

Urteil vom 02. December 2015, V R 12/14

Organschaft und Eingliederungsvoraussetzungen - Billigkeitserlass

BFH V. Senat

UStG § 2 Abs 2 Nr 2, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 4 UAbs 2, AO § 163

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 21. August 2013, Az: 16 K 128/13

Leitsätze

1. NV: Finanziell eingegliedert i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist eine juristische Person, wenn der Organträger über eine eigene Mehrheitsbeteiligung verfügt.
2. NV: Für die organisatorische Eingliederung muss der Organträger im Regelfall mit der juristischen Person über deren Geschäftsführung personell verflochten sein.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22. August 2013 16 K 128/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine KG, als Organträger nichtsteuerbare Leistungen an ihre Komplementär-GmbH (GmbH) als Organgesellschaft erbracht hat.
- 2 Gesellschafter der Klägerin sind mehrere natürliche Personen als Kommanditisten und eine am Gewinn und Verlust nicht beteiligte GmbH als Komplementärin. Geschäftsführer der GmbH war O. Die GmbH erhielt neben den Kosten der Geschäftsführung eine Haftungsvergütung von 10 v.H. ihres Stammkapitals von 50.000 DM.
- 3 Kommanditisten der Klägerin und Gesellschafter der GmbH waren bis Ende 2002 P, C und O mit einer Beteiligung von je 1/3. P verstarb am 31. Dezember 2002 und wurde von C beerbt. Im Januar 2003 übertrug C den von P geerbten Kommanditanteil wie auch den GmbH-Anteil zu je einem Drittel im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf ihre Söhne O, S und A. Die Kommanditeinlagen bei der Klägerin entsprachen damit weiterhin dem Verhältnis der Stammeinlagen bei der GmbH. Somit waren O mit 4/9, C mit 3/9 sowie S und A mit je 1/9 an der Klägerin und an der GmbH beteiligt.
- 4 Am 31. Januar 2003 vereinbarten die Kommanditisten der Klägerin, dabei zugleich als GmbH-Gesellschafter handelnd, in Bezug auf ihre Anteile an den beiden Gesellschaften eine sog. Poolbindung. Die Poolvereinbarung sollte die wirtschaftlich erfolgreiche Entwicklung der Gesellschaften sichern. Hierzu übertrugen C, S und A ihre Stimmrechte treuhänderisch auf O. O verpflichtete sich, die ihm übertragenen Stimmrechte im Sinne der bisherigen Unternehmensführung auszuüben und die Gesellschafter über sämtliche Maßnahmen zu informieren, die über das allgemeine Tagesgeschäft hinausgingen. Die Gesellschaftsanteile blieben im Eigentum der Gesellschafter, so dass es durch die Poolvereinbarung weder zur Bildung von Miteigentum kam noch Eigentum einer Gesamthand entstand.
- 5 Die Klägerin, die mehrere Alten- und Pflegeheime zunächst selbst betrieben hatte, hatte vor den Streitjahren die Betriebsführung der Heime auf ihre Komplementär-GmbH (GmbH) übertragen. Die GmbH führte die Alten- und Pflegeheime seitdem im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Die in den Heimen erbrachten Leistungen wurden als umsatzsteuerfreie Pflegeleistungen angesehen. Die GmbH war weiterhin auch als Komplementärin der Klägerin tätig.

- 6** In den Streitjahren 2002 und 2003 vermietete die Klägerin an die GmbH ein auf fremden Grund und Boden befindliches Gebäude zum Betrieb der Alten- und Pflegeheime und stellte gegen Entgelt technisches Personal, Verwaltungspersonal und Inventar für die Heime zur Verfügung. Darüber hinaus übernahm sie gegen Entgelt Verwaltungsaufgaben und Hausmeisterleistungen für die GmbH.
- 7** Für die Streitjahre 2002 und 2003 gab die Klägerin keine Umsatzsteuererklärungen ab, da sie davon ausging, dass die GmbH gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ihre Organgesellschaft sei, so dass ihre entgeltlichen Leistungen an die GmbH nicht steuerbar seien, während die Pflegeumsätze nach § 4 Nr. 16 UStG (Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG) steuerfrei seien.
- 8** Demgegenüber ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Anschluss an eine Außenprüfung in den Umsatzsteuerjahresbescheiden 2002 und 2003 vom 6. August 2007 davon aus, dass zwischen der Klägerin und der GmbH keine Organschaft bestanden habe, so dass die Klägerin an die GmbH steuerbare und steuerpflichtige Leistungen erbracht habe. Das FA schätzte dabei die Besteuerungsgrundlagen. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und beantragte zudem abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen. Beides blieb ohne Erfolg.
- 9** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab, da keine Organschaft bestanden habe. Auch dem Billigkeitsantrag sei nicht stattzugeben gewesen.
- 10** Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts geltend macht.
- 11** Der Senat hat mit Beschluss vom 13. August 2014 das Ruhen des Verfahrens bis zu einer Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft (EuGH) in der verbundenen Rechtssache C-108/14 Larentia + Minerva und C-109/14 Marenave Schifffahrt (Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11. Dezember 2013 XI R 17/11, BFHE 244, 79, BStBl II 2014, 417, und vom 11. Dezember 2013 XI R 38/12, BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428) angeordnet.
- 12** Mit Urteil vom 16. Juli 2015 (EU:C:2015:496) hat der EuGH in dieser verbundenen Rechtssache wie folgt entschieden:
- 13** "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 vorliegende Gericht zu prüfen hat.
- 14** 3. Bei Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/69 geänderten Fassung kann nicht davon ausgegangen werden, dass er unmittelbare Wirkung hat, so dass Steuerpflichtige dessen Inanspruchnahme gegenüber ihrem Mitgliedstaat geltend machen könnten, falls dessen Rechtsvorschriften nicht mit dieser Bestimmung vereinbar wären und nicht in mit ihr zu vereinbarender Weise ausgelegt werden könnten."
- 15** Die Klägerin macht geltend, dass die nach dem Unionsrecht erforderliche enge Verbindung vorliege. Auch ohne Berufungsrecht müsse das nationale Recht den Anforderungen der Richtlinie genügen. Zudem stelle § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nach seinem Wortlaut nicht auf ein Verhältnis der Über- und Unterordnung ab. Es liege kein Missbrauch vor. Sie erfülle die Voraussetzung der engen Verbindung. Die Frage der Selbständigkeit sei eine Rechtsfolge, nicht eine Voraussetzung der Organschaft. Zumindest sei ihr im Hinblick auf die frühere Rechtsprechung des BFH ein Billigkeitserlass oder ein Schutz durch eine Übergangsregelung der Finanzverwaltung zu gewähren.
- 16** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG sowie die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 vom 6. August 2007, geändert durch die Bescheide vom 30. August 2007 und vom 10. September 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2013 aufzuheben und hilfsweise das FA zu verpflichten, unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 27. März 2013 die Umsatzsteuerfestsetzungen 2002 und 2003 nach § 163 der Abgabenordnung (AO) aus Billigkeitsgründen aufzuheben.

- 17** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 18** Das Erfordernis der Unterordnung präzisiere lediglich das unionsrechtliche Erfordernis der engen Verbundenheit, hilfsweise handele es sich um eine Maßnahme zur Verhinderung der Steuerumgehung und Steuerhinterziehung im Interesse eines funktionierenden Umsatzsteuersystems. Eine Gleichrangigkeit führe zu Abgrenzungsschwierigkeiten. Bei der Verlagerung der Steuerschuld durch die Organschaft komme der Rechtssicherheit große Bedeutung zu. Die Überordnung gewährleiste die Erfüllung der Verantwortlichkeiten. Dies diene auch zur Verhinderung der sog. Mehrmütterorganschaft. Zu berücksichtigen sei der Gesetzeszweck und die Vermeidung unnötiger Verwaltungsarbeit. Die Klägerin könne sich nicht auf das Unionsrecht berufen.

Entscheidungsgründe

- 19** II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Auch unter Berücksichtigung der zum Unionsrecht ergangenen EuGH-Rechtsprechung gehört die Klägerin weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht einer Organschaft an, so dass das FG zu Recht entschieden hat, dass die Klägerin steuerpflichtige Leistungen erbracht hat und ein Billigkeitserlass nicht zu gewähren ist.
- 20** 1. Im Streitfall fehlt es an der erforderlichen Eingliederung in finanzieller Hinsicht.
- 21** 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).
- 22** aa) Die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG notwendige Eingliederung erfordert nach ständiger BFH-Rechtsprechung in finanzieller Hinsicht eine Mehrheitsbeteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft (BFH-Urteile vom 22. November 2001 V R 50/00, BFHE 197, 319, BStBl II 2002, 167, unter II.1.a; vom 19. Mai 2005 V R 31/03, BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671, unter II.2.a dd; vom 30. April 2009 V R 3/08, BFHE 226, 144, BStBl II 2013, 873, unter II.2.b aa; vom 22. April 2010 V R 9/09, BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597, unter II.2.; vom 1. Dezember 2010 XI R 43/08, BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600, unter II.2., und vom 7. Juli 2011 V R 53/10, BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218, unter II.2.a). Der Organträger muss über eine eigene Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft verfügen, die sich entweder aus einer unmittelbaren Beteiligung oder mittelbar aus einer über eine Tochtergesellschaft gehaltenen Beteiligung ergibt. Zu keiner finanziellen Eingliederung einer juristischen Person in den Organträger kommt es über einen (oder mehrere) gemeinsame Gesellschafter, die am Organträger und der juristischen Person mehrheitlich beteiligt sind (BFH-Urteile in BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597, Leitsatz, und in BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600, Leitsatz 1).
- 23** bb) Der erkennende Senat hält an dieser Rechtsprechung weiter fest, wie er mit Urteil vom 2. Dezember 2015 V R 15/14, BFHE 252, 158 ausdrücklich entschieden hat, und worauf zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug genommen wird.
- 24** cc) Danach ist die Klägerin im Streitfall nicht Organträger der GmbH. Die erforderliche eigene Mehrheitsbeteiligung der Klägerin an der GmbH besteht nicht. Der Klägerin standen daher keine eigenen Durchgriffsrechte zu. Ihr --wie auch den für sie handelnden Organen-- war es daher nicht möglich, die Verantwortung dafür zu übernehmen, dass die Umsätze der GmbH gegenüber Dritten ordnungsgemäß versteuert wurden. Auf die im Januar 2003 erfolgte Stimmrechtsübertragung auf O durch Poolvereinbarung kommt es nicht, da diese in Bezug auf die GmbH nicht der dort erforderlichen Satzungsform entsprach (vgl. hierzu das BFH-Urteil vom 2. Dezember 2015 V R 25/13, BFHE 252, 158).
- 25** b) Eine weitergehende Organschaft ergibt sich auch nicht aus Gründen des Unionsrechts. Auch insoweit verweist der erkennende Senat auf sein Urteil vom 2. Dezember 2015 V R 15/14, BFHE 252, 158.
- 26** Die hiergegen gerichteten Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch. Eine richtlinienkonforme Auslegung ist nicht nur in Bezug auf den Grundtatbestand der Mehrwertsteuergruppe, sondern auch nach Maßgabe der für die Mitgliedstaaten zulässigen Sondermaßnahmen möglich.
- 27** 3. Das FG hat den von der Klägerin geltend gemachten Erlass aus Billigkeitsgründen zutreffend abgelehnt.
- 28** a) Nach § 163 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne die

Steuer erhöhende Besteuerungsgrundlagen unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls aus sachlichen oder aus persönlichen Gründen unbillig wäre.

- 29** Die nach § 163 AO zu treffende Billigkeitsentscheidung ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde i.S. des § 5 AO, die grundsätzlich nur eingeschränkter gerichtlicher Nachprüfung unterliegt (§ 102, § 121 FGO). Sie kann im finanzgerichtlichen Verfahren nur dahin geprüft werden, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung des Verwaltungsakts rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603; BFH-Urteile vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297; vom 10. Oktober 2001 XI R 52/00, BFHE 196, 572, BStBl II 2002, 201; vom 7. Oktober 2010 V R 17/09, BFH/NV 2011, 865; vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269).
- 30** b) Die Festsetzung einer Steuer ist aus sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft (vgl. BFH-Urteile vom 11. Juli 1996 V R 18/95, BFHE 180, 524, BStBl II 1997, 259; vom 18. Dezember 2007 VI R 13/05, BFH/NV 2008, 794; in BFH/NV 2011, 865). Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte (vgl. BFH-Beschluss vom 12. September 2007 X B 18/03, BFH/NV 2008, 102, m.w.N.).
- 31** c) Rechtsfehlerfrei hat das FG erkannt, dass das FA die Voraussetzungen einer sachlichen Unbilligkeit zutreffend verneint hat. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass für einen über § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO hinausgehenden Vertrauensschutz im Fall einer Änderung der Rechtsprechung im Allgemeinen zumindest dann keine Notwendigkeit besteht, wenn die vom Steuerpflichtigen erstrebten Rechtsfolgen aus anderen Gründen nicht eingetreten wären. Insoweit konnte das FG berücksichtigen, dass die von der Klägerin erstrebte Organschaft neben der Frage der mittelbaren finanziellen Eingliederung auch nicht aus den Gründen des BFH-Urteils vom 14. Dezember 1978 V R 85/74 (BFHE 127, 75, BStBl II 1979, 288) in Betracht kam. Danach konnte eine GmbH, die --wie im Streitfall-- an einer KG als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist, nicht als Organgesellschaft in das Unternehmen dieser KG eingegliedert sein. Der Geschäftsführer war nach dieser Rechtsprechung nicht im Verhältnis zu demjenigen, dessen Geschäfte er führt, unselbständig.
- 32** Zudem hat das FG zutreffend berücksichtigt, dass Verwaltungsanweisungen, zu denen auch dort getroffene Übergangsregelungen gehören, nicht wie Gesetze auslegungsfähig sind, sondern im Allgemeinen entsprechend dem Verständnis der Finanzverwaltung anzuwenden sind (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13. Januar 2011 V R 43/09, BFHE 233, 58, BStBl II 2011, 610 zur "Vertretbarkeit" der von einer Finanzbehörde vorgenommenen Auslegung einer von der Finanzverwaltung getroffenen Übergangsregelung).
- 33** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de