

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Vermeidung widerstreitender Steuerfestsetzung bei Organschaft nach Rechtsprechungsänderung

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Urteil vom 05.09.2024 – V R 5/23

Überblick

Wird ein Insolvenzverfahren über das Vermögen einer Klagepartei während des laufenden Rechtsstreits eröffnet, wird dieser nach § 240 der Zivilprozessordnung (ZPO) unterbrochen. Dasselbe gilt nach § 240 Satz 2 ZPO, wenn die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf einen vorläufigen Insolvenzverwalter übergeht (sogenannter starker vorläufiger Insolvenzverwalter). Dies ist der Fall, wenn das Insolvenzgericht im Eröffnungsverfahren an den Schuldner ein allgemeines Verfügungsverbot erlässt.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte nunmehr erstmals höchstrichterlich zu klären, ob § 240 Abs. 2 ZPO im Fall der Anzeige eines Restrukturierungsvorhabens nach § 31 Abs. 1 des Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetzes (StaRUG) analog anzuwenden ist, sodass anhängig Rechtsstreite durch die Anzeige unterbrochen werden.

Nach § 38 StaRUG gelten für Verfahren in Restrukturierungssachen, soweit das StaRUG selbst nichts anderes bestimmt, die Vorschriften der Zivilprozessordnung entsprechend. Dennoch verneint der BFH eine analoge Anwendbarkeit des § 240 Satz 2 ZPO hier. Da die Rechtshängigkeit der Restrukturierungssache lediglich die Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Instrumente des Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmens sei und nur Unterlassungs- und Anzeigepflichten beim Schuldner auslöse, führe sie zu keiner mit § 240 Satz 2 ZPO vergleichbaren Lage, die durch den Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen des Schuldners gekennzeichnet sei. Die Voraussetzungen für eine Analogie lägen daher nicht vor.

Steuerrechtlich knüpft die Besprechungsentscheidung an die durch das Urteil des BFH vom 16.03.2023 (V R 14/21) erfolgte Rechtsprechungsänderung zur Organschaft an.

Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft setzt nach § 2 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) voraus, dass eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Die weitergehenden Voraussetzungen des § 14 KStG, insbesondere ein Gewinnabführungsvertrag,

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

brauchen nicht vorzuliegen. Dem Wortlaut der Vorschrift nach kommt damit als Organgesellschaft nur eine juristische Person in Betracht. Die Handelsgesellschaften, zum Beispiel OHG und KG, erfüllen diese Voraussetzungen nicht, weshalb sie traditionell nicht als organgesellschaftsfähig angesehen wurden. Im Anschluss an das Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH), das auf Vorlage durch den BFH ergangen war, hat der BFH mit der Entscheidung vom 16.03.2023 abweichend hiervon entschieden: „Eine Personenhandelsgesellschaft mit einer "kapitalistischen Struktur" kann Organgesellschaft sein, wenn neben dem Organträger Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft auch Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers nicht finanziell eingegliedert sind (Anschluss an das EuGH-Urteil Finanzamt für Körperschaften Berlin vom 15.04.2021 - C 868/19, EU:C:2021:285 und insoweit Aufgabe des BFH-Urteils vom 02.12.2015 - V R 25/13, BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547).“ Die erwähnte kapitalistische Struktur setzt lediglich voraus, dass Komplementär der KG eine Kapitalgesellschaft – in der Regel eine GmbH – ist.

Diese Rechtsprechungsänderung führt bei den Betroffenen zu steuerlichem Änderungsbedarf. Die bisher selbst der Umsatzsteuer unterworfenen KG mit „kapitalistischer Struktur“, die unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nunmehr als Organgesellschaft des Organträgers zu behandeln ist, hat wegen der von ihr gezahlten Umsatzsteuer Erstattungsansprüche gegen das Finanzamt (FA) aus § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO), wohingegen derjenige, der nach der geänderten Rechtsprechung als Organträger anzusehen ist, im Grundsatz die Steuer für die Organgesellschaft abzuführen hätte. Soweit dessen Umsatzsteuerveranlagung rechtsbeständig ist, darf sie nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO nicht zu seinen Ungunsten geändert werden, auch wenn sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes – etwa des BFH – geändert hat, sofern er nicht einen entsprechenden Antrag (zu seinen Lasten) stellt.

Mit dem Urteil vom 16.03.2023 hat der BFH unter Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben, der gemäß § 166 AO im Steuerrecht Drittwirkung entfalten könne, geurteilt, es könne nicht zugleich beansprucht werden, dass einerseits die KG nach der geänderten BFH-Rechtsprechung als Organgesellschaft behandelt werde, während andererseits der Organträger, der erst aufgrund der geänderten BFH-Rechtsprechung als Organträger anzusehen sei, Vertrauensschutz gemäß § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO in die frühere BFH-Rechtsprechung beanspruche, nach der er nicht Organträger für die KG war. Daher sei unter Berücksichtigung schon bisheriger Rechtsprechung dieser Widerstreit dahingehend aufzulösen, dass der Unternehmensteil der Organschaft, zu dessen Gunsten der Änderungsschutz nach § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO wirke, diesen durch die Stellung eines Änderungsantrags entfallen lassen müsse, um so ein widersprüchliches Verhalten in Bezug auf die Besteuerung der Umsätze des anderen Unternehmensteils der Organschaft zu vermeiden.

Diese Entscheidung, die eine Art negativer Drittwirkung des Grundsatzes von Treu und Glauben schafft, bestätigt der BFH mit seinem vorliegenden Urteil.

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Der zu entscheidende Fall

Auf die für die Besteuerung maßgeblichen Aspekte zusammengestrichen war folgender Sachverhalt zu entscheiden: Die klagende KG mit „kapitalistischer Struktur“ war nach der neueren Rechtsprechung als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft einer TL-GmbH als Organträger anzusehen. Im Streitjahr 2016 war die KG noch als selbständige Unternehmerin zur Umsatzsteuer veranlagt worden, woraus sich eine positive Steuer ergab. Im Hinblick auf die oben erwähnte Rechtsprechung des EuGH, aber vor Erlass des BFH-Urteils vom 16.03.2023, beantragte sie die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheids für 2016, weil sie sich nunmehr als Organgesellschaft der TL-GmbH begriff.

Nach erfolglosem Einspruch gab das Finanzgericht (FG) Münster ihrer Klage statt. Die hiergegen gerichtete Revision des FA hatte Erfolg. Der BFH hob die Sache auf und verwies aus mehreren Gründen an das FG zurück.

Die Begründung des BFH

Zunächst hatte das FG nicht hinreichend sicher festgestellt, dass die KG nicht nur finanziell, sondern auch wirtschaftlich in das Unternehmen der TL-GmbH eingegliedert war. Dies wird es nachzuholen haben.

Vor allem aber konnte das FG die neuere Rechtsprechung des BFH zu § 176 AO, also die Notwendigkeit eines Änderungsantrags hinsichtlich der Veranlagung der TL-GmbH für das Streitjahr, noch nicht berücksichtigen, sodass es der Klage ohne die Feststellung eines solchen Antrags stattgegeben hatte.

Der BFH sieht keinen Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Das Steuerrechtsverhältnis bestehe wegen der – insoweit unterstellten – Organschaft allein zwischen der TL-GmbH als Organträger und dem FA, es erstrecke sich lediglich auf die KG als Organgesellschaft, also als Mitglied des Organkreises. Diese auf dasselbe Steuerrechtsverhältnis bezogene Spiegelbildlichkeit erfordere eine sowohl auf Organträger als auch auf Organgesellschaft bezogene Betrachtung von Treu und Glauben.

Bestätigt werde dies Sicht durch die Haftungsnorm des § 73 Satz 1 AO. Danach haftet eine Organgesellschaft für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist, vor allem mithin für die durch die Organgesellschaft selbst aufgrund ihrer Umsatztätigkeit verursachten Steuern. Diese Haftung, so der BFH, liefe leer, wenn auf das Antragerfordernis in Person des Organträgers verzichtet werde. Da der Haftungsschuldner, hier die KG, höchstens die Steuer schulde, die gegen den Steuerschuldner festgesetzt worden sei oder werden könne, seien dem in dieser Vorschrift ausdrücklich geregelten Fall, dass eine Steuer wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr festgesetzt werden könne, andersartige Hindernisse gleichzusetzen, die –

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

wie vorliegend eine Berufung auf Vertrauensschutz – einer Festsetzung gegen den Organträger als Steuerschuldner dauerhaft entgegenstünden. Denn könnte der Organträger – ohne Antragsfordernis – bei seiner Besteuerung eine Beurteilung entsprechend der alten, aufgegebenen Rechtsprechung verlangen, würde die auf die Umsätze der Organgesellschaft geschuldete Steuer bei ihm nicht festgesetzt, so dass es nicht zum Erlass eines Haftungsbescheids gegen die Organgesellschaft – in Bezug auf deren Umsätze – kommen könnte.

Dieses Ergebnis sei unabhängig davon richtig, ob ein Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 AO oder die Anfechtung einer Steuerfestsetzung in Rede stünden.

Schließlich stehe das Unionsrecht der Rechtsprechung des BFH vorliegend nicht entgegen.