

Urteil vom 26. August 2021, V R 13/20

Drittwirkung der Steuerfestsetzung bei Organschaft

ECLI:DE:BFH:2021:U.260821.VR13.20.0

BFH V. Senat

AO § 33, AO § 43, AO § 166, UStG § 2 Abs 2 Nr 2, EGRL 112/2006 Art 11, AO § 176 Abs 1 S 1 Nr 3, UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009

vorgehend FG Münster, 06. April 2020, Az: 15 K 3019/17 U

Leitsätze

1. Ist für eine Organgesellschaft entgegen § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine Steuerfestsetzung ergangen, ergibt sich hieraus eine Drittwirkung i.S. von § 166 AO. Der Organträger kann dann keinen Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen geltend machen, die von Dritten über die Organgesellschaft bezogen wurden. Das Recht des Organträgers, die Nichtbesteuerung von Innenleistungen geltend zu machen, die er an die Organgesellschaft erbracht hat, bleibt unberührt.
2. Bei einer Rechtsprechungsänderung können Organträger und Organgesellschaften nicht beanspruchen, im selben Besteuerungszeitraum für den einen Unternehmensteil (hier: Organgesellschaft) auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung und für den anderen Unternehmensteil (hier: Organträger) nach der geänderten Rechtsprechung besteuert zu werden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 07.04.2020 - 15 K 3019/17 U aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist im Rahmen seines Einzelunternehmens als ... tätig. Der Kläger ging in Übereinstimmung mit dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) davon aus, dass er gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) Organträger der PL-GmbH und der PR-GmbH war. Beide GmbHs erbrachten steuerbare Leistungen gegen Entgelt an drei KGs (C-KG, P-KG und R-KG), bei denen der Kläger jeweils einziger Kommanditist sowie Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer der jeweiligen Komplementär-GmbH war. Dabei handelte es sich in Bezug auf die C-KG um die C-GmbH und in Bezug auf die beiden anderen KGs um die F-GmbH.
- 2 Für das Streitjahr 2008 setzte das FA die Umsatzsteuer für die C-KG mit Bescheid vom 17.01.2012 auf ./ 2.140.477,81 €, für die P-KG durch Bescheid vom 04.08.2010 auf 0 € und für die R-KG mit Bescheid vom 19.03.2015 auf ./ 89.011,20 € fest. Für das Streitjahr 2009 setzte das FA die Umsatzsteuer für die C-KG mit Bescheid vom 17.01.2012 auf ./ 410.276,39 € und für die R-KG mit Bescheid vom 19.03.2015 auf 3.192 € fest. Für die P-KG erging bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung für das Jahr 2009 kein Steuerbescheid.
- 3 Bei Erlass der jeweiligen Steuerbescheide blieb der Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO) bei der C-KG bestehen, während er bei der R-KG aufgehoben wurde.

- 4 Der Kläger gab für das Streitjahr 2008 eine Jahreserklärung mit einem Vergütungsbetrag von 813.176,98 € und für das Streitjahr 2009 eine Jahreserklärung mit einem Vergütungsbetrag von 369.009,44 € ab. Das FA stimmte dem mit den Mitteilungen vom 10.03.2010 und 16.09.2011 zu.
- 5 Am 16.10.2013 beantragte der Kläger die Änderung seiner Umsatzsteuerfestsetzungen 2008 und 2009, da er gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG auch Organträger der drei KGs gewesen sei. Diesen Antrag lehnte das FA durch Bescheid vom 24.10.2013 ab. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens kam es zur Änderung seiner Steuerfestsetzungen für 2008 und 2009 wegen hier nicht streitiger Einzelfragen. Das FA wies beide Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 30.08.2017 als unbegründet zurück. Eine Änderung zugunsten des Klägers sei nur möglich, wenn die Steuerfestsetzungen bei den KGs noch änderbar seien. Dies komme aber nicht mehr in Betracht, da für alle drei KGs spätestens mit Ablauf des 31.12.2016 Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Bei der C-KG sei die Festsetzungsfrist für beide Jahre (aufgrund der in 2010 abgegebenen Jahreserklärungen) zum 31.12.2014, bei der R-KG aufgrund von Änderungsbescheiden für beide Jahre am 23.04.2015 und bei der P-KG für 2008 zum 31.12.2015 und für 2009 zum 31.12.2016 abgelaufen. Daher komme auch eine Hinzuziehung nach § 174 Abs. 5 AO nicht mehr in Betracht.
- 6 Die Klage zum Finanzgericht (FG) hatte Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1181 veröffentlichten Urteil sind die drei KGs sowohl nach der Rechtsprechung des V. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) als auch nach der des XI. Senats (Urteile vom 02.12.2015 - V R 25/13, BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547, und vom 19.01.2016 - XI R 38/12, BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567) als Organgesellschaften des Klägers anzusehen. Entgegen einer vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Schreiben vom 26.05.2017 (BStBl I 2017, 790) getroffenen Übergangsregelung komme es im Streitfall auf eine Änderbarkeit der gegenüber den KGs ergangenen Steuerfestsetzungen nicht an. Es bestehe keine Vorschrift zu einer materiellen oder formellen Korrespondenz. Ein Korrespondenzprinzip ergebe sich auch nicht aus dem Grundsatz der steuerrechtlichen Neutralität. Dem Klagebegehren stehe auch nicht der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen, da der Kläger seinen Antrag bereits im Jahr 2013 gestellt habe. Damals wäre eine Hinzuziehung der KGs noch möglich gewesen.
- 7 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Sinn und Zweck der Organschaft erforderten eine korrespondierende Änderbarkeit auf der Ebene von Organgesellschaft und Organträger. Der Kläger habe bereits mittelbar als Gesellschafter an den Vorsteuerüberhängen der KGs partizipiert. Das FG-Urteil führe zu einer ungerechtfertigten Doppelerstattung. Die doppelte Erstattung von Vorsteuerbeträgen sei mit Treu und Glauben nicht zu vereinbaren. Im Übrigen sei das Vorliegen von Innenumsätzen nach den Feststellungen des FG unerheblich.
- 8 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 10 Es bestehe kein Wahlrecht zur Organschaft. Bereits mit dem Antrag vom 16.10.2013 sei darauf hingewiesen worden, dass bei mindestens einer der KGs ein Vorsteuerabzug zurückzufordern sei. Damals sei noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Auch in anderen Organschaftsfällen komme es zu einer Mehrfachbelastung von Unternehmern, ohne dass darin eine Unbilligkeit gesehen werde. Das Urteil des FG beruhe nicht ausschließlich auf einer doppelten Auszahlung von Vorsteuerüberhängen. Der Kläger habe vielmehr mit den angefochtenen Steuerbescheiden auch Umsätze versteuert, die an die KGs erbracht worden seien, die aber aufgrund der auch zu den KGs bestehenden Organschaft als nicht steuerbare Innenumsätze anzusehen seien. Die KGs hätten insoweit keinen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen. Es gehe ihm darum, "zu viel Umsatzsteuern aus Innenumsätzen erstattet zu erhalten", nicht aber darum "Vorsteuerüberhänge doppelt erstattet zu erhalten". Die weitergehende Tragweite sei ihm erst während des finanzgerichtlichen Verfahrens bewusst geworden. Dem FA sei eine rechtzeitige Beiladung der KGs nach § 174 Abs. 5 AO möglich gewesen. Das Unterbleiben der Beiladung könne ihm nach Treu und Glauben nicht entgegen gehalten werden. Es liege auch ein Verstoß gegen den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) vor. Er habe einen Antrag auf Beiladung überhaupt nicht stellen können. Das FA könne sich auch nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen.

Entscheidungsgründe

- 11** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat bei seinem Urteil die Drittwirkung der Steuerfestsetzung nach § 166 AO nicht beachtet, so dass seine Entscheidung nur in Bezug auf nicht steuerbare Innenumsätze zutreffend ist.
- 12** Ist die Steuer dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgesetzt, hat dies auch gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter anzufechten. Im Streitfall begründen die für die KGs unanfechtbar ergangenen Steuerfestsetzungen eine Drittwirkung i.S. von § 166 AO bei der Besteuerung des Klägers mit der Folge, dass er diese Drittwirkung gegen sich gelten lassen muss, da er vertretungsberechtigter Geschäftsführer der beiden Komplementär-GmbHs war.
- 13** 1. Für die KGs lagen unanfechtbare Steuerfestsetzungen vor. Wie sich aus § 155 Abs. 5 AO ergibt, ist auch die Festsetzung einer Steuervergütung als Steuerfestsetzung anzusehen. Die Drittwirkung erfasst daher auch die Steuervergütungsbescheide (Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 166 AO Rz 4 und Oellerich in Gosch, AO § 166 Rz 7), die im Streitfall für die KGs ergangen sind.
- 14** 2. Die aus § 166 AO folgende Drittwirkung betrifft zwar insbesondere Haftungsbescheide nach § 191 AO (Heuermann, a.a.O., Rz 1, 3 und Oellerich, a.a.O., Rz 1), ist aber nicht auf diese beschränkt. Dies ergibt sich bereits aus der systematischen Stellung dieser Vorschrift als Teil der allgemeinen Vorschriften zur Steuerfestsetzung gemäß §§ 154 ff. AO. Sie ist daher auch im hier vorliegenden Verfahren der vom Kläger begehrten Änderung seiner Umsatzsteuerfestsetzungen zu berücksichtigen.
- 15** 3. Die KGs sind als Steuerpflichtige i.S. von § 166 AO zu behandeln. Die Person des Steuerpflichtigen bestimmt sich nach der allgemeinen Definition in § 33 Abs. 1 AO. Steuerpflichtiger ist danach insbesondere, wer die Steuer schuldet.
- 16** a) Wer die Steuer schuldet oder Gläubiger einer Steuervergütung ist, bestimmen gemäß § 43 AO die Steuergesetze. Im Bereich der Umsatzsteuer ergibt sich dies aus § 13a UStG. Für die steuerbaren Umsätze des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist daher (vorbehaltlich des § 13b UStG) gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG der Unternehmer der Steuerschuldner (oder der Vergütungsberechtigte). Im Fall einer Organschaft ist dies gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG der Organträger, nicht aber die eingegliederte juristische Person, die ihre Tätigkeit als sog. Organgesellschaft nicht selbständig ausübt und daher die Anforderungen des Unternehmerbegriffs nicht erfüllt. Dabei kann auch eine KG Organgesellschaft sein (BFH-Urteile in BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547, und in BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567).
- 17** b) Die Person des Steuerpflichtigen kann sich aber auch aus einem (die Drittwirkung begründenden) Steuerbescheid ergeben. Da die Steuerfestsetzung durch einen Steuerbescheid erfolgt, der gemäß § 157 Abs. 1 Satz 2 AO die Angabe zu enthalten hat, "wer die Steuer schuldet", ist Steuerpflichtiger i.S. von § 166 AO auch derjenige, gegenüber dem eine Steuer zu Unrecht festgesetzt ist. Denn während der Steuerbescheid (§ 155 AO) im Regelfall lediglich deklaratorischen Charakter hat, da er lediglich feststellt, welche Steuer nach dem einschlägigen Gesetz geschuldet wird (Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 155 Rz 6, m.w.N.), wirkt der Steuerbescheid konstitutiv, soweit die Feststellung von der tatsächlich entstandenen Steuer abweicht (Rüsken, a.a.O.). Denn auch insoweit "besteht" nach der Rechtsprechung des BFH "eine rechtswidrig, jedoch wirksam festgesetzte Steuerforderung, solange die Festsetzung nicht aufgehoben ist oder in anderer Weise ihre Rechtswirkungen verloren hat" (BFH-Urteil vom 15.06.1999 - VII R 3/97, BFHE 189, 14, BStBl II 2000, 46, unter 2.b bb bbb). Für die Drittwirkung folgt hieraus, dass es unerheblich ist, ob die sie begründende Steuerfestsetzung rechtmäßig oder rechtswidrig ist (Rosenke in Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, 16. Ed., § 166 Rz 23). Liegt z.B. ein Steuerbescheid für eine GmbH vor, ist der GmbH-Geschäftsführer unter den weiteren Voraussetzungen des § 166 AO mit dem Einwand ausgeschlossen, dass nicht die GmbH, sondern eine andere Person die Umsätze ausgeführt habe, so dass der GmbH bereits die Unternehmereigenschaft fehle.
- 18** c) Deshalb ist die Wirksamkeit rechtswidrig-bestandskräftiger Steuerbescheide (§ 124 Abs. 2 AO) auch im Verhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft zu berücksichtigen. Ist für eine Organgesellschaft entgegen § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine Steuerfestsetzung ergangen, ergibt sich hieraus eine Drittwirkung i.S. von § 166 AO, nach der aus dieser (materiell-rechtlich unzutreffenden) Steuerfestsetzung die Stellung der Organgesellschaft als eigenständiger Unternehmer und Steuerpflichtiger folgt, was eine Berücksichtigung dieser Gesellschaft als Organgesellschaft beim Organträger ausschließt. Aufgrund dieser Steuerfestsetzungen ist es unerheblich, dass es materiell-rechtlich an einem Drittverhältnis fehlt, da es sich nach der geänderten BFH-Rechtsprechung bei den drei KGs um

Organgesellschaften i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG handelt (BFH-Urteile in BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547, und in BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567).

- 19** d) Im Übrigen entspricht es bereits bisheriger BFH-Rechtsprechung zu § 174 Abs. 5 Satz 1 AO, dass sich Organträger und Organgesellschaft bei Anwendung von § 166 AO als Dritte gegenüberstehen können. Danach ist Dritter jeder, der in dem fehlerhaften Steuerbescheid nicht als Steuerschuldner angegeben ist, so dass auch eine Organgesellschaft im Verhältnis zum Organträger Dritter sein kann, was der BFH insbesondere mit deren Haftung nach § 73 AO begründet hat (BFH-Urteil vom 19.12.2013 - V R 5/12, BFHE 244, 494, BStBl II 2016, 585, Rz 43). Dies gilt ebenso für den Umkehrfall, so dass auch der Organträger Dritter in Bezug auf eine für die Organgesellschaft (entgegen § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) vorliegende Steuerfestsetzung sein kann.
- 20** Dem steht nicht entgegen, dass § 174 Abs. 5 Satz 1 AO anders als § 166 AO auf die "Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides" abstellt. Denn wie bei § 174 Abs. 5 Satz 1 AO geht es im vorliegenden Zusammenhang bei § 166 AO um die Bedeutung einer Steuerfestsetzung im Verhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft. Dass sich aus diesen Vorschriften unterschiedliche Rechtsfolgen (Bindung an die einer Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zugrunde liegenden Beurteilung einerseits und Drittwirkung einer bestehenden Steuerfestsetzung andererseits) ergeben, ist dabei ohne Bedeutung.
- 21** e) Das Unionsrecht steht der Anwendung von § 166 AO nicht entgegen. Denn aufgrund fehlender unionsrechtlicher Vorschriften ist es nach dem Grundsatz der Verfahrenautonomie Sache der innerstaatlichen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten, z.B. die Modalitäten der Wirkung der Rechtskraft festzulegen. Diese Modalitäten dürfen jedoch nicht ungünstiger sein als die, die bei ähnlichen internen Sachverhalten gelten (Grundsatz der Äquivalenz), und nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Grundsatz der Effektivität), wie der Gerichtshof der Europäischen Union bereits entschieden hat (Urteil *Cabinet de avocat* UR vom 16.07.2020 - C-424/19, EU:C:2020:581, Rz 25). Danach können die Mitgliedstaaten verfahrensrechtliche Regelungen wie z.B. in § 166 AO treffen. Äquivalenz wie auch Effektivität werden dabei gewahrt. Letzteres ergibt sich bereits daraus, dass es Sache des Vertreters ist, die Steuerfestsetzung nicht unanfechtbar werden zu lassen. Zudem ist im Bereich der Umsatzsteuer auch die nach § 164 AO grundsätzlich bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung bestehende Änderungsmöglichkeit zu beachten.
- 22** 4. Der Unanfechtbarkeit standen die bis zu ihrer Aufhebung oder bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung geltenden Nachprüfungsvorbehalte i.S. von § 164 AO nicht entgegen.
- 23** a) Zwar entfällt bei Steuerfestsetzungen, die unter Vorbehalt der Nachprüfung stehen, die Drittwirkung bereits mit dem Stellen von Änderungsanträgen nach § 164 Abs. 2 AO durch den vertretungsberechtigten Dritten. Hat z.B. der Geschäftsführer einer GmbH namens der GmbH die Änderung eines ihr gegenüber unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Steuerbescheids beantragt, ist er im Verfahren wegen Haftung für gegenüber der GmbH festgesetzte Steuer nicht mit Einwendungen gegen die Richtigkeit der Steuerfestsetzung ausgeschlossen, solange der Vorbehalt wirksam ist (BFH-Urteil vom 22.04.2015 - XI R 43/11, BFHE 249, 315, BStBl II 2015, 755, Leitsatz 1).
- 24** b) Derartige Änderungsanträge hat der Kläger, der auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen bei jeder der KGs (über die vereinzelte Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts gemäß § 164 Abs. 3 Satz 1 AO hinaus) bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung (§ 164 Abs. 4 Satz 1 AO) vertretungsberechtigt war, weder ausdrücklich noch konkludent gestellt. Auch aus dem Hinweis auf Folgeänderungen im Schreiben vom 16.10.2013 ergibt sich dies nicht mit hinreichender Deutlichkeit. Dabei geht der erkennende Senat davon aus, dass das Erfordernis der fortdauernden Anfechtungsbefugnis (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.2004 - VII R 50/03, BFHE 207, 5, BStBl II 2005, 127, Leitsatz) bis zur Aufhebung oder dem Entfallen des Nachprüfungsvorbehalts bestanden hat.
- 25** c) Gegen das sich hieraus ergebende Erfordernis, Änderungsanträge zur Besteuerung der KGs zu stellen, spricht nicht, dass die KGs aufgrund derartiger Anträge einen für sie ansonsten bestehenden Schutz nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO verloren hätten. Denn bei einer Rechtsprechungsänderung können Organträger und Organgesellschaften nicht beanspruchen, im selben Besteuerungszeitraum für den einen Unternehmensteil (hier: Organgesellschaft) auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung und für den anderen Unternehmensteil (hier: Organträger) nach der geänderten Rechtsprechung besteuert zu werden. Aufgrund des vom Kläger gestellten Antrags verlieren die KGs daher als dessen Organgesellschaften den Änderungsschutz.
- 26** aa) Zwar darf bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids gemäß § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten

Gerichtshofs des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist.

- 27** Dies trifft auf die durch die BFH-Urteile in BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547, und in BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567 ausgelöste Rechtsprechungsänderung zur Organschaft zu, da der BFH (Urteil vom 08.02.1979 - V R 101/78, BFHE 127, 267, BStBl II 1979, 362) und die Finanzverwaltung (vgl. Abschn. 2.8 Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses in der Fassung vor der Änderung durch das BMF-Schreiben in BStBl I 2017, 790) bis dahin einer Personenhandelsgesellschaft die Stellung als Organgesellschaft i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG versagt hatten.
- 28** bb) Allerdings darf nach der vom FG bei seiner Entscheidung nicht berücksichtigten Rechtsprechung des BFH die Anwendung von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO nicht zu einem Widerspruch zum Grundsatz von Treu und Glauben führen. Dabei verstößt es gegen Treu und Glauben ("venire contra factum proprium"), wenn der Steuerpflichtige aufgrund einer Rechtsprechungsänderung z.B. die Aufhebung eines ihn belastenden Bescheids fordert und erreicht und später geltend macht, er habe auf die Anwendung der früheren Rechtsprechung vertraut und sei nicht bereit, die für ihn negativen Folgen der Rechtsprechungsänderung hinzunehmen (BFH-Urteil vom 08.02.1995 - I R 127/93, BFHE 177, 332, BStBl II 1995, 764, unter II.C.4.; vgl. auch BFH-Urteil vom 25.04.2013 - V R 2/13, BFHE 241, 304, BStBl II 2013, 844, Leitsatz 1). Ebenso ist es, wenn der Steuerpflichtige auf der Grundlage einer geänderten Rechtsprechung eine Erweiterung seiner bisherigen Rechtsstellung erreichen will. Er hat dann gleichfalls die sich aus der neuen Rechtsprechung ergebenden negativen Folgen hinzunehmen.
- 29** Dies gilt ebenso für einen Steuerpflichtigen i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und damit auch im Verhältnis von Organträger und Organgesellschaft. Denn die organschaftliche Verknüpfung gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG führt unter Berücksichtigung der sich aus Art. 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) ergebenden unionsrechtlichen Vorgaben dazu, dass Organträger und Organgesellschaft umsatzsteuerrechtlich wie im Fall des BFH-Urteils in BFHE 177, 332, BStBl II 1995, 764 als ein Steuerpflichtiger anzusehen sind. Waren ein Einzelunternehmer und eine KG nach bisheriger Rechtsprechung gesonderte Steuerpflichtige, während der Einzelunternehmer nach der (durch die BFH-Urteile in BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547, und in BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567) geänderten Rechtsprechung Organträger der KG als Organgesellschaft ist, ist es mit dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht vereinbar, dass bei dem einen Unternehmensteil (hier: Organträger) entsprechend dem Antrag des Organträgers die bislang für den anderen Unternehmensteil (hier: KG) festgesetzte Steuervergütung berücksichtigt wird, während eine korrespondierende Änderung der Steuerfestsetzung beim anderen Unternehmensteil (hier: KG) an § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO scheitern soll. Daher kann der Organträger im Anwendungsbereich von § 166 AO eine Änderung zu seinen Gunsten nur erreichen, wenn er die ihn bindende Festsetzung für die Organgesellschaft über einen Antrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO (s. oben II.4.b) entfallen lässt.
- 30** 5. Die hiergegen gerichteten Einwendungen des Klägers greifen nicht durch. Soweit er sich auf das BFH-Urteil vom 17.01.1995 - VII R 28/94 (BFH/NV 1995, 580) bezieht, berücksichtigt er nicht, dass sich aus dieser --zudem nur das Abrechnungs-, nicht aber das hier vorliegende Festsetzungsverfahren betreffenden-- Entscheidung nur ergibt, dass eine gegen die Organgesellschaft festgesetzte und von dieser gezahlte Umsatzsteuer auf die Umsatzsteuerschulden des Organträgers erst dann angerechnet werden kann, wenn die Umsatzsteuer-Festsetzungen gegenüber der Organgesellschaft aufgehoben worden sind. Der BFH hat auch hier --wie vorliegend in Bezug auf § 166 AO-- auf die "formelle Bescheidlage" abgestellt, der bis zur Aufhebung der jeweiligen Steuerbescheide Vorrang gegenüber der materiellen Rechtslage zukommt (BFH-Urteil, unter Entscheidungsgründe 3.).
- 31** Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus der vom Kläger zu Treu und Glauben zitierten BFH-Rechtsprechung wie insbesondere aus dem BFH-Urteil in BFHE 244, 494, BStBl II 2016, 585, nach dem es nicht Aufgabe und Zweck der allgemeinen Grundsätze von Treu und Glauben ist, eine unvorteilhafte Verfahrensbehandlung der Finanzbehörde aufzufangen. Denn vorliegend geht es nicht darum, dass es das FA versäumt hat, die KGs rechtzeitig zum Verfahren des Klägers beizuladen, sondern um die Rechtswirkungen, die sich nach § 166 AO aus den für die KGs vorliegenden Steuerfestsetzungen ergeben, die der Kläger hätte anfechten können (s. oben II.3.), und die Frage, ob sich ein Steuerpflichtiger im Rahmen von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kumulativ auf eine frühere (aufgegebene) und eine neue (geänderte) Rechtsprechung berufen darf (s. oben II.4.c bb).
- 32** Im Übrigen kann sich der Kläger bei der Beurteilung der Bedeutung von Treu und Glauben nach den Verhältnissen des Streitfalls, in denen es ihm möglich war, als Geschäftsführer der KGs Änderungsanträge für diese zu stellen, nicht auf den von ihm angeführten BFH-Beschluss vom 22.12.1988 - VIII B 131/87, BFHE 155, 286, BStBl II 1989,

314 berufen, nach dem das FA für die Antragstellung nach § 174 Abs. 5 AO zuständig ist. Dementsprechend kommt es auch nicht auf die Bedeutung des AEAO zu § 174 AO an.

- 33** 6. Die Sache ist allerdings nicht spruchreif.
- 34** a) Das FG hat § 166 AO, aus dem sich im Streitfall eine Bindungswirkung zu Lasten des Klägers ergibt, zu Unrecht unberücksichtigt gelassen. Dabei kommt es auf die Vereinbarkeit von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG mit Art. 11 MwStSystRL und die sich daraus ergebende Frage, ob Steuerfestsetzungen gegenüber dem Organträger oder gegenüber einer sog. Mehrwertsteuergruppe zu erlassen sind (vgl. BFH-Beschlüsse vom 11.12.2019 - XI R 16/18, BFHE 268, 240, und vom 07.05.2020 - V R 40/19, BFHE 270, 166), nicht an. Denn der Kläger erstrebt die Änderungen von Steuerfestsetzungen zu seinen Gunsten als Organträger. Nicht entscheidungserheblich ist weiter, ob sich der erkennende Senat der Regelung im BMF-Schreiben in BStBl I 2017, 790 (Rz 5) anschließt.
- 35** b) Damit steht zwar fest, dass der Kläger als Organträger keinen Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen geltend machen kann, die über die KGs als Organgesellschaften von Dritten bezogen wurden. Gleichwohl bleibt das Recht des Organträgers, die Nichtbesteuerung von Innenleistungen geltend zu machen, die er an die Organgesellschaft erbracht hat, unberührt. Denn der Kläger ist nicht gehindert, im Rechtsbehelfsverfahren der ihm gegenüber ergangenen Steuerfestsetzungen geltend zu machen, dass eine Organschaft vorliegt und er Umsätze, die aufgrund der Organschaft als nicht steuerbare Innenumsätze anzusehen sind, zu Unrecht versteuert hat.
- 36** aa) Die Bindungswirkung des § 166 AO zu Lasten des Klägers bezieht sich nur auf die Besteuerungsgrundlagen, die Gegenstand der unanfechtbar gegenüber den KGs ergangenen Steuerfestsetzungen sind, nicht aber auf die Umsätze, die (wie im Streitfall die von den Organ-GmbHs an die KGs erbrachten Ausgangsleistungen) Gegenstand der vorliegend angefochtenen Steuerfestsetzungen sind. Ohne diese Einschränkung käme einer für eine Organgesellschaft entgegen § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und damit rechtswidrig ergangenen Steuerfestsetzung der Charakter eines Grundlagenbescheids (§ 171 Abs. 10 AO) für die steuerrechtliche Beurteilung der vom Organträger selbst verwirklichten Umsätze (hier Ausgangsleistungen der bei ihm erfassten Organ-GmbHs an die KGs) zu. Demgegenüber erhält die Steuerfestsetzung i.S. von § 166 AO durch den dort angeordneten Einwendungsausschluss nicht den Charakter eines Grundlagenbescheids (Oellerich, a.a.O., Rz 76 zum Verhältnis zu einem nachfolgenden Haftungsbescheid).
- 37** Daher ist die rechtswidrige Steuerfestsetzung für die Organgesellschaft und die sich hieraus ergebende Verneinung der Organschaft in Bezug auf die vom Organträger selbst verwirklichten Besteuerungsgrundlagen ohne Bedeutung. Denn durch die Steuerfestsetzung für die Organgesellschaft wird nicht mit Wirkung für die vom Organträger selbst verwirklichten Besteuerungsgrundlagen verbindlich festgestellt, dass keine Organschaft vorliegt. Maßgeblich ist, dass § 166 AO nur Einwendungen erfasst, die an die Besteuerungsgrundlagen im bestandskräftig gewordenen Steuerbescheid anknüpfen (Oellerich, a.a.O., Rz 80). Die durch § 166 AO angesprochenen Personen verlieren daher nur die Einwände, die sie im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Steuerbescheid geltend machen konnten (Heuermann, a.a.O., Rz 15).
- 38** Dementsprechend hat der Organträger den Einwand, seine Ausgangsleistungen an eine Organgesellschaft seien als innerorganschaftliche Innenumsätze nicht steuerbar und daher auch nicht steuerpflichtig, nicht in einem Rechtsbehelfsverfahren gegen die für die Organgesellschaft ergangene Steuerfestsetzung geltend zu machen, sondern wie vorliegend in seinem eigenem Rechtsbehelfsverfahren. Im Streitfall wirkt sich die Unternehmereigenschaft der KGs, wie sie sich aus den für diese ergangenen Steuerfestsetzungen ergibt und die der Kläger nach § 166 AO gegen sich gelten lassen muss, daher nicht dergestalt aus, dass der Kläger das Bestehen dieser Unternehmereigenschaft auch in Bezug auf die Besteuerungsgrundlagen gegen sich gelten lassen muss, die bereits Gegenstand des für ihn ergangenen Steuerbescheids sind, dessen Änderung er nach § 164 AO beantragt hat.
- 39** bb) Auf die steuerrechtliche Behandlung dieser Umsätze bei den KGs und insbesondere auf die Frage, ob die KGs aus diesen Leistungen einen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen haben, kommt es im Übrigen nicht an, da insoweit kein Korrespondenzprinzip besteht. Ist aufgrund der Unanfechtbarkeit von Steuerfestsetzungen (hier bei den KGs) eine dem materiellen Recht (hier § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) entsprechende Besteuerung nicht möglich, kann das FA, wenn wie vorliegend § 174 AO und andere Korrekturgrundlagen nicht anwendbar sind, gegen das Begehren des Organträgers, Ausgangsleistungen entsprechend dem materiellen Recht als nicht steuerbare Innenumsätze zu behandeln, nicht entgegenhalten, dass ein von den Organgesellschaften (hier den KGs) nach dem materiellen Recht rechtswidrig in Anspruch genommener Vorsteuerabzug verfahrensrechtlich nicht mehr korrigierbar ist.
- 40** cc) Zum Umfang dieser Umsätze hat das FG indes keine hinreichenden Feststellungen getroffen. Diese sind in

einem zweiten Rechtsgang nachzuholen. Dass das FA im erstinstanzlichen Verfahren der Gesamtkonsolidierungsberechnung des Klägers "zugestimmt" hat, reicht nicht aus.

41 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de