf höherrangiges EU-Recht berufen können.

Mit den Urteilen vom 02.12.2016 und 03.12.2016 hat der BFH den Versuch unternommen, die Vorgaben des EuGH auf nationaler Ebene umzusetzen. Im Folgenden soll untersucht werden, ob die aktuelle Rechtsprechung zu einer Neuordnung der umsatzsteuerlichen Organschaft führt.

---

<sup>1</sup> BFH vom 08.02.1979 – V R 101/78, BStBl II 1979, S. 362; BFH vom 19.05.2005 – V R 31/03, BStBl. II 2005, S. 671.

<sup>2</sup> Vgl. EuGH vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496.

Um die Entscheidungen der Umsatzsteuersenate des Bundesfinanzhofs (der V. und XI. Senat) nachvollziehen zu können, ist es zunächst erforderlich das Wesen sowie die gesetzlichen Rahmenbedingungen der umsatzsteuerlichen Organschaft zu erörtern.

Im ersten Teil der vorliegenden Arbeit sollen daher folgende Kernfragen beantwortet werden:

1. Was sind die Rechtsgrundlagen der umsatzsteuerlichen Organschaft?
2. Welche Tatbestandsmerkmale und Voraussetzungen müssen für eine umsatzsteuerliche Organschaft erfüllt sein?
3. Welche Regelungsziele verfolgt der Gesetzgeber mit der umsatzsteuerlichen Organschaft?
4. Was sind die Rechtsfolgen einer umsatzsteuerlichen Organschaft?

Da aufgrund ihrer automatischen Begründung bzw. Beendigung die umsatzsteuerliche Organschaft, insbesondere bei einer Änderung der Rechtsprechung, ein Gefahrenpotenzial für den Steuerpflichtigen auftreten kann, soll dieses Problem ebenfalls erläutert werden.

Der zweite Teil der Arbeit enthält einen Überblick über die aktuelle Rechtsentwicklung und stellt dazu folgende Entscheidungen dar:

- Einbeziehung von Personengesellschaften in die umsatzsteuerliche Organschaft,
- Eingliederungsvoraussetzung in Form eines Über- und Unterordnungsverhältnisses,
- keine Organschaft mit Nichtunternehmer.

Aufgrund der besonderen Bedeutung werden die Entscheidungen sowie die unterschiedlichen Begründungen der Senate, bezüglich der Einbeziehung von Personengesellschaften in die umsatzsteuerliche Organschaft, ausführlich beschrieben. Dabei erfolgt auch eine Gegenüberstellung der Senatsentscheidungen und es soll die Frage geklärt werden, ob die verschiedenen Sichtweisen der Senate im Einzelfall zu unterschiedlichen Rechtsfolgen führen können. Des Weiteren soll der Frage nachgegangen werden, zu welchen Fallkonstellationen die aktuelle Rechtsprechung des BFH führen kann.

## 2 Grundzüge der Organschaft

### 2.1 Arten von Organschaftsverhältnissen

Das deutsche Steuerrecht erachtet nur für bestimmte Steuerarten die Organschaft als rechtserheblich. Insgesamt gibt es drei Arten von Organschaftsverhältnissen:

- umsatzsteuerliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG)
- körperschaftsteuerliche Organschaft (§ 14 KStG)
- gewerbesteuerliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG)

Des Weiteren ergeben sich für die Grunderwerbsteuer Besonderheiten. Für alle übrigen Steuerarten ist die Organschaft unbeachtlich.

Die Rechtsfolgen dieser Organschaftsverhältnisse sind je nach Steuerart verschieden. Das Vorliegen einer Organschaft in einer Steuerart führt nicht zwangsläufig zu der Annahme, dass in einer anderen Steuerart ebenfalls eine Organschaft vorliegt. Grund dafür ist, dass die Tatbestandsmerkmale, an die die einzelnen Steuergesetze knüpfen, nur teilweise übereinstimmen. Zudem besteht weder unionsrechtlich noch umsatzsteuerrechtlich ein Wahlrecht für das Eintreten dieser Rechtsfolgen.<sup>3</sup>

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich im Folgenden ausschließlich mit der umsatzsteuerlichen Organschaft.

### 2.2 Rechtsgrundlagen

Grundlage ist die Richtlinie 77/388/EWG des Rates der europäischen Union vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern. Diese Richtlinie wurde mehrfach erheblich verändert. Aus Gründen der Klarheit und Wirtschaftlichkeit empfahl sich daher eine Neufassung, was jedoch grundsätzlich nicht zu inhaltlichen Änderungen des geltenden Rechts führen soll. Dies wurde mit der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) umgesetzt. Ziel dieser Richtlinien ist ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem mit einer einheitlichen steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage, um eine Verfälschung der Wettbewerbsbedingungen zu verhindern und so den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr zu fördern.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Vgl. BFH vom 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, S. 256.

<sup>4</sup> Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union v. 11.12.2006, L 347/1.



Maßgeblich für die deutschen steuerlichen Regelungen sind dementsprechend die unionsrechtlichen Vorgaben, welche dann auf nationaler Ebene umgesetzt werden.

### **2.2.1 Unionsrechtliche Vorgaben**

Unionsrechtlich bildet nun Artikel 11 MwStSystRL die Grundlage für die umsatzsteuerliche Organschaft. Nach Artikel 11 Absatz 1 MwStSystRL „kann 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.“ In solchen Fällen spricht der EuGH von einer „Mehrwertsteuergruppe“.

Dem Wortlaut ist zu entnehmen, dass es hier im Ermessen des jeweiligen Mitgliedsstaates liegt diese Regelung umzusetzen. Eine Verpflichtung hierzu besteht folglich nicht. Sieht ein Mitgliedstaat es als erforderlich an, Maßnahmen zu treffen, um missbräuchliche Praktiken oder Verhaltensweisen zu verhindern und es der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder –umgehung dient, so steht dies nicht im Konflikt mit dem Unionsrecht. Denn nach Artikel 11 Absatz 2 MwStSystRL „kann [ein Mitgliedsstaat] die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.“

Übt ein Mitgliedstaat sein Wahlrecht nicht aus – er macht also von seinem Umsetzungsermessen nicht Gebrauch – so ist er bezüglich der Tatbestandsmerkmale sowie der daraus resultierenden Rechtsfolgen an die im Unionsrecht vorgesehenen Voraussetzungen gebunden.

### **2.2.2 Nationale Umsetzung**

Mit dem § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG hat der deutsche Gesetzgeber im nationalen Recht die Organschaft geregelt und damit von seinem Umsetzungswahlrecht Gebrauch gemacht. Demnach liegt eine umsatzsteuerliche Organschaft i.S.d. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG dann vor, „wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist.“

### **2.2.3 Vergleich zwischen unionsrechtlicher Vorgabe und nationaler Umsetzung**

Es wird deutlich, dass unionsrechtlich der Begriff der Organschaft bzw. der Mehrwertsteuergruppe weiter gefasst ist als auf nationaler Ebene und folglich die deut-

schen umsatzsteuerlichen Voraussetzungen mit eingeschlossen werden. Das deutsche Umsatzsteuergesetz weicht lediglich in seiner Formulierung dahingehend von der Richtlinie ab, dass es von dem Tatbestandsmerkmal der „Eingliederung“ statt von „Beziehungen“ spricht.

Unterschiedlich sind jedoch die Rechtsfolgen. Unionsrechtlich führt eine Organschaft i.S.d. Artikel 11 Absatz 1 MwStSystRL dazu, dass „die rechtlich unabhängigen Personen durch die gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden“ sind, als ein Steuerpflichtiger zusammengefasst werden. Es entsteht dadurch eine so genannte Mehrwertsteuergruppe, welche einen „neuen“ Steuerpflichtigen darstellt.

Nach dem Umsatzsteuergesetz ist die Folge einer Organschaft, dass lediglich der Organträger (die Muttergesellschaft) Steuerpflichtiger ist. Die Organgesellschaften (die Tochtergesellschaften) werden umsatzsteuerlich nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG als nicht selbständig betrachtet. Dies führt dazu, dass die Steuerpflicht dieser Gesellschaften entfällt, da ihnen das Tatbestandsmerkmal der Selbständigkeit für einen umsatzsteuerlichen Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG fehlt. Die Unternehmereigenschaft ist ein Tatbestandsmerkmal für steuerbare Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels einer Steuerbefreiung auch steuerpflichtigen Umsätzen. Hier übt der deutsche Gesetzgeber sein Wahlrecht aus. Er kann die beteiligten Personen als einen Steuerpflichtigen behandeln, muss es aber nicht.

In seiner aktuellen Entscheidung hebt der EuGH hervor, dass ein Mitgliedsstaat die Anwendung der umsatzsteuerlichen Organschaft nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig machen darf.<sup>5</sup> Der deutsche Gesetzgeber formuliert jedoch im § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine engere Voraussetzung an die Organschaft in dem er von juristischen Personen spricht. Ist dies auch als „weitere“ Voraussetzung zu sehen? Dies ist nach Auffassung des EuGH zu bejahen, da die unionsrechtlichen Voraussetzungen eingeschränkt werden, ist es folglich auch notwendig „weitere“ Tatbestandsmerkmale einzuführen, um die gewünschten Rechtsfolgen auf nationaler Ebene herbeizuführen. Auch das deutsche Verständnis der finanziellen Eingliederung, welche ein Über- und Unterordnungsverhältnis fordert, ist als „weitere“ Voraussetzung zu betrachten. Der EuGH sieht hier in beiden Fällen einen Widerspruch zu den unionsrechtlichen Vorgaben und fordert Präzisierungsbedarf auf nationaler Ebene, vor al-

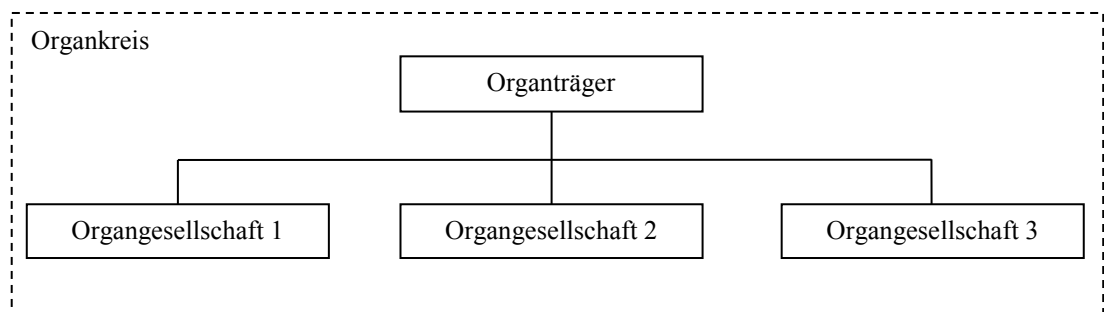
---

<sup>5</sup> Vgl. EuGH vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496.

lem vor dem Hintergrund der Grundprinzipien, die der umsatzsteuerlichen Organschaft zu Grunde liegen.

### 2.3 Tatbestandsmerkmale der Organschaft

Man spricht grundsätzlich von einer umsatzsteuerlichen Organschaft, wenn eine juristische Person in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist. Nach der Legaldefinition des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG wird die übergeordnete und führende Person Organträger (Muttergesellschaft) genannt. Dies können nur unternehmerfähige Wirtschaftsgebilde wie Personenvereinigung oder juristische Personen aber auch natürliche Personen sein. Eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit ist dabei nicht erforderlich, da ihr sämtliche Umsätze zugeordnet werden und es folglich nicht auf das eigene Auftreten nach außen ankommt. Die untergeordnete und abhängige Gesellschaft wird üblicherweise als Organgesellschaft (Tochtergesellschaft) bezeichnet. Dies können grundsätzlich nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nur juristische Personen sein. Zusammen bilden Organträger und Organgesellschaft den Organkreis.



**Abbildung 1: Darstellung eines Organkreises<sup>6</sup>**

Die Wirkung einer Organschaft ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG nur auf das Inland beschränkt.<sup>7</sup> Dabei betrifft das Innenverhältnis die Beziehungen zwischen Organträger und einer Organschaft oder zwischen mehreren Organgesellschaften desselben Organträgers. Das Außenverhältnis hingegen betrifft die Beziehungen des Organkreises zu Dritten.<sup>8</sup>

Bei der Ermittlung, wer Organträger oder Organgesellschaft ist, muss stets die Unternehmensstruktur beachtet werden. Denn bei mehreren Hierarchieebenen besteht die Möglichkeit, dass die Organgesellschaften der Mutter gleichzeitig Organträger für die darunter liegenden Organgesellschaften sind. Daraus können sich mehrere

<sup>6</sup> Eigene Darstellung: Darstellung eines Organkreises.

<sup>7</sup> Vgl. weiterführend Kapitel 2.7 Grenzüberschreitende Organschaft, S. 22.

<sup>8</sup> Vgl. Müller/Stöcker/Lieber (2010): Die Organschaft, S. 270.

Organkreise ergeben. Alle Betriebe, die zu einem Organkreis gehören, werden umsatzsteuerlich wie ein Unternehmen behandelt.

#### 2.4 Voraussetzungen einer Organshaft

Bei einer Organgesellschaft muss es sich dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nach um eine juristische Person handeln. Aber weder dieser Paragraph noch andere steuerliche Rechtsnormen definieren diesen Begriff. Daher wird mangels eigenständiger steuerrechtlicher Begriffsbildung auf die Begrifflichkeit i.S.d. des Zivil- und Gesellschaftsrechts abgestellt. Eine juristische Person ist demnach eine Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit. Beispiele hierfür sind z.B. nach § 13 GmbHG die GmbH oder nach § 1 Abs. 1 AktG die Aktiengesellschaft.

Personengesellschaften wie zum Beispiel die OHG oder die KG gehören nicht zu den juristischen Personen. Nach den § 124 Abs. 1 sowie § 161 Abs. 2 HGB können diese zwar unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, begründen diese aber nicht auf Grund ihrer eigenen Rechtspersönlichkeit wie zum Beispiel die genannte GmbH oder AG.

An dieser Tatsache hat auch das geänderte Verständnis bezüglich der Rechtsfähigkeit einer Personengesellschaft nichts verändert. In früheren Rechtsprechungen urteilte der BGH dahingehend, dass „eine Personenhandelsgesellschaft kein gegenüber ihren Gesellschaftern verschiedenes Rechtssubjekt“<sup>9</sup> ist. Andererseits entschied der BGH, wenn durch die Teilnahme am allgemeinen Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet werden, dass eine Rechtsfähigkeit der Gesellschaft vorliegt.<sup>10</sup> Im Zusammenhang mit dieser Entscheidung stellte der BGH aber klar, dass dadurch die Personengesellschaft aufgrund dieser Anerkennung keine juristische Person darstellt.

Eine weitere Voraussetzung ist, dass es sich bei dem Organträger um einen Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG handelt. Dies ist aus dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG abzuleiten, welcher als Voraussetzung für eine umsatzsteuerliche Organshaft eine Eingliederung „in das Unternehmen des Organträgers“ fordert. Da es sich bei diesem Punkt um einen Sachverhalt handelt mit dem sich aktuell der BFH beschäftigt hat, sei an dieser Stelle auf das weiterführende Kapitel 3.3 Keine Organ-

---

<sup>9</sup> Vgl. Grünwald (2016): Organshaft mit Tochterpersonengesellschaft, in: Deutsches Steuerrecht 5/2016, S. 223.

<sup>10</sup> Vgl. BGH vom 29.01.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, S. 341; BGH vom 05.03.2008 – IV ZR 89/07, BGHZ 175, 374.

schaft mit Nichtunternehmer verwiesen, welches die Urteilbegründung seitens des BFH darstellt.

## 2.5 Regelungsziele der Organschaft

Für die Auslegung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sind die nachstehenden Grundprinzipien, die hinter der umsatzsteuerlichen Organschaft stehen stets zu berücksichtigen:

- Verwaltungsvereinfachung
- Missbrauchsvermeidung
- Rechtssicherheit

Im Folgenden werden diese, unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung des EuGH, erläutert.

### 2.5.1 Verwaltungsvereinfachung

Vorrangig dient die Organschaft sowohl nach Auffassung des BFH als auch des EuGH der Verwaltungsvereinfachung.<sup>11</sup> Dies geschieht durch die Erfassung sämtlicher Umsätze bei einer Person, also die Konzentration auf einen Steuerpflichtigen. Dies hat zur Folge, dass die Organgesellschaften aufgrund der Einbindung in die Organschaft unselbständige Betriebsteile des Organträgers werden. Dabei geraten diese juristischen Personen in eine umsatzsteuerliche Abhängigkeit von einer übergeordneten Person (dem Organträger), welche die umsatzsteuerliche Verantwortung übernimmt. Der Organträger wird durch eine Organschaft zum alleinigen Steuerschuldner der Umsatzsteuer und trägt auch die Verantwortung für die Erfüllung der verfahrensrechtlichen Pflichten. So ist er nach § 18 Abs. 1 UStG zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und nach § 18 Abs. 3 UStG zu einer Umsatzsteuerjahreserklärung für den gesamten Organkreis verpflichtet und trägt die strafrechtliche Verantwortung für Steuerstraftaten i.S.d. §§ 369 ff. AO für die ihm untergeordneten unselbständigen juristischen Personen (den Organgesellschaften) innerhalb der Organschaft.<sup>12</sup> Aufgrund dessen muss dem Organträger ein hinreichender Zugang zu den Informationen über die umsatzsteuerlich relevanten Geschäftsvorfälle der einzelnen Organgesellschaften gewährt werden sowie Zugriff auf die vereinnahmten Umsatz-

---

<sup>11</sup> Vgl. BFH vom 02.12.2015 – V R 15/14, BFHE 252, S. 158, Rz. 18 und 20; EuGH vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, EU:C:2015:496, Rn. 40.

<sup>12</sup> Siehe weiterführend Kapitel 2.8 Rechtsfolgen, S. 23.

steuerbeträge der einzelnen Organgesellschaften, um die eigene Steuerschuld beim Finanzamt begleichen zu können.

Der Zweck der Vereinfachung hat zusammenfassend eine doppelte Zielrichtung. Zum einen hat es die Finanzverwaltung, aufgrund der Unselbstständigkeit der Organgesellschaften, nur mit einen Steuerpflichtigen zu tun. Zum anderen führt eine umsatzsteuerliche Organschaft dazu, dass der Organträger zusätzlich zu den ihm untergeordneten Organgesellschaften Steuereinnahmer für den Staat wird.<sup>13</sup>

### 2.5.2 Missbrauchsvermeidung

Ein weiterer Zweck der umsatzsteuerlichen Organschaft liegt nach Auffassung des EuGH in der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken, beispielsweise durch Aufspaltung eines Unternehmens in mehrere Steuerpflichtige, um so in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen.<sup>14</sup> Aber auch Umsatzsteuerausfälle durch unlautere Praktiken eines Geschäftsführers sollen mit den Regelungen der umsatzsteuerlichen Organschaft verhindert werden. Dies soll am folgenden Beispiel verdeutlicht werden.

Die Unternehmensstruktur stellt sich folgendermaßen dar:

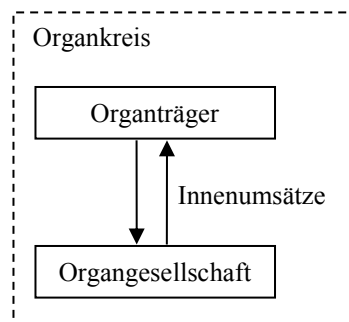


Abbildung 2: Darstellung der Unternehmensstruktur des Beispiels der Seite 9<sup>15</sup>

Zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft erfolgen steuerbare Lieferungen und sonstige Leistungen:

Entgelt	100.000,00 €
Umsatzsteuer	19.000,00 €
<b>Gesamtbetrag</b>	<b>119.000,00 €</b>

<sup>13</sup> Vgl. BFH vom 24.10.2013 – V R 31/12, BStBl. II 2015 S. 674; EuGH vom 21.02.2008 – C-271/06, Netto Supermarkt, EU C:2008:105.

<sup>14</sup> Vgl. EuGH vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, EU:C:2015:496, Rn. 40.

<sup>15</sup> Eigene Darstellung: Beispiel zur Missbrauchsvermeidung.

Folglich ist die Organgesellschaft verpflichtet die Umsätze beim Finanzamt anzu-melden und die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Der Organträger darf demgegenüber die gezahlte Vorsteuer vom Finanzamt zurückfordern.

Bestehen sehr enge Verbindungen zwischen den Gesellschaften (die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft sind gegeben) und liegt zudem eine Personalunion vor, d.h. der Geschäftsführer des Organträgers ist auch Geschäftsführer der Organgesellschaft (organisatorische Eingliederung), besteht die Gefahr, dass der Geschäftsführer die Situation zu seinen Gunsten ausnutzt.

So ist es ihm möglich, dass dieser gezielt die Umsatzsteuerverbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt ansteigen lässt, indem er diese nicht begleicht. Auf der anderen Seite ist das Finanzamt verpflichtet bei dem Organträger die Vorsteuer zu erstatten. So steigt das Vermögen der Gesellschaften an. Entnimmt der Geschäftsführer nun liquide Mittel für seine eigenen Zwecke und taucht unter, kann ein Verlust für die Staatskasse entstehen. Denn durch eine Entnahme des gesamten Bankvermögens können die Gesellschaften in Zahlungsschwierigkeiten und infolgedessen in eine Insolvenz geraten. Was wiederum für das Finanzamt bedeutet, dass es seine Forderung gegenüber der Organgesellschaft abschreiben muss und maximal nur einen prozentualen Anteil (Annahme hier: 1 %) erhält. Die bereits ausgezahlten Vorsteuerbeträge erhält das Finanzamt nicht zurück. Die Möglichkeit einer Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG besteht nicht.

Der Verlust für die Staatskasse stellt sich wie folgt dar:

Einnahmen aus Umsatzsteuerforderung gegenüber der Organgesellschaft (1 % von 19.000,00 €)	190,00 €
bereits ausgezahlte Vorsteuerbeträge an den Organträger	19.000,00 €
<hr/>	
Verlust für die Staatskasse	<hr/> -18.810,00 € <hr/>

Dem Geschäftsführer drohen zwar strafrechtliche Konsequenzen, der Verlust seitens der Finanzverwaltung bleibt aber bestehen.

Durch die Regelungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wird genau ein solches Szenario verhindert. Der Sachverhalt gestaltet sich dann wie folgt:

Die Umsätze, die zwischen den beiden Gesellschaften getätigt werden, stellen nun nichtsteuerbare Innenumsätze dar.<sup>16</sup> Folglich entsteht auch keine zu zahlende Umsatzsteuer und eine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht ebenfalls nicht.

Entgelt	100.000,00 €
Umsatzsteuer	0,00 €
<u>Gesamtbetrag</u>	<u>100.000,00 €</u>

Der Organträger überweist der Organgesellschaft nun eine Summe von 100.000,00 €. Dadurch ist es dem Geschäftsführer nicht mehr möglich seine Position, wie zuvor dargestellt, auszunutzen. Ein Verlust für die Staatskasse kann nicht entstehen:

Einnahmen aus Umsatzsteuerforderung gegenüber der Organgesellschaft	0,00 €
bereits ausgezahlte Vorsteuerbeträge an den Organträger	0,00 €
<u>Verlust für die Staatskasse</u>	<u>0,00 €</u>

Hingegen erachtet der BFH die Nutzung von Vorteilen, wenn Unternehmen ähnlich eng wie bei einem rechtlichen Einheitsunternehmen miteinander verbunden sind als legitim. Dazu folgendes Beispiel:

Die A-GmbH betreibt Pflegeheime und erbringt umsatzsteuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 16 UStG. Die A-GmbH ist außerdem an der B-GmbH beteiligt, welche an die Pflegeheime der A-GmbH individuell zubereitete Speisen liefert.<sup>17</sup>

Lösungsvorschlag: Die Speiseliieferung der B-GmbH ist eine umsatzsteuerliche Lieferung i.S.d. § 1 (1) Nr. 1 UStG. Die A-GmbH zahlt somit zusätzlich zum Entgelt die Umsatzsteuer in Höhe von 19 %. Aufgrund der Tatsache, dass die A-GmbH umsatzsteuerfreie Umsätze erzielt, ist sie nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt und damit mit der Umsatzsteuer belastet. Im Falle einer umsatzsteuerlichen Organschaft würde es sich bei den Leistungen um nicht steuerbare Innenumsätze handeln und folglich keine Umsatzsteuer entstehen. Der A-GmbH entsteht durch die Organschaft ein Vorteil in Höhe der Umsatzsteuer von 19 %. Die umsatzsteuerliche Organschaft führt damit zu einer Steigerung des Gewinns und der Liquidität der A-GmbH.

<sup>16</sup> Siehe weiterführend Kapitel 2.8 Rechtsfolgen, S. 23.

<sup>17</sup> Nach Steuer und Studium 5/2016, S.304.



Zur Veranschaulichung des Beispiels dienen die folgenden Abbildungen:

Situation ohne Organschaft:

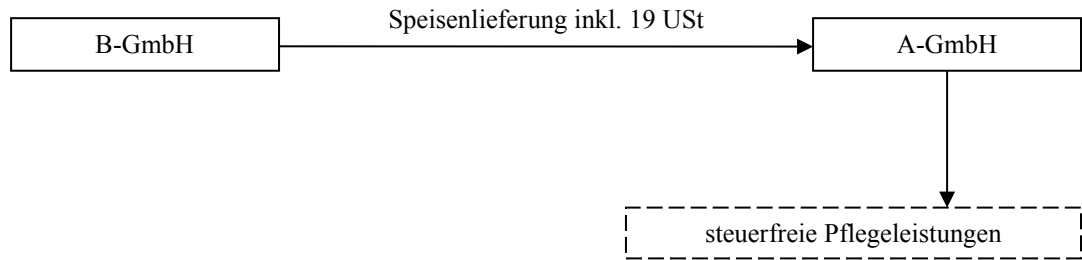


Abbildung 3: Darstellung des Beispiels der Seite 11 ohne Organschaft<sup>18</sup>

Situation mit Organschaft:

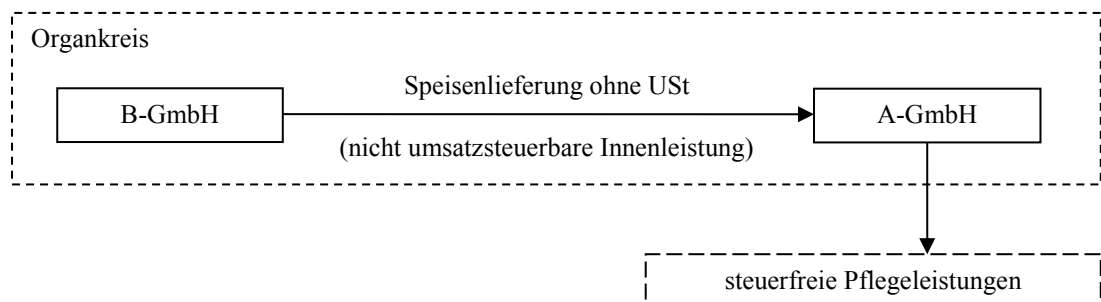


Abbildung 4: Darstellung des Beispiels der Seite 11 mit Organschaft<sup>19</sup>

### 2.5.3 Rechtssicherheit

Aufgrund der Tatsache, dass im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Organschaft auch über die Person des Steuerschuldners i.S.d. § 43 AO i.V.m. §§ 37, 38 AO entschieden wird, müssen die gesetzlichen Regelungen und definierten Voraussetzungen rechtssicher ausgestaltet sein.<sup>20</sup> Nach Ansicht des EuGH werden nur so rechtliche Irrtümer und damit verbundene mögliche Steuerumgehungen verhindert.<sup>21</sup> Der Grundsatz der Rechtssicherheit ist sowohl unionsrechtlich als auch auf nationaler Ebene zu beachten.

#### 2.5.3.1 Unionsrechtliche Vorgaben

Der Artikel 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG und die darauf getroffenen Regelungen beruhen auf dem Prinzip der Rechtssicherheit. Demnach

<sup>18</sup> nach Steuer und Studium 5/2016 S. 304.

<sup>19</sup> Ebenda.

<sup>20</sup> Vgl. BFH vom 22.04.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, S. 597; EuGH Tomoiaga vom 09.07.2015 – C-144/14, EU:C:2015:452.

<sup>21</sup> Vgl. EuGH vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496, Rn. 41.

fordert der EuGH, dass „[...] die Vorschriften des Unionsrecht eindeutig sein [...]“ müssen.<sup>22</sup> Insbesondere gilt dieser Grundsatz, „[...] wenn es sich um Vorschriften handelt, die finanzielle Konsequenzen haben können, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen durch diese Vorschriften auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen.“<sup>23</sup> Außerdem „[...] müssen die Rechtsnormen der Mitgliedsstaaten auf den vom Unionsrecht erfassten Gebieten eindeutig formuliert sein, so dass den betroffenen Personen die klare und genaue Kenntnis ihrer Rechte und Pflichten ermöglicht wird, und die innerstaatlichen Gerichte in die Lage versetzt werden, deren Einhaltung sicherzustellen.“<sup>24</sup>

Bei der Rechtsnorm bezüglich der umsatzsteuerlichen Organschaft handelt es sich genau um eine solche Regelung, bei der der Grundsatz der Rechtssicherheit von besonderem Maße gilt, da die Rechtsfolge einer umsatzsteuerlichen Organschaft die Verlagerung der Umsatzsteuerschuld der einzelnen Organgesellschaften auf den Organträger ist.

Wie eingangs beschrieben, gewährt das Unionsrecht nach Artikel 11 Abs. 2 MwSt-SystRL auf nationaler Ebene die Möglichkeit der Beschränkung auf juristische Personen, um so die Regelungen der umsatzsteuerlichen Organschaft für den Steuerpflichtigen rechtssicher zu gestalten. Dementsprechend ist der § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG dahingehend auszulegen, dass diese Regelung nicht eine rechtsformabhängige Umsatzbesteuerung darstellt, sondern vielmehr die unionsrechtliche Vorgabe der nationalen Präzisierung der Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft widerspiegelt.<sup>25</sup>

### 2.5.3.2 Nationale Umsetzung

Der Formzwang an eine juristische Person sowie das geltende Mehrheitsprinzip für diese rechtlichen Gebilde erleichtern die Prüfung der notwendigen Eingliederungsvoraussetzungen.<sup>26</sup> Denn nur bei juristischen Personen kann einfach und ohne Nachweisschwierigkeiten und somit rechtsicher über eine finanzielle Eingliederung, wel-

---

<sup>22</sup> Vgl. EuGH Tomoiaga vom 09.07.2015 – C-144/14, EU:C:2015:452.

<sup>23</sup> Vgl. ebenda.

<sup>24</sup> Vgl. ebenda.

<sup>25</sup> Siehe weiterführend Kapitel 3.1.4 Teleologische Extension, S. 34.

<sup>26</sup> Vgl. Kapitel 2.6.1 Finanzielle Eingliederung, S. 15.

che Voraussetzung für die umsatzsteuerliche Organschaft ist, entschieden werden. Bei Personengesellschaften ist dies grundsätzlich nicht der Fall.

Die notariell beurkundete Satzung regelt bei juristischen Personen das gesellschaftsrechtliche Stimmrecht. Dies ist für eine GmbH im § 2 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG und bei Aktiengesellschaften im § 23 i.V.m §§ 8 ff. AktG geregelt. Entscheidungen der Gesellschafter werden i.S.d. § 47 Abs. 1 GmbHG bzw. § 133 Abs. 1 AktG nach dem bereits erwähnten Mehrheitsprinzip getroffen. Dies hat zur Folge, dass nur der Gesellschafter seinen Willen durchsetzen kann, der über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt. Bezüglich der umsatzsteuerlichen Organschaft kann dann von einer finanziellen Eingliederung gesprochen werden.

Des Weiteren ermöglichen die gesetzlichen Regelungen des § 15 Abs. 3 GmbHG bzw. § 67 AktG das Übertragungen von Geschäftsanteilen bzw. Aktien und im Zusammenhang damit das Stimmrecht der Gesellschafter rechtsicher nachvollzogen werden kann. Weitere Sicherheit bietet zudem die Meldepflicht bei Mehrheitsbeteiligungen bei Aktiengesellschaften i.S.d. § 20 Abs. 4 AktG.

Genau im Gegensatz zu den juristischen Personen gilt für Personengesellschaften das Einstimmigkeitsprinzip. Die gesetzlichen Grundlagen hierfür sind:

- Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR): § 709 Abs. 1 BGB
- Offene Handelsgesellschaft (OHG): § 119 Abs. 1 HGB
- Kommanditgesellschaft (KG): § 161 Abs. 2 HGB

Ein nach dem Gesellschaftsvertrag geregeltes abweichendes Mehrheitsprinzip steht einer Mehrheitsentscheidung von nur einem Gesellschafter dahingehend entgegen, da nach § 709 Abs. 2 BGB bzw. § 119 Abs. 2 HGB die Mehrheit im Zweifel nach der Zahl der Gesellschafter zu berechnen ist.

Da für den Abschluss eines Gesellschaftsvertrages sowie für dessen Änderung bei Personengesellschaften grundsätzlich keinerlei Formzwang besteht (eine Ausnahme bildet hier z.B. der § 311b BGB), entstehen selbst bei Regelungen, die einen Gesellschafter dazu befähigen Mehrheitsentscheidungen durchzusetzen, Nachweisschwierigkeiten, da folglich abweichende Stimmrechtsvereinbarungen auch mündlich getroffen und geändert werden können.<sup>27</sup> Die finanzielle Eingliederung kann somit grundsätzlich nicht rechtsicher nachvollzogen werden.

---

<sup>27</sup> Vgl. BFH vom 24.07.1996 – I R 115/95, BStBl. II 1997, S. 138.

Die dargestellten gesellschaftsrechtlichen Besonderheiten der juristischen Personen und Personengesellschaften, führt daher zu der gerechtfertigten Beschränkung bezüglich der umsatzsteuerlichen Organshaft. Grund dafür ist – wie erläutert – die Tatsache, dass im Regelfall nur bei den juristischen Personen der Grundsatz der Rechtssicherheit bezüglich der Eingliederungsvoraussetzungen (insbesondere der finanziellen Eingliederung) sichergestellt werden kann.

## 2.6 Eingliederungsmerkmale

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG muss die Organgesellschaft so in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein, dass dieser den Willen der Organgesellschaft bestimmt. Dies ist der Fall, wenn eine

- finanzielle,
- wirtschaftliche und
- organisatorische

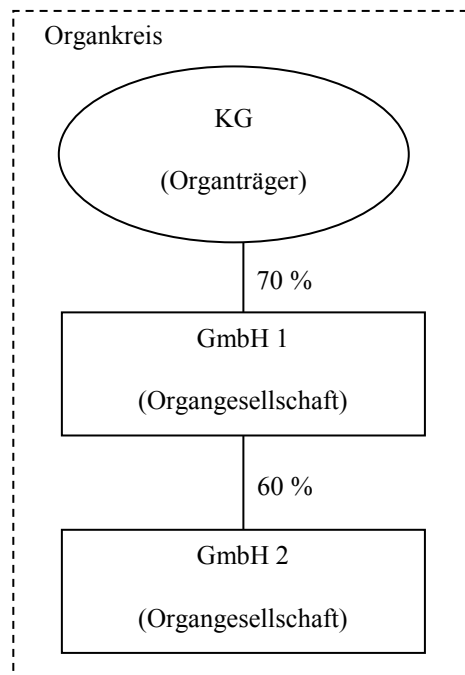
Eingliederung vorliegt. Nach Abschn. 2.8 Abs. 1 Satz 2 UStAE ist es jedoch nicht notwendig, dass alle drei Eingliederungsmerkmale gleich ausgeprägt sind. Es darf aber auch kein Merkmal fehlen. Die Beurteilung der Merkmale erfolgt i.S.d. Abschnitt 2.8 Abs. 1 Satz 3 UStAE im Rahmen des „Gesamtbildes der tatsächlichen Verhältnisse“, das heißt wenn ein Merkmal weniger deutlich zu Tage tritt, dann müssen die anderen zwei umso deutlicher ausgeprägt sein.

### 2.6.1 Finanzielle Eingliederung

Besitzt der Organträger eine entscheidende Stimmrechtsmehrheit an der Organgesellschaft und hat dadurch die Möglichkeit zur Durchsetzung von Beschlüssen, liegt eine finanzielle Eingliederung vor. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn der Organträger mehr als 50 % an einer Kapitalgesellschaft hält und die Beteiligungsverhältnisse dem Stimmrechtverhältnissen entsprechen, sofern keine höhere qualifizierte Mehrheit für die Beschlussfassung in der Organgesellschaft erforderlich ist.<sup>28</sup>

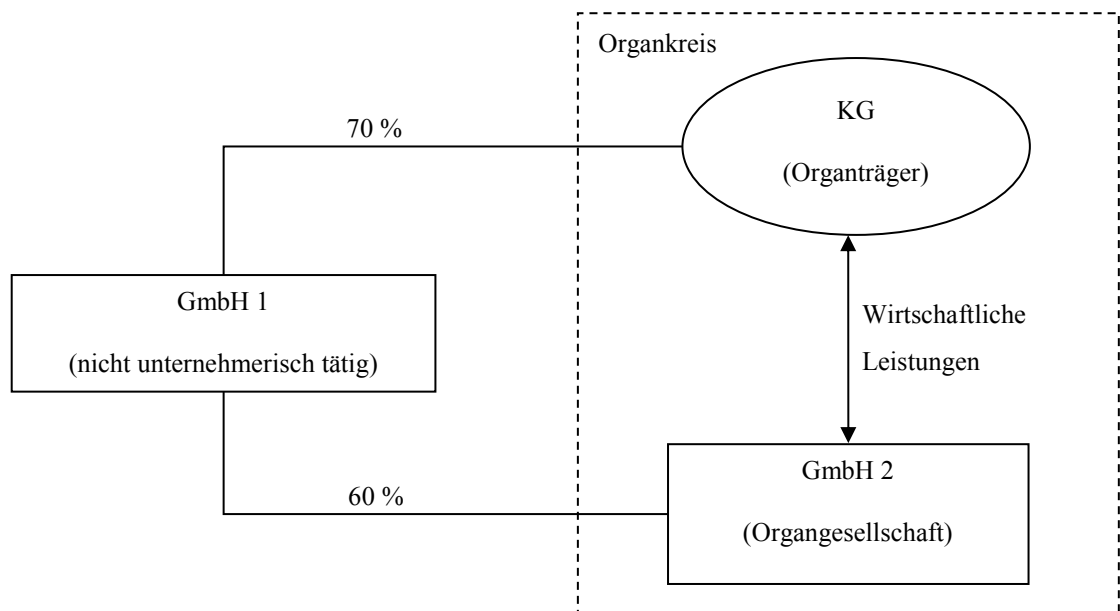
---

<sup>28</sup> Vgl. BFH vom 01.12.2010 – XI R 43/08, BStBl II 2011, S. 600.



**Abbildung 5: Darstellung einer mittelbaren finanziellen Eingliederung<sup>29</sup>**

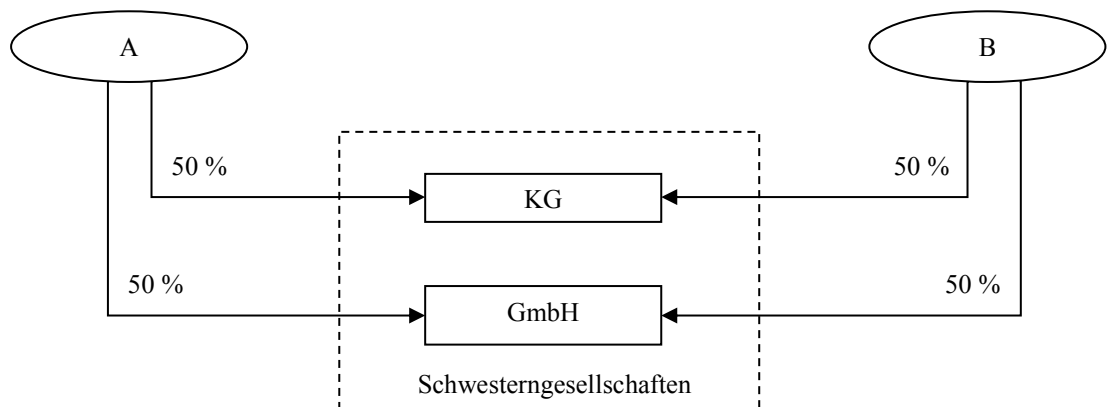
Im Falle, dass der Organträger eine Kapitalgesellschaft ist, genügt es auch wenn die finanzielle Eingliederung über eine Tochtergesellschaft der Organträgergesellschaft erfolgt. Es ist dabei nicht zwingend notwendig, dass die Tochtergesellschaft unternehmerisch tätig ist. Bei einer nicht unternehmerischen Tätigkeit ist sie jedoch nicht Bestandteil des Organkreises.



**Abbildung 6: Darstellung einer mittelbaren finanziellen Eingliederung mit einer nicht unternehmerisch tätigen Organgesellschaft<sup>30</sup>**

<sup>29</sup> nach Kurz/Meissner: Umsatzsteuer, S. 274.

Ist statt einer Kapital- oder Personengesellschaft hingegen jeweils eine natürliche Person Anteilseigner und diese auch nicht unternehmerisch tätig, so ist ein umsatzsteuerliches Organschaftsverhältnis zwischen den beiden Kapitalgesellschaften nicht möglich.<sup>31</sup> In diesem Fall handelt es sich um gleich geordnete Schwestergesellschaften, da diese nicht in das Gefüge der anderen Gesellschaft eingeordnet sind. Dies kann auch nicht durch einen Beherrschungsvertrag oder Gewinnabführungsvertrag beseitigt werden.<sup>32</sup>



**Abbildung 7: Darstellung von Schwestergesellschaften**<sup>33</sup>

Die Rechtsprechung ging bisher als Voraussetzung für eine finanzielle Eingliederung von einem Über- und Unterordnungsverhältnis aus, d.h. die Organgesellschaft muss dem Organträger untergeordnet bzw. der Organträger der Organgesellschaft übergeordnet sein. Daher verneinte der BFH zum Beispiel bisher eine umsatzsteuerliche Organschaft im Zusammenhang mit einer Einheits-KG.

Da dieses Über- und Unterordnungsverhältnis nicht mit dem Unionsrecht vereinbar ist, befasste sich der BFH mit diesem Sachverhalt und prüfte eine richtlinienkonforme Auslegung. Im Zuge der aktuellen Rechtsprechung änderte der BFH seine Auffassung und spricht nunmehr von Eingliederung mit Durchgriffsrechten.<sup>34</sup>

<sup>30</sup> Eigene Darstellung: Darstellung einer mittelbaren finanziellen Eingliederung mit einer nicht unternehmerisch tätigen Organgesellschaft.

<sup>31</sup> Vgl. BFH vom 18.12.1996 – XI R 25/94, BStBl II 1997, S. 441; BFH vom 22.04.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, S. 597; BFH vom 01.12.2010 – XI R 43/08, BStBl II 2011, S. 600.

<sup>32</sup> BFH vom 01.12.2010 – XI R 43/08, BStBl II 2011, S. 600.

<sup>33</sup> Kurz/Meissner: Umsatzsteuer, S. 274.

<sup>34</sup> Siehe weiterführend Kapitel 3.2 Eingliederungsvoraussetzung in Form eines Über- und Unterordnungsverhältnisses, S. 44.

### 2.6.2 Wirtschaftliche Eingliederung

Wird die Organgesellschaft nach dem Willen des Organträgers und in einem engen Zusammenhang mit dem Organträger wirtschaftlich tätig bzw. ergänzen sich beide in betriebswirtschaftlich sinnvoller Weise, liegt eine wirtschaftliche Eingliederung vor. Dies ist zum Beispiel der Fall, „wenn die Warenwege von dem Organträgerunternehmen zur Organgesellschaft oder umgekehrt von der Organgesellschaft zum Organträgerunternehmen verlaufen“.<sup>35</sup> Weitere Anhaltspunkte können zum Beispiel der Vertrieb der Erzeugnisse des Organträgers durch die Organgesellschaft sein oder auch die Lieferung von Rohstoffen oder der Wareneinkauf.<sup>36</sup>

Liegen jeweils eine stark ausgeprägte finanzielle und organisatorische Eingliederung vor, sind weniger stark ausgeprägte wirtschaftliche Verflechtungen ausreichend, da stets das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse maßgebend ist. Allerdings dürfen diese wirtschaftlichen Beziehungen nicht unerheblich sein.<sup>37</sup> Die Organgesellschaft muss dann auch nicht vom Organträger abhängig sein.<sup>38</sup>

Da den Mitgliedsstaaten nach Artikel 11 MwStSystRL ein Beurteilungsspielraum bei der Umsetzung des Eingliederungsmerkmals „wirtschaftliche Beziehungen“ zusteht, steht die nationale Rechtsanwendung nicht im Widerspruch zum Unionsrecht.

### 2.6.3 Organisatorische Eingliederung

Wenn der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass die Organgesellschaft seinen Willen in der laufenden Geschäftsführung tatsächlich umsetzt, liegt eine organisatorische Eingliederung vor.

Dies bedeutet, der Organträger muss die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung so beherrschen oder zumindest durch die Gestaltung der Beziehungen innerhalb des Organkreises sicherstellen, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft nicht stattfinden kann.

---

<sup>35</sup> Kurz/Meissner: Umsatzsteuer, S. 275.

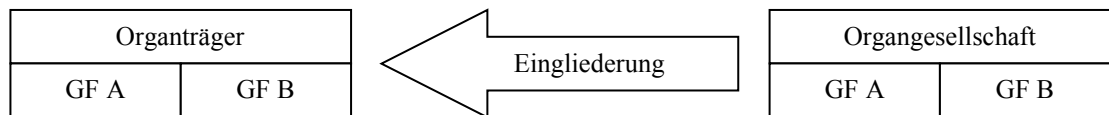
<sup>36</sup> Vgl. BFH vom 24.10.1963 – V 300/60, BStBl III 1964, S. 222.

<sup>37</sup> Vgl. BFH vom 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl II 2009, S. 256.

<sup>38</sup> Vgl. BFH vom 03.04.2003 – V R 63/01, BStBl II 2004, S. 434.

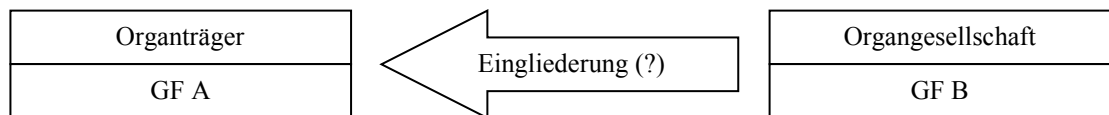
Das Vorliegen einer finanziellen Eingliederung führt nicht zwingend zu der Annahme, dass eine organisatorische Eingliederung gegeben ist.<sup>39</sup>

Im Allgemeinen wird eine organisatorische Eingliederung bejaht, wenn eine Personalunion vorliegt. Das heißt die Geschäftsführung ist sowohl beim Organträger als auch bei der Organgesellschaft identisch. Eine abweichende Willensbildung ist hier nicht möglich. Dies ist auch die deutlichste und damit stärkste Form der organisatorischen Eingliederung.



**Abbildung 8: Darstellung einer vollständigen Personalunion<sup>40</sup>**

Dementsprechend liegt bei einer Geschäftsführungsdisparität keine organisatorische Eingliederung vor, wenn keine weiteren Einschränkungen vorliegen.



**Abbildung 9: Darstellung einer Geschäftsführungsdisparität<sup>41</sup>**

Wurden unmittelbare und abgesicherte Eingriffsmöglichkeiten in die laufende Geschäftsführung der Organgesellschaft installiert und werden diese Beherrschungsmöglichkeiten seitens des Organträgers auch tatsächlich wahrgenommen, kann eine organisatorische Eingliederung bejaht werden.

Auch bei einer teilweisen Geschäftsführungsidentität liegt eine organisatorische Eingliederung vor, wenn

- der Geschäftsführer B leitender Angestellter beim Organträger ist oder
- ein Beherrschungsvertrag vereinbart wurde und dieser auch gelebt wird oder
- eine schriftliche Geschäftsführungsverordnung vorliegt und diese auch gelebt wird. Bei Meinungsverschiedenheiten liegt das Entscheidungsrecht bei Geschäftsführer A.

Bei einem Beherrschungsvertrag handelt es sich um einen Unternehmensvertrag, wodurch eine Kapitalgesellschaft (i.d.R. eine AG) die Leitung ihrer Gesellschaft ei-

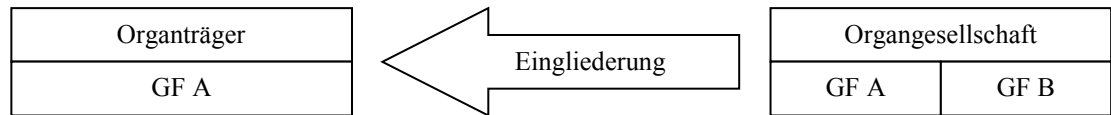
<sup>39</sup> Vgl. BFH vom 05.12.2007 – V R 26/06, BStBl II 2008, S. 451; BFH vom 03.04.2008 – V R 76/05, BStBl II 2008, S. 905.

<sup>40</sup> Eigene Darstellung: Darstellung einer vollständigen Personalunion.

<sup>41</sup> Eigene Darstellung: Darstellung einer Geschäftsführungsdisparität.



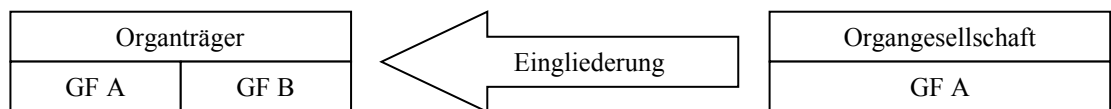
dem anderen Unternehmen unterstellt. Die Wirksamkeit dieses Vertrages unterliegt bestimmten Mindestinhalten (z.B. bei einer AG nach § 291 AktG) und ist im Handelsregister der abhängigen Gesellschaft einzutragen (z.B. bei einer AG nach § 294 AktG).



**Abbildung 10: Darstellung einer teilweisen Geschäftsführeridentität<sup>42</sup>**

Hingegen liegt bei einer Einzelvertretungsermächtigung der Geschäftsführer A und B der Organgesellschaft oder bei einer Gesamtvertretungsberechtigung der Geschäftsführer der Organgesellschaft und keine schriftliche Geschäftsführungsverordnung existiert oder ein Letztentscheidungsrecht eingeräumt wird, keine organisatorische Eingliederung vor.

Stellt sich die Konstellation wie folgt dar:



**Abbildung 11: Darstellung einer teilweisen Geschäftsführeridentität (Abwandlung)<sup>43</sup>**

kann eine organisatorische Eingliederung auch bejaht werden, wenn Geschäftsführer A und B so eng zusammenarbeiten, dass die Geschäfte beider Gesellschaften tatsächlich auch gemeinschaftlich geführt werden. Dies kann sich zum Beispiel so darstellen, dass beide Geschäftsführer gemeinsam in den Gesellschafterversammlungen für beide Gesellschaften auftreten, sich zu Fragestellungen bezüglich beider Gesellschaften gemeinsam äußern oder zusammen den Schriftverkehr beider Gesellschaften unterzeichnen. Auch gemeinsame Geschäftsräume und eine gemeinsame Buchhaltung sind Anzeichen für eine organisatorische Eingliederung.

Es wird anhand der einzelnen Fallkonstellationen deutlich, dass bei einer teilweisen Personalunion durch bestimmte Einschränkungen für die jeweiligen Gesellschafter, eine organisatorische Eingliederung in Bezug auf die umsatzsteuerliche Organschaft verneint werden muss. Auch die Tatsache, dass es zwar Vereinbarungen gibt, diese aber nicht in den einzelnen Unternehmen gelebt und ausgeübt werden, kann zum Scheitern der organisatorischen Eingliederung führen. Bisher nicht genannte Fälle,

<sup>42</sup> Eigene Darstellung: Darstellung einer teilweisen Geschäftsführeridentität.

<sup>43</sup> Eigene Darstellung: Darstellung einer teilweisen Geschäftsführeridentität.

die auch zu diesem Ergebnis führen, können zum Beispiel Einschränkungen der Befugnisse in der Satzung der Organgesellschaft oder individuelle Vereinbarungen im Angestelltenvertrag der Geschäftsführer sein. Des Weiteren kommt der aktienrechtlichen Abhängigkeitsvermutung aus § 17 AktG keine Bedeutung für die organisatorische Eingliederung zu.

Die geänderte Rechtsprechung des BFH bezüglich der finanziellen Eingliederung, wonach der Organträger als Steuerschuldner nunmehr durch hinreichende Durchgriffsrechte fähig sein muss sämtliche notwendigen Informations- und Ausgleichsansprüche gegen die einzelnen Organgesellschaften durchzusetzen, spiegelt sich auch in der Auslegung der organisatorischen Eingliederung wider. Die aktuelle Rechtsprechung bleibt zwar bezüglich der organisatorischen Eingliederung konstant.<sup>44</sup> Der BFH betont jedoch, dass er in einem Einzelfall für eine organisatorische Eingliederung auf eine „[...] institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeit in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung [...]“<sup>45</sup> abgestellt habe. Dies aber wiederum bedeute, dass der Organträger „im Regelfall“ personell über die Geschäftsführung der Organgesellschaft verflochten sein muss, um eine Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger in der laufenden Geschäftsführung sicherzustellen. Unternehmen sollten daher Maßnahmen ergreifen, die die Beherrschung der laufenden Geschäftsführung dokumentieren.

Folglich ist es weiterhin nicht ausreichend, so wie bereits zuvor dargestellt, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft ausgeschlossen ist. Dies bedeutet, der Organträger muss seine Beherrschung auch tatsächlich ausüben und nicht nur aufgrund eines Vetorechtes seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen.

Zusammenfassend bedeutet dies, dass nur durch eine Personenidentität (auch teilweise) sowie einer Absicherung über Konzernrichtlinien als Dokumentation der Beherrschung der laufenden Geschäftsführung die Anforderungen des BFH und der Finanzverwaltung für eine organisatorische Eingliederung erfüllt werden. Bei der steuerlichen Beratung sind daher diese Punkte zu beachten.

---

<sup>44</sup> BFH vom 02.12.2015 – V R 15/14, BFHE 252, S. 158, Rz. 38.

<sup>45</sup> Ebenda.

## 2.7 Grenzüberschreitende Organschaft

Die Wirkung einer Organschaft ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG nur auf das Inland beschränkt, das heißt im Ausland gelegene Unternehmensteile werden nicht in die Organschaft einbezogen. Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG werden die im Inland gelegenen Unternehmensteile als ein Unternehmen behandelt.

Beispiel: „Der Organträger ist im Inland ansässig. Eine Organgesellschaft ist ebenfalls im Inland ansässig und eine weitere in Italien. Des Weiteren befindet sich eine Betriebsstätte in der Schweiz. Der Organträger versendet jeweils Waren an die Organgesellschaften sowie an die Betriebsstätte.“<sup>46</sup>

Lösungsvorschlag: Zum Unternehmen des Organträgers bzw. in den Organkreis eingegliedert sind die inländische Organgesellschaft sowie die Betriebsstätte in der Schweiz. Folglich liegen nicht steuerbare Innenumsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor. Bei der Lieferung an die Organgesellschaft in Italien liegt eine steuerbare innergemeinschaftliche Lieferung vor, also kein Innenumsatz, die unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG i.V.m. 6 a UStG steuerfrei ist.

Bei einem im Ausland ansässigen Organträger gehören zu seinem Unternehmen die inländischen Organgesellschaften sowie die inländischen Betriebsstätten des Organträgers und seiner in- und ausländischen Organgesellschaften. Im Falle, dass der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland hat, ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland der umsatzsteuerliche Unternehmer.

Beispiel: „Der Organträger ist in Italien ansässig. Im Inland befinden sich die Organgesellschaft 1 und Organgesellschaft 2 sowie eine Betriebsstätte. Die Organgesellschaft 1 und die Betriebsstätte erwirtschaften einen Jahresumsatz von 1 Mio. Euro, die Organgesellschaft 2 erwirtschaftet 500.000 Euro. Zwischen den einzelnen Gesellschaften finden Warenlieferungen statt.“<sup>47</sup>

Lösungsvorschlag: Organgesellschaft 1, Organgesellschaft 2 und die Betriebsstätte bilden das Unternehmen bzw. den umsatzsteuerlichen Organkreis. Der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil liegt bei der Organgesellschaft 1 und ist damit der umsatzsteuerliche Unternehmer. Somit sind die Warenlieferungen zwischen den ein-

---

<sup>46</sup> Hahn/Kortschak (2014): Lehrbuch Umsatzsteuer, Tz. 93.

<sup>47</sup> Hahn/Kortschak (2014): Lehrbuch Umsatzsteuer, Tz. 94.

zelenen Gesellschaften und der Betriebsstätte keine steuerbaren Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, da es sich um Innenumsätze innerhalb des Organkreises handelt.

## 2.8 Rechtsfolgen einer Organschaft

Liegen die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft vor, sind die Organgesellschaften nicht mehr als Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 UStG anzusehen, da diese durch die Eingliederung in den Organträger das erforderliche Tatbestandsmerkmal der Selbständigkeit nicht erfüllen.

Umsatzsteuerrechtlich werden die Organgesellschaften Teile des Organträgerunternehmens. Nach § 2 Abs. 1 S. 2 UStG ist dies die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Organträgers. Dazu gehören in Folge einer umsatzsteuerlichen Organschaft auch die Tätigkeiten der Organgesellschaften. In der Folge werden sämtliche Umsätze der Organgesellschaften dem Organträger zugerechnet. Entsprechend muss dieser die Umsätze in seiner Umsatzsteuervoranmeldung nach § 18 Abs. 1 UStG und –erklärung nach § 18 Abs. 3 UStG berücksichtigen.

Demgegenüber kann der Organträger jedoch die Umsatzsteuer, die von Dritten den Organgesellschaften in Rechnung gestellt wurde, gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG geltend machen. Entsteht aus der Umsatzsteuervoranmeldung eine Zahllast gegenüber dem Finanzamt, so muss der Organträger diese Zahlungen leisten. Der Organträger weist aufgrund dessen in seiner Bilanz eine Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen in der entsprechenden Höhe aus. Die jeweilige Organgesellschaft weist daraufhin die eigene Zahllast nicht mehr als Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt aus, sondern als Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen. Da die genannten Rechtsnormen lediglich für Unternehmern i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG gelten, ergeben sich daraus keine weiteren Pflichten für die Organgesellschaften.

Bei Umsätzen zwischen den Gesellschaften innerhalb des Organkreises handelt es sich nach Abschnitt 14c Abs. 2a S. 1 UStAE um nicht steuerbare Lieferungen oder sonstige Leistungen. Demnach stellen diese innerbetriebliche Vorgänge (Innenumsätze) dar. Folglich stellen die innerbetrieblichen Abrechnungen keine Rechnungen i.S.d. § 14 UStG dar. Es handelt sich hierbei um unternehmensinterne Buchungsbelege. Eine falsch ausgewiesene Umsatzsteuer führt nicht zu einer Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG.<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup> Vgl. BFH vom 28.10.2010 – V R 7/10, BStBl. II 2011, S. 391.

## 2.9 Beginn und Beendigung einer Organshaft

Die umsatzsteuerliche Organshaft entsteht kraft Gesetz. Liegen alle Merkmale des § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG vor, beginnt die Organshaft. Ab diesem Zeitpunkt sind auch steuerrechtlichen Konsequenzen zu ziehen, d.h. Umsätze innerhalb des Organkreises stellen nicht steuerbare Umsätze dar sowie die Tatsache, dass sämtliche Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen der Organgesellschaften unter der Steuernummer des Organträgers abzugeben sind. Ist ein Eingliederungsmerkmal nicht mehr gegeben, endet die umsatzsteuerliche Organshaft. Ein Wahlrecht besteht nicht.<sup>49</sup> Beginn und Ende können dabei auf jeden beliebigen Wochentag fallen.

Die Tatsache, dass eine umsatzsteuerliche Organshaft vorliegt, kann nur einheitlich zwischen den beteiligten Finanzämtern des Organträgers und der Organgesellschaften bestimmt werden, sofern der Steuerpflichtige nicht selbst auf eine mögliche Organshaft hinweist. Nur durch eine Zusammenarbeit kann eine gesetzeskonforme Umsatzbesteuerung gewährleistet werden. Dementsprechend ist zwischen den Finanzämtern ein umfassender Informationsaustausch notwendig.

Grundlage bei der Prüfung einer umsatzsteuerlichen Organshaft bilden dabei Gesellschaftsverträge zwischen den Gesellschaften. Sie geben Aufschluss über die Geschäftsführung (organisatorische Eingliederung), die Beteiligungsverhältnisse (finanzielle Eingliederung) sowie dem Gesellschaftszweck (wirtschaftliche Eingliederung). Im Einzelfall sind seitens der Finanzverwaltung weitere Ermittlungen durchzuführen, um den genauen Sachverhalt zu klären. Maßgeblich für die Entscheidung ist dabei die Beurteilung des zuständigen Finanzamtes des Organträgers. Im Falle einer Betriebsaufspaltung ist seitens der Finanzverwaltung stets zu prüfen, ob eine umsatzsteuerliche Organshaft vorliegt.

Fällt bei einer Organgesellschaft ein Eingliederungsmerkmal weg, ist sie nicht mehr Teil des Organkreises. Folglich treten die Rechtsfolgen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht ein. Die ursprüngliche Organgesellschaft ist nun umsatzsteuerlich wieder als selbständig zu betrachten, d.h. sie ist ein Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG. Ab diesem Zeitpunkt handelt es sich bei den Umsätzen innerhalb des ursprünglichen Organkreises nicht mehr um nichtsteuerbare Innenumsätze, sondern um steuerbare Lieferungen oder sonstigen Leistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, welche der Umsatzsteuer unterliegen. Nach § 14 UStG ist entsprechend eine Rechnung mit Umsatzsteuer

---

<sup>49</sup> Siehe weiterführend Kapitel 2.9 Verfahren, S. 27.

erausweis zu erstellen. Des Weiteren ist die ursprüngliche Organgesellschaft wieder Steuerschuldner der Umsatzsteuer. Sie ist also nach § 18 Abs. 1 und 3 UStG zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen verpflichtet.

In den Fällen, in denen eine umsatzsteuerliche Organshaft nicht erkannt wurde oder das Vorliegen fälschlicherweise angenommen wurde, sind die steuerlichen Folgen grundsätzlich auch für die Vergangenheit zu ziehen. Es besteht jedoch die Möglichkeit, im gegenseitigen Einvernehmen der Beteiligten, dass keine Rückabwicklung durchgeführt wird (z.B. aus Vereinfachungsgründen). Dies ist jedoch nur dann möglich, wenn die Steuererhebung nicht gefährdet ist.<sup>50</sup>

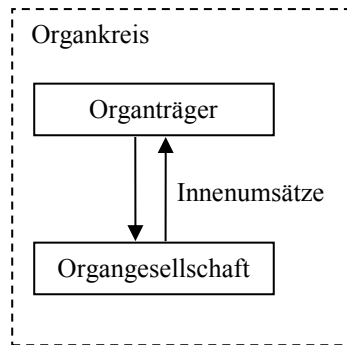
Insbesondere bei Organträgern mit vielen Organgesellschaften kann es in Bezug auf die organisatorische Eingliederung zu einer unbewussten Beendigung der umsatzsteuerlichen Organshaft kommen. Dies kann der Fall sein, wenn bei den zahlreichen Tochter- und Enkelgesellschaften keine Personalunion mehr vorliegt. Grund dafür kann ein Geschäftsführerwechsel bei einer Organgesellschaft sein oder aufgrund der Vielzahl an Gesellschaften an der Umsetzbarkeit scheitern, weil der Geschäftsführer des Organträgers nicht für alle Organgesellschaften tätig sein kann. In solchen Fällen müssen Instrumente innerhalb des Organkreises installiert werden, damit der Organträger weiterhin aktiv seinen Willen bei den Organgesellschaften durchsetzen kann und dementsprechend wieder eine organisatorische Eingliederung vorliegt. Dies kann durch verbindliche Richtlinien, welche im Konzern auch gelebt werden, oder durch einen zentralen Einkauf, Controlling sowie Marketing erfolgen.

Eine unbewusste Aufhebung einer umsatzsteuerlichen Organgesellschaft kann im Einzelfall zu negativen wirtschaftlichen Folgen führen. Dies soll am folgenden Beispiel verdeutlicht werden.

---

<sup>50</sup> Vgl. OFD Frankfurt/M. vom 24.05.2016 (2016): Umsatzsteuerliche Organshaft – Anwendung der aktuellen BFH-Rechtsprechung, in: Deutsches Steuerrecht 28/2016, S. 1611.

Die Unternehmensstruktur stellt sich wie folgt dar:



**Abbildung 12: Darstellung der Unternehmensstruktur des Beispiels der Seite 26<sup>51</sup>**

Bei den Umsätzen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft handelt es sich um nicht steuerbare Innenumsätze. Auf den unternehmensinternen Buchungsbelegen wird entsprechend keine Umsatzsteuer ausgewiesen:

Entgelt	100.000,00 €
Umsatzsteuer	- €
<b>Gesamtbetrag</b>	<b>100.000,00 €</b>

Aufgrund der vorliegenden Organschaft, hat die Organgesellschaft für das Kalenderjahr 2009 keine eigene Umsatzsteuererklärung abgegeben. In Ermangelung einer Ablaufhemmung i.S.d. § 171 Abs. 4 AO endet die Festsetzungsfrist im Jahr 2016.

Der Organträger hat für das Jahr 2009 bei seinem zuständigen Finanzamt folgende Umsatzsteuererklärung (stark vereinfachte Darstellung) im Jahr 2012 abgegeben:

Zahllast Organträger	1.000.000,00 €
Vorsteuerüberhang Organgesellschaft	- 200.000,00 €
<b>Umsatzsteuerergebnis Organkreis</b>	<b>800.000,00 €</b>

Am 01.01.2009 gab es bei der Organgesellschaft einen Geschäftsführerwechsel, sodass keine Personalunion mehr vorlag. Seitens des Organträgers wurden auch keine weiteren Maßnahmen durchgeführt, um die organisatorische Eingliederung sicherzustellen. Aufgrund dessen wurde im Rahmen einer Betriebsprüfung im Jahr 2017 das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft ab Jahr 2009 versagt.

Dies hat für den Organträger folgende Auswirkungen:

Bei den Umsätzen zwischen Organträger und Organgesellschaft handelt es sich nun um steuerbare Lieferungen oder sonstigen Leistungen i.S.d. § 1 Abs.1 Nr. 1 UStG. Dementsprechend ist nach § 14 UStG eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis aus-

<sup>51</sup> Eigene Darstellung: Darstellung Unternehmensstruktur.

zustellen. Die Zahllast für die Umsätze mit der Organgesellschaft berechnet sich nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG wie folgt:

$$100.000,00 \text{ €} \times 19 \% / 119 \% = 15.966,39 \text{ €}$$

Weiterhin wird der Vorsteuerüberhang der Organgesellschaft nicht mehr beim Organträger erfasst, sodass sich insgesamt folgende Zahllast für den Organträger ergibt:

Zahllast Organträger (ursprünglich)	1.000.000,00 €
Zahllast aus Umsätze mit Organgesellschaft	15.966,39 €
<u>Gesamtsteuerzahllast nach Betriebsprüfung</u>	<u>1.015.966,39 €</u>

Bei der Organgesellschaft stellt sich die Situation wie folgt dar:

Für das Jahr 2009 kann im Jahr 2017 keine Umsatzsteuererklärung nachgereicht werden, da die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Demnach kann der Vorsteuerüberhang in Höhe von 200.000,00 € nicht mehr beim Finanzamt geltend gemacht werden und die Forderung muss entsprechend abgeschrieben werden. Dies hat Einfluss auf die Gewinn- und Verlustrechnung und damit auch auf den Jahresüberschuss, da die abgeschriebene Forderung als Aufwand erfasst wird.

## 2.10 Verfahren

Die Begründung einer Organschaft bedarf keiner besonderen Form. Maßgeblich sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG allein die tatsächlichen Verhältnisse, also ob die Voraussetzungen tatsächlich vorliegen oder nicht.<sup>52</sup> Die Rechtsfolgen einer umsatzsteuerlichen Organschaft treten daher automatisch ein. Folglich ist auch kein schriftlicher (Organ-)Vertrag notwendig. Dementsprechend kann über alle unter dem Vorbehalt der Nachprüfung i.S.d. § 164 AO stehende Besteuerungszeiträume in jeder Phase des Besteuerungs- oder Rechtsbehelfsverfahren neu entschieden werden.

Die umsatzsteuerliche Organschaft ist auch nicht, wie bei der Organschaft i.S.d. § 14 KStG, durch eine Option oder einem Antrag herbeizuführen. Ein entsprechender Vorschlag seitens der Steuerberaterkammer vom 19.07.1977 wurde abgelehnt.<sup>53</sup>

Bezüglich der Personengesellschaften bedeutet dies, dass hier grundsätzlich nicht einfach und rechtssicher für vergangene Besteuerungszeiträume der Steuerschuldner bestimmt werden kann. Dies unterstreicht der BFH in seiner Grundsatzentscheidung

<sup>52</sup> Vgl. Müller/Stöcker/Lieber (2010): Die Organschaft, S. 416.

<sup>53</sup> Vgl. Müller/Stöcker/Lieber (2010): Die Organschaft, S. 416.



vom 02.12.2015.<sup>54</sup> Auch der Punkt, dass Vereinbarungen für vergangene Jahre mündlich getroffen werden können, um so eventuelle steuerliche Vorteile durch eine umsatzsteuerliche Organschaft zu erzielen, sprechen ohne ein Antrags- oder Feststellungsverfahren gegen die Personengesellschaften. Ein Ausschluss dieser Gesellschaftsform dient daher auch der Missbrauchsprävention, die unionsrechtlich den Mitgliedsstaaten zusteht. Dementsprechend müssen auch die – zwar zivilrechtlich wirksamen – Vereinbarungen nicht Grundlage für die Besteuerung sein, da für die steuerliche Betrachtung höhere Anforderungen zu stellen sind. Grund dafür ist die Tatsache, dass aus der umsatzsteuerlichen Organschaft Konsequenzen für die Steuerpflicht und Steuerschuldnerschaft entstehen.

Insbesondere im Insolvenzverfahren wird seitens der Finanzverwaltung geprüft, ob eine unentdeckte Organschaft vorliegt. Unter Umständen kann dann noch Umsatzsteuer gegen den Organträger festgesetzt und auch realisiert werden.

Grundsätzlich besteht für die beteiligten Gesellschaften, also für den Organträger und der Organgesellschaft, eine Mitwirkungspflicht nach den § 90 AO und § 200 AO bei der Ermittlung des Sachverhalts.

Wie bereits angedeutet ist ein Antrags- oder Feststellungsverfahren durchaus denkbar. Grundsätzlich sieht das Unionsrecht jedoch keinen Antrag oder ein besonderes Verfahren zur Feststellung der Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft vor. Dennoch gibt es europäische Mitgliedsstaaten, die diese Variante gewählt haben. Beispielhaft ist hier die Republik Irland zu nennen. Der EuGH hat diese besondere Form der antragsabhängigen Organschaftsregelungen nicht beanstandet. Durch solche Bestimmungen wird erreicht, dass im Rahmen des Verfahrens der Steuerschuldner bzw. der Organträger zweifelsfrei und verbindlich bestimmt werden kann. Folglich müssen für die deutsche umsatzsteuerliche Organschaft, wo es kein Antrags- oder Feststellungsverfahren gibt, sehr strenge und präzise Eingliederungsmerkmale definiert werden, um für die Beteiligten eine Rechtssicherheit zu gewährleisten. Wie bereits erläutert muss dies insbesondere in einem hohen Maße vorliegen, wenn es sich bei den Regelungen um Rechtsnormen handelt, welche finanzielle Konsequenzen für den Steuerpflichtigen haben kann.

---

<sup>54</sup> Vgl. BFH vom 02.12.2015 – V R 15/14, BFHE 252, S. 158.

### 3 Darstellung der Rechtsentwicklung

Mit dem Urteil des EuGH in der Rechtssache *Minerva + Larentia*, nahm der BFH gleich in fünf Entscheidungen, die bis zu diesem Zeitpunkt geruht haben, die Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft wieder auf. Unter Bezugnahme der Argumente des EuGH zeigt der BFH, dass das Konzept der deutschen umsatzsteuerlichen Organschaft mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

Im folgenden Kapitel werden die drei wichtigsten Entscheidungen für die umsatzsteuerliche Organschaft aufgezeigt. Dies sind:

- Einbeziehung von Personengesellschaften in die umsatzsteuerliche Organschaft,
- Eingliederungsvoraussetzung in Form eines Über- und Unterordnungsverhältnisses,
- keine Organschaft mit Nichtunternehmer.

Bei den drei genannten Punkten handelt es sich um Sachverhalte, bei denen der deutsche Gesetzgeber auf nationaler Ebene von seinem Präzisierungsvorbehalt nach Artikel 11 Abs. 2 MwStSystRL Gebrauch gemacht hat.

Ausführlich dargestellt wird, die Entscheidung des BFH bezüglich der Personengesellschaft als Organgesellschaft in der umsatzsteuerlichen Organschaft. Dazu werden der zugrunde liegende Streitfall und die Rechtsprechung seitens des BFH sowie dessen Begründung erläutert.

### 3.1 Einbeziehung von Personengesellschaften in die umsatzsteuerliche Organschaft

#### 3.1.1 Der Streitfall auf nationaler Ebene

Die Unternehmensstruktur stellte sich im Streitfall wie folgt dar:

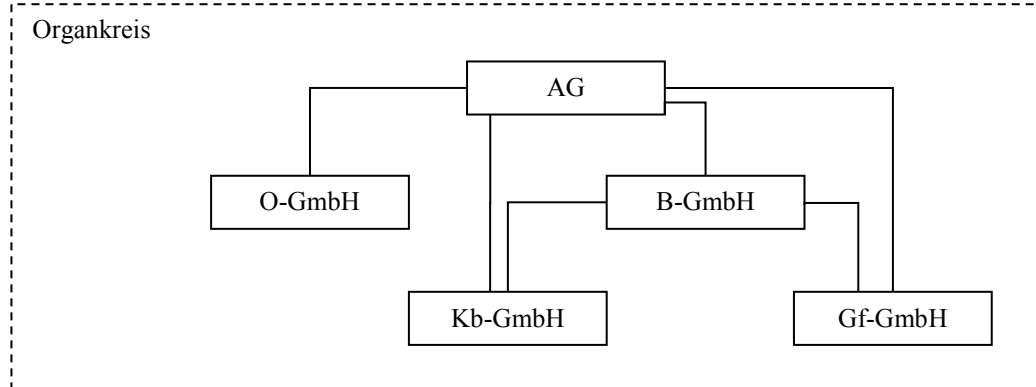


Abbildung 13: Unternehmensstruktur im Streitfall vor Umwandlung<sup>55</sup>

Die Aktiengesellschaft ist Organträger. Der Geschäftsführer der O-GmbH ist zusätzlich vertretungsbefugter Generalbevollmächtigter der AG. Der Geschäftsführer der B-GmbH ist angestellt beim Organträger. Die Kb-GmbH sowie die Gf-GmbH betreiben Seniorenheime und erbringen umsatzsteuerfreie Leistungen i.S.d. § 4 Nr. 16 UStG. Aufgrund der bestehenden Organschaft erbringen die Aktiengesellschaft und die O-GmbH nichtsteuerbare Leistungen an die zwei Seniorenheime. Bei der O-GmbH handelt es sich um eine Servicegesellschaft, die unter anderem Catering- und Reinigungsleistungen erbringt.

Im Streitjahr 2001 stellt sich die Situation, aufgrund von Umwandlungen, wie folgt dar:

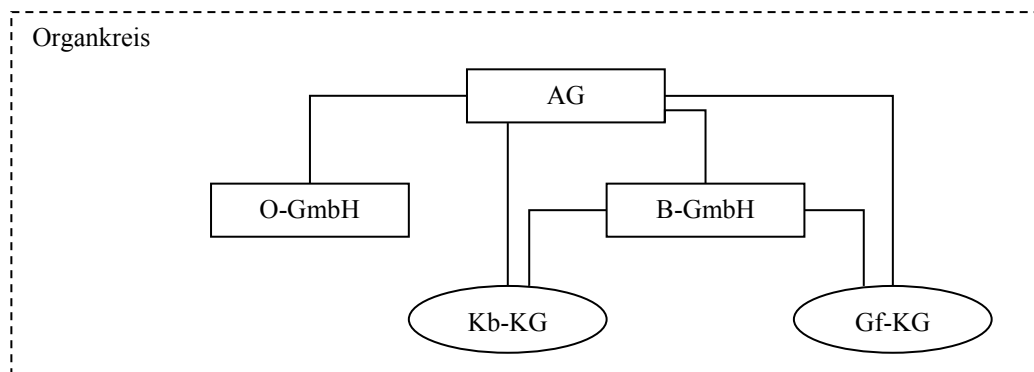


Abbildung 14: Unternehmensstruktur im Streitfall nach Umwandlung<sup>56</sup>

<sup>55</sup> Eigene Darstellung nach Grünwald (2016): Organschaft mit Tochterpersonengesellschaft, in: Deutsches Steuerrecht 5/2016, S. 219 f.

Die Kb-GmbH und die Gf-GmbH wurden in Kommanditgesellschaften umgewandelt. Die Aktiengesellschaft ist bei den KGs Kommanditistin mit einem Kapitalanteil von 100 %. Komplementär und ohne Geschäftsanteil ist die B-GmbH. Somit handelt es sich hierbei um so genannte GmbH und Co. KGs.

Im Rahmen einer Außenprüfung stellte das Finanzamt fest, dass die Aktiengesellschaft sowie die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG umsatzsteuerliche verbundene O-GmbH steuerpflichtige Leistungen gegenüber den KGs ausübten. Aufgrund der Umwandlung handelt es sich nach Auffassung des Finanzamtes bei den KGs nun nicht mehr um Organgesellschaften. Ein Einspruch der Aktiengesellschaft hatte keinen Erfolg.

Daraufhin klagte die Aktiengesellschaft. Hauptgrund für diesen Schritt ist, dass die Aktiengesellschaft weiterhin die Vorteile der umsatzsteuerlichen Organschaft nutzen wollte.<sup>57</sup>

Das Finanzgericht München gab in seinem Urteil der Klage statt.<sup>58</sup> Nach Ansicht des Gerichts liegen bei den Kommanditgesellschaften die Eingliederungsvoraussetzungen i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor. Die Tatsache, dass der Gesetzgeber ausschließlich von juristischen Personen spricht, ist hierbei unbeachtlich, da die Kommanditgesellschaften alle Eingliederungsmerkmale aufweisen können. Die derzeitige Gesetzeslage steht im Gegensatz zu der unionsrechtlichen Vorgabe der Rechtsformneutralität. Eine solche Beschränkung auf juristische Personen nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist nicht vereinbar mit der Maßgabe des Artikels 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG, der allgemein von „Personen“ spricht. Der § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist entsprechend auf Grundlage des Unionsrechts zu erweitern.<sup>59</sup>

Gegen dieses Urteil ging das Finanzamt in Revision. Nach Ansicht der Finanzverwaltung liegt hier eine Verletzung des materiellen Rechts vor, da eben nicht nach dem nationalen Recht die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft vorliegen. Auch die Auffassung des Finanzgerichts München, dass die Beschränkung auf juristische Personen nicht konform mit dem Unionsrecht ist, teilt die Finanzver-

---

<sup>56</sup> Eigene Darstellung nach Grünwald (2016): Organschaft mit Tochterpersonengesellschaft, in: Deutsches Steuerrecht 5/2016, S. 219 f.

<sup>57</sup> An dieser Stelle sei auf das Beispiel im Kapitel 2.5.2 Missbrauchsvermeidung, S. 11, verwiesen, welches genau diesen Vorteil aufzeigt.

<sup>58</sup> Vgl. FG München vom 13.03.2013 – 3 K 235/10, EFG 2013, S. 1434.

<sup>59</sup> Vgl. ebenda.

waltung nicht. Das Unionsrecht lässt eine solche Einschränkung nach Artikel 11 Abs. 2 MwStSystRL durchaus zu.

Das Verfahren ruhte aufgrund des Senatsbeschlusses vom 24.04.2014 bis zur Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Larentia + Minerva.<sup>60</sup>

### 3.1.2 Das EuGH-Urteil vom 16.07.2015

Der EuGH weist in seiner Entscheidung darauf hin, dass grundsätzlich ein genereller Ausschluss bestimmter Gesellschaftsformen nicht mit dem Unionsrecht vereinbar ist.<sup>61</sup> Die deutsche umsatzsteuerliche Organschaft i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG verstößt daher grundsätzlich gegen das Unionsrecht. Ausnahmen sind dahingehend möglich, wenn eine solche Regelung missbräuchliche Praktiken oder Verhaltensweisen verhindert und dafür geeignet sowie erforderlich ist Steuerhinterziehung oder -umgehung zu vermeiden. In seiner Vorlageentscheidung hatte der BFH dies aber zunächst als „fernliegend“ bezeichnet.<sup>62</sup>

Bereits im Urteil vom 25.04.2013 äußerte sich der EuGH in der Rechtssache Kommission/Schweden zu möglichen Beschränkungen auf bestimmte Branchen.<sup>63</sup> Das Gericht beanstandete bereits damals nicht die Möglichkeit, dass nur bestimmte Unternehmen, „[...] die unmittelbar oder mittelbar der Überwachung der Finanzaufsicht und somit einem Regelwerk öffentlicher Kontrolle unterlägen [...]“<sup>64</sup>, eine Mehrwertsteuergruppe bilden können. Der EuGH spricht so den Mitgliedsstaaten einen gewissen Ermessensspielraum für die nationalen Vorschriften zu. Aufgrund der Tatsache, dass dieses Urteil auch im Rechtsstreit Larentia + Minerva mehrfach zitiert wird, hat es nach Ansicht von Heuermann „nicht bloß prozedurale Bedeutung.“<sup>65</sup>

Des Weiteren ist der EuGH der Auffassung, dass auf ein Über- und Unterverhältnis nur dann abgestellt werden darf, wenn dies für die „Verhinderung missbräuchlicher

---

<sup>60</sup> Grünwald (2016): Organschaft mit Tochterpersonengesellschaft, in: Deutsches Steuerrecht 5/2016, S. 220.

<sup>61</sup> Vgl. EuGH vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496.

<sup>62</sup> Vgl. BFH vom 11.12.2013 – XI R 17/11, BStBl. II 2014, S. 417.

<sup>63</sup> Vgl. EuGH vom 25.04.2013 – Rs. C-480/10, Kommission/Schweden, EU:C:2013:263.

<sup>64</sup> Heuermann (2016): Neujustierung der Konzernbesteuerung im USt-Recht?, in: Der Betrieb 11/2016, S. 611.

<sup>65</sup> Ebenda.

Praktiken oder Verhaltensweisen“ erforderlich und geeignet ist.<sup>66</sup> Ob dies der Fall ist, haben die Gerichte auf nationaler Ebene zu entscheiden.<sup>67</sup>

Es ist nicht das erste Mal, dass der EuGH auf die Präzisierungsbefugnis der Mitgliedsstaaten verweist. Bereits bei dem Rechtsstreit bezüglich des § 15 Abs. 4 S. 3 UStG bei dem es um die Frage ging, „ob der Flächenschlüssel oder der Umsatzschlüssel die präzisere und daher sachgerechtere Methode zur Ermittlung des Betrags abziehbarer Steuer darstellt.“<sup>68</sup>

Ein Berufungsrecht auf Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL hat der EuGH abgelehnt, da die Regelung nicht ausreichend bestimmt, da sie „[...] nicht die Voraussetzungen [besitzt], um unmittelbare Wirkung zu entfalten [...]“<sup>69</sup> und daher nur „bedingten Charakter“<sup>70</sup> besitzt. Die Rechtsnorm bedarf vielmehr einer „Präzisierung auf nationaler Ebene“<sup>71</sup> durch die nationalen Gerichte, da die nationalen Anforderungen wesentlich enger gestaltet sind und daher einer besonderen Rechtfertigung bedürfen.

Darüber hinaus traf der EuGH keine weiteren Aussagen, die über den Wortlaut der Norm hinausgehen. Es bleibt weiter offen, was das Gericht unter einer gegenseitigen finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Beziehung versteht.

Da der § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in seinem Wortlaut dem Unionsrecht entgegensteht und auch eine Berufung auf die MwStSystRL nicht möglich ist, befand sich der BFH dadurch in der Situation, das nationale Recht so auszulegen, dass es im Einklang mit dem Unionsrecht steht. Im Folgenden werden daher die Sichtweisen des V. und XI. Senats des BFH, die sich mit dieser Problematik auseinandersetzen, beleuchtet und Gegensätze in ihrer Argumentationen in einem anschließenden Vergleich aufgezeigt.

---

<sup>66</sup> Vgl. EuGH vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496.

<sup>67</sup> Vgl. weiterführend Kapitel 3.2 Eingliederungsvoraussetzung in Form eines Über- und Unterordnungs Verhältnisses, S. 44.

<sup>68</sup> BFH vom 07.05.2014 – V R 1/10, BFHE 245, S. 416.

<sup>69</sup> EuGH vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496, Rn. 47 ff.

<sup>70</sup> Ebenda.

<sup>71</sup> Ebenda.

### 3.1.3 Rechtsprechung des V. Senats des BFH

An den genannten neuen Maßstäben des EuGH setzt der BFH seine Rechtsprechung an. Insbesondere das Prinzip der Rechtssicherheit spielte dabei eine maßgebende Rolle.

Im dargestellten Streitfall erachtet der BFH die Revision des Finanzamtes als begründet an. Das Urteil des Finanzgerichtes ist daher aufzuheben und die Sache ist an das Gericht zurückzuverweisen.

Bezüglich der Rechtsformneutralität und der daraus notwendigen Erweiterung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sind, unter Beachtung des Wesens der Organshaft bzw. den gesetzgeberischen Grundentscheidungen, nur Personengesellschaften als Organgesellschaft möglich, bei denen Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind. Denn nur so sind die erforderlichen Durchgriffsrechte des Organträgers, die für die finanzielle Eingliederung notwendig sind, sichergestellt und auch nur dann kann nach dem Einstimmigkeitsprinzip der Organträger seinen Willen weiterhin durchsetzen.<sup>72</sup> Das Urteil führt damit zu einer Änderung der Rechtsprechung. Auch unionsrechtlich ergeben sich keine weiteren Konstellationen.

Die notwendige Erweiterung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG führt der V. Senat des BFH mittels einer teleologischer Extension durch.

### 3.1.4 Teleologische Extension

Die teleologische Extension ist eine besondere Form der gesetzesimmanenten Rechtsfortbildung. Es handelt sich hierbei um eine Maßnahme, die über die Rechtsauslegung hinausgeht und das gesetzte Recht ergänzt. In diesem Fall geht es um die Schließung einer Regelungslücke. Es wird die Wortlautgrenze dahingehend erweitert, dass bisher nicht erfasste Personen bzw. Personengruppen dann doch mit eingeschlossen werden. Dies sind im vorliegenden Fall die Personengesellschaften.

Die Ursache für eine solche Lücke liegt im Wesen von Rechtsnormen, welche möglichst abstrakt verfasst werden, um eine Vielzahl von möglichen Fällen zu umfassen. Dies kann dazu führen, dass der Gesetzeswortlaut zu eng oder zu weit gefasst ist. Auch Sonderfälle sowie Randprobleme werden folglich selten dargestellt. Ursache

---

<sup>72</sup> Vgl. weiterführend Kapitel 3.2 Eingliederungsvoraussetzung in Form eines Über- und Unterordnungs Verhältnisses, S. 44.

für eine solche Lücke kann aber auch dem Umstand geschuldet sein, dass bestimmte Rechtsnormen einem Alterungsprozess unterliegen.<sup>73</sup>

Ein weiterer Grund für das Erfordernis einer Lückenschließung ist, dass dies verfassungsrechtlich notwendig ist. Dies kann trotz eines gemeinsamen europäischen Mehrwertsteuersystems auch bei einer umsatzsteuerrechtlichen Norm der Fall sein. Insbesondere dann, wenn unionsrechtlich den Mitgliedsstaaten ein Umsetzungsspielraum eingeräumt wird.<sup>74</sup> Nach der aktuellen Rechtsprechung des EuGH vom 16.07.2015 ist dies bezogen auf die Rechtsnorm zur Regelung der Organschaft auch zu beachten.

Die umsatzsteuerliche Organschaft beruht im Wesen auf Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG und nach Artikel 11 MwStSystRL steht es den Mitgliedsstaaten frei im Inland „ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen [zu] behandeln“. Der EuGH unterstreicht in seiner Entscheidung aber, dass diese unionsrechtlichen Vorgaben bezüglich der Beziehungen der Personen untereinander einer Präzisierung auf nationaler Ebene bedürfen, wo der genaue Umfang dieser Beziehungen darzustellen ist.<sup>75</sup> Dies hat für den nationalen Gesetzgeber zur Folge, wenn er von seinem Umsetzungsspielraum Gebrauch macht, trotzdem auch verfassungsrechtliche Vorgaben zu beachten und entsprechend zu präzisieren hat.

Wie bereits angedeutet ist die Voraussetzung für eine teleologische Extension eine Regelungslücke bei einer gesetzlichen Norm, das heißt bezogen auf deren Zweck liegt eine „planwidrige Unvollständigkeit“ vor und bedarf daher einer Ergänzung.<sup>76</sup> Oder wie von der Pfordten formuliert: „[...] eine mögliche Interpretation des Tatbestands oder der Rechtsfolge muß jenseits des möglichen Wortsinns, aber noch im

---

<sup>73</sup> Vgl. [www.juraforum.de/lexikon/rechtsfortbildung](http://www.juraforum.de/lexikon/rechtsfortbildung).

<sup>74</sup> Vgl. BFH vom 22.07.2010 – V R 4/09, BStBl. II 2013, S. 590.

<sup>75</sup> Vgl. EuGH vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, EU:C:2015:496.

<sup>76</sup> Vgl. BFH vom 11.02.2010 – V R 38/08, BStBl. II 2010, S. 87f.



Rahmen des Plans bzw. der Teleologie des Gesetzgebers liegen.<sup>77</sup> Auch bei einem eindeutigen Wortlaut in der Rechtsnorm kann dies der Fall sein.<sup>78</sup>

Bei § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG stellt sich diese Lücke wie folgt dar:

Ein genereller Ausschluss von Personengesellschaften, bei denen die Eingliederungsmerkmale einfach und rechtssicher feststellbar sind, steht nicht im Einklang mit den Grundprinzipien des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Genauer gesagt, es gibt keine Rechtfertigung dafür, dass Personengesellschaften bei denen die finanzielle Eingliederung einfach und rechtssicher feststellbar ist (da das Einstimmigkeitsprinzip keine Rolle spielt) keine Organgesellschaft sein können. Ein Ausschluss dieser Gesellschaften ist daher nicht vereinbar mit den Grundgedanken und Regelungszielen der umsatzsteuerlichen Organschaft. Es liegt daher beim § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine Regelungslücke vor, da ein bestimmter steuerlicher Sachverhalt geregelt wird, aber dem Gesetztext nach sind keine (Sonder-)Fälle möglich, welche im Einklang mit den Grundgedanken und Regelungszielen stehen und daher mit dargestellt hätten werden müssen. Der § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG weist daher das Merkmal der „planwidrige Unvollständigkeit“ auf und bedarf daher einer Ergänzung.

Bei der Lückenfüllung sind folgende Punkte zu beachten:

- verfassungsrechtliche Grenzen;
- ausdrückliches Verbot;
- eindeutig abschließende Aufzählung des Gesetzgebers;
- kein Widerspruch zu gewollten Beschränkungen auf bestimmte Tatbestände;
- kein Ergänzungsbedarf aufgrund von rechtspolitischen Fehlern.<sup>79</sup>

Die Regelungslücke des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist daher folgendermaßen zu schließen:

Die Rechtsnorm ist dahingehend erweiternd auszulegen, dass neben juristischen Personen auch Personengesellschaften erfasst werden, bei denen neben dem Organträger nur Personen beteiligt sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind. Denn in diesem Fall ist es dem Organträger möglich, seinen Willen auch bei einer Personengesellschaft durchzusetzen, da

---

<sup>77</sup> Vgl. [www.rechtsphilosophie.uni-goettingen.de/Vorlesung13SS2010.pdf](http://www.rechtsphilosophie.uni-goettingen.de/Vorlesung13SS2010.pdf).

<sup>78</sup> Vgl. BFH vom 11.02.2010 – V R 38/08, BStBl. II 2010, S. 87; BFH vom 21.02.2013 – V R 27/11, BStBl. II 2013, S. 529.

<sup>79</sup> Vgl. [www.rechtsphilosophie.uni-goettingen.de/Vorlesung13SS2010.pdf](http://www.rechtsphilosophie.uni-goettingen.de/Vorlesung13SS2010.pdf).

das allgemeingültige Einstimmigkeitsprinzip der Willensdurchsetzung des Organträgers nicht entgegenstehen kann und daher keiner Bedeutung zukommt.

Erweitert man die Fallkonstellation dahingehend, dass noch eine Organgesellschaft beteiligt ist, ist im Einzelfall zu prüfen, ob die finanzielle Eingliederung ausnahmslos bis zum Organträger reicht, folglich eine Organkette vorliegt.

Diese Form der Lückenschließung steht nicht im Widerspruch zu der gewollten Beschränkung des Gesetzgebers auf bestimmte Tatbestände. Es handelt sich hierbei um eine Ergänzung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und dessen Anwendungsbereich, welche nicht im Gegensatz zu dem Grundgedanken und den Regulierungszielen wie der Verwaltungsvereinfachung, der Missbrauchsvermeidung sowie der Rechtssicherheit dieser Norm stehen.

Auch unionsrechtlich ergibt sich keine weitergehende Auslegung dieser Rechtsnorm unter den derzeit aktuellen gesetzlichen Rahmenbedingungen. Der Artikel 11 Abs. 1 MwStSystRL gewährt den Mitgliedsstaaten das Recht, im Inland „ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen [zu] behandeln“. Bei Ausübung dieses Rechtes auf nationaler Ebene ist stets Rechtsformneutralität sowie weitere Grundprinzipien, wie Verwaltungsvereinfachung, Missbrauchsvermeidung sowie Rechtssicherheit, auf der die umsatzsteuerliche Organschaft beruht, zu beachten.<sup>80</sup> Aktuell sind daher keine weiteren Auslegungsvarianten denkbar.

Außerdem ist zu beachten, dass – wie bereits unter Punkt 3.1.2 dargestellt – der EuGH in seinem Urteil vom 16.07.2015 darauf hinweist, dass dem Steuerpflichtigen auf nationaler Ebene kein Berufungsrecht auf Artikel 11 MwStSystRL zusteht, da dieser lediglich bedingten Charakter hat und es auf nationaler Ebene einer Präzisierung bedarf.<sup>81</sup>

---

<sup>80</sup> Vgl. EuGH vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496.

<sup>81</sup> Vgl. EuGH vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass unter Berücksichtigung der Urteilsbegründung des V. Senats des BFH der Wortlaut der „juristischen Person“ nicht rechtformbezogen ist, sondern dient der rechtsicheren Feststellung einer Organschaft.<sup>82</sup>

Mit dem Merkmal der juristischen Person zielt der Gesetzgeber in erster Linie darauf ab, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft einfach und rechtssicher feststellbar ist und dies dem Zweck der Verwaltungsvereinfachung, der Missbrauchsvermeidung sowie der Rechtssicherheit dient. Der Gesetzgeber möchte dementsprechend mit dem § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG keine rechtsformabhängige Umsatzbesteuerung durchführen.

Durch die teleologische Extension des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kommt der V. Senat des BFH somit auch der Vorgabe des EuGH nach, welcher grundsätzlich eine rechtsformneutrale Besteuerung gefordert hatte. Was letztlich zu dem Ergebnis führt, dass die deutsche umsatzsteuerliche Organschaft mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

### **3.1.5 Beurteilung der Entscheidung des FG München**

Auf Grundlage der dargestellten Rechtsentscheidungen seitens des EuGH sowie insbesondere des V. Senats des BFH, welcher über den dargestellten Streitfall entschied, und unter Beachtung der dargestellten Regelungszielen der umsatzsteuerlichen Organschaft, kann zunächst festgestellt werden, dass das Finanzgericht im vorliegenden Streitfall zu Unrecht die Eingliederung der Kommanditgesellschaften auf Grundlage der allgemeinen Gleichstellung von Personengesellschaften und juristischen Personen bejaht hat.

Die Tatsache, dass im Streitfall beide Kommanditgesellschaften grundsätzlich Organgesellschaften sein können, ist nur dann möglich, wenn nur die B-GmbH als Gesellschafterin an den beiden Kommanditgesellschaften beteiligt ist und bezüglich der B-GmbH eine finanzielle Eingliederung bei der Organträgerin vorliegt. Im Rahmen dieser Arbeit und der vorliegenden Informationen ist dies jedoch nicht abschließend zu bestimmen, es wird daher Aufgabe des Finanzgerichtes sein, den genauen Gesellschafterkreis um die Kommanditgesellschaften zu prüfen und festzustellen, ob diese Gesellschafter tatsächlich auch finanziell bei der Organträgerin eingegliedert sind.

---

<sup>82</sup> Vgl. Grünwald (2016): Organschaft mit Tochterpersonengesellschaft, in: Deutsches Steuerrecht 5/2016, S. 228.

### 3.1.6 Rechtsprechung des XI. Senat des BFH

Auch der XI. Senat des BFH befasste sich mit Vorgaben des EuGH bezüglich der umsatzsteuerlichen Organschaft. Entgegen der Auffassung des V. Senats des BFH, sieht dieser einen Ausschluss einer Personengesellschaft nicht als geeignete und erforderliche Maßnahme zur Verhinderung von missbräuchlichen Praktiken an. Seine Entscheidung stützt er auch unter anderem auf die Tatsache, dass in der Gesetzesbegründung zu § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG keinerlei Hinweise darauf zu entnehmen sind. Vielmehr verfolgte der Gesetzgeber mit dieser Regelung den Zweck der Verwaltungsvereinfachung. Dementsprechend bleibt auch die Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG hinter dem Unionsrecht zurück.<sup>83</sup>

Bezüglich einer richtlinienkonformen Auslegung kam der Senat zu dem Entschluss, dass auf Grund der Rechtsformneutralität unter bestimmten Voraussetzungen grundsätzlich kapitalistische Personengesellschaften (insbesondere die GmbH & Co. KG) eingliederungsfähige Organgesellschaften sein können. Eine finanzielle Eingliederung der übrigen Gesellschafter ist nach Auffassung des XI. Senats des BFH nicht erforderlich.

### 3.1.7 Gegenüberstellung der Senatsentscheidungen

Die unionsrechtlichen Vorgaben des EuGH wurden seitens der Senate unterschiedlich umgesetzt. Der V. Senat des BFH begründet seine teleologische Extension mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit. Hingegen entschied der XI. Senat des BFH seine Sichtweise mit dem Grundsatz der Rechtsformneutralität.

Nach Ansicht des V. Senats des BFH ist, entgegen der Auffassung des XI. Senats, die Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften weder nach dem Neutralitätsgrundsatz noch nach dem allgemeinen Gleichbehandlungsgebot zwingend erforderlich, da sachliche Gründe diese Unterscheidung rechtfertigen.<sup>84</sup>

Im Ergebnis sind jedoch beide Senate zu dem Ergebnis gekommen, dass Personengesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen als Organgesellschaften in einer umsatzsteuerlichen Organschaft in Betracht kommen.

---

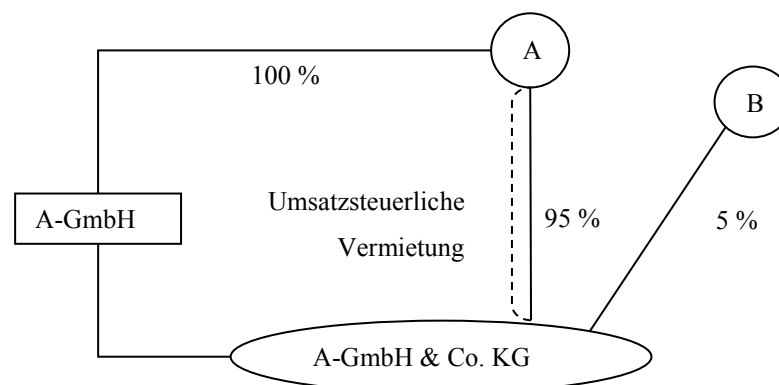
<sup>83</sup> Vgl. BFH vom 19.01.2016 – XI R 38/12, BFHE 252, S. 516.

<sup>84</sup> Vgl. BFH vom 02.12.2015 – V R 25/13, BFHE 251, S. 534; BFH vom 03.12.2015 – V R 36/13, BFHE 251, S. 556.

Aufgrund der unterschiedlichen Begründungen der BFH Senate ergeben sich Fallkonstellationen, die bezogen auf die umsatzsteuerliche Organschaft zu verschiedenen Ergebnissen führen können. Dies soll am folgenden Beispiel verdeutlicht werden.

A ist ein umsatzsteuerlicher Unternehmer. Bis zum 31.12.2015 betreibt er sein Unternehmen in Form eines Einzelunternehmens. Aufgrund von Haftungsbegrenzung und Nachfolgeplanung bringt A am 01.01.2016 sein Unternehmen in die neugegründete A-GmbH und Co. KG ein. A hält 100 % an der Komplementär-GmbH, welche kapitalmäßig nicht an der KG beteiligt ist, und ist alleiniger Kommanditist der KG. A ist zudem Geschäftsführer der A-GmbH. Eine Maschinenhalle bringt er jedoch nicht in die neue Gesellschaft ein. Diese vermietet er aber dauerhaft an die KG und optiere auf den Verzicht der Steuerbefreiung i.S.d. § 9 UStG. Da A in den nächsten Jahren in den Ruhestand gehen möchte, erhält sein Sohn B am 01.04.2016 eine 5 % Beteiligung an der KG.<sup>85</sup>

Die Unternehmensstruktur stellt sich wie folgt dar:



**Abbildung 15: Darstellung der Unternehmensstruktur des Beispiels der Seite 40<sup>86</sup>**

Folgt man der Auffassung des V. Senats des BFH gestaltet sich der Lösungsansatz wie folgt:

A ist ein Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG. Dementsprechend kann A Organträger des Organkreises sein.<sup>87</sup> Im nächsten Schritt ist zu prüfen, ob die Eingliederungsmerkmale für eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegen.

Da Leistungsbeziehungen zwischen A und der KG vorliegen, sind die Voraussetzungen für eine wirtschaftliche Eingliederung erfüllt. Da A Geschäftsführer der GmbH

<sup>85</sup> Nach Steuer und Studium 05/2016, S. 306.

<sup>86</sup> Eigene Darstellung: Darstellung der Unternehmensstruktur für Beispiel der Gegenüberstellung der Senatsbegründungen.

<sup>87</sup> Vgl. Kapitel 3.3 Keine umsatzsteuerliche Organschaft mit Nichtunternehmer, S. 45.

ist und entsprechend Einfluss auf die Geschäfte der KG ausüben kann, liegen die Voraussetzungen für eine organisatorische Eingliederung vor. Des Weiteren kann zunächst eine finanzielle Eingliederung bejaht werden, da keine weiteren Gesellschafter an der KG beteiligt sind und A 100 % der Anteile der GmbH besitzt.

Durch die Aufnahme des B als weiteren Gesellschafter der KG muss nach Ansicht des V. Senats des BFH die finanzielle Eingliederung verneint werden, da nun der Organträger nicht mehr auf allen Ebenen seinen Willen durchsetzen kann. Grund dafür ist, wie bereits dargestellt, dass im Zweifel nach § 709 Abs. 2 BGB bzw. § 119 Abs. 2 HGB die Mehrheit im Zweifel nach der Zahl der Gesellschafter zu berechnen ist. Eine mögliche teleologische Extension für den vorliegenden Fall ist folglich nicht möglich.

Im vorliegenden Fall endet damit die bestehende Organschaft mit der Aufnahme des Gesellschafters B in KG.

Lösungsansatz nach Auffassung des XI. Senats des BFH:

Bezüglich der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung ergeben sich keine unterschiedlichen Sichtweisen auf den Sachverhalt. Auch eine finanzielle Eingliederung kann bejaht werden, da es sich bei der GmbH & Co. KG um eine kapitalistisch strukturierte Gesellschaft handelt, die in das Unternehmen des A eingegliedert ist.

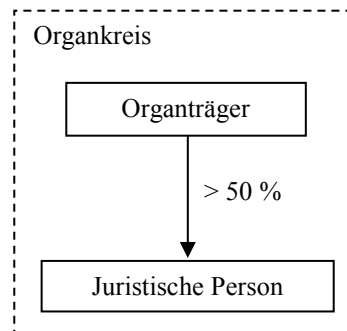
Die Aufnahme des B ändert nichts an der kapitalistischen Struktur der GmbH & Co. KG und eine finanzielle Eingliederung besteht weiterhin. Damit liegt nach Ansicht des XI. Senats auch weiterhin eine umsatzsteuerliche Organschaft vor.

Wie im Beispiel dargestellt führen die unterschiedlichen Urteilsbegründungen der BFH Senate im Einzelfall zu unterschiedlichen Rechtsfolgen. Folgt man der Sichtweise des V. Senats führt im Beispiel die Aufnahme des neuen Gesellschafters zur Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft, wohingegen nach Ansicht des XI. Senats die Organschaft weiterhin besteht. Eine rechtsichere Gestaltung und Beratung ist folglich nur schwer möglich. Diese unterschiedlichen Auffassungen bieten aber auch im Einzelfall die Möglichkeit für oder gegen eine umsatzsteuerliche Organschaft zu argumentieren, um so die steueroptimale Variante für den Steuerpflichtigen durchzusetzen.

### 3.1.8 Modelle

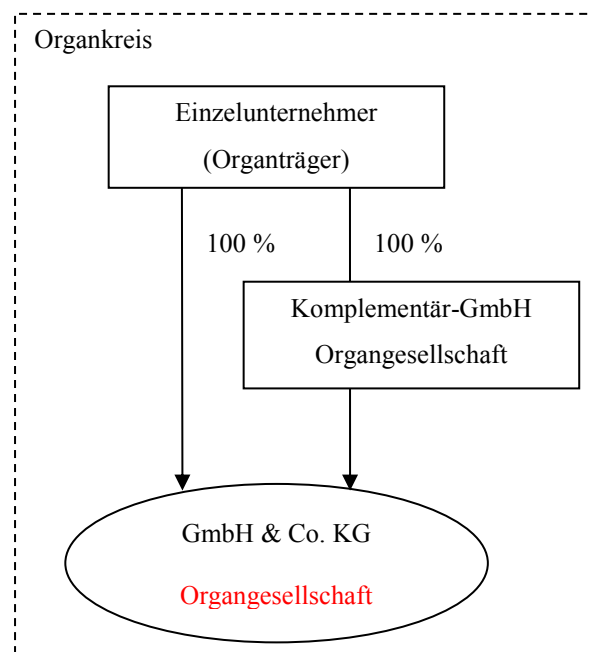
Durch eine teleologische Extension des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG können in Sonderfällen, in denen die Eingliederungsvoraussetzungen, insbesondere die finanzielle Eingliederung, zweifelsfrei vorliegen auch Personengesellschaften Organgesellschaften in einem Organkreis sein.

Nach dem bisherigen Verständnis der umsatzsteuerlichen Organschaft, war nur folgender Grundfall möglich:



**Abbildung 16: Darstellung des bisherigen Verständnisses einer umsatzsteuerlichen Organschaft<sup>88</sup>**

Nach aktueller Rechtsentwicklung sind aber Personengesellschaften als Organgesellschaften möglich, wenn sich die Unternehmensstruktur beispielsweise wie folgt darstellt:



**Abbildung 17: Darstellung einer umsatzsteuerlichen Organschaft mit einer Personengesellschaft als Organgesellschaft<sup>89</sup>**

<sup>88</sup> Eigene Darstellung: Darstellung bisheriges Verständnis der umsatzsteuerlichen Organschaft.

Erweitert man die dargestellte Unternehmensstruktur dahingehend, dass noch eine weitere Organgesellschaft beteiligt ist, ist zu prüfen, ob die finanzielle Eingliederung ausnahmslos bis zum Organträger reicht.

Steuerliche Optimierungschancen bestehen bei Unternehmern mit Vorsteuer-Abzugsbeschränkung. Dies betrifft insbesondere folgende Unternehmensbranchen:

- Banken,
- Krankenhäuser und Pflegeheime,
- Grundstücksunternehmen.

### **3.1.9 OFD Frankfurt Rundverfügung**

Unter Berücksichtigung der zwei dargestellten Urteile der Senate des BFH veröffentlichte die Oberfinanzdirektion Frankfurt am 11.07.2016 eine Rundverfügung, in der auf wesentliche Punkte der BFH-Urteile eingegangen wird.

Eine Anwendung der BFH-Urteile über die entschiedenen Einzelfälle hinaus ist nach dem Ergebnis der Erörterungen der obersten Finanzbehörden und der Länder vorläufig grundsätzlich nicht möglich, da die Auswirkungen zunächst in einer Arbeitsgruppe zur Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft geprüft werden sollen.<sup>90</sup>

Abweichend von der vorläufigen Nichtanwendung ist eine Berufung auf die Rechtsprechung dann möglich, wenn die Eingliederung nach Rechtsprechung beider Senate möglich ist. Dies bedeutet: es muss eine finanzielle Eingliederung einer kapitalistischen Personengesellschaften (GmbH & Co. KG) und allen übrigen Gesellschaftern vorliegen. Diese Berufung kann nur einheitlich für den Organträger und die Organgesellschaft (der GmbH & Co. KG) erfolgen. Es ist dabei maßgeblich für das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, dass alle drei Eingliederungsmerkmale (finanzielle, wirtschaftliche sowie organisatorische Eingliederung) auch zum Zeitpunkt der Berufung auf die Rechtsprechung vorliegen. Die betroffene Steuerfestsetzung ist dann noch änderbar. Ein Vertrauensschutz wird nach § 176 AO dem Steuerpflichtigen nicht gewährt.<sup>91</sup>

---

<sup>89</sup> Eigene Darstellung: Darstellung einer umsatzsteuerlichen Organschaft mit einer Personengesellschaft als Organgesellschaft.

<sup>90</sup> Vgl. OFD Frankfurt/M. vom 11.07.2016 – S 7105 A – 22 – St 110.

<sup>91</sup> Vgl. ebenda.



### 3.2 Finanzielle Eingliederung nur in Form eines Über- und Unterordnungsverhältnisses?

Mit seinem Urteil vom 16.07.2015 entschied der EuGH, dass nur Organgesellschaften in den Organkreis einbezogen werden, die sich in einem Unterordnungsverhältnis zum Organträger befinden, nicht mit dem Unionsrecht vereinbar sind.<sup>92</sup> Grundsätzlich dürfen auf nationaler Ebene die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft nicht enger definiert werden bzw. es darf keine weiteren Voraussetzungen geben, als die unionsrechtlichen Vorgaben es vorsehen. Durch ein Über- und Unterordnungsverhältnis lässt sich zwar auf eine enge Verbindung zwischen Organträger und Organgesellschaft schließen, aber eine Abweichung von den unionsrechtlichen Grundsätzen ist nur dann möglich, wenn dadurch missbräuchliche Praktiken verhindert werden können. Ob dies bei der deutschen umsatzsteuerlichen Organschaft der Fall ist, haben die nationalen Gerichte (der BFH) zu entscheiden.

Ein Über- und Unterordnungsverhältnis ist auf nationaler Ebene die Voraussetzung für eine finanzielle Eingliederung. Dies drückt sich durch eine Mehrheitsbeteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft aus.<sup>93</sup> Diese Beteiligung kann entweder mittelbar oder unmittelbar gehalten werden.<sup>94</sup>

Mit seinem Urteil vom 02.12.2015 modifizierte der V. Senat die bisherige Rechtsprechung dahingehend, dass statt von einem Über- und Unterordnungsverhältnis nunmehr von einer Eingliederung mit Durchgriffsrechten ausgegangen werden soll.

Der BFH weist in seiner Begründung auf den Grundsatz der Rechtssicherheit hin. Da die Regelungen der umsatzsteuerlichen Organschaft zu einer Verlagerung der Steuerschuld führen und damit auch finanzielle Auswirkungen haben, ist es zwingend erforderlich, dass die Voraussetzungen der Organschaft rechtssicher bestimmbar sind. Die geforderten Durchgriffsrechte auf nationaler Ebene sind dementsprechend mit dem Unionsrecht vereinbar, da mangels eines Antrags- oder Feststellungsverfahrens das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft nur so zweifelsfrei bestimmbar ist.

Die geänderte Sichtweise des BFH führt bei Schwesterngesellschaften weiterhin zu dem Ergebnis, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft ausscheidet. Grund dafür ist,

---

<sup>92</sup> Vgl. EuGH vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496, Rn. 44 ff.

<sup>93</sup> Vgl. BFH vom 01.12.2010 – XI R 43/08, BStBl II 2011, S. 600, Rz 28.

<sup>94</sup> Vgl. Kapitel 2.6.1 Finanzielle Eingliederung, S. 15.

dass den Schwestergesellschaften keine Durchgriffsrechte zustehen und diese folglich nicht die erforderliche steuerliche Verantwortung übernehmen können. Notwendige Informations- und Ausgleichansprüche gegenüber Organgesellschaften können nicht durchgesetzt werden.<sup>95</sup>

Auswirkungen hat hingegen das Urteil auf eine Einheits-KG. Hierbei handelt es sich um eine GmbH und Co. KG, bei der die Kommanditgesellschaft Alleingesellschafterin ihrer Komplementär-GmbH ist. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist eine umsatzsteuerliche Organschaft möglich (Abschn. 2.8 Abs. 2 Satz 5 UStAE). Die bisherige BFH Rechtsprechung verneinte dies mit der Begründung, dass die GmbH als Geschäftsführer der KG nicht gleichzeitig ihr auch untergeordnet sein kann und es folglich an der finanziellen Eingliederung scheiterte. Durch die Änderung der Rechtsprechung ergibt sich nun auch nach Auffassung des BFH eine finanzielle Eingliederung der Komplementär-GmbH in die KG. Maßgeblich ist nun nicht mehr ein Über- und Unterordnungsverhältnis sondern eine einheitliche Willensbildung, welche garantiert, dass der Organträger seinen steuerlichen Pflichten nachkommen kann.

Die Änderung der Rechtsprechung führt entsprechend zu einer Erweiterung von möglichen Konstellationen bezüglich der umsatzsteuerlichen Organschaft.

### **3.3 Keine umsatzsteuerliche Organschaft mit Nichtunternehmer**

In einem weiteren Urteil vom 02.12.2016 bestätigte der BFH die bisherige Auffassung, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft mit einem Nichtunternehmer nicht möglich ist.

Der § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG besagt, dass Gesellschaften in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein müssen. Daraus abgeleitet muss der Organträger ein umsatzsteuerlicher Unternehmer sein. Bereits im Jahr 2002 und 2009 befasste sich der BFH mit der Frage, ob eine juristische Person des öffentlichen Rechts Organträger sein kann. Unter der Voraussetzung, dass diese tatsächlich unternehmerisch tätig ist.<sup>96</sup> Folglich ist nach Auffassung des BFH die Unternehmereigenschaft eine Tatbestandsvoraussetzung der Organschaft und keine Rechtsfolge.<sup>97</sup>

---

<sup>95</sup> Vgl. Kapitel 2.6.1 Finanzielle Eingliederung, S. 15.

<sup>96</sup> Vgl. BFH vom 09.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, S. 110.

<sup>97</sup> Entgegen der Meinung der Klägerin die gegen das Urteil des FG des Saarlandes vom 18.11.2014 – 1 K 1480/12 in Revision ging und sich darauf berief.

Entsprechend dieser Ansicht des BFH ist der Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG gleichzusetzen mit dem Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG sowie dem Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit gemäß Artikel 9 Abs. 1 MwStSystRL. Dafür spricht auch die Tatsache, dass auf nationaler sowie auf unionsrechtlicher Ebene die umsatzsteuerliche Organschaft bei den Regelungen bezüglich der Unternehmereigenschaft angesiedelt ist.

Der BFH weist zwar ausdrücklich darauf hin, dass z.B. bei Regelungen im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug auch abweichende Definitionen des Unternehmerbegriffs möglich sind (§ 15 Abs. 1 S. 2 UStG), aber im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Organschaft die Definition nach § 2 Abs. 1 UStG maßgebend ist.<sup>98</sup>

Diese Annahme steht nach Ansicht des BFH auch nicht im Widerspruch mit den unionsrechtlichen Vorgaben, denn den Mitgliedsstaaten steht nach Artikel 11 Abs. 2 MwStSystRL auf nationaler Ebene eine Beschränkungsbefugnis zu, um missbräuchliche Praktiken zu verhindern. Eine Missbrauchsmöglichkeit sieht der BFH darin, dass durch einen Zusammenschluss nicht abzugsfähige Umsatzsteuer, also Umsatzsteuer entsteht, die nach § 15 Abs. 2 UStG nicht als Vorsteuer abziehbar wäre, vermieden wird, da durch eine umsatzsteuerliche Organschaft die Umsätze innerhalb des Organkreises als nicht steuerbare Innenleistungen behandelt werden. Eine solche steuerrechtliche Gestaltung steht i.S.d. Art. 168 MwStSystRL im Widerspruch mit dem Zweck des § 15 Abs. 2 UStG.

Dementsprechend ist es legitim, die Einbeziehung von Nicht-Unternehmern zu versagen, damit die Rechtsfolgen einer umsatzsteuerlichen Organschaft nicht als steuerrechtliches Gestaltungsinstrument nutzbar sind und der Steuerpflichtige nicht „[...] in den Genuss von Sonderregelungen[...]“<sup>99</sup> kommt.

Unternehmer, die nicht zu einem vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, sind hingegen weiterhin nicht ausgeschlossen. Dies widerspricht auch nicht dem Grundgedanken der Organschaft oder lässt sich aus dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ableiten. Ebenfalls steht dies nicht im Widerspruch mit den unionsrechtlichen Vorgaben, welche den Mitgliedsstaaten sogar die Einbeziehung von Nicht-Unternehmern

---

<sup>98</sup> Vgl. BFH vom 02.12.2015 – V R 67/14, BFHE 251, S. 547, Rz. 21.

<sup>99</sup> EuGH vom 09.04.2013 – Rs. C-85/11, Kommission/Irland, EU:C:2013:217.

ermöglicht. Eine Berufung auf das Unionsrecht ist bei der Auslegung der nationalen Rechtsnorm demnach nicht möglich.

## 4 Schlusswort

Diese Arbeit hatte sich das Ziel gesetzt, die aktuelle Rechtsprechung des BFH zu analysieren und der Frage nachzugehen, ob die Entscheidungen zu einer Neuordnung der umsatzsteuerlichen Organschaft führen.

Um ein Verständnis für die Thematik aufzubauen, wurden im ersten Teil das Wesen sowie die gesetzlichen Rahmenbedingungen der umsatzsteuerlichen Organschaft dargestellt. Es wurde heraus gearbeitet, dass bei einer rechtskonformen Auslegung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG stets auch die Regelungsziele (Verwaltungsvereinfachung, Missbrauchsvermeidung sowie Rechtssicherheit) zu beachten sind. Ebenfalls wurde aufgezeigt, welche positiven Auswirkungen, aber auch welche Gefahren, die umsatzsteuerliche Organschaft mit sich bringen kann.

Durch die Darstellung der Urteile des V. und des XI. Senats des BFH sowie die daraus resultierenden Folgen im zweiten Teil der Arbeit ist festzuhalten, dass die Konzernbesteuerung im Bereich der Umsatzsteuer, unter Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben, zum Teil neu geordnet wurde.

Unverändert bleibt die Rechtsprechung dahingehend, dass bei einer finanziellen Eingliederung zwischen Organträger und Organgesellschaft ein Über- und Unterordnungsverhältnis vorliegen muss (hier spricht der BFH nun von einer Eingliederung mit Durchgriffsrechten) und dem Ausschluss von Nichtunternehmern aus dem Organkreis.

Die Neuordnung der umsatzsteuerlichen Organschaft spiegelt sich in der Änderung der Rechtsprechung des BFH wieder, wonach nun die Möglichkeit besteht Personengesellschaften in den umsatzsteuerlichen Organkreis mit einzubeziehen.

Die beiden Umsatzsteuersenate des Bundesfinanzhofs kamen, wenn auch in voneinander abweichenden Begründungen, zu dem Ergebnis, dass unter bestimmten Voraussetzungen eine Personengesellschaft als Organgesellschaft vereinbar mit dem deutschen Recht ist.

Das Ergebnis der teleologischen Extension des V. Senats war, dass die umsatzsteuerliche Organschaft dahingehend erweitert werden muss, dass Personengesellschaften,

bei denen Gesellschafter nur der Organträger und finanziell in sein Unternehmen eingegliederte Personen sind, Organgesellschaften sein können.

Derzeit sieht der Gesetzgeber jedoch keine Notwendigkeit für eine Gesetzesänderung. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf eine Einführung eines Antrags- oder Feststellungsverfahrens. Durch eine Einführung eines solchen Verfahrens wären das neue Eingliederungsmerkmal der „Eingliederung mit Durchgriffsmöglichkeit“ (finanzielle Eingliederung) sowie die übrigen Eingliederungsmerkmale in der jetzigen Ausgestaltung nach der Rechtsprechung des BFH bereits überholt. Die umsatzsteuerliche Organschaft müsste folglich gesetzgeberisch komplett neu konzipiert werden.

Es muss jedoch angeregt werden, dass aus Sicht des Rechtsanwenders ein gesonder-tes Antrags- oder Feststellungsverfahren durchaus zu begrüßen ist, da der Gesetzgeber so mehr von der erstrebten Rechtssicherheit schafft. Ein solches Verfahren würde auch den unionsrechtlichen Vorgaben standhalten, da es bereits Mitgliedsstaaten gibt, die ein solches Besteuerungsverfahren anwenden und der EuGH diesem Vorgehen nicht widersprach. Dieser Punkt könnte in späteren Untersuchungen weiter erörtert werden.

Es zeigt sich, dass einige grundlegende Fragen beantwortet werden konnten. Weitere Untersuchungsansätze wurden aufgezeigt.

# Literaturverzeichnis

## 1 Literaturverzeichnis

### a) Monographien und Beiträge in Sammelwerken

Hahn, V./Kortschak, H-P. (2014): Lehrbuch Umsatzsteuer, 16. Auflage, Herne.

Kurz, D./Meissner, G.(2014): Umsatzsteuer, 17. Auflage, Stuttgart.

Müller, T./Stöcker, E-E./Lieber, B.(2010): Die Organschaft, 8. Auflage, Herne.

### b) Beiträge in Zeitschriften

Dr. Becker, S. (2016): Neuordnung der umsatzsteuerlichen Organschaft, in: NWB Steuer und Studium 5/2016, S. 303 – 309

Dr. Grünwald, U. (2016): Organschaft mit Tochterpersonengesellschaft, in: Deutsches Steuerrecht 5/2016, 54. Jahrgang, S. 219 – 232

Heuermann, B. (2016): Neujustierung der Konzernbesteuerung im USt-Recht?, in: Der Betrieb 11/2016, 69. Jahrgang, S. 608 – 615

## 2 Verzeichnisse der Rechtsquellen

### a) Gesetze

Abgabenordnung (AO) v. 01. Oktober 2002 (BGBl. I 2002 S. 3869) zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 26. Juli 2016 (BGBl. I S. 1824)

Aktiengesetz (AktG) v. 06. September 1965 (BGBl. I S. 1089) zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142)

Einkommensteuergesetz (EStG) v. 08. Oktober 2009 (BGBl. I 2009 S. 3366, 3862) zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 21. Dezember 2005 (BGBl. I S.2553)

Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) v. 20. 4. 1892 (RGBl S. 477), i. d. F. der Bek. v. 20. Mai 1898 (RGBl S. 369, ber. S. 846) zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl I S. 1142)

Körperschaftsteuer (KStG) v. 15. Oktober 2002 (BGBl. I 2002 S. 4144) zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl. I 2015 S. 1834)

Umsatzsteuergesetz (UStG) v. 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 388) zuletzt geändert durch Artikel 11 und 12 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl. I 2015 S. 1834)

**b) Rechtsprechung (EuGH, BFH)**

BFH vom 24.10.1963 – V R 300/60, BStBl III 1964, S. 222

BFH vom 07.12.1978 – V R 22/74, BStBl. II 1979, S. 356

BFH vom 08.02.1979 – V R 101/78, BStBl II 1979, S. 362

BFH vom 24.07.1996 – I R 115/95, BStBl. II 1997, S. 138

BFH vom 18.12.1996 – XI R 25/94, BStBl II 1997, S. 441

BFH vom 09.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, S. 110

BFH vom 03.04.2003 – V R 63/01, BStBl II 2004, S. 434

BFH vom 19.05.2005 – V R 31/03, BStBl. II 2005, S. 671

BFH vom 05.12.2007 – V R 26/06, BStBl II 2008, S. 451

BFH vom 03.04.2008 – V R 76/05, BStBl II 2008, S. 905

BFH vom 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, S. 256

BFH vom 11.02.2010 – V R 38/08, BStBl. II 2010, S. 87

BFH vom 22.04.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, S. 597

BFH vom 22.07.2010 – V R 4/09, BStBl. II 2013, S. 590

BFH vom 28.10.2010 – V R 7/10, BStBl. II 2011, S. 391

BFH vom 01.12.2010 – XI R 43/08, BStBl II 2011, S. 600

BFH vom 21.02.2013 – V R 27/11, BStBl. II 2013, S. 529

BFH vom 24.10.2013 – V R 31/12, BStBl. II 2015 S. 674

BFH vom 11.12.2013 – XI R 17/11, BStBl. II 2014, S. 417

BFH vom 07.05.2014 – V R 1/10, BFHE 245, S. 416

BFH vom 02.12.2015 – V R 15/14, BFHE 252, S. 158

BFH vom 02.12.2015 – V R 25/13, BFHE 251, S. 534

BFH vom 02.12.2015 – V R 67/14, BFHE 251, S. 547

BFH vom 03.12.2015 – V R 36/13, BFHE 251, S. 556

BFH vom 19.01.2016 – XI R 38/12, BFHE 252, S. 516

EuGH vom 21.02.2008 – C-271/06, Netto Supermarkt, EU C:2008:105

EuGH vom 09.04.2013 – C-85/11, Kommission/Irland, EU:C:2013:217

EuGH vom 25.04.2013 – C-480/10, Kommission/Schweden, EU:C:2013:263

EuGH vom 09.07.2015 – C-144/14, Tomoiaga, EU:C:2015:452

EuGH vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marene Schiffahrt, EU:C:2015:496

### **c) Rechtsprechung (BGH, FG)**

BGH vom 29.01.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, S. 341

BGH vom 05.03.2008 – IV ZR 89/07, BGHZ 175, S. 374

FG München vom 13.03.2013 – 3 K 235/10, EFG 2013, S. 1434

FG des Saarlandes vom 18.11.2014 – 1 K 1480/12,

[http://www.rechtsprechung.saarland.de/cgi-](http://www.rechtsprechung.saarland.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=sl&nr=4913)

[bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=sl&nr=4913](http://www.rechtsprechung.saarland.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=sl&nr=4913), Abrufdatum: 12.12.2016

### **d) Verzeichnisse der Richtlinien und Erlasse**

Amtsblatt der Europäischen Union vom 11.12.2006

Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) v. 28. November 2006 (ABl. L 347 2006, S. 1) zuletzt geändert durch die Richtlinie 2010/88/EU des Rates v. 7. Dezember 2010 (ABl. EU Nr. L 326 v. 2010, 1)

Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. EU Nr. L 145 vom 13/06/1977 S. 0001 - 0040)

Umsatzsteuer-Anwendungserlass 2010 (UStAE) v. 01. Oktober 2010 (BStBl I S. 846) zuletzt geändert durch BMF-Schreiben v. 4. Oktober 2016 (BStBl I S. 1074)

OFD Frankfurt/M. vom 24.05.2016 (2016): Umsatzsteuerliche Organschaft – Anwendung der aktuellen BFH-Rechtsprechung, in: Deutsches Steuerrecht 28/2016, 54. Jahrgang, S. 1611 – 1612



### **3 Internetquellen**

Prof. Dr. Dr. von der Pfordten, D. (2016): Vorlesung Theorie und Methoden des Rechts (Georg-August-Universität Göttingen), URL: [www.rechtsphilosophie.uni-goettingen.de/Vorlesung13SS2010.pdf](http://www.rechtsphilosophie.uni-goettingen.de/Vorlesung13SS2010.pdf) – Download vom 06.12.2016

JuraForum.de (2015): Rechtsfortbildung, URL: [www.juraforum.de/lexikon/rechtsfortbildung](http://www.juraforum.de/lexikon/rechtsfortbildung) – Abruf vom 06.12.2016

## Versicherung

„Ich versichere, dass ich die vorstehende Arbeit selbständig angefertigt und mich fremder Hilfe nicht bedient habe. Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäß veröffentlichtem oder nicht veröffentlichtem Schrifttum entnommen sind, habe ich als solche kenntlich gemacht.“

Merseburg, den

---