

## Urteil vom 19. Januar 2016, XI R 38/12

**Vorsteuerabzug einer geschäftsleitenden Holding; Organschaft: GmbH & Co. KG als juristische Person i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG; Begriff des Hilfsumsatzes i.S. des § 43 UStDV - Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids als Streitgegenstand des FG-Verfahrens - Auslegung nationalen Rechts entsprechend Unionsrecht - Keine Abweichung nach § 11 Abs. 2 FGO bei Ergebnisgleichheit aber abweichender Begründung - Erfordernis der Entscheidungserheblichkeit bei Anrufung des Großen Senats nach § 11 Abs. 4 FGO - Über- oder Unterordnungsverhältnis zwischen den Mitgliedern einer Mehrwertsteuergruppe**

BFH XI. Senat

UStG § 2 Abs 1, UStG § 2 Abs 2 Nr 2 S 1, UStG § 2 Abs 2 Nr 2 S 3, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 4, UStDV § 43, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 4 UAbs 2, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 4 UAbs 3, EWGRL 388/77 Art 19 Abs 2 S 2, EGRL 112/2006 Art 11, GG Art 19 Abs 3, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 5, UStG § 15 Abs 5 Nr 3, EGRL 112/2006 Art 174 Abs 2 Buchst b, EGRL 112/2006 Art 174 Abs 2 Buchst c, UStAE Abschn 15.18 Abs 5 S 2, UStR Abschn 210 Abs 5 S 2, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, UStG VZ 2006, AEUV Art 4 Abs 3, FGO § 11 Abs 2, FGO § 11 Abs 4

vorgehend FG Hamburg, 09. Oktober 2012, Az: 2 K 189/10

### Leitsätze

1. Einer geschäftsleitenden Holding, die an der Verwaltung einer Tochtergesellschaft teilnimmt und insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, steht für Vorsteuerbeträge, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an dieser Tochtergesellschaft stehen, grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug zu.
2. Steuerfreie Einlagen bei Kreditinstituten, die zur Haupttätigkeit des Unternehmers gehören, sind keine "Hilfsumsätze" i.S. des § 43 Nr. 3 UStDV.
3. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG kann in einer mit Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG zu vereinbarenden Weise richtlinienkonform dahingehend ausgelegt werden, dass der Begriff "juristische Person" auch eine GmbH & Co. KG umfasst.

### Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 10. Oktober 2012 2 K 189/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten nach der in diesem Verfahren ergangenen Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Larentia + Minerva vom 16. Juli 2015 C-108/14 und C-109/14 (EU:C:2015:496, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2015, 901) weiterhin um die Höhe des Vorsteuerabzugs der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer Holding, aus Eingangsrechnungen im Zusammenhang mit der Kapitalbeschaffung sowie um das Vorliegen einer Organschaft.
- 2 Die Klägerin ist eine AG, deren einzige Aktionärin zunächst die X-GmbH & Co. KG war. Sie erwirbt, betreibt und veräußert Seeschiffe. Daneben erwirbt und verwaltet sie insbesondere im Bereich der Schifffahrt in- und ausländische Beteiligungen und Finanzanlagen.

- 3 Durch eine im Rahmen ihres Börsengangs erfolgte Aktienemission erhöhte die Klägerin ihr Kapital im Jahr 2006 (Streitjahr) von ... € um ... €. Für die Emission entstanden Kosten, die mit Umsatzsteuer in Höhe von 373.347,57 € belastet waren. Nach dem Börsenprospekt beabsichtigte sie, die Klägerin, sich als internationale Anbieterin in der Branche der entgeltlichen Überlassung von Container- und Tankerschiffen zu positionieren.
- 4 Die sog. Schiffscharter führte die Klägerin nach ihrem Konzept über sog. Schiffskommanditgesellschaften in der Rechtsform der GmbH & Co. KG aus, die --u.a. zur Verringerung des Haftungsrisikos-- Eigentümerinnen und Betreiberinnen der Schiffe werden und Fremdkapitalanteile aufnehmen sollten.
- 5 Die Klägerin war Mehrheitskommanditistin an den jeweiligen Schiffskommanditgesellschaften mit einer Beteiligungsquote von mehr als 99 %. Die weiteren Kommanditisten waren jeweils die X-GmbH & Co. KG sowie der jeweilige Vertragsreeder.
- 6 Die jeweilige Komplementärin und die Klägerin führten die Geschäfte der Schiffskommanditgesellschaften.
- 7 Die Klägerin erhielt für ihre Geschäftsführungsleistung eine Vergütung in Höhe von jährlich ... € zzgl. Umsatzsteuer. Die Höhe dieser Vergütung wurde auf der Grundlage der Kosten für die Aktienemission und einer durchschnittlichen betrieblichen Nutzungsdauer eines Seeschiffs von 20 Jahren kalkuliert. Außerdem hatte die Klägerin einen Aufwendungsersatzanspruch.
- 8 Zur Finanzierung des Erwerbs und des Betriebs des jeweiligen Seeschiffs wurde bei den Schiffskommanditgesellschaften eine Kapitalerhöhung durchgeführt, die im Wesentlichen durch die Klägerin mittels einer Kapitaleinlage erbracht wurde. Nach den jeweils gleich gestalteten Gesellschaftsverträgen lag der Gesellschaftszweck der operativen Schiffskommanditgesellschaften in der Verwaltung eigenen Vermögens, in dem Erwerb, in dem Betrieb, in der Veräußerung von (bestimmten) Seeschiffen, in dem Abschluss von Charterverträgen und Derivaten sowie in der Vereinbarung aller hiermit im Zusammenhang stehenden Geschäfte.
- 9 Im Streitjahr gründete die Klägerin als Konzernobergesellschaft und geschäftsführende Holdinggesellschaft vier solcher Schiffs-KGs jeweils in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG.
- 10 Die nach dem Konzept vorgesehene Erhöhung der Kapitaleinlage zur Finanzierung des Erwerbs von Seeschiffen belief sich bei den Tochtergesellschaften auf jeweils ... €. Überdies gewährte die Klägerin den Tochtergesellschaften kurzfristige verzinsliche Darlehen zur Zwischenfinanzierung in Höhe von jeweils rund ... €.
- 11 Die Tochtergesellschaften schlossen die für die Schiffscharter notwendigen Geschäfte selbst ab, wobei die Klägerin neben der X-GmbH & Co. KG in die wesentlichen Entscheidungen des Tagesgeschäfts eingebunden war.
- 12 Die Klägerin erhielt für ihre Geschäftsführungsleistungen von den Tochtergesellschaften im Streitjahr ein Entgelt in Höhe von ... € zzgl. Umsatzsteuer. Überdies erhielt sie im Streitjahr für die den Tochtergesellschaften gewährten Darlehen Zinsen in Höhe von ... €, Beteiligungserträge in Höhe von ... € sowie aus Anlagen von Teilen des mit den Aktienemissionen eingeworbenen Kapitals bei Kreditinstituten Zinsen in Höhe von ... €.
- 13 In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 erklärte die Klägerin steuerpflichtige Leistungen aus ihrer Geschäftsführungstätigkeit in Höhe von ... € (= ... € Umsatzsteuer) und machte u.a. den Abzug der im Zusammenhang mit der Aktienemission angefallenen Vorsteuerbeträge in Höhe von 373.347,57 € geltend.
- 14 Nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung versagte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) durch Bescheid vom 15. Januar 2009 den Vorsteuerabzug. Der Einspruch blieb erfolglos; dabei hob das FA den Umsatzsteuerbescheid auf, weil die Klägerin keine Unternehmerin sei; denn sie greife nicht in die Geschäftsführung ihrer Tochtergesellschaften ein (Einspruchsentscheidung vom 27. August 2010).
- 15 Nach Durchführung eines Erörterungstermins im Klageverfahren gehen die Beteiligten übereinstimmend davon aus, dass die Klägerin durch die damaligen Vorstände geschäftsführend bei den Tochterkommanditgesellschaften tätig gewesen sei und die Emissionskosten als Berechnungsgrundlage in die Vergütung für die Geschäftsführungstätigkeit eingeflossen seien.
- 16 Bereits im Klageverfahren trug die Klägerin ergänzend vor, dass sie aufgrund einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft insgesamt wirtschaftlich tätig sei. Die Eingliederungsmerkmale lägen vor. Dass Personengesellschaften nicht Organgesellschaften sein könnten, sei unionsrechts- und verfassungswidrig.

- 17** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt, indem es der Klägerin den geltend gemachten Vorsteuerabzug in voller Höhe gewährte. Sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 255 veröffentlicht.
- 18** Mit der Revision hat das FA geltend gemacht, die Klägerin sei im Streitjahr zwar Unternehmerin gewesen, die streitbefangenen Vorsteuerbeträge seien aber wegen ihrer auch nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Erwerbs und des Haltens von Beteiligungen aufzuteilen. Insbesondere seien auf den Streitfall die Grundsätze des EuGH-Urteils SKF vom 29. Oktober 2009 C-29/08 (EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099) nicht anwendbar, da diese Entscheidung auf --der hier nicht gegebenen Besonderheit-- beruhe, dass die Veräußerung zur Umstrukturierung eines Konzerns erfolgt sei.
- 19** Der erkennende Senat hat mit Beschluss vom 11. Dezember 2013 XI R 38/12 (BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428) das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
- "1. Nach welcher Berechnungsmethode ist der (anteilige) Vorsteuerabzug einer Holding aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Kapitalbeschaffung zum Erwerb von Anteilen an Tochtergesellschaften zu berechnen, wenn die Holding später (wie von vornherein beabsichtigt) verschiedene steuerpflichtige Dienstleistungen gegenüber diesen Gesellschaften erbringt?
2. Steht die Bestimmung über die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG einer nationalen Regelung entgegen, nach der (erstens) nur eine juristische Person --nicht aber eine Personengesellschaft-- in das Unternehmen eines anderen Steuerpflichtigen (sog. Organträger) eingegliedert werden kann und die (zweitens) voraussetzt, dass diese juristische Person finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch (im Sinne eines Über- und Unterordnungsverhältnisses) "in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist"?
3. Falls die vorstehende Frage bejaht wird: Kann sich ein Steuerpflichtiger unmittelbar auf Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG berufen?"
- 20** Der EuGH hat die Fragen mit seinem Urteil Larentia + Minerva (EU:C:2015:496, HFR 2015, 901) beantwortet.
- 21** Nach Ergehen des EuGH-Urteils hat die Klägerin mitgeteilt, dass sie bezüglich der im Streitjahr erfolgten Kapitalüberlassung an die Tochtergesellschaften (darauf entfallendes Entgelt: ... €) auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) verzichte und zur Steuerpflicht optiere. Sie habe im Oktober 2015 Rechnungen mit offenem Steuerausweis erteilt. Die Option sei wirksam. Das FA hat mitgeteilt, es habe über einen entsprechenden Änderungsantrag der Klägerin noch nicht entschieden.
- 22** Das FA macht geltend, auch nach der Vorabentscheidung sei ein voller Vorsteuerabzug für die Klägerin nicht zwingend. Insbesondere sei unklar, welchen Umfang die Tätigkeiten einer Holding nach Auffassung des EuGH haben müssten, damit diese eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. des Mehrwertsteuerrechts ausübe.
- 23** Ein anderes Ergebnis folge auch nicht aus den Ausführungen des EuGH zur Organschaft. Das Unionsrecht sei nicht berufbar. Eine Erweiterung der Organschaft auf Personengesellschaften sei dem Gesetzgeber vorbehalten, da § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG aufgrund seines eindeutigen Wortlauts nicht unionsrechtskonform ausgelegt werden könne. Die Vorschrift diene außerdem i.S. des Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) der Vermeidung missbräuchlicher Praktiken.
- 24** Das FA trägt hilfsweise vor, es halte eine Vorsteueraufteilung für angemessen, die sich nach der Verwendung des eingeworbenen Kapitals richte. Da die Klägerin 95 % des eingeworbenen Kapitals für den Erwerb von Beteiligungen verwendet habe, seien lediglich 5 % der streitigen Vorsteuerbeträge (= 18.667,38 €) abziehbar.
- 25** Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, hilfsweise, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen, soweit die Klägerin Vorsteuerbeträge aus den Eingangsrechnungen für die im Zusammenhang mit der Aktienemission bezogenen Leistungen über den Betrag von 18.667,38 € hinaus geltend macht.
- 26** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

- 27** Sie trägt vor, ihr stehe dem Grunde nach der volle Vorsteuerabzug zu. Eine Zuordnung der Vorsteuerbeträge zu einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit scheide aus. Der Vorsteuerabzug sei auch nicht wegen der Ausführung steuerfreier Umsätze ausgeschlossen. Der Vorsteuerabzug sei vielmehr aufgrund von § 15 Abs. 5 Nr. 3 UStG i.V.m. § 43 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) vollständig zu gewähren; hinsichtlich der Zinserträge von Kreditinstituten lägen den Vorsteuerabzug nicht ausschließende Hilfsumsätze vor. Außerdem habe sie, die Klägerin, mittlerweile teilweise zur Steuerpflicht optiert.
- 28** Bezüglich des Vorliegens einer Organschaft sieht die Klägerin aus "verfahrensökonomischen Gründen" von einer Stellungnahme ab.
- 29** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist nach Ergehen des EuGH-Urteils gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Revisionsverfahren beigetreten, ohne einen eigenen Antrag zu stellen. Es trägt nur zur Organschaft vor.
- 30** Nach dem Wortlaut von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG könne eine Person, die keine "juristische Person" sei, nicht als Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert werden. Der EuGH habe dem Senat die Prüfung aufgegeben, ob der Ausschluss von anderen Personen eine Maßnahme zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung darstelle. Sofern der Senat eine solche Maßnahme verneine, werde mangels direkten Berufungsrechts der Steuerpflichtigen auf die Vorschriften des Unionsrechts zu prüfen sein, ob es möglich ist, anderen Personen --insbesondere Personengesellschaften-- den Anwendungsbereich der Organschaftsregelung durch Auslegung des Begriffs "juristische Person" zu eröffnen. Nach Auffassung des BMF sei dies nicht möglich; dadurch würden die Grenzen zulässiger Auslegung überschritten.
- 31** Soweit § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG ferner für die Annahme einer Organschaft eine Eingliederung und damit ein Verhältnis der Unterordnung voraussetze, sei dies erforderlich und geeignet, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung der Organschaftsregelung vorzubeugen. Das Erfordernis eines Unterordnungsverhältnisses diene zudem der Rechtssicherheit; es stehe auch im Einklang mit der Entstehungsgeschichte der Vorschrift. Eine anderweitige, unionsrechtskonforme Auslegung des Begriffs der Eingliederung in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG sei nicht möglich.

## Entscheidungsgründe

II.

- 32** Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 33** Der Klägerin steht der begehrte Vorsteuerabzug zu (s. dazu unter 1.). Die Kapitalüberlassung an die Tochtergesellschaften und an ein Kreditinstitut sind allerdings vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie steuerfrei sind; es sind keine Hilfsumsätze (s. dazu unter 2.). Außerdem kommt das Vorliegen einer Organschaft in Betracht, so dass ggf. die Umsätze der Tochtergesellschaften im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid zu erfassen sind (vgl. unter 3.). Die Sache ist insoweit nicht spruchreif.
- 34** 1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Klägerin als geschäftsleitender Holding der Vorsteuerabzug für die bezogenen Eingangsleistungen dem Grunde nach zusteht.
- 35** a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet, wobei allerdings u.a. bei steuerfreien Umsätzen für die Seeschifffahrt (§ 4 Nr. 2 i.V.m. § 8 Abs. 1 UStG) die Vorsteuer nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG abziehbar ist.
- 36** Diese Vorschriften beruhen im Streitjahr auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG, wonach der Steuerpflichtige (Unternehmer), der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen. Bei Umsätzen für die

Seeschiffahrt sind Art. 17 Abs. 3 Buchst. b i.V.m. Art. 15 Nr. 5 der Richtlinie 77/388/EWG zu beachten (jetzt: Art. 169 Buchst. b i.V.m. Art. 148 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--).

**37** b) Der Unternehmer ist nach diesen Vorschriften zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG) zu verwenden beabsichtigt.

c) Dazu hat der EuGH in seinem Urteil *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496, HFR 2015, 901) Folgendes entschieden:

"1. Art. 17 Abs. 2 und 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24. Juli 2006 geänderten Fassung ist wie folgt auszulegen:

- Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften von einer Holdinggesellschaft getragen werden, die an deren Verwaltung teilnimmt und insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, sind als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen, und die für diese Kosten bezahlte Mehrwertsteuer ist grundsätzlich vollständig abzuziehen, es sei denn, dass bestimmte nachgelagerte Umsätze gemäß der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/69 geänderten Fassung mehrwertsteuerfrei sind. Im letzteren Fall darf das Abzugsrecht nur nach den in Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie vorgesehenen Modalitäten vorgenommen werden.
- Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften von einer Holdinggesellschaft getragen werden, die nur bei einigen von ihnen an der Verwaltung teilnimmt, hinsichtlich der übrigen dagegen keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, sind nur zum Teil als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen, so dass die für diese Kosten bezahlte Mehrwertsteuer nur im Verhältnis zu den der wirtschaftlichen Tätigkeit inhärenten Kosten nach von den Mitgliedstaaten festgelegten Aufteilungskriterien abgezogen werden kann, die bei der Ausübung dieser Befugnis Zweck und Systematik der Sechsten Richtlinie berücksichtigen und insoweit eine Berechnungsweise vorsehen müssen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen der wirtschaftlichen und der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit tatsächlich zuzurechnen ist, was zu prüfen Sache der nationalen Gerichte ist."

aa) Der EuGH hat dies im Wesentlichen wie folgt begründet (Rz 21, 25):

"21 Eingriffe einer Holdinggesellschaft in die Verwaltung von Gesellschaften, an denen sie Beteiligungen erworben hat, sind eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, wenn sie die Durchführung von Transaktionen einschließen, die gemäß Art. 2 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaften (vgl. u. a. Urteile *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 22, und *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 34).

...

25 Wie der Generalanwalt in Nr. 39 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, sind daher die Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften von einer Holdinggesellschaft getragen werden, die an deren Verwaltung teilnimmt und - wie oben in Rn. 21 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist - insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, als der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser Gesellschaft zugeordnet anzusehen. Folglich eröffnet die für diese Kosten bezahlte Mehrwertsteuer gemäß Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie ein Recht auf vollständigen Vorsteuerabzug. ..."

**40** bb) Bezogen auf den Streitfall hat der EuGH ausgeführt (Rz 28 f.):

"28 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Ausführungen des vorlegenden Gerichts, dass in den Ausgangsverfahren die Holdinggesellschaften aufgrund der wirtschaftlichen Tätigkeit mehrwertsteuerpflichtig sind, die aus den Leistungen besteht, die sie an alle ihre Tochtergesellschaften gegen Entgelt erbringen. Daher müsste die für die Kosten des Erwerbs dieser Leistungen gezahlte Mehrwertsteuer vollständig abgezogen werden, es sei denn, dass nachgelagerte Umsätze gemäß der Sechsten Richtlinie mehrwertsteuerfrei sind. Im letzteren Fall dürfte das Abzugsrecht nur nach den in Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie vorgesehenen Modalitäten vorgenommen werden.

29 Somit könnte nur in dem Fall, dass das vorlegende Gericht feststellen sollte, dass die Beteiligungen, die sich aus den Kapitaltransaktionen der Holdinggesellschaften der Ausgangsverfahren ergeben haben, zum Teil anderen Tochtergesellschaften zugeordnet worden sind, an deren Verwaltung sie nicht teilgenommen haben, die für die Kosten dieser Transaktionen gezahlte Mehrwertsteuer nur anteilig abgezogen werden, wie in der ersten Frage des vorlegenden Gerichts in Betracht gezogen wird. Denn in diesem Fall könnte das bloße Halten ihrer Anteile an diesen Tochtergesellschaften nicht als eine wirtschaftliche Tätigkeit dieser Holdinggesellschaften angesehen werden, und die Vorsteuer wäre in die Mehrwertsteuer aufzuteilen, die zu den wirtschaftlichen Tätigkeiten der Holdinggesellschaften gehört, und in die, die zu ihren nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten gehört."

- 41** d) Ausgehend davon hat das FG zu Recht entschieden, dass nach den vom EuGH aufgestellten Grundsätzen das Halten der Anteile an den Tochter-KGs Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin ist.
- 42** aa) Die Klägerin ist nach Auffassung des FG (Urteil S. 15 f.), des Senats (Beschluss in BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428, Rz 38) und des EuGH (Urteil Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, HFR 2015, 901, Rz 28) Unternehmerin, deren Tätigkeit darin besteht, dass sie an alle ihre Tochtergesellschaften gegen Entgelt Geschäftsführungsleistungen erbringt. Davon gehen nach einer tatsächlichen Verständigung auch die Klägerin und das FA übereinstimmend aus.
- 43** bb) Soweit das FA und der Senat im Vorlagebeschluss (BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428, Frage 1 sowie Rz 40 bis 43) nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt gleichwohl eine nur teilweise Gewährung des Vorsteuerabzugs für möglich gehalten haben, widerspricht dies Rz 28 und 29 des EuGH-Urteils Larentia + Minerva (EU:C:2015:496, HFR 2015, 901).
- 44** e) Zwar trifft die Auffassung des FA, der Vorsteuerabzug könne zur Vermeidung einer missbräuchlichen Praxis versagt werden, grundsätzlich zu (vgl. EuGH-Urteile Halifax u.a. vom 21. Februar 2006 C-255/02, EU:C:2006:121, BFH/NV Beilage 2006, 260; Newey vom 20. Juni 2013 C-653/11, EU:C:2013:409, HFR 2013, 851; Italmoda u.a. vom 18. Dezember 2014 C-131/13, EU:C:2014:2455, HFR 2015, 200, Rz 43 ff.).
- 45** Allerdings hat das FG auf S. 16 f. des Urteils den Streitfall dahingehend gewürdigt, es liege keine missbräuchliche Praxis vor. Diese Würdigung ist auf Grundlage der vom FG getroffenen, nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze; sie bindet daher nach § 118 Abs. 2 FGO den Senat (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Oktober 2005 IX R 76/03, BFHE 212, 360, BStBl II 2006, 359, unter II.2.a und b, Rz 21 und 23; BFH-Beschluss vom 19. Dezember 1986 V S 14/85, BFH/NV 1987, 271, unter 2., Rz 15).
- 46** 2. Hingegen sind --entgegen der Auffassung des FG-- die Anlagen der Klägerin bei ihren Tochtergesellschaften und Kreditinstituten keine Hilfsumsätze i.S. des § 43 Nr. 3 UStDV.
- 47** a) Gemäß § 15 Abs. 5 Nr. 3 UStG kann das BMF mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung u.a. nähere Bestimmungen darüber treffen, wann in Fällen von geringer steuerlicher Bedeutung zur Vereinfachung oder zur Vermeidung von Härten bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge (§ 15 Abs. 4 UStG) Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, unberücksichtigt bleiben können oder von der Zurechnung von Vorsteuerbeträgen zu diesen Umsätzen abgesehen werden kann.
- 48** b) Von dieser Befugnis hat der Ordnungsgeber mit § 43 UStDV Gebrauch gemacht. Danach sind die den folgenden steuerfreien Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge nur dann vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn sie diesen Umsätzen ausschließlich zuzurechnen sind:

"3. ... Einlagen bei Kreditinstituten, wenn diese Umsätze als Hilfsumsätze anzusehen sind."



- 49** Die sich daraus ergebende Erleichterung besteht darin, dass Vorsteuerbeträge, die den in § 43 UStDV genannten Umsätzen zuzurechnen sind, nicht aufgeteilt werden müssen, sondern voll abziehbar sind (Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15 Rz 704).
- 50** c) Unionsrechtliche Grundlage dieser Bestimmung in der UStDV war im Streitjahr Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, wonach --vorbehaltlich der ohnehin bestehenden Befugnisse der Mitgliedstaaten nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG-- der Anspruch auf Vorsteuerabzug auf der Grundlage eines Pro-rata-Satzes zu berechnen ist, der anhand von Art. 19 der Richtlinie 77/388/EWG ermittelt wird. Danach bleiben bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs nach Art. 19 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG u.a. die Hilfsumsätze im Bereich der Finanzgeschäfte außer Ansatz. Der Begriff "Hilfsumsatz" in § 43 Nr. 3 UStDV ist deshalb im Interesse einer unionsweit einheitlichen Auslegung (vgl. EuGH-Urteile Nordania Finans und BG Factoring vom 6. März 2008 C-98/07, EU:C:2008:144, HFR 2008, 530, Rz 34 f.; NCC Construction Danmark vom 29. Oktober 2009 C-174/08, EU:C:2009:669, HFR 2010, 85, Rz 24 ff.) richtlinienkonform entsprechend der Definition in Art. 19 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt: Art. 174 Abs. 2 Buchst. b und c MwStSystRL) auszulegen.
- 51** d) Der Zweck des Art. 19 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG ergibt sich aus der Begründung zum Vorschlag, den die Kommission dem Rat am 29. Juni 1973 vorgelegt hat (vgl. Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 11/73, S. 21), in der es heißt:
- "Die in diesem Absatz genannten Umsatzbeträge sind bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes außer Ansatz zu lassen, damit sie nicht dessen eigentliche Bedeutung verfälschen, sofern diese Umsatzbeträge nicht die berufliche Tätigkeit der Steuerpflichtigen widerspiegeln. Dies trifft zu für die Verkäufe von Investitionsgütern und für Grundstücks- oder Finanzumsätze, die nur als Hilfsumsätze getätigt werden, d.h. die innerhalb des Gesamtumsatzes des Unternehmens nur eine nebensächliche oder zufällige Rolle spielen. Diese Umsätze werden übrigens nur dann ausgeschlossen, wenn sie nicht in den Rahmen der regelmäßig ausgeübten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen fallen."
- 52** e) Deshalb kann nach der Rechtsprechung des EuGH eine wirtschaftliche Tätigkeit auch nicht als "Hilfsumsatz" i.S. von Art. 19 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG eingestuft werden, wenn sie die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit des Unternehmens darstellt (EuGH-Urteil Régie dauphinoise vom 11. Juli 1996 C-306/94, EU:C:1996:290, HFR 1996, 772, Rz 22; NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, HFR 2010, 85, Rz 30 und 31; s. auch EuGH-Urteil Nordania Finans und BG Factoring, EU:C:2008:144, HFR 2008, 530, Rz 22, 24 und 26, zu Investitionsgütern, die im Rahmen der laufenden Tätigkeit des Unternehmers --dort steuerpflichtig-- genutzt werden). Die von der Finanzverwaltung in Abschn. 15.18 Abs. 5 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (im Streitjahr: Abschn. 210 Abs. 5 Satz 2 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005) vertretene Auffassung, dass Hilfsumsätze nicht den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens bilden dürfen, trifft insoweit zu.
- 53** f) Gemessen daran hat das FG zu Unrecht angenommen, es sei gemäß § 43 Nr. 3 UStDV keine Kürzung der Vorsteuer vorzunehmen. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.
- 54** aa) Dabei ist das FG zunächst zu Recht davon ausgegangen, dass Zinsen, die die Klägerin als Entgelt für Darlehen an ihre Tochtergesellschaften erhielt, in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Zwar unterliegen Darlehensumsätze einer Holding nur dann der Mehrwertsteuer, wenn sie entweder eine in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG genannte wirtschaftliche Tätigkeit des Leistenden oder die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerbaren Tätigkeit darstellen, ohne jedoch in Bezug auf letztere Hilfsumsätze i.S. des Art. 19 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG zu sein (vgl. EuGH-Urteil Floridienne und Berginvest vom 14. November 2000 C-142/99, EU:C:2000:623, BFH/NV Beilage 2001, 37, Rz 27 ff.). Jedoch fallen die Zinsen, die die Klägerin als Entgelt für Darlehen an ihre Tochtergesellschaften erhielt, in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, weil sie nicht auf dem bloßen Eigentum an einem Gegenstand beruhen, sondern das Entgelt für die Überlassung von Kapital an die Tochtergesellschaften darstellen (vgl. EuGH-Urteil EDM vom 29. April 2004 C-77/01, EU:C:2004:243, BFH/NV Beilage 2004, 259, Rz 65 ff.). Auch die Zinsen, die an die Klägerin als Entgelt für Kapitalanlagen gezahlt wurden, können nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgenommen werden, da sie nicht auf dem bloßen Eigentum an dem Gegenstand beruhen, sondern die Gegenleistung für die Überlassung von Kapital an die Bank darstellen (vgl. EuGH-Urteil EDM, EU:C:2004:243, BFH/NV Beilage 2004, 259, Rz 69). Die Klägerin als geschäftsleitende Holding handelte als Unternehmerin, soweit sie Mittel, die sie mit der

Kapitalerhöhung eingeworben hatte, auf die genannte Weise einsetzte (vgl. EuGH-Urteil Régie dauphinoise, EU:C:1996:290, HFR 1996, 772, Rz 17).

- 55** bb) Auch reicht der Umstand, dass die Hilfsumsätze höher sind als die Umsätze aus der Haupttätigkeit, allein nicht aus, um ihre Einordnung als Hilfsumsätze auszuschließen (vgl. EuGH-Urteil EDM, EU:C:2004:243, BFH/NV Beilage 2004, 259, Rz 77), soweit Gegenstände oder Dienstleistungen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, nicht oder nur in sehr geringem Umfang für diese Umsätze verwendet werden (vgl. EuGH-Urteil EDM, EU:C:2004:243, BFH/NV Beilage 2004, 259, Rz 76 und 78).
- 56** cc) Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, im Streitfall seien die Anlagen der Klägerin bei Banken und die Darlehensgewährungen an die Tochtergesellschaften Hilfsumsätze, weil sie nicht den Gegenstand des Geschäftes der Klägerin darstellten. Diese Würdigung wird von den tatsächlichen Feststellungen des FG nicht getragen; die Umsätze sind vielmehr bei der Klägerin schon deshalb keine Hilfsumsätze, weil sie --wie das FA in diesem Zusammenhang zu Recht geltend macht-- nach den tatsächlichen Feststellungen des FG zur Haupttätigkeit der Klägerin gehören. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist nach den Feststellungen auf S. 4 des FG-Urteils u.a. der Erwerb und die Verwaltung von in- und ausländischen Finanzanlagen. Dazu zählen auch die genannten Umsätze, so dass nicht mehr konkret beurteilt werden muss, in welchem Umfang diese Umsätze für sich betrachtet eine Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen erfordern, für die Mehrwertsteuer zu entrichten ist (vgl. dazu EuGH-Urteil NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, HFR 2010, 85, Rz 34). Auf die Frage, ob die Umsätze von Anfang an beabsichtigt oder Folge einer Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit der Klägerin waren, kommt es nach den Ausführungen unter c und d ebenfalls nicht mehr an.
- 57** g) Greift mithin § 43 Nr. 3 UStDV nicht zugunsten der Klägerin ein, wird das FG im 2. Rechtsgang zu prüfen haben, inwieweit die rechtzeitig erklärte (vgl. dazu BFH-Urteil vom 21. Oktober 2015 XI R 40/13, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2016, 353, Rz 56 f., m.w.N.) Option der Klägerin gemäß § 9 UStG zur Steuerpflicht ihrer an sich gemäß § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG steuerfreien Umsätze wirksam ist und sich auf die bisher festgesetzte Umsatzsteuer und gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG auf den Vorsteuerabzug auswirkt.
- 58** 3. Außerdem kommt in Betracht, dass zwischen der Klägerin --wie von ihr geltend gemacht-- und ihren Tochtergesellschaften eine Organschaft besteht (s. dazu unter 4. bis 7.). Dies könnte Auswirkungen auf die Höhe der gegen die Klägerin für das Streitjahr festzusetzenden Umsatzsteuer haben.
- 59** a) Besteht eine Organschaft, sind die im Inland gelegenen Unternehmensteile als ein Unternehmen zu behandeln (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG). Dies führt dazu, dass der Organträger Steuerschuldner für alle Leistungen ist, die die Unternehmensteile des Organkreises gegenüber Dritten erbringen; die von der Organgesellschaft gegenüber Dritten ausgeführten Umsätze sind dem Organträger zuzurechnen (vgl. BFH-Urteile vom 19. Mai 2005 V R 31/03, BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671, unter II.2.a, Rz 21; vom 14. März 2012 XI R 28/09, BFH/NV 2012, 1493, Rz 24; EuGH-Urteil Skandia America (USA) vom 17. September 2014 C-7/13, EU:C:2014:2225, HFR 2014, 1031, Rz 28). Leistungsbezüge der Organgesellschaft von Dritten werden dem Organträger gleichfalls zugerechnet und berechtigen diesen zum Vorsteuerabzug (BFH-Urteile vom 19. Oktober 1995 V R 71/93, BFH/NV 1996, 273, unter II.2., Rz 18; vom 13. Mai 2009 XI R 84/07, BFHE 225, 282, BStBl II 2009, 868, unter II.3.a, Rz 24; EuGH-Urteil Skandia America (USA), EU:C:2014:2225, HFR 2014, 1031, Rz 29).
- 60** b) Ob eine Organschaft zwischen der Klägerin und ihren Tochtergesellschaften besteht, ist auch im vorliegenden Verfahren zu prüfen, da Streitgegenstand im finanzgerichtlichen Verfahren nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids ist (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Juli 1967 GrS 1/66, BFHE 91, 393, BStBl II 1968, 344; BFH-Urteil vom 1. Dezember 2010 XI R 46/08, BFHE 232, 232, BFH/NV 2011, 712). Wären der Klägerin die Umsätze und Leistungsbezüge ihrer Tochtergesellschaften zuzurechnen, wäre die Umsatzsteuer im Rahmen der Bindung an das Klagebegehren (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) ggf. in anderer Höhe festzusetzen.
- 61** c) Ob eine Organschaft besteht und weiter dazu führt, dass die Umsatzsteuer höher oder niedriger festzusetzen ist, kann nicht beurteilt werden, da das FG --aus seiner Sicht konsequenterweise-- nicht festgestellt hat, wie hoch die bisher (möglicherweise zu Unrecht) gegenüber den Tochtergesellschaften festgesetzte Umsatzsteuer ist.
- 62** 4. Auch eine GmbH & Co. KG --wie dies auf die Tochtergesellschaften der Klägerin zutrifft-- kann Organgesellschaft i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sein.
- 63** a) Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt,



wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft).

64 b) § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG beruhte im Streitjahr auf Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt: Art. 11 MwStSystRL), wonach es vorbehaltlich der Konsultation nach Art. 29 der Richtlinie 77/388/EWG jedem Mitgliedstaat frei steht, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln (sog. Mehrwertsteuergruppe).

65 c) Der EuGH hat zur Auslegung dieser Bestimmungen --für den BFH bindend-- Folgendes entschieden (vgl. EuGH-Urteil Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, HFR 2015, 901, Leitsatz 2):

"2. Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/69 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, 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 vorlegende Gericht zu prüfen hat."

66 d) Zur Beschränkung von Organgesellschaften auf juristische Personen in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG hat der EuGH ausgeführt (vgl. Urteil Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, HFR 2015, 901, Rz 36 bis 43):

"36 Was die Antwort anbelangt, die in der Sache auf die zweite Frage zu geben ist, ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof hinsichtlich der Auslegung von Art. 11 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABL L 347, S. 1), dessen Wortlaut dem von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie entspricht, festgestellt hat, dass diese Bestimmungen, die jedem Mitgliedstaat gestatten, mehrere Personen, die im Gebiet dieses Mitgliedstaats ansässig und rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, ihre Anwendung nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig machen (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/ Irland, C-85/11, EU:C:2013:217, Rn. 36)

37 Daher ist erstens festzustellen, dass Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie im Unterschied zu anderen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, insbesondere ihren Art. 28a und 28b, die sich ausdrücklich auf 'juristische Personen' beziehen, nicht per se die Einheiten von seinem Anwendungsbereich ausschließt, die - wie die Kommanditgesellschaften der Ausgangsverfahren - keine juristischen Personen sind.

38 Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie sieht für die Mitgliedstaaten auch keine ausdrückliche Möglichkeit vor, den Wirtschaftsteilnehmern weitere Bedingungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe aufzubürden (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/ Schweden, C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 35), insbesondere nicht, dass die Mitgliedstaaten verlangen könnten, dass ausschließlich juristische Personen Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe sein könnten.

39 Deshalb ist zu prüfen, ob der Spielraum der Mitgliedstaaten, die die Möglichkeit haben, die Bildung solcher Mehrwertsteuergruppen in ihrem Gebiet zu gestatten, es ihnen erlaubt, die Einheiten, die keine juristischen Personen sind, vom Anwendungsbereich des Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie auszuschließen.

40 Aus der Begründung des Kommissionsvorschlags (KOM[73] 950 endg.), der zum Erlass der Sechsten Richtlinie geführt hat, geht hervor, dass der Unionsgesetzgeber durch den Erlass von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 dieser Richtlinie es den Mitgliedstaaten ermöglichen wollte, die Eigenschaft des Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der rein rechtlichen Selbständigkeit zu knüpfen, und zwar aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder zur Verhinderung bestimmter Missbräuche, wie z. B. die Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Schweden, C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 37).

41 Insoweit hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Mitgliedstaaten bei der Anwendung von Art. 11 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 im Rahmen ihres Ermessensspielraums die Anwendung der Regelung über die Mehrwertsteuergruppe bestimmten Beschränkungen unterwerfen können, sofern diese den Zielen der Richtlinie entsprechen, die auf die Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und die Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung abzielt (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil Kommission/Schweden, C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 38 und 39).

42 Zwar enthielt die Sechste Richtlinie bis zum Inkrafttreten ihres durch die Richtlinie 2006/69 eingeführten Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 3 keine mit Art. 11 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 vergleichbaren ausdrücklichen Bestimmungen, doch war den Mitgliedstaaten dadurch nicht die Möglichkeit genommen, vor diesem Inkrafttreten gleichwertige sachdienliche Maßnahmen zu erlassen, da die Vermeidung von Steuerhinterziehung und -umgehung durch die Mitgliedstaaten ein Ziel darstellt, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird, selbst wenn eine ausdrückliche Ermächtigung durch den Unionsgesetzgeber fehlt (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil Halifax u. a., C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 70 und 71).

43 Es obliegt jedoch dem vorlegenden Gericht, zu prüfen, ob der Ausschluss der Einheiten, die keine juristischen Personen sind, von der Regelung über die Mehrwertsteuergruppe, wie er sich aus dem in den Ausgangsverfahren anwendbaren nationalen Recht ergibt, eine für diese Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderliche und geeignete Maßnahme ist."

- 67** e) Die dem Senat vom EuGH in Leitsatz 2 und Rz 43 seines Urteils Larentia + Minerva aufgegebenen Prüfung (vom FA zutreffend als "Prüfungsauftrag" bezeichnet) führt zu dem Ergebnis, dass der in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG normierte generelle Ausschluss von Einheiten, die keine juristischen Personen sind, keine erforderliche und geeignete Maßnahme zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung ist.
- 68** aa) Davon ist der Senat bereits in seinem Vorlagebeschluss ausgegangen (vgl. BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428, Rz 73 "fernliegend").
- 69** bb) Dem sind die Kommission und der Generalanwalt gefolgt.
- 70** Der Generalanwalt hat hierzu u.a. ausgeführt (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi vom 26. März 2015 C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:212, juris, Rz 73, 74 und 80):

"73. Auch wenn die Prüfung dieser Punkte dem vorliegenden Gericht obliegt, ist anzumerken, dass es im Wesentlichen bereits in seiner Vorlageentscheidung klargestellt hat, dass es zum einen keine Verbindung zwischen der in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG aufgestellten Bedingung, nach der alle Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe Rechtspersönlichkeit besitzen müssen, und der Verfolgung der in Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie genannten Ziele sieht und dass dieses Erfordernis zum anderen dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität zuwiderlaufen könnte, soweit allein aufgrund der Rechtsform bestimmte Unternehmen von der Möglichkeit der Beteiligung an einer Mehrwertsteuergruppe ausgeschlossen werden.

74. Ich teile diese Ansicht.

80. Wie für das vorlegende Gericht und die Kommission ist jedoch auch für mich nur schwer ersichtlich, inwiefern eine Unterscheidung in Abhängigkeit von der Rechtsform oder dem Vorliegen bzw. Nichtvorliegen von Rechtspersönlichkeit der Unternehmen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung erforderlich und geeignet sein sollte."

- 71** cc) Weder das FA noch das BMF sind dieser Beurteilung entgegengetreten.
- 72** dd) Auch aus der Gesetzesbegründung zu § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ergeben sich keine Hinweise darauf, dass mit der

Beschränkung der Organgesellschaften auf "juristische Personen" missbräuchliche Praktiken oder Verhaltensweisen und Steuerhinterziehung oder –umgehung verhindert werden sollten.

- 73** § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG geht im Wesentlichen auf das Umsatzsteuergesetz vom 29. Mai 1967 (UStG 1967) zurück. Der Bericht des Finanzausschusses zum Gesetzentwurf enthält lediglich die Aussage, dass das Institut der Organschaft "zur Vermeidung unnötiger Verwaltungsarbeit in der Wirtschaft" beibehalten wird (vgl. BTDrucks zu V/1581, S. 10; BFH-Urteil vom 17. Januar 2002 V R 37/00, BFHE 197, 357, BStBl II 2002, 373, unter II.2.b aa, Rz 42; Stadie in Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rz 784, m.w.N.).
- 74** In der Gesetzesbegründung zum UStG 1980 heißt es zu § 2 Abs. 1 und 2 UStG nur (vgl. BTDrucks 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." Aus der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses zu diesem Gesetzentwurf folgt nichts anderes (vgl. BTDrucks 8/2827, S. 6, 63 ff.). Allerdings sollen sich bei der Vorbereitung des UStG 1980 sowohl die Finanzverwaltung als auch die Wirtschaft einhellig für die Beibehaltung der Organschaft ausgesprochen haben. Die Organisationsstruktur vieler Unternehmen sei seit langem auf die Organschaft ausgerichtet. Auf Seiten der Finanzverwaltung führe die Organschaft zu einer gewissen Verwaltungsvereinfachung. Der Organkreis werde unter einer Steuernummer geführt und gebe nur eine Umsatzsteuererklärung ab. Der Verzicht auf die Organschaft hätte daher bei Wirtschaft und Verwaltung nicht nur erhebliche Mehrarbeit, sondern auch Kostensteigerungen mit sich gebracht (so Klezath, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 1980, 5, 8; vgl. auch Klezath, DStZ 1986, 112, 114).
- 75** Selbst wenn man deshalb davon ausgeht, die "Verwaltungsvereinfachung" sei "auch" das Motiv des Gesetzgebers gewesen, die Rechtsfigur der Organschaft im UStG 1980 beizubehalten (so Stadie in Rau/Dürnwächter, a.a.O., § 2 Rz 784), ergibt sich daraus nichts für die hier zu prüfende Frage. Dieses Ziel der "Verwaltungsvereinfachung" findet sich zwar (neben dem Ziel der Verhinderung von Missbräuchen) ebenfalls in der Begründung zu Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG (vgl. EuGH-Urteil Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, HFR 2015, 901, Rz 40). Es kann aber die Beschränkung der Organgesellschaften auf juristische Personen in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG nicht rechtfertigen; vielmehr kommt es insofern --allein-- darauf an, ob diese Beschränkung eine erforderliche und geeignete Maßnahme zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung und -umgehung ist (vgl. EuGH-Urteil Larentia + Minerva, EU:C:2015, 496, HFR 2015, 901, Leitsatz 2 und Rz 43).
- 76** 5. Allerdings entfaltet Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG keine unmittelbare Wirkung und ist deshalb auch nicht berufbar (EuGH-Urteil Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, HFR 2015, 901, Leitsatz 3).
- 77** 6. Ausgehend davon hat der Senat im Streitfall zu prüfen, ob § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG richtlinienkonform dahingehend ausgelegt werden kann, dass der Begriff "juristische Person" i.S. dieser Vorschrift auch Personengesellschaften umfasst (EuGH-Urteil Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, HFR 2015, 901, Leitsätze 2 und 3; vgl. auch Rz 114 der Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi, EU:C:2015:212, juris).
- 78** Dies ist jedenfalls für eine GmbH & Co. KG --wie dies für die Tochtergesellschaften der Klägerin zutrifft-- zu bejahen.
- 79** a) Die Frage, ob eine richtlinienkonforme Auslegung des Tatbestandsmerkmals "juristische Person" in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG möglich ist, wird in der Literatur bisher nicht einheitlich beantwortet (bejahend z.B. Diemer, Der Betrieb 2015, 1748; Korn, Battersicht zur Steuerrechtsprechung 2015, 39; Nieskens, Betriebs-Berater 2015, 2074, 2076; Prätzler, juris PraxisReport Steuerrecht 43/2015, Anm. 6, unter C. a.E.; wohl auch Hummel, Umsatzsteuer-Rundschau 2015, 671, 680; Streit/ Rust, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2015, 2097, 2099 f.; tendenziell verneinend Eggers, Neue Wirtschafts-Briefe 2015, 2566, 2574; Eggers/Korf, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2015, 710, 718; Grünwald, MwStR 2015, 587, 588; offen Birkenfeld, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2015, 757, 758; Hartman, Die Steuerberatung 2016, 18). Das beigetretene BMF hält eine richtlinienkonforme Auslegung nicht für möglich.
- 80** b) Für die vorzunehmende Prüfung, ob eine richtlinienkonforme Auslegung einer nationalen Vorschrift möglich ist, gelten nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) folgende Grundsätze:
- 81** aa) Aus dem Grundsatz der Unionstreue (Art. 4 Abs. 3 des Vertrags über die Europäische Union) folgt die Verpflichtung der Gerichte, diejenige Auslegung des nationalen Rechts zu wählen, die dem Inhalt der Richtlinie (in der vom EuGH entschiedenen Auslegung) entspricht (BVerfG-Beschluss vom 8. April 1987 2 BvR 687/85, BVerfGE

75, 223, unter B.2.c cc, Rz 45). Besteht ein Auslegungsspielraum, ist das nationale Gericht verpflichtet, diesen so weit wie möglich auszuschöpfen; mehrere mögliche Auslegungsmethoden sind daher hinsichtlich des Richtlinienziels bestmöglich anzuwenden i.S. eines Optimierungsgebotes (BVerfG-Beschluss vom 26. September 2011 2 BvR 2216/06, 2 BvR 469/07, BVerfGK 19, 89, unter B.II.1.b, Rz 46). Auch die Befugnis zur Rechtsfortbildung steht dem nationalen Richter zu, und zwar auch im Steuerrecht (BVerfG-Beschlüsse vom 22. Dezember 1992 1 BvR 1333/89, HFR 1993, 327, unter II.1., Rz 7; vom 16. Februar 2012 1 BvR 127/10, HFR 2012, 545, unter IV.1.a, Rz 23 f.; vom 17. September 2013 1 BvR 1928/12, HFR 2013, 1156, unter IV.1.a, Rz 33).

- 82** bb) Eine richtlinienkonforme Auslegung des Tatbestandsmerkmals "juristische Person" in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG in dem Sinne, dass es auch eine GmbH & Co. KG umfasst, steht im Einklang mit der Rechtsprechung des BVerfG.
- 83** Denn steuerrechtliche Tatbestandsmerkmale sind, auch wenn sie einem anderen Rechtsgebiet --wie hier dem Zivilrecht-- entnommen sind, nach dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang, nach dem Zweck des jeweiligen Steuergesetzes und dem Inhalt der einschlägigen Einzelregelung zu interpretieren; es besteht weder eine Vermutung für ein übereinstimmendes noch für ein abweichendes Verständnis (vgl. BVerfG-Beschluss vom 27. Dezember 1991 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212, unter 1.a cc, Rz 11, m.w.N.; BFH-Urteil vom 29. Januar 2015 V R 5/14, BFHE 249, 283, BStBl II 2015, 567, Rz 36).
- 84** cc) Im Übrigen gibt es auch außerhalb des Steuerrechts Beispiele für eine von der zivilrechtlichen Terminologie abweichende Auslegung des Begriffs "juristische Person".
- 85** So hat das BVerfG für Art. 19 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) anerkannt, dass "juristische Personen" i.S. dieser Vorschrift auch Personengesellschaften sein können (ständige Rechtsprechung seit dem BVerfG-Urteil vom 20. Juli 1954 1 BvR 114/54, BVerfGE 4, 7, unter C.3.b, Rz 15 f.; vgl. BVerfG-Urteil vom 29. Juli 1959 1 BvR 394/58, BVerfGE 10, 89, unter C.I., Rz 40; BVerfG-Beschlüsse vom 11. Oktober 1966 2 BvR 477/64 u.a., BVerfGE 20, 257, unter B.I.2., Rz 27; vom 18. Oktober 1966 2 BvR 386/63, 2 BvR 478/63, BVerfGE 20, 283, unter B.II.2., Rz 47; vom 4. Dezember 1979 2 BvR 64/78, 2 BvR 460/79, BVerfGE 53, 1, unter B.I.1., Rz 55; s. auch BVerfG-Beschluss vom 2. September 2002 1 BvR 1103/02, Neue Juristische Wochenschrift 2002, 3533, unter 2.a, Rz 6).
- 86** Im BVerfG-Beschluss vom 19. Juli 2000 1 BvR 539/96 (BVerfGE 102, 197, unter C.I., Rz 63) führt das BVerfG in Bezug auf zwei GmbH & Co. KGs (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 102, 197, unter A.II., Rz 5) sogar ausdrücklich aus, bei einem weiten, nicht personal gebundenen Berufsbegriff sei das Grundrecht der Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG gemäß Art. 19 Abs. 3 GG auch auf "juristische Personen des Privatrechts" anwendbar. Danach ist eine GmbH & Co. KG eine juristische Person i.S. des Art. 19 Abs. 3 GG.
- 87** Ferner geht das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) davon aus, dass "juristische Personen" (dort: i.S. des § 3 Abs. 10 des Kreislaufwirtschaftsgesetzes) auch Personengesellschaften sein können und der Wortlaut "juristische Person" dieser Auslegung nicht entgegen steht (vgl. BVerwG-Urteil vom 1. Oktober 2015 7 C 8.14, Deutsches Verwaltungsblatt 2016, 188, unter 1.a bb(1), Rz 23).
- 88** c) Bezogen auf § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG hat Generalanwalt Mengozzi in Rz 115 seiner Schlussanträge (EU:C:2015:212, juris) angemerkt, die Kommission habe in ihren schriftlichen Erklärungen darauf hingewiesen, dass das FG München (Urteil vom 13. März 2013 3 K 235/10, EFG 2013, 1434) mit der Feststellung, dass "kapitalistisch strukturierte" Personengesellschaften --wie die Tochtergesellschaften der Klägerinnen in den Ausgangsverfahren-- in den persönlichen Anwendungsbereich von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG fallen könnten, den Versuch einer solchen mit dem Unionsrecht vereinbaren Auslegung unternommen habe.
- 89** d) Der Senat folgt mit Blick auf das Unionsrecht --insbesondere unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Rechtsformneutralität (vgl. dazu Vorlagebeschluss in BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428, Rz 74 und 75)-- der (offenbar sowohl von der Kommission als auch vom Generalanwalt unterstützten) Auffassung des FG München.
- 90** Denn eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG hat eine "kapitalistische Struktur" (Urteil des FG München in EFG 2013, 1434, Rz 44; vgl. auch Stadie in Rau/ Dürrwächter, a.a.O., § 2 Rz 840). In der Rechtsprechung wird die GmbH & Co. KG der Form nach als Personengesellschaft gesehen; der Sache nach wird sie jedoch eher als GmbH gewertet Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/Henze/Notz, Handelsgesetzbuch, 3. Aufl., § 177a Anhang A Rz 3 f.). Steuerrechtlich sind die ehemals erheblichen Unterschiede zwischen einer GmbH und einer GmbH & Co. KG in vielerlei Hinsicht mittlerweile durch den Gesetzgeber eingeebnet worden (Blaum in Westermann, Handbuch der Personengesellschaften, Rz I 3175). Die GmbH & Co. KG unterliegt außerdem aufgrund der

§§ 264a ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB) weitgehend denselben Regeln der Rechnungspublizität und Prüfungspflicht wie eine Kapitalgesellschaft (Blaum in Westermann, a.a.O., Rz I 3176). Sie kann wie eine juristische Person unselbständig dem Willen eines anderen Rechtsträgers (nämlich des Organträgers) unterworfen sein, da bei ihr lediglich eine GmbH und damit eine juristische Person als Komplementärin gemäß § 164 HGB die Geschäfte führt (so zutreffend Urteil des FG München in EFG 2013, 1434, Rz 44).

- 91** e) Deshalb kann § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG in einer mit Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG zu vereinbarenden Weise richtlinienkonform dahingehend ausgelegt werden, dass der Begriff "juristische Person" (jedenfalls) auch eine GmbH & Co. KG umfasst.
- 92** f) Die Auffassung des Senats, dass auch eine GmbH & Co. KG als "juristische Person" i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG anzusehen ist, weicht zwar in der Begründung, nicht aber im Ergebnis von dem BFH-Urteil vom 2. Dezember 2015 V R 25/13 (DStR 2016, 219) ab.
- 93** aa) Der V. Senat des BFH hat in diesem Urteil entschieden, dass neben einer juristischen Person auch eine Personengesellschaft in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein kann. Dies setzt zwar nach Auffassung des V. Senats des BFH voraus, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind (Änderung der Rechtsprechung). Der V. Senat geht aber ebenfalls davon aus, dass eine GmbH & Co. KG --um die es auch im dortigen Verfahren ging-- Organgesellschaft sein kann (vgl. den Sachverhalt der Entscheidung sowie die Entscheidungsgründe unter II.4., Rz 60). Andernfalls hätte er die Klage abweisen müssen.
- 94** bb) Insoweit besteht Übereinstimmung. Ob der erkennende Senat der Auffassung des V. Senats des BFH im Urteil in DStR 2016, 219 im Übrigen zustimmen kann, ist im vorliegenden Streitfall nicht zu entscheiden.
- 95** cc) Zwar hatte der V. Senat im Urteil vom 8. Februar 1979 V R 101/78 (BFHE 127, 267, BStBl II 1979, 362) u.a. entschieden, eine KG könne auch dann nicht unselbständig i.S. von § 2 Abs. 2 UStG sein, wenn ihr persönlich haftender Gesellschafter eine juristische Person ist (vgl. Leitsatz 2). Diese Aussage ist aber durch das BFH-Urteil in DStR 2016, 219 überholt.
- 96** g) Deshalb kommt auch keine Vorlage an den Großen Senat des BFH gemäß § 11 FGO in Betracht.
- 97** Für die Zulässigkeit einer Anrufung des Großen Senats nach § 11 Abs. 2 FGO wegen Abweichung ist Voraussetzung, dass die vorgelegte Rechtsfrage sowohl für die Entscheidung des Senats, von der der anrufende Senat abweichen will, als auch für die Entscheidung des anrufenden Senats entscheidungserheblich ist (vgl. Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 8. Dezember 1975 GrS 1/75, BFHE 117, 352, BStBl II 1976, 262, unter C.I.2., Rz 14; vom 9. Oktober 2014 GrS 1/13, BFHE 247, 291, BStBl II 2015, 345, Rz 29; vom 14. April 2015 GrS 2/12, BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007, Rz 31; BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 18/13, BFHE 242, 433, BFH/NV 2013, 1747, Rz 35).
- 98** Bestehen in Bezug auf die Rechtsfrage, ob eine GmbH & Co. KG allein aufgrund ihrer Rechtsform nicht Organgesellschaft sein kann, lediglich Unterschiede in der Begründung, nicht aber im Ergebnis der beiden Urteile, liegt keine Abweichung i.S. des § 11 Abs. 2 FGO vor (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 1987 II R 212/82, BFHE 152, 146, BStBl II 1988, 309, Rz 25; Sunder-Plassmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 11 FGO Rz 35; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 11 Rz 11; Müller-Horn in Beermann/Gosch, FGO § 11 Rz 7).
- 99** Auch eine Anrufung des Großen Senats des BFH gemäß § 11 Abs. 4 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung einer Rechtsfrage setzt deren Entscheidungserheblichkeit voraus (vgl. z.B. Sunder-Plassmann in HHSp, § 11 FGO Rz 105; Gräber/Herbert, a.a.O., § 11 Rz 26, m.w.N.).
- 100** 7. Ob das weitere Erfordernis des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG, dass die Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein muss, vorliegt, kann aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht entschieden werden.
- 101** a) Insoweit hat der EuGH im Urteil Larentia + Minerva (EU:C:2015:496, HFR 2015, 901) in Rz 44 und 45 ausgeführt:



"44 Zweitens ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie, dass jeder Mitgliedstaat diejenigen Personen als einen Steuerpflichtigen behandeln kann, die in seinem Gebiet ansässig, rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind. Das bloße Bestehen enger Verbindungen zwischen diesen Personen kann daher in Ermangelung weiterer Anforderungen nicht zu der Annahme führen, dass der Unionsgesetzgeber die Regelung über die Mehrwertsteuergruppe allein den Einheiten hat vorbehalten wollen, die sich in einem Unterordnungsverhältnis zum Organträger der betreffenden Unternehmensgruppe befinden.

45 Das Vorliegen eines solchen Unterordnungsverhältnisses lässt zwar vermuten, dass zwischen den betreffenden Personen enge Verbindungen bestehen, doch kann es - wie der Generalanwalt in Nr. 99 seiner Schlussanträge ausgeführt hat - nicht grundsätzlich als eine für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe notwendige Voraussetzung angesehen werden. Etwas anderes würde nur in den Ausnahmefällen gelten, in denen eine solche Bedingung in einem bestimmten nationalen Kontext eine für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung sowohl erforderliche als auch geeignete Maßnahme ist."

**102** b) Generalanwalt Mengozzi hat in Rz 99 seiner Schlussanträge Larentia + Minerva (EU:C:2015:212, juris), auf die der EuGH Bezug genommen hat, dazu Folgendes ausgeführt:

"99. Auch wenn dem vorliegenden Gericht die Prüfung obliegt, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, frage ich mich jedoch, ob eine nationale Maßnahme, die eine solche Intensität der Verbindungen zwischen Personen verlangt, damit sie einen Mehrwertsteuerpflichtigen bilden, nicht über das zur Erreichung der genannten Ziele erforderliche Maß hinausgeht. Abgesehen von besonderen, einem bestimmten Mitgliedstaat eigenen Umständen, die dem Gerichtshof im vorliegenden Verfahren jedoch nicht unterbreitet worden sind, ist allgemein gesehen nämlich schwer zu verstehen, aus welchen Gründen die Verfolgung der genannten Ziele zwingend ein Über- und Unterordnungsverhältnis zwischen den Mitgliedern einer Mehrwertsteuergruppe erfordern sollte, damit die Voraussetzung des Vorliegens enger Beziehungen in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht erfüllt ist. Auch wenn das Vorliegen eines solchen Über- und Unterordnungsverhältnisses zwischen den Mitgliedern einer Mehrwertsteuergruppe zweifellos eine hinreichende Bedingung für die Erreichung dieser Ziele und die Erfüllung der in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie aufgestellten Voraussetzung ist, zweifle ich doch daran, dass sie unbedingt erforderlich ist."

**103** Der erkennende Senat hat im gegenwärtigen Verfahrensstadium die nach Rz 45 und 46 der Vorabentscheidung (EU:C:2015:496, HFR 2015, 901) ihm obliegende Prüfung noch nicht vorzunehmen. Es ist unklar, ob diese Prüfung im Streitfall vorgenommen werden muss; denn es fehlen Feststellungen dazu, welche finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Beziehungen zwischen der Klägerin und ihren Tochtergesellschaften bestehen. Diese Feststellungen sind vorrangig und müssen vom FG im zweiten Rechtsgang zunächst nachgeholt werden.

**104** Deshalb muss der Senat nicht entscheiden, ob er der Auffassung des V. Senats des BFH im Urteil vom 2. Dezember 2015 V R 15/14 (DStR 2016, 226) folgt, für das sich aus dem nationalen Recht ergebende Erfordernis einer Eingliederung mit Durchgriffsrechten i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG bestehe eine hinreichende Grundlage im Unionsrecht (vgl. BFH-Urteil in DStR 2016, 226, unter II.1.c cc, Rz 34 ff.).

**105** 8. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)