

Bundesverband deutscher Banken e. V. | PF 040307 | 10062 Berlin

Per E-mail: guenter.hofmann@bmf.bund.de

Herrn MDg
Dr. Günter Hofmann
Leiter Unterabteilung III C
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Sabine Weber
Direktorin
Telefon: +49 30 1663-3230
Telefax: +49 30 1663-3299
sabine.weber@bdb.de

AZ DK: 611-10
AZ BdB: ST.11
Bearbeiter: web

Umsatzsteuerliche Organschaft - Umsetzung aktueller BFH-Rechtsprechung und zukünftige Entwicklungen

3. August 2016

Sehr geehrter Herr Dr. Hofmann,

der BFH hat nach Ergehen des EuGH-Urteils vom 16. Juli 2015 in der Rechtssache Larentia + Minerva und Marenave (C-108/14 und C-109/14) in mehreren Urteilen zu den Voraussetzungen für die Bildung umsatzsteuerlicher Organschaften entschieden, und zwar sowohl der XI. Senat, der die entsprechenden Vorlagefragen mit Beschlüssen vom 11. Dezember 2013 (XI R 17/11 und XI R 38/12) an den EuGH gerichtet hatte, als auch der V. Senat des BFH. Die verschiedenen Urteile haben insbesondere hinsichtlich der Eingliederung von Personengesellschaften in das Unternehmen des Organträgers in der Praxis zu Verunsicherung geführt. Dies ist nicht zuletzt darauf zurückzuführen, dass die Organschaft nach deutschem Umsatzsteuerrecht automatisch eintritt, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind.

Gerade für die Kreditwirtschaft ist die Möglichkeit der Bildung umsatzsteuerlicher Organschaften ein wichtiges Instrument, um eine Belastung der Institute mit nicht abziehbaren Vorsteuern aus konzerninternen Leistungen zu vermeiden. Im Gegensatz zu voll zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen wirkt die Umsatzsteuer in der Kreditwirtschaft durch den stark eingeschränkten Vorsteuerabzug nicht neutral.

Vor diesem Hintergrund erlauben wir uns, zu der aktuellen BFH-Rechtsprechung wie folgt Stellung zu nehmen:

Federführer:
Bundesverband deutscher Banken e. V.
Burgstraße 28 | 10178 Berlin
Telefon: +49 30 1663-0
Telefax: +49 30 1663-1399
www.die-deutsche-kreditwirtschaft.de

1. Personengesellschaft als Organgesellschaft – finanzielle Eingliederung

BFH-Urteile vom 2. Dezember 2015 (V R 25/13), vom 19. Januar 2016 (XI R 38/12) und vom 1. Juni 2016 (XI R 17/11)

Der V. Senat des BFH hat mit seinem Urteil vom 2. Dezember 2015 (V R 25/13) entschieden, dass neben juristischen Personen auch Personengesellschaften in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein können, allerdings nur dann, wenn Gesellschafter der Personengesellschaft nur der Organträger und andere vom Organträger finanziell beherrschte Gesellschaften sind. Nur in diesem Sonderfall könne die Beherrschung nicht in Frage gestellt werden.

Der XI. Senat des BFH, der dem EuGH die Fragen vorgelegt hatte, gelangt in seinem Urteil vom 19. Januar 2016 (XI R 38/12) lediglich zu dem Ergebnis, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG richtlinienkonform dahingehend ausgelegt werden kann, dass der Begriff „juristische Person“ (jedenfalls) auch eine GmbH & Co. KG umfasst, mithin eine GmbH & Co. KG Organgesellschaft sein kann. Hieran hält der XI. Senat in seinem Urteil vom 1. Juni 2016 (XI R 17/11) fest. Der XI. Senat lässt jedoch – im Gegensatz zum V. Senat – offen, ob faktisch eine 100%ige finanzielle Eingliederung der Personengesellschaft erforderlich ist.

Fraglich ist, ob die Einschränkung des V. Senats mit der EuGH-Rechtsprechung vereinbar ist, denn der EuGH lässt den Ausschluss von Personengesellschaften ausdrücklich nur dann zu, wenn dies der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken dient. Hierzu hat der V. Senat ausgeführt, dass sich eine weitergehende Organschaft, die allgemein eine Eingliederung von Personengesellschaften ermöglichen würde, auch nicht aus der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie ergibt. Die nationale Einschränkung der Organschaft auf die Eingliederung juristischer Personen diene nämlich nicht dazu, die Umsatzbesteuerung rechtsformabhängig auszugestalten, sondern solle den unionsrechtlichen Präzisierungsvorbehalt rechtssicher ausfüllen. Denn die Richtlinienvorschrift (Artikel 11 MwStSystRL) erfülle nicht die Voraussetzungen, um unmittelbare Wirkung zu entfalten, sondern habe nur bedingten Charakter. Dies beruhe darauf, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene enge Verbindung in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht einer Präzisierung auf nationaler Ebene bedürfe. Deshalb könne sich der Steuerpflichtige auch nicht unmittelbar auf die Richtlinienvorschrift berufen.

Der XI. Senat des BFH hingegen kommt zu dem Ergebnis, „dass der in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG normierte generelle Ausschluss von Einheiten, die keine juristischen Personen sind, keine erforderliche und geeignete Maßnahme zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung ist“ (vgl. Rz. 46 des Urteils XI R 17/11 vom 1. Juni 2016). Auch für den Generalanwalt Mengozzi war in seinen Schlussanträgen vom 26. März 2015 in der Rechtssache Larentia + Minerva nur schwer ersichtlich, „inwiefern eine Unterscheidung in Abhängigkeit von der Rechtsform oder dem Vorliegen bzw. Nichtvorliegen von Rechtspersönlichkeit der Unternehmen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung erforderlich und geeignet sein sollte“ (vgl. Rz. 49 des Urteils XI R 17/11 vom 1. Juni 2016).

Vor diesem Hintergrund besteht in der Praxis momentan große Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Eingliederung von Personengesellschaften. Dies wiegt umso schwerer, als die Organschaft automatisch eintritt. Daher sollte – unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des V. und des XI. Senats des BFH – klargestellt werden, welches Kriterium hinsichtlich der finanziellen Eingliederung von Personengesellschaften herangezogen werden kann.

Unter der finanziellen Eingliederung ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen (Abschnitt 2.8 Abs. 5 Satz 1 UStAE). Erforderlich ist also die Mehrheit der Stimmrechte. Bei juristischen Personen lässt sich dies rechtssicher entscheiden, da das gesellschaftsrechtliche Stimmrecht auf den Regelungen der notariell zu beurkundenden Satzung beruht. Gleiches ließe sich unseres Erachtens auch rechtssicher bei Personengesellschaften vertraglich vereinbaren, so dass die Einschränkung des V. Senats, nämlich die 100%ige finanzielle Eingliederung nicht erforderlich wäre.

2. Eingliederungsvoraussetzungen – organisatorische Eingliederung

BFH Urteile vom 2. Dezember 2015 (V R 15/14), vom 19. Januar 2016 (XI R 38/12) und vom 1. Juni 2016 (XI R 17/11); BFH-Urteil vom 8. August 2013 (V R 18/13)

In einer weiteren Entscheidung vom 2. Dezember 2015 (V R 15/14) lehnt es der V. Senat des BFH ausdrücklich ab, die Organschaft aus Gründen des Unionsrechts auf lediglich eng miteinander verbundene Personen zu erweitern. Denn für das sich aus dem nationalen Recht ergebende Erfordernis einer Eingliederung mit Durchgriffsrechten i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG bestehe eine hinreichende Grundlage im Unionsrecht, da die in der unionsrechtlichen Bestimmung vorgesehene enge Verbindung in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht (Artikel 11 MwStSystRL) nämlich einer rechtssicheren Präzisierung auf nationaler Ebene bedarf. Das Erfordernis einer rechtssicheren Präzisierung – so der V. Senat des BFH – rechtfertigt auch Sonderbedingungen, wie ein von der Richtlinie nicht vorgesehenes Antragserfordernis, bei dem es sich um ein bloßes Verfahrenserfordernis oder auch um ein materiell rechtliches Wahlrecht handeln kann.

Im Kontext des nationalen Rechts, in dem es an einem besonderen Verfahren und einem Grundlagenbescheid zur Feststellung der Organschaft und damit an einer für alle am Organkreis Beteiligten verbindlichen Festlegung, ob eine Organschaft besteht und wer Steuerschuldner für diese ist, fehlt, könne nur anhand des Merkmals der Eingliederung die Person bestimmt werden, die die Verantwortung dafür zu tragen hat, dass die Umsätze des im Organkreis zusammengefassten Unternehmens ordnungsgemäß versteuert werden. Daher können die Mitgliedstaaten das Erfordernis der Rechtssicherheit auch bei der ihnen obliegenden Präzisierung des „konkreten Umfangs“ der erforderlichen Verbindungen berücksichtigen. Dies rechtfertige ein Abstellen auf eine Eingliederung mit Durchgriffsrechten, da sich hieraus die Organschaft als Zusammenfassung zu einem Steuerpflichtigen beim Organträger rechtssicher ergibt (vgl. insbesondere Rz. 36 des Urteils).

Bereits mit seinem Urteil vom 8. August 2013 (V R 18/13) hatte der BFH die Voraussetzungen für eine organisatorische Eingliederung weiter verschärft. Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH – so auch Abschnitt 2.8. Abs. 7 Satz 2 UStAE – kommt es für die Annahme der organisatorischen Eingliederung darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht oder aber zumindest durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sichergestellt ist, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organtochter nicht stattfindet. Nach dem vorbezeichneten BFH-Urteil (V R 18/13) ist für die organisatorische Eingliederung nunmehr die Möglichkeit zur Willensdurchsetzung entscheidend.

Wir hatten hierzu bereits Stellung genommen (vgl. Schreiben der Kreditwirtschaftsverbände an Herrn MD Sell vom 26. November 2013) und darauf hingewiesen, dass dieses Urteil zu einem Insolvenzfall und damit zu sehr speziellen Sachverhalts Umständen ergangen ist. Daher dürfen aus den diesem Urteil zugrundeliegenden Besonderheiten eines Insolvenzfalls keine allgemeingültigen Schlüsse gezogen werden. Das BMF hatte die Veröffentlichung des Urteils und damit dessen allgemeine Anwendung über den entschiedenen Einzelfall hinaus mit Schreiben vom 5. Mai 2014 (IV D 2 – S 7105/11/10001; IV D 2 – S 7105/13/10003) bis auf weiteres zurückgestellt, insbesondere vor dem Hintergrund des zu der Zeit noch ausstehenden EuGH-Urteils in der Rechtssache Larentia + Minerva und Marenave (C-108/14 und C-109/14).

Der XI. Senat des BFH lässt die Frage nach der Erforderlichkeit eines strengen Über- und Unterordnungsverhältnisses zwischen Organträger und Organgesellschaft sowohl in seiner Entscheidung vom 19. Januar 2016 (XI R 38/12) als auch in seiner Entscheidung vom 1. Juni 2016 (XI R 17/11) bedauerlicherweise offen. Der EuGH hatte dies nur dann für zulässig erachtet, wenn es der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken dient.

Die Vereinbarkeit der strengen nationalen Eingliederungsvoraussetzungen mit dem Unionsrecht ist damit nach wie vor nicht abschließend geklärt. Unseres Erachtens geht jedoch die Erforderlichkeit eines strengen Über- und Unterordnungsverhältnisses zwischen Organträger und Organgesellschaft über die allgemeine Präzisierungsbefugnis hinaus.

Es bedarf daher auch nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung dringend notwendiger Rechtssicherheit für die Praxis. Denn letztendlich ist das Konstrukt der umsatzsteuerlichen Organschaft eine Erleichterung für beide Seiten – für Unternehmen wie auch Finanzverwaltung.

3. Mögliche zukünftige Entwicklungen – Einführung eines Antragsverfahrens

Die bestehende Rechtsunsicherheit hinsichtlich des Vorliegens bzw. Nicht-Vorliegens einer Organschaft muss dringend beseitigt werden. Immer wieder neue BFH-Rechtsprechung, die zu Einzelfällen ergeht, wird diesem Ziel offensichtlich nicht gerecht. Die bestehende Rechtsunsicherheit ist insbesondere Folge des in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG geregelten Automatismus, der

die Rechtsfolgen der Organschaft zwingend eintreten und wegfallen lässt. Dies gilt nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH umso mehr, als nun auch (bestimmte) Personengesellschaften in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein können. Ein Antragsverfahren könnte unseres Erachtens die Rechtsunsicherheiten für die Unternehmen beseitigen und gleichzeitig die Transparenz für die Finanzverwaltung erhöhen. Auch ließe sich dieser Vorschlag unionsrechtlich rechtfertigen, da die unionsrechtliche Bestimmung des Artikel 11 MwStSystRL einer rechtssicheren Präzisierung auf nationaler Ebene bedarf. Dementsprechend führt auch der V. Senat des BFH in seinem Urteil vom 2. Dezember 2015 (V R 15/14) aus, dass das Erfordernis einer rechtssicheren Präzisierung auch Sonderbedingungen wie ein von der Richtlinie nicht vorgesehenes Antragsverfahren rechtfertigt, bei dem es sich um ein bloßes Verfahrenserfordernis oder auch um ein materiell rechtliches Wahlrecht handeln kann.

Vor diesem Hintergrund würde die Kreditwirtschaft die gesetzliche Einführung eines Antragsverfahrens unterstützen. Wir bitten Sie daher, dies bereits jetzt bei der Umsetzung der BFH-Rechtsprechung zu berücksichtigen.

Zudem muss bei der Umsetzung der BFH-Rechtsprechung auf jeden Fall der rückwirkende Einbezug von Personengesellschaften ausgeschlossen und eine angemessene Übergangsregelung von mindestens 2 Jahren gewährt werden.

Selbstverständlich stehen wir Ihnen für eine persönliche Erörterung des gesamten Themenkomplexes gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
für Die Deutsche Kreditwirtschaft
Bundesverband deutscher Banken



Joachim Dahm
Mitglied der Geschäftsführung



Sabine Weber
Direktorin