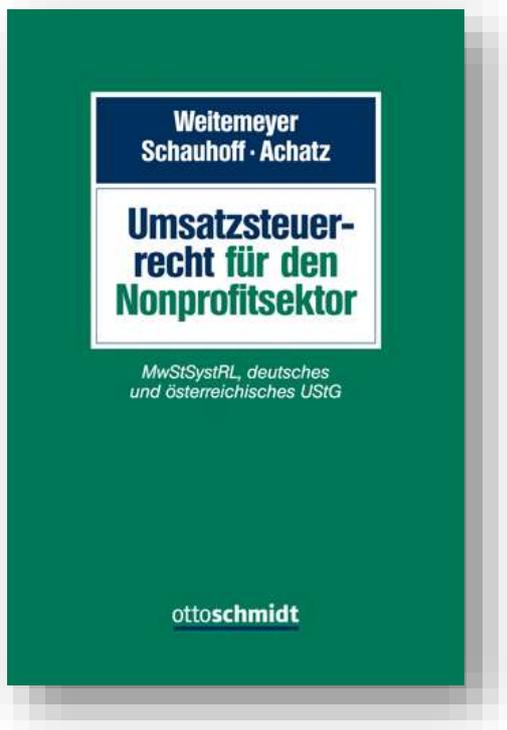


Leseprobe zu



Weitemeyer/Schauhoff/Achatz

**Umsatzsteuerrecht für den Nonprofitsektor**

MwStSystRL, deutsches und österreichisches UStG

2019, 1161 Seiten, Handbuch, 170x240 mm

ISBN 978-3-504-24008-0

**169,00 €**

## Vorwort

Das deutsche wie das österreichische Umsatzsteuerrecht beruhen auf den Vorgaben des europäischen Richtlinienrechts, inzwischen in der Fassung der Europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL), mit dem es seit der Umsetzung durch das deutsche UStG 1980 und in Österreich durch das UStG 1994 anlässlich des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union nicht passgenau abgestimmt ist. Insbesondere die Steuerbefreiungstatbestände, die gemeinnützige Organisationen, Organisationen der freien Wohlfahrtspflege und sonstige Sozialrichtungen betreffen, sind in weiten Teilen nicht kompatibel, wie es die Rechtsprechung des EuGH und die nationalen Gerichte, allen voran der deutsche BFH, in vielen Fällen aufgedeckt haben. Punktuelle, „minimal invasive“ Gesetzesänderungen waren die Folge im deutschen Umsatzsteuerrecht, die in der Praxis und im Schrifttum oftmals Kritik hervorriefen. Vor diesem Hintergrund war es höchste Zeit, mit dem vorliegenden Handbuch erstmalig eine eingehende Erläuterung der Vorschriften der MwStSystRL, die für den Non-Profit-Sektor relevant sind, vorzulegen. In den Blick genommen wird dabei nicht die deutsche oder österreichische Gesetzesnorm, sondern die Regelung in der MwStSystRL mit ihrer Interpretation durch die Gerichte, insbesondere den EuGH. Dieser Ansatz zeichnet die Erläuterungen besonders aus und er ist unseres Erachtens für das Umsatzsteuerrecht beider Länder generell von erheblicher Bedeutung, da er mit dem Neutralitätsgrundsatz, dem Vertrauensschutz, dem Verhältnis von Umsatzsteuerrecht und Beihilferecht oder Organschaft und Vorsteuerabzug eine Reihe der für alle Umsatzsteuerpflichtigen wesentlichen Vorschriften eingehend erörtert.

Der nationale Gesetzgeber befindet sich in dem Dilemma, den Vorgaben des vorgehenden europäischen Richtlinienrechts in der Auslegung durch den EuGH und den deutschen BFH entsprechen zu müssen und dabei die berechtigten Anliegen gemeinnütziger Organisationen gegen eine übermäßige und bürokratische Behinderung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten auf sozialen, kulturellen, sportlichen und sonstigen Gebieten ebenso zu bedenken wie die Interessen der dazu im Wettbewerb stehenden kommerziellen Anbieter ähnlicher Leistungen. Diese Aufgabe wird dadurch erschwert, dass nicht nur die Reichweite einzelner unionsrechtlicher Befreiungs- und Steuerermäßigungstatbestände noch nicht genau ausgelotet ist, sondern auch Grundprinzipien wie der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer und die Reichweite des nach der Richtlinie erforderlichen Wettbewerbsschutzes in Gesetzgebung und Rechtsanwendung noch nicht ausreichend im Zusammenhang berücksichtigt worden sind. Auch für den Rechtsanwender erschweren es die verflochtenen Rechtsmaterien erheblich, eine sichere Einschätzung des geltenden Umsatzsteuerrechts zu finden.

Die in weiten Teilen unklare Rechtslage zum Zusammenspiel zwischen nationalem Recht und Unionsrecht birgt für die betroffenen gemeinnützigen Organisationen erhebliche Rechtsunsicherheiten. Aufgrund der Besonderheit der Umsatzsteuer als indirekte Steuer, die die Steuerpflichtigen selbst anmelden, ergeht in der Regel ein Steuerbescheid ohne weitere Prüfung durch die Finanzverwaltung, der nach § 168 S. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. Gemeinnützige Organisationen können sich daher möglicherweise erst Jahre später auf eine bestandskräftig festgestellte Höhe der Umsatzsteuer verlassen. Trotz des Charakters der Umsatzsteuer, die mittels Vorsteuerentlastung beim Unternehmer letztlich nur den Endverbraucher belasten soll, gerät dieser Mechanismus aus dem Gleichgewicht, wenn sich im Nachhinein die Umsatzsteuerpflicht von Leistungen gemeinnütziger Organisationen herausstellt. Denn die den Leistungsempfängern nicht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann in der Regel zivilrechtlich und praktisch nicht nachgefordert werden, wird aber gleichwohl geschuldet. Zudem ist für manchen Unternehmer die Steuerpflichtigkeit wirtschaftlich günstiger, wenn er

hohe Eingangsumsätze aufgrund von Investitionen hat und die Erstattung der Vorsteuer die Höhe der Umsatzsteuer auf seine Ausgangsumsätze zunächst übersteigt. Hält er sich jedoch nur fälschlicherweise für steuerpflichtig, so hat er im Nachhinein die geltend gemachte Vorsteuer zurückzuzahlen, muss die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nach § 14c UStG jedoch gleichwohl an den Fiskus entrichten. Ob es sich bei Steuerbefreiungen des nationalen Umsatzsteuerrecht, soweit sie die Grenzen des zulässigen Richtlinienrechts übersteigen, im Einzelfall um staatliche Beihilfen handelt, die nach dem europäischen Beihilfenregime weitgehend ohne zeitliche Beschränkung zurückgefordert werden können, wird vertreten, würde aber die durch den europäischen Rechtsrahmen erzeugte unklare Rechtslage noch erheblich verstärken.

Die hieraus resultierenden erheblichen Rechtsunsicherheiten, die sich zu Lasten der gemeinnützigen Organisationen einseitig asymmetrisch auswirken, wird dadurch verschärft, dass sie aus Gründen des Gemeinnützigkeitsrechts nach dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO nur in beschränktem Maße Eigenkapital thesaurieren dürfen, um Vorsorge zu treffen.

Vor diesem Hintergrund ist es das Ziel des Forschungsprojekts „Umsatzsteuerrecht im Non-Profitsektor“, unter Berücksichtigung der MwStSystRL, ihrer Auslegung durch den EuGH und durch nationale Gerichte sowie des nationalen Rechts Klarheit über die von der Richtlinie gesetzten Grenzen zu gewinnen, aber auch Reformvorschläge für möglicherweise noch nicht erkannte Umsetzungsspielräume für die nationalen Gesetzgeber zu entwickeln. Damit dient es dem Anliegen der Non-Profit-Organisationen, eine verlässliche Auslegung der Vorschriften des UStG unter Berücksichtigung der Vorgaben der MwStSystRL zu erhalten. Immer öfter modifiziert der BFH unter Berufung auf die richtlinienkonforme Auslegung die Vorschriften des UStG. Ohne Kenntnis der Details zur MwStSystRL lässt sich heute das umsatzsteuerliche Risiko für keine Non-Profit-Organisation mehr sachgerecht abschätzen.

Grundlage des Forschungsprojekts und Schwerpunkt dieses Handbuchs, das damit auch eine Handreichung für die Praxis darstellt, ist eine gründliche Bestandsaufnahme der derzeit für gemeinnützige Organisationen und für umsatzsteuerbefreite Akteure des Dritten Sektors geltenden Umsatzsteuerregelungen unter Berücksichtigung der europäischen und nationalen Rechtsprechung. Entsprechend dem Geltungsvorrang des Europäischen Rechts wird die jeweilige Regelung der MwStSystRL an den Beginn der einzelnen Erörterungen gestellt und werden die jeweiligen nationalen Entsprechungen im Anschluss dargestellt. Aufgrund ihrer strukturellen Ähnlichkeiten werden das deutsche und das österreichische Umsatzsteuerrecht gleichermaßen berücksichtigt und parallel untersucht. Obwohl das österreichische Recht aufgrund des späteren Beitritts zur Europäischen Union, der geringeren Einwohnerzahl und des weniger ausgeprägten Dritten Sektors weit weniger praktisches Fallmaterial aufweist, kann es gleichwohl in einigen Gebieten sinnvolle Empfehlungen für das deutsche nationale Recht geben. Die Herausgeber sind überzeugt, dass dieses Werk dem europäischen, dem deutschen wie dem österreichischen Recht Orientierung zu geben vermag. Gerade die Auslegung der Normen der MwStSystRL durch den EuGH und den BFH bedarf der vertieften Diskussion in der Rechtswissenschaft, da nicht wenige Entscheidungen zu Recht kritisiert werden. Auch präzisiert der EuGH seine Auslegung der MwStSystRL fortlaufend und ändert dabei nicht selten, ohne dies kenntlich zu machen, frühere Entscheidungen. Ohne genaue Kenntnis der Rechtsprechungsentwicklung des EuGH kann es zu Fehlinterpretationen einzelner Judikate kommen.

Soweit der in dieser Weise erfolgte Abgleich des nationalen und des europäischen Richtlinienrechts ergibt, dass die Vorgaben voneinander abweichen, weil der nationale Gesetzgeber die Richtlinie nicht korrekt umgesetzt hat oder weil ein nicht ausgeschöpfter Umsetzungsspielraum besteht, wird eine passgenaue und für die Organisationen des Dritten Sektors sinnvolle

Umsetzung der europäischen Vorgaben hinsichtlich der Steuerbefreiungen und des ermäßigten Steuersatzes in das nationale Recht vorgeschlagen.

Durch die Auswahl der beteiligenden Autoren ist es gelungen, neben der Wissenschaft den Sachverstand und die Sachnähe aus der Justiz, der Finanzverwaltung und der Beraterschaft für das Gesamtprojekt fruchtbar zu machen. Ergänzend wurden Gespräche mit Akteuren des Dritten Sektors geführt, um Gewissheit über die allgemeinen und branchenspezifischen Problemschwerpunkte zu erlangen und noch nicht in der Rechtsprechung und im Schrifttum identifizierte Probleme heraus zu filtern.

Um die Ergebnisse dieses Projekts mit Vertretern aus Politik, Verwaltung, Rechtsprechung, Wissenschaft und Drittem Sektors intensiv zu diskutieren, wurde am 27.6.2017 in Hamburg eine Tagung organisiert, deren Ergebnisse in das vorliegende Handbuch teilweise eingeflossen sind.

Die Herausgeber danken dem engagierten Autorenteam für ihre fundierten und spannenden Beiträge zu diesem Handbuch, den Doktoranden und wissenschaftlichen Mitarbeitern, Frau *Rebecca Alike Brinkmann* und Herrn *Tim Maciejewski*, für ihre wertvolle Mithilfe bei der Organisation des Forschungsprojekts und der Drucklegung der Ergebnisse und den vielen Gesprächspartnern aus dem Dritten Sektor für ihr tatkräftiges Engagement. Unser Dank gilt auch unserer Lektorin, Frau *Monika Neu*, die mit Umsicht und Geduld ebenfalls sehr zum Gelingen des Projekts beigetragen hat.

Ohne die finanzielle Unterstützung durch die Robert Bosch-Stiftung wäre dieses Projekt nicht zu verwirklichen gewesen. Hierfür gebührt der Stiftung und dem umsichtigen Projektleiter, Herrn *Thomas Leppert*, großer Dank für die geduldige Begleitung des umfangreichen Forschungsvorhabens.

Schließlich hoffen die Herausgeber, dass das Forschungsprojekt dazu beiträgt, unter Beachtung des Grundsatzes der Wettbewerbsgleichheit und der Neutralität der Umsatzsteuer die steuerlichen Rahmenbedingungen für Organisationen des Dritten Sektors in Deutschland und Österreich zu verbessern und deren wichtige Arbeit durch die Stärkung der Rechtssicherheit zu erleichtern. Ebenso hoffen wir, Impulse für das nationale wie europäische Recht geben zu können, dazu dienen insbesondere die zahlreichen Anregungen zur Neufassung des UStG.

Hamburg/Bonn/Linz im September 2019

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer   Prof. Dr. Stephan Schauhoff   Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz

# Inhaltsübersicht

Detaillierte Inhaltsverzeichnisse finden sich zu Beginn jedes Kapitels.

	Seite
Vorwort . . . . .	VII
Abkürzungsverzeichnis . . . . .	XIX

## 1. Teil

### Ausgangslage und Forschungsziel

	Rz	Seite
<b>Kapitel 1 Ausgangslage</b> . . . . .		1
<i>(Weitemeyer)</i>		
<b>Kapitel 2 Forschungsziel und methodisches Vorgehen</b> . . . . .		5
<i>(Weitemeyer)</i>		
A. Ziel des Forschungsvorhabens . . . . .	2.1	5
B. Methodisches Vorgehen . . . . .	2.5	6

## 2. Teil

### Geltendes System der Umsatzbesteuerung auf nationaler und europäischer Ebene

<b>Kapitel 3 Systematik der Umsatzbesteuerung im Dritten Sektor</b> . . . . .		13
<i>(Hüttemann)</i>		
A. Überblick . . . . .	3.1	15
B. Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer . . . . .	3.4	17
C. Befreiungstatbestände . . . . .	3.31	29
D. Ermäßigter Steuersatz . . . . .	3.63	46
<b>Kapitel 4 Verhältnis zum Beihilferecht</b> . . . . .		59
<i>(Englisch)</i>		
A. Allgemeine Rechtsgrundlagen und Verfahren der Beihilfekontrolle . . . . .	4.1	59
B. Bedeutung im Steuerrecht . . . . .	4.10	63
C. Beihilfekriterien und Implikationen für Gemeinnützigkeit und Umsatzsteuer . . . . .	4.14	66
D. Vereinbarkeit bestimmter Beihilfen mit dem gemeinsamen Markt . . . . .	4.40	90
E. Neue und bestehende Beihilfen . . . . .	4.42	91
F. Rückforderungsgebot und Vertrauensschutz . . . . .	4.45	93

	Rz.	Seite
<b>Kapitel 5 Vertrauensschutz</b> . . . . .		95
<i>(Maciejewski/Theilen)</i>		
A. Grundlagen . . . . .	5.1	98
B. Vertrauensschutz bei Akten der Legislative . . . . .	5.33	114
C. Vertrauensschutz bei Akten der Judikative . . . . .	5.56	125
D. Vertrauensschutz bei Akten der Exekutive . . . . .	5.62	129
E. Ausblick . . . . .	5.90	143

**3. Teil**  
**Umsatzsteuerlicher Grundtatbestand gemäß**  
**Art. 2 MwStSystRL/§ 1 UStG**

<b>Kapitel 6 Unternehmer und Rahmen des Unternehmens</b> . . . . .		145
<i>(Ehrke-Rabel)</i>		
A. Rechtsgrundlagen . . . . .	6.1	145
B. Vorbemerkung . . . . .	6.2	146
C. Auslegung von Art. 9 MwStSystRL . . . . .	6.4	147
D. Auslegung von § 2 UStG . . . . .	6.47	161
E. § 2 österreichisches Umsatzsteuergesetz . . . . .	6.68	168
<b>Kapitel 7 Umsatzsteuerliche Organschaft</b> . . . . .		177
<i>(Küffner/Tillmanns)</i>		
A. Rechtsgrundlagen . . . . .	7.1	178
B. Art. 11 MwStSystRL – Unionsrechtliche Vorgaben zur Organschaft . . .	7.2	179
<b>Kapitel 8 Lieferungen und sonstige Leistungen</b> . . . . .		193
<i>(Heber/von Holt)</i>		
A. Normtexte . . . . .	8.1	194
B. Mitgliedsbeiträge . . . . .	8.2	195
C. Echte und unechte Zuschüsse . . . . .	8.35	209
D. Spenden, Sponsoring und Werbeleistungen . . . . .	8.149	237
E. Unentgeltliche Wertabgabe . . . . .	8.183	248

<b>4. Teil</b>		
<b>Steuerbefreiungen gemäß Art. 132–134 MwStSystRL/§ 4 UStG</b>		
	Rz	Seite
<b>Kapitel 9 Überblick über die Art. 132 bis 134 MwStSystRL und Begriff der Einrichtung</b> . . . . .		269
<i>(Hüttemann/Schauhoff)</i>		
A. Überblick . . . . .	9.1	270
B. Auslegung des Begriffs der Einrichtung durch den EuGH . . . . .	9.9	273
 <b>Kapitel 10 Wahlrechte und Ermessensgrenzen der Mitgliedstaaten für die Anerkennung von Einrichtungen</b> . . . . .		291
<i>(Schauhoff)</i>		
A. Normtexte . . . . .	10.1	293
B. Auslegung der MwStSystRL – Art. 133 MwStSystRL . . . . .	10.2	293
C. Auslegung der relevanten deutschen Regelungen . . . . .	10.96	326
D. Auslegung der MwStSystRL – Art. 134 MwStSystRL . . . . .	10.111	333
E. Auslegung der relevanten deutschen Regelungen . . . . .	10.156	347
F. Reformvorschläge . . . . .	10.162	349
 <b>Kapitel 11 Heilbehandlungen und Krankenhausbehandlungen, Art. 132 Abs. 1 lit. b, c</b> . . . . .		353
<i>(Achatz/Niedermair/Weitemeyer)</i>		
A. Normtexte . . . . .	11.1	355
B. Auslegung der unionsrechtlichen Grundlagen . . . . .	11.2	358
C. Auslegung der deutschen nationalen Regelung . . . . .	11.52	371
D. Auslegung der relevanten österreichischen nationalen Regelung . . . . .	11.154	409
E. Reformvorschläge . . . . .	11.200	422
 <b>Kapitel 12 Kooperationen, Art. 132 Abs. 1 lit. f MwStSystRL</b> . . . . .		425
<i>(Küffner/Achatz)</i>		
A. Normtexte . . . . .	12.1	426
B. Auslegung durch den EuGH . . . . .	12.2	427
C. Relevante deutsche Regelung . . . . .	12.73	443
D. Österreichische Rechtslage . . . . .	12.91	447
E. Reformvorschläge . . . . .	12.124	454

	Rz.	Seite
<b>Kapitel 13 Eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen, Art. 132 Abs. 1 lit. g MwStSystRL</b> <i>(Heidner/Achatz/Niedermaier)</i>		455
A. Normtexte . . . . .	13.1	456
B. Auslegung der MwStSystRL . . . . .	13.2	460
C. Die Umsetzung des Unionsrechts durch das deutsche UStG . . . . .	13.23	467
D. Gestaltungen . . . . .	13.43	474
E. Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben im österreichischen Recht . . . . .	13.51	476
F. Fazit und Reformvorschläge . . . . .	13.88	484
<b>Kapitel 14 Eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Dienstleistungen, Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL</b> <b>(2006/12/EG)</b> . . . . . <i>(Meinert/Achatz)</i>		487
A. Normtexte . . . . .	14.1	489
B. Auslegung der MwStSystRL . . . . .	14.2	491
C. Die Umsetzung des Unionsrechts durch das deutsche UStG . . . . .	14.33	504
D. Die Umsetzung des Unionsrechts durch das österreichische UStG . . . . .	14.86	527
E. Reformvorschläge . . . . .	14.110	532
<b>Kapitel 15 Erziehung und Bildung, Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL . . . . .</b> <i>(Wiesch/Achatz)</i>		533
A. Normtexte . . . . .	15.1	535
B. Auslegung des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL . . . . .	15.2	536
C. Auslegung der relevanten deutschen Regelungen . . . . .	15.52	557
D. Österreichische Rechtslage . . . . .	15.118	584
E. Reformvorschläge . . . . .	15.159	593
<b>Kapitel 16 Personalgestaltung, Art. 132 Abs. 1 Buchst. k MwStSystRL . . . . .</b> <i>(Küffner/Lohwasser/Achatz)</i>		599
A. Normtexte . . . . .	16.1	600
B. Auslegung durch den EuGH . . . . .	16.2	600
C. Relevante deutsche Regelung . . . . .	16.36	608
D. Österreichische Rechtslage . . . . .	16.41	610
E. Reformvorschläge . . . . .	16.54	612

	Rz.	Seite
<b>Kapitel 17 Dienstleistungen von Einrichtungen ohne Gewinnstreben, Art. 132 Abs. 1 lit. l MwStSystRL . . . . .</b>		615
<i>(Mann/Achatz)</i>		
A. Normtexte . . . . .	17.1	616
B. Auslegung durch den EuGH . . . . .	17.2	616
C. Relevante deutsche Regelungen . . . . .	17.26	620
D. Österreichische Rechtslage . . . . .	17.33	622
E. Reformvorschläge . . . . .	17.46	624
 <b>Kapitel 18 Sport und Körperertüchtigung, Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL . . . . .</b>		627
<i>(Achatz/Tratlehner)</i>		
A. Normtexte . . . . .	18.1	630
B. Auslegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL . . . . .	18.2	631
C. Auslegung der relevanten deutschen Regelung . . . . .	18.37	641
D. Auslegung der relevanten österreichischen Regelung . . . . .	18.69	650
E. Reformvorschläge . . . . .	18.92	658
 <b>Kapitel 19 Kulturelle Dienstleistungen, Art. 132 Abs. 1 Buchst. n MwStSystRL . . . . .</b>		659
<i>(Kirchhain/Ehrke-Rabel/Sumper)</i>		
A. Normtexte . . . . .	19.1	661
B. Auslegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. n MwStSystRL . . . . .	19.2	662
C. Auslegung der relevanten deutschen nationalen Regelungen . . . . .	19.40	682
D. Auslegung der relevanten österreichischen nationalen Regelungen . . . . .	19.97	719
E. Reformvorschläge . . . . .	19.134	735
 <b>Kapitel 20 Veranstaltungen gem. Art. 132 Abs. 1 lit. o MwStSystRL . . . . .</b>		743
<i>(von Holt/Achatz)</i>		
A. Normtexte . . . . .	20.1	743
B. Auslegung durch den EuGH . . . . .	20.2	745
C. Relevante deutsche Regelungen . . . . .	20.14	749
D. Österreichische Rechtslage . . . . .	20.20	751
E. Reformvorschläge . . . . .	20.51	756

	Rz.	Seite
<b>Kapitel 21 Krankentransporte, Art. 132 Abs. 1 lit. p MwStSystRL</b> . . . . .		759
<i>(von Holt/Schinnerl)</i>		
A. Normative Grundlagen . . . . .	21.1	759
B. Auslegung durch den EuGH . . . . .	21.2	760
C. Relevante deutsche Regelungen, § 4 Nr. 17 lit. b UStG . . . . .	21.9	762
D. Relevante österreichische Regelungen, § 6 Abs. 1 Z. 22 UStG . . . . .	21.26	766
E. Reformvorschläge . . . . .	21.37	772
 <b>Kapitel 22 Ehrenamtliche Tätigkeit</b> . . . . .		 773
<i>(von Holt/Achatz)</i>		
A. Normative Grundlagen . . . . .	22.1	773
B. Gemeinschaftsrecht, Auslegung durch den EuGH . . . . .	22.2	774
C. Relevante deutsche Regelung, § 4 Nr. 26 UStG . . . . .	22.9	776
D. Österreichische Rechtslage . . . . .	22.26	782
E. Reformvorschläge . . . . .	22.36	784
 <b>Kapitel 23 Umsätze von Blinden und Blindenwerkstätten – Art. 371</b> <b>iVm Anhang X Teil B Nr. 5 MwStSystRL (Deutschland),</b> <b>Art. 378 Abs. 2 lit. a iVm Anhang X Teil B Nr. 5 MwStSystRL</b> <b>(Österreich)</b> . . . . .		    785
<i>(Weitemeyer/Achatz/Niedermaier)</i>		
A. Normtexte . . . . .	23.1	785
B. Auslegung der unionsrechtlichen Grundlagen . . . . .	23.2	787
C. Auslegung der nationalen deutschen Regelungen . . . . .	23.23	792
D. Auslegung der nationalen österreichischen Regelungen . . . . .	23.65	804
E. Reformvorschlag . . . . .	23.70	805
 <b>Kapitel 24 Vermietung und Verpachtung von Grundstücken,</b> <b>Art. 135 Abs. 1 lit. I MwStSystRL</b> . . . . .		  807
<i>(Englisch/Ehrke-Rabel/Rumpf)</i>		
A. Normative Grundlagen . . . . .	24.1	808
B. Auslegung der MwStSystRL . . . . .	24.2	811
C. Auslegung der relevante(n) deutsche(n) Regelung(en) . . . . .	24.44	832
D. Österreichische Regelungen . . . . .	24.73	842
E. Reformvorschläge . . . . .	24.121	856

## 5. Teil Bemessungsgrundlage und Steuersatz

	Rz	Seite
<b>Kapitel 25 Entgelt als Bemessungsgrundlage</b> . . . . .		857
<i>(Heber)</i>		
A. Normtexte . . . . .	25.1	858
B. Wertansätze nach der MwStSystRL . . . . .	25.2	862
C. Wertansätze im nationalen Recht . . . . .	25.6	863
D. Systematisches Grundkonzept . . . . .	25.14	865
E. Pauschalisiertes Entgelt . . . . .	25.20	868
F. Keine Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung . . . . .	25.23	870
G. Mindestbemessungsgrundlage . . . . .	25.29	873
H. Die Fiktive Gegenleistung . . . . .	25.47	879
I. Minderung der Gegenleistung durch Rabatte . . . . .	25.50	880
J. Tauschumsätze . . . . .	25.59	884
K. Entgelt von dritter Seite . . . . .	25.76	891
<b>Kapitel 26 Der ermäßigte Steuersatzes für „gemeinnützige Leistungen“</b> .		893
<i>(Hummel/Achatz)</i>		
A. Normtexte . . . . .	26.1	895
B. Unionsrechtliche Vorgaben für den ermäßigten Steuersatz bei „gemeinnützigen Leistungen“ – Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III Nr. 15 MwStSystRL . . . . .	26.2	896
C. Der ermäßigte Steuersatz für gemeinnützige Tätigkeiten im deutschen Umsatzsteuergesetz – § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG . . . . .	26.26	908
D. Österreichische Regelung . . . . .	26.75	930
E. Reformvorschläge . . . . .	26.100	937

## 6. Teil Vorsteuerabzug und Verfahren

<b>Kapitel 27 Vorsteuerabzug</b> . . . . .		939
<i>(Weitemeyer)</i>		
A. Normtexte . . . . .	27.1	941
B. Auslegung der Art. 168–192 MwStSystRL . . . . .	27.2	955
C. Auslegung der relevanten deutschen Regelungen . . . . .	27.95	986
D. Reformvorschläge . . . . .	27.320	1053

Inhaltsübersicht

---

	Rz.	Seite
<b>Kapitel 28 Steuerverfahren und Haftung</b> . . . . .		1055
<i>(Mann)</i>		
A. Normtexte . . . . .	28.1	1057
B. Veranlagung . . . . .	28.2	1059
C. Umkehr der Steuerschuld . . . . .	28.27	1063
D. Haftung . . . . .	28.86	1075
E. Steuervergütung bei Ausfuhrlieferung von Hilfsgütern ins Ausland, § 4a UStG . . . . .	28.157	1087
F. Kleinunternehmerregelung, § 19 UStG . . . . .	28.201	1096

**7. Teil  
Fazit**

<b>Kapitel 29 Ergebnisse</b> . . . . .		1101
<i>(Weitemeyer/Schauhoff/Achatz)</i>		
A. Unwägbarkeiten der Umsatzsteuer für gemeinnützige Organisationen . .	29.1	1101
B. Zusammenspiel von MwStSystRL und nationalem Recht . . . . .	29.6	1103
Stichwortverzeichnis . . . . .		1113

## Kapitel 7 Umsatzsteuerliche Organschaft

<p><b>A. Rechtsgrundlagen</b> . . . . . 7.1</p> <p><b>B. Art. 11 MwStSystRL – Unionsrechtliche Vorgaben zur Organschaft</b> . . . . . 7.2</p> <p style="padding-left: 20px;"><b>I. Grundlagen</b> . . . . . 7.3</p> <p><b>II. Zu den Begriffen des Art. 11 MwStSystRL</b> . . . . . 7.7</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Steuerpflichtiger . . . . . 7.7</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe . . . . . 7.8</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Enge Beziehungen . . . . . 7.9</p> <p style="padding-left: 20px;">4. Zur Berechtigung der Mitgliedstaaten für abweichende Maßnahmen . . . . . 7.10</p> <p><b>III. Nichtunternehmer als Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe i.S.d. Art. 11 MwStSystRL – Auslegung durch den EuGH</b> . . . . . 7.11</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Zentrale Aussagen des EuGH in dem Urteil vom 9.4.2013 – Rs. C-85/11 [Kommission/Irland] . . . . . 7.13</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Nichtunternehmer als Mitglied der Mehrwertsteuergruppe – Eindeutige und richtige Annahme durch den EuGH . . . . . 7.16</p> <p><b>IV. Relevante deutsche Regelung – Zur Eingliederung des hoheitlichen Bereichs einer unternehmerisch tätigen Körperschaft des öffentlichen Rechts in den Organkreis</b> . . . . . 7.17</p>	<p>1. Bisherige nationale Auffassung der Finanzverwaltung und des BFH . . . . . 7.18</p> <p>2. Erfasst die Organschaft sowohl den hoheitlichen als auch unternehmerischen Bereich einer Körperschaft des öffentlichen Rechts? . . . . . 7.21</p> <p style="padding-left: 20px;">a) BFH, Urteil vom 2.12.2015 – V R 67/14. BFHE 251, 547 – Keine Organschaft mit Nichtunternehmern . . . . . 7.22</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Fehlende Aussagekraft des Urteils für hoheitlich und unternehmerisch tätige Körperschaft . . . . . 7.25</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Einbeziehung des hoheitlichen Bereichs einer unternehmerisch tätigen Körperschaft des öffentlichen Rechts in den Organkreis . . . . . 7.26</p> <p style="padding-left: 20px;">d) Umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen der Einbeziehung von Nichtunternehmern in den Organkreis . . . . . 7.29</p> <p style="padding-left: 20px;">e) Unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL . . . . . 7.30</p> <p><b>V. Ausblick</b> . . . . . 7.31</p>
--	--

**Literatur:** *Birkenfeld*, Organschaft als Mehrwertsteuergruppe, UR 2014, 120; *Endres*, Nichtsteuerpflichtige in der Mehrwertsteuergruppe nach Art. 11 MwStSystRL, UR 2015, 853; *Englisch*, Umsatzsteuerrechtliche Behandlung gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 26.1.2007, UR 2007, 290; *Grünwald*, Die jüngste Rechtsprechung des EuGH zur umsatzsteuerlichen Gruppenbesteuerung, MwStR 2013, 328; *Huschens*, Institut der Organschaft – Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 22.5.2008 – Rs. C-162/07 (Ampliscentifica und Amplifin), UVR 2008, 340; *Korn*, Grundsatzentscheidungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft, SteuK 2016, 145; *Küffner*, Steuerfälle umsatzsteuerliche Organschaft, BB 2013, Heft 16, I; *Küffner/Luber*, Umsatzsteuerliche Organschaft: Mehr Rechtssicherheit und Transparenz sind möglich, DB 2015, Heft – 29 S 23; *Küffner/Rust*, Können nur Unternehmer Organträger sein? – Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft – Anmerkung zum Urteil des FG Saarland vom 18.11.2014 – 1 K 1480/12 – Rev. Az.: V R 67/14, MwStR 2015, 719; *Küffner/Streit*, Einbeziehung eines Nichtsteuerpflichtigen in eine Organschaft – Zugleich Anmerkung zum Urteil EuGH im Vertragsverletzungsverfahren Kommission/Irland, UR 2013, 401; *Langer*, Mitgliedstaaten können Nichtsteuerpflichtige als Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe (Organschaft) zulassen, DStR 2013, 808; *Reiß*, Umsatzsteuerrechtliche Organschaft und Mehrwertsteuergruppe – Zoff im BFH zu einer überflüssigen und den Grundfreiheiten des AEUV widersprechenden Rechtsfigur, UR 2016, 739; *Slapio*, Umsatzsteuerliche Organ-

schaft – auf zu neuen Ufern?, UR 2013, 407; *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS für Harald Schaumburg, 2009, 1189; *Wäger*, Unionsrechtliche Grundlagen der Organschaft unter Berücksichtigung aktueller EuGH-Rechtsprechung, UVR 2013, 205

## A. Rechtsgrundlagen

### 7.1 Art. 11 MwStSystRL

Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (nachstehend „Mehrwertsteuerausschuss“ genannt) kann 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.

Ein Mitgliedstaat, der die in Abs. 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.

#### § 2 UStG Deutschland – Unternehmer, Unternehmen

(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

(...)

2.

wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.

#### § 2 UStG Österreich – Unternehmer, Unternehmen

(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

(...)

2.

wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, dass sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer.

## B. Art. 11 MwStSystRL – Unionsrechtliche Vorgaben zur Organschaft

Der Richtliniengeber hat mit Art. 11 MwStSystRL jedem Mitgliedstaat die Möglichkeit eröffnet, eine umsatzsteuerliche Organschaft einzuführen. Dieses **Mitgliedstaatenwahlrecht** wurde durch die wörtliche Ermächtigung „kann jeder Mitgliedstaat“ fixiert. Die Befugnisse eines Mitgliedstaates, die ihm durch das Mitgliedstaatenwahlrecht verschafft werden, konnten bisher jedoch nicht abschließend abgegrenzt werden. Daraus resultieren erhebliche konzeptionelle Spannungen zwischen der Mehrwertsteuergruppe nach Art. 11 MwStSystRL und den unterschiedlichen nationalen Regelungen zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft. 7.2

### I. Grundlagen

Art. 11 MwStSystRL regelt auf unionsrechtlicher Ebene, die in Deutschland und anderen Ländern als Organschaft bezeichnete Rechtsinstitution. Nach Art. 11 MwStSystRL kann ein Mitgliedstaat nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuerausschuss) 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. Die MwStSystRL benennt die als ein Steuerpflichtiger zu behandelnde Personenmehrheit nicht explizit. In offiziellen und wissenschaftlichen Diskussionen auf unionsrechtlicher Ebene hat sich der Begriff der **Mehrwertsteuergruppe** durchgesetzt. Die an dieser Mehrwertsteuergruppe Beteiligten sind deren **Gruppenmitglieder**.<sup>1</sup> 7.3

Macht ein Mitgliedstaat von seinem Recht Gebrauch, eine Mehrwertsteuergruppe im nationalen Umsatzsteuergesetz zu kodifizieren,<sup>2</sup> ist er verpflichtet, die in Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL bezeichneten autonomen unionsrechtlichen Begriffe als Vorgaben (vollständig) anzuerkennen und sie richtlinienkonform umzusetzen.<sup>3</sup> Ohne Regelungsbedürftigkeit durch den Richtliniengeber können abweichende Auslegungen durch den nationalen Gesetzgeber nur nach Maßgabe des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL vorgenommen werden. Eine Abweichung muss als erforderliche **Maßnahme der Vorbeugung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung** dienen. Anderenfalls ist der Mitgliedstaat nicht regelungsbefugt und verstößt gegen die europäische Richtlinie. 7.4

Für die Einführung einer in Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL vorgegebenen Regelung setzt die Vorschrift die vorherige Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses voraus.<sup>4</sup> Dieser Ausschuss 7.5

1 *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der Mehrwertsteuer-Gruppe gem. Art. 11 MwStSystRL (nationale Organschaftsregelungen) v. 2.7.2009, UR 2009, 632; *Ehrke-Rabel* in Englisch/Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2010, Köln 2011, 159; vgl. dazu und zum Folgenden *Birkenfeld*, UR 2014, 120 ff.

2 *Birkenfeld*, UR 2014, 120 (122).

3 EuGH v. 25.4.2013 – Rs. C-480/10 – Kommission/Schweden, UR 2013, 423 Rz. 33 f.

4 EuGH v. 22.5.2008 – Rs. C-162/07 – Amplificientica, Slg. I 2008, 4019 – Rz. 18, 23; vgl. dazu Anm. *Nieskens*, UR 2008, 538; Anm. *Stadie*, UR 2008, 540; *Huschens*, UVR 2008, 340; *Europäische*

hat kein Recht, die einzelstaatlichen Regelungen zu genehmigen<sup>1</sup> oder abzulehnen.<sup>2</sup> Er hat nur die Möglichkeit Empfehlungen auszusprechen, die bei Nichtberücksichtigung Anlass für ein Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission gegen den Mitgliedstaat geben können.<sup>3</sup>

- 7.6 Die den Mitgliedstaaten eingeräumte Option für eine Gruppenbesteuerung durch die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen dient einerseits der **Verwaltungsvereinfachung** und der **Bekämpfung unlauterer Praktiken** durch künstliche Aufspaltung eines Unternehmens in mehrere Steuerpflichtige.<sup>4</sup> Dies umfasst als Grundgedanken der Regelung zur Mehrwertsteuergruppe andererseits, die umsatzsteuerneutrale Aufgliederung von Konzernen zu ermöglichen. Denn die Regelung bezweckt die Verwaltungsvereinfachung auch für die Mehrwertsteuergruppe selbst.<sup>5</sup>

## II. Zu den Begriffen des Art. 11 MwStSystRL

### 1. Steuerpflichtiger

- 7.7 „Steuerpflichtiger als solcher“ (nach deutscher Terminologie: Unternehmer) i.S.d. Art. 11 MwStSystRL ist die Mehrwertsteuergruppe,<sup>6</sup> nicht aber ihre Gruppenmitglieder. Aus der Formulierung der Vorschrift ergibt sich noch kein besonders bezeichneter **Gruppenträger** (nach deutscher Terminologie: **Organträger**) in Abgrenzung zu einfachen **Gruppenmitgliedern** (nach deutscher Terminologie: **Organgesellschaften**).<sup>7</sup> Umsätze eines Gruppenmitglieds an

---

*Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der Mehrwertsteuer-Gruppe gem. Art. 11 MwStSystRL (nationale Organschaftsregelungen) v. 2.7.2009, UR 2009, 632 (637).

1 EuGH v. 25.4.2013 – Rs. C-480/10 – Kommission/Schweden, UR 2013, 423 Rz. 22; *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der Mehrwertsteuer-Gruppe gem. Art. 11 MwStSystRL (nationale Organschaftsregelungen) v. 2.7.2009, UR 2009, 632 (637).

2 Vgl. EuGH v. 12.6.1979 – Rs. C-229/78 – Ketelhandel und Denkvit, Slg. I 1979, 2063 Rz. 11.

3 Ebenso *Birkenfeld*, UR 2014, 120 (123).

4 Vgl. EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 47; EuGH v. 22.5.2008 – Rs. C-162/07 – Ampliscentifica und Amplifin, Slg. I 2008, 4019 Rz. 25; *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der Mehrwertsteuer-Gruppe gem. Art. 11 MwStSystRL (nationale Organschaftsregelungen) v. 2.7.2009, UR 2009, 632 (634); s. auch *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 Rz. 98.6 (Mai 2016).

5 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 48.

6 *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der Mehrwertsteuer-Gruppe gem. Art. 11 MwStSystRL (nationale Organschaftsregelungen) v. 2.7.2009, UR 2009, 632. Die EU-Kommission sieht sich bestätigt durch EuGH v. 22.5.2008 – Rs. C-162/07 – Ampliscentifica und Amplifin, Slg. I 2008, 4019. Auf nationaler Ebene ist in Deutschland noch nicht abschließend geklärt, ob das nationale Recht von dem zutreffenden Steuerpflichtigen ausgeht (s. auch *Birkenfeld*, UR 2014, 120); das nationale Recht sieht den Organträger als Steuerpflichtigen an, während das Unionsrecht („zusammen“) von der Steuerpflichtigen-eigenschaft der Mehrwertsteuergruppe ausgeht (vgl. auch EuGH v. 17.9.2014 – Rs. C-7/13 – Skandia America Rz. 29 ff., 176 ff., UR 2014, 847 m. Anm. *Maunz* = UR 2014, 890 m. Anm. *Heinrichshofen* = DStRE 2015, 354); ebenso *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 Rz. 98.10 (Mai 2016); *Treiber* in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 Rz. 95 (Sep. 2015).

7 *Birkenfeld*, UR 2014, 120 (122).

Außenstehende werden der Mehrwertsteuergruppe zugerechnet. Die Mehrwertsteuergruppe empfängt wiederum die Leistungen von Außenstehenden. Die EU-Kommission geht davon aus, dass die Mehrwertsteuergruppe als eine „fiktive Einrichtung“ betrachtet werden kann. Diese stelle eine „besondere Form eines Steuerpflichtigen“ dar, „die nur im Hinblick auf die Mehrwertsteuer“ bestehe.<sup>1</sup> Die der Mehrwertsteuergruppe angehörigen übrigen Personen bleiben zwar rechtlich unabhängig, die Verbindung im Rahmen der Mehrwertsteuergruppe führt aber dazu, dass sie mehrwertsteuerrechtlich als Bestandteil dieser Gruppe unselbständig sind. Die durch die vorausgesetzten finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Beziehungen eng miteinander verbundenen Personen müssen deswegen gemeinsam die Voraussetzungen der Steuerpflichtigeneigenschaft i.S.d. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL innerhalb der Mehrwertsteuergruppe erfüllen.<sup>2</sup>

## 2. Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe

Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe können mehrere „Personen“ sein. Dieser Begriff umfasst sowohl steuerpflichtige als auch nichtsteuerpflichtige Personen.<sup>3</sup> 7.8

## 3. Enge Beziehungen

Art. 11 MwStSystRL verlangt, dass kumulativ finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen die Gruppenmitglieder eng miteinander verbinden.<sup>4</sup> Für die **finanziellen Beziehungen** genügt die Mehrheit der Stimmrechte, die ein Gruppenmitglied an den an der Gruppe beteiligten Gesellschaften hält.<sup>5</sup> Eine natürliche Person muss gegenüber einem anderen Gruppenmitglied weisungsgebunden sein. Eine tatsächliche Kontrolle ist dabei maßgeblich. Die **wirtschaftlichen Beziehungen** verlangen, dass ein Mitglied der Mehrwertsteuergruppe Tätigkeiten erbringt, die den übrigen Mitgliedern jedenfalls in wesentlichem Umfang zugutekommen.<sup>6</sup> **Organisatorische Beziehungen** verlangen eine gemeinsame oder zumindest teilweise gemeinsame Managementstruktur.<sup>7</sup> 7.9

1 Vgl. Mitteilung der EU-Kommission v. 2.7.2009 (Anm. 443 Fn. 3), KOM (2009) 325, UR 2009, 632 Rz. 3.2.; ebenso *Birkenfeld*, UR 2014, 120 (122); *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Rz. 791 (Mai 2016); *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Rz. 791 (Mai 2016). Danach bliebe unklar, an wen sich die Finanzbehörde wenden soll. Nach *Birkenfeld*, UR 2014, 120 (123) folgt daher aus der Natur der Sache und dem Vereinfachungszweck des Art. 11 MwStSystRL, dass diese Person den übrigen Beteiligten der Mehrwertsteuergruppe grundsätzlich übergeordnet sein muss. Dann ist diese Person in der Lage die umsatzsteuerrechtlichen Pflichten der Gruppe zu erfüllen; im Ergebnis auch *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Rz. 791 (Mai 2016); a.A. *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer und *Treiber* in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 Rz. 98.11 (Sep. 2015), UStG, § 2 Rz. 98.9 (Mai 2016) mit Verweis auf EuGH v. 16.7.2015 – Rs. C-108/14, C-109/14 – *Larentia und Minerva*, wonach Art. 11 MwStSystRL auch im Falle eines „Gleichordnungskonzern“ greife.

2 *Birkenfeld*, UR 2014, 120 (123).

3 Dazu noch im Einzelnen Abschnitt 2.

4 Zur Interpretation dieser Tatbestandsmerkmale vgl. *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der Mehrwertsteuer-Gruppe gem. Art. 11 MwStSystRL (nationale Organschaftsregelungen) v. 2.7.2009, UR 2009, 632.

5 *Birkenfeld*, UR 2014, 120 (123).

6 *Birkenfeld*, UR 2014, 120 (123).

7 *Birkenfeld*, UR 2014, 120 (123).

#### 4. Zur Berechtigung der Mitgliedstaaten für abweichende Maßnahmen

- 7.10 Obwohl Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL den Mitgliedstaaten ein **Wahlrecht** für die Einführung einer Mehrwertsteuergruppenbesteuerung einräumt, dürfen diese ihre Anwendung nicht von weiteren Voraussetzungen oder von geringeren Anforderungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe abhängig machen. Die Mitgliedstaaten können nach Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL die erforderlichen Maßnahmen – z.B. die Beschränkung auf bestimmte Steuerpflichtige, durch sachliche Einschränkungen der gewählten Mehrwertsteuergruppenbesteuerung und zusätzliche förmliche Verpflichtungen – nur einführen, um **Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen durch die Zulassung einer Mehrwertsteuergruppe vorzubeugen**.

### III. Nichtunternehmer als Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe i.S.d. Art. 11 MwStSystRL – Auslegung durch den EuGH

- 7.11 Der EuGH hat sich in mehreren Entscheidungen zu der Frage geäußert, ob **Nichtunternehmer Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe** sein können. In dem Urteil des EuGH vom 9.4.2013 – Rs. C-85/11 [*Kommission/Irland*]<sup>1</sup> hat er diese Frage positiv beantwortet und klargestellt, dass Nichtunternehmer grundsätzlich als Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe in Betracht kommen.<sup>2</sup>
- 7.12 Die vorstehende Entscheidung der Großen Kammer des EuGH erging im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 258 AEUV gegen Irland. Das irische Umsatzsteuerrecht enthält eine Regelung, wonach auch Nichtsteuerpflichtige Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe – nach der Terminologie des deutschen Umsatzsteuerrechts also einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft – sein können, was die Europäische Kommission als Verstoß gegen Art. 11 MwStSystRL ansah. Gegen fünf weitere Mitgliedstaaten der EU, deren nationale Umsatzsteuergesetze vergleichbare Regelungen enthalten, hatte die Kommission weitere Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet.<sup>3</sup> Da das Königreich Schweden die Zulassung von Mehrwertsteuergruppen auf den Finanz- und den Versicherungssektor beschränkt hat, war auch diesbezüglich ein Vertragsverletzungsverfahren anhängig.<sup>4</sup> Gemeinsam ist allen Verfahren die Frage, inwieweit die Mitgliedstaaten der EU regeln dürfen, welche Personen Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe sein können.

---

1 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – *Kommission/Irland*, Rz. 18.

2 Ebenso und zum Folgenden *Küffner/Streit*, UR 2013, 401 ff.

3 Vertragsverletzungsverfahren *Kommission/Tschechische Republik* – C-109/11, *Kommission/Dänemark* – C-95/11, *Kommission/Finnland* – C-74/11, *Kommission/Niederlande* – C-65/11 und *Kommission/Vereinigtes Königreich* – C-86/11; in den am 25.4.2013 ergangenen Urteilen erkannte der EuGH in der Einbeziehung Nichtsteuerpflichtiger in eine Mehrwertsteuergruppe keine Vertragsverletzung.

4 Vertragsverletzungsverfahren *Kommission/Schweden* – C-480/10. Das Urteil in dieser Sache erging am 25.4.2013. Die Ausführungen in den Urteilsgründen liegen bis zur Rz. 38 auf der Linie der vorliegenden Entscheidung. In den Rz. 39–41 weist der EuGH die Klage mit der knappen Begründung ab, dass die Kommission die Vertragsverletzung nicht ausreichend nachgewiesen habe.

### 1. Zentrale Aussagen des EuGH in dem Urteil vom 9.4.2013 – Rs. C-85/11 [Kommission/Irland]

Nach der Erkenntnis des EuGH können Nichtunternehmer Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe sein. Diese Aussage hat in zwei Richtungen Bedeutung: Einerseits für Fälle, in denen ein Nichtunternehmer in eine Mehrwertsteuergruppe aufgenommen wird. Andererseits auch für Fälle, in denen ein Mitglied einer bestehenden Mehrwertsteuergruppe seine Unternehmereigenschaft verliert. Zwischen der Frage der Aufnahme eines Nichtunternehmers in eine Mehrwertsteuergruppe („to join a VAT group“)<sup>1</sup> und der Möglichkeit eines Nichtunternehmers, Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe zu sein („to be members of a VAT group“)<sup>2</sup>, macht der EuGH keinen Unterschied. In beiden Fällen geht es um die identische Frage: **Einbeziehung einer nichtsteuerpflichtigen Person in eine Mehrwertsteuergruppe.**<sup>3</sup> 7.13

Nach der Erkenntnis des EuGH sind die Voraussetzungen des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL für eine Mehrwertsteuergruppe abschließend. Neben den Merkmalen, dass in einem Mitgliedstaat ansässige Personen durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, enthält Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL keine weiteren Voraussetzungen.<sup>4</sup> **Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL ist nach Ansicht des EuGH nicht restriktiv auszulegen.** Der Wortlaut des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL, der in der deutschen Sprachfassung von „Personen“, in der englischen Sprachfassung von „any persons“ spricht, enthält keine Einschränkung des Anwendungsbereichs.<sup>5</sup> Anhaltspunkte für eine gebotene enge Auslegung des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL und damit für eine restriktive Anwendung der Regelung erkennt der EuGH folglich nicht.<sup>6</sup> Auch aus dem Zusammenhang und der systematischen Stellung des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL lässt sich nach der Erkenntnis des EuGH nichts anderes ableiten.<sup>7</sup> Es genügt bei einer Mehrwertsteuergruppe vielmehr, wenn die eng verbundenen Personen nicht jeweils für sich, sondern erst gemeinsam die Voraussetzungen des Unternehmerbegriffs erfüllen.<sup>8</sup> 7.14

Deutlich ist der EuGH in seiner Aussage, dass die Einbeziehung von Nichtunternehmern in eine Mehrwertsteuergruppe den Zielen des Art. 11 MwStSystRL offenkundig nicht entgegenstehe.<sup>9</sup> Die Einbeziehung Nichtsteuerpflichtiger könne vielmehr zu einer **Verwaltungsvereinfachung** sowohl für die Mehrwertsteuergruppe selbst als auch für die Steuerverwaltung führen und bestimmte **Missbräuche verhindern.**<sup>10</sup> Der EuGH geht sogar noch einen Schritt weiter: Nach seiner Erkenntnis könne die Anwesenheit eines Nichtsteuerpflichtigen in einer Mehrwertsteuergruppe sogar unabdingbar sein, wenn diese Einbeziehung allein die engen Beziehungen herstellt, die auf finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Ebene zwischen den Mitgliedern der Mehrwertsteuergruppe bestehen müssen.<sup>11</sup> 7.15

1 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 18.

2 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 18.

3 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 18.

4 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 36.

5 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 36-41.

6 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 40.

7 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 42-46.

8 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 45.

9 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 48.

10 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 48.

11 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 48.

## 2. Nichtunternehmer als Mitglied der Mehrwertsteuergruppe – Eindeutige und richtige Annahme durch den EuGH

- 7.16 Der EuGH hat die in der Literatur<sup>1</sup> viel diskutierte Frage nach hier vertretener Auffassung richtig und eindeutig beantwortet. Zwar „können“ nach dem Wortlaut des EuGH-Urteils in der Rechtssache C-85/11 [*Kommission/Irland*] Nichtsteuerpflichtige in die Mehrwertsteuergruppe einbezogen werden.<sup>2</sup> Diese Formulierung verbietet aber den Schluss, dass die Einbeziehung nichtsteuerpflichtiger Personen in die Mehrwertsteuergruppe nur möglich ist, aber nicht verpflichtend ist.<sup>3</sup> Denn der EuGH hat die Tatbestandsmerkmale des Art. 11 MwStSystRL autonom und einheitlich ausgelegt.<sup>4</sup> Der Richtliniengeber hat die Wortwahl „Personen“ anstelle des Wortes „Steuerpflichtige“ bewusst getroffen.<sup>5</sup> Der Begriff „Person“ ist gerade nicht mit einem „Steuerpflichtigen“ gleichzusetzen. Das Tatbestandsmerkmal „Person“ umfasst gerade Steuerpflichtige und Nichtsteuerpflichtige.<sup>6</sup> Der Begriff „Personen“ ist weit auszulegen.<sup>7</sup> Darüber hinaus überzeugen die systematischen und teleologischen Argumente des EuGH.

## IV. Relevante deutsche Regelung – Zur Eingliederung des hoheitlichen Bereichs einer unternehmerisch tätigen Körperschaft des öffentlichen Rechts in den Organkreis

- 7.17 Der nationale deutsche Gesetzgeber hat von der Möglichkeit des Art. 11 MwStSystRL Gebrauch gemacht und erkennt in § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 1 UStG eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft an. Diese Regelung sieht jedoch neben der finanziellen, der wirtschaftlichen und der organisatorischen Eingliederung weitere Voraussetzungen vor: Bisher sind lediglich Personen als Organträger und Organgesellschaften anerkannt, die jeweils für sich die umsatzsteuerrechtliche Unternehmereigenschaft bereits erfüllen. Denn nach dem Wortlaut der deutschen Regelung übt eine Organgesellschaft ihre „gewerbliche oder berufliche Tätigkeit“ nicht selbständig aus, wenn sie „in das Unternehmen“ des Organträgers eingegliedert ist. Daher kann nach nationaler Rechtsprechung und nach Auffassung der Finanzverwaltung ein Nichtunternehmer bislang nicht Teil einer Organschaft sein. Neben der Begrenzung der Organschaft auf Unternehmer enthält diese Regelung eine weitere Einschränkung für die Person der Organgesellschaften: nach dem klaren Wortlaut der Vorschrift kommen bisher nur juristische Personen als Organgesellschaften in Betracht.<sup>8</sup>

---

1 Siehe anstelle Vieler nur *Birkenfeld*, UR 2014, 120 ff.; *Grünwald*, MwStR 2013, 328; *Küffner/Streit*, UR 2013, 401; *Langer*, BFH v. 20.2.2013 – XI R 26/10, DStR 2013, 808; *Wäger*, UVR 2013, 205; *Slapio*, UR 2013, 407.

2 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – *Kommission/Irland*, Rz. 50.

3 Ebenso *Endres*, UR 2015, 853 (854); a.A. *Wäger*, UVR 2013, 205 (210).

4 *Endres*, UR 2015, 853 (854).

5 *Birkenfeld*, UR 2014, 120 (123).

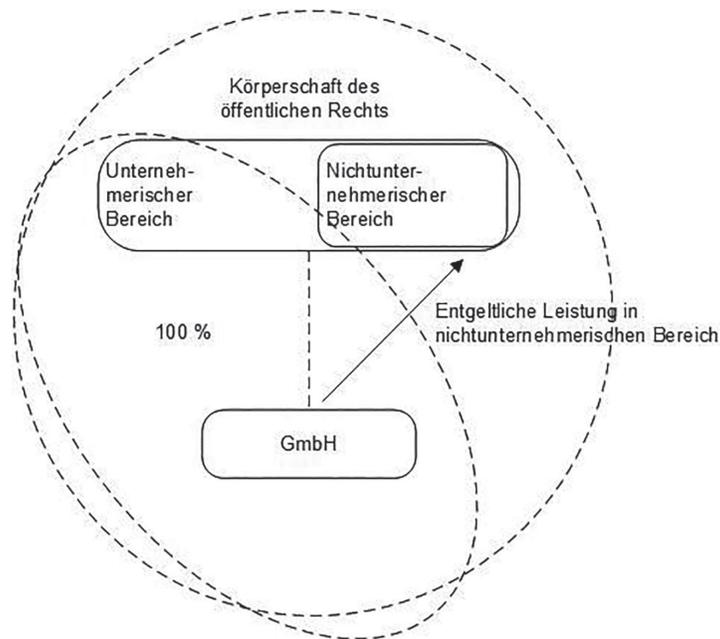
6 *Birkenfeld*, UR 2014, 120 (123); *Endres*, UR 2015, 853 (854); *Slapio*, UR 2013, 407 (409).

7 Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts *Mengozzi*, EuGH v. 26.3.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14 – *Larentia und Minerva*, MwStR 2015, 583; *Endres*, UR 2015, 853 (854).

8 *Küffner/Streit*, UR 2013, 401 (402 f.).

### 1. Bisherige nationale Auffassung der Finanzverwaltung und des BFH

Fälle in der Rechtspraxis, in denen unter Zugrundelegung des vorstehenden Urteils des EuGH<sup>1</sup> Nichtunternehmer in einen **Organkreis** einzubeziehen sind, lassen sich in verschiedenen Bereichen finden. Betroffen sind beispielsweise Holdinggesellschaften, denen Finanzverwaltung und Rechtsprechung die Unternehmereigenschaft dann versagen, wenn sie lediglich Anteile halten und keine entgeltlichen Leistungen erbringen.<sup>2</sup> Betroffen sind zudem Unternehmer, die neben dem unternehmerischen über einen nichtunternehmerischen Bereich verfügen, wie beispielsweise gemischte Holdings, soweit man diesen überhaupt einen nichtunternehmerischen Bereich zuerkennen will.<sup>3</sup> Gerade aber auch gemeinnützige Einrichtungen mit ihrem ideellen Bereich und juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihrem Hoheitsbereich können diesen Rechtsfragen schnell begegnen.



1 EuGH, Urt. v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland.

2 Zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft einer Holding nach den Kriterien der Finanzverwaltung vgl. Abschn. 2.3 Abs. 3 UStAE.

3 Zu gemischten Holdings vgl. Abschn. 2.3 Abs. 3 S. 4 UStAE. Inwieweit eine unternehmerisch tätige Holding überhaupt über eine nichtunternehmerische Sphäre verfügen kann, ist infolge der Rechtsprechung des EuGH in den Urteilen v. 14.11.2000 – Rs. C-142/99 – Floridienne und Berginvest; v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 – Cibo Participations streitig; vgl. beispielhaft *von Streit*, UR 2003, 1 ff.; *Grünwald*, DStR 2005, 1379.

- 7.19 Das Kernproblem bei der Beurteilung juristischer Personen des öffentlichen Rechts spiegelt sich in dem Schaubild wieder. Fraglich ist, ob in dem Fall einer Organschaft, deren Organträger eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, die Organschaft den gegebenenfalls **nicht-unternehmerischen Bereich** der Körperschaft des öffentlichen Rechts mit einbezieht.
- 7.20 Die deutsche Finanzverwaltung geht bislang mit dem Wortlaut des nationalen Gesetzes, dass eine Organgesellschaft ihre „gewerbliche oder berufliche Tätigkeit“ nicht selbständig ausübt, wenn sie „in das Unternehmen“ des Organträgers eingegliedert ist, davon aus, dass ein Unternehmer nur mit seinem unternehmerischen Bereich in eine Organschaft einbezogen sein kann.<sup>1</sup> Der nichtunternehmerische Bereich eines Unternehmers wurde bislang von der Finanzverwaltung als nicht der Organschaft zugehörig betrachtet. Der BFH sah diesen Aspekt jedoch wohl bereits bisher anders und bezog auch nichtunternehmerische Bereiche eines Unternehmers in die Organschaft mit ein. So hat der BFH Leistungen innerhalb des Organkreises als nicht umsatzsteuerbare Innenleistungen angesehen, wenn der Organträger die Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke verwendet hat.<sup>2</sup> Er begründet dies damit, dass, wenn die Voraussetzungen einer Organschaft vorliegen, die Organgesellschaft in vollem Umfang als nichtselbständig zu behandeln sei.<sup>3</sup> Für die Annahme von Innenleistungen kommt es nach Ansicht des BFH nicht darauf an, ob sie für unternehmerische oder nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden. Anders käme es zu einer partiellen Selbständigkeit von Teilen der Organschaft, was nicht gewollt sei. Der BFH scheint hier bereits auf der Linie der aktuellen Erkenntnisse des EuGH zu liegen. Bezieht der EuGH Nichtunternehmer in den Organkreis mit ein, so muss dies erst Recht für nichtunternehmerische Bereiche eines Unternehmers gelten.

## 2. Erfasst die Organschaft sowohl den hoheitlichen als auch unternehmerischen Bereich einer Körperschaft des öffentlichen Rechts?

- 7.21 Nach den Urteilen des EuGH,<sup>4</sup> wonach einzelne Mitgliedstaaten berechtigt waren, Nichtunternehmer als Teil einer umsatzsteuerlichen Organschaft zuzulassen, hat der BFH jedoch nunmehr in seiner Entscheidung v. 2.12.2015 – V R 67/14<sup>5</sup> diesem Ansatz eine eindeutige Absage erteilt. Mit der Entscheidung hat der BFH im Hinblick auf den Ausschluss der Nichtunternehmer die Verwaltungsauffassung<sup>6</sup> bestätigt. Im Rahmen dieser Entscheidung ist er zugleich auf die aktuelle EuGH-Rechtsprechung zur öffentlichen Hand im Mehrwertsteuerrecht eingegangen.

---

1 Vgl. Abschn. 2.8 Abs. 1 S. 5 UStAE; Abschn. 2.8 Abs. 2 S. 2 UStAE; zweifelnd, ob eine Beschränkung der Organschaft auf Unternehmer unionsrechtskonform ist, *Englisch*, UR 2007, 290 (301).

2 BFH v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863 = UR 2009, 800 a.E.

3 BFH v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863 = UR 2009, 800 a.E. unter Verweis auf *Wäger* in FS für Schaumburg, Köln 2009, 1189 ff., 1211.

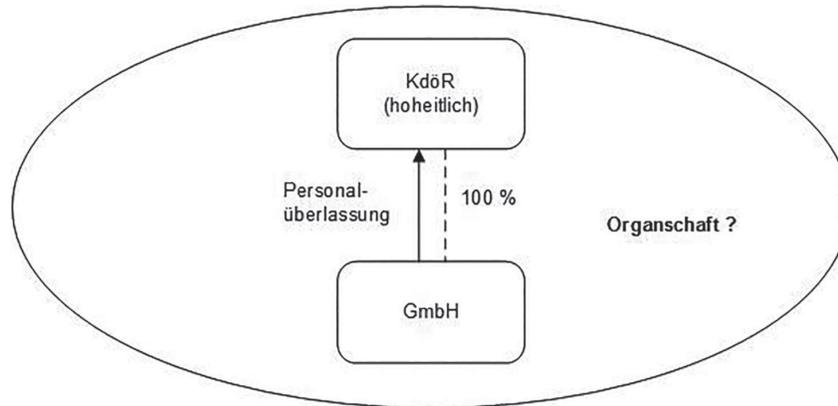
4 Siehe bereits Rz. 7.13 f.

5 Siehe zu dem vorhergehenden Urteil des FG Saarland v. 18.11.2014 – 1 K 1480/12 und zum Folgenden *Küffner/Rust*, MwStR 2015, 719.

6 Siehe BMF-Schreiben v. 5.5.2014 – IV D 2-S 7105/11/10001, IV D 2-S 7105/13/10003, 2014/0394588, BStBl. I 2014, 820 Rz. I.

a) BFH, Urteil vom 2.12.2015 – V R 67/14. BFHE 251, 547 – Keine Organschaft mit Nichtunternehmern

7.22



Die Klägerin war eine GmbH, die an ihre Alleingesellschafterin – eine **ausschließlich hoheitlich tätige Körperschaft** des öffentlichen Rechts – originär steuerpflichtige Dienstleistungen ausführte. Die GmbH war auf privatrechtlicher Grundlage tätig und erfüllte Aufgaben, zu denen die Gesellschafterin nach dem SGB V verpflichtet war. Sie stellte Personal ein und überließ das Personal gegen Aufwendungsersatz der Körperschaft. Nachdem die GmbH keine Steuererklärungen einreichte, erließ das Finanzamt Schätzungsbescheide, in denen es Umsatzsteuer nacherhob.

Der BFH teilte die Auffassung der Finanzverwaltung. Nach seiner Auffassung ist die GmbH umsatzsteuerlicher Unternehmer i.S.d. § 2 UStG, da bereits ein Tätigwerden gegen Aufwendungsersatz für einen Leistungsaustausch ausreicht.<sup>1</sup> Dies entspreche ebenfalls der Auffassung des EuGH,<sup>2</sup> der weiterhin entschieden habe, dass bloßes öffentliches Interesse an Leistungen der Steuerbarkeit nicht entgegenstehe.<sup>3</sup> Die GmbH sei keine juristische Person des öffentlichen Rechts i.S.d. Art. 13 MwStSystRL, und sie sei auch nicht nach den Grundsätzen der EuGH-Entscheidung „Saudacor“<sup>4</sup> entsprechend zu behandeln, denn dies setze voraus, dass eine privatrechtlich organisierte Person im Rahmen der öffentlichen Gewalt handelt. Dies sei hier bereits deswegen nicht möglich, weil die GmbH ihre Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage ausgeführt habe.<sup>5</sup>

7.23

Ebenso liege keine umsatzsteuerliche Organschaft vor. Zwar könne eine juristische Person des öffentlichen Rechts Organträger sein, doch nur wenn und soweit sie unternehmerisch tätig sei. Die Alleingesellschafterin und Beigeladene des Verfahrens sei jedoch **nur hoheitlich** tätig gewesen und somit Nichtunternehmer.<sup>6</sup> Auch aus dem Unionsrecht nach Art. 11 MwStSystRL sei nicht abzuleiten, dass eine Organschaft vorliege.<sup>7</sup> Der EuGH-Rechtsprechung folgend habe

7.24

1 BFH v. 2.12.2015 – V R 67/14. BFHE 251, 547 Rz. 10 m.w.N.

2 EuGH v. 29.10.2015 – Rs. C-174/14 – Saudacor, MwStR 2016, 24 Rz. 35 ff. und 45 ff.

3 BFH v. 2.12.2015 – V R 67/14. BFHE 251, 547 Rz. 10.

4 EuGH v. 29.10.2015 – Rs. C-174/14 – Saudacor, MwStR 2016, 24.

5 BFH v. 2.12.2015 – V R 67/14. BFHE 251, 547 Rz. 15 f.

6 BFH v. 2.12.2015 – V R 67/14. BFHE 251, 547 Rz. 19 ff.

7 BFH v. 2.12.2015 – V R 67/14. BFHE 251, 547 Rz. 23 ff.

die Organschaftsregelung nur bedingten Charakter, so dass sie keine unmittelbare Wirkung entfalte.<sup>1</sup> Das Unionsrecht sei zwar bei der Auslegung der Umsetzung im nationalen Recht zu berücksichtigen. Auch habe der EuGH Mitgliedstaaten die Einbeziehung nicht steuerpflichtiger Personen in eine Mehrwertsteuergruppe gestattet. Jedoch seien die Mitgliedstaaten nach Art. 11 MwStSystRL zu Sondermaßnahmen berechtigt, um Missbräuche zu verhindern. Insofern sei die nationale Regelung, die eine Unternehmereigenschaft des Organträgers verlange, erforderlich und geeignet. Insbesondere diene die Organschaft nach Auffassung des EuGH nicht dazu, ungerechtfertigte Vorteile zu erlangen. Die Einbeziehung von Nichtunternehmern erlaube jedoch, Leistungen an diese als nicht steuerbare Innenumsätze zu erbringen. Damit komme es zu einer Vermeidung nicht abziehbarer Vorsteuerbeträge. Somit stelle das nationale Erfordernis der Unternehmereigenschaft eine angemessene Maßnahme dar.<sup>2</sup>

#### b) Fehlende Aussagekraft des Urteils für hoheitlich und unternehmerisch tätige Körperschaft

- 7.25 Kardinalfrage des Streitfalls war, ob eine Organschaft auch mit einem Nichtunternehmer gebildet werden kann. Der BFH<sup>3</sup> lehnt diese Konstellation mit Hinweis auf einen möglichen Steuermissbrauch ab. Der nationale Gesetzgeber habe sich bewusst dafür entschieden, dass der Organträger Unternehmer sein muss. Die Organschaft diene der Verwaltungsvereinfachung, sie solle keine Steuervergünstigungen zulassen. Die Bildung einer Organschaft auch ohne eigene Unternehmerstellung würde eine Umgehung des Abzugsverbots ermöglichen. Ob dem BFH insoweit gefolgt werden kann, ist weiterhin höchst umstritten.<sup>4</sup> Ein Rückschluss von dieser Entscheidung auf die eingangs geschilderte Sachverhaltskonstellation ist jedoch nicht möglich. Das BFH, Urt. v. 2.12.2015 – V R 67/14, BFHE 251, 547 befasst sich mit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, welche **rein hoheitlich** tätig war. Somit hatte sie keinen unternehmerischen Bereich. Der hier infrage stehende Fall einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, welche **sowohl einen unternehmerischen als auch einen nichtunternehmerischen Bereich** hat, ist somit anders gelagert.

#### c) Einbeziehung des hoheitlichen Bereichs einer unternehmerisch tätigen Körperschaft des öffentlichen Rechts in den Organkreis

- 7.26 Die Intention des unionsrechtlichen Gesetzgebers, die Mehrwertsteuergruppe aus **Vereinfachungsgründen**<sup>5</sup> und **zum Zwecke der steuerneutralen Aufgliederung eines Unternehmens** zuzulassen, spricht für deren Anwendbarkeit. Der Ausschluss zum Zwecke der Vermeidung aus Steuerumgehungs- oder -hinterziehungsgründen scheidet aus. Dies zeigt bereits ein Blick auf die **Entstehungsgeschichte der Organschaft**. Die Organschaft geht dem RFH folgend im alten Brutto-Umsatzsteuersystem ohne Vorsteuerabzugsrecht darauf zurück, dass eine Steuerkumulation bei der Aufteilung einer Wertschöpfungskette in mehrere Unternehmen vermieden werden sollte.<sup>6</sup> Mit der neuen EuGH-Rechtsprechung ist klargestellt, dass die umsatzsteuerrechtliche Organschaft (auch) wirtschaftliche Vorteile nicht ausschließt.<sup>7</sup> *Prima facie* wären andernfalls zudem Zweifel an dem anerkannten und vielfach gelebten **Ausglie-**

1 BFH v. 2.12.2015 – V R 67/14. BFHE 251, 547 Rz. 26; s. dazu noch im Einzelnen Rz. 7.30.

2 BFH v. 2.12.2015 – V R 67/14. BFHE 251, 547 Rz. 25 ff.

3 BFH v. 2.12.2015 – V R 67/14, GmbHR 2016, 250 = UR 2016, 199 = BFHE, 251, 547.

4 Siehe bereits Rz. 7.18 ff.

5 Siehe Rz. 7.6.

6 Ebenso *Prätzler*, jurisPR-SteuerR 17/2016 Anm. 5.

7 Vgl. *Küffner/Streit*, UR 2013, 401 (406.).

**derungsmodell** angebracht, bei welchem die Organschaft als Gestaltungsinstrument dient, wenn Unternehmer mit steuerfreien Ausschlussumsätzen (z.B. Versicherungen, Krankenhäuser, etc.) bisher *in-house* erbrachte administrative Leistungen in eine Tochtergesellschaft ausgliedern.<sup>1</sup> Dieses Gestaltungsinstrument ist aber allgemein anerkannt.<sup>2</sup> Ausgehend von dem Grundgedanken des Unionsrechts, dass gerade eine steuerneutrale Aufgliederung von Unternehmensstrukturen bzw. Konzernen durch die Organschaft ermöglicht werden soll, kann der Auffassung der Finanzverwaltung nicht gefolgt werden.

Darüber hinaus spricht die **EuGH-Rechtsprechung** im Hinblick auf die in Frage stehende Fallkonstellation insofern für die Erfassung des nichtunternehmerischen Bereichs einer Körperschaft des öffentlichen Recht, als dass – entgegen dem nationalen Recht, welches den Organträger als Steuerpflichtigen ansieht – das Unionsrecht die Steuerpflichtigeneigenschaft der Mehrwertsteuergruppe (in nationaler Terminologie: des Organkreises) annimmt. Damit ist im Falle der Vollintegration des nichtunternehmerischen Bereichs in das Unternehmen der Organschaft, dieser ähnlich wie eine Abteilung innerhalb eines Unternehmens zu beurteilen, die ihrerseits keine steuerpflichtigen Leistungen erbringt.<sup>3</sup> Die Zuwendung wirtschaftlicher Vorteile an diese Abteilungen innerhalb eines Unternehmens unterliegt als unternehmensinterner Vorgang nicht der Umsatzbesteuerung als unentgeltliche Wertabgabe.<sup>4</sup> Ebenso wenig steht der Vorsteuerabzug für Leistungen, die für diese Abteilung verwendet werden, in Frage. Vielmehr ist für den Vorsteuerabzug nach dem Grundsatz des unmittelbaren Zusammenhangs entscheidend, ob Eingangsleistungen direkt den vorsteuer(un)schädlichen Ausgangsumsätzen zugeordnet werden können. So stünde der Organgesellschaft gar kein Vorsteuerabzug zu, wenn sie Leistungen für den hoheitlichen Bereich empfängt. Der Organgesellschaft wäre nur eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit für die im Hinblick auf den unternehmerischen Bereich bezogenen Leistungen gegeben.

Schließlich trägt die Bildung von umsatzsteuerrechtlichen Organschaften auch unter Einbeziehung von Nichtunternehmern zur **steuerrechtlichen Neutralität** bei, da die Organschaft einen Leistungsaustausch innerhalb einer Unternehmensstruktur ohne die Folge einer Umsatzsteuerpflicht ermöglicht. Dies sollte nicht nur Mahnung für den nationalen Gesetzgeber, sondern auch Ermutigung für die Finanzverwaltung sein, neue Wege bei der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft zu beschreiten.<sup>5</sup>

#### **d) Umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen der Einbeziehung von Nichtunternehmern in den Organkreis**

Sind auch Nichtunternehmer und nichtunternehmerische Bereiche eines Unternehmers Teil des umsatzsteuerrechtlichen Organkreises, so sind Leistungen, die innerhalb des Organkreises ausgetauscht werden, als Innenumsätze nicht umsatzsteuerbar. Diese Innenumsätze gelten als Insihgeschäfte der Mehrwertsteuergruppe (der Organschaft) und sind folglich umsatzsteuerrechtlich als nicht existent zu betrachten.<sup>6</sup> Leistungen, die beispielsweise eine Organgesell-

1 Ebenso *Prätzler*, jurisPR-SteuerR 17/2016 Anm. 5.

2 Vgl. zu diesem Gestaltungsmodell nur *Leonard*, DStR 2010, 721; *Nordmeyer/Seeger*, UStB 2011, 280; *Slapio*, DStR 2000, 999 ff.

3 Vgl. auch *Grünwald* in Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2014/2015, Generalthema 7 I. 1. b).

4 Siehe dazu noch näher Rz. 7.29.

5 *Küffner/Streit*, UR 2013, 401.

6 Vgl. Schlussanträge v. 27.11.2012 in der Rechtssache C-480/10 – Kommission/Schweden, Rz. 40; Schlussanträge v. 27.11.2012 in der Rechtssache C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 42.

schaft an den nichtunternehmerischen Bereich (z.B. hoheitlicher oder ideeller Bereich) der Organträgerin erbringt, sind folglich nicht umsatzsteuerbar. Zu einer Belastung des hoheitlichen Bereichs mit Umsatzsteuer kommt es durch diese Leistung folglich nicht. Wie dargestellt, liegen nichtsteuerbare Innenleistungen nach Ansicht des BFH auch dann vor, wenn diese Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden.<sup>1</sup> Konsequenz kann in einem solchen Fall nach Ansicht des BFH möglicherweise eine Entnahmebesteuerung sein, wenn die Voraussetzungen hierfür vorliegen.<sup>2</sup> Denkbar wäre nach dem Maßstab des BFH also allenfalls eine unentgeltliche Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 1b, Abs. 9a UStG, wenn die abgegebenen Gegenstände oder sonstigen Leistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt haben. Von Relevanz dürfte hier in erster Linie die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG sein, da in der Praxis die Erbringung sonstiger Leistungen überwiegen dürfte. So wird häufig Personal auf sog. Service-GmbHs ausgelagert, um Personalkosten zu sparen. Zunächst stellt sich die Frage, ob bei Leistungen der Organgesellschaft an den Organträger, für die dieser Geldmittel aufwendet, überhaupt der Tatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe eröffnet ist. Die Tatsache, dass der Organträger Geldbeträge entrichtet, spricht auf den ersten Blick gegen eine Unentgeltlichkeit. Andererseits ist zu bedenken, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen der Organschaft von „einem Steuerpflichtigen“ auszugehen ist und daher in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht eine Entgeltlichkeit – da innerhalb des Organkreises – nicht vorliegen könnte. Geht man von Unentgeltlichkeit aus, schließt sich die Frage an, ob bei sonstigen Leistungen in den nichtunternehmerischen Bereich die Besteuerung nach § 3 Abs. 9a UStG zu erfolgen hat. Voraussetzung wäre nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG, dass diese Leistungen als Leistungen „für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen“, zu qualifizieren wären. Die MwStSystRL spricht insoweit von Leistungen für „**unternehmensfremde Zwecke**“ – vgl. Art. 26 Abs. 1 MwStSystRL. Leistungen in den nichtunternehmerischen Bereich des Organträgers sind aber nicht als Leistungen für „unternehmensfremde Zwecke“ anzusehen. Dies hat auch bereits der BFH in seinem Urteil vom 3.3.2011<sup>3</sup> in Anlehnung an die jüngere EuGH-Rechtsprechung<sup>4</sup> festgestellt: „Privatentnahmen [sind] (...) nur Entnahmen für den privaten Bedarf des Unternehmers und (...) für den privaten Bedarf seines Personals, nicht dagegen eine Verwendung für z.B. ideelle Zwecke eines Vereins oder den Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts.“<sup>5</sup> Dieses Ergebnis entspricht auch dem Ziel der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft, das u.a. darin besteht, eine Verwaltungsvereinfachung auch für die Mitglieder der Organschaft zu erreichen.<sup>6</sup> Für die Annahme einer unentgeltlichen Wertabgabe besteht folglich kein Raum. Einen Missbrauch erkennt der EuGH in der Einbeziehung von Nichtunternehmern in die Organschaft und in den damit eintretenden Rechtsfolgen gerade nicht.<sup>7</sup>

#### e) Unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL

- 7.30 Eine Lösung für das nationale deutsche Recht könnte grundsätzlich in einer richtlinienkonformen Auslegung oder in der unmittelbaren Anwendung des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL bestehen.<sup>8</sup> Da der Wortlaut der Norm nach der Rechtsprechung des EuGH die Grenze der Aus-

1 BFH v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 263 = UR 2009, 800 a.E.

2 BFH v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 263 = UR 2009, 800 a.E.

3 BFH v. 3.3.2011 – V R 23/10, UR 2011, 617 ff. m. Anm. Küffner.

4 Vgl. zum Ganzen auch Küffner/von Streit, DStR 2012, 581 ff. und 636 ff.

5 Vgl. BFH v. 3.3.2011 – V R 23/10, UR 2011, 617 ff. m. Anm. Küffner.

6 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 47, 48.

7 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 48.

8 Ebenso um zum Folgenden Küffner/Streit, UR 2013, 401 (404).

legung darstellt,<sup>1</sup> kommt eine unionsrechtskonforme Auslegung des § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 1 UStG wohl nicht in Betracht. Unseres Erachtens ist Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL jedoch unmittelbar anwendbar.<sup>2</sup> Sind Nichtsteuerpflichtige nach der deutschen Regelung als nicht der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft angehörig anzusehen, können sich diese Personen unmittelbar auf Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL berufen, wenn sie die positiven Folgen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft für sich in Anspruch nehmen wollen. Eine Richtlinie ist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH unmittelbar anwendbar, wenn sie erstens inhaltlich unbeding und hinreichend bestimmt ist, zweitens dem Einzelnen Rechte verleiht und drittens die Umsetzungsfrist abgelaufen ist.<sup>3</sup> Eine Richtlinie ist dann hinreichend bestimmt und unbeding, wenn aus ihr unmittelbar der begünstigte Personenkreis und der Inhalt des Rechts zu bestimmen sind und den Mitgliedstaaten in dieser Hinsicht kein Umsetzungsspielraum bleibt (vgl. ausführlich *Hüttemann*, Rz. 3.60 f.).<sup>4</sup> Aus Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL geht hervor, dass jede Person, die entsprechend eingegliedert ist, einem Organkreis angehören kann. Der EuGH hat im vorstehenden Urteil gerade entschieden, dass die Voraussetzungen des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL abschließend sind.<sup>5</sup> Da den Mitgliedstaaten, die sich für die Anerkennung einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft entschieden haben, diesbezüglich kein Umsetzungsspielraum bleibt, können sich Nichtunternehmer zu ihren Gunsten Finanzbehörden und FG gegenüber unmittelbar auf Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL berufen und die Rechtsfolgen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft für sich als Organträger oder Organgesellschaft in Anspruch nehmen. Die Möglichkeit der Mitgliedstaaten, nach Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung zu ergreifen, ändert an der Unbedingtheit des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL nichts.<sup>6</sup> Die unmittelbare Anwendbarkeit gilt auch für bereits vergangene Besteuerungszeiträume, soweit die Steuerfestsetzungen noch änderbar sind.

## V. Ausblick

Es besteht **dringender Reformbedarf** bei der Umsetzung der europarechtlichen Organschaftsregelungen nach Art. 11 MwStSystRL. Dies gilt in besonderem Maße für den sog. Dritten Sektor. Da Einrichtungen des öffentlichen Rechts mit ihrem hoheitlichen Bereich oder aber gemeinnützig wirkende privatrechtliche Körperschaften mit ihrem ideellen Bereich häufig Nichtunternehmer sind, stellt die nationale Umsetzung eine Benachteiligung dar, indem für die rein hoheitlich tätigen öffentlichen Körperschaften oder rein ideell tätigen Einrichtungen ein faktischer Ausschluss der Organschaft existiert. Aber auch für den Fall, dass die öffentliche Einrichtung oder die gemeinnützige Körperschaft nicht ausschließlich über einen nicht-

1 Vgl. EuGH v. 16.6.2005 – Rs. C-105/03 – Maria Pupino, Rz. 47; EuGH v. 4.7.2006 – Rs. C-212/04 – Adeneler u.a., Rz. 110.

2 Der BFH v. 2.12.2015 – V R 67/14, BFHE 251, 547 Rz. 26 (s.o.) geht davon aus, dass die Organschaftsregelung der EuGH-Rechtsprechung folgend nur bedingten Charakter habe, so dass sie keine unmittelbare Wirkung entfalte. Im Zusammenhang mit der Frage, ob die Beschränkung der Organträger-eigenschaft auf juristische Personen unionsrechtskonform ist, bejahen eine unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 11 MwStSystRL *Birkenfeld*, UR 2008, 2; *Hahne*, DStR 2008, 910; eine unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 11 MwStSystRL in diesem Zusammenhang verneint *Hummel*, UR 2010, 207.

3 Vgl. beispielhaft EuGH v. 19.1.1982 – Rs. 8/81 – Becker, Rz. 23 ff.

4 EuGH v. 19.1.1982 – Rs. 8/81 – Becker, Rz. 25, 27.

5 EuGH v. 9.4.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, Rz. 36.

6 EuGH v. 19.1.1982 – Rs. 8/81 – Becker, Rz. 31–35 zur insoweit vergleichbaren Regelung der Steuerbefreiung der Gewährung und Vermittlung von Krediten gem. Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 1 der Sechsten Richtlinie.

wirtschaftlichen Bereich verfügen, sondern auch unternehmerisch tätig sind, ist die derzeitige nationale Umsetzung – gerade im Hinblick auf die Auffassung der Finanzverwaltung – unbefriedigend. Art. 11 MwStSystRL setzt keine Unternehmereigenschaft eines Mitglieds der Organschaft voraus. Erst recht ist nicht zwischen einem unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich einer Organgesellschaft im Hinblick auf die Zugehörigkeit zur Organschaft zu unterscheiden. Jedoch ist die Rechtslage weiterhin unsicher. Der nationale Gesetzgeber ist deshalb aufgerufen im Sinne der Rechtsklarheit die Regelungen zur Organschaft an die EuGH-Rechtsprechung anzupassen. Auch die Finanzverwaltung ist angehalten, die jüngsten EuGH-Urteile umzusetzen.

- 7.32 Schließlich sollte der nationale Gesetzgeber ein **Antragsrecht für die Organschaft** kodifizieren. Die Richtlinie sieht in Art. 11 MwStSystRL zwar kein ausdrückliches Antragsrecht vor. Dessen Einführung wäre jedoch unionsrechtskonform. Nach Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten „die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen vorzubeugen“. Die Einführung eines Antragsverfahrens wäre eine solche Maßnahme. Derzeit hat die nicht gelebte oder zu Unrecht gelebte Organschaft aufgrund nicht erkannter Verpflichtungen Einfluss auf die Steuerzahllast, weil die steuerlichen Rechtsfolgen einer umsatzsteuerlichen Organschaft zu Unrecht oder unzutreffend nicht beachtet werden. Der Automatismus der Organschaft bewirkt, dass der Organträger plötzlich die Steuerschulden der Organgesellschaft aus einer nicht gelebten Organschaft zu tragen hat. Die Steuerzahlungen sind von der Zahlungsfähigkeit des Organträgers abhängig. Dadurch ergeben sich Steuerausfallrisiken. Mit der Einführung eines Antragsverfahrens ließe sich Transparenz für alle Beteiligten herstellen und damit dem Steuermisbrauch entgegenwirken. Mithilfe eines Antragsformulars stünde der Finanzbehörde zudem erstmals schon im Vorfeld der Begründung einer Organschaft eine ausreichende Informationsgrundlage zur Verfügung.<sup>1</sup>
- 7.33 Nicht zuletzt zeigt sich der Reformbedarf aufgrund der nach dem EuGH-Urteil *Larentia + Minerva* und *Marenave*<sup>2</sup> ergangenen Entscheidungen des BFH zur Unionsrechtskonformität der Regelung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft. Der V. Senat<sup>3</sup> und der XI. Senat<sup>4</sup> des BFH vertreten divergierende Ansichten hinsichtlich der Zulässigkeit der **Eingliederung von Personengesellschaften** in das Unternehmen des Organträgers.<sup>5</sup> Während der V. Senat dies nur sehr begrenzt für solche Personengesellschaften als möglich erachtet, denen gegenüber wegen der Zusammensetzung ihres Gesellschafterkreises der Organträger immer seinen Willen durchsetzen kann, vertritt der XI. Senat hingegen, dass **kapitalistisch strukturierte Personengesellschaften** auch dann in eine Organschaft eingegliedert sein können, wenn nicht die vom V. Senat verlangte Zusammensetzung des Gesellschafterkreises besteht und wenn keine Eingliederung im Sinne eines Unter- und Überordnungsverhältnis besteht.<sup>6</sup> Diese abweichende höchstrichterliche Rechtsprechung führt zu weiterer Rechtsunsicherheit. Dass die Organschaft kraft Gesetzes entsteht und kein Antragsrecht existiert, verschärft dabei diese Rechtsunsicherheit noch erheblich.

---

1 *Küffner/Luber*, DB 2015, Heft 49, S23 f.

2 EuGH v. 16.7.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14 – *Larentia + Minerva* und *Marenave*, UR 2015, 671.

3 BFH v. 2.12.2015 – V R 25/13, GmbHR 2016, 245 = UR 2016, 185 = DStR 2016, 219.

4 BFH v. 19.1.2016 – XI R 38/12, UR 2014, 323 = DStR 2016, 587.

5 Siehe dazu und zum Folgenden exemplarisch *Korn*, SteuK 2016, 145 m.w.N.; *Reiß*, UR 2016, 739 m.w.N.

6 *Reiß*, UR 2016, 739.