

WP/StB Prof. Dr. Mark Ebbinghaus, Solingen / RA/FA für Insolvenzrecht Dr. Peter Neu, Remscheid

Verunglückte umsatzsteuerliche Organschaft vor der Insolvenz

– Massemehrung durch den Insolvenzverwalter –

WP/StB Prof. Dr. Mark Ebbinghaus ist Partner der Kanzlei Hermann, Ebbinghaus & Partner und Inhaber einer Professur für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre an der FOM Hochschule für Oekonomie und Management, Wuppertal. **RA/FA für Insolvenzrecht Dr. Peter Neu** ist Insolvenzverwalter bei ATN d'Avoine Teubler Neu in Remscheid und Lehrbeauftragter an der FOM Hochschule, Köln.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Die umsatzsteuerliche Organschaft birgt aufgrund ihrer automatischen Begründung bzw. Beendigung ein hohes Gefahrenpotenzial für den Organträger und die Organgesellschaft. Insb. die steuerliche Rückwirkung der Rechtsfolgen kann bei Insolvenz der Organgesellschaft oder des Organträgers finanzielle Schäden für alle Beteiligten, auch für die Finanzverwaltung, auslösen. Der Beitrag stellt die grds. denkbaren Formen der verunglückten Organschaft in Insolvenzfällen dar und empfiehlt Insolvenzverwaltern, diese Fälle zwecks Erhöhung der Insolvenzmasse einer steuerlichen Prüfung zu unterziehen. Diese steuerliche Prüfung sollte idealerweise aus Gründen der Festsetzungsverjährung unmittelbar nach Verfahrenseröffnung durchgeführt werden.

I. Die Aufgabe des Insolvenzverwalters: Verwaltung und Verwertung der Insolvenzmasse

Gem. § 80 InsO geht durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter über, d.h. er muss das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen verwalten und wirtschaftlich sinnvoll nutzen. Damit einher geht auch der Übergang der steuerlichen Rechte und Pflichten des Schuldners auf den Insolvenzverwalter. Auch wenn das Verhältnis von Steuerrecht zu Insolvenzrecht unvollständig ausgestaltet ist, gilt für die Durchsetzung von Steuerforderungen der Grundsatz, dass das Insolvenzrecht dem Steuerrecht vorgeht.¹ Ist der der Besteuerung unterliegende Sachverhalt vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet, so handelt es sich – mit der Ausnahme der unter § 55 Abs. 4 InsO² zu fassenden Fälle – um eine Insolvenzforderung nach § 38 InsO. Der Gläubiger, also auch der Fiskus, ist auf die Insolvenzquote verwiesen (vgl. § 87 InsO).

Vermögensverwaltung und -verwertung bedeutet, dass der Insolvenzverwalter gehalten ist, Ansprüche zu verfolgen und zu realisieren.³ Hierunter fallen konsequenterweise auch Steuererstattungsansprüche nach § 37 Abs. 2 AO als Vermögenswerte.⁴ Aufgrund dessen ist der Insolvenzverwalter verpflichtet, selbst oder durch sachverständige Dritte, noch

nicht bestandskräftige Steuerbescheide zu prüfen und ggf. anzufechten, um Erstattungsansprüche geltend zu machen. Auch wenn der Sachverhalt für den Zeitraum vor Insolvenzeröffnung vom Schuldner und/oder der Finanzverwaltung nicht zutreffend erkannt und berücksichtigt wurde, können sich Erstattungsansprüche ergeben. Üblicherweise stehen derartige Prüfungen gerade zu Beginn eines Insolvenzverfahrens aber nicht im Fokus.

Der Insolvenzverwalter ist in diesem Stadium, insb. bei Unternehmensinsolvenzen, regelmäßig damit befasst, den Geschäftsbetrieb aufrechtzuerhalten, die Gläubiger des Schuldners zu erfassen und zu informieren und das Insolvenzverfahren für die erste Gläubigerversammlung aufzubereiten. Auch vom Insolvenzverwalter eingesetzte StB bzw. WP konzentrieren sich erfahrungsgemäß zunächst auf die steuerrechtliche Bearbeitung des Neuerwerbs im eröffneten Verfahren, denn dieser begründet Steuerverbindlichkeiten nach § 55 InsO für die Insolvenzmasse. Diese sind gem. § 53 InsO vorweg vollständig zu bedienen. Es gibt aber Fallgestaltungen, bei denen sich bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine steuerliche Prüfung für den Insolvenzverwalter bzw. die Insolvenzmasse lohnen kann. Dies betrifft insb. die sog. verunglückte umsatzsteuerliche Organschaft. Deckt der Insolvenzverwalter bzw. sein beauftragter StB eine verunglückte umsatzsteuerliche Organschaft auf, so kann bei vorausschauender Herangehensweise Insolvenzmasse und damit Liquidität generiert werden. Im Hinblick auf die steuerrechtlichen sowie die insolvenzrechtlichen Gegebenheiten beschreibt der Beitrag ein geeignetes Verfahren, mit dem der Insolvenzverwalter die Rückzahlungsansprüche für die Insolvenzmasse sichern kann.

II. Umsatzsteuerliche Organschaft vor und nach Insolvenzantrag

1. Zweck der Organschaft

Die Organschaft führt umsatzsteuerlich dazu, dass der Organträger als herrschendes Unternehmen und die Organgesellschaft als abhängiges Unternehmen zu einem Unternehmen i.S.d. UStG zusammengefasst werden. Steuersystematisch handelt es sich hierbei um sog. Konzernsteuerrecht, da umsatzsteuerliche Folgen für verbundene Unternehmen einer Regelung zugeführt werden.⁵

Eine Organschaft liegt nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG dann vor, wenn „eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist“ (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Die Organgesellschaft ist kein eigenständiger Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG. Unternehmer ist in dieser Unternehmensverbindung ausschließlich der

1 Vgl. z.B. Maus, in: Uhlenbruck, § 80 InsO Rn. 26.

2 Zu diesem als „Fremdkörper“ des Insolvenzrechts bezeichneten Ausnahmetatbestand s. Seer, INDAT-Report 2013 S. 27.

3 Kayser, in: Heidelberger Komm., § 80 InsO Rn. 33.

4 Maus, a.a.O. (Fn. 1), § 80 InsO Rn. 30.

5 Vgl. Hey, FR 2012 S. 994 (995).

Organträger. Insofern ist im Rahmen einer Organschaft der Steuerschuldner ausschließlich der Organträger i.S.d. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 43 AO.

Die Organgesellschaft haftet für die USt, die von ihr verursacht wird (§ 73 AO). In zivilrechtlicher Sicht führt der aus umsatzsteuerlichen Zwecken gebildete Organkreis nicht zu einem Verlust der zivilrechtlichen Selbstständigkeit.⁶ So ist z.B. der Organträger der Organgesellschaft im Innenverhältnis gegenüber zum Ausgleich der Vorsteuerbeträge verpflichtet, die auf Leistungen der Organgesellschaft entfallen.⁷

Die drei Eingliederungsvoraussetzungen – finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch – müssen nicht allesamt gleichermaßen ausgeprägt sein. Die finanzielle Eingliederung liegt vor, wenn der Organträger seinen Willen durch Mehrheitsbeschlüsse durchsetzen kann.⁸ Dies setzt regelmäßig die Stimmenmehrheit voraus. Nach st. Rspr. wird die wirtschaftliche Eingliederung erfüllt, wenn die Organgesellschaft im Gefüge des übergeordneten Organträgers als dessen Bestandteil erscheint.⁹ Die wirtschaftliche Eingliederung bedingt ein sich fördern und ergänzen.¹⁰

Die organisatorische Eingliederung führt zum größten Konfliktpotenzial, da sich in den letzten Jahren die Rspr. sowie die Auffassung der Finanzverwaltung unterschiedlich entwickelt haben. Der BFH setzt voraus, dass aufgrund der finanziellen Eingliederung zumindest auch die rechtliche Möglichkeit zur Willensdurchsetzung in der laufenden Geschäftsführung besteht.¹¹ Die Finanzverwaltung lässt es dagegen ausreichen, dass eine abweichende Willensbildung verhindert werden kann (Vetorecht genügt).¹²

2. Der Automatismus der Organschaft

Mit Einführung der Netto-Allphasen-USt mit Vorsteuerabzug zum 01.01.1968 sollte für Unternehmensgruppen eine Verwaltungsvereinfachung herbeigeführt werden.¹³ Problematisch an der umsatzsteuerlichen Organschaft ist der Automatismus des Beginns und der Beendigung der Organschaft. Die in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG verankerten Voraussetzungen lösen, sobald diese erfüllt sind, unmittelbar eine Organschaft aus.¹⁴ Ein Wahlrecht besteht grds. bei Vorhandensein dieser Voraussetzungen nicht.¹⁵ Auch kann eine Vereinbarung zwischen den Parteien eine Organschaft weder begründen noch beenden. Analog zur Begründung einer Organschaft endet diese (rückwirkend), sobald die notwendigen Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.¹⁶

6 Vgl. BFH vom 30.11.2011 – VII B 99/11, RS0766933 = BFH/NV 2012 S. 805.

7 Vgl. BGH vom 29.01.2013 – II ZR 91/11, DB 2013 S. 447.

8 Vgl. BFH vom 08.08.2013 – V R 18/13, DB 2013 S. 2065, Rn. 24a.

9 Vgl. z.B. BFH vom 03.04.2003 – V R 63/01, BStBl. II 2004 S. 433 = DB 2003 S. 1661.

10 Vgl. BFH vom 25.06.1998 – V R 76/97, RS0745598 = BFH/NV 1998 S. 1534.

11 Vgl. z.B. BFH vom 08.08.2013, a.a.O. (Fn. 8).

12 BMF vom 05.05.2014, BStBl. I 2014 S. 820 = DB 2014 S. 1109; UStAE 2.8 Abs. 7 Satz 2.

13 Vgl. BT-Drucks. V/1581 S. 10 f., zu § 2; Mitteilung der Kommission an das EU-Parlament und den Rat über die Option der MwSt-Gruppe gem. Art. 11 MwStSystRL vom 02.07.2009, UR 2009 S. 632, unter 2.

14 Vgl. BFH vom 09.03.1978 – V R 90/74, BStBl. II 1978 S. 486 = RS0996565.

15 Vgl. BFH vom 17.01.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002 S. 373 = RS0752057; vom 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009 S. 256 = DB 2009 S. 37 mit Anm. Michel.

16 Vgl. BFH vom 27.01.2011 – V R 38/09, BStBl. II 2012 S. 68 = DB 2011 S. 565; vom 11.01.1990 – V R 156/84, UR 1990 S. 355; vom 29.01.2009 – V R 67/07, BStBl. II 2009 S. 1029 = DB 2009 S. 1443; vom 08.08.2013, a.a.O. (Fn. 8). Kritik am Automatismus der umsatzsteuerlichen Organschaft und Vorlage eines Lösungsvorschlags durch Küffner/Luber, DB 2015 Standpunkte S23 = DB1165666. Einzelheiten und Auslegungen der Tatbestandsmerkmale enthält das BMF-Schreiben vom 05.05.2014, a.a.O. (Fn. 12).

Dass bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters im Insolvenzeröffnungsverfahren¹⁷ bzw. nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens¹⁸ sowohl über das Vermögen der Organgesellschaft als auch u.U. über das Vermögen der Organträgerin die Organschaft endet, ist Gegenstand der BFH-Rspr. und wird auch in der Literatur erörtert¹⁹. Aus dem Umstand, dass – abweichend von der umsatzsteuerlichen Organschaft – die InsO die Verfahren von mehreren sich in Insolvenz befindlichen Unternehmen nicht zusammenfassen kann, ergeben sich Abstimmungsprobleme.²⁰ Schon durch die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt bzw. durch die Insolvenzeröffnung wird die Durchsetzung des Ausgleichsanspruchs zwischen Organträger und Organgesellschaft nach § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB blockiert.

Ließe man die Organschaft dessen ungeachtet bestehen, so widerspräche die Umsatzzurechnung von der Organgesellschaft zum Organträger ohne zivilrechtlichen Innenausgleich dem Grundsatz der Belastungsneutralität; es käme zu erheblichen Vermögensverschiebungen zwischen den am Organkreis beteiligten Rechtsträgern.²¹ Für ein automatisches Fortbestehen der umsatzsteuerlichen Organschaft über die Anordnung einer vorläufigen Insolvenz bzw. die Insolvenzeröffnung hinaus fehlt es bis dato an einem einheitlichen Konzerninsolvenzrecht.

Nachfolgend werden Fälle erörtert, in denen die Voraussetzungen für eine Organschaft vor Antragstellung bzw. Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht bestanden haben bzw. trotz bestehender Voraussetzungen unberücksichtigt blieben. In diesen Fällen ist durch die Insolvenzeröffnung der an sich korrigierende Innenausgleich bzw. die Konsolidierungsmöglichkeit gestört.

3. Formen der verunglückten Organschaft und Folgen in Insolvenzfällen

a) Zwei Fallgruppen

Methodisch kann die sog. verunglückte umsatzsteuerliche Organschaft in zwei Fallgruppen vorkommen. In der Fallgruppe 1 erfolgte zunächst ausschließlich eine irrtümliche Steuerfestsetzung unter der Steuer-Nr. des Organträgers, obwohl die Voraussetzungen in der Vergangenheit nicht erfüllt waren. Nach erfolgter Prüfung der noch offenen Veranlagungsjahre werden für beide Stpfl. korrigierte Steuerveranlagungen unter ihren jeweiligen Steuer-Nr. beantragt.²² Der Einfachheit halber wird in den hier behandelten Fallgestaltungen davon ausgegangen, dass bei Organträger und Organgesellschaft dieselben Vz. noch nicht festsetzungsverjährt sind. Die Fallgruppe 1 unterscheidet vor dem Hintergrund der Insolvenzi-

17 Vgl. z.B. BFH vom 08.08.2013, a.a.O. (Fn. 8); vom 09.12.2010 – V R 22/10, BStBl. II 2011 S. 996 = DB 2011 S. 857; Unter Berücksichtigung der neueren BFH-Rspr. ist die Organschaft für den Zeitraum ab Bestellung eines vorläufigen Verwalters mit Zustimmungsvorbehalt kaum mehr haltbar.

18 Der BFH sieht es als zweifelhaft an, dass nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Organschaft fortbesteht, vgl. BFH vom 19.03.2014 – V B 14/14, DB0652072. Auch die aktuelle Reformdiskussion sieht keine Schaffung einer einheitlichen Konzerninsolvenzmasse durch sog. Massekonsolidierung; vgl. Wäger, DB 2014 S. 919 und sein Hinweis zum Entwurf des Gesetzes zur Erleichterung von Konzerninsolvenzen, BT-Drucks. 18/407, vgl. dazu DB0648794 und DB0651390.

19 Vgl. z.B. Maus, a.a.O. (Fn. 1); § 80 Rn. 32 f.

20 Vgl. BGH vom 29.01.2013, a.a.O. (Fn. 7).

21 Vgl. BGH vom 29.01.2013, a.a.O. (Fn. 7).

22 Vgl. zum Begriff der „verunglückten Organschaft“ z.B.: Treiber, in: Sölch/Ringleb, 75 EL, § 2 Rz. 178 ff.

tuation einerseits die Insolvenz bei der Organgesellschaft und andererseits die Insolvenz beim Organträger (Fall I und Fall II). Die Fallgruppe 2 geht von einer in der Vergangenheit erfolgten Steuerfestsetzung für zwei Unternehmer aus. Hierbei handelt es sich um die unerkannte Organschaft.²³ Durch die steuerrechtliche Prüfung stellt sich heraus, dass bereits in der Vergangenheit eine umsatzsteuerliche Organschaft vorlag. Auch in der Fallgruppe 2 gibt es zwei Unterfälle (Fall III und Fall IV). Die folgende Abbildung fasst die Arten der verunglückten Organschaft zusammen.

Abb. 1: Arten der verunglückten Organschaft und deren Folgen

	Arten der verunglückten Organschaft			
	Organ- gesellschaft in Insolvenz	Organ- träger	Organ- gesellschaft	Organ- träger in Insolvenz
Fallgruppe 1 Verunglückte Organschaft	Fall I		Fall II	
Folgen der Korrektur	Neue Bescheidlage auf zwei Steuerschuldner		Neue Bescheidlage auf zwei Steuerschuldner	
Steuerfolge für Finanzamt	Insolvenz- forderung	Erstattung	Forderung	Erstattung
Fallgruppe 2 Unerkannte Organschaft	Fall III		Fall IV	
Folgen der Korrektur	Nur Organträger wird Steuerschuldner		Nur Organträger wird Steuerschuldner	
Steuerfolge für Finanzamt	Erstattung, aber event. Haftung § 73 AO	Zahllast	Erstattung, aber Haftung § 73 AO	Zahllast, aber Insolvenz- forderung

b) Fallgruppe 1

Die Fallgruppe 1 umfasst Unternehmensgruppen, bei denen in der Vergangenheit zu Unrecht die Annahme getroffen wurde, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliege. Die notwendigen Voraussetzungen waren nie erfüllt, gleichwohl sind die Mitglieder des Organkreises davon ausgegangen. Die USt-Veranlagungen erfolgten ausschließlich unter der Steuer-Nr. des Organträgers, der die USt an das FA abführte, mit der Konsequenz eines Ausgleichsanspruchs gegen die Organgesellschaft gem. § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB.

aa) Insolvenz der Organgesellschaft

Im Fall I fällt die Organgesellschaft in Insolvenz. Der Insolvenzverwalter wird bei Überprüfung der Voraussetzungen der Organschaft zu dem Ergebnis gelangen, dass eine Organschaft nie vorlag. Folglich lagen auch die Voraussetzungen für einen Innenausgleich gem. § 426 BGB nicht vor und der Insolvenzverwalter wird etwaig an den Organträger geleistete Zahlungen gem. § 812 BGB zurückfordern. In diesem Zusammenhang ist von zentraler Bedeutung, wie sich der Insolvenzverwalter diese Rückzahlungsansprüche gegen den Organträger sichern kann (vgl. dazu unter III.).

²³ Vgl. zum allgemeinen Begriff der „unerkannten Organschaft“ und deren Folgen: Treiber, a.a.O. (Fn. 22), § 2 Rz. 177 ff.

Steuerrechtlich führt dies zu folgenden Konsequenzen:

Der Organträger wird durch Schaffung einer korrekten Bescheidlage darauf hinwirken, die fälschlicherweise für die Organgesellschaft gezahlte USt für die noch nicht bestandskräftigen Veranlagungsjahre gem. § 37 Abs. 2 AO erstattet zu bekommen. Gegen die Organgesellschaft werden durch die neu erlassenen Bescheide USt-Ansprüche gem. § 38 AO begründet. Diese Steuerschulden beziehen sich auf Veranlagungsjahre vor Insolvenzantrag. Insolvenzrechtlich wird das FA seine Forderungen gegenüber der Organgesellschaft in Insolvenz zur Insolvenztabelle anmelden müssen (§§ 38, 87, 174 ff. InsO). Der Insolvenzverwalter hat im Ergebnis auf der einen Seite einen Anspruch auf Erstattung der abgeführten USt gegen den Organträger und auf der anderen Seite lediglich eine USt-Verbindlichkeit als Insolvenzforderung.

bb) Insolvenz des Organträgers

Der Fall II in der Gruppe der verunglückten Organschaften betrifft die Insolvenz des Organträgers. Auch in diesem Fall wurde vormals irrtümlich eine Organschaft angenommen, die sich nach Prüfung des Insolvenzverwalters des Organträgers in Insolvenz als nicht vorhanden manifestierte.

Das FA hat dem Organträger in Insolvenz die in der Vergangenheit fälschlicherweise für die Organgesellschaft geleisteten Zahlungen gem. § 37 Abs. 2 AO zu erstatten. Auch hier sind die USt-Forderungen gegen die Organgesellschaft unmittelbar geltend zu machen. Es entstehen entsprechende Steueransprüche (§ 38 AO), ohne Insolvenzforderungen zu sein.

Ein Rechtsgrund für den Ausgleichsanspruch des Organträgers in Insolvenz gegen die Organgesellschaft für die gezahlte USt besteht nicht. Sofern die Organgesellschaft Zahlungen an den Organträger geleistet hat, hat sie einen Rückzahlungsanspruch nach § 812 BGB. Dieser Anspruch ist lediglich eine Insolvenzforderung. Insofern ist dies betriebswirtschaftlich ein Risiko für die Organgesellschaft, da die neu festgesetzten USt-Forderungen kurzfristig fällig sind und die Insolvenzforderungen gegen den Organträger in Insolvenz erst nach vielen Jahren und dann auch nur quotal befriedigt werden. Aufseiten des Organträgers in Insolvenz erhöht die verunglückte Organschaft die Insolvenzmasse durch die USt-Erstattung.

c) Fallgruppe 2

In der Fallgruppe 2 befinden sich die sog. unerkannten Organschaften. Die beiden Gesellschaften hatten demzufolge in der Vergangenheit jew. unter ihren Steuer-Nr. die Veranlagungen beantragt und wurden seitens des FA als zwei Stpfl. behandelt. Unabhängig davon beginnt die Organschaft rückwirkend mit dem Eintritt der Eingliederungsvoraussetzungen.²⁴ Es bedarf lediglich der Aufdeckung durch einen Beteiligten (z.B. durch den Insolvenzverwalter).

aa) Organgesellschaft in Insolvenz

In Fall III fällt die Organgesellschaft in Insolvenz. Die Aufdeckung führt dazu, dass der Organträger für beide Gesellschaften eine gemeinsame USt-Erklärung einreichen muss (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Nur der Organträger wird hierdurch zum Steuerschuldner (§ 38 AO). Der Organträger muss nunmehr die gemeinsame USt der Organgesellschaft und seine eigenen unter seiner Steuer-Nr. anmelden. Die Organgesellschaft in

²⁴ Vgl. BFH vom 09.03.1978, a.a.O. (Fn. 14).

Insolvenz hat einerseits einen Erstattungsanspruch gegen den Fiskus für die in der Vergangenheit fälschlicherweise geleisteten USt-Zahlungen gem. § 37 Abs. 2 AO. Wirtschaftlich steht aber zu befürchten, dass der Organträger finanziell nicht in der Lage sein wird, die USt-Zahllasten der Organgesellschaft zu begleichen und es muss damit gerechnet werden, dass die Folgeinsolvenz des Organträgers eintritt. In der Praxis ist deshalb für die Organgesellschaft in Insolvenz davon auszugehen, dass der Organträger die für die Organshaft insgesamt festgesetzten USt nicht begleichen kann und der Fiskus für die USt-Forderungen der Organshaft einen Haftungsbescheid gem. § 73 AO gegen die Organgesellschaft in Insolvenz erlassen wird. Da sowohl der USt-Erstattungsanspruch als auch die Haftungsforderungen bereits vor Insolvenzeröffnung entstanden sind, besteht für die Finanzverwaltung die Möglichkeit der Aufrechnung gem. § 94 InsO. Demzufolge kann der Steuererstattungsanspruch mit dem Anspruch aus dem Haftungsbescheid verrechnet werden und es tritt in diesem Fall keine Mehrung der Insolvenzmasse ein.

Ist der Organträger aber wirtschaftlich in der Lage, die gesamte USt zu bezahlen und gleicht er diese aus, hat er einen entsprechenden Ausgleichsanspruch gem. § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB gegen die Organgesellschaft in Insolvenz. Aufgrund der Insolvenzeröffnung muss er in diesem Fall diesen Ausgleichsanspruch bei der Organgesellschaft zur Tabelle anmelden (vgl. §§ 38, 87, 174 ff. InsO). Andererseits verbleibt in diesem Fall der Organträger der Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 AO und die Insolvenzmasse wird um die USt-Forderungen erhöht.

bb) Organträger in Insolvenz

Der Fall IV geht ebenfalls von einer unerkannten Organshaft aus. In diesem Fall fällt der Organträger in Insolvenz, der nun für beide Unternehmen die USt abführen muss (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Das FA wird die USt-Zahllast beim Organträger in Insolvenz zur Insolvenztabelle anmelden müssen (§§ 38, 87, 174 ff. InsO). Die Organgesellschaft hat einen Erstattungsanspruch für die fälschlicherweise in der Vergangenheit geleisteten USt-Zahlungen gem. § 37 Abs. 2 AO. Wie im Fall III kann der Fiskus gegen die Organgesellschaft einen Haftungsbescheid gem. § 73 AO erlassen, da die USt-Zahlungen beim Organträger aufgrund der Insolvenz uneinbringlich sind, sodass im Ergebnis die Erstattungsansprüche mit den Ansprüchen aus dem Haftungsbescheid verrechnet werden können. Der Organträger in Insolvenz wird keine zivilrechtliche Forderung gem. §§ 421 ff. BGB an die Organgesellschaft richten können, da die USt bei ihm Insolvenzforderung ist und die Organgesellschaft nach § 73 AO zahlen müssen. In diesem Fall ist keine Massemehrung durch die unerkannte Organshaft für den Insolvenzverwalter des Organträgers zu erwarten.

III. Praxisfall: Organshaft lag nie vor

1. Sachverhalt

Aus Sicht aller Beteiligten bestand eine umsatzsteuerliche Organshaft. Das Besitzunternehmen A-Immobilien-KG hielt die Betriebsimmobilie und vermietete diese an die Produktionsgesellschaft A-GmbH in Insolvenz. In beiden Unternehmen war der Unternehmensgründer sowohl Gesellschafter als auch Geschäftsführer. In der Produktionsgesellschaft führte zudem seit dem Jahr 1999 der Schwiegersohn die Geschäfte in den Fachbereichen Vertrieb und Produktion; auch er war

einzelvertretungsberechtigter und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiter Geschäftsführer. Neben dem Unternehmensgründer gab es noch drei weitere Gesellschafter. Alle vier Gesellschafter hielten direkt die Anteile am Besitzunternehmen sowie die Anteile an der Produktionsgesellschaft.

Nach dem Antrag auf Insolvenzeröffnung bei der Produktionsgesellschaft im Februar 2014 unterzog der seitens des vorläufigen Insolvenzverwalters beauftragte StB die umsatzsteuerliche Organshaft für die vergangenen Jahre einer umfassenden Prüfung. In diesem Fall hatte das Unternehmen in Begleitung des bisherigen StB sowie des Abschlussprüfers seit Jahren eine umsatzsteuerliche Organshaft angenommen. Zudem hatten der Veranlagungsbezirk und die Bp dies regelmäßig bestätigt. Die A-Immobilien-KG hatte als Organträger monatliche Voranmeldungen sowie die Jahreserklärungen abgegeben. Die A-GmbH in Insolvenz hatte in der Vergangenheit auf Anweisung der A-Immobilien-KG die USt-Zahllasten im abgekürzten Zahlungsweg direkt an die Finanzkasse abgeführt und zwar unter Angabe der Steuer-Nr. der A-Immobilien-KG. Auf diese Weise wurde der Innenausgleich nach § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB in Bezug auf die USt-Zahllasten der A-GmbH vorweggenommen. Die Veranlagungsjahre der Besitzgesellschaft sowie der Produktionsgesellschaft waren bis einschließlich des Jahres 2007 bestandskräftig.

Die Prüfung ergab, dass die umsatzsteuerliche Organshaft bereits im Jahr 1999 beendet war, da seit diesem Zeitpunkt der Schwiegersohn mit Einzelvertretung unbeschränkt in der Produktionsgesellschaft entscheiden konnte. Insofern brach zu diesem Zeitpunkt die organisatorische Eingliederung auf.²⁵ Zudem war seit dem 01.01.2012 der Tatbestand der finanziellen Eingliederung²⁶ nicht mehr erfüllt, da die Gesellschafter der Besitzgesellschaft auch die Anteile an der Produktionsgesellschaft direkt gehalten hatten. Somit hielt die A-Immobilien-KG nicht direkt Anteile an der A-GmbH in Insolvenz.

Im Ergebnis bedeutete dies für die bisher durchgeführten Veranlagungen der A-Immobilien-KG und der A-GmbH in Insolvenz, dass diese für alle noch offenen Jahre, also ab dem Jahr 2008, geändert werden mussten.

2. Steuerliche Folgen

Die Erstattungspflicht des FA nach Maßgabe des § 37 Abs. 2 AO gegenüber der A-Immobilien-KG setzt voraus, dass die aufgrund der fälschlicherweise angenommenen Organshaft rechtswidrigen Steuerbescheide korrigiert werden. Diese stehen einem Erstattungsanspruch zunächst entgegen. Es ist zunächst auf die sog. formelle Bescheidlage abzustellen. Die Steuerfestsetzung gegenüber dem vermeintlichen Organträger ist bis zur Aufhebung wirksam – und sperrt einen Rückerstattungsanspruch.

Anspruchsberechtigt ist die A-Immobilien-KG, und zwar ungeachtet der tatsächlichen Zahlung auf verkürztem Weg durch die A-GmbH unter Angabe der Steuer-Nr. der A-Immobilien-KG. Die A-Immobilien-KG ist Steuerschuldnerin der Steuerfestsetzung gewesen. Nach § 37 Abs. 2 AO ist eine Steuer, eine Steuervergü-

25 USt-AE 2.8 Abs. 7 ff. Das mitunter heutzutage unsichere Element der organisatorischen Eingliederung bedingt unionsrechtlich eine „gemeinsame oder zumindest teilweise gemeinsame Managementstruktur“. Einzelheiten und Besonderheiten werden hier nicht vertieft. Vgl. dazu ausführlich z.B. Treiber, a.a.O. (Fn. 22), § 2 Rz. 172 ff.

26 Vgl. BFH vom 22.04.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011 S. 597 = DB 2010 S. 1384 sowie vom 01.12.2010 – XI 43/08, BStBl. II 2011 S. 600. Gem. BMF-Schreiben vom 05.07.2011, BStBl. I 2011 S. 703 = DB 2011 S. 1552, sind die Grundsätze der beiden BFH-Urteile auf alle offenen Fälle anzuwenden. Zwingend müssen diese Grundsätze ab dem 01.01.2012 angewendet werden. Vgl. Treiber, a.a.O. (Fn. 22), § 2 Rz. 166.

tung, ein Haftungsbescheid oder eine steuerliche Nebenleistung, die ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden ist, demjenigen zu erstatten, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist. Dabei gilt, dass eine Zahlung auf Rechnung desjenigen bewirkt worden ist, dessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem FA gegenüber erkennbar hervorgetreten ist, getilgt werden sollte. Im Musterfall war dies die A-Immobilien-KG. Sie hatte – unter fehlerhafter Annahme einer Organschaft – Voranmeldungen bzw. Jahreserklärungen abgegeben, auf die die A-GmbH in Insolvenz nach Anweisung gezahlt hat. Ist auf derartige Steuerfestsetzungen gezahlt worden, so ist die A-Immobilien-KG Inhaberin der Rückzahlungsansprüche.²⁷

Das FA hatte demzufolge nach Vorlage korrigierter USt-Jahreserklärungen für die Jahre 2008 bis einschließlich 2013 die Rückzahlungsansprüche der A-Immobilien-KG auszukehren. Die parallel hierzu neu festgesetzten USt-Zahllasten der A-GmbH in Insolvenz musste das FA als Insolvenzforderung zur Tabelle anmelden; mithin sind diese ganz bzw. z.T. uneinbringlich.

Hinweis: Nur durch Vorlage korrigierter Steuererklärungen kann eine neue, richtige Bescheidlage geschaffen werden, aus der dann die Rückzahlungsansprüche abgeleitet werden können. In Insolvenzfällen sollte eine steuerliche Prüfung über das Rechtsinstitut der Organschaft aus Verjährungsgründen unbedingt zu Beginn einer Insolvenz erfolgen. Zudem führen diese Rückzahlungsansprüche gem. § 233a AO zu einer attraktiven Verzinsung von 6% p.a.

3. Sicherung der Rückzahlungsansprüche

Die Steuergesetze enthalten keine gesetzlichen Regelungen für einen Ausgleich zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft. Zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft bestehen keine Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gem. § 37 AO; lediglich zivilrechtliche Ansprüche liegen zwischen den Parteien vor, die nach dem BGB zu lösen sind.

Die Begründung hierfür liefert der BGH nach dem Recht des Gesamtschuldnerausgleichs. Die originäre Steuerschuld des Organträgers und die Haftung der Organgesellschaft nach § 73 AO führen lt. BGH zu einem Gesamtschuldverhältnis i.S.d. §§ 421 ff. BGB, die im Ergebnis eine Ausgleichsverpflichtung nach § 426 BGB auslösen. Diese Ausgleichsverpflichtung basiert auf der wirtschaftlichen Verursachung des Steueranspruchs.²⁸ Auch der BFH hat diese Sichtweise übernommen und z.B. eine Ausgleichsverpflichtung der Organgesellschaft gegenüber dem Organträger nur in der Form bestätigt, als der sich gegen die Organschaft richtende Steueranspruch auf der Umsatztätigkeit der Organgesellschaft beruht.²⁹

Aufgrund des Umstands, dass im Musterfall die tatsächlichen Zahlungen zur Abkürzung der Innenausgleichsansprüche nach § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB auf direktem Weg durch die A-GmbH getätigt wurden, ist die an die A-Immobilien-KG erstattete USt tatsächlich aus dem Vermögen der A-GmbH i.H. geleistet worden. Wirtschaftlich betrachtet hatte die A-GmbH

i.H. in der Vergangenheit die USt durch den abgekürzten Zahlungsweg an die KG geleistet. Aufgabe für den Insolvenzverwalter war es nun, diese Rückzahlungsansprüche gem. § 812 BGB gegen die A-Immobilien KG für die A-GmbH i.H. zu sichern. Auch wenn hier nach § 819 BGB von einer verschärften Haftung des Organträgers für den Rückzahlungsanspruch auszugehen ist, kann sich doch beim Organträger das allgemeine Insolvenzzisiko verwirklichen. Im Musterfall wurde das dergestalt gelöst, dass die Steuererstattungsansprüche der A-Immobilien-KG zur Sicherung der Rückzahlungsansprüche der A-GmbH i.H. an einen Treuhänder abgetreten wurden.

IV. Wünsche an die Gesetzgebung

Das äußerst fragile Rechtsinstitut der umsatzsteuerlichen Organschaft führt in Insolvenzfällen, bei denen die Voraussetzungen gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht vorlagen und die als irrtümlich angenommene („verunglückte“) Organschaft bezeichnet werden, zu erheblichen Steuerausfällen bei der Finanzverwaltung. Für den Insolvenzverwalter lohnt es sich, eine steuerliche Prüfung der vergangenen Jahre durchführen zu lassen; mitunter können vier bis fünf offene Veranlagungsjahre zur Masse gezogen werden. Je nach Unternehmensgröße liegen die Erstattungsbeträge zwischen mehreren hundert Tausend Euro bis mehreren Mio. Euro. Es ist damit zu rechnen, dass bei zukünftigen Gläubigerversammlungen auch steuerrechtliche Themen seitens des Insolvenzverwalters beantwortet werden müssen; sollten hier Versäumnisse feststellbar sein, wird der Insolvenzverwalter hieraus die Konsequenzen zu tragen haben. Die berufliche Praxis verwundert daher, dass i.d.R. alle Beteiligten eine einmal eingeschlagene Einordnung als Organschaft nicht mehr hinterfragen. Die verunglückte Organschaft ist im Ergebnis auch nur bei Insolvenzfällen für die Finanzverwaltung teuer; sofern alle beteiligten Unternehmen nicht in Insolvenz sind, können spätere Korrekturen neutral durchgeführt werden.

Küffner/Luber beschreiben in einem aktuellen Beitrag mögliche Reformschritte, um dem Automatismus der umsatzsteuerlichen Organschaft zu entgehen. Insb. das Unionsrecht gewährt dem deutschen Gesetzgeber weitreichende Möglichkeiten, da Art. 11 MwStSystRL keine Vorgaben macht, wie die Organschaft verfahrensrechtlich umzusetzen ist. Es wird ein schlichtes Antragsverfahren favorisieren.³⁰ Aufgrund der eigenen Erfahrungen und den finanziellen Verlusten aufseiten der Finanzverwaltung ist diesem diesem Vorschlag zuzustimmen.

Redaktionelle Hinweise:

- Zu Reformgedanken bei der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft vgl. *Küffner/Luber*, DB 2015 Standpunkte S. 523 = DB1165666 und IFST, 2015, Heft 507 S. 29 = IFST1169173;
- zur Neuordnung der Konzernbesteuerung in der Umsatzsteuer durch den BFH vgl. *Küffner/Rust*, DK 2016 S. 163 = DK1195620;
- zu aktuellen Besteuerungsproblemen in der Insolvenz vgl. *Uhländer*, DB 2015 S. 1620 = DB0702817;
- zum Wandel bei der umsatzsteuerlichen Organschaft vgl. *Wäger*, DB 2014 S. 919 = DB0652089;
- zur Berichtigung der Bemessungsgrundlage wegen Uneinbringlichkeit im vorläufigen Insolvenzverfahren vgl. BMF-Schreiben vom 18.05.2016, DB 2016 S. 1227 = DB1204492.

27 Vgl. z.B. FG Niedersachsen vom 23.06.2011 – 16 K 48/11; ähnliche Fallgestaltung; Zahlung Organgesellschaft auf vermeintliche Steuerschuld des Organträgers. In den einschlägigen Urteilen wird wiederholt hervorgehoben, dass im Hintergrund schwebende Erwägungen zwischen der tatsächlich zahlenden Person und dem Steuerschuldner als zu lösender Konflikte dem FA nicht aufgebürdet werden soll. Rückerstattungen nach Maßgabe aufgehobener Steuerbescheide erfolgen folglich formal orientiert an den im Steuerbescheid vormals präzisierten Steuerschuldner.

28 Vgl. BGH vom 29.01.2013, a.a.O. (Fn.7), unter II.2.

29 Vgl. BFH vom 19.03.2014, a.a.O. (Fn. 18).

30 Vgl. *Küffner/Luber*, DB 2015 Standpunkte S23 = DB1165666.