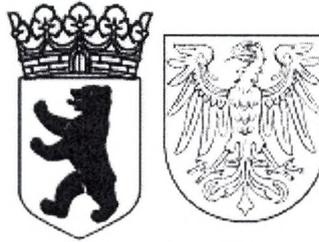


C-868/19

MA 1

FINANZGERICHT  
BERLIN-BRANDENBURG



BESCHLUSS

Eingetragen in das Register des  
Gerichtshofes unter der Nr. 1135437  
Luxemburg, den 28. 11. 2019  
Fax/E-mail: [Signature] Der Kanzler,  
im Auftrag  
eingegangen am: 27. 11. 19 Daniel Dittert  
Referatsleiter

5 K 5044/19

In dem Rechtsstreit

der ... M-GmbH

Klägerin,

Bevollmächtigte: ...

gegen

das Finanzamt für Körperschaften

Beklagter,

wegen Umsatzsteuer 2017 sowie Verspätungszuschlag Voranmeldungszeitraum Dezember 2017

hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg - 5. Senat - am 21. November 2019 durch

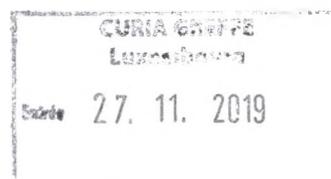
den Präsidenten des Finanzgerichts  
den Richter am Finanzgericht  
den Richter am Finanzgericht

Prof. Dr. Stapperfend,  
Mast und  
Dr. Hartman

beschlossen:

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union – EuGH – werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 11 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – MwStSystRL – dahingehend auszulegen, dass er der Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Umsatzsteuergesetz – UStG – entgegensteht, soweit durch diese einer Personengesellschaft (hier: einer GmbH & Co. KG), bei der Gesellschafter neben dem Organträger nicht nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, verwehrt ist, Organgesellschaft im Rahmen einer umsatzsteuerrechtlichen Organ-schaft zu sein?



**2. Sofern die Vorlagefrage zu 1. bejaht wird:**

- a. Ist Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL – unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeits- und Neutralitätsgrundsatzes – dahingehend auszulegen, dass er einen Ausschluss von Personengesellschaften der in Vorlagefrage zu 1. genannten Art von einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft rechtfertigen kann, weil bei Personengesellschaften für den Abschluss und die Änderung von Gesellschaftsverträgen nach nationalem Recht kein Formzwang besteht und bei bloß mündlichen Vereinbarungen in Einzelfällen Nachweis-schwierigkeiten für das Vorliegen der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft bestehen können?
- b. Steht es einer Anwendung des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL entgegen, wenn der nationale Gesetzgeber die Absicht zur Vorbeugung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen nicht bereits bei Erlass der Maßnahme gefasst hat?

**II. Das Klageverfahren wird bis zur Entscheidung über das Vorabentscheidungs-gesuch zu I. ausgesetzt.**

**Gründe:**

**I.**

1. Die Klägerin ist Gesamtrechtsnachfolgerin der PD GmbH & Co. KG, deren Sitz sich im Streitzeitraum in ... befand. Die PD GmbH & Co. KG wurde im Jahr 2010 zunächst unter der Firma „<sup>DP</sup> [REDACTED] GmbH & Co. KG“ gegründet. Komplementärin war die A-GmbH, Kommanditisten die B-GbR sowie Herr C. Nach diversen Gesellschafterwechseln in den Folgejahren waren ausweislich § 4 des Gesellschaftsvertrages der PD GmbH & Co. KG vom 13. Dezember 2017, der auch zu diesem Datum Wirksamkeit erlangte und mit dem eine Umfirmierung in „XY GmbH & Co. KG“ erfolgte, die A-GmbH Komplementärin und die D-GbR, Herr C, Herr D, Herr E sowie die M-GmbH Kommanditisten. Nach § 10 Nr. 2 des Gesellschaftsvertrages besaß jeder Gesellschafter, unabhängig von der Höhe der Pflichteinlagen, jeweils eine Stimme.

2. Hiervon abweichend besaß die M-GmbH sechs Stimmen. Mit Ausnahme von Beschlüssen über den Ausschluss und die Aufnahme von Gesellschaftern sowie über eine Änderung des Gesellschaftsvertrages, sofern diese den Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt, Sonderrechte beeinträchtigt oder Gesellschaftern zusätzliche Verpflichtungen auferlegt, die der Einstimmigkeit bedürfen, wurden sämtliche Beschlüsse der Gesellschaft mit einfacher Mehrheit gefasst (§ 10 Nr. 3 des Gesellschaftsvertrages).

3. Die Komplementärin der PD GmbH & Co. KG und die M-GmbH handelten seit Abschluss des Gesellschaftsvertrages vom 13. Dezember 2017 durch denselben Geschäftsführer. Darüber hinaus bestanden umfangreiche Leistungsbeziehungen zwischen der PD GmbH & Co. KG und der M-GmbH.

4. Nachdem die PD GmbH & Co. KG für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2017 keine Umsatzsteuer-Voranmeldung bei dem Beklagten eingereicht hatte, schätzte dieser die Besteuerungsgrundlagen mit dem Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember 2017 vom 9. Mai 2018. Zugleich setzte der Beklagte einen Verspätungszuschlag i.H.v. 410 € fest. Hiergegen legte die PD GmbH & Co. KG Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens erließ der Beklagte am 26. September 2018 einen Bescheid für 2017 über Umsatzsteuer, der eine Zahllast i.H.v. 17.057,57 € auswies. In dieser Umsatzsteuer-Jahresfestsetzung waren auch die Umsätze und Vorsteuerbeträge der PD GmbH & Co. KG aus dem Voranmeldungszeitraum Dezember 2017 enthalten. Mit Einspruchsentscheidung vom 13. Februar 2019 wies der Beklagte den Einspruch der PD GmbH & Co. KG gegen den nunmehr zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens gewordenen Bescheid vom 26. September 2018 sowie gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlags vom 9. Mai 2018 als unbegründet zurück.

5. Mit ihrer Klage vertritt die Klägerin die Rechtsauffassung, dass zwischen der PD GmbH & Co. KG und der M-GmbH ab Dezember 2017 ein Organschaftsverhältnis i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG bestanden habe. Neben der – zwischen den Beteiligten unstrittig vorliegenden – wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung sei entgegen der Auffassung des Beklagten auch eine finanzielle Eingliederung zu bejahen. Dies habe zur Folge, dass sämtliche Umsätze und Vorsteuerbeträge für Dezember 2017 nicht der PD GmbH & Co. KG, sondern der M-GmbH zuzurechnen seien. Die angesetzten Umsätze seien daher um die Schätzung für Dezember 2017 zu mindern. Der Verspätungszuschlag sei zu Unrecht festgesetzt worden, da keine Abgabeverpflichtung für eine Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 2017 bestanden habe.

6. Der Beklagte ist demgegenüber der Auffassung, dass im Dezember 2017 keine Organschaft zwischen der PD GmbH & Co. KG und der M-GmbH begründet worden sei, so dass die geschätzten Umsätze zu Recht berücksichtigt worden seien. Es fehle an einer finanziellen Eingliederung der PD GmbH & Co. KG in die M-GmbH. Diese setze nach Abschn. 2.8 Abs. 5a Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses – UStAE – voraus, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen seien, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert

seien, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet sei. Danach könnten an der finanziell einzugliedernden Personengesellschaft keine natürlichen Personen beteiligt sein. Da Kommanditisten der PD GmbH & Co. KG neben der GmbH auch natürliche Personen seien, sei eine finanzielle Eingliederung nicht möglich.

## II.

7. Der Senat legt dem EuGH die im Tenor genannten Fragen gem. § 267 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Buchst. a des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV – vor.

### 1. Rechtlicher Rahmen

#### a. Unionsrecht

8. Die Mehrwertsteuergruppe ist in Art. 11 MwStSystRL geregelt:

*„Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (nachstehend ‚Mehrwertsteuerausschuss‘ genannt) kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.*

*Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.“*

#### b. Nationales Recht

9. Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft ist nach nationalem Recht im Kontext des in § 2 Abs. 1 UStG näher definierten Unternehmerbegriffs in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG geregelt:

*„(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Ein-*

*nahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.*

*(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,*

- 1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind;*
- 2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer. [...]“*

10. Gesellschaftsrechtlich bestehen nach nationalem Recht für den Abschluss von Gesellschaftsverträgen bei juristischen Personen besondere Formerfordernisse. So bedarf der Gesellschaftsvertrag einer GmbH der notariellen Form (§ 2 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung – GmbHG –) und muss insbesondere die Zahl und die Nennbeträge der Geschäftsanteile, die jeder Gesellschafter gegen Einlage auf das Stammkapital übernimmt, enthalten (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG). Entsprechendes gilt für eine Aktiengesellschaft (§ 23 des Aktiengesetzes – AktG –). Die den Gesellschaftern obliegenden Entscheidungen sind bei den juristischen Personen grundsätzlich nach dem Mehrheitsprinzip zu treffen (§ 47 Abs. 1 GmbHG und § 133 Abs. 1 AktG).

11. Bei Personengesellschaften besteht demgegenüber für den Abschluss und die Änderung von Gesellschaftsverträgen kein Formzwang. Es gilt grundsätzlich das Einstimmigkeitsprinzip (§ 709 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs – BGB – zur Gesellschaft bürgerlichen Rechts, § 119 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs – HGB – zur Offenen Handelsgesellschaft und § 161 Abs. 2 HGB zur Kommanditgesellschaft), was jedoch abdingbar ist und – aufgrund mündlicher Vereinbarungen – durch andere Regelungen (z.B. Mehrheitsprinzip) ersetzt werden kann.

## **2. Beurteilung nach nationalem Recht und Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen**

12. Im Streitfall stellt sich die Frage, ob die Voraussetzungen einer Organschaft i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vorliegen. In diesem Fall wäre nicht die PD GmbH & Co. KG, sondern vielmehr der Organträger i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG (hier: die M-GmbH) Unternehmer, so dass nur diesem die Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2017 obliegen hätte und die Umsätze sowie abziehbaren Vorsteuerbeträge für Dezember 2017 diesem zuzurechnen gewesen wären.

13. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG können Organgesellschaften nur „juristische Personen“ sein. Im Rahmen einer teleologischen Extension hat der V. Senat des Bundesfinanzhofes – BFH – entschieden, dass auch Personengesellschaften als Organgesellschaften in Betracht kommen, wenn bei ihnen Gesellschafter neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist (vgl. BFH, Urteil vom 2. Dezember 2015 – V R 25/13, Bundessteuerblatt Teil II – BStBl. II – 2017, 547, Rn. 36). Die PD GmbH & Co. KG war im Streitzeitraum weder eine juristische Person i.S.d. deutschen Organschaftsregelung (vgl. EuGH, Urteil vom 16. Juli 2015 – C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva, BStBl. II 2017, 604, Rn. 37; BFH, Beschluss vom 11. Dezember 2013 – XI R 17/11, BStBl. II 2014, 417, Rn. 58 m.w.N.), noch war sie eine der juristischen Person gleichgestellte Personengesellschaft im o.g. Sinne, da an ihr neben dem Organträger nicht ausschließlich Personen beteiligt waren, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert waren. Die PD GmbH & Co. KG kann im Streitzeitraum damit nach der Rechtsprechung des V. Senats des BFH nicht als Organgesellschaft Teil einer umsatzsteuerlichen Organschaft i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sein.

14. Der ebenfalls für Umsatzsteuer zuständige XI. Senat des BFH hat bislang offen gelassen, ob er der vorgenannten Rechtsprechung des V. Senats folgen will (vgl. BFH, Urteil vom 1. Juni 2016 – XI R 17/11, BStBl. II 2017, 581).

15. Ergibt sich demgegenüber aus der Beantwortung der Vorlagefragen, dass eine Beschränkung des personellen Anwendungsbereichs des Art. 11 MwStSystRL in dem Sinne, dass nur juristische Personen oder Personengesellschaften, bei denen Gesell-

schafter neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, als Organgesellschaften in Betracht kommen, unzulässig ist, wäre die PD GmbH & Co. KG als Organgesellschaft anzusehen.

16. Die nach nationalem Recht erforderlichen Eingliederungsmerkmale der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung wären in diesem Fall erfüllt. Die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung liegen – was auch zwischen den Beteiligten unstreitig ist – offensichtlich vor. Die Komplementärin der PD GmbH & Co. KG und die M-GmbH handelten seit Abschluss des Gesellschaftsvertrages vom 13. Dezember 2017 durch denselben Geschäftsführer. Hierdurch sind die Voraussetzungen der organisatorischen Eingliederung erfüllt (vgl. hierzu: BFH, Urteile vom 5. Dezember 2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451; vom 14. Februar 2008 – V R 12, 13/06, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, die nicht in der amtlichen Sammlung des BFH veröffentlicht werden – BFH/NV – 2008, 1365; vom 3. April 2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905). Darüber hinaus bestanden umfangreiche Leistungsbeziehungen zwischen der PD GmbH & Co. KG und der M-GmbH, was eine wirtschaftliche Eingliederung begründet (vgl. hierzu: BFH, Urteil vom 6. Mai 2010 – V R 26/09, BStBl. II 2010, 1114).

17. Aber auch die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung wären bei entsprechender Beantwortung der Vorlagefragen im Streitfall gegeben. Die finanzielle Eingliederung erfordert, dass der Organträger seinen Willen durch Mehrheitsbeschlüsse in der Organgesellschaft durchsetzen kann (vgl. BFH, Urteile vom 22. November 2001 – V R 50/00, BStBl. II 2002, 167; vom 19. Mai 2005 – V R 31/03, BStBl. II 2005, 671; vom 6. Mai 2010 – V R 26/09, BStBl. II 2010, 1114). Dies ist vorliegend der Fall, da die M-GmbH als Organträgerin die Stimmenmehrheit für Beschlussfassungen der Gesellschafterversammlung der PD GmbH & Co. KG besaß (sechs von elf Stimmen) und damit ihren Willen in der PD GmbH & Co. KG durchsetzen konnte. Dass vereinzelte Beschlussfassungen über Fragen des Gesellschafterbestands sowie über Änderungen des Gesellschaftsvertrages weiterhin dem Einstimmigkeitsprinzip unterlagen, ist insoweit unerheblich. Denn entscheidend für die Beherrschungsmöglichkeit i.S. einer finanziellen Eingliederung ist allein, ob eine solche bei Entstehung der Steuer nach der aktuellen Fassung des Gesellschaftsvertrages und dem aktuellen Gesellschafterbestand gegeben ist, so dass es auf besondere Mehrheitsverhältnisse hinsichtlich dieser Fragen nicht ankommen kann (vgl. *Müller/Stöcker*, Die Organschaft, Rz. 1279; *Hartman*, Die Vereinbarkeit der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft mit dem Europäischen Unionsrecht, S. 35).

18. Schließlich steht einer Einordnung der PD GmbH & Co. KG als Organgesellschaft nicht der ausdrückliche Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG entgegen (zum Verbot einer richtlinienkonformen Auslegung contra legem vgl. EuGH, Urteil vom 4. Juli 2006 – C-212/04, Adeneler, Slg. 2006, I-6091, Rn. 110). Denn eine GmbH & Co. KG kann nach Auffassung des V. und XI. Senats des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, entweder durch richtlinienkonforme Auslegung oder teleologische Extension grundsätzlich ebenfalls unter das Tatbestandsmerkmal „juristische Person“ i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG subsummiert werden (vgl. BFH, Urteil vom 2. Dezember 2015 – V R 25/13, BStBl. II 2017, 547; BFH, Urteil vom 1. Juni 2016 – XI R 17/11, BStBl. II 2017, 581).

### **3. Beurteilung nach Unionsrecht**

19. Das vorliegende Gericht hat unionsrechtliche Zweifel, ob eine Beschränkung des Tatbestandsmerkmals „Organgesellschaft“ in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG auf juristische Personen und Personengesellschaften, bei denen Gesellschafter neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, mit den Vorgaben aus Art. 11 MwStSystRL vereinbar ist.

#### **a. Zur Vorlagefrage 1.:**

20. Nach der Rechtsprechung des EuGH sieht Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL für die Mitgliedstaaten keine ausdrückliche Möglichkeit vor, den Wirtschaftsteilnehmern weitere Bedingungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe aufzuerlegen, insbesondere nicht, dass die Mitgliedstaaten verlangen könnten, dass ausschließlich juristische Personen Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe sein könnten (vgl. EuGH, Urteil vom 16. Juli 2015 – C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva, BStBl. II 2017, 604, Rn. 38; EuGH, Urteil vom 25. April 2013 – C-480/10, Kommission ././ Schweden, Umsatzsteuer-Rundschau – UR – 2013, 423, Rn. 35; EuGH, Urteil vom 9. April 2013 – C-85/11, Kommission ././ Irland, UR 2013, 418, Rn. 36). Aus den Entscheidungsgründen in der Rs. Larentia + Minerva dürfte nach Auffassung des vorliegenden Gerichts zu folgern sein, dass eine Einschränkung der tatbestandlichen Vorgaben des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL durch die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung in nationales Recht nur bei Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL oder insoweit zulässig ist, wie der EuGH den Mitgliedstaaten eine Präzisierungsbefugnis eingeräumt hat (wie es bei der Voraussetzung der engen Verbundenheit durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen der Fall ist, vgl. EuGH, Urteil vom 16. Juli 2015 – C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva, BStBl. II 2017, 604, Rn. 50). Hinsichtlich des personellen Anwen-

dungsbereichs („Personen“) hat der EuGH den Mitgliedstaaten eine solche Präzisierungsbefugnis indes nicht eingeräumt. Hieraus dürfte zu folgern sein, dass eine Einschränkung des personellen Anwendungsbereichs des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL außer in den Fällen des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL schlechthin nicht möglich ist (ebenso: *Brinkmann/Alter-Yadegardjam*, Deutsches Steuerrecht – DStR – 2016, 650 [651 f.]; v. *Streit*, Mehrwertsteuerrecht – MwStR – 2016, 240 [246]; *Feldgen*, Betriebs-Berater – BB – 2016, 606 [607]; *Lange*, UR 2016, 297 [300]; *Eggers/Korf*, MwStR 2015, 710 [717]; *Stößel/Gries*, Die Unternehmensbesteuerung – Ubg – 2015, 606 [608]; *Treiber* in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft Rn. 22.28; *Hartman*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 2 UStG Rn. 44).

21. Ob dieses Verständnis der EuGH-Rechtsprechung zutrifft, ist angesichts der höchstrichterlichen Rechtsprechung des BFH zweifelhaft, da dieser keine einheitliche und eindeutige Antwort auf die erste Vorlagefrage entnommen werden kann. Zwischen den für Umsatzsteuerfragen zuständigen Senaten des BFH bestehen divergierende Rechtsauffassungen dazu, wie die Vorgaben des EuGH in der Rs. *Larentia + Minerva* in Bezug auf eine Beschränkung des personellen Anwendungsbereichs der Organschaft in nationales Recht umzusetzen sind (vgl. hierzu auch: *Fleckenstein-Weiland/Stiehr*, BB 2017, 343 [347]; *Michel*, Der Betrieb – DB – 2016, 1959 [1961]; *von Streit/Streit*, Umsatzsteuerberater – UStB – 2016, 147 [149f.]; *Masuch*, GmbH-Rundschau – GmbHR – 2016, 1005 [1006]; *Jansen*, BB 2016, 2263 [2264]; *Hartman*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 2 UStG Rn. 76f.).

22. Der XI. Senat des BFH (vgl. Urteil vom 1. Juni 2016 – XI R 17/11, BStBl. II 2017, 581) hat die Vorgaben des EuGH in der Rs. *Larentia + Minerva* (Leitsatz 2) für seine Entscheidung uneingeschränkt als bindend angesehen. Entsprechend den Ausführungen des EuGH legt der XI. Senat des BFH Art. 11 MwStSystRL dahingehend aus, „*dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Gruppe von Personen zu bilden, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können, allein den Einheiten vorbehält, die juristische Personen sind und mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind, es sei denn, dass diese beiden Anforderungen Maßnahmen darstellen, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet sind, was das vorliegende Gericht zu prüfen hat*“ (EuGH, Urteil vom 16. Juli 2015 – C-108/14 und C-109/14, *Larentia + Minerva*, BStBl. II 2017, 604, Ls. 2). Hieraus dürfte zu folgern sein, dass der XI. Senat des BFH jede rechtsformabhängige Einschränkung des

Tatbestandsmerkmals „Organgesellschaft“ in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG als mit Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL unvereinbar ansieht, sofern nicht ausnahmsweise die Voraussetzungen des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL vorliegen.

23. Demgegenüber vertritt der V. Senat des BFH (vgl. BFH, Urteil vom 2. Dezember 2015 – V R 25/13, BStBl. II 2017, 547) die Auffassung, dass eine Einschränkung des Begriffs „Personen“ in Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL in dem bereits oben geschilderten Sinn aus Gründen der Rechtssicherheit geboten sei. Dieser Grundsatz sei tangiert, wenn Personengesellschaften zwingend als Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe (hier: als Organgesellschaften i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) anzusehen sein müssten. Denn bei Personengesellschaften bestehe gegenüber juristischen Personen nach nationalem Recht ein Unterschied hinsichtlich der rechtssicheren Bestimmbarkeit der Stimmrechtsverhältnisse, die für die Beurteilung der nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG erforderlichen finanziellen Eingliederung von Bedeutung sind. Der V. Senat des Bundesfinanzhofs (vgl. BFH, Urteil vom 2. Dezember 2015 – V R 25/13, BStBl. II 2017, 547, Rn. 30-35) führt hierzu aus:

*„Während über die finanzielle Eingliederung einer juristischen Person rechtssicher, einfach und ohne Nachweisschwierigkeiten entschieden werden kann, trifft dies auf die Personengesellschaft nicht zu:*

*Das gesellschaftsrechtliche Stimmrecht beruht bei juristischen Personen auf den Regelungen der notariell zu beurkundenden Satzung (vgl. zur GmbH § 2 Abs. 1 und § 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG und zur Aktiengesellschaft § 23 und §§ 8 ff., insbesondere § 12 AktG). Die den Gesellschaftern obliegenden Entscheidungen sind bei den juristischen Personen nach dem Mehrheitsprinzip zu treffen (§ 47 Abs. 1 GmbHG und § 133 Abs. 1 AktG). Daher ist es dem Gesellschafter, der über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt, möglich, seinen Willen in der Gesellschaft durchzusetzen.*

*Die Übertragung von Geschäftsanteil und Aktie und des mit ihnen verbundenen Stimmrechts ist zudem rechtssicher nachvollziehbar (vgl. bei der GmbH § 15 Abs. 3 GmbHG und bei der Aktiengesellschaft § 67 AktG und die Inhaberschaft am Wertpapier). Zudem bestehen für Mehrheitsbeteiligungen Meldepflichten (vgl. § 20 Abs. 4 AktG).*

Demgegenüber gilt bei den Personengesellschaften das Einstimmigkeitsprinzip (vgl. § 709 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs – BGB – zur GbR, § 119 Abs. 1 HGB zur OHG und § 161 Abs. 2 HGB zur KG). Ein hiervon abweichendes Mehrheitsprinzip steht einer Mehrheitsentscheidung durch nur einen Gesellschafter entgegen, da dann im Zweifel nach der Zahl der Gesellschafter zu entscheiden sein soll (vgl. § 709 Abs. 2 BGB, § 119 Abs. 2 HGB). Selbst wenn aufgrund darüber hinaus abweichender Regelungen ein Gesellschafter Mehrheitsentscheidungen durchsetzen kann, bestehen zumindest Nachweisschwierigkeiten. Denn abgesehen von Sonderfällen wie etwa der Einbringung von Grundstücken in eine Gesamthand (vgl. § 311b BGB) besteht für den Abschluss und die Änderung von Gesellschaftsverträgen bei Personengesellschaften keinerlei Formzwang. Gesellschaftsvertragliche Stimmrechtsvereinbarungen, die von den §§ 709 BGB und 119 HGB abweichen, können daher auch mündlich getroffen und geändert werden (zur formlosen Änderung trotz Schriftformklausel vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. Juli 1996 I R 115/95, BFHE 181, 281, BStBl II 1997, 138, Leitsätze 1 und 2).

Im Kontext des nationalen Rechts, in dem über die Organschaft ohne besonderes Feststellungsverfahren mit Rückwirkung für alle unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung) stehenden Besteuerungszeiträume der Vergangenheit in jedem Stadium des Besteuerungs- oder Rechtsbehelfsverfahrens neu entschieden werden kann, besteht damit bei Personengesellschaften im Allgemeinen keine hinreichende Grundlage, um die Person des Steuerschuldners einfach und rechtssicher bestimmen zu können [...]. Über die Organschaft und die mit ihr – wie im Streitfall – erstrebten günstigen Rechtsfolgen kann auch aus Gründen der allgemeinen Missbrauchsprävention nicht mit Wirkung für die Vergangenheit nach Maßgabe von Vereinbarungen entschieden werden, die nahe-stehende Personen z.B. mündlich getroffen haben (wollen). Unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit folgt daraus nicht, dass sie auch Grundlage für die Besteuerung sein müssen.

Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass an die – aufgrund der Organschaft vom Zivilrecht abweichende – Feststellung des Steuerschuldners höhere Anforderungen zu stellen sind, als bei der bloßen Prüfung, ob z.B. Leistungen gegen Entgelt i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausgeführt werden. Denn das nationale Recht (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) und das Unionsrecht (Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG; Art. 11 MwStSystRL) behandeln die verbundenen Personen zusammen als einen Steuerpflichtigen, wobei § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG die Steuer-

*pflicht ausschließlich auf den Organträger verlagert, indem die juristische Person gegenüber dem Organträger als unselbständig angesehen wird.“*

24. Das vorlegende Gericht hat Zweifel, ob ein solcher Rückgriff auf den unionsrechtlichen Grundsatz der Rechtssicherheit zur Beschränkung des personellen Anwendungsbereichs des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL vor dem Hintergrund der oben zitierten EuGH-Rechtsprechung in der Rs. Larentia + Minerva unionsrechtlich zulässig ist.

25. Zum einen dürfte eine unionsrechtliche Prüfung der Einschränkbarkeit des Begriffs „Personen“ in Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL durch den EuGH bereits abschließend mit dem Ergebnis erfolgt sein, dass eine Einschränkung des Tatbestands von Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL nur in Fällen des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL möglich ist (vgl. EuGH, Urteil vom 16. Juli 2015 – C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva, BStBl. II 2017, 604, Ls. 2). Damit dürfte der EuGH auch bereits abschließend über die Möglichkeit entschieden haben, ob eine Einschränkung allein unter Rückgriff auf den Grundsatz der Rechtssicherheit möglich ist.

26. Zum anderen dürfte es generell unzulässig sein, dass sich ein Mitgliedstaat auf Bestimmungen, Übungen oder Umstände seiner internen Rechtsordnung beruft, um die Nichteinhaltung der aus dem Unionsrecht folgenden Verpflichtungen zu rechtfertigen (so ausdrücklich: EuGH, Urteil vom 12. November 2019 – C-261/18, Kommission ./I. Irland, Celex-Nr. 62018CJ0261, Rn. 89; EuGH, Urteil vom 2. Dezember 2014 – C-378/13, Kommission ./I. Griechenland, EU:C:2014:2405, Rn. 29; EuGH, Urteil vom 24. Januar 2018 – C-433/15, Kommission/Italien, EU:C:2018:31, Rn. 56). Dies aber wäre der Fall, wenn – wie es der V. Senat des BFH annimmt – nationales Gesellschaftsrecht eine Einschränkung der Vorgaben aus Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL ermöglichen würde.

27. Ungeachtet dessen dürfte aber ohnehin der vom V. Senat des BFH angenommene Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit im Fall von Personengesellschaften nicht vorliegen.

28. Hierbei ist zum einen zu berücksichtigen, dass der unionsrechtliche Grundsatz der Rechtssicherheit nicht die Verwaltung bei der Anwendung von Rechtsnormen schützen dürfte, sondern vielmehr den durch die Norm belasteten Steuerpflichtigen. Der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangt nach ständiger Rechtsprechung des EuGH, dass die dem Einzelnen durch das Unionsrecht verliehenen Rechte hinreichend präzise, klar und vorhersehbar umgesetzt werden, damit die Betroffenen ihre Rechte und Pflichten genau

kennen, sich darauf einstellen können und sie gegebenenfalls vor nationalen Gerichten geltend machen können (vgl. EuGH, Urteil vom 7. Oktober 2019 – C-171/18, Safeway, ECLI:EU:C:2019:839, Rn. 25; EuGH, Urteil vom 30. Januar 2019 – C-220/17, Planta Tabak-Manufaktur, Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht – GRUR – 2019, 309, Rn. 31; EuGH, Urteil vom 9. März 2017 – C-141/15, Doux, ABl. EU 2017, Nr C 144, 2, Rn. 22; EuGH, Urteil vom 29. März 2011 – C-201/09 P und C-216/09 P, ArcelorMittal Luxembourg/Kommission und Kommission/ArcelorMittal Luxembourg u. a., EU:C:2011:190, Rn. 68; EuGH, Urteil vom 10. März 2009 – C-345/06, Heinrich, EU:C:2009:140, Rn. 44). Ob die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung bei Personengesellschaften vorliegen, ist dem Steuerpflichtigen indes bekannt. Es besteht für ihn keine Rechtsunsicherheit, da er die Stimmrechtsverhältnisse – auch wenn diese mündlich vereinbart wurden – kennt. Ob für die Verwaltung bei der Nachprüfung des umsatzsteuerrechtlich erheblichen Sachverhalts Ermittlungsprobleme bestehen, dürfte den Grundsatz der Rechtssicherheit demgegenüber nicht tangieren.

29. Zum anderen dürfte – wenn entgegen den vorstehenden Ausführungen der Grundsatz der Rechtssicherheit auch die Nachprüfbarkeit des steuerrechtlich erheblichen Sachverhalts durch die Verwaltung erfassen sollte – die Annahme, dass mündliche Absprachen rechtsunsicherer als schriftliche seien und deshalb eine Verletzung des Grundsatzes der Rechtssicherheit gegeben sei, nicht durchgreifen. Eine solche Annahme erscheint dem vorlegenden Gericht schon deshalb zweifelhaft, weil sie dazu führen würde, dass in sämtlichen Bereichen des Umsatzsteuerrechts, in denen mündliche Vereinbarungen zu umsatzsteuerrechtlichen Rechtsfolgen führen, eine Verletzung des Grundsatzes der Rechtssicherheit vorliegen müsste. Mündliche Vereinbarungen wären damit umsatzsteuerrechtlich schlechthin unbeachtlich. Eine solch weitreichende Schlussfolgerung dürfte dem unionsrechtlichen Grundsatz der Rechtssicherheit jedoch nicht zu entnehmen sein. Die gebotene Rechtssicherheit dürfte in Fällen mündlicher Abreden vielmehr dadurch Geltung verschafft werden, dass die Finanzbehörde und nachfolgend das Gericht im Wege der Amtsermittlung den entscheidungserheblichen Sachverhalt festzustellen haben. Im Rahmen einer solchen Amtsermittlung können durch entsprechende Beweiserhebungen auch mündliche Abreden rechtssicher aufgeklärt werden. Sollten im Anschluss daran gleichwohl Zweifel am zugrunde liegenden Sachverhalt verbleiben, hat eine Entscheidung anhand der objektiven Beweislast (Feststellungslast) zu erfolgen, die wiederum klaren Regeln folgt und damit dem Grundsatz der Rechtssicherheit genügen dürfte.

**b. Zur Vorlagefrage 2a.:**

30. Sofern der angerufene Gerichtshof die erste Vorlagefrage bejahen sollte, kommt es entscheidungserheblich darauf an, ob die Voraussetzungen des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL vorliegen und die Beschränkung des Tatbestandsmerkmals „Organgesellschaft“ in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG auf juristische Personen und Personengesellschaften, bei denen Gesellschafter neben dem Organträger nicht nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, hierdurch gerechtfertigt ist.

31. Der EuGH hat zwar entschieden, dass es dem vorlegenden Gericht obliege zu prüfen, ob der Ausschluss der Einheiten, die keine juristischen Personen sind, von der Regelung über die Mehrwertsteuergruppe eine für diese Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder –umgehung erforderliche und geeignete Maßnahme ist (vgl. EuGH, Urteil vom 16. Juli 2015 – C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva, BStBl. II 2017, 604, Rn. 43). Diesen Prüfungsauftrag hat er jedoch zugleich unter den Vorbehalt gestellt, dass Maßnahmen i.S.d. Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL nur unter Beachtung des Unionsrechts getroffen werden könnten und es nur unter diesem Vorbehalt den Mitgliedstaaten unbenommen bleibe, die Anwendung der in Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL vorgesehenen Regelung zu beschränken, um Steuerhinterziehungen oder Steuerumgehungen entgegenzutreten (vgl. EuGH, Urteil vom 25. April 2013 – C-480/10, Kommission ./ Schweden, UR 2013, 423, Rn. 38). Die zweite Vorlagefrage bezieht sich auf die Auslegung dieses Vorbehalts. Es soll durch den Gerichtshof geklärt werden, ob der unionsrechtliche Neutralitätsgrundsatz dahingehend auszulegen ist, dass er der hier streitigen Rechtsformbeschränkung für Organgesellschaften und damit zugleich einer Rechtfertigung nach Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL entgegensteht. Dem vorlegenden Gericht geht es mit seiner zweiten Vorlagefrage daher um eine Frage, die nicht in die alleinige Entscheidungskompetenz des nationalen Gerichts fällt. Sollte der Gerichtshof dies anders sehen, bittet das vorlegende Gericht von der Möglichkeit Gebrauch zu machen, Klarstellungen vornehmen, um dem nationalen Gericht eine Richtschnur für seine Auslegung zu geben (vgl. EuGH, Urteil vom 17. Oktober 2002 – Rs. C-79/01, Payroll u. a., Slg. 2002, I-8923, Rn. 29).

32. Das vorlegende Gericht hält es unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des V. Senats des BFH (vgl. BFH, Urteil vom 2. Dezember 2015 – V R 25/13, BStBl. II 2017, 547) zwar für nicht schlechthin ausgeschlossen, dass die Beschränkung von Organgesellschaften auf juristische Personen und Personengesellschaften, bei denen Gesellschaf-

ter neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, eine Maßnahme zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung und -umgehung i.S.d. Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL darstellen könnte, weil eine erschwerte Nachprüfbarkeit von Angaben des Steuerpflichtigen latent die Gefahr von Falschangaben und Manipulationen mit sich bringt.

33. Die vom V. Senat des BFH aufgestellten Anforderungen könnten indes gegen die unionsrechtlichen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität verstoßen.

34. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit setzt voraus, dass die nationale Maßnahme zur Erreichung des verfolgten Zwecks geeignet ist, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist (vgl. EuGH, Urteile vom 11. Juli 1989 – C-265/87, Schröder, Slg. 1989, 2269, Rn. 20; vom 31. März 1993 – C-19/92, Kraus, Slg. 1993, I-1663, Rn. 32; vom 30. November 1995 – C-55/94, Gebhard, Slg. 1995, I-4165, Rn. 37; vom 21. März 2000 – C-110/98 bis C-147/98, Gabalfrisa u.a., Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung – HFR – 2000, 456, Rn. 52; vom 30. September 2003 – C-167/01, Inspire Art, Slg. 2003, I-10155, Rn. 133; vom 27. September 2007 – C-146/05, BStBl. II 2009, 78, Rn. 26; EuGH, Beschluss vom 3. März 2004 – C-395/02, Transport Service, HFR 2005, 370, Rn. 29). Sie darf insbesondere nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellt, die ein Grundprinzip des durch das einschlägige Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (vgl. EuGH, Urteile vom 19. September 2000 – C-454/98, Schmeink & Cofreth und Strobel, Slg. 2000, I-6973, Rn. 59; vom 21. Februar 2006 – C-255/02, Halifax u. a., Slg. 2006, I-1609, Rn. 92; vom 27. September 2007 – C-146/05, BStBl. II 2009, 78, Rn. 26).

35. Der mehrwertsteuerliche Neutralitätsgrundsatz verbietet es insbesondere, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (vgl. EuGH, Urteile vom 4. Mai 2006 – C-169/04, Abbey National, Slg. 2006, I-4027, Rn. 56; vom 29. Juli 2010 – C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, Slg. 2010, I-7639, Rn. 26; vom 29. März 2012 – C-500/10, Belvedere Costruzioni, UR 2012, 768, Rn. 22; vom 7. März 2013 – C-424/11, Wheels Common Investment Fund Trustees u. a., UR 2013, 300, Rn. 20; vom 13. März 2014 – C-464/12, ATP Pensionservice, MwStR 2014, 294, Rn. 44; vom 29. November 2018 – C-264/17, Mensing, UR 2019, 32, Rn. 32).

36. Vor diesem unionsrechtlichen Hintergrund hat das vorlegende Gericht Zweifel, ob der Ausschluss von Personengesellschaften, bei denen Gesellschafter neben dem Organ-

träger nicht nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, von der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft noch eine verhältnismäßige Einschränkung des Neutralitätsgrundsatzes darstellt. Denn hinsichtlich der Tätigkeit von Umsätzen bestehen zwischen Personengesellschaften, bei denen Gesellschafter neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, einerseits und Personengesellschaften, bei denen dies nicht der Fall ist, andererseits keine umsatzsteuerrechtlichen Unterschiede. Beide stehen zudem bei Tätigkeit gleichartiger Umsätze in einem unmittelbaren Wettbewerb zueinander. Die Beschränkung des Tatbestandsmerkmals „Organgesellschaft“ in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG auf juristische Personen und Personengesellschaften, bei denen Gesellschafter neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, führt mithin dazu, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden. Damit wird hinsichtlich sämtlicher Organschaftssachverhalte die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht mehr gewährleistet. Hieraus könnte zu folgern sein, dass eine solch generelle Einschränkung des Neutralitätsgrundsatzes zu einer Unverhältnismäßigkeit der in Streit stehenden Maßnahme führt. Eine Rechtfertigung aus Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL wäre in diesem Fall nicht möglich.

37. Darüber hinaus hat das vorliegende Gericht erhebliche Zweifel daran, ob eine mitgliedstaatliche Maßnahme i.S.d. Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL, die zu einem generellen Ausschluss von Personengesellschaften, bei denen Gesellschafter neben dem Organträger nicht nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, von der Organschaft führt, nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des Zieles der Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und –umgehungen erforderlich ist. Es erscheint nicht ausgeschlossen, dass mildere gesetzgeberische Mittel vorhanden sind, die zugleich in gleich geeigneter Weise einen Schutz vor Steuerhinterziehungen und –umgehungen bieten. So wäre beispielsweise denkbar, die Wirkungen der Organschaft nur auf Antrag oder nach Bewilligung durch die Finanzverwaltung eintreten zu lassen (vgl. hierzu: *Englisch*, UR 2016, 822 [835]). Hierdurch könnten Rechtsunsicherheiten im Vorfeld vermieden und zugleich ein wirksamer Missbrauchsschutz sichergestellt werden. Zudem käme als milderer Mittel in Betracht, im Rahmen des Nachweises der Eingliederungsvoraussetzungen nur einen Urkundsbeweis zuzulassen. Ähnlich dem Belegnachweis im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen könnten hierdurch in verfahrensrechtlicher Hinsicht die im Einzelfall vorlie-

genden Nachweisschwierigkeiten bei bloß mündlichen Vereinbarungen vermieden werden.

38. Schließlich hat das vorliegende Gericht unionsrechtliche Zweifel daran, ob ein Ausschluss von Personengesellschaften, bei denen Gesellschafter neben dem Organträger nicht nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, von der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft allein aus Gründen der im Einzelfall nicht rechtssicher feststellbaren finanziellen Eingliederung nicht außer Verhältnis zu den eintretenden Einschränkungen für die den Personengesellschaften zustehenden Rechten steht. Hierbei sind das verfolgte Ziel (Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und –umgehungen) einerseits und die Einschränkungen des Neutralitätsgrundsatzes andererseits gegeneinander abzuwägen. Bei dieser Abwägung ist zu berücksichtigen, dass die deutsche Organschaftsregelung einen sehr weitreichenden, nämlich den generellen Ausschluss von Personengesellschaften, bei denen Gesellschafter neben dem Organträger nicht nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, als Organgesellschaften vorsieht, ohne zu berücksichtigen, ob im Einzelfall die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung überhaupt streitig oder schwer ermittelbar sind. Zudem beruht die Inanspruchnahme des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL letztlich allein auf der Annahme, dass mündliche Absprachen rechtsunsicherer als schriftliche seien und dadurch Steuerhinterziehung oder –umgehung latent drohe. Diese Annahme dürfte indes schon deshalb zweifelhaft sein, weil sie dazu führen würde, dass in sämtlichen Bereichen des Umsatzsteuerrechts, in denen mündliche Vereinbarungen zu umsatzsteuerrechtlichen Rechtsfolgen führen, eine Missbrauchsgefahr anzunehmen sein müsste. Das vorliegende Gericht hat erhebliche Zweifel, ob allein solche Probleme im Zusammenhang mit der Tatsachenfeststellung derart weitreichende Einschränkungen des Neutralitätsgrundsatzes rechtfertigen können (ebenso: *Brinkmann/Alter-Yadegardjam*, DStR 2016, 650 [652]). Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass – anders als beispielsweise bei innergemeinschaftlichen Lieferungen oder Ausfuhrlieferungen – im Fall der Organschaft kein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt, bei dem ggf. besondere Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsermittlung bestehen, die wiederum Anlass für die Annahme möglicher Steuerumgehungen geben könnten. Denn die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG). Dies entspricht der unionsrechtlichen Vorgabe in Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL.

**c. Zur Vorlagefrage 2b.:**

39. Darüber hinaus ist nach Auffassung des vorlegenden Gerichts unionsrechtlich zweifelhaft, ob die von Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL geforderten Maßnahmen vom Gesetzgeber mit der erkennbaren Intention erlassen worden sein müssen, zur Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen geeignet und erforderlich zu sein oder ob es genügt, wenn die Maßnahme – unabhängig vom verfolgten Zweck des Gesetzgebers – objektiv zur Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen geeignet und erforderlich ist. Da – wie im Folgenden noch auszuführen sein wird – der deutsche Gesetzgeber bei Normierung der Rechtsformbeschränkung für Organgesellschaften in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG andere Zwecke als die Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen verfolgte, wäre im ersten Fall eine Rechtfertigung der Rechtsformbeschränkung i.S.d. Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL nicht möglich.

40. Der vorlegende Senat tendiert dahin, dass eine Maßnahme i.S.d. Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL nur dann vorliegt, wenn der nationale Gesetzgeber bei Erlass der Maßnahme mit dieser die Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen erkennbar bezweckt.

41. Die Formulierung in Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL („[...] Maßnahmen treffen, um [...] zu“) stellt grammatikalisch eine finale Satzverbindung dar. Der zweite Satzteil („um [...] zu“) stellt mithin eine intendierte Folge der Handlung des ersten Satzteils dar. Dies bedeutet konkret, dass die Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen eine bezweckte Folge der gesetzgeberischen Maßnahme sein muss. Hieraus ergibt sich wiederum, dass Maßnahmen, bei deren Erlass der nationale Gesetzgeber andere Zwecke als die Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen verfolgte, nicht unter Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL subsummiert werden können.

42. Dieses grammatikalische Verständnis des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL wird durch einen Vergleich mit der englischen und französischen Sprachfassung bestätigt. Die englische Fassung lautet wie folgt:

*„A Member State exercising the option provided for in the first paragraph, may adopt any measures needed to prevent tax evasion or avoidance through the use of this provision.“*

43. Die französische Fassung lautet wie folgt:

*„Un État membre qui fait usage de la faculté prévue au premier alinéa peut prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles.“*

44. In beiden Sprachfassungen findet sich eine der deutschen Fassung entsprechende finale Satzverbindung zwischen der ergriffenen Maßnahme und dem verfolgten Zweck der Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen.

45. Mit der Rechtsformbeschränkung für Organgesellschaften, wie sie die deutsche Organschaftsregelung in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG vorsieht, verfolgte der historische Gesetzgeber indes nicht den Zweck der Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen. Der sich aus den Gesetzesmaterialien ergebende ursprüngliche Anlass für die Normierung einer Rechtsformbeschränkung bei erstmaliger gesetzlicher Regelung der Organschaft im UStG 1934 (Reichssteuerblatt – RStBl. – 1934, 1166) war die gesetzgeberische Annahme, dass Personengesellschaften aufgrund ihrer zivilrechtlichen Struktur nicht geeignet seien, einem Organträger eingegliedert zu sein. In der amtlichen Begründung zu § 2 UStG 1934 (RStBl. 1934, 1549, 1550) heißt es wörtlich:

*„Im § 2 Abs. 2 ist die neuere Rechtsprechung zur Frage der Selbständigkeit und der Organschaft niedergelegt. Der Begriff der Organschaft ist nur noch bei juristischen Personen anwendbar. Diese sind entweder selbständig oder unselbständig. Eine teilweise Selbständigkeit gibt es für die juristischen Personen nicht. Anders ist es bei den natürlichen Personen und bei den nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen. Diese können teils selbständig, teils unselbständig sein.“*

46. Alleiniger Grund für die Aufnahme der Rechtsformbeschränkung in die deutsche Organschaftsregelung war mithin der Umstand, dass Personengesellschaften teilweise selbstständig und teilweise unselbstständig sein konnten, was nach Auffassung des historischen Gesetzgebers einer Eingliederung in den Organträger entgegenstand. Die Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen war hingegen nicht bezweckt.

47. Auch bei Einführung des Netto-Allphasen-Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzug durch das UStG 1967 (Bundesgesetzblatt – BGBl. – I 1967, 545) hat der Gesetzgeber die Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen nicht erkennbar bezweckt. So heißt es zur Organschaftsregelung im Regierungsentwurf zum UStG 1967 (Bundestags-Drucksache – BT-Drucks. – IV/1590 – zu § 2 UStG) lediglich:

*„Die Vorschriften über die Organschaft sind beibehalten worden. Sie beruhen auf dem umsatzsteuerrechtlichen Grundsatz, dass Unternehmer nur sein kann, wer selbständig ist.“*

48. Im Bericht des Finanzausschusses zum genannten Gesetzesentwurf (BT-Drucks. V/1581, S. 10) findet sich ergänzend folgende Begründung:

*„Der Ausschuss hat das Institut der Organschaft zur Vermeidung unnötiger Verwaltungsarbeit in der Wirtschaft beibehalten. Steuerliche Auswirkungen sind mit der Organschaft wegen des Vorsteuerabzugs grundsätzlich nicht verbunden.“*

49. Alleiniger Zweck der Beibehaltung der Organschaftsregelung war demnach die Vermeidung unnötiger Verwaltungsarbeit in der Wirtschaft.

50. In der Gesetzesbegründung zum UStG 1980 heißt es zu § 2 Abs. 1 und 2 UStG nur (vgl. BT-Drucks 8/1779, S. 29):

*„Die Absätze 1 und 2 stimmen mit § 2 Abs. 1 und 2 UStG 1973 überein. Artikel 4 Abs. 1 bis 4 der 6. Richtlinie erfordert keine Änderung dieser Vorschriften.“*

51. Aus der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses zu diesem Gesetzentwurf folgt nichts anderes (vgl. BT-Drucks 8/2827, S. 6, 63 ff.).

52. Bei späteren Änderungen des UStG ist der gesetzgeberische Zweck der Organschaftsregelung nicht erneut thematisiert worden. Damit kann im Ergebnis festgehalten werden, dass der historische Gesetzgeber die Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen nicht als Zweck der Rechtsformbeschränkung für Organgesellschaften vorgesehen hat.

53. Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts dürfte es auch nicht genügen, wenn sich der Gesetzgeber nachträglich auf den Zweck der Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen beruft oder ein nationales Gericht die Maßnahme als zur Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen als geeignet und erforderlich ansieht. Denn – wie bereits ausgeführt – ist nach dem grammatikalischen Verständnis von Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL davon auszugehen, dass bei Erlass der Maßnahme (vorliegend mithin bei Normierung der Rechtsformbeschränkung für Organgesellschaften durch den deutschen Gesetzgeber) der gesetzgeberische Zweck der Vorbeugung von Steuer-

hinterziehungen und -umgehungen verfolgt worden sein muss. Eine nachträgliche Ergänzung der Zwecksetzung ist mit dem Wortlaut des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL nicht vereinbar. Hierfür spricht auch, dass Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL eine Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (sog. Mehrwertsteuerausschuss) vor Einführung einer mitgliedstaatlichen Organschaftsregelung vorsieht. Dieses Konsultationserfordernis bezieht sich auch auf Maßnahmen i.S.d. Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL (vgl. EuGH, Urteil vom 25. April 2013 – C-65/11, Kommission ./ Niederlande, ECLI:EU:C:2013:265 Rn. 56f.; ebenso: *Birkenfeld*, UR 2014, 120, 126). Würde eine einfache nachträgliche Berufung des nationalen Gesetzgebers auf den Zweck der Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen zur Bejahung des Tatbestandes des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL genügen, würde dieses Konsultationserfordernis untergraben. Vielmehr bedarf es einer (erneuten) Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses, wenn sich der nationale Gesetzgeber nachträglich erstmals darauf beruft, eine Maßnahme i.S.d. Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL getroffen zu haben, damit der Ausschuss (erstmalig) die Voraussetzungen des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL prüfen kann. Die in der Vergangenheit ohne Bezugnahme auf den Zweck der Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen erfolgte Konsultation kann vor dem Hintergrund dieser unionsrechtlichen Prüfung, die die Konsultation bezweckt, zur Überzeugung des vorlegenden Gerichts nicht genügen. Zwar war bei der ursprünglichen Konsultation bereits die Beschränkung von Organgesellschaften auf juristische Personen in der deutschen Organschaftsregelung enthalten. Um eine sachgerechte Prüfung von Ausnahmetatbeständen und deren unionsrechtliche Zulässigkeit durch den Mehrwertsteuerausschuss zu gewährleisten, hätte es jedoch eines Verweises auf den Zweck der Beschränkung bedurft. Da dies offensichtlich nicht erfolgt ist, ist bei erstmaliger Berufung des nationalen Gesetzgebers auf Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL eine erneute Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses zu fordern.

#### **4. Aussetzung des Verfahrens**

54. Das Klageverfahren war bis zur Bekanntgabe der Vorabentscheidung des EuGH über die vorgelegten Rechtsfragen auszusetzen. Nach der Rechtsprechung des BFH – der sich der erkennende Senat anschließt – handelt es sich hierbei nicht um eine Aussetzung nach § 74 FGO, sondern um einen unselbständigen Teil der Vorlage (vgl. BFH, Beschluss vom 27. Januar 1981 – VII B 56/80, BStBl. II 1981, 324).

55. Die Unanfechtbarkeit des Vorlagebeschlusses folgt aus der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. nur Beschluss vom 27. Januar 1981 – VII B 56/80, BStBl. II 1981, 324; Beschluss vom 25. Juli 1995 – VII B 96/95, BFH/NV 1996, 163; Urteil vom 2. April

1996 – VII R 119/94, BFH/NV 1996, 306), der sich der erkennende Senat ebenfalls anschließt.

**Rechtsmittelbelehrung**

Dieser Beschluss ist **u n a n f e c h t b a r**



  
Dr. Stapperfend

  
Mast

  
Dr. Hartman