

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
- HDE E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Per E-Mail: IIIC2@bmf.bund.de

Herrn MR
Winfried Keisinger
Referatsleiter III C 2
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Berlin, 31. Januar 2017

**Umsatzsteuerliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG);
Vorsteuerabzug beim Erwerb und im Zusammenhang mit dem Halten und Verwalten von
gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen;
Konsequenzen der Rechtsprechung des EuGH und des BFH;
Ihr Schreiben vom 14. Dezember 2016 (III C 2 – S 7105/15/10002)**

Sehr geehrter Herr Keisinger,
sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem Entwurf eines BMF-Schreibens,
mit dem die aktuelle Rechtsprechung in oben bezeichneter Sache umgesetzt werden soll. Diese
Gelegenheit nehmen wir gerne wahr.

I. Grundsätzliche Anmerkungen

Wie Sie wissen, bedarf es auch nach der aktuellen Rechtsprechung des EuGH und des BFH dringend notwendiger Rechtssicherheit für die Praxis. 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.

Hinzu kommt, dass sich der BFH bislang nur zu den Voraussetzungen hinsichtlich der finanziellen Eingliederung von Personengesellschaften in das Unternehmen des Organträgers geäußert hat (BFH-Urteile vom 2. Dezember 2015 (V R 25/13) sowie vom 19. Januar 2016 (XI R 38/12) und vom 1. Juni 2016 (XI R 17/11)). Und selbst hier haben der V. und der XI. Senat des BFH nicht einheitlich entschieden. Bislang noch gar nicht geäußert hat sich die höchstrichterliche Rechtsprechung zu den Voraussetzungen im Hinblick auf die organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung einer Personengesellschaft.

Nach wie vor nicht abschließend geklärt ist zudem die Vereinbarkeit der strengen nationalen Eingliederungsvoraussetzungen mit dem Unionsrecht. Der XI. Senat des BFH lässt in seinem Urteil vom 19. Januar 2016 (XI R 38/12) und bedauerlicherweise auch in seinem Urteil vom 1. Juni 2016 (XI R 17/11) die Frage nach der Erforderlichkeit eines strengen Über- und Unterordnungsverhältnisses zwischen Organträger und Organgesellschaft offen. Der EuGH hatte dies in seinem Urteil vom 16. Juli 2015 in der Rechtssache Larentia + Minerva und Marenave (C-108/14 und C-109/14) nur dann für zulässig erachtet, wenn es der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken dient. Der V. Senat des BFH hatte in seinem Urteil vom 2. Dezember 2015 (V R 15/14) jedoch die Beherrschung der Tochtergesellschaft durch den Organträger als notwendig erachtet.

Vor diesem Hintergrund hatten sich die Spitzenverbände der deutschen gewerblichen Wirtschaft gemeinsam mit der Deutschen Kreditwirtschaft am 14. Dezember 2016 mit einem Schreiben an Sie gewandt und Ihnen einen ersten Diskussionsentwurf für ein mögliches Konzept für ein Antragsverfahren übersandt. Mit der gesetzlichen Einführung eines Antragsverfahrens könnten unseres Erachtens die Rechtsunsicherheiten für die Unternehmen beseitigt und gleichzeitig die Transparenz für die Finanzverwaltung erhöht werden.

II. Übergangsregelung

Wie auch bereits in unserem vorbezeichneten Schreiben ausgeführt, erachten wir es als sinnvoll, mögliche zukünftige Entwicklungen in Ihrem geplanten Schreiben zur Umsetzung der aktuellen Rechtsprechung des EuGH und des BFH zu berücksichtigen. Denn es wäre ein enormer, letztendlich sinnloser Aufwand für Unternehmen und Finanzverwaltung, wenn für einen begrenzten Zeitraum bestimmte Personengesellschaften automatisch in eine Organschaft fallen, diese dann aber bei möglicher Einführung eines Antragsverfahrens wieder herausgenommen würden.

Unabhängig davon benötigen die Unternehmen für die Umstellung ihrer Prozesse ausreichend Vorlaufzeit. Wenn (bestimmte) Personengesellschaften automatisch in den Organkreis fallen, ist dies mit einem nicht zu unterschätzenden Mehraufwand verbunden. Aufgrund des bestehenden Automatismus muss der Unternehmer zunächst prüfen, ob Personengesellschaften überhaupt in den Organkreis fallen sollen, oder ob gegebenenfalls Umstrukturierungen im Konzern vorgenommen werden müssen. Es müssen neue Prozesse aufgesetzt werden, insbesondere müssen neue Meldungen an den Organträger veranlasst und der gesamte Compliance Prozess muss angepasst werden. Für den Organträger ist dies mit einer zunehmenden Haftung verbunden, die eine neue Risikoallokation erfordert. Daher sollte der Erstanwendungszeitpunkt der neuen Regelungen mindestens ein Jahr nach Veröffentlichung des endgültigen BMF-Schreibens liegen. Zudem ist eine unterjährige Umstellung für die Unternehmen häufig mit Schwierigkeiten verbunden.

Petitum:

Idealerweise sollte der Erstanwendungszeitpunkt der Neuregelungen so gewählt werden, dass zwischenzeitlich über die gesetzliche Einführung eines Antragsverfahrens entschieden werden kann. Unabhängig davon sollten die Änderungen in Abschnitt 2.2 Abs. 5 und 6, Abschnitt 2.8 Abs. 1 bis 11 und Abschnitt 2.11 Abs. 20 erst auf nach dem 31. Dezember 2018 ausgeführte Umsätze anzuwenden sein, um den Unternehmen die erforderlichen Umstellungen zu ermöglichen. Unberührt bleibt die Regelung in Rz. 5 des Entwurfs des BMF-Schreibens, dass eine frühere Anwendung nicht beanstandet wird, wenn sich die am Organkreis Beteiligten bei der Beurteilung des Umfangs der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft übereinstimmend auf die entsprechenden Regelungen dieses Schreibens berufen.

III. Einzelanmerkungen zu den vorgesehenen Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

1. Umsatzsteuerliche Organschaft

Es fällt auf, dass im Wesentlichen nur die Formulierungen des V. Senats des BFH übernommen wurden. Diese abstrakten Ausführungen reichen jedoch nicht aus, um die bestehende Rechtsunsicherheit zu beseitigen. Daher sollten weitere Präzisierungen – auch anhand von Fallbeispielen – vorgenommen werden.

Zu Abschnitt 2.8 – Allgemeines:

Die Kann-Vorschrift in Absatz 2 Satz 5 ist u.E. nicht mit dem Gesetz vereinbar. Die umsatzsteuerliche Organschaft ist kein Wahlrecht für den Unternehmer; sie tritt vielmehr automatisch ein, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind. Daher schlagen wir folgende Klarstellung vor: „Eine Personengesellschaft **ist** wie eine juristische Person als eingegliedert im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG anzusehen, wenn...“.

Zu Abschnitt 2.8 – Finanzielle Eingliederung:

Hier scheint ein gesonderter Absatz im Hinblick auf die Regelungen für Personengesellschaften sinnvoll. Daher schlagen wir Folgendes vor:

Absatz 5 sollte nach Satz 2 enden. Daran anschließend sollte Absatz 5a mit dem Wortlaut, wie im Entwurf vorgesehen, angefügt werden. Nach diesem Absatz 5a sollte dann ein **neuer Absatz 5b** eingefügt werden, der die Ausführungen zu Personengesellschaften enthält, und zwar wie folgt:

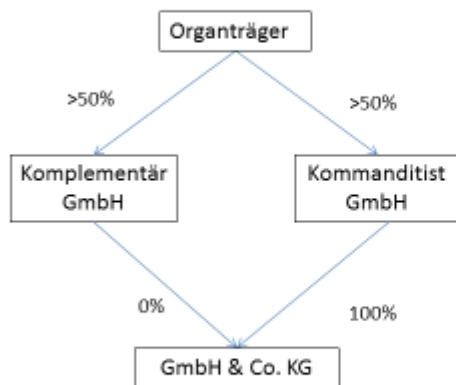
„(5b) ¹Die finanzielle Eingliederung einer Personengesellschaft setzt voraus, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist (vgl. BFH-Urteile vom 2.12.2015, V R 25/13, BStBl 2017 II S. xxx, und vom 3.12.2015, V R 36/13, BStBl 2017 II S. xxx). ²Für die nach **Satz 1** notwendige Beteiligung des Organträgers sind mittelbare Beteiligungen ausreichend. ³Im Interesse der Rechtsklarheit sind Stimmbindungsvereinbarungen oder Stimmrechtvollmachten grundsätzlich ohne Bedeutung. ⁴Stimmbindungsvereinbarungen und Stimmrechtvollmachten können bei der Prüfung der finanziellen Eingliederung nur zu berücksichtigen sein, wenn sie sich ausschließlich aus Regelungen der Satzung wie etwa bei einer Einräumung von Mehrfachstimmrechten

(„Geschäftsanteil mit Mehrstimmrecht“) ergeben (BFH-Urteil vom 2.12.2015, V R 25/13, BStBl 2017 II S. xxx).“

Nach Satz 1 des neuen Absatz 5b (im Entwurf Satz 5 des Absatz 5) setzt die finanzielle Eingliederung einer Personengesellschaft voraus, dass 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. Gemäß Absatz 2 Satz 9 des Entwurfs können Personen, die keine Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG sind, weder Organträger noch Organgesellschaft sein. Beide Sätze zusammen könnten zu Irritationen führen. Daher bedarf es einer Klarstellung, dass es für die mittelbare finanzielle Eingliederung der Personengesellschaft nicht entscheidend ist, ob die unmittelbaren Gesellschafter Organgesellschaften des Organträgers sind, mithin deren Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt wird. Ebenso sollte klargestellt werden, dass Stiftungen keine finanzielle Eingliederung vermitteln können. Grund ist, dass auf eine Stiftung gesellschaftsrechtlich nicht durchgegriffen werden kann, so dass die Stiftung selbst nicht finanziell eingliederungsfähig ist.

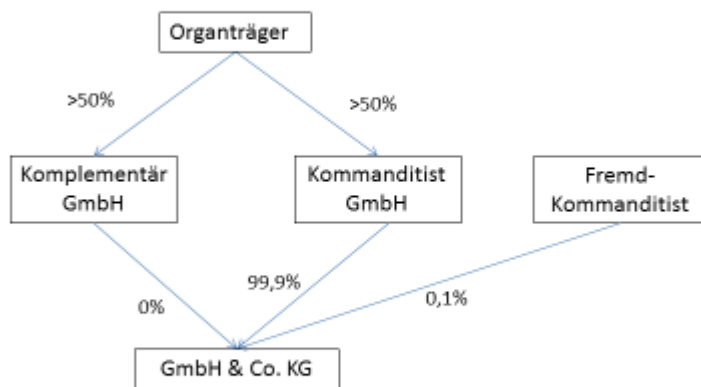
Folgende **Beispiele** sollten die komplexen Sachverhalte verdeutlichen und ebenfalls in den neuen Absatz 5b aufgenommen werden:

Grundfall: Personengesellschaft als Organgesellschaft



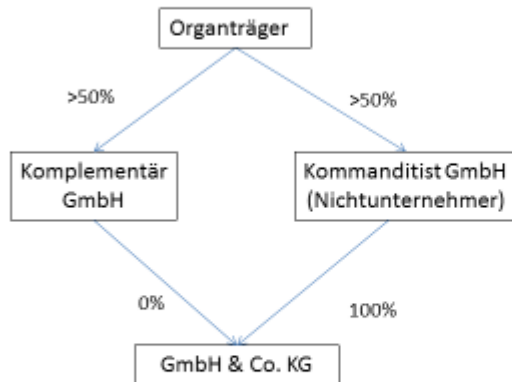
Im vorliegenden Fall sind alle Gesellschafter der GmbH & Co. KG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert. Die GmbH & Co. KG ist damit unter den weiteren Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Organgesellschaft des Organträgers. Hierfür ist es irrelevant, ob die Komplementär GmbH und die Kommanditist GmbH Organgesellschaften des Organträgers sind.

Abwandlung 1: Weiterer Gesellschafter der Personengesellschaft



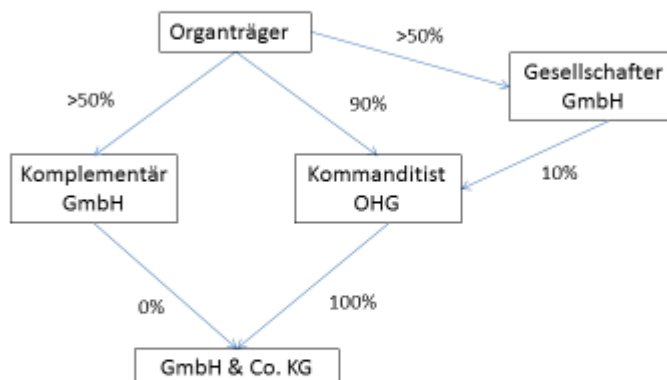
Im vorliegenden Fall sind nicht alle Gesellschafter der GmbH & Co. KG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert. Daher ist die GmbH & Co. KG nicht Organgesellschaft des Organträgers.

Abwandlung 2: „Vermittelnde“ Kommanditist GmbH ist Nichtunternehmer



Im vorliegenden Fall sind alle Gesellschafter der GmbH & Co. KG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert. Die GmbH & Co. KG ist damit unter den weiteren Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Organgesellschaft des Organträgers. Hierfür ist es irrelevant, ob die Komplementär GmbH Organgesellschaft des Organträgers ist und, dass die Kommanditist GmbH Nichtunternehmer ist. Die Kommanditist GmbH kann als Nichtunternehmer nicht Organgesellschaft sein.

Abwandlung 3: Personengesellschaft als Gesellschafter



Im vorliegenden Fall sind alle unmittelbaren und mittelbaren Gesellschafter der GmbH & Co. KG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert. Die GmbH & Co. KG ist damit unter den weiteren Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Organgesellschaft des Organträgers. Hierfür ist es irrelevant, ob die Komplementär GmbH, die Gesellschafter GmbH und die Kommanditist GmbH Organgesellschaften des Organträgers sind.

Zu Abschnitt 2.8 – Organisatorische Eingliederung:

Wir erachten den in Absatz 7 neu eingefügten Satz 3, wonach es nicht ausreichend ist, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung in der Organschaft ausgeschlossen ist, für zu weitreichend. Das BFH-Urteil vom 8. August 2013 (V R 18/13), auf das hier Bezug genommen wird, ist zu einem Insolvenzfall und damit zu speziellen Sachverhalts Umständen ergangen. Es ging um den Fall der Bestellung eines Verwalters für die Organgesellschaft im Vorfeld einer Konkurs- oder Insolvenzeröffnung. Es war die Rolle des Organträgers als „Steuereinnahmer für die Organgesellschaft“ zu beurteilen, dem durch die Bestellung des Insolvenzverwalters gerade die Grundlage entzogen wurde. Aufgrund der insolvenzrechtlichen Verpflichtung des vom Amtsgericht bestellten Verwalters zur Verhinderung von Zahlungen an den Organträger entfiel die Grundlage für ein organisatorisches Zusammenspiel von Organträger und Organgesellschaft. Damit wurde nicht nur der Verhinderung einer abweichenden Willensbildung, sondern auch der Willensdurchsetzung die Grundlage entzogen. Diese Problematik stellt sich aber in der Regel nicht in „gewöhnlichen“ Fällen, in denen die Geschäftsführung vom Organträger bestellt und abberufen werden kann und die Erfüllung von Steuerforderungen gegenüber dem Organträger nicht gefährdet ist. Daher dürfen aus den diesem Urteil zugrundeliegenden Besonderheiten eines Insolvenzfalls keine allgemeingültigen Schlüsse gezogen werden, auch dann nicht, wenn der BFH in seinem Urteil vom 2. Dezember 2015 (V R 15/24) auf dieses BFH-Urteil verweist (vgl. Rz. 24).

Vor diesem Hintergrund erachten wir die Ausführungen zum Insolvenzverfahren in Absatz 12 durchaus als zutreffend, nicht jedoch die in dem neuen Satz 3 des Absatz 7 zur organisatorischen Eingliederung bei „gewöhnlichen“ Sachverhalten. Wir bitten daher, den ursprünglichen Satz 2 beizubehalten.

Im Übrigen beziehen sich die Ausführungen zur organisatorischen Eingliederung nur auf juristische Personen, da es bislang an diesbezüglicher Rechtsprechung – wie eingangs bereits dargelegt – zu Personengesellschaften fehlt. Gleichwohl bedarf es einer Klarstellung, ob die Ausführungen zur organisatorischen Eingliederung – die sich bislang nur auf juristische Personen bezogen – auch für Personengesellschaften gelten sollen. So ist beispielsweise unklar, in welchen Fällen Personengesellschaften taugliche „Vermittler“ der organisatorischen Eingliederung in Beteiligungsketten sind (vgl. Absatz 10a des Entwurfs).

2. Umfang des Vorsteuerabzugs

Zu Abschnitt 15.18 – Erleichterungen bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge – Bankeinlagen als Hilfsumsätze:

Grundsätzlich ist zu begrüßen, dass die vorgesehene Formulierung in Absatz 5 Satz 3 Nr. 3 Spielraum lässt, Bankeinlagen weiterhin als vorsteuerunschädliche Hilfsumsätze zu behandeln. Da allerdings nicht klar ist, wann schädliche Bankeinlagen vorliegen, die der „unmittelbaren, dauerhaften und notwendigen Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit des Unternehmens dienen“, sollte die zitierte BFH-Rechtsprechung durch weitere Klarstellungen ergänzt werden.

Zu Abschnitt 15.22 – Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen:

In Absatz 1 wurde ein neuer Satz 4 angefügt, der die Entscheidung des V. Senats des BFH vom 6. April 2016 (V R 6/14) für den Fall der Einwerbung von Kapital im Zusammenhang mit einem Beteiligungserwerb zitiert. Dies ist eine u.E. nach unzulässige Verallgemeinerung, die nicht den Grundsätzen des EuGH in seinen Urteil vom 16. Juli 2015 in der Rechtssache Larentia + Minerva und Marenave (C-108/14 und C-109/14) und auch nicht denen des XI. Senats des BFH in seinem Urteil vom 1. Juni 2016 (XI R 17/11) entspricht. Nach der Entscheidung des XI. Senats steht dem Unternehmer, der an der Verwaltung seiner Tochtergesellschaft teilnimmt und eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, für Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung (und insoweit auch im Zusammenhang mit dem Einwerben von Kapital zu diesem Zweck) grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug zu (vgl. Leitsatz 1, Rz. 23, 28 und 30 des BFH-Urteils). Etwas anderes kann sich nach diesem Urteil nur dann ergeben, wenn nachgelagerte Umsätze umsatzsteuerfrei sind (vgl. Rz. 30 des BFH-Urteils mit Bezug auf die vorgenannte EuGH-Entscheidung).

Soweit der Entwurf des BMF-Schreibens in Satz 4 lediglich auf das Urteil des V. Senats – mit den in diesem zu beurteilenden Fall bestehenden Besonderheiten – Bezug nimmt, führt dies zu einer unzulässigen Einschränkung des Vorsteuerabzugs, die nicht mit den Grundsätzen des EuGH konform ist. Satz 4 sollte daher wie folgt formuliert werden:

„Grundsätzlich besteht für ein Unternehmen, das an der Verwaltung einer Tochtergesellschaft teilnimmt, ein Recht auf Vorsteuerabzug aus Leistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Kapital für die Anschaffung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung, es sei denn, nachgelagerte Umsätze sind umsatzsteuerfrei oder die Umsätze, die den Vorsteuerabzug eröffnen sollen, stellen eine missbräuchliche Praxis dar (vgl. BFH-Urteile vom 6.4.2016, V R 6/14, BStBl 2017 II S. xxx, und vom 1.6.2016, XI R 17/11, BStBl 2017 II S. xxx).“

Wir bitten Sie, unsere Ausführungen bei den weiteren Erörterungen der Thematik zu berücksichtigen. Insbesondere sollte das geplante BMF-Schreiben zukünftigen Entwicklungen bereits jetzt Rechnung tragen.

Gerne würden wir die Thematik mit Ihnen und Vertretern Ihres Hauses in einem persönlichen Gespräch erörtern und erachten dies angesichts der Tragweite der gesamten Thematik nicht nur für hilfreich, sondern auch für dringend notwendig.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Cedric von der Hellen Dr. Karoline Kampermann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Benjamin Koller

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Joachim Dahm

Sabine Weber

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Till Hannig

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
- HDE E. V.

Jochen Bohne

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber