

AUFsätze

Gesamtrechtsnachfolge vollzieht, ob eine Mitunternehmerstellung im Rahmen der Einbringung erstmalig gewährt oder ein bereits vorhandener Gesellschaftsanteil erhöht wird. Keine Veräußerung ist gegeben, wenn die Beteiligung verdeckt in eine Personengesellschaft eingelegt wird.

5.2 Außenstehende Dritte und Anteilsveräußerung im Rückwirkungszeitraum

Nach h. M.⁴¹ sind Anteilseigner der übertragenden Körperschaft, die zum Zeitpunkt des steuerlichen Wirksamwerdens der Spaltung beteiligt sind, keine außenstehenden Personen. Veränderungen der Beteiligungsverhältnisse zwischen diesen Altanteilseignern führen somit nicht zur Anwendung der Regelung des § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG. Dies soll auch gelten, wenn ein Anteilseigner, die Anteile am übertragenden Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum, d. h. zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und dem zivilrechtlichen Wirksamwerden der Spaltung, erwirbt. Begründet wird diese Auffassung damit, dass der Erwerb der Anteile am übertragenden Rechtsträger durch den neuen Anteilseigner auf den steuerlichen Spaltungstichtag als erfolgt gilt⁴².

Die Finanzverwaltung⁴³ geht demgegenüber davon aus, dass für die Beantwortung der Frage, ob eine Anteilsveräußerung an außenstehende Personen auf den Gesellschafterbestand zum steuerlichen Übertragungstichtag abzustellen sei; Veränderungen des Gesellschafterbestandes während der sog. Interimszeit würden nicht zurückbezogen. Damit werden auch Anteilsverkäufe im Rückwirkungszeitraum an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft von § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG erfasst.

Beispiel:

An der X-GmbH sind A und B mit jeweils 50 % beteiligt. Am 1. 3. 2011 verkauft B seine Beteiligung an der X-GmbH an C. Am

1. 5. 2011 wird beschlossen, dass von der X-GmbH ein Teilbetrieb auf die Y-GmbH abgespalten wird. Spaltungstichtag soll der 1. 1. 2011 sein. Da nach Meinung der Finanzverwaltung Anteile an der übertragenden Körperschaft durch den B an den außenstehenden Dritten C veräußert worden sind, liegen die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG vor.

Diese Auffassung der Finanzverwaltung ist jedenfalls im Grundsatz richtig. § 15 Abs. 1 UmwStG verweist auf § 13 UmwStG. Im Regelungsbereich des § 13 UmwStG ist grundsätzlich weder § 2 Abs. 1 UmwStG noch § 5 Abs. 1 UmwStG anwendbar. Veränderungen im Gesellschafterbestand des übertragenden Rechtsträgers zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und dem zivilrechtlichen Wirksamwerden der Spaltung werden nicht zurückbezogen. Damit ist für die Beantwortung der Frage, ob eine Anteilsveräußerung an außenstehende Personen erfolgt, auf den Gesellschafterbestand zum steuerlichen Übertragungstichtag abzustellen. Zu diesem Zeitpunkt war der B und nicht der C an der X-GmbH beteiligt. Da B seine 50%ige Beteiligung an der X-GmbH an den C veräußert hat, liegen die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG damit vor.

6. Zusammenfassung

Die Finanzverwaltung verwendet im Ausgangspunkt den europäischen Teilbetriebsbegriff bei der Auslegung des UmwStG. Dies ist nicht zwingend und wohl auch nicht vom Gesetzgeber gewollt. Die Meinung, dass Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft, das nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, im Grundsatz nach wirtschaftlichen Zusammenhängen einem Teilbetrieb zugeordnet werden muss, lässt sich auch nicht mit der europäischen Teilbetriebsdefinition begründen. Die Auffassung, dass ein Mitunternehmeranteil keinen eigenständigen Teilbetrieb i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG darstellt, wenn dieser Mitunternehmeranteil eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage eines Teilbetriebs ist, kann nicht überzeugen. Die der Spaltung nachfolgende Umwandlung eines an der Spaltung beteiligten Rechtsträgers bzw. eines seiner Anteilseigner erfüllt nicht zwangsläufig die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG. Bezüglich der Frage, ob eine Anteilsveräußerung an eine außenstehende Person erfolgt, ist auf den Gesellschafterbestand zum steuerlichen Übertragungstichtag abzustellen; Veränderungen des Gesellschafterbestandes während der sog. Interimszeit werden nicht zurückbezogen.

40 BFH v. 20. 9. 2007, IV R 70/05, DStR 2008, 44; v. 29. 10. 1987, IV R 93/85, BStBl II 1988, 374, BeckRS 1987, 22008271; OFD Rheinland v. 18. 12. 2007, DB 2008, 265, BeckVerw 110430; OFD Frankfurt v. 19. 9. 2003, S 1978d A - 4 - St II 2.02, DStR 2003, 2074; L. Schmidt/Wacker, EStG, 30. Aufl. 2011, § 16 Rn. 413; Rasche, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut/Rasche, (Fn. 4), § 24 Rn. 7; Patt, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, (Fn. 4), § 24 Rn. 5.

41 Tz. 15.26 Entwurf Umwandlungssteuererlass; Hörtnagl, (Fn. 4), § 15 Rz. 199; Schumacher, (Fn. 4), § 15 Rz. 212; Dötsch/Pung, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, UmwStR, § 15 Rn. 114.

42 So Hörtnagl, (Fn. 4), § 15 Rz. 199; Schumacher, (Fn. 4), § 15 Rz. 212.

43 Tz. 15.26 Entwurf Umwandlungssteuererlass, ebenso BFH v. 7. 4. 2010, I R 96/08, BStBl II 2011, 467, DStR 2010, 1517.

Erbschaftsteuerliche Behandlung vermieteter Grundstücke bei Betriebsaufspaltung und Konzernsachverhalten

Von Dr. Andreas Kramer, Freiburg i. Br.*

Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke zählen grundsätzlich zum erbschaftsteuerlich schädlichen Verwaltungsvermögen.

Ausnahmeregelungen bestehen insbesondere für Betriebsaufspaltungsfälle und Konzernsachverhalte. Der folgende Beitrag legt dar, dass nur eine am Zweck der Begünstigungsregelungen orientierte Gesetzesauslegung zu sachgerechten Ergebnissen führen kann.

1. Einleitung

Nach Maßgabe der §§ 13a, 13b ErbStG werden beim Erwerb von Betriebsvermögen oder Kapitalgesellschaftsanteilen erhebliche Vergünstigungen gewährt, insbesondere der sog.

* Dr. Andreas Kramer, Dipl.-Fw. (FH), Rechtsanwalt und Partner der Partnerschaftsgesellschaft Gäng, Kramer, Döring, Freiburg i. Br. Der Autor dankt Herrn vBp/StB Günther Jordan für kritische Anmerkungen und Hinweise.

AUFsätze

Verschonungsabschlag (85 % bei der Regel-, 100 % bei der Optionsverschöpfung). Eine zentrale Voraussetzung zur Erlangung dieser Begünstigungen besteht darin, dass das erworbene Vermögen nicht zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen bestehen darf (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Der Gesetzgeber wollte damit die Begünstigung von unproduktivem Vermögen verhindern. Insbesondere die vielfach propagierten GmbH & Co. KG-Modelle waren ihm ein Dorn im Auge¹.

Grundstücke, die Dritten zur Nutzung überlassen werden, zählen grundsätzlich zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG). Das ErbStG enthält insoweit jedoch Ausnahmen: Insbesondere bei Nutzungsüberlassungen im Rahmen von Betriebsaufspaltungen und Konzernsachverhalten sollen die Grundstücke nicht zum erbschaftsteuerlich schädlichen Verwaltungsvermögen gehören. Der Gesetzgeber nimmt hier Bezug auf eine einkommensteuerliche Regelung (§ 4h EStG: Zinsschranke) bzw. auf das ertragsteuerliche Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung (genauer: auf das Merkmal der personellen Verflechtung). Diese Verweisteknik birgt die Gefahr, dass Ergebnisse oder Betrachtungsweisen in das Erbschaftsteuerrecht hineingetragen werden, die mit dem vom ErbSt-Gesetzgeber verfolgten Gesetzeszweck nicht im Einklang stehen. Auch vermag die dem AEErbSt² wohl zu entnehmende restriktive Haltung der Finanzverwaltung zu den Fällen der mittelbaren Beherrschung von Besitz- oder Betriebsunternehmen nicht zu überzeugen, da sie dem Zweck der erbschaftsteuerlichen Begünstigungsregelung widerspricht.

2. Nutzungsüberlassung bei Konzernsachverhalten

Nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG (im Folgenden: „erbschaftsteuerliche“ Konzernklausel) gehört ein Grundstück nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn „sowohl der überlassende Betrieb als auch der nutzende Betrieb zu einem Konzern i. S. des § 4h des Einkommensteuergesetzes gehören, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt“.

Die Finanzverwaltung verweist in H 27 AEErbSt³ hinsichtlich des Konzernbegriffs auf den sog. Zinsschranken-Erlass⁴. Dieser Erlass enthält folgende Regelung (Rn. 63):

„Ergebnit sich die Gewerblichkeit eines Besitzunternehmens nur aufgrund einer personellen und sachlichen Verflechtung mit dem Betriebsunternehmen (Betriebsaufspaltung), liegt ebenfalls kein Konzern i. S. der Zinsschranke vor.“

Die Finanzverwaltung hat mit dieser Aussage der Absicht des Gesetzgebers entsprochen. Denn aus den Gesetzgebungsmaterialien zu § 4h EStG geht hervor, dass die Zinsschrankenregelung nicht anwendbar sein soll, wenn sich die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens allein aus den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung ergibt⁵. Der Gesetzgeber

wollte die Betriebsaufspaltungsfälle offensichtlich von der Zinsschrankenregelung verschonen, weil er die Betriebsaufspaltung abweichend vom üblichen Verständnis⁶ wohl eher als „einheitliches Unternehmen“⁷ sah und sie folglich nicht den Konzernstrukturen zuordnete, innerhalb derer er die seiner Ansicht nach regelungsbedürftigen Finanzierungsverhältnisse verortete⁸. Diese als Begünstigung der Betriebsaufspaltung gedachte Herausnahme aus der Zinsschrankenregelung bzw. dem Konzernbegriff des § 4h EStG wirkt sich jedoch, wenn man sie auf die erbschaftsteuerliche Konzernklausel überträgt, zum Nachteil der Betriebsaufspaltung aus.

Diese Konsequenz steht in klarem Widerspruch zu dem mit der erbschaftsteuerlichen Konzernklausel verfolgten Regelungsziel, wie den Gesetzgebungsmaterialien unschwer entnommen werden kann⁹:

„Die Überlassung von Wirtschaftsgütern im Konzern ist als solche nicht geeignet, diese Wirtschaftsgüter generell als (unproduktives) Verwaltungsvermögen einzustufen. Die Einordnung von konzernintern überlassenen Grundstücken usw. als produktives, d. h. begünstigungswertes Vermögen, ist folgerichtig, da die überlassenen Wirtschaftsgüter auch bei dieser Sachverhaltskonstellation produktiv genutzt werden und nicht der reinen Kapitalanlage dienen. Gerade große Familienunternehmen sind aus betriebswirtschaftlichen Gründen häufig in verzweigten (oftmals historisch gewachsenen) Betriebsstrukturen organisiert. Aus dieser Organisationsstruktur kann nicht von vornherein gefolgert werden, dass die gegenseitige Überlassung von Wirtschaftsgütern innerhalb dieses Rahmens zu steuerschädlichem Verwaltungsvermögen führt.“

Wenn man die Betriebsaufspaltung – wie insbesondere der Gesetzgeber des § 4h EStG – wirtschaftlich betrachtet eher als einheitliches Unternehmen sieht, spricht dies aus erbschaftsteuerlicher Sicht gerade dafür, die Konzernklausel bei Betriebsaufspaltungsfällen anzuwenden. Festzuhalten ist somit, dass es der Zielsetzung des Erbschaftsteuerreformgesetzgebers klar widersprechen würde, wenn man die Anweisung in Rn. 63 des Zinsschranken-Erlasses in das Erbschaftsteuerrecht übertragen und die beschriebenen Besitzunternehmen aus dem Anwendungsbereich der erbschaftsteuerlichen Konzernklausel herausnehmen würde¹⁰. Besitzunternehmen sind

1 Begr. des RegE, BT-Drs. 16/7918, S. 35 f.; s. auch z. B. *Wachter*, in: *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter*, ErbStG, 2. Aufl. 2010, § 13b Rn. 201.

2 Gleichl. Erl. der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung der geänderten Vorschriften des ErbStG v. 25. 6. 2009 (BStBl I 2009, 713, BeckVerw 162993).

3 Ebenso z. B. *Weinmann*, in: *Moench/Weinmann*, ErbStG, Febr. 2011, § 13b Rn. 141.

4 BMF v. 4. 7. 2008, IV C 7 -S 2742-a/07/10001, BStBl I 2008, 718, DStR 2008, 1427.

5 Begr. des RegE, BR-Drs. 220/07, S. 79 sowie S. 54, 75, wonach von der Zinsschranke die „im Mittelstand weit verbreitete Betriebsaufspaltung“ im Grundsatz nicht betroffen ist. Wünschenswert wäre es gewesen, wenn der Gesetzgeber dieses Regelungsziel im Gesetzeswortlaut klarer zum Ausdruck gebracht hätte; vgl. *Eilers/Ottermann*, in: *Lüdicke/Sistermann*, UnternehmenssteuerR, 2008, § 8 Rn. 79; *Levedag*, GmbHR 2008, 281, 286.

6 Üblicherweise werden Besitz- und Betriebsunternehmen als grds. selbstständige Unternehmen gesehen; vgl. grundl. BFH v. 8. 11. 1971, GrS 2/71, BStBl II 1972, 63, BeckRS 1971, 22001274, unter V.4.; weitere Nachw. z. B. bei *Wacker*, in: *Schmidt*, EStG, 30. Aufl. 2011, § 15 Rn. 800. Die Verflechtung beider Unternehmen war dennoch stets bereits „per definitionem“ ein entscheidender Gesichtspunkt; vgl. BFH v. 29. 3. 2006, X R 59/00, BStBl II 2006, 661, DStR 2006, 1129, unter II.3.a, b.

7 *Weber-Grellet*, DStR 2009, 557, 558, Fn. 13.

8 Vgl. *Hick*, in: *H/H/R*, EStG, Dez. 2010, § 4h Rn. 42.

9 Vgl. BT-Drs. 16/11107, S. 11.

10 Nach *Wachter*, (Fn. 1), § 13b Rn. 250, ist diese Rechtsfrage wegen der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltungsregelung nur von geringer Bedeutung. Diese Einschätzung ist m. E. jedoch wegen der restriktiven Haltung der Finanzverwaltung zu vertikalen Betriebsaufspaltungsstrukturen (s. u. 3.2) und wegen des zusätzlichen Tatbestandmerkmals „Übergang der Rechtsstellung auf den Erwerber“ (s. u. Fn. 22) zu relativieren.

im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Konzernklausel vielmehr wie jedes andere Unternehmen zu behandeln. Nach hier vertretener Auffassung ist es daher auch nicht erforderlich, eine Besitzpersonengesellschaft in eine gewerblich geprägte Gesellschaft (GmbH & Co. KG, § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG) umzuwandeln¹¹, um in den Anwendungsbereich der erbschaftsteuerlichen Konzernklausel zu gelangen¹².

■ **Hinweis:** Die vorstehenden Überlegungen machen deutlich, dass generell davor zu warnen ist, Verwaltungsanweisungen oder Literaturmeinungen, die aus ertragsteuerlichem Blickwinkel zu § 4h EStG angeordnet bzw. geäußert wurden, ohne nähere Prüfung in das Erbschaftsteuerrecht zu übernehmen. Stets ist danach zu fragen, ob und inwieweit ertragsteuerliche Aussagen zum Konzernbegriff des § 4h EStG auch vor dem Hintergrund des mit der erbschaftsteuerlichen Konzernklausel verfolgten Regelungsziels Geltung im Erbschaftsteuerrecht beanspruchen dürfen. Denn letztlich maßgeblich ist die am Gesetzeszweck bzw. am objektivierten Willen des Gesetzgebers ausgerichtete Gesetzesauslegung¹³. Es ist daher im Interesse einer rechtsmethodisch korrekten Gesetzesauslegung nicht nur gestattet, sondern ggf. sogar geboten, denselben Begriff, wenn er in unterschiedlichen Regelungszusammenhängen verwendet wird, unterschiedlich auszulegen¹⁴.

3. Betriebsaufspaltung

Auch bei Anwendung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Var. 1 ErbStG (im Folgenden: „erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltungsregelung“) gilt es, den vor-

stehend formulierten Grundsatz zu beachten. Diese Regelung verfolgt im Prinzip den gleichen Zweck wie die Konzernklausel: Es ging dem Gesetzgeber darum, die Fälle der „unproduktiven“ Nutzungsüberlassung oder bloßen Vermögensverwaltung von den Fällen abzugrenzen, in denen die Grundstücksüberlassung trotz Nutzungsüberlassung an einen Dritten letztlich doch eigenen gewerblichen Zwecken dient¹⁵. Die Bezugnahme auf die einkommensteuerliche Betriebsaufspaltung bzw. auf die personelle Verflechtung, die im Gesetzeswortlaut („... einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ...“¹⁶) und in den Gesetzgebungsmaterialien¹⁷ deutlich zum Ausdruck kommt, bietet dafür sicherlich einen geeigneten Ansatz. Wenn das die Immobilie überlassende Unternehmen und das die Immobilie zu eigengewerblichen Zwecken nutzende Unternehmen von einem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen getragen werden („personelle Verflechtung“), kann die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die Grundstücksüberlassung über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht bzw. das Grundstück „produktiv“ eingesetzt wird. Die einkommensteuerliche Zielsetzung des Rechtsinstituts Betriebsaufspaltung und die Zielsetzung der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltungsregelung stimmen somit im Grundsatz überein.

Hinsichtlich der „Tatbestandsvoraussetzungen“ besteht insoweit ein Unterschied, als der Gesetzgeber bei der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltungsregelung auf das Merkmal der „sachlichen Verflechtung“ (Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage) verzichtet hat. Da man sicherlich davon ausgehen kann, dass der Gesetzgeber die von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung kennt, darf man aus der Gesetzesformulierung m. E. schlussfolgern, dass im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltungsregelung die Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage nicht erforderlich ist¹⁸; der Gesetzeszweck verlangt insoweit keine vom Gesetzeswortlaut abweichende Auslegung.

In der Fachliteratur wurde allerdings bereits darauf hingewiesen, dass dieser Frage keine große praktische Bedeutung zukommt, da im Rahmen der ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung zur Nutzung überlassene Gebäude in aller Regel ohnehin als wesentliche Betriebsgrundlagen angesehen werden¹⁹. Zu beachten ist jedoch, dass bzgl. des Besitzunternehmens die Betriebsvermögensseigenschaft erfüllt sein muss, damit der erbschaftsteuerliche Verschonungsabschlag zur Anwendung kommen kann. Die vollständige Erfüllung des Erfordernisses der sachlichen Verflechtung ist also dann relevant, wenn sich die Betriebsvermögensseigenschaft nicht be-

11 Nach ihrem Wortlaut erstreckt sich die Anweisung in Rn. 63 des Zinsschrankenerlasses nicht auf gewerblich geprägte Gesellschaften; vgl. z. B. *Levedag*, GmbHR 2008, 281, 287; wohl auch *Goebel/Eilinghoff*, DStZ 2010, 487, 496; *Wälzholz*, GmbH-StB 2008, 304, 308; zurückhaltend allerdings *Schwedhelm/Finke*, GmbHR 2009, 281, 286; *Korn*, EStG, März 2011, § 4h Rn. 159.

12 A. A. *Schüttler/Berthold/Jahr*, DStR 2010, 1798, 1801, Fn. 14 (mit der Folge, dass die im Mittelstand häufig unerwünschte Veröffentlichungspflicht entsteht). Ob eine (echte) KG oder OHG eine Konzernmutter i. S. des § 4h EStG sein kann, wird im Schrifttum nicht immer deutlich angesprochen; bejahend wohl z. B. *Henrichs*, DB 2007, 2101, 2102; *Hoffmann*, in: Littmann u. a., EStG, Febr. 2011, § 4h Rn. 161; *Köhler/Hahne*, DStR 2008, 1505, 1514; m. E. auch die Finanzverwaltung (diese Schlussfolgerung ergibt sich aus der Aussage in Rn. 63 des Zinsschrankenerlasses, wonach kein Konzern vorliegt, wenn sich die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens „nur“ aufgrund personeller und sachlicher Verflechtung ergibt; denn die Gewerblichkeit erfordert nicht zwingend eine gewerbliche Prägung, sondern kann sich auch z. B. durch „Infektion“ gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ergeben). Vgl. andererseits aber auch z. B. *Hick*, (Fn. 8), § 4h Rn. 86; *Korn*, (Fn. 11), § 4h Rn. 153. Jedenfalls im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Konzernklausel können m. E. jedoch an die unterschiedlichen Rechtsformen der beteiligten Gesellschaften keine unterschiedlichen Rechtsfolgen geknüpft werden; der Gesetzeszweck gestattet insoweit keine differenzierende Behandlung.

13 Z. B. BVerfG v. 21. 5. 1952, 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299, NJW 1952, 737; v. 9. 11. 1988, 1 BvR 243/86, NJW 1989, 1599, unter B.II.1; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO, März 2011, § 4 Rn. 234; *Pahlke*, in: Pahlke/König, AO, 2. Aufl. 2009, § 4 Rn. 88.

14 Z. B. BFH v. 10. 11. 1998, VIII R 6/96, BStBl II 1999, 348, DStR 1999, 411, unter II.3; v. 2. 3. 1994, II R 59/92, BStBl II 1994, 366, DStR 1994, 615, unter I.f.cc; v. 26. 11. 1980, II R 93/73, BStBl II 1981, 252, BeckRS 1980, 22005557, unter I.b; v. 17. 11. 1970, II 160/64, BStBl II 1971, 224, BeckRS 1970, 22000793; v. 27. 8. 1968, II R 82/67, BStBl II 1968, 781, BeckRS 1968, 21001229, unter II.2.b; s. ferner *Drüen*, (Fn. 13), § 4 Rn. 264, m. w. N.

15 Vgl. BT-Drs. 16/11107, S. 11.

16 Den hinter dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen stehenden einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen hat bereits der Große Senat (v. 8. 11. 1971, GrS 2/71, BeckRS 1971, 22001274, unter V.4) als entscheidendes Merkmal der Betriebsaufspaltung eingestuft; s. a. BFH v. 29. 3. 2006, X R 59/00, DStR 2006, 1129, unter II.3.a.aa.

17 BR-Drs. 16/7918, S. 36; BT-Drs. 16/11107, S. 11.

18 *Balmes/Felten*, FR 2009, 258, 264; *Wachter*, (Fn. 1), § 13b Rn. 219.

19 Z. B. *Stahl*, KÖSDI 2010, 17033, 17037; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, Stand Febr. 2011, § 13b Rn. 95.

AUFsätze

reits aus anderen Gründen (gewerbliche Prägung, Infektion) ergibt. Diese Sichtweise dürfte im Ergebnis auch der Verwaltungsauffassung entsprechen. Wenn in A 25 Abs. 1 Satz 5 AE ErbSt formuliert wird, dass die sachliche Verflechtung „grundsätzlich vorzusetzen“ sei, „weil andernfalls kein begünstigtes Betriebsvermögen vorliegt“, ist dies m. E. so zu verstehen, dass die grundsätzlich erforderliche sachliche Verflechtung verzichtbar ist, wenn sich die Betriebsvermögens-eigenschaft aus anderen Gründen ergibt²⁰.

Zu berücksichtigen ist ferner, dass die erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltungsregelung nach h. M.²¹ noch eine weitere Voraussetzung enthält, nämlich den Übergang der Rechtsstellung des Erblassers oder Schenkers auf den Erwerber. Der Erwerber muss daher ebenso wie sein Rechtsvorgänger im übernehmenden und im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen können²².

3.1 Nutzungsüberlassung zwischen Schwesterkapitalgesellschaften

Es lässt sich also sagen, dass die Zielsetzungen der einkommensteuerlichen Betriebsaufspaltung und der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltungsregelung im Grundsatz übereinstimmen.

Allerdings ist ebenso wie bei der erbschaftsteuerlichen Konzernklausel auch hier zu beachten, dass nicht jede ertragsteuerliche Aussage zur Betriebsaufspaltung bzw. zur personellen Verflechtung auf die erbschaftsteuerliche Regelung übertragen werden kann. So liegt z. B. nach dem BFH²³ keine Betriebsaufspaltung vor, wenn an einer Besitzkapitalgesellschaft und an einer Betriebskapitalgesellschaft jeweils dieselben Gesellschafter beherrschend beteiligt sind (Nutzungsüberlassung zwischen Schwesterkapitalgesellschaften). Eine Betriebsaufspaltung sei nur dann zu bejahen, wenn die Besitzkapitalgesellschaft selbst an der Betriebskapitalgesellschaft beherrschend beteiligt sei (häufig „kapitalistische Betriebsaufspaltung“ genannt²⁴). Der BFH hat seine Rechtsauffassung damit begründet, dass der Besitzkapitalgesellschaft weder die von ihren Gesellschaftern gehaltenen Anteile

an der Betriebskapitalgesellschaft noch die mit diesem Anteilsbesitz verbundene Beherrschungsfunktion zugerechnet werden könnten; eine solche Zurechnung wäre ein unzulässiger Durchgriff auf die hinter der Besitzkapitalgesellschaft stehenden Personen²⁵.

Es liegt auf der Hand, dass es nicht sachgerecht wäre, würde man diese Beurteilung in das Erbschaftsteuerrecht übertragen. Zu berücksichtigen ist dabei, dass Kapitalgesellschaften bereits qua Rechtsform gewerbliche Einkünfte haben (§ 8 Abs. 2 KStG). Aus ertragsteuerlicher Sicht bzw. zur Umqualifizierung der Einkünfte wird das Institut der Betriebsaufspaltung also nicht „benötigt“²⁶. Bei der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltungsregelung ist dies anders. Hier geht es – wie erwähnt – darum, „unproduktive“ oder lediglich vermögensverwaltende Nutzungsüberlassungen von „produktiven“ Nutzungsüberlassungen abzugrenzen. Um diesem Gesetzeszweck gerecht zu werden, darf und muss man im Erbschaftsteuerrecht die Nutzungsüberlassung zwischen Schwesterkapitalgesellschaften mit identischem beherrschenden Gesellschafterkreis als Betriebsaufspaltung ansehen bzw. man hat das im ErbStG genannte und somit entscheidende Tatbestandsmerkmal des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens in diesen Fällen zu bejahen²⁷. Eine andere Beurteilung wäre auch im Hinblick auf die entsprechende erbschaftsteuerliche Behandlung der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung (Nutzungsüberlassung zwischen Schwesterpersonengesellschaften mit identischem beherrschenden Gesellschafterkreis)²⁸ nicht zu rechtfertigen; die unterschiedliche Rechtsform der Gesellschaften gestattet insoweit keine abweichende Behandlung²⁹.

Ohne Relevanz ist im vorliegenden Zusammenhang, ob das so gewonnene erbschaftsteuerliche Ergebnis auch über

20 Zum Teil wird die Verwaltungsanweisung allerdings so verstanden, dass die sachliche Verflechtung zu vermuten sei; vgl. *Geck*, (Fn. 19), § 13b Rn. 95; wohl auch *Jülicher*, in: *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Stand Jan. 2011, § 13b Rn. 250.

21 A. A. *Tiedtke/Wälzholz*, in: *Tiedtke*, ErbStG, 2009, § 13b Rn. 99.

22 Näher hierzu z. B. *Völkers/Weinmann/Jordan*, Erbschaft- u. SchenkungsteuerR, 3. Aufl. 2009, S. 72; generell zur Betriebsaufspaltung im neuen ErbschaftsteuerR. *Braun*, Ubg 2009, 647.

23 BFH v. 22. 10. 1986, I R 180/82, BStBl II 1987, 117, BeckRS 1986, 22007836; v. 1. 8. 1979, I R 111/78, BStBl II 1980, 77, BeckRS 1979, 22004987; v. 16. 9. 1994, III R 45/92, BStBl II 1995, 75, BeckRS 1994, 22011226; *Stuhrmann*, in: *Blümich*, EStG, Stand Okt. 2010, § 15 Rn. 592; *Wacker*, (Fn. 6), § 15 Rn. 863.

24 Z. B. *Reiß*, in: *Kirchhof*, EStG, 9. Aufl. 2010, § 15 Rn. 84 f.; *Schweyer/Keller*, in: *Lüdicke/Sistermann*, UnternehmenssteuerR, 2008, § 4 Rn. 174; *Neu*, in: *GmbH-Hdb.*, Rn. III 3616; *Zimmermann u. a.*, Die Personengesellschaft im SteuerR, 10. Aufl. 2009, H Rn. 6; OFD Hamburg v. 16. 1. 1996, S 2240-17/96-St 24, DStR 1996, 427; die Terminologie ist jedoch nicht einheitlich, s. *Gluth*, in: *H/H/R*, EStG, Stand Dez. 2010, § 15 Rn. 781; vgl. auch BFH v. 16. 9. 1994, III R 45/92, BeckRS 1994, 22011226; v. 20. 5. 2010, III R 28/08, DStRE 2010, 1205, 1206.

25 Mit dieser Begründung hat der BFH der Besitzkapitalgesellschaft die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gewährt (BFH v. 1. 8. 1979, I R 111/78, BStBl II 1980, 77, BeckRS 1979, 22004987), die ansonsten in Betriebsaufspaltungs-fällen versagt wird; vgl. z. B. *Glanegger/Güroff*, GewStG, 7. Aufl. 2009, § 9 Nr. 1 Rn. 26.

26 Die BFH-Urteile zum Durchgriffsverbot betrafen dementsprechend die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Grundstücksunternehmen sowie verschiedene Förderungsregelungen (z. B. InvZulG, § 82d EStDV 1975).

27 Vgl. auch *Wachter*, (Fn. 1), § 13b Rn. 222: „Für die erbschaftsteuerliche Verschonung ist nicht das Vorliegen einer ertragsteuerrechtlichen Betriebsaufspaltung entscheidend, sondern die Möglichkeit der Durchsetzung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens in beiden Gesellschaften.“

28 Für das Vorliegen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung ist nach Auffassung der Finanzverwaltung noch erforderlich, dass die Nutzungsüberlassung mit Gewinnerzielungsabsicht erfolgt, die z. B. bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung verneint wird; BMF v. 28. 4. 1998, IV B 2 - S 2241 - 42/98, BStBl I 1998, 583, DStR 1998, 974, unter 1. Die Gewinn- bzw. Einkunftserzielungsabsicht der Besitzpersonengesellschaft ist erbschaftsteuerlich insoweit relevant, als davon bereits das Vorliegen von Betriebsvermögen abhängt (auch bei gewerblicher Prägung, s. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG; *Wacker*, (Fn. 6), § 15 Rn. 213, 225). Bei unentgeltlicher Überlassung an eine Betriebskapitalgesellschaft kann sich die Gewinn- bzw. Einkunftserzielungsabsicht auch aus möglichen Ausschüttungen und Wertsteigerungen der Anteile ergeben, s. *Wacker*, (Fn. 6), § 15 Rn. 809; allerdings droht dann u. U. eine Kürzung des Betriebsausgabenabzugs, vgl. hierzu OFD Frankfurt v. 18. 10. 2007, S 2128 A - 4 - St 219, BeckVerw 108809, DB 2008, 92; *Wacker*, (Fn. 6), § 15 Rn. 819; *Hoffmann*, GmbH-StB 2010, 308.

AUFsätze

die erbschaftsteuerliche Konzernklausel (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG) erreichbar wäre. Das Gebot der rechtsmethodisch korrekten Gesetzesanwendung verlangt stets und für jede Gesetzesnorm Beachtung.

3.2 Vertikale Beteiligungsstrukturen

Ähnliche Überlegungen sind anzustellen, wenn Grundstücksüberlassungen im Rahmen von doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften vorgenommen werden. Auch hier wird zwar häufig die erbschaftsteuerliche Konzernklausel helfen, ggf. auch die „Sonderbetriebsvermögens-Regelung“ des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Var. 2 ErbStG³⁰. Unabhängig davon ist jedoch die Anwendbarkeit der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltungsregelung zu bejahen. Die einkommensteuerliche Sichtweise, die in diesen Fällen einen Vorrang des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG (Vorrang von Sonderbetriebsvermögen und Sondervergütungen³¹) annimmt und von einer Verdrängung der Betriebsaufspaltungsgrundsätze ausgeht, kann für die erbschaftsteuerliche Würdigung nicht maßgeblich sein. Aus erbschaftsteuerlicher Sicht ist lediglich zu fragen, ob eine Person oder eine Personengruppe in der Lage ist, sowohl im das Grundstück überlassenden Unternehmen als auch im das Grundstück nutzenden Unternehmen ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen. Dies ist bei doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften, wenn von der jeweiligen Obergesellschaft jeweils ein beherrschender Einfluss auf die Tochtergesellschaft ausgeübt werden kann, sicherlich zu bejahen³².

Anderer Ansicht ist hier wohl die Finanzverwaltung. In A 25 Abs. 1 AEErbSt werden zwar nicht die doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften angesprochen, wohl aber die kapitalistische Betriebsaufspaltung, d. h. die Nutzungsüberlassung zwischen einer Mutter- und einer Tochterkapitalgesellschaft³³. Nach Ansicht der Finanzverwaltung gehört bei einer solchen Nutzungsüberlassung das Grundstück zum Verwaltungsvermögen, weil der „unmittelbare“

geschäftliche Betätigungswille maßgebend sei³⁴. Auch in der Kommentarliteratur wird z. T. die Auffassung vertreten, dass die mittelbare Durchsetzung des Betätigungswillens bzw. die auf einer mittelbaren Beteiligung beruhende Beherrschung nicht ausreicht³⁵.

Diese restriktive Gesetzesauslegung überzeugt nicht. Die erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltungsregelung dient – wie vorstehend ausgeführt – dem Zweck, die Nutzungsüberlassungen zu bestimmen, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehen. Der einheitliche geschäftliche Betätigungswille ist insoweit ein geeignetes Kriterium. Dass die Durchsetzung eines einheitlichen Betätigungswillens in einer vertikalen Beteiligungsstruktur ohne Weiteres gewährleistet ist, liegt auf der Hand³⁶. Aus erbschaftsteuerlicher Sicht kann es keine Rolle spielen, ob der Betätigungswille mittelbar oder unmittelbar ausgeübt wird. Für die von der Finanzverwaltung geforderte unmittelbare Willensausübung ergeben sich auch in den Gesetzgebungsmaterialien keinerlei Hinweise. Im Gegenteil: Die Bezugnahme auf die einkommensteuerliche Betriebsaufspaltung führt ohne Weiteres zu dem Ergebnis, dass die mittelbare Beherrschung genügt.

Einzugehen ist in diesem Zusammenhang allerdings noch auf die BFH-Rechtsprechung, wonach das vorstehend unter 3.1 erwähnte „Durchgriffsverbot“ auch dann relevant ist, wenn die Gesellschafter des Betriebsunternehmens über eine Kapitalgesellschaft am Besitzunternehmen beteiligt sind. Nach der Rechtsprechung liegt bei einer solchen Konstellation keine Betriebsaufspaltung vor³⁷.

Für die erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltungsregelung kann diese Betrachtungsweise wiederum nicht übernommen werden. Es gelten insoweit die bereits angestellten Überlegungen zum Zweck der erbschaftsteuerlichen Regelung. Ferner ist zu berücksichtigen, dass nach der BFH-Rechtsprechung die Beherrschung des Betriebsunternehmens durch die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft nicht in Frage gestellt wird³⁸. Aus Sicht des Erbschaftsteuerrechts sind keine Gesichtspunkte erkennbar, die es rechtfertigen könnten, an die Durchsetzbarkeit des geschäftlichen Betätigungswillens im Besitzunternehmen einen anderen Maßstab anzulegen.

Festzuhalten ist somit, dass es im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltungsregelung unbeachtlich ist, ob das Besitzunternehmen über eine Kapitalgesellschaft beherrscht wird.

29 In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass die im Grundsatz gleichmäßige, rechtsformunabhängige Bewertung der unternehmerischen Einheiten ein „Kernstück“ (Crezelius, ZEV 2009, 1, 5) der Erbschaftsteuerreform darstellte. Zu einzelnen rechtsformabhängigen Unterschieden s. allerdings Scheffler, BB 2009, 2469.

30 Der Gesetzeswortlaut ist allerdings sehr eng formuliert, da er fordert, dass der Erblasser oder Schenker als Gesellschafter der Gesellschaft das Grundstück zur Nutzung überlassen hatte, vgl. hierzu z. B. Geck, (Fn. 19), § 13b Rn. 98.

31 BMF v. 28. 4. 1998, IV B 2 - S 2241 - 42/98, DStR 1998, 974, unter 1; Wacker, (Fn. 6), § 15 Rn. 858.

32 Vgl. z. B. BFH v. 22. 2. 2005, VIII R 53/02, BeckRS 2005, 25008093, BFH/NV 2005, 1624, 1625 unter II. 2. a; v. 26. 8. 1993, IV R 48/91, BFH/NV 1994, 265, 266 unter 2. b.

33 Dass im Erlass eine Überlassung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft und nicht zwischen Schwestergesellschaften gemeint ist (im Erlass ist nur von einer Überlassung unter Kapitalgesellschaften die Rede), kann m. E. aus der im Erlass gegebenen Begründung für das Vorliegen von Verwaltungsvermögen gefolgert werden (Maßgeblichkeit des „unmittelbaren“ geschäftlichen Betätigungswillens) sowie aus dem Umstand, dass die Rechtsprechung (s. o. 3.1) bei einer Nutzungsüberlassung zwischen Schwesterkapitalgesellschaften das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung ablehnt; a. A. allerdings Stahl, KÖSDI 2010, 17033, 17037, der A 25 Abs. 1 Satz 6 AEErbSt auf die Nutzungsüberlassung zwischen Schwesterkapitalgesellschaften bezieht.

34 A 25 Abs. 1 Satz 6 AEErbSt; abl. hierzu z. B. Geck, (Fn. 19), § 13b Rn. 96.1; Wacker, (Fn. 1), § 13b Rn. 222; Wälzholz, DStR 2009, 1605, 1610; ferner bereits Piltz, ZEV 2008, 229, 230.

35 Weinmann, (Fn. 3), § 13b Rn. 112; zur Vorsicht rät Geck, (Fn. 19), § 13b Rn. 93; ähnl. auch Jülicher, (Fn. 20), § 13b Rn. 249; Stahl, KÖSDI 2010, 17033, 17037; a. A. Viskorf, in: Viskorf/Knobel/Schuck, ErbStG, 3. Aufl. 2009, § 13b Rn. 202.

36 Vgl. bereits Fn. 32; ferner BFH v. 22. 1. 1988, III B 9/87, BStBl II 1988, 537, BeckRS 1988, 22008388, unter 2.a; v. 10. 11. 1982, I R 178/77, BStBl II 1983, 136, BeckRS 1982, 22006308, unter 1; v. 23. 7. 1981, IV R 103/78, BStBl II 1982, 60, BeckRS 1981, 22005823, unter 1.; v. 14. 8. 1974, I R 136/70, BStBl II 1975, 112, BeckRS 1974, 22002785; zu den Fällen, in denen die Beherrschung des Besitzunternehmens über eine Kapitalgesellschaft erfolgt, s. u. Fn. 37.

37 BFH v. 27. 8. 1992, IV R 13/91, BStBl II 1993, 134, DStR 1993, 91, unter II.2.a; abl. z. B. Gluth, (Fn. 24), § 15 Rn. 801; Reiß, (Fn. 24), § 15 Rn. 96; Wacker, (Fn. 6), § 15 Rn. 835.

4. Zusammenfassung

Das ErbStG nimmt in der Konzernklausel (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG) und in der Betriebsaufspaltungsregelung (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Var. 1 ErbStG) Bezug auf eine einkommensteuerliche Regelung (§ 4h EStG) bzw. auf ein ertragsteuerliches Rechtsinstitut. Bei Anwendung dieser erbschaftsteuerlichen Regelungen ist zu beachten, dass ertragsteuerliche Sichtweisen nicht unbesehen in das Erbschaftsteuerrecht übertragen werden dürfen. Vielmehr ist zu prüfen, ob eine solche Übertragung vor dem Hintergrund des mit den erbschaftsteuerlichen Normen verfolgten Regelungsziels gerechtfertigt ist.

Der Zweck der erbschaftsteuerlichen Konzernklausel und der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltungsregelung kann

38 BFH v. 22. 1. 2009, IV R 80/06, BeckRS 2009, 25015124, BFH/NV 2009, 1279, unter II.1.a; v. 29. 11. 2007, IV R 82/05, BStBl II 2008, 471, DStR 2008, 814, unter II.2.d (mit Klarstellung zu BFH v. 15. 4. 1999, IV R 11/98, BStBl II 1999, 532, DStR 1999, 1225); v. 20. 7. 2005, X R 22/02, BStBl II 2006, 457, DStR 2005, 1723, unter II.3.d; v. 22. 1. 1988, III B 9/87, BeckRS 1988, 22008388, unter 2.a; v. 23. 7. 1981, IV R 103/78, BeckRS 1981, 22005823, unter 1; v. 14. 8. 1974, I R 136/70, BStBl II 1975, 112, BeckRS 1974, 22002785; a. A., aber nicht entscheidungsrelevant, FG Nürnberg v. 19. 3. 2003, III 103/01, EFG 2003, 1109, BeckRS 2003, 26014319, unter 2.

dahingehend zusammengefasst werden, dass zur Nutzung überlassene Grundstücke dann nicht zum steuerschädlichen Verwaltungsvermögen zu zählen sind, wenn auch das nutzende Unternehmen dem Herrschaftsbereich des überlassenden Unternehmens (oder der Gesellschafter des überlassenden Unternehmens) zuzuordnen ist. Aus Sicht des Gesetzgebers handelt es sich in diesen Fällen nicht um vermögensverwaltende, sondern um „produktive“ Nutzungsüberlassungen.

Die ertragsteuerliche Betrachtungsweise, wonach eine Nutzungsüberlassung zwischen Schwesterkapitalgesellschaften keine Betriebsaufspaltung begründet, kann im Erbschaftsteuerrecht somit keine Geltung beanspruchen. Entsprechendes gilt für die im Zinsschränkenerlass getroffene Regelung, wonach ein Besitzunternehmen, dessen Gewerblichkeit sich nur aufgrund personeller und sachlicher Verflechtung ergibt, kein Konzernunternehmen sein kann.

Mit dem vorstehend beschriebenen erbschaftsteuerlichen Regelungsziel unvereinbar ist es auch, dass in A 25 Abs. 1 AErbSt auf den „unmittelbaren“ geschäftlichen Betätigungswillen abgestellt wird und so die Fälle der mittelbaren Beherrschung aus dem Anwendungsbereich der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltungsregelung ausgeklammert werden; dieser einschränkenden Interpretation der Finanzverwaltung kann nicht zugestimmt werden.

Umsatzsteuerliche Organschaft – Keine finanzielle Eingliederung durch Anteilszurechnung oder Beherrschungsvertrag

Von Dr. Jens Eric Gotthardt und Julian Raphael Boor,
beide Bonn*

Mit der Entscheidung vom 1. 12. 2010 (XI R 43/08, DStR 2011, 623) hat der BFH den Anwendungsbereich der umsatzsteuerlichen Organschaft erheblich eingeschränkt. Eine mittelbare finanzielle Eingliederung über gemeinsame Gesellschafter zweier Schwestergesellschaften (Organschaft in der Seitenlinie) scheidet nunmehr aus. Dies gilt auch, wenn zwischen den Gesellschaften ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag besteht.

1. Hintergrund

Die umsatzsteuerliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) erlaubt es, verschiedene rechtlich selbständige Unternehmen für umsatzsteuerliche Zwecke zu einem einheitlichen Unternehmen zusammenzufassen. Wie im Ertragsteuerrecht (§§ 14 KStG, 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) handelt es sich um eine Eingliederungsorganschaft, die darauf beruht, dass juristische Personen von einem Organträger beherrscht werden (sog. Über- und Unterordnungsverhältnis). In Folge der

Organschaft gehen die Unternehmen der Organgesellschaften im Unternehmen des Organträgers auf. Aus Gestaltungssicht ist die Organschaft interessant, da Leistungen innerhalb des Organkreises steuerlich negiert werden, was zunächst hinsichtlich der (dann nicht steuerbaren) Innenumsätze im Organkreis die Rechnungsstellung erübrigt und damit schlicht den Verwaltungsaufwand verringert, aber darüber hinaus auch finanzielle Vorteile für Unternehmensgruppen mit sich bringen kann, deren Mitglieder kein Vorsteuerabzugsrecht oder nur ein Recht auf teilweisen Vorsteuerabzug haben. Anders als die ertragsteuerliche Organschaft setzt die umsatzsteuerliche Organschaft neben der finanziellen auch eine wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung voraus und verzichtet auf das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags i. S. des § 291 Abs. 1 AktG.

1.1 Unternehmereigenschaft des Organträgers

Nach übereinstimmender Auffassung in Rechtsprechung und Finanzverwaltung muss der Organträger selbst umsatzsteuerlicher Unternehmer sein (Abschn. 2.8 Abs. 2 Satz 2 UStAE). Da das bloße Halten von Beteiligungen keine unternehmerische Tätigkeit darstellt (EuGH v. 20. 6. 1991, C-60/90, *Polysar*, EuGHE 1991, I-3111, BeckRS 2004, 77614), scheidet die organschaftliche Eingliederung einer

* Dr. Jens Eric Gotthardt ist Partner und Julian Raphael Boor Mitarbeiter von Flick Gocke Schaumburg, Bonn.