

Birkenfeld/Wäger

Das große Umsatzsteuer- Handbuch

bearbeitet von

Dr. Wolfram Birkenfeld
Richter am Bundesfinanzhof a.D., Rechtsanwalt, München

Karin Bosche
Rechtsanwältin, Neckarsulm

Dr. Gerhard Michel
Richter am Bundesfinanzhof, München

Ursula Slapio
Steuerberaterin, Frankfurt/Düsseldorf

Christian Sterzinger
Oberregierungsrat, Magdeburg

Dr. Christoph Wäger
Richter am Bundesfinanzhof, München

Petra Weymüller
Rechtsanwältin, Brüssel

 Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Zitierempfehlung:

Verfasser in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch,
§ ... Rz. ...

*Bibliografische Information
der Deutschen Nationalbibliothek*

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

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln
Tel. 02 21/9 37 38-01, Fax 02 21/9 37 38-943
info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 978-3-504-24007-3

©1998/2011 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist
urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht
ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist,
bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das
gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen,
Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeiche-
rung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten
Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungs-
beständig und umweltfreundlich.

Einbandgestaltung: Jan P. Lichtenford, Mettmann
Satz: Schäper, Bonn
Druck: Plump, Rheinbreitbach
Printed in Germany

5. Kapitel Organschaft und juristische Personen des öffentlichen Rechts

§ 44 Organschaft im Inland

§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG; Art. 11 MwStSystRL; Abschn. 2.8 UStAE

§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG – Organschaft

(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.

Inhaltsübersicht

	Rz.		Rz.
I. Grundlagen		III. Einzelheiten: Voraussetzungen der Organschaft	
1. Allgemeines	1	1. Organträger	
2. Systematik	11	a) Unternehmer als Organträger	
3. Rechtsfolgen der Organschaft		aa) Rechtsformen . . .	111
a) Unternehmer, Zurechnung	21	bb) Juristische Person des öffentlichen Rechts	116
b) Keine teilweise Organschaft	31	cc) Keine Mehrmütterorganschaft	121
c) Einflüsse der Organschaft auf die Beurteilung von Leistungen . .	41	b) Organträger muss Unternehmer sein . . .	131
4. Kein Wahlrecht – keine Rückwirkung	51	c) Holding als Organträger	
5. Wirtschaftliche Bedeutung der Organschaft . . .	61	aa) Unternehmereigenschaft	151
6. Organschaft in anderen Steuerrechtsgebieten	71	bb) Gemischte Holdinggesellschaft und Organschaft .	171
II. Gemeinschaftsrecht		cc) Zwischenholding und Organschaft .	181
1. Grundlagen	81	2. Organgesellschaft	191
2. Umsetzung in Deutschland	101		
3. Gruppenbesteuerung	106		
BU Lfg. 57 Oktober 2011		§ 44 – § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG	1

	Rz.		Rz.
3. Eingliederung		d) Organisatorische Eingliederung	321
a) Überblick	201	4. GmbH & Co KG und Organschaft	351
b) Finanzielle Eingliederung		5. Folgen der Organschaft im Inland	361
aa) Grundlagen	211	6. Beginn und Ende der Organschaft	
bb) Mittelbare finanzielle Eingliederung	221	a) Beginn	381
cc) Mehrstufige Beteiligungsverhältnisse	231	b) Ende	
dd) Typische Fallgruppen		aa) Wegfall einer Eingliederungsvoraussetzung	391
(1) Mutter-, Tochter- und Enkelgesellschaften	241	bb) Liquidation und Vermögensverfall	401
(2) Organschaft zwischen Schwestergesellschaften	251	cc) Insolvenz des Organträgers	411
(3) Personengesellschaft beherrscht Kapitalgesellschaft über Personengesellschafter	261	dd) Insolvenz der Organgesellschaft	421
ee) Treuhand	281	ee) Insolvenz des Organträgers und der Organgesellschaft	431
c) Wirtschaftliche Eingliederung		ff) Wirkungen der Beendigung	441
aa) Grundlagen	291	7. Steuerschuldner, Höhe der Steuer	451
bb) Betriebsaufspaltung	311	8. Rechnungen	461
		9. Vorsteuerabzug	471
		10. Vorsteuerberichtigung	481
		11. Haftung	491

Literatur

Reiß, Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft – eine überholte Rechtsfigur, *StuW* 1979, 343; *Probst*, Die Organgesellschaft im Umsatzsteuerrecht – eine Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung?, *BB* 1987, 1992; *Heidner*, Grundzüge der Organschaft im Körper-, Gewerbe- und Umsatzsteuerrecht, *DStR* 1988, 87; *Lohse*, Umsatzsteuerrechtliche Organschaft bei Betriebsaufspaltung?, *DStR* 1988, 567; *Seitrich*, Mittelbare finanzielle Eingliederung und umsatzsteuerrechtliche Organschaft, *BB* 1989, 189; *Klenk*, Die nichtgeschäftsführende Holding mit gemischter Tätigkeit, *UR* 1992, 296; *Rödter*, Holding und umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft, *DStR* 1993, 635; *Hollatz*, Wirtschaftliche Eingliederung bei der Organschaft, *DB* 1994, 855; *Bachem*, Holdinggesellschaft – umsatzsteuerrechtliche Organschaft und Vorsteuerabzug, *BB* 1994, 1608; *Breuninger/Prinz*, Organschaft bei fehlendem Beherrschungsvertrag und mittelbarer Beteiligung, *DB* 1995, 2085; *Korn*, Erwünschte und unerwünschte Organschaft bei Betriebs-

aufspaltung, Stbg 1996, 443; von Wallis, Die Holding als Steuersubjekt nach deutschem und europäischem Umsatzsteuerrecht, in Breuninger u.a. (Hrsg.), Steuerrecht und Europäische Integration, Festschrift für Albert J. Rädler, München 1999, S. 639; Stöcker, Umsatzsteuerliche Organschaft bei mittelbarer und unmittelbarer Beteiligung, EFG 2000, Beilage Nr. 15, 117; Slapio, Gestaltungsmöglichkeiten bei umsatzsteuerlicher Organschaft, DStR 2000, 999; Eggers/Korf, Umsatzsteuer und Holding, DB 2001, 298; Robisch, Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften, UR 2001, 100; Eggers/Korf, Umfang des Vorsteuerabzugs von Holdinggesellschaften, DB 2002, 1238; von Streit, Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften, UR 2003, 1; Klenk, Vorsteuerabzug bei einer gemischten Holding, IStR 2003, 247; Prechtel, Die umsatzsteuerliche Organschaft, in Achatz/Tumpel (Hrsg.), Umsatzsteuer im Konzern, Wien 2003, S. 27; Niehaves/Thiemer, Beginn der Organschaft bei formwechselnder Umwandlung, DStR 2002, 1703; Rüth, Die mehrstufige Organschaft, UStB 2005, 349; Orth, Geschäftsleitende Holding-Personengesellschaft als Organträger, DB 2005, 724; Grünwald, Umfang der Unternehmereigenschaft einer Holding, DStR 2005, 1377; Hölzle, Umsatzsteuerliche Organschaft und Insolvenz der Organgesellschaft, DStR 2006, 1210; Behrends, Umsatzsteuerrechtliche Organschaft bei Zwischen-Holdings, AG 2006, 927; von Streit, Organschaft bei Beteiligung nicht unternehmerisch tätiger Gesellschaften, UStB 2006, 255; Wäger, Grundsätze des EuGH zur Gesellschaftsleistung und deren Auswirkungen auf das deutsche Recht, in Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht, Köln 2007, S. 87; Birkenfeld, Umsatzsteuerrechtliche Organschaft und Gemeinschaftsrecht, UR 2008, 2; Korf, Organschaft – quo vadis?, UVR 2008, 172; Hahne, Umsatzsteuerliche Organschaft mit Personengesellschaften europarechtlich geboten?, DStR 2008, 910; Binnewies, Die Anforderungen des BFH an die umsatzsteuerliche Organschaft sind überzogen, GmbHR 2008, 333; Weimann, Personengesellschaften entgegen § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG als Organträger?, UStB 2008, 186; Tiedtke, Holding, Organschaft und nichtunternehmerische Bereiche, UR 2008, 373; Rothenberger, Voraussetzungen der Organschaft, UStB 2008, 100; Scholz/Nattkämper, Organisatorische Eingliederung im Rahmen der umsatzsteuerlichen Organschaft, UR 2008, 716; Huschens, Institut der Organschaft, UVR 2008, 340; Kirchner/Torwegge/Rüth, Holding und Beteiligung: Die Organschaft im Steuer- und Gesellschaftsrecht, Wiesbaden 2008; Schütze/Winter, Organisatorische Eingliederung in der umsatzsteuerlichen Organschaft, UR 2009, 397; Wäger, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189 ff.; Thietz-Bartram, Die umsatzsteuerliche Organschaft auf europarechtlichem Prüfstand, DB 2009, 1784; Behrens/Wagner, BFH stellt hohe Anforderungen an das Vorliegen der wirtschaftlichen Eingliederung, BB 2009, 2522; Trinks, Die Eingliederung der umsatzsteuerlichen Organgesellschaft und ihr Bestand im Insolvenzfall, UVR 2010, 12; Forster/Trejo, Aktuelle Bestandsaufnahme zur umsatzsteuerlichen Organschaft, UStB 2010, 16; Feldgen, Die umsatzsteuerliche Organschaft im Konzern, BB 2010, 285; Leonard, Taugt die Organschaft noch als Gestaltungsinstrument bei steuerfreien Umsätzen?, DStR 2010, 721; Spiegel/Heidler, Umsatzsteuerliche Organschaft bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, DStR 2010, 1062; Korf, Umsatzsteuer und Goods and Sales Tax in Organschaften, IStR 2010, 558; Sterzinger, Verlustausgleich von hoheitlichen Organträgern im Organkreis, UR 2010, 393; Jacobs, Umsatzsteuerrechtliche Organschaft, NWB 2010, 2524; Behrens/Braun, Mittelbare und kombiniert unmittelbare/mittelbare Eingliederung für Zwecke der umsatzsteuerrechtlichen Or-

ganschaft bei Beteiligungsketten, UVR 2010, 215; *Dehmer*, BFH zur umsatzsteuerlichen Organschaft – Tod der Betriebsaufspaltung, DStR 2010, 1701; Anm. *Behrens*, BB 2010, 2349 – mittelbare Eingliederung in eine Personengesellschaft; *Rondorf*, Auswirkungen der Insolvenz auf umsatzsteuerliche Organschaftsverhältnisse, NWB 2010, 2870; *Boor*, Mittelbare finanzielle Eingliederung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft, UR 2010, 757; *Gembruch/Schönfeld*, Umsatzsteuerliche Aspekte der „unechten“ Betriebsführung, UR 2010, 793; *Tietz-Bartram*, Ende der umsatzsteuerlichen Organschaft von Schwestergesellschaften, DB 2011, 1077; *Goothardt/Boor*, Umsatzsteuerliche Organschaft – keine finanzielle Eingliederung durch Anteilszurechnung oder Beherrschungsvertrag, DStR 2011, 1118; *Jacobs*, Umsatzsteuerliche Organschaft, NWB 2011, 2283; *Müller/Stöcker*, Die Organschaft, 8. Aufl., Herne 2011; *Buttgereit/Schulte*, Umsatzsteuerrechtliche Organschaft und wirtschaftliche Eingliederung, UR 2011, 605; *Meyer-Burow/Connemann*, Geschäftsveräußerung an mehrere Abnehmer derselben Organschaft, UR 2011, 612; *Nordmeyer/Seeger*, Umsatzsteuerliche Organschaft im NPO-Bereich, UStB 2011, 280.

I. Grundlagen

1. Allgemeines

- 1 Das Umsatzsteuergesetz beurteilt nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG eine finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch abhängige juristische Person als Teil des Unternehmens, in das sie eingegliedert ist. Diese Verbindung bezeichnet das Umsatzsteuergesetz als **Organschaft**. Die abhängige juristische Person ist Organgesellschaft des Unternehmers, der sie als Organträger in sein Unternehmen eingegliedert hat. Trotz zivilrechtlicher Selbständigkeit und trotz des Auftretens im eigenen Namen wird die **Organgesellschaft** als **unselbständig** (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG) und als Teil des Unternehmens des Organträgers behandelt.
- 2 Abweichend von der Trennung der Tätigkeiten selbständiger Personen werden dem Unternehmer die in § 2 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG bezeichneten **Tätigkeiten zugerechnet**, die andere (in seinem Namen) auf seine Weisung als Arbeitnehmer (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG) oder als Organgesellschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) ausführen.¹

¹ Zur Organschaft vgl. *Stadie*, UStG, Köln 2009, § 2 UStG Rz. 187ff.; *Stadie* in Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 620ff. – Mai 2008; *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG Rz. 84ff. – April 2010; *Flückiger* in Plückerbaum/Widmann, UStG, 10. Aufl., § 2 Abs. 2 UStG Rz. 259 – Juni 2008; *Scharpenberg* in Hartmann/Metzzenmacher, UStG, § 2 UStG Rz. 276 – VIII/2009; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG Rz. 98 – August 2010; *Korn* in Bunjes, 10. Aufl., München 2011, § 2 UStG Rz. 107ff.; *Radeisen* in Vogel/Schwarz, UStG, § 2 UStG Rz. 126ff. – 11/2007; *Stöcker* in Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, § 2 UStG Rz. 512ff. – 2010; *Meyer* in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 2 UStG Rz. 63ff. – Juli 2011; *Jakob*, Umsatzsteuer, 4. Aufl., München 2009, Rz. 144ff.; *Lippross*, Umsatzsteuer, 22. Aufl., Achim 2008, S. 335ff.; *Völkel/Karg*, Umsatzsteuer, 15. Aufl., Stuttgart 2009, S. 276ff.; *Korf*, UVR 2008, 172.

Während die **Tätigkeit eines Arbeitnehmers** dem Arbeitgeber nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG **zugerechnet** und dieser dadurch Unternehmer wird, ohne selbst eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit ausüben zu müssen, setzt die Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG voraus, dass der Organträger durch eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit **Unternehmer** ist und in sein Unternehmen die Organgesellschaft eingegliedert ist. Neben diesen unterschiedlichen gesetzlichen Voraussetzungen wird der Arbeitnehmer im Namen des Arbeitgebers, die Organgesellschaft dagegen im eigenen Namen tätig. 3

Organschaft ist nicht gleichzusetzen mit **Konzern**¹, selbst wenn Konzerngesellschaften auch umsatzsteuerrechtlich organschaftlich verbunden sein können. Wenn von Mutter-, Tochter-, Schwester- und Enkelgesellschaften oder anderen Verbindungen die Rede ist, müssen die Organschaftsvoraussetzungen nicht vorliegen. Dies muss gesondert geprüft werden. 4

Muttergesellschaft (auch Obergesellschaft) ist die Gesellschaft, die eine Mehrheitsbeteiligung an einer anderen Gesellschaft (**Tochtergesellschaft**, Untergesellschaft) hält. Ist die Tochtergesellschaft selbst mehrheitlich an einer anderen Gesellschaft beteiligt, ist diese die **Enkelgesellschaft**. **Schwestergesellschaften** sind nicht unmittelbar mehrheitlich verbunden, sondern hängen nur mittelbar über dieselben Gesellschafter zusammen. 5

Organschaft ist eine **steuerrechtliche Besonderheit**. Sie ist zuerst von der Rechtsprechung (des Preußischen OVG, des RFH und des BFH) geschaffen worden. Sie ist im Umsatzsteuergesetz 1967 beibehalten worden „zur Vermeidung unnötiger Verwaltungsarbeit in der Wirtschaft“. Der Gesetzgeber ging davon aus, dass damit steuerliche Auswirkungen wegen des Vorsteuerabzugs „grundsätzlich“ nicht verbunden seien.² 6

frei 7–10

2. Systematik

Zur Annahme einer Organschaft im Umsatzsteuerrecht **müssen sämtliche Voraussetzungen** des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG – insbesondere alle Eingliederungsvoraussetzungen – vorliegen.³ Sie müssen auch bei grenzüberschreitender Organschaft gegeben sein. Entscheidend ist, dass der Organträger seinen Willen bei seiner Organgesellschaft durchsetzen kann. Dies ist aufgrund des **Gesamtbilds der Verhältnisse** zu beurteilen. 11

Da für die Eingliederungsvoraussetzungen das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend ist, müssen die drei **Eingliederungsmerkmale nicht** 12

1 Organschaft ist enger als der Konzernbegriff (§ 18 Abs. 1 Satz 1 AktG); dazu *Birkenfeld*, Beteiligung und Umsatzsteuer, in Kessler/Kröner/Köhler (Hrsg.), Konzernsteuerrecht, 2. Aufl., München 2008, S. 490 ff; zur Organschaft im Konzern vgl. *Feldgen*, BB 2010, 285.

2 Vgl. BT-Drucks. V/1581, 10.

3 Vgl. BFH v. 20.2.1992 – V R 80/85, BFH/NV 1993, 133 (134) – Bedeutung der Eingliederungsmerkmale.

mit gleicher Intensität ausgeprägt sein. Wenn die Eingliederung auf einem der drei Gebiete weniger stark in Erscheinung tritt, kann trotzdem Organschaft angenommen werden, wenn sich die Eingliederung deutlich auf den beiden anderen Gebieten zeigt.¹

- 13 § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG enthält eine **systemwidrige Ausnahme**² von dem Grundsatz, dass nachhaltig entgeltlich im eigenen Namen tätige juristische Personen des privaten Rechts selbständig und Unternehmer sind. Verfassungsrechtlich ist die Regelung zulässig.³ Die Gestaltung von unterschiedlichen Tätigkeiten durch eine Organschaft ist grundsätzlich **kein Rechtsmissbrauch** nach § 42 AO.⁴

14–20 frei

3. Rechtsfolgen der Organschaft

a) Unternehmer, Zurechnung

- 21 Die **Organgesellschaft** führt ihre wirtschaftliche Tätigkeit **nicht selbständig** aus (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG). Sie ist – ebenso wie ein Arbeitnehmer (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG) – **nicht als Unternehmer** tätig. Die Organgesellschaft ist **Unternehmensteil des Organträgers** (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG). Sie ist in das **Unternehmen des Organträgers** eingliedert (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG). Die durch Organschaft verbundenen Unternehmensteile sind als **ein Unternehmen** zu behandeln (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG). Das gilt nicht nur im Innen-, sondern auch im Außenverhältnis.⁵ Dadurch hat § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG Vorrang vor § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG.⁶ Die Erkenntnis, dass Organträger und Organgesellschaft Teile eines Unternehmens sind, ist der Schlüssel zum Verständnis der sich daraus ergebenden Rechtsfolgen. Sie beeinflusst die Qualifikation von Umsätzen, die Zurechnung und die Höhe der für den Organträger entstehenden Steuer.⁷ Die wichtigsten materiellen Rechtsfolgen sind:

1 Vgl. BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) mwN – kein Wahlrecht.

2 Vgl. BT-Drucks. V/1581 zu § 2 UStG; BFH v. 19.10.1995 – V R 71/93, BFH/NV 1996, 273 (275) – Betriebsaufspaltung; BFH v. 8.2.1979 – V R 101/78, BStBl. II 1979, 362 (364) – Aufgabe der Rechtsfigur des organschaftsähnlichen Verhältnisses.

3 BVerfG v. 2.4.1996 – 2 BvR 2604/95, UVR 1996, 212 – Organschaft verfassungsgemäß; BFH v. 19.10.1995 – V R 128/93, BFH/NV 1996, 273 (275) – Betriebsaufspaltung.

4 Vgl. BFH v. 20.2.1992 – V R 80/85, BFH/NV 1993, 133 (135) – Bedeutung der Eingliederungsmerkmale.

5 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258 f.) – kein Wahlrecht; *Straub*, UR 2009, 344.

6 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258 f.) – kein Wahlrecht; *Straub*, UR 2009, 344.

7 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (259) – kein Wahlrecht.

- ▷ Die **Außenumsätze** der Organgesellschaft werden von dem einen Unternehmen des Organträgers ausgeführt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG). Dem Organträger werden deshalb nicht nur die eigenen Außenumsätze, sondern auch die Außenumsätze der Organgesellschaft zugerechnet.
- ▷ Die **Eingangsumsätze** an den Organträger und an die Organgesellschaft werden dem einen Unternehmen des Organträgers zugerechnet.
- ▷ **Vorsteuerbeträge** für empfangene Eingangsumsätze werden dem einen Unternehmen des Organträgers zugerechnet.
- ▷ **Im Inland** zwischen einer Organgesellschaft und dem Organträger ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen sind als **Innenumsätze nichtsteuerbar** (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG).

frei

22–30

b) Keine teilweise Organschaft

Es gibt keine **partielle Organschaft** zwischen Organträger und Organgesellschaft. Das ist mit der gesetzlichen Rechtsfolge, dass nur ein Unternehmen besteht und nur ein Steuerpflichtiger vorhanden ist, unvereinbar.¹ 31

Daraus folgt, dass der **Organträger** die von der Organgesellschaft bezogene Leistung auch für **nichtunternehmerische** Zwecke verwenden kann.² Verwendet der Organträger Unternehmensgegenstände oder Innenleistungen für nicht unternehmerische Zwecke, kann dies daher nur zu einer Entnahmebesteuerung führen. 32

Eine **Ausnahme** besteht für juristische Personen des öffentlichen Rechts, deren hoheitliche Tätigkeit nicht im Rahmen ihres Unternehmens als Organträger ausgeübt wird. 33

Die **Organgesellschaft** ist mit allen ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten Teil des Organkreises, wenn die (wirtschaftliche) Eingliederung nur wegen einer von mehreren Umsatztätigkeiten besteht. 34

frei

35–40

1 EuGH v. 22.5.2008 – Rs. C-162/07 – Ampliscientifica und Amplifin, EuGHE 2008, I-4019 = UR 2008, 534; BFH v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863 (869) – Flussgenossenschaft II; *Wäger* in Spindler/Tipke/Rödler (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189, 1211.

2 BFH v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863 (869) – Flussgenossenschaft II; *Wäger* in Spindler/Tipke/Rödler (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189, 1211; aM *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG Rz. 100.2 – August 2010.

c) Einflüsse der Organschaft auf die Beurteilung von Leistungen

- 41 Die Behandlung der organschaftlich verbundenen Unternehmensteile als ein Unternehmen (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG) **beeinflusst auch die steuerrechtliche Qualifikation** der durch den Organkreis erbrachten Umsätze.¹
- 42 Eine **einheitliche Leistung**, die grundsätzlich nur durch einen Unternehmer an einen Empfänger ausgeführt wird, kann auch vorliegen, wenn sie durch mehrere organschaftlich verbundene Leistungen von Organträger und Organgesellschaft erbracht oder von diesen empfangen wird.²
- 43 Wenn Gegenstand der zu erbringenden **Leistung ein bebautes Grundstück** ist, werden die Lieferung des Grundstücks durch den Organträger und die Bauleistungen durch die Organgesellschaft zu einer einheitlichen Leistung zusammengefasst.³
- 44 Eine **Geschäftsveräußerung im Ganzen** liegt vor, wenn eine Mehrheitsbeteiligung an einer Organgesellschaft an einen Erwerber veräußert wird, der die Gesellschaft als Organgesellschaft fortführt. Das ist auch der Fall, wenn mehrere organschaftlich verbundene Unternehmen ein Geschäft erwerben und fortführen.⁴ Es liegt keine **Geschäftsveräußerung im Ganzen** vor, wenn ein an eine Organgesellschaft vermietetes Grundstück an den Organträger veräußert wird⁵, weil dieser nicht die Vermietungstätigkeit des Veräußerers fortsetzt, sondern das Grundstück – wie bisher – im Rahmen seines Unternehmens selbst nutzt.
- 45 Die **Steuerbefreiung** eines Umsatzes wird **beseitigt**, wenn die Leistung im Rahmen eines Innenumsatzes ausgeführt wird.⁶ Eine Steuerbefreiung (zB § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG) wird **erweitert**, wenn die Leistung durch einen Leistenden ohne die persönlichen Voraussetzungen (Zulas-

1 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) – Immobilienkaufmann als Alleingesellschafter einer Immobilien-GmbH; *Wäger* in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), *Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg*, Köln 2009, S. 1189, 1209f.; *Meyer-Burow/Connemann*, UR 2011, 612 (614); *KK*, KÖSDI 1997, 11122; aM *Stadie*, UStG, Köln 2009, § 2 UStG Rz. 190; *Müller/Stöcker*, *Organschaft*, 8. Aufl., Herne 2011, Rz. 1466.

2 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) – Immobilienkaufmann als Alleingesellschafter einer Immobilien-GmbH; *Straub*, UR 2009, 344.

3 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 – kein Wahlrecht.

4 *Meyer-Burow/Connemann*, UR 2011, 612 (615).

5 BFH v. 6.5.2010 – V R 26/09, BStBl. II 2010, 1114 (1117) – Veräußerung eines Vermietungsunternehmens.

6 Beispiele bei *Stadie* in Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 632ff. – Mai 2008; zur Organschaft als Gestaltungsinstrument bei steuerfreien Umsätzen vgl. *Leonard*, DStR 2010, 721; zur Organschaft im NPO-Bereich *Nordmeyer/Seeger*, UStB 2011, 280; zur Organschaft und Gemeinnützigkeit vgl. *Hüttemann* in Herzig (Hrsg.), *Organschaft*, Stuttgart 2003, S. 399, 406.

sung) erbracht wird, sofern sein Organträger über diese Voraussetzungen verfügt.¹

Der **Ausschluss des Vorsteuerabzugs** beim (unecht steuerfrei tätigen) **Organträger „infiziert“** den Abzug von Vorsteuerbeträgen bei seiner Organgesellschaft. Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug trifft nunmehr auch die von der Organgesellschaft bezogenen Leistungen (von Lieferanten, Vermietern oder Dienstleistern²), wenn und soweit sie für die Ausschusstätigkeit des Organträgers verwendet werden³. Die steuerfreie Tätigkeit der Organgesellschaft (zB Betreuung von Heimbewohnern) kann auch die Leistungen des Organträgers (Wohnraumvermietung) einschließen (Altenpflegeleistungen mit Wohnraumüberlassung⁴).

frei

47–50

4. Kein Wahlrecht – keine Rückwirkung

Der Unternehmer hat **kein Wahlrecht**, von den Regeln der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft **keinen Gebrauch** zu machen.⁵ Dem steht der eindeutig formulierte Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG entgegen.⁶ Daher zwingen die tatbestandlichen Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft zum Eintritt der damit einhergehenden Rechtsfolgen. Die Rechtssicherheit würde gefördert, wenn der Unternehmer – in Zukunft – die Organschaft abwählen könnte.

Die Organschaft kann **nicht rückwirkend** begründet oder aufgelöst werden.⁷ Sie wirkt, sobald die Eingliederungsvoraussetzungen vorliegen.

1 Vgl. OFD Frankfurt a.M. v. 22.7.2009, DStR 2009, 1962; Korn in Bunjes, UStG, 10. Aufl., München 2011, § 2 UStG Rz. 140; zur Organschaft als Gestaltungsinstrument bei steuerfreien Umsätzen vgl. Leonard, DStR 2010, 721.

2 Vorausgesetzt wird, dass wirklich eine wirtschaftliche Förderung der Umsätze des Organträgers gegeben ist; vgl. BFH v. 25.6.1998 – V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534 (1536) – Krankenhausbetreiber.

3 BFH v. 19.10.1995 – V R 71/93, BFH/NV 1996, 273 (275) – Betriebsaufspaltung; Slapio, DStR 2000, 999; Radeisen in Vogel/Schwarz, UStG, § 2 UStG Rz. 143 ff. – 11/2007.

4 BFH v. 6.11.1997 – V B 93/97, BFH/NV 1998, 500 (501) – wegen steuerfreier Pflegeleistungen der Organgesellschaft kann der Organträger nicht für die Steuerpflicht der Grundstücksvermietung optieren.

5 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) – Lieferung eines bebauten Grundstücks als einheitliche Leistung; BFH v. 17.1.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, 373 (376) – übertragende Sanierung; vgl. auch EuGH v. 22.5.2008 – Rs. C-162/07 – Ampliscientifica und Amplifin, EuGHE 2008, I-4019 = UR 2008, 543; dazu Nieskens, UR 2008, 538. Abschn. 2.8 Abs. 4 UStAE.

6 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, UR 2009, 47 (49) – kein Wahlrecht; BFH v. 28.11.2002 – V B 126/02, BFH/NV 2003, 515 – Ausschluss des Wahlrechts zweifelsfrei; BFH v. 17.1.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, 373 (376) – kein Wahlrecht; aM Stadie, UR 2008, 540; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 641 ff. – Mai 2008.

7 FG Nds. v. 5.12.2007 – 5 K 312/02, DStRE 2008, 702 (703) – keine Rückwirkung.

Selbst wenn die zivilrechtlichen Verträge rückwirken sollen, ist eine Organschaft erst anzunehmen, wenn die Organgesellschaft „eingegliedert ist“. Die Organschaft wirkt also „taggenau“. Sie wird taggenau beendet, wenn eine der Voraussetzungen wegfällt, zB die finanzielle Eingliederung.

53–60 frei

5. Wirtschaftliche Bedeutung der Organschaft

- 61 Organschaft ermöglicht Unternehmern, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (zB Banken, Bausparkassen, Versicherungen, Wohnungsbau-Gesellschaften, Krankenhäuser, Pflegeheime, Verbände, Stiftungen, Vereine), **Umsätze** von einer Organgesellschaft **als Innenumsätze zu empfangen** und dadurch die Umsatzsteuerbelastung durch die Versagung des Vorsteuerabzugs zu vermeiden, die bei einem Leistungsbezug von einem Dritten eingetreten wäre.

— Beispiel —

Bedeutung der Organschaft

Die Reinigungs-KG (R-KG) führt bisher Reinigungsleistungen für 1 000 € und 190 € Umsatzsteuer – davon Lohnkostenanteil 80 % – für die nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei tätige Krankenhaus-GmbH (K-GmbH) aus, die die Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen kann (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Nunmehr gründen die K-GmbH (Beteiligung 60 %) und die R-KG (Beteiligung 40 %) die Service-GmbH (S-GmbH), die die Reinigung als Organgesellschaft für die K-GmbH als Organträgerin durch nicht steuerbare Innenleistungen (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1–3 UStG) ausführt.

Damit sind 80 % des Rechnungsbetrags nicht mehr mit Umsatzsteuer belastet. Nur die von der S-GmbH bezogenen Vorleistungen (zB 200 € und 38 € Umsatzsteuer) sind noch vom Vorsteuerauschluss betroffen. Die für die Reinigungsarbeiten benötigten Arbeitnehmer kann die R-KG nach § 613a BGB auf die S-GmbH überleiten.

- 62 Die gleiche Wirkung erzielt eine **steuerfrei tätige juristische Person öffentlichen Rechts** – im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art – (zB Klinikum), wenn sie Leistungen einer (im Rahmen einer **Organisationsprivatisierung** gegründeten) Organgesellschaft (zB von einer Reinigungs-GmbH) nicht steuerbar beansprucht.¹
- 63 **Vorteile** ergeben sich, wenn durch eine Innenleistung der Organgesellschaft an den Organträger eine Steuerbefreiungsvoraussetzung (zB durch Schulungsumsätze nach § 4 Nr. 21 UStG) beseitigt und ein Vorsteuerabzug der Vorleistungen bei der Organgesellschaft eröffnet wird, die ohne die organschaftliche Verbin-

¹ Vgl. dazu *Heintzen*, DStR 1999, 1799; zu Gestaltungen *Slapio*, DStR 2000, 999.

dung nicht vorhanden gewesen wäre.¹ Wenn eine **Steuerbefreiung** (zB § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG) nicht an Umsätze, sondern an die Qualifikation des Leistungserbringers (Krankenhaus mit Zulassung nach § 108 SGB V) anknüpft, ist die Steuerbefreiung auch für Leistungen einer Organgesellschaft ohne Qualifikation anwendbar.²

Der **Vereinfachung** durch die Bündelung der umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen (Abgabe nur einer Voranmeldung, Jahreserklärung, Betriebsprüfung, Zahlung der Steuer) bei dem für den Organträger zuständigen Finanzamt (§ 21 AO) steht der **Nachteil** gegenüber, dass die Organgesellschaften eine eigene **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** erhalten und eigene **Zusammenfassende Meldungen** abgeben müssen. Hat der Organträger seinen Sitz im Ausland, muss ermittelt werden, welches der bedeutendste Unternehmensteil im Inland ist. Nachteilig ist die Erhöhung des **Gesamtumsatzes** (§ 3c Abs. 3 UStG), die persönliche **Haftung** des Organträgers für **Vorsteuerrückforderungsansprüche** (§ 17 Abs. 2 UStG), die entstehen, wenn eine Organgesellschaft in wirtschaftliche Schwierigkeiten gerät und die von ihr bezogenen Leistungen nicht bezahlt.³ Die **Organgesellschaft haftet** außerdem nach § 73 AO für sämtliche Umsatzsteuerschulden des Organträgers, somit auch für Umsatzsteuerverbindlichkeiten seiner Organgesellschaften.⁴ 64

Die Forderungen nach **Abschaffung** der Organschaft⁵ haben sich nicht durchgesetzt. Die sich häufenden Streitfragen im Zusammenhang mit der Organschaft beweisen, dass die Praxis von dem Angebot der Organschaft regen Gebrauch macht. 65

frei

66–70

6. Organschaft in anderen Steuerrechtsgebieten

Wegen der eigentümlichen Zielsetzungen der **einzelnen Steuerarten** hat sich die Organschaft **unterschiedlich** entwickelt.⁶ 71

Körperschaftsteuerrechtlich setzt **Organschaft** ab 2001 nach § 14 Abs. 1 KStG nur noch die finanzielle (aber nicht mehr – wie vorher – die wirtschaftliche und organisatorische) Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers und einen Gewinnabführungsvertrag (§ 291 Abs. 1 AktG) voraus, mit dem sich die Organgesellschaft verpflichtet, ihren ganzen Gewinn⁷ an den Organ- 72

1 Vgl. dazu *Steppert*, UR 1994, 343 (345).

2 Vgl. OFD Frankfurt a.M. v. 22.7.2009, DStR 2009, 1962; *Korn* in Bunjes, UStG, 10. Aufl., München 2011, § 2 UStG Rz. 140.

3 Vgl. dazu *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG Rz. 145 – April 2010; *Korn*, Stbg 1994, 443 (444).

4 Vgl. dazu BFH v. 5.10.2004 – VII R 76/03, BStBl. II 2006, 3 – Haftung nicht für Nachzahlungszinsen des Organträgers; *Probst*, BB 1987, 1922; *Reiß*, StuW 1979, 343.

5 Kritisch zur Bedeutung der Organschaft *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG Rz. 98.18, 99.2 ff. – August 2010.

6 Übersicht bei *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG Rz. 98.18 ff. – August 2010.

7 BFH v. 31.3.2011 – I B 177/10, BFH/NV 2011, 1397 – auch steuerfreier Gewinn.

träger abzuführen¹. Das Einkommen der Organgesellschaft ist dem inländischen Organträger mit eigener gewerblicher Tätigkeit zuzurechnen.² § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG verlangt als weitere Voraussetzung für die Anerkennung der Organschafter, dass eine Verlustübernahme vereinbart werden muss (§ 17 Satz 2 Nr. 2 KStG iVm § 302 AktG), so dass Verluste verrechnet werden können.³ Der Organträger ist Gesellschafter der Organgesellschaft. Zur Begründung der Organschafter dürfen unmittelbare und mittelbare Beteiligungen zusammengerechnet werden (Wegfall des Additionsverbots). Eine Mehrmütterorganschafter ist ab 2003 gesetzlich entfallen.⁴

- 73 **Gewerbsteuerrechtlich** gilt nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG die (wie bei der Körperschaftsteuer nur finanziell eingegliederte⁵) Organgesellschaft iS der §§ 14, 17 oder 18 KStG als Betriebsstätte des Organträgers.⁶ Dadurch geht die persönliche Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaft auf den im Inland ansässigen Organträger mit eigener gewerblicher Tätigkeit⁷ über⁸. Der für die Organgesellschaft getrennt ermittelte Gewerbeertrag wird mit dem des Organträgers zwecks Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags zusammengefasst⁹ und um Doppelbelastungen und um ungerechtfertigte Steuerentlastungen korrigiert. Ein Verlustausgleich innerhalb der Organschafter ist somit möglich.
- 74 Das **Grunderwerbsteuerrecht** regelt die Organschafter in § 1 Abs. 3 iVm Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG als Unterfall einer mittelbaren Anteilsvereinigung. Danach wird die Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile einer gundbesitzenden Gesellschaft in der Hand eines herrschenden oder eines von ihm finanziell,

1 Vgl. dazu *Olbing* in Streck, KStG, 7. Aufl., Bonn 2008, § 14 KStG Rz. 1 ff. Art. 3 Nr. 6 StSenkG v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1452. Zu den Änderungen vgl. *Herlinghaus*, FR 2000, 1105; *Fenzl/Hagen*, FR 2000, 289; vgl. allg. *Haase*, BB 2009, 980.

2 Vgl. BFH v. 24.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614 (615) – Einkommenszurechnung; BFH v. 18.4.1973 – I R 120/70, BStBl. II 1973, 740 (741) – eigene gewerbliche Tätigkeit darf nicht von untergeordneter Bedeutung sein; vgl. auch BFH v. 12.1.1977 – I R 204/75, BStBl. II 1977, 357 – mittelbare finanzielle Eingliederung; BFH v. 15.4.1970 – I R 122/66, BStBl. II 1970, 554 (555) – Muttergesellschaft ohne sonstige unternehmerische Betätigung.

3 BFH v. 22.12.2010 – I B 83/10, BFH/NV 2011, 528 – zur Verlustübernahme bei Organschafter.

4 Vgl. dazu BVerfG v. 15.10.2008 – 1 BvR 1138/06, BFH/NV 2009, 110 – Rückwirkung nicht verfassungswidrig.

5 BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BFH/NV 2011, 920 – zur finanziellen Eingliederung; zu den Voraussetzungen der gewerbesteuerlichen Organschafter vor der Gesetzesänderung vgl. BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BFH/NV 2011, 920 (922 f.) – grenzüberschreitende gewerbesteuerliche Organschafter.

6 Vgl. dazu auch BFH v. 18.9.1996 – I R 44/95, BStBl. II 1997, 181 (182) – gewerbesteuerrechtliche Behandlung der Organschafter. Der Organträger muss selbst eine an Dritte gerichtete gewerbliche Tätigkeit ausführen.

7 Vgl. BFH v. 10.11.1998 – I R 91, 102/97, BFH/NV 1999, 876 – Sinn und Zweck der gewerbesteuerlichen Organschafter; BFH v. 22.4.1998 – I R 109/97, BStBl. II 1998, 748 – Zurechnung der persönlichen Gewerbesteuerpflicht.

8 § 2 Abs. 2 GewStG idF des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes sieht ab 1.1.2002 vor, dass gewerbesteuerrechtliche Organschafter auch (alternativ) vorliegt, wenn die Voraussetzungen der körperschaftsteuerrechtlichen Organschafter erfüllt werden, vgl. dazu *Rödter/Schuhmacher*, DStR 2001, 1685 (1689).

9 *Haase*, BB 2009, 980 (985).

wirtschaftlich und organisatorisch beherrschten Unternehmens als Grundstückserwerb¹ beurteilt. Das Gesetz lässt das Abhängigkeitsverhältnis genügen und verzichtet auf eine 100%ige Beteiligung des herrschenden an dem abhängigen Unternehmen.²

Für die **Grundsteuer** behalten die Beteiligten ihre steuerrechtliche Selbständigkeit.³ Die **Abgabenordnung** begründet bei Organschaft eine Haftung der Organgesellschaft für die Steuern des Organträgers (§ 73 AO), um eine umfassende Sicherung der für die Organschaft steuerlich bedeutsamen Ansprüche zu gewährleisten.⁴ Vorausgesetzt wird für den Erlass des Haftungsbescheids (§ 191 Abs. 1 Satz 1 iVm § 5 AO) weiter, dass die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben oder anzunehmen ist, dass die Vollstreckung aussichtslos sein würde (§ 219 Abs. 1 Satz 1 AO).⁵

Umsatzsteuerrechtlich ist die Organschaft – unverändert – ausschließlich nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu beurteilen.⁶ Die Regelung ist **eigenständig** und weder von den Bestimmungen zur Organschaft in anderen Steuergesetzen⁷ noch in anderen Gesetzen (zB Aktienrecht) abhängig.⁸ Das wird schon durch die unterschiedlichen Zielsetzungen im Ertragsteuer- und Umsatzsteuerrecht⁹ und die nur umsatzsteuerlich gebotene **richtlinienkonforme Auslegung** ausgeschlossen.¹⁰ Die Organschaft um-

1 BFH v. 9.4.2008 – II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529 (1530) – Anteilsvereinigung bei lediglich mittelbarer Beteiligung an grundbesitzender Gesellschaft; BFH v. 8.8.2001 – II R 66/98, BStBl. II 2002, 156 (157) – zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Organschaft; vgl. *Mitsch*, DB 2001, 2165.

2 BFH v. 27.1.2011 – V R 38/09, UR 2011, 307 (309) – Grunderwerbsteuer und Anteilsübertragung; BFH v. 20.7.2005 – II R 30/04, BStBl. II 2005, 839 – Verschmelzung einer Organträgerin auf eine neue Organträgerin unter Fortsetzung des Organschaftsverhältnisses.

3 Vgl. BFH v. 28.2.1996 – II R 26/94, BFH/NV 1996, 790 (791) – Selbständigkeit trotz Organschaft.

4 BFH v. 5.10.2004 – VII R 76/03, BStBl. II 2006, 3 – Haftung der Organgesellschaft.

5 Vgl. BFH v. 23.9.2009 – VII R 43/09, BStBl. II 2010, 215 (217) – Organgesellschaft zahlt für den Organträger; vgl. auch zur Haftung des Gesellschafters der Organträger-GbR nach §§ 718, 427 BGB; BFH v. 16.8.2001 – V R 34/01, UR 2002, 214 (215).

6 BFH v. 17.4.1969 – V 44/65, BStBl. II 1969, 413 (414) – keine Gleichsetzung mit gewerbesteuerrechtlicher Organschaft; vgl. auch Abschn. 2.8. Abs. 3 UStAE; Abschn. 21 Abs. 5 UStR 2008.

7 BFH v. 27.1.2011 – V R 38/09, UR 2011, 307 (309) – Grunderwerbsteuer und Anteilsübertragung; BFH v. 18.6.2009 – V R 4/08, BStBl. II 2010, 310 (312) – keine Anlehnung an das Ertragsteuerrecht.

8 BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905 (907) – organisatorische Eingliederung; BFH v. 5.12.2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451 (453) – keine aktienrechtliche Abhängigkeitsvermutung; BFH v. 11.4.1991 – V R 126/87, BFH/NV 1992, 140 (141) – selbständige Beurteilung.

9 BFH v. 14.1.1988 – V B 115/87, BFH/NV 1988, 471 (472) – Betriebsaufspaltung.

10 BFH v. 3.4.2008 – V R 76/07, BFH/NV 2008, 1410 (1412) – organisatorische Eingliederung; BFH v. 3.9.2001 – V B 228/00, BFH/NV 2002, 376 (377) – Organträgerorganschaft.

fasst nur den unternehmerischen **Bereich** von Organträger und Organgesellschaft.¹

- 77 Die Wirkungen der Organschaft treten nicht wahlweise, sondern **von Gesetzes wegen ein**², wenn und solange die Voraussetzungen vorliegen. Sie sind schuldrechtlich weder ganz noch teilweise abdingbar. Sie treten nicht nur für einzelne, sondern **für alle** an der Organschaft im Inland beteiligten **Unternehmensteile** ein.
- 78 Die unterschiedlichen gesetzlichen Regelungen für die Organschaft können aber nicht dazu führen, dass im Umsatzsteuerrecht ein **anderer Organträger** als im Ertragsteuerrecht für dieselbe Organschaft vorhanden sein kann.³
- 79–80 frei

II. Gemeinschaftsrecht

1. Grundlagen

- 81 Nach Art. 11 Unterabs. 1 MwStSystRL (Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der 6. USt-RL) **steht es den Mitgliedstaaten** vorbehaltlich der Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses (Art. 398 MwStSystRL, Art. 29 der 6. USt-RL) **frei**, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.⁴ Damit sieht diese Bestimmung die Möglichkeit der Einführung einer umsatzsteuerrechtlich selbständigen **Gruppe** (nach deutschem Sprachgebrauch: **Organschaft**) **ausdrücklich** vor.⁵ Die **Konsultationen** im Mehrwertsteuerausschuss sind Wirksamkeitsvoraussetzung für die Regelung.⁶
- 82 Ungeklärt ist, ob die „**Personen**“, die als Organgesellschaft mit einer anderen Person organschaftlich verbunden sind (Art. 11 Unterabs. 1 MwStSystRL), nicht auch Personengesellschaften sein können. Der EuGH schließt offenbar auch

1 BMF v. 26.1.2007, BStBl. I 2007, 211 – Halten von Beteiligungen; vgl. dazu *Tiedtke*, UR 2008, 373; vgl. aber § 44 Rz. 31 ff.

2 Ebenso BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) mwN – kein Wahlrecht; aM *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 641 ff. – Mai 2008.

3 BFH v. 3.9.2001 – V B 228/00, BFH/NV 2002, 376 (377) – keine unterschiedlichen Organträger.

4 Zur Entstehungsgeschichte der Regelung vgl. vgl. zB Anhörung des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem Vorschlag der Richtlinie 77/388/EWG vom 31.1.1974, ABl. EG Nr. C 139/1974, 15 (17); BFH v. 17.1.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, 373 (375f.) – übertragende Sanierung.

5 Vgl. dazu EuGH v. 12.6.1979 – Rs. 181/78 – Denkavit, EuGHE 1979, 2063 = UR 1980, 5.

6 In diesem Sinn könnte zu verstehen sein: EuGH v. 22.5.2008 – Rs. C-162/07 – Amplicientifica und Amplifin, EuGHE 2008, I-4019 = UR 2008, 534 – Organschaft; vgl. dazu *Huschens*, UVR 2008, 340.

die Möglichkeit eines organschaftsähnlichen Verhältnisses zu **Personengesellschaften** (Gesellschafter und Personengesellschaft als ein Steuerpflichtiger) nicht aus.¹ Wenn ein Mitgliedstaat sich für die Organschaft entscheidet, muss er die systemprägenden Grundsätze, insbesondere die **Rechtsformneutralität**, beachten. Dagegen verstößt eine Regelung, die die Organschaft nur für juristische Personen als Organgesellschaft öffnet. Deswegen ist mit dem Wahlrecht für die Einführung der Organschaft kein Recht zur Begrenzung der Gruppenbesteuerung auf eine bestimmte Rechtsform verbunden.²

Die rechtlich unabhängigen, aber finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch verbundenen Personen, die zu einem einzigen Steuerpflichtigen verschmelzen, sind vorhanden, wenn eine oder mehrere Personen einer anderen **untergeordnet** ist.³

Das **Gemeinschaftsrecht** sieht für finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch verbundene Unternehmen **kein Wahlrecht** für oder gegen eine Organschaft vor.⁴ Es schließt eine Option aber auch nicht grundsätzlich aus. Eine solche Befugnis müssten die Mitgliedstaaten aber ausüben. 83

Die im Inland ansässigen Personen, insbesondere Gesellschaften, die rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, können nach Einführung einer Organschaft nicht mehr als getrennte Mehrwertsteuerpflichtige, sondern nur zusammen **als ein Steuerpflichtiger behandelt** werden.⁵ Diesem wird allein eine persönliche Identifikationsnummer für die Mehrwertsteuer zugeteilt. Nur er kann verpflichtet werden, Mehrwertsteuererklärungen abzugeben. 84

Die **Wirkungen der Organschaft** sind auf das **Inland** beschränkt. Zweifelhafte ist, ob die Beschränkungen der Wirkungen der Organschaft auf das Inland mit dem höherrangigen Recht der **Niederlassungsfreiheit** (Art. 49 iVm Art. 54 AEUV) vereinbar sind.⁶ Diese Entscheidung bleibt aber dem 85

1 Vgl. EuGH v. 27.1.2000 – Rs. C-23/98 – Heerma, EuGHE 2000, I-435 = UR 2001, 121 – Rz. 20ff. – Vermietung durch Gesellschafter an GbR; vgl. dazu auch *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189ff.; *Birkenfeld*, UR 2008, 2 (5).

2 Vgl. zur Auswahlberechtigung der Mitgliedstaaten *Bosche*, UR 2011, 641 (644).

3 EuGH v. 22.5.2008 – Rs. C-162/07 – Amplis Scientifica und Amplifin, EuGHE 2008, I-4019 = UR 2008, 543; *Nieskens*, UR 2008, 538; *Stadie*, UR 2008, 540.

4 Streitig vgl. dazu EuGH v. 22.5.2008 – Rs. C-162/07 – Amplis Scientifica und Amplifin, EuGHE 2008, I-4019 = UR 2008, 534 – Rz. 19; dazu BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, UR 2009, 47 (49) – kein Wahlrecht; ebenso *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG Rz. 92 – April 2010; *Scharpenberg* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 UStG Rz. 284 – 2009; *Meyer* in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 2 UStG Rz. 63 – Juli 2011; aM *Stadie*, UR 2008, 540; *Stadie*, UStG, Köln 2009, § 2 UStG Rz. 194ff.

5 EuGH v. 22.5.2008 – Rs. C-162/07 – Amplis Scientifica und Amplifin, EuGHE 2008, I-4019 = UR 2008, 534 – Rz. 19ff.; vgl. auch *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189ff.

6 Vgl. dazu BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BFH/NV 2011, 920 (922f.) – grenzüberschreitende gewerbesteuerliche Organschaft; zur Übereinstimmung mit Unionsrecht vgl. *Thietz-Bartram*, DB 2009, 1784.

EuGH vorbehalten. Bemühungen um eine Harmonisierung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft sind bisher erfolglos geblieben.¹

- 86 Weitere als die in Art. 11 Unterabs. 1 MwStSystRL (Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der 6. USt-RL) enthaltenen materiellen Voraussetzungen dürfen die Mitgliedstaaten nicht verlangen. Sie dürfen zB nicht verlangen, dass die Voraussetzungen für die Organschaft über einen Mindestzeitraum hinweg bestanden haben.² Die **Ab-schaffung** der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft schließt das Gemeinschaftsrecht nicht aus.
- 87 Die Mitgliedstaaten können aber nach Art. 11 Unterabs. 2 MwStSystRL (Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 3 der 6. USt-RL) zusätzliche **förmliche Verpflichtungen** (zB Nachweise) zur Abwehr von Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen schaffen. Zweckmäßig wäre es – wie zB in den Niederlanden³ – ein Organschaftsfeststellungsverfahren einzuführen, mit dem spätere Zweifelsfragen verringert werden könnten.

88–100 frei

2. Umsetzung in Deutschland

- 101 **Deutschland hat** nach Konsultation der Kommission (Art. 11 Unterabs. 1 MwStSystRL, Art. 29 der 6. USt-RL) von der Möglichkeit einer Organschaftsregelung – beschränkt auf das Inland – durch § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG **Gebrauch gemacht**.⁴ Gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen die umsatzsteuerrechtliche Organschaft in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG als solche bestehen nicht.⁵ Ob mit dem Hinweis, dass Deutschland den gemeinschaftsrechtlichen **Spielraum nur teilweise ausgenutzt** habe,⁶ ge-

1 Vgl. dazu von Wallis, Die Holding als Steuersubjekt nach deutschem und europäischem Umsatzsteuerrecht, in Breuninger ua (Hrsg.), Steuerrecht und Europäische Integration, Festschrift für Albert J. Rädler, München 1999, S. 639 (643 ff.). Überblick über die Organschaft in Österreich und anderen Ländern bei Prechtel, Die umsatzsteuerliche Organschaft, in Achatz/Tumpel (Hrsg.), Umsatzsteuer im Konzern, Wien 2003, S. 27 ff.

2 In diesem Sinne könnte zu verstehen sein: EuGH v. 22.5.2008 – Rs. C-162/07 – Amplicientifica und Amplifin, EuGHE 2008, I-4019 = UR 2008, 534 – Rz. 19 ff. – Organschaft; vgl. dazu Huschens, UVR 2008, 340.

3 EuGH v. 18.10.2007 – Rs. C-355/06 – van der Steen, EuGHE 2007, I-8863 = UR 2007, 889; Widmann, UR 2007, 891.

4 Vgl. BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905 (907) – keine aktienrechtliche Abhängigkeitsvermutung; BFH v. 5.12.2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451 (453) – organisatorische Eingliederung; BFH v. 17.1.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, 373 (375) – übertragende Sanierung; vgl. auch Huschens, UVR 2008, 340 (342); Klezath, DStZ 1986, 112; Weiß, UR 1979, 97 (101); zur Umsetzung vgl. Lieb, IStR 1993, 360.

5 BFH v. 17.1.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, 373 (375) – übertragende Sanierung; BFH v. 21.6.2001 – V R 68/00, BFH/NV 2001, 1683 (1684) – Anzahlungen des Organträgers; ebenfalls in der Literatur zB Stadie in Rau/Dürrewächter, UStG, § 2 UStG Anm. 623 ff. mwN – Mai 2008.

6 BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905 (907) – Eingliederung; BFH v. 19.5.2005 – V R 31/03, BStBl. II 2005, 671 (674) – Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers.

rechtfertigt werden kann, dass nur eine juristische Person Organgesellschaft sein kann, erscheint aber zweifelhaft.¹

frei

102–105

3. Gruppenbesteuerung

Derzeit hat eine Erörterung begonnen, ob und in welcher Weise die Regelung in **Art. 11 MwStSystRL künftig geändert** oder wie die derzeitigen Vorschriften einheitlicher unter Wahrung der Steuerneutralität angewendet werden sollen. Dazu hat die **EG-Kommission eine Mitteilung** vom 2.7.2009 an das Europäische Parlament und den Rat gerichtet.² Statt des Begriffs Organschaft wird der Begriff „**Mehrwertsteuer-Gruppe**“ (MwSt-Gruppe) verwendet.³

Die Mehrwertsteuergruppe, eine „**fiktive Einrichtung**“, soll für Mehrwertsteuerzwecke als eine besondere Form eines Steuerpflichtigen geschaffen werden. Darin sollen **eng** miteinander **verbundene Steuerpflichtige** zu einem neuen, einzigen Steuerpflichtigen „verschmolzen“ werden.⁴ Die EU-Kommission sieht für die engen gegenseitigen finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Beziehungen folgende Leitlinien⁵ vor:

- ▷ **Finanzielle Beziehungen** bestehen, wenn ein Unternehmen das andere Unternehmen tatsächlich kontrolliert, weil die **Kapitalbeteiligung** oder die **Stimmrechte mehr als 50 %** betragen oder sie durch einen Franchisevertrag verbunden sind.
- ▷ **Wirtschaftliche Beziehungen** sind vorhanden, wenn die Gruppenmitglieder die **gleiche Haupttätigkeit** ausüben oder sich die Tätigkeiten der Gruppenmitglieder **ergänzen oder voneinander abhängen** oder wenn ein Gruppenmitglied **Tätigkeiten** ausübt, die den **übrigen Mitgliedern** in vollem Umfang oder **wesentlich zugute kommen**.
- ▷ **Organisatorische Beziehungen** sind bei gemeinsamen oder zumindest teilweise **gemeinsamen Managementstrukturen** gegeben.

Die **Gruppe** gibt **Steuererklärungen** und **Zusammenfassende Meldungen** ab und erhält für Mehrwertsteuerzwecke nur **eine einzige Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer** (Art. 214 MwStSystRL), zB für Rechnungen über Lieferungen und Dienstleistungen.

frei

109–110

1 Vgl. dazu *Hahne*, DStR 2008, 172; *Birkenfeld*, UR 2008, 2.

2 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament v. 2.7.2009, KOM (2009) 325 endgültig = UR 2009, 632 (635).

3 Zu den Erfahrungen mit einer grenzüberschreitenden ertragsteuerrechtlichen Gruppenbesteuerung in Österreich vgl. *Kessler/Jepp*, DB 2009, 2737; vgl. zur Gruppenbesteuerung auch *Korf*, IStR 2010, 558.

4 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament v. 2.7.2009, UR 2009, 632 (634) – zu 3.2. Dem ökonomischen Wesensgehalt der Mehrwertsteuergruppe soll Vorrang vor Rechtsformen zukommen.

5 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament v. 2.7.2009, UR 2009, 632 (636) – zu 3.3.4.

III. Einzelheiten: Voraussetzungen der Organschaft

§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG

1. Organträger

a) Unternehmer als Organträger

aa) Rechtsformen

111 Nur ein **Unternehmer** kann Organträger sein.¹ **Unerheblich** ist die Rechtsform, die Staatsangehörigkeit (als Einzelunternehmer), der Wohnsitz oder Sitz (im In- oder Ausland) oder das auf ihn anwendbare Gesellschaftsrecht.

112 **Beispiele für eine Organschaft**

Organträger	Organgesellschaft	Beispiele: Organschaft zwischen
Einzelunternehmer	Juristische Person, zB Kapitalgesellschaft, zB GmbH, AG, auch Gründergesellschaft ²	Einzelunternehmer und GmbH
Personengesellschaft GbR, OHG, KG, GmbH und Co KG	Juristische Person, zB Kapitalgesellschaft	GbR (OHG, KG) und GmbH ³ , zB bei Betriebsaufspaltung ⁴
Kapitalgesellschaft	Juristische Person, zB Kapitalgesellschaft	zwei Genossenschaften ⁵
Verein	Juristische Person, zB Kapitalgesellschaft	gemeinnützigem Verein und GmbH ⁶
Juristische Person öffentlichen Rechts	Juristische Person, zB Kapitalgesellschaft, keine juristische Person öffentlichen Rechts	einer Gemeinde (Betrieb gewerblicher Art) und ihrem als GmbH geführten Betrieb ⁷

1 BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905 (907) – Eingliederung; BFH 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (257) – Organträger mit eigenständiger Unternehmenstätigkeit; BFH v. 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375 (377) – juristische Person öffentlichen Rechts als Organträger; Abschn. 2.8 Abs. 1 UStAE.

2 BFH v. 9.3.1978 – V R 90/74, BStBl. II 1987, 486 (487) – Gründergesellschaft bei nachfolgender Eintragung als GmbH. Die Organschaft beginnt mit der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags. Die als Personengesellschaft tätige Vorgründungsgesellschaft kann nicht Organgesellschaft sein.

3 BFH v. 16.8.2001 – V R 34/01, UR 2002, 214 (215) – wirtschaftliche Eingliederung.

4 Vgl. BFH v. 20.1.1999 – XI R 69/97, BFH/NV 1999, 1136 (1137) – GbR ist Organträger für eine GmbH als Organgesellschaft.

5 BFH v. 23.4.1964 – V 184/61 U, BStBl. III 1964, 346 – Organschaft zwischen zwei Genossenschaften.

6 Vgl. dazu BFH v. 20.2.1992 – V R 80/85, BFH/NV 1993, 133 (134) – kein Gestaltungsmissbrauch, zB auch zwischen einem Sportverein und einer Berufsfußball-Betriebs-GmbH.

7 Vgl. dazu *Carl*, ZKF 1989, 194 (195) mwN.

Ein **Freiberufler** oder ein nicht gewerblicher **Vermögensverwalter** (Vermieter) kann umsatzsteuerrechtlich Organträger sein¹, denn der Organträger muss nur selbständig und gegen Entgelt tätig sein. Ob ein Unternehmer selbst dann Organträger sein kann, wenn er **bei seiner Organgesellschaft** (GmbH) als Geschäftsführer **nichtselbständig** tätig² ist, ist bisher ungeklärt³. Ein Unternehmer kann mit einer GmbH als Alleingesellschafter, Geschäftsführer und Vermieter finanziell, wirtschaftlich (durch Vermietung) und organisatorisch organschaftlich durch seine unternehmerische Tätigkeit (außerhalb einer Arbeitnehmertätigkeit) verbunden sein.⁴ Ob eine KG Organträgerin ihrer Komplementärin GmbH bei einer **GmbH & Co KG** sein kann, hängt von den Eingliederungsvoraussetzungen ab.⁵

113

frei

114–115

bb) Juristische Person des öffentlichen Rechts

Eine juristische Person öffentlichen Rechts kann als **Organträger** mit einer juristischen Person des Privatrechts als Organgesellschaft organschaftlich verbunden sein.⁶ Voraussetzung ist, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich **als Unternehmer** (und nicht hoheitlich) tätig und die Organgesellschaft in ihr Unternehmen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Die Anteile an der Organgesellschaft hält die juristische Person des öffentlichen Rechts im Unternehmensvermögen. Eine organschaftliche Verbundenheit zwischen einer unternehmerisch tätigen juristischen Person des öffentlichen Rechts und einer anderen unternehmerisch tätigen juristischen Person des öffentlichen Rechts als Organgesellschaft scheidet an den Beteiligungsverhältnissen.

116

Aufgrund einer **bloßen Beteiligung**, einer unentgeltlichen Tätigkeit oder durch die Tätigkeit einer mit ihr verbundenen Gesellschaft wird die

117

1 Anders für die körperschaft- und gewerbsteuerrechtliche Organschaft Abschn. 48 Abs. 1 KStR.

2 Vgl. dazu EuGH v. 10.10.2007 – Rs. C-355/06 – van der Steen, EuGHE 2007, I-8863 = UR 2007, 889; *Widmann*, UR 2007, 891; BFH v. 9.10.1996 – XI R 47/96, BStBl. II 1997, 255 (256) – GmbH-Geschäftsführer.

3 *Radeisen* weist zu Recht auf eine Quadratur des Kreises hin, vgl. *Radeisen* in Vogel/Schwarz, UStG, § 2 UStG Rz. 104 – 11/2007.

4 Vgl. dazu BFH v. 9.1.1992 – V R 82/85, BFH/NV 1993, 63 (65) – Vermietung wesentlicher Betriebsgrundlagen.

5 Vgl. dazu FG Nds. v. 12.2.2009 – 16 K 311/07, EFG 2009, 792 (793) – KG als Organträger, vgl. § 44 Rz. 351 ff.

6 Vgl. BFH v. 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375 (377) – Flussgenossenschaft I; dazu *Spiegel/Heidler*, DStR 2010, 1062; *Heintzen*, DStR 1999, 1799.

juristische Person des öffentlichen Rechts allerdings nicht zum Unternehmer.¹

- 118 Die Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts wird auch durch nicht nur unerhebliche **entgeltliche Leistungen** an eine Gesellschaft begründet, mit der als Folge dieser Leistungstätigkeit eine Organschaft besteht², weil diese Gesellschaft dadurch Organschaft wird.

— Beispiele —

Juristische Person öffentlichen Rechts als Organträgerin

Die Stadtwerke der Gemeinde halten 80 % der Anteile an der Parkhaus-GmbH. Geschäftsführer der GmbH ist der Leiter der Stadtwerke. In dem Parkhaus werden auch Fahrzeuge der Stadtwerke und ihrer Mitarbeiter abgestellt.

Die Gemeinde ist mit der GmbH organschaftlich verbunden. Bisher wird nicht erörtert³, wie die Gemeinde die Anteile der GmbH ihrem Betrieb gewerblicher Art „Stadtwerke“ zuordnet.

Die Stadt P hatte zur Bewirtschaftung von Sportplätzen, eines Schwimmbads und eines Tierparks durch eine von ihr beherrschte GmbH Grundstücke unentgeltlich überlassen und an sie Ausgleichszahlungen geleistet.⁴ Die Stadt hat für die GmbH den Winterdienst, Buchführungs- und Personalverwaltungsleistungen entgeltlich übernommen.

Die Stadt als juristische Person des öffentlichen Rechts kann grundsätzlich Organträger einer GmbH sein, wenn sie entgeltliche Leistungen – sei es auch nur an die Organgesellschaft – ausführt.⁵ Durch die unentgeltlich beigestellten Grundstücke war die Stadt nicht unternehmerisch tätig.⁶ Die wirtschaftliche Eingliederung wird auch nicht durch den Winterdienst und die Übernahme der Verwaltungsdienstleistungen begründet, wenn dadurch nicht
(Fortsetzung S. 21)

1 BFH v. 18.6.2009 – V R 4/08, BStBl. II 2010, 310 (313) – Stadt als Organträger für Tierparkgesellschaft; vgl. dazu *Spiegel/Heidler*, DStR 2010, 1062.

2 Vgl. BFH v. 18.6.2009 – V R 4/08, BStBl. II 2010, 310 (313) – nur unerhebliche wirtschaftliche Entlastung; BFH v. 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375 (378) – Flussgenossenschaft I; dazu Abschn. 2.8 Abs. 2 UStAE.

3 Vgl. dazu *Löblein/Pentenrieder*, Die Mehrwertsteuer der Gemeinden und ihrer Betriebe, II Rz. 91–94; *Boese*, KStZ 1987, 85; *Niebler*, KStZ 1983, 85.

4 Vgl. BFH v. 18.6.2009 – V R 4/08, BStBl. II 2010, 310 (312) – juristische Person öffentlichen Rechts als Organträger; durch das Urteil des BFH aufgehoben ist FG Bdb. v. 7.11.2006 – 1 K 424/04, EFG 2009, 615 (616); dazu *Büchter-Hole*, EFG 2009, 616.

5 BFH v. 18.6.2009 – V R 4/08, BStBl. II 2010, 310 (312); BFH v. 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375 (377) – jeweils juristische Person öffentlichen Rechts als Organträger.

6 BFH v. 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375 (377) – Beistellung für die Tochtergesellschaft.

— Beispiele (Fortsetzung) —

eine mehr als nur unbeutende Entlastung der Tochtergesellschaft erreicht wird.¹

Die Verlustübernahme als Entgelt für die Bewirtschaftung ersetzt keine entgeltlichen Leistungen des Organträgers.²

Die **hoheitlich** tätige juristische Person öffentlichen Rechts kann weder Organträgerin noch Organgesellschaft sein. Ungeklärt ist, ob sie **Organträgerin** sein kann, wenn sie zur Vermeidung von größeren Wettbewerbsverzerrungen **als Steuerpflichtige zu behandeln** ist (Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. USt-RL) und eine von ihr abhängige Kapitalgesellschaft zur Aufgabenbewältigung heranzieht. ME ist die Organschaft der juristischen Person öffentlichen Rechts in diesem Fall nicht verschlossen. Eine juristische Person öffentlichen Rechts (mit einem Betrieb gewerblicher Art) kann aber **nicht** als **Organgesellschaft** in das Unternehmen eines anderen Organträgers (**finanziell**) eingegliedert sein.³

frei 120

cc) Keine Mehrmütterorganschaft

Es kann **nur einen Organträger** geben. Eine Mehrmütterorganschaft ist umsatzsteuerrechtlich ausgeschlossen.⁴

Bei sog. Mehrmütterorganschaft schließen sich mehrere Unternehmer (**Mutterunternehmer**), die einzeln nicht über die Mehrheit der Stimmrechte an einer Kapitalgesellschaft verfügen, zur **Beherrschung einer Kapitalgesellschaft** (zB GmbH) in **GbR** (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) zusammen.⁵ Die GbR kann Organträger sein.

Umsatzsteuerrechtlich steht einer Mehrmütterorganschaft der eindeutige Wortlaut von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Sätze 1 und 4 UStG **entgegen**.⁶ Danach kann Organträger **nur ein** Unternehmer⁷ und **nicht eine Mehrzahl**

1 BFH v. 25.6.1998 – V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534 (1536) – wirtschaftliche Eingliederung durch Übernahme von Verwaltungsaufgaben.

2 BFH v. 18.6.2009 – V R 4/08, BStBl. II 2010, 311 (312) – Bewirtschaftung gegen Verlustübernahme.

3 Vgl. dazu *Stadie* in Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 674 – Mai 2008; differenzierend *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG Rz. 106.2 und 106.3 – August 2010; zur Eigengesellschaft (GmbH) einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Organgesellschaft vgl. Abschn. 2.11 Abs. 20 UStAE.

4 BFH v. 30.4.2009 – V R 3/08, UR 2009, 639 (642) – keine Mehrmütterorganschaft bei der Umsatzsteuer.

5 Vgl. zur Mehrmütterorganschaft im Körperschaftsteuerrecht BFH v. 14.4.1993 – I R 128/90, BStBl. II 1994, 124 (126) – GbR ist Tätigkeit der Gesellschafter zuzurechnen; *Boggräfe*, WiPG 1995, 129 (133); *Grotherr*, BB 1993, 1986 (1989); *Lippross*, Umsatzsteuer, 22. Aufl., Achim 2008, S. 337.

6 Ebenso skeptisch *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG Rz. 105.6 – August 2010; vgl. aber *Menner/Broer*, UStB 2000, 244; *Walter/Groschupp*, UR 2000, 449; *Kirchhof/Raupach*, DB 2001, Beil. 3, 10 ff.

7 FG Nds. v. 5.12.2007 – 5 K 312/02, DStRE 2008, 702 (703) – keine Mehrmütterorganschaft.

von **Einzelpersonen**¹ sein. Auch nach Art. 11 Unterabs. 1 MwStSystRL, Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der 6. USt-RL kann eine abhängige Person (Organgesellschaft) nicht an mehreren eigenständigen Organkreisen beteiligt sein. Nur die Gesellschaft, in der sich die Gesellschafter verbunden haben – zB eine GbR –, kann Organträger sein.

- 124 Der Organträger kann **mehrere Organgesellschaften** beherrschen.² Er kann aber auch Organgesellschaften eines ihn beherrschenden Organträgers beherrschen (**Organschaftskette**). Entscheidend ist, dass der Organträger die Organgesellschaften **tatsächlich beherrschen** kann.³

125–130 frei

b) Organträger muss Unternehmer sein

- 131 Der Organträger muss Unternehmer sein, weil die Organgesellschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG **in sein Unternehmen** eingegliedert sein muss. Die früher hM ist überwunden, nach der die Umsatztätigkeit der Organgesellschaft die Unternehmereigenschaft für den Organträger begründete, weil ihm die Umsätze zugerechnet wurden.⁴ Die Unternehmereigenschaft erlangt ein möglicher Organträger nur durch eine eigenständige **wirtschaftliche Tätigkeit** (vgl. Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL, Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. USt-RL). Dazu muss er **selbst gegen Entgelt** Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen⁵ oder dies nachweisbar beabsichtigen.

1 BFH v. 2.8.1979 – V R 111/77, BStBl. II 1980, 20 – Organträger kann keine Mehrzahl von Personen sein.

2 Vgl. BFH v. 17.4.1969 – V R 123/68, BStBl. II 1969, 505 (507) – Anteile in der Hand eines Treuhänders.

3 Vgl. BFH v. 17.11.1966 – V 113/65, BStBl. III 1967, 103 – Organschaft und Betriebsaufspaltung; FG Rh.-Pf. v. 28.11.1996 – 6 K 3100/94, EFG 1997, 567 (568) – wirtschaftliche Eingliederung; *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG Rz. 105 ff. – April 2010.

4 Der dafür maßgebenden Rechtsprechung des BFH ist die Finanzverwaltung gefolgt: BFH v. 26.2.1959 – V 209/56 U, BStBl. III 1959, 204 (206) – Muttergesellschaft wird erst durch Organgesellschaft ins Leben gerufen. In Abschn. 21 Abs. 1 UStR 2000/2008 sind die anders lautenden Sätze Abschn. 21 Abs. 1 Sätze 4 und 5 UStR 1988 gestrichen worden; zur Unternehmereigenschaft von Organträger und Organgesellschaft vgl. *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189, 1191.

5 BFH v. 20.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (259) – einheitliche Leistung; BFH v. 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375 (377) – juristische Person öffentlichen Rechts als Organträger; teilweise anders *Stadie*, der auch einen mittelbaren Unternehmer als Organträger anerkennt, vgl. *Stadie*, UStG, Köln 2009, § 2 UStG Rz. 204.

Eine Person wird durch eine **bloße Beteiligung**, durch eine **unentgeltliche Tätigkeit**¹ und durch die **Tätigkeit der** mit ihr verbundenen vermeintlichen **Organgesellschaften** nicht Unternehmer und deshalb auch nicht Organträger.² Es reicht aber aus, dass der Organträger Umsätze macht, die Lieferungen oder Dienstleistungen gegen Entgelt **gleichgestellt** werden (§ 3 Abs. 1b, Abs. 9a UStG). 132

Die Prüfung, ob ein Steuerpflichtiger Organträger sein kann und ob Organschaft vorliegt, erfolgt in **zwei Stufen**: Erst wenn die Voraussetzungen für ein **Unternehmen vorliegen** (1. Stufe), kann **als Folge** (2. Stufe) **davon** geprüft werden, **ob und in welchem Umfang** und mit welchen umsatzsteuerrechtlichen Folgen **Organschaft** besteht.³ 133

Für die Unternehmereigenschaft ist es **unerheblich, an wen** die entgeltlichen Leistungen erbracht werden. Sie können **auch** an eine **Gesellschaft** erbracht werden, mit der als Folge dieser Leistungstätigkeit eine enge finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche (organschaftliche) Verbindung besteht.⁴ Dann dürfen die entgeltlichen Leistungen aber nicht nur unerheblich sein. Die entgeltlichen Leistungen sind wegen der nunmehr erkannten organschaftlichen Verbindung **nicht steuerbare Innenleistungen**. Dies gilt für Organträger des privaten Rechts, nicht für juristische Personen des öffentlichen Rechts. Diese müssen steuerbare Außenumsätze ausführen, um dadurch die Organträgerberechtigung zu erlangen.⁵ 134

Es reicht aus, dass der Organträger **Außenumsätze** ausführt⁶ oder dies nachweisbar **beabsichtigt**⁷ oder dass er nicht nur unbedeutende **entgeltliche** (Innen-) Leistungen durch Lieferungen oder Dienstleistungen **gegenüber** seinen **Organgesellschaften** erbringt oder zu erbringen beabsichtigt. Unter diesen Umständen 135

1 EuGH v. 1.4.1982 – Rs. 89/81 – Hong Kong Trade, EuGHE 1982, 1277 = UR 1982, 246; vgl. auch FG München v. 8.6.2000 – 14 K 3287/97, Haufe-Index 510128 – geschäftsleitende Holding; *Eggers/Korf*, DB 2001, 298.

2 Vgl. zur wirtschaftlichen Tätigkeit einer Holdinggesellschaft EuGH v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 – Cibo Participations SA, EuGHE 2001, I-6663 = UR 2001, 500.

3 BFH v. 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375 (377) – juristische Person öffentlichen Rechts als Organträger.

4 Vgl. BFH v. 28.1.2002 – V B 39/01, BFH/NV 2002, 823 – Organschaft bei Betriebsaufspaltung; BFH v. 22.11.2001 – V B 141/01, BFH/NV 2002, 550 – Betriebsaufspaltung; dazu *Stadie*, UStG, Köln 2009, § 2 UStG Rz. 216.

5 BFH v. 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375 (377 f.) – Flussgenossenschaft I; *Korn* in Bunjes, UStG, 10. Aufl., München 2011, § 2 UStG Rz. 111.

6 Anders § 2 Abs. 2 Z 2 Satz 1 öUStG; vgl. auch *Ruppe*, UStG 1994, § 2 öUStG Rz. 101.

7 Vgl. dazu die Rechtsprechung des EuGH v. 8.6.2000 – Rs. C-396/98 – Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße, EuGHE 2000, I-4296 = UR 2000, 336; EuGH v. 8.6.2000 – Rs. C-400/98 – Breitsohl, EuGHE 2000, I-4352 = UR 2000, 330; EuGH v. 15.1.1998 – Rs. C-37/95 – Ghent Coal, EuGHE 1998, I-1 = UR 1998, 149; EuGH v. 29.2.1996 – Rs. C-110/94 – Inzo, EuGHE 1996, I-857 = UR 1996, 116; BFH v. 8.3.2001 – V R 24/98, UR 2001, 214 (215) – Entstehung des Vorsteuerabzugsanspruchs.

werden die im eigenen Namen von der Organgesellschaft ausgeführten Außenumsätze im Unternehmen des Organträgers bewirkt.¹

- 136 Leistungen gegen Entgelt kann der Organträger auch durch **Verpachtung** des Betriebsgrundstücks oder durch nicht nur unerhebliche **Managementleistungen** (seiner Geschäftsführer) gegen leistungsbezogenes Entgelt an die Organgesellschaft ausführen.² Wenn dadurch das Unternehmen des Organträgers begründet wird, sind die Wirkungen dieser Umsätze auf Innenleistungen an die im Inland eingegliederte Organgesellschaft beschränkt.
- 137 Das Unternehmen des Organträgers muss **nicht schon** vor dem **Beginn** der Organschaft bestehen. Es reicht aus, wenn es zur Gestaltung einer Organschaft gegründet wird.

— Beispiele —

Unternehmen des Organträgers

Die bestehende (neu gegründete) A-KG verpachtet ihr Betriebsgrundstück an die neu gegründete Betriebs-GmbH. Die GmbH ist finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in die KG eingegliedert.

Die A-KG ist als Besitzunternehmerin Organträgerin für die mit ihr organisch verbundene B-GmbH als Betriebsgesellschaft. Bei dieser **Betriebsaufspaltung** ist die B-GmbH in das Unternehmen der A-KG deshalb eingliedert, weil diese eine entgeltliche Tätigkeit durch Verpachtung ausführt.

Die A-GmbH hält die Anteile der B-GmbH als Finanzvermögen und führt keine weitere Tätigkeit aus.

Da die A-GmbH keine entgeltliche Leistungstätigkeit ausführt, hat sie kein Unternehmen, in das eine Organgesellschaft eingegliedert sein könnte.

138–150 frei

c) Holding als Organträger

aa) Unternehmereigenschaft

- 151 Eine Holding ist – regelmäßig – eine Gesellschaft, deren **Hauptzweck** in der dauerhaften **Beteiligung** an anderen Unternehmen besteht.³ Sie kann mit ihren Beteiligungsgesellschaften durch Organschaft verbun-

1 Vgl. dazu EuGH v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 – Cibo Participations SA, EuGHE 2001, I-6663 = UR 2001, 500 – Holding als Unternehmer; BFH v. 27.4.1995 – V R 128/93, BFH/NV 1996, 275 (276) – Betriebsaufspaltung; BFH v. 19.10.1995 – V R 71/93, BFH/NV 1996, 273 (275) – Betriebsaufspaltung.

2 Vgl. auch EuGH v. 20.6.1991 – Rs. C-60/91 – Polysar, EuGHE 1991, I-3111 = UR 1993, 119; EuGH v. 22.6.1993 – Rs. C-333/91 – Sofitam, EuGHE 1993, I-3513 = UR 1994, 73; Stadie, UR 1996, 335; Weiß, UR 1993, 121.

3 Vgl. dazu die Einzelheiten oben § 33a des Handbuchs.

den sein. Problematisch sind die Unternehmereigenschaft der Holding¹, von der ihre Fähigkeit abhängt, Organträger zu sein, und die wirtschaftliche Eingliederung. Eine Holding kann die Voraussetzungen für eine Organschaft von vornherein nicht erfüllen, zB wenn die Holding nicht-unternehmerisch tätig ist oder wenn die Beteiligungsgesellschaften keine juristischen Personen sind.

Eine **Finanzholding**, die sich auf das Halten und Verwalten von Beteiligungen beschränkt, ist nicht Unternehmerin.² Sie kann **nicht Organträgerin** sein. Die Beteiligung ist nicht Unternehmensvermögen. **Anders** ist es nur, wenn die Beteiligung die Zwecke eines anderen werbenden Unternehmens fördern soll.³ 152

Zur **Beteiligungsverwaltungstätigkeit** zählen auch Aufsichtsratssitzungen, Gesellschafterversammlungen, beteiligungsstrategische Tätigkeiten, die den Erwerb, die Veräußerung und die Umstrukturierung von Beteiligungen betreffen. Ein **Vorsteuerabzug** für die damit zusammenhängenden Leistungsbezüge ist **nicht** zugelassen.⁴ 153

Eine **Führungsholding** ist Unternehmerin, soweit sie geschäftsleitend gegen leistungsbezogenes Entgelt⁵ für ihre Tochtergesellschaften **nicht** 154

1 Vgl. auch EuGH v. 12.2.2009 – Rs. C-515/07 – VNLTO, UR 2009, 199 – Unternehmensumfang; EuGH v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 – Securenta, EuGHE 2008, I-1597 = UR 2008, 344 – Beteiligungsgesellschaft mit nichtunternehmerischer Sphäre; BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905 (907) – Holding als Organträgerin; vgl. auch *Feldgen*, BB 2010, 285 (289); *Tiedtke*, UR 2008, 373.

2 Vgl. auch EuGH v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 – Securenta, EuGHE 2008, I-1597 = UR 2008, 344 – Beteiligungsgesellschaft mit nichtunternehmerischer Sphäre; EuGH v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 – Cibo Participations SA, EuGHE 2001, I-6663 = UR 2001, 500 – Holding als Unternehmer; EuGH v. 20.6.1991 – Rs. C-60/91 – Polysar, EuGHE 1991, I-3111 = UR 1993, 119; EuGH v. 22.6.1993 – Rs. C-333/91 – Sofitam, EuGHE 1993, I-3513 = UR 1994, 73; vgl. auch BFH v. 9.3.1989 – V B 48/88, BStBl. II 1989, 580 (581) – Halten von Beteiligungen; BFH v. 28.9.1988 – X R 6/82, BStBl. II 1989, 122 (123) – Beteiligungsgesellschaft; BFH v. 20.1.1988 – X R 48/81, BStBl. II 1988, 557 (558) – nichtunternehmerisch tätige Beteiligungsgesellschaft; BFH v. 15.1.1987 – V R 3/77, BStBl. II 1987, 512 (515) – Erwerben und Halten von Beteiligungen; BFH v. 17.7.1980 – V R 5/77, BStBl. II 1980, 622 (624) – GmbH & Co KG; Abschn. 2.3 Abs. 3 UStAE; *Flückiger* in Plückebaum/Widmann, UStG, § 2 Abs. 2 UStG Rz. 274 – Juni 2008; *Radeisen* in Vogel/Schwarz, UStG, § 2 UStG Rz. 152 – 11/2007; *Reiß* in Reiß/Krausel/Langer, UStG, § 2 UStG Rz. 105.4 – August 2010; *Weiß*, UR 1993, 121; *Klenk*, UR 1992, 296.

3 Vgl. dazu BFH v. 27.7.1988 – X R 41/82, BFH/NV 1988, 811 – Beteiligungsgesellschaft als Nichtunternehmer; BFH v. 20.1.1988 – X R 48/81, BStBl. II 1988, 557 (560) – Publikums-Beteiligungsgesellschaft; *Rau*, UR 1987, 121 (126).

4 EuGH v. 22.6.1993 – Rs. C-333/91 – Sofitam (Satam), EuGHE 1993, I-3513 = UR 1994, 73; BFH v. 20.1.1988 – X R 48/81, BStBl. II 1988, 557 (558) – Beteiligungspersonengesellschaft; öVGH v. 19.10.1987 – 86/15/0100, Slg. 6261/F; vgl. dazu *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG Rz. 97 – April 2010; *Slapio*, DStR 2000, 999.

5 Vgl. Abschn. 2.3 Abs. 3 UStAE; zu den Aufgaben der Holding vgl. *Prinz* in JbFStR 1994/1995, S. 306, 391 ff.

nur unerhebliche administrative, finanzielle, kaufmännische und technische Dienstleistungen¹ erbringt².

- 155 Sie kann zB **gegen Entgelt** Dienstleistungen im Bereich der Verwaltung, Buchführung oder Informatik erbringen.³ Die **unentgeltliche** aktive **Führung** der Beteiligungsgesellschaften durch Mitglieder des Verwaltungsrats der Holding ist keine wirtschaftliche Tätigkeit iSv Art. 2 Abs. 1, Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL und begründet keine Unternehmereigenschaft der Holding.⁴ Sie ist aber Unternehmerin und kann Organträgerin sein⁵, wenn sie gegen **Auslagenersatz** als gesetzlich vertretender Geschäftsführer⁶ ihrer Organgesellschaft tätig ist. „**Umlagen**“ oder „**Kosten-Verrechnungen**“ sind Entgelt, wenn sie als Gegenleistung für eine Leistungstätigkeit ausgetauscht werden (zB als umsatzbezogener Pauschalsatz); anderenfalls sind es echte Zuschüsse⁷.
- 156 Die **geschäftsführende** (entgeltlich tätige) **Managementholding** mit Stimmrechtsmehrheit (finanzielle Eingliederung) verfolgt eigene unternehmerische Zwecke, denen sich die beherrschten Unternehmen unterordnen, so dass dadurch eine **wirtschaftliche Eingliederung** vorhanden ist.⁸ Die organisatorische Eingliederung kann durch personelle Verflechtung (Teilidentität der Geschäftsführer) oder durch einen Beherrschungsvertrag als Beweisanzeichen für eine organisatorische Beherrschung geschaffen werden.⁹ Die Beteiligungen gehören zu ihrem Unternehmensvermögen.¹⁰

1 EuGH v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 – *Cibo Participations SA*, EuGHE 2001, I-6663 = UR 2001, 500 – Holding als Unternehmer; Anm. *Wäger*, UR 2001, 505; *FK*, DStR 2001, 1799.

2 Vgl. BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905 (907) – keine Abhängigkeitsvermutung; vgl. dazu *Eggers/Korf*, DB 2001, 298; *Robisch*, UR 2001, 1000; *von Wallis*, Die Holding als Steuersubjekt nach deutschem und europäischem Umsatzsteuerrecht, in Breuninger ua (Hrsg.), Steuerrecht und Europäische Integration, Festschrift für Albert J. Rädler, München 1999, S. 639; *Lutter* (Hrsg.), Holding-Handbuch, 4. Aufl., Köln 2004, Abschn. A.

3 EuGH v. 14.11.2000 – Rs. C-142/99 – *Floridienne SA* und *Berginvest*, EuGHE 2000, I-9567 = UR 2000, 530; dazu *Eggers/Korf*, DB 2001, 298 (300).

4 EuGH v. 12.7.2001 – Rs. C-102/00 – *Welthgrove BV*, EuGHE 2001, I-5679 = UR 2001, 533.

5 EuGH v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 – *Cibo Participations SA*, EuGHE 2001, I-6663 = UR 2001, 500 – Holding als Unternehmer; EuGH v. 14.11.2000 – Rs. C-142/99 – *Floridienne SA* und *Berginvest*, EuGHE 2000, I-9567 = UR 2000, 530; vgl. dazu *Eggers/Korf*, DB 2001, 269.

6 Vgl. BFH v. 14.5.2008 – XI R 70/07, BStBl. II 2008, 912 (914 f.) – Eingliederungsvoraussetzung; BFH v. 6.6.2002 – V R 43/01, BStBl. II 2003, 36 (38) – Vertretungsleistungen als Unternehmer; anders noch die frühere Rechtsprechung: BFH v. 17.7.1980 – V R 5/72, BStBl. II 1980, 622 (623) – Geschäftsführung für eine Personengesellschaft.

7 Vgl. dazu *Robisch*, UR 2001, 100 (103).

8 Dazu kritisch *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189, 1202.

9 Vgl. dazu *Breuninger/Prinz*, DB 1995, 2085 (2086 f.).

10 Nach der Rechtsprechung des BFH gehört eine Beteiligung zur unternehmerischen Sphäre, wenn sie erworben wurde, um den Zwecken eines vorhandenen Unternehmens zu dienen, vgl. BFH v. 20.1.1988 – X R 48/81, BStBl. II 1988, 557 (558 f.) – Personengesellschaft als Holding.

frei

157–170

bb) Gemischte Holdinggesellschaft und Organschaft

Eine sog. gemischte Holdinggesellschaft (**Finanz- und Führungsholding**) 171 mit vermögensverwaltender und geschäftsleitender Tätigkeit kann Unternehmer und Organträger sein, soweit sie Leistungen gegen Entgelt an Dritte¹ oder an ihre Beteiligungsgesellschaften zB durch Grundstücksvermietung oder **Beratung** aufgrund von Dienstleistungsverträgen ausführt. **Vorsteuerbeträge** aus Eingangsleistungen, die der unternehmerischen Tätigkeit unmittelbar und direkt zurechenbar sind, sind insoweit nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abziehbar und nach § 15 Abs. 4 UStG im Verhältnis der in Art. 17 Abs. 5, Art. 19 der 6. USt-RL bezeichneten Abzugs- und Ausschlussumsätze **aufzuteilen**.²

— Beispiel —

Holding und Organschaft³

Die F-Holding erhält von Gesellschaften, deren Anteile sie mehrheitlich hält und die sie mit eigenen Mitarbeitern führt, Dividenden, die sie den Gesellschaften gegen Zinsen als Darlehen überlässt. Für die nicht nur unerhebliche Unterstützung im Management, für Buchführung und Informatik erhält sie von den Beteiligungsgesellschaften, die nur steuerpflichtige Umsätze ausführen, ein angemessenes Entgelt.

Die F-Holding will Vorsteuerbeträge aus Rechnungen über Rechtsberatung im Zusammenhang mit den Beteiligungen abziehen.

F ist mit den bezeichneten Gesellschaften durch Organschaft verbunden. Da sie im Zusammenhang mit ihren Beteiligungen an die Organgesellschaften Dienstleistungen gegen Entgelt ausführt, die für die Verwaltung dieser Gesellschaften bedeutsam sind und die unabhängig von ihren Rechten als Gesellschafterin bewirkt werden, ist F dadurch unternehmerisch tätig geworden.

Die Beteiligungen gehören zu ihrem Unternehmensvermögen. F ist Organträger. Dagegen gehören die bloße Beteiligung (und der Dividendenertrag) und Darlehen (gegen Zinsen) zu ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn sie nicht nur gelegentlich erfolgen und nicht nur Ausfluss einer Kapitalverwaltung sind, sondern im Rahmen eines Unternehmensziels oder zu geschäftlichen Zwecken (Rentabilisierung des investierten Kapitals) erfolgen.

(Fortsetzung S. 28)

1 Vgl. dazu BFH v. 20.1.1988 – X R 48/81, BStBl. II 1988, 557 (560) – Publikums-Beteiligungsgesellschaft mit Heizölhandel; Abschn. 2.3 Abs. 3 UStAE.

2 Das Ausmaß der Tätigkeit des Holdingpersonals (so *Koller*, ÖStZ 1996, 495) ist kein richtlinienkonformer Aufteilungsmaßstab.

3 EuGH v. 14.11.2000 – Rs. C-142/99 – Floridienne SA und Berginvest, EuGHE 2000, I-9567 = UR 2000, 530; vgl. dazu *Eggers/Korf*, DB 2001, 269.

— Beispiel (Fortsetzung) —

Die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaften in das Unternehmen der F ist dadurch gegeben, dass der Organträger seine Entscheidungsmacht durch die von ihm erbrachten Dienstleistungen verwirklicht und dadurch die in Art. 11 Unterabs. 1 MwStSystRL geforderte enge Verbindung herstellt.

Der **Vorsteuerabzug** ist **vollständig** möglich, weil die Eingangsleistungen durch Rechtsberatung direkt und unmittelbar mit den von den Organgesellschaften ausgeführten besteuerten Umsätzen zusammenhängen. Die für die Tätigkeit als Nichtsteuerpflichtiger erzielten Dividenden und Zinsen gehen nicht in einen Pro-rata-Satz für einen teilweisen Vorsteuerabzug ein (Art. 173 MwStSystRL, Art. 17 Abs. 5, Art. 19 der 6. USt-RL).

- 172 Die **Kosten**, die einer Holding für die beim **Erwerb einer Beteiligung** an einer Tochtergesellschaft empfangenen Dienstleistungen entstanden sind, gehören zu ihren **allgemeinen Kosten**. Sie hängen deshalb grundsätzlich direkt und unmittelbar mit ihrer gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit zusammen. Wenn die Holding deshalb sowohl Umsätze tätigt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ergibt sich aus Art. 173 Abs. 1 MwStSystRL (Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der 6. USt-RL), dass sie den Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen kann, der dem Bezug der erstgenannten Umsätze entspricht.¹

173–180 frei

cc) Zwischenholding und Organschaft

- 181 Wenn ein Unternehmer U eine Beteiligung an einer **Tochtergesellschaft** hält, die ihrerseits **Holdingfunktionen** als Finanzholding gegenüber den (Enkel-) Gesellschaften ausübt, an denen sie mehrheitlich beteiligt ist, wird die Tochtergesellschaft als Zwischenholding tätig.²
- 182 **Unsicher war**, ob zwischen U (als Organträger) und der Enkelgesellschaft (als Organgesellschaft) Organschaft vorliegen kann oder ob dies wegen der nichtunternehmerischen Tätigkeit der zwischengeschalteten Finanzholding verhindert wird. Die Unsicherheit ist inzwischen beseitigt.
- 183 Die **Finanzverwaltung**³ nimmt an, dass die Beteiligung des U an der **nichtunternehmerischen Zwischenholding** die Eingliederung der **Enkelgesellschaft** in das Unternehmen des U (Muttergesellschaft) **nicht beeinträchtigt**.⁴ Für die finanzielle Eingliederung einer Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers ist es ausreichend, dass die finan-

1 EuGH v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 – Cibo Participations SA, EuGHE 2001, I-6663 = UR 2001, 500 – Holding als Unternehmer; Anm. *Wäger*, UR 2001, 505; *FK*, DStR 2001, 1799.

2 Vgl. dazu *Behrens*, AG 2006, 927 (929).

3 BMF v. 26.1.2007, BStBl. I 2007, 211 = UR 2007, 150 – Halten von Beteiligungen; vgl. § 44 Rz. 221.

4 Dazu *Behrens*, AG 2006, 927 (930).

zielle Eingliederung **mittelbar** über eine unmittelbare Beteiligung des Organträgers an einer nichtunternehmerisch tätigen Tochtergesellschaft (dh über eine **Zwischenholding**) oder über unmittelbare Beteiligung an einer Organgesellschaft vorhanden ist. Die nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft (Zwischenholding) wird dadurch jedoch nicht Bestandteil des Organkreises.

Der **BFH** hatte bereits vorher – weitgehend unbemerkt – entschieden¹, dass die unmittelbare Beteiligung (nur) an einer Zwischenholding (Tochtergesellschaft) der Eingliederung einer Enkelgesellschaft als Organgesellschaft in das Unternehmen der Muttergesellschaft nicht entgegensteht. Eine Begründung hatte der BFH aber nicht gegeben.² 184

frei

185–190

2. Organgesellschaft

Organgesellschaft (Tochtergesellschaft) kann nach dem eindeutigen Wortlaut von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG nur eine **juristische Person des Privatrechts** sein.³ Eine Personengesellschaft⁴ oder eine juristische Person öffentlichen Rechts kann nicht Organgesellschaft⁵ sein. Die Organgesellschaft ist kein Unternehmer iS des § 2 Abs. 1 UStG.⁶ Beherrscht die Organgesellschaft ihrerseits Gesellschaften, die (ihre) Organgesellschaften sein können, so besteht (**mittelbare**) Organschaft zwischen dem Organträger und den erwähnten Organgesellschaften (erster und zweiter Stufe). Es gibt **keine partielle Selbständigkeit** der Organgesellschaft.⁷ 191

Eine **Begrenzung** der Organgesellschaft auf **juristische Personen** besteht nach Gemeinschaftsrecht (Art. 11 Unterabs. 1 MwStSystRL, Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der 6. USt-RL) nicht.⁸ Darin wird nur eine enge Verbindung von „Personen“ vorausgesetzt. 192

1 BFH v. 7.12.2006 – V R 2/05, BStBl. II 2007, 848 (849) – Vorsteuerberichtigung nach Beendigung der Organschaft.

2 Vgl. BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BFH/NV 2011, 920 (922f.) – zur Zwischenholding bei gewerbesteuerrechtlicher Organschaft.

3 BFH v. 20.12.1973 – V R 87/70, BStBl. II 1974, 311 (312) – Organschaften nach Rechtsformen des privaten Rechts; Abschn. 2.8 Abs. 2 UStAE; Abschn. 21 Abs. 2 UStR 2008.

4 BFH v. 28.9.1988 – X R 6/82, BStBl. II 1989, 122 (125) – Beteiligungsgesellschaft; FG BW v. 10.5.1994 – I K 262/89, UR 1995, 269 – Personengesellschaft grundsätzlich selbständig.

5 Die juristische Person öffentlichen Rechts kann sich keinem Privatrechtssubjekt unterordnen; vgl. dazu BFH v. 14.12.1978 – V R 85/74, BStBl. II 1979, 288 (289) – wonach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG die Selbständigkeit in § 2 Abs. 1 UStG beeinflusst; vgl. auch *Flückiger* in Plückerbaum/Widmann, UStG, § 2 Abs. 2 UStG Rz. 268 – Juni 2008.

6 BFH v. 10.11.2010 – XI R 25/08, BFH/NV 2011, 839 (840) – Vorsteuerabzugsrecht.

7 Vgl. dazu oben § 44 Rz. 31 ff.

8 So auch die Gruppenbesteuerung nach Art. 17 Abs. 3 MWSTV der Schweiz; vgl. dazu *Camenzind/Honauer/Vallender*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern 2000, Rz. 804.

- 193 Die Organgesellschaft **besteht schon**, wenn sie errichtet wurde und wenn sie Eingangsumsätze in der Absicht bezieht, Außenumsätze im eigenen Namen auszuführen. Damit ist die Organschaft nicht erst vorhanden, wenn die Organgesellschaft diese Umsätze auch bewirkt.
- 194 Die Organgesellschaft ist im Streit des Organträgers wegen der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids, in dem das Finanzamt von Organschaft ausgeht, **beizuladen**¹, wenn das Finanzamt dies wegen der möglichen Folgeänderungen beantragt (§ 174 Abs. 5 AO).
- 195–200 frei

3. Eingliederung

a) Überblick

- 201 Nach dem **Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse**² muss die Organgesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein.³ Der Organträger **befiehlt**, die Organgesellschaft **gehört**. Dazu ist der Organträger finanziell wegen seiner **Stimmrechtsmehrheit** berechtigt. Durch organisatorische Maßnahmen muss er gewährleisten, dass er seinen Willen bei der Organgesellschaft abstrakt und tatsächlich durchsetzen kann. Durch vertragliche Vereinbarungen (**Beherrschungsvertrag**⁴) kann eine finanzielle Eingliederung nicht ersetzt, aber eine organisatorische Eingliederung gestaltet werden.
- 202 Die **Über- und Unterordnung** der beteiligten Gesellschaften, die der BFH aus der nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG notwendigen **Eingliederung** der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers ableitet⁵, trifft für die Willensbildung zu, nicht jedoch auf die wirtschaftliche Verflechtung. Insofern muss die Organgesellschaft als **Unternehmensteil** dem Unternehmen des Organträgers zuzuordnen sein.⁶ Wegen der Eingliederung kann die Organgesellschaft zwar einen eigenen

1 BFH v. 4.3.1998 – V B 3/98, BFH/NV 1998, 1056 – Beiladung der Organgesellschaft.

2 Vgl. BFH v. 22.6.1967 – V R 89/66, BStBl. III 1967, 715 (716) – Gesamtbild entscheidet; BFH v. 23.4.1964 – V 184/61 U, BStBl. III 1964, 346 (347) – Gesamtbild entscheidet über Unselbständigkeit.

3 Vgl. dazu BFH v. 6.5.2010 – V R 26/09, BStBl. II 2010, 1114 (1117) – Alleingesellschafter einer GmbH.

4 BFH v. 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600 (602) – Beherrschungsvertrag zwischen Schwesterngesellschaften.

5 BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597 (599) – finanzielle Eingliederung bei Betriebsaufspaltung; BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905 (908) – Eingliederungsvoraussetzungen; BFH v. 14.2.2008 – V R 12, 13/06, BFH/NV 2008, 1365 (1366) – mittelbare finanzielle Eingliederung.

6 BFH v. 14.2.2008 – V R 12, 13/06, BFH/NV 2008, 1365 (1366) – mittelbare finanzielle Eingliederung; BFH v. 19.5.2005 – V R 31/03, BStBl. II 2005, 671 (674) – mittelbare finanzielle Eingliederung; BFH v. 18.12.1996 – XI R 25/94, BStBl. II 1997, 441 (442) – Über-/Unterordnungsverhältnis.

Willen bilden, ihn aber nicht gegen den Willen des Organträgers durchsetzen. Vielmehr muss sie dessen Willensentscheidungen tatsächlich ausführen (vgl. auch § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG 1934/1951). Die Organgesellschaft wird somit vom Organträger **fremdbestimmt**.

Alle **drei Merkmale** der Eingliederung müssen vorliegen.¹ Die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung müssen vorhanden sein, brauchen aber nicht in gleicher Deutlichkeit hervorzutreten.² Für die Organschaft **reicht es nicht** aus, dass die **Eingliederung nur** in Beziehung auf **zwei** der genannten **Merkmale** besteht.³ Von einem Eingliederungsmerkmal kann auch nicht zwingend auf ein anderes nicht nachgewiesenes Merkmal geschlossen werden.⁴ Maßgebend ist das **Gesamtbild** der tatsächlichen Verhältnisse im Besteuerungszeitraum.⁵ Danach kann die Selbständigkeit auch dann fehlen, wenn die Eingliederung auf einem der drei Gebiete zwar vorhanden, aber nicht vollkommen ist.⁶ So ist es

- 1 Vgl. BFH v. 25.6.1998 – V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534 (1535) – Krankenhausbetreiber; BFH v. 26.2.1998 – V B 97/97, BFH/NV 1998, 1267 (1268) – Eingliederungsmerkmale; BFH v. 18.12.1996 – XI R 25/94, BStBl. II 1997, 441 (443) – mittelbare finanzielle Eingliederung; BFH v. 17.4.1969 – V 44/65, BStBl. II 1969, 413 (414) – Gesamtbild; BFH v. 2.2.1967 – V 35/64, BStBl. III 1967, 499 (501) – abgestimmte Tätigkeiten; *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189, 1196 mwN.
- 2 Vgl. BFH v. 16.8.2001 – V R 34/01, UR 2002, 214 (216) – wirtschaftliche Eingliederung nach Anordnung der Sequestration; BFH v. 25.6.1998 – V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534 (1535) – Krankenhausbetrieb; BFH v. 15.6.1972 – V R 15/69, BStBl. II 1972, 840 (842) – Produktionsgesellschaft zur Versorgung eines bestimmten Marktes; BFH v. 17.4.1969 – V 44/65, BStBl. II 1969, 413 (414) – keine Gleichsetzung mit gewerbesteuerrechtlicher Organschaft.
- 3 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (256) – einheitliche Leistung; BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905 (908) – Eingliederungsvoraussetzungen; BFH v. 14.2.2008 – V R 12, 13/06, BFH/NV 2008, 1365 (1366) – mittelbare finanzielle Eingliederung; BFH v. 5.12.2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451 (453) – organisatorische Eingliederung; BFH v. 25.6.1998 – V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534 (1535) – Krankenhausbetrieb; aM *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 692, 694, 701 – Mai 2008.
- 4 BFH v. 20.9.2006 – V B 138/05, BFH/NV 2007, 281 (282) – Organschaft; anders *Stadie*, wonach eine wirtschaftliche Eingliederung stets bei unmittelbarer finanzieller Eingliederung gegeben sei und die organisatorische Eingliederung vermutet werde, vgl. *Stadie*, UStG, Köln 2009, § 2 UStG Rz. 209.
- 5 BFH v. 17.4.1969 – V 44/65, BStBl. II 1969, 413 (414) – keine Gleichsetzung mit gewerbesteuerrechtlicher Organschaft; BFH v. 22.6.1967 – V R 89/66, BStBl. III 1967, 715 (716) – Bedeutung der Eingliederungsmerkmale; BFH v. 23.4.1964 – V 184/61 U, BStBl. III 1964, 346 (347) – Organschaft zwischen zwei Genossenschaften.
- 6 BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905 (908) – Eingliederungsvoraussetzungen; BFH v. 5.12.2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451 (453) – organisatorische Eingliederung.

unschädlich, wenn bei finanzieller und organisatorischer Eingliederung die wirtschaftliche Eingliederung weniger deutlich zu Tage tritt.¹

- 204 Aus einer finanziellen Eingliederung folgt zwar nicht notwendig auch eine **organisatorische Eingliederung**.² Sie eröffnet nur die Möglichkeit, die Voraussetzungen dafür zu schaffen.

205–210 frei

b) **Finanzielle Eingliederung**

aa) **Grundlagen**

- 211 Finanziell ist eine Organgesellschaft in das Unternehmen eines Organträgers eingliedert, wenn der Organträger an ihr (unmittelbar oder mittelbar) so beteiligt ist, dass er seinen Willen durch **Mehrheitsbeschlüsse**³ durchsetzen kann⁴. Er muss unmittelbar oder mittelbar über die **Mehrheit der Stimmrechte** in der Organgesellschaft verfügen.⁵ Die Mehrheit ist **mathematisch bestimmbar** (über 50 % der Stimmrechte) und kann nicht durch das Gesamtbild der Verhältnisse aufgebessert oder ersetzt werden. Wenn die Organgesellschaft eigene Anteile besitzt, reicht eine geringere Stimmenmehrheit.⁶
- 212 Wenn mit der Kapitalbeteiligung ein gleicher Stimmrechtsanteil verbunden ist, muss die Beteiligung des **Organträgers** regelmäßig **über 50 %** betragen.⁷ Der Beteiligungsumfang ist aber unerheblich, wenn mit einer **geringeren Kapitalbeteiligung eine Stimmenmehrheit** verbunden ist. Die Art und Weise der Willensbil-

1 BFH v. 18.3.2010 – V B 57/08, BFH/NV 2010, 1312 – deutliche Ausprägung; BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) – Immobilienkaufmann als Alleingesellschafter einer Immobilien-GmbH.

2 Vgl. BFH v. 20.2.1992 – V R 80/85, BFH/NV 1993, 133 (134) – Bedeutung der Eingliederungsmerkmale.

3 BFH v. 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600 (602) – finanzielle Eingliederung; BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597 (598) – finanzielle Eingliederung bei Betriebsaufspaltung; BFH v. 19.5.2005 – V R 31/03, BStBl. II 2005, 671 (674) – Stimmenmehrheit; Abschn. 2.8 Abs. 5 UStAE; BMF v. 5.7.2011, BStBl. I 2011, 703; vgl. auch *Jacobs*, NWB 2010, 2524.

4 Abschn. 2.8 Abs. 5 UStAE.

5 BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597 (598) – finanzielle Eingliederung bei Betriebsaufspaltung; BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) – Stimmrechtsmehrheit; BFH v. 19.5.2005 – V R 31/03, BStBl. II 2005, 671 (674) – Stimmenmehrheit; BFH v. 20.1.1999 – XI R 69/97, BFH/NV 1999, 1136 (1137) – finanzielle Eingliederung bei mittelbarer Organschaft; BFH v. 26.2.1998 – V B 97/97, BFH/NV 1998, 1267 (1268) – Eingliederungsmerkmale.

6 *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG Rz. 111 – April 2010.

7 Ständige Rechtsprechung, zB BFH v. 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600 (602) – finanzielle Eingliederung; BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BFH/NV 2010, 1581 (1582) – finanzielle Eingliederung bei Betriebsaufspaltung; BFH v. 30.4.2009 – V R 3/08, BFH/NV 2009, 1734 (1736) – keine Eingliederung in mehrere Unternehmen.

dung aufgrund einer Stimmrechtsverteilung, die von den Kapitalanteilen an der Organträgergesellschaft abweicht, spielt für die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers keine Rolle.¹ Die Stimmenmehrheit kann durch stimmrechtslose Anteile (für andere Gesellschafter) und durch Mehrfachstimmrechte (bei eigenen Anteilen) oder durch Stimmrechtsbindung² gesichert werden.

Von der finanziellen Eingliederung kann weder auf die wirtschaftliche Eingliederung noch auf die organisatorische Eingliederung geschlossen werden.³ Die aktienrechtliche **Abhängigkeitsvermutung** nach § 17 AktG⁴ hat **keine Bedeutung** für einzelne umsatzsteuerrechtliche Eingliederungsvoraussetzungen, insbesondere auch nicht für das Merkmal der organisatorischen Eingliederung.⁵ 213

Maßgebend ist **allein die Beteiligung** des Organträgers an der Organgesellschaft, die die Stimmenmehrheit sichert. Ein Beherrschungs- und **Gewinnabführungsvertrag** oder eine **Verlustübernahmevereinbarung** kann keine finanzielle Eingliederung begründen⁶, denn dadurch wird eine fehlende Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft nicht ersetzt. 214

frei 215–220

bb) Mittelbare finanzielle Eingliederung

Eine finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers ist **nicht nur bei einer unmittelbaren Mehrheitsbeteiligung** des Organträgers an der Organgesellschaft, sondern auch bei einer mittelbaren Beteiligung (**mittelbare finanzielle Eingliederung**) ge- 221

1 BFH v. 16.12.2010 – V B 46/10, BFH/NV 2011, 857 (858) – rechtliche Durchsetzung.

2 Vgl. dazu *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189, 1197.

3 BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905 (908) – Eingliederungsvoraussetzungen; BFH v. 5.12.2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451 (453) – organisatorische Eingliederung; BFH v. 20.9.2006 – V B 138/05, BFH/NV 2007, 281 (282) – gemeinsames Auftreten am Markt.

4 Nach § 17 Abs. 2 AktG wird von einem in Mehrheitsbesitz stehenden Unternehmen vermutet, dass es von dem an ihm mit Mehrheit beteiligten Unternehmen abhängig ist.

5 BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905 (908) – Eingliederungsvoraussetzungen; BFH v. 5.12.2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451 (453) – organisatorische Eingliederung; vgl. dazu *Hidien*, UR 2008, 261; *Scholz/Nattkämper*, UR 2008, 716 (719); *Erdbrügger*, BB 2008, 933; *Binnewies*, GmbHR 2008, 333; *Weimann*, UStB 2008, 210.

6 BFH v. 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600 (602) – Fehlen einer eigenen mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligung; *Lippross*, Umsatzsteuer, 22. Aufl., Achim 2008, S. 338.

geben.¹ Der Organträger (Muttergesellschaft) kann auch über **unmittelbare Beteiligungen** an einer **Tochtergesellschaft mittelbar** an der Organgesellschaft (Enkelgesellschaft) beteiligt sein.² Die Stimmenmehrheit an der Organgesellschaft (Enkelgesellschaft) wird mittelbar dadurch erreicht, dass der Organträger die Mehrheit der Stimmrechte über eine direkte unmittelbare Mehrheitsbeteiligung als Gesellschafter an einer Tochtergesellschaft erreicht, die unmittelbar mit Stimmenmehrheit an der Organgesellschaft (sog. Enkelgesellschaft) beteiligt ist.³ Die Stimmenmehrheit an der Organgesellschaft kann auch durch Zusammenrechnung eigener Anteile mit den Anteilen der Beteiligungsgesellschaft erlangt werden.⁴

- 222 Es ist unerheblich, ob auf diese Weise eine **Kapitalgesellschaft** oder eine **Personengesellschaft** als Organträger mittelbar an einer juristischen Person als Organgesellschaft beteiligt ist.

— Beispiele —

Mittelbare finanzielle Eingliederung

- ▷ Die Muttergesellschaft A hält die Mehrheit der Anteile an der (Tochter-) Gesellschaft B. Die Tochtergesellschaft hält die Mehrheit der Anteile an der (Enkel-) Gesellschaft C.
- ▷ Die Muttergesellschaft A hält die Mehrheit der Anteile an der (Tochter-) Gesellschaft B. Die Muttergesellschaft A hält 40 %, die Tochtergesellschaft B hält 40 % der Anteile an der (Enkel-) Gesellschaft C.

Wenn die übrigen Eingliederungsvoraussetzungen vorliegen, ist A Organträger und C ist Organgesellschaft.

- 223 Die finanzielle Eingliederung kann aber **nicht mittelbar über** einen oder über mehrere **Gesellschafter** des Organträgers erfolgen.

1 BFH v. 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600 (602) – Beherrschungsvertrag zwischen Schwesterngesellschaften; BFH v. 2.2.1967 – V 35/64, BStBl. III 1967, 499 (501) – umsatzsteuerrechtlich ist mittelbare Beteiligung ausreichend; *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189; *Boor*, UR 2010, 757; Anm. *Behrens*, BB 2010, 2349; *Korf*, UR 2010, 583; *Dehmer*, DStR 2010, 1701.

2 BFH v. 20.1.1999 – XI R 69/97, BFH/NV 1999, 1136 (1137) – finanzielle Eingliederung bei mittelbarer Beteiligung.

3 BFH v. 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600 (602) – finanzielle Eingliederung; BFH v. 19.5.2005 – V R 31/03, BStBl. II 2005, 671 (674) – mittelbare Beteiligung.

4 Vgl. dazu *Korf*, UR 2010, 583.

Es **fehlt** – so der BFH nach einer Rechtsprechungsänderung¹ – an einer **Unterordnung** der Organgesellschaft unter den einheitlichen Willen der unmittelbar beteiligten Organträgergesellschaft. Der (mehrheitliche) einheitliche Wille der Gesellschafter der Organträgergesellschaft müsste jeweils neu erforscht werden. Das ist mit der notwendigen **rechtssicheren** Beurteilung², ob, seit wann und wie lange Organschaft vorliegt, unvereinbar.

Im Übrigen kommt es für die finanzielle Eingliederung auf die **rechtliche Durchsetzbarkeit** seines Willens an³, die dem **Organträger selbst zustehen** muss und nicht aus der Zurechnung von Durchsetzungsmöglichkeiten seiner Gesellschafter abgeleitet werden kann⁴. Eine Personengesellschaft kann daher nur dann Organträger sein, wenn sie (selbst) an einer Organgesellschaft (GmbH) mit Stimmenmehrheit beteiligt ist.⁵

Die fehlende unmittelbare oder mittelbare **Beteiligung** der Organträgergesellschaft an der Organgesellschaft kann **nicht** durch einen **Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag** oder durch eine Verlustübernahmevereinbarung **ersetzt** werden.⁶ Die finanzielle Eingliederung betrifft dieeteiligungsverhältnisse. Darauf haben Beherrschungs-, Gewinnabführungsverträge und Verlustübernahmevereinbarungen keinen Einfluss.

Daraus folgt:

- ▷ Wenn **mehrere Gesellschafter nur gemeinsam** über die Anteilsmehrheit an einer GmbH und einer Personengesellschaft verfügen⁷, ist die GmbH nicht finanziell in die Personengesellschaft eingegliedert⁸. Das gilt auch, wenn nur ein Gesellschafter über die Anteile an beiden Gesellschaften verfügt.
- ▷ Keine finanzielle Eingliederung liegt vor, wenn **ein Gesellschafter die Anteile an zwei GmbH** im Privatvermögen hält, weil zwischen

1 Rechtsprechungsänderung durch BFH v. 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600 (603) – finanzielle Eingliederung; BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597 (599) – finanzielle Eingliederung bei Betriebsaufspaltung. Zur früheren Rechtsprechung, die aufgegeben worden ist, siehe BFH v. 20.1.1999 – XI R 69/97, BFH/NV 1999, 1136 (1137) mwN; vgl. dazu *Gotthardt/Boor*, DStR 2011, 1118; *Korf*, UR 2010, 583.

2 *Martin*, BFH/PR 2010, 336.

3 BFH v. 16.12.2010 – V B 46/10, BFH/NV 2011, 857 (858) – rechtliche Durchsetzung.

4 Vgl. auch BMF v. 5.7.2011, BStBl. I 2011, 703 – finanzielle Eingliederung.

5 BFH v. 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600 (602) – finanzielle Eingliederung.

6 BFH v. 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600 (602) – finanzielle Eingliederung; *Völlmeke*, BFH/PR 2011, 225; kritisch *Gotthardt/Boor*, DStR 2011, 1118 (1121).

7 BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597 (599) – finanzielle Eingliederung bei Betriebsaufspaltung.

8 BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597 (599) – finanzielle Eingliederung bei Betriebsaufspaltung.

diesen dadurch kein Über- und Unterordnungsverhältnis begründet wird.¹ Es handelt sich um gleichgeordnete Schwestergesellschaften.²

- ▷ Auch wenn die **(Mehrheits-) Gesellschafter** des möglichen Organträgers (Personengesellschaft) ihre **Gesellschaftsanteile als notwendiges Sonderbetriebsvermögen** halten, fehlt es an der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft, denn die Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen bewirkt keinen Übergang der Stimmrechte³ auf die mögliche Organträgergesellschaft.
- ▷ Wenn die Stimmenmehrheit **erst durch** die unmittelbare Beteiligung der Organträgergesellschaft an der Organgesellschaft und durch die **Beteiligung eines Gesellschafters** der Organträgergesellschaft an der Organgesellschaft erreicht wird, ist keine finanzielle Eingliederung gegeben.⁴

228 Dass die **beherrschenden Gesellschafter** in den beteiligten Gesellschaften **tatsächlich** in der Lage sind, ihren **Willen in beiden Gesellschaften durchzusetzen**, reicht für die Annahme einer finanziellen Eingliederung der einen in die andere Gesellschaft nicht aus.⁵

229 Die **Finanzverwaltung** hat sich der geänderten Rechtsprechung des BFH angeschlossen.⁶

230 frei

cc) Mehrstufige Beteiligungsverhältnisse

231 **Organschaft** ist auch bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen **möglich**.⁷

1 BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597 (598) – mittelbare Eingliederung. Aufgegeben worden ist die frühere Rechtsprechung, vgl. BFH v. 18.12.1996 – XI R 25/94, BStBl. II 1997, 441 (442) – Organgesellschaft muss als Unternehmensteil dem übergeordneten Organträger zuzurechnen sein.

2 Vgl. dazu *Thietz-Bartram*, DB 2011, 1077.

3 BFH v. 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600 (603) – finanzielle Eingliederung; aufgegeben worden ist BFH v. 20.1.1999 – XI R 69/97, BFH/NV 1999, 1136 (1137) – finanzielle Eingliederung bei mittelbarer Beteiligung.

4 A.M. *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG Rz. 112 – April 2010.

5 BFH v. 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600 (603) – finanzielle Eingliederung.

6 Abschn. 2.8 Abs. 5 UStAE idF des BMF v. 5.7.2011, BStBl. I 2011, 703 – mit Übergangsregelung für Beurteilungen vor dem 31.12.2011. Zur Aufrechterhaltung der Organschaft können die Gesellschafter ihre Anteile an der Organträgergesellschaft in das Gesamthandvermögen der Personengesellschaft übertragen, wenn diese weiter Organträger sein soll, vgl. *KK*, KÖSDI 2011, 17539.

7 BFH v. 26.6.2007 – V B 224/06, UR 2007, 934 (935) – mehrstufige Organschaft; *Rüth*, UStB 2005, 348; *Lippross*, Umsatzsteuerrecht, 22. Aufl., Achim 2008, S. 337; *Rüth*, UStB 2005, 349.

— Beispiel —

Organschaft bei mehrstufigen Beteiligungen

Der Autohändler A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. Er hat ihr ein Werkstattgebäude verpachtet. Die A-GmbH vermietet das Gebäude an die B-GmbH, an der sie mit 70 % beteiligt ist. Geschäftsführer der B-GmbH ist A. Die B-GmbH unterhält in dem Gebäude eine Vertragswerkstatt für die von A vertriebenen Kfz.

A ist Organträger für die A-GmbH und die B-GmbH.

frei

232–240

dd) Typische Fallgruppen

(1) Mutter-, Tochter- und Enkelgesellschaften

Tochter- und Enkelgesellschaften können **Organgesellschaften** der Muttergesellschaft (Organträgerin) **sein**. 241

— Beispiel —

Mutter-, Tochter- und Enkelgesellschaft

Die Muttergesellschaft M ist zu 70 % an der Tochtergesellschaft T-GmbH, diese ist zu 90 % an der Enkelgesellschaft E-GmbH beteiligt.

E ist finanziell in das Unternehmen nicht nur von T (unmittelbar), sondern auch von M (mittelbar) eingegliedert. Wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen, kann Organschaft zwischen E als Organgesellschaft und T als Organträger vorliegen. Außerdem kann Organschaft zwischen T als Organgesellschaft und M als Organträger bestehen (**Beteiligungskette**¹). Organschaft kann aber auch zwischen E als Organgesellschaft und M als Organträger gegeben sein, ohne dass zwischen T und M eine Organschaft bestehen muss. Dafür muss die wirtschaftliche Eingliederung zB durch Förderung der Umsatztätigkeit dieser Organgesellschaft und die organisatorische Eingliederung zB durch rechtliche Bindungen feststellbar sein, so dass der Wille der M durch die Geschäftsführung bei E wirklich befolgt wird.²

Es reicht aus, dass **zunächst** eine unmittelbare **und anschließend** eine mittelbare finanzielle Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger vorliegt. Umsatzsteuerrechtlich besteht kein Verbot der **Zusammenrechnung** von **unmittelbarer und mittelbarer** Beteiligung (M ist zu 40 % unmittelbar an E und zu 50 % mittelbar über T beteiligt). Für die Umsatzsteuer kann von einem Additionsverbot (wie im Gewerbesteuerrecht) abgewichen werden, wenn sicher ist, dass M (mit unmittelbarer Beteiligung von 40 % an E) seinen geschäftlichen Willen bei E über die mittelbare Beteiligung durchsetzen kann (zB als Alleingesellschafter der T, die 50 % der Stimmrechte an E hält). Dann ist unerheblich, ob die Stim-

242

1 Zu Beteiligungsketten vgl. *Behrens/Braun*, UVR 2010, 215.

2 Vgl. dazu *Breuninger/Prinz*, DB 1995, 2085 (2088).

menmehrheit erst durch Zusammenrechnung einer unmittelbaren und einer mittelbaren Beteiligung erreicht wird.¹

- 243 Die Muttergesellschaft kann aber auch **nur Organträger für eine** (mittelbar finanziell eingegliederte) **Enkelgesellschaft** (Organgesellschaft) sein, während die Tochtergesellschaft dem Organkreis nicht zwingend angehören muss.
- 244 Wenn die Muttergesellschaft als Organträger über eine **nichtunternehmerische Zwischenholding** (Tochtergesellschaft) Anteile an einer unternehmerisch tätigen Enkelgesellschaft (Organgesellschaft) hält, gehört die Tochtergesellschaft nicht dem Organkreis an. Dies steht aber einer mittelbaren finanziellen Eingliederung der Enkelgesellschaft nicht entgegen.²

245–250 frei

(2) *Organschaft zwischen Schwestergesellschaften*

— Beispiel —

251 **Schwestergesellschaften**

A ist mit 40 % Gesellschafter der A-KG. Er hält 90 % der Anteile an der GmbH-1 und 85 % der Anteile an der GmbH-2.

Die GmbH-1 kann nicht Organträger für die GmbH-2 sein und umgekehrt, weil ein Organträger selbst die finanzielle Eingliederung unmittelbar durch Stimmenmehrheit oder mittelbar über eine vermittelnde Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft halten muss. Dies ist zwischen GmbH-1 und GmbH-2 nicht gegeben.³

Keine der beiden Gesellschaften ist in das Gefüge des anderen Unternehmens eingegliedert.⁴ Die A-KG ist nicht Organträger, weil sie nicht unmittelbar an der GmbH-1 und der GmbH-2 beteiligt ist. A kann Organträger für die GmbH-1 und/oder die GmbH-2 sein, weil er sie finanziell beherrscht. Die übrigen Eingliederungsvoraussetzungen müssen aber vorliegen.

1 Ebenso *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 688 – Mai 2008.

2 Vgl. dazu Abschn. 2.8 Abs. 5 UStAE; Abschn. 21 Abs. 4 Satz 2 UStR 2008; *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189, 1197.

3 BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597 (598) – mittelbare Beteiligung; BFH v. 14.2.2008 – V R 12, 13/06, BFH/NV 2008, 1365 (1366) – mittelbare finanzielle Eingliederung; BFH v. 20.1.1999 – XI R 69/97, BFH/NV 1999, 1136 (1137) – finanzielle Eingliederung bei mittelbarer Beteiligung; BFH v. 18.12.1996 – XI R 25/94, BStBl. II 1997, 441 (443) – Eingliederung in ein übergeordnetes Unternehmen; aufgegeben worden ist BFH v. 17.4.1969 – V 123/68, BStBl. II 1969, 505 (507); RFH v. 17.10.1930 – V A 95/30, RStBl. 1931, 158 – Lieferungen zwischen Tochtergesellschaften steuerbar. Vgl. dazu *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 684 – Mai 2008; *Tischer*, UR 1985, 77 (78f.); aM *Seitrich*, BB 1989, 189.

4 Aufgegeben worden ist BFH v. 17.4.1969 – V 123/68, BStBl. II 1969, 505 (507); RFH v. 17.10.1930 – V A 95/30, RStBl. 1931, 158 – Lieferungen zwischen Tochtergesellschaften steuerbar. Vgl. dazu *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 684 – Mai 2008; *Tischer*, UR 1985, 77 (78f.); aM *Seitrich*, BB 1989, 189.

Durch die Änderung der Rechtsprechung ist es bei mittelbarer Beteiligung, bei der Personengesellschaften unmittelbar durch eigene Gesellschaftsanteile an der Organgesellschaft beteiligt sein müssen, unerheblich, ob ihre Gesellschafter die Beteiligungen an der vermeintlichen Organgesellschaft im Privat- oder Betriebsvermögen halten. Auch eine **faktische finanzielle Eingliederung** über den Einfluss von Gesellschaftern **reicht nicht aus**. Die Mehrheitsanteile der Personengesellschaft an der Organgesellschaft müssen Gesamthandseigentum sein und umsatzsteuerrechtlich zum Unternehmensvermögen der Personengesellschaft gehören.

frei

253–260

(3) *Personengesellschaft beherrscht Kapitalgesellschaft über Personengeschafter*

Auf ein **Über- und Unterordnungsverhältnis** kommt es für die Begründung einer Organschaft auch im Verhältnis einer Personengesellschaft (Organträger) und einer GmbH (Organgesellschaft) an. Dafür reicht es nach der Rechtsprechung des BFH¹ nicht aus, dass an diesen Gesellschaften dieselben Gesellschafter beteiligt sind. Eine Personengesellschaft, deren Gesellschafter mehrheitlich an der GmbH beteiligt sind, verfügt gegenüber der GmbH über keine größeren Einwirkungsmöglichkeiten als sie zwischen zwei Schwester-GmbH bestehen, denn nur die Gesellschafter haben die Einflussmöglichkeiten. Für eine finanzielle Eingliederung muss der Organträger selbst in der Lage sein, seine Entscheidungen durchzusetzen.²

— Beispiel —

Organschaft bei Betriebsaufspaltung

A ist an der A-KG als geschäftsführender Komplementär mit 52 % und an der B-GmbH zu 100 % als Gesellschafter-Geschäftsführer beteiligt. Die A-KG verpachtet der B-GmbH das Betriebsgrundstück zu Produktionszwecken. Das FA rechnet der A-KG die Umsätze und die mit Umsatzsteuer belasteten Vorbezüge der B-GmbH zu.

(Fortsetzung S. 40)

1 BFH v. 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600 (603) – finanzielle Eingliederung; BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597 (599) – mittelbare finanzielle Eingliederung.

2 Aufgegeben worden sind: BFH v. 20.1.1999 – XIR 69/97, BFH/NV 1999, 1136 (1137) – finanzielle Eingliederung bei mittelbarer Beteiligung; BFH v. 12.1.1977 – I R 204/75, BStBl. II 1977, 357 (358) – mittelbare Beteiligung; RFH v. 12.7.1940 – V 426/38, RStBl. 1940, 910 (911) – OHG wird Organträgerin durch die Beteiligungen ihrer Gesellschafter an der Organgesellschaft.

— Beispiel (Fortsetzung) —

Die Steuerfestsetzung gegen die A-KG ist nicht rechtmäßig.

Die A-KG ist nicht als Organträger mit der B-GmbH als Organgesellschaft verbunden. Die Eingliederung der B-GmbH in das Unternehmen der A-KG ist finanziell nicht durch die Stimmenmehrheit über ihren Gesellschafter A gegeben. Es fehlt die unmittelbare Beteiligung der KG an der GmbH. Das gleicht die organisatorische Verbindung durch die Geschäftsführung des A und wirtschaftliche Verflechtung durch die Vermietung des Betriebsgrundstücks nicht aus.¹

A ist nicht Organträger der B-GmbH, weil er (lediglich) als Gesellschafter nicht Unternehmer ist² und weil er nicht wirtschaftlich (durch Vermietung) mit ihr verbunden ist.

262–280 frei

ee) Treuhand

281 Wenn die **Anteile** an den organschaftlich verbundenen Gesellschaften **an einen Treuhänder abgetreten** worden sind, bleibt die finanzielle Eingliederung nur dann bestehen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO), wenn der Treuhänder an die Weisungen des Treugebers gebunden ist.³ Dies ist aber mit der Forderung nach unmittelbarer Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft nur schwer zu vereinbaren. Die Organschaft besteht mit dem Treuhänder nicht fort, wenn keine organisatorische Eingliederung mehr besteht.

282–290 frei

c) Wirtschaftliche Eingliederung

aa) Grundlagen

291 Eine wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers ist anzunehmen, wenn sie nach dem Willen des Organträgers im Rahmen des Gesamtunternehmens **betriebswirtschaftlich abgestimmt** tätig ist.⁴ Die Organgesellschaft muss die **Unter-**

1 BFH v. 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600 (603) – finanzielle Eingliederung; BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597 (598) – mittelbare Beteiligung. Nicht mehr maßgebend ist BFH v. 18.5.1995 – V R 46/95, UR 1996, 229 – KG als Organträgerin einer GmbH durch mittelbare finanzielle Eingliederung.

2 Vgl. insoweit zutreffend FG BW v. 18.4.1996 – 68/94, EFG 1998, 148 (149) – mittelbare finanzielle Eingliederung.

3 FG Münster v. 17.1.2008 – 5 K 451/06 U, EFG 2009, 699 (701) – Treuhänder eines Bankenpools; zur Treuhand vgl. *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG Rz. 227 – August 2010.

4 BFH v. 3.4.2003 – V R 63/01, BStBl. II 2004, 434 (435) – Architekt und Bauträger-GmbH; Abschn. 2.8 Abs. 6 UStAE.

nehmensziele des Organträgers im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung durch **entgeltliche Leistungen¹ fördern oder ergänzen²**. Die wirtschaftliche Einheit, Kooperation oder Verflechtung zwischen Organträger und Organgesellschaft kann auch in **verschiedenen Wirtschaftszweigen** bestehen.³ Die Organgesellschaft braucht vom Organträger nicht wirtschaftlich zweckabhängig zu sein⁴, wenn dieser sie durch nicht nur unwesentliche Leistungen unterstützt.

Der geforderte Zusammenhang setzt **keine gleichartigen Tätigkeiten** 292 voraus. Die wirtschaftliche Eingliederung ist insbesondere gegeben, wenn die Organgesellschaft die Aufgabe einer **Betriebsabteilung** oder Filiale im Geschäftsbetrieb des Organträgers erfüllt.⁵ Sie kann aber auch bei anderen Gestaltungen vorliegen.

Ebenso wie die finanzielle Eingliederung auch auf einer (mittelbaren) Beteiligung über eine unmittelbare Beteiligung an einer Tochtergesellschaft beruhen kann, kann auch die wirtschaftliche Eingliederung auf der **Verflechtung zwischen zwei Organgesellschaften** beruhen.⁶

Die früher herrschende, ertragsteuerrechtlich geprägte Auslegung verlangte für eine wirtschaftliche Eingliederung, dass das **beherrschte Unternehmen** (Organgesellschaft) die unternehmerischen Ziele des herrschenden Unternehmens (Organträger) **fördern** oder ergänzen oder diesen Zwecken **dienen** muss.⁷ Sie musste den Zielen des Organträgers **untergeordnet** sein. 293

1 BFH v. 18.6.2009 – V R 4/08, BStBl. II 2010, 310 (313) – nur unerhebliche wirtschaftliche Entlastung.

2 BFH v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863 (867) – Flussgenossenschaft II; BFH v. 18.6.2009 – V R 4/08, BStBl. II 2010, 310 (313) – wirtschaftliche Eingliederung in das Unternehmen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts; BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) – wirtschaftliche Eingliederung; BFH v. 3.4.2003 – V R 63/01, BStBl. II 2004, 434 (435) – Kooperation in verschiedenen Wirtschaftszweigen; BFH v. 25.6.1998 – V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534 (1535) – Krankenhausbetreiber; vgl. dazu *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189, 1200ff.; *Stadie*, UStG, Köln 2009, § 2 UStG Rz. 214ff.

3 BFH v. 18.6.2009 – V R 4/08, BStBl. II 2010, 310 (313) – Stadt und Tierpark GmbH; BFH v. 3.4.2003 – V R 63/01, BStBl. II 2004, 434 (435) – nützliche Kooperation; BFH v. 25.6.1998 – V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534 (1535) – Krankenhausbetrieb.

4 BFH v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863 (867) – Flussgenossenschaft II; BFH v. 30.10.2003 – V B 158/03, V S 16/03, BFH/NV 2004, 236 (237) – Organschaft vor Stellung des Insolvenzantrags.

5 BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905 (908) – keine Abhängigkeitsvermutung; BFH v. 19.5.2005 – V R 31/03, BStBl. II 2005, 671 (673f.) – Über- und Unterordnung.

6 BFH v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863 (867) – Flussgenossenschaft II.

7 Vgl. BFH v. 26.4.2001 – IV R 75/99, BFH/NV 2001, 1195 (1196f.) – für die gewerbesteuerrechtliche Organschaft; Abschn. 21 Abs. 5 UStR 2008.

- 294 Diese **Auslegung** ist **überholt**. Bei richtlinienkonformer Auslegung (Art. 11 Unterabs. 1 MwStSystRL, Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der 6. USt-RL) reicht es aus, dass „**gegenseitige wirtschaftliche Beziehungen**“ bestehen, durch die die beteiligten Personen „eng **miteinander verbunden**“ sind. Damit die Entstehung von Steuer- und Vorsteueranspruch abschließend beurteilt werden kann, reicht es aus, dass die engen Verbindungen zB bei der Inanspruchnahme von Eingangsleistungen nachweisbar **beabsichtigt** werden.¹ Daher kann die Organgesellschaft den Organträger fördern oder umgekehrt.
- 295 So braucht umsatzsteuerrechtlich das beherrschte Unternehmen den gewerblichen Zwecken des herrschenden Unternehmens **nicht zu dienen**. Dienen ist nicht notwendig, aber auch nicht schädlich. Umsatzsteuerrechtlich reichen für die wirtschaftliche Eingliederung **enge wirtschaftliche Beziehungen** aus. Es genügt, dass die Tätigkeit des herrschenden Unternehmens (Organträgerin) dem beherrschten Unternehmen (Organgesellschaft) **nützt** (durch Vermietung oder nicht geringfügige Managementdienstleistungen). Das ist der Fall, wenn die Leistungen einer Organgesellschaft die Tätigkeit von anderen Organgesellschaften innerhalb des Organkreises im Unternehmenskonzept des Organträgers **fördern**² oder sie ergänzen. Wesentlich ist das **gegenseitige** Fördern und Nützen und das aufeinander abgestimmt Sein.³ Auch Art. 13 Unterabs. 1 MwStSystRL verlangt „gegenseitige“ wirtschaftliche Beziehungen. Alles, was einer Organgesellschaft nützt, nützt (mittelbar) auch dem Organträger und umgekehrt. Dafür reichen **mehr als nur unerhebliche Beziehungen** zwischen Organträger und Organgesellschaft aus.⁴
- 296 Es muss ein vernünftiger **betriebswirtschaftlicher Zusammenhang**⁵ zwischen Organträger (zB Verlag) und Organgesellschaft (zB Druckerei⁶) vorhanden sein.⁷ Wirtschaftliche Eingliederung durch **Zusammenarbeit** oder **Arbeitsteilung** zeigt sich auch durch Warenlieferung, Dienstleistungen, zB auch durch die **Verpach-**

1 Vgl. dazu die Rspr. des EuGH: EuGH v. 8.6.2000 – Rs. C-396/98 – Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße, EuGHE 2000, I-4296 = UR 2000, 336; EuGH v. 8.6.2000 – Rs. C-400/98 – Breitsohl, EuGHE 2000, I-4352 = UR 2000, 330; EuGH v. 15.1.1998 – Rs. C-37/95 – Ghent Coal, EuGHE 1998, I-1 = UR 1998, 149; EuGH v. 29.2.1996 – Rs. C-110/94 – Inzo, EuGHE 1996, I-857 = UR 1996, 116. Vgl. auch BFH v. 8.3.2001 – V R 24/98, UR 2001, 214 (215) – Entstehung des Vorsteuerabzugsanspruchs.

2 Vgl. BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) – einheitliche Leistung; BFH v. 3.4.2003 – V R 63/01, BStBl. II 2004, 434 (435) – mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen; dazu *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG Rz. 113 ff. – August 2010.

3 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) – einheitliche Leistung; BFH v. 25.6.1998 – V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534 (1535) – Krankenhausunternehmen.

4 Vgl. BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) – einheitliche Leistung.

5 Vgl. BFH v. 17.4.1969 – V 44/65, BStBl. II 1969, 413 (414) – keine Gleichsetzung mit gewerbesteuerrechtlicher Organschaft; *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 690 ff. – Mai 2008; *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG Rz. 120 – April 2010; *Flückiger* in Plückerbaum/Widmann, UStG, § 2 Abs. 2 UStG Rz. 288 ff. – Juni 2008; *Scharpenberg* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 UStG Rz. 405 ff., 661 ff. – VIII/2009; *Buttgereit/Schulte*, UR 2011, 605.

6 Vgl. auch BFH v. 17.4.1969 – V 123/68, BStBl. II 1969, 505 (507) – Verlag und Druckerei ergänzen sich.

7 Vgl. BFH v. 27.8.1964 – V 101/62 U, BStBl. III 1964, 539 (540) – Unselbständigkeit einer Produktionsgesellschaft.

tung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an die Organgesellschaft¹, durch Überlassung von Maschinen, Belieferung mit Einzelteilen, Halbfertigerzeugnissen, Ausführung von Geschäftsbesorgungen, Vermittlungstätigkeit, Überlassung von Arbeitnehmern oder durch entgeltliche Übernahme **von nicht nur unbedeutenden Verwaltungsaufgaben**, zB durch Buchführung, laufende Personalverwaltung.² Es genügt, dass die Tätigkeit der Organgesellschaft einen Teil des Gesamtkonzepts des Unternehmens fördert.³ Es reicht aus, dass die Tätigkeit der Organgesellschaft die Leistungen **einer anderen Organgesellschaft** des Organkreises ergänzt oder fördert⁴, zB durch die Veräußerung eines Miteigentumsanteils durch den Organträger und die zugleich vereinbarte Errichtung einer Eigentumswohnung durch die Organgesellschaft.⁵

Ausreichend für eine wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers ist, dass die Organgesellschaft gegründet worden ist⁶, um durch **Zusammenarbeit** oder **Arbeitsteilung** (als Vertriebsgesellschaft oder als Produktionsbetrieb) für den Organträger tätig⁷ zu sein. Ein bestimmtes Mindestumsatzverhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft ist nicht erforderlich⁸, denn mehr als nur unerhebliche Beziehungen zwischen Organgesellschaft und Organträger genügen. 297

Geschäftsbeziehungen zu anderen Unternehmern sind unschädlich. Die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers wird auch nicht durch Warenlieferungen überwiegend oder **ausschließlich an Dritte** ausgeschlossen. Wenn sie dafür durch den Organträger unterstützt wird, fördern die Lieferungen das Gesamtunternehmen.⁹ 298

1 Vgl. BFH v. 19.10.1995 – V R 71/93, BFH/NV 1996, 273 (274) – Wirkung der Organschaft; BFH v. 9.9.1993 – V R 124/89, BStBl. II 1994, 129 (131) – Betriebsaufspaltung; BFH v. 9.1.1992 – V R 82/85, BFH/NV 1993, 63 (65) – Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen.

2 Zweifelhaft insoweit BFH v. 25.6.1998 – V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534 (1536) – Krankenhausbetreiber.

3 FG Rh.-Pf. v. 28.11.1996 – 6 K 3100/94, EFG 1997, 567 (568) – Unternehmenskonzept.

4 Vgl. dazu auch BFH v. 22.4.1998 – I R 132/97, BStBl. II 1998, 687 (688) – organisatorische Eingliederung bei mittelbarer Organschaft; *Breuninger/Prinz*, DB 1995, 2085 (2089).

5 FG Schl.-Holst. v. 4.7.2007 – 4 K 225/04, EFG 2007, 1640 (1641) – einheitliche Leistung; vgl. dazu *Bozza-Bodden*, EFG 2007, 1642.

6 Die Entstehungsgeschichte des Unternehmens ist als Beweiszeichen heranzuziehen: BFH v. 13.4.1961 – V 81/59 U, BStBl. III 1961, 343 (344) – Betriebsaufspaltung.

7 BFH v. 9.9.1993 – V R 124/89, BStBl. II 1994, 129 (131) – Betriebsaufspaltung; BFH v. 27.8.1964 – V 101/62 U, BStBl. III 1964, 539 (540) – im Interesse des Organträgers gegründete Produktionsgesellschaft; BFH v. 23.7.1959 – V 167/55 U, BStBl. III 1959, 376 (377) – Leistungen für andere Kunden überwiegen; RFH v. 17.7.1940 – V 426/38, RStBl. 1940, 910 (911) – Absatzförderung durch Gründung einer Vertriebsgesellschaft; Abschn. 21 Abs. 5 UStR 2008.

8 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) – einheitliche Leistung.

9 Vgl. Abschn. 2.8 Abs. 6 UStAE; Abschn. 21 Abs. 5 UStR 2008; unter Hinweis auf BFH v. 15.6.1972 – V R 15/69, BStBl. II 1972, 840 (842) – Produktionsgesellschaft zur Versorgung eines bestimmten Marktes; teilweise anders noch BFH v. 27.8.1964 – V 101/62 U, BStBl. III 1964, 539 (540) – Unselbständigkeit einer Produktionsgesellschaft.

- 299 Die wirtschaftliche Eingliederung ist **schon vorhanden**, wenn die Organgesellschaft (bei einer übertragenden Sanierung) **Vorbereitungshandlungen** für ihre bestimmungsgemäße Tätigkeit in der Organschaft aufnimmt, zB durch den Erwerb von Unternehmensvermögen oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen. Es ist dafür nicht notwendig, dass sie schon entgeltliche Leistungen an Dritte ausführt. Sie ist aber nicht vorhanden, wenn der Organträger Vermögen der zuvor inaktiven Organgesellschaft wegen einer sich anbahnenden Insolvenz veräußert.¹
- 300 Wenn nach dem **Gesamtbild der Verhältnisse** die finanzielle und die organisatorische Eingliederung eindeutig vorliegen, ist es unschädlich, wenn die wirtschaftliche Eingliederung weniger deutlich zu Tage tritt.²
- 301 Eine wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers setzt voraus, dass die entgeltlichen Leistungen des Organträgers für die Organgesellschaft zu einer **mehr als nur unbedeutenden Entlastung** führen. Durch eine **nur unbedeutende fördernde Tätigkeit** ergeben sich keine besonderen Einwirkungsmöglichkeiten.
- 302 **Entgeltliche Tätigkeiten** durch zB
- ▷ administrative und kaufmännische Dienstleistungen (Buchführungs- und Personalwesen, Lohn- und Gehaltsabrechnung, Steuerberatung)³,
 - ▷ Winterdienst⁴,
 - ▷ Gestellung von Handwerkern⁵
- begründen keine wirtschaftliche Eingliederung, wenn sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse **nur unbedeutend** sind⁶.
- 303 **Entgeltliche Leistungen der Organgesellschaft an eine juristische Person des öffentlichen Rechts** können nur dann eine wirtschaftliche Eingliederung begründen, wenn sie für deren unternehmerischen – nicht dagegen für den hoheitlichen – Bereich bezogen werden.⁷
- 304–310 frei

1 öVGh v. 23.3.2010 – 2005/13/0021, ÖStZB 2010, 573 (574) – Auflösung einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft.

2 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) – einheitliche Leistung; BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905 (908) – organisatorische Eingliederung.

3 BFH v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863 (868) – Flussgenossenschaft II; BFH v. 25.6.1998 – V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534 (1536) – Entlastung durch Übernahme der Verwaltung.

4 BFH v. 18.6.2009 – V R 4/08, BStBl. II 2010, 310 (313) – nur unerhebliche wirtschaftliche Entlastung.

5 BFH v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863 (868) – Flussgenossenschaft II.

6 Vgl. dazu auch *Nordmeyer/Seeger*, UStB 2011, 280 (284f.).

7 BFH v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863 (868) – Flussgenossenschaft II.

bb) Betriebsaufspaltung

Bei einer Betriebsaufspaltung überlässt – regelmäßig – eine Besitz(per- 311
sonen)gesellschaft einer Betriebskapitalgesellschaft die wesentlichen
Grundlagen für eine wirtschaftliche Tätigkeit miet- oder pachtweise.
Im **Umsatzsteuerrecht** ist Organschaft auch bei Betriebsaufspaltung
möglich.¹ Es gelten aber **eigene Zielsetzungen**² und andere Grundsätze³
als im Ertragsteuerrecht.

Eine **finanzielle Eingliederung** ist nur bei **unmittelbarer Beteiligung** der
Besitzgesellschaft an der Betriebsgesellschaft gegeben. Sie liegt nicht
(mehr) vor, wenn mehreren **Gesellschaftern** nur gemeinsam die Anteils-
mehrheit an Besitz- und Betriebsgesellschaft zusteht.⁴ Wenn eine finan-
zielle Eingliederung der Betriebsgesellschaft in das Unternehmen der
Besitzgesellschaft vorliegt, muss eine **wirtschaftliche Eingliederung**
hinzukommen.

Wirtschaftlich ist die Betriebskapitalgesellschaft (Organgesellschaft) bei 312
einer Betriebsaufspaltung dadurch in das Unternehmen der Besitz(per-
sonen)gesellschaft (Organträgerin) eingegliedert, dass ihr von der Besitz-
gesellschaft die **notwendigen wirtschaftlichen Grundlagen** miet- oder

1 Vgl. zB BFH v. 18.8.2001 – V R 34/01, UR 2002, 214 (215) – wirtschaftliche Einglie-
derung; BFH v. 20.9.2000 – V B 91/00, Haufe-Index 505504 – Bedeutung des Büro-
gebäudes für die wirtschaftliche Eingliederung; BFH v. 12.11.1998 – V B 119/98,
BFH/NV 1999, 684 (685) – Organträger vermietet Betriebsgrundstück; BFH v. 25.8.
1998 – V B 11/98, BFH/NV 1999, 334 – Verpachtung eines für den Betriebsablauf an-
gepassten Grundstücks; BFH v. 1.4.1998 – V B 108/97, BFH/NV 1998, 1272 – Stel-
lung des Verpächters; BFH v. 6.3.1998 – V B 35/97, BFH/NV 1998, 1268 – Vermietung
des Betriebsgrundstücks.

2 BFH v. 9.9.1993 – V R 124/89, BStBl. II 1994, 129 (131) – umsatzsteuerliche Betriebs-
aufspaltung; BFH v. 9.1.1992 – V R 82/85, BFH/NV 1993, 63 (65) – wirtschaftliche
Eingliederung durch Vermietung; BFH v. 17.11.1966 – V 113/65, BStBl. III 1967,
103 (104) – Organschaft und Betriebsaufspaltung.

3 Vgl. dazu auch die Fallgestaltungen: BFH v. 9.9.1993 – V R 124/89, BStBl. II 1994, 129
(131) – umsatzsteuerliche Betriebsaufspaltung; BFH v. 14.1.1988 – V B 115/87,
BFH/NV 1988, 471 (472) – keine Heranziehung gewerbesteuerlicher Grundsätze;
BFH v. 2.8.1979 – V R 111/77, BStBl. II 1980, 20 (21) – mittelbare Beteiligung; BFH
v. 22.6.1967 – V R 89/66, BStBl. III 1967, 715 (716) – Bedeutung der Eingliederungs-
merkmale; BFH v. 23.4.1964 – V 184/61 U, BStBl. III 1964, 346 – Organschaft zwi-
schen zwei Genossenschaften; Abschn. 2.8 Abs. 6 UStAE; Abschn. 21 Abs. 5 UStR
2008.

4 BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597 (598) – Änderung der Rechtspre-
chung; *Korf*, UR 2010, 583.

pachtweise überlassen werden.¹ Sie kann ihr durch Kündigung wesentliche Grundlagen für ihre Umsatztätigkeit entziehen.² Das allein reicht aber regelmäßig nicht aus, um **wirtschaftliche** Eingliederung anzunehmen. Dagegen kann die Häufung von Merkmalen, die bei einer Betriebsaufspaltung vorliegen, zB Aufteilung von Produktion und Vertrieb derselben Ware auf zwei Gesellschaften, das Bestehen eines Pachtverhältnisses über das Betriebsgrundstück und die Produktionsanlagen oder das Überwiegen des Vertriebs der Erzeugnisse der Produktionsgesellschaft durch die Vertriebsgesellschaft, den Schluss auf die wirtschaftliche Eingliederung rechtfertigen³, insbesondere wenn sie sich gegenseitig ergänzen oder bedingen⁴.

- 313 Die **Verpachtung** lediglich eines **Betriebsgrundstücks** reicht als wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft aus⁵, wenn es für die Umsatztätigkeit der Betriebsgesellschaft **besonders geeignet** (nicht ohne weiteres austauschbar) ist⁶. Die Vermietung eines Betriebsgrundstücks genügt, wenn es für die Organgesellschaft von nicht nur geringfügiger Bedeutung ist.⁷ Dafür ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die wirkliche oder beabsichtigte **Nutzung** bedeutsam. Erheblich ist, dass das Grundstück für die Umsatztätigkeit der Betriebsgesellschaft **besonders gestaltet**⁸, dem Betriebsablauf angepasst ist oder sich dafür nach Lage, Größe, Art oder Gliederung aufgrund der inneren betrieblichen Struktur der Be-

1 BFH v. 17.8.1994 – V B 147/92, BFH/NV 1995, 749 (751) – Bedeutung des Grundstücks für den Betriebsablauf; BFH v. 9.9.1993 – V R 124/89, BStBl. II 1994, 129 (131) – Grundsatzurteil zur Betriebsaufspaltung; BFH v. 9.3.1978 – V R 90/74, BStBl. II 1978, 486 (487) – Vermietung von Grundstück und Betriebsvorrichtung an Gründergesellschaft; BFH v. 17.11.1966 – V 113/65, BStBl. III 1967, 103 (104) – beherrschende Vormachtstellung des Verpächters; BFH v. 28.1.1965 – V 126/62 U, BStBl. III 1965, 243 (244) – auf Jahre unkündbares Pachtverhältnis; BFH v. 13.4.1961 – V 81/59 U, BStBl. III 1961, 343 (344) – Betriebsaufspaltung; Abschn. 21 Abs. 5 UStR 2008; *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 693 – Mai 2008; *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG Rz. 122 – April 2010; *Flückiger* in Plückebaum/Widmann, UStG, § 2 Abs. 2 UStG Rz. 295 – Juni 2008; *Scharpenberg* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 UStG Rz. 427 ff. – VIII/2009; *Radeisen* in Vogel/Schwarz, UStG, § 2 UStG Rz. 174 ff. – 11/2007.

2 BFH v. 1.4.1998 – V B 108/97, BFH/NV 1998, 1272 (1273) – Pachtzeit 25 Jahre.

3 BFH v. 19.10.1995 – V R 71/93, BFH/NV 1996, 273 (274) – Wirkung der Organshaft; BFH v. 9.1.1992 – V R 80/85, BFH/NV 1993, 63 (65) – Vermietung wesentlicher Betriebsgrundlagen.

4 Vgl. auch BFH v. 14.1.1988 – V B 115/87, BFH/NV 1988, 471 (472) – Organshaft bei Betriebsaufspaltung möglich; BFH v. 21.3.1968 – V 59/65, UR 1970, 40 (41) – Eingliederung nichtrechtsfähiger Personenvereinigungen; *Lohse*, DStR 1988, 567.

5 Vgl. BFH v. 16.8.2001 – V R 34/01, UR 2002, 214 (215) – Betriebsaufspaltung.

6 BFH v. 3.4.2003 – V R 63/01, BStBl. II 2004, 434 (435) – räumliche und funktionale Grundlage der Geschäftstätigkeit der Organgesellschaft.

7 BFH v. 6.5.2010 – V R 26/09, BStBl. II 2010, 1114 (1117) mwN – Alleingesellschafter vermietet seiner GmbH ein Betriebsgrundstück.

8 BFH v. 12.11.1998 – V B 119/98, BFH/NV 1999, 684 (685) – Vermietung eines Straßenbaubetriebsgrundstücks.

triebsgesellschaft eignet¹. Es ist nicht notwendig, dass es nur für die Organgesellschaft wirtschaftlich nutzbar und nicht ersetzbar ist oder dass es sich bei dem verpachteten Grundstück um ein Fabrikgrundstück handelt.² Es kann auch ein Büro- und Verwaltungsgebäude an die Betriebsgesellschaft vermietet worden sein.³ Ein solches Gebäude hat besondere Bedeutung, wenn die Betriebsgesellschaft darin den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat.⁴ Die wirtschaftliche Eingliederung kann auch schon bei einem Pachtvertrag über ein Betriebsgrundstück mit **langer Laufzeit** vorliegen.⁵ Durch bloße Illiquidität (Pacht kann nicht bezahlt werden) wird die wirtschaftliche Eingliederung nicht beendet.⁶

— Beispiel —

Betriebsaufspaltung und Organschaft

Der Einzelkaufmann und Organträger hatte der Organgesellschafts-GmbH das gesamte Anlagevermögen seines bisher als Einzelunternehmen geführten Herstellungsbetriebs mit Ausnahme des Grundstücks übertragen. Dieses hatte er ihr vermietet. Umstritten war, ob wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers angenommen werden konnte.

In Anlehnung an ertragsteuerrechtliche Erkenntnisse muss das **Grundstück** umsatzsteuerrechtlich für eine **wirtschaftliche Eingliederung** der Betriebsgesellschaft (Organgesellschaft) in das Unternehmen des Grundstücksvermieters (Organträger) nach dem Gesamtbild der Verhältnisse für die Umsatz-tätigkeit der Organgesellschaft **bedeutsam** sein. Es braucht aber nicht einzigartig und **nicht unverzichtbar** für die Organgesellschaft zu sein. Die für eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft notwendige wirtschaftliche Eingliederung kann bei einer Betriebsaufspaltung gegeben sein, wenn zB die Gebäude
(Fortsetzung S. 48)

- 1 Vgl. BFH v. 3.4.2003 – V R 63/01, BStBl. II 2004, 434 (435) – räumliche und funktionale Grundlage der Geschäftstätigkeit der Organgesellschaft; BFH v. 12.11.1998 – V B 119/98, BFH/NV 1999, 684 (685) – wirtschaftliche Eingliederung bei Betriebsaufspaltung; BFH v. 25.8.1998 – V B 11/98, BFH/NV 1999, 334 – Vermietung eines Betriebsgrundstücks; BFH v. 9.9.1993 – V R 124/89, BStBl. II 1994, 129 (131) – Betriebsaufspaltung.
- 2 Vgl. BFH v. 6.3.1998 – V B 35/97, BFH/NV 1998, 1268 (1269) – Fabrikgrundstück und Betriebsaufspaltung; vgl. auch BFH v. 20.1.1999 – XI R 69/97, BFH/NV 1999, 1136 (1137) – mittelbare Beteiligung; BFH v. 19.10.1995 – V R 71/93, BFH/NV 1996, 273 (275) – Verpachtung wesentlicher Betriebsgrundlagen; BFH v. 19.10.1995 – V R 128/93, BFH/NV 1996, 275 (276) – Verpachtung des Anlagevermögens.
- 3 BFH v. 20.9.2000 – V B 91/00, Haufe-Index 505504 – Bedeutung der Beschaffenheit des vermieteten Grundstücks.
- 4 Vgl. dazu BFH v. 16.8.2001 – V R 34/01, UR 2002, 214 (216) – Patt bei Entscheidungen.
- 5 Unter diesen Umständen ist die Kündigungsbeschränkung ohne entscheidende Bedeutung; vgl. BFH v. 1.4.1998 – V B 108/97, BFH/NV 1998, 1272 (1273) – Pachtvertrag über 25 Jahre; BFH v. 28.1.1965 – V 126/62 U, BStBl. III 1965, 243 (244) – Pachtvertrag über 30 Jahre.
- 6 BFH v. 16.8.2001 – V R 34/01, UR 2002, 214 (216) – Patt bei Entscheidungen; BFH v. 19.10.1995 – V R 128/93, BFH/NV 1996, 275 (276) – Pachtschulden.

— Beispiel (Fortsetzung) —

auf dem vermieteten Betriebsgrundstück für die Zwecke der Betriebsgesellschaft hergestellt oder eingerichtet worden sind oder wenn sie ihre Tätigkeit auf einem anderen Mietgrundstück nur unter Schwierigkeiten (Lärmschutzauflagen; notwendige Genehmigung für umweltschädliche Produktion) fortsetzen könnte.¹

- 314 Durch die **Kündbarkeit** des Mietvertrags über die wesentlichen Betriebsgrundlagen ist die Betriebsgesellschaft von dem Besitzunternehmen abhängig² und gibt dem Vermieter (Organträger) eine **beherrschende Stellung**³, zB bei der Vermietung eines Betriebsgrundstücks⁴ für ein Hotel, eine Tankstelle, ein Restaurant oder andere lageabhängige Unternehmen. Die unternehmerische Tätigkeit kann an anderer Stelle nicht ohne weiteres – wie bisher – fortgeführt werden. Bei einer Vermietung eines Gegenstands über seine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann das außerordentliche Kündigungsrecht in die Würdigung einbezogen werden. Der Verlust der betrieblichen Gegenstände (zB Grundstücke, Räume) muss die Betriebsgesellschaft aber entscheidend treffen.⁵ Das ist nicht bei der Vermietung von Büroräumen durch Gesellschafter einer Grundstücksgemeinschaft an eine von ihnen beherrschte Dachdecker-GmbH der Fall.⁶

315–320 frei

d) Organisatorische Eingliederung

- 321 Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass der Organträger aufgrund der mit der finanziellen Beherrschung verbundenen Möglichkeiten durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass seine **Weisungen** bei der laufenden Geschäftsführung von der Organgesellschaft

1 BFH v. 9.9.1993 – V R 124/89, BStBl. II 1994, 129 (131) – Betriebsaufspaltung und Organschaft.

2 Die bloße Möglichkeit der Kündigung reicht aus; vgl. BFH v. 9.9.1993 – V R 124/89, BStBl. II 1994, 129 (131) – Betriebsaufspaltung; BFH v. 25.1.1968 – V 25/65, BStBl. II 1968, 421 (422) – Eigentum an den verpachteten Gegenständen verschafft Übergewicht; vgl. auch *Hollatz*, DB 1994, 855 (856).

3 Vgl. dazu BFH v. 9.9.1993 – V R 124/89, BStBl. II 1994, 129 (131) – Entziehung der wesentlichen Betriebsgrundlagen durch Kündigung; BFH v. 25.1.1968 – V 25/65, BStBl. II 1968, 421 (422) – wirtschaftliche Einheit nach Verpachtung der Betriebsgrundlagen.

4 Vgl. dazu BFH v. 9.9.1993 – V R 124/89, BStBl. II 1994, 129 (131) – umsatzsteuerliche Betriebsaufspaltung; BFH v. 9.1.1992 – V R 82/85, BFH/NV 1993, 63 (65) – wirtschaftliche Eingliederung durch Vermietung; BFH v. 14.1.1988 – V B 115/87, BFH/NV 1988, 471 (472) – keine Heranziehung gewerbesteuerlicher Grundsätze; vgl. *Mösbauer*, UR 1995, 321 (323).

5 FG Nürnberg v. 3.10.1961 – I 227/61, EFG 1962, 326 (327) – Eingliederung nach Art einer Betriebsabteilung nicht notwendig.

6 FG Düsseldorf v. 18.12.1986 – III 334/86 A (U), UR 1988, 194 – keine wirtschaftliche Eingliederung einer Dachdecker-GmbH in eine Vermietungs-GbR; FG Rh.-Pf. v. 12.3.1987 – 3 K 246/86, UR 1988, 196 – Organschaft nach Systemwechsel.

durch die Art und Weise der Geschäftsführung auch **wirklich ausgeführt**¹ werden. Eine von der finanziellen Eingliederung abgeleitete **Vermutung** auf eine organisatorische Eingliederung² besteht aber nicht³. Deshalb gibt es auch keine „mittelbare“ organisatorische Eingliederung.⁴ Bei **mittelbarer finanzieller Eingliederung** reicht es für die organisatorische Eingliederung aber aus, dass die Weisungsberechtigung des Organträgers über eine lückenlose Kette vertraglicher Verpflichtungen (mit zwischengeschalteten Beteiligungsgesellschaften) bei den Organgesellschaften gewährleistet wird.⁵

Wenn aus einer finanziellen Eingliederung nicht notwendig eine **organisatorische Eingliederung**⁶ folgt, schafft sie doch Möglichkeit, die Voraussetzungen für die organisatorische Eingliederung zu schaffen. Die organisatorische Absicherung der finanziellen Beherrschung⁷ kann zB durch schuldrechtliche Bindungen (durch Beherrschungsvertrag, Angestelltenverhältnis zum Geschäftsführer der Organgesellschaften) verwirklicht werden.

Der Organträger muss aus seiner Sicht die Geschäftsführung der Organgesellschaft beherrschen⁸ oder aber zumindest durch die Art und Weise der Geschäftsführung sicherstellen, dass im **Innenverhältnis** eine vom

- 1 Vgl. BFH v. 28.10.2010 – V R 7/10, BStBl. II 2011, 391 (392) – Rechnung über Innenumsatz; BFH v. 3.4.2008 – V R 76/06, BStBl. II 2008, 905 (908) – organisatorische Eingliederung; BFH v. 5.12.2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451 (453) – organisatorische Eingliederung; dazu BFH v. 26.1.1999 – V R 32/98, BStBl. II 1999, 258 (259) – Ende der Organschaft; BFH v. 20.2.1992 – V R 80/85, BFH/NV 1993, 133 (134) – Personalunion in der Geschäftsführung; Abschn. 2.8 Abs. 7 UStAE; vgl. auch *Scholz/Nattkämper*, UR 2008, 716; *Korf*, UVR 2008, 172.
- 2 BFH v. 3.4.2008 – V R 76/06, BStBl. II 2008, 905 (908) – organisatorische Eingliederung; BFH v. 20.9.2006 – V B 138/05, BFH/NV 2007, 281 (282) – gemeinsames Auftreten am Markt.
- 3 BFH v. 14.2.2008 – V R 12, 13/06, BFH/NV 2008, 1365 (1366) – mittelbare finanzielle Eingliederung; BFH v. 5.12.2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451 (453) – aktienrechtliche Abhängigkeitsvermutung bedeutungslos; BFH v. 20.9.2006 – V B 138/05, BFH/NV 2007, 281 (282) – gemeinsames Auftreten am Markt; aA *Stadie* in Rau/Dürrewächter, UStG, § 2 UStG Anm. 697, 698 – Mai 2008.
- 4 So aber FG Münster v. 17.1.2008 – 5 K 451/06 K, EFG 2009, 699 (702) – vorherige Zustimmung von Poolbanken.
- 5 Vgl. dazu BFH v. 22.4.1998 – I R 132/97, BStBl. II 1998, 687 (688) – organisatorische Eingliederung bei mittelbarer Organschaft.
- 6 Vgl. BFH v. 20.2.1992 – V R 80/85, BFH/NV 1993, 133 (134) – Bedeutung der Eingliederungsmerkmale.
- 7 Vgl. *Weiß*, UR 1980, 51.
- 8 BFH v. 3.4.2008 – V R 76/06, BStBl. II 2008, 905 (908) – keine Abhängigkeitsvermutung; BFH v. 5.12.2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451 (453) – organisatorische Eingliederung; BFH v. 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375 (377) – Beherrschung durch die Art der Geschäftsführung.

Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft nicht stattfindet.¹

- 323 Die organisatorische Eingliederung geschieht in aller Regel durch die **personelle Verflechtung** der Geschäftsführungen.² Im **Idealfall** liegt **Personalunion** in den Leitungsgremien von Organgesellschaft und Organträger vor.³ Eine vollständige Identität ist allerdings nicht erforderlich.⁴
- 324 Der BFH hält es für eine organisatorische Eingliederung **nicht für ausreichend**, dass wegen der mit der finanziellen Eingliederung zwangsläufig einhergehenden Möglichkeit, Weisungen durch Gesellschafterbeschluss zu erteilen, schon vertraglich vereinbarte regelmäßige (zB monatliche) Berichte über die Geschäftsführung ausreichen. Auch ein bloßes Beststellungs- und Abberufungsrecht des Geschäftsführers der Organgesellschaft durch den Organträger⁵ reicht allein nicht aus.
- 325 Ebenso wenig reicht eine „geschäftsführungsähnliche leitende Position“ des Mehrheitsgesellschafters des Organträgers aus⁶, um die Willensbildung in der Organgesellschaft gegen den alleinigen Geschäftsführer zu bestimmen. Auch eine schriftliche **Geschäftsführerordnung**, **Unternehmensrichtlinien** und Protokolle über gemeinsame Sitzungen genügen allein nicht.
- 326 Zur Sicherstellung der organisatorischen Eingliederung fordert der BFH vielmehr **institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten** in den **Kernbereich** der laufenden Geschäftsführung.⁷

1 BFH v. 28.10.2010 – V R 7/10, BStBl. II 2011, 391 (392) – Rechnung über Innenumsatz; BFH v. 3.4.2008 – V R 76/06, BStBl. II 2008, 905 (908) – keine Abhängigkeitsvermutung; BFH v. 5.12.2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451 (453) – organisatorische Eingliederung; BFH v. 13.6.2007 – V B 47/06, BFH/NV 2007, 1936 (1937) – vorläufiger Insolvenzverwalter; BFH v. 1.4.2004 – V R 24/03, BStBl. II 2004, 905 (907) – von Insolvenz bedrohte Organgesellschaft; vgl. zu den Fragen des Innen- und Außenverhältnisses: *Wäger*, Organshaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189, 1205 ff.

2 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) – derselbe Geschäftsführer in der Organgesellschaft und dem Organträger; BFH v. 3.4.2008 – V R 76/06, BStBl. II 2008, 905 (908) – personelle Verflechtung; BFH v. 5.12.2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451 (453 f.) – zwei einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer; BFH v. 17.1.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, 373 (375) – Angestellte des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft.

3 Beispiel: BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) – derselbe Geschäftsführer in Organgesellschaft und Organträger.

4 BFH v. 28.1.1999 – V R 32/98, BStBl. II 1999, 258 (259) – Vorstand des Organträgers ist Geschäftsführer der Organgesellschaft.

5 Vgl. dazu *Prechtel*, Umsatzsteuer im Konzern, Wien 2003, S. 43.

6 BFH v. 14.2.2008 – V R 12, 13/06, BFH/NV 2008, 1365 (1366) – mittelbare finanzielle Eingliederung.

7 BFH v. 3.4.2008 – V R 76/06, BStBl. II 2008, 905 (908) – institutionell abgesicherte Eingriffsmöglichkeiten; BFH v. 5.12.2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451 (453) – Einzelunternehmer als Organträger ist Vertretungsorgan bei der Organgesellschaft; BFH v. 13.6.2007 – V B 47/06, BFH/NV 2007, 1936 (1937) – vorläufiger Insolvenzverwalter; BFH v. 1.4.2004 – V R 24/03, BStBl. II 2004, 905 (907) – von Insolvenz bedrohte Organgesellschaft.

Unklar ist, wie die institutionelle Sicherung für unmittelbare Eingriffe in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft beschaffen sein muss. Diese **Anforderungen** dürfen nicht über das Ziel hinausgehen. Das Ziel ist erreicht, wenn durch organisatorische Maßnahmen gewährleistet wird, dass der Wille des Organträgers von der Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse auch wirklich umgesetzt wird. Nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse kann Organschaft auch vorliegen, wenn die organisatorische Eingliederung nicht voll ausgeprägt ist¹, aber die anderen Eingliederungsvoraussetzungen dies ausgleichen. Unter diesen Umständen kann es ausreichen, dass die Geschäftsführer der Organgesellschaft schuldrechtlichen Bindungen (durch Beherrschungsvertrag nach § 291 Abs. 1, §§ 294, 308 Abs. 2 AktG²) unterliegen oder dass sie weisungsunterworfen sind, weil sie Prokuristen oder als Geschäftsführer der Organgesellschaft leitende Angestellte des Organträgers sind³.

Eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft darf **abstrakt nicht möglich** sein.⁴ Dies ist nicht nur der Fall, wenn (Beweisanzeichen) die Organgesellschaft von dem Organträger nach § 291 AktG beherrscht wird oder bei ihm nach §§ 319 ff. AktG eingegliedert ist. Die finanzielle Beherrschung wird aber regelmäßig auch organisatorisch abgesichert⁵, zB durch ein **Letztentscheidungsrecht** des vom Organträger bei der Organgesellschaft eingesetzten Geschäftsführers bei Meinungsverschiedenheiten, durch schuldrechtliche Bindungen (durch Beherrschungsvertrag) oder dadurch, dass die Geschäftsführer der Organgesellschaft Angestellte des Organträgers sind. Bei mehreren **einzelgeschäftsführungsbefugten Geschäftsführern** mit einem **Widerspruchsrecht** für den einzelnen Geschäftsführer ist keine organisatorische Eingliederung gegeben.⁶

1 BFH v. 17.1.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, 373 (375) – Angestellte des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft.

2 Vgl. dazu *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189, 1206.

3 BFH v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863 (867) – Flussgenossenschaft II; BFH v. 17.1.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, 373 (375) – Angestellte des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft; ebenso *Stadie*, UStG, Köln 2009, § 2 UStG Rz. 217; *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189, 1207.

4 BFH v. 5.12.2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451 (453) – Einzelunternehmer als Organträger ist Vertretungsorgan bei der Organgesellschaft; BFH v. 13.6.2007 – V B 47/06, BFH/NV 2007, 1936 (1937) – vorläufiger Insolvenzverwalter; BFH v. 1.4.2004 – V R 24/03, BStBl. II 2004, 905 (907) – von Insolvenz bedrohte Organgesellschaft.

5 Vgl. *Weiß*, UR 1980, 51.

6 Offen gelassen in BFH v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863 (869) – Flussgenossenschaft II, vgl. dazu *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189, 1205 f.

329 **Organisatorische Eingliederung** ist vorhanden, wenn die Durchsetzung der Weisungen des Organträgers bei der Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse **rechtlich**, mindestens aber **tatsächlich gesichert** ist, zB

- ▷ durch **Personengleichheit** von **Geschäftsführern** (zB: der Vorstand einer Organgesellschafts-AG ist auch Geschäftsführer der Organträger-GmbH, der Vorsitzende eines Vereins ist auch Geschäftsführer in der Organträger-GmbH) oder eines Prokuristen für beide Gesellschaften¹. Es ist bei mehreren Geschäftsführern erheblich, ob sie nur gesamtvertretungsbefugt sind oder ob der vom Organträger eingesetzte Geschäftsführer das Letztentscheidungsrecht hat. Wenn zwei **einzelvertretungsbefugte Geschäftsführer** bei der Organgesellschaft vorhanden sind, kann jeder der Entscheidung des anderen Geschäftsführers widersprechen und damit den Willen des Organträgers blockieren;
- ▷ durch **Einsetzen** eines **Geschäftsführers** für die Organgesellschaft, der weisungsgebundener **Arbeitnehmer des Organträgers**² ist, durch **Bevollmächtigung** des oder eines Geschäftsführers der Organgesellschaft durch den Organträger³;
- ▷ durch den **Ablauf des Geschäftsbetriebs** der Organgesellschaft **unter Aufsicht**. **Beweisanzeichen** dafür sind die wirtschaftliche Tätigkeit in demselben Geschäftsgebäude, durch gemeinsame Telefonanschlüsse, dasselbe Postschließfach, durch gemeinsam abgehaltene Gesellschafterversammlungen, durch gemeinsame Ausschüsse zur Abstimmung in Einzelfragen.⁴ Sie fließen in die Würdigung der gesamten Umstände ein. Bei einer AG als Organgesellschaft kann der Organträger seine Leitungsmacht (organisatorisch) durch die **Besetzung des Aufsichtsrats** der AG sicherstellen⁵;
- ▷ dadurch, dass alle wichtigen Entscheidungen der Geschäftsführung bei der Organgesellschaft von der vertraglich vereinbarten **Zustimmung** des Organträgers abhängen⁶, zB durch Managementanweisungen.

330 **Nicht von ausschlaggebender Bedeutung** für die Annahme der organisatorischen Eingliederung sind eigene Betriebsräume der Organgesellschaft, eine eigene Buchhaltung, eigene Ein- und Verkaufsabteilungen, wenn der Organträger dies

1 Vgl. dazu BFH v. 26.1.1999 – V R 32/98, BStBl. II 1999, 258 (259) – Ende der Organschaft; BFH v. 19.10.1995 – V R 128/95, BFH/NV 1996, 275 (276) – Beendigung einer Organschaft; BFH v. 19.10.1995 – V R 71/93, BFH/NV 1996, 273 (274) – Betriebsaufspaltung; BFH v. 13.4.1961 – V 81/59 U, BStBl. III 1961, 343 (344) – Betriebsaufspaltung; vgl. auch Abschn. 2.8 Abs. 7 UStAE; Abschn. 21 Abs. 5 UStR 2008.

2 Vgl. BFH v. 16.8.2001 – V R 34/01, UR 2002, 214 (216) – Patt-Situation; RFH v. 13.10.1933 – V A 835/32, RStBl. 1934, 556 (557) – mangelnde Selbständigkeit.

3 BFH v. 9.1.1992 – V R 82/85, BFH/NV 1993, 63 (65) – Organschaft zwischen Grundstücksvermieterin und Speditions-GmbH; BFH v. 17.4.1969 – V 123/68, BStBl. II 1969, 505 (507) – Verlag und Druckerei.

4 BFH v. 17.4.1969 – V 123/68, BStBl. II 1969, 505 (507) – Verlag und Druckerei.

5 Vgl. dazu FG Berlin v. 13.5.1998 – 6 K 6294/93, EFG 1999, 82 (84) – Organschaft im faktischen Konzern; *Crezelius*, Faktischer Konzern und steuerliche Organschaft, in Forster/Grunewald/Lutter/Semler (Hrsg.), Aktien- und Bilanzrecht – Festschrift für Bruno Kropff, Düsseldorf 1997, S. 38 ff.; aM A. *Schmidt*, GmbHHR 1996, 175 (178).

6 Vgl. RFH v. 26.11.1943 – V 124/41, RStBl. 1944, 6 (7) – Weisungen des beherrschenden Gesellschafters.

aus Kostengründen anders organisiert.¹ Durch die Einsetzung eines **Insolvenzverwalters** bei einer Insolvenz der Organgesellschaft endet die organisatorische Eingliederung² in das Unternehmen des Organträgers.

Organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft ist nicht gegeben, wenn die **Weisungsmacht** des Organträgers bei der Begründung der Organschaft **nicht mehrheitlich** von Personen ausgeübt wird, die **für den Organträger** handeln (wenn sie zB gleichberechtigt von dem Alleingesellschafter A und dem für die Organgesellschaft eingesetzten vorläufigen Insolvenzverwalter B) ausgeübt wird. Die **Patt-Situation** steht der Annahme der organisatorischen Eingliederung der Organgesellschaft aber nicht entgegen, wenn sie **während des Bestehens** der Organschaft entsteht, weil der Geschäftsführung der Organgesellschaft während der Organschaft gleichberechtigt ein vorläufiger Insolvenzverwalter beigeordnet wird, wenn dieser sich aber gegen den Willen der von dem Organträger eingesetzten gleichberechtigten Geschäftsführer nicht durchsetzen kann.³ 331

Die organisatorische Eingliederung **entfällt** durch **Insolvenz** des Organträgers⁴, wenn sie sich nicht auf die Organgesellschaft erstreckt, oder durch die Insolvenz der Organgesellschaft⁵, wenn der (vorläufige) Insolvenzverwalter die Geschäfte eigenverantwortlich führt. 332

frei

333–350

4. GmbH & Co KG und Organschaft

Bei einer GmbH & Co KG ist **Organschaft möglich**. Die KG kann Organträgerin und die GmbH kann Organgesellschaft sein.⁶ Die Eingliederungsvoraussetzungen liegen vor, wenn die KG unmittelbar mehrheitlich an der Komplementär-GmbH beteiligt ist (finanzielle Eingliederung), durch Personal- und Organidentität der Wille der KG auch in der GmbH durchsetzbar ist (organisatorische Eingliederung) und beide Gesellschaften sich durch Betriebsaufspaltung (wirtschaftliche Eingliederung) fördern und ergänzen. Weil die KG unmittelbar mehrheitlich an der Komplementär-GmbH beteiligt ist, besteht ein Über-/Unterordnungsverhältnis.⁷ Wegen der Personal- und Organidentität ist der Wille der KG immer auch der Wille der GmbH. 351

1 Vgl. dazu BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (258) – derselbe Geschäftsführer in der Organgesellschaft und dem Organträger; BFH v. 23.7.1959 – V 176/55 U, BStBl. III 1959, 376 (377) – Personalunion in der Geschäftsführung; Abschn. 2.8 Abs. 7 UStAE.

2 BFH v. 26.1.1999 – V R 32/98, BStBl. II 1999, 258 (259) – Ende der Organschaft.

3 BFH v. 16.8.2001 – V R 34/01, UR 2002, 214 (216) – Patt-Situation.

4 BFH v. 28.1.1999 – V R 32/98, BStBl. II 1999, 258 (259) – Konkurs des Organträgers.

5 BFH v. 7.9.1998 – V B 34/98, BFH/NV 1999, 226 – Ende der Organschaft.

6 Vgl. FG Nds. v. 12.2.2009 – 16 K 311/07, EFG 2009, 792 (793) – KG als Organträgerin einer GmbH & Co KG; *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189, 1197; *Bozza-Bodden*, EFG 2009, 794; *Werner*, DStR 2006, 706; *Forster*, UStB 2003, 115; *Heidner*, DStR 2002, 1890.

7 Vgl. dazu *Behrens*, BB 2010, 2349 (2351).

- 352 Für eine **Einheits-GmbH & Co KG**, bei der die KG zu 100 % an der GmbH beteiligt ist, wird Organschaft auch von der Finanzverwaltung zugelassen.¹
- 353 Der BFH hatte die Eingliederungsvoraussetzungen bei einer **GmbH & Co KG** nicht als gegeben angesehen, wenn eine GmbH als vertretungsberechtigte Gesellschafterin der KG deren Willen bilde und weil die KG nicht Organgesellschaft sein kann.² In dem vom BFH entschiedenen Fall war aber nicht die KG an der GmbH, sondern diese an der KG beteiligt. Insofern war es folgerichtig, dass allein die GmbH als Gesellschafterin der KG – zudem mit Vertretungsbefugnis ausgestattet – befähigt war, den geschäftlichen Willen der KG zu bilden.
- 354 **Keine finanzielle Eingliederung** besteht, wenn die KG mit 0 % Stimmrecht an der Komplementär-GmbH beteiligt ist, aber beide Gesellschaften dieselben Gesellschafter haben.
- 355–360 frei

5. Folgen der Organschaft im Inland

- 361 Die **Organgesellschaft** erbringt ihre Innen- und Außenleistungen **nicht** als **Unternehmer** (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG), denn sie übt ihre Tätigkeit nicht selbständig aus.³ Umsätze an Dritte und Vorbezüge der Organgesellschaft werden dem **Organträger zugerechnet**.⁴
- 362 Entscheidend für die **Zurechnung von Umsätzen** ist der **Zeitpunkt** des die Steuer auslösenden Ereignisses, nicht der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer oder der Rechnungserteilung. Erbringt demnach die Organgesellschaft Leistungen vor Beendigung der Organschaft, werden diese dem Organträger zugerechnet. Die Leistungserbringung nach Beendigung der Organschaft, wird der Organgesellschaft als eigenständiger Unternehmer zugerechnet. Entsprechendes gilt für Berichtigungsansprüche nach § 17 UStG.⁵

1 Vgl. dazu Abschn. 2.2 Abs. 6 Satz 3 UStAE; BMF v. 31.5.2007, BStBl. I 2007, 503 – Tz. 6; Abschn. 21 Abs. 4 Satz 5 UStR 2008; *Zugmeier*, INF 2003, 309 (312); *Radeisen* in Vogel/Schwarz, UStG, § 2 UStG Rz. 180 ff. – 11/2007.

2 BFH v. 14.12.1978 – V R 85/74, BStBl. II 1979, 288 (289) – Vertretungsberechtigte GmbH kann nicht in GmbH & Co KG eingliedert sein; BFH v. 21.12.1961 – V 234/59, StRK UStG 1951 § 2 Abs. 1 R. 104 – Organschaft zwischen Ehemann und GmbH der Ehefrau; FG München v. 9.12.1987 – III 233/85 U, EFG 1988, 389 – keine Eingliederung über die Vermittlung einer natürlichen Person.

3 BFH v. 20.2.1992 – V R 80/85, BFH/NV 1993, 133 (134) – Unselbständigkeit der Organgesellschaft; BFH v. 13.4.1961 – V 81/59 U, BStBl. III 1961, 343 (344) – Unternehmereinheit.

4 Vgl. BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (259) – einheitliche Grundstückslieferung; BFH v. 19.10.1995 – V R 128/93, BFH/NV 1996, 273 (274) – Betriebsaufspaltung; BFH v. 20.2.1992 – V R 80/85, BStBl. II 1993, 133 (134) – gemeinnütziger Verein als Organträger; BFH v. 9.1.1992 – V R 82/85, BFH/NV 1993, 63 (65) – Organschaft zwischen Grundstücksvermieterin und Speditions-GmbH; BFH v. 15.7.1987 – X R 19/80, BStBl. II 1987, 746 (750) – Auftreten unter fremdem Namen; vgl. zB *Stadie* in Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 657 mwN – Mai 2008.

5 Einzelheiten vgl. OFD Frankfurt am Main v. 20.7.2009, UR 2010, 155.

Dem Organträger werden nicht nur (steuerpflichtige oder steuerfreie) Lieferungen und sonstige Leistungen, sondern auch **unentgeltliche**, den Lieferungen und sonstigen Leistungen gegen Entgelt gleichgestellte **Umsätze** (§ 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG¹), Einfuhren, innergemeinschaftliche **Erwerbe** und zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistungsbezüge aller im Inland ansässigen Organgesellschaften **zugerechnet**.² Verwendet der Organträger eine nicht steuerbare **Innenleistung der Organgesellschaft für nichtunternehmerische Zwecke**, führt dies wegen der Verwendung der Leistung zu einer Besteuerung nach § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG.³

Nur Umsätze im Inland zwischen einer Organgesellschaft und dem Organträger und zwischen den Organgesellschaften sind als **Innenumsätze nichtsteuerbar** (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG). Mit den im **Ausland** gelegenen Unternehmensteilen sind steuerbare Umsätze (durch innergemeinschaftliche Lieferungen oder innergemeinschaftliche Erwerbe) möglich. Der wirtschaftlich bedeutendste **Unternehmensteil im Inland** wird **als Unternehmer** (mit allen Rechten und Pflichten) **behandelt** (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG), auch wenn er nur Organgesellschaft oder Betriebsstätte ist. 363

Organträger und Organgesellschaft(en) bilden im Inland **ein Unternehmen**. Der Organträger ist Unternehmer und **Schuldner** der Umsatzsteuer (§ 13a Abs. 1 UStG) für alle im Rahmen dieses Unternehmens bewirkten steuerpflichtigen Umsätze⁴ und Gläubiger von Ansprüchen auf Erstattung rechtsgrundlos (zB von den Organgesellschaften) gezahlter Umsatzsteuer⁵. 364

Die steuerrechtliche **Qualifikation** der durch den Organkreis (Organträger und Organgesellschaft) erbrachten Umsätze kann sich ändern, wenn wegen der Unternehmenseinheit nicht mehr mehrere Leistungen, sondern nur noch eine einheitliche Leistung erbracht wird.⁶ 365

Der **Organträger ist steuererklärungspflichtig**. Umsatzsteuerzahlungen aufgrund der von ihm abgegebenen Umsatzsteueranmeldungen sind auf 366

1 Vgl. BFH v. 18.5.1993 – V R 134/89, BStBl. II 1993, 885 (886) – Leistungsentnahme durch Arbeitnehmerstellung aus nichtunternehmerischen Gründen.

2 Vgl. BFH v. 20.2.1992 – V R 80/85, BFH/NV 1993, 133 (134) – Zurechnung von Umsätzen. Bei Beköstigung von Arbeitnehmern in einem als Organgesellschaft geführten Kantinenbetrieb werden die Sachbezugswerte für die Abgabe von Mahlzeiten in unternehmenseigenen Kantinen angewendet, vgl. BMF v. 3.4.1996, DStR 1996, 921 – Konzernkantine; Abschn. 1.8 Abs. 10 UStAE; Abschn. 12 Abs. 10 UStR 2008.

3 *Wäger*, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 1189, 1211.

4 BFH v. 7.7.1966 – V 20/64, BStBl. III 1966, 613 (614) – Zustimmung zur Änderung nach Treu und Glauben.

5 BFH v. 31.8.1987 – V B 53/87, BFH/NV 1988, 201 – Umbuchung auf erstattungsberechtigten Organträger.

6 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256 (259) – einheitliche Grundstückslieferung.

seine Umsatzsteuerschuld anzurechnen und an ihn zu erstatten (§ 37 Abs. 2 AO), wenn die Steuer auf Umsätzen der Organgesellschaft beruht und sich später ergibt, dass die Organschaft nicht bestand.¹

- 367 Für **innergemeinschaftliche Umsätze** erhält **jede Organgesellschaft eine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** (§ 27a Abs. 1 Satz 4 UStG). Sie ist auch zur Abgabe einer **Zusammenfassenden Meldung** verpflichtet (§ 18a Abs. 1 Satz 6 UStG), weil sie insoweit als Unternehmer gilt. Für die Beurteilung der **Lieferschwelle** von § 3c Abs. 3 UStG ist die Summe der Entgelte für Versendungsumsätze vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet sämtlicher inländischen Teile des Organkreises maßgebend. Für Versendungsumsätze des ausländischen Unternehmensteils in das Inland entscheidet die Summe der Entgelte dieses Lieferers.²
- 368 Wenn der Organträger den **Wegfall der Steuerschuld** seiner Organgesellschaft (wegen Organschaft) erreicht, kann er der dadurch bedingten Erhöhung der eigenen Steuerschuld nicht mit Erfolg widersprechen.³ Die gegen die Organgesellschaft festgesetzte und von ihr gezahlte Umsatzsteuer kann erst nach Aufhebung der Steuerfestsetzungen gegen die Organgesellschaft auf Umsatzsteuerschulden des Organträgers angerechnet werden.⁴
- 369 **Doppelbesteuerungen** werden über § 174 AO korrigiert.⁵ Der Organträger braucht sich aber die Rückforderung des an die Organgesellschaft ausgezahlten Überschusses (nach Aufhebung des Umsatzsteuerbescheids mit einer negativen Steuerschuld) nicht anrechnen zu lassen. Das Finanzamt muss den Überschuss vielmehr erneut an den Organträger auszahlen, auch wenn die Rückforderung dieses Betrags bei der inzwischen zahlungsunfähigen Organgesellschaft nicht mehr gelingt.⁶

370–380 frei

1 BFH v. 26.11.1996 – VII R 49/96, UR 1998, 111 (114) – Anrechnung von Umsatzsteuer-Zahlungen.

2 Vgl. dazu auch Abschn. 1a.2, Abschn. 2.9 UStAE; Abschn. 15b, Abschn. 21a UStR 2008; *Lieb*, IStR 1993, 360 (362).

3 BFH v. 7.7.1966 – V 20/64, BStBl. III 1966, 613 (614) – Zustimmung zur Änderung nach Treu und Glauben; für den (umgekehrten) Fall der Berufung auf Organschaft nach vorheriger Beseitigung der Organschaft vgl. FG Köln v. 19.5.1994 – 5 K 2306/93, EFG 1995, 505 (506) – Treu und Glauben.

4 Vgl. BFH v. 17.1.1995 – VII R 29/94, BFH/NV 1995, 580 (581) – Zurechnung von Umsatzsteuer-Zahlungen des Organs beim Organträger.

5 Vgl. auch FG Köln v. 19.5.1994 – 5 K 2306/93, EFG 1995, 505 (506) – Treu und Glauben; zu den verfahrensrechtlichen Problemen bei nachträglich erkannter Organschaft vgl. *Sturm*, StuW 1992, 252 (254).

6 BFH v. 30.10.1984 – VII R 70/81, BStBl. II 1985, 114 (115) – Verrechnung von Umsatzsteueransprüchen; zur Erstattung von Prozesszinsen; vgl. auch BFH v. 10.11.1983 – V R 13/79, UR 1984, 9 (10) – Folgen eines Rechtsstreits um die Anerkennung als Organgesellschaft.

6. Beginn und Ende der Organschaft

a) Beginn

Die Organschaft **beginnt** an dem Tag, an dem die drei Eingliederungsvoraussetzungen gegeben sind. Eine Organschaft kann umsatzsteuerrechtlich **nicht mit Rückwirkung** gestaltet werden. Das gilt auch bei formwechselnder Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft.¹ Für die wirtschaftliche Eingliederung reichen **Vorbereitungshandlungen** aus.² Die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft ist nicht erst mit Außenumsätzen an Dritte, sondern bereits mit Vorbereitungshandlungen (zB Investitionen) in der **nachweisbaren Absicht** gegeben³, damit im Rahmen der Organschaft (zB als Auffanggesellschaft) besteuerte Umsätze auszuführen.⁴ 381

Organschaft zwischen einer Betriebs-GmbH und einer Besitz-GbR beginnt bereits mit der seit dem Abschluss des GmbH-Vertrags bestehenden **Gründergesellschaft**⁵ und nicht erst mit der Eintragung der GmbH in das Handelsregister, sofern die Eingliederungsvoraussetzungen schon mit Beginn der Gründergesellschaft vorliegen. 382

Wenn die Voraussetzungen der Organschaft erst während eines Besteuerungszeitraums geschaffen werden oder wegfallen, ist Organschaft nur für einen Teil des Besteuerungszeitraums vorhanden. **Vororganschaftliche Umsätze** einer durch Umstrukturierung errichteten späteren Organgesellschaft dürfen daher nicht dem Organträger zugerechnet werden. 383

frei 384–390

b) Ende

aa) Wegfall einer Eingliederungsvoraussetzung

Die Organschaft endet (ganz oder für Teile des Organkreises), wenn (und soweit) **eine der Eingliederungsvoraussetzungen wegfällt**⁶, wenn zB 391

1 Zum Beginn der Organschaft bei formwechselnder Umwandlung: *Niehaves/Thiemer*, DStR 2002, 1703 – Gewerbesteuer.

2 BFH v. 17.1.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, 373 (375) – übertragende Sanierung.

3 Vgl. dazu die Rspr. des EuGH: EuGH v. 8.6.2000 – Rs. C-396/98 – Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße, EuGHE 2000, I-4296 = UR 2000, 336; EuGH v. 8.6.2000 – Rs. C-400/98 – Breitsohl, EuGHE 2000, I-4352 = UR 2000, 330; EuGH v. 15.1.1998 – Rs. C-37/95 – Ghent Coal, EuGHE 1998, I-1 = UR 1998, 149; EuGH v. 29.2.1996 – Rs. C-110/94 – Inzo, EuGHE 1996, I-857 = UR 1996, 116; BFH v. 8.3.2001 – V R 24/98, UR 2001, 214 (215) – Entstehung des Vorsteuerabzugsanspruchs.

4 BFH v. 17.1.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, 373 (375) – übertragende Sanierung.

5 BFH v. 9.3.1978 – V R 90/74, BStBl. II 1978, 486 (487) – Gründergesellschaft bereits unselbständig; Abschn. 2.8 Abs. 1 UStAE; Abschn. 21 Abs. 2 UStR 2008.

6 BFH v. 11.1.1990 – V R 156/84, UR 1990, 355 (356) – Lieferung des Organträgers an die Organgesellschaft nach Beendigung der Organschaft; vgl. dazu auch OFD Frankfurt a.M. v. 20.7.2009, UR 2010, 155.

nicht mehr gewährleistet ist, dass der Wille des Organträgers auch tatsächlich in der Organgesellschaft befolgt wird.

392 Das ist zB der Fall, wenn

- ▷ sich die **Stimmrechtsverhältnisse ändern**, zB durch Anteilsveräußerung¹,
- ▷ das Unternehmen des Organträgers oder der Betrieb der Organgesellschaft **veräußert** wird,
- ▷ die Organgesellschaft in eine Personengesellschaft **umgewandelt** wird,
- ▷ eine **Zwangsverwaltung** über das vermietete Unternehmensgrundstück angeordnet wird².

393–400 frei

bb) Liquidation und Vermögensverfall

401 Die Organschaft endet auch, wenn der **Organträger** seine wirtschaftliche Tätigkeit einstellt (Auflösung und Abwicklung) und damit die Eingliederung einer Organgesellschaft in sein Unternehmen nicht mehr gegeben ist.³ Die **Liquidation der Organgesellschaft** beendet die Organschaft aber erst, wenn sie abgeschlossen ist und keine Umsätze, zB durch Verwertung des Gesellschaftsvermögens, mehr bewirkt werden.⁴ So endet die Organschaft noch nicht bei **Illiquidität** oder **Vermögenslosigkeit** der Organgesellschaft.⁵ Auch die **Uneinbringlichkeit** des von der Organgesellschaft geschuldeten Pachtzinses⁶ für die Verpachtung des Anlagevermögens oder die **Verwertung** ihres Vermögens durch die Sicherungsnehmer beenden die Organschaft noch nicht⁷.

402–410 frei

1 BFH v. 27.1.2011 – V R 38/09, UR 2011, 307 (309) – Anteilsübertragung bei einer Organgesellschaft.

2 BFH v. 29.1.2009 – V R 67/07, BStBl. II 2009, 1029 (1032) – Zwangsversteigerung; Nichtanwendung nach Abschn. 2.8 Abs. 6 Satz 10 UStAE; BMF v. 1.12.2009, BStBl. I 2009, 1609.

3 FG Saarl. v. 3.3.1998 – 1 K 281/95, EFG 1998, 971 – Konkurs des Organträgers; FG Hess. v. 21.8.1975 – IV 127/74, EFG 1976, 34 – Liquidation des Organträgers.

4 FG Münster v. 31.1.1991 – 5 K 3761/88 U, UR 1992, 378 (379) – masselose Organgesellschaft; FG Nürnberg v. 22.2.1990 – II 169/86, UR 1990, 391 (392) – Konkurs der Organgesellschaft; OFD Hannover v. 6.8.2007, UR 2007, 867 – Beendigung der Organschaft.

5 BFH v. 16.8.2001 – V R 34/01, UR 2002, 214 (216) – Pattsituation; BFH v. 19.10.1995 – V R 128/93, UR 1996, 265 (266) – Liquiditätsprobleme; BFH v. 27.9.1991 – V B 78/91, UR 1992, 176 – Vermögenslosigkeit.

6 BFH v. 19.10.1995 – V R 128/95, BFH/NV 1996, 275 (276) – Beendigung einer Organschaft.

7 Vgl. BFH v. 27.9.1991 – V B 78/91, BFH/NV 1992, 346 – vermögenslose Organgesellschaft; OFD Frankfurt a.M. v. 20.7.2009, UR 2010, 155.

cc) Insolvenz des Organträgers

Grundsätzlich **beendet die Insolvenzeröffnung** über das Vermögen des **Organträgers** die Organschaft **nicht**.¹ Der verwaltungs- und verfügungsbefugte **Insolvenzverwalter** setzt nunmehr den Willen des Organträgers bei der Organgesellschaft durch. Zur Masse gehören auch die Anteile an der Organgesellschaft. 411

Wenn sich die Insolvenz des Organträgers nicht auf das **Vermögen der Organgesellschaft** erstreckt und der Insolvenzverwalter keinen **Einfluss** auf die Organgesellschaft nehmen kann, endet die organisatorische Eingliederung und damit die Organschaft.² 412

frei 413–420

dd) Insolvenz der Organgesellschaft

Durch die **Bestellung** eines **vorläufigen** (starken) **Insolvenzverwalters** (§ 22 Abs. 1 Satz 1 InsO) endet die Organschaft vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wenn die **organisatorische Eingliederung** dadurch wegfällt, dass ihm eine vom Willen des Organträgers **abweichende Willensbildung** möglich ist.³ Wird nur ein sog. schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter (§ 22 Abs. 2 InsO) bestellt, ohne dass dem Schuldner ein allgemeines Verfügungsverbot auferlegt wird, bleibt die Organschaft regelmäßig bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens bestehen.⁴ Ob der vorläufige Insolvenzverwalter maßgeblichen Einfluss auf die Organgesellschaft erhält⁵, hängt von den Umständen im Einzelfall ab. Wenn der vorläufige Insolvenzverwalter und der Organträger Entscheidungen nur einvernehmlich treffen können, bleibt die organisatorische Eingliederung bestehen.⁶ 421

1 BFH v. 28.1.1999 – V R 32/98, BStBl. II 1999, 258 (259) – Konkurs des Organträgers; Abschn. 2.8 Abs. 8 UStAE zu Insolvenzverfahren bei Organschaft.

2 BFH v. 28.1.1999 – V R 32/98, BStBl. II 1999, 258 (259) – Konkurs des Organträgers.

3 BFH v. 16.8.2001 – V R 34/01, UR 2002, 214 (216) – Einsetzung eines Sequesters; zur Insolvenz der Organgesellschaft vgl. *Rondorf*, NWB 2010, 2870; *Trinks*, UVR 2010, 12; *Hölzle*, DStR 2006, 1210.

4 BFH v. 1.4.2004 – V R 24/03, BStBl. II 2004, 905 (907) – organisatorische Eingliederung bei Insolvenzen.

5 Vgl. BFH v. 24.10.2000 – V B 144/00, BFH/NV 2001, 493 (494) – vorläufiger Vergleichsverwalter; BFH v. 28.1.1999 – V R 32/98, BStBl. II 1999, 258 (259) – Konkurs auf Organträger beschränkt; BFH v. 13.3.1997 – V R 96/96, BStBl. II 1997, 580 (582) – Sicherungssequester; BFH v. 18.5.1995 – V R 46/94, BFH/NV 1996, 84 (85) – mittelbare Organschaft; *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG Rz. 135 – April 2010.

6 BFH v. 13.6.2007 – V B 47/06, BFH/NV 2007, 1936 (1937) – Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters; BFH v. 15.11.2006 – V B 115/06, BFH/NV 2007, 787 (788) – Ende der Organschaft; BFH v. 1.4.2004 – V R 24/03, BStBl. II 2004, 905 (907) – Grundsatzurteil zum vorläufigen Insolvenzverwalter; BFH v. 16.8.2001 – V R 34/01, UR 2002, 214 (216) – Pattsituation.

- 422 Spätestens mit der **Eröffnung des Insolvenzverfahrens** über das Vermögen einer Organgesellschaft **endet die Organschaft**¹ zum Organträger, weil zu diesem Zeitpunkt das Verwaltungs- und Verfügungsrecht nach § 80 Abs. 1 InsO auf den Insolvenzverwalter übergeht und somit die organisatorische Eingliederung entfällt.
- 423 Der Organträger verliert den wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Organgesellschaft (§ 80 InsO) an den Insolvenzverwalter², sofern dieser nicht auch als Insolvenzverwalter für den Organträger eingesetzt worden ist.³ Wenn das Insolvenzgericht die **Eigenverwaltung** der Insolvenzmasse durch den Schuldner unter Aufsicht eines Sachwalters beschließt und dadurch die Verfügungs- und Verwertungsbefugnis beim Organträger verbleibt (vgl. § 270 Abs. 2 InsO), besteht die Organschaft fort. Hat der Sachwalter aber die Kassenführungsbefugnis (§ 275 Abs. 2 InsO), können Verbindlichkeiten nur mit seiner Zustimmung begründet werden (§ 275 Abs. 1 InsO) und bedürfen die übrigen Rechtsgeschäfte der Organgesellschaft der Zustimmung des Sachwalters (§ 277 InsO). Damit endet die Organschaft mangels organisatorischer Eingliederung⁴ mit dessen Einsetzung.
- 424 Die Umsatzsteuer ist nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch einen gegen den Verwalter gerichteten **Steuerbescheid** festzusetzen. Wenn das Unternehmen des Organträgers (natürliche Person) zum Teil vom Insolvenzverwalter, zum Teil vom Insolvenzschuldner mit Mitteln betrieben wird, die nicht dem Insolvenzbeschluss unterliegen, ist die Umsatzsteuer in **zwei** getrennten **Bescheiden** (an den Schuldner persönlich und an den Verwalter) festzusetzen.⁵
- 425 Wenn der **Antrag** der Organgesellschaft auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse **abgelehnt wird, gehört die** Organgesellschaft so lange zum Unternehmen des Organträgers, bis die Liquidation abgeschlossen und das vorhandene Gesellschaftsvermögen veräußert ist.⁶
- 426 Mit Beendigung der Organschaft ist die ehemalige Organgesellschaft wieder als selbstständiger Unternehmer zu beurteilen, auch wenn nur Verwertungshandlungen im geringen Umfang vorgenommen werden. Die Unternehmereigenschaft endet erst mit dem Abschluss der letzten Liquidationshandlung.⁷

1 Vgl. dazu BFH v. 26.1.1999 – V R 32/98, BStBl. II 1999, 258 (259) – Ende der Organschaft; BFH v. 19.10.1995 – V R 128/95, BFH/NV 1996, 275 (276) – Beendigung einer Organschaft; *Schiffer*, DStR 1998, 1989.

2 BFH v. 13.3.1997 – V R 96/96, BStBl. II 1997, 580 (582) – Konkurs der Organgesellschaft; ebenso bei Vergleich und Sequestration; zum Vergleich der Organgesellschaft: BFH v. 18.5.1995 – V R 46/94, BFH/NV 1996, 84; vgl. auch *Mösbauer*, UR 1995, 321 (324).

3 OFD Frankfurt a.M. v. 20.7.2009, UR 2010, 155; OFD Hannover v. 6.8.2007, UR 2007, 867 – jeweils Beendigung der Organschaft.

4 Vgl. dazu BFH v. 18.5.1995 – V R 46/94, BFH/NV 1996, 84 (85) – Bestellung eines vorläufigen Vergleichsverwalters; Abschn. 2.8 Abs. 8 UStAE.

5 Vgl. dazu BFH v. 28.6.2000 – V R 87/99, BStBl. II 2000, 639 (640) – Steuerfestsetzung im Konkurs.

6 BFH v. 27.9.1991 – V B 78/91, BFH/NV 1992, 346 – Ablehnung der Insolvenzeröffnung.

7 BFH v. 9.12.1993 – V R 108/91, BStBl. II 1994, 483 (484) – Ende der Unternehmertätigkeit.

— Beispiel —

Ende der Organschaft

Die A-KG war mit der B-GmbH organschaftlich verbunden. Die B-GmbH verpachtete der A-KG das Betriebsgrundstück, auf dem diese ua auch mit von der B-GmbH gelieferten Rohstoffen produzierte. Das Finanzamt besteuert die Umsätze der B-GmbH für 2009 in einem Steuerbescheid gegen die KG. Am 1.10.2009 hat das Amtsgericht einen Insolvenzverwalter bestellt und über das Vermögen der GmbH ein Veräußerungsverbot erlassen. Später ist das Insolvenzverfahren eröffnet worden.

Die wirtschaftliche Eingliederung der B-GmbH in das Unternehmen der A-KG ist mit der Bestellung des Insolvenzverwalters für die B-GmbH erloschen, so dass der Steuerbescheid gegen die A-KG nur die bis 30.9.2008 ausgeführten Umsätze der B-GmbH erfassen darf.¹

Mit **Beendigung der Organschaft** ist die ehemalige Organgesellschaft als **selbständiger Unternehmer** iS des § 2 Abs. 1 UStG zu beurteilen. Die Unternehmereigenschaft ist auch dann zu bejahen, wenn nach Beendigung des Organschaftsverhältnisses lediglich Verwertungshandlungen im geringen Umfang vorgenommen werden, so dass diese Tätigkeit für sich betrachtet nicht nachhaltig ist. Die Organgesellschaft war jedoch zur Zeit der Organschaft ein Unternehmensteil, der lediglich nicht selbstständig war, so dass auch die Tätigkeit vor Beendigung der Organschaft in die Beurteilung der Unternehmereigenschaft einzubeziehen ist.

427

frei

428–430

ee) Insolvenz des Organträgers und der Organgesellschaft

Die Organschaft bleibt bestehen, wenn das Insolvenzgericht bei einer Insolvenz des Organträgers und der Organgesellschaft für beide **denselben Insolvenzverwalter** einsetzt, solange der Insolvenzverwalter das bisherige Unternehmen unverändert fortführt. Dieser kann seinen Willen sowohl in der Organgesellschaft als auch beim Organträger durchsetzen.

431

Die Organschaft bleibt auch bestehen, wenn der Insolvenzverwalter die Geschäftsführung in der nicht insolventen Organgesellschaft durch eine von ihm **weisungsgebundene Person** (Angestellter des Organträgers) organisiert.²

432

Wenn **unterschiedliche Insolvenzverwalter** bestellt werden, endet die Organschaft, weil der Insolvenzverwalter des Organträgers seinen Willen in der Organgesellschaft nicht mehr durchsetzen kann.

433

frei

434–440

1 BFH v. 18.5.1995 – V R 46/94, BFH/NV 1996, 84 (85) – mittelbare Organschaft.

2 Zur Insolvenz des Organträgers vgl. *Rondorf*, NWB 2010, 2870 (2871 f.).

ff) Wirkungen der Beendigung

441 Mit dem Tag der Beendigung (somit auch während eines Voranmeldungszeitraums) sind Organträger und seine Organgesellschaft (im Inland) als **selbständige Unternehmen** zu behandeln.¹ Die Beendigung der Organschaft ist die rechtliche Folge des Wegfalls der Voraussetzungen und stellt **keine (Teil-) Geschäftsveräußerung** nach § 1a UStG dar.

442 **Nach Beendigung** der Organschaft **ausgeführte Lieferungen** des vormaligen Organträgers an die Organgesellschaft sind **steuerbar**², weil sie zwischen selbständigen umsatzsteuerlichen Rechtssubjekten ausgeführt werden. Steuerschuldner für vor der Beendigung von der Organgesellschaft ausgeführte Umsätze ist der Organträger, auch wenn die Steuer (bei Ist-Besteuerung) erst nach Beendigung der Organschaft entsteht. Vom Organträger versteuerte An- oder Vorauszahlungen bleiben bestehen. Die Organgesellschaft versteuert nur das restliche Entgelt für die nach Beendigung der Organschaft ausgeführten Umsätze.³

443–450 frei

7. Steuerschuldner, Höhe der Steuer

451 Die Organschaft beeinflusst durch die Zurechnung von Umsätzen auch die Höhe der für den **Organträger** entstehenden Steuer.

452 Im **handelsrechtlichen Jahresabschluss** weist die **Organgesellschaft** die ihr vom Organträger weiterbelastete Umsatzsteuer, die dieser als Steuerschuldner an den Fiskus abgeführt hat, als Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen aus. Belastet der Organträger die Umsatzsteuer der Organgesellschaft nicht weiter, hat die Organgesellschaft in Höhe der Umsatzsteuer auf ihre Umsätze abzüglich der abziehbaren Vorsteuer in der Gewinn- und Verlustrechnung einen sonstigen betrieblichen Ertrag und der Organträger einen entsprechenden Aufwand unter den sonstigen Steuern.⁴

453–460 frei

8. Rechnungen

461 Die Organgesellschaft kann – dem Zivilrecht entsprechend – über im eigenen Namen **erbrachte Leistungen** an Dritte abrechnen und auch

1 Zur Beiladung im Streit um das Bestehen einer Organschaft vgl. BFH v. 27.8.1997 – V B 14/97, BFH/NV 1998, 148.

2 BFH v. 11.1.1990 – V R 156/84, UR 1990, 355 (356) – Lieferung des Organträgers an die Organgesellschaft nach Beendigung der Organschaft.

3 BFH v. 21.6.2001 – V R 68/00, BStBl. II 2002, 255 (257) – für Anzahlungen abschließender Steuerentstehungstatbestand.

4 *Institut der Wirtschaftsprüfer*, WPg Supplement 3/2011, 95 – Rechnungslegungshinweis des Hauptfachausschusses 1017.

Umsatzsteuer gesondert ausweisen.¹ Die Organgesellschaft muss die **Steuernummer des Organträgers** oder dessen oder die **eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** angeben. Dass die Leistung umsatzsteuerrechtlich dem Organträger zugerechnet wird, ist für das Umsatzsteuerrechtsverhältnis zwischen diesem und dem Finanzamt, aber nicht für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bedeutsam. Entsprechend ist für den **Vorsteuerabzug aus einer Abrechnung** über eine Leistung zu entscheiden, die an die Organgesellschaft ausgeführt worden ist.

Wenn in einer Rechnung die Organgesellschaft zivilrechtlich zutreffend als Leistungsempfängerin angegeben wird, ist der **Vorsteuerabzug** daraus bei dem Organträger zulässig. Für den Rechnungsaussteller sind die umsatzsteuerrechtlichen Folgen im Fall einer Organschaft oft nicht erkennbar. Das Unternehmen (des Organträgers) tritt – zivilrechtlich zutreffend – unter **verschiedenen Bezeichnungen** (ua derjenigen der Organgesellschaft) nach außen auf. 462

Abrechnungen über Innenumsätze werden nach Verwaltungsansicht² nicht als Rechnungen iSv § 14 Abs. 1 UStG beurteilt, weil sie nur zu kalkulatorischen Zwecken erteilt und nicht zur Verwendung als Rechnung in den Verkehr gebracht würden. Sie lösen keine Schuld iSv § 14c UStG aus³, wenn in ihnen Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen worden ist. 463

Erteilt eine Organgesellschaft für Innenleistungen (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG) **Rechnungen** mit gesondertem **Steuerausweis** an den Organträger, begründet dies für die Organgesellschaft **keine Steuerschuld** nach § 14c Abs. 1 und 2 UStG.⁴ Organgesellschaften rechnen als Teil eines unternehmerischen Organkreises für den Unternehmer ab und sind daher grundsätzlich zum Steuerausweis berechtigt. Weil sie Unternehmensteil des Organträgers sind und als Organgesellschaft im eigenen Namen und unter einer zusätzlichen Firmenbezeichnung für den Organträger abrechnen können, dürfen sie auch für ihn abrechnen. Denn bei steuerpflichtigen Leistungen an Dritte besteht keine Verpflichtung, eine durch eine Organgesellschaft erbrachte Leistung durch den Organträger abzurechnen. Die Rechnungserteilung kann vielmehr auch durch die Organgesellschaft im eigenen Namen erfolgen. 464

Die **Begründung überzeugt nicht**, weil aus kalkulatorischen Gründen und auch aus zivilrechtlicher Verpflichtung⁵ nicht mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer abgerechnet zu werden braucht. Der BFH lässt auch offen, ob die Abrech- 465

1 BMF v. 29.1.2004, BStBl. I 2004, 258 – Rz. 35; *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 14 UStG Rz. 211 – April 2009.

2 Vgl. Abschn. 14.1 Abs. 4 UStAE; Abschn. 183 Abs. 4 UStR 2008.

3 Vgl. zu den Problemen: Abschn. 14.1 Abs. 4 Satz 3 UStAE; *Korn* in Bunjes, UStG, 10. Aufl., München 2011, § 14c UStG Rz. 38; zu Rechnungen von Organbeteiligten vgl. *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 14 UStG Rz. 190 – April 2004.

4 BFH v. 28.10.2010 – V R 7/10, BStBl. II 2011, 391 (392) – Abrechnung mit Steuerausweis über Innenumsatz.

5 Vgl. dazu *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG Rz. 100 – August 2010.

nung mit Steuerausweis über eine Innenleistung eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG nicht den Organträger treffen müsste.¹ Die mit Vorsteuerausweis erteilte Rechnung gelangt in den Rechtsverkehr gegenüber einem zivilrechtlich selbständigen Rechtsträger. Die von § 14c UStG abgewehrte Gefährdung des Steueraufkommens ist bei einer Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer vorhanden.² Einem entschuldbaren Rechtsirrtum über das Vorhandensein einer Organschaft bei der Abrechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis kann durch Billigkeitsentscheidung begegnet werden. Sofern kein Schaden durch Vorsteuerabzug entstanden ist, muss allerdings (sogleich) eine **Rechnungsberichtigung** zugelassen werden.

466–470 frei

9. Vorsteuerabzug

471 Das Vorsteuerabzugsrecht entsteht während der Organschaft ausschließlich **beim Organträger**³ unabhängig von einer Rechnung. Die Organgesellschaft hat in einer bestehenden Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kein eigenes Vorsteuerabzugsrecht nach § 15 Abs. 1 UStG aus ihren Leistungsbezügen.⁴ **Vorsteuerbeträge** für Leistungsbezüge an die in Organschaft verbundenen Unternehmen kann nur der Organträger, der diese Rechtsstellung im **Zeitpunkt des Leistungsbezugs** innehatte, abziehen.⁵

472 Für die **Zurechnung** des Vorsteueranspruchs ist der **Zeitpunkt des Leistungsbezugs** als auslösendes Ereignis (Lieferung eines Gegenstands) entscheidend. Vorsteuern aus Leistungen, die die Organgesellschaft vor Beendigung der Organschaft bezieht, stehen demnach dem Organträger zu, unabhängig davon, ob sämtliche materiell-rechtlichen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind. Die Verwendung des Leistungsbezugs für besteuerte Umsätze muss aber nachweisbar beabsichtigt worden sein. Auf den Eingang der Rechnung kommt es für die Zurechnung nicht, wohl aber für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts an.

— Beispiel —

Zurechnung von Vorsteuerbeträgen

Die Organschaft zwischen A als Organträger und der B-GmbH als Organgesellschaft wird am 20.1.2011 beendet. B hatte noch am 16.1.2011 Waren im Wert von 10000 € zuzüglich Umsatzsteuer von C er-

(Fortsetzung S. 65)

1 BFH v. 28.10.2010 – V R 7/10, BStBl. II 2011, 391 (392) – Abrechnung mit Steuerausweis über Innenumsatz.

2 Vgl. zu § 14c UStG BFH v. 17.2.2011 – V R 39/09, UR 2011, 630 = BFH/NV 2011, 1259 (1260) – Rechnungen über nicht ausgeführte Lieferungen.

3 BFH v. 13.5.2009 – XI R 84/07, BStBl. II 2009, 868 (869) – Wechsel des Organträgers.

4 BFH v. 10.11.2010 – XI R 25/08, BFH/NV 2011, 839 (840) – unzulässige Feststellungsklage.

5 BFH v. 13.5.2009 – XI R 84/07, BStBl. II 2009, 868 (869) – Wechsel des Organträgers.

— Beispiel (Fortsetzung) —

halten. Die nach § 14 UStG ordnungsgemäß erteilte Rechnung des C geht bei B erst am 3.2.2011 ein.

Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG liegen erst im Zeitpunkt des Erhalts der Rechnung am 3.2.2011 vor. Der Vorsteuerabzug ist demnach erst im Voranmeldungszeitraum Februar 2011 zu erfassen. Der Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung steht jedoch in vollem Umfang A als Organträger zu, da im Zeitpunkt des Leistungsbezugs durch B die Organschaft noch bestanden hat.

Das gilt auch, wenn die **Rechnung** an die Organgesellschaft ausgestellt worden ist. Die **Rechnung folgt dem Leistungsbezug**.¹ Wechselt der Organträger infolge einer Veräußerung der Anteile an der Organgesellschaft zeitlich nach dem Bezug einer Leistung durch die Organgesellschaft, aber noch vor Erhalt der Rechnung, steht das Recht zum Vorsteuerabzug aus diesem Leistungsbezug nicht dem neuen Organträger zu.

Die Berechtigung des Organträgers zum Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen der Organgesellschaft richtet sich nach den **Verhältnissen im Zeitpunkt des Leistungsbezugs**, nicht der Rechnungserteilung.²

Für den Vorsteuerabzug des Organträgers sind die Verhältnisse des gesamten Organkreises³ maßgebend, sofern keine unmittelbare und direkte Zurechnung der Eingangsleistung zu Ausgangsumsätzen möglich ist. Bezieht der Organträger eine Leistung, die er an eine Organgesellschaft weitergibt, bestimmt sich der Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 2 UStG) nach der Verwendung der Leistung bei der Organgesellschaft.⁴

Der **Abzug von Vorsteuerbeträgen** steht für Leistungsbezüge der Organgesellschaft **während** der Organschaft dem Organträger zu, auch wenn er die **Rechnung** erst nach Beendigung der Organschaft erhält. Geht die Rechnung während des Bestehens der Organschaft zu, wird die Leistung aber erst **nach Beendigung** der Organschaft an die vormalige Organgesellschaft ausgeführt, ist diese zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Für Leistungen, die die Organgesellschaft erst **nach Beendigung** der Organschaft empfängt, steht der Organgesellschaft der Vorsteuerabzug zu. Der (ursprünglich berechnete) Vorsteuerabzug beim Organträger aus Anzahlungsrechnungen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG) muss **nicht korrigiert** werden, wenn die Leistung nach Beendigung der Organschaft an die vormalige Organgesellschaft ausgeführt wird.

1 BFH v. 13.5.2009 – XI R 84/07, BStBl. II 2009, 868 (870) – Rechnung ist akzessorisch.

2 BFH v. 17.1.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, 373 (375) – übertragende Sanierung.

3 BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 257 (259) – Lieferung eines bebauten Grundstücks als einheitliche Leistung.

4 Vgl. zB *Stadie* in Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 660f. – Mai 2008; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG Rz. 104.1 – Sept. 2002.

Die Organgesellschaft kann Vorsteuer nur aus dem noch offenen Restpreis vornehmen.¹

- 478 Der Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen für die **Veräußerung einer Beteiligung** an einer Organgesellschaft ist im Umfang der allgemeinen Kosten für steuerpflichtige Ausgangsumsätze zugelassen, wenn die Veräußerung der Kapitalbeteiligung für weitere wirtschaftliche Tätigkeiten dient.²

479–480 frei

10. Vorsteuerberichtigung

- 481 Vorsteuerberichtigungsansprüche nach **§ 15a UStG** richten sich nach dem Ende der Organschaft an die Organgesellschaft, selbst wenn der Organträger Vorsteuerbeträge für die von der Organgesellschaft verwendeten Wirtschaftsgüter abgezogen hat.³ Die Beendigung der Organschaft unterbricht den Vorsteuerberichtigungszeitraum (§ 15a UStG) nicht.

- 482 Durch Verwertungshandlungen des **Insolvenzverwalters** kann eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ausgelöst werden. Der Berichtigungsanspruch ist als **Masseanspruch** von der ehemaligen Organgesellschaft zu fordern, auch wenn der erstmalige Vorsteueranspruch nach § 15 UStG dem Organträger zugestanden hatte. Die ehemalige Organgesellschaft führt die für den § 15a UStG maßgebenden Verhältnisse fort.⁴

- 483 Der **Vorsteuerberichtigungsanspruch** nach § 17 UStG wegen **Änderung der Bemessungsgrundlage** für eine während des Bestehens der Organschaft von der Organgesellschaft empfangene Leistung richtet sich

- ▷ gegen die (frühere) **Organgesellschaft**⁵, wenn das Entgelt erst nach Beendigung der Organschaft uneinbringlich geworden ist,
- ▷ gegen den (vormaligen) **Organträger**⁶, wenn das Entgelt vor oder gleichzeitig mit der Organschaftsbeendigung (durch Insolvenzeröffnung) uneinbringlich geworden ist⁷. Die Uneinbringlichkeit ist nach den Verhältnissen der vormaligen Organgesellschaft im Besteue-

1 BFH v. 21.6.2001 – V R 68/00, BStBl. II 2002, 255 (257) – für Anzahlungen abschließender Steuerentstehungstatbestand; OFD Hannover v. 6.8.2007, UR 2007, 867.

2 FG Düsseldorf v. 10.6.2009 – 5 K 150/06 U, EFG 2009, 2070 (2072) – Beratungsleistungen zur Veräußerung von Gesellschaftsanteilen.

3 Vgl. dazu OFD Frankfurt a.M. v. 20.7.2009, UR 2010, 155; OFD Hannover v. 6.8.2007, UR 2007, 867 – jeweils Beendigung der Organschaft.

4 Abschn. 15a.10 Satz 3 UStAE.

5 BFH v. 7.12.2006 – V R 2/05, BFH/NV 2007, 839 (840) – Entgelt wird nach dem Ende der Organschaft uneinbringlich; OFD Hannover v. 6.8.2007, UR 2007, 867.

6 BFH v. 5.12.2008 – V B 101/07, BFH/NV 2009, 432 (433) – Vorsteuerberichtigung bei Organschaftsbeendigung; ebenso BFH v. 7.9.1998 – V B 34/98, BFH/NV 1999, 226; BFH v. 12.8.1993 – V B 230/91, BFH/NV 1994, 277 (278) – jeweils Vorsteuerrückforderung im Konkurs bei Uneinbringlichkeit, die durch Konkurseröffnung eintritt.

7 BFH v. 6.6.2002 – V R 22/01, BFH/NV 2002, 1352 – Vorsteuerrückforderung nach Uneinbringlichkeit.

rungszeitraum der Uneinbringlichkeit und nicht des vormaligen Organträgers zu beurteilen.

— Beispiel —

Vorsteuerberichtigung nach dem Ende der Organschaft

Die X-GmbH (Organgesellschaft) hatte während des Bestehens der Organschaft im Jahr 01 eine Lieferung erhalten, und der Organträger hatte daraus Vorsteuer abgezogen. Im Jahr 02 wurde die Organschaft beendet. Das Entgelt für die Lieferung wurde uneinbringlich, weil die vormalige Organgesellschaft im Jahr 04 insolvent wurde und den Kaufpreis nicht zahlte.

Das Finanzamt berichtigte den Vorsteuerabzug rückwirkend in einer Steuerfestsetzung für 01 gegenüber dem vormaligen Organträger.

Da die Berichtigung **nicht rückwirkend, sondern für den Besteuerungszeitraum der Uneinbringlichkeit** (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 iVm § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG) vorzunehmen ist, in dem keine Organschaft mehr besteht und die vormalige Organgesellschaft selbständig ist, ist die Vorsteuerberichtigung gegenüber der vormaligen Organgesellschaft (somit für 04) durchzuführen.¹

frei

484–490

11. Haftung

Die **Organgesellschaft** haftet für die vom Organträger geschuldete vor Beendigung der Organschaft entstandene Umsatzsteuer gem. § 73 AO² **akzessorisch**, dh im Umfang der Steuerschuld, **persönlich und unbeschränkt**³. Die Haftung erstreckt sich auf die durch Umsätze des Organträgers und sämtlicher Organgesellschaften während der Organschaft noch geschuldeten Umsatzsteuern. Diesen Steuern stehen die Ansprüche auf Erstattung von negativen Steuerbeträgen (Steuervergütungen) gleich (§ 73 Satz 2 AO).

Das Gleiche gilt nach § 74 AO für den Organträger bei **Betriebsaufspaltung** für von der vormaligen Organgesellschaft zurückzuzahlende Vorsteuer nach § 17 Abs. 1 UStG.⁴

1 BFH v. 7.12.2006 – V R 2/05, BFH/NV 2007, 839 (840) – Verhältnisse im Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit sind maßgebend.

2 Vgl. dazu FG München v. 18.9.1991 – 3 K 4202/88, EFG 1992, 373 – Haftung für Schulden des Organträgers; zum Haftungsumfang vgl. FG Nürnberg v. 11.12.1990 – II 238/86, EFG 1991, 437 (438) – Haftungsumfang; *Probst*, BB 1987, 1922; *Reiß*, StuW 1979, 343; *Mösbauer*, UR 1995, 321.

3 Einzelheiten vgl. *Mösbauer*, UR 1995, 321 (324).

4 Vgl. BFH v. 30.5.2005 – VII B 345/05, BFH/NV 2006, 1615 – Haftung bei Uneinbringlichkeit.

- 493 Da der Organträger als Steuer- und die Organgesellschaft als Haftungsschuldner **Gesamtschuldner** (§ 44 AO) sind, ist die Haftung der Organgesellschaft nach § 219 Sätze 1 und 2 AO insofern subsidiär, als sie erst nach pflichtgemäßer Ausübung des Auswahlermessens beansprucht werden kann.
- 494 Wenn sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft insolvent werden¹, kann die vom Organträger geschuldete und auf die Umsätze der Organgesellschaft entfallende Umsatzsteuer durch Haftungsanspruch gem. § 73 AO gegen die Organgesellschaft (durch Anmeldung zur Tabelle bzw. durch Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO) geltend gemacht werden.² Der Organträger haftet auch für Umsatzsteuer, die die Organgesellschaft durch **Abrechnungen** über nicht erbrachte Leistungen (§ 14c UStG) begründet.³
- 495 Für Umsatzsteuerschulden des **Organträgers** haftet nach § 69 iVm § 34 AO dessen **gesetzlicher Vertreter**, Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigter, wenn Umsatzsteuern infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung von steuerlichen Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt worden sind. Er kann in dem bezeichneten Umfang auch noch **nach Beendigung** der Organschaft für Vorsteuerberichtigungsbeträge (§ 17 Abs. 2 UStG) haftbar sein, wenn Leistungsbezüge von der Organgesellschaft nicht bezahlt und in Rechnungen gesondert ausgewiesene Vorsteuerbeträge deswegen berichtet (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG) worden sind.⁴
- 496 Ist der Organträger eine Personengesellschaft, haften ihre **Gesellschafter** nach **bürgerlichem Recht** (zB nach §§ 718, 427 BGB) für die Steuer wegen der Umsätze der Organschaft.⁵ Die Haftung kann durch Haftungsbescheid (§ 191 AO) verwirklicht werden.

1 Vgl. BFH v. 11.4.1991 – V R 126/87, UR 1992, 49 (50) – Haftung im eigenen Konkurs der Organgesellschaft; FG Rh.-Pf. v. 13.12.1988 – 2 K 128/88, UR 1989, 220 – Sonderprüfung; *Probst*, BB 1987, 1992.

2 FG München v. 14.5.1986 – XIII (III) 83/85, UR 1987, 173 (174) – Haftungsanspruch bevorrechtigt.

3 FG Münster v. 24.1.1995 – 15 K 485/94 U, EFG 1996, 294 – Telefax als Rechnung; FG Münster v. 25.3.1994 – 15 V 896/94 U, EFG 1994, 590 (591) – Abrechnung über nicht ausgeführte Lieferungen.

4 Vgl. FG Düsseldorf v. 18.5.1978 – XI 68/73 U, EFG 1978, 528 (529) – Haftung nach Beendigung der Organschaft; FG Münster v. 25.1.1967 – V 11/65, EFG 1967, 535 (536) – keine Organschaft bei Geltendmachung der Haftung.

5 Vgl. BFH v. 16.8.2001 – V R 34/01, UR 2002, 214 (215) – Haftung des Gesellschafters der Organträger-GbR; vgl. auch BFH v. 27.6.1989 – VII R 100/86, BStBl. II 1989, 952 (954) – Grundsatzentscheidung.