Urteil vom 10. Mai 2017, V R 7/16

Organisatorische Eingliederung durch Beherrschungsvertrag

ECLI:DE:BFH:2017:U.100517.VR7.16.0

BFH V. Senat

UStG § 2 Abs 2 Nr 2 S 1, EGRL 112/2006 Art 11, AktG § 76, AktG § 291, AktG § 308, GmbHG § 46 Nr 6, FGO § 60 Abs 3, FGO § 76 Abs 1, FGO § 96 Abs 1, GG Art 103 Abs 1, UStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 22. Juli 2015, Az: 6 K 1352/14

Leitsätze

Unterstellt eine juristische Person gemäß oder entsprechend § 291 AktG die Leitung ihrer Gesellschaft einem anderen Unternehmen, so führen die auf diesem Beherrschungsvertrag beruhenden umfassenden Weisungsrechte anders als die sich aus der Stellung als Mehrheitsgesellschafter gemäß § 46 Nr. 6 GmbHG ergebenden Weisungsrechte zur organisatorischen Eingliederung .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 23. Juli 2015 6 K 1352/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig sind die Voraussetzungen der organisatorischen Eingliederung bei einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand u.a. die Übernahme, die Fortführung und der Verkauf von Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen ist. Die Klägerin ist zu 100 % an der C-GmbH beteiligt.

3 Mit notariellem Vertrag vom 29. Oktober 2007 schloss die Klägerin als herrschendes Unternehmen mit der C-GmbH in Gründung (i.Gr.) einen Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag, der am 4. Dezember 2007 im Handelsregister eingetragen wurde. Danach unterstellte die C-GmbH i.Gr. die Leitung ihrer Gesellschaft der Klägerin. Nach §§ 1 und 2 des Vertrages ist die Klägerin berechtigt, der Geschäftsführung der C-GmbH i.Gr. sowohl hinsichtlich der Leitung der Gesellschaft als auch allgemein oder auf Einzelfälle bezogene Weisungen zu erteilen. Die C-GmbH i.Gr. verpflichtete sich, den Weisungen zu folgen. Gemäß § 5 Abs. 2 des Vertrages sollte der Vertrag hinsichtlich des Weisungsrechts mit Eintragung im Handelsregister wirksam werden.

4 Alleiniger Geschäftsführer der Klägerin war S, Geschäftsführer der C-GmbH waren T und K.

5 Im Rahmen sowohl bei der Klägerin als auch bei der C-GmbH durchgeführter Außenprüfungen ging der Prüfer davon aus, dass zwischen der Klägerin und der C-GmbH seit dem Streitjahr (2007) eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft bestehe. Die C-GmbH habe umsatzsteuerpflichtige Erlöse auf ein nicht mit Umsatzsteuer belastetes Ertragskonto umgebucht (19.950 €), im Jahr 2007 ausgestellte Ausgangsrechnungen in Höhe von insgesamt

123.831,39 € nicht verbucht (Umsatzsteuer 23.527,96 €) und Anzahlungen in Höhe von 15.541,70 € (Umsatzsteuer 2.952,92 €) nicht erfasst. Der Prüfer berücksichtigte dabei zumindest einen zeitlich vor der Eintragung des Beherrschungsvertrages im Handelsregister liegenden Geschäftsvorfall, nämlich die Inrechnungstellung an S vom 8. November 2007 über 16.000 € zzgl. 3.040 € Umsatzsteuer. Am 1. Januar 2011 wurde über das Vermögen der C-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Zum Insolvenzverwalter wurde L bestellt.

6 Infolgedessen hob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Umsatzsteuerbescheid 2007 gegenüber der C-GmbH auf und änderte den Umsatzsteuerbescheid 2007 gegenüber der Klägerin, in dem es die Umsätze der C-GmbH nach den Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Klägerin erfasste.

7 Einspruch und Klage der Klägerin hatten keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 844 veröffentlicht. Die streitgegenständlichen Umsätze seien zu Recht 2007 bei der Klägerin erfasst worden, weil sie umsatzsteuerrechtlich Organträger der C-GmbH gewesen sei. Die organisatorische Eingliederung der C-GmbH ergebe sich aus dem Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag, aufgrund dessen die Geschäftsführung der Klägerin befugt gewesen sei, der Geschäftsführung der C-GmbH Weisungen zu erteilen.

8 Mit der Revision macht die Klägerin Verletzung materiellen Rechts sowie Verfahrensmängel geltend. Das FG habe zu Unrecht eine organisatorische Eingliederung bejaht. Es fehle an der erforderlichen Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen. Der Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag könne diese nicht ersetzen. Im Übrigen habe sie, die Klägerin, der C-GmbH tatsächlich auch keine Weisungen erteilt.

9 Die Klägerin rügt darüber hinaus Verfahrensfehler.

10 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 23. Juli 2015 aufzuheben, da keine umsatzsteuerrechtliche Organschaft vorliegt und die streitgegenständlichen Umsätze des Jahres 2007 ihr nicht zuzurechnen sind.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

12 Die C-GmbH sei in die Klägerin durch den Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag auch organisatorisch eingegliedert gewesen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar zu Recht aus dem Beherrschungsvertrag auf die organisatorische Eingliederung der C-GmbH geschlossen, es hat aber zu Unrecht Umsatzsteuer aus Rechnungen der C-GmbH, die diese vor Wirksamwerden des Beherrschungsvertrages am 4. Dezember 2007 begeben hat, bei der Klägerin erfasst. Die Feststellungen des FG reichen nicht aus, um beurteilen zu können, welche Geschäftsvorfälle im Einzelnen von der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft umfasst werden.

14 1. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und --hier allein streitig-- organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Unionsrechtliche Grundlage dieser Vorschrift ist Art. 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL-- (dazu eingehend Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. Dezember 2015 V R 15/14, BFHE 252, 158, BStBl II 2017, 553, und vom 2. Dezember 2015 V R 25/13, BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547).

15 a) Eine juristische Person ist organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert, wenn der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wahrnimmt, wobei er die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrschen muss (BFH-Urteile in BFHE 252, 158, BStBl II 2017, 553, Rz 42; vom 8. August 2013 V R 18/13, BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543, Rz 25; vom 7. Juli 2011 V R 53/10, BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218, Rz 20; BFH-Vorlagebeschlüsse vom 11. Dezember 2013 XI R 17/11, BFHE 244, 79, BStBl II 2014, 417, Rz 62, und XI R 38/12, BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428, Rz 67).

16 aa) Da sich die mit der Organschaft verbundene Verlagerung der Steuerschuld auf den Organträger finanziell belastend auswirken kann, müssen die Voraussetzungen der Organschaft rechtssicher bestimmbar sein (BFH-Urteile in BFHE 252, 158, BStBl II 2017, 543, Rz 19; vom 22. April 2010 V R 9/09, BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597, Rz 24). Deshalb erfordert die organisatorische Eingliederung im Regelfall eine personelle Verflechtung über die Geschäftsführung der juristischen Person als Organgesellschaft (BFH-Urteile in BFHE 252, 158, BStBl II 2017, 543, Rz 43; vom 3. April 2008 V R 76/05, BFHE 221, 443, BStBl II 2008, 905, Rz 39).

17 bb) Unterstellt aber die juristische Person gemäß § 291 des Aktiengesetzes (AktG) in direkter (bei Aktiengesellschaften) oder analoger Anwendung im GmbH-Recht (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 24. Oktober 1988 II ZB 7/88, BGHZ 105, 324, Rz 19; Scholz/Emmerich, GmbHG, 11. Aufl., Anh. § 13 Rz 170; Liebscher in Münchener Kommentar zum GmbHG, 2. Aufl. 2015, Anh. § 13 Rz 648; Altmeppen in Roth/Altmeppen, GmbHG, 8. Aufl. 2015, Anh. § 13 Rz 17) die Leitung ihrer Gesellschaft einem anderen Unternehmen als dem Organträger, begründet der Beherrschungsvertrag die organisatorische Eingliederung (einhellige Auffassung im Schrifttum und in der Finanzverwaltung; vgl. Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, § 44 Rz 423; Grube, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht 2015, 202, 205; Heuermann, Der Betrieb 2016, 608, 612 f.; Korn in Bunjes, UStG, 15. Aufl., § 2 Rz 133; Langer/Hammerl, Deutsches Steuerrecht 2013, 896; Meyer in Offerhaus/Söhn/Lange, § 2 UStG Rz 83; S. Müller in Weymüller, § 2 Rz 310.11; Plikat, UStB 2012, 253, 256; Reiß in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 2 Rz 112.2; Scharpenberg in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rz 450; Stadie, UStG, 3. Aufl., § 2 Rz 298; ders. in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rz 893; Treiber in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 2 Rz 230 f.; Wäger in Festschrift für Schaumburg S. 1206 f.; Umsatzsteuer-Anwendungserlass 2.8 Abs. 10 Satz 4).

18 (1) Zwar berechtigt auch die mit der finanziellen Eingliederung einhergehende Stellung als Mehrheitsgesellschafter gemäß § 46 Nr. 6 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) zur Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung des beherrschten Unternehmens und in Vollzug dieses Rechts zur Erteilung von Weisungen zwecks Ausführung der Beschlüsse der Gesellschafterversammlung (z.B. Liebscher in Münchener Kommentar zum GmbHG, a.a.O., Anh. § 13 Rz 198). Dieses Weisungsrecht erfüllt aber nach ständiger Rechtsprechung nicht das selbständige Tatbestandsmerkmal der organisatorischen Eingliederung (vgl. zuletzt BFH-Urteil in BFHE 252, 158, BStBl II 2017, 543, Rz 43, m.w.N.; a.A. Englisch, Umsatzsteuer-Rundschau 2016, 822, 839; zu einem Sonderfall vgl. auch BFH-Urteil vom 12. Oktober 2016 XI R 30/14, BFHE 255, 467, BStBl II 2017, 597).

19 (2) Etwas anderes gilt demgegenüber für die weitergehenden Rechte aus einem Beherrschungsvertrag; sie führen zur organisatorischen Eingliederung, weil sich das Weisungsrecht nach § 308 AktG nicht nur auf die Überwachung beschränkt, sondern darüber hinaus auf die Leitung der Gesellschaft (vgl. § 76 Abs. 1 AktG) bezieht. Im Gegensatz zum Weisungsrecht des Mehrheitsgesellschafters, das nur die Möglichkeit eröffnet, einzelne laufende Angelegenheiten an sich zu ziehen, umfasst das Weisungsrecht aus § 308 AktG die Geschäftsführung, die organschaftliche Vertretung sowie Maßnahmen im Innenverhältnis der Gesellschaft unter Einschluss der Rechnungslegung (vgl. Langenbucher in Karsten Schmidt/Lutter, AktG, 3. Aufl. 2015, § 308 Rz 21; Altmeppen in Münchener Kommentar zum AktG, 4. Aufl. 2015, § 308 Rz 87; Hüffer/Koch, AktG, 12. Aufl. 2016, § 308 Rz 12). Dem Geschäftsführer der abhängigen GmbH können damit direkt Weisungen erteilt werden, ohne dass der Weg über die Gesellschafterversammlung beschritten werden müsste. Der Beherrschungsvertrag gewährleistet folglich von Rechts wegen den Vorrang des Organträgers vor dem Interesse der Organgesellschaft und rechtfertigt die Eingliederung (vgl. zum Gesellschaftsrecht Lutter/Hommelhoff in: Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz Kommentar, 19. Aufl. 2016, Anh. zu § 13, Rz 46, m.w.N., und zum Umsatzsteuerrecht Wäger in der Festschrift für Schaumburg, Köln 2009, S. 1207).

20 cc) Die organisatorische Eingliederung mittels eines Beherrschungsvertrages setzt dessen Wirksamkeit voraus. Da ein Beherrschungsvertrag den rechtlichen Status der beherrschten Gesellschaft ändert (BGH-Beschluss vom 24. Oktober 1988 II ZB 7/88, BGHZ 105, 324), wird ein zwischen zwei GmbHs abgeschlossener Beherrschungsvertrag erst mit der Eintragung im Handelsregister wirksam; der Eintragung kommt konstitutive Wirkung zu (BFH-Urteil vom 22. Oktober 2008 I R 66/07, BFHE 223, 162, BStBl II 2009, 972, Rz 12; Altmeppen in Roth/ Altmeppen, a.a.O., Anh. § 13 Rz 32; Liebscher in Münchener Kommentar zum GmbHG, a.a.O., Anh. § 13 Rz 666; Scholz/ Emmerich, a.a.O., Anh. § 13 Rz 140, 152).

21 b) Im Streitfall war die Klägerin aufgrund des Vertrages vom 29. Oktober 2007 Organträgerin der C-GmbH. Da dieser Vertrag erst mit der Eintragung in das Handelsregister am 4. Dezember 2007 wirksam wurde, ist die C-GmbH ab diesem Zeitpunkt organisatorisch in die Klägerin eingegliedert. Dem entspricht der notarielle Beherrschungsvertrag, denn nach § 5 Abs. 2 dieses Vertrages wurde der Beherrschungsvertrag hinsichtlich des Weisungsrechts mit Eintragung im Handelsregister wirksam.

22 2. Nach diesen Maßstäben ist das FG zutreffend von einer Organschaft zwischen der Klägerin und der C-GmbH aufgrund des Beherrschungsvertrages ausgegangen. Es hat aber nicht berücksichtigt, dass die Organschaft erst mit Wirksamwerden dieses Vertrages am 4. Dezember 2007 begann und damit die zuvor verwirklichten Besteuerungsgrundlagen nicht umfasst. Deshalb ist die Vorentscheidung aufzuheben.

23 Die Sache ist aber nicht spruchreif. Der Senat kann mangels ausreichender Feststellungen des FG nicht beurteilen, welche Besteuerungsgrundlagen nach dem Wirksamwerden des Beherrschungsvertrages mit dem 4. Dezember 2007 verwirklicht werden. Deshalb geht die Sache an die Vorinstanz zurück, um ihr Gelegenheit zu geben, die entsprechenden Feststellungen in einer neuen Verhandlung und Entscheidung nachzuholen.

24 Auf die geltend gemachten Verfahrensfehler kommt es deshalb nicht an.

25 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de