

# Urteil vom 27. February 2020, V R 28/19

## Verfahrensfehler

ECLI:DE:BFH:2020:U.270220.VR28.19.0

BFH V. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst b, UStG § 13b, UStG § 2 Abs 2 Nr 2, AO § 73 S 1, UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009

vorgehend FG München, 14. May 2019, Az: 3 K 2244/16

## Leitsätze

NV: In Bezug auf eine beim Organträger begründete Steuerschuld hat das FG die nach den Akten feststehende Tatsache zu berücksichtigen, dass die Organgesellschaft ausweislich der für sie bestehenden Steuerfestsetzungen von ihr bezogene Bauleistungen als Leistungsempfänger nach § 13b UStG unzutreffend versteuert hat.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 15.05.2019 - 3 K 2244/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die KB-GmbH (GmbH) war als Baubetreuer und Bauträger tätig. Für die durch sie erbrachten Leistungen gab sie für die Jahre 2007, 2008 und 2009 Umsatzsteuerjahresanmeldungen ab, die aufgrund von Zahllasten zu Steuerfestsetzungen unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 168 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) führten. Zu den von der GmbH versteuerten Umsätzen gehörten von der GmbH bezogene Bauleistungen, bei denen sie von ihrer Steuerschuldnerschaft als Leistungsempfängerin nach § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ausging. Hieraus machte sie nur in geringem Umfang den Vorsteuerabzug geltend.
- 2** Über das Vermögen der GmbH wurde am 20.06.2011 das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger und Revisionskläger (Kläger) zum Insolvenzverwalter bestellt.
- 3** Im Rahmen einer Außenprüfung ging die Prüferin davon aus, dass die GmbH nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Organgesellschaft ihres Mehrheitsgesellschafters und Geschäftsführers K gewesen sei.
- 4** Daher beantragte der Kläger mit Schreiben vom 16.03.2012 die Änderung der Steuerfestsetzungen und reichte unter dem 26.03.2012 berichtigte Umsatzsteuererklärungen für 2007 bis 2009 mit einer verbleibenden Umsatzsteuer in Höhe von jeweils 0 € ein, um Erstattungsansprüche für die Insolvenzmasse geltend zu machen.
- 5** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte dies mit Schreiben vom 23.04.2012 und 29.06.2012 ab, da es die Organschaft zunächst verneinte. Zudem übersandte es dem Kläger am 02.07.2012 Mitteilungen zur Umsatzsteuer 2007 bis 2009, in denen die im Prüfungsbericht festgestellten Umsätze weiter der GmbH als Steuerschuldnerin zugerechnet wurden.
- 6** Nachdem das FA zu der Ansicht gelangte, dass doch eine Organschaft vorgelegen habe, erließ es gegenüber K am 06.03.2013 geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2007 bis 2009. Dieser teilte mit Schreiben vom 08.03.2013 dem

FA mit, dass es ihm unmöglich sei, die Steuernachforderungen zu bezahlen. Die Einsprüche des K gegen die Steuerfestsetzungen blieben erfolglos. Klage erhob er nicht.

- 7 Daraufhin übersandte das FA dem Kläger am 25.06.2013 eine Haftungsmitteilung, wonach die GmbH als Organgesellschaft gemäß § 73 AO für die Steuerschulden des K als Organträger in Haftung genommen werde. Zugleich meldete es die Haftungsforderungen zur Insolvenztabelle an. Zudem hob das FA mit Bescheiden vom 10.07.2013 die Mitteilungen vom 02.07.2012 unter Hinweis auf die darin "festgesetzten" Beträge auf. Außerdem erließ es am 10.07.2013 Bescheide über Erstattungsinsen gemäß § 233a AO für die Jahre 2007 bis 2009.
- 8 Mit Schreiben vom 24.07.2013 erklärte das FA die Aufrechnung der Erstattungsansprüche der GmbH über Umsatzsteuer und Zinsen für 2007 bis 2009 in Höhe von insgesamt 1.153.177,15 € mit Haftungsforderungen in Höhe von 1.143.713,57 € und einer weiteren Forderung in Höhe von 1.574 €, so dass sich ein Restguthaben von 7.889,58 € ergab.
- 9 Am 10.03.2015 erließ das FA "für den Kläger als Insolvenzverwalter" Abrechnungsbescheide, mit denen jeweils Erstattungsansprüche der GmbH über Umsatzsteuer und Zinsen für 2007 bis 2009 mit den aufgerechneten Haftungsforderungen für Umsatzsteuer des K für 2007 bis 2009 verrechnet wurden, woraus sich per Saldo ein Umsatzsteuerguthaben von 0 € und Zinsguthaben in Höhe von 38.732 € (2007), 24.395 € (2008) und 46.882,42 € (2009) ergaben. Mit Einspruchsentscheidung vom 04.07.2016 wurden die Einsprüche gegen die Abrechnungsbescheide vom 10.03.2015 als unbegründet zurückgewiesen.
- 10 Die Klage zum Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1642 veröffentlichten Urteil kann das FA, wenn eine Organschaft gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG erst im Insolvenzverfahren der Organgesellschaft "entdeckt" wurde, gegenüber dem Insolvenzverwalter mit Haftungsforderungen gemäß § 73 AO gegen die Steuererstattungsansprüche zuzüglich Zinsen aufrechnen, ohne dass es des vorherigen Erlasses eines Haftungsbescheides, der Feststellung der Haftungsforderung oder ihrer Anmeldung zur Tabelle bedarf. Das Aufrechnungsverbot gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) greife nicht ein, wenn Aufhebungsbescheide als formelle Voraussetzung der Steuererstattung erst im Insolvenzverfahren ergangen sind.
- 11 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Die Steueranmeldungen der GmbH hätten bis nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Bestand gehabt. Diese Steueranmeldungen habe das FA erst mit den Bescheiden ("Mitteilungen") vom 10.07.2013 aufgehoben. Erst hierdurch sei der Rechtsgrund für die von der GmbH gezahlte Umsatzsteuer entfallen. Der Erstattungstatbestand des § 37 Abs. 2 AO sei damit erst nach Verfahrenseröffnung verwirklicht worden. Die Aufrechnung sei daher nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ausgeschlossen. Ginge man demgegenüber davon aus, dass im Hinblick auf die Organschaft kein materiell-rechtlicher Zahlungsgrund vorgelegen habe, sei zumindest zu berücksichtigen, dass für die GmbH der Vorbehalt der Nachprüfung am 02.07.2012 aufgehoben worden sei. Zudem sei Unternehmensgegenstand der GmbH die Tätigkeit als Baubetreuer und Bauträger gewesen. Die von der GmbH entrichtete Umsatzsteuer habe sich in großem Umfang aus von ihr bezogenen Bauleistungen ergeben, für die sie in Übereinstimmung mit der damaligen Verwaltungsauffassung von einer bei ihr als Leistungsempfängerin bestehenden Steuerschuld nach § 13b UStG ausgegangen sei. Nach Maßgabe der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) hätten die Voraussetzungen dieser Vorschrift aber nicht vorgelegen. Daher sei auch nicht der Organträger Steuerschuldner. Die materielle Rechtsgrundtheorie führe im Übrigen nicht zu sachgerechten Ergebnissen. Zutreffend sei die formelle Rechtsgrundtheorie.
- 12 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Abrechnungsbescheide vom 10.03.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.07.2016 dahingehend zu ändern, dass Guthaben zur Umsatzsteuer 2007 in Höhe von 309.871,81 €, zur Umsatzsteuer 2008 in Höhe von 195.195,99 € und zur Umsatzsteuer 2009 in Höhe von 472.067,35 €, alle zuzüglich Zinsen gemäß § 233a AO festgestellt werden.
- 13 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 14 Die Aufrechnung sei rechtmäßig. Dem FA habe eine fällige Gegenforderung aus der Haftung der Organgesellschaft nach § 73 AO zugestanden. Hierfür bedürfe es keiner Festsetzung durch einen Haftungsbescheid. § 220 Abs. 2 Satz 1 AO sei anzuwenden. Eine Vollstreckung in das Vermögen des Organträgers sei aussichtslos gewesen. Die gegen das FA gerichtete Hauptforderung, die Forderung der GmbH auf Rückzahlung der Umsatzsteuer, sei erfüllbar gewesen. Noch bestehende Umsatzsteuerfestsetzungen seien unbeachtlich. Es komme nur auf die Verwirklichung

des Sachverhalts an, der zur Entstehung der Steuererstattungsansprüche führe. Die insoweit maßgebliche Organschaft habe schon vor der Insolvenzeröffnung bestanden. § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO stehe der Aufrechnung nicht entgegen. Denn § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO sei anwendbar. Daher komme es nicht auf den Erlass der Aufhebungsbescheide vom 10.07.2013 an, sondern darauf, dass die Erstattungsansprüche bereits zuvor aufschiebend bedingt bis zum Erlass der Änderungsbescheide entstanden seien. Die spätere Rechtsprechungsänderung des BFH beziehe sich nur auf § 17 UStG. Die Mitteilungen vom 02.07.2012 hätten keinen verbindlichen Rechtsgrund geschaffen. Maßgeblich sei der Sachverhalt der Organschaft. Der Vorbehalt der Nachprüfung sei nicht aufgehoben worden. Im Übrigen handele es sich um einen neuen Sachvortrag.

## Entscheidungsgründe

II.

**15** Die Zuständigkeit des V. Senats ergibt sich aus II.3.b der ergänzenden Regelungen zum Geschäftsverteilungsplan aufgrund des Streitpunkts, ob die Haftungsschuld besteht.

III.

**16** Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen.

**17** 1. Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten und damit gegen § 96 FGO ist dann gegeben, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder wenn es eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat und die angefochtene Entscheidung darauf beruht (z.B. BFH-Urteile vom 30.07.2003 - X R 7/99, BFHE 204, 419, BStBl II 2004, 408, und vom 11.03.2015 - I R 16/13, BFH/NV 2015, 1273).

**18** 2. Nach diesen Maßstäben liegt ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO vor.

**19** a) Das FG hat seine Entscheidung, nach der der gemäß § 226 Abs. 1 AO erlassene Abrechnungsbescheid rechtmäßig sei, damit begründet, dass die Voraussetzungen für eine Aufrechnung mit Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis gemäß § 226 Abs. 1 AO i.V.m. § 387 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) erfüllt seien, da dem FA im Zeitpunkt seiner Aufrechnungserklärung gegen die GmbH als Insolvenzschuldnerin eine fällige Gegenforderung aufgrund der Haftung nach § 73 AO zugestanden habe. Hierzu führte das FG lediglich aus, dass in Bezug auf die Höhe der von der Haftung umfassten Steuerschulden des K, denen die diesem gegenüber erlassenen bestandskräftigen Bescheide vom 06.03.2013 zugrunde lagen, kein Streit bestehe.

**20** b) Damit hat das FG eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen.

**21** aa) Im Streitfall ergaben sich die Steuerforderungen, für die die GmbH nach § 73 AO haften soll, daraus, dass die GmbH die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen der von ihr ausgeführten und bezogenen Leistungen zunächst bei sich selbst gezogen hat, da sie sich in Verkennung der Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG selbst als Unternehmerin ansah und dem entsprechende Steueranmeldungen abgegeben hatte. Nach Entdeckung der Organschaft entfielen die Steuerfestsetzungen bei der GmbH und die bisher bei ihr erfassten Besteuerungsgrundlagen wurden durch geänderte Bescheide beim Organträger K erfasst.

**22** bb) In Bezug auf die so beim Organträger begründete Steuerschuld hat das FG, nach dessen Urteil es sich bei der GmbH um einen Baubetreuer und Bauträger handelte, nicht die nach den Akten feststehende Tatsache berücksichtigt, dass die GmbH (Organgesellschaft) ausweislich der für sie bestehenden Steuerfestsetzungen von ihr bezogene Bauleistungen als Leistungsempfängerin nach § 13b UStG versteuert hatte. Aufgrund der Erfassung der bei der GmbH verwirklichten Besteuerungsgrundlagen beim Organträger K erfolgte diese Versteuerung nunmehr bei K.

**23** c) Die Entscheidung des FG beruht auf der unberücksichtigt gebliebenen Tatsache. Denn nach der Rechtsprechung des BFH ist der Bauträger beim Bezug von Bauleistungen nicht Steuerschuldner als Leistungsempfänger nach § 13b UStG (vgl. hierzu z.B. Senatsurteil vom 22.08.2013 - V R 37/10, BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128). Der

Leistungsempfänger ist berechtigt, die Rechtswidrigkeit einer gleichwohl erfolgten Besteuerung geltend zu machen (Senatsurteil vom 27.09.2018 - V R 49/17, BFHE 262, 571, BStBl II 2019, 109).

- 24** d) Der Kläger hat den Verfahrensmangel auch hinreichend bezeichnet. Er hat i.S. von § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO mit der innerhalb der Revisionsbegründungsfrist eingereichten Revisionsbegründung die Tatsachen bezeichnet, aus denen sich ergibt, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt worden sei. Dass er dabei den Begriff des Verfahrensfehlers nicht ausdrücklich verwendet hat, ist dabei unbeachtlich, da seine Revision entsprechend § 133 BGB rechtsschutzgewährend auszulegen ist (Senatsurteil vom 05.06.2014 - V R 50/13, BFHE 245, 439, BStBl II 2014, 813, Leitsatz 1).
- 25** 3. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 26** a) Das FG hat in einem zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen zum Bezug von Bauleistungen durch die GmbH und zur Frage der Anwendung von § 13b UStG auf diese Bauleistungen unter Beachtung der Senatsrechtsprechung (Senatsurteile in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128, und in BFHE 262, 571, BStBl II 2019, 109) zu treffen.
- 27** b) Soweit danach noch vom Bestand einer dem FA zustehenden Gegenforderung auszugehen sein sollte, weist der erkennende Senat vorsorglich auf Folgendes hin:
- 28** aa) Die Organgesellschaft haftet gemäß § 73 Satz 1 AO für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerrechtlich von Bedeutung ist. Das Bestehen der Haftungsansprüche setzt nur das Bestehen einer steuerrechtlich bedeutsamen Organschaft sowie das Entstehen einer Steuer zulasten des Organträgers voraus (vgl. BFH-Urteil vom 10.05.2007 - VII R 18/05, BFHE 217, 216, BStBl II 2007, 914). Dabei besteht keine Bindung an die gegenüber K ergangenen Steuerbescheide (vgl. hierzu z.B. Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 73 AO Rz 24 und § 191 AO Rz 92). Für eine Anwendung von § 166 AO bestehen keine Anhaltspunkte.
- 29** bb) Zudem kann das FA nach der Rechtsprechung des BFH in einem Insolvenzverfahren mit Haftungsforderungen aufrechnen, die vor der Eröffnung des Verfahrens entstanden sind, ohne dass es des vorherigen Erlasses eines Haftungsbescheides, der Feststellung der Haftungsforderung oder ihrer Anmeldung zur Tabelle bedarf (BFH-Urteil in BFHE 217, 216, BStBl II 2007, 914, Leitsatz 2).
- 30** cc) Ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist nicht ersichtlich. Die vom Kläger für seine Rechtsauffassung angeführte BFH-Rechtsprechung bejaht die Zulässigkeit der Aufrechnung, wie der BFH mit Urteil vom 15.10.2019 - VII R 31/17 (BFHE 266, 121) ausdrücklich entschieden hat. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der erkennende Senat hierauf.
- 31** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)