

# taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

## Ertragsteuern

**Kürzung der Forschungsprämie um „steuerfreie“ öffentliche Zuwendungen?**

## Ertragsteuern

**Steuerwirksame Verrechnung von Ersatzteilen für Anlagegüter**

Die Teuerung und Steuerbegünstigungen

## Umsatzsteuer

**EuGH zur USt-Organschaft: (Un-)Klarheiten beseitigt?**

## Internationales Steuerrecht

**Öffentlicher Zugang zu Daten von wirtschaftlichen Eigentümern**



# EuGH zur USt-Organschaft: (Un-)Klarheiten beseitigt?

**BEITRAG.** Die Urteile des EuGH in den Rs C-141/20 und C-269/20 wurden vor dem Hintergrund der Schlussanträge der Generalanwältin Medina, die ein Ende der Organschaftsregelung deutscher und österreichischer Prägung vermuten ließen, mit Spannung erwartet. Zwar hat der EuGH die in beiden Rechtssachen gegenständliche Frage, wer im Falle einer Mehrwertsteuergruppe als „Steuerpflichtiger“ anzusehen ist, anders als die Generalanwältin im Sinne einer Vereinbarkeit der deutschen Regelungen mit dem Unionsrecht beantwortet, gleichzeitig lassen die Urteile aber Fragen offen und werfen neue Fragen auf, die zu weiteren Rechtsunsicherheiten rund um das Konstrukt der umsatzsteuerlichen Organschaft führen.

taxlex 2023/21



Univ.-Prof. Dr. **Sabine Kanduth-Kristen**, LL.M., StB, ist Universitätsprofessorin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).

## A. Schlussanträge der Generalanwältin Medina

Die Schlussanträge<sup>1)</sup> der Generalanwältin Medina in den auf Vorlagen des deutschen BFH<sup>2)</sup> beruhenden Verfahren C-141/20 (Finanzamt Kiel vs Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH) und C-269/20 (Finanzamt T vs S) vom 13. und 27. 1. 2022 haben große Zweifel an der Unionsrechtskonformität der deutschen Regelungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft hervorgerufen.<sup>3)</sup> Aufgrund der historisch gewachsenen Parallelen zwischen den deutschen und den österreichischen Bestimmungen betraf dies auch den österreichischen Rechtsbereich in gleichem Maße.<sup>4)</sup>

<sup>1)</sup> Schlussanträge der mit 7. 10. 2021 zur Generalanwältin ernannten Laila Medina v 13. 1. 2022 in der Rs C-141/20, *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, und vom 27. 1. 2022 in der Rs C-269/20, *Finanzamt T*.

<sup>2)</sup> EuGH-Vorlage des XI. Senats des BFH v 11. 12. 2019, XI R 16/18 (C-141/20) und EuGH-Vorlage des V. Senats des BFH v 7. 5. 2020, V R 40/19 (C-269/20). Anzumerken ist, dass die beiden Senate durchaus unterschiedliche Ansichten zur deutschen Organschaft vertreten (siehe ua Höink, Umsatzsteuer: Aus für die Organschaft!? – Turbo für die Umsatzsteuergruppe, DB 11/2022, M4).

<sup>3)</sup> Siehe ua *Kurzenberger/Klinker*, Ist die deutsche umsatzsteuerliche Organschaft unionsrechtswidrig? *MwStR* 2022, 137; *Endres-Reich*, Vision zu einer nationalen Mehrwertsteuergruppe, UR 2022, 406; *Höink*, DB 11/2022, M4; *Korf*, Generalanwalt beim EuGH: Mehrwertsteuergruppe ist eigenständiger Steuerpflichtiger, Erste Einordnung, *MwStR* 2022, 152 (160).

<sup>4)</sup> Vgl *Achatz/Kirchmayr*, Umsatzsteuerliche Organschaft im Visier des EuGH, *taxlex* 2022, 121; *Gabler/Prochaska/Reisinger*, Droht das Ende der Organschaft? *SWK* 2022, 406; *Seitweger/Pachler*, Aktuelle Entwicklungen bei der Umsatzsteuer, RdW 2022, 799 (803). Zu den Parallelen zwischen deutscher und österreichischer Rechtslage siehe ua *Tratlehner*, Die umsatz-

In beiden Vorabentscheidungsverfahren warfen der XI. und V. Senat des BFH zunächst die Frage auf, wer im Falle einer Mehrwertsteuergruppe (Organschaft) als „Steuerpflichtiger“ iSd MwSt-RL<sup>5)</sup> anzusehen ist.<sup>6)</sup> Auf nationaler Ebene (in Deutschland und in Österreich) übernimmt diese Funktion der Organträger, in dessen Unternehmen die Organgesellschaften nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch *eingegliedert* sind. Das Unionsrecht spricht hingegen davon, dass die rechtlich unabhängigen, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen *eng* miteinander *verbundenen* Personen als ein Steuerpflichtiger zu

steuerliche Organschaft, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Der Unternehmerbegriff des UStG (2017) 102 sowie 103ff.

<sup>5)</sup> Dem Verfahren lag noch die RL 77/388/EG zugrunde, siehe Kapitel B.1.

<sup>6)</sup> Bemerkenswerterweise verband der V. Senat des BFH diese Frage in seiner dem XI. Senat zeitlich nachgelagerten Vorlage mit einer Nebenbemerkung, nach der die Behandlung als ein Steuerpflichtiger in der Weise, dass dies zu einer von den eng miteinander verbundenen Personen getrennten Mehrwertsteuergruppe als für Mehrwertsteuerzwecke zu schaffenden fiktiven Einrichtung führt, die „Inkaufnahme erheblicher Steuerausfälle“ impliziert. Diese Formulierung bezeichnete auch die Generalanwältin Medina als „*verwunderlich*“ („*Warnung vor der Antwort*“; siehe Schlussanträge der Generalanwältin Medina v 27. 1. 2022 in der Rs C-269/20, Rn 41). In Rn 42 weist die Generalanwältin darauf hin, dass Deutschland genügend Zeit hatte, Maßnahmen zu ergreifen, um die iZm den Regelungen für Mehrwertsteuergruppen festgestellten Probleme zu beheben und somit Steuerausfälle zu vermeiden.

behandeln sind. Im Verfahren C-141/20<sup>7)</sup> ging es zudem um die Ausgestaltung des Erfordernisses der finanziellen Verbindung und um die Frage, ob eine Person im Wege der Typisierung als nicht selbständig für mehrwertsteuerliche Zwecke angesehen werden kann, wenn sie in der Weise finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers (Organträgers) eingegliedert ist, dass der Organträger seinen Willen bei der Person durchsetzen und dadurch eine abweichende Willensbildung bei der Person verhindern kann.

Generalanwältin Medina kam in ihren Schlussanträgen vom 13. 1. 2022, in denen sie die Frage der Bestimmung des Steuerpflichtigen und die Frage der Typisierung als unselbständig untersuchte, zum Ergebnis, dass nationale Regelungen, die das die Gruppe beherrschende Mitglied – das über die Mehrheit der Stimmrechte und über eine Mehrheitsbeteiligung am beherrschten Unternehmen in der Gruppe der steuerpflichtigen Personen verfügt – unter Ausschluss der übrigen Mitglieder der Gruppe als Vertreter der Mehrwertsteuergruppe und als Steuerpflichtigen dieser Gruppe bestimmen, nicht dem Unionsrecht entsprechen.<sup>8)</sup> Zudem bezeichnete sie die deutsche Organschaftsregelung in mehrfacher Hinsicht als zu restriktiv (Einschränkung der Organgesellschaften auf „juristische“ Personen, Eingliederung einer Organgesellschaft in den Organträger statt enge Verbindung zwischen unabhängigen Personen, Organträger statt Mehrwertsteuergruppe als Steuerpflichtiger) und führte dies anhand einer Textanalyse näher aus.<sup>9)</sup> Zur Frage der Selbständigkeit der Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe vertrat sie die Meinung, dass diese ihre Eigenschaft als „Steuerpflichtige“ nicht verlieren, solange sie nicht aufhören, selbständige wirtschaftliche Tätigkeiten auszuüben. Ein Unternehmen bliebe auch dann ein Steuerpflichtiger, wenn es von einem anderen Unternehmen beherrscht wird oder wenn es sich ganz oder teilweise in dessen Besitz befindet.<sup>10)</sup>

### Die Schlussanträge der Generalanwältin legen ein Ende des deutschen und österreichischen Organschaftskonzepts nahe.

In der Fachliteratur wurde daraufhin das Ende der deutschen (und damit auch österreichischen) Organschaftsregelung vermutet. Obwohl Generalanwältin Medina in Rn 93 der Schlussanträge zu C-141/20 festhielt, dass Art 4 Abs 4 UAbs 2 der 6. RL die Verhinderung missbräuchlicher Praktiken und die Vermeidung von Steuerhinterziehung sowie die Verwaltungsvereinfachung durch die Befreiung gruppeninterner Umsätze von der Mehrwertsteuer bezweckt, trugen vor allem auch die Überlegungen der Generalanwältin zur weiterbestehenden Steuerpflichtigen-Eigenschaft der „Organgesellschaften“ zur Verunsicherung bei, denn die vorherrschende Meinung in Deutschland und in Österreich qualifiziert Leistungen innerhalb des Organschaftskreises als nicht steuerbare Innenleistungen.<sup>11)</sup> Die letztlich unklaren, wenn nicht sogar widersprüchlichen Ausführungen der Generalanwältin zu dieser Frage interpretierte das Fachschrifttum hingegen als Hinweis auf die Steuerbarkeit der Innenumsätze.<sup>12)</sup> In Konstellationen, in denen ein umsatzsteuerbefreiter und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Organträger Leistungen von Organgesellschaften bezieht, würde die Steuerbarkeit der Innenleistungen – aufgrund der beim Organträger nicht abzugsfähigen Vorsteuer – zu einer steuerlichen Mehrbelastung im Organschaftskreis führen.

## B. Urteile des EuGH vom 1. 12. 2022

### 1. Rechtlicher Rahmen und Zweck der Regelung zu Mehrwertsteuergruppen

Die beiden Urteile des EuGH<sup>13)</sup> betrafen insb die Auslegung des Art 4 Abs 4 Unterabs 2 der 6. RL<sup>14)</sup> (iVm mit anderen damit in Zusammenhang stehenden Art der RL). Art 4 Abs 4 Unterabs 2 der 6. RL enthielt die für Mehrwertsteuergruppen maßgebliche Regelung und lautete: „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“. Mit RL 2006/69/EG<sup>15)</sup> wurde in Art 4 Abs 4 kurz vor Außerkrafttreten der 6. RL ein weiterer Unterabs ergänzt, wonach ein „Mitgliedstaat, der die in Unterabsatz 2 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, [...] die erforderlichen Maßnahmen treffen [kann], um Steuerhinterziehung oder -umgehung durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.“<sup>16)</sup> Beschränkungen für die Anwendung der Regelung über Mehrwertsteuergruppen waren (ohne diese ausdrückliche Regelung) auch vor dieser Ergänzung zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und zur Bekämpfung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen möglich.<sup>16)</sup> Die MwStSystRL<sup>17)</sup> sieht ab 1. 1. 2007 in Art 11 eine nahezu gleichlautende und inhaltlich unveränderte<sup>18)</sup> Bestimmung vor.<sup>19)</sup>

<sup>7)</sup> Auf die im Verfahren C-269/20 gestellte zweite Vorlagefrage wird hier nicht näher eingegangen.

<sup>8)</sup> Rn 103. Ebenso Schlussanträge vom 27.1.2022 in der Rs C-269/20, Rn 54.

<sup>9)</sup> Schlussanträge vom 13. 1. 2022 in der Rs C-141/20, Rn 58ff.

<sup>10)</sup> Schlussanträge vom 13. 1. 2022 in der Rs C-141/20, Rn 78. Ebenso Schlussanträge vom 27. 1. 2022 in der Rs C-269/20, Rn 54: „Die oben genannte Bestimmung der Sechsten Richtlinie schließt jedoch nicht aus, dass jedes Mitglied dieser Mehrwertsteuergruppe weiterhin selbständiger Steuerpflichtiger ist“.

<sup>11)</sup> Siehe für Österreich Ruppe/Achatz, UStG (2017) § 2 Rz 104; Bürgler in Berger et al, UStG-ON<sup>302</sup> § 2 Rz 215 (Stand 1. 12. 2021, rdbat); Pfeiffer in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, MwSt-Kommentar (48. Lfg, 2016) § 2 Rz 193; Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG (2021) § 2 Rz 238; weiters ua VwGH 21. 12. 2016, 2013/13/0047. Für Deutschland siehe ua Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG (188. Lfg, 7/2020) § 2 Tz 946.

<sup>12)</sup> Vgl ua Höink, DB 11/2022, M4 (M5); Gabler/Prochaska/Reisinger, SWK 2022, 406 (409).

<sup>13)</sup> EuGH 1. 12. 2022, C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, EU:C:2022:943 und 1. 12. 2022, C-269/20, Finanzamt T, EU:C:2022:944 (in der Folge in Kurzform zitiert).

<sup>14)</sup> Sechste Richtlinie des Rates v 17. 5. 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, 77/388/EWG, zuletzt geändert durch die RL 2006/18/EG des Rates v 14. 2. 2006; außer Kraft getreten mit 31. 12. 2006.

<sup>15)</sup> RL 2006/69/EG des Rates v 24. 7. 2006 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung, zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen.

<sup>16)</sup> Siehe C-141/20, Rn 51.

<sup>17)</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, zuletzt geändert durch die RL (EU) 2022/890 des Rates vom 3. 6. 2022.

<sup>18)</sup> Siehe Mitteilung der Kommission v 2. 7. 2009, Kom (2009) 325 endg 4. Ebenso Tratlöhner in Achatz/Tumpel (2017) 109.

<sup>19)</sup> Vor der Neueinführung oder wesentlichen Änderung einer solchen Regelung durch einen Mitgliedstaat ist der Beratende Ausschuss für die Mehrwertsteuer zu konsultieren.

Nach der Rsp des EuGH<sup>20)</sup> macht der Wortlaut der unionsrechtlichen Regelung (Art 4 Abs 4 Unterabs 2 der 6. RL bzw Art 11 der MwStSystRL) ihre Anwendung nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig und sieht für die Mitgliedstaaten nicht die Möglichkeit vor, den Wirtschaftsteilnehmern weitere Bedingungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe (zB im Sinne einer bestimmten Branchenzugehörigkeit oder Ausübung bestimmter Tätigkeiten) aufzubürden. Wird die Anwendung der Regelung über Mehrwertsteuergruppen im Sinne von Art 11 Abs 2 MwStSystRL bestimmten Beschränkungen unterworfen, sind dabei die Ziele der Richtlinie sowie das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, insbesondere die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität, zu beachten.<sup>21)</sup>

### Die Regelung zu Mehrwertsteuergruppen dient der Verwaltungsvereinfachung und der Vermeidung bestimmter Missbräuche.

Den Zweck der Regelung erblickt der EuGH<sup>22)</sup> im Einklang mit der bisherigen Rsp auf Basis der Begründungen zum Kommissionsvorschlag, der zum Erlass der 6. RL geführt hat, darin, dass der Unionsgesetzgeber es den Mitgliedstaaten ermöglichen wollte, die Eigenschaft als Steuerpflichtiger aus Verwaltungsvereinfachungsgründen und zur Vermeidung bestimmter Missbräuche nicht systematisch an das Merkmal der rein rechtlichen Selbständigkeit zu knüpfen.<sup>23)</sup> Gleiches gilt für Art 11 MwStSystRL, der Art 4 Abs 4 Unterabs 2 der 6. RL ersetzt hat.<sup>24)</sup> Als Verwaltungsvereinfachung kann der Entfall von individuellen Steuererklärungspflichten der Gruppenmitglieder gesehen werden.<sup>25)</sup> Als Missbrauch wäre etwa die Aufspaltung des Unternehmens in mehrere Steuerpflichtige anzusehen, um zB die Kleinunternehmerregelung oder andere Sonderregelungen in Anspruch nehmen zu können.<sup>26)</sup>

## 2. Zur Behandlung der Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe als ein Steuerpflichtiger

### a) Erwägungen des EuGH

Bei der Umsetzung der RL-Regelung in nationales Recht ist vorzusehen, dass die finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch verbundenen Personen als *ein* Steuerpflichtiger zu behandeln sind. Der EuGH weist in Rn 45<sup>27)</sup> des Urteils C-141/20 darauf hin, dass die untergeordnete Einheit oder die untergeordneten Einheiten iS der Vorschrift nicht als Steuerpflichtiger oder Steuerpflichtige iSd Art 4 Abs 1 der 6. RL<sup>28)</sup> gelten. Daraus folgert er in Übereinstimmung mit der bisherigen Rsp, dass die „Verschmelzung“ zu einem einzigen Steuerpflichtigen gem Art 4 Abs 4 Unterabs 2 der 6. RL es ausschließt, dass die Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe weiterhin getrennt Mehrwertsteuererklärungen abgeben und innerhalb und außerhalb ihrer Gruppe weiter als Steuerpflichtige angesehen werden, da nur der einzige Steuerpflichtige befugt ist, diese Erklärungen abzugeben. Die nationalen Umsetzungsregelungen müssen daher einen einzigen Steuerpflichtigen vorsehen, der Gruppe darf nur eine Mehrwertsteuernummer zugeteilt werden.<sup>29)</sup>

Nach der deutschen (und österreichischen) Organschaftsregelung ist der Organträger der einzige Steuerpflichtige der Gruppe. Die in das Unternehmen des Organträgers eingegliederten Organgesellschaften haften gem § 73 der deutschen Abgabenordnung für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist. In Österreich sieht § 13 BAO eine Haftung der Or-

gangesellschaften für diejenigen Abgaben des beherrschenden Unternehmens (Unternehmers) vor, bei denen die Abgabepflicht sich auf den Betrieb des beherrschten Unternehmens gründet.

### Der Organträger der Mehrwertsteuergruppe kann in der nationalen Umsetzung zum einzigen Steuerpflichtigen bestimmt werden.

Zwar schuldet nach dem Unionsrecht die Mehrwertsteuergruppe als Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer, doch muss es gegenüber der Steuerbehörde einen Ansprechpartner geben, der

die mehrwertsteuerlichen Pflichten der Gruppe wahrnimmt.<sup>30)</sup> Die RL enthält aber weder Vorgaben zur Bestimmung des Ansprechpartners noch zur Form der Wahrnehmung dieser Pflichten. Der EuGH hält es mit Blick auf die Ziele der Bestimmung (siehe Punkt 1) in Rn 56 (C-141/20; ebenso C-269/20, Rn 49) für rechtfertigbar, dass der Organträger der Mehrwertsteuergruppe zum einzigen Steuerpflichtigen bestimmt wird, wenn dieser Organträger in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen, und somit eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer ermöglicht wird. Dabei darf jedoch nicht die Gefahr von Steuerverlusten eintreten. Diese Gefahr wird nach der deutschen Rechtslage durch die in § 73 AO normierte Haftung der Organgesellschaften eingeschränkt.<sup>31)</sup> Im Ergebnis kommt der EuGH – anders als die Generalanwältin<sup>32)</sup> – in den Rs C-141/20 (Rn 60) und C-269/20 (Rn 53) zum Schluss, dass es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt ist, nicht die Mehrwertsteuergruppe selbst, sondern ein Mitglied dieser Gruppe, nämlich ihren Organträger, zum einzigen Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerzwecke zu bestimmen, wenn dieser Organträger in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen, und unter der Voraussetzung, dass diese Bestimmung nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führt.

### b) Konsequenzen

Die deutschen und österreichischen Regelungen sind in dem Punkt sohin mit dem Unionsrecht grundsätzlich vereinbar. Der

<sup>20)</sup> Siehe C-141/20, Rn 44; EuGH 25. 4. 2013, C-480/10, *Kommission/Schweden*, EU:C:2013:263, Rn 35.

<sup>21)</sup> Vgl EuGH 15. 4. 2021, C-868/19, *M-GmbH*, EU:C:2021:285, Rn 57; 25. 4. 2013, C-480/10, *Kommission/Schweden*, Rn 38.

<sup>22)</sup> C-141/20, Rn 49; ebenso C-269/20, Rn 43.

<sup>23)</sup> Zum ursprünglichen Ziel der Bestimmung siehe auch Mitteilung der Kommission v 2. 7. 2009, Kom (2009) 325 endg 3f.

<sup>24)</sup> Vgl EuGH 25. 4. 2013, C-480/10, *Kommission/Schweden*, Rn 37.

<sup>25)</sup> Siehe etwa Mitteilung der Kommission v 2. 7. 2009, Kom (2009) 325 endg 11.

<sup>26)</sup> Vgl EuGH 25. 4. 2013, C-480/10, *Kommission/Schweden*, Rn 37.

<sup>27)</sup> Mit Hinweis auf das Urteil v 22. 5. 2008, C-162/07, *Amplificientica und Amplifin*, EU:C:2008:301, Rn 19 und die dort angeführte Rsp (ebenso in der Rs C-269/20, Rn 39).

<sup>28)</sup> Entspricht inhaltlich in etwa Art 9 Abs 1 der MwStSystRL; siehe auch EuGH 18. 11. 2020, C-77/19, *Kaplan International Colleges UK*, EU:C:2020:934, Rn 45.

<sup>29)</sup> Rn 46 mit Hinweis auf das Urteil v 22. 5. 2008, C-162/07, *Amplificientica und Amplifin*, Rn 19 und 20 (ebenso in der Rs C-269/20, Rn 40).

<sup>30)</sup> Rn 55 mit Hinweis auf die Schlussanträge der Generalanwältin *Medina* in der Rs C-141/20, Rn 79; siehe auch Rs C-269/20, Rn 48.

<sup>31)</sup> Rn 59 (ebenso in der Rs C-269/20, Rn 52).

<sup>32)</sup> Schlussanträge der Generalanwältin *Medina* in der Rs C-141/20, Rn 85 und 86.

Organträger kann als einziger Steuerpflichtiger der Gruppe deren mehrwertsteuerliche Pflichten wahrnehmen.

In der österreichischen Fachliteratur vertrat schon Pfeiffer<sup>33)</sup> die Ansicht, dass es im Rahmen der Zielverbindlichkeit von Richtlinien, wonach gem Art 11 MwStSystRL ein neuer Steuerpflichtiger entsteht, irrelevant sei, ob dieser unionsrechtlich geforderte einzige Steuerpflichtige der Organträger oder die Organschaft als fiktiver neuer Steuerpflichtiger sei.<sup>34)</sup> Der EuGH akzeptiert die Bestimmung des Organträgers zum Steuerpflichtigen unter der Voraussetzung, dass dieser zur Willensdurchsetzung gegenüber den anderen Mitgliedern in der Lage ist, so dass eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer ermöglicht wird. Im derzeitigen Konzept der deutschen und österreichischen Organschaft ist dies sichergestellt. Die Gefahr von Steuerverlusten wird zudem durch die in § 73 AO und § 13 BAO normierten Haftungsregelungen eingeschränkt.

### 3. Zur Voraussetzung des Vorliegens einer engen Verbindung durch finanzielle Beziehungen

#### a) Erwägungen des EuGH

In Rn 48 der Rs C-141/20 führt der EuGH aus, dass die Regelung des Art 4 Abs 4 Unterabs 2 der 6. RL nicht restriktiv auszulegen ist, da es sich bei dieser Vorschrift nicht um eine Ausnahme- oder Sondervorschrift handelt.<sup>35)</sup> Folglich ist auch die Voraussetzung des Vorliegens einer engen Verbindung durch finanzielle Beziehungen nicht restriktiv auszulegen.<sup>36)</sup> Diese Bedingung bedarf einer Präzisierung auf nationaler Ebene zum konkreten Umfang der Verbindungen,<sup>37)</sup> wobei jedoch die Auslegung für eine einheitliche Anwendung der RL-Regelung autonom und einheitlich zu erfolgen hat.<sup>38)</sup> Insb lässt ein Unterordnungsverhältnis eine finanzielle Verbindung zwar vermuten, ist aber nicht Voraussetzung für die Annahme einer solchen.<sup>39)</sup>

#### Das Erfordernis einer Stimmrechtsmehrheit neben einer Kapitalmehrheit ist nicht unionsrechtskonform.

Nach deutschem Recht verlangt die finanzielle Eingliederung, dass der Organträger zur Durchsetzung seines Willens neben einer Kapitalmehrheit über eine Stimmrechtsmehrheit verfügt, wenn die Beteiligungsverhältnisse nicht den Stimmrechtsverhältnissen entsprechen.<sup>40)</sup> Das Erfordernis einer Stimmenmehrheit neben einer Kapitalmehrheit ist aber nach den Erwägungen des EuGH im Urteilsfall weder zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen noch zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder -umgehung unbedingt erforderlich, solange der Organträger in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern der Mehrwertsteuergruppe durchzusetzen.<sup>41)</sup> Somit stellt der EuGH in Beantwortung der dritten Vorlagefrage fest, dass die einschlägigen unionsrechtlichen Bestimmungen einer nationalen Regelung entgegenstehen, die die Möglichkeit einer Einheit, mit dem Unternehmen des Organträgers eine Mehrwertsteuergruppe zu bilden, an die Bedingung knüpft, dass der Organträger zusätzlich zu einer Mehrheitsbeteiligung an dieser Einheit über eine Stimmrechtsmehrheit bei ihr verfügt.

#### b) Konsequenzen

Die Kommission<sup>42)</sup> sieht das Kriterium der finanziellen Beziehung als erfüllt an, wenn ein Unternehmen ein anderes tatsächlich infolge einer mehr als 50%igen Kapitalbeteiligung

oder einer Mehrheit an Stimmrechten (mehr als 50%) oder aufgrund eines Franchisevertrags<sup>43)</sup> kontrolliert.

In Österreich ist wie in Deutschland nicht nur die Höhe der Beteiligung, sondern insb auch der Stimmrechtsanteil entscheidend.<sup>44)</sup> Von einer finanziellen Eingliederung wird (jedenfalls) ausgegangen, wenn der Organträger mindestens 75% der Anteile besitzt (sofern nicht der Gesellschaftsvertrag für die Beschlussfassung eine höhere als die gesetzlich geregelte Stimmrechtsquote vorsieht). Bei abweichendem Kapital- und Stimmrechtsanteil ist auf den Stimmrechtsanteil abzustellen. Nach hA kann bei einem Stimmrechtsanteil von weniger als 75%, aber mehr als 50% eine Organschaft dann vorliegen, wenn die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung besonders stark ausgeprägt ist.<sup>45)</sup> Vor dem Hintergrund des Urteils wird diese Auslegung in Österreich (auch das Abstellen auf einen Kapitalanteil von 75%) zu hinterfragen sein.

Das Abstellen auf eine Stimmrechtsmehrheit (neben einer Mehrheitsbeteiligung) wird vom EuGH als unionsrechtswidrig eingestuft, wenn eine solche Maßnahme nicht zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen oder zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich ist. Letzteres hat die deutsche Regierung im Verfahren nicht darlegt. Das Erfordernis eines Unterordnungsverhältnisses (generell) sieht der EuGH aufgrund des schriftlichen Verfahrens und der abgegebenen Erklärungen nicht als zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen oder zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderliche Maßnahme an. Damit müsste der Anwendungsbereich der Organschaftsregelung letztlich erweitert

<sup>33)</sup> Pfeiffer, Rs *Skandia America* und ihre möglichen Auswirkungen auf die österreichische Organschaft, ÖStZ 2015, 313 (314).

<sup>34)</sup> Siehe auch Pfeiffer in *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, MwSt-Kommentar (48. Lfg, 2016) § 2 Rz 191/2.

<sup>35)</sup> Gleiches gilt für Art 11 der MwStSystRL, siehe EuGH 25. 4. 2013, C-480/10, *Kommission/Schweden*, Rn 36.

<sup>36)</sup> Siehe auch EuGH 25. 4. 2013, C-480/10, *Kommission/Schweden*, Rn 36 und 15. 4. 2021, C-868/19, *M-GmbH*, Rn 45.

<sup>37)</sup> Siehe Rs C-141/20, Rn 64, mit Hinweis auf das Urteil v 16. 7. 2015, C-108/14 und C-109/14, *Larentia + Minerva* und *Marenave Schifffahrt*, EU: C:2015:496, Rn 50.

<sup>38)</sup> Rs C-141/20, Rn 65.

<sup>39)</sup> Rs C-141/20, Rn 68: Etwas anderes gälte nur in den Ausnahmefällen, in denen eine solche Bedingung in einem bestimmten nationalen Kontext eine für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder -umgehung sowohl erforderliche als auch geeignete Maßnahme ist.

<sup>40)</sup> Vgl *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG (188. Lfg, 7/2020) § 2 Tz 863. Zur finanziellen Eingliederung siehe auch USt-Anwendungserlass des dBMF v 1. 10. 2010, BStBl I S 846, konsolidierte Fassung vom 11. 1. 2023, Abschnitt 2.8 Abs 5.

<sup>41)</sup> Ob das Erfordernis der Stimmenmehrheit (zusätzlich zum Erfordernis der Mehrheitsbeteiligung) eine Maßnahme darstellt, die zur Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet ist, wäre grundsätzlich vom vorlegenden Gericht zu prüfen (siehe Rn 69). Der EuGH geht davon aus, dass dies weder in Bezug auf ein Unterordnungsverhältnis noch eine Stimmrechtsmehrheit der Fall ist und verweist hierzu in Rn 70 auf die Antwort der deutschen Regierung auf die schriftlichen Fragen des Gerichtshofs.

<sup>42)</sup> Mitteilung der Kommission v 2. 7. 2009, Kom (2009) 325 endg 10.

<sup>43)</sup> Kritisch *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG (188. Lfg, 7/2020) § 2 Tz 865; *Prätzler*, EuGH zur umsatzsteuerlichen Organschaft: Kein Erdbeben, aber neue Verwirrung, DB 2023, 92 (95).

<sup>44)</sup> Vgl UStR 2000 Rz 236; *Ruppe/Achatz*, UStG (2017) § 2 Rz 111; *Tratlehner* in *Achatz/Tumpel* (2017) 112.

<sup>45)</sup> Vgl *Bürgler* in *Berger et al*, UStG-ON<sup>3.02</sup> § 2 Rz 223 (Stand 1. 12. 2021, rdb.at).

werden,<sup>46)</sup> wie dies schon frühere Entscheidungen<sup>47)</sup> nahelegten. Eine finanzielle Eingliederung iSv Art 11 MwStSystRL kann folglich nach Ansicht des EuGH auch gegeben sein, wenn der Organträger eine Anteilmehrheit an der Organgesellschaft hält, ohne über die Stimmrechtsmehrheit zu verfügen.

Zu beachten ist allerdings, dass die Antwort auf die erste Vorlagefrage in der Rs C-141/20 impliziert, dass der Organträger als einziger Steuerpflichtiger der Mehrwertsteuergruppe in der Lage sein muss, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen, damit eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer ermöglicht wird.<sup>48)</sup> Dies könnte mE in der Gesamtkonstruktion der deutschen und österreichischen Organschaftsregelung für ein „Beherrschungskonzept“ sprechen,<sup>49)</sup> wobei die Willensdurchsetzung ggf auch durch die organisatorische Eingliederung erreicht werden kann.<sup>50)</sup> Auch *Sterzinger*<sup>51)</sup> führt in seiner Stellungnahme zum EuGH-Urteil aus, dass im Falle einer großzügigeren Auslegung der Eingliederungsvoraussetzungen auch die Kriterien für die Bestimmung des Steuerschuldners nicht mehr eindeutig sind.

Im Ergebnis bleiben iZm der Ausgestaltung der finanziellen Eingliederung nach wie vor Fragen offen, für deren Beantwortung wohl auch die Entscheidungen des BFH in den nach Ergehen des EuGH-Urteils wieder aufgenommenen Verfahren einen Hinweis geben werden.<sup>52)</sup>

#### 4. Zur Selbständigkeit der Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe

##### a) Erwägungen des EuGH

Mit der vierten Vorlagefrage in der Rs C-141/20 wollte der BFH wissen, ob Art 4 Abs 1 und 4 Unterabs 1 der 6. RL<sup>53)</sup> dahingehend auszulegen sind, dass sie es einem Mitgliedstaat gestatten, im Wege der Typisierung eine Person als nicht selbständig iSd Art 4 Abs 1 dieser RL anzusehen, wenn sie in der Weise finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers (Organträgers) eingegliedert ist, dass der Organträger seinen Willen bei der Person durchsetzen und dadurch eine abweichende Willensbildung bei der Person verhindern kann. In Rn 72 des Urteils formuliert der EuGH die Frage um<sup>54)</sup> und führt nach einer Darlegung der Rechtsgrundlagen aus, dass Leistungen nur dann steuerbar sind, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Zur Beantwortung der Frage, ob zwischen den Mitgliedern einer Mehrwertsteuergruppe ein solches Rechtsverhältnis besteht, „so dass die von diesem Mitglied erbrachten Leistungen der Mehrwertsteuer unterliegen“, ist daher zu untersuchen, ob das Mitglied einer selbständigen Wirtschaftstätigkeit nachgeht und Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt und das damit einhergehende Risiko trägt. Für den vorliegenden Fall kommt der EuGH zum Schluss, dass die Mitglieder der Gruppe das Risiko ihrer jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit selbst tragen und somit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben. Sie können daher nicht im Wege der Typisierung aufgrund ihrer bloßen Zugehörigkeit zu einer Mehrwertsteuergruppe als nicht selbständig iSv Art 4 Abs 1 und 4 Unterabs 1 der 6. RL eingestuft werden. Das Bestehen enger finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Verbindungen führe nicht dazu, dass die Mitglieder der Gruppe keine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit iSv Art 4 Abs 4 Unterabs 1 der 6. RL ausüben.

#### Eine Typisierung von Organgesellschaften als nicht selbständig infolge der Eingliederung in den Organträger ist unionsrechtlich unzulässig.

Somit stellt der EuGH fest, dass die einschlägigen unionsrechtlichen Regelungen es einem Mitgliedstaat nicht gestatten, Einheiten im Wege der Typisierung als nicht selbständig anzusehen, wenn sie

finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Organträger einer Mehrwertsteuergruppe eingegliedert sind.

##### b) Konsequenzen

Im Hinblick auf die unter Punkt B.2. wiedergegebenen Ausführungen (ua „Verschmelzung“ zu einem Steuerpflichtigen) überraschen die Aussagen des EuGH zunächst und erscheinen sogar widersprüchlich. Zur ersten Vorlagefrage legte der EuGH dar, dass die Behandlung der Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe als ein Steuerpflichtiger es ausschließt, dass die untergeordneten Personen weiterhin getrennt Mehrwertsteuererklärungen abgeben und *innerhalb und außerhalb ihres Konzerns weiter als Steuerpflichtige angesehen werden*.<sup>55)</sup> Im Urteil v. 22. 5. 2008<sup>56)</sup> führte der EuGH aus, dass die Umsetzung der Regelung über Mehrwertsteuergruppen daher von der Einführung eines Systems vereinfachter Erklärung und Zahlung der Mehrwertsteuer zu unterscheiden ist, bei dem insb die Gesellschaften ein und desselben Konzerns getrennte Steuerpflichtige bleiben können, auch wenn die Mehrwertsteuer in den Konten der Muttergesellschaft zusammengeführt werden kann. Die Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe können aus mehrwert-

<sup>46)</sup> Vgl *Ismer/Endres-Reich* sowie *Sterzinger*, EuGH: Organträger kann Steuerschuldner sein, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, Erste Einordnung 1 und 3, MwStStR 2022, 880 (887 und 891).

<sup>47)</sup> Vgl EuGH 16. 7. 2015, C-108/14 und C-109/14, *Larentia + Minerva und Maravena Schifffahrt*; 15. 4. 2021, C-868/19, *M-GmbH*.

<sup>48)</sup> Auf die Widersprüchlichkeit im Urteil verweisen auch *Höink*, Umsatzsteuerliche Organschaft - gerettet und doch Reformfall, DB 51-52/2022, M14 (M15) und *Prätzler*, DB 2023, 92 (95).

<sup>49)</sup> Ähnlich *Tratlehner* in *Achatz/Tumpel* (2017) 139, wonach das national geforderte Über-/Unterordnungsverhältnis insb auch in Anbetracht der Verlagerung der Steuerschuld auf den Organträger grundsätzlich sinnvoll und unionsrechtlich aufgrund der durch Art 11 Abs 2 der MwStSystRL eingeräumten Präzisierungsermächtigung unter Beachtung des Zweckes der Bestimmung (Verwaltungsvereinfachung und Missbrauchsvermeidung) gedeckt erscheine.

<sup>50)</sup> ZB auch durch verbindliche Konzernrichtlinien und Berichterstattungspflichten uÄ (siehe *Tratlehner* in *Achatz/Tumpel* [2017] 118). Organisatorische Maßnahmen beruhen allerdings zumeist auf der Durchsetzbarkeit infolge einer Kapital- oder Stimmrechtsmehrheit.

<sup>51)</sup> *Sterzinger*, EuGH: Organträger kann Steuerschuldner sein, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, Erste Einordnung 3, MwStStR 2022, 880 (891).

<sup>52)</sup> Wiederaufnahme des Verfahrens im Anlassfall unter XI R 29/22 (davor XI R 16/18). Zudem wurde ein Verfahren zur organisatorischen Eingliederung unter XI R 33/22 (davor XI R 16/19) wieder aufgenommen.

<sup>53)</sup> Art 4 Abs 1 der 6. RL entspricht im Wesentlichen Art 9 Abs 1 der MwStSystRL; Art 4 Abs 4 UAbs 1 der 6. RL entspricht im Wesentlichen Art 10 der MwStSystRL.

<sup>54)</sup> Dabei werden die Verweise auf die Art der 6. RL allerdings unrichtig wiedergegeben (so auch im abschließenden Leitsatz): „Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art 4 Abs 4 der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit deren Art 4 Abs 1 Unterabs 1 dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat nicht gestattet, Einheiten im Wege der Typisierung als nicht selbständig anzusehen, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Organträger einer Mehrwertsteuergruppe eingegliedert sind“.

<sup>55)</sup> Siehe C-141/20, Rn 45, und C-269/20, Rn 39, mit Hinweis auf EuGH 22. 5. 2008, C-162/07, *Ampliscientifica und Amplifin*, Rn 19.

<sup>56)</sup> EuGH 22. 5. 2008, C-162/07, *Ampliscientifica und Amplifin*, Rn 21.

steuerlicher Sicht keine Leistungen Dritter empfangen. Als Empfänger gilt vielmehr die Mehrwertsteuergruppe.<sup>57)</sup> Dementsprechend hat der EuGH bereits im Urteil v 17. 9. 2014<sup>58)</sup> ausgesprochen, dass die von einer Gesellschaft zugunsten ihrer einer Mehrwertsteuergruppe angehörenden Zweigniederlassung erbrachten Dienstleistungen für Mehrwertsteuerzwecke als an die Mehrwertsteuergruppe erbracht angesehen werden müssen.

In Rn 77 und 78 des gegenständlichen Urteils in der Rs C-141/20 scheint der EuGH dieses Konzept nun allerdings für Leistungen innerhalb der Mehrwertsteuergruppe zu relativieren. Der oben unter a) kursiv gedruckte Satz könnte darauf schließen lassen, dass der EuGH von einer Steuerbarkeit der zwischen den Mitgliedern der Mehrwertsteuergruppe ausgeführten Leistungen ausgeht. Damit würde das Konzept der umsatzsteuerlichen Organschaft in Deutschland und in Österreich, wo die Nichtsteuerbarkeit der innerhalb der Organschaft erbrachten Leistungen angenommen wird, dem Grunde nach in Frage gestellt werden. Die Organschaft müsste auf ihre verfahrensrechtliche Bedeutung (insb Einreichung von Steuererklärungen für den gesamten Organkreis) reduziert werden.<sup>59)</sup> Zu betonen ist aber, dass der EuGH sich zur Frage der Steuerbarkeit oder Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen weder in der Rs C-141/20 noch in der Rs C-269/20 äußert. In der Rs C-269/20 verweist er zwar auf die Entgeltlichkeit der Umsätze zwischen den Mitgliedern der Mehrwertsteuergruppe, dies aber iZm dem Hinweis, dass in dem Fall keine unentgeltlichen Wertabgaben vorliegen können.

Aber nicht nur die Aussagen des EuGH zur ersten Vorlagefrage, wonach die untergeordnete Einheit oder die untergeordneten Einheiten iS der Vorschrift nicht als Steuerpflichtiger oder Steuerpflichtige iSd Art 4 Abs 1 der 6. RL gelten (siehe Punkt 2), scheinen mit den Ausführungen zur vierten Vorlagefrage im Widerspruch zu stehen. Auch die Generalanwältin führt in den Schlussanträgen in der Rs C-141/20 einleitend in Rn 2 mit Blick auf das Ziel der Vereinfachung aus, dass „[d]arüber hinaus [...] für Lieferungen von Waren und Dienstleistungen zwischen Gruppenmitgliedern keine Mehrwertsteuer zu berechnen [ist]“, und hält in Rn 93 fest, dass Art 4 Abs 4 Unterabs 2 der 6. RL die Verhinderung missbräuchlicher Praktiken und die Vermeidung von Steuerhinterziehung sowie die Verwaltungsvereinfachung durch die Befreiung gruppeninterner Umsätze von der Mehrwertsteuer bezweckt. Zudem weisen die in Rn 65 der Schlussanträge sowie in Rn 49 des Urteils C-141/20 und Rn 43 des Urteils C-269/20 zitierten Begründungen zum Kommissionsvorschlag, der letztlich zum Erlass der Richtlinienregelung führte, ebenfalls auf die Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen hin, wonach die Konzeption zu einer Behandlung der Unternehmen, die eine Organschaft bilden, als ein integriertes Unternehmen führt, so dass zwischen ihnen bewirkte Umsätze im Allgemeinen keine steuerbaren Vorgänge darstellen. Die Kommission geht ebenfalls von einer Nichtsteuerbarkeit der zwischen den Mitgliedern getätigten Umsätze aus, wenn sie ausführt, dass „zwischen Mitgliedern getätigte Umsätze nicht zur Erhebung oder Zahlung von Mehrwertsteuer führen“ und dass „die entgeltlichen Innenumsätze der Gruppe im Hinblick auf die Mehrwertsteuer nicht existent sind“.<sup>60)</sup> Sie hebt dies – zutreffend – als eine der wichtigsten Auswirkungen der Bildung einer Mehrwertsteuergruppe hervor, da sich daraus eine positive Wirkung auf den Cash-Flow der Unternehmen ergibt.<sup>61)</sup>

In ersten Reaktionen in der deutschen Literatur auf die Urteile wird zum einen gefolgert, dass die nicht steuerbaren Innenumsätze im Organkreis entfallen, dass die Antwort des EuGH aber die Vorlagefrage verfehle und in der Begründung schwer vertretbar sei.<sup>62)</sup> Andererseits wird mit Hinweis auf den Kontext der vierten Vorlagefrage in der Rs C-141/20 argumentiert, dass diese sich allgemein auf die Eigenschaft als Steuerpflichtiger iSv Art 4 Abs 1 der 6. RL (= Art 9 Abs 1 der MwStSystRL) bezog und der Hinweis des EuGH auf die Entgeltlichkeit der Leistungen im Organkreis in der Rs C-269/20 iZm der Verneinung unentgeltlicher Wertabgaben erfolgte.<sup>63)</sup> Ehrke-Rabel/von Streit<sup>64)</sup> gehen ebenfalls davon aus, dass der EuGH Innenleistungen nicht für steuerbar hält, weil es bei der Vorlagefrage nicht um die Steuerbarkeit von Innenleistungen ging und sich die Antwort des EuGH lediglich auf die Frage bezog, ob Einheiten im Wege der Typisierung bloß aufgrund der Zugehörigkeit zu einer Mehrwertsteuergruppe als nicht selbstständig angesehen werden dürfen (was der EuGH verneinte). Die Mehrheit der bislang zu den Urteilen vorliegenden Kommentare sieht dies ebenso.<sup>65)</sup> Unter Berücksichtigung der oben stehenden Überlegungen ist dem mE zuzustimmen.

## Schlussstrich

Die Urteile des EuGH wurden mit Spannung erwartet. Während die Behandlung des Organträgers als Steuerpflichtiger in der Konzeption der deutschen und österreichischen Organschaftsregelung als unionsrechtskonform eingestuft wurde, ist die Ausformung der Tatbestandsmerkmale für die „enge Verbindung“ insb in finanzieller Hinsicht im nationalen Recht zu überdenken. In Zusammenschau mit den schon bisher offenen Fragen (ua Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen und Personengesellschaften in die Organschaft; Antrags- bzw Feststellungsverfahren zum Bestand einer Organschaft) und den nicht ausgeräumten Unsicherheiten in Bezug auf die Rechtsfolgen der Organschaft erscheint eine umfassende Reform zur Schaffung von Rechtssicherheit zielführend. In Deutschland wird schon des Längeren offiziell an solchen Reformüberlegungen gearbeitet.

<sup>57)</sup> Siehe C-141/20, Rn 47, und C-269/20, Rn 41, mit Hinweis auf EuGH 18. 11. 2020, C-77/19, Kaplan International Colleges UK, Rn 46 und die dort angeführte Rsp.

<sup>58)</sup> EuGH 17. 9. 2014, C-7/13, Skandia America, EU:C:2014:2225, Rn 29 und 30.

<sup>59)</sup> Vgl Wäger, Aktuelle Fragen zur Organschaft: Rechtswirkungen und Fehlbeurteilungen, UR 2022, 157 (159); Ismer/Endres-Reich, EuGH: Organträger kann Steuerschuldner sein, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, Erste Einordnung 1, MwStR 2022, 880 (887).

<sup>60)</sup> Mitteilung der Kommission v 2. 7. 2009, Kom (2009) 325 endg 11.

<sup>61)</sup> Mitteilung der Kommission v 2. 7. 2009, Kom (2009) 325 endg 11f. Ebenso in Kapitel 3.5.2 in Bezug auf das Vorsteuerabzugsrecht der MwSt-Gruppe.

<sup>62)</sup> Vgl Ismer/Endres-Reich, MwStR 2022, 880 (887).

<sup>63)</sup> Siehe dazu näher Oelmaier, EuGH: Organträger kann Steuerschuldner sein, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, Erste Einordnung 2, MwStR 2022, 880 (890).

<sup>64)</sup> Vgl Ehrke-Rabel/von Streit, Die nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten als Teil des mehrwertsteuerlichen Unternehmens, UR 2023, 98 (101).

<sup>65)</sup> Siehe Wüst, Deutsche Organschaftsregelung hat Bestand, UR 2023, 1 (3); Monfort, Anmerkung zum Urteil v 1. 1. 2022, C-141/20, UR 2023, 25 (35f); Küffner, Anmerkung zum Urteil v 1. 12. 2022, C-269/20, UR 2023, 36 (42); Oelmaier, MwStR 2022, 880 (890). Nach Prätzler (DB 2023, 92 [96]) ist unklar, mit welchem Zweck der EuGH diese (vage gebliebenen) Ausführungen gemacht hat und welche Rechtsfolgen aus der Selbständigkeit von Organschaften abzuleiten sind, so dass diese Aussagen seiner Ansicht nach nicht überbewertet werden sollten.