Verunglückte umsatzsteuerliche Organschaft vor der Insolvenz
– Massenmehrung durch den Insolvenzverwalter –


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

Gem. § 80 InsO geht durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Verwaltungs- und Verfügungsbfugnis 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 Insolvenzordnung nach § 38 InsO. Der Gläubiger, also auch der Fiskus, ist auf die Insolvenzquote verwiesen (vgl. § 87 InsO).

Vermögensverwaltung und -verwertung bedeutet, dass 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, könnten sich Erstattungsansprüche ergeben. Üblicherweise stellen derartige Prüfungen gerade zu Beginn eines Insolvenzverfahrens aber nicht im Fokus der Insolvenzverwalter in diesem Stadium, insb. bei Unternehmensinsolvenzen, regelmäßig damit befasst, den Geschäftsbetrieb aufrechterhalten, 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 Insolvenzmassen. 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


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 organi
satorisch 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. Maas, in: Wälchle, § 80 InsO Rn. 15.
3 Kayser, in: Heidelberger Komm., § 80 InsO Rn. 33.
4 Maas, a.a.O. (Fn. 1), § 80 InsO Rn. 30.
Steuerrecht Aufsatz

Dass bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters im Insolvenzverfahrensverfahren\(^6\) bzw. nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens\(^7\) sowohl über das Vermögen der Organisationsverwaltung als auch über die Vermögen der Organträgerin die Organstelle endet, ist Gegenstand der BFH-Rspr. und wird auch in der Literatur erörtert.\(^8\) Aus dem Umstand, dass – abweichend von der u.a. s. stehenden Organstelle – die InsO die Verfahren von mehreren sich in Insolvenz befindlichen Unternehmen nicht zusammenfassen kann, ergeben sich Abstimmungsprobleme.\(^9\) Schon durch die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt bzw. durch die Insolvenzverwaltung wird die Durchsetzung des Ausgleichsanspruchs zwischen Organträger und Organgesellschaft nach § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB blockiert.

Ließe man die Organstelle dessen ungeachtet bestehen, so widerstrebe die Umsatzsteuerung von der Organstelle zum Organträger ohne zivilrechtliche Inanspruchnahme (gemäß Änderung der BGF insoweit) die Organstelle mit Zustimmungsvorbehalt bzw. durch die Insolvenzverwaltung wird die Durchsetzung des Ausgleichsanspruchs zwischen Organträger und Organgesellschaft nach § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB blockiert.

2. Der Automatismus der Organstelle

Mit Einführung der Netz-Allphasen-UST mit Vorsteuerabzug zum 01.06.1968 sollte für Unternehmensgruppen eine Verwaltungsvereinfachung herbeigeführt werden.\(^10\) Problematisch an der sogenannten Organstelle ist der Automatismus der Eröffnung des Beginns und der Beendigung der Verwaltungsvereinfachung. In § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG verankerten Voraussetzungen, obwohl diese erfüllt sind, unmittelbar eine Organstelle aus.\(^11\) Aus Wahlrecht besteht grds. bei Vorhandensein dieser Voraussetzungen nicht.\(^12\) Auch kann eine Vereinbarung zwischen den Parteien eine Organstelle weder begründen noch beenden. Analog zur Begründung einer Organstelle endet diese (rückwirkend), sobald die notwendigen Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.\(^13\)

3. Formen der verunglückten Organstelle und Folgen in Insolvenzfallen

a) Zwei Fallgruppen

Methodisch kann die sog. verunglückte Organstelle in zwei Fallgruppen vorkommen. In der Fallgruppe 1 erfolgte zunächst ausschließlich eine juristische Übertragung der Organstelle unter den Steuer-Nr. des Organträgers, obwohl die Voraussetzungen in der Vergangenheit nicht erfüllt waren. Nach erfolgter Prüfung der nachfolgenden Jahresabschlussprüfung werden für beide Stell. korrigierte Steuerveranlagungen unter ihrem jeweiligen Steuer-Nr. beantragt.\(^14\) Der Einfachheit halber wird in den hier behandelten Fallgestaltungen davon ausgegangen, dass bei Organträger und Organgesellschaft dieselben Vz. noch nicht festsetzungsverhaftet sind. Die Fallgruppe 1 unterscheidet sich im Hintergrund der Insolvenz-

---

11 Vgl. z.B. BFH vorn 08.08.2003, a.a.O., Rn. 8.
14 BFH vorn 08.08.2003, a.a.O., Rn. 8.
15 BMF vorn 05.05.2014, BStBl II 2014 S. 820 = DB 2014 S. 1199; USp 2015 S. 77a, 77b.
17 BFH vorn 05.05.2014, BStBl II 2014 S. 820 = DB 2014 S. 1199; USp 2015 S. 77a, 77b.
18 BMF vorn 05.05.2014, BStBl II 2014 S. 820 = DB 2014 S. 1199; USp 2015 S. 77a, 77b.
19 BFH vorn 08.08.2003, a.a.O., Rn. 8.
20 BFH vorn 09.08.2003, a.a.O., Rn. 8.
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 Steuerleistungsetzung für zwei Unternehmer aus. Hierbei handelt es sich um die unerkannte Organschaft. 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**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Arten der verunglückten Organschaft</th>
<th>Organbescheidung</th>
<th>Organbescheidung</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>in Insolvenz</td>
<td>in Insolvenz</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Fallgruppe 1</strong></td>
<td><strong>Fall I</strong></td>
<td><strong>Fall II</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Verunglückte Organschaft</td>
<td>Neue Bescheidung auf zwei Steuerschuldner</td>
<td>Neue Bescheidung auf zwei Steuerschuldner</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Folgen der Korrektur</strong></td>
<td>Insolvenzforderung</td>
<td>Forderung</td>
</tr>
<tr>
<td>Steuerfolge für Finanzamt</td>
<td>Erstattung</td>
<td>Erstattung</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Arten der verunglückten Organschaft</th>
<th>Organbescheidung</th>
<th>Organbescheidung</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>in Insolvenz</td>
<td>in Insolvenz</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Fallgruppe 2</strong></td>
<td><strong>Fall III</strong></td>
<td><strong>Fall IV</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Unerkannte Organschaft</td>
<td>Nur Organträger wird Steuerschuldner</td>
<td>Nur Organträger wird Steuerschuldner</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Folgen der Korrektur</strong></td>
<td>Erstattung, ab event. Haftung $73 AO</td>
<td>Zahlst, ab Zahlst, ab Insolvenzforderung</td>
</tr>
<tr>
<td>Steuerfolge für Finanzamt</td>
<td>Zahlst</td>
<td>Zahlst</td>
</tr>
</tbody>
</table>

**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: Treber, a.a.O. (Fn. 22), § 2 Rz. 177 ff.**

**Steuerrechtlich führt dies zu folgenden Konsequenzen:**


**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 Insolvenzforderung zu sein.


**c) Fallgruppe 2**


**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-Zahlungen 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 Organgesellschaft insgesamt festgesetzten USt nicht begleichen kann und der Fiskus für die USt-Forderungen der Organgesellschaft einen Haftungsbefehl gem. § 73 AO gegen die Organgesellschaft in Insolvenz erlassen wird. Da sowohl der USt-Erstattungsanspruch als auch die Haftungsfordernisse 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 Haftungsbefehl vereinbart werden und es tritt in diesem Fall keine Minderung 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 von der Insolvenz der Organgesellschaft ein 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 Organgesellschaft aus. In diesem Fall fällt der Organträger in Insolvenz, der nun für beide Unternehmen die USt abführen muss (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).


III. Praxisfall: Organgesellschaft lag nie vor 1. Sachverhalt


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


tung, ein Haftungsbescheid oder eine steuerliche Nebenleistung, die ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt werden 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


3. Sicherung der Rückzahlungsansprüche


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 worden sind, ist die auf die A-Immobilien-KG erstattete USt tatsächlich aus dem Vermögen der A-GmbH i.l. geleistet worden. Wirtschaftlich betrachtet hatte die A-GmbH i.l. 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.l. zu sichern. Auch wenn hier nach § 819 BGB von einer verschärften Haftung des Organtragers für den Rückzahlungsanspruch auszugehen ist, kann sich doch beim Organtrag der allgemeine Insolvenzrisiko verwirklichen. Im Musterfall wurde das dargestellt gelöst, dass die Steuererstattungsansprüche der A-Immobilien-KG zur Sicherung der Rückzahlungsansprüche der A-GmbH i.l. an einen Treuhänder abgetreten wurden.

IV. Wünsche an die Gesetzgebung


Redaktionelle Hinweise:

- Zu Reformgedanken bei der umsatzsteuerlichen Organschaft vgl. Käßner/Luber, DB 2015 Standpunkte S. 523 = DB1165666 und IFST, 2015, Heft 507 S. 29 = IFST1160173;
- zu aktuellen Besteuerungsproblemen in der Insolvenz vgl. Umbänker, DB 2015 S. 1620 = UB10702817;
- zum Wandel bei der umsatzsteuerlichen Organschaft vgl. Wüger, DB 2014 S. 919 = DB0552089;
- zur Berichtigung der Bemessungsgrundlage wegen Uneinbringlichkeit im vorläufigen Insolvenzverfahren vgl. BMF-Schreiben vom 18.05.2016, DB 2016 S. 1227 = DB1204492.


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

29 Vgl. BFH vom 15.03.2014, a.a.O. (Fn.8),