Urteil vom 22. Februar 2017, XI R 13/15

Zur Steuerbarkeit der in einem Freihafen bewirkten, wie im Inland zu behandelnden Umsätze innerhalb eines Organkreises

ECLI:DE:BFH:2017:U.220217.XIR13.15.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 2 S 1, UStG § 1 Abs 3 S 1 Nr 2 Buchst b, UStG § 2 Abs 2 Nr 2 S 2, EGRL 112/2006 Art 11 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, UStG VZ 2007

vorgehend FG Hamburg, 05. August 2014, Az: 2 K 189/13

Leitsätze

1. § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG bewirkt nicht, dass eine im Freihafen ansässige Organgesellschaft als im Inland ansässig gilt .

2. Die Beschränkung der Wirkungen der Organschaft auf das Inland verstößt weder gegen Unionsrecht noch gegen Verfassungsrecht .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 6. August 2014 2 K 189/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine in ... ansässige Holding-Gesellschaft, hielt im Streitjahr 2007 unmittelbar und mittelbar Beteiligungen an diversen Produktions- und Vertriebsgesellschaften, mit denen sie aufgrund finanziel-ler, organisatorischer und wirtschaftlicher Eingliederung einen umsatzsteuerrechtlichen Organkreis bildete.

2 Zu den Beteiligungsgesellschaften der Klägerin gehörte im Streitjahr auch die A. Die im Gebiet des inzwischen durch das Gesetz zur Aufhebung des Freihafens Hamburg vom 24. Januar 2011 (BGBl I 2011, 50) mit Wirkung zum 1. Januar 2013 aufgehobenen Hamburger Freihafens (Freihafen) gelegene A erbrachte im Streitjahr vornehmlich Theaterleistungen i.S. des § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) war die A --was zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht-- i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der Klägerin eingegliedert.

3 Die Klägerin führte auf der Grundlage eines am 1. Mai 2001 geschlossenen Managementvertrags an A Management- und EDV-Dienstleistungen gegen Entgelt aus.

4 Der Verkauf der Eintrittskarten für die Aufführungen der A wurde von zum umsatzsteuerrechtlichen Organkreis der Klägerin gehörenden Vertriebsgesellschaften (Organgesellschaften) übernommen. Diese handelten dabei in fremdem Namen und auf fremde Rechnung. Die im Streitjahr vereinnahmten Vorverkaufs-, Versand- und Systemgebühren verblieben bei den Organgesellschaften.

5 In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr behandelte die Klägerin die gegenüber A erbrachten Leistungen

als nicht steuerbare Leistungen innerhalb eines Organkreises, obgleich A gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 i.V.m. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG kein im Inland gelegener Unternehmensteil sei. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht. Mit Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr vom 9. April 2008 unterwarf das FA die streitgegenständlichen Leistungen der Klägerin der Umsatzsteuer.

6 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und machte zudem (erstmals) geltend, die von ihren Organgesellschaften gegenüber der A erbrachten Vermittlungsleistungen seien gleichfalls als nicht steuerbare Leistungen innerhalb eines Organkreises zu behandeln.

7 Das FA, das den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr aus anderen, nicht streitigen Gründen mehrfach geändert hatte, wies mit Einspruchsentscheidung vom 27. Juni 2013 den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück.

8 Auch die anschließende Klage hatte keinen Erfolg. Das FG führte zur Begründung seiner Entscheidung u.a. aus, die von der Klägerin als Organträgerin sowie ihren Organgesellschaften an A ausgeführten und im Freihafen bewirkten sonstigen Leistungen seien keine Innenumsätze innerhalb eines umsatzsteuerrechtlichen Organkreises. Zwar erfülle A die Eingliederungsmerkmale i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG. Sie sei jedoch entgegen den Anforderungen von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG im Freihafen, mithin nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG nicht im Inland gelegen.

9 Weder Wortlaut, systematische Stellung, gesetzgeberische Intention noch Telos des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG ließen es zu, organschaftliche Regelungen auf eine im Freihafen gelegene Organgesellschaft zu erstrecken.

10 Eine partielle Organschaft, bei der eine im Freihafen gelegene Organgesellschaft je nachdem, ob ein Umsatz i.S. von § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG vorliege oder nicht, als unselbständiger Unternehmensteil oder selbständiger Unternehmer zu behandeln wäre, stünde zudem nicht im Einklang mit Art. 11 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL – vormals 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--).

11 Die Auslegung des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG im vorgenannten Sinne verstoße außerdem nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).

12 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

13 Sie bringt im Kern vor, dass sich die Wirkung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft infolge der gesetzlichen Fiktion des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG auch auf im Freihafen, der nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG nicht zum Inland gehöre, bewirkte Umsätze erstrecke. Die betreffende Leistung werde so behandelt, als ob es sich um einen Umsatz zwischen zwei inländischen Unternehmern handele. § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG bewirke damit auch, dass der Unternehmensteil des Leistungsempfängers i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG als im Inland liegend behandelt werden müsse, sodass die Rechtsfolgen der Organschaft --wie im Inland-- einträten. Es sei § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG jedenfalls nicht zu entnehmen, dass gerade diese Inlandswirkung ausgeschlossen sei.

14 Der Gesetzgeber habe mit der Neufassung des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) eine partielle Organschaft bewusst in Kauf genommen. Er habe den Fall einer im Freihafen gelegenen Organgesellschaft nicht gesehen bzw. beachtet.

15 Auch der Neutralitätsgrundsatz zwinge dazu, die Inlandswirkung nach § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG auf die umsatzsteuerrechtliche Organschaft zu erstrecken, weil nicht steuerbare Leistungen als steuerbar qualifiziert würden mit der Folge, dass mangels Vorsteuerabzugsberechtigung eine Steuerbelastung verbleibe, obwohl die Eingliederungsvoraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft gegeben seien.

16 § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG sei eine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift, die verhindern solle, dass sich Unternehmen mit steuerfreien Ausgangsumsätzen auf dem Gebiet eines Freihafens ansiedelten, um unversteuerten Letztverbrauch zu ermöglichen. Die Einbeziehung einer juristischen Person in einen Organkreis führe dagegen zu keinem missbräuchlichen Steuervorteil. Eine fehlende Berechtigung zum Vorsteuerabzug könne dadurch nicht umgangen werden, da die Eingangsumsätze weiterhin mit Umsatzsteuer belastet seien, jedoch nunmehr auf der Ebene des Organträgers, dem der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 4 Satz 1 UStG teilweise zu versagen sei.

17 Es verstoße nicht gegen Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL, wenn § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG auch die

Rechtsfolgen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft auslöse. Das Gebiet der Freihäfen gehöre zum Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) und sei nur aufgrund gesetzlicher Fiktion kein Inland. Im Umkehrschluss könne eine Anwendung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft --als Rückausnahme zu § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG-- auf die in einem Freihafen bewirkten Umsätze nicht unionsrechtswidrig sein.

18 Im Übrigen habe der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) mit Urteil Skandia America (USA) vom 17. September 2014 C-7/13 (EU:C:2014:2225, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2014, 847) den Anwendungsbereich der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft weit ausgedehnt.

19 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 27. Juni 2013 aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 2007 vom 26. Juni 2013 dahingehend zu ändern, dass an A ausgeführte Management- und EDV-Leistungen in Höhe von ... € sowie Vermittlungsleistungen ihrer Organgesellschaften in Höhe von ... € als nicht steuerbare Leistungen innerhalb ihres Organkreises behandelt werden.

20 Das FA, das keinen Antrag gestellt hat, verteidigt die Vorentscheidung und tritt der Revision, die es für unbegründet hält, entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

21 Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Sie ist daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

22 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die streitgegenständlichen Leistungen steuerbar und steuerpflichtig sind. Es handelt sich --wie das FG zu Recht erkannt hat-- nicht um nicht steuerbare Innenumsätze innerhalb eines umsatzsteuerrechtlichen Organkreises.

23 1. Die in Rede stehenden Umsätze gelten als im Inland ausgeführt; sie sind demnach steuerbar und auch nicht von der Umsatzsteuer befreit.

24 a) Der Umsatzsteuer unterliegen die Lieferungen (§ 3 Abs. 1 UStG) und sonstigen Leistungen (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG), die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG).

25 aa) Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland mit Ausnahme u.a. der Freizonen des Kontrolltyps I nach § 1 Abs. 1 Satz 1 des Zollverwaltungsgesetzes, mithin der Freihäfen (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG).

26 bb) Dagegen wird unionsrechtlich nach Art. 5 Abs. 2 MwStSystRL als Gebiet eines Mitgliedstaats das Gebiet jedes Mitgliedstaats der Gemeinschaft bezeichnet, auf den der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft gemäß dessen Art. 299 Anwendung findet, mit Ausnahme der in Art. 6 Abs. 2 Buchst. a und b MwStSystRL genannten Gebiete. Aufgeführt sind in dieser Vorschrift für Deutschland nur die Insel Helgoland sowie das Gebiet von Büsingen.

27 Der hiervon abweichende deutsche Inlandsbegriff nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG soll unionsrechtlich auf einer Protokollerklärung zu Art. 16 der Richtlinie 77/388/EWG --nunmehr Art. 155 MwStSystRL-- beruhen (vgl. dazu Birkenfeld, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 1996, 193; Lange, DStZ 1996, 133; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 1 Rz 1; ferner Moog/Schweizer, UR 2011, 881).

28 cc) Umsätze, die in Freihäfen bewirkt werden, sind jedoch "wie Umsätze im Inland" zu behandeln, wenn sonstige Leistungen vom Leistungsempfänger ausschließlich oder zum Teil für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet werden (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG).

29 b) Die an A ausgeführten Umsätze der Klägerin und ihrer Organgesellschaften sind danach im Inland steuerbar.

30 aa) Die von der Klägerin der A in Form von entgeltlich zur Verfügung gestellten EDV-Arbeitsplätzen erbrachten sonstige Leistungen wurden gemäß § 3a Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 Nr. 11 bzw. Nr. 4 und Nr. 14 UStG in der für das Streitjahr 2007 geltenden Fassung (a.F.) im Freihafen bewirkt.

31 bb) Die von den Organgesellschaften der Klägerin im Zusammenhang mit dem Kartenverkauf der A erbrachten Vermittlungsleistungen wurden gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG a.F. im Freihafen bewirkt. Diese sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG der Klägerin zuzurechnen.

32 cc) Diese im Freihafen bewirkten Umsätze der Klägerin und ihrer Organgesellschaften sind zwar nicht i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG im Inland ausgeführt, weil der Freihafen Hamburg nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG im Streitjahr 2007 kein Inland i.S. des UStG war. Sie sind jedoch gemäß § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG "wie Umsätze im Inland" und damit als steuerbar zu behandeln, wenn die Eingangsleistungen --was im Streitfall auf die Theaterleistungen der A zutrifft-- ausschließlich oder zumindest zum Teil u.a. für eine nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet werden.

33 dd) Eine Steuerbefreiung für diese Umsätze ist --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nicht ersichtlich.

34 2. Zu Recht hat die Vorinstanz gleichfalls erkannt, dass die streitigen Umsätze keine nicht steuerbaren Innenumsätze innerhalb eines Organkreises sind.

35 a) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG), mithin eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft vorliegt. Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG).

36 b) Danach liegen die Voraussetzungen einer Organschaft zwischen der Klägerin als Organträgerin und A als Organgesellschaft nicht vor.

37 aa) Die Anforderungen an die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der A in das Unternehmen der Klägerin i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG sind nach den gleichfalls nicht angefochtenen und den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden weiteren Feststellungen des FG zwar erfüllt.

38 bb) Einer Organschaft zwischen der Klägerin als Organträgerin und A als Organgesellschaft steht jedoch entgegen, dass A, anders als nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG vorausgesetzt, kein im Inland gelegener Unternehmensteil war.

39 Der mit Wirkung zum 1. Januar 2013 aufgehobene Freihafen, in dem die A gelegen ist, war im Streitjahr 2007 kein Inland i.S. von § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG (s. oben unter II.1.b cc).

40 cc) Soweit Zweifel daran bestehen, ob die Protokollerklärung zu Art. 16 der Richtlinie 77/388/EWG tatsächlich dazu führt, dass die Verlagerung der Freihäfen in das umsatzsteuerrechtliche Ausland (auch nunmehr unter Geltung des Art. 155 MwStSystRL noch) unionsrechtskonform ist (vgl. dazu Lange, DStZ 1996, 133; Oelmaier in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 1 Rz 1a; ferner Moog/Schweizer, UR 2011, 881), kann dies im Streitfall dahinstehen. Denn die Klägerin hat sich jedenfalls nicht auf einen Anwendungsvorrang des Art. 5 Abs. 2 i.V.m. Art. 6 Abs. 2 Buchst. a und b MwStSystRL berufen (vgl. zur Ausübung des Berufungsrechts z.B. Lippross, Umsatzsteuer, 24. Aufl., S. 44 f., m.w.N.).

41 3. § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG führt zu keiner anderen Beurteilung.

42 a) Die Rechtsfolge aus § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG erschöpft sich darin, dass bestimmte u.a. in Freihäfen bewirkte Umsätze "wie Umsätze im Inland" zu behandeln sind. Sie fingiert mithin für eine im umsatzsteuerrechtlichen Ausland erbrachte Leistung einen Leistungsort im Inland. Zur Ansässigkeit des Leistungsempfängers oder zum Ort, an dem dessen Unternehmensteile gelegen sind, verhält sie sich dagegen nicht. Anders als die Klägerin meint, bewirkt § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG daher nicht, dass auch der Unternehmensteil des Leistungsempfängers i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG als im Inland liegend behandelt werden müsste. Eine solche Regelungsanordnung ist dieser Vorschrift nicht zu entnehmen.

43 b) Aus der Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG durch das JStG 2007 (BTDrucks 16/2712, S. 74) lassen sich keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass der Gesetzgeber den Inlandsbegriff i.S. von § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG oder die Voraussetzungen der Organschaft i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG hätte erweitern wollen. Das gilt gleichermaßen für die Verlagerung des Orts der Ansässigkeit des Leistungsempfängers oder des Orts, an dem dessen Unternehmensteile gelegen sind. Der Gesetzgeber verfolgte (nur) das Ziel, Leistungsbezüge unternehmerisch tätiger Leistungsempfänger, welche den Vorsteuerabzug ausschließende Ausgangsumsätze ausführen, u.a. in den Freihäfen --durch eine Verlagerung des Leistungsorts-- mit

Umsatzsteuer zu belasten, um so ungerechtfertigte Steuervorteile i.S. von privatem und öffentlichem unversteuerten Letztverbrauch zu vermeiden (BTDrucks 16/2712, S. 74). Ob der Leistungsempfänger im Inland, Ausland oder Drittland ansässig ist, spielte für ihn hierbei keine Rolle. Danach kommt der Missbrauchsbekämpfungsvorschrift des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG nicht die Bedeutung zu, dass die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG auf das Inland beschränkte Wirkung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft hinsichtlich bestimmter Umsätze auf im Freihafen --mithin im umsatzsteuerrechtlichen Ausland-- gelegene Unternehmensteile eines Organkreises erweitert wird.

44 c) Gegen eine Erstreckung der von § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG angeordneten Rechtsfolge auf die Regelungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft spricht ferner, dass dies --wie das FG zu Recht erkannt hat-- zu einer gesetzlich nicht vorgesehenen und systemwidrigen partiellen Organschaft in Abhängigkeit von bestimmten, die Rechtsfolge des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG auslösenden Umsätzen führen würde.

45 aa) Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft hat zur Folge, dass die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit der in das Unternehmen des Organträgers eingegliederten Organgesellschaft nichtselbständig ausgeübt wird; die eingegliederte Organgesellschaft ist kein Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG. Die Organgesellschaft wird unselbständiger Teil des Unternehmens des Organträgers, sodass beide Gesellschaften als ein Unternehmen zu behandeln sind (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG). Grundsätzlich werden jegliche Umsätze der Organgesellschaften einschließlich der Verwirklichung der Entnahmetatbestände und der übrigen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 UStG dem Organträger zugerechnet. Dieser ist Schuldner der auf diese Umsätze entfallenden Umsatzsteuer. Er hat alle Pflichten zu erfüllen, die sich aus § 18 UStG für den Unternehmer ergeben. Er allein gibt Voranmeldungen und Jahreserklärungen für die gesamte Organschaft ab. Die Organgesellschaft hat grundsätzlich keine Steuererklärungspflicht (vgl. dazu z.B. Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rz 950 ff.; Treiber in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 2 Rz 260 ff.; ferner EuGH-Urteil Skandia America (USA), EU:C:2014:2225, UR 2014, 847, Rz 29, m.w.N.).

46 bb) Diese auf eine vollumfängliche, alle Eingangs- und Ausgangsumsätze der Organgesellschaften umfassende Organschaft zielenden Regelungen sind mit einer partiellen Organschaft, bei der die im Freihafen gelegene Organgesellschaft teils als unselbständiger Unternehmensteil, teils als eigenständiger Unternehmer anzusehen wäre, je nachdem, ob ein Umsatz nach § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG vorliegt oder nicht, nicht vereinbar. Insbesondere wäre --wie das FG zu Recht erkannt hat-- die Behandlung von Innenumsätzen im Organkreis mit der Folge unvollständig geregelt, dass entgegen der Systematik der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft andere von der Klägerin und ihren Organgesellschaften an A erbrachte Leistungen, die vom Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG nicht erfasst werden, als steuerbare Leistungen innerhalb des Organkreises behandelt werden müssten.

47 d) Der Senat vermag sich daher nicht der in der Literatur zum Teil vertretenen Ansicht anzuschließen, wonach die in § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG angeordnete Fiktion auch auf die Wirkung der Organschaft durchschlagen müsse (vgl. dazu Nieskens in Rau/Dürrwächter, a.a.O., § 1 Rz 1501; Tehler in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 1 Rz 559; Slotty-Harms/Busch/ Pittelkow, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht --UVR-- 2014, 93; a.A. Stadie, Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl., § 2 Rz 336, Fußnote 1).

48 4. Das gefundene Ergebnis steht im Einklang mit dem Unionsrecht und verstößt ebenso wenig gegen das Verfassungsrecht.

49 a) Ein Mitgliedstaat ist nach Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL nur berechtigt, in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, als einen Steuerpflichtigen zu behandeln. Eine Ermächtigung zur partiellen Organschaft in Abhängigkeit von bestimmten --hier die Rechtsfolge des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG auslösenden-- Umsätzen sieht das Unionsrecht dagegen nicht vor.

50 b) Aus dem EuGH-Urteil Skandia America (USA) (EU:C:2014:2225, UR 2014, 847) folgt entgegen dem Revisionsvorbringen nichts anderes. Da die Verschmelzung zu einem einzigen Steuerpflichtigen es ausschließt, dass die Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe weiterhin getrennt Mehrwertsteuererklärungen abgeben und innerhalb wie außerhalb ihres Konzerns weiter als Steuerpflichtige angesehen werden (vgl. EuGH-Urteil Skandia America (USA), EU:C:2014:2225, UR 2014, 847, Rz 29, m.w.N.), besteht auch nach dieser Entscheidung des EuGH kein Raum für die Annahme einer partiellen Organschaft. Deshalb liegt auch der gerügte Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz nicht vor.

51 c) Zu Recht geht das FG davon aus, dass diese Auslegung zu keiner ungerechtfertigten, gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG verstoßenden Ungleichbehandlung führt. Denn Organträger mit im Inland bzw. umsatzsteuerrechtlichen Ausland gelegenen Organgesellschaften werden allein durch die nach § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG ausgelöste Rechtsfolge, dass bestimmte Umsätze "wie Umsätze im Inland" zu behandeln sind, nicht zu vergleichbaren Steuerpflichtigen. Im Übrigen verstößt die Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht gegen das Verfassungsrecht (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Oktober 1995 V R 71/93, BFH/NV 1996, 273, unter II.4., Rz 26 ff., Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen, vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 2. April 1996 1 BvR 2604/95, UVR 1996, 212; BFH-Beschluss vom 1. April 1998 V B 108/97, BFH/NV 1998, 1272, unter II.1.a, Rz 7, m.w.N.).

52 5. Die mit der Revision ferner geltend gemachten Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.

53 a) Der Senat vermag der Klägerin nicht darin zu folgen, dass der Gesetzgeber mit der Neufassung des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG durch das JStG 2007 eine partielle Organschaft bewusst in Kauf genommen habe. Aus der Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG durch das JStG 2007 (BTDrucks 16/2712, S. 74) ergibt sich dies --wie bereits vorstehend unter II.3.b ausgeführt-- jedenfalls nicht. Entscheidend für die Anwendung des § 1 Abs. 3 UStG ist, dass der Ort der Leistung in den genannten Gebieten liegt, nicht wo der Leistungsempfänger ansässig ist.

54 b) Die gesetzliche Regelung ist zudem nicht lückenhaft, da der Fall einer im umsatzsteuerrechtlichen Ausland gelegenen Organgesellschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG dahingehend geregelt ist, dass sich die Wirkungen der Organschaft auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt.

55 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 143 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de