

Erfordernis einer frühzeitigen Tax Due Diligence in Insolvenzverfahren

von Rechtsanwalt/Fachanwalt für Insolvenzrecht Dr. Peter Neu*, Remscheid und Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Professor Dr. Mark Ebbinghaus**, Solingen

Der Insolvenzverwalter hat nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis; damit gehen auch sämtliche steuerlichen Pflichten auf ihn über. Die steuerliche Prüfung der vergangenen Veranlagungsjahre kann sich z.B. bei der sog. umsatzsteuerlichen Organschaft für den Insolvenzverwalter durchaus lohnen. Der Beitrag beschreibt das Rechtsinstitut der umsatzsteuerlichen Organschaft und die theoretisch denkbaren Fallgestaltungen der verunglückten Organschaft und empfiehlt als Fazit eine möglichst frühzeitige, d.h. unmittelbar nach Verfahrenseröffnung, Untersuchung der steuerlichen Tatbestandsmerkmale, um der Festsetzungsverjährung der Veranlagungsjahre entgegenzuwirken. Gerade die steuerliche Rückwirkung der Rechtsfolgen kann einerseits zu finanziellen Schäden bei allen Beteiligten, u.a. auch bei der Finanzverwaltung, führen und andererseits für den Insolvenzverwalter eine Erhöhung der Masse herbeiführen.

I. Der Insolvenzverwalter und seine steuerlichen Pflichten

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bedingt nach § 80 InsO den Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter. Dies umfasst auch sämtliche steuerlichen Pflichten des Schuldners. 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 Wurden die der Besteuerung zugrunde liegenden Sachverhalte vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet, so handelt es sich um Insolvenzforderungen² nach § 38 InsO. Die Gläubiger inklusive der Finanzverwaltung sind gem. § 87 InsO auf die Insolvenzquote verwiesen.

Konkret bedeutet die Übertragung der Vermögensverwaltung und -verwertung, dass der Insolvenzverwalter die Ansprüche verfolgen und realisieren muss.³ Hierunter sind folgerichtig auch Steuererstattungsansprüche nach § 37 Abs. 2 AO als Vermögenswerte zu subsumieren.⁴ Als Konsequenz ist der

Insolvenzverwalter selbst oder ein von ihm beauftragter sachverständiger Dritter angehalten, noch nicht bestandskräftige Steuerbescheide der Schuldnerin zu prüfen und ggf. zu korrigieren, um gegenüber der Finanzverwaltung Erstattungsansprüche geltend machen zu können. Interessant können bei dieser steuerlichen Prüfung auch Sachverhalte für den Zeitraum vor Insolvenzeröffnung sein, da der Schuldner und/oder die Finanzverwaltung den Sachverhalt steuerlich

* Dr. Peter Neu ist Rechtsanwalt und Insolvenzverwalter bei ATN d'Avoine Teubler Neu in Remscheid und Lehrbeauftragter an der FOM Hochschule für Oekonomie und Management, Köln.

** 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.

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

2 Mit der Ausnahme der unter § 55 Abs. 4 InsO zu fassenden Fälle; vgl. zu diesem als „Fremdkörper“ des Insolvenzrechts bezeichneten Ausnahmetatbestand Seer, INDat-Report 2013, 27.

3 HK-InsO/Kayser, § 80 Rn. 33.

4 Uhlenbruck/Maus (Fn. 1), § 80 Rn. 30.

falsch ausgewertet hatten. I.d.R. werden diese Prüfungen bzw. eine umfassende Tax Due Diligence zu Beginn eines Insolvenzverfahrens gerade nicht durchgeführt.

Der Insolvenzverwalter kämpft zu Beginn einer Unternehmensinsolvenz üblicherweise mit der Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs und der umfassenden Information der Gläubiger bzw. der Vorbereitung der ersten Gläubigerversammlung. Die bei größeren Insolvenzfällen eingebundenen steuerlichen Berater befassen sich i.d.R. mit der laufenden Besteuerung und der Beachtung des § 55 InsO, da hierdurch Masseverbindlichkeiten gem. § 53 InsO begründet werden. Eine Prüfung der vorangegangenen Veranlagungsjahre kann sich gleichwohl für den Insolvenzverwalter und die Masse lohnen. Dies betrifft insbesondere die sog. verunglückte umsatzsteuerliche Organschaft. Deckt der beauftragte Steuerberater eine verunglückte umsatzsteuerliche Organschaft auf, so kann bei richtiger Herangehensweise Insolvenzmasse und damit Liquidität generiert werden. Im Hinblick auf die steuerrechtlichen sowie die insolvenzrechtlichen Gegebenheiten beschreibt der vorliegende Beitrag ein geeignetes Verfahren, mit welchem der Insolvenzverwalter die Rückzahlungsansprüche für die Insolvenzmasse sichern kann.

II. Haftung des Insolvenzverwalters

Mit der Frage der steuerlichen Pflichten des Insolvenzverwalters eng verbunden ist die Frage der Haftung bei Verletzung dieser Pflichten. Es ist nicht nur die Pflicht des Insolvenzverwalters, die laufenden steuerlichen Pflichten zu erfüllen, sondern es trifft den Insolvenzverwalter auch die Pflicht zur Berichtigung bereits abgegebener Steuererklärungen gem. § 153 Abs. 1 Satz 2 AO.⁵ So hat etwa das LG Düsseldorf in einer Entscheidung eine Pflichtverletzung und somit eine Haftung dem Grunde nach für den Insolvenzverwalter darin gesehen, dass dieser nicht die möglichen Erfolgsaussichten einer Klage gegen Einspruchsbescheide wegen seines Einspruchs gegen die USt-Jahresbescheide geprüft hat.⁶ Das Gericht sah es als Pflicht des Insolvenzverwalters an, unter Heranziehung aller verfügbaren Informationen und Unterlagen und unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung die Erfolgsaussichten zu prüfen und dann eine Klage beim FG einzureichen.⁷ Vergleichbar kann es z.B. im Zusammenhang mit dem Tatbestand der umsatzsteuerlichen Organschaft zu einer Haftung des Insolvenzverwalters kommen, wenn die Nichtentdeckung einer bestehenden oder nichtbestehenden Organschaft eine Erhöhung der Insolvenzmasse verhindert. Dies bedeutet dann auch die Möglichkeit der Haftung für die Folgen einer unerkannt gebliebenen oder einer fälschlicherweise angenommenen Organschaft. Dem kann mit einer entsprechenden steuerrechtlichen Prüfung zu Beginn des Insolvenzverfahrens begegnet werden.

III. Tax Due Diligence am Beispiel der Überprüfung einer umsatzsteuerlichen Organschaft

Ein Schwerpunkt der Tax Due Diligence des beauftragten Steuerberaters sollte in der Überprüfung einer umsatzsteuerlichen Organschaft bestehen.

1. Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Regelung der Organschaft wurde im UStG aus dem Jahr 1967 in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG i.d.F. von 1934 aufgenommen.⁸ Eine Organschaft gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kann grds. nur mit „einer juristischen Person, die nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist“⁹ gebildet werden.¹⁰ Organträger kann hingegen jeder Unternehmer nach § 2 UStG sein. Die Organgesellschaft ist kein eigenständiger Unternehmer, dies ist nur der Organträger. Die umsatzsteuerliche Auswirkung der Organschaft besteht darin, dass das beherrschende Unternehmen (Organträger genannt) und das von ihr abhängige Unternehmen (Organgesellschaft genannt) ein gemeinsames Unternehmen im umsatzsteuerrechtlichen Sinne darstellen und nur der Organträger gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 43 AO Steuerpflichtiger ist. Die Ausprägung der drei Eigenschaften (finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch) kann hierbei divergieren. Der Punkt der finanziellen Eingliederung ist dann erfüllt, wenn der Organträger seinen Willen durch Mehrheitsbeschlüsse herbeiführen kann.¹¹ I.d.R. setzt dies Stimmenmehrheit voraus, zumindest wenn Beteiligung und Stimmrecht einander entsprechen,¹² im Einzelfall kann sich daher etwas Anderes ergeben, wenn Sperrminoritäten vorgesehen sind. Die wirtschaftliche Eingliederung soll nach st. Rspr. erfüllt sein, sofern die Organgesellschaft nach dem Erscheinungsbild im Gefüge des übergeordneten Organträgers als dessen Bestandteil anzusehen ist.¹³ Die wirtschaftliche Eingliederung benötigt eine Förderungs- und Ergänzungsfunktion beider Teile der Organschaft.¹⁴ Beim Tatbestandsmerkmal der Eingliederung der Organgesellschaft in den organisatorischen Bereich des Organträgers haben Rechtsprechung und behördliche Praxis sich unterschiedlich entwickelt. Die finanzgerichtliche Rechtsprechung verlangt, dass aufgrund der finanziellen Eingliederung zumindest auch die rechtliche Möglichkeit zur Willensdurchsetzung in der laufenden Geschäftsführung besteht.¹⁵ Die Finanzverwaltung genügt es hingegen, dass eine abweichende Willensbildung verhindert werden kann.¹⁶ Sollte ein Merkmal nicht so ausgeprägt sein, schließt das dennoch nicht das Vorliegen einer Organschaft aus, vielmehr ist im Rahmen einer Gesamtschau zu prüfen, ob im in Rede stehenden Fall eine Organschaft vorliegt. Obwohl die Organgesellschaft selbst nicht Steuer-

5 Vgl. *Farr*, Besteuerung der Insolvenz, Erster Teil. Grundlagen des Insolvenzrechts und sein Verhältnis zum Steuerrecht, 1. Aufl. 2005, Rn. 64.

6 LG Düsseldorf v. 10.1.2011 – 7 O 193/09, ZInsO 2011, 236.

7 LG Düsseldorf v. 10.1.2011 – 7 O 193/09, ZInsO 2011, 236.

8 Zu den Gründen s. II.2.

9 § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG.

10 Vgl. UStG-AE zu § 2 UStG, 2.8 Organschaft.

11 Vgl. BFH v. 8.8.2013 – V R 18/13, ZInsO 2013, 1847 Rn. 24a.

12 Vgl. USt-Anwendungserlass zu § 2 UStG, 2.8 Organschaft.

13 Vgl. z.B. RFHE 34, 320, RStBl. 1934, S. 524; BFH v. 3.4.2003 – V R 63/01, BStBl. II 2004, S. 433.

14 Vgl. BFH v. 25.6.1998 – V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534.

15 Vgl. z.B. BFH v. 8.8.2013 – V R 18/13, BFH/NV 2013, 1747 = ZInsO 2013, 1847.

16 BMF v. 5.5.2014, BStBl. I 2014, S. 820; USt-AE 2.8 Abs. 7 Satz 2.

pflichtige ist, hafte sie gleichwohl für die USt, die von ihr verursacht werden (§ 73 AO). Außerdem bestehen weiterhin zivilrechtliche Ausgleichsansprüche zwischen den beiden Teilen der Organschaft.

2. Begründung und Beendigung der Organschaft

Nach der Änderung des UStG zum 1.1.1968, mit welchem die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs geschaffen wurde, hatte das Konstrukt der Organschaft für Unternehmensgruppen vor allem die Aufgabe, eine Verwaltungsvereinfachung darzustellen,¹⁷ da nur ein Steuerpflichtiger vorliegt. Der Automatismus des Beginns und der Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft steht diesem Ziel teilweise entgegen, da es hierdurch zu rechtlichen Unsicherheiten kommen kann. Sobald die Voraussetzungen von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG erfüllt sind, besteht unmittelbar eine Organschaft.¹⁸ Ein Wahlrecht, ob man eine Organschaft sein möchte oder nicht, besteht bei Vorhandensein dieser Voraussetzungen nicht.¹⁹ Ein Beginn oder eine Beendigung der Organschaft durch Parteivereinbarung ist ebenfalls unzulässig. Wie die Begründung einer Organschaft endet diese auch, sobald die notwendigen Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind, was auch rückwirkend der Fall sein kann.²⁰ Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens²¹ oder bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters im Insolvenzeröffnungsverfahren²² endet die Organschaft unabhängig davon, ob der Organträger oder die Organgesellschaft hiervon betroffen ist. Durch die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt oder durch die Insolvenzeröffnung wird die Durchsetzung des Ausgleichsanspruchs zwischen Organträger und Organgesellschaft blockiert. Die hiermit einhergehenden Probleme sind bekannt und sollen an dieser Stelle nicht weiter thematisiert werden.²³

3. Fälle der verunglückten und der unerkannten Organschaft

Für den Insolvenzverwalter besonders interessant, weil möglicherweise die Insolvenzmasse erhöhend, ist die Aufdeckung der Fälle einer verunglückten oder unerkannten umsatzsteuerlichen Organschaft.

a) Die erste Fallgruppe der verunglückten umsatzsteuerlichen Organschaft bildet die irrtümliche Steuerfestsetzung unter der Steuernummer des Organträgers, obwohl die Voraussetzungen in der Vergangenheit nicht erfüllt waren. In dieser Fallgruppe gibt es wiederum zwei Konstellationen für den Fall der Insolvenz, nämlich einerseits die Insolvenz der Organgesellschaft und andererseits die Insolvenz des Organträgers. Als Ergebnis der steuerlichen Überprüfung im Rahmen der Tax Due Diligence werden für die noch offenen Veranlagungsjahre für beide Steuerpflichtige korrigierte Steueranforderungen unter ihren jeweiligen Steuernummern beantragt.²⁴

aa) In der ersten Variante der ersten Fallgruppe (verunglückte Organschaft) fällt die Organgesellschaft in Insolvenz. Der mit der Tax Due Diligence beauftragte Steuerberater bzw.

Wirtschaftsprüfer kommt bei Überprüfung der Voraussetzungen der Organschaft zu dem Ergebnis, dass eine Organschaft nicht 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 Rahmen ist von Bedeutung, welche Möglichkeiten der Insolvenzverwalter gegen den Organträger hat, um die Rückzahlungsansprüche zu sichern. Steuerrechtlich hat dies folgenden Konsequenzen: Durch die Neubescheidung wird der Organträger darauf hinwirken, die für die Organgesellschaft gezahlte USt für die noch nicht bestandskräftigen Veranlagungsjahre gem. § 37 Abs. 2 AO seitens der Finanzverwaltung erstattet zu bekommen. Die Organgesellschaft sieht sich durch die neu erlassenen Bescheide USt-Ansprüchen gem. § 38 AO ausgesetzt, allerdings besteht auch eine Forderung gegenüber dem Organträger. Diese Steuerschulden beziehen sich auf Veranlagungsjahre vor Insolvenzantrag. Insolvenzrechtlich wird das Finanzamt seine Forderungen gegenüber der Organgesellschaft in Insolvenz zur Insolvenztabelle anmelden müssen, §§ 38, 87, 174 ff. InsO. Der Insolvenzverwalter hat also 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) Die zweite Variante der verunglückten Organschaften behandelt die Insolvenz des Organträgers. Auch in diesem Fall wurde eine Organschaft angenommen, die sich nach der steuerlichen Prüfung des Organträgers in Insolvenz als nicht vorhanden herausstellte. In dieser Variante ist das Finanzamt verpflichtet, dem Organträger in Insolvenz die in der Vergangenheit fälschlicherweise für die Organgesellschaft ge-

17 Vgl. BT-Drucks. V/1581, S. 10 f., zu § 2; Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der MWSt-Gruppe gem. Art. 11 MwStSystRL v. 2.7.2009, UR 2009, 632 unter 2.

18 Vgl. BFH v. 9.3.1978 – V R 90/74, BStBl. II 1978, S. 486.

19 Vgl. BFH v. 17.1.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, S. 373; BFH v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, S. 256.

20 Vgl. BFH v. 27.1.2011 – V R 38/09, BStBl. II 2012, S. 68; BFH v. 11.1.1990 – V R 156/84, UR 1990, 355; BFH v. 29.1.2009 – V R 67/07, BStBl. II 2009, S. 1029; BFH v. 8.8.2013 – V R 18/13, ZInsO 2013, 1847. Kritik am Automatismus der umsatzsteuerlichen Organschaft und Vorlage eines Lösungsvorschlages durch *Küffner/Luber*, DB 2015, 23. Einzelheiten und Auslegungen der Tatbestandsmerkmale enthält das aktuelle BMF-Schreiben v. 5.5.2014, DStR 2014, 955 ff.

21 Der BFH sieht es als zweifelhaft an, dass nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Organschaft fortbesteht, vgl. BFH v. 19.3.2014 – V B 14/14, ZInsO 2014, 955. Auch die aktuelle Reformdiskussion sieht keine Schaffung einer einheitlichen Konzerninsolvenzmasse durch sog. Massekonsolidierung; vgl. *Wäger*, DB 2014, 919 und sein Hinweis zum Entwurf des Gesetzes zur Erleichterung von Konzerninsolvenzen, BT-Drucks. 18/407.

22 Vgl. z.B. BFH v. 8.8.2013 – V R 18/13, BFH/NV 2013, 1747 = ZInsO 2013, 1847; BFH v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl. II 2011, S. 996: Unter Berücksichtigung der neueren BFH-Rechtsprechung ist die Organschaft für den Zeitraum ab Bestellung eines vorläufigen Verwalters mit Zustimmungsvorbehalt kaum mehr haltbar.

23 Vgl. z.B. Uhlenbruck/*Maus* (Fn. 1), § 80 Rn. 32 f.

24 Vgl. zum Begriff der „verunglückten Organschaft“ z.B. *Treiber*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG, 75 Erg. Lfg., § 2 Rn. 178 ff.

leisteten Zahlungen gem. § 37 Abs. 2 AO zu erstatten. Auch hier sind die USt-Forderungen nunmehr gegen die Organgesellschaft unmittelbar geltend zu machen und es entstehen entsprechende Steueransprüche (§ 38 AO), freilich ohne Insolvenzforderungen zu sein. Ausgleichszahlungen des Organträgers in Insolvenz gegen die Organgesellschaft für die gezahlte USt erfolgten daher ohne rechtlichen Grund. Sollte die Organgesellschaft Zahlungen an den Organträger geleistet haben, hat die Organgesellschaft einen Rückzahlungsanspruch nach § 812 BGB. Dieser Anspruch ist aber lediglich als Insolvenzforderung anzumelden. Beim Organträger in Insolvenz hingegen wird die Insolvenzmasse durch die USt-Erstattung erhöht.

b) In der zweiten Fallgruppe wurde hingegen in der Vergangenheit bei der Steuerfestsetzung das Vorliegen der umsatzsteuerlichen Organschaft übersehen, man ging also fälschlicherweise von zwei Unternehmern aus. Die Organschaft beginnt aber davon unabhängig ohne Weiteres mit dem Eintritt der Eingliederungsvoraussetzungen.²⁵ Es ist nur die Aufdeckung durch einen Beteiligten erforderlich, z.B. durch die Tax Due Diligence. Diese Fälle der unerkannten Organschaft²⁶ gibt es in der hier behandelten Konstellation wiederum in zwei Varianten, nämlich in der Insolvenz der Organgesellschaft und der Insolvenz des Organträgers.

aa) In der ersten Variante dieser Gruppe fällt wiederum die Organgesellschaft in Insolvenz. Die Entdeckung der umsatzsteuerlichen Organschaft durch den beauftragten Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer führt dazu, dass der Organträger für beide Gesellschaften eine gemeinsame USt-Erklärung einreichen muss (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Steuerschuldner ist gem. § 38 AO nur der Organträger. Der Organträger muss daher die USt der Organgesellschaft und seine eigenen unter seiner Steuernummer anmelden. Die Organgesellschaft in Insolvenz hat nun einerseits einen Erstattungsanspruch gegen den Fiskus für die in der Vergangenheit geleisteten USt-Zahlungen gem. § 37 Abs. 2 AO. Es ist zu befürchten, dass der Organträger finanziell nicht in der Lage ist, die USt-Zahlungen der Organgesellschaft zu begleichen und es ist damit zu rechnen, dass als Folge daraus die Insolvenz des Organträgers eintritt. Es ist deshalb für die Organgesellschaft in Insolvenz davon auszugehen, dass der Organträger die insgesamt festgesetzten USt nicht bezahlen kann und der Fiskus für die USt-Forderungen der Organschaft einen Haftungsbescheid gem. § 73 AO gegen die Organgesellschaft in Insolvenz erlässt. Da der USt-Erstattungsanspruch als auch die Haftungsforderungen vor Insolvenzeröffnung entstanden waren, hat die Finanzverwaltung die Möglichkeit der Aufrechnung gem. § 94 InsO. Demnach kann der Steuererstattungsanspruch mit dem Anspruch aus dem Haftungsbescheid aufgerechnet werden und es tritt in diesem Fall keine Mehrung der Insolvenzmasse ein. Gleich der Organträger aber die USt-Schuld aus, hat er einen Ausgleichsanspruch gem. § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB gegen die Organgesellschaft in Insolvenz. Wegen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens muss er diesen Ausgleichsanspruch bei der Organgesellschaft zur Tabelle anmelden, vgl. §§ 38, 87, 174 ff. InsO. Andererseits verbleibt in diesem Fall der Organgesellschaft

der Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 AO und die Insolvenzmasse wird um die USt-Forderungen erhöht.

bb) In der zweiten Variante der unerkannten Organschaft fällt der Organträger in Insolvenz, welcher nun für beide Unternehmen die USt abführen muss (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Die Finanzbehörde kann die USt-Forderung beim Organträger in Insolvenz dann nur zur Insolvenztabelle anmelden, §§ 38, 87, 174 ff. InsO. Die Organgesellschaft hat einen Erstattungsanspruch für die in der Vergangenheit gezahlte USt gem. § 37 Abs. 2 AO. Der Fiskus kann gegen die Organgesellschaft einen Haftungsbescheid gem. § 73 AO erlassen, da die USt-Zahlungen bei dem Organträger aufgrund der Insolvenz uneinbringlich sind, sodass im Ergebnis die Erstattungsansprüche mit den Ansprüchen aus dem Haftungsbescheid verrechnet werden. 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 eine Mehrung der Insolvenzmasse durch die unerkannte Organschaft für den Insolvenzverwalter des Organträgers unwahrscheinlich.

IV. Vorgehensweise und Sicherung der möglichen Erstattung für die Insolvenzmasse

Die ergangenen Steuerbescheide bleiben bis zu ihrer Aufhebung wirksam und stehen einer Rückerstattung insoweit entgegen. Deshalb sind zunächst die durch die falsche Annahme einer Organschaft unrichtigen Bescheide zu korrigieren. Nach § 37 Abs. 2 AO ist die Finanzverwaltung dann in den aufgezeigten Fallgestaltungen zur Erstattung der geleisteten USt verpflichtet. Ungeachtet dessen, ob tatsächlich die Organgesellschaft die Zahlung für die USt geleistet hat, ist Steuerschuldner der Steuerfestsetzung der Organträger und damit ist dieser auch berechtigt, die Erstattung zu erhalten. Denn gem. § 37 Abs. 2 AO ist eine Steuer, die ohne rechtlichen Grund gezahlt worden ist, demjenigen zu erstatten, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist. Die Erstattung kommt hierbei demjenigen zugute, für den nach Erkenntnis des Finanzamts zum Zeitpunkt der Zahlung geleistet werden sollte. Dies ist der Organträger.²⁷

Ein nachfolgender Ausgleich der erstatteten Steuern zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft erfolgt ausschließlich durch das Zivilrecht. Die Rechtsprechung regelt dies über einen Gesamtschuldnerausgleich nach § 426 BGB. Die Steuerschuld des Organträgers und die Haftung

²⁵ Vgl. BFH v. 9.3.1978 – V R 90/74, BStBl. II 1978, S. 486.

²⁶ Vgl. zum allgemeinen Begriff der „unerkannten Organschaft“ und deren Folgen *Treiber* (Fn. 24), § 2 Rn. 177 ff.

²⁷ Vgl. z.B. FG Niedersachsen v. 23.6.2011 – 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 Finanzamt nicht aufgebürdet werden soll. Rückerstattungen nach Maßgabe aufgehobener Steuerbescheide erfolgen folglich formal orientiert an den im Steuerbescheid vormals präzisierten Steuerschuldner.

der Organgesellschaft nach § 73 AO führen nach dem BGH zu einem Gesamtschuldverhältnis i.S.d. §§ 421 ff. BGB. Grundlage des Ausgleichs ist die wirtschaftliche Verursachung des Steueranspruchs.²⁸ Wer die entsprechenden Umsätze erwirtschaftet, haftet demnach im Innenverhältnis für die zu zahlende USt. Der BFH hat diese Sichtweise übernommen und bspw. eine Ausgleichsverpflichtung der Organgesellschaft gegenüber dem Organträger nur in der Form bestätigt, als der sich gegen die Organshaft richtende Steueranspruch auf Umsatztätigkeit der Organgesellschaft bezieht.²⁹

Wenn die tatsächlichen Zahlungen zur Verhinderung des Anspruchs nach § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB auf direktem Wege durch die Organgesellschaft getätigt werden, ist die an den Organträger erstattete USt tatsächlich aus dem Vermögen der Organgesellschaft geleistet worden. Der Insolvenzverwalter der Organgesellschaft muss nun den Rückzahlungsanspruch gegen den Organträger sichern. Dies kann bspw. dadurch gelöst werden, dass die Steuererstattungsansprüche des Organträgers gegenüber dem Fiskus zur Sicherung der Ansprüche der Organgesellschaft zuvor an einen Treuhänder abgetreten werden. Eine Abtretung unmittelbar an die Organgesellschaft ist wegen der dann bestehenden Aufrechnungsmöglichkeit seitens der Finanzverwaltung zu vermeiden.

V. Empfehlungen an den Insolvenzverwalter

Die in der Vergangenheit irrtümlich angenommene umsatzsteuerliche Organshaft („verunglückte Organshaft“) oder die in der Vergangenheit unerkannte umsatzsteuerliche Organshaft kann zu Erstattungsansprüchen gegenüber dem Fiskus führen. Im Insolvenzfall ist die normalerweise stattfindende Begründung eines ausgleichenden neuen Schuldverhältnisses oder aber der zivilrechtliche Gesamtschuldnerausgleich zwischen Organgesellschaft und Organträger gestört. Der Insolvenzverwalter sollte daher eine steuerliche Prüfung der vergangenen Jahre vornehmen, um diese Fälle aufzudecken. Es kommt durchaus in Betracht, dass 4 – 5 offene Veranlagungsjahre herangezogen werden können, was zu einer erheblichen Erhöhung der Insolvenzmasse führen kann. Um eine mögliche Haftung aufgrund eintretender Festsetzungsverjährung gem. §§ 169 ff. AO zu vermeiden, sollte die steuerrechtliche Prüfung bereits zu Beginn des Verfahrens stattfinden.

²⁸ Vgl. BGH v. 29.1.2013 – II ZR 91/11, DB 2013, 447, unter II.2.

²⁹ Vgl. BFH v. 19.3.2014 – V B 14/14, ZInsO 2014, 955.