

Urteil vom 11. Mai 2023, V R 28/20

Umsatzsteuerliche Organschaft - wirtschaftliche Eingliederung

ECLI:DE:BFH:2023:U.110523.VR28.20.0

BFH V. Senat

UStG § 2 Abs 2 Nr 2, EGRL 112/2006 Art 11, UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 05. September 2019, Az: 6 K 94/16

Leitsätze

Die wirtschaftliche Eingliederung kann nicht nur aufgrund unmittelbarer Beziehungen zum Organträger bestehen, sondern auch auf der Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften beruhen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 05.09.2019 - 6 K 94/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Sächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über das Bestehen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft in den Jahren 2008 bis 2011 (Streitjahre).
- 2** Gegenstand des Unternehmens der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Alleingesellschafter (bis zum XX.XX.2011) und alleiniger Geschäftsführer (bis zum XX.XX.2011) G war, war die Vermietung und Verwaltung von Wohn- und Gewerbeimmobilien. Mit Beschluss vom 01.03.2012 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Klägerin eröffnet und die Eigenverwaltung gemäß § 270 der Insolvenzordnung angeordnet.
- 3** G führte ein Einzelunternehmen, dessen Gegenstand der Erwerb von Immobilienvermögen war. Am 03.04.2012 wurde über das Vermögen des G das Insolvenzverfahren eröffnet und der Beigeladene zum Insolvenzverwalter bestellt.
- 4** Die Klägerin war Teil der "V-Gruppe", der mehrere Kapitalgesellschaften sowie eine Kommanditgesellschaft (KG) angehörten und die bis Ende 2011 Dienstleistungen im Immobilienbereich anbot. Hierzu gehörten neben der Sanierung und dem Neubau von Wohn- und Geschäftshäusern die Finanzierungsberatung von Anlegern und Eigentümern, die Vermittlung, Vermarktung, Vermietung und Verwaltung von Objekten sowie die Projektentwicklung, wobei jede Gesellschaft ihren eigenen Geschäftsbereich hatte. Die KG trat als Spitze der Unternehmensgruppe auf.
- 5** Zur Geschäftstätigkeit der Klägerin gehörte unter anderem die Verwaltung von Mieteinheiten, die sich auf zwölf mit Wohnhäusern bebauten Grundstücken befanden, die im Eigentum des G standen. Zudem mietete die Klägerin Büroräume von einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), an der G zu 95 % beteiligt war.
- 6** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte --jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung-- gegenüber der Klägerin Umsatzsteuer für die Streitjahre fest. Für das Streitjahr 2008 hob das FA den Vorbehalt der

Nachprüfung nachfolgend auf.

- 7** Im Jahr 2014 beantragte die Klägerin die Herabsetzung der Umsatzsteuer für die Streitjahre auf jeweils 0 €. Sie berief sich darauf, eine Organgesellschaft des G als Organträger gewesen zu sein. Die finanzielle und organisatorische Eingliederung ergebe sich aus der Eigenschaft des G als ihr geschäftsführender Alleingesellschafter. Ihre wirtschaftliche Eingliederung beruhe darauf, dass die GbR ihr Büroräume vermiete. Die gegen die Ablehnung der beantragten Herabsetzung der Umsatzsteuer eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 17.12.2015 als unbegründet zurück.
- 8** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Mangels wirtschaftlicher Eingliederung sei die Klägerin in den Streitjahren keine Organgesellschaft von G. Vermieterin der Büroräume sei die GbR. Es sei nicht ersichtlich, dass diese eine Scheingesellschaft sei und tatsächlich G, der bewusst eine Organschaft habe vermeiden wollen, Vermieter wäre. Des Weiteren stelle die Geschäftstätigkeit der Klägerin keine nahezu ausschließliche Förderung des Unternehmens des G dar. Von den insgesamt 1 840 in den Streitjahren verwalteten Einheiten habe die V-Gruppe 1 462 erstellt, vermittelt oder vertrieben. Außerdem habe die Klägerin für 1 805 Objekte die Sonderverwaltung übernommen, zu der insbesondere die Organisation der Vermietung gehöre. Da G nur Eigentümer von zwölf der verwalteten Wohnhäuser sei, sei die Klägerin nicht in dessen Unternehmen wirtschaftlich eingegliedert. Mangels eigener Akquise der Klägerin könnten vielmehr umgekehrt die Unternehmen der V-Gruppe die Klägerin fördern. Anders als andere Unternehmen der V-Gruppe zahle die Klägerin keine Vertriebsprovisionen an G. Die Klägerin sei diesen Unternehmen gegenüber auch nicht zum Gewinnausgleich verpflichtet. Ob eine wirtschaftliche Eingliederung anderer Unternehmen der V-Gruppe in das Unternehmen des G vorliege, könne daher dahinstehen.
- 9** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Da G tatsächlich unternehmerisch tätig sei, gehöre seine Beteiligung an der Klägerin zwangsläufig zum Unternehmensvermögen im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Hinsichtlich der wirtschaftlichen Eingliederung der Klägerin in das Unternehmen des G verkenne das FG, dass diese sich auch aus mittelbaren Leistungen ergeben könne, die der Organträger an die Organgesellschaft erbringe. Solche erbringe G, indem er den Unternehmen der V-Gruppe Kunden vermittele und für die Vertriebskoordination Provisionen erhalte. Außerdem werde die Klägerin bei Bauvorhaben der V-Gruppe regelmäßig als Hausverwalterin eingesetzt und trete außerhalb der V-Gruppe nicht am Markt in Erscheinung. Das gemeinsame Auftreten der V-Gruppe am Markt sei ein Beispiel für ein abgestimmtes Auftreten gegenüber Dritten. Es müsse kein Leistungsaustausch zwischen Organgesellschaft und Organträger vorliegen. Die Kunden der V-Gruppe erhielten ein "Rundum-sorglos-Paket" von Finanzierung, Bauplanung und -ausführung sowie Verwaltung. Weil G alle Hausverwaltungsleistungen für seinen Unternehmensbestandteil "Vermietung" von der Klägerin beziehe, seien seine Geschäftsbeziehungen zur Klägerin --entgegen der Ansicht des FG-- "mehr als nur unwesentlich". Diese Tätigkeit betreffe etwa 8 % des Gesamtvolumens der von der Klägerin verwalteten Einheiten.
- 10** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das FG-Urteil, die Ablehnungsbescheide vom 24.09.2014 und vom 29.12.2014 sowie die Einspruchsentscheidung vom 17.12.2015 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2011 jeweils dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf 0 € herabgesetzt wird.
- 11** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12** Da G seine Anteile an den Gesellschaften der V-Gruppe in seinem Privatvermögen halte, entfalte er trotz der finanziellen Eingliederung keinerlei unternehmerische Tätigkeit. Eine Verflechtung seines Einzelunternehmens mit den Gesellschaften der V-Gruppe sei gerade nicht gewollt. Es sei zu trennen zwischen der Tätigkeit des G als Gesellschafter-Geschäftsführer der Unternehmen der V-Gruppe und als Inhaber seines Gewerbebetriebs. Eine wirtschaftliche Verflechtung bestehe nur zwischen den Gesellschaften der V-Gruppe, nicht aber zu G. Vertragspartner des vorgelegten Mustervertrags sei nicht G, sondern die KG. Leistungsbeziehungen zwischen der Klägerin und G ergäben sich daraus nicht. Es gebe keine Hinweise für einen gemeinsamen Marktauftritt der Unternehmen der V-Gruppe und G. Die von der Klägerin an das Unternehmen des G erbrachten Verwaltungsleistungen begründeten angesichts der Gesamtzahl der von der Klägerin verwalteten Wohnungen nur eine unerhebliche Geschäftsbeziehung.
- 13** Der Beigeladene beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft das Bestehen einer Organschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG verneint. Es hat insbesondere nicht beachtet, dass die Klägerin aufgrund von Verflechtungen mit anderen Gesellschaften der V-Gruppe, die selbst Organgesellschaften des G sein könnten, in das Unternehmen des G wirtschaftlich eingegliedert sein kann. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 15** 1. 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). Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, 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.
- 16** 2. Die wirtschaftliche Eingliederung im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG setzt voraus, dass die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft miteinander verflochten sind (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.02.2022 - V R 23/21, BFHE 276, 362, BStBl II 2023, 148, Rz 23; vom 07.07.2011 - V R 53/10, BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218, Rz 21 und vom 20.08.2009 - V R 30/06, BFHE 226, 465, BStBl II 2010, 863, unter II.2.c aa; BFH-Beschluss vom 13.11.2019 - V R 30/18, BFHE 267, 171, BStBl II 2021, 248, Rz 15).
- 17** a) Bei einer deutlichen Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung ist es dabei nach der Rechtsprechung des BFH unschädlich, wenn die wirtschaftliche Eingliederung weniger deutlich zu Tage tritt. Es genügt dann, dass zwischen der Organgesellschaft und dem Unternehmen des Organträgers ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung vorhanden ist. Die Tätigkeiten von Organträger und Organgesellschaft müssen lediglich aufeinander abgestimmt sein und sich dabei fördern und ergänzen. Hierfür reicht das Bestehen von mehr als nur unerheblichen Beziehungen zwischen Organträger und Organgesellschaft aus, ohne dass die Organgesellschaft wirtschaftlich vom Organträger abhängig zu sein braucht. So hat es der BFH zum Beispiel als ausreichend angesehen, dass der Verkauf von Grund und Boden (Miteigentumsanteil an dem jeweiligen Grundstück) durch den Organträger und dessen Bebauung (schlüsselfertige Erstellung von Wohnungseigentum) durch die Organgesellschaft aufeinander abgestimmt sind, und der Organträger zudem in einem nicht unerheblichem Umfang in Geschäftsbeziehungen zur Organgesellschaft steht, indem er zum Beispiel einen Personenkraftwagen und Büroausstattung an die Organgesellschaft verpachtet sowie eine --für die Tätigkeit wesentliche-- Musterwohnung als Vorzeigeobjekt für Kaufinteressenten vermietet. In diesem Fall liegen mehr als nur unerhebliche Beziehungen zwischen Organträger und Organgesellschaft vor (BFH-Urteil vom 29.10.2008 - XI R 74/07, BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.1.b cc).
- 18** Der BFH hat in seiner weiteren Rechtsprechung an diesen Kriterien festgehalten (vgl. zum vernünftigen wirtschaftlichen Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen, wobei die Tätigkeiten in diesen Bereichen zumindest aufeinander abgestimmt sein und sich dabei fördern und ergänzen müssen BFH-Urteile vom 18.06.2009 - V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, unter II.3.b aa; vom 03.04.2003 - V R 63/01, BFHE 202, 79, BStBl II 2004, 434, unter II.1.c und vom 25.06.1998 - V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534, unter II.2.a; zum Erfordernis von mehr als nur unerheblichen Beziehungen zwischen den Unternehmensbereichen BFH-Urteile vom 01.02.2022 - V R 23/21, BFHE 276, 362, BStBl II 2023, 148, Rz 28; vom 23.02.2012 - V R 59/09, BFHE 237, 255, BStBl II 2012, 544, Rz 21; vom 29.01.2009 - V R 67/07, BFHE 225, 172, BStBl II 2009, 1029, unter II.3.c bb).
- 19** b) Die wirtschaftliche Eingliederung kann nicht nur aufgrund unmittelbarer Beziehungen zum Organträger bestehen, sondern auch auf der Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften beruhen (BFH-Urteile vom 20.08.2009 - V R 30/06, BFHE 226, 465, BStBl II 2010, 863, unter II.2.c ee (1) und vom 01.02.2022 - V R 23/21, BFHE 276, 362, BStBl II 2023, 148, Rz 27).
- 20** 3. Das FG hat im Streitfall die wirtschaftliche Eingliederung rechtsfehlerhaft verneint.
- 21** a) Zwar hat das FG eine wirtschaftliche Eingliederung im Hinblick auf die Erbringung von Hausverwaltungsdiensten

durch die Klägerin an G insoweit zutreffend verneint, als Hausverwaltungsdienste --wie Buchführungs- und Personalverwaltungsleistungen (BFH-Urteil vom 25.06.1998 - V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534, unter II.2.c) oder ein Winterdienst (BFH-Urteil vom 18.06.2009 - V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, unter II.3.b bb)-- grundsätzlich standardisierte Dienstleistungen sind, für die es zahlreiche, mit relativ geringem Aufwand austauschbare Anbieter gibt (vgl. BFH-Urteil vom 01.02.2022 - V R 23/21, BFHE 276, 362, BStBl II 2023, 148, Rz 28).

- 22** b) Die wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin in das Unternehmen des G kann sich aber im Streitfall aus der Bedeutung der Hausverwaltungsdienste für die Klägerin als Leistungserbringerin ergeben. Ob dies der Fall ist, lässt sich dem FG-Urteil nicht entnehmen. Zwar hat es die Anzahl der von der Klägerin verwalteten Wohneinheiten in den Streitjahren festgestellt. Ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung hat der Zeuge A die vom FG in Bezug genommenen Zahlen jedoch nur für den Stichtag 01.01.2008 genannt; ob sie auch für den nachfolgenden Zeitraum zutreffend sind, ist unklar.
- 23** c) Das FG hat zudem offengelassen, ob eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Klägerin und anderen Unternehmen der V-Gruppe bestand. Dass die Klägerin nicht zum Gewinnausgleich gegenüber den anderen Unternehmen der V-Gruppe verpflichtet war, schließt nicht aus, dass sich die wirtschaftliche Verflechtung aus anderen Gründen ergibt, zumal es das FG für möglich hielt, dass die Geschäftstätigkeit der Klägerin von den anderen Unternehmen der V-Gruppe gefördert wurde. Soweit das FG gegen die wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin in das Unternehmen des G anführt, dass die Klägerin mit G keine Provisionsvereinbarung getroffen habe, lässt es dabei außer Betracht, dass die Verflechtung auch zwischen Schwestergesellschaften bestehen kann (s. oben II.2.b). Insoweit hat es das FG zu Unrecht dahinstehen lassen, ob aus dem Fehlen einer eigenen Kundenakquise auf eine Förderung der Unternehmenstätigkeit der Klägerin durch die anderen Unternehmen der V-Gruppe geschlossen werden könnte und ob eine wirtschaftliche Eingliederung dieser anderen Unternehmen in das Unternehmen des G vorlag.
- 24** d) Das FG-Urteil erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als rechtmäßig (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 25** Eine wirtschaftliche Eingliederung ist --entgegen der Auffassung des FA-- nicht bereits deshalb zu verneinen, weil G seine Beteiligung an der Klägerin nicht seinem Unternehmensvermögen zugeordnet haben könnte. Entscheidend ist allein, ob die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft miteinander verflochten sind (s. oben II.2.a). Ohne dass der Senat nach den Verhältnissen des Streitfalls darüber zu entscheiden hätte, ob im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Eingliederung überhaupt Zuordnungserfordernisse bestehen, versteht er die vom FA hierzu zitierte Verwaltungsregelung (Abschn. 2.8 Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Abschn. 2.3 Abs. 2 Satz 5 Nr. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses) dahingehend, dass es auf die Förderung einer bestehenden oder beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit entsprechend den Kriterien der BFH-Rechtsprechung (s. oben II.2.) ankommt.
- 26** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Für das weitere Verfahren weist der Senat auf Folgendes hin:
- 27** a) Der vor dem FG gestellte Anfechtungsantrag ist, da er sich auf die Änderung formell bestandskräftiger Umsatzsteuerbescheide richtete, als Verpflichtungsbegehren (§ 101 FGO) umzudeuten (vgl. BFH-Urteile vom 08.09.2022 - V R 26/21, BFHE 278, 348, BStBl II 2023, 361, Rz 10 und vom 27.01.2011 - III R 65/09, BFH/NV 2011, 991, Rz 1).
- 28** b) Im Hinblick auf eine mögliche mittelbare wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin in das Unternehmen des G ist festzustellen, welche Beziehungen in den Streitjahren zwischen der Klägerin und den anderen Gesellschaften der V-Gruppe bestanden und, falls daraus eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Klägerin und einer anderen Gesellschaft der V-Gruppe folgen sollte, ob die mit der Klägerin wirtschaftlich verflochtene Gesellschaft eine Organgesellschaft von G war. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Leistungserbringung der Klägerin an Dritte --Wohnungs- oder Grundstückseigentümer-- für sich genommen keine Verflechtung zwischen der Klägerin und den Gesellschaften der V-Gruppe begründen kann. Des Weiteren ist es für die mittelbare wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin nicht ausreichend, dass G gegen Zahlung von Provisionen Leistungen an die übrigen Gesellschaften der V-Gruppe erbrachte, da dies lediglich eine Organschaft zwischen G und diesen Gesellschaften begründen könnte.
- 29** c) Für das Streitjahr 2008 ist schließlich zu prüfen, ob die Klage bereits mangels Vorliegens der Voraussetzungen der §§ 172 ff. der Abgabenordnung abzuweisen ist, da das FA insoweit den Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben hatte.
- 30** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de