

# Voller Vorsteuerabzug bei reinen Führungsholdings zu gewähren und Neuregelung der Organschaft erforderlich

Eine Anmerkung zum EuGH-Urteil v. 16.7.2015 in den Rs. C-108/14 *Larentia + Minerva* und C-109/14 *Marenave*

Dr. Gitta Jorewitz\*

In der vorstehenden Rechtssache hatte der EuGH darüber zu entscheiden, ob reine Führungsholdings einen vollen Vorsteuerabzug auf Gemeinkosten erhalten und ob die deutschen Voraussetzungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft im Einklang mit der Sechsten Richtlinie stehen. Der Artikel beleuchtet die Auswirkungen der drei Leitsätze des EuGH-Urteils auf das deutsche Umsatzsteuerrecht und liefert Handlungsempfehlungen. Daneben werden Einblicke in die Prozesstaktik gegeben.

## 1. Sachverhalt und Vorbefassung

Die Rs. C-108/14 *Larentia + Minerva*<sup>1</sup> betrifft das Streitjahr 2005.

Die Klägerin ist in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft (KG) organisiert und fungiert als Dachfonds für zwei Einschiffsgesellschaften, die ebenfalls als Kommanditgesellschaften organisiert sind. Die Geschäftstätigkeit der Klägerin besteht in dem Halten der Beteiligungen an den beiden Einschiffsgesellschaften und in der Erbringung von Dienstleistungen gegenüber diesen Gesellschaften. Im Dienstleistungsvertrag hat sich die Klägerin zur Erbringung verschiedener administrativer und kaufmännischer Dienstleistungen verpflichtet, die als Eingriff in die Verwaltung zu qualifizieren sind. Es handelt sich bei der Klägerin daher um eine aktive Holding (Führungsholding). Für die zu erbringenden Dienstleistungen erhält die Klägerin eine Vergütung.

Zur Begründung ihrer Geschäftstätigkeit musste die Klägerin Eigenkapital iHv rund X Mio. € von Anlegern anwerben. Die Anleger erwarben dabei Anteile an der Klägerin. Mit dem Kapital wurde der Erwerb von zwei Schiffen finanziert, die aus haftungsrechtlichen Gründen nicht von der Klägerin selbst, sondern in zwei getrennten Kommanditgesellschaften betrieben wurden. Das eingeworbene Kapital wurde iHv Y Mio. € dazu verwendet, die Kapitaleinlage in den Einschiffsgesellschaften zu finanzieren. Die Klägerin ist jeweils zu 99,85 % an den Einschiffsgesellschaften beteiligt.

Die Einwerbung des Kapitals erfolgte durch einen externen Dritten. Für die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung des einzuwerbenden Kommanditkapitals zahlte die Klägerin Vorsteuern iHv ca. 760.000 €. Bei den Kosten für die Einwerbung des Kapitals handelt es sich um Eingangsleistungen, die nicht in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsleis-

tungen der Klägerin stehen, wohl aber mit Ausgangsleistungen der Tochtergesellschaften. Für den Dachfonds handelt es sich um Gemeinkosten (allgemeine Kosten).

Unter Hinweis auf Abschnitt 2.3. Abs. 4 UStAE, der auf dem Urteil des EuGH in der Rs. *Kretztechnik* (C-465/03)<sup>2</sup> basieren soll, verweigerte das FA den vollständigen Abzug der Vorsteuern bei der Festsetzung der Umsatzsteuer für 2005 und erkannte nur einen anteiligen Betrag iHv 170.000 € an. Dies entspricht einer Quote von 22 %, die sich aus dem Verhältnis des Kapitals, das nicht für die Kapitaleinlage in den Einschiffsgesellschaften verwendet wurde, zum insgesamt eingeworbenen Kapital entpricht

$$\left(\text{also } (X - Y) \times \frac{100}{X}\right)$$

Somit wurde ein Investitionsschlüssel angewendet.

Die hiergegen gerichtete Sprungklage beim FG, bei der sich die Klägerin auf die Rechtsgrundsätze des EuGH-Urteils in der Rs. *Cibo Participations* (C-16/00)<sup>3</sup> berief und einen vollen Vorsteuerabzug verlangte, blieb erfolglos. Nach Ansicht des FG<sup>4</sup> stünde der Klägerin der volle Vorsteuerabzug nicht zu, weil das Halten der Beteiligungen keine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle und die Erbringung von Dienstleistungen nicht der Hauptzweck des Dachfonds, sondern lediglich ein Hilfsgeschäft sei. Das FG Niedersachsen begründet seine Entscheidung v. 12.5.2011 im Wesentlichen mit den Entscheidungen des EuGH in den Rs. *Securenta*<sup>5</sup> und *Investrand*<sup>6</sup> sowie mit Abschn. 2.3. Abs. 4 UStAE, also einer Verwaltungsanweisung, die eigentlich nur die Verwaltung intern bindet. Die Entscheidung des EuGH in der Rs. *Cibo Participations*<sup>7</sup> stehe dem im Übrigen nicht entgegen.

Hiergegen legte die Klägerin Revision beim BFH ein.

In Ihrem Hauptantrag hat die Klägerin einen vollen Vorsteuerabzug beantragt, weil sie als aktive Holding (Führungsholding) ausschließlich einen wirtschaftlichen Bereich habe und Abschn. 2.3. Abs. 4 UStAE, der angeblich auf die Entscheidung in der Rs. *Kretztechnik*<sup>8</sup> basieren soll, nicht mit Europarecht in Einklang stehe. Sie beharrte weiterhin auf

\* Dr. Gitta Jorewitz, Steuerberaterin, ist Prozessvertreterin in dem Verfahren C-108/14 *Larentia + Minerva* vor dem EuGH und im Prozess beim BFH. Sie ist für TPW Todt & Partner GmbH & Co. KG, Hamburg, tätig, einem Unternehmen der Baker Tilly Roelfs Gruppe. Der vorliegende Artikel gibt die persönliche Auffassung der Autorin wieder.

1 Urteil des EuGH v. 16.7.2015, DStR 2015, 1673 = BeckRS 2015, 80935.

2 Vgl. EuGH v. 26.5.2005 – C-465/03, *Kretztechnik*, ISr 2005, 416.

3 Vgl. EuGH v. 27.9.2001 – C-16/00, *Cibo Participations*, ISr 2001, 681.

4 Vgl. FG Niedersachsen v. 12.5.2011 – 16 K 411/07, DStRE 2012, 1149.

5 Vgl. EuGH v. 13.3.2008 – C-437/06, *Securenta*, ISr 2008, 293 mAnm Korf.

6 Vgl. EuGH v. 8.2.2007 – C-435/05, *Investrand*, BFH/NV 2007, Beil. 3, 289 = BeckRS 2007, 70100.

7 Vgl. EuGH v. 27.9.2001 – C-16/00, *Cibo Participations*, ISr 2001, 681.

8 Vgl. EuGH v. 26.5.2005 – C-465/03, *Kretztechnik*, ISr 2005, 416.

## AUFsätze

den Rechtsgrundsätzen, die in der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Cibo Participations*<sup>9</sup> niedergelegt waren.

In einem Hilfsantrag beantragte die Klägerin zusammen mit ihren Tochtergesellschaften eine Behandlung als Mehrwertsteuergruppe. Zwar sehe § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine solche Mehrwertsteuergruppe nur vor, wenn die Tochtergesellschaften in der Rechtsform einer juristischen Person organisiert sind, diese Bestimmung verstoße jedoch gegen die Vorgaben des Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie. Die Klägerin legte im Übrigen auch dar, dass sie die Voraussetzungen der engen finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Verbundenheit erfülle.

Die Klägerin schlug dem BFH vor, die Rechtsfragen dem EuGH zwecks Klärung vorzulegen.

Dies tat der BFH mit Vorlagebeschluss v. 11.12.2013.<sup>10</sup> Während die Vorlagenfragen zu 2. und 3. den Anträgen der Klägerin entsprachen, war die Formulierung der 1. Vorlagefrage eine herbe Überraschung und ließ nichts Gutes erahnen. Danach hatte der BFH den vollen Vorsteuerabzug schon im Vorfeld abgelehnt und er fragte nur noch nach einem Aufteilungsschlüssel für gemischte Aufwendungen. Seiner Auffassung nach war die durch das FG getroffene Aufteilung nach dem Investitionsschlüssel bereits zu hoch, er favorisierte offenbar den weitaus ungünstigeren Umsatzschlüssel. Der BFH stützte diese Auffassung im Wesentlichen auf die Urteile des EuGH in den Rs. *Floridienne Berginvest*<sup>11</sup>, *Securenta*, *Investrand*, *Portugal Telecom*<sup>12</sup> und *Kretztechnik*, die (bis auf *Floridienne Berginvest*) zeitlich nach dem Urteil in der Rs. *Cibo Participations* ergingen.

Des Weiteren war der BFH zwar der Auffassung, dass der Ausschluss von Personengesellschaften beim Aufbau einer umsatzsteuerlichen Organschaft gegen die Richtlinienbestimmung verstoße, zweifelte aber gleichzeitig an, dass sich der Vorsteuerschlüssel bei einer Organschaft erhöhen würde. Zwar würde bei der Ermittlung des Vorsteuerabzugs auf die Ausgangsumsätze der Tochtergesellschaften abgestellt werden. Es sei aber zweifelhaft, ob nicht auch bei einer Behandlung als Mehrwertsteuergruppe eine Aufteilung der Vorsteuern in einen wirtschaftlichen und einen nicht-wirtschaftlichen Bereich zu erfolgen habe.<sup>13</sup> Trotz Zweifel wurde dies nicht als gesonderte Vorlagefrage formuliert, was verwundert.

Die Erfolgsaussichten der Klägerin, bei diesem Verfahren zu obsiegen, tendierten damit gegen null und es war Aufgabe der Prozessvertreter, dem EuGH in den einzureichenden schriftlichen Erklärungen die „richtigen“ Vorlagefragen zu stellen. Leider ist der EuGH nicht gerade bekannt dafür, Anregungen von Beteiligten anzunehmen, sondern sich strikt

an die Vorlagefragen zu halten. In diesem Fall scheint es aber gelungen zu sein.

## 2. Erster Leitsatz: Doch voller Vorsteuerabzug bei Führungsholdings – oder: Totgesagte leben länger

Wenn der EuGH nur auf die vom BFH gestellte Vorlagefrage geantwortet hätte, welcher Aufteilungsschlüssel anzuwenden wäre, wäre die Antwort gewesen, dass er dies bereits entschieden hätte:

Bereits in den Rs. *Securenta* (C-437/06)<sup>14</sup> und *Portugal Telecom* (C-496/11)<sup>15</sup> hatte der EuGH bestimmt, dass der Aufteilungsmaßstab nicht von der Sechsten Richtlinie (Art. 17 Abs. 5 und Art. 19) vorgegeben sei und daher im Ermessen der Mitgliedstaaten stehe. Die Mitgliedstaaten hätten bei der Ausübung dieses Ermessens den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten. Als Aufteilungsmaßstäbe kämen grundsätzlich ein Investitionsschlüssel, ein Umsatzschlüssel oder jeder andere geeignete Schlüssel in Betracht.<sup>16</sup>

Die Klägerin hätte damit nichts gewonnen.

Die Prozessvertreter hatten daher in ihren schriftlichen Erklärungen darauf hingewiesen, dass die Vorlagefrage wohl verkürzt formuliert sei und dahingehend missverstanden werden könnte, dass es nur auf den Vorsteueraufteilungsschlüssel ankomme, der anzuwenden wäre, wenn die Holding Eingangsleistungen bezieht, die sowohl dem wirtschaftlichen als auch dem nicht-wirtschaftlichen Bereich zuzuordnen wäre.

Tatsächlich bestünde diese Vorlagefrage aber doch wohl aus zwei Teilfragen:

- a. Sind Eingangsleistungen auf den Erwerb von Beteiligungen bei einer aktiven Holding (Führungsholding) in einen wirtschaftlichen und einen nicht-wirtschaftlichen Bereich aufzuteilen?  
Oder anders formuliert: Hat eine reine Führungsholding einen nicht-wirtschaftlichen Bereich, der eine Vorsteueraufteilung bedingt?
- b. Wenn die Frage zu a. bejaht wird: Nach welchem Berechnungsschlüssel ist die Vorsteuer aus Eingangsleistungen aufzuteilen, die zu den allgemeinen Kostenelementen der Tätigkeit dieser Holding gehören?

Der EuGH hat diese Anregung angenommen und seinen ersten Leitsatz in zwei Teile geteilt:<sup>17</sup>

1. Eine Führungsholding kann die Vorsteuern aus Kosten, die mit dem Erwerb der Beteiligung im Zusammenhang stehen in voller Höhe abziehen, da sie durch deren Verwaltung eine wirtschaftlichen Tätigkeit ausübt.  
Oder anders formuliert: Eine reine Führungsholding hat keinen nicht-wirtschaftlichen Bereich.

9 Vgl. EuGH v. 27.9.2001 – C-16/00, *Cibo Participations*, IStR 2001, 681.

10 Vgl. BFH v. 11.12.2013 – XI R 17/11, MwStR 2014, 202 mAnm Grünwald = BeckRS 2014, 94500.

11 Vgl. EuGH v. 14.11.2000 – C-142/99, *Floridienne Berginvest*, IStR 2001, 15 mAnm Klenk.

12 Vgl. EuGH v. 6.9.2012 – C-496/11, *Portugal Telecom*, DStR 2012, 1859.

13 Vgl. BFH v. 11.12.2013 – XI R 17/11, MwStR 2014, 202 mAnm Grünwald = BeckRS 2014, 94500, Gliederungspunkt 4.a.bb).

14 Vgl. EuGH v. 13.3.2008 – C-437/06, *Securenta*, IStR 2008, 293 mAnm Korf.

15 Vgl. EuGH v. 6.9.2012 – C-496/11, *Portugal Telecom*, DStR 2012, 1859.

16 Vgl. EuGH v. 13.3.2008 – C-437/06, *Securenta*, IStR 2008, 293 mAnm Korf Tz. 30, 33, 39; und v. 6.9.2012 – C-496/11, *Portugal Telecom*, DStR 2012, 1859 Tz. 42, 47.

17 Vgl. Tz. 33 des vorliegenden Urteils.

## AUFsätze

2. Der Aufteilungsmaßstab bei einer etwaigen gleichzeitigen nicht-wirtschaftlichen Tätigkeit steht im Ermessen der Mitgliedstaaten.

Der EuGH stützt seine Auffassung zu Teilfrage a. fast ausschließlich auf die Urteile in den Rs. *Cibo Participations*<sup>18</sup> und *Portugal Telecom*.<sup>19</sup> Die vom FG Niedersachsen und dem BFH angeführten Urteile in den Rs. *Floridienne Berginvest*, *Securenta*, *Investrand* und *Kretztechnik* werden vom EuGH in diesem Zusammenhang nicht mit einer Silbe erwähnt.

Dies liegt daran, dass fast allen vorgenannten Urteilen gemeinsam ist, dass es in den jeweiligen Ausgangsverfahren entweder nicht um reine Führungsholdings (aktive Holdings) ging oder dass es um die Vorsteueraufteilung ging, wenn die Holding sowohl steuerpflichtige als auch steuerbefreite Umsätze erbringt. Auf den Fall des Ausgangsverfahrens waren diese Urteile also nicht anwendbar, weil es sich einerseits um eine Führungsholding handelt und andererseits die Beteiligungserträge nicht steuerbar (und nicht: steuerbefreit) sind. Damit ist die Auffassung der Finanzverwaltung, des FG Niedersachsen und des BFH widerlegt, wonach die Rechtsgrundsätze des EuGH in der Rs. *Cibo Participations*<sup>20</sup> durch die danach ergangene Rechtsprechung des EuGH aufgehoben wurden. Die von der Finanzverwaltung unterstellte Unterscheidung in Abschnitt 2.3. Abs. 4 der UStAE nach Haupttätigkeit und Nebentätigkeit ergibt sich nicht aus dem Urteil in der Rs. *Kretztechnik*<sup>21</sup> und ist unhaltbar.<sup>22</sup> Die Finanzverwaltung ist aufgefordert, ihre Umsatzsteuer-Richtlinien zu überarbeiten.

Im Ergebnis steht einer reinen Führungsholding ein voller Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen zu. Die Klägerin dürfte über den ersten Leitsatz das Verfahren beim BFH gewonnen haben.

### 3. Zweiter Leitsatz: Gesetzliche Neudefinition von Organschaften erforderlich

Der hilfsweise formulierte Antrag der Klägerin auf Zusammenfassung des Dachfonds mit den Unterfonds zu einer umsatzsteuerlichen Organschaft bewirkte die zweite Vorlagefrage, die wiederum aus zwei Teilfragen bestand:

- Können Personengesellschaften entgegen dem Wortlaut des Gesetzes als Organgesellschaften fungieren?
- Muss dabei ein Über- und Unterordnungsverhältnis vorliegen?

#### 3.1 Ausdehnung auf Personengesellschaften als Organgesellschaften

Die Frage danach, ob § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, der Personengesellschaften als Organgesellschaften ausschließt, mit

Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie im Einklang stand, wurde in der Literatur schon länger diskutiert.<sup>23</sup>

Spätestens seit den Urteilen des EuGH in den Rs. C-85/11 *Kommission/Irland*<sup>24</sup> und C-480/10 *Kommission/Schweden*<sup>25</sup> dürften die Zweifel immer größer geworden sein.

In dem Urteil v. 9.4.2013 (C-85/11, *Kommission/Irland*) legt der EuGH den Wortlaut des Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie (jetzt Art. 11 Abs. 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie) weit aus. Gemäß Tz. 36 des Urteils setzt die Organschaft neben der Eingliederung nur voraus, dass die in Frage kommende Person im Gebiet des Mitgliedstaates ansässig ist. Der Artikel mache seine Anwendung nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig.

In dem Urteil v. 25.4.2013 (C-480/10, *Kommission/Schweden*) führt der EuGH in Tz. 35 weiter aus, dass der Artikel für die Mitgliedstaaten auch nicht die Möglichkeit vorsehe, den Wirtschaftsteilnehmern weitere Bedingungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe aufzubürden.

Aus den vorgenannten Urteilen lässt sich ableiten, dass die Mitgliedstaaten zwar die Wahl haben, das System einer Mehrwertsteuergruppe einzuführen. Wenn sie aber von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht haben, dann sind sie in der Gestaltung der erforderlichen Tatbestandsvoraussetzungen nicht frei, sondern an den Wortlaut der Richtlinie gebunden. Sie können nur über das OB entscheiden, aber nicht über das WIE.

Der EuGH hat in dem vorliegenden Urteil dann auch entschieden, dass der Ausschluss von Personengesellschaften *per se* nicht im Einklang mit der Richtlinie steht (Tz. 37), wohl aber dann wenn es um die Vermeidung von Missbräuchen geht.<sup>26</sup> Es obliege dem vorlegenden Gericht zu prüfen, ob der Ausschluss von Personengesellschaften dem Ziel dient, missbräuchliche Praktiken zu verhindern (Tz. 43).<sup>27</sup>

Der Verdacht der missbräuchlichen Praktik durch Einschaltung von Personengesellschaften kann durch folgendes Beispiel entkräftet werden.

Im Sachverhalt des Ausgangsverfahrens hatte die Holding als Unternehmer drei Möglichkeiten, ihr Geschäft zu organisieren:

- Variante: Die Holding erwirbt die beiden Schiffe selbst und betreibt sie.
- Variante: Die Holding gründet zwei Kapitalgesellschaften und betreibt je ein Schiff in jeder Tochtergesellschaft
- Variante: Die Holding gründet zwei Personengesellschaften und betreibt je ein Schiff in jeder Tochtergesellschaft

<sup>23</sup> Vgl. Pro zB: *Birkenfeld* UR 2008, 2; *Birkenfeld* UR 2010, 198; *Birkenfeld* UR 2014, 120; *Dahm/Hamacher* IStR 2013, 820; *Erdbrügger* DStR 2013, 1573; *Grünwald* MwStR 2013, 328; *Grünwald* MwStR 2014, 226; *Gehring* UR 2015, 409; *Hubertus/Fetzer* DStR 2013, 1468; *Hahne* DStR 2008, 910; *Küffner/Streit* UR 2013, 401; *Trinks* NWB 2013, 2358; *Slapio* UR 2013, 407; *Streit/Dnyffjes* DStR 2014, 399; *Stadie* in Rau/Dürwächter, UStG, Stand März 2015, § 2 Rn. 697; *Wäger* UVR 2013, 205; *Wäger* DB 2014, 915. Contra: *Sterzinger* UR 2014, 133.

<sup>24</sup> Vgl. EuGH v. 9.4.2013 – C-85/11, *Kommission/Italien*, DStR 2013, 806 mAnm *Langer*.

<sup>25</sup> Vgl. EuGH v. 25.4.2013 – C-480/10, *Kommission/Schweden*, MwStR 2013, 276 mAnm *Grube* = BeckRS 2013, 80861.

<sup>26</sup> Vgl. das vorliegende Urteil, Tz. 37.

<sup>27</sup> Vgl. das vorliegende Urteil, Tz. 43.

<sup>18</sup> Vgl. EuGH v. 27.9.2001 – C-16/00, *Cibo Participations*, IStR 2001, 681.

<sup>19</sup> Vgl. EuGH v. 6.9.2012 – C-496/11, *Portugal Telecom*, DStR 2012, 1859.

<sup>20</sup> Vgl. EuGH v. 27.9.2001 – C-16/00, *Cibo Participations*, IStR 2001, 681.

<sup>21</sup> Vgl. EuGH v. 26.5.2005 – C-465/03, *Kretztechnik* IStR 2005, 416.

<sup>22</sup> So auch schon *Eggers/Ahrens* DB 2013, 2531.

## AUFsätze

Die Holding entschied sich aus haftungsrechtlichen Gründen für die Variante 3.<sup>28</sup>

Aus umsatzsteuerliche Sicht erwächst ihr daraus aber ein Nachteil:

Bei Variante 1 würden die Vorsteuern aus den Kosten der Einwerbung des Eigenkapitals unstreitig zu den allgemeinen Kosten gerechnet, die mit den Umsätzen aus der Schifffahrt in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Die Vorsteuern wären voll abzugsfähig.

Bei Variante 2 würde die Holding zusammen mit ihren Tochter-Kapitalgesellschaften eine Mehrwertsteuergruppe bilden, die ebenfalls dazu führt, dass die Vorsteuer aus dem Erwerb der Beteiligungen voll abzugsfähig wären.

Bei Variante 3 wird der Holding der Vorsteuerabzug versagt, weil sie ihr Unternehmen in der „falschen“ Rechtsform aufgesplittet hat.

Dabei handelt es sich bei der Auftrennung der Geschäftstätigkeit in einen Dachfonds und zwei Tochter-Personengesellschaften um eine reine Rechtsformalie. Der Geschäftsbetrieb ist künstlich in einen Dachfonds und in zwei Tochter-Personengesellschaften aufgetrennt worden, um die Finanzierung zu vereinfachen und um Risiken zu vermeiden.

Die Versagung des Vorsteuerabzugs bei Variante 3 dürfte nicht im Einklang mit dem Gebot der Neutralität der Mehrwertsteuer stehen und hat mit missbräuchlichen Praktiken nichts zu tun. Im Gegenteil: Der Ausschluss von Personengesellschaften führt im vorliegenden Fall zu einer Diskriminierung und einer ungerechtfertigten Definitivbelastung mit Mehrwertsteuer.

Im Rahmen der Mehrwertsteuer kann es nur darauf ankommen, ob der Unternehmerbegriff erfüllt ist. Die Rechtsform des Unternehmers – ob Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft – ist dabei unerheblich.

Übrigens: Die Besonderheiten der deutschen Kommanditgesellschaft, die zwar keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt aber dennoch Unternehmereigenschaft haben kann, waren dem EuGH bei Abfassen der Tz. 37 des Urteils durchaus bekannt, da hierauf in den schriftlichen Erklärungen ausdrücklich eingegangen wurde. Der EuGH wertet auch Kommanditgesellschaften als „Person“ iSd Sechsten Richtlinie.

Wie eingangs erwähnt, hatte der BFH in seinem Vorlagebeschluss unter Gliederungspunkt 4.a.bb)<sup>29</sup> angezweifelt, ob nicht auch bei einer Behandlung als Mehrwertsteuergruppe eine Aufteilung der Vorsteuern in einen wirtschaftlichen und einen nicht-wirtschaftlichen Bereich zu erfolgen habe. Diese Zweifel dürften durch Tz. 35 des vorliegenden EuGH-Urteils sowie Tz. 49 der Schlussanträge des General-

anwaltes<sup>30</sup> entkräftet worden sein. Beim Generalanwalt heißt es: „Das Vorsteuerabzugsrecht wird somit nicht auf der Grundlage der Umsätze zwischen den Mitgliedern der Gruppe bestimmt, sondern ausschließlich auf der Grundlage der von der Gruppe zugunsten Dritter getätigten“. Dies wird vom EuGH in Tz. 35 des vorliegenden Urteils bestätigt. Somit hat die Gruppe des Ausgangsverfahrens keinerlei nicht-wirtschaftlichen Bereich, der einen nur teilweisen Vorsteuerabzug rechtfertigt.

### 3.2 Kein Unterordnungsverhältnis erforderlich

In nur zwei Textziffern<sup>31</sup> handelt der EuGH mal eben die in der deutschen Literatur<sup>32</sup> und Praxis viel diskutierte Frage ab, ob die deutschen Eingliederungsvoraussetzungen, die ein Unterordnungsverhältnis bestimmen, mit der Richtlinie im Einklang stehen. Seine Antwort: Die Richtlinie sieht kein Unterordnungsverhältnis vor, es sei denn diese Voraussetzung dient dem Ziel der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken. Die Richtlinie spricht nämlich nur von einer „engen, gegenseitigen Beziehung“, die zu einer „Verbundenheit“ führt.<sup>33</sup> Auf die Entscheidung in der Rs. *Amplicientifica*<sup>34</sup> geht der EuGH mit keiner Silbe ein, was so viel bedeutet, dass man aus diesem Urteil gerade nichts zum Unterordnungsverhältnis entnehmen kann.

Diese Aussage des EuGH dürfte auch erhebliche Auswirkungen auf kapitalistisch organisierte Konzerne haben, impliziert sie doch, dass die seit 1934 durch die Rechtsprechung entwickelten Eingliederungsvoraussetzungen, deren aktueller Stand in Abschnitt 2.8 des UStAE wiedergegeben wird, zu eng gefasst sind und eine Einzelfallprüfung zulassen müssen. Die aktuell starren Voraussetzungen dürften jedenfalls gegen das europarechtlich gebotene Verhältnismäßigkeitsprinzip verstoßen.

Der Gesetzgeber ist aufgerufen, dies zu ändern und die FG sind aufgerufen, eine Einzelfallprüfung vorzunehmen.

Gedanken darüber, wie eine Definition der „Beziehungs“-Voraussetzungen aussehen kann, hat sich bereits die Kommission in 2009 gemacht. In ihrer Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat v. 2.7.2009<sup>35</sup> hat die Kommission Vorschläge unterbreitet, wie man finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehung definieren könnte:

Eine *finanzielle Beziehung* liegt danach vor, wenn eine Beteiligung von mehr als 50 % gehalten wird.

Die *wirtschaftliche Beziehung* setzt voraus, dass ein Mitglied der Gruppe Tätigkeiten ausübt, die den übrigen Mitgliedern in wesentlichem Umfang zugutekommen.

28 Der Betrieb eines Seeschiffes birgt nicht unerhebliche Haftungsrisiken, zB im Falle einer Havarie des Schiffes. Diese Risiken führen in der Praxis dazu, dass „Mehrschiffsgesellschaften“ eher die Ausnahme sind. In der Regel wird für jedes Seeschiff eine separate Gesellschaft gegründet, die dann dieses Schiff betreibt. Sollten also zwei Seeschiffe erworben werden, bedingt dies typischerweise die Gründung von drei Gesellschaften: Je eines für jedes Seeschiff und eine Holding, in der das Anlegerkapital gebündelt wird.

29 Vgl. BFH v. 11.12.2013 – XI R 17/11, MwStR 2014, 202 mAnm Grünwald = BeckRS 2014, 94500.

30 Vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes v. 26.3.2015 – C-108/14 und C-109/14, MwStR 2015, 253 mAnm Marchal/Wagner = BeckRS 2015, 80448.

31 Vgl. im vorstehenden Urteil die Tz. 44 und 45.

32 Vgl. Pro zB: Birkenfeld UR 2008, 2; Birkenfeld UR 2010, 198; Birkenfeld UR 2014, 120; Dahm/Hamacher ISr 2013, 820; Erdbrügger DStR 2013, 1573; Grünwald MwStR 2013, 328; Grünwald MwStR 2014, 226; Gehring UR 2015, 409; Hahne DStR 2008, 910; Küffner/Streit UR 2013, 401; Slapio UR 2013, 407; Stadie (Fn. 23), § 2 Rn. 697; Streit/Duyffes DStR 2014, 399; Wäger UVR 2013, 205; Wäger DB 2014, 915. Contra: Sterzinger UR 2014, 133.

33 Vgl. im vorstehenden Urteil die Tz. 44 und 45.

34 Vgl. EuGH v. 22.5.2008 – C-162/07, *Amplicientifica*, DStRE 2008, 902 = BeckRS 2008, 70575.

35 Auf der EUR-Lex Seite zu finden unter KOM (2009) 325 final.

## AUFsätze

Die *organisatorische Beziehung* setzt eine teils gemeinsame Management-Struktur voraus.

Was nach dem jetzt vorliegenden Urteil noch fehlt, wäre die Öffnungsklausel, die eine Einzelfallprüfung zulässt.

Nicht ganz nachvollziehen lässt sich die Aussage des Generalanwaltes in Tz. 58 in seinen Schlussanträgen, wonach „Personengesellschaften, insbesondere Kommanditgesellschaften, aufgrund ihrer fehlenden Rechtspersönlichkeit [...] nicht organisatorisch abhängig“ sein können.<sup>36</sup> In dem EuGH-Urteil findet sich dieser Hinweis nicht.

Eine (teils) gemeinsame Managementstruktur lässt sich mE auch bei Personengesellschafts-Konzernen herstellen. Im vorliegenden Sachverhalt wurden die Geschäfte des Dachfonds von der Komplementärin, einer Verwaltungsgesellschaft mbH, geführt. Die Geschäfte der Einschiffsgesellschaften werden von der gemeinsamen Komplementärin, der Z Verwaltung GmbH geführt. Die Geschäftsführer der Dachfonds-Komplementärin und die der Unterfonds-Komplementärin waren im Streitjahr personenidentisch. Damit dürfte sichergestellt sein, dass in den Einschiffsgesellschaften (Unterfonds) der Wille des Dachfonds durchgeführt wird und somit eine organisatorische Eingliederung nach Vorschlag der Kommission vorliegt, was übrigens auch die strenger Voraussetzungen des Abschn. 2.8 Abs. 7-10 UStAE erfüllt.

Die finanziellen und wirtschaftlichen Eingliederungsvoraussetzungen sind ohnehin erfüllt.

#### 4. Dritter Leitsatz: Keine unmittelbare Wirkung der RL-Bestimmung – na und?

Die dritte Vorlagefrage nach der unmittelbaren Wirksamkeit der fraglichen Richtlinienbestimmung begründet der BFH damit, dass er Bedenken hätte, die deutsche Vorschrift entgegen dem Wortlaut (dort steht „juristische Person“ und nicht nur „Person“) richtlinienkonform auszulegen.<sup>37</sup> Diese Bedenken konzentrieren sich also darauf, das kleine Wörtchen „juristisch“ außer Acht zu lassen.

Dem betriebswirtschaftlich vorgebildeten Europarechtler, aber vielleicht auch einem Juristen, stellt sich die Frage, wieso Gesetzesauslegung in Abhängigkeit zur unmittelbaren Wirkungsweise von Richtlinienrecht gestellt wird.

Gemeinhin werden Gesetze grammatikalisch, historisch, systematisch und teleologisch ausgelegt. Wenn Europarecht ins Spiel kommt, muss dieser nationale Auslegungskanon eine europarechtliche Färbung bekommen.<sup>38</sup> Die europarechtliche Färbung hat der EuGH mit dem vorliegenden Urteil vorgenommen und dem BFH die Arbeit damit abgenommen. Sowohl der Wortlaut, die Historie und der Telos der Richtlinie bestimmen, dass es sich lediglich um eine „Person“ handeln muss, nicht um eine „juristische Person“.

Die vermeintlichen Bedenken des BFH sind auch mit Blick auf die vergangene Rechtsprechung des BFH nicht nachzuvollziehen. Es gibt genügend Beispiele aus der Rechtsprechung der deutschen Gerichte, wo aufgrund eines Verstoßes gegen Europarecht eine Vorschrift entgegen dem Wortlaut europarechtskonform ausgelegt wird. Häufig handelt es sich dabei nicht um eine teleologische Reduktion, sondern um eine europarechtskonforme Extension. Es geht in der deutschen Rechtsprechung zum Teil so weit, dass der BFH neue Tatbestände einer Rechtsnorm definiert, und dabei keinerlei verfassungsrechtliche Bedenken hat, dass er eigentlich gerade die Aufgabe des Gesetzgebers übernimmt. Als Beispiele können angeführt werden:

- Anschlussentscheidung des BFH in I R 21/06<sup>39</sup> nach dem EuGH-Urteil in der Rs. *Glaxo Wellcome*, C-182/08.<sup>40</sup>
- Entscheidung des BFH in I R 114/08<sup>41</sup> in der Fortführung des EuGH-Urteils in der Rs. *Columbus Container*, C-298/05<sup>42</sup>, und der Rs. *Cadbury Schweppes*, C-196/04.<sup>43</sup>

Im Vergleich zu vergangenen europarechtskonformen Auslegungen (oder „Extensionen“) des BFH, die eigentlich schon in den Bereich der Gesetzgebung fallen, wäre die Aüberachtlassung des Begriffes „juristisch“ hier ein Minimal Eingriff.

So bitten denn auch der Generalanwalt in Tz. 114, 116<sup>44</sup> und der EuGH in Tz. 52 (bzw. dem dritten Leitsatz)<sup>45</sup> den BFH zu prüfen, inwieweit das nationale Recht im Einklang mit dem Unionsrecht ausgelegt werden kann. Und das unabhängig davon, ob die Richtlinie nun unmittelbar wirkt oder nicht.

Das FG München hatte in der Entscheidung v. 13.3.2013 (3 K 235/10)<sup>46</sup> mit der europarechtskonformen Auslegung übrigens keine Schwierigkeiten und hat die umsatzsteuerliche Organschaft auf Personengesellschaften ausgedehnt.

Nur mal angenommen, der BFH sähe sich nicht in der Lage, das Wörtchen „juristisch“ außer Acht zu lassen, würde das bedeuten, dass der gesamte § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG unangewendet bleiben muss, weil er gegen Europarecht verstößt.<sup>47</sup> Sämtliche bis dato errichteten Organschaften wären damit nicht existent und zukünftige Organschaften würde es

<sup>36</sup> Schlussanträge des Generalanwaltes v. 26.3.2015 – C-108/14 und C-109/14, MwStR 2015, 253 mAnm *Marchal, Wagner* = BeckRS 2015, 80448 Tz. 58.

<sup>37</sup> Vgl. BFH v. 11.12.2013 – XI R 17/11, MwStR 2014, 202 mAnm *Grünwald* = BeckRS 2014, 94500, Gliederungspunkt 5.a).

<sup>38</sup> Vgl. *Jorewitz*, Die Prüfung der EG-Konformität des deutschen Ertragsteuerrechts, 2004, 89.

<sup>39</sup> Vgl. BFH v. 3.2.2010 – I R 21/06, IStR 2010, 403.

<sup>40</sup> Vgl. EuGH v. 17.9.2009 – C-182/08, *Glaxo Wellcome*, IStR 2009, 691.

<sup>41</sup> Vgl. BFH v. 21.10.2009 – I R 114/08, IStR 2010, 149.

<sup>42</sup> Vgl. EuGH v. 6.12.2007 – C-298/05, *Columbus Container*, IStR 2008, 63 mAnm *Rainer*.

<sup>43</sup> Vgl. EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, *Cadbury Schweppes*, IStR 2006, 670 mAnm *Körner*.

<sup>44</sup> Vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes v. 26.3.2015 – C-108/14, MwStR 2015, 253 mAnm *Marchal, Wagner* = BeckRS 2015, 80448 Tz. 114, 116.

<sup>45</sup> Vgl. vorstehend abgedrucktes Urteil, Tz. 52.

<sup>46</sup> Vgl. FG München v. 13.3.2013 – 3 K 235/10, MwStR 2013, 448 mAnm *Lausterer* = BeckRS 2013, 95591.

<sup>47</sup> Vgl. BVerfG v. 18.10.1967 – 1 BvR 248/63 und 216/67, BVerfGE 22, 293 = NJW 1968, 348.

## AUFSÄTZE

nicht geben! Das kann wohl nicht das Ergebnis dieses Verfahrens sein, zumal dieses Ergebnis gegen das europarechtliche Gebot des *Effet Utile* verstoßen würde.<sup>48</sup>

Dennoch soll hier kurz angesprochen werden, dass der EuGH vorliegend entschieden hat, dass die fragliche Richtlinienbestimmung *keine* unmittelbare Wirkung entfalte, da sie nicht, wie erstmals in der Entscheidung des EuGH in der Rs. 8/81 *Becker*<sup>49</sup> und später in der Rs. C-141/00 *Kügler*<sup>50</sup> gefordert, *inhaltlich unbedingt* wäre. Der unbestimmte Rechtsbegriff der „engen Verbindung“ erfordere nämlich eine Präzisierung auf nationaler Ebene.<sup>51</sup>

Ob diese Entscheidung richtig ist, mag bezweifelt werden. Zugegeben, das seit 1934 entwickelte Richterrecht zu den Eingliederungsvoraussetzungen und deren Umsetzung in dem UStAE hat keinen Eingang in den deutschen Gesetzestext gefunden. Aber kann das dem Steuerpflichtigen entgegengehalten werden, wenn er die deutschen Eingliederungsvoraussetzungen erfüllt, die – wie jetzt bekannt – wesentlich enger sind, als die Richtlinie es vorgibt?<sup>52</sup>

Nach dem Wortlaut des Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie hat der Mitgliedstaat das Wahlrecht, die Mehrwertsteuergruppe in seinem System einzuführen. Dieses Wahlrecht hat Deutschland eindeutig ausgeübt und 1978 den Mehrwertsteuerausschuss der Kommission konsultiert.<sup>53</sup> Die Tatsache, dass die Umsetzung in deutsches Recht wie oben dargelegt nicht richtlinienkonform erfolgt ist, führt nicht dazu, dass die Ausübung des Wahlrechtes als nichtig zu werten ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH hindert die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe nicht daran, dass sich ein Steuerpflichtiger direkt auf die Richtlinie berufen kann.<sup>54</sup> Es ist lediglich erforderlich, dass die Richtlinie ihm gewisse Mindestrechte zuweist. Dies ist eindeutig der Fall. Das Mindestrecht heißt: Eintritt in die Mehrwertsteuergruppe.

Wie oben festgestellt sind die deutschen Voraussetzungen im UStAE enger gefasst, als die der Richtlinie. Wenn ein Steuerpflichtiger also die deutschen Voraussetzungen erfüllt, erfüllt er damit auch automatisch die der Richtlinie. Ein

Steuerpflichtiger, der das Tatbestandsmerkmal einer engen, gegenseitigen finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Beziehung erfüllt, fällt eindeutig unter die Begünstigung dieser Richtlinienvorschrift. Warum sollte diese Richtlinie dann keine unmittelbare Wirkung für diesen Steuerpflichtigen entfalten?

Sofern der BFH eine europarechtskonforme Auslegung der deutschen Norm wegen der mangelnden unmittelbaren Wirkung der Richtlinienvorschrift ablehnt, hat der Steuerpflichtige immer noch zwei Chancen: Das Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV oder eine Staatshaftungsklage. Dem Steuerpflichtigen steht uU ein Schadensersatzanspruch gegen den Mitgliedstaat wegen Verletzung der Umsetzungspflicht zu. Deutschland hätte die Eingliederungsvoraussetzungen gesetzlich regeln müssen. Der Anspruch auf Schadensersatz wurde erstmals in der Entscheidung des EuGH v. 19.11.1991 in der Rs. 6/90 *Francovich*<sup>55</sup> begründet, und in der Entscheidung v. 18.1.2001 in Rs. C-150/99 *Lindöpark*<sup>56</sup> fortgeführt. Insbesondere in der Rs. *Francovich* bestand der Schadensersatzanspruch auch und gerade deshalb, weil das begünstigende Europarecht keine unmittelbare Wirkung entfaltete.<sup>57</sup> Während die Staatshaftung für den Schaden der Vergangenheit aufkommt, hätte das Vertragsverletzungsverfahren allerdings nur Wirkung für die Zukunft, wäre also für den Steuerpflichtigen ungünstiger.

## 5. Fazit

Das vorliegende EuGH-Urteil bedeutet nicht nur gute Nachrichten für die Klägerin, sondern für alle kapitalistischen und personalistischen Konzerne. Die Auswirkungen können in folgenden Thesen zusammengefasst werden:

- Reine Führungsholdings haben ein volles Vorsteuerabzugsrecht auf Eingangsleistungen, da sie über die an ihre Tochtergesellschaften erbrachten Dienstleistungen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben. Ein Aufteilungsmaßstab wird nicht angewendet.
- Personengesellschaften können ebenfalls als Organgesellschaften fungieren.
- Die Definition der „engen Verbindung“ muss gesetzlich normiert werden, setzt aber grundsätzlich kein Unterordnungsverhältnis voraus und muss eine Öffnungsklausel für eine Einzelfallprüfung vorsehen.
- Nach Auffassung des EuGH entfaltet die Richtlinienbestimmung keine unmittelbare Wirkung. Diese Auffassung ist mE falsch. Eine fehlende unmittelbare Wirkung bedeutet aber nicht gleichzeitig, dass der BFH oder ein anderes FG das Gesetz nicht europarechtskonform – und damit zum Vorteil des Steuerpflichtigen – auslegen könnten.
- Sollte eine europarechtskonforme Auslegung dennoch unterbleiben, hat der Steuerpflichtige noch die Mittel des

48 Vgl. zB Tz. 41, 42 des Urteils des EuGH v. 19.11.1991 – C-6/90, *Francovich*, NJW 1992, 165 = BeckRS 2004, 77605; Tz. 67, 79, 80, 83, 98, 99 des Urteils des EuGH v. 5.3.1996 – C-46/93, *Brasserie du Pêcheur*, NJW 1996, 1267 = BeckRS 2004, 77363; und Tz. 27 des Urteils des EuGH v. 10.7.1997 – C-261/95, *Palmisani*, Slg. 1997, I-04025 = BeckRS 2004, 75789.

49 Vgl. EuGH v. 19.1.1982 – Rs. 8/81, *Becker*, NJW 1982, 499 = BeckRS 2004, 73735.

50 Vgl. EuGH v. 10.9.2002 – C-141/00, *Kügler*, ISr 2002, 666.

51 Vgl. vorstehend abgedrucktes Urteil, Tz. 50.

52 Auch ein Richter des vorliegenden Senates hat in einer Fachzeitschrift geäußert, dass die Formulierungen in der Richtlinie nicht so unbestimmt seien, dass sie sich einer Rechtsanwendung entziehen, vgl. *Michel* DB 2014, 639.

53 Beratung des MwSt-Ausschusses v. 28.6.1978. Die aktuelle Liste der von den Mitgliedstaaten durchgeführten Konsultationen steht auf der Homepage der Europäischen Kommission zur Verfügung ([www.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/vat\\_committee/index](http://www.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index)).

54 Vgl. die Urteile des EuGH v. 15.6.2006 – C-262/05, *JP Morgan Fleming*, BeckRS 2006, 70458 Tz. 61; und vgl. Urteil v. 14.7.1994 – C-91/92, *Faccini Dori*, NJW 1994, 2473 = BeckRS 2004, 77895 Tz. 17.

55 Vgl. EuGH v. 19.11.1991 – C-6/90, *Francovich*, NJW 1992, 165 = BeckRS 2004, 77605 Tz. 34.

56 Vgl. EuGH v. 18.1.2001 – C-150/99, *Lindöpark*, ISr 2001, 149 mAnm *Dziadkowski*.

57 Näheres zur Anspruchsgrundlage und den tatbestandlichen Voraussetzungen einer Staatshaftungsklage in *Jorewitz* (Fn. 38), 378 ff.

## AUFSÄTZE

Vertragsverletzungsverfahren oder der Staatshaftungsklage zur Hand.

- Der Gesetzgeber ist aufgerufen, die Eingliederungsvoraussetzungen gesetzlich zu normieren und zu konkretisieren. Die Finanzverwaltung muss ihre dem EuGH-Urteil entgegenstehenden Verwaltungsanweisungen anpassen bzw. aufheben.

Bezogen auf die Rechtssache *Larentia + Minerva* wird der BFH in seinem Anschlussurteil wohl nur auf den Vorsteuerabzug und damit den ersten Leitsatz des EuGH-Urteils eingehen müssen. Aussagen zur Umsetzung des zweiten und dritten Leitsatzes braucht der BFH in diesem Verfahren nicht treffen. Das läuft aber nur auf eine zeitliche Verzögerung hinaus, denn die nächsten Verfahren in Sachen umsatzsteuerliche Organschaft zwischen Personengesellschaften stehen schon in den Startlöchern oder klopfen bereits beim BFH an.<sup>58</sup>

Für die Steuerpflichtigen gilt folgende Handlungsempfehlung:

Kapitalistische Konzerne mit reinen Führungsholdings müssen unter Hinweis auf das jetzt vorliegende EuGH-Urteil gegen Bescheide Einspruch einlegen, sofern ihnen nicht der volle Vorsteuerabzug gewährt wurde.

Kapitalistische Konzerne müssen bei Bedarf prüfen, ob sie statt der strengen deutschen Eingliederungsvoraussetzungen nicht die weicheren Voraussetzungen einer „engen Verbundenheit“ erfüllen, und damit bereits die Voraussetzungen für eine Mehrwertsteuergruppe erfüllen. Bescheide sind offen zu halten.

Für personalistische Konzerne eröffnet sich die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs. Sie können bei Bedarf die Existenz einer umsatzsteuerlichen Organschaft reklamieren. Auch hier sind entgegenstehende Bescheide mit Hinweis auf das vorliegende EuGH-Urteil sowie die anhängige Revision beim BFH (Az. V R 25/13) offen zu halten.

## Besprechung des Kompromisstexts vom 19.11.2014 zum Vorschlag für eine Richtlinie zur GKKB

Dr. Sebastian Krauß\*

Die Europäische Kommission wiederbelebt ihre Aktivitäten zur Einführung der GKKB. Nachfolgend wird der aktuelle Stand der Ausarbeitungen zur GKKB erörtert.

### 1. Einleitung

Am 16.3.2011 hat die Europäische Kommission einen Vorschlag für eine Richtlinie („RLV“) des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage („GKKB“) veröffentlicht.<sup>1</sup> Unter italienischem Vorsitz hat der Rat der Europäischen Union einen Kompromisstext<sup>2</sup> („KT“) zum RLV erarbeitet und am 19.11.2014 an die Gruppe „Steuerfragen“ (*Direkte Besteuerung*) als interinstitutionelles Dossier weitergeleitet.<sup>3</sup> Der KT beinhaltet neben den unter italienischem Vorsitz entwickelten auch die unter dänischem, litauischem und griechischem Vorsitz erarbeiteten Änderungsvorschläge.

Am 17.6.2015 hat die Europäische Kommission einen „Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU“ („Aktionsplan“) vorgestellt.<sup>4</sup> Die Europäische

Kommission identifiziert die Weiterentwicklung der GKKB als Aktionsschwerpunkt auf dem Weg zu einer faireren und effizienteren Besteuerung in der EU und hat sich zur Aufgabe gemacht bis Ende 2016 einen überarbeiteten RLV vorzulegen.<sup>5</sup> Diese Entwicklung wird zum Anlass genommen, über den aktuellen Stand der Ausarbeitungen zur GKKB und mithin über sämtliche aus dem KT hervorgehende Änderungen des RLV zu berichten.

### 2. Besprechung der Änderungen

#### 2.1 Grundlegende Konzepte (Kapitel II) – Betriebsstätte (Art. 5 KT)

Das Betriebsstättenkonzept des Art. 5 RLV entspricht Art. 5 OECD-MA. Durch die in Art. 5 KT angelegten Änderungen halten die Ausarbeitungen der OECD zu Action 7 Einzug in die GKKB.<sup>6</sup>

In Art. 5 Abs. 3 KT wurde die Ergänzung aufgenommen, dass sämtliche Ausnahmetatbestände gemäß Art. 5 Abs. 3 Buchst. a bis f KT den Charakter einer Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit haben müssen. Der KT geht über die Vorschläge der OECD zu Action 7 hinaus und fordert, dass der Steu-

<sup>58</sup> So zB die Revision im Urteil des FG München v. 13.3.2013 – 3 K 235/10, MwStR 2013, 448 mAnm Lausterer = BeckRS 2013, 95591, Az. BFH: V R 25/13.

\* Dipl.-Kfm. Dr. Sebastian Krauß, StB, ist Mitarbeiter der Partnerschaft Flick Gocke Schaumburg, Frankfurt/M.

<sup>1</sup> Vgl. Europäische Kommission, 16.3.2011, KOM(2011) 121/4; Förster/Krauß IStR 2011, 607; Krauß, Gruppenbesteuerung nach dem Richtlinienentwurf zur CCCTB, Lohmar 2012.

<sup>2</sup> Vgl. Rat der Europäischen Union v. 19.12.2014, 15756/14 FISC 197.

<sup>3</sup> Vgl. Chen H&I 2015/3.91, 23 ff.

<sup>4</sup> Vgl. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5188\\_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5188_de.htm) (Ab-rufdatum: 21.7.2015).

<sup>5</sup> Die Europäische Kommission hat bereits zwei grundlegende Änderungen des RLV angedeutet. Erstens ist aus Vereinfachungsgründen geplant, die GKKB schrittweise umzusetzen. In einem ersten Schritt soll eine gemeinsame Bemessungsgrundlage erarbeitet und implementiert werden. Erst in einem nachfolgenden Schritt soll ein Konsolidierungsmechanismus eingeführt werden. Zweitens soll der überarbeitete RLV aus Effektivitätsgründen – zumindest für multinationale Unternehmen – verpflichtend ausgestaltet sein (vgl. Europäische Kommission, 17.6.2015, COM(2015) 302 final, 8). Johnston TNI 2015, 1078.

<sup>6</sup> Vgl. OECD, 31.10.2014, discussion draft zu Action 7; OECD, 15.5.2015, revised discussion draft zu Action 7.