

Schriften zum Steuerrecht

Band 144

**Die Voraussetzungen
der umsatzsteuerlichen Organschaft
unter Berücksichtigung des Unionrechts**

Von

Julia Christine Jonas



Duncker & Humblot · Berlin

JULIA CHRISTINE JONAS

Die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft
unter Berücksichtigung des Unionrechts

Schriften zum Steuerrecht

Band 144

Die Voraussetzungen
der umsatzsteuerlichen Organschaft
unter Berücksichtigung des Unionrechts

Von

Julia Christine Jonas



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel
hat diese Arbeit im Jahre 2017
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2019 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Ochsenfurt-Hohestadt
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15668-9 (Print)
ISBN 978-3-428-55668-7 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85668-8 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Diese Arbeit wurde bei der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel als Dissertation angenommen.

Ich danke Herrn Prof. Dr. Michael Fischer, Lehrstuhl für Steuerrecht, Fachbereich Rechtswissenschaft, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, für die interessante Themastellung und Betreuung meiner Arbeit.

Mein Dank gilt weiter Herrn Prof. Dr. Jan Roth für die freundliche Erstellung des Zweitgutachtens.

Meiner Familie danke ich dafür, dass sie mir die erforderlichen Freiräume ermöglichte, um diese Arbeit zu verfassen.

Itzehoe, im Dezember 2018

Julia Christine Jonas

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	13
B. Rechtsgrundlage der umsatzsteuerlichen Organschaft	16
I. Historische Entwicklung	16
1. Preußisches Oberverwaltungsgericht	17
a) Bereich der Einkommensteuer	17
b) Bereich der Gewerbesteuer	17
c) Entscheidung vom 18.06.1896	18
d) Festigung der Rechtsprechung	18
2. Reichsfinanzhof	19
a) Entscheidung vom 10.11.1921	19
b) Bürgerlich-rechtliche Selbständigkeit	20
c) Änderung der Rechtsprechung durch Entscheidung vom 26.09.1927	20
d) Änderung der Ansicht der Literatur	21
e) Festigung der Rechtsprechung	21
3. Umsatzsteuergesetz 1934	21
a) Kontrollratsgesetz Nr. 15 vom 11.02.1946	22
b) Elfte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 17.08.1961	23
c) Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 20.12.1966	23
4. Umsatzsteuergesetz 1967	23
5. Zweite EG-Richtlinie vom 11.04.1967	24
6. Sechste EG-Richtlinie vom 17.05.1977	24
7. Mehrwertsteuersystemrichtlinie vom 28.11.2006	25
II. Unionsrecht	25
1. Enge Verbundenheit und Eingliederung	25
a) Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes vom 16.07.2015	26
b) Unionsrechtskonforme Umsetzung	27
aa) Bundesfinanzhof	27
bb) Bundesministerium der Finanzen	28
cc) Literatur	28
c) Unionsrechtswidrige Umsetzung	29
d) Stellungnahme	30
aa) Grammatikalische Auslegung	30

bb) Systematische Auslegung	30
cc) Historische Auslegung	31
dd) Ausführungen des Europäischen Gerichtshofes	32
ee) Konkretisierung der engen Verbindungen	35
ff) Zusammenfassung	38
2. Wahlrecht	39
a) Wahlrecht erforderlich	40
aa) Teil der Literatur	40
bb) Beschluss des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 11.03.2008	42
b) Wahlrecht nicht erforderlich	42
aa) Bundesfinanzhof und überwiegender Teil der Finanzgerichte	42
bb) Bundesverfassungsgericht	43
cc) Überwiegender Teil der Literatur	43
c) Stellungnahme	44
aa) Bewertung des Wahlrechtes nach Unionsrecht	44
(1) Grammatikalische Auslegung	44
(2) Ausführungen des Europäischen Gerichtshofes, der Europäischen Kommission und des Generalanwaltes beim Europäischen Ge- richtshof	44
bb) Bewertung des Wahlrechtes nach nationalem Recht	47
(1) Verhältnis zu Art. 9 Abs. 1 GG	48
(2) Verhältnis zu Art. 14 Abs. 1 GG	48
(3) Verhältnis zu Art. 3 Abs. 1 GG	49
(4) Staat als Steuergläubiger	50
(5) Beziehung des Organträgers zur Organgesellschaft in der Insolvenz	51
(6) Information des Organträgers durch die Organgesellschaft	52
(7) Beschluss des Finanzgerichtes Rheinland-Pfalz vom 11.03.2008	52
(8) Historische Entwicklung	53
cc) Ergebnis	53
3. Juristische Person als Organgesellschaft	53
a) Entwicklung in Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur bis zum Urteil des Europäischen Gerichtshofes am 16.07.2015	54
aa) Frühere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zum organschaftsähn- lichen Verhältnis nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG	54
bb) Beschränkung auf juristische Personen unionsrechts- und grundrechts- konform	54
cc) Beschränkung auf juristische Personen unionsrechts- und grundrechts- widrig	56
b) Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes vom 16.07.2015	58
c) Literatur und Bundesministerium der Finanzen	58
d) Bundesfinanzhof	59

e) Stellungnahme	60
aa) Definition des Begriffes „Person“ in Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL	60
bb) Abgrenzung der Begriffe juristische Person und Personengesellschaft	62
cc) Beschränkung auf juristische Personen bei der Organgesellschaft	64
(1) Grundsatz der steuerlichen Neutralität und Gleichbehandlungs-	
grundsatz	64
(2) Beurteilung von Rechtfertigungsgründen	67
dd) Würdigung von Lösungsmöglichkeiten	70
(1) Richtlinienkonforme Auslegung und teleologische Extension von	
§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG	71
(2) Richtlinienkonforme Auslegung von § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG	74
(3) Ergebnis	76
C. Voraussetzungen der Organschaft	77
I. Organträger	77
1. Beherrschung durch einen Organträger	77
2. Unternehmereigenschaft des Organträgers	78
a) Zurechnung der wirtschaftlichen Tätigkeit der Organgesellschaft	78
aa) Urteile des Europäischen Gerichtshofes vom 09.04.2013 und 16.07.	
2015	78
bb) Literatur und frühere Rechtsprechung	80
b) Eigene wirtschaftliche Tätigkeit des Organträgers	80
aa) Bundesfinanzhof	80
bb) Literatur	83
c) Stellungnahme	84
aa) Wesensgehalt und Zielsetzung der Organschaft	84
bb) Grundsatz der steuerlichen Neutralität und Gleichbehandlungsgrundsatz	
85	
cc) Folgen	88
II. Organgesellschaft	90
1. Unternehmereigenschaft der Organgesellschaft	90
a) Unternehmereigenschaft der Organgesellschaft erforderlich	90
aa) Wirkung der Organschaft nur zwischen unternehmerischen Bereichen	
92	
bb) Wirkung der Organschaft auch zwischen nichtunternehmerischen Be-	
reichen	92
b) Unternehmereigenschaft der Organgesellschaft nicht erforderlich	93
2. Stellungnahme	93
a) Keine Unternehmereigenschaft der Organgesellschaft	94
b) Ausnahme: Vorbeugung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen ...	95
c) Auslegung von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG	97
d) Ergebnis	99

III. Finanzielle Eingliederung	99
1. Unmittelbare finanzielle Eingliederung	100
2. Mittelbare finanzielle Eingliederung	101
a) Mittelbare finanzielle Eingliederung über vermittelnde Gesellschaft(en)	101
b) Mittelbare finanzielle Eingliederung über Gesellschafter	102
aa) Rechtsprechung	102
bb) Bundesministerium der Finanzen	106
cc) Literatur	106
3. Stellungnahme	107
IV. Wirtschaftliche Eingliederung	110
1. Rechtsprechung	110
2. Bundesministerium der Finanzen	112
3. Literatur	112
4. Stellungnahme	113
a) Keine enge Auslegung	113
b) Weite Auslegung erforderlich	114
c) Zusammenfassung	116
V. Organisatorische Eingliederung	116
1. Vollständige personelle Identität	117
2. Teilweise personelle Identität	118
a) Bundesfinanzhof	118
b) Bundesministerium der Finanzen	119
c) Literatur	121
3. Keine personelle Identität	122
a) Bundesfinanzhof	122
b) Bundesministerium der Finanzen	123
c) Literatur	124
4. Besondere Anforderung bei einer Aktiengesellschaft als Organgesellschaft	126
5. Beteiligungsketten	128
6. Stellungnahme	129
a) Sinn und Bedeutung der organisatorischen Eingliederung	129
b) Ausgestaltung der Durchsetzungsbefugnis des Organträgers in der Organgesellschaft	131
aa) Gesellschaft mit beschränkter Haftung	132
bb) Merkmal der Personenidentität	134
cc) Aktiengesellschaft	137
(1) Beherrschungsvertrag nach §§ 291 i. V. m. 308 AktG	138
(2) Eingliederung nach §§ 319 ff. AktG	139
(3) Faktischer Konzern	139

dd) Auseinandersetzung mit den in Rechtsprechung und Literatur genannten Konstellationen zur organisatorischen Eingliederung	140
ee) Personengesellschaften	141
(1) Gesellschaft bürgerlichen Rechts	141
(2) Offene Handelsgesellschaft	143
(3) Kommanditgesellschaft	145
ff) Beteiligungsketten	145
VI. Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse	147
1. Ansichten der Rechtsprechung, des Bundesministeriums der Finanzen und der Literatur	147
2. Stellungnahme	148
D. GmbH & Co. KG	151
I. Kommanditgesellschaft als Organträgerin	151
1. Organschaft ausgeschlossen	151
2. Organschaft nur bei Einheits-GmbH & Co. KG	152
3. Organschaft möglich	152
II. Kommanditgesellschaft als Organgesellschaft	153
III. Stellungnahme	154
1. Kommanditgesellschaft als Organträgerin	154
2. Kommanditgesellschaft als Organgesellschaft	156
3. Zusammenfassung	157
E. Insolvenz im Organkreis	158
I. Insolvenz der Organgesellschaft	158
1. Bundesfinanzhof	158
a) Frühere Ansicht	158
b) Aktuelle Ansicht	159
2. Bundesministerium der Finanzen	160
3. Literatur	161
II. Insolvenz des Organträgers	162
1. Bundesfinanzhof	162
2. Bundesministerium der Finanzen	163
3. Literatur	163
III. Insolvenz des Organträgers und der Organgesellschaft	164
1. Bundesfinanzhof	164
2. Bundesministerium der Finanzen	164

3. Literatur	164
IV. Stellungnahme	165
1. Überblick über das Insolvenzverfahren	165
2. Insolvenz der Organgesellschaft	166
a) Zeitraum vor/bei Stellung des Insolvenzantrages	166
b) Zeitraum zwischen der Stellung des Insolvenzantrages und der Entscheidung über den Insolvenzantrag	168
c) Eröffnung des Insolvenzverfahrens	170
3. Insolvenz des Organträgers	173
a) Zeitraum vor/bei Stellung des Insolvenzantrages	173
b) Zeitraum zwischen der Stellung des Insolvenzantrages und der Entscheidung über den Insolvenzantrag	174
c) Eröffnung des Insolvenzverfahrens	175
4. Insolvenz des Organträgers und der Organgesellschaft	177
5. Zusammenfassung	179
F. Zusammenfassung der Ergebnisse der Arbeit	181
Literaturverzeichnis	187
Sachverzeichnis	195

A. Einleitung

Die umsatzsteuerliche Organschaft ist in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG gesetzlich definiert. Danach wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist.

Die Voraussetzungen der Organschaft sind damit zwar beschrieben, doch die Einzelheiten bei weitem nicht geklärt. Es ist in den vergangenen Jahren erheblich Bewegung in die Diskussion um alle einzelnen Voraussetzungen der Organschaft gekommen, nicht zuletzt durch den verstärkten Blick auf das Unionsrecht, das durch Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL die unionsrechtliche Vorgabe liefert.

Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL sieht vor, dass nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer 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 kann.

Schon der unterschiedliche Wortlaut von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL führt zu Diskussionen um den inhaltlichen Regelungsgehalt und die inhaltliche Ausgestaltung der deutschen Norm.

Die Unsicherheiten bei der Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale bei der umsatzsteuerlichen Organschaft im nationalen Recht führen in der Praxis zu einer Ungewissheit, unter welchen Voraussetzungen eine umsatzsteuerliche Organschaft anerkannt wird. Dabei bietet die umsatzsteuerliche Organschaft einen Steuervorteil für Unternehmen, wie beispielsweise für Krankenhäuser, Pflegeheime und Banken, die gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, aber zugleich umsatzsteuerbehaftete Leistungen beziehen.¹ Führt beispielsweise ein solches Unternehmen, wie ein Krankenhaus nach § 4 Nr. 14 b) UStG steuerfreie Ausgangsumsätze aus und bezieht von einem externen Dienstleister Reinigungsleistungen, so kann es die von dem externen Reinigungsdienstleister mit in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen und bleibt mit der Umsatzsteuer belastet.² Wenn das Krankenhaus und das Reinigungsunternehmen allerdings eine Service-GmbH gründen, an der das Krankenhaus mehrheitlich beteiligt ist, so liegt bei Unterstellung aller Voraussetzungen eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen dem Krankenhaus als Organträger und der Service-GmbH als Organangesell-

¹ Grune/Mönckedieck, UR 2014, 541 (547).

² Grune/Mönckedieck, UR 2014, 541 (547); Slapio, DStR 2000, 999 (1000).

schaft vor.³ Die Service-GmbH erbringt innerhalb des Organkreises die Reinigungsleistungen als nicht steuerbare Innenumsätze für das Krankenhaus.⁴ Damit fällt bei dem Krankenhaus nur die der Service-GmbH von Dritten (beispielsweise durch Einkauf von Reinigungsmitteln) in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als nicht abziehbare Vorsteuer an.⁵

Allerdings wird das Krankenhaus als Organträger der einzige Steuerpflichtige und somit auch Schuldner der Umsatzsteuer, so dass das Krankenhaus auch die von der Service-GmbH ausgelöste Umsatzsteuer schuldet, wenn die Service-GmbH zahlungsunfähig ist.⁶ Daher wird oftmals von den Finanzbehörden bei Zahlungsunfähigkeit einer Gesellschaft eine Organschaft herangezogen, um dadurch die auf die Umsätze der zahlungsunfähigen Organgesellschaft entfallende Steuer von dem zahlungsfähigen Organträger zu erhalten.⁷

Daher ist es von erheblicher Bedeutung für die Praxis, unter welchen Voraussetzungen eine umsatzsteuerliche Organschaft angenommen wird und zu welchem Zeitpunkt sie beginnt und endet.

Die Unsicherheiten bei der Auslegung der einzelnen Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft führten dazu, dass der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 11.12.2013⁸ dem Europäischen Gerichtshof grundlegende Fragen der umsatzsteuerlichen Organschaft zur Klärung vorgelegt hat. Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 16.07.2015 darüber entschieden.⁹ Unter Berücksichtigung dieser Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes¹⁰ hat im Anschluss der Bundesfinanzhof in weiteren Urteilen¹¹ seine Ansicht dargelegt. In dieser Arbeit wird zunächst die historische Entwicklung der umsatzsteuerlichen Organschaft dargestellt, da darauf bei der Auslegung der einzelnen Voraussetzungen der umsatzsteuer-

³ Grune/Mönckedieck, UR 2014, 541 (547); Slapio, DStR 2000, 999 (1000).

⁴ Grune/Mönckedieck, UR 2014, 541 (547); Slapio, DStR 2000, 999 (1001).

⁵ Grune/Mönckedieck, UR 2014, 541 (547); Slapio, DStR 2000, 999 (1001).

⁶ Stadie, UStG, § 2, Rn. 193.

⁷ Stadie, UStG, § 2, Rn. 193.

⁸ BFH, Beschluss vom 11.12.2013 – XI R 38/12, zitiert nach juris.

⁹ EuGH, Urteil vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co.KG/Finanzamt Nordenham und Finanzamt Hamburg-Mitte/Marenave Schifffahrts AG*, abrufbar im Internet: <http://curia.europa.eu> (Stand: 14.11.2016), Rn. 1 ff., ECLI:EU:C:2015:496.

¹⁰ EuGH, Urteil vom 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14, *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co.KG/Finanzamt Nordenham und Finanzamt Hamburg-Mitte/Marenave Schifffahrts AG*, abrufbar im Internet: <http://curia.europa.eu> (Stand: 14.11.2016), Rn. 1 ff., ECLI:EU:C:2015:496.

¹¹ BFH, Urteil vom 02.12.2015 – V R 25/13, zitiert nach juris, Rn. 1 ff.; BFH, Urteil vom 02.12.2015 – V R 12/14, zitiert nach juris, Rn. 1 ff.; BFH, Urteil vom 02.12.2015 – V R 15/14, zitiert nach juris, Rn. 1 ff.; BFH, Urteil vom 02.12.2015 – V R 67/14, zitiert nach juris, Rn. 1 ff., (Verfassungsbeschwerde eingelegt – Az. 1 BvR 482/16); BFH, Urteil vom 03.12.2015 – V R 36/13, zitiert nach juris, Rn. 1 ff.; BFH, Urteil vom 19.01.2016 – XI R 38/12, zitiert nach juris, Rn. 1 ff.

erlichen Organschaft zurückgegriffen werden wird. Anschließend werden die relevanten unionsrechtlichen Vorgaben für die umsatzsteuerliche Organschaft unter Darlegung des Forschungsstandes erörtert. Schließlich wird unter Berücksichtigung dieser Ergebnisse der Forschungsstand zu den einzelnen nationalen Voraussetzungen der Organschaft dargestellt und diskutiert. Abschließend werden die Ergebnisse der Arbeit zusammengefasst.