

Titel:

Voraussetzungen der wirtschaftlichen Eingliederung einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft bei Vermietung eines Betriebsgrundstücks Inanspruchnahme der Organschaftsregelung durch die Organgesellschaft nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Organträgers nicht missbräuchlich

Normenketten:

UStG § 2 Abs. 1

UStG § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1

UStG § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 3

MwStSyStRL Art. 11 S. 1

AO § 42

AO § 73 S. 1

AO § 174 Abs. 4

AO § 174 Abs. 5 S. 2

Leitsätze:

1. Für die wirtschaftliche Eingliederung als Voraussetzung einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft genügt die Vermietung eines Betriebsgrundstückes, wenn dieses für die Organgesellschaft von nicht nur geringer Bedeutung ist, weil es die räumliche und funktionale Grundlage der Geschäftstätigkeit der Organgesellschaft bildet. Eine wirtschaftliche Eingliederung liegt daher vor, wenn das Betriebsunternehmen seine Tätigkeit aus innerbetrieblichen Gründen ohne das gemietete Grundstück nicht oder nur nach Überwindung von nicht nur unerheblichen Schwierigkeiten hätte fortsetzen können. (redaktioneller Leitsatz)
2. Die Berufung der Organgesellschaft auf die Sonderregeln für Organschaften ist auch dann nicht missbräuchlich, wenn das Finanzamt den Organträger nicht nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO zum Verfahren hinzugezogen hat und deswegen nach der Insolvenz des Organträgers nicht von seiner Aufrechnungsmöglichkeit mit seinem Haftungsanspruch gemäß § 73 AO Gebrauch machen konnte. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Umsatzsteuerliche Organschaft, Leistungen, Eingliederung, Insolvenzverfahren, Bescheid, Arbeitsvertrag, Arbeitnehmer, Berufung, Revision, Umsatzsteuer, Arbeitgeber, Steuerfestsetzung, Insolvenzmasse, Mithaftung, Festsetzung, wirtschaftliche Eingliederung, juristische Person, Festsetzungsverjährung, Steuerschuldner, Umsatzsteuererklärung, Organschaft, Finanzielle Eingliederung, Wirtschaftliche Eingliederung

Fundstellen:

UStB 2024, 166

EFG 2024, 250

StEd 2024, 25

LSK 2023, 39365

DStRE 2025, 757

Tatbestand

I.

1

Die im Handelsregister des Amtsgerichts M eingetragene Gesellschaft wurde am 9. Juni 2008 als B-GmbH gegründet und mit Registereintrag vom 14. Oktober 2008 in die A GmbH (im Folgenden: GmbH) umfirmiert. Unternehmenszweck war die Der Sitz der Gesellschaft war in der E-Straße in K. Gesellschafter waren (im Folgenden: O) zu 95,30 Prozent und D zu 4,70 Prozent; alleiniger Geschäftsführer war ab dem 14. Oktober 2008 O. Sie versteuerte ihren Umsatz nach vereinbarten Entgelten.

2

Der Betrieb der GmbH ging aus dem Betrieb einer T-GmbH hervor. Sowohl die GmbH als auch die T-GmbH hatten ihren Sitz in K in der E-Straße. Kern des Geschäftskonzepts war der Betrieb einer sogenannten Verwertungsanlage mit der es durch vakuum-thermische Behandlungen von kontaminiertem Material (wie etwa Bodenaushub und Bauschutt) möglich war, dem verunreinigten Material die Schadstoffe zu entziehen. Die GmbH bot Ihren Kunden gegen ein – nach Schadstoffbelastung gestaffeltes – Entgelt die Abnahme kontaminierten Materials, die Beprobung, Behandlung in der Bodenbehandlungsanlage und die anschließende Verwertung und Entsorgung des Materials aus einer Hand an.

3

Die GmbH betrieb ihren Geschäftsbetrieb auf mehreren angemieteten Flächen, die sie von O und von ihrer Schwestergesellschaft T-GmbH angemietet hatte. Ab dem Jahr 2008 war nur noch die GmbH operativ tätig. Die T-GmbH hatte daher zum Zweck einer Betriebsaufspaltung Teile ihres Anlage- und Umlaufvermögens auf die GmbH übertragen. In der Präambel des Pacht- und Betriebsüberlassungsvertrags zwischen der T-GmbH und der GmbH vom 1. November 2008, den O als Geschäftsführer der GmbHs für bei Vertragsparteien unterschrieb, war dazu ausgeführt: „Die Verpächterin betreibt unter der Firma T-GmbH ein Unternehmen in K. Die Pächterin wird mit Wirkung vom 1. November 2008 als Betriebsgesellschaft das bisher von der Verpächterin betriebene Unternehmen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung führen.“ In § 8 Abs. 2 dieses Vertrages ist zum Pachtzins u.a. ausgeführt: „... Die Verpächterin ist verpflichtet, die Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, sofern umsatzsteuerlich eine Organschaft zwischen Pächterin und Verpächterin nicht besteht.“

4

Die GmbH hatte ihre Büroräume, die sich ebenfalls in der E-Straße in K befanden, von O zu einem monatlichen Pachtzins von 6.700 EUR zzgl. Umsatzsteuer angemietet. In dem angemieteten Büro- und Verwaltungsgebäude war die Geschäftsführung, der Vertrieb und Marketing, die Qualitätssicherung, die Buchhaltung sowie das Sekretariat ansässig.

5

Über das Vermögen der GmbH wurde am 23. August 2013 das Insolvenzverfahren (Amtsgericht Az.:.) eröffnet. Zum Insolvenzverwalter wurde der Kläger bestellt.

6

Die GmbH hatte für das Jahr 2008 am 6. November 2009, für das Jahr 2009 am 11. Januar 2011, für das Jahr 2010 am 8. Februar 2012 Umsatzsteuer-Jahressteuerklärungen bei dem Beklagten (im Folgenden: FA) eingereicht. Dabei errechnete die GmbH für das Jahr 2008 eine Umsatzsteuer von .. EUR, für das Jahr 2009 eine Umsatzsteuer von ... EUR und für das Jahr 2010 eine Umsatzsteuer von ... EUR. Die Umsatzsteuervoranmeldungen der GmbH für das Jahr 2012 führten zu einer Auszahlung einer Umsatzsteuererstattung in Höhe von insgesamt ... EUR.

7

Für die Jahre 2011, 2012 und 2013 wurden vom FA am 6. November 2013 Steuerberechnungen aufgrund geschätzter Besteuerungsgrundlagen wegen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erstellt. Dabei errechnete das FA für das Jahr 2011 eine Umsatzsteuer von ... EUR, für das Jahr 2012 eine Umsatzsteuer von negativ ... EUR mit einem Nachzahlungsbetrag von ... EUR und für das Jahr 2013 eine Umsatzsteuer von ... EUR.

8

Die Änderungsanträge des Insolvenzverwalters für die Umsatzsteuer 2008 und 2009 vom 13. November 2014, für die Umsatzsteuer 2010 bis 2012 vom 3. November 2014 und für die Umsatzsteuer 2013 vom 6. November 2017 mit der Einreichung von sogenannten „Nullerklärungen“ für die Jahre 2008 bis 2011 – mit dem Hinweis, es läge eine umsatzsteuerliche Organschaft der GmbH mit dem Organträger O vor – hatte das FA jeweils mit Bescheiden vom 4. Dezember 2014 und für die Umsatzsteuer 2013 mit Bescheid vom 9. November 2017 abgelehnt. Mit dem Bescheid vom 4. Dezember 2014 wurde auch der Antrag des Klägers abgelehnt, die Umsatzsteuer für 2012 mit einer Zahllast von ... EUR festzusetzen.

9

Auf Nachfrage des FA hatte das für die Besteuerung des möglichen Organträgers zuständige Finanzamt S mit Schreiben vom 2. Dezember 2014 mitgeteilt, dass nach Prüfung der drei erforderlichen

Voraussetzungen eine umsatzsteuerliche Organschaft nicht vorliegen würde. Diese Entscheidung basierte auf den Feststellungen einer vom FA durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2008 bis 2010 (Zwischenbericht vom 8. August 2013). Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung lag bei der GmbH zwar eine finanzielle und organisatorische Eingliederung in das Einzelunternehmen O für die Jahre 2008 bis 2012 vor. Eine wirtschaftliche Eingliederung wurde dagegen für die gesamten Jahre verneint, weil ein wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Eingliederung nicht vorliegen würde; allein die Vermietung der Büroräume in K reiche nicht für eine wirtschaftliche Eingliederung aus.

10

Gegen die ablehnenden Bescheide vom 4. Dezember 2014 und vom 9. November 2017 waren die Einsprüche vom 15. Dezember 2014 und vom 21. November 2017 gerichtet.

11

Mit Einspruchsentscheidung vom 11. Mai 2020 wurden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen.

12

Dagegen ist die Klage vom 9. Juni 2020 gerichtet.

13

Mit Schriftsatz vom 23. Juli 2020 wurde die Klage gegen den Bescheid über die Ablehnung des Antrags auf Änderung der Umsatzsteuer 2013 vom 9. November 2017 zurückgenommen.

14

Zur Begründung seiner Klage trägt der Kläger im Wesentlichen vor, dass die GmbH eine Organgesellschaft des Organträgers O gewesen sei. Eine umsatzsteuerliche Organschaft läge nach nationalem Recht gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 der in den Streitjahren geltenden Fassung des Umsatzsteuergesetzes (UStG) vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sei.

15

Nach nationalem Recht läge eine organisatorische Eingliederung vor, wenn der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wahrnehme. Die GmbH sei organisatorisch nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 UStG und nach Art. 11 Abs. 1 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) in das Einzelunternehmen O eingegliedert gewesen, da dieser vom 14. Oktober 2008 bis zum 20. Dezember 2012 Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. Er sei zudem als Geschäftsführer einzelvertretungsbefugt und von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) befreit gewesen.

16

Die finanzielle Eingliederung einer juristischen Person läge dann vor, wenn der Organträger die Anteilmehrheit an der Organgesellschaft hätte und durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen könne. Die GmbH sei hier finanziell in das Einzelunternehmen O eingegliedert gewesen, da O von Anfang an Mehrheitsgesellschafter (zuletzt mit 95,3 Prozent) gewesen sei. Aufgrund seiner Gesellschafterstellung als Mehrheitsgesellschafter hätte er seinen Willen daher jederzeit durchsetzen können.

17

Eine wirtschaftliche Eingliederung bedeute, dass die Organgesellschaft nach dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesem, wirtschaftlich tätig sei (Bundesfinanzhof-BFH-Urteil vom 22. Juni 1967 V R 89/66, BStBl III 1967, 715). Sie könne bei entsprechend deutlicher Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung – so wie im Streitfall – bereits dann vorliegen, wenn zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft auf Grund gegenseitiger Förderung und Ergänzung mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen würden (BFH-Urteil vom 29. Oktober 2008 XI R 74/07, BStBl II 2009, 256), insbesondere brauche dann die Organgesellschaft nicht vom Organträger abhängig zu sein (BFH-Urteil vom 3. April 2003 V R 63/01, BStBl II 2004, 434). Mit Abschluss des Pachtvertrages über das Büro- und Verwaltungsgebäude sei zwischen dem Mehrheitsgesellschafter O und der GmbH eine Betriebsaufspaltung entstanden. Dadurch sei ein Abhängigkeitsverhältnis der Betriebsgesellschaft GmbH zum Besitzunternehmen O entstanden (BFH-Urteile vom 28. Januar 1965 V 126/62U, BStBl III, 1965, 243 und vom 17. November 1966 V 113/65, BStBl III 1967, 103). In der Präambel des Pachtvertrages käme auch

zum Ausdruck; dass durch Abschluss des Pachtvertrags eine Betriebsaufspaltung und damit ein Abhängigkeitsverhältnis gewollt gewesen sei. Der Alleingeschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter O habe die GmbH von Anfang an wirtschaftlich in die T-Gruppe eingliedern wollen. Offenbar seien die Vertragsparteien schon immer davon ausgegangen, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft mit Vertragsabschluss vorliege, da im Betriebs- und Unternehmenspachtvertrag unter § 8 Abs. 2 folgender Passus enthalten sei: „... Die Verpächterin ist verpflichtet, die Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, sofern umsatzsteuerlich eine Organschaft zwischen Pächterin und Verpächterin nicht besteht.“ Wieso die Organschaft nicht umgesetzt worden ist, konnte nicht in Erfahrung gebracht werden. Entgegen den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung sei ein Büro- und Verwaltungsgebäude jedenfalls immer als eine wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen, da es im Gegensatz zu einem „Allerweltsgebäude“ gewisse technische Eigenschaften haben müsse. Von Bedeutung sei zum einen der Anschluss an die örtliche Infrastruktur. Damit sei nicht nur die verkehrstechnische Anbindung, sondern insbesondere die Datenanbindung (Internet-, Telefon- und Faxanbindung) von wesentlicher Bedeutung für einen Standort. Zum anderen zeichneten sich Büro- und Verwaltungsgebäude dadurch aus, dass durch die technischen Vorrichtungen die jeweiligen Arbeitsplätze in die elektronische Infrastruktur des Unternehmens eingebunden werden könnten und Sicherheitsstandards erfüllt werden könnten. Das vorliegend gepachtete Büro- und Verwaltungsgebäude habe über diese Eigenschaften verfügt, da dort die Geschäftsführung, die Vertriebsleitung, das Projektmanagement, die Projektbetreuung, die Marketing- und Kommunikationsabteilung, die Leitung Vertrieb und Anlagenbau, das Qualitätsmanagement, die Buchhaltung und das Sekretariat/Zentrale ansässig gewesen seien. Der Standort K sei im Internet als „Hauptverwaltung K“ beschrieben gewesen, wo Kundenanfragen von einem Team bestehend aus Geologen, Ingenieuren, Technikern und kaufmännischen Mitarbeitern kompetent umgesetzt worden seien. Zudem sei die Entscheidung der Geschäftsführung für die Anmietung des Büro- und Verwaltungsgebäudes in K ein starkes Indiz dafür, dass das Gebäude für die Betriebsführung geeignet, erforderlich und bei funktionaler Betrachtung für die Erreichung des Betriebszwecks ein besonderes Gewicht für die Betriebsführung besessen habe (BFH-Urteil vom 10. April 1997 IV R 73/94, BStBl II 1997, 569). Entgegen den Ausführungen des FA in der Einspruchsentscheidung sei es unerheblich, ob jederzeit am Markt ein gleichwertiges Objekt hätte erworben oder gemietet können (BFH-Urteil vom 26. Mai 1993 X R 78/91, BStBl II 1993, 718). Das angemietete Büro- und Verwaltungsgebäude befände sich außerdem in der K-Innovations-Meile. Dieses Gewerbegebiet zeichne sich dadurch aus, dass sich in der KIM circa 120 innovative Firmen der unterschiedlichsten Branchen angesiedelt hätten. Die GmbH habe damit geworben, in ihrem Geschäftszweig besonders innovativ zu sein. Auch aus diesem Grund sei der Gebäudestandort als besonders zweckmäßig und von besonderer Bedeutung anzusehen und entgegen den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung nicht einfach austauschbar gewesen. Abgesehen davon sei das Kriterium der Austauschbarkeit in der BFH-Rechtsprechung stets umstritten. Die Lage des Büro-Verwaltungsgebäudes sei für die GmbH daher wirtschaftlich von nicht nur geringer Bedeutung gewesen. Die Büro- und Verwaltungsgebäude seien wegen den technischen Vorrichtungen (Verkehrs-, Telefon- und Dateninfrastruktur) als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen. Durch die Kündigung des Pachtvertrages wäre der GmbH entgegen der Auffassung des FA sehr wohl eine wesentliche Betriebsgrundlage entzogen worden. Auch der Betriebsablauf wäre dadurch immens gestört gewesen, da sich dort – wie oben dargestellt – die wesentlichen Organe der Gesellschaft befanden.

18

Das Vorbringen des FA, dass am Standort K-Innovationsmeile ein vergleichbares Gebäude im Hinblick auf Preis, Lage und Funktionalität als „Austauschobjekt“ zur Verfügung gestanden hätte, sei eine bloße Vermutung. Tatsächlich seien am Standort K-Innovationsmeile seit Jahren nur ein paar wenige Firmen ansässig gewesen, deren Geschäftsgegenstand nicht die Vermietung von Bürogebäuden gewesen sei. Ein vergleichbares Objekt mit 360 qm Fläche hätte nicht zur Verfügung gestanden; das Gebäude sei auf die Bedürfnisse der GmbH zugeschnitten gewesen. Auch das vom FA zur Begründung seiner Ansicht zitierte BFH-Urteil vom 1. Februar 2022 (V R 23/21, BStBl II 2023, 148) sei auf den Streitfall nicht übertragbar, weil sich der Sachverhalt in wesentlichen Punkten unterscheiden würde.

19

Zudem sei O nicht nur wegen seiner Vermietungstätigkeit umsatzsteuerlicher Unternehmer, sondern auch wegen seiner Geschäftsführungsleistung, die er mit Vergütungsrisiko nicht nur gegenüber der GmbH, sondern auch gegenüber der T-GmbH erbringe. Des Weiteren ergäbe sich die wirtschaftliche Eingliederung

in den Organkreis O auch aus einer Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen der T-GmbH und der GmbH.

20

Wichtig für die Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers sei auch das Abstellen auf das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse. So müssten nach Auffassung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung zur Annahme einer umsatzsteuerlichen Organschaft nicht alle drei Eingliederungsmerkmale gleichermaßen deutlich feststellbar sein. Ausreichend sei es, wenn auf allen drei Gebieten (dem finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen) eine enge Verflechtung der Gesellschaften bestehe. Die enge wirtschaftliche Verflechtung zeige sich vorliegend auch in der gesamtschuldnerischen Mithaftung, welche die GmbH für die T-GmbH gegenüber der F-Leasing GmbH für diverse Leasingverträge eingegangen sei.

21

Auch sei für die Umsatzsteuer 2008 weder Festsetzungs- noch Zahlungsverjährung eingetreten. Durch den Zugang des Bescheids über die Ablehnung der Anträge auf Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen für 2008 bis 2012 sei die zivilprozessuale Unterbrechung beendet worden. Die weitere Unterbrechungswirkung ergäbe sich dann aus § 172 Abs. 3a der Abgabenordnung (AO).

22

Zu den weiteren Einzelheiten des umfangreichen Vorbringens des Klägers wird auf die eingereichten Schriftsätze nebst Anlagen und zu den weiteren Einzelheiten des Sachverhalts auf die Akten verwiesen.

23

Der Kläger beantragt,

unter Aufhebung des Bescheides über die Ablehnung der Anträge auf Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen für 2008 bis 2012 vom 4. Dezember 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Mai 2020 die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2012 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuerbeträge jeweils auf 0 EUR gemindert werden; hilfsweise die Revision zuzulassen.

24

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

25

Zur Begründung verweist das FA auf die Einspruchsentscheidung und trägt weiter im Wesentlichen vor, dass zwar unstrittig die Voraussetzungen einer finanziellen und organisatorischen Eingliederung vorliegen würden, es fehle aber am Vorliegen einer wirtschaftlichen Eingliederung für die Jahre 2008 bis 2012. Der Kläger sehe diese wirtschaftliche Eingliederung in der Vermietung des Bürogebäudes in K ab dem 1. November 2008 von O an die GmbH. Eine wirtschaftliche Eingliederung könne dies aber nur zur Folge haben, wenn die Leistungsbeziehung nicht von nur untergeordneter Bedeutung sei. Das im Eigentum von O stehende und an die GmbH vermietete Bürogebäude befinde sich aber nicht am primären Betriebsgrundstück in N, sondern in K. Es handele sich hierbei um ein für die Verwaltung ausgestattetes Bürogebäude, mit vergleichbarer verkehrs- und datentechnischer Anbindung. Auch die Möglichkeit der Kündigung von Mietverträgen über Büroräumlichkeiten sei ein übliches/akzeptiertes Risiko, das den Betriebsablauf lediglich sehr kurzfristig stören dürfte und entsprechend von der Unternehmensleitung im Allgemeinen berücksichtigt werde. Deshalb würde der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsführer Vorkehrungen treffen, so dass der Umsatz durch den Wechsel in ein anderes Bürogebäude nicht nachhaltig leide.

26

Auch die Geschäftsführerleistung des O an die GmbH begründe keine wirtschaftliche Eingliederung. O habe weder an die GmbH noch an die T-GmbH selbständige Geschäftsführerleistungen erbracht, welche umsatzsteuerlich relevant wären. Für eine wirtschaftliche Eingliederung wären entgeltliche Leistungen erforderlich; die eine Bindung an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis ausschlossen und nicht wie hier hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schaffe.

Gemäß dem BFH-Urteil vom 10. März 2005 (V R 29/03, BStBl II 2005, 730) könne zwar die Geschäftsführerleistung eines GmbH-Geschäftsführers als selbständige Leistung zu beurteilen sein; aus dem vorliegenden Anstellungsvertrag werde jedoch ein Arbeitsverhältnis mit einem typischen Arbeitnehmer ohne wesentlichem Vergütungsrisiko begründet. Die erfolgsabhängige Komponente sei untergeordnet und nicht prägend. Die von der Klägerin angeführten Urteile des EuGH C-420/18 (vom 13. Juni 2019, Umsatzsteuer-Rundschau □UR□ 2019, 576) und des BFH vom 27. November 2019 (V R 23/19 und V R 62/17, BStBl II 2021, 542) seien zu Aufsichtsratsvergütungen ergangen und erschienen wenig relevant für vorliegenden Geschäftsführeranstellungsvertrag.

27

Eine wirtschaftliche Eingliederung ergebe sich im konkreten Fall auch nicht aus einer Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften. Der Kläger begründet diese Verflechtung damit, dass die T-GmbH den operativen Geschäftsbetrieb an die GmbH verpachtet habe und dem Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen O und der T-GmbH.

28

Andere umsatzsteuerlich relevanten Leistungen seien nicht ersichtlich. Damit bestehe keine Organschaft und die T-GmbH sei demnach auch keine Organgesellschaft, durch die sich eine wirtschaftliche Eingliederung aus einer Verflechtung ergeben könne.

29

Den von der Klägerin vorgetragene Ausführungen für das Streitjahr 2008 sei zu folgen, da die mit Ablauf des Jahres 2009 beginnende Zahlungsfrist von 5 Jahren nach § 228 AO zum 31. Dezember 2014 geendet habe. Die Abgabe der berichtigten Umsatzsteuererklärung für 2008 am 13. November 2014 sei demnach vor Ablauf der Zahlungsfrist erfolgt. Jedoch sei auch für 2008 eine umsatzsteuerliche Organschaft aus den oben dargelegten Gründen abzulehnen.

30

Zudem sei festzuhalten, dass das Finanzamt S über das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft entschieden habe. Gegen diese Feststellung sei kein Rechtsmittel erhoben worden.

31

Zu den weiteren Ausführungen des FA wird auf die eingereichten Stellungnahmen verwiesen.

32

Mit Aufklärungsanordnung vom 11. September 2023 wurde dem Kläger aufgegeben, dem Gericht mitzuteilen, wie viele Mitarbeiter die GmbH in den Streitjahren hatte und wie viele von diesen am Unternehmenssitz in K beschäftigt waren.

33

Mit richterlichem Hinweis vom 15. September 2023 wurden die Beteiligten darauf hingewiesen, dass auch in dem Fall, wenn vom Vorliegen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft auszugehen sein sollte, die Klage dennoch unter Zugrundelegung der neueren Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 16. März 2023 V R 14/21 und V R 45/19, UR 2023, 404) erfolglos bleiben könnte.

34

Mit Schriftsatz vom 26. September 2023 teilte das FA mit, dass eine Änderung der Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2012 für das Einzelunternehmen des O nicht erfolgt sei.

35

Mit Schriftsatz vom 26. September 2023 teilte der Kläger mit, dass in den Streitjahren bei der Gesellschaft 44 Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen inkl. dem Geschäftsführer O beschäftigt gewesen seien. Dabei seien auf den Standort K 19 Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen (ca. 43 % der Belegschaft) und auf den Standort N 25 (ca. 57 % der Belegschaft) entfallen.

36

Mit weiterem Schriftsatz vom 26. September 2023 teilte der Kläger mit, dass er nicht der Auffassung sei, dass die Entscheidung des BFH (Urteil vom 16. März 2023 V R 14/21 und V R 45/19, UR 2023, 404) auf Fallgestaltungen, bei denen eine GmbH Organgesellschaft sei, analog zu würdigen sei. In einem nachfolgend vom BFH entschiedenen Fall (Urteil vom 11. Mai 2023 V R 28/20, Der Betrieb □DB□ 2023, 2289) sei die dortige Klägerin eine GmbH gewesen über deren Vermögen ein Insolvenzverfahren eröffnet

worden sei. Nach Insolvenzeröffnung im Jahr 2014 habe die dortige Klägerin die Herabsetzung der Umsatzsteuer mit der Begründung beantragt, dass sie Organgesellschaft sei. In der Urteilsbegründung habe der BFH die Notwendigkeit einer Antragstellung nach § 176 AO durch den Organträger nicht erörtert. Er habe die Entscheidungen V R 14/21 und V R 45/19 mit keinem Wort erwähnt. Selbst in den vom BFH gegebenen Hinweisen (vgl. Tz. 26 ff.) sei das dortige Finanzgericht nicht aufgefordert worden festzustellen, ob ein Änderungsantrag durch den Organträger gestellt worden sei.

37

Mit Schriftsatz vom 16. Oktober 2023 teilte das FA mit, dass der ehemalige Geschäftsführer O seit dem Jahr 2014 nicht mehr steuerlich beim Finanzamt S geführt wird und seitdem unter dem Nachnamen „L“ in B steuerlich erfasst ist.

38

In der Ladung vom 16. Oktober 2023 wies das Gericht auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union – EuGH – vom 7. September 2023 C-453/22 Schütte (Deutsches Steuerrecht □DStR□ 2023, 2066) hin.

39

Auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung am 14. November 2023 wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

40

Die Klage ist teilweise begründet

41

Die GmbH war in den Streitjahren kein selbständiges Unternehmen, sondern eine umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft des Organträgers O; sie war in dessen Unternehmen organisatorisch, finanziell und auch wirtschaftlich eingebunden. Steuerschuldner war demnach O und nicht die GmbH. Für die Umsatzsteuer 2008 war aber bei Stellung der Änderungsanträge durch den Kläger im Jahr 2014 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten und eine Änderung daher nicht mehr möglich. Für die Umsatzsteuer 2012 war eine Festsetzung auf 0 EUR nicht möglich, weil dies die Höhe von Steuerforderungen beeinflussen würde, welche zur Tabelle anzumelden sind.

42

1. Die Klage ist unabhängig von der Frage des Vorliegens einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2008 wegen des Eintritts der Festsetzungsverjährung unbegründet.

43

Für die am 9. November 2009 (Frühleerung) beim FA in Papierform eingereichte Umsatzsteuererklärung für 2008 – die gemäß § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht – ist die vierjährige Festsetzungsfrist gemäß §§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 171 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2013 eingetreten. Eine Änderung der Steuerfestsetzung dieses Jahres aufgrund des Änderungsantrags des Klägers vom 13. November 2014 ist daher nicht mehr möglich.

44

2. Die Klage ist auch hinsichtlich der Umsatzsteuer 2012 unbegründet, weil das FA nach Eröffnung des Konkurs- bzw. Insolvenzverfahrens Steuern nicht mehr festsetzen und Feststellungsbescheide nicht mehr erlassen darf, in denen Besteuerungsgrundlagen mit Auswirkung für das Vermögen des Gemeinschuldners festgestellt oder festgesetzt werden (BFH-Urteil vom 24. August 2004 VIII R 14/02, BStBl II 2005, 246, Rz. 17 f.).

45

Nach der Insolvenzeröffnung können die Insolvenzgläubiger ihre Forderungen nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen. Daraus hat der BFH in ständiger Rechtsprechung abgeleitet, dass Steuerbescheide nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr ergehen dürfen, wenn darin Insolvenzforderungen festgesetzt werden (vgl. nur BFH-Urteil vom 5. April 2022 IX R 27/18, BStBl II 2022, 703, Rz 15, m.w.N.). Ebenso dürfen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens keine Bescheide mehr

erlassen werden, in denen Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden, die die Höhe der zur Tabelle anzumeldenden Steuerforderungen beeinflussen könnten (BFH-Urteil in BStBl II 2022, 703, Rz 15, m.w.N.).

46

Ausnahmsweise können nur Steuerbescheide, mit denen eine positive Steuer festgesetzt wird, auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens wirksam ergehen, wenn sich unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen insgesamt ein Erstattungsbetrag ergibt und auch keine Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden, die die Höhe von Steuerforderungen beeinflussen, welche zur Tabelle anzumelden sind (BFH-Urteil vom 5. April 2022 in BStBl II 2022, 703, Rz 22).

47

Eine solche (erhebliche) Auswirkung auf die Insolvenzmasse würde aber im Streitfall für die Umsatzsteuer 2012 bei einer Feststellung oder Festsetzung auf 0 EUR eintreten, denn das FA hat der Klägerin vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgrund der eingereichten Umsatzsteuer-Voranmeldungen für 2012 Umsatzsteuern in Höhe von insgesamt ... EUR ausbezahlt; eine spätere Festsetzung auf 0 EUR nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens (am 23. August 2013) würde demzufolge zu einer Forderung des FA gegen die Klägerin in der vorgenannten Höhe führen. Dies ist nach der oben genannten Rechtsprechung nicht möglich.

48

3. Im Übrigen ist die Klage aber begründet, denn die GmbH war in das Unternehmen von O eingegliedert.

49

a) Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG dann nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organgesellschaft). Die Organgesellschaft ist unselbständiger Teil des Unternehmens des Organträgers, so dass beide als ein Unternehmen zu behandeln sind (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG). Grundsätzlich werden jegliche Umsätze der Organgesellschaften dem Organträger zugerechnet. Der Organträger ist Schuldner der auf diese Umsätze entfallenden Umsatzsteuer. Er hat alle Pflichten zu erfüllen, die sich aus § 18 UStG für das gesamte Unternehmen unter Einschluss der Organgesellschaft ergeben (BFH-Urteil vom 18. Januar 2023 XI R 29/22 (XI R 16/18), Mehrwertsteuerrecht -MwStR- 23, 313, Rz 23). Die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG erforderliche Eingliederung in ein anderes Unternehmen ein Verhältnis der Über- und Unterordnung zwischen einer Organgesellschaft als „untergeordneter Person“ und dem sogenannten Organträger voraus (BFH-Urteile vom 18. Dezember 1996 XI R 25/94, BStBl II 1997, 441, Rz 9; vom 3. April 2008 V R 76/05, BStBl II 2008, 905, Rz. 34 und vom 22. April 2010 V R 9/09, BFH/NV 2010, 1581, Rz 20, jeweils m.w.N.).

50

b) Unionsrechtlich beruht diese Vorschrift auf Art. 11 Satz 1 der in den Streitjahren anwendbaren MwStSystRL. Danach kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, jedoch durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln. Der nationale Gesetzgeber kann nach dem Unionsrecht den Organträger zum einzigen Steuerpflichtigen einer Gruppe von Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, bestimmen, wenn der Organträger in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen, und wenn diese Bestimmung nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führt (EuGH-Urteil Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, ECLI:EU:C:2022:943, Tenor 1 und Rz 60; BFH-Urteil in MwStR 23, 313, Rz 23 ff.).

51

Danach ist die Bestimmung des Organträgers, der seinen Willen bei der Organgesellschaft seinen Willen durchsetzen kann, als Steuersubjekt mit dem Unionsrecht vereinbar (BFH-Urteil in MwStR 23, 313, Rz 27), sofern nicht die Gefahr von Steuerverlusten bestehen.

52

c) Im Streitfall ist zwischen den Beteiligten zunächst unstreitig, dass die GmbH organisatorisch und finanziell in das Unternehmen des O eingegliedert war. Davon geht auch das Gericht aus und verweist

hierzu gemäß § 105 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 11. Mai 2020.

53

d) Entgegen der Auffassung des FA ist vorliegend auch vom Vorliegen einer ausreichenden wirtschaftlichen Eingliederung auszugehen, die GmbH war zur Überzeugung des Gerichts in den Streitjahren wirtschaftlich in das Unternehmen des O eingegliedert, so dass die Voraussetzungen einer Organschaft hier vorliegen.

54

aa) Für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Eingliederung im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist es charakteristisch, dass die Organgesellschaft im Gefüge des übergeordneten Organträgers als dessen Bestandteil erscheint (BFH-Urteil vom 17. Januar 2002 V R 37/00, BStBl II 2002, 373, Rz 28, m.w.N.). Die Tätigkeiten von Organträger und Organgesellschaft müssen hierbei aufeinander abgestimmt sein und sich fördern und ergänzen (BFH-Urteil vom 3. April 2003 V R 63/01, BStBl II 2004, 434, Rz 17, m.w.N.); dafür genügt ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang (BFH-Urteile vom 3. April 2003 V R 63/01, BStBl II 2004, 434, Rz 17 und vom 29. Oktober 2008 XI R 74/07, BStBl II 2009, 256, Rz 19, m.w.N.).

55

Entscheidend für die wirtschaftliche Eingliederung sind die Art und der Umfang der zwischen den Unternehmensbereichen von Organträger und Organgesellschaft bestehenden Verflechtungen (BFH-Urteil vom 20. August 2009 V R 30/06, BStBl II 2010, 863, Rz 40, m.w.N.). Für die umsatzsteuerrechtliche Organschaft kann somit eine den Betrieb der Untergesellschaft fördernde Tätigkeit der Obergesellschaft ausreichen (BFH-Urteil vom 17. April 1969 V 44/65, BStBl II 1969, 413, Rz 8). Zum Beispiel genügt die Vermietung eines Betriebsgrundstückes, wenn dieses für die Organgesellschaft von nicht nur geringer Bedeutung ist, weil es die räumliche und funktionale Grundlage der Geschäftstätigkeit der Organgesellschaft bildet (BFH-Urteile vom 1. Februar 2022 V R 23/21, BStBl II 2023, 148, Rz 28 und vom 3. April 2003 V R 63/01, BStBl II 2004, 434, Rz 18, jeweils m.w.N.). Beruht die wirtschaftliche Eingliederung auf Leistungen des Organträgers gegenüber seiner Organgesellschaft, müssen entgeltliche Leistungen vorliegen, denen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche Bedeutung zukommt (vgl. BFH-Urteile vom 18. Juni 2009 V R 4/08, BStBl II 2010, 310, Rz. 34 ff.).

56

bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung lag in den Streitjahren zur Überzeugung des Gerichts eine wirtschaftliche Eingliederung der GmbH in das Unternehmen O durch die Vermietung des Verwaltungsgebäudes von O an die GmbH vor. Die Nutzung dieses Gebäudes war jedenfalls nicht nur von untergeordneter Bedeutung für GmbH und im Übrigen ist es im Hinblick auf die hier vorliegende deutliche Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung unschädlich, wenn die wirtschaftliche Eingliederung weniger deutlich zu Tage tritt (BFH-Urteile vom 1. Februar 2022 V R 23/21, BStBl II 2023, 148, Rz 28; vom 29. Oktober 2008 XI R 74/07, BStBl II 2009, 256, Rz 19 und vom 3. April 200 76/05, BFH/NV 2008, 1410, Rz 37).

57

aaa) Zunächst stellt das wiederholte Vorbringen des FA, dass am Standort K-Innovationsmeile ein vergleichbares Gebäude im Hinblick auf Preis, Lage und Funktionalität als „Austauschobjekt“ zur Verfügung gestanden hätte, lediglich eine Vermutung dar, die vom FA durch keine tatsächlichen Feststellungen belegt ist.

58

Zudem erscheint die Bedeutung des gemieteten Betriebsgrundstücks im Streitfall aufgrund der inneren betrieblichen Struktur des Betriebsunternehmens wichtiger als die jederzeitige Möglichkeit, ein vergleichbares Grundstück an anderer Stelle zu mieten (BFH-Urteile vom 9. September 1993 V R 124/89, BStBl II 1994, 129, Rz 19 und vom 26. Mai 1993 X R 78/91, BStBl II 1993, 718, Rz 22). Dabei ist es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung von Bedeutung, ob die darauf befindlichen Gebäude für die Zwecke des Betriebsunternehmens hergerichtet oder eingerichtet worden sind oder ob das Betriebsunternehmen seine Tätigkeit aus anderen innerbetrieblichen Gründen ohne das gemietete Grundstück nicht oder nur nach Überwindung von nicht nur unerheblichen Schwierigkeiten fortsetzen könnte (BFH-Urteile vom 1. Februar 2022 V R 23/21, BStBl II 2023, 148, Rz 28 und vom 9. September 1993 V R 124/89, BStBl II 1994, 129, Rz 15 und 19).

59

Vorliegend ist das erkennende Gericht davon überzeugt, dass die GmbH als Betriebsunternehmen seine Tätigkeit aus innerbetrieblichen Gründen ohne das gemietete Grundstück nicht oder nur nach Überwindung von nicht nur unerheblichen Schwierigkeiten hätte fortsetzen können. Ausweislich des unbestrittenen Vorbringens des Klägers sind sämtliche wesentlichen technischen und unternehmerischen Entscheidungen der GmbH in dem Gebäude in K getroffen worden und der Standort K wurde im Internet als „Hauptverwaltung K“ beschrieben. Nach dem Vorbringen des Klägers wurden an diesem Standort Kundenanfragen von einem Team bestehend aus Geologen, Ingenieuren, Technikern und kaufmännischen Mitarbeitern bearbeitet; dort waren die Geschäftsführung, die Vertriebsleitung, das Projektmanagement, die Projektbetreuung, die Marketing- und Kommunikationsabteilung, die Leitung Vertrieb und Anlagenbau, das Qualitätsmanagement, die Buchhaltung und das Sekretariat/Zentrale ansässig. Auch die Größe der Bürofläche von 376 qm und die Ansiedlung in der sogenannten „K-Innovations Meile“ sprechen gegen eine jederzeitige Austauschbarkeit. Von den in den Streitjahren bestehenden 44 Mitarbeiter waren an diesem Standort 19 Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen und am Standort N 25 beschäftigt gewesen. Eine Kündigung des Mietvertrages hätte in Anbetracht der Größe der Geschäftsräume und der Anzahl der dort beschäftigten Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen in jedem Fall zu einer erheblichen Störung des Betriebsablaufs und damit zu einer Beschränkung der Umsatztätigkeit geführt. Insoweit liegt dem Streitfall zur Überzeugung des Gerichts ein anderer Sachverhalt als in dem BFH-Urteil vom 1. Februar 2022 (V R 23/21, BStBl II 2023, 148, Rz 28) vor.

60

bbb) Für die Annahme einer Organschaft ist es zudem nicht erforderlich, dass alle drei in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG genannten Merkmale einer Eingliederung sich gleichermaßen deutlich feststellen lassen; nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse kann die Selbständigkeit auch dann fehlen, wenn die Eingliederung auf einem der drei Gebiete nicht vollkommen ist (BFH-Urteile vom 1. Februar 2022 V R 23/21, BStBl II 2023, 148, Rz 28; vom 19. Mai 2005 V R 31/03, BStBl II 2005, 671, Rz. 25 und vom 25. Juni 1998 V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534, Rz 25). Allerdings reicht es nicht aus, dass eine Eingliederung nur in Bezug auf zwei der drei Merkmale besteht (BFH-Urteile vom 1. Februar 2022 V R 23/21, BStBl II 2023, 148, Rz 28 und vom 19. Mai 2005 V R 31/03, BStBl II 2005, 671, Rz 25).

61

Im Streitfall geht das Gericht auch vom Vorliegen dieser Voraussetzungen aus. Die finanzielle und organisatorische Eingliederung der GmbH in den Organträger O ist jeweils stark ausgeprägt und eine ausreichende Ausprägung einer wirtschaftlichen Eingliederung liegt hier vor.

62

4. Die Berufung auf die Sonderregelung für die Organschaften ist im Streitfall bereits deswegen im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 7. September 2023 C-453/22, Schütte (DStR 2023, 2066, Rz 33) nicht missbräuchlich, weil das FA es unterlassen hat, den Organträger gem. § 174 Abs. 5 Satz 2 AO zum Verfahren hinzuzuziehen, und nicht von seiner Aufrechnungsmöglichkeit mit seinem Haftungsanspruch gem. § 73 AO Gebrauch gemacht hat. Das FA hätte bei Ausnutzung der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten die Steuer gegenüber O gem. § 174 Abs. 4, 5 AO festsetzen und bei Insolvenz des O mit einem Anspruch nach § 73 Satz 1 AO ohne Erlass eines Haftungsbescheides aufrechnen können (vgl. BFH-Urteil vom 10. Mai 2007 VII R 18/05, BStBl II 2007, 914, Rz 29 ff.); nach dieser Vorschrift haftet eine Organgesellschaft für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist.

63

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

64

6. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

65

7. Die Revision wird nicht zugelassen, da keiner der in § 115 Abs. 2 FGO aufgeführten Revisionsgründe vorliegt.