

Erhöhte Anforderungen an die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft

BFH-Urteile vom 3. April 2008 und 5. Dezember 2007

Der umsatzsteuerlichen Organschaft kommt im Non-Profit-Bereich regelmäßig eine hohe Bedeutung zu, wenn gewerbliche wie gemeinnützige Verbundunternehmen Leistungen austauschen und der Leistungsaustausch nur unter Einsatz der Organschaft umsatzsteuerfrei erfolgen kann. Die umsatzsteuerliche Organschaft fordert eine vollumfängliche Eingliederung der Verbundunternehmen in das Mutterunternehmen, um Leistungen im Verbund umsatzsteuerfrei abrechnen zu können. Aktuelle Urteile der höchstrichterlichen Rechtsprechung wie auch Verwaltungsanweisungen stellen erhöhte Anforderungen an den Nachweis der Eingliederungsvoraussetzungen. Insbesondere die BFH-Urteile vom 3. April 2008 und 5. Dezember 2007 zeigen eine deutlich engere Auslegung der Grundsätze im Hinblick auf eine notwendige Einflussnahme des Mutterunternehmens auf die Geschäftsführung sowie bei der Einbindung von Fremdgeschäftsführern bei den Tochterunternehmen auf, die in der aktuellen Beratung wie auch in historisch gewachsenen Organschaften dringend beachtet werden sollten.

UMSATZSTEUERLICHE ORGANSCHAFT · EINGLIEDERUNGSVORAUSSETZUNGEN · EINZELVERTRETUNGSBEFUGNIS BEI MEHRGLIEDRIGEN GESCHÄFTSFÜHRUNGEN SCHÄDLICH · BEI FEHLENDER PERSONALUNION KÖNNEN GESCHÄFTSORDNUNGEN DIE EINGLIEDERUNG UNTERSTÜTZEN

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft waren in der Vergangenheit weitestgehend unstrittig. Gefordert wurde von der Finanzverwaltung kumulativ eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger. Mit den zwei neuen Urteilen hat der BFH die bisherige Bewertung modifiziert, indem er die Anforderungen an das Vorliegen der organisatorischen Eingliederung näher bestimmt hat.

Finanzielle Eingliederung

Für den Nachweis der finanziellen Eingliederung genügt es, wenn der Organträger (d. h. das Mutterunternehmen) die entscheidende Stimmrechtsmehrheit an dem oder den Tochterunternehmen besitzt (bei einer Kapitalbeteiligung in Höhe von mehr als 50 von Hundert in der Regel gegeben).

Wirtschaftliche Eingliederung

Für die wirtschaftliche Eingliederung wird vorausgesetzt, dass die Organgesellschaft in engem Zusammenhang mit dem Gesamtunternehmen fördernd und ergänzend wirtschaftlich tätig ist. Die Beziehung zum Organträger sollte dabei mehr als nur unerheblich sein; es muss ein über die Kapitalverflechtung hinausgehender tatsächlicher Einfluss ausgeübt werden.

Weitere Voraussetzungen für die wirtschaftliche Eingliederung sind eine eigene unternehmerische Tätigkeit des Organträgers und dass die Beteiligung an der Organgesellschaft beim Organträger dem Unternehmensbereich zugeordnet werden kann. Wann diese Kriterien vorliegen können, hat das Bundesministerium für Finanzen mit Schreiben vom 26. Januar 2007 verdeutlicht.

Organisatorische Eingliederung

Für die Anerkennung der organisatorischen Eingliederung ist sicherzustellen, dass mittels organisatorischer Maßnahmen der Wille des Mutterunternehmens (Organträger) in der/den Tochtergesellschaft/en durchgesetzt werden kann. Generell akzeptiert die Finanzverwaltung die organisatorische Eingliederung in Form der sog. Personalunion (identische Geschäftsführung in Mutter- wie auch Tochterunternehmen). Ist eine Personalunion nicht gewollt bzw. nicht darstellbar, müssen für den Nachweis der organisatorischen Eingliederung andere Kriterien erfüllt sein, die eine Interessendurchsetzung der Mutter in den Tochterunternehmen sicherstellen.

Hintergrund zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5. Dezember 2007

Im Streitfall sind an einer Gesellschaft eine Holding mit 51 % und ein dritter Dienstleister zu 49 % beteiligt. Einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer der Gesellschaft sind der Dritte sowie der Geschäftsführer der Holding. Zu beachten ist jedoch, dass der Minderheitsgesellschafter zu diversen Punkten ein Vetorecht hat und es keine Regelung zu Meinungsverschiedenheiten zwischen den beiden Geschäftsführern gibt. Die Gesellschaft erbrachte Dienstleistungen unter anderem gegenüber der Holding und ging davon aus, dass ihre Leistungen auf Grund einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft zur Holding als Organträger nicht steuerbar seien. Das Finanzamt war dagegen der Meinung, die Organschaft sei nicht anzuerkennen, da es an der organisatorischen Eingliederung fehle. Das Finanzgericht bejahte eine Organschaft und verwies auf die aktienrechtliche Abhängigkeitsvermutung bei einem in Mehrheitsbesitz stehenden Unternehmen gemäß § 17 AktG.

Der BFH bestätigte die Rechtsauffassung des Finanzamtes und verneinte ebenfalls die Voraussetzungen eines Organschaftsverhältnisses. Aktienrechtlich liegt ein Abhängigkeitsverhältnis vor, wenn ein herrschendes Unternehmen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Bei einem in Mehrheitsbesitz stehenden Unternehmen wird vermutet, dass es von dem beteiligten Unternehmen abhängig ist (§ 17 Abs. 2 AktG). Demgegenüber enthält das Umsatzsteuergesetz eine eigenständige Definition der (umsatzsteuerrechtlichen) Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Danach ist nach dem Gesamtbild entscheidend, ob eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung gegeben ist. Die aktienrechtliche Konzernvermutung allein genügt daher nicht für die Annahme einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft. Vielmehr setzt eine organisatorische Eingliederung voraus, dass der Organträger eine von seinem Willen abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft jederzeit verhindern kann. Hier konnte der Minderheitsgesellschafter in einzelnen Sachverhalten von einem Vetorecht Gebrauch machen. Zudem wurde durch die Einzelvertretungsberechtigung des Minderheitsgeschäftsführers und die fehlenden Regelungen zu Meinungsverschiedenheiten in der Geschäftsführung die Beherrschung der laufenden Geschäftsführung durch den Geschäftsführer des Organträgers verneint.

Hintergrund zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 3. April 2008

Im Streitfall ist eine Holding (K-GmbH) zu 100 % an zwei gemeinnützigen Seniorenresidenz-Betriebs-GmbHs beteiligt. Weiterhin hält sie 70 % an einer Management-GmbH (Klägerin). Die restlichen 30 % werden durch Dritte (U und H) mit jeweils 15 % gehalten. Geschäftsführer sowohl der Management-GmbH als auch der Residenzen sind die Dritten U und H. Obwohl die Geschäftsführer der Management-GmbH im Außenverhältnis unbeschränkt vertretungsbefugt sind, sind sie durch Anstellungsverträge an die Weisungen der Gesellschafterversammlung gebunden und müssen über ihre Managementleistungen gegenüber den Residenzen an die Holding monatlich Bericht erstatten. Die Klägerin ging davon aus, dass ihre Leistungen auf Grund der Managementverträge gegenüber den Residenzen nicht steuerbar seien, da sowohl sie selbst als auch die Residenzen umsatzsteuerliche Organe der Holding seien.

Das Finanzamt hingegen unterwarf die Leistungen der Klägerin an die Residenzen der Umsatzsteuer. Es liege keine organisatorische Eingliederung vor, da keine Personenidentität zwischen den Leitungsgremien beider Gesellschaften vorliege und die Klägerin nur in geringem Umfang in rechtlich erzwingbarer Weise an die Weisungen der Holding gebunden sei.

Der BFH verneinte das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft ebenfalls. Für die Annahme einer Organschaft sei es nicht erforderlich, dass alle drei Merkmale einer Eingliederung sich gleichermaßen deutlich feststellen lassen. Insbesondere ist es unschädlich, wenn bei finanzieller und organisatorischer Eingliederung die wirtschaftliche Eingliederung weniger deutlich zutage tritt. Allerdings reicht es nicht aus, dass eine Eingliederung nur in Bezug auf zwei der drei Merkmale be-

steht. Im Streitfall kann daher nicht von der finanziellen Eingliederung auf die wirtschaftliche oder organisatorische geschlossen werden. Die organisatorische Eingliederung setzt vielmehr voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wirklich wahrgenommen wird. Die organisatorische Eingliederung setze eine personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft voraus. Bloße Kontroll- und Auskunftsrechte sind für die organisatorische Eingliederung nicht ausreichend. Es muss vielmehr gewährleistet sein, dass der Organträger jederzeit in die laufende Geschäftsführung der Organgesellschaft eingreifen und diese beherrschen kann.

FAZIT

Der Bundesfinanzhof hat mit seinen beiden Urteilen eine deutlich engere Auslegung der Voraussetzungen an die organisatorische Eingliederung manifestiert. Besteht die Geschäftsführung einer Tochtergesellschaft aus mindestens zwei oder mehr Personen und sind der/die Fremdgeschäftsführer einzelvertretungsbefugt, fordert der BFH vom Mutterunternehmen für die organisatorische Eingliederung zukünftig den expliziten Nachweis, wie eine dominierende Interessendurchsetzung gegenüber den Fremdgeschäftsführern im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung erreicht werden kann.

Auf der anderen Seite sind Organschaftsmodelle unter vollständigem Verzicht einer Personalunion in der Geschäftsführung dahingehend zu untersuchen, inwieweit eine Einflussnahme im Sinne einer Interessendurchsetzung der Mutter auf die Geschäftsführung der Tochterunternehmen auf vertraglicher Basis sichergestellt wird. Dabei genügt nach unseren Erfahrungen nicht nur eine allgemeine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Geschäftsführung, sondern die Mutter muss ihre Interessen in sog. Kernbereichen der Geschäftsführung, wie beispielsweise den Bereichen Personal und Finanzen, idealerweise über eine Geschäftsordnung oder andere Regularien durchsetzen können, um die organisatorische Eingliederung und damit die Organschaft zu sichern (BFH-Urteil vom 3. April 2008). Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung halten wir eine Überprüfung aller bestehenden Organschaftsmodelle für geboten.

Andreas Seeger

Steuerberater
CURACON GmbH
Leiter Steuerberatung
Tel. 02 51/9 22 08-125
andreas.seeger@curacon.de