



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 5. Mai 2014

- E-Mail-Verteiler U 1 -

- E-Mail-Verteiler U 2 -

BETREFF **Umsatzsteuerrechtliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG);
Nichtunternehmer als Teil eines Organkreises (Konsequenzen der EuGH-Urteile vom
9. April 2013, C-85/11, und vom 25. April 2013, C-480/10);
Konsequenzen des BFH-Urteils vom 8. August 2013, V R 18/13, sowie der Beschlüsse
vom 11. Dezember 2013, XI R 17/11 und XI R 38/12;
Änderung der Regelungen zur organisatorischen Eingliederung in Abschnitt 2.8 UStAE**

BEZUG BMF-Schreiben vom
7. März 2013 - IV D 2 - S 7105/11/10001 (2013/0213861) - (BStBl I S. 333);
11. Dezember 2013 - IV D 2 - S 7105/11/10001 (2013/1136548) - (BStBl I S. 1625) und
3. April 2014 - IV D 2 - S 7105/11/10001 / IV D 2 - S 7105/13/10003 (2014/0319790) -

GZ **IV D 2 - S 7105/11/10001**
IV D 2 - S 7105/13/10003

DOK **2014/0394588**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der
Länder gilt zur Anwendung von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Folgendes:

**I. Nichtunternehmer als Teil eines Organkreises (Konsequenzen der EuGH-Urteile vom
9. April 2013, C-85/11, und vom 25. April 2013, C-480/10)**

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wird eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig
ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse
finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert
ist (Organschaft).

Eine Eingliederung von Nichtunternehmern in Organkreise ist ausgeschlossen. § 2 Abs. 2
Nr. 2 UStG steht - auch unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 9. April 2013,
C-85/11 - im Einklang mit Artikel 11 MwStSystRL. Nach Auffassung des EuGH geht aus

Artikel 11 Abs. 1 MwStSystRL nicht hervor, dass nichtsteuerpflichtige Personen nicht in eine Mehrwertsteuergruppe einbezogen werden können. Hieraus ist jedoch nicht zu folgern, dass Nichtunternehmer zwingend in die Regelungen zur Organschaft einzubeziehen sind. Vielmehr können die Mitgliedstaaten - wenn sie von der Option des Artikels 11 MwStSystRL Gebrauch machen - auch Nichtunternehmer in eine Mehrwertsteuergruppe einbeziehen; sie sind hierzu jedoch nicht verpflichtet. Dies ergibt sich auch aus dem EuGH-Urteil vom 25. April 2013, C-480/10, wonach die Mitgliedstaaten eine Umsetzung von Artikel 11 Abs. 1 MwStSystRL auf bestimmte Personen beschränken können.

Der Ausschluss von Nichtunternehmern durch § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG beruht auf Artikel 11 Abs. 2 MwStSystRL, wonach ein Mitgliedstaat, der die Gruppenregelung umgesetzt hat, die erforderlichen Maßnahmen treffen kann, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen. Die nationale Beschränkung der Organschaft auf Unternehmer verhindert, dass durch Einbeziehung von Nichtunternehmern in den Anwendungsbereich des Umsatzsteuersystems insbesondere der Vorsteuerabzug entgegen der Bestimmungen des § 15 UStG auf von diesem Personenkreis bezogene Leistungen missbräuchlich ausgeweitet wird.

Im Übrigen bleibt der Ausgang der vom BFH in den Verfahren XI R 17/11 und XI R 38/12 dem EuGH vorgelegten Vorabentscheidungsersuchen (siehe Abschnitt II) abzuwarten.

II. Konsequenzen des BFH-Urteils vom 8. August 2013, V R 18/13, sowie der Beschlüsse vom 11. Dezember 2013, XI R 17/11 und XI R 38/12

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH kommt es für die Annahme der organisatorischen Eingliederung darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht oder aber zumindest durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sichergestellt ist, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organtochter nicht stattfindet. Mit Urteil vom 8. August 2013, V R 18/13, hat der BFH seine Rechtsprechung geändert. Danach ist es für die organisatorische Eingliederung nicht ausreichend, dass die Muttergesellschaft lediglich sicherstellt, dass eine von ihrem Willen abweichende Willensbildung bei der Tochtergesellschaft nicht stattfindet. Vielmehr muss sie in der Lage sein, ihren Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen. In Insolvenzfällen endet die organisatorische Eingliederung, wenn das Insolvenzgericht für die Organgesellschaft einen vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt und zugleich gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2 InsO anordnet, dass Verfügungen nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind.

Darüber hinaus hat der BFH mit Beschlüssen vom 11. Dezember 2013 die Verfahren XI R 17/11 und XI R 38/12¹ ausgesetzt und dem EuGH die folgenden Fragen zur Auslegung des Unionsrechts vorgelegt:

1. Nach welcher Berechnungsmethode ist der (anteilige) Vorsteuerabzug einer Holding aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Kapitalbeschaffung zum Erwerb von Anteilen an Tochtergesellschaften zu berechnen, wenn die Holding später (wie von vornherein beabsichtigt) verschiedene steuerpflichtige Dienstleistungen gegenüber diesen Gesellschaften erbringt?
2. Steht die Bestimmung über die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG einer nationalen Regelung entgegen, nach der (erstens) nur eine juristische Person - nicht aber eine Personengesellschaft - in das Unternehmen eines anderen Steuerpflichtigen (sog. Organträger) eingegliedert werden kann und die (zweitens) voraussetzt, dass diese juristische Person finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch (im Sinne eines Über- und Unterordnungsverhältnisses) „in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist“?
3. Falls die vorstehende Frage bejaht wird: Kann sich ein Steuerpflichtiger unmittelbar auf Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG berufen?

Vor dem Hintergrund der Vorabentscheidungsersuchen wird die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 8. August 2013, V R 18/13, und damit dessen allgemeine Anwendung über den entschiedenen Einzelfall hinaus bis auf weiteres zurückgestellt.

III. Änderung der Regelungen zur organisatorischen Eingliederung in Abschnitt 2.8 UStAE

Abschnitt 2.8 Abs. 9 UStAE enthält Aussagen zur organisatorischen Eingliederung in den Fällen, in denen leitende Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind. Die Regelungen gehen auf Rechtsprechung des BFH zurück, die auf der Annahme beruht, dass der leitende Mitarbeiter des Organträgers dessen Weisungen bei der Geschäftsführung der Organgesellschaft aufgrund eines zum Organträger bestehenden Anstellungsverhältnisses und einer sich hieraus ergebenden persönlichen Abhängigkeit befolgen wird und er bei weisungswidrigem Verhalten vom Organträger als Geschäftsführer der Organgesellschaft uneingeschränkt abberufen werden kann. Dieses Abhängigkeitsverhältnis besteht jedoch nicht nur bei leitenden, sondern bei allen Mitarbeitern des Organträgers. Die Urteile des BFH sind grundsätzlich weiter anzuwenden, jedoch wird künftig auf das Merkmal der Leitungsfunktion des Mitarbeiters verzichtet. Hierdurch werden zudem Abgrenzungsschwierigkeiten vermieden.

¹ Die Beschlüsse werden zeitgleich im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

Daneben ist es notwendig, die in Abschnitt 2.8 Abs. 8 Satz 10 und Abs. 10 Satz 4 und 5 UStAE enthaltenen Aussagen zur Vermittlung der organisatorischen Eingliederung in Beteiligungsketten bzw. zur Annahme einer organisatorischen Eingliederung in Beherrschungs- und Eingliederungsfällen klarstellend näher zu erläutern.

Vor diesem Hintergrund wird Abschnitt 2.8 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 30. April 2014 - IV D 2 - S 7100/07/10037 (2014/0332437), BStBl I S. xxx geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Absatz 8 wird wie folgt geändert:

- a) Satz 10 wird gestrichen.
- b) Der bisherige Satz 11 wird der neue Satz 10.

2. Absatz 9 wird wie folgt gefasst:

„(9) ¹Neben dem Regelfall der personellen Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft kann sich die organisatorische Eingliederung aber auch daraus ergeben, dass Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind (vgl. BFH-Urteil vom 20. 8. 2009, V R 30/06, BStBl 2010 II S. 863). ²Die Berücksichtigung **von** Mitarbeitern des Organträgers bei der organisatorischen Eingliederung beruht auf der Annahme, dass **ein** Mitarbeiter des Organträgers dessen Weisungen bei der Geschäftsführung der Organgesellschaft aufgrund eines zum Organträger bestehenden Anstellungsverhältnisses und einer sich hieraus ergebenden persönlichen Abhängigkeit befolgen wird und er bei weisungswidrigem Verhalten vom Organträger als Geschäftsführer der Organgesellschaft uneingeschränkt abberufen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 7. 7. 2011, V R 53/10, BStBl 2013 II S. 218). ³Demgegenüber reicht es nicht aus, dass ein Mitarbeiter des Mehrheitsgesellschafters nur Prokurist bei der vermeintlichen Organgesellschaft ist, während es sich beim einzigen Geschäftsführer der vermeintlichen Organgesellschaft um eine Person handelt, die weder Mitglied der Geschäftsführung noch **Mitarbeiter** des Mehrheitsgesellschafters ist (vgl. BFH-Urteil vom 28. 10. 2010, V R 7/10, BStBl 2011 II S. 391).“

3. In Absatz 10 wird Satz 5 wie folgt gefasst und es werden die neuen Sätze 6 und 7 angefügt:

„⁵**In diesen Fällen ist der Organträger berechtigt, dem Vorstand der Organgesellschaft nach Maßgabe der §§ 308 bzw. 323 Abs. 1 AktG Weisungen zu erteilen.**“

⁶Soweit rechtlich zulässig muss sich dieses Weisungsrecht jedoch grundsätzlich auf die gesamte unternehmerische Sphäre der Organgesellschaft erstrecken.

⁷Aufsichtsrechtliche Beschränkungen stehen der Annahme einer organisatorischen Eingliederung nicht entgegen.“

4. Nach Absatz 10 wird folgender neuer Absatz 10a eingefügt:

„(10a) ¹Die organisatorische Eingliederung kann auch über eine Beteiligungskette zum Organträger vermittelt werden. ²Die in den Absätzen 7 bis 10 enthaltenen Regelungen kommen grundsätzlich auch in diesen Fällen zur Anwendung. ³Sofern sichergestellt ist, dass der Organträger die Organgesellschaften durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht, ist es jedoch ausreichend, wenn die der organisatorischen Eingliederung dienenden Maßnahmen zwischen zwei Organgesellschaften ergriffen werden. ⁴Dies gilt auch dann, wenn diese Maßnahmen nicht der Struktur der finanziellen Eingliederung folgen (z.B. bei Schwestergesellschaften). ⁵Es ist zudem ausreichend, wenn die organisatorische Eingliederung mittelbar über eine unternehmerisch oder nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft des Organträgers erfolgt. ⁶Eine nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft wird dadurch jedoch nicht zum Bestandteil des Organkreises.

Beispiel 1:

¹Der Organträger O ist zu 100 % an der Tochtergesellschaft T 1 beteiligt. ²Die Geschäftsführungen von O und T 1 sind personenidentisch. ³T 1 ist zu 100 % an der Enkelgesellschaft E beteiligt. ⁴Einziger Geschäftsführer der E ist ein bei der Tochtergesellschaft T 1 angestellter Mitarbeiter.

⁵Die Tochtergesellschaft T 1 ist aufgrund der personenidentischen Geschäftsführungen organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers O eingegliedert. ⁶Dies gilt auch für die Enkelgesellschaft E, da durch das Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers bei T 1 sichergestellt ist, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei E nicht stattfindet.

Beispiel 2:

¹Der Organträger O ist zu 100 % an der Tochtergesellschaft T 1 beteiligt, die als Finanzholding kein Unternehmer i. S. d. § 2 UStG ist. ²Die Geschäftsführungen von O und T 1 sind personenidentisch. ³T 1 ist zu 100 % an der grundsätzlich unternehmerisch tätigen Enkelgesellschaft E beteiligt. ⁴Aufgrund eines abgeschlossenen Beherrschungsvertrages i. S. d. § 291 AktG beherrscht T 1 die E.

⁵Die Enkelgesellschaft E ist organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers O eingegliedert. ⁶Aufgrund der personenidentischen Geschäftsführungen von O und T 1 sowie des zwischen T 1 und E abgeschlossenen Beherrschungsvertrags ist sichergestellt, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei E nicht stattfindet. ⁷Die nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft T 1 wird hierdurch jedoch nicht zum Bestandteil des Organkreises.

Beispiel 3:

¹Der Organträger O ist zu 100 % an den Tochtergesellschaften T 1 und T 2 beteiligt. ²Die Geschäftsführungen von O und T 1 sind personenidentisch. ³Einziger Geschäftsführer der T 2 ist ein bei der Tochtergesellschaft T 1 angestellter Mitarbeiter.

⁴Die Tochtergesellschaft T 1 ist aufgrund der personenidentischen Geschäftsführungen organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers O eingegliedert. ⁵Dies gilt auch für die Tochtergesellschaft T 2, da durch das Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers bei T 1 sichergestellt ist, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei T 2 nicht stattfindet.

Beispiel 4:

¹Der im Ausland ansässige Organträger O unterhält im Inland eine Zweigniederlassung. ²Daneben ist er zu 100 % an der im Inland ansässigen Tochtergesellschaft T 1 beteiligt. ³Einziger Geschäftsführer der T 1 ist der bei O angestellte Leiter der inländischen Zweigniederlassung.

⁴Die Tochtergesellschaft T 1 ist organisatorisch ist das Unternehmen des Organträgers O eingegliedert. ⁵Durch das Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers bei O ist sichergestellt, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei T 1 nicht stattfindet. ⁶Die Wirkungen der Organschaft sind jedoch auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt.“

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 1. Januar 2015 ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn sich die am vermeintlichen Organkreis Beteiligten bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung des Sachverhalts übereinstimmend auf Abschnitt 2.8 Abs. 9 UStAE in der am 4. Mai 2014 geltenden Fassung berufen.

Die Anwendung der Übergangsregelung des BMF-Schreibens vom 7. März 2013 in der Fassung des Schreibens vom 11. Dezember 2013 bleibt unberührt.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag