

Umsatzsteuer aktuell

Ausgabe 2, Dezember 2022

Kein „Crash“ der umsatzsteuerlichen Organschaft – wohl aber Modifikationen?

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat Anfang Dezember die mit Spannung erwarteten Urteile zur deutschen umsatzsteuerlichen Organschaft veröffentlicht. Im Vorfeld war ein „Crash“ der umsatzsteuerlichen Organschaft befürchtet worden. Dieser scheint vorerst zwar ausgeblieben zu sein, aber ohne Änderungen am Konzept der Organschaft dürfte es dennoch nicht gehen. Zunächst kommt es aber auf die Folgeurteile des Bundesfinanzhofs (BFH) an.

Sachverhalt und Vorgeschichte

Die beiden Umsatzsteuersenate des BFH hatten dem EuGH im Jahr 2020 je ein Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt. Beide Ersuchen bezogen sich auf die unionsrechtliche Regelung zu den sogenannten Mehrwertsteuergruppen, die im deutschen Recht in den Regelungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft umgesetzt wurden.

Die Klägerin in der Rechtssache C-141/20 war eine GmbH mit zwei Gesellschaftern. Vereinbart war, dass beide Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung über dieselbe Stimmenzahl verfügten. Wegen sich abzeichnender Probleme mit der finanziellen Eingliederung in das Unternehmen des Mehrheitsgesellschafters wurde bald darauf die betreffende Passage im Gesellschaftsvertrag angepasst – allerdings nicht formgerecht. Für das Gründungsjahr lehnte das Finanzamt daher mangels finanzieller Eingliederung eine umsatzsteuerliche Organschaft ab.

Die Klägerin der zweiten Rechtssache C-269/20 war Trägerin einer Universität, die sowohl umsatzsteuerbare Leistungen erbrachte als auch nicht umsatzsteuerbare hoheitliche Aufgaben wahrnahm. Sie war Organträgerin einer GmbH, die für die Klägerin unter anderem Reinigungsleistungen erbrachte. Diese Reinigungsleistungen erstreckten sich sowohl auf unternehmerisch als auch hoheitlich genutzte Flächen. Nach Meinung des Finanzamts wurde auch die Reinigung hoheitlich genutzter Flächen innerhalb der Organschaft erbracht (was nach seiner Auffassung im nächsten Schritt eine unentgeltliche Wertabgabe auslöste).

Beide Senate erkundigten sich insbesondere danach, ob die Richtlinienregelung zur Mehrwertsteuergruppe es erlaubt, dass der nationale Gesetzgeber ein bestimmtes Mitglied des Organkreises zum Organträger bestimmt, der sodann Steuerschuldner für die Umsätze des gesamten Organkreises ist.

Die Entscheidung des EuGH

Der Wortlaut des Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie (vgl. inzwischen Art. 11 MwStSystRL) gestatte es jedem Mitgliedstaat, mehrere Einheiten zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, wenn sie im Gebiet dieses Mitgliedstaats ansässig und zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind. Weder mache diese Vorschrift ihre Anwendung von weiteren Voraussetzungen abhängig, noch gebe sie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, weitere Bedingungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe vorzusehen. Wenn ein Mitgliedstaat von der Möglichkeit der Bildung von Mehrwertsteuergruppen Gebrauch mache, könnten die untergeordneten Einheiten nicht als Steuerpflichtige gelten. Die Mitglieder könnten keine eigenen Mehrwertsteuererklärungen abgeben und innerhalb und außerhalb ihrer Gruppe auch nicht weiter als Steuerpflichtige angesehen werden, da nur der einzige Steuerpflichtige befugt sei, diese Erklärungen abzugeben. Eine nationale Umsetzungsregelung könne nur einen einzigen Steuerpflichtigen vorsehen, ebenso könne der Gruppe nur eine Mehrwertsteuernummer zugeteilt werden. Die von einem Dritten zugunsten eines Mitglieds der Mehrwertsteuergruppe erbrachten Dienstleistungen seien für die Zwecke der Mehrwertsteuer nicht als zugunsten dieses Mitglieds, sondern vielmehr als zugunsten seiner Mehrwertsteuergruppe erbracht anzusehen. Die Richtlinienregelung zu den Mehrwertsteuergruppen verlange keine enge Auslegung, und zwar auch nicht in Hinblick auf die finanzielle Eingliederung. Der Unionsgesetzgeber habe es ermöglichen wollen, die Steuerpflichtigen-Eigenschaft nicht systematisch an das Merkmal der „rein rechtlichen Selbstständigkeit“ zu knüpfen, und zwar aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder zur Verhinderung bestimmter Missbräuche.

Zwar habe der Gerichtshof bei früherer Gelegenheit entschieden, dass die Mehrwertsteuergruppe als Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer schuldet. Es müsse aber einen einzigen Ansprechpartner geben, der die mehrwertsteuerrechtlichen Pflichten der Gruppe gegenüber den Steuerbehörden wahrnimmt. Es gebe jedoch keine Vorgaben zur Frage, wie das Mitglied bestimmt werden muss, das die Gruppe vertritt, oder in welcher Form es die steuerlichen Pflichten der Gruppe wahrnimmt. Das Ziel der Verwaltungsvereinfachung und der Verhinderung bestimmter Missbräuche könne es rechtfertigen, dass der Organträger zum einzigen Steuerpflichtigen bestimmt wird, wenn dieser in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen.

Dagegen lehnte der EuGH es ab, die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe an die Bedingung zu knüpfen, dass der Organträger zusätzlich zu einer Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft über eine Stimmrechtsmehrheit bei ihr verfügen muss. Auch die deutsche Regierung habe eingeräumt, dass diese Anforderungen nicht unbedingt erforderlich seien, solange der Organträger seinen Willen bei den Organgesellschaften durchsetzen kann. Andererseits könnte sich eine solche Regelung unter Umständen als Maßnahme im Kampf gegen Missbrauch und Steuerhinterziehung rechtfertigen lassen.

Abschließend ging der EuGH auf die Selbstständigkeit der Organgesellschaften ein. Der Elfte Senat hatte in seinem Vorabentscheidungsersuchen die Frage aufgeworfen, ob die Organgesellschaften als unselbstständig gelten könnten, weil sie in ihrem Unterordnungsverhältnis zum Organträger keinen eigenen Willen hätten – wozu er Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie (vgl. nunmehr Art. 10 MwStSystRL) heranzog, in dem die Unselbstständigkeit der Lohn- und Gehaltsempfänger festgeschrieben war. Einerseits bekräftigt der EuGH auch in diesem Zusammenhang, dass die Mehrwertsteuergruppe ein einziger Steuerpflichtiger sei. Andererseits teilt er mit, dass die Organgesellschaften nicht als „nicht selbstständig“ eingestuft werden könnten, weil die Mitglieder der Gruppe ihre Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübten und das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko trügen.

Was schließlich die zweite Frage des Fünften Senats zur Frage anging, ob die innerorganschaftlichen Reinigungsleistungen als unentgeltliche Wertabgabe besteuert werden könnten, war der EuGH der Auffassung, dass diese Leistungen nicht zu unternehmensfremden Zwecken erbracht würden und im Übrigen nicht unentgeltlich erfolgt seien. Was daraus für die umsatzsteuerliche Behandlung für hoheitliche Zwecke erbrachter Innenleistungen folgt, teilt er aber nicht mit.

Hinweis

In seinem Vorabentscheidungsersuchen hatte der Fünfte Senat bereits in der an den EuGH gerichteten Frage ausdrücklich „erhebliche Steuerausfälle“ befürchtet – nicht nur er hielt eine ähnliche Misere für möglich, wie sie vor Jahren bei den Bauträgerfällen vorgefallen war. In ihren Schlussanträgen vom Januar 2022 hatte die Generalanwältin eine ähnlich weitgehende Auffassung vertreten. Diese Extremszenarien scheinen nun zwar vom Tisch zu sein. Im Übrigen bleiben dennoch Unklarheiten, mit denen sich der BFH und im Nachgang möglicherweise der Gesetzgeber auseinanderzusetzen haben werden.

Wie die finanzielle Eingliederung künftig ausgestaltet sein könnte, ist unklar: Eine Stimmenmehrheit soll dafür nicht unbedingt erforderlich sein – und zumindest solange der Organträger in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern der Mehrwertsteuergruppe durchzusetzen, möglicherweise auch keine Mehrheitsbeteiligung. Dass der Organträger in der Lage sein muss, seinen Willen durchzusetzen, ist auch eine Frage der organisatorischen Eingliederung (vgl. Abschnitt 2.8 Abs. 7 Satz 2 f. UStAE): Möglicherweise könnten die beiden Urteile also eine Neubewertung der verschiedenen Eingliederungsvoraussetzungen erfordern. Ob es dem BFH überzeugend gelingen kann, das Erfordernis eines Über- und Ordnungsverhältnisses aufrechtzuerhalten, muss sich weisen – um diese Aufgabe ist er nicht zu beneiden. Sollte ihm das nicht gelingen, könnte die umsatzsteuerliche Organschaft vor noch viel weitgehenderen Umgestaltungen stehen.

Was die Ausführungen zur Selbstständigkeit der Organgesellschaften angeht, so erörterte der EuGH sie auf Grundlage einer – eigentlich „alternativ“ gestellten – Frage des Elften Senats. Die Ausführungen des EuGH sind an dieser Stelle nicht einfach zu verstehen: Einerseits sollen die Organgesellschaften zwar wie schon ausgeführt nicht mehr als getrennte Mehrwertsteuerpflichtige gelten, sodass zum Beispiel Eingangsleistungen an die gesamte Mehrwertsteuergruppe als erbracht anzusehen sein sollen. Andererseits sollen die Organgesellschaften, obwohl offenbar keine Steuerpflichtige, dennoch in gewisser Weise selbstständig sein. Was der EuGH damit sagen möchte, bleibt unklar. Daher stellt sich die Frage, ob und welche Bedeutung der Selbstständigkeit der Organgesellschaften in der Praxis zukommen soll. Die Äußerungen des EuGH könnten sogar so zu verstehen sein, dass er die Nichtsteuerbarkeit der Leistungen im Innenverhältnis infrage stellt. Bereits die (vom EuGH allerdings in diesem Punkt nicht explizit in Bezug genommene) Generalanwältin hatte in ihren Schlussanträgen angedeutet, dass die Eingangs- und Ausgangssteuern durch den Organträger für Zwecke der Steuererklärung lediglich zu saldieren sein könnten.

Das sind nicht alle Fragen, die das Urteil aufwirft. Denkbar wäre, dass die vom EuGH postulierte Zuteilung nur einer Mehrwertsteuernummer an die Gruppe die Zuteilung mehr als einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer untersagen soll.

In einem nächsten Schritt hat der BFH das Wort, der in seinen Folgeurteilen die Aussagen des EuGH für das deutsche Umsatzsteuerrecht zu „übersetzen“ hat. Ob es ihm gelingt, die umsatzsteuerliche Organschaft in ihrer gegenwärtigen Form ein weiteres Mal zu kitten, und ob das Ergebnis gegebenenfalls von Dauer ist, darf mit Spannung erwartet werden. Was die in der Rechtssache „S“ aufgeworfene Frage für hoheitliche Zwecke erbrachter Reinigungsleistungen angeht, so ist diese Frage auch über ihren unmittelbaren Anlass hinaus von besonderem Interesse: Der Fünfte Senat könnte sie zum Anlass nehmen, sich zu den praktischen Auswirkungen der Selbstständigkeit der Organgesellschaften zu äußern.

Fundstellen

EuGH C-141/20 „Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie“ sowie C-269/20 „S“ (am EuGH geführt unter „Finanzamt T“), Urteile vom 1. Dezember 2022; Schlussanträge der Generalanwältin in den Verfahren C-141/20 vom 13. Januar 2022 und C-269/20 vom 27. Januar 2022; Vorabentscheidungsersuchen des Elften Senats XI R 16/18, Beschluss vom 11. Dezember 2019, und des Fünften Senats V R 40/19, Beschluss vom 7. Mai 2020

Ihre Ansprechpartner

Berlin

Nicole Stumm

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

Sven Kreilkamp

Tel.: +49 30 2636-5693
sven.kreilkamp@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

Hamburg / Hannover

Markus Hüllmann

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

Marcel Detmering

Tel.: +49 511 5357-5571
marcel.detmering@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

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.

© Dezember 2022 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