

Urteil vom 12. Oktober 2016, XI R 30/14

Umsatzsteuerrechtliche Organschaft: Zur organisatorischen Eingliederung und eigenständigen Unternehmenstätigkeit des Organträgers

ECLI:DE:BFH:2016:U.121016.XIR30.14.0

BFH XI. Senat

UStG § 2 Abs 1, UStG § 2 Abs 2 Nr 2 S 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 4 UAbs 2, UStG VZ 2005

vorgehend FG Münster, 24. April 2013, Az: 5 K 1401/10 U

Leitsätze

1. Eine organisatorische Eingliederung ist auch ohne Personenidentität in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft gegeben, wenn nach dem Anstellungsvertrag zwischen der Organgesellschaft und ihrem nominell bestellten Geschäftsführer dieser die Weisungen der Gesellschafterversammlung sowie eines angestellten Dritten zu befolgen hat, der auf die Willensbildung der Gesellschafterversammlung einwirken kann und der zudem alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer des Organträgers ist .
2. Eine Organschaft setzt u.a. voraus, dass der Organträger eine eigenständige Unternehmenstätigkeit ausübt .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25. April 2013 5 K 1401/10 U aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), deren Unternehmensgegenstand die Versorgung von Alten- und Pflegeheimen mit Lebensmitteln und Dienstleistungen ist. Ihre Gesellschafter waren vor dem Besteuerungszeitraum 2005 (Streitjahr) mit einem Anteil von 10 % am Stammkapital Frau ... (M) und mit einem Anteil von 90 % am Stammkapital deren Sohn, Herr ... (S). Dieser hielt aufgrund Treuhandvertrags vom 29. Oktober 1999 seinen Anteil im Innenverhältnis als Treuhänder seines Vaters, Herrn ... (V). S war durch einen "Anstellungsvertrag für Geschäftsführer" vom 29. Oktober 1999 (ohne festes Monatsgehalt) zum einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführer der Klägerin bestellt worden, hatte danach Weisungen der Gesellschafterversammlung sowie des Geschäftsführers (V) der A-GmbH zu befolgen und bedurfte "zur Vornahme von Handlungen, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen, ... der ausdrücklichen Einwilligung der Gesellschafterversammlung"; hierzu zählten u.a. der "Abschluss von Verträgen und Geschäften jeder Art, die im Einzelfall Verpflichtungen von mehr als EUR 1.000 für die Gesellschaft mit sich bringen oder welche die Gesellschaft ohne Rücksicht auf den Wert länger als ein Jahr verpflichten". Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) hat sich S um die Geschäfte des Firmenkomplexes der Familie nicht "gekümmert", sondern diese "gänzlich und ohne Einschränkung" V überlassen; abweichend vom Geschäftsführer-Anstellungsvertrag hat nicht S, sondern V die Geschäfte der Klägerin geleitet, von der er als Angestellter ein Gehalt bezog.
- 2** Mit Gesellschaftsvertrag vom 7. Dezember 2004 war die F-GmbH errichtet worden. Gegenstand dieses

Unternehmens war das einheitliche Halten und die einheitliche Verwaltung von Familienbeteiligungen an der A-GmbH und an der Klägerin. Das Stammkapital der F-GmbH hielten zu 90 % deren einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer V und zu 10 % M.

- 3 Ebenfalls am 7. Dezember 2004 hatten V und M ihre Geschäftsanteile an der A-GmbH und an der Klägerin mit Wirkung zum 31. Dezember 2004 0:00 Uhr in die F-GmbH eingebracht.
- 4 Für das Streitjahr gab die Klägerin --in der Annahme, sie sei als Organgesellschaft in das Unternehmen der Organträgerin, der F-GmbH, eingegliedert-- keine Umsatzsteuererklärung ab.
- 5 Nach Durchführung einer Außenprüfung (Bericht vom 24. September 2008) vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, die Klägerin sei finanziell und organisatorisch nicht in die F-GmbH eingegliedert, und setzte mit Umsatzsteuer-Änderungsbescheid vom 9. Oktober 2008 für das Streitjahr gegen die Klägerin Umsatzsteuer (auf ... €) fest.
- 6 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 7 Das FG ließ "dahinstehen", ob die F-GmbH bereits im Streitjahr eigene Ausgangsumsätze getätigt habe und überhaupt Organträgerin habe sein können. Denn die Klägerin sei jedenfalls nicht in das Unternehmen der F-GmbH eingegliedert gewesen.
- 8 Zwar liege im Streitjahr --entgegen der Auffassung des FA-- eine finanzielle Eingliederung vor, da die F-GmbH über die Mehrheit der Stimmrechte an der Klägerin verfügt habe; M und V hätten sämtliche Anteile an der Klägerin mit Wirkung zum 31. Dezember 2004 in die F-GmbH eingebracht und diese habe damit bei Beschlussfassungen ihren Willen durchsetzen können.
- 9 Die Klägerin sei aber in das Unternehmen der F-GmbH nicht organisatorisch eingegliedert gewesen, weil in den Geschäftsführungsorganen der Klägerin und der F-GmbH keine Personenidentität bestanden habe. S als bestellter Geschäftsführer der Klägerin sei nicht zugleich leitender Mitarbeiter der F-GmbH gewesen. Entgegen dem zwischen der Klägerin und S geschlossenen Geschäftsführer-Anstellungsvertrag habe nicht S, sondern V ohne jegliche Einschränkungen die Geschäfte der Klägerin geleitet. Damit scheidet eine organisatorische Eingliederung der Klägerin in das Unternehmen der F-GmbH aus, da V nicht personenidentisch mit der F-GmbH sei. Diese habe ihre mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Klägerin in der laufenden Geschäftsführung nicht wahrgenommen, da diese tatsächlich von einem Dritten, nämlich V, faktisch wahrgenommen worden sei; Anhaltspunkte dafür, dass V seine faktische Geschäftsführung bei der Klägerin "für die F-GmbH" ausgeübt habe, seien nicht ersichtlich.
- 10 Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1829 veröffentlicht.
- 11 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG).
- 12 Sie trägt im Wesentlichen vor, das FG sehe das Tatbestandsmerkmal der organisatorischen Eingliederung der Klägerin in das Unternehmen der F-GmbH zu Unrecht als nicht gegeben an, obwohl nach seinen Feststellungen V alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der F-GmbH und zugleich faktischer Geschäftsführer der Klägerin war. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) reiche eine Personenidentität in den Leitungsgremien beider Gesellschaften für eine organisatorische Eingliederung aus. Neben der Sache liege der vom FG herangezogene Aspekt, dass V ein Gehalt von der Klägerin bezogen habe und dies für eine Geschäftsführertätigkeit im eigenen Namen und für eigene Rechnung und nicht für eine solche für die F-GmbH spreche. Auch könne nicht darauf abgestellt werden, dass V nicht personenidentisch mit der F-GmbH sei, da nach § 6 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung Geschäftsführer nur eine natürliche Person sein kann.
- 13 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung, den Bescheid für 2005 über Umsatzsteuer vom 9. Oktober 2008 und die Einspruchsentscheidung vom 25. März 2010 aufzuheben.
- 14 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15 Es tritt der Revision entgegen und bezieht sich auf die Gründe des FG-Urteils. Insbesondere sei die Klägerin nicht in die F-GmbH organisatorisch eingegliedert.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** 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 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** Das FG hat zu Unrecht das Vorliegen einer Organschaft mit der Begründung verneint, eine organisatorische Eingliederung der Klägerin liege nicht vor. Ob aber die F-GmbH --um Organträgerin sein zu können-- unternehmerisch tätig war, hat das FG --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- nicht festgestellt, sondern (ausdrücklich) offengelassen. Die Sache ist insoweit nicht spruchreif.
- 18** 1. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG).
- 19** Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG 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).
- 20** 2. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG beruhte im Streitjahr auf 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) --jetzt: Art. 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem--, wonach es vorbehaltlich der Konsultation nach Art. 29 der Richtlinie 77/388/EWG jedem Mitgliedstaat freisteht, 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).
- 21** 3. Nach nationalem Recht ist es für die Annahme einer Organschaft i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG erforderlich, dass der Organträger finanziell über die Mehrheit der Stimmrechte bei der abhängigen juristischen Person verfügt, wirtschaftlich mit der Organgesellschaft verflochten ist und die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung auch rechtlich wahrnehmen kann (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29. Oktober 2008 XI R 74/07, BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.1.b, Rz 16; vom 8. August 2013 V R 18/13, BFHE 242, 433, BFH/NV 2013, 1747, Rz 24 f.; vom 2. Dezember 2015 V R 12/14, BFH/NV 2016, 437, Rz 22 f.; vom 2. Dezember 2015 V R 15/14, BFHE 252, 158, BFH/NV 2016, 506, Rz 20, 21, 42).
- 22** Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt.
- 23** a) Das FG hat --was das FA nicht beanstandet-- festgestellt, dass die Klägerin im Streitjahr in die F-GmbH finanziell eingegliedert war.
- 24** Diese verfügte über die Mehrheit der Stimmrechte bei der Klägerin, weil M und V sämtliche Anteile an der Klägerin mit Wirkung zum 31. Dezember 2004 wirksam in die F-GmbH eingebracht hatten und diese damit ihren Willen bei Beschlussfassungen hat durchsetzen können.
- 25** b) Auch die Voraussetzungen einer organisatorischen Eingliederung liegen vor.
- 26** aa) Eine organisatorische Eingliederung i.S. einer engen Verflechtung mit Über- und Unterordnung liegt regelmäßig vor, wenn Personenidentität in den Leitungsgremien von Organträger und Organgesellschaft besteht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 17. Januar 2002 V R 37/00, BFHE 197, 357, BStBl II 2002, 373, unter II.1.c bb, Rz 33; vom 8. August 2013 V R 18/13, BFHE 242, 433, BFH/NV 2013, 1747, Rz 25 f.; jeweils m.w.N.).
- 27** bb) In Ausnahmefällen kann eine organisatorische Eingliederung aber auch ohne personelle Verflechtung in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft vorliegen.
- 28** Voraussetzung dafür ist, dass institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der

laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft gegeben sind (vgl. BFH-Urteile vom 3. April 2008 V R 76/05, BFHE 221, 443, BStBl II 2008, 905, unter II.4., Rz 41; in BFHE 252, 158, BFH/NV 2016, 506, Rz 43). Eine bloß faktische Geschäftsführung reicht dagegen nicht aus. Der Organträger muss durch schriftlich fixierte Vereinbarungen (z.B. Geschäftsführerordnung, Konzernrichtlinie) in der Lage sein, gegenüber Dritten seine Entscheidungsbefugnis nachzuweisen und den Geschäftsführer der Organgesellschaft bei Verstößen gegen seine Anweisungen haftbar zu machen (vgl. BFH-Urteil vom 5. Dezember 2007 V R 26/06, BFHE 219, 463, BStBl II 2008, 451, unter II.3., Rz 25; Abschn. 2.8 Abs. 10 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses).

- 29** cc) Nach dem vom FG festgestellten Gesamtbild der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse nahm die F-GmbH aufgrund institutionell abgesicherter unmittelbarer Eingriffsmöglichkeiten --mittels V-- die mit der finanziellen Eingliederung der Klägerin verbundene Möglichkeit der Beherrschung in der laufenden Geschäftsführung wahr, indem sie die Klägerin durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrschte.
- 30** Zwar war S zum einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführer der Klägerin bestellt, doch hatte er nach § 1 Abs. 2 des Anstellungsvertrags Weisungen der Gesellschafterversammlung sowie des Geschäftsführers der A-GmbH, nämlich V, zu befolgen. In der Gesellschafterversammlung hätte S sich nicht durchsetzen können, da die Geschäftsanteile an der Klägerin im Streitjahr von der F-GmbH, an deren Stammkapital V zu 90 % beteiligt war, gehalten wurden.
- 31** dd) Der Berücksichtigung des Anstellungsvertrags steht nicht entgegen --wie das FA meint--, dass nach der Vorentscheidung in EFG 2014, 1829 (Rz 43) der Anstellungsvertrag "so nicht durchgeführt" worden sei. Denn nach den Feststellungen des FG führte V allein anstelle des nominell bestellten Geschäftsführers S die Geschäfte der Klägerin; überdies hatte S in die von V vorgenommenen Geschäfte, sofern diese auch ihn selbst betrafen, allgemein eingewilligt. Gerade dies entsprach aber der dem S durch § 1 Abs. 2 des Anstellungsvertrags zugedachten Rolle in der Geschäftsführung der Klägerin.
- 32** ee) Aufgrund des Anstellungsvertrags und der Bestellung von V zum einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführer der F-GmbH ist daher im Streitfall von einer organisatorischen Eingliederung auszugehen (zutreffend BÜCHTER-HOLE in EFG 2014, 1832).
- 33** ff) Entgegen der Auffassung des FG können weder die Tatsache, dass V nicht personenidentisch mit der F-GmbH ist, noch die Feststellung, dass V von der Klägerin ein Gehalt bezog, zu einer anderen rechtlichen Beurteilung führen. Denn V war Geschäftsführer der F-GmbH. Besteht danach Personenidentität in der Geschäftsführung, muss --wie dargelegt-- von der organisatorischen Eingliederung ausgegangen werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 252, 158, BFH/NV 2016, 506, Rz 43).
- 34** c) Ferner ist eine wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin zu bejahen.
- 35** Nach den vom FG in der Vorentscheidung in Bezug genommenen Feststellungen der Außenprüfung erbrachte die F-GmbH im Streitjahr gegenüber der Klägerin und der A-GmbH Beratungsleistungen. Das Erbringen solcher Leistungen wird vom FA nicht in Abrede gestellt, wenn auch die F-GmbH ihren Untergesellschaften erst nach dem Streitjahr hierüber Rechnungen erteilt habe und das FA deshalb die Entgeltlichkeit in Frage stellt.
- 36** Da hinsichtlich der Eingliederungsvoraussetzungen das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend ist, erfordert die Annahme einer Organschaft nicht, dass alle drei Eingliederungsmerkmale gleichermaßen feststellbar sind; tritt auf einem der drei Gebiete die Eingliederung weniger stark in Erscheinung, so hindert dies nicht, trotzdem eine Organschaft anzunehmen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.1.b, Rz 16); zudem hat das FA gegen die Annahme einer wirtschaftlichen Eingliederung der Klägerin nichts vorgetragen.
- 37** 4. Allerdings hat das FG nicht festgestellt, sondern offengelassen, ob die F-GmbH im Streitjahr unternehmerisch tätig war.
- 38** a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH setzt eine Organschaft voraus, dass der Organträger eine eigenständige Unternehmenstätigkeit ausübt; die Eigenschaft als Organträger kann jeder Unternehmer ausfüllen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 9. Oktober 2002 V R 64/99, BFHE 200, 119, BStBl II 2003, 375, unter II.2.b, Rz 25; in BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.1.a, Rz 15; jeweils m.w.N.); aus dem BFH-Urteil vom 2. Dezember 2015 V R 67/14 (BFHE 251, 547, BFH/NV 2016, 511, Rz 19) ergibt sich nichts anderes.
- 39** b) Diese Auffassung wird von der Literatur geteilt (vgl. Bunjes/Korn, UStG, 15. Aufl., § 2 Rz 110; Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., 2.8.3.2.3.2 a, S. 395; Meyer in Offerhaus/ Söhn/Lange, § 2 UStG Rz 67; Stadie in

Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rz 831; Treiber in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 2 Rz 151 f.; Müller in Weymüller, UStG, § 2 Rz 241; Sterzinger, Umsatzsteuer-Rundschau 2014, 132).

- 40** c) Soweit sich aus dem Unionsrecht etwas anderes ergeben sollte, entfaltet Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG keine unmittelbare Wirkung und ist nicht berufbar (Urteil 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, Rz 51).
- 41** Angesichts des insoweit klaren und unmissverständlichen Wortlauts des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG, dass eine Eingliederung "in das Unternehmen" des Organträgers erforderlich ist, kommt eine vom Wortlaut abweichende richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG an dieser Stelle nicht in Betracht. Der Senat muss deshalb auch nicht entscheiden, ob er vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils Kommission/Irland vom 9. April 2013 C-85/11 (EU:C:2013:217, HFR 2013, 542, Rz 47, 48) der Auffassung folgen könnte, das sich aus dem nationalen Recht ergebende Erfordernis einer (eigenen) Unternehmereigenschaft des Organträgers sei unionsrechtlich nur statthaft, wenn dies --was der Fall sei-- im nationalen Kontext zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen erforderlich und geeignet sei (so BFH-Urteil in BFHE 251, 547, BFH/NV 2016, 511, Rz 30 ff.).
- 42** d) Das FG wird danach im zweiten Rechtsgang Feststellungen zu treffen haben, ob die F-GmbH die --über das Ergebnis der Außenprüfung in Bezug genommenen-- Beratungsleistungen gegenüber der Klägerin und/oder der A-GmbH gegen Entgelt erbracht hat, d.h. selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig war (§ 2 Abs. 1 Sätze 1 und 3 UStG).
- 43** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de