

Beschluss vom 19. März 2014, V B 14/14

Organschaft in der Insolvenz

BFH V. Senat

FGO § 69, UStG § 2 Abs 2 Nr 2, EGRL 112/2006 Art 11, InsO § 27, InsO § 38, InsO § 55 Abs 1, InsO §§ 270ff, InsO § 270, BGB § 426

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 05. November 2013, Az: 6 V 2469/12

Leitsätze

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Unternehmen durch die umsatzsteuerrechtliche Organschaft nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens fortbesteht. Dies gilt gleichermaßen für die Insolvenzeröffnung beim Organträger wie auch bei der Organgesellschaft .

Tatbestand

I.

- 1** Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) ist Unternehmerin. Alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der Antragstellerin war A, daneben bestand auch eine Geschäftsführungsbefugnis für B und C.
- 2** Die Antragstellerin war unmittelbar oder über die Tochtergesellschaft D-GmbH Alleingesellschafter der E-GmbH, F-GmbH, G-GmbH, H-GmbH, I-GmbH und J-GmbH. Mit Ausnahme der J-GmbH war A bei allen Gesellschaften alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer. Geschäftsführer der J-GmbH waren N, der bei der Antragstellerin zugleich in leitender Funktion tätig war, und C.
- 3** Für den Zeitraum bis zum 1. Mai 2012 gingen die Antragstellerin und der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass alle sechs Tochtergesellschaften Organgesellschaften der Antragstellerin gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) waren.
- 4** Am 5. März 2012 stellte die Antragstellerin beim zuständigen Amtsgericht Insolvenzantrag und beantragte Eigenverwaltung. Das zuständige Amtsgericht bestellte noch am gleichen Tag P zum vorläufigen Sachwalter und ordnete an, dass die Antragstellerin berechtigt war, unter Aufsicht des vorläufigen Sachwalters (P) die Insolvenzmasse weiter zu verwalten und über sie zu verfügen.
- 5** Mit Beschluss vom 1. Mai 2012 eröffnete das Amtsgericht das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Antragstellerin und zeitgleich auch über das Vermögen der sechs Tochtergesellschaften. Für alle Verfahren wurde Eigenverwaltung i.S. von § 270 Abs. 1 der Insolvenzordnung (InsO) angeordnet, P wiederum jeweils zum Sachwalter bestellt und Gläubigerausschüsse eingesetzt. In allen Eröffnungsbeschlüssen wurde angeordnet, dass die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis gemäß § 270 Abs. 1 Satz 1 InsO bei der jeweiligen Schuldnerin verbleibe und schuldbefreiende Leistungen nur an diese zu erfolgen haben.
- 6** Die für die Antragstellerin sowie deren Tochtergesellschaften gesondert abgegebenen Umsatzsteuer-Voranmeldungen für Mai 2012 fasste das FA in der Annahme, die Organschaft bestehe fort, zusammen und erließ am 5. Juli 2012 einen Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid Mai 2012 gegenüber der Antragstellerin in Höhe von 590.413,36 €. Die Vorauszahlungen der Tochtergesellschaften wurden durch die Bescheide vom 24. Juli 2012 auf 0 € festgesetzt. Die I-GmbH wurde bei der Festsetzung vom 5. Juli 2012 noch nicht berücksichtigt, sondern erst bei Erlass des Änderungsbescheids vom 18. Oktober 2012.
- 7** Am 17. Juli 2012 legte die Antragstellerin gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung Mai 2012 Einspruch ein, da die Organschaft durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beendet worden sei. Das FA wies

den Einspruch mit Bescheid vom 1. August 2012 als unbegründet zurück. Hiergegen erhob die Antragstellerin Klage zum Finanzgericht (FG), über die noch nicht entschieden ist.

- 8** Den Antrag der Antragstellerin, die Vollziehung des angefochtenen Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheids Mai 2012 auszusetzen, lehnte das FA mit Bescheid vom 10. Oktober 2012 ab. Das FA änderte sodann die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung Mai 2012 durch Bescheid vom 20. November 2012, so dass sich eine Umsatzsteuer von 556.802,13 € ergab.
- 9** Auch das FG verneinte in dem in Deutsches Steuerrecht (DStR) 2014, 415 veröffentlichten Beschluss ernstliche Zweifel am Fortbestand der Organschaft. Die organisatorische Eingliederung habe unverändert weiter vorgelegen. Die Insolvenzeröffnung habe im Hinblick auf das Verfahren der Eigenverwaltung ohne Bestellung von Insolvenzverwaltern bei der Antragstellerin und ihren Tochtergesellschaften hieran nichts geändert. Ob die Eigenverwaltung aufgrund besonderer Befugnisse des Sachwalters zu einer Beendigung der Organschaft führen könne, sei unerheblich, da dem Sachwalter im Streitfall keine derartigen Befugnisse zugestanden hätten. Abweichendes ergebe sich auch nicht aus Art. 11 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL).
- 10** Hiergegen wendet sich die Antragstellerin mit ihrer vom FG zugelassenen Beschwerde. Das FG habe nicht berücksichtigt, dass Aufsichtsrat und Gesellschafterversammlung gemäß § 276a InsO keinen Einfluss auf die Geschäftsführung des Schuldners hätten. Es fehle damit an der finanziellen Eingliederung. Der Geschäftsführer sei nicht mehr der Gesellschafterversammlung verpflichtet. Es fehle auch die organisatorische Eingliederung. Die Geschäftstätigkeit werde an den Interessen der Gläubiger ausgerichtet, die Überwachung erfolge durch Insolvenzorgane wie Sachwalter, Gläubigerausschuss und Gläubigerversammlung. Der Geschäftsführer sei daher mit "zwei Hüten" tätig. Die Beherrschung sei somit entfallen, auch wenn derselbe Geschäftsführer weiter tätig sei. Der Sachwalter sei nach § 280 InsO auch zur Anfechtung berechtigt. Zudem bestehe nach § 276 InsO für Rechtshandlungen, die für das Insolvenzverfahren von besonderer Bedeutung seien, ein Zustimmungsvorbehalt zugunsten des Gläubigerausschusses. Dies gelte auch im Konzern und stehe einer uneingeschränkten Willensdurchsetzung durch den Organträger bei der Organgesellschaft entgegen. Bestätigt werde das Entfallen der Organschaft durch die jüngere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum Eröffnungsverfahren. Entgegen dem FG-Beschluss in DStR 2014, 415 bestehe kein uneingeschränktes Zugriffsrecht auf die Vermögen der Tochtergesellschaften. Schließlich stehe auch § 276a InsO einer finanziellen Eingliederung entgegen.
- 11** Die Antragstellerin beantragt sinngemäß, den Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid Mai 2012 vom 20. November 2012 in Höhe von 3.000 € in der Vollziehung auszusetzen.
- 12** Das FA beantragt, die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.
- 13** P sei mit Einreichung des Insolvenzantrags zunächst am 5. März 2012 zum vorläufigen Sachwalter bestellt worden. Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 1. Mai 2012 und der Anordnung von Eigenverwaltung sei P zum Sachwalter bei allen Gesellschaften bestellt worden. Sonderrechte wie etwa Kassenführungsbefugnis (§ 275 Abs. 2 InsO) hätten für den Sachwalter nicht bestanden. Es hätten auch keine Zustimmungspflichten nach § 275 Abs. 1 InsO und § 277 Abs. 1 InsO vorgelegen. Bei allen Gesellschaften sei derselbe Sachwalter tätig gewesen. Zudem sei die Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen nicht entfallen. Die Interessen der Muttergesellschaft seien weiter durchsetzungsfähig gewesen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die gemäß § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässige Beschwerde der Antragstellerin ist begründet. Das FG hat zu Unrecht ernstliche Zweifel am Fortbestand der Organschaft und damit ernstliche Zweifel der Steuerschuldnerschaft der Antragstellerin für die von den bisherigen Organgesellschaften ausgeführten Umsätze verneint.
- 15** 1. Nach § 128 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des

angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen. Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung seit dem BFH-Beschluss vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182; BFH-Beschluss vom 8. April 2009 I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im Verfahren der Aussetzung der Vollziehung (AdV) gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. BFH-Beschluss vom 7. September 2011 I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, unter II.2.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (BFH-Beschluss in BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, unter II.2.).

- 16** 2. Umsatzsteuerrechtlich begründet die Organschaft i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine Zusammenfassung der Unternehmen mehrerer Personen zu einem Unternehmen.
- 17** a) Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit 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). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Erhebungsgebiet gelegenen Unternehmensteilen beschränkt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG). Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG).
- 18** Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 11 MwStSystRL. 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. Bei richtlinienkonformer Auslegung entsprechend Art. 11 MwStSystRL führt die Organschaft gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu einer "Verschmelzung zu einem einzigen Steuerpflichtigen" (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 22. Mai 2008 C-162/07, Amplis Scientifica und Amplifin, Slg. 2008, I-4019 Rdnr. 19; zur Behandlung mehrerer Personen als einen Steuerpflichtigen vgl. auch EuGH-Urteile vom 9. April 2013 C-85/11, Kommission/Irland, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 418 Rdnrn. 35 ff., und vom 25. April 2013 C-480/10, Kommission/Schweden, UR 2013, 423 Rdnrn. 33 ff.). Aufgrund dieser Verschmelzung hat der Organträger als Unternehmer die Aufgabe als "Steuereinnahmer" für den gesamten Organkreis wahrzunehmen (BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 18/13, BFHE 242, 433, BFH/NV 2013, 1747, unter II.3.a, m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung).
- 19** b) Die Zusammenfassung zu einem Unternehmen führt dazu, dass der Organträger Steuerschuldner für alle Leistungen ist, die die Unternehmensteile des Organkreises gegenüber Dritten erbringen. So sind die von der Organgesellschaft gegenüber Dritten ausgeführten Umsätze dem Organträger zuzurechnen (BFH-Urteil vom 19. Mai 2005 V R 31/03, BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671, unter II.2.a). Leistungsbezüge der Organgesellschaft von Dritten werden dem Organträger gleichfalls zugerechnet und berechtigen diesen zum Vorsteuerabzug (BFH-Urteil vom 19. Oktober 1995 V R 71/93, BFH/NV 1996, 273, unter II.2.). Leistungsbeziehungen zwischen Organträger und Organgesellschaft sind demgegenüber als Innenumsätze nichtsteuerbar und begründen kein Recht auf Vorsteuerabzug (vgl. BFH-Urteil vom 17. Januar 2002 V R 37/00, BFHE 197, 357, BStBl II 2002, 373, Leitsatz 2). Die vom Organkreis geschuldete Steuer ist einheitlich in einem gegenüber dem Organträger zu erlassenden Steuerbescheid festzusetzen.
- 20** c) Organträger und Organgesellschaft sind aufgrund ihrer Stellung als Steuerschuldner (Organträger) und Haftungsschuldner gemäß § 73 der Abgabenordnung --AO-- (Organgesellschaft) nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) Gesamtschuldner i.S. von § 421 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB). Aufgrund seiner Steuerschuldnerschaft für die Umsätze des gesamten Organkreises steht dem Organträger daher zivilrechtlich ein Ausgleichsanspruch i.S. von § 426 BGB gegen die Organgesellschaft auf Zahlung der Umsatzsteuer zu, die auf ihre Umsatztätigkeit entfällt. Dieser Ausgleichsanspruch beruht nach der BGH-Rechtsprechung darauf, dass der Beteiligte am Organkreis, aus dessen Umsätzen die an das FA gezahlten Umsatzsteuerbeträge herrühren, im Innenverhältnis zwischen den dem Organkreis angehörenden Personen auch die Steuerlast zu tragen hat. Der BGH führt hierfür zutreffend an, dass die Umsatzzurechnung zum Organträger ohne zivilrechtlichen Innenausgleich dem Grundsatz der Belastungsneutralität widerspräche, da es sonst zu erheblichen Vermögensverschiebungen zwischen den am Organkreis beteiligten Rechtsträgern käme (BGH-Urteil vom 29. Januar 2013 II ZR 91/11, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2013, 537, unter II.2.b). Ebenso würde der Grundsatz der Belastungsneutralität auf Unternehmensebene systemwidrig durchbrochen, wenn das Recht zum Vorsteuerabzug für die an eine Organgesellschaft erbrachten Lieferungen und Leistungen zivilrechtlich dem Organträger zugewiesen würde (BGH-

Urteil in HFR 2013, 537, unter II.2.c bb). Somit erfolgt die Verteilung von Umsatzsteuerlast und Vorsteuerabzugsrecht gleichermaßen nach dem Verursacherprinzip (BGH-Urteil in HFR 2013, 537, unter II.2.d aa).

- 21** Gegenstand des Ausgleichsanspruchs ist dabei ein Saldobetrag, der sich zu Lasten oder zu Gunsten der Organgesellschaft aus einer fiktiven auf die Organgesellschaft bezogenen Steuerberechnung ergibt (vgl. zur Parallelfrage der Bestimmung des Haftungsumfangs der Organgesellschaft gemäß § 73 AO zutreffend Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 18 Anhang 1 Rz 63). Dementsprechend geht der BGH von einem Ausgleichsanspruch in Höhe des Betrages aus, der sich aus den "internen" Umsatzsteuervoranmeldungen der Organgesellschaft nach Saldierung von Vorsteuerbeträgen und "Umsatzsteuerschulden" ergibt (BGH-Urteil in HFR 2013, 537, unter II.3.).
- 22** d) Führt z.B. die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt dazu, dass der Organträger zu einer Willensdurchsetzung in der Organschaft nicht mehr in der Lage ist und er daher den ihm gegen die Organgesellschaft zustehenden Ausgleichsanspruch aufgrund insolvenzrechtlicher Besonderheiten nicht mehr verwirklichen kann, entfällt die organisatorische Eingliederung und mithin die Organschaft (BFH-Urteil in BFHE 242, 433, BFH/NV 2013, 1747, unter II.3.b).
- 23** 3. Anders als das Umsatzsteuerrecht bei der Organschaft fasst das Insolvenzrecht Verfahren mehrerer Personen nicht zusammen.
- 24** a) Nach § 11 Abs. 1 Satz 1 InsO kann das Insolvenzverfahren über das Vermögen jeder natürlichen und jeder juristischen Person eröffnet werden. Dies gilt gemäß § 11 Abs. 2 Nr. 1 InsO auch für das Vermögen einer Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit wie z.B. einer offenen Handelsgesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft.
- 25** b) Das Insolvenzrecht enthält bislang keine Regelungen, die im Fall einer Konzerninsolvenz ein einheitliches Insolvenzverfahren für mehrere Konzerngesellschaften ermöglichen (zur Reformüberlegung vgl. z.B. Siemon, Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung; das gesamte Verfahren der Unternehmens- und Verbraucherinsolvenz 2014, 55, und Verhoeven, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht 2014, 217). Sowohl hinsichtlich der Feststellung des Insolvenzgrundes als auch in Bezug auf die Abwicklung des Insolvenzverfahrens bleiben verbundene Unternehmen daher insolvenzrechtlich selbständig. Dabei scheidet die Bildung einer einheitlichen Haftungsmasse bestehend aus mehreren rechtlich selbständigen Konzerngesellschaften aus, da ansonsten der unterschiedliche Umfang der Gläubigerrechte, wie sie im Verhältnis zu den einzelnen Insolvenzschuldern bestehen, missachtet würde (vgl. Hirte in Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 13. Aufl., § 11 Rz 394). Die Insolvenz eines herrschenden Unternehmens erstreckt sich daher nach geltendem Recht nur auf dessen Vermögen, nicht dagegen auf das Vermögen seiner Tochtergesellschaften (Hirte in Uhlenbruck, a.a.O., § 11 Rz 395). Die Vermögensmassen insolvenzfähiger Gesellschaften und Personen sind dementsprechend trotz konzernmäßigen Verbundes getrennt abzuwickeln (Maus in Uhlenbruck, a.a.O., § 80 Rz 34), so dass es keine Konzerninsolvenz gibt (Peters in Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, 3. Aufl., 2013, § 35 Rz 72; vgl. Ehricke in Jaeger, Insolvenzordnung, 2004, § 11 Rz 32).
- 26** c) Folge dieser insolvenzrechtlichen Einzelbetrachtung ist, dass Ansprüche, die zwischen den Personen bestehen, die umsatzsteuerrechtlich einem Organkreis angehören, im Insolvenzfall nur nach den allgemeinen insolvenzrechtlichen Regelungen geltend gemacht werden können. Daher ist zwischen Insolvenzforderungen (§ 38 InsO), die zur Insolvenztabelle anzumelden sind (§§ 174 ff. InsO), und bevorrechtigten Masseverbindlichkeiten (§ 55 InsO) zu unterscheiden. Dies gilt auch für die Ansprüche Dritter gegen die dem Organkreis angehörigen Personen. So bestehen auch für das FA im Insolvenzfall nach § 251 Abs. 2 Satz 1 AO keine Vorrechte, so dass es Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) ebenfalls nur als Insolvenzforderung oder Masseverbindlichkeit geltend machen kann (vgl. BFH-Urteil vom 13. Mai 2009 XI R 63/07, BFHE 225, 278, BStBl II 2010, 11, unter II.2.a aa).
- 27** 4. Es ist ernstlich zweifelhaft, ob die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Unternehmen durch die umsatzsteuerrechtliche Organschaft nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 27 InsO) fortbesteht. Dies gilt gleichermaßen für die Insolvenzeröffnung beim Organträger wie auch bei der Organgesellschaft.
- 28** a) Der insolvenzrechtliche Einzelverfahrensgrundsatz (s. oben II.3.b) spricht gegen den Fortbestand der Organschaft bei einer Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers.
- 29** aa) Der Senat hat bereits für die nach der Konkursordnung bestehende Rechtslage entschieden, dass "eine

Organschaft ausnahmsweise mit dem Konkurs des Organträgers enden kann, wenn sich der Konkurs nicht auf die Organgesellschaft erstreckt und der Konkursverwalter auf ihre laufende Geschäftsführung keinen Einfluß nimmt" (BFH-Urteil vom 28. Januar 1999 V R 32/98, BFHE 187, 355, BStBl II 1999, 258, unter II.1.). Der Senat hat hierfür insbesondere angeführt, konkursrechtlich sei zwischen dem Vermögen des Organträgers und dem Vermögen der Organgesellschaft zu unterscheiden. Während das Vermögen des Organträgers in die Konkursmasse falle, bleibe das Vermögen der Organgesellschaft konkursfrei. Die Umsatzsteuer aus den Aktivitäten der Organträgerin zähle zu den Massekosten oder Masseschulden, sei aus der Konkursmasse zu berichtigen und in einem an die Konkursverwalter des Organträgers zu richtenden Steuerbescheid geltend zu machen. Die Umsatzsteuer aus den Aktivitäten der Organgesellschaft sei nicht aus der Konkursmasse zu berichtigen und dementsprechend auch nicht in einem an die Konkursverwalter des Organträgers zu richtenden Steuerbescheid geltend zu machen (BFH-Urteil in BFHE 187, 355, BStBl II 1999, 258, unter II.1.).

- 30** bb) Unter der Geltung der Insolvenzordnung ist darüber hinaus zu beachten, dass das FA --bei Annahme eines Fortbestands der Organschaft-- den sich für den Organkreis ergebenden Steueranspruch für Umsatztätigkeiten nach Insolvenzeröffnung nur insoweit durch Steuerbescheid gegen den Organträger festsetzen kann, als es sich um eine Masseverbindlichkeit des Unternehmers --hier des Organträgers-- handelt.
- 31** Zwar ist der Umsatzsteueranspruch für eine Umsatztätigkeit nach Insolvenzeröffnung Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, da es sich um eine "durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet[e]" Verbindlichkeit handelt (BFH-Urteil vom 29. Januar 2009 V R 64/07, BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.1.). Dies gilt aber nur für den Umsatzsteueranspruch aus der eigenen Umsatztätigkeit des Organträgers, nicht aber auch für den Umsatzsteueranspruch, der auf die Umsatztätigkeit seiner Organgesellschaften entfällt. Denn die Umsatzsteuer für die Umsatztätigkeit der Organgesellschaft gehört nicht zur Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse, die sich auf das rechtlich eigene Vermögen des Organträgers bezieht und sich nicht auf das Vermögen der Organgesellschaften erstreckt (s. oben II.3.b). Insolvenzrechtlich bestünde daher für das FA allenfalls die Möglichkeit, einen auf die eigene Umsatztätigkeit des Organträgers beschränkten Steuerbescheid zu erlassen und die Organgesellschaft als Haftende nach § 73 AO in Anspruch zu nehmen. Dies ist mit dem umsatzsteuerrechtlichen Grundsatz der organschaftlichen Unternehmenseinheit (s. oben II.2.b) nicht vereinbar.
- 32** cc) Im Hinblick auf die sich aus dem Insolvenzrecht ergebenden Einschränkungen bestehen somit ernstliche Zweifel, ob der Senat der im Schrifttum vertretenen Auffassung beipflichten könnte, nach der die Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers für die Organschaft ohne Bedeutung sei (so z.B. Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 44 Rz 411; Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rz 135, und Stadie in Rau/Dürwächter, a.a.O., § 2 Rz 1016, und Schmittmann, Zeitschrift für Steuern & Recht 2007, 191 ff., allerdings ohne Auseinandersetzung mit dem insolvenzrechtlichen Einzelverfahrensgrundsatz).
- 33** b) Der insolvenzrechtliche Einzelverfahrensgrundsatz steht auch einem Fortbestand der Organschaft bei einer Insolvenzeröffnung über das Vermögen der Organgesellschaft entgegen.
- 34** aa) Die Annahme eines Fortbestands der Organschaft trotz Insolvenzeröffnung bei der Organgesellschaft führte dazu, dass der Organträger Steuerschuldner auch für die Umsatzsteuer bliebe, die auf Umsatztätigkeiten der Organgesellschaft nach Verfahrenseröffnung entfällt. Als "Steuereinnahmer" (s. oben II.2.a) für diese Umsatzsteuer kann der Organträger aber nur angesehen werden, wenn er zumindest dem Grundsatz nach in der Lage ist, den ihm aufgrund seiner Steuerschuldnerschaft zustehenden Ausgleichsanspruch gegen die Organgesellschaft auch durchzusetzen.
- 35** bb) Mit der Insolvenzeröffnung über das Vermögen der Organgesellschaft kann der Organträger seinen Ausgleichsanspruch nur durchsetzen, wenn dieser insolvenzrechtlich eine Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 InsO ist. Dies ist bei summarischer Prüfung zu verneinen.
- 36** (1) Zwar ist der Umsatzsteueranspruch, der sich für eine Umsatztätigkeit ergibt, die eine Organgesellschaft nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen ausübt, eine Masseverbindlichkeit dieser Gesellschaft, wenn keine Organschaft bestünde. Dies gilt aber nicht für den zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch des Organträgers gegen die Organgesellschaft im Fall des Fortbestehens der Organschaft. Der Ausgleichsanspruch ergibt sich weder aus einer Handlung des Insolvenzverwalters noch ist der Ausgleichsanspruch durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse der Organgesellschaft begründet (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO), die bei einem angenommenen Fortbestand der Organschaft nicht Steuerschuldner ist. Ist von einem Fortbestehen der Organschaft auszugehen, beruht der Ausgleichsanspruch vielmehr auf der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft, nicht aber auf der Verwaltung der Insolvenzmasse der Organgesellschaft.

- 37** (2) Der sich gesetzlich aus einem Gesamtschuldverhältnis ergebende Ausgleichsanspruch (s. oben II.2.c) ist auch keine Verbindlichkeit aus einem gegenseitigen Vertrag i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 2 InsO.
- 38** (3) Der Ausgleichsanspruch des Organträgers ist auch keine Verbindlichkeit "aus einer ungerechtfertigten Bereicherung der Masse" gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 3 InsO. Dies setzt eine unmittelbare Bereicherung der Insolvenzmasse voraus (Sinz in Uhlenbruck, a.a.O., § 55 Rz 87, und Hefermehl, in Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, 3. Aufl., 2013, § 55 Rz 209). Zudem muss die Massebereicherung ohne rechtlichen Grund erfolgt sein (Sinz in Uhlenbruck, a.a.O., § 55 Rz 89, und Hefermehl, a.a.O., § 55 Rz 215).
- 39** Zwar kann die Organgesellschaft, die nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens steuerpflichtig Leistungen erbringt und hierfür Gegenleistungen bestehend aus Entgelt und Umsatzsteuer vereinnahmt, im Hinblick auf den Umsatzsteueranteil, der --bei einem unterstellten Fortbestand der Organschaft-- vom Organträger zu versteuern ist, als unmittelbar bereichert angesehen werden. Diese Bereicherung erfolgt aber nicht ohne rechtlichen Grund, da die Organgesellschaft zivilrechtlich Inhaber des Anspruchs auf die --auch den Umsatzsteueranteil umfassende-- Gegenleistung ist. Darüber hinaus ist die Organgesellschaft in Bezug auf die von ihr vereinnahmte Umsatzsteuer auch nicht herausgabepflichtig und somit im Verhältnis zum Organträger nicht ohne rechtlichen Grund bereichert, da sich der Ausgleichsanspruch zwischen Organträger und Organgesellschaft nicht auf eine vereinnahmte Umsatzsteuer, sondern auf den Saldobetrag bezieht, der sich bei einer auf die Organgesellschaft bezogenen (fiktiven) Steuerberechnung ergibt (s. oben II.2.c). Diese Eigenständigkeit des Ausgleichsanspruchs gegenüber der von der Organgesellschaft vereinnahmten Umsatzsteuer, schließt die Anwendung von § 55 Abs. 1 Nr. 3 InsO aus, zumal der BGH den Ausgleichsanspruch zivilrechtlich auf den Gesamtschuldnerausgleich, nicht aber auf Bereicherungsrecht stützt (BGH-Urteil in HFR 2013, 537; Ansprüche aus Bereicherungsrecht verneinen auch Pyszka/Hahn, GmbH-Rundschau 2010, 689 ff., 691).
- 40** cc) Aufgrund dieser insolvenzrechtlichen Besonderheiten kommt es für den Fortbestand der Organschaft auch nicht darauf an, ob für die Organgesellschaft Eigenverwaltung (§ 270 InsO) angeordnet wurde und für einen im Rahmen der Eigenverwaltung tätigen Sachwalter (§ 274 InsO) besondere Befugnisse wie Kassenführung (§ 275 Abs. 2 InsO) und/oder Zustimmungsbedürftigkeit (§ 277 InsO) bestehen. Soweit demgegenüber nach dem Vorliegen derartiger Sonderrechte für den Sachwalter unterschieden und von einem Fortbestand der Organschaft für den Fall ausgegangen wird, dass Eigenverwaltung ohne Sonderbefugnisse für den Sachwalter angeordnet wird (Oberfinanzdirektion --OFD-- Hannover vom 6. August 2007 S 7105-49-StO 172, juris, Tz. 1.3.2, und dem folgend Birkenfeld, a.a.O., § 44 Rz 423; Meyer in Offerhaus/Söhn/Lange, § 2 UStG Rz 97, und Schmittmann, ZSteu 2007, 192) erfolgt dies ohne Berücksichtigung des insolvenzrechtlichen Einzelverfahrensgrundsatzes (vgl. oben II.3.).
- 41** c) Wird über das Vermögen von Organträger und Organgesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet, ist aufgrund des insolvenzrechtlichen Einzelverfahrensgrundsatzes gleichfalls von einer Beendigung der Organschaft auszugehen. Hierfür ist unerheblich, ob das Insolvenzgericht für Organträger und Organgesellschaft denselben oder unterschiedliche Insolvenzverwalter bestellt (zutreffend Roth, Insolvenzsteuerrecht, 2011, 476 f. im Hinblick auf den Grundsatz der Interessenwahrung des jeweiligen Gläubigerkreises; a.A. aber OFD Frankfurt a.M. vom 20. Juli 2009, UR 2010, 155, Tz. 2.3; Birkenfeld, a.a.O., § 44 Rz 431, und Stadie, a.a.O., § 2 Rz 1012, und Schmittmann, ZSteu 2007, 192 f.) oder ob es Eigenverwaltung anordnet.
- 42** 5. Im Streitfall ist danach ernstlich zweifelhaft, ob die Organschaft über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens hinaus bestanden hat.
- 43** a) Entgegen dem Beschluss des FG ergeben sich diese Zweifel aus dem insolvenzrechtlichen Einzelverfahrensgrundsatz, den das FG nicht hinreichend berücksichtigt hat. Auf die im bisherigen Verfahren streitige Frage, welche Bedeutung die Ausgestaltung der Eigenverwaltung hat, kommt es demgegenüber nicht an.
- 44** b) Im Hinblick auf die Eröffnung von Insolvenzverfahren über das Vermögen der Antragstellerin --als bisherige Organträgerin-- wie auch über die Vermögen ihrer Tochtergesellschaften --als bisherige Organgesellschaften-- kann dabei offenbleiben, welches der Insolvenzverfahren zur Beendigung der Organschaft führt.
- 45** Ob die Fortdauer der Organschaft daran scheitert, dass die insolvenzrechtlichen Besonderheiten einer finanziellen und/oder einer organisatorischen Eingliederung entgegenstehen und/oder ob die Organschaft aufgrund der insolvenzrechtlichen Besonderheiten nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu verneinen ist, ist im summarischen Verfahren nicht zu entscheiden.

