

Urteil vom 14. März 2012, XI R 28/09

Keine abweichende Festsetzung der USt aus Billigkeitsgründen, wenn der Organträger von der Organgesellschaft keine Mittel zur Entrichtung der Steuer erhalten hat - Organträger und Organgesellschaften als ein Unternehmer

BFH XI. Senat

UStG § 2 Abs 1 S 1, UStG § 2 Abs 2 Nr 2 S 1, UStG § 2 Abs 2 Nr 2 S 3, UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a S 1, UStG § 15, UStG § 16 Abs 1 S 1, UStG § 17 Abs 1, UStG § 17 Abs 2 Nr 1, InsO § 38, EWGR 388/77 Art 4 Abs 4 UAbs 2, FGO § 76 Abs 1, FGO § 102, FGO § 121, FGO § 126 Abs 2, AO § 5, AO § 44 Abs 1 S 1, AO § 73 S 1, AO § 74, AO § 163 S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 07. September 2009, Az: 14 K 254/04

Leitsätze

NV: Es ist weder systemwidrig noch widerspricht es grundlegenden Wertungen des UStG, wenn ein FA die von einer Organgesellschaft bis zur Insolvenzeröffnung verursachte Umsatzsteuer gegenüber dem Organträger festsetzt, obwohl dieser von der Organgesellschaft keine Mittel erhalten hat, um die Steuer zu entrichten.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine im Jahr 1975 von den Gesellschaftern A und B gegründete, inzwischen aufgelöste und ohne Liquidation beendete OHG, als auch der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gingen übereinstimmend davon aus, dass zwischen der Klägerin als Organträgerin und der "A-B GmbH" (GmbH) als Organgesellschaft seit 1991 eine Organschaft i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) bestand.
- 2 Am 4. März 1999 (Streitjahr) beantragte die GmbH wegen Zahlungsunfähigkeit die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Noch am selben Tag bestellte das zuständige Amtsgericht einen Rechtsanwalt zum vorläufigen --"schwachen"-- Insolvenzverwalter und traf folgende Anordnungen: "Verfügungen der Schuldnerin über Gegenstände ihres Vermögens sind nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO). Den Schuldnern der Schuldnerin (Drittschuldnern) wird verboten, an die Schuldnerin zu zahlen. Der vorläufige Insolvenzverwalter wird ermächtigt, Bankguthaben und sonstige Forderungen der Schuldnerin einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegenzunehmen."
- 3 Das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH wurde am 1. Mai 1999 eröffnet. Mit Kauf- und Übernahmevertrag vom 10. Mai 1999 erwarb die Klägerin von der insolventen GmbH deren Geschäftsbetrieb, den sie später verpachtete und 2009 schließlich verkaufte.
- 4 Nach einer Umsatzsteuer-Außenprüfung folgte das FA den Feststellungen des Prüfers, dass --entgegen der Ansicht der Klägerin-- die Organschaft, von deren Bestand die Beteiligten übereinstimmend ausgegangen waren, nicht schon am 4. März 1999 mit der Antragstellung, sondern erst am 1. Mai 1999 mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens geendet habe. Gegen die Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide für Februar bis April 1999 legte die Klägerin Einspruch ein. Die Umsatzsteuer für das Streitjahr 1999 wurde abweichend von der in 2001 abgegebenen Umsatzsteuer-Jahreserklärung der Klägerin mit Umsatzsteuer-Jahresbescheid vom 4. März 2002 unter Vorbehalt festgesetzt. Der am 7. März 2002 hiergegen eingelegte Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg. Die nach der Einspruchsentscheidung vom 27. Juli 2004 erhobene Klage wurde am 5. August 2009 zurückgenommen.
- 5 Die Klägerin hatte bereits am 13. März 2002 den Antrag gestellt, die Umsatzsteuer wegen sachlicher und persönlicher Unbilligkeit nach § 163 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) herabzusetzen, soweit sie auf Lieferungen und sonstigen Leistungen der GmbH beruhe, die in der Zeit vom 1. Januar bis 30. April 1999 ausgeführt worden seien. Die Billigkeitsprüfung verlange eine Gesamtbeurteilung aller Normen, die für die Verwirklichung des konkreten Steueranspruchs maßgeblich seien. Berücksichtigt werden müsse daher die umsatzsteuerrechtliche als auch die insolvenzrechtliche Situation. Dem Organträger sei es aus zwingenden insolvenzrechtlichen Gründen

verwehrt, über die Mittel zu verfügen, die er zur Begleichung der Umsatzsteuer benötige. Der Sicherungszweck verbiete es dem vorläufigen Insolvenzverwalter der Organgesellschaft, Zahlungen an den Organträger zum Zwecke der Weiterleitung an die Finanzbehörde zu leisten. Der Organträger müsse somit die Umsatzsteuer aus seinem sonstigen Vermögen entrichten. Dies widerspreche dem grundlegenden umsatzsteuerrechtlichen Prinzip, dass wirtschaftlich der Kunde die Umsatzsteuer zu tragen habe. Eine abwälzbare Steuer wie die Umsatzsteuer könne nicht abgewälzt werden. Der Organträger habe nach Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters weder die Kenntnisse noch die finanziellen Mittel, um die umsatzsteuerrechtlichen Pflichten zu erfüllen. Die Buchführungsunterlagen der GmbH hätten sich bei dem vom vorläufigen Insolvenzverwalter hinzugezogenen Steuerberatungsbüro befunden. Auf das vom zur Forderungseinziehung ermächtigten vorläufigen Insolvenzverwalter eingerichtete Treuhandkonto habe sie, die Klägerin, nicht zugreifen können. Die Umsatzsteuer sei auch aus persönlichen Billigkeitsgründen abweichend niedriger festzusetzen. Die Gesellschafter der Klägerin hätten durch die Insolvenz der GmbH u.a. ihre Altersversorgung zum Großteil verloren.

- 6 Das FA lehnte diesen Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung mit Bescheid vom 10. Dezember 2002 ab. Der hiergegen eingelegte Einspruch, mit dem die Klägerin vorbrachte, die Steuerfestsetzung laufe den Wertungen des Gesetzgebers zuwider, weil das UStG davon ausgehe, dass dem Unternehmer die Entgelte für umsatzsteuerpflichtige Lieferungen und Leistungen tatsächlich zufließen und er aus diesen Mitteln die Umsatzsteuer begleichen könne, hatte keinen Erfolg.
- 7 Das FA führte in der Einspruchsentscheidung vom 27. Juli 2004 aus, der Organkreis, der als umsatzsteuerrechtliche Einheit zu sehen sei, habe die Zahlungen der Kunden in voller Höhe erhalten. Forderungsausfälle zwischen den beteiligten Unternehmen seien unbeachtlich. Das Umsatzsteuerrecht kenne auch andere Sachverhaltsgestaltungen, bei denen die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt werden müsse, obwohl die von den Kunden vereinnahmten Zahlungen, wie z.B. bei Diebstahl oder Unterschlagung, nicht mehr zur Verfügung stünden. Auch die fehlende Kenntnis von den Besteuerungsgrundlagen lasse keine abweichende Steuerfestsetzung zu. Die Klägerin hätte sich die erforderlichen Kenntnisse vom Insolvenzverwalter verschaffen können und müssen. Die die Gesellschafter der Klägerin betreffenden persönlichen Billigkeitsgründe seien bei der Ausübung des Entschließungsermessens über deren Haftungsanspruchnahme zu prüfen.
- 8 Das Finanzgericht (FG) bestätigte das FA in dem sich anschließenden Klageverfahren. Ein Überhang des gesetzlichen Tatbestands über die Wertungen des Gesetzgebers sei nicht feststellbar. Organträger könnten grundsätzlich nicht über die laufenden Einnahmen der von ihnen beherrschten Organgesellschaft verfügen. Der Organträger besitze gegenüber seiner Organgesellschaft einen zivilrechtlichen Anspruch auf Ersatz der gegenüber ihm vom Fiskus festgesetzten Umsatzsteuer. Es erscheine ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber erwogen haben könnte, bei einem eintretenden Ausfall dieser Forderung die aus der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft folgenden Rechtswirkungen zu suspendieren. Die Steuerfestsetzung gegenüber der Klägerin sei auch gemessen an der Einzelfallgerechtigkeit nicht unbillig. Die vertretungsberechtigten Gesellschafter hätten die Organschaft bereits vor Stellung des Insolvenzantrags beenden können, z.B. durch fristlose Kündigung des Pachtverhältnisses wegen der rückständigen Pachtzinsen. Die Klägerin habe ihren Anspruch auf Ersatz der auf die Umsätze der GmbH entfallenden Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren nicht geltend gemacht und somit nicht an der Verteilung der Insolvenzmasse teilgenommen, die zu einer Befriedigung der angemeldeten Forderungen in Höhe von ... % geführt habe.
- 9 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 555 veröffentlicht.
- 10 Die Klägerin stützt ihre Revision auf die Verletzung materiellen und formellen Rechts. Sie wiederholt und vertieft ihr Vorbringen, die vom FA vorgenommene Umsatzsteuerfestsetzung führe zu dem systemwidrigen Ergebnis, dass sie die von der GmbH verursachten Umsatzsteuern aus ihrem sonstigen Vermögen zu entrichten habe. Dies stünde nicht im Einklang damit, dass die Umsatzsteuer nicht vom Unternehmer, sondern vom Verbraucher getragen werden solle. Auch § 17 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG seien Ausdruck des grundlegenden Prinzips, dass die Umsatzsteuerschuld des Unternehmers im Zusammenhang mit den von ihm vereinnahmten Entgelten zu sehen sei. Komme es zu einer Entgeltminderung oder einem Forderungsausfall, sei die Umsatzsteuer entsprechend zu mindern, da die Umsatzsteuer ansonsten wirtschaftlich vom Unternehmer zu tragen wäre. Dem UStG liege somit das Prinzip zugrunde, dass der Unternehmer Umsatzsteuer nur insoweit zu zahlen habe, als er auch die entsprechenden Umsatzerlöse vereinnahmen konnte.
- 11 Die vom FG angestellten Erwägungen seien nicht geeignet, diese zur sachlichen Unbilligkeit führende Systemwidrigkeit der Besteuerung im Streitfall zu rechtfertigen. Der Gesetzgeber habe die vorliegende

Sachverhaltskonstellation weder gesehen noch ihre umsatzsteuerrechtlichen Folgen bewusst in Kauf genommen.

- 12** Das FG habe ferner seine nach § 76 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bestehende Pflicht, den Sachverhalt aufzuklären, verletzt. Soweit das FG seine Entscheidung darauf stütze, die Klägerin hätte durch eine fristlose Kündigung des Pachtvertrages die Organschaft beenden können, berücksichtige es nicht die Grundsätze der eigenkapitalersetzenden Nutzungsüberlassung. Die fehlende Sachaufklärung, die im finanzgerichtlichen Verfahren nicht hätte gerügt werden können und die sich dem FG hätte aufdrängen müssen, hätte ergeben, dass die GmbH im maßgeblichen Zeitpunkt weder kredit- noch überlassungswürdig im Sinne der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs --BGH-- (z.B. Urteil vom 14. Dezember 1992 II ZR 298/91, BGHZ 121, 31) gewesen sei, so dass eine Beendigung des Nutzungsverhältnisses (Pachtverhältnisses) nicht möglich gewesen wäre. Im Übrigen habe sie deshalb keinen Umsatzsteuererstattungsanspruch im Insolvenzverfahren der GmbH angemeldet, weil sie sich nicht als Schuldnerin der von der GmbH verursachten Umsatzsteuer gesehen habe.
- 13** Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie den Ablehnungsbescheid vom 10. Dezember 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. Juli 2004 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die mit Umsatzsteuerbescheid für 1999 vom 4. März 2002 festgesetzte Umsatzsteuer um ... DM auf ... DM herabzusetzen, hilfsweise, die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 14** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** Es tritt dem Vorbringen der Klägerin entgegen und führt u.a. aus, es könne dahinstehen, ob im Gesetzgebungsverfahren die nach Ansicht der Klägerin im Billigkeitswege zu regelnde Frage bedacht worden sei, da im Insolvenzverfahren keine Ungleichbehandlung eines Organkreises gegenüber einem Steuerpflichtigen ohne Organkreis bestehe. Die zivilrechtlichen Folgen einer möglichen Beendigung des Pachtverhältnisses und die Grundsätze der eigenkapitalersetzenden Nutzungsüberlassung seien vorliegend nicht maßgebend gewesen.

Entscheidungsgründe

- 16** II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Sie war daher nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.
- 17** Das FG hat die zulässige Klage auf abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen zu Recht abgewiesen.
- 18** 1. Nach § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne die Steuer erhöhende Besteuerungsgrundlagen unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls aus sachlichen oder aus persönlichen Gründen unbillig wäre.
- 19** Die nach § 163 AO zu treffende Billigkeitsentscheidung ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde i.S. des § 5 AO, die grundsätzlich nur eingeschränkter gerichtlicher Nachprüfung unterliegt (§ 102, § 121 FGO). Sie kann im finanzgerichtlichen Verfahren nur dahin geprüft werden, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung des Verwaltungsakts rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BStBl II 1972, 603; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297; vom 10. Oktober 2001 XI R 52/00, BFHE 196, 572, BStBl II 2002, 201; vom 7. Oktober 2010 V R 17/09, BFH/NV 2011, 865; vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269, jeweils m.w.N.). Stellt das Gericht eine Ermessensüberschreitung oder einen Ermessensfehler fest, ist es grundsätzlich auf die Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidung beschränkt. Nur in den Fällen der sog. Ermessensreduzierung auf Null ist es befugt, seine Entscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der Verwaltungsbehörde zu setzen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 196, 572, BStBl II 2002, 201; in BFH/NV 2012, 269, unter II.1., jeweils m.w.N.).
- 20** 2. Die Festsetzung einer Steuer ist aus sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft (vgl. BFH-Urteile vom 11. Juli 1996 V R 18/95, BFHE 180, 524, BStBl II 1997, 259; vom 18. Dezember 2007 VI R 13/05, BFH/NV 2008, 794; in BFH/NV 2011, 865). Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte (vgl. BFH-Beschluss vom

12. September 2007 X B 18/03, BFH/NV 2008, 102, m.w.N.). Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (vgl. BFH-Urteile vom 16. August 2001 V R 72/00, BFH/NV 2002, 545; vom 4. Februar 2010 II R 25/08, BFHE 228, 130, BStBl II 2010, 663; in BFH/NV 2011, 865, jeweils m.w.N.).

- 21** 3. Rechtsfehlerfrei hat das FG erkannt, dass das FA die Voraussetzungen der hier allein in Betracht kommenden sachlichen Unbilligkeit zutreffend verneint hat.
- 22** a) Es verstößt nicht gegen die materiell-rechtlichen Wertungen des UStG und rechtfertigt --wie das FG zu Recht entschieden hat-- keine abweichende Steuerfestsetzung, soweit --was das FG nicht ausdrücklich festgestellt hat-- die Klägerin von der GmbH keine finanziellen Mittel erhalten hat, um die Umsatzsteuer entrichten zu können, die auf die von der GmbH ausgeführten Umsätze entfällt.
- 23** aa) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft).
- 24** Hiernach sind die --aus Organträger und Organgesellschaften bestehenden-- Unternehmensteile als ein Unternehmer zu behandeln. Die Rechtsfolgen der Organschaft sind nach allgemeiner Auffassung nicht auf Innenleistungen beschränkt, sondern führen dazu, dass dem Organträger die Umsätze seiner Organgesellschaften zugerechnet werden (vgl. z.B. Senatsurteil vom 29. Oktober 2008 XI R 74/07, BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.2.d, m.w.N.). Auch die Leistungsbezüge der Organgesellschaften für Zwecke des Vorsteuerabzugs sind dem Organträger zuzurechnen; er ist vorsteuerabzugsberechtigt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 3. April 2003 V R 63/01, BFHE 202, 79, BStBl II 2004, 434, unter II.1., m.w.N.; vom 10. November 2010 XI R 25/08, BFH/NV 2011, 839, unter II.1.b aa). Allein der Organträger ist Umsatzsteuersubjekt, das die Umsatzsteuer für den Organkreis schuldet (vgl. BFH-Urteile vom 21. Juni 2001 V R 68/00, BFHE 195, 446, BStBl II 2002, 255, unter II.5.a; vom 28. Oktober 2010 V R 7/10, BFHE 231, 356, BStBl II 2011, 391, unter II.1.a bb; Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 2 Rz 140; Korn in Bunjes/Geist, UStG, 10. Aufl., § 2 Rz 138; Meyer in Offerhaus/Söhn/Lange, § 2 UStG Rz 84).
- 25** bb) Dies steht im Einklang mit dem Unionsrecht.
- 26** § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG beruht auf Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG). Danach können die Mitgliedstaaten im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, jedoch durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.
- 27** Die Ausübung der hiernach für den Mitgliedstaat eröffneten Ermächtigung, Personen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, führt zu einer "Verschmelzung zu einem einzigen Steuerpflichtigen[, die] es ausschließt, dass die untergeordneten Personen weiterhin getrennt Mehrwertsteuererklärungen abgeben und innerhalb und außerhalb ihres Konzerns weiter als Steuerpflichtige angesehen werden, da nur der einzige Steuerpflichtige befugt ist, diese Erklärungen abzugeben" (vgl. Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union --EuGH-- vom 22. Mai 2008 C-162/07 --Ampliscientifica und Amplifin--, Slg. 2008, I-4019, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2008, 534, Rz 19; BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 V R 53/10, BFHE 234, 548, UR 2011, 943, unter II.1., m.w.N.).
- 28** cc) Soweit die Klägerin darauf verweist, dass die Umsatzsteuer nicht vom Unternehmer, sondern letztlich vom Verbraucher getragen werden sollte, geschieht diese Entlastung des Unternehmers von der Umsatzsteuer grundsätzlich (bereits) durch den Vorsteuerabzug (§ 15 UStG).
- 29** Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH soll durch die Regelung über den Vorsteuerabzug der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 22. Februar 2001 C-408/98 --Abbey National--, Slg. 2001, I-1361, UR 2001, 164, BFH/NV Beilage 2001, 48, Rz 24; vom 6. Juli 2006 C-439/04, C-440/04 --Kittel und Recolta Recycling--, Slg. 2006, I-6161, UR 2006, 594, BFH/NV Beilage 2006, 454, Rz 48; vom 16. Februar 2012 C-118/11 --Eon Aset Menidjunt OOD--, UR 2012, 230, Rz 43; BFH-Urteil vom 13. Mai 2009 XI R 84/07, BFHE 225, 282, BStBl II 2009, 868, unter II.3.e; Heidner in Bunjes/Geist, a.a.O., § 15 Rz 5).
- 30** Dementsprechend hat das FA in dem gegenüber der Klägerin erlassenen Umsatzsteuerbescheid für 1999 vom

4. März 2002 auch die Vorsteuerbeträge zum Abzug zugelassen, die auf Lieferungen und Leistungen an die GmbH beruhen.

- 31** dd) Entgegen dem Vorbringen der Klägerin widerspricht die im Streitfall erfolgte Steuerfestsetzung nicht dem "grundlegenden Prinzip", dass der Unternehmer die Umsatzsteuer nur entrichten müsse, soweit er sie habe vereinnahmen können. Denn die Umsatzsteuer entsteht in der Regel --nämlich für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG)-- grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG). Insoweit ist unerheblich, ob und wann der Unternehmer das Entgelt für die von ihm erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung vereinnahmt hat. Der Auffassung der Klägerin, dass von ihr angenommene "grundlegende Prinzip", dass der Unternehmer Umsatzsteuer nur insoweit zu zahlen habe, als er auch die entsprechenden Umsatzerlöse habe vereinnahmen können, sei hier verletzt, weil sie (die Klägerin) die von den Kunden der GmbH für deren Leistungen entrichteten Zahlungen nicht habe vereinnahmen dürfen, kann deshalb nicht gefolgt werden.
- 32** Im Übrigen konnte die Klägerin nach § 17 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG die Umsatzsteuer entsprechend mindern, wenn das Entgelt für die ihr zuzurechnenden Umsätze der GmbH gemindert oder uneinbringlich geworden wäre. Umsatzsteuer hat sie nur für die ihr zuzurechnenden, von der GmbH ausgeführten Umsätze zu entrichten, soweit entsprechende Umsatzerlöse zu erzielen waren.
- 33** ee) Es ist mithin weder systemwidrig noch widerspricht es grundlegenden Wertungen des UStG, die von der GmbH bis zur Insolvenzeröffnung am 1. Mai 1999 verursachte Umsatzsteuer gegenüber der Klägerin, die von den Beteiligten übereinstimmend als Organträgerin der GmbH betrachtet wurde, selbst dann festzusetzen, wenn sie von der GmbH keine Mittel erhalten hat, um diese Steuer zu entrichten.
- 34** b) Eine Ergebniskorrektur ergibt sich im Streitfall auch nicht aus einer Gesamtbeurteilung umsatzsteuer-, zivil- und insolvenzrechtlicher Regelungen.
- 35** Die Billigkeitsprüfung verlangt eine umfassende Berücksichtigung aller relevanten Normen und Umstände. Auf diese Weise lassen sich in bestimmten Einzelfällen Wertungswidersprüche aufdecken und im Billigkeitswege beseitigen, die bei isolierter Betrachtungsweise als typischer Nebeneffekt der Anwendung einzelner steuerrechtlicher Normen hinnehmbar erscheinen, insgesamt aber, in ihrem Zusammenwirken in einem atypischen Einzelfall eine Rechtslage herbeiführen, welche als sachlich unbillig erscheint (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297; vom 24. August 2011 I R 87/10, BFH/NV 2012, 161, unter II.2.b bb).
- 36** aa) Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft lässt die zivilrechtliche Selbständigkeit der eingegliederten juristischen Person unberührt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 30. November 2011 VII B 99/11, BFH/NV 2012, 805; Korn in Bunjes/Geist, a.a.O., § 2 Rz 139), so dass die zivilrechtlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten des Organkreises keine Veränderung erfahren.
- 37** Dem Organträger steht gegen die Organgesellschaft ein zivilrechtlicher Anspruch auf Ausgleich der von der Organgesellschaft verursachten Umsatzsteuer zu (vgl. BFH-Urteil vom 23. September 2009 VII R 43/08, BFHE 226, 391, BStBl II 2010, 215, unter II.3.b aa).
- 38** Zu der in diesem Zusammenhang vergleichbaren gewerbesteuerrechtlichen Organschaft hat der BGH erkannt, dass es keine Rechtfertigung dafür gebe, die Organgesellschaft auch im Innenverhältnis von jeder gewerbesteuerrechtlichen Belastung freizustellen. Für das Gegenteil spreche vielmehr der Umstand, dass Ertrag und Kapital der Organgesellschaft in gleicher Weise wie beim Organträger der Gewerbesteuerpflicht --hier entsprechend die Umsätze der Organgesellschaft der Umsatzsteuerpflicht-- unterliegen, dass ein Teil der Steuerschuld, für den die Organgesellschaft gemäß § 73 Satz 1, § 44 Abs. 1 Satz 1 AO mithaftet, also allein in ihrem gewerblichen Bereich entstanden sei (vgl. BGH-Urteil vom 22. Oktober 1992 IX ZR 244/91, BGHZ 120, 50, Neue Juristische Wochenschrift 1993, 585; ferner BGH-Urteil vom 1. Dezember 2003 II ZR 202/01, Deutsches Steuerrecht 2004, 468, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 226, 391, BStBl II 2010, 215, unter II.3.b aa, m.w.N.).
- 39** bb) Der Organträger hat mit seinem zivilrechtlichen Anspruch auf Ausgleich der von der insolventen Organgesellschaft vor der Verfahrenseröffnung verursachten Umsatzsteuer einen zu diesem Zeitpunkt begründeten Vermögensanspruch i.S. des § 38 der Insolvenzordnung. Er ist mithin Insolvenzgläubiger der Organgesellschaft.
- 40** cc) Hiernach stellt sich auch aus dem Zusammenwirken umsatzsteuer-, zivil- und insolvenzrechtlicher Regelungen

im Streitfall insgesamt kein atypischer Einzelfall dar, der eine sachlich unbillige Rechtslage herbeiführen würde. Es rechtfertigt jedenfalls keine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen, dass der Organträger hinsichtlich seines zivilrechtlichen Anspruchs auf Ausgleich der Umsatzsteuer das Insolvenzrisiko trägt. Der Gesetzgeber hätte daher die Grundlagen für die Steuerfestsetzung im Organkreis nicht anders als tatsächlich geschehen geregelt, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte.

- 41** Denn dadurch, dass der Gesetzgeber für den Fall der Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit einer Organgesellschaft keine Sonderregelung getroffen hat, hat er zum Ausdruck gebracht, dass er an dem Eintritt der gesetzlichen Rechtsfolge, dass nur der Organträger Unternehmer und damit Schuldner der Umsatzsteuer aus den von der verbundenen Gesellschaft bewirkten Umsätzen ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG), ebenso wenig etwas hat ändern wollen, wie z.B. an der --im Streitfall ebenfalls in Betracht kommenden-- Haftung des Eigentümers von Gegenständen nach § 74 AO (vgl. BFH-Beschluss vom 10. März 2009 XI B 66/08, BFH/NV 2009, 977, unter 5.).
- 42** 4. Auch die Verfahrensrüge der Klägerin hat keinen Erfolg. Der geltend gemachte Verfahrensfehler liegt nicht vor.
- 43** a) Nach dem Vorbringen der Klägerin habe das FG unterlassen, was sich ihm hätte aufdrängen müssen, aufzuklären, ob die GmbH im maßgeblichen Zeitpunkt kredit- und überlassungswürdig gewesen sei, und hierdurch gegen seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) verstoßen.
- 44** b) Das FG hat indessen insoweit auf eine weitere Aufklärung des Sachverhalts verzichten können. Denn nach dem maßgebenden materiell-rechtlichen Standpunkt des FG (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511, m.w.N.) kam es hierauf nicht an.
- 45** aa) Das FG hat die Klage abgewiesen, weil ein Überhang des gesetzlichen Tatbestands über die Wertungen des Gesetzgebers hinsichtlich der Festsetzung der Umsatzsteuer gegenüber der Klägerin als Organträgerin unter Einbeziehung der von der Organgesellschaft bis zum 30. April 1999 getätigten Umsätze nicht feststellbar sei. Es sieht die Steuerfestsetzung auch gemessen an der Einzelfallgerechtigkeit nicht als unbillig an, weil es den vertretungsberechtigten Gesellschaftern der Klägerin nach Auffassung des FG "ein Leichtes gewesen wäre, bereits vor Stellung des Insolvenzantrags die tatsächlichen Voraussetzungen für eine Beendigung der Organschaft zu schaffen". Das FG führt weiter aus, "nahe gelegen hätte z.B. angesichts der Höhe der rückständigen Pachtzinsen eine fristlose Kündigung des Pachtverhältnisses".
- 46** bb) Verstößt die Steuerfestsetzung nicht gegen die materiell-rechtlichen Wertungen des UStG und erfordert auch eine Gesamtbeurteilung umsatzsteuer-, zivil- und insolvenzrechtlicher Regelungen keine Ergebniskorrektur, kommt es nicht darauf an, ob die aus Sicht der Beteiligten vorgelegene Organschaft durch Kündigung des Pachtverhältnisses, dem --wie die Klägerin meint-- die fehlende Kredit- und Überlassungswürdigkeit der GmbH entgegengestanden hätte, hätte beendet werden können.
- 47** Denn selbst wenn die zivilrechtlichen Voraussetzungen zur Beendigung des Pachtverhältnisses --die das FG nur beispielhaft für die seiner Ansicht nach mögliche (tatsächliche) Beendigung der Organschaft genannt hat-- nicht vorgelegen hätten, wäre die Vorentscheidung nicht anders ergangen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de