

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Ertragsteuern

**Progressionermäßigung
für die Forstwirtschaft**

Lohnsteuer & Sozialversicherung

**Gewerberechtliche
Geschäftsführerin &
GSVG-Pflichtversicherung**

**EuGH zur
USt-Organ-
schaft**

Betriebsprüfung in der Praxis

**Prognoserechnung:
Liebhaberei oder steuerlich
anerkannte Tätigkeit?**

Gebühren & Verkehrsteuern

**Keine Rechtsgeschäfts-
gebühr bei (Elektro-)Fahr-
rädern**



USt-Organschaft: EuGH zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Innenumsätzen

BEITRAG. In den Ausgaben der taxlex 3/2023¹⁾ und 6/2023²⁾ wurden die Urteile des EuGH in den Rs C-141/20³⁾ und C-269/20⁴⁾ sowie das Urteil des XI. Senats des BFH v 18. 1. 2023, XI R 29/22, zur Steuerschuldnerschaft und zur finanziellen Eingliederung bei Organschaften und der Vorlagebeschluss des V. Senats des BFH v 26. 1. 2023, V R 20/22, besprochen. Der nachfolgende Beitrag widmet sich dem zu letztgenanntem Vorlagebeschluss ergangenen Urteil des EuGH⁵⁾ aus dem Juli 2024. taxlex 2024/89



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

A. EuGH-Vorlage zur Steuerbarkeit der Leistungen im Organkreis

Nach stRsp des BFH⁶⁾ waren Innenleistungen („Innenumsätze“) im Organkreis als nicht steuerbar eingestuft worden. Dies entspricht dem österr Rechtsverständnis. Aufgrund des Urteils des EuGH v 1. 12. 2022 in der Rs *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, C-141/20, sowie den gegensätzlichen Ansichten der Generalanwälte *Jääskinen*, *Mengozi* und *van Gerven*, die die Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen vertraten, einerseits sowie der Generalanwältin *Medina* andererseits, die von der Steuerbarkeit von Innenumsätzen ausging,⁷⁾ entstanden dem V. Senat des BFH Zweifel an der Richtigkeit dieser Rechtsauffassung. Seiner Ansicht nach sprachen die Ausführungen des EuGH für die Steuerbarkeit entgeltlicher Leistungen, die ein Mitglied der Mehrwertsteuergruppe an ein anderes Mitglied dieser Gruppe erbringt. Insb bei fehlendem oder nicht vollständigem Vorsteuerabzug sah der V. Senat des BFH im Falle der Nichtsteuerbarkeit der Innenleistungen die Gefahr von Steuerverlusten. In der Folge legte er dem EuGH mit Beschluss v 26. 1. 2023, V R 20/22, folgende Fragen vor:⁸⁾

1. Führt die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen nach Art 4 Abs 4 UAbs 2 RL 77/388/EWG dazu, dass entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen nicht dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nach Art 2 Nr 1 dieser Richtlinie unterliegen?

2. Unterliegen entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen jedenfalls dann dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, wenn der Leistungsempfänger nicht (oder nur teilweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da ansonsten die Gefahr von Steuerverlusten besteht?

B. Schlussanträge des Generalanwalts Rantos

Generalanwalt *Rantos* kam in seinen Schlussanträgen⁹⁾ v 16. 5. 2024 zum klaren Ergebnis, dass entgeltliche Leistungen zwischen den Mitgliedern einer Mehrwertsteuergruppe nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Dies gilt auch dann, wenn der Empfänger der Leistung nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Er leitet dies einerseits aus der wörtlichen Auslegung der einschlägigen Vorschriften ab, wonach die der Mehrwertsteuer unterliegende Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen von einem *Steuerpflichtigen* ausgeführt werden muss. Die Steuerbarkeit von Umsätzen setzt daher voraus, dass dem Leistungserbringer die Eigenschaft als Steuerpflichtiger zukommt. Die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe bedingt hingegen, dass deren Mitglieder *zusammen* als ein *Steuerpflichtiger* behandelt werden. Die Mitglieder der Mehrwertsteuer sind nicht mehr als „getrennte Mehrwertsteuerpflichtige“ zu behandeln. Mangels Einstufung als (getrennte) Steuerpflichtige fallen Innenumsätze zwischen den Mitgliedern der Mehrwertsteuergruppe nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer.¹⁰⁾

¹⁾ *Kanduth-Kristen*, EuGH zur USt-Organschaft: (Un-)Klarheiten beseitigt? taxlex 2023, 96. Zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses für diesen Beitrag waren das in der taxlex 6/2023 besprochene Urteil des XI. Senats des BFH und der Beschluss des V. Senats des BFH noch nicht öffentlich zugänglich.

²⁾ *Kanduth-Kristen*, USt-Organschaft: BFH-Entscheidung und weitere EuGH-Vorlage, taxlex 2023, 187.

³⁾ EuGH 1. 12. 2022, C-141/20, *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH*, ECLI:EU:C:2022:943.

⁴⁾ EuGH 1. 12. 2022, C-269/20, *Finanzamt T*, ECLI:EU:C:2022:944.

⁵⁾ EuGH 11. 7. 2024, C-184/23 *Finanzamt T II*, ECLI:EU:C:2024:599.

⁶⁾ Der BFH verweist im Vorlagebeschluss auf das Urteil v 17. 7. 1952, V 17/52 S, an dem bislang festgehalten wurde (zB BFH 15. 12. 2016, V R 14/16).

⁷⁾ Siehe Rz 38 und 39 des Vorlageantrags mit Hinweis auf die Schlussanträge der Generalanwälte *Jääskinen* in den Rs *Kommission/Irland v 27. 11. 2012*, C-85/11, ECLI:EU:C:2012:753, Rn 42, und *Kommission/Schweden v 27. 11. 2012*, C-480/10, ECLI:EU:C:2012:751, Rn 40; *Mengozi* in den Rs *Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt v 26. 3. 2015*, C-108/14 und C-109/14, ECLI:EU:C:2015:212, Rn 49; *van Gerven* in der Rs *Polysar Investments Netherlands v 24. 4. 1991*, C-60/90, ECLI:EU:C:1991:171, Rn 9 sowie der Generalanwältin *Medina* in der Rs *Finanzamt T v 27. 1. 2022*, C-269/20, ECLI:EU:C:2022:60, Rn 36f, und in der Rs *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie v 13. 1. 2022*, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:11, Rn 64 und 73.

⁸⁾ Siehe dazu *Kanduth-Kristen*, taxlex 2023, 187 (188f).

⁹⁾ Schlussanträge des Generalanwalts *Athanasios Rantos* in der Rs C-184/23, *Finanzamt T* gegen S, ECLI:EU:C:2024:416.

¹⁰⁾ Siehe insb Rn 44 der Schlussanträge.

Das Ergebnis der wörtlichen Interpretation untermauert der Generalanwalt durch eine kontextbezogene und durch eine teleologische Auslegung. Im Rahmen der kontextbezogenen Auslegung hält er insb fest, dass die Voraussetzung der selbständigen Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit und die Folgen, die sich aus der Zugehörigkeit einer Einheit zu einer Mehrwertsteuergruppe ergeben, unterschiedliche Rechtsfragen sind. Die Zugehörigkeit zu einer Mehrwertsteuergruppe hat keinen Einfluss auf die Definition einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit.¹¹⁾

Innenumsätze zwischen Mitgliedern einer Mehrwertsteuergruppe fallen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer.

Aus teleologischer Sicht verweist der Generalanwalt darauf, dass die Zulassung einer Mehrwertsteuergruppe es den Mitgliedstaaten ermöglicht, den Einfluss der Mehrwertsteuer auf Entscheidungen der Wirtschaftsteilnehmer über ihre Organisationsform zu mindern, und sohin „der Mechanismus der Mehrwertsteuergruppe zur steuerlichen ‚Organisationsneutralität‘“ beiträgt.¹²⁾ Dies setzt voraus, dass die Innenumsätze nicht steuerpflichtig sind. Deutlich hält er auch fest, dass die Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze diese Organisationsneutralität gerade für den Fall einer fehlenden oder eingeschränkten Vorsteuerabzugsberechtigung sicherstellt, indem es aus mehrwertsteuerlicher Sicht gleichgültig ist, ob die Leistungserbringung durch das Unternehmen selbst oder durch ein anderes, der Mehrwertsteuergruppe zugehöriges Unternehmen erfolgt.¹³⁾ Für diese Fallkonstellation kommt der Mehrwertsteuergruppe nicht nur eine verfahrensrechtliche (verwaltungsvereinfachende), sondern – beabsichtigt – auch eine materiell-rechtliche Bedeutung zu.

C. Urteil des EuGH

Der EuGH folgte im Ergebnis der Empfehlung des Generalanwalts und entschied mit Urteil v 11. 7. 2024, dass die einschlägigen Bestimmungen der 6. MwSt-RL so auszulegen sind, dass „gegen Entgelt erbrachte Leistungen zwischen Personen, die ein und derselben Mehrwertsteuergruppe angehören, die aus rechtlich selbständigen, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbundenen Personen besteht und von einem Mitgliedstaat als einzige Steuerpflichtige bestimmt wird, selbst dann nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn die vom Empfänger dieser Leistungen geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden darf.“

Innenumsätze sind auch dann nicht steuerbar, wenn im Organkreis keine (vollständige) Vorsteuerabzugsberechtigung besteht.

Damit bestätigt der EuGH die Nichtsteuerbarkeit der innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe erbrachten Leistungen und beendet die hierzu im Gefolge der Urteile v 1. 12. 2022, C-141/20 und C-269/20, in Wissenschaft und Praxis (va in Deutschland¹⁴⁾) geführten Diskussionen, die für die Rechtsanwender zu großen Verunsicherungen geführt haben. In den Begründungen verweist der EuGH (wie der Generalanwalt) ua auch darauf, dass die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses zwar keinen bindenden Charakter haben, aber dennoch eine Hilfe bei der Auslegung der Richtlinie darstellen.¹⁵⁾

D. Anmerkung

Innerhalb ein und desselben Steuerpflichtigen sind steuerbare Leistungen iSv § 1 Abs 1 Z 1 UStG nicht denkbar. Das Urteil des EuGH bestätigt dies und damit auch die bislang in Österreich vertretene Rechtsauffassung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Innenumsätzen im Organkreis.¹⁶⁾ Begrüßenswert sind die Überlegungen des Generalanwalts zu der durch die Möglichkeit der Bildung einer Mehrwertsteuergruppe sichergestellten Organisationsneutralität. Generalanwalt Rantos betont, dass gerade die materiell-rechtliche Wirkung der Mehrwertsteuergruppe im Sinne eines Nichtanfalls von Mehrwertsteuer für gruppeninterne Umsätze bei Mehrwertsteuergruppen ohne volle Vorsteuerabzugsberechtigung der Organisationsneutralität zum Durchbruch verhelfe. Die Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze ist daher nicht als Begünstigung zu sehen, sondern als Mittel zur Erreichung dieser Zielsetzung. Der Vergleich mit Blick auf die mehrwertsteuerlichen Wirkungen ist nicht zwischen dem Leistungsbezug von einem Gruppenmitglied und dem Leistungsbezug von einem Steuerpflichtigen außerhalb der Gruppe zu ziehen, sondern zwischen der Selbsterstellung der Leistung durch ein Gruppenmitglied und dem Bezug der Leistung von einem anderen Gruppenmitglied. Ein Steuerausfall ist bei Bildung des letzteren Vergleichspaares infolge der Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze nicht zu identifizieren.

Schlussstrich

Der EuGH stuft Innenumsätze innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe (umsatzsteuerlichen Organschaft) – wie die bislang in Österreich und Deutschland überwiegende Meinung – als nicht steuerbar ein. Damit setzt er einer Diskussion ein Ende, die in der Praxis zu viel Verunsicherung geführt hat. Generalanwalt Rantos hat zudem in den Schlussanträgen festgehalten, dass die Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen bei nicht voll zum Vorsteuerabzug berechtigten Mehrwertsteuergruppen nicht als Begünstigung, sondern als Mittel zur Erreichung des Ziels der Organisationsneutralität zu werten ist und somit dem Telos der Regelungen der MwSt-RL entspricht.

¹¹⁾ Siehe Rn 72 der Schlussanträge.

¹²⁾ Siehe Rn 83 der Schlussanträge.

¹³⁾ Siehe Rn 86 der Schlussanträge.

¹⁴⁾ Siehe ua *Monfort*, Plädoyer für die Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze innerhalb der Organschaft, UR 2023, 355; *Ritter*, Umsatzsteuer: Umsatzsteuerliche Organschaft: Finanzielle Eingliederung und erneute Vorlage des BFH an EuGH, SB 2023, 93; *Merkel*, Sinn und Zweck der umsatzsteuerlichen Organschaft im Mehrwertsteuersystem unter Effizienz- und Gleichbehandlungsgesichtspunkten, UR 2023, 705; *Brinkmann/Walter-Yadegard-Jam*, Auf ein Neues: Die umsatzsteuerliche Organschaft erneut vor dem EuGH, DStR 2023, 1441; *Forster/Striegl*, „Abschaffung“ der umsatzsteuerlichen Organschaft? – Überblick zur Organschaft in der EU sowie Ausblick auf die EuGH-Vorlage des BFH zur Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen, MwStR 2024, 465.

¹⁵⁾ Vgl auch *M. Mayr*, Umsatzsteuer-Update Juli und August 2024: Aktuelles auf einen Blick, SWK 2024, 1061 (1064).

¹⁶⁾ Siehe auch *Haunold/Stangl/Tumpel*, EuGH: Klarstellung der Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen innerhalb einer Organschaft, SWI 2024, 504 (507); *M. Mayr*, SWK 2024, 1061 (1064).