

**BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
VOLKSBANKEN UND RAIFFEISENBANKEN**
Schellingstraße 4
10785 Berlin

**DEUTSCHER SPARKASSEN-
UND GIROVERBAND E.V.**
Charlottenstraße 47
10117 Berlin

**VERBAND DEUTSCHER
PFANDBRIEFBANKEN**
Georgenstraße 21
10117 Berlin

**BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E.V.**
Burgstraße 28
10178 Berlin

**BUNDESVERBAND ÖFFENTLICHER
BANKEN DEUTSCHLANDS E.V. (VÖB)**
Lennéstraße 11
10785 Berlin

**BUNDESVERBAND INVESTMENT UND
ASSET MANAGEMENT**
Bockenheimer Anlage 15
60322 Frankfurt a.M.

Bundesministerium der Finanzen
Herrn Ministerialdirektor
Michael Sell
Abteilungsleiter IV
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

vorab per E-Mail: IVD2@bmf.bund.de

Berlin, 26. November 2013
DA/tan - A III
Tel.: 030/20225-5264
Fax: 030/20225-5345
esther.dallmann@dsgv.de
Az.: 7629

**Umsatzsteuerrechtliche Organschaft
– Organisatorische Eingliederung; Klärung von Zweifelsfragen
hier: BMF-Schreiben vom 7. März 2013
Geschäftszeichen: IV D 2 – S 7105/11/1001**

Sehr geehrter Herr Sell,

mit dem o. g. Schreiben hatte das Bundesfinanzministerium die Regelungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses zur organisatorischen Eingliederung im Rahmen der umsatzsteuerlichen Organschaft an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes angepasst. Die Umsetzung der neuen Regelungen hat in konkreten Steuerfällen zu Zweifelsfragen und Unsicherheiten geführt – nicht nur in der Kreditwirtschaft, sondern in der gesamten Wirtschaft (vgl. gemeinsame Stellungnahme der Spitzenverbände der gewerblichen Wirtschaft vom 18.11.2013). Daher möchten wir uns heute erneut an Sie wenden und Ihnen die speziellen Probleme in der Kreditwirtschaft, in der eine Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen von Unternehmen zur Herstellung einer organisatorischen Eingliederung aufsichtsrechtlich oft verboten ist und diese daher häufig nur über einen Beherrschungsvertrag hergestellt werden kann, darlegen und um Klärung der offenen Fragen bitten.

In der Praxis führt die Formulierung in Abschnitt 2.8 Abs. 10 Satz 5 UStAE, wonach Teilbeherrschungsverträge nicht ausreichen, um eine organisatorische Eingliederung herzustellen, zur Rechtsunsicherheit. Da der Begriff Teilbeherrschungsvertrag im o. g. Schreiben nicht weiter erläutert wird, sind in diesem Zusammenhang Unsicherheiten bei all jenen Unternehmen aufgekommen, die außersteuerrechtliche Normen (insbesondere aufsichtsrechtliche) zu beachten haben, eine umfassende Beherrschung durch ein anderes Unternehmen aber gegeben ist.

Bei Finanzinstituten innerhalb eines Konzerns ist regelmäßig die Autonomie der Institute in ihrem jeweiligen gesetzlichen Funktionsbereich spezialgesetzlich gefordert. Die Autonomie hinsichtlich einzelner Funktionsbereiche dient beispielsweise allgemein der Marktintegrität oder dem besonderen Schutzbedürfnis der Kunden. Unabhängig davon zu sehen sind aber Durchsetzungsmöglichkeiten grundlegender geschäftspolitischer Entscheidungen innerhalb eines Konzerns. Die Willensdurchsetzung dieser geschäftspolitischen Entscheidungen wird aber gerade nicht durch die Einhaltung aufsichtsrechtlicher Vorgaben verhindert.

Nach unserem Verständnis liegt ein Teilbeherrschungsvertrag im Sinne des Abschnitts 2.8 Abs. 10 Satz 5 UStAE nur in den Fällen vor, in denen rechtlich ein umfassender Beherrschungsvertrag möglich wäre, aber aus bestimmten Gründen diese Möglichkeit von den Vertragspartnern nicht ausgeschöpft wird (z.B. weil Unternehmensteile bewusst von der Beherrschung ausgenommen werden). In diesem Sinne werden Teilbeherrschungsverträge auch im Schrifttum definiert (vgl. Hölter, AktG, § 311 Rn. 37; Emmerich/ Habersack, § 291 Rn. 20; Altmeppen, Kommentar zum AktG, § 291 Rn. 85). Sofern in einem Fall, in dem aufsichtsrechtliche oder andere außersteuerliche Normen zu beachten sind, ein Beherrschungsvertrag in dem Umfang geschlossen wird, in dem er unter Beachtung dieser Regelungen zulässig ist, kann u. E. kein Teilbeherrschungsvertrag im o. g. Sinn vorliegen. Dies muss unabhängig davon gelten, ob in dem Beherrschungsvertrag – wie von der BaFin gefordert – auf aufsichtsrechtliche Normen hingewiesen wurde oder nicht. Ein anderes Verständnis dieses Begriffes würde einem faktischen Verbot der Organschaft für bestimmte Wirtschaftszweige gleichkommen, wenn eine personelle Verflechtung aufgrund außersteuerlicher Hemmnisse ausgeschlossen ist und dann auch über einen Beherrschungsvertrag keine organisatorische Eingliederung hergestellt werden könnte. Eine solche Einschränkung der Möglichkeit zur Bildung einer umsatzsteuerlichen Organschaft könnte allenfalls durch eine gesetzliche Regelung und nicht durch einen Verwaltungserlass bewirkt werden. Die Finanzdienstleistungsbranche kann nicht partiell von der Möglichkeit zur Bildung umsatzsteuerlicher Organschaften ausgeschlossen sein, nur weil sie am stärksten reguliert ist.

In seinen Schlussanträgen vom 27. November 2012 in dem Vertragsverletzungsverfahren gegen Schweden (C-480/10) hat der EuGH in Übereinstimmung mit der Kommission ausgeführt, dass die Möglichkeit zur Bildung einer Organschaft allen Wirtschaftsbeteiligten in allen Wirtschaftszweigen offenstehen muss. Eine Beschränkung der Bildung umsatzsteuerlicher

Organschaften – im vorliegenden Fall auf Unternehmen des Finanz- und Versicherungssektors – lässt der EuGH in seinem Urteil vom 25. April 2013 (C-480/10) nur dann zu, wenn sie unter Beachtung des Unionsrechts getroffen wird und der Vermeidung von Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen, die überzeugend nachgewiesen werden müssen, dient. Die Finanzdienstleistungsbranche kann daher auf keinen Fall von dem Rechtsinstitut der Organschaft ausgeschlossen sein.

Durch die Entgegennahme von Weisungen des Organträgers wird die Alleinverantwortung von Geschäftsführern einer Organgesellschaft nicht eingeschränkt. Diese Auffassung teilt auch die BaFin. Sie weist z.T. sogar explizit darauf hin, dass eine einheitliche Leitung der Unternehmen durch Abschluss eines Beherrschungsvertrages erreicht werden kann. Ferner gehen auch Beherrschungsverträge in weniger oder nicht regulierten Branchen immer mit der Einschränkung einher, dass außersteuerliche Vorschriften zu beachten sind, ohne dass – soweit ersichtlich – jemals die Auffassung vertreten worden wäre, es handele sich dabei um „Teilbeherrschungsverträge“ mit der Folge, dass der Organträger seinen Willen nicht vollumfänglich durchsetzen könne. Das Weisungsrecht des Organträgers ist nicht „schrakenlos“ (Emmerich/ Habersack, § 308 Rn. 37 und 55 ff.). So ist u.a. selbstverständlich und auch ohne besondere Erwähnung im Beherrschungsvertrag zu beachten, dass keine Weisungen erteilt werden dürfen, die z.B. gegen strafrechtliche Normen verstoßen oder sittenwidrig sind (§ 138 BGB). Auch dürfen keine nachteiligen Weisungen erteilt werden, wenn sie nicht wenigstens den Belangen des herrschenden Unternehmens dienen (§ 308 Abs. 1 S. 2 AktG). Schließlich dürfen im Ergebnis auch keine satzungswidrigen Weisungen erteilt werden; ggf. erforderliche Satzungsänderungen fallen in die Zuständigkeit der Hauptversammlung und sind damit dem Weisungsrecht des herrschenden Unternehmens entzogen (Emmerich/ Habersack, § 308 Rn. 56a).

Zudem unterliegen auch die an einem regulierten Unternehmen beteiligten Unternehmen selbst regelmäßig dem Aufsichtsrecht, so dass schon insoweit etwaige Weisungen im Einklang mit den entsprechenden aufsichtsrechtlichen Regelungen stehen müssen. Gemäß § 25 a Abs. 1 KWG muss ein Kreditinstitut über eine ordnungsgemäße Geschäftsorganisation verfügen, die die Einhaltung der vom Kreditinstitut zu beachtenden gesetzlichen Bestimmungen und der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten gewährleistet. Nach § 25 a Abs. 1 a KWG sind die Geschäftsleiter des übergeordneten Unternehmens für die ordnungsgemäße Geschäftsorganisation in der Gruppe und somit auch für ein angemessenes und wirksames Risikomanagement der Gruppe verantwortlich. Was die Bankenaufsicht unter einer ordnungsgemäßen Geschäftsorganisation versteht, hat sie in den Mindestanforderungen an das Risikomanagement (MaRisk) niedergelegt. Im Einzelnen geht es für die Gruppe um die Sicherstellung der Risikotragfähigkeit, Risikosteuerungs- und Controllingprozesse sowie um eine Konzernrevision. Zur Durchsetzung eines funktionierenden Gruppenrisikomanagement befürwortet die Bankenaufsicht den Abschluss eines Beherrschungsvertrages (siehe Lautenschlä-

ger/Ketessidis, Führung von gruppenangehörigen Banken und ihre Beaufsichtigung, S. 772, in: Hopt/Wohlmannstetter, Handbuch Corporate Governance von Banken, 2011). Im Ergebnis sind die aufsichtsrechtlichen Vorgaben daher im Zusammenhang mit einem in diesen Fällen abgeschlossenen Beherrschungsvertrag zu sehen. Sie ermöglichen zusammengenommen eine ausreichende (gesetzlich geforderte) Kontrolldichte und damit die organisatorische Eingliederung im umsatzsteuerlichen Sinne.

Wir bitten Sie daher um **die Bestätigung unserer Rechtsauffassung** hinsichtlich der Definition eines Teilbeherrschungsvertrages.

Darüber hinaus möchten wir die weitere Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ansprechen. Dieser hat zuletzt in seinem Urteil vom 8. August 2013 (Az. V R 18/13) noch einmal zur organisatorischen Eingliederung Stellung genommen. Die bisher vom Bundesfinanzhof offen gelassene Frage, ob auch allein durch den Ausschluss einer abweichenden Willensbildung in der Organgesellschaft eine organisatorische Eingliederung bewirkt werden kann, hat der Bundesfinanzhof nun dahingehend beantwortet, dass diese nur dann vorliegt, wenn eine positive Möglichkeit zur Willensdurchsetzung für den Organträger besteht. Diese Konkretisierung wird ausdrücklich als Änderung der Rechtsprechung bezeichnet (Rz. 27 bis 30 des erwähnten Urteils). Eine Unterscheidung, ob durch entsprechende Maßnahmen nur der bloße Ausschluss einer vom Willen des Organträgers abweichenden Willensbildung in der Organgesellschaft oder eine darüber hinausgehende Möglichkeit zur Willensdurchsetzung vorliegt, dürfte in der Praxis jedoch kaum rechtssicher durchzuführen sein. Zudem ist dieses Urteil zu einem Insolvenzfall und damit zu sehr speziellen Sachverhalts Umständen ergangen. Die Frage der abweichenden Willensbildung betraf Fälle der Bestellung von Verwaltern im Vorfeld einer Konkurs- oder Insolvenzeröffnung. In diesen Fällen 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. Wir möchten nicht verkennen, dass aus Sicht der Finanzverwaltung bei Insolvenzfällen durchaus Probleme bestehen können, das Steueraufkommen zu sichern. Gleichwohl dürfen aus den dem Urteil zugrundeliegenden Besonderheiten eines Insolvenzfalls keine allgemeingültigen Schlüsse gezogen werden.

Wir haben zudem auch erhebliche Zweifel, ob der Wortlaut von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG eine solch differenzierte Auslegung begründen kann, zumal Art. 11 MwStSystRL nur von finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen *Beziehungen* spricht, also nach dem allgemeinen Sprachgebrauch hinter dem Erfordernis einer Eingliederung zurückbleibt und auch die EU-Kommission mit Blick auf die organisatorische Eingliederung lediglich fordert, dass eine „gemeinsame oder zumindest teilweise gemeinsame Managementstruktur“ vorliegen muss (EU-Kommission vom 02.07.2009 – KOM (2009) 325 endgültig, UR 2009, S. 632). Damit wird gerade keine Beherrschung auf Geschäftsleitungsebene gefordert, was sich zum Beispiel auch im englischen Recht widerspiegelt, in dem lediglich die Kontrolle („control“) der Organgesellschaft gefordert wird (vgl. de Weerth, DB 2013, S. 2065). Es wird mithin kein Über- oder Unterordnungsverhältnis gefordert. Zudem geht die Rechtsprechung des EuGH zur umsatzsteuerlichen Organschaft, wonach sogar Nichtunternehmer in die Organschaft einbezogen werden können, viel weiter (vgl. EuGH-Urteil vom 09.04.2013, Rs. C-85/ 11).

Vor diesem Hintergrund halten wir die Nichtanwendung des BFH-Urteils für angemessen, um das Instrument der umsatzsteuerlichen Organschaft in einer dem Art. 11 MwStSystRL entsprechenden und in einer für die Unternehmen praktikablen Form zu erhalten.

Wir bitten Sie daher, **für dieses Urteil einen Nichtanwendungserlass zu beschließen**, damit es über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewendet wird.

Aufgrund dieser bis zur abschließenden Klärung bestehenden Rechtsunsicherheiten – insbesondere für bestehende Organschaften – benötigen die Unternehmen eine Verlängerung der bisherigen Übergangsregelung (Abschnitt 2 des o. g. BMF-Schreibens) über den 31.12.2013 hinaus. Dies ist schon allein deshalb erforderlich, weil Änderungen in den Verträgen erst durch die nächste Hauptversammlung bzw. Mitgliederversammlung genehmigt werden müssen, diese aber erst im Jahre 2014 stattfinden werden.

Wir bitten Sie daher, die **Übergangsregelung bis zum 31.12.2014 zu verlängern**.

Wir würden es begrüßen, wenn wir Ihnen unser Anliegen in einem persönlichen Gespräch noch näher erläutern dürften. Wir werden uns daher in den nächsten Tagen zwecks Vereinbarung eines Termins an Sie wenden.

Mit freundlichen Grüßen
für die oben bezeichneten Verbände
Deutscher Sparkassen- und Giroverband e.V.
i.A.



Manfred Materne

i.A.



Esther Dallmann