

Dies resultiert insbesondere aus der historischen Entwicklung der Organschaft, da sowohl die österreichische Organschaftsregelung als auch die zugrunde liegende Regelung der MwStSystRL auf die deutsche Organschaft zurückgehen. Der deutschen BFH-Judikatur zur Organschaft kommt folglich oftmals auch Signalwirkung für die österreichische Organschaft zu.<sup>19</sup>

### 3. Historische Entwicklung der Organschaft

#### 3.1. Entstehung der Organschaft in Deutschland

Die Wurzeln der Organschaft finden sich in der Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts (OVG)<sup>20</sup> bzw des deutschen Reichsfinanzhofes (RFH).<sup>21</sup> Nach der sogenannten Angestelltentheorie des OVG zur Einkommen- und Gewerbesteuer war eine zivilrechtlich selbständige Gesellschaft als „Angestellte“ der Muttergesellschaft zu qualifizieren, wenn sie für Auftrag und Rechnung der Mutter tätig wurde.<sup>22</sup> Der RFH führte diese Rechtsprechungslinie fort und hielt zur sogenannten „Organtheorie“ auch in der im Jahre 1916 im Deutschen Reich eingeführten Umsatzsteuer fest, dass eine juristische Person umsatzsteuerlich nicht immer automatisch als selbständig angesehen werden müsse, sondern unter Umständen auch als unselbständiges Organ eines anderen Unternehmens betrachtet werden könne, wenn etwa „die tätige Person im wirtschaftlichen Organismus des gewerblichen Unternehmers eines anderen bei Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung dieses anderen steht“.<sup>23</sup>

In seinem Urteil vom 23.2.1934<sup>24</sup> steckte der RFH endgültig die bis dahin noch nicht vollständig geklärten<sup>25</sup> Grenzen seiner Organlehre fest und verwarf aus-

19 Vgl. Kühbacher, SWI 2012, 411 (419).

20 OVG 18.6.1896, V 3/96, OVG 5, 163; 31.5.1902, VI G 38/01, OVGSt X, 391.

21 RFH 6.10.1920, II A 141/20, RFHE 3, 290; 10.11.1921, V A 12/21, RFHE 7, 207; 5.5.1922, V A 218/21, RFHE 10, 101; 27.1.1923, V A 11/23, RFHE 11, 265; 14.12.1923, V A 141/23 und V A 150/23, RFHE 13, 146; 26.10.1926, V A 676/26, RFHE 19, 339; 23.11.1926, I B 101/26, RFHE 20, 49; 4.3.1927, I B 3/27, RFHE 20, 303; 11.11.1927, I A 75/27, RFHE 22, 187; 30.1.1930, I A 226/29, RStBl 1930, 148 (151); 11.11.1932, V A 948/31, RStBl 1933, 295; 3.11.1933, V A 867/32, RFHE 34, 320; 23.2.1934, V A 480/33, RFHE 36, 39.

22 Außerpreußische Unternehmen sollten damit wie preußische Gewerbebetriebe behandelt werden, wenn sie sich eines in Preußen tätigen Vermittlers (Organ) bedienen, der wie ein Angestellter weisungsgebunden war. Das Einkommen des unselbständigen Organs sollte folglich nicht dessen eigenes, sondern Einkommen der Muttergesellschaft darstellen. Vgl zur Rechtsentwicklung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft in Deutschland auch Hartman, Die Vereinbarkeit der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft mit dem Europäischen Unionsrecht (2013) 47 ff; Hoff, Die Anwendung der Umsatzsteuerorganschaft im nationalen Recht (2015) 55 ff; Heuermann, Neujustierung der Konzernbesteuerung im USt-Recht? DB 2016, 608 ff; zur Entwicklung der Organschaft in Deutschland und Österreich siehe Precht in Achatz/Tumpel (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern (2003) 27 (27 ff).

23 RFH 6.10.1920, II A 141/20, RFHE 3, 290 (291 ff).

24 RFH 23.2.1934, V A 480/33, RFHE 36, 39 (41 ff).

25 Vgl dazu etwa Hartman, Die Vereinbarkeit der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft mit dem Europäischen Unionsrecht (2013) 48f; Hoff, Die Anwendung der Umsatzsteuerorganschaft im nationalen Recht (2015) 57 ff.

drücklich die zuvor zur Beurteilung der Selbständigkeit angewandte, eigentlich für natürliche Personen entwickelte, Angestelltentheorie als Beurteilungsmaßstab der Selbständigkeit juristischer Personen im Umsatzsteuerrecht. Eine juristische Person konnte demnach „*unselbständig nur als Organ, nicht als Angestellte eines anderen Unternehmens sein*“ und ein „*Organverhältnis [...] nur durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Abhängigkeit begründet [werden]*“.<sup>26</sup>

Im Jahre 1934 wurde vom deutschen Gesetzgeber erstmals eine Organschaftsregelung in das deutsche UStG<sup>27</sup> aufgenommen, bei dieser handelte es sich nach der Gesetzesbegründung um die Kodifizierung der bis dahin ergangenen RFH-Rechtsprechung zur Organlehre.<sup>28</sup> Demnach wurde gemäß § 2 Abs 2 Nr 2 dUStG 1934 „*die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit [...] nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat*“. Der deutsche Gesetzgeber sah sich damals zur Festlegung einer solchen Regelung veranlasst, weil in der Wirtschaft vermehrt die Tendenz erkennbar war, durch Fusionierungen von Unternehmen Wirtschaftsstufen einzusparen, was im System der damals auf allen Wirtschaftsstufen erhobenen Brutto-Allphasen-Umsatzsteuer ohne Vorsteuerabzug vorteilhaft war.<sup>29</sup> Solche Fusionierungen waren zudem oftmals mit schädlichen Wirkungen für den Arbeitsmarkt verbunden, die durch die Regelung ebenfalls vermieden werden sollten.<sup>30</sup>

1938 wurde die deutsche Regelung konkretisiert und in § 17 der deutschen Umsatzsteuerdurchführungsbestimmungen (UStDB) festgelegt, dass eine Unterordnung einer juristischen Person entsprechend den vom RFH<sup>31</sup> geprägten Eingliederungsmerkmalen dann gegeben ist, wenn diese „*nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch*“ in das Unternehmen des beherrschenden Unternehmers eingegliedert ist.

Im österreichischen Umsatzsteuerrecht existierte bis 1938 keine der im dUStG normierten Organschaft vergleichbare Regelung.<sup>32</sup> Die österreichischen Umsatzsteuervorschriften wurden im Zuge des Anschlusses Österreichs an Deutschland mit Wirkung ab 1.5.1938<sup>33</sup> durch deutsches Recht ersetzt.<sup>34</sup>

---

26 RFH 23.2.1934, V A 480/33, RFHE 36, 39 (41 ff).

27 dUStG vom 16.10.1934, RStBl 1934, 1166.

28 RStBl 1934, 1550.

29 Vgl BFH 17.7.1952, V 17/52 S, Rz 14. Siehe auch *Stadie* in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG<sup>172</sup>, § 2 Rz 780 (Stand: Mai 2017).

30 RStBl 1934, 1549.

31 RFH 23.2.1934, V A 480/33, RFHE 36, 39 (41 ff).

32 Eine solche war aufgrund der sogenannten Phasenpauschalierung, die die Kumulativwirkung der Brutto-Allphasen-Umsatzsteuer verhinderte, auch nicht notwendig. Vgl *Prechtl* in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern (2003) 27 (28) mwN.

33 1. EinfV RStBl 1938, 425.

34 Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, Einf Tz 4.

## 3.2. Entwicklung der Organschaft nach dem Zweiten Weltkrieg

### 3.2.1. Österreich

Nach dem Ende des Zweiten Weltkriegs im Jahre 1945 blieb in Österreich die 1938 aus dem deutschen Recht übernommene Organschaftsregelung – zunächst noch ohne die Konkretisierung des Unterordnungsverhältnisses mittels finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Eingliederung – auf Basis des Rechtsüberleitungsgesetzes (R-ÜG)<sup>35</sup> in Geltung.<sup>36</sup> Das Vorliegen einer finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung wurde dennoch aufgrund der RFH-Rechtsprechung für die Annahme einer Organschaft gefordert.<sup>37</sup>

Mit dem UStG 1959<sup>38</sup> wurde die Organschaftsregelung im österreichischen UStG modifiziert, indem nun auch legislativ eine Konkretisierung des Unterordnungsverhältnisses über die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse erfolgte. Die Formulierung des § 2 Abs 2 Z 2 UStG 1959, wonach eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt wird, *„wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, daß sie keinen eigenen Willen hat“* und dies dann der Fall ist, wenn *„sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist“*, wurde auch nach der Umstellung des Brutto-Allphasen-Umsatzsteuersystems auf eine Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug durch das UStG 1972<sup>39</sup> in § 2 Abs 2 Z 2 UStG 1972 beibehalten. In den Erläuterungen zum UStG 1972 wird dazu nur ausgeführt, dass die Bestimmungen über die Organschaft beibehalten wurden und mit der Organschaft wegen des Vorsteuerabzuges grundsätzlich keine steuerlichen Wirkungen verbunden wären.<sup>40</sup>

Im Zuge des EU-Beitritts Österreichs mit 1.1.1995 erfolgte durch das UStG 1994<sup>41</sup> und die damit einhergehende systematische Anpassung des nationalen UStG an die Vorgaben von Art 4 Abs 4 der 6. MwSt-RL die Einschränkung der Wirkungen der Organschaft auf das Inland. Demnach sind *„die Wirkungen der Organschaft [...] auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt“* und *„diese [...] als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer“*. Seit dieser Anpassung war die umsatz-

35 Rechtsüberleitungsgesetz vom 1.5.1945, StGBI 6/1945 iVm 12. Gesetz vom 28.5.1945, StGBI 1945/12, über die Anwendung der Vorschriften über die öffentlichen Abgaben.

36 Vgl Prechtl in Achatz/Tumpel (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern (2003) 27 (28 f).

37 Vgl Juen, Lohnsteuer/Umsatzsteuer in der Praxis (1951) 7.

38 BGBl 1958/300.

39 BGBl 1972/223.

40 ErlRV 145 BlgNR 13. GP 27.

41 BGBl 1994/663.

steuerliche Organschaft im österreichischen UStG nicht mehr Gegenstand legislativer Änderungen (siehe 2.2.).

### 3.2.2. Deutschland

In Deutschland wurde die Organschaft nach dem Ende des Zweiten Weltkriegs auf Basis des Kontrollratsgesetzes Nr 15<sup>42</sup> zum Zwecke der Entflechtung (größtenteils<sup>43</sup>) außer Kraft gesetzt.<sup>44</sup> Zwar übernahm das dUStG 1951<sup>45</sup> die Bestimmungen von § 2 dUStG 1934 und wurde § 17 UStDB 1938 zu § 17 Abs 2 UStDB 1951,<sup>46</sup> zu einer vollen Wiedereinführung der Organschaft in Deutschland kam es durch Art 2 des 9. UStÄndG dennoch erst zum 1.4.1958.<sup>47</sup>

Durch das 11. UStÄndG vom 16.8.1961<sup>48</sup> erfuhr die deutsche Organschaftsregelung wesentliche Adaptierungen. § 2 Abs 2 Nr 2 dUStG 1951 wurde ein zweiter Satz angefügt, der inhaltlich § 17 Abs 2 UStDB 1951 entsprach. Mittels eines ferner eingefügten dritten Satzes wurde die Organschaftsregelung des § 2 Abs 2 Nr 2 dUStG 1951 durch eine Negativeinschränkung insoweit erweitert, als die Voraussetzung, dass eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat, als nicht erfüllt galt, wenn dem Unternehmer (kumulativ<sup>49</sup>) nicht mehr als 75 % der Anteile an der juristischen Person gehörten oder ihm nicht mehr als 75 % der Stimmrechte zustanden.<sup>50</sup> Der Grund für diese Verschärfung der Organschaftsvoraussetzungen lag darin, dass man – auch aufgrund der gestiegenen Umsatzsteuersätze – der zunehmenden Inanspruchnahme der Regelung entgegenwirken wollte und die (mittlerweile) unerwünscht gewordene und Wirtschaftsstufen einsparende Konzentrationstendenz insbesondere aufgrund volkswirtschaftlicher Erwägungen eindämmen wollte.<sup>51</sup>

Mit dem dUStG 1967<sup>52</sup> erfolgte in Deutschland die Umstellung des Brutto-Allphasen-Umsatzsteuersystems auf eine Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuer-

---

42 ABl des Kontrollrats in Deutschland 1946 vom 11.2.1946, 75, Steuer- und Zollblatt 1946, 21.

43 Vgl dazu BFH 17.7.1952, V 17/52 S, BStBl III 1952, 234; 26.5.1955, V 104/54 S, BStBl III 1955, 234; siehe dazu auch *Hartman*, Die Vereinbarkeit der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft mit dem Europäischen Unionsrecht (2013) 52.

44 Art II Kontrollratsgesetz Nr 15; siehe dazu auch *Stadie* in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG<sup>171</sup>, Einführung zum Umsatzsteuergesetz Rz 35 (Stand: März 2017).

45 dBGBI I 1951, 791.

46 Vgl *Stadie* in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG<sup>172</sup>, § 2 Rz 782 (Stand: Mai 2017).

47 dBGBI I 1957, 1743. Siehe auch *Stadie* in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG<sup>171</sup>, Einführung zum Umsatzsteuergesetz Rz 35 (Stand: März 2017) sowie § 2 Rz 782 (Stand: Mai 2017).

48 dBGBI I 1961, 1330.

49 Vgl BFH 23.7.1970, V R 77/67, BStBl II 1970, 774 (775).

50 Vgl *Hartman*, Die Vereinbarkeit der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft mit dem Europäischen Unionsrecht (2013) 53.

51 Vgl *Hartman*, Die Vereinbarkeit der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft mit dem Europäischen Unionsrecht (2013) 53 mwN; *Hoff*, Die Anwendung der Umsatzsteuerorganschaft im nationalen Recht (2015) 61 mwN.

52 dBGBI I 1967, 545.

abzug. Es war fortan also nicht mehr relevant, wie viele Wirtschaftsstufen eine Leistung durchlief, da durch den Vorsteuerabzug eine definitive Umsatzsteuerbelastung erst beim Endverbraucher eintrat. Trotz des somit eigentlich eintretenden Verlustes der wirtschaftlichen Rechtfertigung der Organschaft wurde sie in Deutschland aber weiterhin beibehalten.<sup>53</sup> In der Begründung zum Regierungsentwurf<sup>54</sup> wird diesbezüglich nur ausgeführt, dass Unternehmer nur sein kann, wer selbständig ist. Einem Bericht des Finanzausschusses<sup>55</sup> ist allerdings die Vermeidung unnötiger Verwaltungsarbeit als Beibehaltungsgrund der Organschaft zu entnehmen. Auch wurde die erst 1961 in die deutsche Organschaftsregelung eingefügte 75-%-Grenze (§ 2 Abs 2 Nr 2 Satz 3 dUStG 1951) durch das dUStG 1967 nicht übernommen.

Durch Art 14 des StBereinG 1986<sup>56</sup> erhielt die deutsche Organschaft inhaltlich ihre heutige Form (siehe Kapitel 2.3.).<sup>57</sup> Die Forderung nach dem Fehlen eines eigenen Willens bei der Organgesellschaft ist seither nicht mehr explizit im deutschen UStG enthalten. Ebenso wurde durch Art 14 des StBereinG mit Wirkung ab 1.1.1987 die grenzüberschreitende Organschaft in Deutschland beseitigt und die Wirkungen der Organschaft wurden auf das Inland beschränkt.<sup>58</sup> Dies war notwendig geworden, nachdem die EG-Kommission wegen der Nicht-Einschränkung der Organschaftswirkungen auf das Inland ein Verstoßverfahren gegen Deutschland nach Art 169 EWG-Vertrag eingeleitet hatte.<sup>59</sup>

### 3.3. Unionsrechtliche Entwicklung

Unionsrechtlich wurde die Regelung zur Mehrwertsteuergruppe erstmals im Jahre 1967 in Anhang A Nr 2 Abs 4 Satz 2 der 2. MwSt-RL<sup>60</sup> kodifiziert.<sup>61</sup> Demnach gestattete es der Selbständigkeitsbegriff des Art 4<sup>62</sup> der 2. MwSt-RL den einzelnen

53 Vgl *Stadie* in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG<sup>172</sup>, § 2 Rz 783 (Stand: Mai 2017).

54 Begründung zum Regierungsentwurf UStG 1967, BT-Drucksache IV/1590, 36.

55 Bericht des Finanzausschusses von 1967 zu BT-Drucksache V/1581, 10.

56 dBGB I 1985, 2436.

57 Es erfolgten seitdem nur mehr redaktionelle Änderungen, wie etwa die Ersetzung des Begriffs „Erhebungsgebiet“ durch die Begriffe „Inland“ und „Ausland“ im Anschluss an die deutsche Wiedervereinigung. Vgl *Hartman*, Die Vereinbarkeit der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft mit dem Europäischen Unionsrecht (2013) 57.

58 Zuvor sah sich der deutsche Gesetzgeber auch im UStG 1980 nicht dazu veranlasst, die Organschaftsregelung (richtlinienkonform [siehe dazu 3.3.]) abzuändern.

59 Vgl KOM (83) 426 endg vom 14.9.1983, siehe auch *Schlienkamp*, Erster Bericht der EG-Kommission über das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, UR 1984, 6 (7).

60 Zweite RL 67/228/EWG des Rates vom 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, ABl 1967 L 71/1303.

61 Siehe hierzu auch *Swinkels*, The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects, *International VAT Monitor* 2010, 36 (36 ff).

62 Gemäß Art 4 galt als Steuerpflichtiger, „wer regelmäßig mit oder ohne Absicht, Gewinn zu erzielen, selbständig Leistungen erbringt, die zu den Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden gehören“.

Mitgliedstaaten, „Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen untereinander verbunden sind, nicht getrennt als mehrere Steuerpflichtige, sondern zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln“. Ein Mitgliedstaat, der die Annahme einer solchen Regelung beabsichtigte, war aber gemäß Anhang A Nr 2 Abs 4 Satz 3 der 2. MwSt-RL dazu verpflichtet, die in Art 16 der 2. MwSt-RL vorgesehene Konsultation durchzuführen. Die Regelung wurde deshalb in die 2. MwSt-RL aufgenommen, weil von den damaligen sechs Mitgliedstaaten der EWG<sup>63</sup> Deutschland und die Niederlande die Rechtsfigur der Organschaft bereits kannten und diese beibehalten und gemeinschaftsrechtlich absichern wollten.<sup>64</sup>

Die 2. MwSt-RL wurde mit Wirkung ab 1.1.1978 von der 6. MwSt-RL<sup>65</sup> ersetzt, die Regelung über die Mehrwertsteuergruppe wurde dort in Art 4 Abs 4 insofern verschärft, als nun zum einen – vorbehaltlich der Konsultation des Ausschusses für Mehrwertsteuer nach Art 29 (der 6. MwSt-RL) – eine „enge“ Verbindung durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen gefordert wurde<sup>66</sup> und zum anderen eine Beschränkung der Rechtsfolgen der Mehrwertsteuergruppe auf im Inland ansässige Personen vorgesehen war. In der Begründung des Vorschlags für die 6. MwSt-RL<sup>67</sup> werden insbesondere die Ziele der Verwaltungsvereinfachung und der Verhinderung bestimmter Missbräuche (etwa die Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuss einer Sonderregelung zu kommen) genannt, aufgrund deren es zweckmäßig erscheine, in Abs 4 eine elastische Formulierung zu wählen, die es den Mitgliedstaaten freistelle, die Eigenschaften eines Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der rein rechtlichen Selbständigkeit zu knüpfen.

Durch die RL 2006/69/EG<sup>68</sup> wurde in Art 4 Abs 4 der 6. MwSt-RL wie folgt lautender Textteil eingefügt:

---

63 Mitgliedstaaten der EWG waren im Jahre 1967 Deutschland, Frankreich, Italien, Belgien, Luxemburg und die Niederlande.

64 Vgl *Stadie* in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG<sup>173</sup>, § 2 Rz 788 (Stand: Mai 2017).

65 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 1977 L 145/1.

66 Vgl hierzu auch *Precht* in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern (2003) 27 (31), die das zusätzliche Erfordernis der „engen“ Verbindung lediglich als Klarstellung erachtet.

67 Vgl Vorschlag für eine Sechste RL des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (KOM[73] 950 vom 20.6.1973), 11; siehe ebenso Unterrichtung durch die Bundesregierung zum Vorschlag einer sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystems einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, BT-Drucksache 7/913, 37.

68 Vgl RL 2006/69/EG des Rates vom 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, ABl L 221/9.

„Ein Mitgliedstaat, der die in Unterabsatz 2 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehung oder -umgehung durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.“

Nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>69</sup> enthielt die 6. MwSt-RL zwar bis zum Inkrafttreten des durch die RL 2006/69/EG eingeführten Textteils in Art 4 Abs 4 UAbs 2 keine mit Art 11 Abs 2 der MwStSystRL vergleichbaren ausdrücklichen Bestimmungen, den Mitgliedstaaten war dadurch aber nicht die Möglichkeit genommen, vor diesem Inkrafttreten gleichwertige sachdienliche Maßnahmen zu erlassen, da die Vermeidung von Steuerhinterziehung und -umgehung durch die Mitgliedstaaten ein Ziel darstellt, das von der 6. MwSt-RL anerkannt und gefördert wird, selbst wenn eine ausdrückliche Ermächtigung durch den Unionsgesetzgeber fehlt.

Art 11 der nun geltenden MwStSystRL<sup>70</sup> ist als inhaltsgleiche Folgebestimmung von Art 4 Abs 4 UAbs 2 der 6. MwSt-RL zu verstehen und sieht in Abs 2 ebenfalls die Befugnis der Mitgliedstaaten vor, erforderliche Maßnahmen zu treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen vorzubeugen (siehe 2.1.).

## 4. Tatbestandsvoraussetzungen der nationalen Organschaft

Damit eine Organschaft iSd nationalen UStG vorliegt, sind sowohl auf Ebene des Organträgers als auch auf Ebene der Organgesellschaft(en) die im Folgenden beschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen zu erfüllen.

### 4.1. Organträger

Als Organträger kommen nur Unternehmer in Betracht. Die Rechtsform, in der der Unternehmer tätig wird, ist unerheblich. Neben natürlichen und juristischen Personen können somit auch Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit, Privatstiftungen<sup>71</sup> oder Körperschaften öffentlichen Rechts – soweit sie unternehmerisch tätig sind<sup>72</sup> – Organträger sein.<sup>73</sup> Erforderlich ist ein In-Erscheinung-Treten als Außengesellschaft, stille Gesellschaften (Innengesellschaften<sup>74</sup>) können nicht Organträger sein.<sup>75</sup> Die Unternehmereigenschaft des Organträgers kann

69 EuGH 16.7.2015, C-108/14, C-109/14, *Larentia+Minerva* und *Marenave*, Rn 42 mit Verweis auf EuGH 21.2.2006, C-255/02, *Halifax*, Rn 70 f.

70 RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem idF RL (EU) 2016/1065 vom 27.6.2016.

71 Vgl. *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg.), UStG-ON<sup>2.07</sup> (Stand: 1.1.2016, rdb.at) § 2 UStG Rz 183.

72 BFH 18.6.2009, V R 4/08, Rz 28; 2.12.2015, V R 67/14, Rz 19.

73 Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2011) § 2 Tz 102, *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg.), UStG<sup>2</sup> (2015) § 2 Rz 242.

74 VwGH 14.12.1987, 86/15/0026; siehe auch Rz 185 UStR 2000.

75 Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2011) § 2 Tz 102, *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg.), UStG<sup>2</sup> (2015) § 2 Rz 243.