Urteil vom 01. Februar 2022, V R 23/21

Organschaft bei GmbH & Co. KG

ECLI:DE:BFH:2022:U.010222.VR23.21.0

BFH V. Senat

UStG § 2 Abs 2 Nr 2, EGRL 112/2006 Art 11, UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015

vorgehend FG Düsseldorf, 20. November 2020, Az: 1 K 347/19 U

Leitsätze

1. Für die wirtschaftliche Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG müssen die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft miteinander verflochten sein. Dabei kann die wirtschaftliche Eingliederung auch auf der Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen zweier Organgesellschaften beruhen. Es müssen aber mehr als nur unerhebliche Beziehungen zwischen den Unternehmensbereichen bestehen. Hieran fehlt es bei der Vermietung von ohne weiteres austauschbaren Büroräumen.

2. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kann im Verhältnis zwischen zwei Schwestergesellschaften nicht bestimmt werden, welche Schwestergesellschaft Organträger und welche Organgesellschaft ist, so dass ohne Einbeziehung des gemeinsamen Gesellschafters keine Organschaft zwischen den beiden Schwestergesellschaften besteht (Festhalten an BFH-Urteil vom 01.12.2010 - XI R 43/08, BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 20.11.2020 - 1 K 347/19 U aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens haben die Klägerin zu 80% und der Beklagte zu 20% zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, ist Z. Z schloss mit der Klägerin einen Geschäftsführervertrag, nach dem er mit einem festen Monatsgehalt und unter Zusage eines Urlaubsanspruchs von 30 Tagen sowie mit Vergütungsfortzahlung im Krankheitsfall vergütet wurde.

2 Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war insbesondere die Übernahme der persönlichen Haftung und Geschäftsführung der A-KG (KG), deren einzige Komplementärin die Klägerin war. Die Klägerin war am Gesellschaftsvermögen der KG nicht beteiligt und nahm auch nicht am Gewinn und Verlust der KG teil. Einziger Kommanditist der KG war Z. Unternehmensgegenstand der KG war die Finanz- und Versicherungsmaklertätigkeit.

3 Die Klägerin hatte gegenüber der KG Anspruch auf Ersatz aller ihr durch die Geschäftsführung erwachsenden Aufwendungen. Im Jahr 2013 (Streitjahr) zahlte die KG an die Klägerin hierfür 24.000 €.

4 Aufgrund eines mit Wirkung zum Jahresanfang 2014 abgeschlossenen Dienstleistungsvertrages stand der Klägerin gegenüber der KG für ihre Geschäftsführertätigkeit ein monatlicher Vergütungsanspruch von 5.000 € (ab 01.07.2015: 6.750 €) zu. Zahlungen erfolgten nur in einem geringeren Umfang.

5 Geschäftsanschrift der Klägerin und der KG war seit Anfang 2013 A-Straße 1 in A-Stadt. Die Geschäftsräume mit einer Größe von 123 qm vermieteten Z und seine Ehefrau an die KG für eine Monatsmiete von 1.070 €. Der Mietgegenstand gehörte den Ehegatten je zur Hälfte.

6 Im Laufe des Jahres 2014 übernahm die Klägerin aus betrieblichen Organisationsgründen die zuvor von der KG erbrachten umsatzsteuerpflichtigen Beratungsleistungen an Dritte als eigenen Geschäftsbetrieb. Mehrere Fahrzeuge wurden nicht mehr von der KG, sondern von der Klägerin geleast.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) gestattete der Klägerin, die Umsatzsteuer ab 01.01.2014 nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 20 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) zu berechnen.

8 Die Klägerin reichte für 2013 keine Umsatzsteuererklärung ein. Die Umsatzsteuererklärung für 2014 ging am 20.08.2015 und die Umsatzsteuererklärung für 2015 am 26.01.2017 beim FA ein. Die Umsatzsteuer wurde erklärungsgemäß auf ... € (2014) und mit Zustimmung des FA auf ./. ... € (2015) festgesetzt.

9 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging das FA davon aus, dass die Klägerin steuerpflichtige Geschäftsführungsleistungen an die KG erbracht habe und erließ am 05.04.2018 für 2013 einen erstmaligen Umsatzsteuerjahresbescheid, in dem es die Umsatzsteuer 2013 auf ... € festsetzte.

10 Für 2014 und 2015 erließ das FA ebenfalls am 05.04.2018 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderte Umsatzsteuerfestsetzungen. Die Umsatzsteuer wurde auf ... € (2014) und ... € (2015) festgesetzt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

11 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nur in geringem Umfang statt. Der Umsatzsteuerbescheid für 2014 sei nur insoweit rechtswidrig, als das FA einen am 15.06.2015 gebuchten Betrag in Höhe von 30.000 € in 2014 der Umsatzsteuer unterworfen habe, obwohl dieser Betrag von der Klägerin nicht in 2014 vereinnahmt worden sei. Im Übrigen habe das FA aber die Zahlungen der KG an die Klägerin für die von der Klägerin an die KG erbrachten Leistungen in Höhe von 24.000 € (2013), 10.000 € (2014) und 70.500 € (2015) zu Recht als Entgelt für umsatzsteuerpflichtige Leistungen angesehen. Es habe sich nicht um nichtsteuerbare Innenumsätze im Rahmen einer umsatzsatzsteuerlichen Organschaft gehandelt. Die Klägerin und die KG seien nicht Teil einer Organschaft gewesen. So sei die Klägerin nicht in das Unternehmen des Z wirtschaftlich eingegliedert gewesen. Der Betrieb einer Photovoltaikanlage durch Z habe in keinem Zusammenhang zur Tätigkeit der Klägerin gestanden. Als Geschäftsführer der Klägerin habe Z seine Leistungen unselbständig erbracht. Die von Z und seiner Ehefrau der Klägerin überlassenen Räumlichkeiten habe diese unentgeltlich genutzt. Einen Mietzins habe nur die KG gezahlt. Es bestehe auch keine Organschaft zwischen Z als Organträger und der KG als Organgesellschaft. Zwar könne eine KG nach der geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) Organgesellschaft sein, es fehle aber an der wirtschaftlichen Eingliederung. Der Betrieb einer Photovoltaikanlage durch Z habe in keinem Zusammenhang zur Tätigkeit der KG gestanden. Eine wirtschaftliche Eingliederung ergebe sich auch nicht aus der Vermietung, da diese durch eine GbR und damit durch einen eigenständigen Unternehmer, nicht aber durch Z erfolgt sei. Das Bruchteilseigentum ändere hieran nichts. Zudem verneinte das FG die Organschaft auch für den Fall einer Vermietung durch Z als Bruchteilseigentümer. Zwar hätte dann eine Organschaft zwischen Z und der KG bestanden. Die Klägerin hätte dieser Organschaft aber nicht angehört, da sie nicht wirtschaftlich in das Unternehmen des Z eingegliedert gewesen sei.

12 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Die Klägerin sei in das Unternehmen des Z eingegliedert gewesen. In wirtschaftlicher Hinsicht ergebe sich dies daraus, dass sie Geschäftsführerin der KG gewesen sei. Z habe die Geschäftsräume vermietet, in denen auch die Klägerin ihren Sitz gehabt habe. Z habe als Bruchteilseigentümer persönlich vermietet. Es habe auch eine Organschaft zwischen Z und der KG bestanden.

13 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG und die Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2015 vom 05.04.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.02.2019, geändert durch die Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015 vom 29.12.2020, aufzuheben.

14 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

15 Nur Z komme als Organträger in Betracht, da es keine Organschaft zwischen Schwestergesellschaften gebe. Es fehle aber an einer wirtschaftlichen Eingliederung der KG in das Unternehmen des Z, da nicht er vermietet habe, sondern

eine gemeinsame Vermietung mit seiner Ehefrau vorliege. Da beide den Mietvertrag unterzeichnet hätten, sei keine Bruchteilsbetrachtung vorzunehmen. Es habe eine GbR gehandelt.

16 Nach Einlegung einer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision änderte das FA am 29.12.2020 die Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015 entsprechend dem Urteil des FG.

Entscheidungsgründe

II.

17 Das Urteil des FG ist hinsichtlich der Umsatzsteuer 2014 und 2015 aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da sich nach dem FG-Urteil der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

18 1. An die Stelle der Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015 vom 05.04.2018, über die das FG entschieden hat, sind die Bescheide vom 29.12.2020 getreten und entsprechend § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (BFH-Urteile vom 02.03.2011 - II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147; vom 03.06.2014 - II R 45/12, BFHE 245, 374, BStBl II 2014, 806; vom 22.07.2015 - II R 15/14, BFH/NV 2015, 1584, und vom 15.03.2017 - II R 10/15, BFH/NV 2017, 1153; zur entsprechenden Anwendung im Zeitraum zwischen Urteilszustellung und Revisionseinlegung vgl. BFH-Urteil vom 24.06.2020 - V R 21/19, BFHE 270, 202, Rz 12; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 127 Rz 1).

19 2. Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO bedarf es jedoch nicht, da sich aufgrund des Änderungsbescheids an den zwischen den Beteiligten streitigen Punkten (vgl. zu diesem Erfordernis BFH-Urteile vom 12.01.2011 - II R 30/09, BFH/NV 2011, 755; in BFHE 245, 374, BStBl II 2014, 806, und in BFH/NV 2015, 1584) nichts geändert hat.

III.

20 Die Revision der Klägerin ist unbegründet (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Leistungen der Klägerin an die KG mangels Organschaft steuerbar und steuerpflichtig sind. Es bestand keine Organschaft zwischen der Klägerin und Z als Organträger. Ebenso liegt keine Organschaft zwischen der Klägerin und der KG als Schwestergesellschaften vor. Abweichendes ergibt sich auch nicht aus dem Unionsrecht.

21 1. Die Leistungen der Klägerin an die KG sind nicht aufgrund einer zwischen diesen als Organgesellschaften und Z als Organträger bestehenden Organschaft nichtsteuerbar.

22 a) Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 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 eines anderen Unternehmers eingegliedert ist (Organschaft). Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach "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" kann.

23 b) Für die wirtschaftliche Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG müssen nach ständiger Rechtsprechung des BFH die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft miteinander verflochten sein (BFH-Urteile vom 07.07.2011 - V R 53/10, BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218, Rz 21; vom 20.08.2009 - V R 30/06, BFHE 226, 465, BStBl II 2010, 863, unter II.2.c aa). Für den Organträger beruht dies darauf, dass die Organschaft die Eingliederung in sein Unternehmen und damit seine Unternehmereigenschaft voraussetzt. Ob dies als unionsrechtskonform anzusehen ist, ist ohne Bedeutung, da im Hinblick auf den eindeutigen Wortlaut des nationalen Rechts eine hiervon abweichende richtlinienkonforme Auslegung nicht in Betracht kommt. Der Senat verweist hierzu auf die bisherige BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 12.10.2016 - XI R 30/14, BFHE 255, 467, BStBl II 2017, 597, Rz 41). Dasselbe gilt für die Organgesellschaft im Hinblick darauf, dass es sich bei § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG um eine Vorschrift zur Unselbständigkeit einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit der Organgesellschaft handelt.

24 c) Danach liegt im Streitfall keine die Klägerin, die KG und Z umfassende Organschaft vor.

25 aa) Es besteht keine unmittelbare wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin in Z als Organträger. Diese wird nicht

durch die Geschäftsführertätigkeit des Z bei der Klägerin begründet, da Z insoweit nichtselbständig und damit nicht als Unternehmer tätig war.

26 Auch die Vermietung der Büroräume begründet keine unmittelbare wirtschaftliche Eingliederung, da Z an die KG, nicht aber an die Klägerin vermietet hat.

27 bb) Es liegt auch keine mittelbare wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin in das Unternehmen des Z aufgrund einer Verflechtung mit dem Unternehmensbereich der KG vor. Zwar muss die wirtschaftliche Eingliederung nicht aufgrund unmittelbarer Beziehungen zum Organträger bestehen, sondern kann auch auf der Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen zweier Organgesellschaften beruhen (BFH-Urteil in BFHE 226, 465, BStBl II 2010, 863, unter II.2.c ee(1)), wie sie sich vorliegend aus den entgeltlichen Geschäftsführungsleistungen der Klägerin an die KG ergeben kann, zumal diese unter bestimmten Voraussetzungen als Organgesellschaft anzusehen sein kann (BFH-Urteile vom 02.12.2015 - V R 25/13, BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547; vom 19.01.2016 - XI R 38/12, BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567, und vom 01.06.2016 - XI R 17/11, BFHE 254, 164, BStBl II 2017, 581). Dies setzt indes voraus, dass die KG in das Unternehmen des Z eingegliedert ist, was im Streitfall im Hinblick auf das Erfordernis der wirtschaftlichen Eingliederung zu verneinen ist.

28 Zwar ist es bei einer deutlichen Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung --wie im Streitfall-- unschädlich, wenn die wirtschaftliche Eingliederung weniger deutlich zu Tage tritt (vgl. BFH-Urteil vom 03.04.2008 - V R 76/05, BFHE 221, 443, BStBl II 2008, 905, unter II.3.a). Gleichwohl muss auch für die wirtschaftliche Eingliederung ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen vorhanden sein. Die Tätigkeiten in diesen Bereichen müssen zumindest aufeinander abgestimmt sein und sich dabei fördern und ergänzen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 25.06.1998 - V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534, unter II.2.a; vom 03.04.2003 - V R 63/01, BFHE 202, 79, BStBl II 2004, 434, unter II.1.c). Dabei braucht die Organgesellschaft nicht wirtschaftlich vom Organträger abhängig zu sein. Es müssen aber mehr als nur unerhebliche Beziehungen zwischen den Unternehmensbereichen bestehen (BFH-Urteil vom 29.10.2008 - XI R 74/07, BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.1.b cc). Die Vermietung eines Betriebsgrundstücks mit einer Größe von 2 982 qm, dem für die Unternehmenstätigkeit "besonderes Gewicht" zukommt (BFH-Urteil vom 16.08.2001 - V R 34/01, BFH/NV 2002, 223, unter II.2.), oder einer Halle mit 967 qm und einem Bürotrakt bestehend aus sieben Räumen mit 273 qm (BFH-Urteil vom 29.01.2009 - V R 67/07, BFHE 225, 172, BStBl II 2009, 1029) reicht hierfür aus. Dies trifft demgegenüber auf die im Streitfall vorliegende Vermietung von nicht eigens für die Unternehmenstätigkeit in besonderer Weise ausgestatteten und daher ohne weiteres austauschbaren Büroräumen nicht zu, da ihr eine nur geringe Bedeutung zukommt (BFH-Urteil in BFHE 225, 172, BStBl II 2009, 1029, unter II.3.c bb). Dies genügt ebenso wie die bloße Übernahme von Verwaltungsaufgaben in den Bereichen Buchführung und laufende Personalverwaltung (BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 1534, unter II.2.c) nicht.

29 2. Die Klägerin ist auch nicht i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG mit der KG als Schwestergesellschaft organschaftlich verbunden.

30 a) Nach der Rechtsprechung des BFH reicht es für die finanzielle Eingliederung einer GmbH in eine Personengesellschaft nicht aus, dass letztere nicht selbst, sondern nur ihr Gesellschafter mit Stimmenmehrheit an der GmbH beteiligt ist (BFH-Urteil vom 01.12.2010 - XI R 43/08, BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600, Leitsatz 1). Hierfür spricht bereits, dass nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG im Verhältnis zwischen zwei Schwestergesellschaften nicht bestimmt werden kann, welche Schwestergesellschaft Organträger und welche Organgesellschaft ist. Ob sich anderes aus Art. 11 MwStSystRL und einer aus dieser Bestimmung ableitbaren Mehrwertsteuergruppe ergeben kann, ist für die Anwendung von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, der auch insoweit nicht im Sinne eines Verzichts auf die besondere Stellung des Organträgers richtlinienkonform auslegbar ist (s. oben III.1.b), ohne Bedeutung.

31 b) Eine organschaftliche Verbindung zwischen zwei Schwestergesellschaften, die zu einer Nichtsteuerbarkeit der zwischen ihnen erbrachten Leistungen führt, ist auch nicht aus Art. 11 MwStSystRL ableitbar. Hiergegen spricht bereits, dass dieser Bestimmung keine unmittelbare Wirkung im Sinne eines Berufungsrechts zukommt (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Larentia + Minerva vom 16.07.2015 - C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rz 52).

32 3. Die Sache ist spruchreif. Auf weitergehende Fragen zur Anwendung des Unionsrechts, insbesondere zu Art. 11 MwStSystRL (vgl. BFH-Beschlüsse vom 11.12.2019 - XI R 16/18, BFHE 268, 240, und vom 07.05.2020 - V R 40/19, BFHE 270, 166) kommt es vorliegend nicht an. So stellt sich vorliegend mangels Organschaft nicht die Frage, ob entgegen einer bestehenden Organschaft aus der Richtlinie abzuleiten ist, dass der Organträger kein

Steuerschuldner ist (BFH-Beschluss in BFHE 270, 166). Ebenso stellt sich nicht die Frage, ob anstelle eines Organträgers eine Mehrwertsteuergruppe als Steuerschuldner zu bestimmen ist oder ob es für die Organschaft auf eine Willensdurchsetzung ankommt (BFH-Beschluss in BFHE 268, 240).

33 4. Die Kostenentscheidung folgt hinsichtlich der Kosten des Revisionsverfahrens aus § 135 Abs. 2 FGO. Die Kosten des FG-Verfahrens trägt die Klägerin entsprechend der Kostenentscheidung des FG nach § 137 Satz 1, § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de