

Neue Gestaltungsspielräume für Holdingstrukturen

VON STEFAN SCHICK UND
MATTHIAS UHL



Prof. Dr. Stefan Schick (Foto oben), Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, und Matthias Uhl (Foto unten), Rechtsanwalt, beide aus der Kanzlei Schick und Schaudt Rechtsanwälte in Stuttgart, sind auf die Beratung von Sozialeinrichtungen und anderen Non-Profit-Organisationen spezialisiert, insbesondere an den Schnittstellen des Organisations- und Steuerrechts mit der Betriebswirtschaft.
www.schick-schaudt.eu



Die deutsche Gesetzeslage zur umsatzsteuerlichen Organschaft steht nicht mit europäischem Recht in Einklang. Das hat kürzlich der Europäische Gerichtshof entschieden. Das Urteil hat Konsequenzen für die Steuerung von Tochtergesellschaften und führt zur Einbeziehung der Personengesellschaft als Tochtergesellschaft.

Sozialunternehmen gründen häufig Holdingstrukturen zur Realisierung einer Sparten- oder Regionalstruktur, Service-Gesellschaften oder zusammen mit Kooperationspartnern Personengesellschaften, die beispielsweise eine Schuldnerberatungsstelle oder einen Tafelladen betreiben.

Allen Gestaltungen ist gemeinsam, dass umsatzsteuerpflichtige Leistungsbeziehungen entstehen können. Diese können zu einer zusätzlichen Umsatzsteuerbelastung führen, weil der Leistungsempfänger allenfalls eingeschränkt vorsteuerabzugsberechtigt ist. Vermieden wird diese – sofern die Tochtergesellschaft eine GmbH ist – durch die Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft. Ist die Tochtergesellschaft eine Personengesellschaft, ist dies nicht möglich, weil die umsatzsteuerliche Organschaft voraussetzt, dass die Tochtergesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist.

Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft nach geltendem Recht

Bei Bestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft verliert die Tochtergesellschaft umsatzsteuerlich ihre Selbstständigkeit und bildet mit dem Gesellschafter als dem Organträger eine Einheit: Die Umsätze zwischen Organträger und Organgesellschaft sind nicht steuerbare Innenumsätze. Voraussetzung ist, dass

die Tochtergesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Mutterunternehmens (Organträgers) eingegliedert ist, dass also zwischen beiden ein Über- und Unterordnungsverhältnis besteht.

Die finanzielle Eingliederung liegt vor, wenn sich der Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung der Tochtergesellschaft aufgrund seiner Stimmrechtsmehrheit durchsetzen kann.

Die Tochtergesellschaft ist dann wirtschaftlich in das Unternehmen des Gesellschafters eingegliedert, wenn sich die unternehmerischen, entgeltlichen Tätigkeiten von Mutterunternehmen und Tochtergesellschaft gegenseitig fördern und ergänzen (so nach deutschem Recht) oder die wechselseitig erbrachten Leistungen zu Kostenelementen des Leistungsempfängers werden (so nach EU-Recht).

Die organisatorische Eingliederung ist gegeben, wenn sich die Geschäftsführung des Gesellschafters unmittelbar in der Geschäftsführung der Tochtergesellschaft durchsetzen kann, wenn also eine vom Willen des Gesellschafters abweichende Willensbildung in der Geschäftsführung der Tochtergesellschaft ausgeschlossen ist. Dabei reicht die Steuerung über Weisungen der Gesellschafterversammlung nicht aus.

In der Praxis wird die organisatorische Eingliederung häufig durch eine

ganz oder teilweise personenidentische Besetzung der Führungsorgane von Gesellschafter und Tochtergesellschaft sichergestellt. Bei einer teilweise personenidentischen Besetzung muss zudem sichergestellt werden, dass die Geschäftsführer der Tochtergesellschaft, die zugleich Mitglied im Führungsorgan des Gesellschafters sind, ein Letztentscheidungsrecht haben.

Ferner ist es denkbar, dass die Geschäftsführer der Tochtergesellschaft zwar nicht Mitglied im Führungsorgan des Gesellschafters sind, bei diesem aber eine leitende Funktion innehaben und dort angestellt sind.

Als weitere Gestaltungsvariante kommt der Abschluss eines Beherrschungsvertrages (ohne Ergebnisabführungsvertrag) in Betracht. Dieser versetzt das Führungsorgan des Gesellschafters rechtlich in die Lage, der Geschäftsführung der Tochtergesellschaft ohne Umweg über die Gesellschafterversammlung unmittelbar Weisungen erteilen zu können. Zu beachten ist aber, dass mit dem Recht zur uneingeschränkten Beherrschung der Tochtergesellschaft zugleich eine Verpflich-

päische Gerichtshof in seiner Entscheidung (C-108/14, C-109/14) – nicht mit Europarecht in Einklang: Denn die abschließende Regelung in Art. 11 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) verlange lediglich, dass die Unternehmen »eng miteinander verbunden« sind. Eine Beschränkung der Organgesellschaften auf Kapitalgesellschaften widerspreche EU-Recht. Die Einschränkung der Organschaft nach deutschem Recht sei allenfalls zur Verhinderung von Missbräuchen und Vermeidung von Steuerhinterziehung (Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL) zu rechtfertigen. Ob dies erforderlich ist, sei vom Bundesfinanzhof zu entscheiden.

Neue Perspektiven für künftige Gestaltungen

Grundsätzlich können sich deutsche Steuerpflichtige unmittelbar auf Regelungen des EU-Rechts berufen. Dies setzt allerdings voraus, dass sich daraus eindeutig ein bestimmter, im Rahmen des Steuerrechtsverhältnisses unmittelbar umsetzbarer Regelungsinhalt ergibt.

die Richtlinie lediglich, dass die Unternehmen »durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind«. Dies lässt auf einen recht weiten gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum schließen. Indes halten die Anforderungen, die über eine »enge Verbindung« hinausgehen, der Vorgabe des Europäischen Gerichtshofes nur dann Stand, wenn sie zum Zwecke der Bekämpfung der Steuerhinterziehung (Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL) gerechtfertigt sind.

Außerdem sind auch Personengesellschaften als Tochter- (Organ-) Gesellschaften mit in die Neuregelung einzu beziehen.

Der Gesetzgeber ist gefragt

Nach der jüngeren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zur umsatzsteuerlichen Organschaft ist der deutsche Gesetzgeber aufgerufen, die bisherige Konzeption des Rechtsinstituts europarechtskonform anzupassen. Bleibt der Gesetzgeber hingegen untätig, so bleibt abzuwarten, wie sich die Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung zu den Vorgaben des Europäischen Gerichtshofes verhalten werden. Im Hinblick auf die Eingliederungsvoraussetzungen ist u. E. angesichts der derzeitigen restriktiven Rechtspraxis eine Erleichterung zu erwarten.

Fazit

Es bleibt abzuwarten, wie und in welchem Umfang der deutsche Gesetzgeber reagieren wird. Doch zumindest im Hinblick auf die Einbeziehung der Personengesellschaften als Organgesellschaften werden Gestaltungsspielräume entstehen, die vor allem bei Kooperationen gemeinnütziger, von der Umsatzsteuer befreiter Partner zu Entlastungen führen werden. Beispielhaft sei dazu die Gründung einer Personengesellschaft zur Schuldnerberatung genannt, deren Geschäftsführung und Verwaltung der Mehrheitsgesellschafter übernimmt. Auch soweit die Gründung einer Personengesellschaft mit steuerpflichtigen Partnern sinnvoll ist, entstehen Gestaltungsspielräume. ■

»Für Kooperationen gemeinnütziger, von der Umsatzsteuer befreiter Organisationen könnten sich neue Chancen eröffnen«

tung zum Ausgleich der entstehenden Verluste verbunden ist. Deshalb ist vom Abschluss eines Beherrschungsvertrags in der Regel abzuraten.

Diese Anforderungen an die organisatorische Eingliederung führten in der Vergangenheit zu Einschränkungen im Rahmen der Aufbau- und Ablauforganisation, etwa wenn eine dezentrale Führung beabsichtigt war.

Nationale Regelung der Organschaft unionsrechtswidrig

Dieses nationale Verständnis der Organschaft steht im Hinblick auf das erforderliche Über- und Unterordnungsverhältnis und die Kapitalgesellschaft als Tochtergesellschaft – so der Euro-

Dazu hielt der Europäische Gerichtshof im entschiedenen Fall fest, dass Art. 11 MwStSystRL nicht »inhaltlich unbedingt« und nicht hinreichend genau formuliert ist, um sich unmittelbar auf dessen Inhalt berufen zu können. Deshalb muss der deutsche Gesetzgeber die umsatzsteuerliche Organschaft neu regeln und auch dann anerkennen, wenn die Unternehmen »durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind«.

Bei der gesetzlichen Ausgestaltung der Voraussetzungen, die an die engen »Beziehungen« zwischen den Unternehmen zu stellen sind, bestehen nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes Schranken. Zwar verlangt