

DEUTSCHE ZEITSCHRIFT FÜR WIRTSCHAFTS- UND INSOLVENZRECHT

DZWIR

Herausgeber: Wilhelm Bichlmeier, Rainer Funke, Reinfrid Fischer, Hartmut Oetker, Susanne Riedemann, Jan Roth, Rolf A. Schütze, Stefan Smid, Harm Peter Westermann

Korrespondierender Beirat: Rainer M. Bähr, Christian Graf Brockdorff, Peter Depré, Volkhard Frenzel, Ottmar Hermann, Horst M. Johlke, Harro Mohrbutter, Peter Mohrbutter, Hans-Jürgen Papier, Horst Piepenburg, Michael Pluta, Harald Schliemann, Detlef Stürmann, Tobias Wellensiek, Frank M. Welsch, Wilhelm Wessel, Mark Zeuner

Schriftleitung: Michael Schmidt

Aufsatz

Dr. iur. Dietmar Onusseit / Dr. iur. Stefan Oppermann

Der BFH bestätigt die strengen Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft

Besprechung der BFH-Urteile vom 2. 11. 2022 – I R 29/19 und I R 37/19, DZWIR 2023, 529 und 533

<https://doi.org/10.1515/dwir-2023-0119>

Organschaft anlegt. Zudem werden die Auswirkungen des Insolvenzverfahrens auf einen Ergebnisabführungsvertrag angesprochen.

I. Einleitung

Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, eine Aktiengesellschaft oder eine Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen (Organträger) abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen dem Organträger zuzurechnen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG). Zu diesen Voraussetzungen gehört u. a., dass der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt wird (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG). Mit den Anforderungen an die Durchführung des Vertrags setzen sich die Besprechungsentscheidungen in erster Linie auseinander, wobei der BFH wie schon in der Vergangenheit einen strengen Maßstab an die Voraussetzungen der

II. Allgemeines

Steuerliche Organschaften, sei es nach § 2 Abs. 2 UStG oder § 14 KStG, verlagern die Steuerschuldnerschaft von der Organgesellschaft auf den Organträger. Die richtige Beurteilung ihrer Voraussetzungen hat daher für die Beteiligten gravierende Auswirkungen. Dies gilt bei aller Unterschiedlichkeit der umsatzsteuer- und ertragsteuerrechtlichen Organschaft für beide auch und gerade in der Insolvenz, wie die nachfolgende Übersicht zeigt. Daneben ist stets zu klären, ob die Organschaft die Insolvenz überdauert oder ob sie allein durch die Verfahrenseröffnung bzw. schon die Bestellung eines vorläufigen Verwalters beendet wird oder nur dann, wenn weitere Umstände hinzutreten.

Die beiden Besprechungsentscheidungen¹ befassen sich nicht nur unter dem Gesichtspunkt des Insolvenzverfahrens mit der ertragsteuerrechtlichen Organschaft, die Be-

Dietmar Onusseit, Dresden, war bis zum Eintritt in den gesetzlichen Ruhestand Vorsitzender des Insolvenzrechtssenats des OLG Dresden und ist Of Counsel bei PFO Pöhlmann Früchtl Oppermann PartmbB München Nürnberg Berlin

Stefan Oppermann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht, Partner der PFO Pöhlmann Früchtl Oppermann PartmbB München Nürnberg Berlin und Insolvenzverwalter in der Curator AG

¹ BFH, Urt. v. 2. 11. 2022 – I R 29/19, DZWIR 2023, 529, BFH, Urt. v. 2. 11. 2022 – I R 37/19, DZWIR 2023, 533 (jeweils in diesem Heft).

sprechung legt jedoch einen wesentlichen Schwerpunkt auf diesen Aspekt.²

1. Rechtsfolgen der vorinsolvenzlichen Fehlbeurteilung bei umsatzsteuerrechtlicher Organschaft

a. Nicht erkannte Organschaft

Ist die Organschaft vor der Insolvenz nicht erkannt worden, wird sie aber im Verfahren festgestellt, hat regelmäßig die Organgesellschaft die angefallenen Steuern entrichtet, obwohl die Steuerlast von Rechts wegen den Organträger traf. In ihrer Insolvenz steht der Organgesellschaft ein Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO gegen das Finanzamt zu, während der Organträger die Steuer nachzuentrichten hat. Mangels abweichender vertraglicher Vereinbarung, die in diesen Fällen kaum vorliegt, steht dem Organträger zwar ein Erstattungsanspruch gegen die Organgesellschaft zu,³ in deren Insolvenz ist dieser aber nur als Insolvenzforderung zu qualifizieren. Ist der Organträger nicht zur Entrichtung der Steuer in der Lage, kann die Finanzverwaltung die in Insolvenz befindliche Organgesellschaft selbst nach § 73 AO in Haftung nehmen und im Allgemeinen den Haftungsanspruch gegen den Erstattungsanspruch der Organgesellschaft aufrechnen. Dem steht § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO nicht entgegen, die Aufrechnung ist also nicht per se unzulässig. Die Aufrechnung ist auch dann nicht ausgeschlossen, wenn die Körperschaft, die den Erstattungsanspruch verwaltet, nicht Gläubigerin der Haftungsforderung ist.⁴

Allerdings kann sich eine Unzulässigkeit der Aufrechnung gegen den Erstattungsanspruch wegen der Umsätze aus dem letzten Monat vor dem Insolvenzantrag nach §§ 96 Abs. 1 Nr. 3, 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO ergeben und aus den beiden davor liegenden Monaten nach §§ 96 Abs. 1 Nr. 3, 131 Abs. 1 Nr. 2 InsO, wenn die Organgesellschaft zu dieser Zeit bereits objektiv zahlungsunfähig war.

Befindet sich dagegen der Organträger in Insolvenz, steht dem Finanzamt wegen der nun von ihm zu tragenden Steuer nur eine Insolvenzforderung zu, der Erstattungsanspruch der Organgesellschaft nach § 37 Abs. 2 AO ist dagegen voll zu befriedigen. Allerdings kann das Finanzamt hier ungehindert gegen den Haftungsanspruch aus § 73 AO aufrechnen.

² Zu anderweitiger Schwerpunktbildung vgl. etwa die zum Teil ablehnende Besprechung von *Adrian/Frey*, *StuB* 2023, 361 ff.; weitere Besprechungen bei: *Engeln*, *FR* 2023, 358; *Grondorf*, *DB* 2023, 992; *Kahlert*, *EWiR* 2023, 211; *Schimmele*, *GmbH-StB* 2023, 96; und *Uhländer*, *BB* 2023, 1185, 1186.

³ BGH, *Urt. v. 15. 10. 2014 – XII ZR 111/12*, *WM* 2014, 2280, Rn. 75.

⁴ BFH, *Urt. v. 10. 5. 2007 – VII R 18/05*, *DZWIR* 2007, 415.

b. Unzutreffend angenommene Organschaft

Ist die Organschaft vorinsolvenzlich dagegen unzutreffend angenommen worden, steht dem vermeintlichen Organträger ein Erstattungsanspruch aus § 37 Abs. 2 AO zu, wohingegen die vermeintliche Organgesellschaft die Steuer nachzuentrichten hat. Hat sie dem Organträger für die auf ihre Tätigkeit entfallenden Steuern Ausgleich geleistet, ist dieser regelmäßig zur Rückzahlung verpflichtet.

In der Insolvenz der vermeintlichen Organgesellschaft fällt die nunmehr zu entrichtende Steuer unter § 38 InsO. Deren Anmeldung zur Tabelle ist jedenfalls dann zulässig, wenn das Finanzamt den Erstattungsanspruch des vermeintlichen Organträgers nach § 37 Abs. 2 AO erfüllt hat.⁵

Befindet sich der vermeintliche Organträger in Insolvenz, gehört der Erstattungsanspruch aus § 37 Abs. 2 AO zur Masse, das Finanzamt kann hiergegen nicht mit der sich nun gegen die vermeintliche Organgesellschaft richtenden Steuerforderung aufrechnen, weil es an der Gegenseitigkeit fehlt (§ 387 BGB, § 226 Abs. 1 AO). Ein eventueller Rückforderungsanspruch der vermeintlichen Organgesellschaft gegen den Organträger begründet lediglich eine Insolvenzforderung.

2. Rechtsfolgen der vorinsolvenzlichen Fehlbeurteilung bei ertragsteuerrechtlicher Organschaft

Die steuerrechtlichen Erstattungsansprüche bei der Körperschaftsteuer sind im Hinblick auf die insolvenzrechtlichen Folgen nicht anders zu beurteilen als bei der Umsatzsteuer. Allerdings gilt hier bei tatsächlich geleisteten Ausgleichszahlungen die Sonderregel des § 16 KStG.

Welches Schicksal die internen wechselseitigen Ansprüche zwischen Organträger und Organgesellschaft erfahren, lässt sich für die Ertragsteuern anders als bei der Umsatzsteuer kaum pauschal sagen, da dies nicht zuletzt vom ungewissen Fortbestand des Gewinnabführungsvertrags und dessen konkretem Inhalt abhängt.

III. Die Auswirkungen der Insolvenz auf die steuerrechtliche Organschaft

1. Umsatzsteuerrechtliche Organschaft

a. Voraussetzungen

Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft setzt nach § 2 Abs. 2 UStG voraus, dass eine juristische Person⁶ nach dem Gesamt-

⁵ BFH, *Urt. v. 24. 8. 2016 – V R 36/15*, *ZInsO* 2017, 44 Rn. 16 ff.

⁶ Eine Ausnahme lässt der BFH jetzt für den Sonderfall von Personenhandelsgesellschaften mit »kapitalistischer Struktur« zu, wenn neben dem Organträger Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft auch

bild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Die weitergehenden Voraussetzungen des § 14 KStG, insbesondere ein Gewinnabführungsvertrag, brauchen nicht vorzuliegen. Schlagwortartig zusammengefasst müssen für die umsatzsteuerrechtliche Organshaft die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein.

Für die finanzielle Eingliederung ist erforderlich, dass der Organträger über eine Kapitalbeteiligung verfügt, die ihm nach Gesetz und Satzung ermöglicht, seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen, im Regelfall also mehr als 50 % der Anteile.⁷

Die wirtschaftliche Eingliederung setzt voraus, dass die Organgesellschaft im Gefüge des übergeordneten Organträgers als dessen Bestandteil erscheint, weil ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung vorhanden ist.⁸

Die organisatorische Eingliederung folgt nicht notwendig aus der finanziellen, vielmehr ist zu verlangen, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger in der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft wirklich wahrgenommen wird.⁹ Der Abhängigkeitsvermutung des § 17 AktG kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu.¹⁰ Nach der neueren Rechtsprechung ist erforderlich, dass der Organträger seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann.¹¹

b. Insolvenzverfahren

Obwohl die gesetzliche Regelung auf das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse abstellt, beurteilen die Umsatzsteuerernte des BFH in den letzten Jahren die Auswirkungen der unterschiedlichen Insolvenzverfahren auf die Organshaft eher pauschal, weil sich das Ergebnis schon eindeutig

aus der Rechtslage ableiten lasse.¹² Danach endet die Organshaft mit der Insolvenzeröffnung sowohl über das Vermögen des Organträgers als auch der Organgesellschaft.¹³ Entscheidungen zur Auswirkung eines Konzerninsolvenzverfahrens liegen noch nicht vor.

Bei Insolvenz des Organträgers endet danach die Organshaft. Das Finanzamt könne nur die auf dessen eigener Umsatztätigkeit im Verfahren beruhenden Steuern als Masseverbindlichkeit geltend machen, nicht aber diejenigen, die durch die Tätigkeit der Organgesellschaft anfielen, sodass nichts anderes bliebe, als die Organgesellschaft nach § 73 AO in Haftung zu nehmen, was mit dem umsatzsteuerrechtlichen Grundsatz der organschaftlichen Unternehmenseinheit und der mit der Organshaft bezweckten Verwaltungsvereinfachung nicht vereinbar sei.¹⁴ Konsequenterweise sieht die Rechtsprechung keinen Anlass, bei Eigenverwaltung des Organträgers abweichend zu urteilen. Auf den Entfall der Eingliederungsmerkmale des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG stellt der BFH daher bei der Organträgerinsolvenz nicht ab.

In der Insolvenz der Organgesellschaft entfällt wegen der Verwaltungsbefugnisse des Insolvenzverwalters gemäß § 80 InsO die organisatorische Eingliederung. Dies gelte auch dann, wenn das Verfahren in Eigenverwaltung geführt wird.¹⁵ Denn die Organgesellschaft sei hier zwar weiter selbst berechtigt, unter der Aufsicht eines Sachwalters die Insolvenzmasse zu verwalten und über sie zu verfügen, es fehle aber die für die Organshaft erforderliche Eingliederung mit Durchgriffsmöglichkeit. Denn sei der Schuldner – wie bei der Organgesellschaft notwendig – eine juristische Person, so entfele der Einfluss von Aufsichtsrat, Gesellschafterversammlung oder entsprechenden Organen gemäß § 276 a Satz 1 InsO a. F. (heute § 276 a Abs. 1 InsO). Damit ende die finanzielle Eingliederung, die Überwachung obliege nicht mehr dem Organträger, sondern dem Sachwalter, dem Gläubigerausschuss und der Gläubigerversammlung.

Für die Doppelinsolvenz gibt es keine Abweichungen, nach Ansicht der Rechtsprechung auch nicht, wenn in beiden Verfahren dieselbe Person zum Verwalter bestellt wird, weil beide Verfahren, die der jeweiligen Gläubigerautonomie unterfallen, für unterschiedliche Gläubigerinteressen geführt werden und daher Gläubigerversammlung und Gläubigerausschuss nicht identisch sind.¹⁶

Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers nicht finanziell eingegliedert sind, BFH, Urt. v. 16.3.2023 – V R 14/21 (V R 45/19).

⁷ BFH, Urt. v. 22. 4. 2010 – V R 9/09, DZWIR 2010, 374 Rn. 12. Mit Urteil vom 18. 1. 2023 (XI R 29/22, DZWIR 2023, 535) hat der BFH eine Ausnahme von dieser Regel für die finanzielle Eingliederung angenommen, wenn der potenzielle Organträger über genau 50 % der Stimmrechte verfügt, aber eine Mehrheitsbeteiligung am Kapital der Gesellschaft hält und zusätzlich den Geschäftsführer der Organgesellschaft stellt und so seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann.

⁸ Ausführlich hierzu Abschn. 2.8 UStAE.

⁹ BFH, Urt. v. 17. 1. 2002 – V R 37/00, ZIP 2002, 1813, 1815.

¹⁰ BFH, Urt. v. 3. 4. 2008 – V R 76/05, ZIP 2009, 1009; Abschn. 2.8 Abs. 7 UStAE.

¹¹ BFH, Urt. v. 8. 8. 2013 – V R 18/13, DZWIR 2013, 526 (mit Bespr. *Götz/Dal Bosco*, DZWIR 2013, 505) Rn. 27 ff.

¹² BFH, Urt. v. 1. 4. 2004 – V R 24/03, ZIP 2004, 1269.

¹³ BFH, Urt. v. 15. 12. 2016 – V R 14/16, DZWIR 2017, 230; vgl. auch Abschn. 2.8 Abs. 12 UStAE.

¹⁴ BFH, Urt. v. 15. 12. 2016 – V R 14/16, DZWIR 2017, 230 Rn. 24f. Auch wenn die Autoren diese Auffassung nicht teilen, wird sie im Folgenden zugrunde gelegt.

¹⁵ BFH, Urt. v. 15. 12. 2016 – V R 14/16, DZWIR 2017, 230 Rn. 32 ff.

c. Vorläufiges Insolvenzverfahren

Im vorläufigen Verfahren über das Vermögen der Organgesellschaft hatte der BFH ursprünglich kein Hindernis für die Organschaft gesehen, diese bleibe auch bestehen, wenn ein Zustimmungsvorbehalt angeordnet worden sei.¹⁷ Seit der Entscheidung vom 8.8.2013 urteilt er nunmehr gegen-
teilig.¹⁸ Die Organschaft endet danach bei Anordnung eines Zustimmungsvorbehalts wegen Wegfalls der organisatorischen Einordnung, da der vorläufige Verwalter hier befugt und insolvenzrechtlich verpflichtet sei, Zahlungen an den bisherigen Organträger zum Ausgleich für die Abführung der Steuer zu verhindern. Dieser verliere die Möglichkeit, die Organgesellschaft zu beherrschen und die Steuer für die Umsätze aus der Tätigkeit der bisherigen Organgesellschaft als Steuerschuldner und damit als »Steuereinnahmer« zu entrichten. Ohne Zustimmungsvorbehalt, der jedoch in der Praxis bei der schwachen vorläufigen Verwaltung stets angeordnet wird, bleibt die Organschaft bestehen.

Wird hingegen ein allgemeines Verfügungsverbot gegen die Organgesellschaft erlassen, ist die Rechtslage wie im eröffneten Verfahren.

Die Anordnung einer vorläufigen Eigenverwaltung bei der Organgesellschaft nimmt jedenfalls dann keinen Einfluss auf den Fortbestand der Organschaft, wenn lediglich ein Sachwalter bestellt und die Zwangsvollstreckung nach Maßgabe des § 21 Abs. 2 Nr. 3 InsO eingestellt wird.¹⁹ Der Organträger könne, wie der BFH meint, seine Aufgabe als Steuereinnahmer des Staates hier anders als im Regeleröffnungsverfahren weiterhin wahrnehmen.

2. Ertragsteuerrechtliche Organschaft

a. Voraussetzungen

Die Voraussetzungen der in § 14 KStG, auf den hier im Wesentlichen verwiesen werden muss, geregelten Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft sind weitaus komplexer als im Umsatzsteuerrecht. Insbesondere der hier nach § 14 Abs. 1 KStG erforderliche Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG hat im UStG keine Parallele. Zudem sind die Anforderungen erheblich präziser formuliert als im Umsatzsteuergesetz. Unter den Prämissen des § 17

KStG kommt als Organgesellschaft auch eine sonstige Kapitalgesellschaft, vor allem also auch eine GmbH, in Betracht.

b. Insolvenzverfahren

aa. Die Literaturauffassungen

Welche Auswirkungen die Insolvenz des Organträgers, der Organgesellschaft oder beider auf die ertragsteuerrechtliche Organschaft ausübt, wird in Rechtsprechung und Literatur nicht so eindeutig beantwortet wie bei der Umsatzsteuer. Vor allem fehlt hier abschließende höchstrichterliche Rechtsprechung. Die Literatur ist sehr uneinheitlich, teilweise konträr, teilweise aber auch nur in Nuancen voneinander abweichend, so dass die Auffassungen hier nur cursorisch dargestellt werden können.

Die Ansicht von *Kahlert*²⁰, die Rechtsprechung des V. und des XI. Senats des BFH zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft sei auf die ertragsteuerrechtliche Organschaft zu übertragen, ist vereinzelt geblieben. *Kahlert* meint, das dem Insolvenzverwalter als Amtswalter der Gläubiger auferlegte Pflichtenprogramm widerspreche ebenso wie bei der Umsatzsteuer einer positiven Durchsetzung der durch die Mehrheitsbeteiligung vermittelten Mehrheitsmacht. Daher ende die Organschaft in der Insolvenz des Organträgers ebenso wie bei Insolvenz der Organgesellschaft. Diese Auffassung konnte sich bislang nicht durchsetzen.

Allerdings hatte der II. Senat des BGH noch zur Konkursordnung entschieden, dass ein Unternehmensvertrag regelmäßig endet, wenn ein Konkursverfahren über das Vermögen der beherrschten oder herrschenden Gesellschaft eröffnet wird.²¹ Diese Auffassung vertritt ein Teil der gesellschaftsrechtlichen Literatur auch unter Geltung der Insolvenzordnung und kommt damit zum gleichen Ergebnis wie *Kahlert*,²² und mit dem Wegfall des Ergebnisabführungsvertrags endet auch danach zwingend die Organschaft in der Insolvenz sowohl des Organträgers als auch der Organgesellschaft.

Dem stehen Ansichten in der Literatur gegenüber, die grundsätzlich auch in der Insolvenz jedenfalls des Organträ-

16 BFH, Beschl. v. 19. 3. 2014 – V B 14/14, DZWIR 2014, 356 Rn. 41; BFH, Urt. v. 15. 12. 2016 – V R 14/16, DZWIR 2017, 230 Rn. 39.

17 BFH, Urt. v. 1. 4. 2004 – V R 24/03, ZIP 2004, 1269.

18 BFH, Urt. v. 8. 8. 2013 – V R 18/13, DZWIR 2013, 526 (mit Bespr. *Götz/Dal Bosco*, DZWIR 2013, 505); BFH, Urt. v. 24. 8. 2016 – V R 36/15, ZIP 2016, 2487 Rn. 15. Dem folgt jetzt auch Abschn. 2.8 Abs. 12 UStAE.

19 BFH, Urt. v. 27. 11. 2019 – XI R 35/17, DZWIR 2020, 519.

20 *Kahlert*, DStR 2014, 73; *ders.*, EWiR 2023, 211, 212. Allerdings hat sich *Krumm* (in: Blümich/Krumm, § 14 KStG Rn. 165) für den Fall der Insolvenz der Organgesellschaft dieser Auffassung angeschlossen. Auch *Uhlenbruck/Hirte*, InsO, 15. Aufl. 2019, § 11 Rn. 398, beziehen sich auf die Rechtsprechung zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft.

21 BGH, Urt. v. 14. 12. 1987 – II ZR 170/87, ZIP 1988, 229. Für die zivilrechtliche Beendigung des Gewinnabführungsvertrags plädiert auch die Vorinstanz der Besprechungsentscheidung I R 29/19: FG Nürnberg, Urt. v. 11. 12. 2018 – 1 K 483/17, EFG 2020, 479, Rn. 81 ff.

22 Z. B. MK-AktG/*Altmeppen*, 5. Aufl. 2020, § 297 Rn. 102 ff. und 116 ff.

gers, vielfach aber auch der Organgesellschaft²³, vertreten, dass der Ergebnisabführungsvertrags fortbesteht und für seine Beendigung eine ausdrückliche Kündigung oder einvernehmliche Aufhebung zu verlangen ist.²⁴ Hier liegt die Überlegung zugrunde, dass im Verfahren nach der Insolvenzordnung nicht mehr die Zerschlagung, sondern die Fortführung des Unternehmens der gesetzliche Regelfall ist. Zur Fortführung des Organträgers gehöre aber auch die Fortsetzung der Unternehmensstrukturen mitsamt ihren Beteiligungen,²⁵ wobei diese Ansicht nicht hinreichend berücksichtigt, dass mit Inkrafttreten des ESUG in den Vorschriften zum Insolvenzplan umfassende Möglichkeiten geschaffen wurden, in die Gesellschafterrechte und die Gesellschafterstruktur einzugreifen (notfalls auch gegen die Stimmrechte der Gesellschafter, siehe vor allem hierzu § 225a InsO). Hiervon wird heute insbesondere in vielen der in Eigenverwaltung geführten Verfahren, aber auch in Regelverfahren reger Gebrauch gemacht, so dass mit der Fortsetzung der Unternehmensstrukturen hier gerade nicht mehr argumentiert werden kann. Im Übrigen räumen diese Stimmen aber – insoweit richtig – dem jeweils anderen Vertragspartner überwiegend ein Kündigungsrecht aus wichtigem Grund nach § 297 Abs. 1 AktG ein, da der insolvente Vertragspartner seine Pflichten aus dem Ergebnisabführungsvertrag nicht erfüllen könne. Auch hier wird indessen von anderen vertreten, zumindest für die tatsächliche Durchführung des Vertrags reiche es aus, dass der Vertragspartner seine Ansprüche nach den Regeln der InsO durch die Anmeldung zur Insolvenztabelle verfolgen könne.²⁶ Zum Teil wird auch erwogen, dem Insolvenzverwalter das Wahlrecht nach § 103 InsO einzuräumen.²⁷

Insbesondere *Wozniak*²⁸ spricht den Beteiligten auch in der laufenden Insolvenz ein Interesse nicht ab, am Ergeb-

nisabführungsvertrag festzuhalten und diesen, etwa zum Zweck der Sanierung, weiter durchzuführen. Dies gelte auch in der Doppelinsolvenz. Der gesellschaftsrechtlichen Auflösung zumindest der Organgesellschaft in Folge der Insolvenz (für die GmbH z.B. § 60 Abs. 1 GmbHG) wird insoweit keine Bedeutung beigemessen.

bb. Die Auffassung des BFH im Urteil I R 29/19

Im Urteil I R 29/19 nimmt der BFH²⁹ zu den dargestellten Literaturauffassungen nicht ausdrücklich Stellung, trotz der fehlenden Auseinandersetzung mit abweichenden Meinungen scheint er sich zu den grundlegenden Fragen positioniert zu haben.

Im Streitfall war für ein vorinsolvenzliches Jahr vor dem Insolvenzantrag eine vorläufige Bilanz aufgestellt, der darin ausgewiesene Gewinn der Organgesellschaft jedoch noch nicht endgültig an den Organträger abgeführt worden. Der BFH nimmt an, die insolvenzrechtlichen Restriktionen verhinderten grundsätzlich, dass die aus dem Ergebnisabführungsvertrag resultierenden Forderungen bedient werden dürften, handele es sich doch nur um Insolvenzforderungen nach § 38 InsO. Die Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags scheitere daher.³⁰

Legen diese Ausführungen die Annahme nahe (wenn gleich unter den juristisch typischen Vorbehalt eines »grundsätzlich« gestellt, um sich die Prüfung und Entscheidung zu Ausnahmen vorzubehalten), die Organshaft gerade durch die Insolvenz³¹ zwingend in Wegfall, lässt ein wenige Zeilen später stehender Passus eher vermuten, der BFH räume dem Insolvenzverwalter die Möglichkeit ein, darüber zu entscheiden, ob er die Organshaft fortführen wolle oder nicht:

»Wenn der Insolvenzverwalter zur Sicherung der Masse und zum Zweck der Gläubigerbefriedigung eine Nichtanerkennung der Organshaft anstrebt, da er dadurch Steuererstattungsansprüche erlangen kann, entspricht dies seinem gesetzlichen Pflichtenkreis.«

Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass die Nichtanerkennung der Organshaft letztlich nur eine Rückkehr zum Grundprinzip der getrennten Besteuerung einzelner Steuersubjekte bedeute.

»Dies haben die Steuerpflichtigen – in den Grenzen des § 42 AO – auch sonst in der Hand, da sie bis zum Ablauf der Mindestver-

23 Selbst im insolvenzrechtlichen Schrifttum herrscht keine Einigkeit, ob die isolierte Insolvenz der Organgesellschaft angesichts der durch den Ergebnisabführungsvertrag manifestierten Verlustübernahmeverpflichtung des Organträgers überhaupt möglich ist. Vgl. einerseits Hess/*Wozniak*, KK-InsO, 1. Aufl. 2021, § 14 KStG, Rn. 18f.; andererseits MK-InsO/*Schüppen/Schlösser*, 4. Aufl. 2020, Insolvenzsteuerrecht, Rn. 229.

24 So etwa *Schimmele*, GmbH-StB 2023, 96; *Bultmann*, ZInsO 2007, 785 ff.

25 Hess/*Wozniak*, KK-InsO, 1. Aufl. 2021, § 14 KStG, Rn. 11 ff.

26 *Prinz/Witt*, Steuerliche Organshaft, Rn. 24.70 f. Dagegen wiederum *Fichtelmann*, GmbHR 2010, 567.

27 *Bultmann*, ZInsO 2007, 785, 787; Hess/*Wozniak*, KK-InsO, 1. Aufl. 2021, § 14 KStG, Rn. 15. Bei Erfüllungswahl soll der Vertragspartner dann seine Ansprüche als Masseverbindlichkeit geltend machen können. Gegen eine (auch analoge) Anwendung des § 103 InsO *Uhlenbruck/Hirte*, InsO, 15. Aufl. 2019, § 11 Rn. 398, da die Vorschrift nicht auf Gesellschaftsverträge zugeschnitten sei. Im Übrigen meint *Uhlenbruck/Hirte*, a. a. O., selbst ohne Kündigung oder Aufhebung des Ergebnisabführungsvertrags seien die daraus resultierenden Pflichten für die Dauer des Verfahrens suspendiert, der Vertrag selbst bleibe jedoch erhalten.

28 Hess/*Wozniak*, KK-InsO, 1. Aufl. 2021, § 14 KStG, Rn. 18 ff.

29 BFH, Urt. v. 2. 11. 2022 – I R 29/19, DZWIR 2023, 529.

30 BFH, Urt. v. 2. 11. 2022 – I R 29/19, DZWIR 2023, 529 Rn. 36.

31 *Kahlert*, EWIR 2023, 211, 212, weist zutreffend darauf hin, dass dieselbe Rechtsfolge unter dieser Prämisse auch schon mit der Anordnung des vorläufigen Verfahrens eintreten müsse.

tragslaufzeit durch schlichte Nichtdurchführung des EAV insgesamt in die Normalbesteuerung zurückkehren können.«³²

Der Hinweis auf das freie Wahlrecht »auch« außerhalb der Insolvenz lässt kaum eine andere Deutung zu, als dass der BFH dieses Wahlrecht eben »auch« dem Insolvenzverwalter einräumt. Man wird dann allerdings fordern müssen, dass die Pflichten aus dem Ergebnisabführungsvertrag unter Umständen entgegen § 38 InsO, getragen von rein wirtschaftlichen Erwägungen, im Rang von Masseverbindlichkeiten befriedigt werden (müssen). Darin muss keine Pflichtverletzung des oder – im Fall der Doppelinsolvenz – der Verwalter liegen, wenn die Masse(n) im Ergebnis bei Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags besser stehen als bei dessen Beendigung. Darüber hinaus weist der BFH darauf hin, dass der Insolvenzverwalter ungeachtet der gegenläufigen Interessen der Finanzverwaltung die »Nichtanerkennung der Organschaft anstreben dürfe«, wenn er hierdurch zugunsten der von ihm verwalteten Masse eine Steuererstattung erlangen könne.

Noch deutlicher wird der BFH in Rn. 39 des Urteils I R 29/19, wonach die Eröffnung des Insolvenzverfahrens sowohl über das Vermögen des Organträgers als auch der Organgesellschaft einen wichtigen Grund zur Kündigung im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG darstellt. Auch wenn es nicht ausdrücklich gesagt wird, lässt sich diese Äußerung doch nur dahin interpretieren,³³ dass der BFH sich, wenn auch nicht ausdrücklich, der Auffassung anschließt, die zwar kein automatisches Erlöschen des Ergebnisabführungsvertrags durch die Insolvenzeröffnung annimmt, gleichzeitig aber gerade hierin einen wichtigen Grund erkennt, weil die Verbindlichkeiten aus dem Ergebnisabführungsvertrag durch die Insolvenz zu Insolvenzforderungen werden, die grundsätzlich nicht mehr bedient werden dürfen.

Hier wird deshalb die Ansicht anderer Besprechungen³⁴ der vorliegenden Entscheidung, der BFH habe zu den Folgen der Insolvenz für den Ergebnisabführungsvertrag keine Stellung genommen, nicht uneingeschränkt geteilt. Richtig ist nur, dass es an einer ausdrücklichen Äußerung des BFH fehlt.

Bemerkenswert ist schließlich, dass der I. Senat des BFH die gegenläufige Rechtsprechung der Umsatzsteuer-senate³⁵ zu § 2 Abs. 2 UStG unkommentiert lässt, sie sogar nicht einmal erwähnt.

c. Vorläufiges Insolvenzverfahren

Soweit in der Literatur zum vorläufigen Verfahren Stellung genommen wird, werden weitgehend dieselben Positionen vertreten wie im eröffneten Verfahren, zumindest wenn ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt und mit einem Zustimmungsvorbehalt ausgestattet wurde. Offensichtlich sieht der BFH im Insolvenzantrag oder in der Anordnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens keinen Anlass für die Beendigung des Ergebnisabführungsvertrags, wohl aber bereits in der Antragstellung einen wichtigen Grund für dessen Kündigung.³⁶

IV. Die entschiedenen Fälle

1. Das Verfahren I R 29/19

a. Der Sachverhalt

Dem Verfahren I R 29/19³⁷ lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Über die Vermögen der Holding-GmbH (H) und der X GmbH (X) wurde jeweils am 1. 6. 2009 ein Insolvenzverfahren eröffnet. H hielt 100 % der Anteile an der X. Beide hatten mit Wirkung auf den Beginn des Geschäftsjahrs der X zum 29. 12. 2005 einen Gewinnabführungsvertrag (EAV) geschlossen, nach dessen § 5 die Abführung des Jahresüberschusses durch die X mit Feststellung des Jahresabschlusses eines jeden Geschäftsjahrs fällig wurde, ihr Anspruch auf Ausgleich eines Jahresfehlbetrags dagegen zum Stichtag des Jahresabschlusses.³⁸ Die beteiligten Gesellschaften waren in ein »Cash-Pooling-System« eingebunden.

Die X stellte ihr Geschäftsjahr im Jahr 2006 auf das Kalenderjahr um, so dass ein Rumpfgeschäftsjahr vom 29. 12. bis 31. 12. 2006 entstand. Bereits vor der Verfahrenseröffnung wurde bei ihr für das Rumpfgeschäftsjahr 2005/06 ein Verlust von knapp 100.000 € festgestellt, für das Jahr 2006 ein Gewinn von rund 32.000.000 € und für das Jahr 2007 ein Verlust von rund 11.000.000 €. Für diese Zeiträume wurden entsprechende Buchungen aufwands- und ertragswirksam vorgenommen. Bei Insolvenzeröffnung lag für das Jahr 2008 lediglich der Entwurf eines Jahresabschlusses vor. Eine Abführung des darin ausgewiesenen Gewinns erfolgte bis zum Abschluss der ersten Instanz nicht, da ein Gewinnabführungsanspruch zwar auf dem Aufwandskonto »Abgeführter Gewinn aufgrund EAV« verbucht, ein entsprechender Betrag aber nicht auf das Cash-Clearing-Konto abgeführt und gezahlt wurde. Zwischen den Beteiligten war unstrittig, dass der Abschluss 2008 nicht den handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen entsprach und daher zumindest einen zu hohen Überschuss auswies oder gar ein Fehlbetrag hätte ausgewiesen werden müssen.

32 BFH, Urt. v. 2. 11. 2022 – I R 29/19, DZWIR 2023, 529 Rn. 34.

33 Ebenso Kahlert, EWIR 2023, 211, 212.

34 Uhländer, BB 2023, 1185, 1186; Schimmele, GmbH-StB 2023, 96.

35 Siehe die Nachweise oben unter III.1.b. und c.

36 BFH, Urt. v. 2. 11. 2022 – I R 29/19, DZWIR 2023, 529 Rn. 39.

37 BFH, Urt. v. 2. 11. 2022 – I R 29/19, DZWIR 2023, 529.

38 Die Darstellung von Schimmele, GmbH-StB 2023, 97, der das Verhältnis mit umgekehrten Vertragsrollen beschreibt, beruht wohl auf einem Missverständnis.

Für die Jahre 2006 und 2007 reichte die H unter Berücksichtigung der Organschaft Steuererklärungen ein. Das Finanzamt erließ gemäß § 164 AO entsprechende Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide. Die festgesetzten Steuern wurden vollständig entrichtet.

Der klagende Insolvenzverwalter reichte 2011 geänderte Erklärungen ein, mit denen er die Auffassung vertrat, mangels Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags während der gesamten Vertragslaufzeit sei die Organschaft rückwirkend entfallen. Das Finanzamt lehnte die Änderung der Bescheide ab. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Der BFH hat auf die Revision des Insolvenzverwalters der H das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und die Sache an das FG Nürnberg zurückverwiesen.

b. Die Entscheidungsgründe

An der zunächst wirksamen Begründung einer Organschaft bestanden im Streitfall keine ernstlichen Bedenken. Der BFH³⁹ meint jedoch, die Organschaft sei rückwirkend auf den Zeitpunkt ihrer Begründung wieder entfallen, weil der Ergebnisabführungsvertrag im Jahr 2008, also vor Ablauf der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren, nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG nicht tatsächlich durchgeführt worden sei.

Die zentrale Frage dieses Verfahrens lag mithin in der richtigen Bewertung der mindestens fünfjährigen Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags, wie sie von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG verlangt wird. Der BFH geht von seiner Rechtsprechung aus, die verlangt, dass der Ergebnisabführungsvertrag entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen vollzogen wird, was eine zweistufige Prüfung bedingt. Zunächst sind die Verpflichtungen und Forderungen aus dem Vertrag spiegelbildlich übereinstimmend in beiden Jahresabschlüssen zu buchen, sodann sind die Verpflichtungen durch Zahlung oder Aufrechnung auszugleichen, wozu nur eine Buchung ohne Erfüllungswirkung nicht ausreicht.

Die Ansicht des Finanzgerichts, für die tatsächliche Durchführung reiche zumindest im Insolvenzfall auch ein vorläufiger Jahresabschluss aus, teilt der BFH nicht, vielmehr komme es für die tatsächliche Durchführung auf das Ergebnis an, das bei zutreffender Anwendung der handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze in einem endgültigen Jahresabschluss auszuweisen wäre. Dieser Betrag war im Streitfall aber unter keinen Umständen tatsächlich an die H abgeführt worden.

Die Organschaft als Ausnahme vom steuerrechtlichen Grundprinzip der getrennten Besteuerung einzelner Steuersubjekte nehme keine Rücksicht darauf, ob und in wel-

chem Umfang der Steuerpflichtige auf deren Erfüllung selbst Einfluss nehmen könne. Deshalb sei es auch irrelevant, dass die insolvenzrechtlichen Restriktionen den Steuerpflichtigen an einer freien Einflussnahme hinderten, worauf das Finanzgericht abgestellt hatte.

War auf dieser Grundlage der Ergebnisabführungsvertrag im Streitfall im Jahr 2008 nicht durchgeführt worden, stellte sich noch die Frage nach einer eventuellen Heilung. Der BFH prüft hierzu § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG, wonach die spätere Korrektur fehlerhafter Bilanzansätze eines wirksam festgestellten Jahresabschlusses unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist. Die Heilung scheiterte jedoch, weil nur ein vorläufiger Jahresabschluss vorlag.

Auch § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG hilft nach Auffassung des BFH nicht weiter. Danach ist eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt. Wie oben (II. 2. b.) bereits dargestellt, überdauert der Ergebnisabführungsvertrag nach BFH die Insolvenzeröffnung, diese stellt aber einen wichtigen Grund im Sinne der genannten Vorschrift dar. Der BFH meint indessen, die Regelung nehme nur auf die erste Voraussetzung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG, also auf die Mindestlaufzeit von fünf Jahren Bezug, nicht auf die zweite, die tatsächliche Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags. Die *Verfasser* verstehen das dahin, dass bei Bestehen eines wichtigen Grundes die Vertragslaufzeit durch Kündigung auf weniger als fünf Jahre reduziert werden kann; während des Laufs dieser Rumpfvtragszeit muss der Vertrag aber vollständig durchgeführt werden,⁴⁰ was im Streitfall nicht der Fall war, weil die Kündigung aufgrund der Insolvenz erst im Jahr 2009 nicht mehr im Jahr 2008 möglich gewesen wäre. Der BFH wendet sich schließlich gegen eine Analogie zu § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG. Es fehle bereits an einer Regelungslücke, zudem spreche der Ausnahmecharakter der Vorschrift gegen eine analoge Anwendung.

Schließlich erfasse, so der BFH, § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG, der der Beendigung des Ergebnisabführungsvertrags im laufenden Wirtschaftsjahr steuerliche Rückwirkung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres beilegt, nur dieses laufende Jahr, so dass im Umkehrschluss die Nichtdurchführung in davor liegenden Wirtschaftsjahren schädlich sei und zur vollständigen Nichtanerkennung der Organschaft führe. Im Streitfall wurde der Ergebnisabführungsvertrag zwar erst im Jahr 2009 beendet, war aber nach Ansicht des BFH bereits 2008 nicht mehr durchgeführt worden, so dass Satz 3 der genannten Vorschrift keine Anwendung finden konnte. Auch in diesem Zusammenhang betont der BFH das

39 BFH, Urt. v. 2. 11. 2022 – I R 29/19, DZWIR 2023, 533.

40 A.A. Kahlert, DStR 2014, 73, 76.

steuerrechtliche Grundprinzip der getrennten Besteuerung einzelner Steuersubjekte.

Der BFH attestiert, dass die Nichtdurchführung eines Ergebnisabführungsvertrags in einem Veranlagungszeitraum nach Ablauf der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren nicht zu einer rückwirkenden Nichtanerkennung der Organschaft seit Vertragsbeginn führt, eine Nichtdurchführung während des Laufs der Mindestvertragszeit jedoch diese Wirkung habe und mithin die Organschaft insgesamt entfallen lasse.

Obwohl der BFH die Organschaft zwischen H und X daher abschließend nicht anerkannte, konnte er nicht selbst durchentscheiden, weil das Finanzgericht die konkreten Folgen der Nichtanerkennung der Organschaft nicht vollständig festgestellt hatte.

2. Das Verfahren I R 37/19⁴¹

a. Der Sachverhalt

Auch hier ging es um die tatsächliche Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags (EAV).⁴²

Die B-GmbH (B) erwarb 2008 sämtliche Geschäftsanteile der klagenden GmbH. Zugleich schloss sie mit ihr einen Gewinnabführungs- und Beherrschungsvertrag mit Wirkung zum 1. 1. 2009 ab.

In den Streitjahren 2009 bis 2012 erwirtschaftete die Klägerin jeweils Gewinne, die beanstandungsfrei gebucht und erklärt wurden. 2013 ergab sich bei der Klägerin ein Verlust, der zwar in der am 10. 11. 2014 erstellten Bilanz zum 31. 12. 2013 ausgewiesen wurde, aber hier fehlte die entsprechend erforderliche Berücksichtigung durch Einbuchung einer Ausgleichsforderung der Klägerin gegen die B. Lediglich der Steuerberater wies in seinem Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses unter »Rechtliche Verhältnisse« und in einem Begleitschreiben an die Klägerin darauf hin, dass der Verlust durch die B zu erstatten sei. Diese glich den Verlust am 11. 2. 2015 auch tatsächlich aus.

Im Anschluss an eine Außenprüfung erkannte das Finanzamt rückwirkend die steuerliche Organschaft nicht mehr an.

Der hiergegen erhobene Einspruch blieb ebenso erfolglos wie Klage und Revision der Klägerin.

b. Die Entscheidungsgründe

Bislang hatte der BFH nicht ausdrücklich entschieden, zu welchem Zeitpunkt die tatsächlichen nach einem Ergebnisabführungsvertrag geschuldeten Zahlungen erfolgen müs-

sen. In der Literatur wurde zum Teil die Zahlung innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach Schluss des Wirtschaftsjahres verlangt, zum Teil aber auch die Zahlung innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach Beendigung der Organschaft als ausreichend angesehen.

Der BFH⁴³ meint, die tatsächliche Durchführung verlange, dass der Ergebnisabführungsvertrag während seiner gesamten Geltungsdauer gelebt werde, schon vor der Zahlung müsse objektiv erkennbar sein, dass beide Vertragspartner ihre zivilrechtlichen Verpflichtungen aus dem Vertrag erfüllen werden. Das setze zur Vermeidung von Manipulationen entsprechende Buchungen auch in den Jahresabschlüssen voraus.

Der BFH lässt dahinstehen, ob die Verlustausgleichung am 11. 2. 2015 noch rechtzeitig war, weil die Nichtdurchführung des EAV bereits aus der fehlenden Bilanzbuchung abzuleiten war. Den Hinweisen des Steuerberaters komme keine heilende Bedeutung zu, sie reichten nicht aus, den EAV »zu leben«, dasselbe gelte für die Steuererklärungen. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG führe auch in diesem Fall nicht zu einer anderen Sicht, da die Vorschrift schon ihrem Wortlaut nach einen fehlerhaften Bilanzansatz verlange und gänzlich fehlende Ausweise von Forderungen oder Verpflichtungen also nicht erfasse. Schließlich könne offenbleiben, ob geringfügige Unregelmäßigkeiten unbeachtlich sein könnten, da die fehlende Buchung unabhängig von ihrer betragsmäßigen Höhe keine Geringfügigkeit darstelle.

Wie zum Verfahren I R 29/19 schon näher beschrieben, muss der EAV während der Mindestvertragslaufzeit durchgeführt werden. Da diese noch nicht abgelaufen war, entfiel die Organschaft rückwirkend vollständig.

IV. Schluss

Ein Insolvenzverwalter ist gut beraten, sowohl die Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen als auch der ertragsteuerrechtlichen Organschaft sorgfältig zu prüfen, da je nach Konstellation erhebliche Ansprüche für die Masse realisiert werden können. Umgekehrt gilt es aber auch, unberechtigte Forderungsanmeldungen abzuwehren, die auf die Organschaft gestützt werden, sei es des Finanzamts oder des jeweiligen Vertragspartners. Das galt schon seit jeher. Nachdem der BFH die Anforderungen an die Organschaft mit den beiden Besprechungsentscheidungen noch einmal verschärft hat, ist eine solche sorgfältige Prüfung um so mehr geboten.

⁴¹ BFH, Urt. v. 2. 11. 2022 – I R 37/19, DZWIR 2023, 533.

⁴² BFH, Urt. v. 2. 11. 2022 – I R 37/19, DZWIR 2023, 533.

⁴³ BFH, Urt. v. 2. 11. 2022 – I R 37/19, DZWIR 2023, 533.