
Datum: 18.06.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 3739/16 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:0618.15K3739.16U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Strittig ist, ob im Jahr 2011 zwischen dem Kläger als Organträger und der B-Bank AG (B) als 2
Organgesellschaft eine umsatzsteuerliche Organschaft bestand.

Der Kläger hielt in 2011 eine Beteiligung von 100 % am Grundkapital der B und verfügte über 3
die Mehrheit der Stimmrechte.

Die B war Teil der strategischen Ausrichtung innerhalb des Konzerns des Klägers. In der 4
Sparte Finanzdienstleistungen war B Produktgeber zahlreicher
Finanzdienstleistungsprodukte. Die B wurde durch den Kläger mit dem Ziel erworben,
Finanzdienstleistungsprodukte zur Kundenbindung und zur Neuakquisition im
Versicherungsgeschäft einsetzen zu können. Die Finanzdienstleistungsprodukte der B in den
Bereichen ..., ... und ... waren für das Versicherungsgeschäft des Klägers von besonderer
Bedeutung. Die Produktgestaltung fand unter Führung des Klägers statt.

Die B war – neben dem Rechnungswesen, dem Portfolio-Management, den Immobilien, den 5
Finanzdienstleistungen und der allgemeinen Verwaltung – I, einem von fünf Vorständen des
Klägers, verantwortlich unterstellt. I erzielte im Jahr 2011 eine variable Vergütung. Der Anteil
der variablen Vergütung, die I durch von der B erreichte Ziele erhielt, belief sich auf 6,5 %.

Das Rechnungswesen des Klägers und der B waren eng miteinander verknüpft. Zwischen den zuständigen sachbearbeitenden Stellen und den Vorständen des Klägers und der B bestand ein standardisierter Informationsaustausch. Entscheidungen in Einzelfragen betreffend das Rechnungswesen auf Ebene der B waren mit dem zuständigen Leiter des Rechnungswesens des Klägers oder dem zuständigen Vorstand des Klägers abzustimmen. Die Finanzbuchhaltung der B war auf den Kläger ausgelagert. Das Rechnungswesen des Klägers erledigte die Buchführungscoordination und die Erstellung von Benutzerkonten auch für die B. B berichtete die Finanz- und Kapitalanlagedaten monatlich an das Rechnungswesen und das Portfolio-Management des Klägers. 6

Der Kläger und B stimmten sich über die Risikostrategie ab, wobei sämtliche Risikomanagementaufgaben Gegenstand der Abstimmung waren. B erstellte quartalsweise Risikoberichte, die vor der Übersendung an die Bankenaufsicht mit dem Vorstand des Klägers besprochen wurden. B lieferte I und dem Risikomanager des Klägers quartalsweise Berechnungen zur Risikotragfähigkeit und zu den Eigenkapitalerfordernissen der B. Zudem berichtete B gegenüber I und den beim Kläger Verantwortlichen zu Einzelrisiken, wie Wohnbaurdarlehen und Adressausfallrisiken. Einmal im Jahr trafen sich I und der Vorstand der B zum Thema Risikomanagement und Strategie. Außerdem berichtete B dem verantwortlichen Vorstand des Klägers über wesentliche Kundenbeschwerden. Der Kläger und B benutzten eine einheitliche EDV-Struktur. Das Hosting der Server wurde durch den Kläger für die B vorgenommen. Die IT-Arbeitsgruppe wurde personell ganz überwiegend durch Mitarbeiter des Klägers besetzt. Sämtliche relevanten Softwareinvestitionen seitens B mussten vom Kläger genehmigt werden. Die bei B zu verwendende Software wurde durch den Kläger vorgegeben. Beim Kläger waren einige für B relevante Prozesse, wie das Druckstraßensystem, das Archivsystem und der Versand von Unterlagen konzentriert. B nutzte die Vertriebsorganisation des Klägers. Die Bankprodukte der B wurden über die Außendienstorganisation des Klägers vertrieben, die ihrerseits mit selbständigen Vermittlern arbeitete. In der Schalterhalle der B wurden für die regionalen Kunden Agenturen des Klägers eingerichtet. Das Bürogebäude der B in C stand im Eigentum des Klägers. 7

Der Aufsichtsrat der B bestand aus sechs Personen. Vier Mitglieder, insbesondere der Vorsitzende und sein Stellvertreter, wurden durch den Kläger besetzt, zwei Mitglieder waren Arbeitnehmer der B. Nach Ziffer IV Nr. 1 bis 15 der Geschäftsordnung für den Vorstand der B bedurften die folgenden Geschäfte der vorherigen Zustimmung des Aufsichtsrats: 8

1. Die Jahresplanung auf der Grundlage einer mittelfristigen strategischen Planung. Sie besteht mindestens aus Umsatzplanung; Planbilanz und Plan-Gewinn- und Verlustrechnung, Finanzplanung, Investitionsplanung und Personalplanung; 9

2. Aufnahme und Einstellung von Geschäftszweigen; 10

3. Die Errichtung, Verlegung und Auflösung von Tochtergesellschaften und Niederlassungen sowie der Erwerb und die Veräußerung von Beteiligungen; 11

4. Erwerb, Veräußerung und Belastung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, soweit diese nicht zur Wahrung von Rechten der Gesellschaft in der Zwangsversteigerung erworben werden; 12

5. Aufnahme langfristiger Verbindlichkeiten, insbesondere Anleihen, sowie Gewährung von Krediten, die über den üblichen Rahmen des bisherigen Geschäfts hinausgehen; 13

6. Änderung der Geschäftsverteilung innerhalb der Geschäftsführung; 14

| | |
|---|----|
| 7. Delegation von Kompetenzen des Vorstands auf Mitarbeiter der Gesellschaft außerhalb der separat festgelegten Kompetenzregelung; | 15 |
| 8. Bestellung von Generalbevollmächtigten, deren Befugnisse im Einvernehmen mit dem Aufsichtsrat festzusetzen sind, Erteilung von Prokuren und deren Widerruf; | 16 |
| 9. Abschluss und Aufhebung von Anstellungsverträgen, die ein Jahresgehalt von mehr als 100.000,- € oder eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft vorsehen, sowie Änderungen, soweit sie über normale Anpassungen hinausgehen; | 17 |
| 10. Eingehung von Wechselverbindlichkeiten über € 300.000,- €; | 18 |
| 11. Abschluss und Aufhebung von Miet- und Pachtverträgen sowie sonstigen Verträgen, soweit das Jahresentgelt je Vertrag 60.000,- € oder die Gesamtverpflichtung je Vertrag 300.000,- € übersteigt; | 19 |
| 12. Einzelinvestitionen über 80.000,- €, auch soweit sie im Rahmen des jährlichen Investitionsbudgets liegen; | 20 |
| 13. Errichtung und Dotierung von Sozialeinrichtungen; | 21 |
| 14. Grundsätzliche Entscheidungen zu steuerrechtlichen Fragen, Steuerverfahren und Betriebsprüfungen; | 22 |
| 15. Führung und Erledigung von Rechtsstreitigkeiten, die erkennbar von grundsätzlicher Bedeutung sind oder deren Streitwert den Betrag von 300.000,- € überschreitet. | 23 |
| Der Kläger reichte am 24.10.2012 eine eine Abschlusszahlung ausweisende Umsatzsteuererklärung für 2011 mit einer Umsatzsteuer von 3.559.636,83 € beim Beklagten ein. Für die Jahre 2010 und 2011 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E eine Außenprüfung beim Kläger durch, aufgrund derer die Umsatzsteuer durch den Beklagten mit Bescheid vom 3.7.2014 auf 3.590.474,26 € festgesetzt wurde. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Dagegen legte der Kläger Einspruch ein. Zwischen ihm und der B würde eine umsatzsteuerliche Organschaft bestehen. Eine Konsolidierung der Umsätze und Vorsteuern würde zu einer Herabsetzung der Umsatzsteuerfestsetzung beim Kläger führen. | 24 |
| Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 28.10.2016 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass es an der für die umsatzsteuerliche Organschaft erforderlichen organisatorischen Eingliederung fehle. Durch organisatorische Maßnahmen müsse sichergestellt sein, dass der Organträger in der Geschäftsführung der Organgesellschaft seinen Willen durchsetzen könne. Dies sei nicht der Fall, da keine Personalunion zwischen den Leitungsgremien des Klägers und der Geschäftsführung der B bestehe. Zwar seien von den sechs Aufsichtsratsmitgliedern der B vier von Seiten des Klägers besetzt. Da aber bei einer AG der Vorstand der AG die Gesellschaft unter eigener Verantwortung leite, seine Vertretungsbefugnis unbeschränkt sei und er hinsichtlich der Durchführung der laufenden Geschäftstätigkeit nicht an Weisungen des Aufsichtsrats gebunden sei, sei diese personelle Verflechtung für die Anerkennung einer umsatzsteuerlichen Organschaft nicht ausreichend. Im Vorstand der B sei der Kläger personell nicht vertreten. Kein Mitglied des Vorstands und kein leitender Angestellter des Klägers sei im Vorstand der B vertreten, so dass nicht einmal teilweise eine Personalunion vorliege. Außerdem habe der Kläger mit der B keinen Beherrschungs- und | 25 |

Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen, auf den sich eine Organschaft stützen ließe.

Zur Begründung seiner daraufhin erhobenen Klage trägt der Kläger vor, dass sowohl die finanzielle, wirtschaftliche als auch die organisatorische Eingliederung der B in das Unternehmen des Klägers gegeben seien. Die organisatorische Eingliederung habe das geringste Gewicht. Das Merkmal der organisatorischen Eingliederung habe außerdem Schnittstellen mit der wirtschaftlichen Eingliederung; das Merkmal habe daher nicht immer klare Konturen. Die organisatorische Eingliederung ergebe sich aus den gesellschaftsrechtlichen Einwirkungsmöglichkeiten, die in Satzung, Geschäftsordnung und dem Gesetz niedergelegt seien. Die organisatorische Eingliederung ergebe sich außerdem aus den umfangreichen Berichtspflichten, die B gegenüber dem Kläger erfülle. Aus der gemeinsamen Geschäftsfeldstrategie, der abgestimmten und vom Kläger entschiedenen Produktstrategie, der Einbindung der B in die Vertriebsstrategie des Klägers, der gemeinsamen Nutzung der IT-Infrastruktur, der Archivsysteme, der Druckstraßen und dem gemeinsam organisierten Versand folge die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung. Da B ohne den Kläger wirtschaftlich nicht lebensfähig sei, müsse die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung gegeben sein. Bereits der historische Gesetzgeber und das Preußische OVG hätten zur gewerbsteuerlichen Organschaft, aus der sich die umsatzsteuerliche Organschaft entwickelt habe, auf die „willensmäßige Abhängigkeit“ abgestellt, die vorliegend erfüllt sei. Aus dem Wortlaut der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sei ableitbar, dass es auf die „enge Verbundenheit“ zwischen Organträger und Organgesellschaft ankomme und nicht auf rechtlich durchsetzbare Weisungsmöglichkeiten. Eine Auslegung der deutschen Vorschriften, die für den individuellen Sachverhalt darauf abstelle, dass mangels Beherrschungsvertrag und mangels Personenidentität in den Vorständen des Klägers und der B eine umsatzsteuerliche Organschaft ausscheide, sei von der Richtlinienvorgabe nicht gedeckt. Dies jedenfalls wegen der aufsichtsrechtlichen Anforderungen, die eine derartige formale organisatorische Eingliederung verhindere.

26

Es sei zwar richtig, dass die Rechtsprechung die organisatorische Eingliederung bejahe, wenn durch einen Beherrschungsvertrag oder durch Personenidentität der Vorstände gewährleistet sei, dass keine abweichende Willensbildung stattfinde. Dies bedeute aber nicht, dass bei Fehlen dieser Kriterien, wegen eines anderweitigen, sich im gesetzlichen Schutzzweck des Aufsichtsrechts erschöpfenden Regelungsziels, eine organisatorische Eingliederung notwendigerweise ausscheide. Das Merkmal der Personenidentität sei nicht zwingend. Das Merkmal der organisatorischen Eingliederung sei nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse zu beurteilen, müsse also nicht voll ausgeprägt sein. Aus der Wahrnehmung betriebsnotwendiger Funktionen und deren administrativer Bewältigung durch den Kläger für B läge eine faktische Einordnung der B in die Organisation des Klägers vor. Es sei zwar richtig, dass anders als bei einer GmbH der Vorstand einer AG aktienrechtlich die Gesellschaft unter eigener Verantwortung leite, seine Vertretungsbefugnis gemäß § 82 Abs. 1 des Aktiengesetzes (AktG) nicht beschränkt sei und er hinsichtlich der Durchführung der laufenden Geschäftsführungstätigkeit nicht an Weisungen des Aufsichtsrates oder der Hauptversammlung gebunden sei. Diesen Umständen könne jedoch keine bestimmende Bedeutung zukommen, da sonst bei Aktiengesellschaften aus gesellschaftsverfassungsrechtlichen Gründen eine Organschaft stets ausgeschlossen sei. Außerdem werde nach § 17 Abs. 2 AktG bei Mehrheitsbesitz die Abhängigkeit vermutet. Maßgeblich und hinreichend für eine organisatorische Eingliederung sei allein die „faktische“ Durchsetzbarkeit des Willens der Muttergesellschaft bei der Willensbildung der Tochtergesellschaft, die auch durch andere Einflussmöglichkeiten gewährleistet werden könne. So sei etwa durch die Abhängigkeit des Vorstands der B von dem ihn bestellenden

27

(und nach Ablauf von dessen Vertragsperiode ihn ggf. nicht erneut bestellenden) Aufsichtsrat, der mehrheitlich durch Vorstände des Klägers besetzt sei, sichergestellt, dass keine abweichende Willensbildung stattfinde. Dasselbe gewährleiste die Rechenschaftspflicht gegenüber der vom Kläger dominierten Hauptversammlung. Es entspreche der tatsächlichen Lebenserfahrung, dass bei einer derartigen Einbindung der B in die Abteilungsstrukturen des Klägers und in Anbetracht der personalen Abhängigkeit der Vorstände der B der Wille des Klägers bei der B umgesetzt werde. Die bisherige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur organisatorischen Eingliederung bei der Eingliederung einer Bank (in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft) in eine Versicherung - wie vorliegend - führe zu einem Verstoß gegen Art. 3 des Grundgesetzes (GG), da nicht jede Rechtsform innerhalb einer Branche die Möglichkeit habe, eine umsatzsteuerliche Organschaft zu bilden.

Die gleichheitswidrige Diskriminierung werde auch dadurch deutlich, dass Versicherern die Möglichkeit der Begründung einer Organschaft durch den Abschluss eines Beherrschungsvertrages grundsätzlich nicht eröffnet sei, da diese Verträge dem Aufsichtsrecht unterstehen würden. Zwar seien solche Verträge nicht prinzipiell untersagt. Der Abschluss derartiger Unternehmensverträge sei aber zur Vermeidung einer Kumulation der Risiken aus Versicherungs- und Bankgeschäft aufsichtsrechtlich nicht erwünscht und werde in der Praxis des Aufsichtsamtes regelmäßig abgelehnt. 28

Die enge Verbindung zwischen B und dem Kläger ergebe sich auch daraus, dass der Kläger gemäß § 11 des Gesetzes zur zusätzlichen Aufsicht über beaufsichtigte Unternehmen eines Finanzkonglomerats (FKAG) zum Finanzkonglomerat bestimmt worden sei, da die Bankaktivitäten einen erheblichen Anteil an den gesamten Finanzdienstleistungsaktivitäten darstellen würde. Gemäß § 25 FKAG sei der Vorstand des Mutterunternehmens verantwortlich für die ordnungsgemäße Geschäftsorganisation im gesamten Finanzkonglomerat. Es hätten Vorgaben in Rahmenrichtlinien für verschiedene Governance-Funktionen (wie z.B. Risikomanagement oder interne Revision) erstellt und umgesetzt werden müssen, damit eine ordnungsgemäße Geschäftsorganisation konzernweit sichergestellt werden könne. Er, der Kläger, habe darüber hinaus konglomeratsweit Richtlinien zu erstellen, in die z.B. die B betreffende Themenbereiche, wie das Kartellrecht und Geldwäscheprävention, hätten integriert werden müssen. Die B sei verpflichtet, für sämtliche Konglomeratsmeldungen ihm, dem Kläger, Daten zu liefern. Zudem müsse im neuen Versicherungsaufsichtssystem (...) die B in die Gruppenberechnung integriert werden. 29

Durch die B sei außerdem eine eigene Leasinggesellschaft gegründet sowie die ... erworben und später auf die B verschmolzen worden. Die Finanzierung dieser Gesellschaften sei nahezu vollständig durch ihn, den Kläger, erfolgt, um das nach ... und ... erforderliche Kapital aufzubringen. Entsprechend der Finanzierung werde dieses Geschäft nach seinen, des Klägers, strategischen Vorgaben und unter dessen Controlling umgesetzt. 30

Mit Schriftsatz vom 3.6.2019 legt der Kläger in der Anlage 2 eine Berechnung der Umsatzsteuerherabsetzung nach Konsolidierung der B im Organkreis vor, auf die wegen der Einzelheiten verwiesen wird, und führt ergänzend aus, dass ein Beherrschungsvertrag im Verhältnis eines Versicherungsunternehmens zu einem abhängigen Kreditinstitut durch die BaFin nicht genehmigungsfähig sei und dies der herrschenden Kommentarmeinung entspreche. 31

Die Darstellung einer Personalunion scheitere daran, dass das jeweilige Vorstandsmitglied sowohl die fachlichen Voraussetzungen unter dem Versicherungsaufsichtsgesetz als auch unter dem Kreditwesengesetz erfüllen müsse („fit and proper“). Die entsprechenden sehr differenzierten Anforderungen in diesen beiden Finanzdienstleistungszweigen könnten nicht 32

in einer Person erfüllt werden. Eine Personenidentität sei dadurch praktisch nicht herstellbar.

Außerdem finde derzeit eine Anhörung der Industrieverbände zu dem vom BMF vorgeschlagenen Konzept einer Gruppenbesteuerung in Anlehnung an Art. 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) statt. Der Gesetzgeber bzw. die Spitze der Finanzverwaltung würde in diesem Zusammenhang die überfällige Konsequenz ziehen, dass neben der Unterwerfungserklärung der Gruppenmitglieder richtigerweise allein die enge wirtschaftliche Zusammenarbeit der Gruppenmitglieder ausschlaggebend sei, um das Kriterium der wirtschaftlichen Verbundenheit zu begründen. Die Kriterien der finanziellen und organisatorischen Verbundenheit würden danach allein durch die Unterwerfungserklärung begründet. Schließlich bleibe es dabei, dass es keine hinreichende Begründung für eine Schlechterstellung in umsatzsteuerlicher Sicht für Unternehmen der Finanzdienstleistungsbranche gebe, so dass Art. 3 GG berührt sei.

Der Kläger beantragt (sinngemäß), 34

unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids des Beklagten für 2011 vom 3.7.2014 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.10.2016 die Umsatzsteuer um 2.509.366,41 € niedriger auf 1.081.108,04 € festzusetzen, 35

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 36

Der Beklagte beantragt, 37

die Klage abzuweisen. 38

Zur Begründung nimmt der Beklagte Bezug auf die Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass keines der vom Kläger vorgebrachten Argumente ihm, dem Kläger, eine institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeit in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung eröffne. 39

Der Kläger hat mit Schriftsatz vom 3.6.2019 auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. Der Beklagte hat sich dieser Erklärung mit Schriftsatz vom 6.6.2019 angeschlossen. 40

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakten und die vom Beklagten übersandten Verwaltungsvorgänge verwiesen. 41

Entscheidungsgründe: 42

I. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung. 43

II. Die Klage ist unbegründet. 44

1) Der Umsatzsteuerbescheid des Beklagten für 2011 vom 3.7.2014 und die Einspruchsentscheidung vom 28.10.2016 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat das Vorliegen der Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen dem Kläger und der B in 2011 zu Recht verneint. 45

46

2) Eine umsatzsteuerliche Organschaft liegt nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist.

a) Die Regelungen über die Organschaft in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG beruhen unionsrechtlich auf Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL, wonach jeder Mitgliedstaat nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses 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. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG mit dem Erfordernis der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung ist unionsrechtskonform (BFH-Urteil vom 5.12.2007 V R 26/06, BFHE 219, 463, BStBl II 2008, 451 m.w.N.). 47

b) Für die Annahme einer Organschaft ist es nicht erforderlich, dass alle drei in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG genannten Merkmale einer Eingliederung (finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch) 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-Urteil vom 3.4.2008 V R 76/05, Sammlung amtlich veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFHE – 221, 443, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2008 m. w. N.). Insbesondere ist es unschädlich, wenn bei finanzieller und organisatorischer Eingliederung die wirtschaftliche Eingliederung weniger deutlich zu Tage tritt. Allerdings reicht es nicht aus, dass eine Eingliederung nur in Bezug auf zwei der drei Merkmale besteht (BFH-Urteil vom 3.4.2008 V R 76/05, BFHE 221, 443, BStBl II 2008). Von der finanziellen Eingliederung kann daher z.B. nicht auf die wirtschaftliche Eingliederung geschlossen werden (BFH-Beschluss vom 20.9.2006 V B 138/05, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2007, 281). Ebenso wenig folgt aus der finanziellen die organisatorische Eingliederung (BFH-Urteil vom 5.12.2007 V R 26/06, BStBl II 2008, 451). 48

c) Bei Anwendung von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kommt § 17 AktG keine Bedeutung für einzelne Eingliederungsvoraussetzungen zu. Dies gilt insbesondere für das Merkmal der organisatorischen Eingliederung. § 17 AktG enthält bereits nach seinem Wortlaut keine Regelung zur organisatorischen Eingliederung. § 17 AktG knüpft die aktienrechtliche Abhängigkeitsvermutung vielmehr an das bloße Bestehen einer Mehrheitsbeteiligung und weicht damit von der spezialgesetzlichen Regelung des UStG ab, nach der es neben einer Mehrheitsbeteiligung auch auf wirtschaftliche und organisatorische Voraussetzungen ankommt (BFH-Urteil vom 5.12.2007 V R 26/06, BFHE 219, 463, BStBl II 2008, 451). 49

d) Im Streitfall fehlt es vollständig an der organisatorischen Eingliederung der B in das Unternehmen des Klägers. Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wirklich wahrgenommen wird (BFH-Urteil vom 28.1.1999 V R 32/98, BStBl. II 1999, 258). Nach früherer Rechtsprechung des BFH kam es darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht oder aber zumindest durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sichergestellt ist, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft nicht stattfindet (BFH-Urteil vom 5.12.2007 V R 26/06, BFHE 219, 463, BStBl II 2008, 451 m.w.N.). 50

e) Diese Rechtsprechung ist verschärft worden. Nach nunmehr ständiger Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, hat die "Verschmelzung zu einem 51

einzigsten Steuerpflichtigen" aufgrund der Organschaft zur Folge, dass der Organträger als Steuerpflichtiger für alle Organgesellschaften "öffentliche Gelder" als "Steuereinnahmer für Rechnung des Staates" zu vereinnahmen hat. Dies erfordert, dass zwischen Organträger und Organgesellschaft ein Über- und Unterordnungsverhältnis besteht, durch das der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung auch rechtlich wahrnehmen kann. Nicht ausreichend ist, dass der Organträger bei der Organgesellschaft lediglich eine von seinem Willen abweichende Willensbildung ausschließen kann, da ein derartiges Vetorecht es dem Organträger nicht ermöglicht, die Aufgabe des "Steuereinnehmers" für die Organgesellschaft zu erfüllen. Für die organisatorische Eingliederung kommt es daher auf die Möglichkeit zur Willensdurchsetzung an (vgl. BFH-Urteil vom 8.8.2013 V R 18/13, BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543, Rn. 28 - 30).

aa) Eine organisatorische Eingliederung liegt hiernach regelmäßig vor, wenn Personenidentität in den Leitungsgremien von Organträger und Organgesellschaft besteht (BFH-Urteil vom 17.1.2002 V R 37/00, BFHE 197, 357, BStBl II 2002, 373). Neben diesem Regelfall kann sich die organisatorische Eingliederung auch daraus ergeben, dass leitende Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer bzw. Vorstand der Organgesellschaft tätig sind (BFH-Urteil vom 20.8.2009 V R 30/06, BFHE 226, 465, BStBl II 2010, 863) Im Streitfall liegt keine Personenidentität in den Vertretungsorganen vor, denn im Jahr 2011 gab es kein Vorstandsmitglied des Klägers, das auch Mitglied im Vorstand der B war. Ebenso wenig war ein leitender Mitarbeiter des Klägers im Vorstand der B vertreten.

52

bb) Eine organisatorische Eingliederung wird darüber hinaus auch nicht durch andere organisatorische Maßnahmen erreicht. In Abwesenheit einer personellen Verflechtung können institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung eine organisatorische Eingliederung bewirken (BFH-Urteil vom 3.4.2008 V R 76/05, BFHE 221, 443, BStBl II 2008, 905). Kann der Organträger ein Letztentscheidungsrecht in Angelegenheiten der laufenden Geschäftsführung gegenüber Dritten nachweisen oder das Geschäftsleitungsgremium bei Verstößen gegen eine Anweisung haftbar machen, so ist – trotz fehlender Personenidentität in den Leitungsgremien – von einer organisatorischen Eingliederung auszugehen (vgl. BFH-Urteil vom 5.12.2007 V R 26/06, BFHE 219, 463, BStBl II 2008, 451).

53

Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht erfüllt. Zwischen dem Kläger und B ist kein Beherrschungsvertrag im Sinne von § 291 AktG abgeschlossen worden, B ist nicht nach §§ 319, 320 AktG in den Kläger eingegliedert worden, noch hat es irgendeine andere schriftlich fixierte Vereinbarung zwischen dem Kläger und der B gegeben, die den Nachweis eines unmittelbaren Einflusses des Klägers auf die laufende Geschäftsführung der B gegenüber Dritten ermöglichen würde.

54

Aufgrund der sich aus der Verlagerung der Steuerschuld auf den Organträger ergebenden finanziellen Auswirkungen kommt dem Grundsatz der Rechtssicherheit bei der Auslegung der für das Vorliegen einer Organschaft erforderlichen Eingliederungsmerkmale besondere Bedeutung zu. Da die Organschaft nicht von einem Antrag des Organträgers abhängt, muss der Organträger in der Lage sein, anhand der Eingliederungsvoraussetzungen das Bestehen einer Organschaft rechtssicher feststellen zu können (BFH-Urteil vom 22.4.2010 V R 9/09, BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597). Vor diesem Hintergrund sind insbesondere Umstände, die lediglich eine faktische Einflussmöglichkeit auf die laufende Geschäftsführung und das Geschäftsleitungsgremium gewähren, grundsätzlich nicht als geeignet anzusehen, eine organisatorische Eingliederung zu bewirken. Im Gegensatz zu klaren, rechtlich verbindlichen

55

und schriftlich fixierten Einflussmöglichkeiten würde bei allein faktischen Einflussmöglichkeiten stets die Frage im Raum stehen, ob ein hinreichender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung für die Annahme einer organisatorischen Eingliederung vorhanden ist.

cc) So begründen ein gemeinsames Rechnungswesen, eine umfassende Kooperation in IT-Angelegenheiten unter Leitung des Klägers, die Nutzung des Druckstraßensystems, des Archivsystems, der Versand- und Vertriebsorganisation des Klägers sowie die Anmietung des im Eigentum des Klägers stehenden Bürogebäudes keinen rechtlich verbindlichen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung, der gegenüber Dritten nachweisbar wäre oder zu einer Haftung des Vorstands der B führen würde, wenn dieser von Anweisungen des Klägers betreffend die laufende Geschäftsführung abweichen würde. Dasselbe gilt für das umfassende zwischen dem Kläger und der B eingerichtete Berichtswesen. Die Pflicht zu Berichterstattung allein gewährt keinen rechtlich verbindlichen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung des Klägers. 56

dd) Auch die Qualifizierung des Klägers und der B als Finanzkonglomerat i. S. des FKAG führt nicht zur Begründung einer organisatorischen Eingliederung. Die sich aus dem FKAG ergebenden aufsichtsrechtlichen Verpflichtungen, z.B. zur Führung einer ordnungsgemäße Geschäftsorganisation (§ 25 FKAG), haben keinen Einfluss auf die Möglichkeit der Willensdurchsetzung des übergeordneten Unternehmen des Finanzkonglomerats gegenüber einem nachgeordneten Unternehmen. 57

ee) Die Bestimmung der mehrheitlichen Besetzung des Aufsichtsrats der B durch den Vorstand des Klägers begründet ebenfalls keine derartige Einflussmöglichkeit. Der Vorstand der B unterliegt gemäß § 76 AktG keinen Weisungen. Soweit der Vorstand der B bei Zuwiderhandlung gegen Anweisungen der Vorstände des Klägers befürchten muss, dass die Anstellungsverträge durch den Aufsichtsrat nicht verlängert werden, handelt es sich gerade nicht um eine institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeit in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung, sondern um eine faktische Einflussmöglichkeit. 58

Soweit der Kreditausschuss über die Kreditvergabe ab einer bestimmten Größenordnung entscheidet, handelt es sich um außergewöhnliche Geschäftsvorfälle und gerade nicht um den Kernbereich der laufenden Geschäftstätigkeit. Dasselbe gilt für die in der Geschäftsordnung des Vorstands der B vorgesehenen Einwilligungsvorbehalte zugunsten des Aufsichtsrats. 59

3) Auch ein Verstoß gegen Art. 3 GG ist nicht gegeben. Versicherungen sind durch das Aufsichtsrecht an der Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft nicht schlechthin gehindert. Die Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist vor dem Hintergrund der Genehmigungsbedürftigkeit des Abschlusses von Beherrschungsverträgen (§ 5 Abs. 3 Nr. 3 des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG)) oder der Anforderungen an die berufliche Qualifikation der Vorstände lediglich erschwert. Die aufsichtsrechtlichen Vorgaben stellen hingegen keinen Grund dar, für Versicherungsunternehmen oder Banken geringere Anforderungen an die Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft zu stellen. 60

Außerdem ist nicht erkennbar, dass die umsatzsteuerlichen Vorschriften über die Organschaft als Mittel zur Verfolgung außerumsatzsteuerlicher, d.h. aufsichtsrechtlicher, Zwecke verwendet werden, wodurch sich eine aus dem Umsatzsteuerrecht heraus sachlich nicht begründbare Ungleichbehandlung hätte ergeben können (vgl. hierzu z.B. FG Münster, Urteil vom 18.3.2014 15 K 4236/11 U, EFG 2014, 1047). Die Schwierigkeit, aufgrund aufsichtsrechtlicher Vorgaben eine umsatzsteuerliche Organschaft zu begründen, ist nach 61

Auffassung des erkennenden Senats lediglich eine Reflexwirkung des Aufsichtsrechts.

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 FGO).

62