Urteil vom 27. November 2019, XI R 35/17

Keine Beendigung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft durch Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung unter Bestellung eines vorläufigen Sachwalters und Erlass einer Anordnung i.S. des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO

ECLI:DE:BFH:2019:U.271119.XIR35.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 2 Abs 2 Nr 2 S 1, UStG § 16 Abs 1 S 2, InsO § 21 Abs 2 S 1 Nr 3, InsO § 55 Abs 1, InsO § 55 Abs 2, InsO § 55 Abs 4, InsO § 270a, InsO § 274, InsO § 275, InsO § 276a, BGB § 426, EGRL 112/2006 Art 11 Abs 1, UStG VZ 2014

vorgehend FG Münster, 06. September 2017, Az: 5 K 3123/15 U

Leitsätze

Weder die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung beim Organträger noch die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung bei der Organgesellschaft beenden eine Organschaft, wenn das Insolvenzgericht lediglich bestimmt, dass ein vorläufiger Sachwalter bestellt wird, sowie eine Anordnung gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO erlässt .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 07.09.2017 - 5 K 3123/15 U aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob nach einem Insolvenzantrag bei Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung im Zeitpunkt der Bestellung eines vorläufigen Sachwalters (§ 270a der Insolvenzordnung --InsO--) eine bis dahin bestehende umsatzsteuerrechtliche Organschaft beendet wird.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist 100 %ige Tochtergesellschaft der Beigeladenen, der I-AG. Die Beteiligten und das Finanzgericht (FG) gehen übereinstimmend davon aus, dass jedenfalls bis zum Ablauf des 10.07.2014 zwischen der I-AG als Organträgerin und der Klägerin als Organgesellschaft eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) bestand.

3 Auf Antrag der jeweiligen Gesellschaften hat das Amtsgericht Z (Insolvenzgericht) mit Beschlüssen vom 11.07.2014 in den Insolvenzeröffnungsverfahren über das Vermögen der Beigeladenen und der Klägerin jeweils die vorläufige Eigenverwaltung (§ 270a InsO) verfügt. Dabei ordnete das Insolvenzgericht jeweils an:

1.) Zum vorläufigen Sachwalter wird Rechtsanwalt X bestellt.

2.) Maßnahmen der Zwangsvollstreckung einschließlich der Vollziehung eines Arrests oder einer einstweiligen Verfügung gegen die Schuldnerin werden untersagt, soweit nicht unbewegliche Gegenstände betroffen sind; bereits begonnene Maßnahmen werden einstweilen eingestellt (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO).

Weitere Anordnungen (z.B. nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 277 InsO oder eine Ermächtigung zur Begründung von Masseverbindlichkeiten) erfolgten nicht.

4 Am 01.10.2014 wurde über das Vermögen der Beigeladenen und über das Vermögen der Klägerin das Insolvenzverfahren eröffnet und Eigenverwaltung (§§ 270 ff. InsO) angeordnet. Alle Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass jedenfalls seit diesem Zeitpunkt keine Organschaft mehr besteht.

5 Einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer der Klägerin waren im Zeitraum vom 11.07.2014 bis 30.09.2014 A sowie B. Zudem war C als Geschäftsführer bestellt, der jedoch nur zusammen mit einem weiteren Geschäftsführer oder einem Prokuristen zur Vertretung der Klägerin berechtigt war. Dem Vorstand der Beigeladenen gehörten im Zeitraum vom 11.07.2014 bis 30.09.2014 A und B an.

6 Im Zuge der Bestellung von A zum Geschäftsführer und X zum vorläufigen Sachwalter wurde der gesamte Zahlungsverkehr der Klägerin neu organisiert und ein spezifisches Freigabeschema für Zahlungen erstellt. Dieses sah eine Prüfung und Freigabe der Zahlungen durch A vor. Der vorläufige Sachwalter X wurde lediglich über die Zahlungsströme täglich schriftlich unterrichtet.

7 Die Klägerin ist der Auffassung, dass aufgrund der Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung ab 11.07.2014 die Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft entfallen seien, und ermittelt daher seit diesem Zeitpunkt die Umsatzsteuer ohne Berücksichtigung einer Organschaft. Sie reichte u.a. für die Voranmeldungszeiträume Juli 2014 bis September 2014 Umsatzsteuer-Voranmeldungen ein. Für den Voranmeldungszeitraum 11.07.2014 bis 31.07.2014 ermittelte sie eine positive Umsatzsteuerschuld (... €), für den Monat August 2014 (Streitzeitraum) einen Umsatzsteuervergütungsanspruch in Höhe von ... € und für den Monat September 2014 einen Umsatzsteuervergütungsanspruch in Höhe von ... €.

8 Mit Bescheid vom 18.09.2014 lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den Antrag vom 10.09.2014 auf Steuerfestsetzung für den Voranmeldungszeitraum August 2014 ab, weil zwischen der Klägerin und der I-AG weiterhin eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft bestehe. Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 04.09.2015).

9 Während des Klageverfahrens hat die Klägerin am 25.02.2016 eine erstmalige und am 24.03.2016 eine berichtigte Umsatzsteuer-Jahreserklärung für den Zeitraum ab Insolvenzeröffnung (01.10.2014 bis 31.12.2014) abgegeben. Dieser Erklärung, aus der sich ein Umsatzsteuervergütungsanspruch in Höhe von ... € ergibt, stimmte das FA am 18.04.2016 zu.

10 Die Klägerin hat im Klageverfahren beantragt, den Ablehnungsbescheid des FA vom 18.09.2014 und die Einspruchsentscheidung vom 04.09.2015 aufzuheben und die Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat August 2014 auf ./. ... € festzusetzen, hilfsweise festzustellen, dass die Umsatzsteuer für August 2014 in dieser Höhe entstanden ist.

11 Das FG Münster gab der Klage nach Beiladung der Beigeladenen mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1756 veröffentlichten Urteil vom 07.09.2017 - 5 K 3123/15 U im Hauptantrag statt und verpflichtete das FA zur antragsgemäßen Festsetzung einer Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat August 2014. Die Klage sei als Verpflichtungsklage zulässig. Die Klage sei auch begründet. Das FA habe zu Unrecht den Antrag auf Festsetzung der Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum August 2014 abgelehnt. Die Klägerin sei ab dem 11.07.2014 Unternehmerin gewesen. Es habe keine umsatzsteuerrechtliche Organschaft mehr bestanden. Diese habe mit der Bestellung des X als vorläufiger Sachwalter im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung geendet.

12 Die organisatorische Eingliederung entfalle, wenn --wie hier-- das Insolvenzgericht neben der vorläufigen Eigenverwaltung einen Vollstreckungsschutz gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO anordne. Bei Anordnung vorläufiger Eigenverwaltung (§ 270a InsO) bestehe --wie beim eröffneten Verfahren in Eigenverwaltung (§ 270 InsO) und bei der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt-- die Gefahr der Uneinbringlichkeit des dem Organträger (der Beigeladenen) gegen die Organgesellschaft (die Klägerin) zustehenden Ausgleichsanspruchs i.S. des § 426 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), sofern eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft während dieses Zeitraums fortbestehen würde. Angesichts der Massesicherungspflicht dürfe die insolvente Organgesellschaft (die Klägerin) den Ausgleichsanspruch des Organträgers (aus § 426 BGB) nicht mehr erfüllen, womit der Innenausgleich zwischen Organträger und der Organgesellschaft nicht mehr durchgeführt werden könne. Auch aufgrund des angeordneten Vollstreckungsschutzes sei die Forderung gemäß § 426 BGB nicht mehr durchsetzbar. Würde die Klägerin einen Gesamtschuldnerausgleich nach § 426 BGB gegenüber der Beigeladenen durchführen wollen, müsse X dieser Zahlung intern widersprechen und würde unverzüglich die Kassenführung an sich ziehen (§ 275 Abs. 2 InsO). Der Verstoß gegen die Pflicht zur Sicherung der zukünftigen

Masse würde in der Regel das Ende der vorläufigen Eigenverwaltung bedeuten; das Gericht würde in der Regel unverzüglich einen vorläufigen Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt einsetzen.

13 Die auf die Umsatztätigkeit der Klägerin entfallende Umsatzsteuer stelle im Voranmeldungszeitraum auch keine Masseverbindlichkeit dar. Im Eröffnungsverfahren nach § 270a InsO könnten keine Masseverbindlichkeiten begründet werden.

14 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Im Falle der Bestellung eines vorläufigen Sachwalters ohne Zustimmungsvorbehalt könne der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung nach wie vor wahrnehmen. Er könne deshalb auch seinen Anspruch gegen die Organgesellschaft auf Zahlung der anteiligen Umsatzsteuer für deren Umsätze realisieren. Der vorläufige Sachwalter könne der Zahlung nur intern widersprechen, aber sie nicht verhindern. Die vorläufige Eigenverwaltung solle gerade verhindern, dass der Insolvenzschuldner die Kontrolle über sein Unternehmen verliere. Der Insolvenzverwalter habe lediglich die Überprüfungs- und Unterrichtungspflichten gegenüber dem Insolvenzgericht (§ 274 InsO) und könne der tatsächlichen Geschäftsführung nur intern widersprechen (§ 275 InsO). Er könne auch keine Beschlüsse der Gesellschafterversammlung verhindern. Die Rechtshandlungen des Insolvenzschuldners blieben wirksam, auch wenn sie dem Sicherungszweck der InsO widersprächen und der vorläufige Sachwalter intern widersprochen habe. Auch das veränderte "Pflichtenprogramm" führe nicht zum Wegfall der organisatorischen Eingliederung. Eventuell zu erwartende Anordnungen des Insolvenzgerichts hätten nur Wirkung für die Zukunft. Anfechtungs- und Haftungstatbestände seien ebenfalls unbeachtlich.

15 Auch die finanzielle Eingliederung falle nicht weg, da § 270a InsO nicht auf § 276a InsO verweise.

16 Den weiteren Einwand, die im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren begründeten Verpflichtungen seien Masseverbindlichkeiten, hat das FA im Laufe des Revisionsverfahrens zunächst fallen gelassen, um ihn dann in der mündlichen Verhandlung erneut zu erheben. Sie hat dazu einen ergänzenden Schriftsatz übergeben, wovon die Vertreter der Klägerin ein Exemplar erhalten haben.

17 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

18 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Sie beantragt außerdem Schriftsatznachlass von einem Monat im Hinblick auf den eingereichten Schriftsatz des FA.

19 Sie verteidigt die angefochtene Vorentscheidung. Verletzten die Geschäftsführer der Klägerin ihre insolvenzrechtlichen Pflichten, entstünden Haftungs- und Anfechtungsansprüche. Auf die Befugnisse des vorläufigen Sachwalters komme es daher an sich gar nicht an. Sie sprächen aber gegen eine fortbestehende organisatorische Eingliederung. Während der vorläufigen Eigenverwaltung begründete Verpflichtungen seien keine Masseverbindlichkeiten.

20 Die Klägerin macht außerdem geltend, die finanzielle Eingliederung sei ebenfalls entfallen. § 276a InsO gelte --entgegen der Auffassung des FA-- auch während der vorläufigen Eigenverwaltung. Außerdem stehe dem Geschäftsführer gemäß § 64 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) das Recht zu, die Befolgung von Beschlüssen zu verweigern, die zu seiner Haftung führen würden.

21 Im Übrigen stünde der Fortbestand der Organschaft i.S. einer Zusammenfassung zu einem Steuerpflichtigen in Widerspruch zu dem Zweck des Insolvenzverfahrens, bei der die Vermögensmassen der Mitglieder des Organkreises getrennt bleiben. Zudem werde der bei Bestehen einer Organschaft an sich durchzuführende Innenausgleich durch die vorläufige Eigenverwaltung gestört.

22 Die Beigeladene hat sich nicht geäußert und ist trotz ordnungsgemäßer Ladung zur mündlichen Verhandlung nicht erschienen.

Entscheidungsgründe

II.

23 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst

(§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die Organschaft zwischen der Klägerin und der Beigeladenen am 11.07.2014 geendet habe. Die Klägerin war im Streitzeitraum nicht selbständig. Ihre Klage ist deshalb abzuweisen.

24 A. Zutreffend sind die Beteiligten und das FG stillschweigend davon ausgegangen, dass die Bestandskraft der Umsatzsteuererklärung der Klägerin vom 24.03.2016, der das FA zugestimmt hat, dem von der Klägerin gestellten Antrag nicht entgegen steht.

25 1. Diese Steuererklärung steht zwar nach § 168 Satz 1 und 2 der Abgabenordnung (AO) einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Im Regelfall kann bei Vorliegen einer Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr das FA nicht mehr, wie von der Klägerin beantragt, zum Erlass eines Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheids für einen Voranmeldungszeitraum desselben Kalenderjahrs verpflichtet werden (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.11.2011 - V R 32/10, BFHE 236, 228, BStBl II 2012, 525, Rz 16; vom 01.10.2014 - XI R 13/14, BFHE 248, 367, Rz 14).

26 2. Allerdings betrifft diese Steuerfestsetzung nicht den Streitzeitraum und eine andere Teilmasse (das heißt einen anderen Unternehmensteil) des weiterhin einheitlichen Unternehmens (vgl. allgemein BFH-Urteile vom 01.09.2010 - VII R 35/08, BFHE 230, 490, BStBl II 2011, 336, Rz 18; vom 09.12.2010 - V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, Rz 28 und 29; vom 24.11.2011 - V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, Rz 11), konkret die der Insolvenzmasse zuzurechnenden Umsätze vom 01.10.2014 bis 31.12.2014: Die am 01.10.2014 erfolgte Eröffnung des Insolvenzverfahrens hat zur Folge, dass trotz fortbestehender Unternehmenseinheit das Vermögen der Klägerin einem unterschiedlichen Rechtsregime unterworfen ist. Der Besteuerungszeitraum wird zwar nach der Rechtsprechung des VII. Senats des BFH nicht unterbrochen (vgl. BFH-Urteil vom 16.01.2007 - VII R 7/06, BFHE 216, 390, BStBl II 2007, 745, unter II., Rz 12; vgl. auch Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 18 Rz 80 und Anhang 2 zu § 18 Rz 13), aber innerhalb des Besteuerungszeitraums ist die auf die Zeit nach Insolvenzeröffnung entfallende Umsatzsteuer (in der Praxis: unter einer neuen Steuernummer, die der Masse zugeteilt wird) durch Steuerbescheid festzusetzen und die auf die Zeit bis zur Insolvenzeröffnung entfallende Umsatzsteuer nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren zu verfolgen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298), das heißt im Regelfall zur Tabelle anzumelden (vgl. auch Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 251 AO Tz 9.2 und Tz 13.2 sowie Abschn. 17.1 Abs. 11 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses). Dass im Streitfall --wie sogleich unter II.B. auszuführen sein wird-- ausnahmsweise eine Steuervergütung aus vorinsolvenzlicher Zeit durch Steuerbescheid festgesetzt werden darf, ändert daran nichts.

27 3. Bei den im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren von Juli bis September 2014 begründeten Umsatzsteuerschulden handelt es sich weder bei der Beigeladenen noch bei der Klägerin um Masseverbindlichkeiten, die vom FA generell durch Steuerbescheid festgesetzt werden dürften (so allgemein BFH-Urteil vom 24.09.2014 - V R 48/13, BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506, Rz 47); denn nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH), der sich der erkennende Senat anschließt, werden im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren auch außerhalb des Schutzschirmverfahrens (§ 270b InsO) nur insoweit Masseverbindlichkeiten begründet, als der Schuldner vom Insolvenzgericht hierzu ermächtigt worden ist (vgl. BGH-Urteil vom 22.11.2018 - IX ZR 167/16, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2019, 174; s.a. Urteil des FG Münster vom 12.03.2019 - 15 K 1535/18 U, EFG 2019, 996, Aktenzeichen des BFH: V R 14/19; Mohlitz in: Bork/Hölzle, Handbuch Insolvenzrecht, Steuerrecht in der Insolvenz, Rz 26; Gehrlein, Der Betrieb --DB-- 2019, 351, 352). Dies ist vorliegend durch das Insolvenzgericht nicht geschehen. Die Ausführungen des FA in dem in der mündlichen Verhandlung übergebenen Schriftsatz geben keinen Anlass zu einer hiervon abweichenden Beurteilung.

28 B. Die Beteiligten und das FG sind zu Recht davon ausgegangen, dass die Klage als Verpflichtungsklage zulässig ist (vgl. zur Klageart Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.01.1985 - GrS 1/83, BFHE 143, 112, BStBl II 1985, 303, unter II.2., Rz 11; BFH-Urteil vom 15.01.1987 - V R 3/77, BFHE 149, 272, BStBl II 1987, 512, unter 1.b, Rz 28; s.a. BFH-Urteil vom 15.07.1999 - V R 52/98, BFH/NV 2000, 98, unter II.2.a, Rz 16; zur Abgrenzung bei Änderung des festgesetzten Betrags s. BFH-Urteil vom 25.11.2004 - V R 4/04, BFHE 208, 470, BStBl II 2005, 415, unter II.B.2.a, Rz 41).

29 1. Für negative Umsatzsteuer aus vorinsolvenzlicher Zeit darf nach der Rechtsprechung des BFH sowohl seitens des FA Steueranmeldungen zugestimmt (vgl. BFH-Urteil vom 25.07.2012 - VII R 29/11, BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36, Rz 19) als auch, wie von der Klägerin beantragt, vom FA ein Steuerbescheid erlassen werden (vgl. BFH-Urteile vom 13.05.2009 - XI R 63/07, BFHE 225, 278, BStBl II 2010, 11, Rz 16 ff.; vom 11.12.2013 - XI R 22/11, BFHE 244,

209, BStBl II 2014, 332, Rz 21) oder ein Änderungsbescheid ergehen (vgl. BFH-Urteil vom 16.06.2015 - XI R 18/13, BFH/NV 2015, 1607, Rz 23).

30 2. Der Senat muss dabei nicht entscheiden, ob bei einem Erfolg der Klage dieser in vollem Umfang stattzugeben wäre, weil isoliert auf den einzelnen Voranmeldungszeitraum (§ 18 Abs. 2 UStG) abzustellen wäre, oder ob wegen der fortbestehenden Pflicht zur Einreichung von Umsatzsteuer-Jahreserklärungen (§ 18 Abs. 3 UStG; s.a. BFH-Urteile in BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, Rz 14; vom 12.06.2018 - VII R 2/17, BFH/NV 2019, 6, Rz 13 und 20) und der Pflicht des FA zur Anmeldung eines auf das Kalenderjahr bezogenen Teilbetrags zur Tabelle (vgl. BFH-Urteil in BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506, Rz 48 und 49) sowie der sich daraus ergebenden Saldierung (vgl. BFH-Urteil vom 25.07.2012 - VII R 44/10, BFHE 238, 302, BStBl II 2013, 33, Rz 8 und 9) auf den Saldo des abgekürzten Zeitraums bis zur Insolvenzeröffnung (so BFH-Urteil in BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, Rz 14 f.; Wäger in Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Sonderthema Insolvenz, Rz 28; s. aber BFH-Urteil in BFHE 216, 390, BStBl II 2007, 745, unter II., Rz 12) abzustellen wäre; denn auch der Saldo ist jedenfalls negativ, so dass eine Festsetzung durch Steuerbescheid auch dann zulässig wäre.

31 C. Zu Unrecht hat das FG angenommen, dass die Organschaft zwischen der Beigeladenen und der Klägerin durch die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung mit Vollstreckungsschutz geendet habe. Die für das Bestehen einer Organschaft nach nationalem Recht erforderlichen Eingliederungsmerkmale lagen auch nach der Bestellung eines vorläufigen Sachwalters weiterhin vor.

32 1. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG).

33 Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird gemäß § 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).

34 2. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG beruhte im Streitjahr auf Art. 11 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach es jedem Mitgliedstaat freisteht, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln (sog. Mehrwertsteuergruppe).

35 3. Nach nationalem Recht ist es für die Annahme einer Organschaft i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG erforderlich, dass der Organträger finanziell über die Mehrheit der Stimmrechte bei der abhängigen juristischen Person verfügt, wirtschaftlich mit der Organgesellschaft verflochten ist und die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung auch rechtlich wahrnehmen kann (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29.10.2008 - XI R 74/07, BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.1.b, Rz 16; vom 12.10.2016 - XI R 30/14, BFHE 255, 467, BStBl II 2017, 597, Rz 21).

36 a) Eine finanzielle Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG liegt vor, wenn der Organträger finanziell in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass er seinen Willen durch Mehrheitsbeschluss in der Gesellschafterversammlung durchsetzen kann (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 01.12.2010 - XI R 43/08, BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600, Rz 28; vom 15.12.2016 - V R 14/16, BFHE 256, 562, BStBl II 2017, 600, Rz 29).

37 b) Für eine wirtschaftliche Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG ist es charakteristisch, dass die Organgesellschaft im Gefüge des übergeordneten Organträgers als dessen Bestandteil erscheint (BFH-Urteile vom 20.08.2009 - V R 30/06, BFHE 226, 465, BStBl II 2010, 863, Rz 40, m.w.N.; vom 18.09.2019 - XI R 39/17, juris; BFH-Beschluss vom 11.12.2013 - XI R 38/12, BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428, Rz 68). Hierfür reicht das Bestehen von mehr als nur unerheblichen Beziehungen zwischen Organträger und Organgesellschaft aus; insbesondere braucht die Organgesellschaft nicht wirtschaftlich vom Organträger abhängig zu sein (vgl. BFH-Urteil vom 29.01.2009 - V R 67/07, BFHE 225, 172, BStBl II 2009, 1029, unter II.3.c bb, Rz 27, m.w.N.).

38 c) Eine organisatorische Eingliederung i.S. einer engen Verflechtung mit Über- und Unterordnung liegt regelmäßig vor, wenn Personenidentität in den Leitungsgremien von Organträger und Organgesellschaft besteht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 17.01.2002 - V R 37/00, BFHE 197, 357, BStBl II 2002, 373, unter II.1.c bb, Rz 33; vom 03.04.2008 -

V R 76/05, BFHE 221, 443, BStBl II 2008, 905, unter II.3.b, Rz 39), kann aber in Ausnahmefällen auch ohne personelle Verflechtung in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft vorliegen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 255, 467, BStBl II 2017, 597, Rz 26 ff.; vom 10.05.2017 - V R 7/16, BFHE 258, 181, BStBl II 2017, 1261, Rz 17 ff.). Der V. Senat des BFH verlangt für das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung --unter Änderung seiner früheren Rechtsprechung-- nunmehr, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrschen und seinen Willen bei der Organgesellschaft durchsetzen können muss (vgl. BFH-Urteil vom 08.08.2013 - V R 18/13, BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543, Rz 25, 28 f.), während der erkennende Senat bisher darauf abgestellt hatte, dass der Organträger eine von seinem Willen abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft verhindern kann (BFH-Urteil in BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.1.b, Rz 16).

39 d) Für den Bereich der Insolvenz hat der BFH diese allgemeinen Grundsätze bereichsspezifisch weiter konkretisiert und insolvenzrechtlichen Wertungen weitgehend angenähert:

40 aa) Der BFH geht seit Geltung der InsO (wie davor zur Konkursordnung --KO--) davon aus, dass bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Organgesellschaft die Organschaft nach nationalem Recht durch Wegfall der organisatorischen Eingliederung endet (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 13.03.1997 - V R 96/96, BFHE 182, 426, BStBl II 1997, 580, zur KO; vom 01.04.2004 - V R 24/03, BFHE 204, 520, BStBl II 2004, 905, zur InsO).

41 Diese Rechtsprechung hat der BFH im Jahr 2016 dahingehend ergänzt, dass im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bei der Organgesellschaft in Eigenverwaltung wegen der Vorschrift des § 276a InsO die finanzielle Eingliederung entfällt (BFH-Urteil in BFHE 256, 562, BStBl II 2017, 600).

42 bb) Ebenso geht der BFH davon aus, dass bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Organträgers die Organschaft nach nationalem Recht endet (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 562, BStBl II 2017, 600, Rz 13 ff., 21 ff.). Das FA könne den sich für den Organkreis ergebenden Steueranspruch für Umsatztätigkeiten nach Insolvenzeröffnung nur insoweit durch Steuerbescheid gegen den Organträger festsetzen, als es sich um eine Masseverbindlichkeit handele. Zwar sei der Umsatzsteueranspruch eine solche Masseverbindlichkeit. Dies gelte aber nur für den Umsatzsteueranspruch aus der eigenen Umsatztätigkeit des bisherigen Organträgers, nicht aber auch für den Umsatzsteueranspruch, der auf die Umsatztätigkeit seiner bisherigen Organgesellschaften entfalle. Daher begründe die Umsatztätigkeit der bisherigen Organgesellschaft in der Insolvenz des bisherigen Organträgers keine Masseverbindlichkeit. Die auch umsatzsteuerrechtlich zu beachtende insolvenzrechtliche Trennung der Verfahren führe dazu, dass sich der Umsatzsteueranspruch aus der Umsatztätigkeit der bisherigen Organgesellschaft nunmehr gegen diese richte. Bei der Annahme einer fortbestehenden Organschaft bestünde für das FA nur 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 sei mit dem umsatzsteuerrechtlichen Grundsatz der Unternehmenseinheit und der bezweckten Verwaltungsvereinfachung nicht vereinbar. Nur soweit durch die Insolvenzmasse Umsatzsteueransprüche begründet würden, lägen Masseverbindlichkeiten vor.

43 cc) Die Organschaft nach nationalem Recht endet durch Wegfall der organisatorischen Eingliederung teilweise auch bereits im vorläufigen Insolvenzverfahren, und zwar einerseits, wenn ein "starker" vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt wird (vgl. BFH-Urteile in BFHE 204, 520, BStBl II 2004, 905; vom 24.08.2011 - V R 53/09, BFHE 235, 5, BStBl II 2012, 256, Rz 28), sowie neuerdings andererseits, wenn ein schwacher Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt für die Organgesellschaft bestellt wird (vgl. BFH-Urteile in BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543; vom 24.08.2016 - V R 36/15, BFHE 255, 310, BStBl II 2017, 595, Rz 15; vom 28.06.2017 - XI R 23/14, BFHE 258, 517, Rz 26 f.).

44 dd) Allerdings führt nicht bereits ein Insolvenzantrag, jedwede Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters (vgl. BFH-Urteile in BFHE 225, 172, BStBl II 2009, 1029, unter II.3.b, Rz 23; vom 22.10.2009 - V R 14/08, BFHE 227, 513, BStBl II 2011, 988, Rz 35), eine Zahlungsunfähigkeit oder eine Überschuldung eines Mitglieds des Organkreises (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.2012 - XI R 28/09, BFH/NV 2012, 1493, Rz 41) oder die Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse (vgl. BFH-Beschluss vom 28.09.2007 - V B 213/06, juris) zum Ende der Organschaft. Es ist weder systemwidrig noch widerspricht es grundlegenden Wertungen des UStG, die von der Klägerin bis zur Insolvenzeröffnung verursachte Umsatzsteuer gegenüber dem Organträger selbst dann festzusetzen, wenn er von der Organgesellschaft keine Mittel erhalten hat, um diese Steuer zu entrichten (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1493, Rz 22 und 33). Der Organträger steht dann nicht schlechter als andere Gläubiger wie z.B. das FA, die wegen Zahlungsunfähigkeit der Organgesellschaft ihre Forderungen gegen die Organgesellschaft ebenfalls nicht mehr voll realisieren können (vgl. BFH-Urteil in BFHE 204, 520, BStBl II 2004, 905, unter II.3., Rz 40).

Deshalb ist auch die --zwischen den Beteiligten ebenfalls streitige-- Frage nicht von Bedeutung, ob der Ausgleichsanspruch der Beigeladenen gegen die Klägerin eine Insolvenzforderung oder eine Masseverbindlichkeit ist. Selbst wenn es sich dabei nur um eine Insolvenzforderung handelte, würde dies dem Fortbestand der Organschaft nicht von vornherein entgegen stehen.

45 4. Zur Rechtsfrage, ob im Falle der vorläufigen Eigenverwaltung bei Organträger und Organgesellschaft eine Organschaft fortbesteht, sind die Vorschriften der §§ 270a ff. InsO mit in den Blick zu nehmen:

46 a) Ist ein Antrag des Schuldners auf Eigenverwaltung nicht offensichtlich aussichtslos, so soll das Gericht im Eröffnungsverfahren davon absehen, dem Schuldner ein allgemeines Verfügungsverbot aufzuerlegen oder anzuordnen, dass alle Verfügungen des Schuldners nur mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind (§ 270a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 InsO). Anstelle des vorläufigen Insolvenzverwalters wird in diesem Fall ein vorläufiger Sachwalter bestellt, auf den die §§ 274 und 275 InsO entsprechend anzuwenden sind (§ 270a Abs. 1 Satz 2 InsO).

47 b) In den Fällen der Bestimmung einer Frist zur Vorlage eines Insolvenzplans (§ 270b Abs. 1 Satz 1 InsO; sog. Schutzschirmverfahren) kann das Gericht vorläufige Maßnahmen nach § 21 Abs. 1 und 2 Satz 1 Nrn. 1a, 3 bis 5 InsO anordnen; es hat Maßnahmen nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO anzuordnen, wenn der Schuldner dies beantragt (§ 270b Abs. 2 Satz 3 InsO). Ebenso kann angeordnet werden, dass der Schuldner Masseverbindlichkeiten begründet; § 55 Abs. 2 InsO gilt dann entsprechend (§ 270b Abs. 3 InsO).

48 c) Allerdings hat der BGH das Verfahren nach § 270a InsO dem Schutzschirmverfahren nach § 270b InsO teilweise angenähert. Auch für das auf ein Eigenverwaltungsverfahren gerichtete Eröffnungsverfahren des § 270a InsO gelten die allgemeinen Vorschriften, soweit in den §§ 270 ff. InsO nichts anderes bestimmt ist, z.B. § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO (vgl. BGH-Urteil in DStR 2019, 174, Rz 16). Das Insolvenzgericht hat daher auch hier die Maßnahmen zu treffen, die erforderlich erscheinen, um nachteilige Veränderungen in der Vermögenslage des Schuldners zu verhüten (BGH-Urteil in DStR 2019, 174, Rz 16). Die eingeräumten Befugnisse können bis zur Grenze der Rechtsmacht eines starken vorläufigen Insolvenzverwalters gemäß § 22 Abs. 1 InsO ausgedehnt werden (BGH-Urteil vom 18.07.2002 - IX ZR 195/01, BGHZ 151, 353).

49 d) Trotz dieser Annäherung bestehen jedoch, soweit derart einschränkende Anordnungen nicht erlassen worden sind, grundlegende Unterschiede der vorläufigen Eigenverwaltung zum eröffneten Verfahren der Eigenverwaltung (vgl. BGH-Urteil in DStR 2019, 174, Rz 11 ff.) und zum vorläufigen Insolvenzverfahren (vgl. BTDrucks 17/5712, S. 67 f.; BGH-Urteil in DStR 2019, 174, Rz 20 ff.):

50 aa) Ordnet das Insolvenzgericht mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Eigenverwaltung an, erlangt der Schuldner das Recht, die Insolvenzmasse zu verwalten und über sie gleichsam als Amtswalter in eigenen Angelegenheiten zu verfügen (§ 270 Abs. 1 Satz 1 InsO; Uhlenbruck/Zipperer, Insolvenzordnung, 15. Aufl., § 270 Rz 12; MünchKommInsO/Tetzlaff, 3. Aufl., § 270 Rz 149; Graf-Schlicker, InsO, 4. Aufl., § 270a Rz 13; Lohmann in Kayser/Thole, Heidelberger Kommentar zur Insolvenzordnung, 9. Aufl., § 55 Rz 32). Der Schuldner behält nicht seine "alte", vor Verfahrenseröffnung bestehende Verfügungsmacht über sein Vermögen, sondern übt die ihm verbliebenen Befugnisse im Insolvenzverfahren als Amtswalter innerhalb der in §§ 270 ff. InsO geregelten Rechte und Pflichten aus (vgl. BFH-Urteil in BFHE 262, 214, BStBl II 2019, 356, Rz 29). Der Geschäftsleiter haftet im Verfahren der Eigenverwaltung den Beteiligten analog §§ 60, 61 InsO (vgl. BGH-Urteil vom 26.04.2018 - IX ZR 238/17, BGHZ 218, 290).

51 bb) Anders verhält es sich im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren. In diesem Verfahrensabschnitt steht dem Schuldner die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen aus eigenem Recht zu, soweit das Insolvenzgericht keine beschränkenden Anordnungen erlässt (BGH-Urteil in DStR 2019, 174, Rz 11). Insolvenzspezifische Befugnisse sind dem Schuldner --anders als einem starken vorläufigen Insolvenzverwalter-- im Eröffnungsverfahren nicht zugewiesen (vgl. Graf-Schlicker, a.a.O., § 270a Rz 13). Soweit nach § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO ein bestellter vorläufiger Sachwalter dem späteren Sachwalter gleichgestellt ist, lässt sich daraus nicht ableiten, dass auch die Rechtsstellung des Schuldners im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren derjenigen im eröffneten Verfahren entspricht (BGH-Urteil in DStR 2019, 174, Rz 11). Auch findet unter dem Regime der vorläufigen Eigenverwaltung keine insolvenzrechtlich geprägte Überlagerung der Pflichtenstellung der handelnden Gesellschaftsorgane statt (Hofmann in Kübler, HRI - Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz, 3. Aufl., Vorläufige Eigenverwaltung, Rz 39; a.A. Kahlert, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht --ZIP-- 2013, 2348; wohl auch Bernsau, Betriebs-Berater --BB-- 2019, 2393, 2399). Der Schuldner handelt im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung --anders als bei angeordneter Eigenverwaltung im eröffneten Verfahren-- aufgrund seiner eigenen,

privatautonomen Verfügungsmacht (BGH-Urteil in DStR 2019, 174, Rz 11; Hofmann in Kübler, a.a.O., Vorläufige Eigenverwaltung, Rz 31; Witfeld in Sonnleitner, Insolvenzsteuerrecht, Rz 399; s.a. BTDrucks 17/5712, S. 68).

52 cc) Die vorläufige Eigenverwaltung und das vorläufige Insolvenzverfahren unterscheiden sich ebenfalls grundlegend. Sowohl nach Auffassung des Gesetzgebers (vgl. Gegenäußerung der Bundesregierung zum Vorschlag des Bundesrats zur Einfügung eines § 55 Abs. 4 Satz 2 InsO, BTDrucks 17/5712, S. 52, 67 f.) als auch nach der Rechtsprechung des BGH (vgl. BGH-Urteil in DStR 2019, 174, Rz 20 ff.) ähneln sich vorläufige Fremdverwaltung und vorläufige Eigenverwaltung nicht: Der Schuldner handelt während der vorläufigen Eigenverwaltung --anders als im vorläufigen Insolvenzverfahren-- völlig autonom. Forderungen werden während der vorläufigen Eigenverwaltung --anders als im vorläufigen Insolvenzverfahren-- allein vom Schuldner begründet und stehen nicht im Zusammenhang mit einer Tätigkeit eines vorläufigen Verwalters.

53 5. Ausgehend davon hat das FG zu Unrecht angenommen, dass die organisatorische Eingliederung mit der Bestellung eines vorläufigen Sachwalters entfallen ist. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.

54 a) Dabei sind zwar die Ausführungen des FA in der mündlichen Verhandlung dazu, welche Erkenntnisse das Insolvenzgutachten für eine fortbestehende organisatorische Eingliederung liefere, nicht zu berücksichtigen; denn der Inhalt des Gutachtens ist vom FG nicht festgestellt worden und die Ausführungen des FA sind damit als neuer Sachvortrag im Revisionsverfahren nicht zu berücksichtigen (vgl. allgemein BFH-Urteile vom 12.10.2016 - XI R 43/14, BFHE 255, 474, Rz 39; vom 12.04.2017 - I R 36/15, BFH/NV 2018, 58, Rz 21; BFH-Beschluss vom 05.10.2017 - VIII R 13/14, BFH/NV 2018, 27, Rz 34).

55 b) Es bestand jedoch auch auf Basis der tatsächlichen Feststellungen des FG (unabhängig vom Inhalt des Insolvenzgutachtens) weiterhin eine Personenidentität in den Geschäftsführungen. A und B waren Vorstände der Beigeladenen und Geschäftsführer der Klägerin. C konnte nur mit Zustimmung des A oder B handeln. A und B konnten daher den Willen der Beigeladenen bei der Klägerin in vollem Umfang durchsetzen.

56 Die Bestellung eines vorläufigen Sachwalters hat daran nichts geändert (vgl. II.C.4.d). Gleiches gilt für die zusätzlich erlassene Anordnung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO; denn die Beigeladene war wegen der Fähigkeit zur Willensdurchsetzung in der laufenden Geschäftsführung auf eine Vollstreckung nicht angewiesen.

57 Das für A und B bestehende Haftungsrisiko, das die Klägerin aus § 64 GmbHG ableitet, führt ebenfalls nicht zum Wegfall der organisatorischen Eingliederung. Dass die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Geschäftsführers in der Krise gesetzlichen Einschränkungen unterliegt, lässt sie nicht entfallen. Dies wäre erst dann der Fall, wenn sie auf eine andere Person überginge (vgl. BFH-Beschluss vom 10.03.2009 - XI B 66/08, BFH/NV 2009, 977, unter 1., Rz 6).

58 c) Die Rechtsprechung zur Beendigung der Organschaft bei vorläufiger Insolvenzverwaltung kann --entgegen der Ansicht des FG-- im Streitfall wegen der unter II.C.4.d genannten (vom BGH herausgearbeiteten) Unterschiede nicht auf die vorläufige Eigenverwaltung übertragen werden; denn im eigenverwalteten Eröffnungsverfahren handelt der Schuldner regelmäßig weiterhin autonom und unterliegt nur der Überwachung durch einen vorläufigen Sachwalter (vgl. BGH-Urteil in DStR 2019, 174, Rz 11). Damit fehlt es an einer Ähnlichkeit der Tatbestände des vorläufigen Eigenverfahrens und des vorläufigen Insolvenzverfahrens (vgl. BGH-Urteil in DStR 2019, 174, Rz 20 ff.).

59 d) Ob in einem Fall, in dem das Insolvenzgericht eine Anordnung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 InsO erlassen hat, sowohl zur Organschaft als auch zu § 55 Abs. 4 InsO anders zu entscheiden wäre, bedarf vorliegend keiner Entscheidung durch den Senat, da eine solche im Streitfall vom Insolvenzgericht nicht erlassen wurde.

60 6. Die Sache ist spruchreif. Die nach nationalem Recht erforderlichen weiteren Voraussetzungen für das Bestehen einer Organschaft liegen im Streitzeitraum ebenfalls vor.

61 a) Trotz Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung bestand die zuvor bestehende wirtschaftliche Eingliederung auch nach Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung unverändert fort. Die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung hatte auf die wirtschaftliche Eingliederung keine Auswirkungen. Dies steht zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit.

62 b) Ebenso bestand trotz Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung weiterhin eine finanzielle Eingliederung, weil § 276a InsO während der vorläufigen Eigenverwaltung noch nicht eingreift. Die Beigeladene konnte deshalb im Streitzeitraum ihren Willen weiterhin durch Mehrheitsbeschluss in der Gesellschafterversammlung der Klägerin durchsetzen.

63 aa) Ist ein Insolvenzverfahren im Rahmen der Eigenverwaltung eröffnet worden und ist der Schuldner eine juristische Person oder eine Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit, so haben nach § 276a Satz 1 InsO der Aufsichtsrat, die Gesellschafterversammlung oder entsprechende Organe keinen Einfluss auf die Geschäftsführung des Schuldners. Die Abberufung und Neubestellung von Mitgliedern der Geschäftsleitung ist nur wirksam, wenn der Sachwalter zustimmt (§ 276a Satz 2 InsO). Die Zustimmung ist allerdings zu erteilen, wenn die Maßnahme nicht zu Nachteilen für die Gläubiger führt (§ 276a Satz 3 InsO).

64 bb) Der BFH (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 562, BStBl II 2017, 600, Rz 33 ff.; a.A. J. Wagner in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Rz 24.25) hat zwar aus dieser Vorschrift --wie bereits unter II.C.3.d erwähnt-- abgeleitet, dass § 276a InsO der finanziellen Eingliederung die Grundlage entziehe, obwohl nach § 270 Abs. 1 Satz 1 InsO der Schuldner die Befugnis, die Insolvenzmasse zu verwalten und über sie zu verfügen, behalte (vgl. BGH-Urteil vom 09.03.2017 - IX ZR 177/15, Wertpapier-Mitteilungen 2017, 673, Rz 8) und weiterhin Mehrheitsbeschlüsse fassen könne.

65 cc) Allerdings gilt § 276a InsO während der vorläufigen Eigenverwaltung nicht (vgl. Andres in Andres/Leithaus, Insolvenzordnung, 4. Aufl., § 276a; Bernsau, BB 2019, 2393, 2399; Bitter in Scholz, GmbHG, 11. Aufl., Vor § 64 Rz 158; Gehrlein, Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht 2017, 849, 858; BeckOK InsO/Ellers/ Plaßmeier, 16. Ed. [15.10.2019], InsO § 276a Rz 7; Hofmann in Kübler, a.a.O., Vorläufige Eigenverwaltung, Rz 38; Brünkmans in Kayser/Thole, a.a.O., § 276a Rz 17; Klöhn, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2013, 81, 84; MünchKommInsO/Klöhn, a.a.O., § 276a Rz 18; Mönning, Betriebsfortführung in Restrukturierung und Insolvenz, 3. Aufl., § 9 Rz 255; Riggert in Nerlich/Römermann, InsO, § 276a Rz 6; Uhlenbruck/Zipperer, a.a.O., § 276a Rz 4; Karsten Schmidt/Undritz, InsO § 276a Rz 3; a.A. Brinkmann, DB 2012, 1369, Fußnote 50; Ströhmann/Längsfeld, Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung 2013, 271), so dass eine Übertragung der dort angeführten Grundsätze auf die vorläufige Eigenverwaltung ausscheidet. § 276a Satz 2 InsO nimmt auf die Zustimmung des "Sachwalters" (und nicht des vorläufigen Sachwalters) Bezug, § 276a InsO schließt sich den §§ 270 bis 273 InsO an und die §§ 270a, 270b InsO verweisen nicht auf § 276a InsO. Auch eine Analogie scheidet aus, da aus diesen Umständen abzuleiten ist, dass insoweit eine bewusste gesetzgeberische Entscheidung vorliegt (vgl. z.B. Uhlenbruck/ Zipperer, a.a.O., § 276a Rz 4; MünchKommInsO/Klöhn, a.a.O., § 276a Rz 18).

66 c) Die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung bei der Beigeladenen hat die Organschaft auch nicht beendet.

67 aa) Die unter II.C.3.d bb genannten Gesichtspunkte, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens den Wegfall der Organschaft beim Organträger begründen, sind während der Zeit der vorläufigen Eigenverwaltung nicht erfüllt. Z.B. erfolgt die Trennung der Vermögensmassen (II.A.2.) noch nicht. Außerdem sind weder der Steueranspruch gegen die Organgesellschaft noch der Steueranspruch gegen den Organträger Masseverbindlichkeiten (s.o. unter II.A.3.), so dass sie ohnehin beide zur Tabelle angemeldet werden müssen. Eine einheitliche Anmeldung dient daher weiterhin der Verfahrensvereinfachung. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ist außerdem ungewiss. Ob es später tatsächlich zu einer Eröffnung des Insolvenzverfahrens kommt, ist als erst nachträglich eintretender Umstand für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung im Streitzeitraum unerheblich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506, Rz 29).

68 bb) Überdies handelte auch die Beigeladene als Organträgerin während der vorläufigen Eigenverwaltung noch mit unverändertem Pflichtenprogramm autonom und aus eigenem Recht (s.o. unter II.C.4.d). Alle Eingliederungsmerkmale liegen daher weiterhin vor.

69 7. Der von der Klägerin in der Revisionserwiderung betonte Widerspruch des Fortbestands der Organschaft zum Einzelverfahrensgrundsatz des Insolvenzrechts führt zu keiner anderen Beurteilung (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1493, Rz 34). Ihn zu beseitigen ist allenfalls Aufgabe des Gesetzgebers.

70 a) Der BFH hat zwar in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes ausgeführt, dass der insolvenzrechtliche Einzelverfahrensgrundsatz gegen den Fortbestand der Organschaft bei einer Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers und der Organgesellschaft spreche (vgl. BFH-Beschluss vom 19.03.2014 - V B 14/14, BFHE 244, 156, Rz 28 ff., 33 ff.; Hasbach, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2017, 262, 264 f.; Götz/Dal Bosco, Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht 2013, 505; a.A. Beck, MwStR 2014, 359, 366; Möhlenkamp/Möhlenkamp, DStR 2014, 1357, 1361 ff.; Wagner/Fuchs, BB 2014, 2583, 2585; vgl. auch Höink/ Hudasch, DB 2014, Nr. 19, M 8).

71 b) Eine solche Situation liegt aber im Streitzeitraum noch nicht vor; denn das Verfahren war im Streitzeitraum noch nicht eröffnet. Vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gilt unverändert weiter die unter II.C.3.d cc und dd

erwähnte Rechtsprechung. An jener ist festzuhalten.

72 c) Der erkennende Senat teilt im Übrigen zwar die Einschätzung der Klägerin, dass die Verschmelzung der Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe (hier: der Beigeladenen und der Klägerin) zu einem einzigen Steuerpflichtigen (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Skandia America [USA] vom 17.09.2014 - C-7/13, EU:C:2014:2225, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2014, 1031, Rz 29; BFH-Urteil vom 26.06.2019 - XI R 3/17, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, DStR 2019, 2135, Rz 40) und der insolvenzrechtliche Einzelverfahrensgrundsatz nicht aufeinander abgestimmt sind. Dies gilt auch nach Einführung der §§ 269a ff. InsO durch das Gesetz zur Erleichterung der Bewältigung von Konzerninsolvenzen vom 13.04.2017 (BGBl I 2017, 866), die nach dem Streitzeitraum erfolgt ist und eine Zusammenarbeit der Insolvenzverwalter, Gerichte und Gläubigerausschüsse sowie ein Koordinationsverfahren vorsehen; denn der Gesetzgeber hat trotz der ihm bekannten Probleme auf eine materielle Konsolidierung der Einzelverfahren verzichtet (BTDrucks 18/407, S. 2).

73 d) Allerdings kann aus den auch aus Sicht des Senats bestehenden Widersprüchen kein Vorrang der Wertungen des Insolvenzrechts vor § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL abgeleitet werden, wenn deren Tatbestandsmerkmale --wie im Streitfall-- erfüllt sind.

74 aa) Der Gesetzgeber hat das Ziel der Gleichbehandlung aller Gläubiger nur innerhalb der InsO, aber nicht darüber hinaus verfolgt (z.B. durch Beibehaltung von Haftungstatbeständen nach der AO, vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 977, unter 3., Rz 10).

75 bb) Der BFH hat dem gleichwohl vor allem aus insolvenzrechtlichen Erwägungen in den BFH-Urteilen in BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543 und in BFHE 258, 517 maßgeblich Rechnung getragen. Gleichzeitig hat der Gesetzgeber durch Einfügung des § 55 Abs. 4 InsO verhindert, dass in der vorläufigen Fremdverwaltung die Insolvenzmasse teilweise gezielt zu Lasten des Fiskus angereichert wird, ohne dass der Fiskus --wie andere Gläubiger-- dagegen Vorkehrungen treffen kann (BTDrucks 17/3030, S. 42 f.).

76 cc) Auf den Bereich der vorläufigen Eigenverwaltung können diese Erwägungen jedoch aus den unter II.C.4.d genannten Gründen nicht übertragen werden. Sind aufgrund der dort genannten grundsätzlichen Unterschiede aus insolvenzrechtlicher Sicht die Tatbestände der vorläufigen Insolvenzverwaltung und der vorläufigen Eigenverwaltung nicht hinreichend ähnlich, gilt dies auch umsatzsteuerrechtlich. Auch dies dient der Einheit der Rechtsordnung.

77 e) Der fehlende absolute Vorrang des Insolvenzrechts zeigt sich auch in der unter II.C.3.d dd genannten Rechtsprechung des BFH (s. dazu auch Abschlussbericht der Kommission zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht, DStR-Beihefter 2014 Nr. 42, 117, 126, unter C.I.).

78 f) Schlussendlich kann von der Klägerin auch nicht mit Erfolg eingewendet werden, der Organträger könne seine Aufgabe als Steuereinnehmer des Staates nicht mehr wahrnehmen.

79 aa) Bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens kann der Organträger die Steuer beim FA anmelden, sie an das FA abführen und sich die dafür erforderlichen Mittel von der Organgesellschaft überweisen lassen. Der vorläufige Sachwalter kann dies nicht verhindern. Er wird davon nur unterrichtet und kann dies seinerseits dem Insolvenzgericht mitteilen. Der Organträger kann die Aufgabe des Steuereinnehmers im Streitfall daher mindestens in gleicher Weise wahrnehmen wie die Organgesellschaft. Die Rechtsfrage, ob die Überweisung von der Organgesellschaft an den Organträger vom Sachwalter später angefochten werden kann oder nicht, muss der Senat dabei nicht entscheiden. Gleiches gilt für die Frage, ob der Ausgleichsanspruch eine Insolvenzforderung oder eine Masseverbindlichkeit ist.

80 bb) Ohnehin ist es aber auch aus ganz anderen Gründen gerechtfertigt, den Organträger als Steuerschuldner anzusehen. Aufgrund der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung der Organgesellschaft kann der Organträger während der vorläufigen Eigenverwaltung autonom und ohne Mitspracherecht des vorläufigen Sachwalters bestimmen, ob eine Organgesellschaft (hier: die Klägerin) oder der Organträger (hier: die Beigeladene) oder niemand aus dem Organkreis Umsätze ausführt (und der Unternehmer dadurch Umsatzsteuer einbehalten und an das FA abführen muss oder nicht). In einer solchen Situation, in der der Unternehmer es weiterhin allein in der Hand hat, ob und mit welchem Unternehmensteil er den Steuertatbestand erfüllt, ist es --wie in der Zeit vor der vorläufigen Eigenverwaltung-- weiterhin gerechtfertigt, ihn für alle Unternehmensteile als Steuerschuldner anzusehen (und die Organgesellschaft nach nationalem Recht als unselbständig). Will der Unternehmer verhindern, dass Umsatzsteuer entsteht, die er schuldet, kann er seinen Willen in allen Unternehmensteilen durchsetzen und

den Steuertatbestand vermeiden. Handelt er abweichend (unabhängig davon, in welchem Unternehmensteil), ist es aufgrund der von ihm bewusst bewirkten Erfüllung des Steuertatbestands auch gerechtfertigt, ihn --wie vor der vorläufigen Eigenverwaltung-- bezüglich aller Unternehmensteile als Steuerschuldner anzusehen. Dies gilt --wie vor der vorläufigen Eigenverwaltung-- sowohl gegenüber dem Unternehmer selbst als auch gegenüber seinen Gläubigern.

81 g) Dies entspricht im Übrigen dem objektivierten Willen des Gesetzgebers. Da der Gesetzgeber für den Fall der Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der Organgesellschaft oder des Organträgers keine Sonderregelung getroffen hat, hat er zum Ausdruck gebracht, dass er an dem Eintritt der gesetzlichen Rechtsfolge der Organschaft (Organträger als Unternehmer und damit Schuldner der Umsatzsteuer aus den von der verbundenen Gesellschaft bewirkten Umsätzen, § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG) nichts ändern wollte (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1493, Rz 41). Die von der Klägerin betonten (seit langem bekannten) Widersprüche zwischen Insolvenzrecht und Umsatzsteuerrecht hat er auch nach dem Streitzeitraum bei Einführung des Konzerninsolvenzrechts der §§ 269a ff. InsO nicht beseitigt. Sollte er dies zukünftig tun wollen, kann er dies in die laufenden Überlegungen zur Reform der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft einbeziehen und dabei eine normenbasierte Verzahnung von Insolvenz- und Umsatzsteuerrecht herbeiführen (s. zu dieser Forderung Abschlussbericht der Kommission zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht, DStR-Beihefter 2014 Nr. 42, 117, 126, unter B.V.).

82 8. Der Senat ist aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht an einer Entscheidung des Rechtsstreits gehindert.

83 a) Soweit für die Beigeladene trotz ordnungsgemäßer Ladung niemand erschienen ist, steht dies einer Entscheidung des Senats nicht entgegen (vgl. allgemein Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 91 Rz 16; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 91 FGO Rz 4, m.w.N.), nachdem die Beigeladene als Beteiligte (§ 57 Nr. 3 FGO) in der Ladung, die ihr ordnungsgemäß zugestellt worden ist, gemäß § 91 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO darauf hingewiesen worden ist, dass bei Ausbleiben eines Beteiligten auch ohne ihn verhandelt und entschieden werden kann.

84 b) Soweit die Klägerin beantragt hat, ihr einen Schriftsatznachlass zu gewähren (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 283 der Zivilprozessordnung --ZPO--), ist diesem Antrag aus mehreren Gründen nicht zu entsprechen.

85 aa) Erstens bezieht sich ein Antrag nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 283 ZPO nur auf Tatsachenfragen und nicht --wie hier-- auf Rechtsfragen (vgl. BFH-Beschluss vom 07.10.2005 - II B 94/04, BFH/NV 2006, 323, unter II.1., Rz 14; s.a. BFH-Urteil vom 26.02.1975 - II R 120/73, BFHE 115, 185, BStBl II 1975, 489, unter II.1.b, Rz 24; Zöller/ Greger, ZPO, 32. Aufl., § 283 Rz 2a).

86 bb) Zu der Rechtsfrage, ob und inwieweit Masseverbindlichkeiten oder Insolvenzforderungen vorliegen, hat die Klägerin im Revisionsverfahren außerdem sowohl schriftsätzlich Stellung genommen als auch in der mündlichen Verhandlung dazu vorgetragen.

87 (1) Der erkennende Senat folgt im Übrigen hinsichtlich des Nicht-Entstehens einer Masseverbindlichkeit in Bezug auf eventuelle Steuerforderungen des FA während der vorläufigen Eigenverwaltung --um die es im Streitfall, in dem die Klägerin Steuerfestsetzung zu ihren Gunsten begehrt, auch nicht geht-- nicht der (in dem Schriftsatz, den das FA übergeben hat, erneut vorgebrachten und vertieften) Ansicht des FA, sondern der anders lautenden Rechtsprechung des BGH, die der mehrfach vorgetragenen Auffassung der Klägerin entspricht (s.o. unter II.A.3.).

88 (2) Die Rechtsfrage, ob ein Ausgleichsanspruch der Beigeladenen gegen die Klägerin oder der Klägerin gegen die Beigeladene eine Insolvenzforderung oder eine Masseverbindlichkeit ist, ist nicht entscheidungserheblich (s.o. unter II.C.3.d dd und II.C.7.f aa), so dass es auch insoweit des beantragten Schriftsatznachlasses nicht bedarf.

89 9. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Gründe, die es rechtfertigen würden, die Beigeladene an den Gerichtskosten zu beteiligen oder eventuelle außergerichtliche Kosten der Beigeladenen der Klägerin aufzuerlegen (§ 139 Abs. 4 FGO), sind nicht ersichtlich.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de