

Newsletter Indirect Taxes

Umsatzsteuerliche Organschaften auf dem Prüfstand

Konsequenzen aus der jüngsten Rechtsprechung des BFH

Zwei jüngere Urteile des BFH zu den Voraussetzungen einer organisatorischen Eingliederung im Organkreis (BFH V R 26/06 vom 15.12.2007 und V R 76/05 vom 03.04.2008) haben bei vielen Unternehmen für erhebliche Unsicherheit im Hinblick auf das Bestehen bzw. Nichtbestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft gesorgt. Diese wurde nun dadurch verstärkt, dass die Finanzverwaltung (für viele überraschend) beide Urteile ohne Übergangsregelung im Bundessteuerblatt veröffentlicht hat.

Nachfolgend fassen wir zum einen die Kernaussagen der jüngsten Rechtsprechung des BFH kurz zusammen und geben zum anderen Antworten auf die wesentlichen und wichtigsten Fragen in diesem Zusammenhang.

1. Was ist/war der Streitpunkt?

Der BFH hatte sich in beiden Urteilen mit der Frage zu beschäftigen, ob eine Organgesellschaft in das Unternehmen eines Organträgers organisatorisch eingegliedert ist. Die organisatorische Eingliederung bildet neben der finanziellen und wirtschaftlichen Eingliederung die dritte Voraussetzung einer Organschaft, d.h. der umsatzsteuerlichen Eingliederung einer juristischen Person (in der Praxis regelmäßig einer Kapitalgesellschaft) in das Unternehmen des Organträgers.

Das Tatbestandsmerkmal der organisatorischen Eingliederung ist in der Vergangenheit häufiger gerichtlicher Streitgegenstand gewesen. Auch die Kommentarliteratur vertritt hierzu teilweise unterschiedliche Auffassungen.

2. Was sind die Kernaussagen des BFH in den beiden Urteilen?

Kein Rückschluss vom Aktiengesetz auf das Umsatzsteuerrecht

Der BFH verneint einen „automatischen“ Rückschluss von der aktienrechtlichen Beherrschung auf das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft. Denn das Umsatzsteuerrecht definiert in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG die Voraussetzungen der Organschaft eigenständig.

Die aktienrechtliche Abhängigkeitsvermutung verlangt nur eine Mehrheitsbeteiligung, womit lediglich das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung belegt wird. Nach den Grundsätzen des deutschen Umsatzsteuerrechts kommt es aber daneben auch auf die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung an, die im Einzelfall gesondert zu überprüfen ist.



Gesamtbild der Verhältnisse

Der BFH betont gleichzeitig (wie auch in vergangenen Urteilen), dass

- sich nicht alle Eingliederungsmerkmale gleichermaßen deutlich feststellen lassen müssen;
- es nach dem Gesamtbild der Verhältnisse an der Selbständigkeit der Organgesellschaft auch dann fehlen kann (und damit eine organschaftliche Eingliederung zu bejahen sein kann), wenn die Eingliederung auf einem der drei Gebiete „nicht vollkommen ist“;
- das Vorliegen von nur zwei der drei Eingliederungsvoraussetzungen jedoch nicht ausreicht.

Anforderungen an die organisatorische Eingliederung

Die organisatorische Eingliederung setzt nach den aktuellen BFH-Urteilen voraus, dass

- die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Organgesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wirklich wahrgenommen wird,
- der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht und/oder
- eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft nicht möglich ist (durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft).

In seinem Urteil vom 03.04.2008 hält der BFH hierfür eine institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeit der Muttergesellschaft in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Tochtergesellschaft für erforderlich. Es genügen zur organisatorischen Eingliederung

- weder die Möglichkeit der Weisung durch Gesellschafterbeschluss
- noch regelmäßige Berichte über die Geschäftsführung.

Folgt man dem dritten Leitsatz des Urteils vom 03.04.2008, so setzt die organisatorische Eingliederung „in aller Regel“ die personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft voraus.

Willensbildung versus Willensbetätigung – Geschäftsführungsbefugnis versus Vertretungsmacht?

Im Urteil vom 05.12.2007 stellt der BFH die „Einzelvertretungsbefugnis“ des zweiten Geschäftsführers der Organgesellschaft in den Mittelpunkt seiner Überlegungen und verneint im Ergebnis die organisatorische Eingliederung, da eine abweichende Willensbildung nicht verhindert werden konnte.

In diesem Zusammenhang stellt sich allerdings die Frage, welche Stoßrichtung die Maßnahmen des Organträgers zur Verhinderung einer abweichenden Willensbildung haben müssen. Muss der Organträger verhindern können, dass der Minderheitsgeschäftsführer/Fremdgeschäftsführer der Organgesellschaft nach außen wirksam handelt (Vertretungsmacht) oder muss er die Befugnisse des Geschäftsführers (Geschäftsführung) im Innenverhältnis aushöhlen, ihn also intern entmachten. Richtet sich der Prüfungsfokus tatsächlich (nur) auf die Willensbildung oder (auch) auf die Willensbetätigung?

Aus unserer Sicht kann es bei der Frage einer Verhinderung einer „abweichenden Willensbildung“ nur auf das Innenverhältnis und nicht auf das Außenverhältnis ankommen.

Denn die Frage, ob ein Geschäftsführer einer GmbH (Organgesellschaft) diese im Außenverhältnis wirksam vertreten kann, d.h. Verträge für die GmbH schließen kann, steht vor dem Hintergrund des Gläubigerschutzes im Handelsverkehr grundsätzlich nicht zur Disposition. § 37 Abs. 2 GmbHG bestimmt, dass eine Beschränkung der Befugnis der Geschäftsführer, die Gesellschaft zu vertreten, gegenüber dritten Personen keine rechtliche Wirkung hat, d.h. die Vertretungsmacht des GmbH-Geschäftsführers ist im Außenverhältnis grundsätzlich nicht beschränkbar (außer der Geschäftsführer missbraucht seine Vertretungsmacht). Eine Beschränkung der Vertretungsmacht gegenüber fremden Dritten ist weder durch Satzung noch durch Gesellschafterbeschluss zu erreichen. Schließt der Geschäftsführer folglich im Außenverhältnis Geschäfte ab, obwohl er hierzu im Innenverhältnis nicht berechtigt ist, so ändert dies grundsätzlich nichts an der Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts im Außenverhältnis gegenüber dem Geschäftspartner.

Dispositiv sind jedoch weitestgehend die gesellschaftsrechtlichen Regeln im Innenverhältnis, d.h. was die Geschäftsführung(sbefugnis) anbelangt. Diese kann intern so gestaltet werden, dass dem Minderheitsgeschäftsführer/Fremdgeschäftsführer im Innenverhältnis die Hände gebunden sind.

Daher bedeutet aus unserer Sicht „Verhinderung einer abweichenden Willensbildung“, dass der Organträger im Innenverhältnis, d.h. bzgl. der Entwicklung eines geschäftlichen Betätigungswillens, Maßnahmen treffen muss, die es dem Minderheitsgeschäftsführer/Fremdgeschäftsführer verbieten, einen vom Organträger abweichenden geschäftlichen Betätigungswillen zu entwickeln. Dies bedeutet also nicht, dass die Vertretungsmacht im Außenverhältnis eingeschränkt werden muss, weil Letzteres rechtlich grundsätzlich nicht möglich ist.

In seiner Urteilsbegründung vom 03.04.2008 stellt der BFH folgerichtig auch auf die Eingriffsmöglichkeit in die Geschäftsführungsbefugnis ab. Fraglich bleibt jedoch, warum er im Urteil vom 07.12.2007 missverständlicherweise mit der „Vertretungsbefugnis“ argumentiert.

3. Liegt hierin eine Rechtsprechungsänderung des BFH vor?

Insbesondere der letzte Leitsatz des Urteils vom 03.04.2008, wonach die organisatorische Eingliederung „in aller Regel“ eine Personalunion in den Geschäftsführungsgremien voraussetzt, sowie die klare Absage des BFH an die aktienrechtliche Abhängigkeitsvermutung wird verbreitet als Änderung der bisherigen Rechtsprechung gedeutet und darin in der Konsequenz eine wesentliche Verschärfung für das Vorliegen bzw. die Bildung von umsatzsteuerlichen Organschaften gesehen.

Aus unserer Sicht stellen diese beiden Aussagen des BFH jedoch keine Rechtsprechungsänderung dar.

Die im Leitsatz getroffene Aussage, wonach die organisatorische Eingliederung „in der Regel“ eine Personalunion in den Geschäftsführungsgremien voraussetzt, ist eine sprachlich irreführende Ungenauigkeit. Denn in seiner Urteilsbegründung relativiert/entschärft der BFH seinen Leitsatz selbst in entscheidender Form, indem er dort nur davon spricht, dass die organisatorische Eingliederung regelmäßig durch das Herstellen einer Personalunion geschieht. Zwischen Voraussetzung und Regelbeispiel ist jedoch ein entscheidender Unterschied. Die Tatsache, dass durch eine Personalunion in der Geschäftsleitung die organisatorische Eingliederung hergestellt werden kann, entspricht sowohl ständiger Rechtsprechung als auch der bisherigen unbestrittenen Verwaltungsmeinung und ist insoweit nichts Neues.

Das Urteil vom 03.04.2008 ist unseres Erachtens nicht so zu verstehen, dass der BFH nur bei Personalunion in der Geschäftsführung eine organisatorische Eingliederung annimmt. Dass eine Beherrschung nach Aktienrecht nicht gleichzusetzen ist mit einer organschaftlichen Eingliederung für Umsatzsteuerzwecke, hat eher klarstellenden Charakter und ist keine neue Erkenntnis.

Bemerkenswert ist unseres Erachtens vielmehr die Aussage des BFH, dass eine organisatorische Eingliederung dann nicht vorliegt, wenn es an einer institutionell abgesicherten unmittelbaren Eingriffsmöglichkeit der Muttergesellschaft in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Tochtergesellschaft fehlt.

4. Welche Folgen hat die Rechtsprechung für die Verwaltungspraxis?

Aus unserer Sicht werden die jüngsten Urteile des BFH weniger Einfluss auf die zukünftige Rechtsprechung als vielmehr auf die zukünftige Verwaltungspraxis haben. Was die verwaltungsseitige Prüfung der organisatorischen Eingliederung anbelangt, besteht insoweit die Gefahr eines Paradigmenwechsels.

Denn die Finanzverwaltung hat bisher das Merkmal der „organisatorischen Eingliederung“ im Rahmen einer Gesamtschau („Gesamtbild der Verhältnisse“) in der Praxis weit ausgelegt und faktisch aus der finanziellen Eingliederung auf die organisatorische Eingliederung geschlossen.

Angesichts der Tatsache, dass die Finanzverwaltung die jüngsten Urteile des BFH im Bundessteuerblatt veröffentlicht hat, und angesichts der eindeutigen Aussage des BFH, dass sich ein Rückschluss von der finanziellen Eingliederung auf die organisatorische Eingliederung verbietet, ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung bestehende und zukünftige Organschaften im Hinblick auf die organisatorische Eingliederung genauer unter die Lupe nehmen wird.

5. Handlungsbedarf für Unternehmen

Die strengen Vorgaben des BFH an die organisatorische Eingliederung können in allen verfahrensrechtlich noch offenen Fällen rückwirkend zu Umsatzsteuerrisiken (und ggf. Zinsrisiken) führen, die insbesondere bei Konzernen mit beschränktem Vorsteuerabzug (z.B. in der Kredit-, Versicherungs- und in der Immobilienwirtschaft) von erheblicher Bedeutung sind. Betroffen hiervon sind vor allem konzerninterne Leistungsverrechnungen, die bei Vorliegen einer wirksamen umsatzsteuerlichen Organschaft als Innenumsätze nicht umsatzsteuerbar, ohne wirksame Organschaft aber im Regelfall umsatzsteuerpflichtig sind.

Eine gewisse zeitliche Brisanz hat dieses Thema im Hinblick auf die Aufstellung der Jahresabschlüsse für 2008 und die Abschätzung, ob Rückstellungen für Umsatzsteuerrisiken zu bilden sind. In Konzernen sollte geprüft werden, worauf die organisatorische Eingliederung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft bisher gestützt wird und ob Konstellationen vorliegen, die in Anwendung der BFH-Grundsätze als kritisch anzusehen sind.

Um vor dem Hintergrund der Zweifelsfragen hinsichtlich der Anwendung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung Hilfestellung bei der Risikobeurteilung im Rahmen des Jahresabschlusses 2008 zu geben, sollen im Folgenden typische Fallkonstellationen aufgegriffen und unsere vorläufige Einschätzung wiedergegeben werden.

6. Typische Fallkonstellationen

a. Personalunion in den Geschäftsführungsgremien

Die Vorgaben des BFH an eine organisatorische Eingliederung sind unstrittig erfüllt, wenn sowohl in der Obergesellschaft als auch in der Untergesellschaft die Geschäfts-führungsorgane vollständig identisch sind. Eine abweichende Willensbildung ist dann weder rechtlich noch tatsächlich möglich.

b. Teilidentität in der Geschäftsführung der Organgesellschaft

Ist die Geschäftsführung in Organgesellschaft und Muttergesellschaft zwar nicht personenidentisch, besteht aber Teilidentität, so muss für das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung aktiv sichergestellt werden, dass in der Organgesellschaft kein vom Organträger abweichender Wille gebildet werden kann.

Eine abweichende Willensbildung ist immer dann möglich, wenn ein Geschäftsführer der Organgesellschaft, der nicht Repräsentant des Organträgers ist, alleine Entscheidungen treffen kann, d.h. eigenständige Entscheidungskompetenzen hat.

Daher werden diese „Mischfälle“ zukünftig unter besonderer Beobachtung seitens der Finanzverwaltung stehen. Es stellt sich die Frage, ob bzw. wie in diesen Fällen eine organisatorische Eingliederung sichergestellt werden kann.

Direktes Vetorecht des Mehrheitsgesellschafters

In Fällen, in denen sowohl der vom Mehrheitsgesellschafter als auch der vom Minderheitsgesellschafter benannte Geschäftsführer im Innenverhältnis selbständig entscheidungsberechtigt ist, kann eine abweichende Willensbildung aus unserer Sicht dadurch wirksam verhindert werden, indem man dem vom Mehrheitsgesellschafter benannten Geschäftsführer (Mehrheitsgeschäftsführer), z.B. im Rahmen einer schriftlich fixierten und zwingend einzuhaltenden Geschäftsordnung, ein Letztentscheidungsrecht in allen Entscheidungen einräumt, die den Kernkompetenzbereich des vom Minderheitsgesellschafter bestimmten Geschäftsführers (Minderheitsgeschäftsführers) betreffen (direktes Vetorecht).

Jedoch ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass der BFH bisher noch nicht explizit entschieden (sondern im Gegenteil explizit offengelassen) hat, wie – mit Blick auf Intensität und rechtliche Basis – eine abweichende Willensbildung im Einzelfall verhindert werden kann und welche Bedeutung hier einer Geschäftsordnung zukommt.

Weisungsrecht des Mehrheitsgesellschafters durch Gesellschafterbeschluss

Folgt man dem BFH, so sind ein bloßes Weisungsrecht durch Gesellschafterbeschluss – etwa im Hinblick auf explizit genannte wichtige Geschäfte – bzw. die Pflicht zur monatlichen Berichterstattung keine hinreichenden Instrumente zur Sicherstellung einer abweichenden Willensbildung. Denn diese Rechte ergeben sich bereits zwingend aus der finanziellen Eingliederung und reichen, da ferner noch Maßnahmen zur Sicherstellung der organisatorischen Eingliederung erforderlich sind, grundsätzlich nicht aus.

Recht zur Abberufung des Minderheitsgeschäftsführers bei Zuwiderhandlungen

Ebenso ist es aus unserer Sicht zweifelhaft, ob ein Recht des Mehrheitsgesellschafters zur Abberufung des Minderheitsgeschäftsführers (mit eigener Entscheidungskompetenz und ohne direktes Vetorecht des Mehrheitsgeschäftsführers) bei „Zuwiderhandlungen“ ausreicht, um die organisatorische Eingliederung sicherzustellen.

Denn hier kann (anders als bei einem direkten Vetorecht des Mehrheitsgeschäftsführers) der Minderheitsgeschäftsführer grundsätzlich alleine Entscheidungen treffen und damit eine abweichende Willensbildung herbeiführen. Die Tatsache, dass eine Zuwiderhandlung des Minderheitsgeschäftsführers nachträglich durch Abberufung sanktioniert werden kann, mag zwar in der Praxis zur Konsequenz haben, dass der Minderheitsgeschäftsführer regelmäßig keine Entscheidung gegen den Willen des Mehrheitsgesellschafters treffen wird. Die Tendenz des BFH, neben dem faktisch Gelebten eine institutionelle Sicherstellung der unmittelbaren Eingriffsmöglichkeit zu fordern, dürfte jedoch dazu führen, dass ein bloßes Recht zur Abberufung des zuwider handelnden Geschäftsführers nicht für eine organisatorische Eingliederung genügt.

Ferner spricht gegen eine organisatorische Eingliederung in diesen Fällen, dass die Abberufung der Geschäftsführung grundsätzlich in den Zuständigkeitsbereich der Gesellschafter fällt, der BFH jedoch im Rahmen der Sicherstellung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens ein „Mehr“ an Eingriff fordert, als dem Organträger kraft seiner Anteilsmehrheit zusteht.

c. Die Geschäftsführungsgremien sind vollständig personenverschieden (Fremdgeschäftsführung in der Organgesellschaft)

Vorsicht und ggf. auch Handlungsbedarf ist insbesondere in den Fallkonstellationen geboten, in denen kein Geschäftsführer des Organträgers in der Geschäftsführung der Organgesellschaft vertreten ist. Hier kommt – gemäß BFH – der „Sicherstellung“ der Entscheidungsgewalt in der Geschäftsführung der Organgesellschaft besondere Bedeutung zu.

Diese Sicherstellung muss grundsätzlich in zweierlei Hinsicht erfolgen:

- Zum einen bedarf es einer „institutionellen“ bzw. rechtlichen Sicherstellung (z.B. vertraglich, per Geschäftsordnung/Satzung); d.h. der Organträger muss sich die unmittelbare und organisatorisch abgesicherte Eingriffsmöglichkeit in den Kernbereich der Geschäftsführung der Tochtergesellschaft verschaffen.
- Zum anderen bedarf es einer „faktischen“ Sicherstellung, d.h. der Organträger muss seine institutionell geschaffene Eingriffsmöglichkeit auch tatsächlich und nachweisbar nutzen, sie also „leben“.

d. Häufiger Praxisfall: Prokurist als Geschäftsführer der Organgesellschaft

In der Praxis verbreitet sind Fälle, in denen ein Arbeitnehmer Prokurist der Muttergesellschaft und gleichzeitig Geschäftsführer der Organgesellschaft ist. Hier stellt sich die Frage, ob das arbeitsrechtliche Weisungsrecht gegenüber dem Prokuristen eine für die organisatorische Eingliederung hinreichende rechtliche Grundlage für einen institutionell abgesicherten Eingriff in die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft darstellt.

Aus unserer Sicht kann durch das arbeitsvertragliche Weisungsrecht zwischen der Geschäftsführung des Organträgers und dem Prokuristen grundsätzlich eine abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft (zumindest mittelbar) verhindert und so eine organisatorische Eingliederung begründet werden, zumal die Eingriffsbefugnisse des Organträgers hierbei über das hinausgehen, was ihm kraft seiner finanziellen Beherrschung (Anteilsmehrheit) an Kontroll- und Weisungsbefugnissen in der Organgesellschaft zusteht. Typischerweise sind die Prokuristen organisatorisch eng mit der Geschäftsführung verbunden und bilden einen integralen Teil der Geschäftsleitung des Organträgers.

Gleichwohl bleibt abzuwarten, wie streng Verwaltungspraxis und Rechtsprechung das jüngste Postulat des BFH nach einer institutionellen Sicherstellung der unmittelbaren (also nicht nur mittelbaren) Eingriffsmöglichkeit in den Kernbereich der Geschäftsführung der Tochtergesellschaft – bezogen auf diese Fallgruppe – auslegen werden.

7. Weitere Zweifelsfragen

Obwohl der BFH die Voraussetzungen der organisatorischen Eingliederung in seinen jüngsten Urteilen konkretisiert hat, bestehen aus unserer Sicht weiterhin Zweifelsfragen im Zusammenhang mit den Eingliederungsvoraussetzungen:

- Wie ist das Merkmal des „Gesamtbilds der Verhältnisse“ zu sehen?
- Kommt es nicht (nur) auf die „tatsächlichen“, sondern (auch) auf die „rechtlichen“ Verhältnisse an?
- Wie sind die nationalen Organschaftsregelungen im Lichte des EU-Rechts zu beurteilen?

a. „Gesamtbild“ der Verhältnisse

Fast schon gebetsmühlenartig erwähnt der BFH nahezu in jedem seiner Urteile, dass die Eingliederungsvoraussetzungen im Rahmen einer Gesamtschau zu beurteilen sind („Gesamtbild der Verhältnisse“) und dass nicht jedes Eingliederungsmerkmal vollkommen verwirklicht sein muss.

Scheinbar im Widerspruch hierzu stehen die klaren Vorgaben des BFH, die Voraussetzungen der organisatorischen Eingliederung nicht aus anderen Eingliederungsvoraussetzungen zu schließen bzw. an die organisatorische Eingliederung strenge (eigene) Anforderungen zu stellen.

Aus unserer Sicht ist die vom BFH proklamierte „Gesamtschau“ zunächst so zu verstehen, dass die tatbestandliche Prüfung der Eingliederungsvoraussetzungen nicht im Rahmen einer Gesamtschau erfolgen kann. In konsequenter Anwendung der BFH-Rechtsprechung muss vielmehr jedes Eingliederungskriterium für sich geprüft und beurteilt werden.

Die klare Aussage des BFH geht dahin, dass sich ein Rückschluss von der finanziellen auf die organisatorische Eingliederung verbietet. Daher kann es für das Vorliegen der organisatorischen Eingliederung grundsätzlich keinen Unterschied machen, ob der Mehrheitsgesellschafter eine 51%-Mehrheit oder eine 100%-Mehrheit hat.

Denn in beiden Fällen ist zunächst einmal nur die finanzielle Eingliederung verwirklicht, und erst in einem weiteren Prüfungsschritt ist danach zu fragen, ob auch die organisatorische Eingliederung vorliegt.

Würde man im Rahmen einer „Gesamtschau“ den 100%igen Anteilseigner im Rahmen der organisatorischen Eingliederung anders beurteilen als den 51%igen Anteilseigner, so wäre die Kernaussage des BFH, dass die organisatorische Eingliederung unabhängig von der finanziellen Eingliederung zu prüfen ist, ad absurdum geführt. Denn dann würde die finanzielle Eingliederung über das Korrektiv der Gesamtschau doch wieder auf die organisatorische Eingliederung durchschlagen.

Im Ergebnis kann daher ein „Minus“ in der organisatorischen Eingliederung (z.B. kein Vetorecht des Mehrheitsgesellschafters bei „Mischgeschäftsführung“ in der Organgesellschaft) nicht durch ein „Plus“ (z.B. 100% statt 51%) bei der finanziellen Eingliederung kompensiert werden.

Was dann letztlich der verbleibende Sinn und Zweck einer Gesamtschau sein soll, ist unklar. Denn diese macht eigentlich nur dann Sinn, wenn man dem Gesamtbild im Zweifel mehr Gewicht beimisst als einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen. Der BFH scheint sich mit seiner Rechtsprechung jedoch genau in die entgegengesetzte Richtung zu bewegen.

Aus dem Kontext, in dem der BFH das „Gesamtbild der Verhältnisse“ in seinen Urteilen prüft, kann man vermuten, dass diese Gesamtschau sich allenfalls auf ein „Minus“ im Rahmen der wirtschaftlichen Eingliederung bezieht, da diese Voraussetzung in Rechtsprechung und Umsatzsteuerrichtlinien (noch) sehr allgemein und unbestimmt formuliert wird und sich in der Praxis wohl am schwersten eindeutig feststellen lässt.

Im Ergebnis erscheint „das Gesamtbild der Verhältnisse“ als eine leere, aber trügerische Formel, denn es ist zu erwarten, dass in Zukunft bei nicht eindeutig nachgewiesener organisatorischer Eingliederung das „Gesamtbild“ keine Argumentationshilfe mehr sein wird.

b. „Tatsächliche“ Verhältnisse versus rechtlicher Gestaltung

Nach Aussage des BFH ist für die Sicherstellung einer einheitlichen Willensbildung eine „institutionelle Absicherung“ der unmittelbaren Eingriffsmöglichkeit des Organträgers in die laufenden Geschäfte der Organgesellschaft bzw. eine entsprechende „Gestaltung der Beziehungen“ zwischen Organgesellschaft und Organträger erforderlich.

Dies verdeutlicht, dass es dem BFH wohl nicht ausreicht, dass der Wille des Organträgers tatsächlich durchgesetzt wird. Vielmehr kann man aus der Rechtsprechung schließen, dass der Organträger seine tatsächliche Entscheidungsgewalt in der Organgesellschaft im Vorfeld durch entsprechende Vereinbarungen (entsprechende Regelungen im Beherrschungsvertrag, Geschäftsordnung, Satzung) rechtlich absichern muss, um die organisatorische Eingliederung der Organtochter zu fundieren und zu dokumentieren.

Fraglich bleibt, wie diese Tendenz des BFH mit dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in Einklang zu bringen ist, der allein auf die „tatsächlichen“ Verhältnisse abstellt und nicht auf die rechtliche Gestaltung. Nach dem bloßen Wortlaut des Gesetzes müsste es genügen, dass der Organträger (nachweisbar) seinen Willen tatsächlich durchsetzt. Ob es hierfür eine klare rechtliche Grundlage gibt, dürfte demnach keine (entscheidende) Rolle spielen.

Die Argumentation des BFH basiert wohl auf dem Gedanken bzw. der Vermutung, dass wenn keine rechtlich oder institutionell geregelte Eingriffsmöglichkeit besteht, es meist auch an den tatsächlichen Eingriffen fehlt.

Jedenfalls verlangt der BFH grundsätzlich beides, d.h. die rechtliche/institutionelle und die tatsächliche Sicherstellung einer einheitlichen Willensbildung.

Deswegen ist insbesondere auch bei bestehenden Beherrschungsverträgen sicherzustellen, dass die Beherrschung nicht nur „auf dem Papier“ existiert, sondern auch tatsächlich gelebt wird.

c. Organschaft im Lichte des EU-Rechts

Vor dem Hintergrund des EU-Rechts erscheint die derzeitige nationale Gesetzeslage zu den Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft als diskussionswürdig.

Gemäß Art. 11 der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie kann jeder Mitgliedsstaat „in seinem Mitgliedsstaat ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen ... behandeln“.

Der Wortlaut der Richtlinie beinhaltet drei wesentliche Feststellungen:

- die Implementierung von Organschaftsregelungen ist als nationales Wahlrecht ausgestaltet;
- aus dem Wortlaut der Richtlinie ergibt sich tatbestandlich keine Einschränkung auf juristische Personen des Privatrechts als Organgesellschaften („Personen“);
- aus dem Wortlaut der Richtlinie („Beziehungen“) ist tatbestandlich die Voraussetzung einer „Eingliederung“ im Sinne eines gesellschaftsrechtlichen Über- und Unterordnungsverhältnisses nicht zu erkennen.

Daher stellt sich die Frage, ob das nationale Recht insbesondere im Hinblick auf die Voraussetzungen einer Eingliederung mit dem EU-Recht vereinbar ist.

8. Ergebnisse und Ausblick

Der BFH sagt klar, was der Organträger tun muss, um die organisatorische Eingliederung einer Organgesellschaft zu erreichen; er muss nämlich sicherstellen, dass in der Organgesellschaft keine von seinem Willen abweichende Willensbildung erfolgt.

Der BFH sagt auch, wie Organträger diese einheitliche Willensbildung grundsätzlich erreichen können/sollen, nämlich entweder

- indem sie die Geschäftsführung der Organtochter mit den gleichen Personen besetzen wie die Geschäftsführung ihres eigenen Unternehmens oder
- indem sie – institutionell und/oder rechtlich abgesichert – dafür Sorge tragen, dass Fremd- und Minderheitsgeschäftsführer keinen eigenen geschäftlichen Betätigungswillen bilden und betätigen, sondern stets den Willen des Organträgers beachten.

In letzterem Fall muss der Einfluss des Organträgers über das hinausgehen, was ihm ohnehin als Mehrheitsgesellschafter rechtlich zusteht bzw. in seinen gesetzlichen Zuständigkeitsbereich fällt.

Unklar ist nach Ergehen der Entscheidungen des BFH:

- wie sich der BFH die Eingriffe in den Kernbereich der Geschäftsführung im Hinblick auf Intensität und rechtliche Basis genau vorstellt, um eine organisatorische Eingliederung zu garantieren. Denn der BFH sagt zwar, welche Maßnahmen grundsätzlich nicht genügen (Möglichkeit der Weisung durch Gesellschafterbeschluss; regelmäßige Berichte), sagt jedoch – mit Ausnahme der Personalunion – nicht, welche Maßnahmen genügen und auf welcher rechtlichen Grundlage diese Maßnahmen zweifelsfrei sicherzustellen sind. Dies ist unseres Erachtens auch der Aspekt, der die Praxis in Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung vor die größten Herausforderungen stellen wird;
- inwieweit es im Rahmen der strengen Eingliederungsvoraussetzungen – insbesondere der organisatorischen Eingliederung – noch auf ein „Gesamtbild der Verhältnisse“ ankommen kann;
- ob es infolge der BFH-Rechtsprechung und ohne entsprechende Klarstellung durch die Finanzverwaltung – außer in Fällen von Personalunion – überhaupt noch „unkritische“ Konstellationen in Bezug auf die organisatorische Eingliederung geben kann.

Die jüngsten Urteile des BFH stellen zwar keine grundlegende Rechtsprechungsänderung dar; jedoch insbesondere im Hinblick auf die Aussage, die organisatorische Eingliederung werde „in aller Regel“ durch eine Personalunion in der Geschäftsführung sichergestellt, erscheinen sie aber missverständlich. Die Finanzverwaltung sollte daher an ihrer bisherigen Auffassung festhalten und dies entsprechend klarstellen. Diese Klarstellung sollte die Finanzverwaltung nutzen, dem Steuerpflichtigen die rechtliche und institutionelle Basis (z.B. in Geschäftsordnungen) aufzuzeigen, um den Vorgaben des BFH für die organisatorische Eingliederung zu entsprechen.

Deloitte hat mit dem Bundesfinanzministerium und mit dem Landesfinanzministerium NRW Kontakt aufgenommen, um eine entsprechende Klarstellung seitens der Finanzverwaltung zu erreichen.

Die nächste Referatsleitersitzung der Bund-Länder-Umsatzsteuer-Arbeitsgruppe ist nach unseren Informationen für Ende Januar 2009 angesetzt.

Unabhängig von einer Klarstellung im Verwaltungsweg sollten unseres Erachtens die gesetzlichen Regelungen zur Organschaft, insbesondere vor dem Hintergrund des Wortlauts der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und den EG-rechtlichen Grundsätzen der Neutralität und der Rechtssicherheit, überprüft werden.

Kontakt

Dr. Eduard Forster	Klaus Trejo
Tel +49 89 29036-8514	Tel +49 89 29036-8867
eforster@deloitte.de	ktrejo@deloitte.de

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, und/oder sein Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu und seiner Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

Über Deloitte

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen. Mit einem Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in 140 Ländern verbindet Deloitte erstklassige Leistungen mit umfassender regionaler Marktcompetenz und verhilft so Kunden in aller Welt zum Erfolg. „To be the Standard of Excellence“ – für die 165.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Die Mitarbeiter von Deloitte haben sich einer Unternehmenskultur verpflichtet, die auf vier Grundwerten basiert: erstklassige Leistung, gegenseitige Unterstützung, absolute Integrität und kreatives Zusammenwirken. Sie arbeiten in einem Umfeld, das herausfordernde Aufgaben und umfassende Entwicklungsmöglichkeiten bietet und in dem jeder Mitarbeiter aktiv und verantwortungsvoll dazu beiträgt, dem Vertrauen von Kunden und Öffentlichkeit gerecht zu werden.

© 2008 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

www.deloitte.com/de

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu