

Eike-Johannes Hoff

Die Anwendung der Umsatzsteuerorganschaft im nationalen Recht

**Entwicklung, Voraussetzungen,
Wirkungen und Bedeutung**

Kapitel 1: Einführung

A. Einleitung

„Die Bedeutung der sog. Organschaft lag im alten Umsatzsteuersystem ohne Vorsteuerabzug. Mit der Einführung des Vorsteuerabzuges (1968) verlor die Regelung ihre wirtschafts-politische Rechtfertigung und wurde überflüssig“¹.

Diese klare Aussage *Holger Stadie* über die Organschaft im Umsatzsteuerrecht mag verwundern am Anfang einer Arbeit, die sich zum Ziel genommen hat, die Anwendung der umsatzsteuerlichen Organschaft im nationalen Recht hinsichtlich ihrer Voraussetzungen, Wirkungen und Bedeutung näher zu analysieren.

Das Zitat erfüllt gleichwohl seinen Zweck: Denn tatsächlich ist die Organschaft, die bereits zu Beginn des vorherigen Jahrhunderts ihren Anfang nahm, in unserem heutigen Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzugsrecht auf den ersten Blick ein Fremdkörper. Eine Zurechnungs- und Steuerbefreiungsvorschrift für Unternehmer, die das zugrunde liegende Steuersystem grundsätzlich nicht belasten will, sondern nur den endverbrauchenden Konsumenten, scheint wenig Sinn zu machen und insoweit obsolet oder jedenfalls redundant im Mehrwertsteuersystem zu sein. Dementsprechend ist *Stadie* auch nicht der einzige namhafte Kommentator in der einschlägigen Fachliteratur, der die Organschaft dem Verdikt der Bedeutungslosigkeit unterwirft. Auch andere Kommentatoren messen ihr heute „keine große wirtschaftliche Bedeutung“² mehr bei oder sprechen ihr in einem „idealen Mehrwertsteuersystem“³ die nötige Berechtigung ab.

Trotz dieser seit langem bestehenden Einschätzungen ist die Organschaft im nationalen Recht aber nach wie vor in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kodifiziert, und ihre fortwährende Anwendbarkeit wird auch von keinem ihrer Kritiker *de lege lata* in Abrede gestellt. Ihr Nutzen wird – mangels ihrer rechtlichen wie wirtschaftlichen Bedeutung – unter Bezugnahme auf verschiedene legislative Begründungen daher nur noch in einer technischen *Verwaltungsvereinfachung* sowie einer damit einhergehenden Vermeidung unnötiger Verwaltungsarbeit gesehen⁴.

Angesichts dieser Auffassungen und ihrer scheinbaren Systemredundanz könnte man zu dem Schluss gelangen, dass die Organschaft auch praktisch kaum noch eine

1 *Stadie*, UStG, § 2 Rn. 191.

2 *Korn* in: Bunjes UStG, § 2 Rn. 111; Weiß UR 1980, 51; FG Rheinland-Pfalz v. 12.3.1987 – 3 K 246/86, UR 1988, 196.

3 *Reiß* in: Tipke/Lang StR 2005, § 14 Rn. 133; vgl. ferner *Jakob*, Umsatzsteuer 2009, § 4 Rn. 144; *Scharpenberg* in: Hartmann/Metzenmacher UStG, § 2 Rn. 309 mwN.

4 *Stadie* in: Rau/Dürrwächter UStG, § 2 Rn. 783f; so auch schon *Söhn*, StuW 1975, 1 (5); *Reiß*, StuW 1979, 343 unter Hinweis auf Bericht Finanzausschusses, BT-Drucks. 5/1581, zu § 2 UStG abgedruckt in Plückerbaum/Malitzky Band I Teil D 20.

Bedeutung haben kann, sie quasi als vergessenes Relikt eines alten Umsatzsteuer-systems von der insoweit überfälligen gesetzgeberischen Bereinigung bislang eher zufällig verschont wurde. Bei einem Blick auf die Anzahl an höchstrichterlichen Entscheidungen in den vergangenen zwei Dekaden und in die Kommentierungen zu § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in den einschlägigen Fachwerken stellt sich diese Vermutung jedoch schnell als Trugschluss dar: Gerade in den letzten Jahren ist die Anzahl an Entscheidungen zur Umsatzsteuerorganschaft ebenso signifikant gestiegen wie der Umfang ihrer dogmatischen Aufarbeitung in der Jurisprudenz. Dieser Anstieg an juristisch substantiierten Gerichtsentscheidungen fand wiederum ein entsprechendes Echo in den einschlägigen Fachkommentaren und -aufsätzen, so dass (aus heutiger Perspektive) die mitunter wesentlichste dogmatische Durchdringung dieses Instituts in einer Zeit begann, in der die Umsatzsteuerorganschaft systemisch eigentlich ihre Berechtigung bereits verloren haben müsste.

Anders als die Wissenschaft haben die mit der Umsatzbesteuerung und dem entsprechenden Besteuerungsverfahren konfrontierten Unternehmen, aber auch die Finanzverwaltung insoweit also einen Nutzen in der Organschaft ausmachen können, der selbst im heutigen Vorsteuerabzugssystem noch so gewichtig ist, dass für ihn immer öfter der Gang zu den Finanzgerichten und zum Bundesfinanzhof angetreten wird.

Der Nutzen, den Berater und Gestalter steuerlicher Verhältnisse ebenso wie die Finanzverwaltung in der Organschaft ausgemacht haben, mutet jedoch eher skurril und fragwürdig an: Die Berater und Gestalter sehen in der Organschaft insoweit ein Mittel, um die umsatzsteuerlichen Belastungen ihrer Klienten zu verringern⁵, was nicht nur vor dem Hintergrund, dass die Umsatzsteuer Unternehmen grundsätzlich nicht belasten will, sonderbar scheint, sondern auch mit der vorgenannten legislativen Zwecksetzung nicht viel gemein hat. Nicht anders verhält es sich mit der entsprechenden Erkenntnis der Finanzverwaltung: Sie nimmt den Eintritt der Insolvenz einer Kapitalgesellschaft zum Anlass, das Vorliegen einer Umsatzsteuerorganschaft zu prüfen, mit der Erwartungshaltung, etwaige Umsatzsteuerausfälle hierrüber zu vermeiden⁶.

Dass hinter der Organschaft auch heute noch mehr als nur eine simple Vorschrift zur Verwaltungsvereinfachung stecken muss, zeigt schließlich ihre Etablierung im Unionsrecht nach der Angleichung der europäischen Mehrwertsteuersysteme. Obgleich die Möglichkeit der optionalen Einführung der sog. Mehrwertsteuergruppe ins nationale Recht in den einschlägigen Mehrwertsteuerrichtlinien (wohl) nur auf Betreiben von Deutschland und den Niederlanden berücksichtigt wurde⁷, hatten 2009 bereits 14 weitere Länder diese Option im jeweiligen nationalen Recht

5 Vgl. hierzu *Slapio*, DStR 2000, 999.

6 Vgl. OFD Koblenz v. 15.6.2000 – S 0550 A – St 52 3, StEK AO 1977 § 251 Nr. 13.

7 *Stadie* in: Rau/Dürrwächter UStG, § 2 Rn. 788.

genutzt⁸. Rechtspolitisch betrachtet, scheint also eine Nachfrage für dieses Institut zu bestehen, die wohl über eine reine Verwaltungsvereinfachung hinausgehen wird.

Die auf den ersten Blick freilich nachvollziehbare Einschätzung bezüglich des Nutzens der Organschaft in unserem heutigen Mehrwertsteuersystem und seine tatsächliche praktische Entwicklung stehen also in einem Widerspruch zueinander, der sich vordergründig nicht auflösen lässt.

Es ist jedoch nicht allein dieser Widerspruch, der die Organschaft als Objekt für eine wissenschaftliche Aufarbeitung reizvoll erscheinen ließ; hinzu kam vielmehr, dass die dogmatische Durchdringung, die gewiss in den letzten Jahren eine beachtliche Entwicklung nahm, in Teilen immer noch unbefriedigend ist, und das für ein in der praktischen Anwendung so wichtiges Institut in der nicht minder gewichtigen nationalen Umsatzbesteuerung.

Die nachfolgende Untersuchung will daher nicht allein bestimmte Einzelaspekte der Organschaft wie die Vor- und Nachteile für Unternehmen oder die Finanzverwaltung betrachten. Ziel soll stattdessen sein, die Organschaft in ihrem Gesamtkontext des nationalen Rechts zu erfassen und dabei insbesondere auch ihre Wechselwirkungen mit anderen Rechtsgebieten zu analysieren. Die Untersuchung nimmt sich dabei explizit nicht zum Ziel, die in jüngster Zeit mit verstärkter Verve geführte Diskussion um die Unionskonformität der nationalen Organschaft detailliert aufzugreifen. Obgleich dem Autor diesbezüglich bewusst ist, dass die Organschaft nicht ohne ihren unionsrechtlichen Hintergrund analysiert werden kann und darf, sollen die unionsrechtlichen Implikationen auf das notwendige Mindestmaß reduziert werden. Statt sich dieser – mangels umfassender und dogmatisch belastbarer Jurisprudenz – mitunter schwierigen Diskussion zu widmen, soll die Umsatzsteuerorganschaft in ihrer Entwicklung, ihren Einzelvoraussetzungen und ihren Wirkungen auf nationaler Ebene analysiert werden⁹.

Dieser Untersuchungsansatz will dabei gewiss nicht die Auseinandersetzung mit dem Unionsrecht vermeiden, sondern den vom Umfang her ohnehin beachtlichen Fokus auf die inner- und außersystemische Komplexität der Organschaft mit anderen konkurrierenden nationalen Kodifikationen lenken. Obgleich die gesetzliche Grundlage der Organschaft in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG insoweit überschaubar wirkt, sind die tatsächlichen Wechselwirkungen, die die Organschaft innerhalb des nationalen Rechts hervorruft, beachtlich und erfordern eine entsprechende Aufarbeitung und Untersuchung.

Hierzu sind einerseits die systemischen Implikationen und die Entwicklung der Organschaft zu begutachten, um ein Verständnis für ihre Grundidee und den

8 Österreich, Belgien, Tschechische Republik, Zypern, Dänemark, Estland, Finnland, Ungarn, Irland, Rumänien, Spanien, Schweden, Slowakei und das Vereinigte Königreich, hierzu Mitteilung der Kommission vom 2.7.2009 KOM (2009) 325, UR 2009, 632.

9 Zu den unionsrechtlichen Implikationen der Umsatzsteuerorganschaft sei auf das Werk von *Hartmann*, Umsatzsteuerorganschaft (2013) verwiesen.

dahinterstehenden Ansatz zu schaffen. Denn erst hiermit werden sich schließlich ihre Voraussetzungen und Wirkungen und ihre Anwendung in Wissenschaft und Praxis analysieren lassen. Hinzu kommen aber andererseits noch ihre passiven wie aktiven Einwirkungen auf außersteuerliche Kodifikationen, die im Rahmen der vorliegenden Untersuchung ebenfalls mit aufgriffen werden sollen. Ihre Beziehungen zum Zivilrecht, die auch in der Jurisprudenz¹⁰ immer wieder zum Thema wurden, werden dabei ebenfalls von besonderer Bedeutung sein.

Im Rahmen dieses zuvorderst nationalen Untersuchungsspektrums sollen aber natürlich auch die unionsrechtlichen Implikationen einfließen, um dem Postulat der Unionsrechtskonformität einen angemessenen Stellenwert in dieser Untersuchung einzuräumen. Diesbezüglich wird sich insbesondere mit der Frage zu beschäftigen sein, inwieweit das Unionsrecht den Rahmen für die nationale Umsetzung vorgibt.

Ziel dieser Untersuchung soll neben der Erarbeitung eines grundlegenden Verständnisses für die Organschaft dabei letztlich auch die Beantwortung der zu Beginn dieses Prologs aufgeworfenen Frage sein. Durch die Auseinandersetzung mit der historischen Entwicklung der Organschaft und ihrer Fortgeltung im veränderten Mehrwertsteuersystem sollen insoweit nicht nur die Grundlagen ihrer Anwendung analysiert werden, sondern auch der Frage nach der Notwendigkeit der Organschaft nachgegangen werden. Insoweit werden ggf. auch die Ergebnisse ihrer dogmatischen Aufarbeitung und ihrer Konsequenzen im nationalen Recht zeigen, ob die Organschaft tatsächlich ihre wirtschaftspolitische Rechtfertigung verloren hat und damit heute überflüssig ist.

B. Darstellung der Untersuchung

Für eine systematische und umfassende Analyse der Organschaft sollen im ersten Kapitel zunächst die formellen wie materiellen Grundlagen der aktuellen Umsatzbesteuerung in gebotenen Maße untersucht werden. Die analytische Darstellung der wesentlichen Aspekte des nationalen Umsatzsteuersystems wie auch seiner unionsrechtlichen Einflüsse bilden insoweit den Rahmen für die Entwicklung eines Grundverständnisses der Besteuerung, vor dessen Hintergrund die Organschaft zu erklären ist. Aus diesem Grundverständnis sollen sich ferner Indikatoren für einen innersystemischen wie auch unionsrechtlichen Prüfungsmaßstab ableiten lassen, an Hand derer die Organschaft gemessen und hinterfragt werden soll. Die Organschaft soll diesbezüglich also nicht isoliert, sondern im Gesamtkontext der Umsatzbesteuerung untersucht werden, die als Grundlage insoweit voranzustellen ist.

Im Anschluss an diese Untersuchung soll im Kapitel 3 sodann die eigentliche Auseinandersetzung mit der Organschaft beginnen. Ihr nahezu fast hundertjähriges Bestehen und die in diesem Zusammenhang aufgeworfene Frage nach ihrer Systemredundanz lenken dabei fast zwangsläufig den Blick auf die geschichtliche

10 Vgl. BFH v. 29.1.2009 – V R 67/07, BStBl II 2009, 1029; *Reiß* in: Reiß/Kraeusel/Langer UStG, § 2 Rn. 112f.

Entwicklung der Organschaft. Auch hierbei soll neben der Entwicklung eines entsprechenden Grundverständnisses ein weiterer Maßstab für die Analyse der einzelnen Voraussetzungen herausgearbeitet werden. Im Nachgang zu diesem historischen Ansatz bietet es sich darüber hinaus an, die unionsrechtlichen Vorgaben näher zu beleuchten und ihre Grundzüge festzuhalten.

Sodann sind die kodifizierten Voraussetzungen der Organschaft zu analysieren. Die Analyse soll sich dabei zunächst den beteiligten Personen der Organschaft widmen und hierbei insbesondere kritisch hinterfragen, warum Organgesellschaften *expressis verbis* auf juristische Personen beschränkt werden; die Belastbarkeit dieser Beschränkung scheint dabei vor dem unionsrechtlichen Hintergrund besonders fraglich zu sein. Im Anschluss sind die Kernelemente der Organschaft zu begutachten, also die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung. Deren Analyse, die insoweit auch das Kernelement dieser Untersuchung darstellen soll, hat sich dabei neben der innersystemischen Dogmatik vor allem auch mit den Wechseleinflüssen aus anderen, zuvorderst zivilistischen Kodifikationen zu beschäftigen und diese zu untersuchen. Hierbei sind solche Beziehungen zu untersuchen, die in der Jurisprudenz zwar angedeutet wurden, bislang aber nicht abschließend geklärt scheinen wie bspw. die Einflussnahme zivilistischer Wertungen auf das Vorliegen der Eingliederungsmerkmale. Aber auch eine etwaige Konnexität der Merkmale untereinander oder deren nur indirekte mittelbare Verwirklichung sollen in diesem Zusammenhang betrachtet werden.

Das anschließende Kapitel soll sich den Wirkungen der Organschaft widmen. Die sich *ipso iure* ergebene Nichtsteuerbarkeit der im Organkreis ausgetauschten Innenleistungen wirft vielerlei Fragen im Zusammenhang mit der Zurechnung von Leistungsbeziehungen, der formalen Position des Steuersubjekts sowie der etwaigen Anrechnung von Zahlungen sowie dessen innerorganschaftlichem Ausgleich auf. Die sich hierbei ergebenden Auswirkungen der Steuerfreiheit auf den Wettbewerb, die insoweit auch bereits Gegenstand von entsprechenden Untersuchungen¹¹ waren, sollen in dieser Arbeit, um einen angemessenen Umfang zu wahren, jedoch außen vor bleiben und allenfalls am Rande besprochen werden.

Stattdessen werden die Auswirkungen der Umsatzsteuerorganschaft am Beispiel von Insolvenzen und den diesbezüglich mit einhergehenden Haftungsanordnungen untersucht. Hierbei soll zunächst der Blick auf die Haftungsanordnung der Abgabenordnung gelegt werden, die für Organschaften insoweit einen Sonderhaftungsstatbestand kennt, der insbesondere bei einer Insolvenz eine signifikante Rolle spielen kann. Vor der eigentlichen Analyse der Auswirkungen des Insolvenzrechts auf den Organkreis wird die Auseinandersetzung mit der allgemeinen Behandlung von Umsatzsteuern in der Insolvenz stehen. Dieses mitunter sehr komplexe Thema ist zur Vorbereitung eines entsprechenden Verständnisses unerlässlich, um im Anschluss die verschiedenen Variationsmöglichkeiten einer Insolvenz im Organkreis zu begutachten.

11 vgl. Heintzen, DStR 1999, 1799.

Vor der abschließenden Darstellung der gefundenen Ergebnisse in Thesen soll der Frage nachgegangen werden, wie etwaige Friktionen zwischen der Umsatzsteuerorganschaft und dem Insolvenzrecht gelöst werden könnten. Hierbei wird insbesondere als Mittel ein ggf. anzuerkennendes Optionsrecht bei Eintritt der Organschaft näher zu beleuchten sein.