

Umsatzsteuer aktuell

Ausgabe 5, Mai 2021

Zur finanziellen Eingliederung von Personengesellschaften

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat die vor fünfzehn Jahren vom Bundesfinanzhof (BFH) formulierten Bedingungen der finanziellen Eingliederung einer Personengesellschaft in das Unternehmen des Organträgers verworfen. Damit könnte eine Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft (in unionsrechtlicher Terminologie: Mehrwertsteuergruppe) durch den deutschen Gesetzgeber wieder auf die Tagesordnung zurückgekehrt sein.

Zur Vorgeschichte

Im Jahr 2015 hatte der EuGH in seinem Urteil in der Rechtssache „Larentia + Minerva und Marenave“ entschieden: Das Recht, Mehrwertsteuergruppen (in deutscher Terminologie: umsatzsteuerliche Organschaften) zu bilden, dürfe nicht allein juristischen Personen im eigentlichen Sinne vorbehalten sein, die mit dem Organträger durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind – es sei denn, dass diese Maßnahmen zur Vermeidung von Missbräuchen sowie von Steuerhinterziehungen und -umgehungen erforderlich und geeignet seien.

Nach dieser Entscheidung konnten Personengesellschaften nicht mehr kategorisch von einer Teilnahme an der Mehrwertsteuergruppe ausgeschlossen werden, sondern nur, soweit der Kampf gegen Missbrauch und Steuerhinterziehung das erforderlich machte. Nachdem der BFH den im Umsatzsteuergesetz (UStG) enthaltenen Begriff der „juristischen Person“ unionsrechtskonform ausgelegt hatte, wurde der Gesetzgeber bisher nicht tätig. Allerdings setzte der V. Senat des BFH einer Eingliederung von Personengesellschaften in das Unternehmen des Organträgers enge Grenzen. Das deutsche Personengesellschaftsrecht sieht vor, dass gesellschaftsvertragliche Stimmrechtsvereinbarungen, die vom gesetzlichen Regelfall abweichen, im Allgemeinen ohne Formzwang – also auch mündlich – getroffen und geändert werden können. Nach Meinung des V. Senats ließ sich daher nicht ohne Weiteres einfach und rechtssicher bestimmen, ob im Einzelfall die finanzielle Eingliederung einer Personengesellschaft in eine umsatzsteuerliche Organschaft vorlag oder nicht: Mündliche Abmachungen könnten zu Nachweisschwierigkeiten führen und zu Missbrauch einladen. Eine finanzielle Eingliederung musste nach Meinung des V. Senats darum auch für den Fall der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet sein. Daher sollte eine finanzielle Eingliederung im Fall einer Personengesellschaft es erfordern, dass alle ihre Gesellschafter neben dem Organträger ihrerseits in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingebunden waren. Damit war eine Organschaft bereits dann nicht mehr möglich, wenn eine Personengesellschaft außenstehende Minderheitsgesellschafter hatte. Der XI. Senat des BFH hatte dagegen einen anderen Auslegungsansatz gefunden, der nur sogenannte „kapitalistische Personengesellschaften“ wie insbesondere die GmbH & Co. KG als Organgesellschaften ausdrücklich zuließ – dann allerdings wohl auch solche mit außenstehenden Minderheitsgesellschaftern. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) schloss sich der Auffassung des

V. Senats mit Schreiben vom 26. Mai 2017 bei allgemeiner Anwendung ab dem 1. Januar 2019 an. Der EuGH hat die Lösung des V. Senats durch sein nun veröffentlichtes Urteil für unionsrechtswidrig erklärt.

Der Sachverhalt

Als Komplementär der PD GmbH & Co. KG wirkte die A-GmbH, zu den Kommanditisten zählte (neben einigen natürlichen Personen und einer GbR) auch die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die in der Rechtsform einer GmbH verfasst war. Der Gesellschaftsvertrag der PD sah ein Mehrheitsstimmrecht vor. Jedem Gesellschafter kam eine Stimme zu – mit Ausnahme der Klägerin, der sechs Stimmen zustanden. Später handelten die A-GmbH und die Klägerin durch denselben Geschäftsführer: Jedenfalls von diesem Zeitpunkt an war PD unstreitig wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der Klägerin eingegliedert, zwischen ihnen bestanden umfangreiche Leistungsbeziehungen. PD war der Auffassung, finanziell in das Unternehmen der Klägerin eingegliedert zu sein, sodass sie mit der Klägerin eine umsatzsteuerliche Organschaft bildete. Daher meinte sie, dass nicht sie, sondern die Klägerin die Umsatzsteuer zu tragen habe. Das Finanzamt teilte diese Auffassung nicht.

Das Urteil des EuGH

Nach Meinung des EuGH bedarf die Anforderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) an die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe, dass zwischen den betreffenden Personen enge Verbindungen durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen bestehen müssen, einer Präzisierung auf nationaler Ebene. Insofern habe diese Bestimmung bedingten Charakter. Für eine einheitliche Anwendung der MwStSystRL sei es gleichwohl wichtig, dass der Begriff der engen Verbindungen durch finanzielle Beziehungen autonom und einheitlich ausgelegt wird. Hier habe die Klägerin des Ausgangsverfahrens ihren Willen bei PD durch mehrheitlich gefasste Beschlüsse durchzusetzen vermocht, sodass das Bestehen enger Verbindungen durch finanzielle Beziehungen vermutet werden könne. Der bloße Umstand, dass die Gesellschafter von PD theoretisch mittels mündlicher Vereinbarungen den Gesellschaftsvertrag so ändern konnten, dass Beschlüsse künftig einstimmig zu fassen waren, reiche nicht aus, um diese Vermutung zu entkräften.

Dieses Ergebnis könne durch den Grundsatz der Rechtssicherheit nicht infrage gestellt werden. Eine Rechtsunsicherheit (nicht für die Gruppe, nur für die Finanzverwaltung) ergebe sich hier nicht aus der Anwendung der Regelung über die Mehrwertsteuergruppe, sondern aus der Anwendung der Formerfordernisse, denen die Errichtung und die Änderung des Gesellschaftsvertrags von Personengesellschaften nach deutschem Recht unterliegen. Die Mitgliedsstaaten könnten sich jedoch nicht auf Besonderheiten ihres nationalen Rechts berufen, um den Voraussetzungen zur Bildung einer Mehrwertsteuergruppe nach der MwStSystRL eine weitere hinzuzufügen.

Auch eine Rechtfertigung der Maßnahme mit der Vorbeugung gegen Steuerhinterziehungen oder -umgehungen erkannte der EuGH nicht an. Eine solche Gefahr dürfe nicht rein theoretisch sein. Obgleich es zutreffend sei, dass mündliche Vereinbarungen es der Finanzverwaltung erschwerten, sich enger Bindungen zwischen den Beteiligten zu vergewissern und so den Mehrwertsteuerschuldner zu ermitteln, gehe doch aus der Vorlageentscheidung nicht hervor, dass diese Schwierigkeit im vorliegenden Fall zu Steuerhinterziehung oder -umgehung oder zur Entstehung einer echten Gefahr dieser Art geführt hätte. Jede Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschafter systematisch auszuschließen, sei indessen unverhältnismäßig.

Außerdem widerspreche eine solche Praxis dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Wenn sie dieselben Umsätze tätigen und miteinander in Wettbewerb stünden, dürfe in Hinblick auf die Anwendung der Regelungen über die Mehrwertsteuergruppen nicht zwischen Personalgesellschaften differenziert werden, deren Gesellschafter in genannter Weise allesamt in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, und solchen, bei denen das nicht der Fall ist.

Hinweise

Mit diesem Urteil hat der EuGH die vom V. Senat des BFH entwickelte, vom BMF übernommene Regelung der finanziellen Eingliederung von Personengesellschaften eindeutig zurückgewiesen. Dass sämtliche Ge-

sellschafter in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sein müssen, ist also keine zulässige Eingliederungsvoraussetzung einer Personengesellschaft.

Das Urteil des EuGH dürfte es interessierten Personen ermöglichen, entgegen der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung eine Personengesellschaft in eine Organschaft einzufügen, an der der künftige Organträger direkt und indirekt (nur) die Stimmenmehrheit hält. Das dürfte jedenfalls aus Verwaltungssicht erfordern, dass sich die Beteiligten übereinstimmend auf das Urteil berufen.

Was den umgekehrten Fall betrifft – Personengesellschaften, an denen der Organträger die Mehrheit der Stimmrechte kontrolliert, ohne dass der Wunsch nach Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers besteht – gibt es vor allem vor Gericht keine Garantie dafür, dass eine Eingliederung unterbleiben kann. Ein Vertrauensschutz für frühere Jahre im Sinne einer direkten oder analogen Anwendung des § 176 UStG auf EuGH-Entscheidungen ist umstritten. Zwar dürfte die Finanzverwaltung jedenfalls bis zu einer Änderung des Abschnitts 2.8 Abs. 5a UStAE in der Praxis vermutlich nicht daran interessiert sein, in großer Zahl Fälle aufzugreifen, die sie sich mit der vorangegangenen Anpassung der Verwaltungsmeinung wegen möglicher Unsicherheiten des Sachverhalts und Schwierigkeiten der Beweisführung gerade nicht aufbürden wollte. Davon abgesehen hat die Finanzverwaltung in ähnlichen Fällen bei Änderung ihrer Auffassung in der Vergangenheit häufig Übergangsfristen und Nichtbeanstandungsregelungen gewährt. Es bleibt zu hoffen, dass die mit all dem verbundene Rechtsunsicherheit schnell beseitigt wird. Die Chancen stehen recht gut: Zwar stammt das Vorabentscheidungsersuchen von einem erstinstanzlichen Finanzgericht, das zunächst selbst eine Entscheidung zu treffen hat, bevor das Verfahren im nächsten Schritt dem BFH vorgelegt werden könnte – freilich könnte der BFH sich schon bald in einer anderen bei ihm anhängigen Rechtssache (V R 45/19) zur Frage der finanziellen Eingliederung von Personengesellschaften äußern.

Wie eine unionsrechtskonforme finanzielle Eingliederung gestaltet werden könnte, teilt der EuGH auf Basis zweier Vorschläge des vorlegenden Finanzgerichts (FG) Berlin-Brandenburg selbst mit: Infrage käme, für den Nachweis der Eingliederungsvoraussetzungen nur einen Urkundsbeweis zuzulassen oder eine Bewilligung der Bildung einer Mehrwertsteuergruppe durch die Finanzverwaltung vorzusehen: Eine solche Bewilligung und der schriftliche Nachweis der Eingliederungsvoraussetzungen würden Rechtsunsicherheiten von vornherein verhindern und zugleich einen wirksamen Schutz vor Missbräuchen bieten. Die ausdrückliche Erwähnung des Bewilligungsverfahrens als verhältnismäßig dürfte die vonseiten der Finanzverwaltung mitunter ventilierten Zweifel an der Vereinbarkeit eines solchen Verfahrens mit der Richtlinie ausräumen. Denkbar wäre eine Opt-in-Regelung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, die zumindest das mit nicht rechtzeitig erkannten Organschaften einhergehende Risiko beseitigen könnte. Ob solche Gestaltungen die Bedenken des BFH (und BMF) tatsächlich beschwichtigen können und ob und inwieweit zumindest das Erfordernis urkundlichen Nachweises vielleicht sogar auf Verwaltungsebene ohne Eingriff des Gesetzgebers umgesetzt werden könnte, muss sich weisen.

Ob und wann der Gesetzgeber tätig wird, dürfte allerdings auch vom Ausgang weiterer am EuGH anhängiger Verfahren abhängen, mit denen der BFH um Auskunft nachsucht, ob das deutsche Modell der umsatzsteuerlichen Organschaft zulässig ist. Dieses Modell sieht vor, dass die Organschaft mit dem Unternehmen des Organträgers identisch ist. Es ist aber nicht ausgeschlossen, dass dem Organkreis eine eigene umsatzsteuerrechtliche Rechtspersönlichkeit zukommen muss, die weder mit dem Organträger noch mit den Organgesellschaften identisch ist. Sollte der EuGH im letzteren Sinne entscheiden, wäre auch die Frage nach der Über-/Unterordnung als Voraussetzung für eine umsatzsteuerliche Organschaft wieder offen. Dann würde eine gesetzliche Neuregelung wohl vollends unumgänglich. Eine solche Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft böte zugleich aber die Chance, die Eingliederungsvoraussetzungen, deren Grenzen in den letzten Jahren durch den BFH immer wieder (und gewöhnlich mit einschränkendem Effekt) neu gezogen wurden, für Unternehmer etwas beherrschbarer zu gestalten.

Fundstellen

EuGH C-868/19, Urteil vom 15. April 2021; FG Berlin-Brandenburg, Vorlagebeschluss 5 K 5044/19 vom 21. November 2019

EuGH C-108/14, C-109/14 „Larentia + Minerva und Marenave“, Urteil vom 16. Juli 2015; BFH V R 25/13, Urteil vom 2. Dezember 2015; XI R 17/11, Urteil vom 1. Juni 2016; BMF-Schreiben vom 26. Mai 2017

BFH XI R 16/18, EuGH-Vorlage vom 11. Dezember 2019 (Az. am EuGH C-141/20 „Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie“); BFH V R 40/19, EuGH-Vorlage vom 7. Mai 2020 (Az. am EuGH C-269/20 „S“, am EuGH geführt unter „Finanzamt T“)

Ihre Ansprechpartner

Berlin

Götz Neuhahn

Tel.: +49 30 2636-5445
goetz.neuhahn@pwc.com

Nicole Stumm

Tel.: +49 30 2636-3733
nicole.stumm@pwc.com

Frankfurt am Main / Mannheim

Frank Gehring

Tel.: +49 69 9585-2771
frank.gehring@pwc.com

Gerald Hammerschmidt

Tel.: +49 69 9585-5290
gerald.hammerschmidt@pwc.com

Robert Clemens Prätzler

Tel.: +49 69 9585-6712
robert.clemens.pratzler@pwc.com

Hamburg / Hannover

Markus Hüllmann

Tel.: +49 40 6378-8858
markus.huellmann@pwc.com

München / Stuttgart / Nürnberg

Jens Müller-Lee

Tel.: +49 711 25034-1101
jens.mueller-lee@pwc.com

Sandra Zölch

Tel.: +49 89 5790-6840
sandra.zoelch@pwc.com

Düsseldorf / Köln / Essen

Alexandra Hartenfels

Tel.: +49 211 981-2598
alexandra.hartenfels@pwc.com

Sounia Kombert

Tel.: +49 221 2084-384
sounia.kombert@pwc.com

David Kosiak

Tel.: +49 221 2084-270
david.kosiak@pwc.com

ITX ERP and Data Analytics

Roberta Grottini

Tel.: +49 30 2636-5399
roberta.grottini@pwc.com

Financial Services

Imke Murchner

Tel.: +49 89 5790-6779
imke.murchner@pwc.com

ITX Deals

Christian Schubert

Tel.: +49 89 5790-6726
christian.schubert@pwc.com

ITX Business Recovery Services

Maria Milanovic

Tel.: +49 89 5790-5979
maria.milanovic@pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer aktuell* bestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ an: SUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com.

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer aktuell* abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an: UNSUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com.

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Mai 2021 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

www.pwc.de