

Umsatzsteuergesetz: UStG

Kommentar

von

Rainer Weymüller, Josef Böllmann, Silvia Brandl, Dr. Andreas Buschmann, Dr. Cornelia Ehrhart, Kathrin Feil, Rainer Gres, Rudolf Hahn, Aleksandra Kostecka, Evi Lang, Nicole Looks, Berthold Meyer, Sandra Müller, Peter Müller, Hans-Michael Peltner, Dr. Katja Roth, Dr. Theresia Schilcher, Thaddäus Schmölz, PD Dr. Bettina Spilker, Dr. Kai Tiede, Cyrilla Wolf

1. Auflage



Verlag C.H. Beck München 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 406 66528 8

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

7. Mögliche Organträger, § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG

- Organträger** ist das Unternehmen, welches die Organgesellschaft(en) beherrscht. 240
Dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG („in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert“) zufolge ist allein erforderlich, dass es sich um einen **Unternehmer** handelt. 241
- So auch Abschn. 2.8. Abs. 2 Satz 2 UStAE und BFH vom 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863. 241.1
- Zu beachten sind in diesem Zusammenhang die Urteile des EuGH vom 9.4.2013 – C-85/11, DStR 2013, 806 (Kommission/Irland) und des EuGH vom 25.4.2013 – C-86/11, BeckRS 2013, 80880 (Kommission/Großbritannien) mit dem die Klagen der Europäischen Kommission auf Feststellung, dass Irland bzw. Großbritannien dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 9 und 11 MwStSystRL verstoßen haben, dass sie Nichtsteuerpflichtigen gestatten, Mitglieder eines Organkreises zu sein, abgewiesen wurden. Der **EuGH** brachte damit zum Ausdruck, dass eine nationale Regelung, wonach **auch Nichtunternehmer Organträger sein können**, unionskonform ist. Hiernach könnten beispielsweise auch juristische Personen des öffentlichen Rechts hinsichtlich ihres hoheitlichen Bereiches oder eine Finanzholding Organträger sein. **Nachfolgende Aussagen betreffen daher nur das deutsche Recht.** 241.2
- Inwieweit sich eine Person, die nach deutschem Recht nicht als Organträger in Betracht kommt, insoweit **auf die weitreichendere Regelung des Art. 11 MwStSystRL berufen** kann, ist **fraglich**. Mit o. g. Entscheidungen hat der EuGH nur festgestellt, dass Nichtunternehmer Teil des Organkreises sein können. Hieraus kann, wie das BMF zu Recht konstatiert, nicht zwingend der Umkehrschluss gezogen werden, dass Nichtunternehmer stets als Teil des Organkreises angesehen werden müssen (BMF vom 5.5.2014, DStR 2014, 955). Ob die Beschränkung der Organträgerqualität auf Unternehmer unionsrechtswidrig ist, hängt nach der neuen Rechtsprechung des EuGH davon ab, ob diese Einschränkung mit Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL gerechtfertigt werden kann. Hiervon geht das BMF in seinem neuen Schreiben vom 5.5.2014 (DStR 2014, 955) aus. Es weist jedoch selbst darauf hin, dass im Übrigen der Ausgang der vom BFH in den Verfahren BFH vom 11.12.2013 – XI R 17/11, BStBl. II 2014, 417 und BFH vom 11.12.2013 – XI R 37/12, BStBl. II 2014, 428 dem EuGH vorgelegten Vorabentscheidungsersuchen abzuwarten sei. 241.3
- In der Literatur ist man geteilter Ansicht. Nach Grünwald, MwStR 2014, 226 m. w. N. ist die in Deutschland vorherrschende Rechtsauffassung, nach der die Mitgliedschaft in einer Organschaft die Unternehmereigenschaft sämtlicher Beteiligter voraussetzt, nicht mehr haltbar. A. A. Sterzinger UR 2014, 133. 241.4
- Organträger können daher *nach deutschem Recht* grundsätzlich sein: 242
- natürliche Personen,
 - Personenvereinigungen (z. B. GbR, OHG, KG, Erbengemeinschaften),
 - juristische Personen des privaten Rechts (z. B. AG, GmbH),
 - juristische Personen des öffentlichen Rechts (z. B. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer Gemeinde),
 - (nicht)rechtsfähige Vereine,
 - bergrechtliche Gewerkschaften sowie
 - Genossenschaften.
- Voraussetzung** ist aber, dass sie jeweils die Voraussetzungen **erfüllen, welche** das UStG an den **Unternehmerbegriff** im Sinne des § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 3 UStG **stellt.** 243
- Daher kann eine **juristische Person des öffentlichen Rechts** nur insoweit Unternehmer und damit Organträger sein, als sie (selbst) wirtschaftlich tätig wird (BFH vom 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863, Abschn. 2.8 Abs. 2 Satz 6 UStAE; a. A. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 831 ff.). Dies wird sie lediglich im Rahmen ihres Betriebes gewerblicher Art oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes. Wenn und soweit sie öffentliche Gewalt ausübt, ist sie nicht wirtschaftlich tätig und damit auch nicht tauglicher Organträger (BFH vom 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375). Siehe auch § 2 Rn. 241.2. 243.1
- Der Organträger muss also **selbst unternehmerische Initiative entfalten**. Erforderlich ist dafür eine selbständige nachhaltige Tätigkeit mit Einnahmeerzielungsabsicht (§ 2 Abs. 1 Sätze 1 und 3 UStG). 244

§ 2 244.1–246.1

Unternehmer, Unternehmen

- 244.1 Der Organträger muss folglich eine **eigene entgeltliche Leistungstätigkeit** ausüben (BFH vom 29.1.2009 – V R 67/07, BStBl. II 2009, 1029).
- 244.2 Diese muss nicht zwingend gegenüber Dritten erfolgen. Auch die Erbringung entgeltlicher **Leistungen an seine Organgesellschaften genügt**. Denn für die Begründung der Unternehmereigenschaft ist es egal, an wen die entgeltlichen Leistungen erbracht werden (BFH vom 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375; BFH vom 7.7.2005 – V R 78/03, BStBl. II 2005, 849). Dies gilt selbst dann, wenn allein durch diese Tätigkeit die Unternehmereigenschaft begründet, und hierdurch die Organshaft erst ermöglicht wird (Abschn. 2.8 Abs. 2 Satz 7 UStAE).
- 244.3 Unschädlich soll zudem sein, wenn die Leistung zwar entgeltlich erfolgt, aber über mehrere Jahre auf das Entgelt verzichtet wird (BFH vom 7.7.2005 – V R 78/03, BStBl. II 2005, 849; a. A. Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 Rn. 833).
- 244.4 Die Eigenschaft als Unternehmer kann der Organträger jedoch **nicht** durch eine **bloße Beteiligung oder unentgeltliche Tätigkeiten** erlangen (BFH vom 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375).
- 244.5 Auch **Leistungen, welche die vermeintlichen Organgesellschaften an Dritte erbringen, reichen nicht** (BFH vom 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375). Denn diese werden erst infolge der Organshaft dem Organträger zugerechnet. Sie können damit nicht zur Begründung der Organshaft herangezogen werden (a. A. Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 Rn. 831 f.).
- 244.6 Entgegen früher herrschender Meinung (vgl. Abschn. 21 Abs. 1 Sätze 4 und 5 UStR 1996, BFH vom 26.2.1959 – V 209/56, BStBl. III 1959, 204) reicht es also nicht mehr, dass der Organträger erst durch die Begründung der Organshaft zum Unternehmer wird, weil ihm die Tätigkeit der Organgesellschaft umsatzsteuerlich zugerechnet wird (a. A. Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 Rn. 831 f.).
- 245 Da es genügt, wenn der Organträger allein gegenüber seinen Organgesellschaften Leistungen erbringt, ist es **ausreichend, wenn** nur die **Organgesellschaft nach außen in Erscheinung tritt**.
- 245.1 Daher können **auch Holding-Gesellschaften** Organträger darstellen (BFH vom 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905).
- 245.2 Jedoch soll es auch hier nicht (mehr) ausreichen, dass eine **Holdinggesellschaft** zwar die Eingliederungsvoraussetzungen erfüllt, ansonsten aber **keine entgeltliche Tätigkeit ausübt** (EuGH vom 27.9.2001 – C-16/00, DStR 2001, 1795, BFH vom 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375, FG München vom 24.4.2008 – 14 K 2232/06, BeckRS 2008, 26025350).
- 245.3 Da das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen keine unternehmerische Tätigkeit darstellt, muss zwischen einer reinen „**Finanzholding**“ (Holding, deren Zweck sich auf das Halten und Verwalten gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen beschränkt) und einer sogenannten „**Führungs- oder Funktionsholding**“ (Holding, die im Sinne einer einheitlichen Leitung aktiv in das laufende Tagesgeschäft ihrer Tochtergesellschaften eingreift) differenziert werden. Denn nur letztere ist unternehmerisch tätig. Siehe aber auch § 2 Rn. 241.2. Auch eine **gemischte Holding**, welche gegenüber einigen Tochtergesellschaften geschäftsleitend tätig wird, während sie Beteiligungen an anderen Tochtergesellschaften lediglich hält und verwaltet, ist Unternehmerin, und damit tauglicher Organträger. Sie hat jedoch einen unternehmerischen als auch einen nichtunternehmerischen Bereich (BMF vom 26.1.2007 – BeckVerw 087968).
- 245.4 Nach **Stadie** sollen **auch Innengesellschaften** als Organträger in Betracht kommen können (Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 Rn. 834, a. A. Reiß in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 Rn. 105.1).
- 246 In jedem Organkreis kann es **nur einen Organträger** geben. Sogenannte **Mehrmütterorganschaften** sind **nicht** zulässig.
- 246.1 Hier handelt es sich um eine Bündelung von Stimmrechten auf Ebene des Organträgers in dem Sinne, dass sich mehrere Unternehmer zusammenschließen, weil sie für sich allein gesehen nicht die Mehrheit über die Organgesellschaft haben, wohl aber in ihrer Gesamtheit (sog. **Mehrmütterorganschaft**). Eine Anerkennung mehrerer Unternehmer als Organträger ist im Umsatzsteuerrecht jedoch **unzulässig** (BFH vom 30.4.2009 – V R 3/08, BStBl. II 2013, 873, Abschn. 2.8 Abs. 3 Satz 2 UStAE). Es kann immer nur ein Unternehmer beherrschend sein. Die Organgesellschaft kann nur einem Unternehmen unterstellt sein (BFH vom 30.4.2009 – V R 3/08, BStBl. II 2013, 873).

Anders ist das nur, wenn die verschiedenen Unternehmen ihre Stimmen in einer sogenannten (Stimmrechts-)GbR bündeln, und diese GbR Unternehmer (also kein loser Verbund und keine bloße Innengesellschaft) ist (BFH vom 2.8.1979 – V R 111/77, BStBl. II 1980, 20 – nach **Stadie** reichen auch **Innengesellschaften** vgl. § 2 Rn. 245.4).

Einstweilen frei

247–254

8. Mögliche Organgesellschaften, § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG

Organgesellschaft ist die dem Organträger untergeordnete Gesellschaft. 255

Wie der Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zeigt, kommen **nach deutschem Recht** als Organgesellschaften **ausschließlich juristische Personen** in Betracht. Siehe aber § 2 Rn. 261 f. 256

Hierunter sind die **juristischen Personen des bürgerlichen Rechts**, und damit beispielsweise **GmbH** und **AG** zu verstehen. Auch Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA) und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit zählen hierzu. 257

Selbst **Genossenschaften** können Organgesellschaften sein (BFH vom 23.4.1964 – V 184/61 U, BeckRS 196, 21005200). Problematisch ist in diesem Zusammenhang allerdings regelmäßig die finanzielle Eingliederung (siehe § 2 Rn. 271.4). 257.1

Im Fall einer **GmbH & Co. KG** ist **regelmäßig keine Organschaft** zwischen den beiden Gesellschaften (GmbH, KG) gegeben (BFH vom 19.5.2005 – V R 31/03, BStBl. II 2005, 671, Abschnitt 2.8. Abs. 2 Satz 3 UStAE). Denn in der Regel ist nur die Komplementär-GmbH an der KG beteiligt, und nicht auch umgekehrt die KG auch an der GmbH. Damit wäre beherrschendes Unternehmen die GmbH, beherrschtes Unternehmen – und damit Organgesellschaft – hingegen die KG. A. A. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 904 f., da er die mittelbare Beteiligung der KG über ihre Gesellschafter genügen lassen will. 257.2

Etwas **anderes** gilt nur im Falle der **Einheits-GmbH & Co. KG**, wenn die KG selbst Gesellschafterin der GmbH ist (vgl. Abschnitt 2.8. Abs. 2 Satz 5 UStAE, kritisch Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 906). 257.3

Juristische Personen des öffentlichen Rechts kommen dagegen **nicht** in Betracht. Dies ergibt sich zwar nicht aus dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Auch die MwStSystRL enthält insoweit keine Einschränkung, sodass dem Grundsatz nach auch juristische Personen des öffentlichen Rechts als Organgesellschaften in Betracht kämen. Dass dem nicht so ist, ergibt sich jedoch aus dem Umstand, dass hier eine finanzielle Eingliederung nicht denkbar ist. 258

Daher spricht auch Abschnitt 2.8. Abs. 2 Satz 1 UStAE davon, dass „regelmäßig nur juristische Personen des Zivil- und Handelsrechts“ als Organgesellschaften in Betracht kommen. 258.1

Eine finanzielle Eingliederung liegt nur vor, wenn ein Unternehmer auf Grund einer Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen und der damit verbundenen Stimmrechte die Willensbildung dieses Unternehmens beherrscht. Sie ist auf die kapitalmäßige Beteiligung und Beherrschung der Organgesellschaft nach den Rechtsformen des privaten Rechts zugeschnitten und auch nur in diesem Sinne von Rechtsprechung, Lehre und Schrifttum verstanden worden. Die Kapitalausstattung einer Anstalt des öffentlichen Rechts durch den Gewährträger ist keine Beteiligung in diesem Sinne. Zudem ergibt sich aus dem mit der Organschaft verfolgten Zweck und der Entstehungsgeschichte des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, dass es sich bei den als Organ einzugliedernden juristischen Personen allein um Rechtspersönlichkeiten im Sinne des bürgerlichen Rechts handeln kann (BFH vom 20.12.1973 – V R 87/70, BStBl. II 1974, 311). 258.2

Eine **Anstalt des öffentlichen Rechts** – wie beispielsweise eine Sparkasse – ist daher keine Organgesellschaft (BFH vom 20.12.1973 – V R 87/70, BStBl. II 1974, 311). Soweit jedoch nach Gesetz die Möglichkeit einer Beteiligung am „Stammkapital“ und eine Art „Gesellschafterversammlung“, wie beispielsweise bei Landesbanken, vorgesehen ist, kommen auch Anstalten des öffentlichen Rechts als Organgesellschaften in Betracht (Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 850). 258.3

Personenvereinigungen, wie GbR, OHG oder KG, können nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ebenfalls keine Organgesellschaft sein (wegen der verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken gegen die Beschränkung siehe § 2 Rn. 203 f.). 259

§ 2 259.1–261.3

Unternehmer, Unternehmen

- 259.1** Anders war dies noch, als die Rechtsprechung sogenannte **organschaftsähnliche Verhältnisse** anerkannte (BFH vom 16.7.1962 – V R 42/60, UR 1963, 242). Diese Rechtsprechung wurde jedoch **aufgegeben** (BFH vom 7.12.1978 – V R 22/74, BStBl. II 1979, 356).
- 259.2** Der einzige Fall, in dem **ausnahmsweise** auch eine Personengesellschaft als Organgesellschaft fungieren kann, ist in der Gründungsphase einer GmbH. Die in der Phase zwischen Abschluss des notariellen Vertrages und späterer Eintragung ins Handelsregister vorliegende sogenannte **Vorgesellschaft** (Vor-GmbH) stellt – als Vorstufe zur GmbH – eine Personenvereinigung eigener Art dar. Wird die GmbH später ins Handelsregister eingetragen, verwandelt sich diese Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft. Beide Stufen werden mit erfolgreicher Registrierung zivil- und steuerrechtlich als eine Person behandelt. Daher kann bereits in diesem Stadium eine Organschaft anerkannt werden (wenn die Vorgesellschaft – ebenso wie die spätere GmbH – alle Voraussetzungen der Eingliederung erfüllt; BFH vom 9.3.1978 – V R 90/74, BStBl. II 1978, 486).
- 259.3** Anders ist das bei der bis zum Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrages tätigen sogenannten **Vorgründungsgesellschaft**. Diese ist je nach ihrer ausgeübten Tätigkeit eine GbR oder OHG, also eine Personengesellschaft (vgl. Michalski, GmbHG, § 2 Rn. 79–81, Merkt in Münchener Kommentar zum GmbHG, § 11 Rn. 110). Sie kann **nicht** als Organgesellschaft fungieren.
- 260** Auch eine **Stiftung** kommt **nicht** als Organgesellschaft in Betracht.
- 260.1** Ursache hierfür ist, dass sie nicht von anderen beherrscht werden kann. Maßgeblich ist die Wahrung des Stifterwillens, der grundsätzlich menschlicher Willensbildung entzogen ist (vgl. B.Andrick/J.Suerbaum Stiftung und Aufsicht, § 6 Rn. 31). So auch Scharpenberg in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 Rn. 359.
- 261** **Umstritten** ist, **ob die Beschränkung** des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG **auf juristische Personen** als Organgesellschaften **im Hinblick auf Art. 11 MwStSystRL unionswidrig** ist.
- 261.1** Zum Teil wurde angenommen, dass diese Vorgabe gegen Art. 11 MwStSystRL verstoße (so u. a. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 811; a. A. Birkenfeld UR 2008, 2).
- 261.2** Dem konnte bislang nicht gefolgt werden. Der **Wortlaut** des **Art. 11 MwStSystRL enthält keine** expliziten **Vorgaben hinsichtlich der Rechtsform der Organgesellschaften**. Er spricht lediglich von „ansässigen Personen“, die eng miteinander verbunden sein sollen. Als Person in diesem Sinne kommen sowohl natürliche Personen, juristische Personen, als auch Personengesellschaften in Betracht. Da Art. 11 MwStSystRL aber als Kann-Vorschrift ausgestaltet ist, war bislang davon auszugehen, dass es den Mitgliedstaaten freisteht, den sich hieraus ergebenden Spielraum mit innerdeutschen Regelungen auszufüllen.
- 261.3** Nach der neuen Lesart des EuGH zu Art. 11 MwStSystRL besteht für die Mitgliedstaaten jedoch kein Recht, zusätzliche Anforderungen an die Bildung einer Organschaft zu stellen. In den Verfahren des EuGH vom 9.4.2013 – C-85/11, DStR 2013, 806 (Kommission/Irland), EuGH vom 25.4.2013 – C-86/11, BeckRS 2013, 80880 (Kommission/Großbritannien), EuGH vom 25.4.2013 – C-65/11 (Kommission/die Niederlande), EuGH vom 25.4.2013 – C-109/11, BeckRS 2013, 80874 (Kommission/Tschechien) und EuGH vom 25.4.2013 – C-95/11, BeckRS 2013, 80882 (Kommission/Dänemark) war die Rechtsfrage aufgeworfen worden, ob die verschiedenen Mitgliedsstaaten dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 9 und 11 MwStSystRL verstoßen haben, dass sie Nichtsteuerpflichtigen gestatten, Mitglieder einer Gruppe von Personen zu sein, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden. Die Klagen wurden abgewiesen. Der EuGH begründet seine Ansicht damit, dass Art. 11 MwStSystRL seinem Wortlaut nach seine Anwendung nicht von weiteren Voraussetzungen und insbesondere nicht davon abhängig macht, dass diese Personen selbst einzeln die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL haben könnten. Da das Wort „Personen“ und nicht das Wort „Steuerpflichtiger“ verwendet wird, wird kein Unterschied zwischen steuerpflichtigen und nichtsteuerpflichtigen Personen gemacht. Das ergibt sich u. a. aus einem Vergleich der sprachlichen Fassungen des Art. 11 MwStSystRL und der Vorgängernormen. Im Gegensatz zur früheren Wendung „Personen ... nicht getrennt als mehrere Steuerpflichtige, sondern zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln“, wurde der Zusatz „getrennt als mehrere Steuerpflichtige“ bereits bei der Abfassung von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie gestrichen. Die Formulierung von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie wurde weitestgehend in den Sprachfassungen von Art. 11 MwStSystRL in ähnlichen Worten übernommen. In der englischen Fassung wurde hingegen das Wort „any“ (alle) hinzugefügt, so dass die einschlägige Passage dieser

Bestimmung wie folgt lautet: „each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State“ (jeder Mitgliedstaat kann alle im Gebiet dieses Mitgliedstaats ansässigen Personen als einen Steuerpflichtigen behandeln). Auch der mit Art. 11 MwStSystRL verfolgte Vereinfachungszweck spricht nicht gegen diese Auslegung. Folglich können dem **EuGH zufolge auch** Nichtsteuerpflichtige, also **Nicht-Unternehmer Teil eines Organkreises** sein. Wenn dem EuGH zufolge die Rechtsform unerheblich für die Annahme einer tauglichen Organgesellschaft ist und es sich insoweit auch um Nichtunternehmer handeln kann, muss dies erst recht für Personengesellschaften gelten.

Demgegenüber führt das BMF aus, dass aus der Rechtsprechung des EuGH, auch Nichtunternehmer können Teil des Organkreises sein, nicht der Umkehrschluss gezogen werden könne, dass Nichtunternehmer zwingend in den Organkreis einbezogen werden müssen (BMF vom 5.5.2014, DStR 2014, 955). Dem ist grds. zuzustimmen. Jedoch hat der EuGH zudem festgestellt, dass die in Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL geregelten Anforderungen grds. abschließend und weitere Einschränkungen nur bezüglich des in Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL verfolgten Zwecks möglich sind (EuGH vom 25.4.2013 – C-480/10, BeckRS 2013, 80861). Daher will das **BMF den Ausschluss von Nicht-Unternehmern** in seinem neuen Schreiben vom 5.5.2014 nun **auf Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL stützen** (BMF vom 5.5.2014, DStR 2014, 955). Die nationale Beschränkung der Organshaft auf Unternehmer soll verhindern, dass durch Einbeziehung von Nichtunternehmern in den Anwendungsbereich des Umsatzsteuersystems insbesondere der Vorsteuerabzug entgegen der Bestimmungen des § 15 UStG auf von diesem Personenkreis bezogene Leistungen missbräuchlich ausgeweitet werden. Das BMF weist jedoch selbst darauf hin, dass im Übrigen der Ausgang der vom BFH in den Verfahren BFH vom 11.12.2013 – XI R 17/11, BStBl. II 2014, 417 und BFH vom 11.12.2013 – XI R 38/12, BStBl. II 2014, 428 dem EuGH vorgelegten Vorabentscheidungsersuchen abzuwarten bleibe.

Ungeachtet dessen **verstößt § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG im Hinblick auf die Beschränkung der Organgesellschaftsqualität gegen** das unionsrechtliche Neutralitätsgebot in seiner Ausprägung der **Rechtsformneutralität**.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (EuGH vom 12.1.2006 – C-246/04, BeckRS 2006, 70038, EuGH vom 28.6.2007 – C-363/05, BStBl. II 2010, 573), der sich auch der BFH angeschlossen hat (BFH vom 26.9.2007 – V R 54/05, BStBl. II 2008, 263, BFH vom 16.4.2008 – XI R 73/07, BStBl. II 2009, 1024), müssen die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Bestimmungen der MwStSystRL die ihr zugrunde liegenden allgemeinen Grundsätze, insbesondere den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, beachten.

Dies gilt auch, wenn Mitgliedstaaten von Ermächtigungen Gebrauch machen, die ihnen die Richtlinie einräumt (BFH vom 22.7.2010 – V R 36/08, BeckRS 2010, 25016679).

Danach ist es nicht zulässig, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (EuGH vom 6.5.2010 – C-94/09, DStR 2010, 977, EuGH vom 28.6.2007 – C-363/05, BStBl. II 2010, 573). Das Gebot ist verletzt, wenn einem Unternehmer Nachteile allein aus der von ihm gewählten Rechtsform erwachsen. Da Fälle denkbar sind, in denen sich die Organshaft finanziell vorteilhaft auswirkt (vgl. § 2 Rn. 423), kann aber genau das passieren, wenn Organschaftsverhältnisse nur bei juristischen Personen als Organgesellschaften anerkannt werden (a. A. Reiß in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 Rn. 98.17 m. w. N.).

Vom BFH wurde dies bislang noch **nicht festgestellt**. Im Verfahren, welches der Entscheidung des BFH vom 10.3.2009 – XI B 66/08, BeckRS 2009, 25014800 zu Grunde lag, war der Kläger insoweit nicht beschwert, sodass die Revision nicht zugelassen werden konnte. Die Rechtsstreite, die dem BFH vom 3.4.2003 – V R 63/01, BStBl. II 2004, 434 bzw. dem BFH vom 19.10.1995 – V R 71/93, BeckRS 1995, 11724 vorgelegt worden waren, betrafen zwar die Frage, ob § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG mit dem Unionsrecht vereinbar sei, jedoch mit anderen Argumentationen.

Erstmals in 2013 lässt ein deutsches Fachgericht eine derartige Argumentation durchdringen. Das **FG München erkannte** wegen des Verstoßes gegen die Rechtsformneutralität auch eine **kapitalistisch strukturierte Personengesellschaft als taugliche Organgesellschaft an**. Denn eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co KG könne wie eine juristische Person – anders als eine natürliche Person oder eine lediglich aus natürlichen Personen bestehende Personengesellschaft – unselbständig dem Willen eines anderen Rechtsträgers (nämlich des Organträgers) unterworfen sein, da bei ihr lediglich eine GmbH und damit eine juristische Person als Komplementärin gem. § 164 HGB die Geschäfte führt (FG München vom 13.3.2013 – 3 K 235/10, DStR 2013, 1471). Da die Sache grundsätzliche Bedeutung hat, hat das FG München die Revision zugelassen und das Finanzamt eine solche eingelegt (BFH V R 25/13). Im Hinblick auf die unionsrechtlichen Vorgaben war dieses

§ 2 262.6–272

Unternehmer, Unternehmen

Urteil längst überfällig. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH nun mit dem ihm vorgelegten Fall umgeht, und ob er die Frage dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlegt.

- 262.6** In der herrschenden Literatur wird der Ausschluss der Personengesellschaft als mögliche Organgesellschaft als unionsrechtswidrig angesehen (Birkenfeld UR 2014, 120; Erdbrügger DStR 2013, 1573; Grünwald MwStR 2013, 328 und MwStR 2014, 226; Küffner/Streit UR 2013, 401; Slapio UR 2013, 407).
- 263** Im Lichte der neuen EuGH-Rechtsprechung kann **nach unionsrechtlichen Grundsätzen** jede Person Teil des Organkreises, und damit Organgesellschaft sein. In Betracht kommen damit neben juristischen Personen des privaten Rechts **auch Personengesellschaften, Einzelunternehmer, Privatpersonen** usw.
- 264** Soweit § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG dem entgegensteht, können sich deutsche (Unternehmer) **auf Art. 11 MwStSystRL berufen**.
- 264.1** Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann sich ein Steuerpflichtiger auf die Anwendung einer für ihn günstigeren, unbedingten und hinreichend bestimmten Richtlinienregelung berufen, wenn diese vom Mitgliedstaat nicht oder unzutreffend in nationales Recht umgesetzt wurde (vgl. u. a. EuGH vom 17.2.2005 – C-453/02, 462/02, DStR 2005, 371). Die Richtlinienregelung entfaltet in diesem Fall unmittelbare Wirkung. Unternehmen, die in der Form einer Personengesellschaft organisiert sind, können also unter Hinweis auf die MwStSystRL die Besteuerung nach den Regelungen der umsatzsteuerlichen Organgesellschaft als Organgesellschaft für sich beanspruchen. Voraussetzung ist, dass sie darlegen können, dass die Anwendung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG für sie günstiger wäre (a. A. Stadie in Rau/Dürrewächter, UStG, § 2 Rn. 811).
- 264.2** Der BFH hat speziell zu dieser Frage (gerade auch im Hinblick auf die Anwendbarkeit der Organgesellschaft für Fälle mit Personengesellschaften als Organgesellschaften) ein **Verfahren beim EuGH anhängig** gemacht (BFH vom 11.12.2013 – XI R 17/11, BeckRS 2014, 94500, EuGH C-108/14 und BFH vom 11.12.2013 – XI R 38/12, DStR 2014, 466, EuGH C-109/14).
- 265** Ein Organträger kann **mehrere Organgesellschaften** beherrschen und zu einem Organkreis vereinigen. Die Organgesellschaften können als Tochtergesellschaften nebengeordnet oder als **Tochter- und Enkelgesellschaften** nachgeordnet sein.
- 266–269** *Einstweilen frei*

9. Finanzielle Eingliederung, § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG

- 270** Der Begriff der finanziellen Eingliederung ist im Gesetz nicht näher umschrieben.
- 271** Nach allgemeiner Meinung erfordert die finanzielle Eingliederung jedoch, dass der Organträger **in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt** ist, **dass er seinen Willen** (durch Mehrheitsbeschlüsse) in der Organgesellschaft **durchsetzen kann**.
- 271.1** Der Organträger muss im **Besitz der Anteile** sein, die ihm nach dem Gesetz oder der Satzung der Organgesellschaft die Möglichkeit einräumt, die wesentlichen Entscheidungen in der Organgesellschaft nach seinem Willen durchzusetzen (BFH vom 30.4.2009 – V R 3/08, BStBl. II 2013, 873, Abschn. 2.8 Abs. 5 Satz 1 UStAE).
- 271.2** Erforderlich ist folglich die Stimmenmehrheit – **in der Regel also mehr als 50 v.H. der Stimmen** an der Organgesellschaft (Abschn. 2.8. Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 1 UStAE).
- 271.3** Etwas **anderes** gilt nur, **wenn eine höhere qualifizierte Mehrheit** für Beschlüsse in der Organgesellschaft **erforderlich** ist (BFH vom 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600, BFH vom 19.5.2005 – V R 31/03, BStBl. II 2005, 671, Abschn. 2.8 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 UStAE).
- 271.4** Gleiches gilt für Gesellschaften, bei denen die **Willensbildung nicht von der Höhe des Anteilsbesitzes abhängt**, wie etwa bei Genossenschaften (BFH vom 23.4.1964 – V 184/61 U, BStBl. III 1964, 346). Denn hier richtet sich die Willensbildung nicht nach der Kapitaleinlage. Jeder Genosse hat nach § 43 Abs. 3 Satz 1 GenG grundsätzlich nur eine Stimme.
- 271.5** Unter Umständen kann auch eine Beteiligung von **weniger als 50% ausreichend**. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die **Gesellschaft eigene Anteile** hält, oder **Stimmrechtsbeschränkungen** vorliegen (vgl. Radeisen, Steuk 2013, 133).
- 272** **Maßgebend** für die Feststellung der finanziellen Eingliederung sind die **Verhältnisse im Zeitpunkt der Steuerentstehung**.

Eine später mit Rückwirkung vereinbarte Anteilsübertragung wirkt sich daher nicht auf die Beurteilung der Voraussetzungen der Organshaft aus (BFH vom 30.4.2009 – V R. 3/08, BStBl. II 2013, 873). 272.1

Auch ist unerheblich, ob die Voraussetzungen der Organshaft früher einmal vorgelegen haben (BFH vom 19.5.2005 – V R. 31/03, BStBl. II 2005, 671). 272.2

Voraussetzung ist des Weiteren, dass die Stimmenmehrheit – und damit das Durchsetzen der eigenen Ansicht – allgemein und **nicht nur im Einzelfall** erreicht werden kann (BFH vom 19.5.2005 – V R. 31/03, BStBl. II 2005, 671). 272.3

Unproblematisch **gegeben** ist die finanzielle Eingliederung, **wenn** Organträger eine einzelne **natürliche Person** ist, welche **unmittelbar mehrheitlich an der Organgesellschaft beteiligt** ist. 273

Voraussetzung ist lediglich, dass die Person als (Einzel-)Unternehmer agiert. Denn nur insoweit kommt sie als Organträger in Betracht (vgl. § 2 Rn. 241). Die Formulierung in Abschnitt 2.8. Abs. 6 Satz 2 UStAE, dass die Beteiligung an der Organgesellschaft dem unternehmerischen Bereich des Anteiligners zugeordnet sein muss, ist folglich nicht dahingehend zu verstehen, dass es darauf ankommt, ob der Organträger die Beteiligung im (Sonder-)Betriebsvermögen hält. Wie der Verweis auf Abschnitt 2.3. Abs. 2 UStAE zeigt, geht es auch der Finanzverwaltung allein um die Unternehmenseigenschaft des Organträgers. Die systematische Stellung im Abschnitt über die wirtschaftliche Eingliederung ist insoweit irreführend, ändert hieran jedoch nichts. 273.1

Ebenfalls unproblematisch sind Fälle, in denen eine **Personen- oder Kapitalgesellschaft mehrheitlich unmittelbar** an der Organgesellschaft **beteiligt** ist. 274

Probleme können jedoch auftreten, wenn die Stimmenmehrheit über eine nur **mittelbare Beteiligung** erzielt wird. Eine mittelbare Beteiligung ist vorhanden, wenn die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft nicht durch den Organträger selbst, sondern über einen oder mehrere Dritte erreicht wird. Dritte in diesem Sinne können sowohl Gesellschafter des Organträgers, andere Gesellschaften aber auch die Gesellschafter einer anderen Gesellschaft sein, die unmittelbar an der Organgesellschaft beteiligt sind. 275

Nach Unionsrecht muss lediglich eine „enge Verbundenheit“ zwischen den Unternehmen gegeben sein. Wie diese ausgestaltet sein soll, ist nicht näher umschrieben. Daher wären **unionsrechtlich sowohl neben- als auch untergeordnete Unternehmen** denkbar. 276

Die **deutsche Regelung** spricht dagegen von einer „finanziellen Eingliederung“ der juristischen Person in das Unternehmen des Organträgers. Dies deutet auf **strengere Voraussetzungen**. Unter diesem Gesichtspunkt genügen nicht alle oben unter Rz. 275 genannten Konstellationen den Anforderungen der finanziellen Eingliederung. 277

Aus dem Wortlaut der deutschen Regelung („wenn eine juristische Person ... in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist“) wird zum einen geschlossen, dass die **Organgesellschaft vom Organträger selbst**, und nicht nur dessen Gesellschaftern, **beherrscht** sein muss. Zwingend ist dies indes nicht, da die Art der Eingliederung (ob unmittelbar oder mittelbar) nicht näher umrissen ist. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 871) geht daher davon aus, dass der Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG auch eine mittelbare Beteiligung über die Gesellschafter des Organträgers zulässt. 277.1

Zum anderen soll eine Organshaft nur bei einem **Über-Unterordnungs-Verhältnis** von Organträger und Organgesellschaft möglich sein (vgl. Abschn. 2.8 Abs. 1 Satz 6 UStAE; ständige Rechtsprechung vgl. BFH vom 8.8.2013 – V R. 18/13, DStR 2013, 1883 m. w. N.). Dies ist so zwar nicht explizit im Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG wieder zu finden. Die Grundlage hierfür kann jedoch in dem Erfordernis der „Eingliederung“ gesehen werden. Denn die Verwendung dieses Begriffes impliziert, dass etwas Teil eines größeren Ganzen sein muss. Das schließt ein gleichrangiges Nebeneinander aus. 277.2

Ungeachtet der Frage, ob man dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG derartige Einschränkungen hinsichtlich der finanziellen Eingliederung entnehmen will, sind solche Einengungen des Anwendungsbereiches der Organshaft seit der Entscheidung des EuGH vom 9.4.2013 – C-85/11, DStR 2013, 806 bzw. des EuGH vom 25.4.2013 – C-480/10, BeckRS 2013, 80861 **unionsrechtlich fraglich**. Beachte hierzu § 2 Rn. 203 ff. 277.3

- 278 Danach sind vor allem die Fälle der sogenannten **Schwester-Kapitalgesellschaften** aus dem Anwendungsbereich des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG herauszunehmen. Diese sind gegeben, wenn die Anteile an den Kapitalgesellschaften von der- oder derselben natürlichen Person (en) gehalten werden.
- 278.1 Eine mittelbare Verflechtung zweier Kapitalgesellschaften über ihre Gesellschafter wurde von der Rechtsprechung **früher als ausreichend angesehen** (BFH vom 17.4.1969 – V R 123/68, BStBl. II 1969, 505). **Seit 1996** ist diese Rechtsprechung aber bereits **aufgegeben** worden, da in diesen Konstellationen keine der beiden Gesellschaften der anderen übergeordnet ist (BFH vom 1.12.2010 – XI R 43/08, BeckRS 2011, 94782). So auch schon Abschn. 21 Abs. 4 Sätze 6 und 7 UStR 2008 sowie der nachfolgende Abschn. 2.8 Abs. 5 Sätze 6 und 7 UStAE in seiner Fassung bis zum 4.7.2011. Der nunmehr ab 5.7.2011 in Abschnitt 2.8 Abs. 5 Sätze 3 und 6 UStAE niedergelegte Grundsatz, dass allein eine (un)mittelbare Mehrheitsbeteiligung des Organträgers die finanzielle Eingliederung begründet, zieht daher für diese Fälle keine vertrauensschützende Übergangsregelung nach sich. Nach BMF vom 5.7.2011, DStR 2011, 1376 wonach es für vor dem 1.1.2012 ausgeführte Umsätze nicht beanstandet, wenn die am vermeintlichen Organkreis beteiligten Unternehmer unter Berufung auf Abschn. 28 Abs. 5 UStAE in der Fassung vom 4.7.2011 übereinstimmend eine finanzielle Eingliederung annehmen, siehe hierzu auch § 2 Rn. 279.4 f.
- 278.2 Übergeordnet kann allein die hinter den Kapitalgesellschaften stehende Person(en)gruppe sein. Ist diese(r) Unternehmer, liegt eine finanzielle Eingliederung der Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) in das Unternehmen der natürlichen Person bzw. Personengruppe (Organträger) vor.
- 278.3 Anders hingegen, wenn der bzw. die Gesellschafter nicht unternehmerisch tätig ist bzw. sind – die Anteile also im Privatvermögen gehalten werden. Dann mangelt es bereits an einem tauglichen Organträger. Dass dieser Punkt unter Abschn. 2.8 Abs. 6 Satz 2 UStAE – dem Abschnitt für die wirtschaftliche Eingliederung – aufgeführt wird, ist zwar irreführend. Durch den Verweis auf Abschn. 2.3 Abs. 2 UStAE wird jedoch klar, dass auch die Verwaltung bereits auf dieser Ebene die Organschaft scheitern lassen will.
- 278.4 Eine andere Auffassung findet sich bei Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 871 ff., wonach auch die **mittelbare Beteiligung über die Gesellschafter** mit dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG vereinbar sein soll. Er stellt dabei auf das „Gesamtbild der Verhältnisse“ ab, verkennt jedoch, dass die Norm darüber hinaus fordert, dass die „juristische Person (*selbst*) ... in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert“ sein muss.
- 278.5 Zum einem anderen Ergebnis gelangt man nur, wenn man die **neue Rechtsprechung des EuGH** zum Umsetzungsspielraum der Mitgliedstaaten bezüglich Art. 11 MwStSystRL betrachtet (siehe auch § 2 Rn. 200.4, 201.2). Darin stellt der EuGH zum einen klar, dass die Regelung des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL abschließend ist; den Mitgliedstaaten also kein Recht zukommt, darüber hinausgehende Voraussetzungen an die Organschaft zu knüpfen (EuGH vom 9.4.2013 – C-85/11, DStR 2013, 806; EuGH vom 25.4.2013 – C-480/10, BeckRS 2013, 80861). Einschränkungen sind danach nur möglich, soweit diese der Umsetzung des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL dienen (EuGH vom 25.4.2013 – C-480/10, BeckRS 2013, 80861). Zum anderen führt er aus, dass selbst Nichtsteuerpflichtige, also Nicht-Unternehmer, Teil eines Organkreises sein können. Dies führt im Ergebnis dazu, dass der **Ausschluss sogenannter Schwester-Kapitalgesellschaften** aus dem Anwendungsbereich des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG **Art. 11 MwStSystRL**, wie ihn der EuGH auslegt, **widerspricht**. Zum einen ist ein Rückgriff auf die hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter nicht nötig, wenn man die einschränkende Voraussetzung des Über-Unterordnungs-Verhältnisses als unionswidrig und damit hinfällig ansieht. Zum anderen können die Gesellschafter dem EuGH zufolge – trotz ihrer Stellung als Nichtunternehmer – Teil des Organkreises sein, und damit die finanzielle Eingliederung vermitteln. Insoweit steht es Deutschen (Unternehmen) frei, sich direkt auf Art. 11 MwStSystRL zu berufen. Siehe hierzu § 2 Rn. 203 ff.
- 279 Gleiches gilt für **Schwestergesellschaften** mit einer **Personengesellschaft** als **Organträger**. Auch hier sind in beiden Gesellschaften die gleichen Gesellschafter beteiligt.
- 279.1 **Früher** wurde in diesen Konstellationen noch **von einer finanziellen Eingliederung ausgegangen**. Als Argument trug man vor, dass davon auszugehen sei, dass die gesamthänderische Bindung der Gesellschafter für eine gleichgerichtete Interessenlage spräche, und damit ein einheitlicher Wille vorhanden sei, welcher gemeinsam in der Organgesellschaft durchgesetzt werden könne (BFH vom 20.1.1999 – XI R 69/97, BeckRS 1999, 30042980). Man berief sich dabei vor allem auf ertragssteuerrechtliche Erwägungen (Sonderbetriebsvermögen, Gruppentheorie, vgl. BFH vom 24.2.2000 –