Urteil vom 02. Dezember 2015, V R 67/14

Keine Organschaft mit Nichtunternehmer - Zahlungen zur Deckung der Betriebskosten als Entgelt

BFH V. Senat

UStG § 2 Abs 2 Nr 2, EGRL 112/2006 Art 11, EGRL 112/2006 Art 13, UStG § 15 Abs 1 S 1, UStG § 15 Abs 1 S 2, UStG § 2 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 4, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst f, UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009 , EGRL 18/2004 , EGRL 112/2006 Art 9 Abs 1

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 17. November 2014, Az: 1 K 1480/12

Leitsätze

Die Organschaft setzt nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG die Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers voraus.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 18. November 2014 1 K 1480/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, steuerpflichtige Leistungen gegen Entgelt an die Beigeladene, die Alleingesellschafterin der Klägerin, erbracht hat. Geschäftsführer der Klägerin war der stellvertretende Geschäftsführer der Beigeladenen. Die Beigeladene ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, die gemäß § 75 Abs. 1 Satz 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) die vertragsärztliche Versorgung sicherzustellen hat. Dies umfasst die Zurverfügungstellung von Notdiensten in Bereitschaftsdienstpraxen (BDP). Die ärztliche Tätigkeit wird dabei durch Ärzte erbracht, die ihre Leistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erbringen und abrechnen. Die Beigeladene ist demgegenüber hoheitlich tätig.

2 Im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung des Notdienstes aus arbeitsrechtlichen und tarifvertraglichen Gründen gründete die Beigeladene die Klägerin. Unternehmensgegenstand der Klägerin ist die Erfüllung von Aufgaben, die der Beigeladenen nach dem SGB V obliegen. Die Klägerin war auf privatrechtlicher Grundlage für die Beigeladene tätig.

3 Die Tätigkeit der Klägerin beschränkte sich dabei darauf, das nicht-ärztliche Personal wie medizinische Fachangestellte und Arzthelfer einzustellen und der Beigeladenen zum Einsatz in den BDP zu überlassen. Die Arbeiten des überlassenen Personals betrafen die Abwicklung organisatorischer Aufgaben in den BDP wie auch untergeordnete Heilbehandlungsmaßnahmen. Die Klägerin berechnete die Aufwendungen für Löhne und Sozialversicherungsbeiträge des überlassenen Personals an die Beigeladene weiter, die diese Kosten über ein Umlageverfahren finanzierte.

4 Wegen fehlender Steuererklärungen erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für die Streitjahre 2008 und 2009 Schätzungsbescheide. Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 683 veröffentlichten Urteil erbrachte die Klägerin an die Beigeladene Leistungen gegen Entgelt, die mangels Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) auch steuerbar waren. Die Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft mit einem Nichtunternehmer als Organträger sei nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht möglich. Dies verstoße auch nicht gegen Art. 11 der Richtlinie

2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. November 2006 (MwStSystRL). Die Leistungen der Klägerin seien auch nicht steuerfrei.

5 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Sie sei keine Unternehmerin. Sie sei eine kostenumlegende wirtschaftliche Interessenvereinigung, die nur zum Leistungsbezug der Kassenärztlichen Vereinigung gegründet worden sei und lediglich deren Ressourcen verwalte. Sie erbringe nur untergeordnete Hilfstätigkeiten. Es handele sich um sog. "in house"-Leistungen im Sinne der Richtlinie 2004/18/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 31. März 2004 über die Koordinierung der Verfahren zur Vergabe öffentlicher Bauaufträge, Lieferaufträge und Dienstleistungsaufträge (Richtlinie 2004/18/EG - Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2004, L 134, S. 114). Sie handele nur gegen Kostenerstattung. Es fehle an der Eignung, Überschüsse zu erzielen. Sie sei einzig zum Bezug von Personalleistungen gegründet worden. Sie nehme nicht an Wertschöpfungen teil und generiere keinen Mehrwert. Sie erbringe keine marktgängige Leistung. Sie werde nur gegenüber ihrer Alleingesellschafterin tätig. Hilfsweise sei sie als Organgesellschaft anzusehen. Soweit der Bundesfinanzhof (BFH) für die Organschaft eine Unternehmereigenschaft von Organträger und Organgesellschaft verlange, sei dies mit dem Unionsrecht nicht vereinbar. Ein Unternehmen des Organträgers müsse lediglich als Rechtsfolge der Organschaft vorliegen. Die Regelung zur Organschaft diene nicht der Missbrauchsbekämpfung. Die Nichtsteuerbarkeit aufgrund der Organschaft sei systemimmanent. Die Neutralität sei nicht gewährleistet, wenn die eigene Personalbeschaffung durch die Beigeladenen für diese steuerlich günstiger sei. Eine richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts entsprechend den Vorgaben des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) sei möglich. Zumindest seien ihre Leistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL steuerfrei. Insoweit bestehe kein Erfordernis, dass sich eine Personenmehrheit zusammenzuschließen habe. Erfasst würden auch "Ein-Personenzusammenschlüsse". Würden Kapitalgesellschaften mit lediglich einem Gesellschafter nicht erfasst, widerspräche dies dem Grundsatz der Neutralität.

6 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG und die Umsatzsteuerbescheide 2008 und 2009 vom 14. September 2010 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 21. November 2012 aufzuheben.

7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

8 Die Klägerin sei Unternehmer. Auf eine Überschusserzielung komme es nicht an. Die Voraussetzungen für eine Organschaft lägen nicht vor, da die Beigeladene nicht Unternehmer sei. Die Leistungen seien auch nicht steuerfrei.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin hat steuerbare Leistungen gegen Entgelt erbracht. Auch unter Berücksichtigung der zum Unionsrecht ergangenen EuGH-Rechtsprechung bildeten die Klägerin und die Beigeladene weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht eine Organschaft. Das FG hat daher zu Recht entschieden, dass die Klägerin an die Beigeladene steuerbare Leistungen ausgeführt hat. Die Leistungen sind auch nicht steuerfrei, sondern steuerpflichtig.

10 1. Die Klägerin hat steuerbare Leistungen gegen Entgelt i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Unternehmer erbracht. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind steuerbar auch die Leistungen, die gegen Gewährung von Aufwendungsersatz erfolgen (BFH-Urteil vom 5. Dezember 2007 V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.a). Wie der EuGH im Urteil Saudaçor vom 29. Oktober 2015 C-174/14 (EU:C:2015:733, Rz 36 ff. und 45 ff.) zudem entschieden hat, sind auch "Zahlungen zur Deckung der Betriebskosten" Entgelt, steht eine Leistungserbringung im öffentlichen Interesse der Steuerbarkeit nicht entgegen und kommt den Bestimmungen der Richtlinie 2004/18/EG für die Mehrwertsteuer keine Bedeutung zu. Hierin liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, wie die Klägerin meint. Denn bei einer Anstellung des Personals direkt bei der Beigeladenen fehlt es an einem Umsatztatbestand nach § 1 UStG. Insoweit liegen nicht miteinander vergleichbare Sachverhalte vor.

11 2. Die Klägerin erbrachte ihre Leistungen auch als Unternehmerin.

12 a) Die Klägerin war gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG gewerblich, nachhaltig und auch zur Einnahmeerzielung tätig. Auf eine Gewinnerzielungsabsicht kommt es nicht an. Unerheblich ist auch, dass die Klägerin nur für die Beigeladene und damit nur für ihre Gesellschafterin tätig war.

13 b) Als GmbH ist die Klägerin keine juristische Person des öffentlichen Rechts i.S. von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG. Sie kann auch nicht geltend machen, dass für sie gemäß Art. 13 MwStSystRL als Einrichtung des öffentlichen Rechts das zugunsten der öffentlichen Hand bestehende Privileg der Nichtbesteuerung anzuwenden sei.

14 aa) Nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 und 2 MwStSystRL gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

15 bb) Der EuGH hat es im Urteil Saudaçor (EU:C:2015:733) für möglich gehalten, dass eine Aktiengesellschaft als Einrichtung des öffentlichen Rechts angesehen werden kann, für die Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL gilt. Dies erfordert aber auch nach der Auffassung des EuGH, dass die Aktiengesellschaft "im Rahmen der öffentlichen Gewalt handelt" (EuGH-Urteil Saudaçor, EU:2015:733, Rz 69). Hierfür müssen Tätigkeiten vorliegen, die von den Einrichtungen des öffentlichen Rechts "im Rahmen der ihnen eigenen rechtlichen Regelung ausgeübt werden. Nicht dazu gehören Tätigkeiten, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer. Der EuGH hat auch klargestellt, dass der Gegenstand oder der Zweck der Tätigkeit insoweit unerheblich sind und dass die Tatsache, dass die Ausübung der in Rede stehenden Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst, die Feststellung erlaubt, dass diese Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Regelung unterliegt" (EuGH-Urteil Saudaçor, EU:2015:733, Rz 70). Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die hoheitlichen Befugnisse, über die eine Aktiengesellschaft ggf. verfügt, kein Instrument sind, um die wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben (EuGH-Urteil Saudaçor, EU:2015:733, Rz 72).

16 cc) Im Streitfall kann der erkennende Senat offenlassen, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen eine Aktiengesellschaft als Einrichtung des öffentlichen Rechts anzusehen sein könnte. Denn selbst wenn die GmbH als derartige Einrichtung tätig geworden wäre, übte sie ihre Tätigkeit auf privatrechtlicher, nicht aber auf öffentlich-rechtlicher Grundlage aus. Letzteres macht auch die Klägerin nicht geltend.

17 3. Das FG hat eine zwischen der Klägerin und der Beigeladenen bestehende Organschaft sowohl nach nationalem Recht als auch nach dem Unionsrecht zutreffend verneint.

18 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).

19 aa) In Bezug auf das Erfordernis einer Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers hat der BFH bereits entschieden, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts Organträger sein kann, wenn und soweit sie unternehmerisch tätig ist (BFH-Urteil vom 9. Oktober 2002 V R 64/99, BFHE 200, 119, BStBl II 2003, 375). Die Unternehmereigenschaft des Organträgers gehört danach entgegen der Auffassung der Klägerin zu den Voraussetzungen, nicht aber zu den Rechtsfolgen der Organschaft.

20 Nach dieser Rechtsprechung entspricht der Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG dem des § 2 Abs. 1 UStG und dem Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit in Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL. Ebenso wie bei § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG handelt es sich um den Tätigkeitsbereich, in dem der Unternehmer nachhaltig Leistungen gegen Entgelt erbringt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 9. Februar 2012 V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, unter II.1.b zu § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG). Hieran fehlt es z.B. bei einer hoheitlichen Tätigkeit, bei der entweder keine entgeltlichen Leistungen erbracht werden oder es aber zumindest an einem wettbewerbsrelevanten Verhalten fehlt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13. Februar 2014 V R 5/13, BFHE 245, 92, unter II.1.a, m.w.N.).

21 Dass der Unternehmensbegriff des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils VNLTO vom 12. Februar 2009 C-515/07 (EU:C:2009:88) ggf. abweichend auszulegen sein könnte (vgl. BFH-Beschluss vom 16. Juni 2015 XI R 15/13, BFHE 250, 276, BStBl II 2015, 865) ist für die Auslegung von § 2 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 UStG sowie von § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG ohne Bedeutung.

22 bb) Auf der Grundlage der bisherigen BFH-Rechtsprechung, an der der erkennende Senat festhält, besteht im Streitfall keine Organschaft zwischen der Klägerin und der Beigeladenen, da die Beigeladene nach den im Revisionsverfahren nicht angegriffenen und für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die keine unternehmerische Tätigkeit i.S. von § 2 UStG (Art. 9 und 13 MwStSystRL) ausübte.

23 b) Eine weitergehende Organschaft als nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ergibt sich auch nicht aus dem Unionsrecht.

24 aa) Nach Art. 11 MwStSystRL kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln. Zudem können die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.

25 bb) Der Steuerpflichtige kann sich gegenüber dem nationalen Recht zwar nicht auf Art. 11 MwStSystRL berufen. Diese Bestimmung ist aber gleichwohl bei der Auslegung des nationalen Rechts zu berücksichtigen.

26 (1) Wie der EuGH zu Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG bereits ausdrücklich entschieden hat, erfüllt diese Bestimmung "nicht die Voraussetzungen, um unmittelbare Wirkung zu entfalten", sondern hat nur "bedingten Charakter". Dies beruht darauf, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene enge Verbindung in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht einer "Präzisierung auf nationaler Ebene" bedarf und die "Anwendung nationaler Rechtsvorschriften voraussetzt, die den konkreten Umfang dieser Verbindungen bestimmen" (EuGH-Urteil Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt vom 16. Juli 2015 C-108/14, C-109/14, EU:C:2015:496, Rz 50 f.). Dies gilt auch für Art. 11 MwStSystRL.

27 (2) Bei der Auslegung des nationalen Rechts ist zu berücksichtigen, dass die Mitgliedstaaten, die die Ermächtigung nach Art. 11 MwStSystRL ausüben, die danach vorgesehene Zusammenfassung zu einem Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht von weiteren als den dort genannten Voraussetzungen abhängig machen dürfen, so dass Wirtschaftsteilnehmern keine weiteren Bedingungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe aufgebürdet werden dürfen (EuGH-Urteil Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496, Rz 36 und 38).

28 (3) Im Hinblick auf das Erfordernis einer Unternehmereigenschaft der an der Zusammenfassung beteiligten Personen hat der EuGH in einem gegen Irland gerichteten Vertragsverletzungsverfahren entschieden, dass "die Kommission nicht dargetan [hat], dass die Ziele von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie für eine Auslegung sprechen, wonach nichtsteuerpflichtige Personen nicht in eine Mehrwertsteuergruppe einbezogen werden können" (EuGH-Urteil Kommission/Irland vom 9. April 2013 C-85/11, EU:C:2013:217, Rz 50). Der EuGH begründet dies damit, dass diese Regelung bezweckt, "die Eigenschaft des Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der rein rechtlichen Selbständigkeit zu knüpfen, und zwar aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder um bestimmte Missbräuche zu verhindern wie z.B. die Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen" (EuGH-Urteil Kommission/Irland, EU:C:2013:217, Rz 47). Dabei geht der EuGH davon aus, dass die "Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, eine Gruppe von Personen, die eine oder mehrere Personen umfasst, die unter Umständen einzeln nicht die Eigenschaft des Steuerpflichtigen haben, als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, diesen Zielen jedoch offenkundig nicht zuwider[läuft]." Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass "die Anwesenheit von solchen Personen in einer Mehrwertsteuergruppe zu einer Verwaltungsvereinfachung sowohl für diese Gruppe als auch für die Steuerverwaltung beiträgt und die Verhinderung bestimmter Missbräuche ermöglicht, wobei die Anwesenheit sogar unabdingbar für diese Zwecke sein kann, wenn sie allein die engen Beziehungen herstellt, die auf finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Ebene zwischen den diese Gruppe bildenden Personen bestehen müssen, damit sie zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt werden" (EuGH-Urteil Kommission/Irland, EU:C:2013:217, Rz 48).

29 Sollte die Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen "zu Missbräuchen führen können", seien die Mitgliedstaaten aber zur Schaffung von Sondermaßnahmen berechtigt (EuGH-Urteil Kommission/Irland, EU:C:2013:217, Rz 49). Insoweit hat das nationale Gericht zu prüfen, ob sich Voraussetzungen des nationalen Rechts, die sich nicht aus Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL ergeben, deshalb mit dem Unionsrecht vereinbar sind, weil es sich um eine für die Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderliche und geeignete Maßnahme handelt (EuGH-Urteil Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496, Rz 43).

30 cc) Für das sich aus dem nationalen Recht ergebende Erfordernis einer eigenen Unternehmereigenschaft des Organträgers besteht danach eine hinreichende Grundlage im Unionsrecht. Zwar geht diese Bedingung über die in Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL ausdrücklich genannten Voraussetzungen hinaus. Das Erfordernis der Unternehmereigenschaft des Organträgers ist aber im nationalen Kontext zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen erforderlich wie auch geeignet.

31 (1) Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil ergeben, der dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. EuGH-Urteil Halifax vom 21. Februar 2006 C-255/02, EU:C:2006:121, Leitsatz 2).

32 (2) Art. 11 MwStSystRL fasst mehrere Personen zu einem Steuerpflichtigen zusammen, um "die Eigenschaft des Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der rein rechtlichen Selbständigkeit zu knüpfen" (EuGH-Urteile Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496, Rz 40, und Kommission/Irland, EU:C:2013:217, Rz 47).

33 Das dient dazu, "bestimmte Missbräuche zu verhindern wie z.B. die Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen" (EuGH-Urteile Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496, Rz 40, und Kommission/Irland, EU:C:2013:217, Rz 47). Ebenso wie die bloße Aufspaltung kann aber auch die Zusammenfassung zu einem Steuerpflichtigen für sich genommen als missbräuchlich anzusehen sein, wenn die Zusammenfassung nicht bloßen Vereinfachungscharakter hat, sondern dazu dient, "in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen", die darin besteht, dass --wie bei den Leistungen zwischen unterschiedlichen Betriebsabteilungen eines Einheitsunternehmens-- Innenleistungen zwischen den organschaftlich zusammengefassten Unternehmen nicht steuerbar sind (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 und 3 UStG), so dass Innenleistungen für nichtunternehmerische Zwecke nichtsteuerbar erbracht werden können und das Entstehen einer nach § 15 UStG nicht abziehbaren Vorsteuer vermieden wird.

34 Die Unternehmereigenschaft des Organträgers verhindert das Entstehen derartiger Vorteile. Aus diesem Grund verlangt das nationale Recht auch eine Unternehmerstellung der Organgesellschaft, wie sich daraus ergibt, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine Regelung zur Selbständigkeit gewerblicher oder beruflicher Tätigkeiten ist.

35 Die Beschränkung der Organschaft auf Unternehmer bewirkt somit, dass die Organschaft nicht entgegen ihrem Vereinfachungszweck als reines steuerrechtliches Gestaltungsinstrument zur Vermeidung nichtabziehbarer Vorsteuerbeträge in Anspruch genommen werden kann (vgl. hierzu z.B. Grune/Mönckedieck, Umsatzsteuer-Rundschau 2012, 541; Heintzen, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1999, 1799; Leonard, DStR 2010, 721).

36 (3) Zu berücksichtigen ist schließlich auch, dass keinerlei Umstände ersichtlich sind, die es entsprechend dem Vereinfachungszweck von Art. 11 MwStSystRL rechtfertigen könnten, einen Unternehmer und einen Nichtunternehmer für Zwecke der Umsatzsteuer zu einer Person zusammenzufassen. Soweit der EuGH meint, dass Nichtunternehmer zur Schaffung der Verbindungsvoraussetzungen in die Zusammenfassung zu einem Steuerpflichtigen einzubeziehen seien, versteht dies der erkennende Senat dahingehend, dass z.B. die finanzielle Eingliederung einer Enkel- in eine Muttergesellschaft auch über eine nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft erfolgen kann. Dabei ist die Tochtergesellschaft allerdings nicht in den Organkreis einzubeziehen. Der Senat kann daher offenlassen, wie eine wirtschaftliche Verbindung oder Eingliederung zwischen einem Unternehmer und einem Nichtunternehmer begründet werden könnte.

37 4. Die Leistungen sind auch nicht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL steuerfrei. Diese Bestimmung setzt bereits nach ihrem Wortlaut einen Zusammenschluss mehrerer Personen voraus und ist einer erweiternden Auslegung nicht zugänglich. Demgegenüber erbringt die Klägerin ihre Leistungen nur an die Beigeladene als ihren Alleingesellschafter.

38 Gegenteiliges ergibt sich entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht aus dem EuGH-Urteil Stichting vom 15. Juni 1989 Rs. 348/87 (EU:C:1989:246). Denn der EuGH hat in diesem Urteil die Steuerfreiheit als "Zusammenschluss" unter ausdrücklicher Bezugnahme auf den Wortlaut des Befreiungstatbestandes abgelehnt. Dass der EuGH sich dabei darauf bezog, dass eine Stiftung Leistungen für eine andere Stiftung erbrachte, ohne dass die eine Stiftung Mitglied der anderen war (EuGH-Urteil Stichting in EU:C:1989:246, Rz 14), reicht für die Begründung der Steuerfreiheit nicht aus. Denn eine derartige Mitgliedschaft ist nur eine von mehreren

Bedingungen der Steuerfreiheit. Im Streitfall fehlt es dabei am Erfordernis eines Zusammenschlusses und damit an einer anderen Voraussetzung der Steuerfreiheit als im EuGH-Urteil Stichting in EU:C:1989:246.

39 Soweit sich die Klägerin schließlich auch hier auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beruft, berücksichtigt sie nicht hinreichend, dass dieser Grundsatz keine Regel des Primärrechts der Union, sondern ein bloßer Auslegungsgrundsatz ist, der es nicht erlaubt, den Anwendungsbereich einer eindeutigen Bestimmung der Richtlinie auszuweiten (EuGH-Urteil Malburg vom 13. März 2014 C-204/13, EU:C:2014:147, Rz 43).

40 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de