

1. Begriff der Organschaft im UStG 1994

1.1. Allgemeine Voraussetzungen

Die Bestimmungen der umsatzsteuerlichen Organschaft nach deutscher und nach österreichischer Rechtslage stimmen zum einen aufgrund der gemeinsamen historischen Entwicklung und zum anderen aufgrund der gemeinsamen unionsrechtlichen Grundlage¹ inhaltlich überein. Aus diesem Grund hat auch die Rechtsprechung des BFH besondere Signalwirkung für die Rechtsprechung und die Auslegung der österreichischen Bestimmungen zur Organschaft.² Da sich dieses und die folgenden Kapitel in erster Linie der nationalen Auslegung der umsatzsteuerlichen Organschaft widmen, wird hinsichtlich der jüngsten Entwicklungen im Unionsrecht und deren Auswirkungen auf das österreichische UStG auf die Ausführungen in Kapitel 6 verwiesen.

Die umsatzsteuerliche Organschaft ist Bestandteil des umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriffs iSd § 2 UStG und wird gem § 2 Abs 2 Z 2 insbesondere als Negativabgrenzung zur selbstständigen Tätigkeit definiert: *„Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, ... wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, daß sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, daß sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist. Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmer zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer.“*³

Nach § 2 Abs 2 UStG ist natürlichen und juristischen Personen gemein, dass sie dann unselbstständig sind, wenn sie in einem bestimmten Abhängigkeitsverhältnis zu einem Unternehmer stehen. Der wesentliche Unterschied zwischen einem

1 Vgl Art 11 MwStSyst-RL, RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem; Art 4 Abs 4 Sechste MwSt-RL, Sechste RL 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl EG 1977 L 145/1.

2 Vgl Kühbacher, SWI 2012, 411 (419).

3 § 2 Abs 2 Z 2 UStG 1994 BGBl 1994/663.

Angestellten iSd § 2 Abs 2 Z 1 UStG und einem Organ iSd § 2 Abs 2 Z 2 UStG liege nach den von *Schultze-Schlutius* zitierten Grundsätzen des RFH⁴ allerdings darin, dass das Abhängigkeitsverhältnis der natürlichen Person auf einem freiwillig eingegangenen Dienstverhältnis beruhe und sie somit selbst stets die Möglichkeit habe, sich von dieser Unselbstständigkeit zu lösen. Eine natürliche Person sei im Unterschied zur juristischen Person niemals ein völlig willenloses Instrument eines anderen und könne daher auch keine Organschaft haben.⁵

Durch die Fiktion des § 2 Abs 2 Z 2 UStG wird also eine juristische Person dann willenloses Instrument eines Unternehmers, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in dessen Unternehmen eingegliedert ist. Nach bisheriger ständiger Rechtsprechung des VwGH müssen diese drei Eingliederungsmerkmale kumulativ gegeben sein, es ist jedoch nicht erforderlich, dass diese jeweils im selben Ausmaß vorliegen. Demnach kann eines dieser Merkmale weniger ausgeprägt sein, wenn im Gegenzug die anderen Merkmale entsprechend stärker ausgeprägt sind und es nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse zur Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers kommt.⁶ Dies kann jedoch nicht so weit gehen, dass bei gänzlichem Fehlen eines der genannten Eingliederungsmerkmale dennoch eine Organschaft vorliegt.⁷ Auch müssen die Voraussetzungen der einzelnen Merkmale grundsätzlich jeweils für sich erfüllt sein und können nicht vom Vorliegen eines anderen Merkmals abgeleitet werden.⁸

Nach hA wird mit der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Unterordnung im Sinne eines Über- bzw Unterordnungsverhältnisses fingiert. Dieses Unterordnungsverhältnis muss somit grundsätzlich im Rahmen der Eingliederungsmerkmale erfüllt werden, da anderenfalls eine Organschaft nicht vorliegen kann.⁹ Kommt es beispielsweise zwischen einem Organträger und einer Organgesellschaft lediglich zu einer Arbeitsteilung in Form einer Nebenordnung, so sind die Voraussetzungen für eine Eingliederung ist das Unternehmen des Organ-

4 Vgl RFH 23.2.1934, V A 480/33 RFHE 36, 39 = RStBl 1934, 623.

5 Vgl *Schultze-Schlutius*, Grundlegung eines Verbandssteuerrechts (1937) 30; siehe dazu auch: *Prechtl in Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern (2003) 27 (31 f).

6 Vgl VwGH 9.9.1980, 2595/80 REDOK 13.872; VwGH 20.9.2001, 98/15/0007; VwGH 29.3.2001, 96/14/0085; VwGH 13.12.2007, 2006/14/0043 ÖStZB 2008, 480 = VwSlg 8297 F.

7 Vgl VwGH 9.9.1980, 2595/80 REDOK 13.872; VwGH 15.4.1983, 82/17/0026 REDOK 6464; VwGH 20.9.2001, 98/15/0007; VwGH 29.3.2001, 96/14/0085; VwGH 13.12.2007, 2006/14/0043 ÖStZB 2008, 480 = VwSlg 8297 F.

8 Vgl BFH 5.12.2007, V R 26/06; BFH 3.4.2008 V R 76/05; *Pfeiffer in Scheiner/Kolacny/Caganek* (Hrsg), Kommentar zur MwSt⁴⁸ § 2 Abs 1 und 2 Rz 215/1 (Stand Juli 2016).

9 Vgl *Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON²⁻⁰⁷ § 2 UStG Rz 177 (Stand 1.1.2016); *Mayr/Ungericht*, UStG⁴ (2014) § 2 Anm 19; *Pfeiffer in Scheiner/Kolacny/Caganek* (Hrsg), Kommentar zur MwSt⁴⁸ § 2 Abs 1 und 2 Rz 214 (Stand Juli 2016); *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 2 Tz 110; *Windsteig in Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG² (2015) § 2 Rz 236, Rz 256; *Pfeiffer*, SWK 2014, 536 (540 f).

trägers nicht erfüllt.¹⁰ Zur Vereinbarkeit einer zwingenden Unterordnung mit dem Unionsrecht gibt es in der Literatur jedoch insbesondere infolge der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Larentia + Minerva*¹¹ auch andere Auffassungen. Diese werden in Kapitel 6 einer näheren Betrachtung unterzogen.

Mit dem Erfüllen sämtlicher Voraussetzungen der Organschaft wird sodann der Grundsatz, wonach jedes Wirtschaftsgebilde, das selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmenerzielungsabsicht tätig wird, Unternehmer sein kann, sofern es nach außen in Erscheinung tritt, durchbrochen.¹² Der gesamte Organkreis gilt somit als ein einziger Unternehmer iSd UStG und beschränkt sich anders als die Gruppenbesteuerung iSd § 9 KStG auf die im Inland gelegenen Unternehmensteile. Die grenzüberschreitende Organschaft und die damit zusammenhängende territoriale Abgrenzung werden in Kapitel 5 und 6 behandelt.

1.2. Abgrenzung zur Unternehmenseinheit

Der Begriff des Unternehmens iSd § 2 Abs 1 UStG bleibt von der Organschaft grundsätzlich unberührt, dh, es ist daneben auch der Grundsatz der Unternehmenseinheit zu beachten.¹³ Nach § 2 Abs 1 Satz 2 UStG umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Nach hA bilden demnach sämtliche Betriebe das Unternehmen des Unternehmers. Ein Unternehmer kann daher stets nur ein einziges Unternehmen haben, unabhängig davon, wie die einzelnen unternehmerischen Tätigkeiten ertragsteuerlich beurteilt werden. Die Konsequenz daraus ist, dass Lieferungen und Leistungen innerhalb desselben Unternehmens, dh zwischen Betrieben untereinander, nicht steuerbare Innenumsätze darstellen.¹⁴ Für ein bestehendes Organverhältnis bedeutet dies, dass auch die Betriebsstätten des Organträgers sowie sämtlicher Organgesellschaften zum Organkreis gehören und somit auch hier wechselseitig nicht steuerbare Innenumsätze vorliegen.¹⁵ In Bezug auf die ausländischen Unternehmensteile des Organkreises wird allerdings auf die Ausführungen in den Kapitel 5 und 6 verwiesen.

10 Vgl VwGH 19.7.2000, 98/13/0117 ÖStZB 2001, 12; Windsteig in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG² (2015) § 2 Rz 256.

11 Vgl EuGH 16.7.2015, C-108/14, C-109/4, *Larentia + Minerva*.

12 Vgl UStR 2000 Rz 181; *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON^{2.07} § 2 UStG Rz 91 (Stand 1.1.2016); *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 2 Tz 123.

13 Vgl UStR 2000 Rz 241; *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 2 Tz 108; *Mayr/Ungericht*, UStG⁴ (2011) § 2 Anm 20; *Pfeiffer* in *Scheiner/Kolacny/Caganek* (Hrsg), Kommentar zur MwSt⁴⁸ § 2 Abs 1 und 2 Anm 195 (Stand Juli 2016); *Prechtl* in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern (2003) 27 (32).

14 Vgl VwGH 30.3.1987, 85/15/0215 VwSlg 6205 F; VwGH 25.2.2015, 2010/13/0189 SWK 2015, 633; UStR 2000 Rz 205; *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 2 Tz 122 ff; *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-ON^{2.07} § 2 UStG Rz 88 ff (Stand 1.1.2016); *Pfeiffer* in *Scheiner/Kolacny/Caganek* (Hrsg), Kommentar zur MwSt⁴⁸ § 2 Abs 1 und 2 Anm 279 ff (Stand Juli 2016).

15 Vgl *Prechtl* in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern (2003) 27 (32).

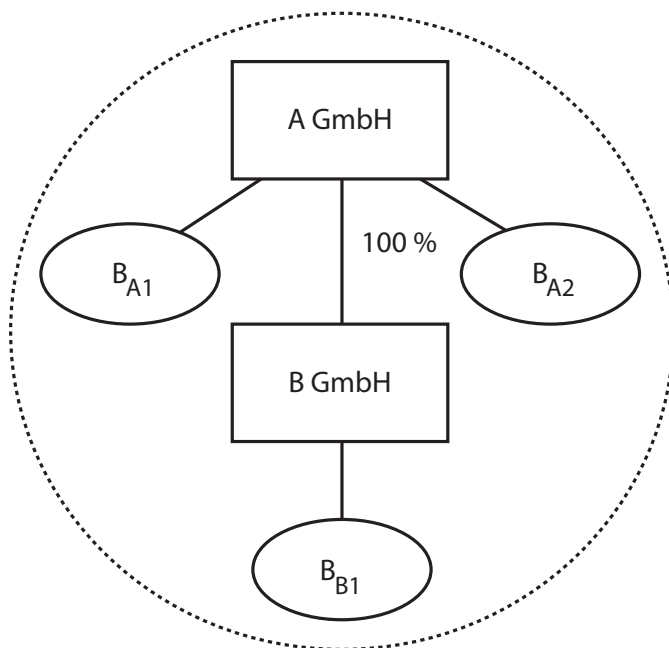


Abb 1: Erweiterter Organkreis durch Unternehmenseinheit¹⁶

1.3. Abgrenzung zur Unternehmereinheit

Von der Organschaft ist die sog Unternehmereinheit zu unterscheiden. Diese Rechtsfigur ist im UStG nicht explizit geregelt, sondern stellt ein Relikt aus der früheren deutschen Rechtsprechung zur „Lehre von der wirtschaftlichen Einheit mehrerer rechtlich selbstständiger Unternehmen“ dar.¹⁷ Demnach wurde die Unternehmereinheit genauso wie die Unternehmenseinheit aus der Bestimmung des § 2 Abs 1 Satz 2 dUStG 1934¹⁸, die bis heute in derselben Form im UStG 1994 unverändert beibehalten wurde, abgeleitet.¹⁹ Liegt eine solche Unternehmereinheit vor, führt dies – wie bei der Organschaft – dazu, dass sämtliche zwischen den beteiligten Gesellschaften ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen nicht steuerbare Innenumsätze darstellen.

¹⁶ Eigene Darstellung.

¹⁷ BFH 17.7.1952, V 17/52 BStBl III 1952; Röchling, Die Organtheorie im System der kumulativen Umsatzsteuer (1957) 19 f; Fritsch, Organschaft und Unternehmereinheit (1956) 34.

¹⁸ Vgl dUStG vom 16.10.1934, RStBl 1934, 1166 (1550).

¹⁹ Vgl BFH 8.2.1955, V 162/52 S BStBl III 1955; Fritsch, Organschaft und Unternehmereinheit (1956) 34 f; Röchling, Die Organtheorie im System der kumulativen Umsatzsteuer (1957) 19 f.

Auch die österreichische Rechtsprechung zum UStG hat diese Rechtsfigur übernommen. So sind nach Rechtsprechung des VwGH mehrere Personengesellschaften als ein einziger umsatzsteuerlicher Unternehmer anzusehen, wenn an ihnen ausschließlich dieselben Personen im gleichen Ausmaß beteiligt sind und zudem bei allen Gesellschaften die Einheitlichkeit der Willensbildung gewährleistet ist.²⁰ Es handelt sich dabei um mehrere voneinander unabhängige Unternehmen, von denen jedes einzelne zwar einer eigenen, jedoch für alle einheitlich erfolgenden Willensbildung unterliegt. Während die Organschaft ein Verhältnis der Über- und Unterordnung voraussetzt, besteht somit bei der Unternehmereinheit ein Verhältnis der Nebenordnung.²¹ Dies entspricht auch der derzeitigen Verwaltungspraxis.²²

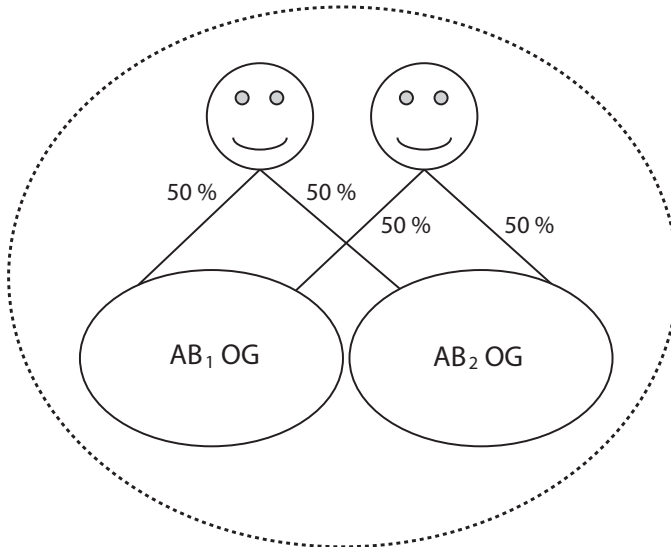


Abb 2: Unternehmereinheit nach VwGH 27.11.1978, 2017/75²³

Eine Unternehmereinheit liegt dann nicht vor, wenn zwar die kapitalmäßige Beteiligung bei allen Gesellschaften gleich hoch ist, jedoch die Gewinnbeteiligung aufgrund der Vereinbarung unterschiedlicher Vorweggewinne (zB Geschäftsfüh-

20 Vgl VwGH 27.11.1978, 2017/75 ÖStZB 1979, 189; Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON²⁰⁷ § 2 Rz 113 (Stand 1.1.2016); Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2011) § 2 Tz 131; Windsteig in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015) § 2 Rz 191.

21 Vgl VwGH 15.4.1971, 1631/69; VwGH 14.11.1974, 50/73 ÖStZB 1975, 40; Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON²⁰⁷ § 2 Rz 114 (Stand 1.1.2016); Fritsch, Organschaft und Unternehmereinheit (1956) 35; Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2011) § 2 Tz 131; Windsteig in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015) § 2 Rz 193.

22 Vgl UStR 2000 Rz 208.

23 Eigene Darstellung.

1. Begriff der Organschaft im UStG 1994

rerbezüge) verschieden ist. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist in solchen Fällen jeweils von einem unterschiedlichen Unternehmer auszugehen.²⁴

Im Unterschied zur Organschaft, bei der zwingend nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 2 Abs 2 Z 2 UStG eine juristische Person in ein anderes Unternehmen eingegliedert sein muss, wird eine Unternehmereinheit von der Rechtsprechung sogar verneint, wenn es sich bei einer der beteiligten Gesellschaften um eine juristische Person (Kapitalgesellschaft) handelt, selbst wenn sonst alle Voraussetzungen erfüllt sind. Daher wird die Unternehmereinheit lediglich zwischen Personengesellschaften anerkannt.²⁵ Allerdings ist eine Unternehmereinheit zwischen einem Einzelunternehmer und einer branchengleichen GmbH & Co KG nach VwGH ausnahmsweise dann möglich, wenn der Einzelunternehmer, der sowohl einziger Kommanditist dieser GmbH & Co KG als auch Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH ist, Organträger der Komplementär-GmbH ist.²⁶

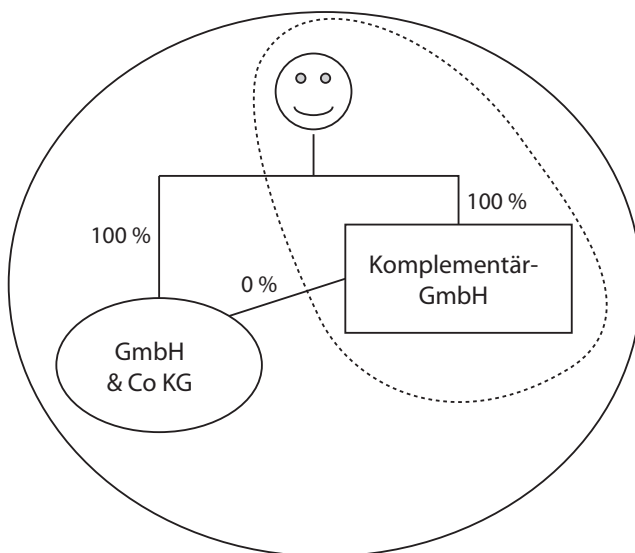


Abb 3: Unternehmereinheit nach VwGH 1.10.1979, 1239/76²⁷

24 Vgl VwGH 27.11.1978, 2017/75 ÖStZB 1979, 189; UStR 2000 Rz 208; Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{2.07} § 2 Rz 115 (Stand 1.1.2016); Ruppel/Achatz, UStG⁴ (2011) § 2 Tz 131; Windsteig in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015) § 2 Rz 192.

25 Vgl VwGH 12.10.1967, 18/67 ÖStZB 1968, 27; VwGH 26.2.1979, 1955/75 ÖStZB 1979, 225; UStR 2000 Rz 208; Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{2.07} § 2 Rz 113 (Stand 1.1.2016); Windsteig in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015) § 2 Rz 193.

26 Vgl VwGH 1.10.1979, 1239/76 HS 10.491 = ÖStZB 1980, 144; Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{2.07} § 2 Rz 117 (Stand 1.1.2016); Ruppel/Achatz, UStG⁴ (2011) § 2 Tz 131; Windsteig in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015) § 2 Rz 193.

27 Eigene Darstellung.