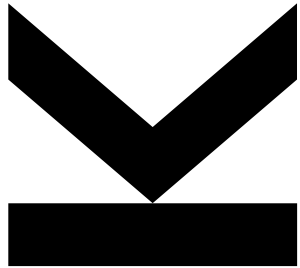


AKTUELLES ZUR UMSATZSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT



Österreichischer Steuerrechtstag
Innsbruck, 27.5.2016

Sebastian Tratlehner

JKU
JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ

JKU
TAX
STEUERRECHT UND
STEUERMANAGEMENT
JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ

AKTUELLES ZUR UMSATZSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT

Aufbau:

- **Rechtliche Grundlagen und Einordnung**
- **Aktuelle EuGH-Judikatur zur Organschaft**
- **Ausgewählter Fall: EuGH 16.7.2015, C-108/14, 109/14,
*Larentia + Minerva***
- **Aktuelle Judikatur des BFH zur Organschaft**
- **(Mögliche) Auswirkungen auf die österreichische
Organschaft**

RECHTLICHE GRUNDLAGEN UND EINORDNUNG

■ **Negativabgrenzung** selbständiger Tätigkeit in § 2 Abs 2 Z 2 öUStG:

- *Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, [...]*

*wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart **untergeordnet** ist, daß sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart **untergeordnet**, daß sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie **nach dem Gesamtbild** der tatsächlichen Verhältnisse **finanziell, wirtschaftlich** und **organisatorisch** in sein Unternehmen **eingegliedert** ist.*

*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 Unternehmer.*

RECHTLICHE GRUNDLAGEN UND EINORDNUNG

■ **Negativabgrenzung** selbständiger Tätigkeit in § 2 Abs 2 Nr 2 dUStG:

- Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird 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).*

*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.*

RECHTLICHE GRUNDLAGEN UND EINORDNUNG

■ Art 11 MwStSystRL:

- „Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (nachstehend „Mehrwertsteuerausschuss“ genannt) kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige **Personen**, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige **finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden** sind, **zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln**.

*Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, **kann** die erforderlichen Maßnahmen treffen, um **Steuerhinterziehungen** oder -**umgehungen** durch die Anwendung dieser Bestimmung **vorzubeugen**.*“

■ Art 4 Abs 4 Unterabs. 2 der Sechsten RL 77/388 in der durch die RL 2006/69 geänderten Fassung:

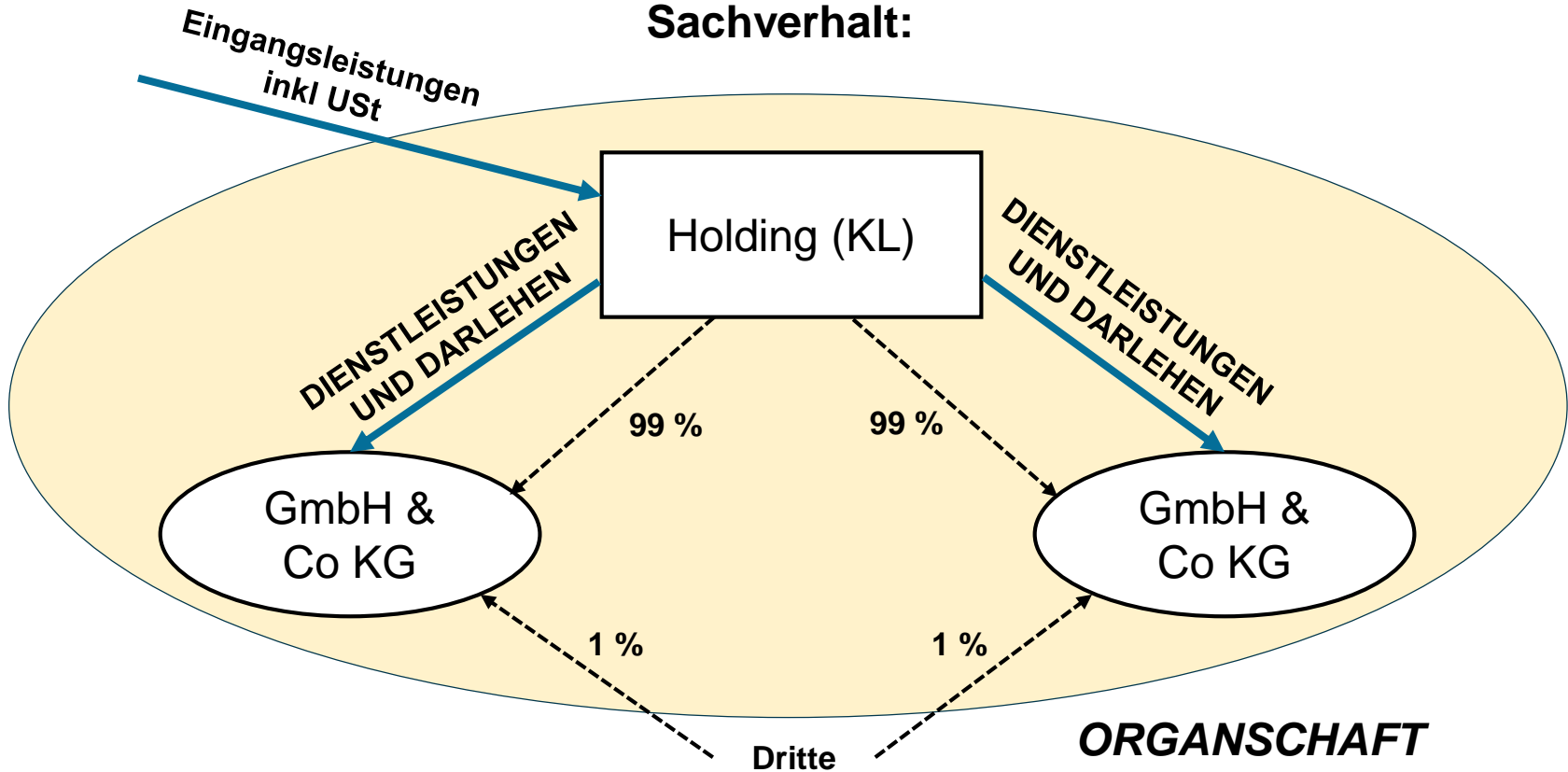
- „[...] Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.“

AKTUELLE EUGH-JUDIKATUR ZUR ORGANSCHAFT

- **Nichtunternehmer** können **Mitglied** einer **Mehrwertsteuergruppe** sein
 - Wortlaut der MwStSystRL sowie damit verfolgte Ziele (Verwaltungsvereinfachung, Missbrauchsverhinderung) lassen dies zu (EuGH 25.4.2013, C-85/11, *Kommission/Irland*)
- **Beschränkung** der **Organschaft** auf Unternehmer bestimmter **Branchen** (Finanz- und Versicherungssektor) **zulässig**, wenn Beschränkung dem Ziel des Art 11 Abs 2 MwStSystRL (Verhinderung von Steuerhinterziehungen und –umgehungen) dient (EuGH 25.4.2013, C-480/10, *Kommission/Schweden*).
- **Dienstleistungen** von einer **Hauptniederlassung im Drittland** an ihre **Zweigniederlassung** als **steuerbare Umsätze**, wenn **Zweigniederlassung Teil** einer **USt-Organschaft** ist (EuGH 17.9.2014, C-7/13, *Skandia America*)

AUSGEWÄHLTER FALL: BFH 11.12.2013 - XI R 38/12 → EUGH 16.7.2015, C-108/14, 109/14, LARENTIA + MINERVA

Sachverhalt:



AUSGEWÄHLTER FALL: EUGH 16.7.2015, C-108/14, 109/14, LARENTIA + MINERVA

- Vorlagefragen vom BFH (11.12.2013, XI R 38/12) betreffend die deutsche Organschaft
 - 2. Steht die Bestimmung über die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der RL 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 RL 77/388/EWG **berufen**?

AUSGEWÄHLTER FALL: EUGH 16.7.2015, C-108/14, 109/14, LARENTIA + MINERVA

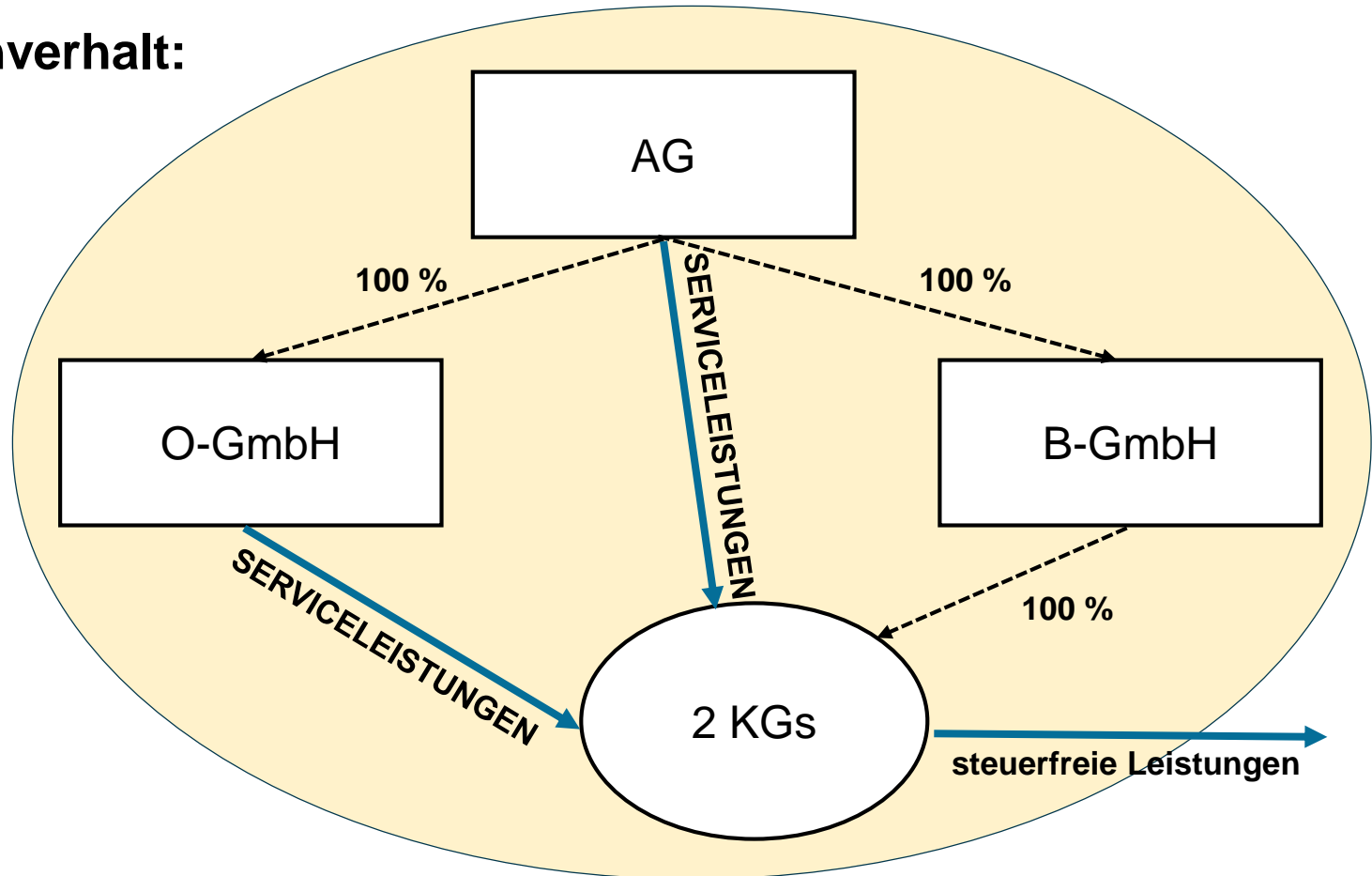
- EuGH 16.7.2015, C-108/14, 109/14, *Larentia + Minerva*, Rz 53:
 - 2. Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten RL 77/388 in der durch die RL 2006/69 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er einer **nationalen Regelung entgegensteht**, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Gruppe von Personen zu bilden, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können, **allein den Einheiten vorbehält, die juristische Personen sind und mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind, es sei denn**, dass diese beiden **Anforderungen Maßnahmen darstellen, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet sind**, was das vorliegende Gericht zu prüfen hat.
 - 3. Bei Art. 4 Abs. 4 der Sechsten RL 77/388 in der durch die RL 2006/69 geänderten Fassung kann **nicht** davon ausgegangen werden, dass er **unmittelbare Wirkung hat**, so dass Steuerpflichtige dessen Inanspruchnahme gegenüber ihrem Mitgliedstaat geltend machen könnten, falls dessen Rechtsvorschriften nicht mit dieser Bestimmung vereinbar wären und nicht in mit ihr zu vereinbarender Weise ausgelegt werden könnten.

AUSGEWÄHLTER FALL: EUGH 16.7.2015, C-108/14, 109/14, LARENTIA + MINERVA

- **Regelung, die Organschaft juristischen Personen vorbehält, unionsrechtswidrig, wenn Maßnahme nicht zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen erforderlich; letzteres hat das nationale Gericht zu prüfen**
- **Unterordnungsverhältnis** lässt zwar enge Verbindung zwischen betreffenden Personen vermuten, kann aber **nicht als Voraussetzung** für die Bildung einer Organschaft angesehen werden, **außer wenn zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen erforderlich**; letzteres hat das nationale Gericht zu prüfen
- Klarstellung des EuGH, dass **Eingreifen** einer **Holding** in die **Beteiligungsverwaltung** zum uneingeschränkten **Vorsteuerabzug** berechtigt
- **kein direktes Berufen auf Unionsrecht** möglich
 - Art. 4 Abs 4 der Sechsten RL 77/388 nur mit bedingtem Charakter, bedarf Präzisierung auf nationaler Ebene

BFH 2.12.2015, V R 25/13 - ORGANSCHAFT MIT TOCHTERPERSONENGESELLSCHAFT

■ Sachverhalt:

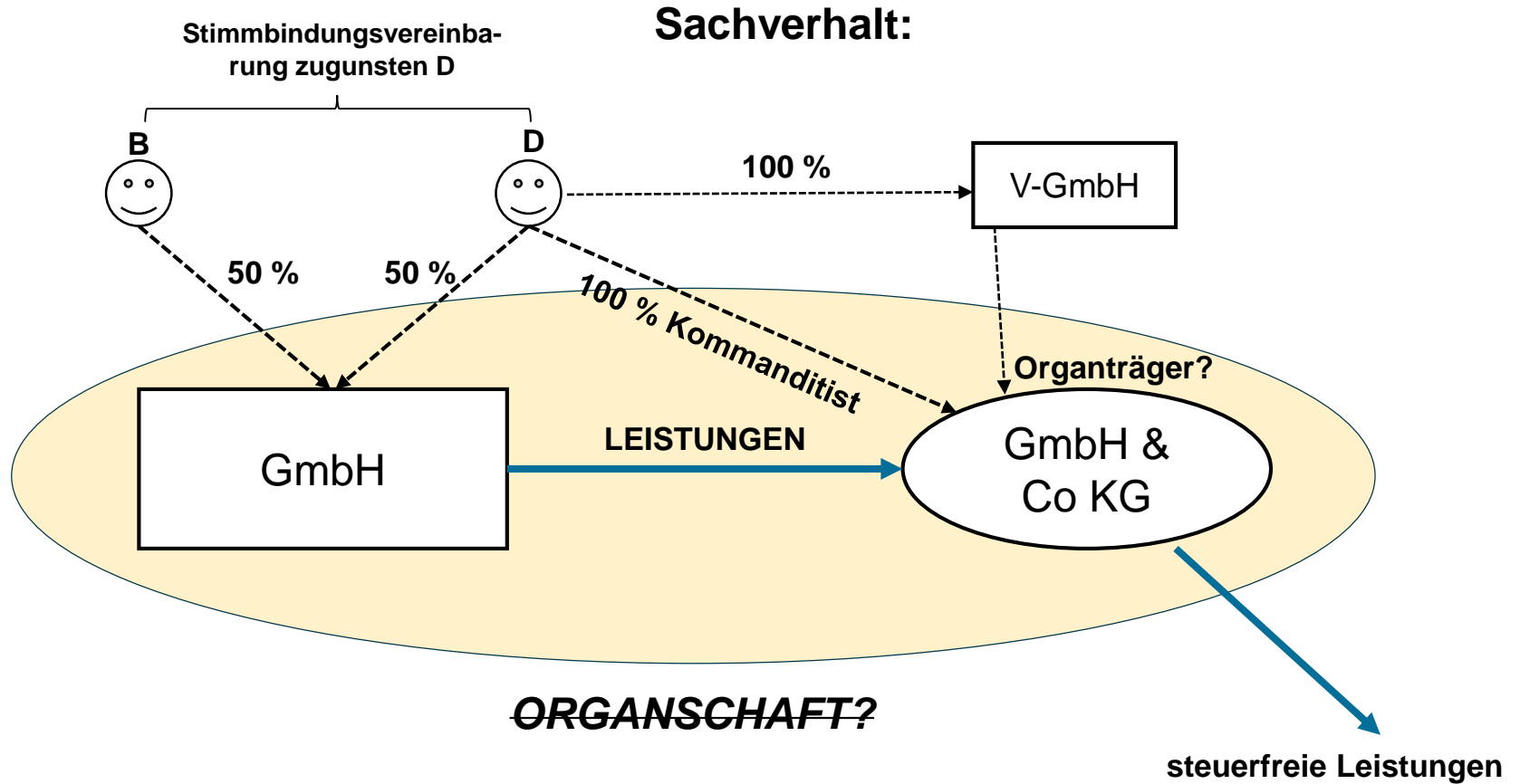


ORGANSCHAFT?

BFH 2.12.2015, V R 25/13 - ORGANSCHAFT MIT TOCHTERPERSONENGESELLSCHAFT

- Personengesellschaft kann in Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein, **sofern sie mit sämtlichen Gesellschaftsanteilen finanziell in einer bis zum Organträger reichenden Organkette eingegliedert ist**
- **teleologische Extension des Begriffs „juristische Person“** somit (nur), wenn Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs 2 Nr 2 dUStG in das Unternehmen des Organträgers **finanziell eingegliedert** sind
- **Ausweitung des Anwendungsbereichs der Organschaft** vom BFH, gleichzeitig aber Aufhebung der zugrunde liegenden Entscheidung des FG München (13.3.2013, 3 K 235/10), da dort laut BFH zu Unrecht allgemeine Gleichstellung von juristischen Personen und Personengesellschaften bejaht wurde
 - **Beschränkung** von § 2 Abs 2 Nr 2 dUStG **auf juristische Person** laut BFH **aufgrund Einstimmigkeitsprinzips bei Personengesellschaften** prinzipiell sachlich **gerechtfertigt**

BFH 2.12.2015, V R 15/14 - KEINE ORGANSCHAFT MIT SCHWESTERGESELLSCHAFT

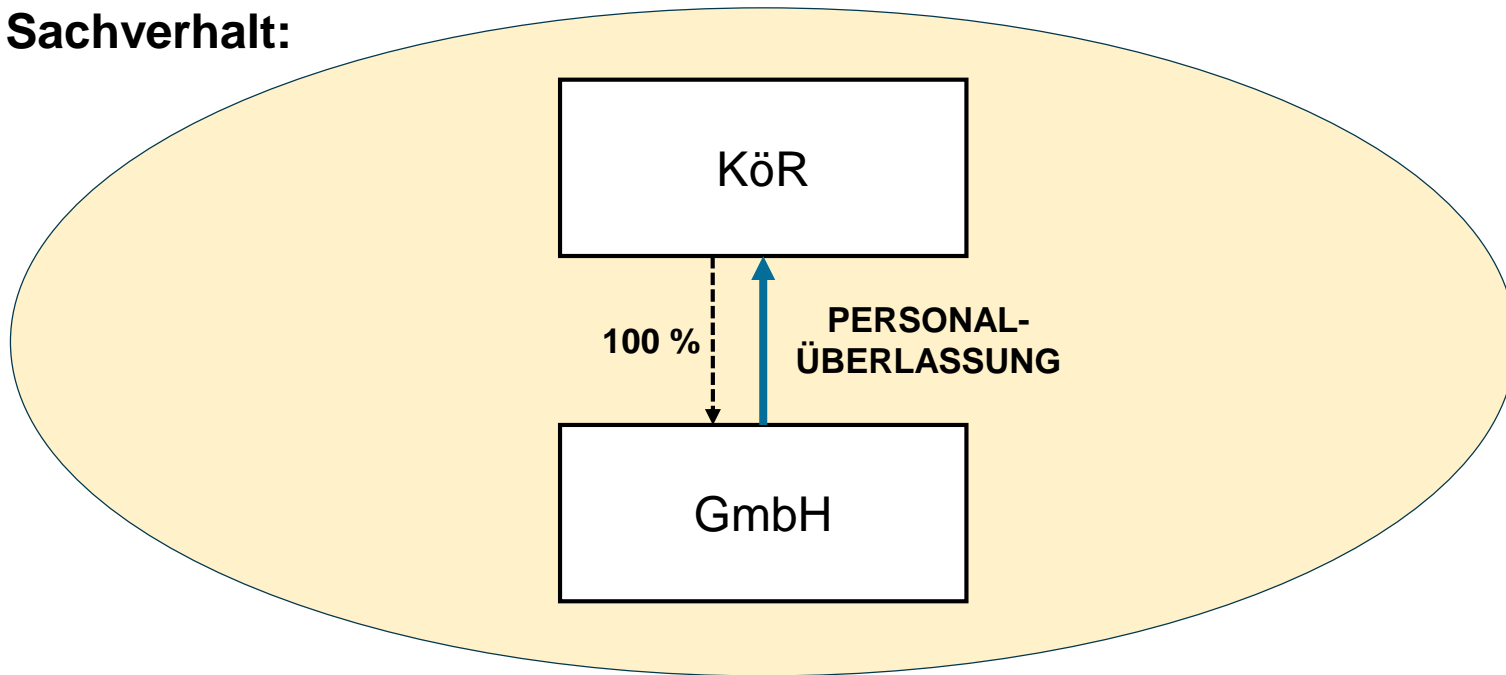


BFH 2.12.2015, V R 15/14 - KEINE ORGANSCHAFT MIT SCHWESTERGESELLSCHAFT

- Organschaft mangels finanzieller und organisatorischer Eingliederung weder nach nationalem noch nach EU-Recht möglich
- finanzielle Eingliederung setze **eigene Mehrheitsbeteiligung des Organträgers** an der juristischen Person iSv § 2 Abs 2 Nr. 2 dUStG voraus
 - da kein Antrags- oder Feststellungsverfahren zum Vorliegen der Organschaftsvoraussetzungen **lediglich enge finanzielle Verbindung zwischen mehreren Personen nicht ausreichend**
- für **organisatorische** Eingliederung muss Organträger idR mit juristischer Person **über deren Geschäftsführung personell verflochten** sein
- **Voraussetzungen** der Organschaft müssen **rechtssicher bestimmbar** sein
- Organschaft **ohne Eingliederung** wäre **missbrauchsanfällig** in Hinsicht auf Aushebelung eines Vorsteuerabzugsverbotes

BFH 2.12.2015, V R 67/14 - KEINE ORGANSCHAFT MIT NICHTUNTERNEHMERN

Sachverhalt:

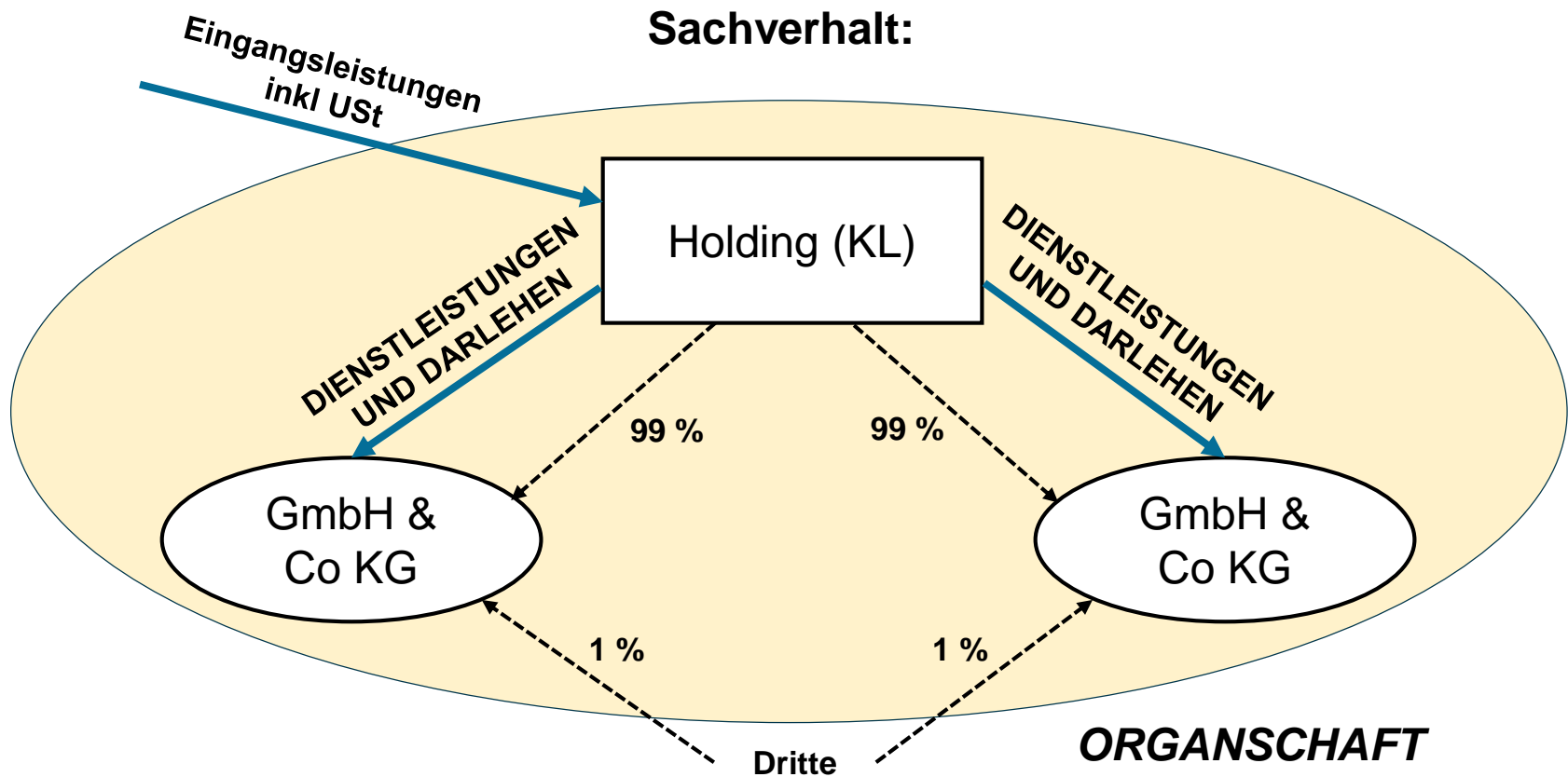


ORGANSCHAFT?

BFH 2.12.2015, V R 67/14 - KEINE ORGANSCHAFT MIT NICHTUNTERNEHMERN

- Organschaft setzt nach § 2 Abs 2 Nr. 2 dUStG die Eingliederung in das **Unternehmen** des Organträgers voraus
- **Organschaft** kann somit **nicht mit Nichtunternehmern als Organträger** gebildet werden (Festhalten des BFH an seiner bisherigen Rechtsprechung)
- BFH setzt sich zwar mit der Rs *Kommission/Irland* des EuGH auseinander, die **Beschränkung auf Unternehmer als Organträger** diene aber der **Missbrauchsverhinderung** und sei daher **unionsrechtskonform**
- Bildung einer Organschaft ohne eigene Unternehmerstellung würde **Umgehung des Vorsteuerabzugsverbotes** ermöglichen
- Organschaft diene der **Verwaltungsvereinfachung** und soll **keine Steuervergünstigungen** zulassen
- **KöR** können aber dann **Organträger** sein, **wenn sie unternehmerisch tätig** sind

BFH 19.1.2016, XI R 38/12 - AUSGANGSSITUATION LARENTIA + MINERVA



BFH 19.1.2016, XI R 38/12 - FOLGEENTSCHEIDUNG ZU LARENTIA + MINERVA

- § 2 Abs 2 Nr. 2 Satz 1 dUStG kann in einer mit Art 4 Abs 4 Unterabs. 2 der RL 77/388/EWG zu vereinbarenden Weise richtlinienkonform dahingehend ausgelegt werden, dass der Begriff "juristische Person" auch eine GmbH & Co. KG umfasst
- XI. Senat schließt sich der Rechtsprechung des V. Senats zwar im Ergebnis an, begründet aber mit **richtlinienkonformer Auslegung**, V. Senat (2.12.2015, V R 25/13) mit **teleologischer Extension**
 - Ausgangslage der beiden Verfahren nicht ident (keine 100%ige Innehabung im Sachverhalt vor dem XI. Senat, V. Senat fordert diese aber)
- fraglich, ob nun (1) nur GmbH & Co KGs, (2) Personengesellschaften generell oder (3) nur Personengesellschaften unter den durch den V. Senat festgelegten Voraussetzungen in Organschaft einbezogen werden können
 - mE kein Unterschied zwischen GmbH & Co KGs und anderen Personengesellschaften zu treffen

(MÖGLICHE) AUSWIRKUNGEN AUF DIE ÖSTERREICHISCHE ORGANSCHAFT

- Personengesellschaften zukünftig wohl als Mitglieder von Organschaften anzuerkennen, wenn alle Gesellschafter finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sind
 - Beschränkung von Organgesellschaften auf juristische Personen unionsrechtswidrig, es sei denn, Beschränkung dient der Vermeidung von Steuerhinterziehungen und –umgehungen
- Unterordnungsverhältnis kann zukünftig nur mehr mit Vermeidung von Steuerhinterziehungen und -umgehung argumentiert werden
 - Organschaft zukünftig uU auch bei Vorliegen anders ausgeprägter enger Verbindungen möglich?
- Holdings, die entgeltliche Verwaltungstätigkeiten gegenüber Beteiligungsgesellschaften erbringen steht grds voller Vorsteuerabzug hierfür zu

(MÖGLICHE) AUSWIRKUNGEN AUF DIE ÖSTERREICHISCHE ORGANSCHAFT

- direktes Berufen auf Unionsrecht zwar nicht möglich, unionsrechtskonforme Auslegung kann aber von Finanzbehörden eingefordert werden
- fraglich, wie § 2 Abs 2 Z 2 öUStG unionsrechtskonform interpretiert werden kann
- konzeptionelle Spannungen zwischen Art 11 der MwStSystRL und der Umsetzung der Organschaft in Ö und D ersichtlich
- Organschaft an sich in USt-System mit VSt-Abzug prinzipiell hinterfragbar
 - aber:
 - Abschaffung wohl mit erheblichem administrativen Mehraufwand verbunden
 - nachteilige Konsequenzen insb für Konzerne, die hauptsächlich unecht befreite Umsätze erbringen

(MÖGLICHE) AUSWIRKUNGEN AUF DIE ÖSTERREICHISCHE ORGANSCHAFT

- derzeitige Rechtslage in Anbetracht der vielen Unklarheiten nicht zufriedenstellend
- mögliches Abfedern insb im Hinblick auf die Ziele der **Verwaltungsvereinfachung** und **Missbrauchsvermeidung**:
 - **Antragswahlrecht** (fakultatives System) statt Eintritt der Rechtsfolgen von Gesetzes wegen
 - **bescheidmäßige Feststellung** über das Vorliegen einer Organschaft (evtl über §118 BAO)

VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!

Kontaktdaten:

Mag. Sebastian Tratlehner

Universitätsassistent

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ

E-Mail: sebastian.tratlehner@jku.at