Beschluss vom 24. Juli 2017, XI B 25/17

Finanzielle Eingliederung bei nur mittelbarer Beteiligung; maßgeblicher Zeitpunkt der Rechtsprechungsänderung i.S. des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO - Vorliegen eines "im wesentlichen gleichgelagerten Sachverhalts"

ECLI:DE:BFH:2017:B.240717.XIB25.17.0

BFH XI. Senat

AO § 176 Abs 1 S 1 Nr 3, UStG § 2 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, UStG VZ 2008

vorgehend FG Köln, 06. Februar 2017, Az: 8 K 2553/14

Leitsätze

NV: Für den Fall, dass nur ein Gesellschafter über eine Anteilsmehrheit an einer GmbH und einer Personengesellschaft verfügt, hat sich erst durch das BFH-Urteil vom 1. Dezember 2010 XI R 43/08 (BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600) die Rechtsprechung des BFH i.S. des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO dahin gehend geändert, dass es für die finanzielle Eingliederung einer GmbH in eine Personengesellschaft nicht ausreicht, dass Letztere nicht selbst, sondern nur ihr Gesellschafter mit Stimmenmehrheit an der GmbH beteiligt ist .

Tenor

Die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 7. Februar 2017 8 K 2553/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten im Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision um die Frage, wann der Bundesfinanzhof (BFH) i.S. des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) seine Rechtsprechung zur finanziellen Eingliederung einer GmbH in eine KG für die im Streitfall vorliegende Fallgruppe geändert hat.

2 Die Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin) war im Jahr 2008 (Streitjahr) einzige Gesellschafterin der A-GmbH. Die Klägerin war außerdem Kommanditistin der A-GmbH & Co. KG. Komplementärin der A-GmbH & Co. KG war die A-GmbH.

3 Die A-GmbH & Co. KG verpachtete der A-GmbH im Streitjahr ein Betriebsgrundstück, auf dem die A-GmbH ein Autohaus betrieb. Daneben verpachtete die Klägerin der A-GmbH im Streitjahr ein weiteres Betriebsgrundstück.

4 Am 1. April 2009 wurde über das Vermögen der A-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet.

5 Am 17. August 2010 reichte die Klägerin eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Streitjahr ein, in der sie lediglich ihre Umsätze aus der Vermietung des ihr gehörenden Betriebsgrundstücks an die A-GmbH erklärte. Der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) stimmte der Steueranmeldung am 31. August 2010 zu.

6 Das FA nahm nach Durchführung von Außenprüfungen bei der A-GmbH & Co. KG und der A-GmbH unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 20. Januar 1999 XI R 69/97 (BFH/NV 1999, 1136) an, dass an sich im Streitjahr sowohl zwischen der A-GmbH & Co. KG als Organträgerin und der A-GmbH als Organgesellschaft als auch zwischen der Klägerin als Organträgerin und der A-GmbH als Organgesellschaft die Voraussetzungen für die Annahme einer Organschaft bestanden hätten. Da eine Mehrmütterorganschaft allerdings ausgeschlossen sei, habe das FA bisher die Klägerin, die A-GmbH & Co. KG und die A-GmbH als eigenständige Unternehmen behandelt.

7 In zwei Klageverfahren der Insolvenzverwalterin der A-GmbH gegen das FA wegen Umsatzsteuer 2006 bis 2009

(11 K 2978/12 u.a.) und Feststellung gemäß § 251 Abs. 3 AO (11 K 2708/11), in denen die Insolvenzverwalterin geltend machte, die Klägerin sei Organträgerin der A-GmbH und eine Organschaft mit der A-GmbH & Co. KG aufgrund der BFH-Urteile vom 22. April 2010 V R 9/09 (BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597) und vom 1. Dezember 2010 XI R 43/08 (BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600) ausgeschlossen, half das FA den Klagen der Insolvenzverwalterin für Besteuerungszeiträume ab dem Jahr 2007 --im Verfahren 11 K 2978/12 betreffend das Jahr 2007 nach Beiladung der Klägerin-- dadurch ab, dass es die Umsatzsteuer gegenüber der A-GmbH jeweils auf 0 € festsetzte bzw. die Feststellungsbescheide aufhob. Die Insolvenzverwalterin und das FA erklärten die Verfahren daraufhin für erledigt.

8 Das FA erließ im Anschluss daran am 21. März 2013 einen auf § 164 Abs. 2 AO gestützten Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr, in dem es (nur) die Umsätze der A-GmbH der Klägerin zurechnete.

9 Den Einspruch der Klägerin, mit dem sie geltend machte, ihr sei gemäß § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO Vertrauensschutz zu gewähren, weil sich die Rechtsprechung erst durch das BFH-Urteil vom 1. Dezember 2010 XI R 43/08 (BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600) geändert habe, wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 31. Juli 2014 als unbegründet zurück. Die vertrauenszerstörende Rechtsprechungsänderung sei bereits durch das BFH-Urteil vom 22. April 2010 V R 9/09 (BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597) erfolgt, das am 25. Juni 2010 veröffentlicht worden sei. Auf die Übergangsregelung im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 5. Juli 2011 (BStBl I 2011, 703) könne sich die Klägerin nicht berufen, weil sich die Insolvenzverwalterin für die A-GmbH auf die BFH-Rechtsprechung berufen habe.

10 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und ließ die Revision nicht zu. Es entschied, erst mit Erlass des BFH-Urteils in BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600 am 1. Dezember 2010 und damit nach Erlass des Umsatzsteuerbescheids vom 31. August 2010 habe der BFH seine Rechtsprechung zur finanziellen Eingliederung für die hier vorliegende Fallkonstellation, in der ein Gesellschafter der KG sämtliche Anteile an der GmbH halte, geändert. Im BFH-Urteil in BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597 vom 22. April 2010 habe der BFH noch offengelassen, ob er an der Auffassung im BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 1136 festhalte.

11 Mit seiner Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht das FA geltend, die Revision sei gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung und zur Fortbildung des Rechts zuzulassen.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Beschwerde ist unbegründet.

13 1. Die vom FA geltend gemachte Abweichung liegt nicht vor.

14 a) Das FA macht geltend, die Vorentscheidung weiche von den BFH-Urteilen vom 8. Februar 1995 I R 127/93 (BFHE 177, 332, BStBl II 1995, 764), vom 5. September 2000 IX R 33/97 (BFHE 192, 559, BStBl II 2000, 676), vom 10. Juni 2008 VIII R 79/05 (BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863) und vom 14. Juli 2009 VIII R 10/07 (BFH/NV 2009, 1815) insoweit ab, als es danach für eine Änderung der Rechtsprechung ausreiche, dass ein "im wesentlichen gleich gelagerter Fall" anders zu entscheiden ist (vgl. auch bereits BFH-Urteil vom 7. Dezember 1988 X R 15/87, BFHE 155, 353, BStBl II 1989, 421, unter II.1.b, Rz 21).

15 b) Davon weicht das Urteil des FG nicht ab; denn das BFH-Urteil in BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597, in dem das FA eine (auch) für den Streitfall bedeutsame Rechtsprechungsänderung erblickt, betrifft einen Sachverhalt, der in Bezug auf den Streitfall nicht "im wesentlichen gleichgelagert" ist.

16 aa) Bei der Prüfung der Frage, ob eine Rechtsprechungsänderung vorliegt, ist weder auf ein "Gesamtbild der Rechtsprechung" (so aber Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 176 AO Rz 15) noch auf bloße Schlussfolgerungen aus früheren Entscheidungen des BFH abzustellen (vgl. z.B. Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 176 Rz 43 und 46; Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 176 Rz 17); denn daraus lässt sich keine konkrete entscheidungserhebliche Aussage ableiten, wann eine Änderung der Rechtsprechung vorliegt. Nur von einem in den entscheidenden Punkten identischen Sachverhalt aus lässt sich die für den Vertrauensschutztatbestand entscheidende Frage beantworten, inwieweit sich die Kriterien der rechtlichen Beurteilung derart geändert haben, dass ein bestimmtes Rechtsproblem inzwischen anders gelöst wird als zuvor (vgl. zu § 176 Abs. 2 AO BFH-Urteil vom 28. Oktober 1992 X R 117/89, BFHE 170, 11, BStBl II 1993, 261, unter 2.b, Rz 18; von Groll in

Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 176 AO Rz 180). Der danach erforderliche Vergleich setzt in rechtlicher Hinsicht eine zwar nicht unbedingt ausdrückliche, so aber zumindest eine deutliche Aussage zu einem bestimmten Rechtsproblem voraus (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863, unter II.3.c, Rz 50). Auf beiläufig geäußerte Rechtsansichten und Erwägungen, die das Urteil nicht tragen, kommt es hingegen nicht an (vgl. BFH-Urteil in BFHE 155, 353, BStBl II 1989, 421, unter II.1.b, Rz 21; a.A. Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 176 AO Rz 15).

17 bb) Gemessen daran bestand für den vorliegenden Fall zunächst eine für die Klägerin günstige Rechtsprechung: Nach der Rechtsprechung des BFH (Senatsurteil in BFH/NV 1999, 1136) war die A-GmbH & Co. KG taugliche Organträgerin. Daneben war die Klägerin taugliche Organträgerin. Da gleichzeitig eine Mehrmütterorganschaft nach nationalem Recht ausgeschlossen ist (vgl. BFH-Urteile vom 30. April 2009 V R 3/08, BFHE 226, 144, BStBl II 2013, 873; vom 3. Dezember 2015 V R 36/13, BFHE 251, 556, BStBl II 2017, 563), hat das FA angenommen, dass keine Organschaft besteht.

18 Dass eine Organschaft zwischen der Klägerin als Organträgerin und der A-GmbH & Co. KG als Organgesellschaft bestanden haben könnte (vgl. dazu BFH-Urteile vom 19. Januar 2016 XI R 38/12, BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567; vom 1. Juni 2016 XI R 17/11, BFHE 254, 164, BStBl II 2017, 581), wird vom FA weder vorgetragen noch sind sonst Anhaltspunkte für eine wirtschaftliche Eingliederung ersichtlich.

19 cc) An dieser für die Klägerin günstigen Rechtsprechungslage hat sich durch das BFH-Urteil in BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597 (noch) nichts geändert. Dem FA ist zwar zuzugeben, dass der BFH in den Urteilsgründen Zweifel an der unter bb) zitierten, bisherigen Rechtsprechung geäußert hat (Rz 27). Die Aussage, eine Zurechnung der Durchsetzungsmöglichkeiten aus fremdem Beteiligungsbesitz sei mit dem Erfordernis der Willensdurchsetzung nicht vereinbar (Rz 21), spricht ebenfalls dafür, dass die bisherige Rechtsprechung vom BFH in Zweifel gezogen worden ist. Der BFH hat im dortigen Urteil allerdings --trotzdem-- nur den entscheidungserheblichen abstrakten Rechtssatz aufgestellt, eine finanzielle Eingliederung einer GmbH in eine Personengesellschaft liege im Hinblick auf das für die Organschaft erforderliche Über- und Unterordnungsverhältnis aufgrund einer Beteiligung mehrerer Gesellschafter, die nur gemeinsam über eine Anteilsmehrheit an beiden Gesellschaften verfügen, nicht vor (Rz 19). Nur für den Fall, dass nur mehreren Gesellschaftern gemeinsam eine Mehrheitsbeteiligung an GmbH und Personengesellschaft zusteht, hielt der BFH an seiner bisherigen Rechtsprechung zur finanziellen Eingliederung nicht fest (Rz 18). Ausdrücklich offen blieb gemäß Rz 27 u.a., ob eine Organschaft vorliegt, wenn --wie im Streitfall-- nur ein Gesellschafter über eine Anteilsmehrheit an GmbH und Personengesellschaft verfügt und zugleich als Gesellschafter für die Personengesellschaft und als Geschäftsführer der GmbH für beide Gesellschaften geschäftsführungsbefugt ist (so noch das BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 1136).

20 Für diese Sichtweise spricht außerdem, dass für den Fall, dass die Rechtsfrage entscheidungserheblich gewesen wäre, der V. Senat des BFH beim erkennenden Senat gemäß § 11 Abs. 3 FGO hätte anfragen müssen, ob einer Abweichung vom BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 1136 zugestimmt wird (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567, Rz 97 f.). Dies war jedoch nicht der Fall. Die angemeldeten Zweifel an der bisherigen Rechtsprechung waren lediglich (gemäß den Ausführungen unter aa unbeachtliche) beiläufige Äußerungen (obiter dicta) zu einem nicht zu entscheidenden Sachverhalt.

21 dd) Zu Recht hat das FG daher angenommen, dass in Bezug auf den Streitfall sich die Rechtsprechung erst durch das Senatsurteil in BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600 (und damit nach der Zustimmung des FA i.S. des § 168 Satz 2 AO zur Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008) geändert hat. Eine finanzielle Eingliederung i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) setzt (erst) nach diesem Urteil sowohl bei einer Kapitalgesellschaft als auch bei einer Personengesellschaft als Organträger eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung der Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft an der Organgesellschaft voraus. Deshalb reicht es auch für die finanzielle Eingliederung einer GmbH in eine Personengesellschaft erst seit diesem Urteil nicht mehr aus, dass Letztere nicht selbst, sondern nur ihr Gesellschafter mit Stimmenmehrheit an der GmbH beteiligt ist. Erst darin liegt, wie der Senat im Leitsatz des Urteils in BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600 klargestellt hat, eine Änderung der Rechtsprechung in Bezug auf das BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 1136.

22 Dies wird durch die Ausführungen zu § 11 FGO bestätigt. Der V. Senat des BFH hat nämlich auf Anfrage des erkennenden Senats mitgeteilt, dass er in der Annahme einer fehlenden mittelbaren finanziellen Eingliederung zwischen einer Personen- und einer Kapitalgesellschaft auch für den Fall, dass nur ein Gesellschafter über Mehrheitsbeteiligungen an beiden Gesellschaften verfügt, keine Abweichung von seinem Urteil in BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597 sieht (BFH-Urteil in BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600, Rz 47 f.).

23 ee) Ob der Klägerin nicht ohnehin aufgrund von Abschn. 2.8 Abs. 5 Satz 7 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

i.d.F. bis zum 4. Juli 2011 Vertrauensschutz gemäß § 176 Abs. 2 AO zustünde, bedarf daher keiner Entscheidung.

24 2. Angesichts der unter II.1.b aa zitierten Rechtsprechung ist die Revision auch nicht zur Fortbildung des Rechts zuzulassen.

25 a) Die Revision ist zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, wenn davon auszugehen ist, dass im Einzelfall Veranlassung besteht, Grundsätze und Leitlinien für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen (z.B. BFH-Beschluss vom 24. Juni 2014 XI B 45/13, BFH/NV 2014, 1584, Rz 35, m.w.N.). Dieser Zulassungsgrund setzt eine klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage voraus (BFH-Beschluss vom 13. November 2012 II B 123/11, BFH/NV 2013, 255, m.w.N.). Es gelten die zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung entwickelten Anforderungen entsprechend (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 3. Februar 2016 XI B 53/15, BFH/NV 2016, 954, Rz 13, m.w.N.).

26 b) Ausgehend davon sind die Rechtsgrundsätze, anhand derer zu bestimmen ist, wann ein "im wesentlichen vergleichbarer" Sachverhalt vorliegt, für Fälle der vorliegenden Konstellation durch die unter II.1.b aa zitierte Rechtsprechung des BFH bereits hinreichend geklärt und darum nicht klärungsbedürftig. Eine erneute Entscheidung zu dieser Frage ist unter den Umständen wie denen des Streitfalls nicht erforderlich.

27 3. Der Beschluss ergeht nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ohne weitere Begründung.

28 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de