

UMSATZSTEUERLICHE ORGANSCHAFT IN KRISE UND INSOLVENZ

Chancen, Herausforderungen und Spielräume für die Praxis

9. Jahrestagung Hamburger Kreis für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e.V. | 16. Mai 2025

RA/StB Dr. Johann Wagner, LL.M. (NYU) | RA/StB Dr. Hendrik Marchal



-
- I. **Voraussetzungen und Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft**
-
- II. **Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft im (vorläufigen) Insolvenzverfahren**
-
- III. **Ausgewählte Praxisfragen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft in Insolvenzkonstellationen**
-
- IV. **Ausblick**
-



I. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft

1. Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft
 2. Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft
-

1. Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft

Überblick

Eine umsatzsteuerliche Organschaft erfordert

- nach **§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG**, dass
 - eine juristische Person
 - nach dem Gesamtbild der Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist
- nach **Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL**, dass
 - rechtlich unabhängige Personen
 - durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind

1. Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft

Eingliederungsmerkmale nach Abschn. 2.8 UStAE

Finanzielle Eingliederung

- Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen (Eingliederung mit Durchgriffsrechten)
- Im Regelfall ist eine (einfache) **Stimmrechtsmehrheit** erforderlich

Wirtschaftliche Eingliederung

- Es muss ein **enger wirtschaftlicher Zusammenhang** zwischen den Tätigkeiten von Organträger und Organgesellschaft bestehen; mehr als nur unerhebliche Beziehungen sind ausreichend
- Die Tätigkeiten müssen aufeinander abgestimmt sein und sich gegenseitig fördern und ergänzen; eine gegenseitige wirtschaftliche Abhängigkeit ist nicht erforderlich

Organisatorische Eingliederung

- **Nutzung** der mit der finanziellen Eingliederung verbundenen **Beherrschungsmöglichkeit in der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft** (aktive Willensdurchsetzung)
- Fallgruppen: **Personenidentität** in den Leitungsgremien; **personelle Verflechtung** durch Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft; institutionell abgesicherte Eingriffsmöglichkeiten

1. Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft

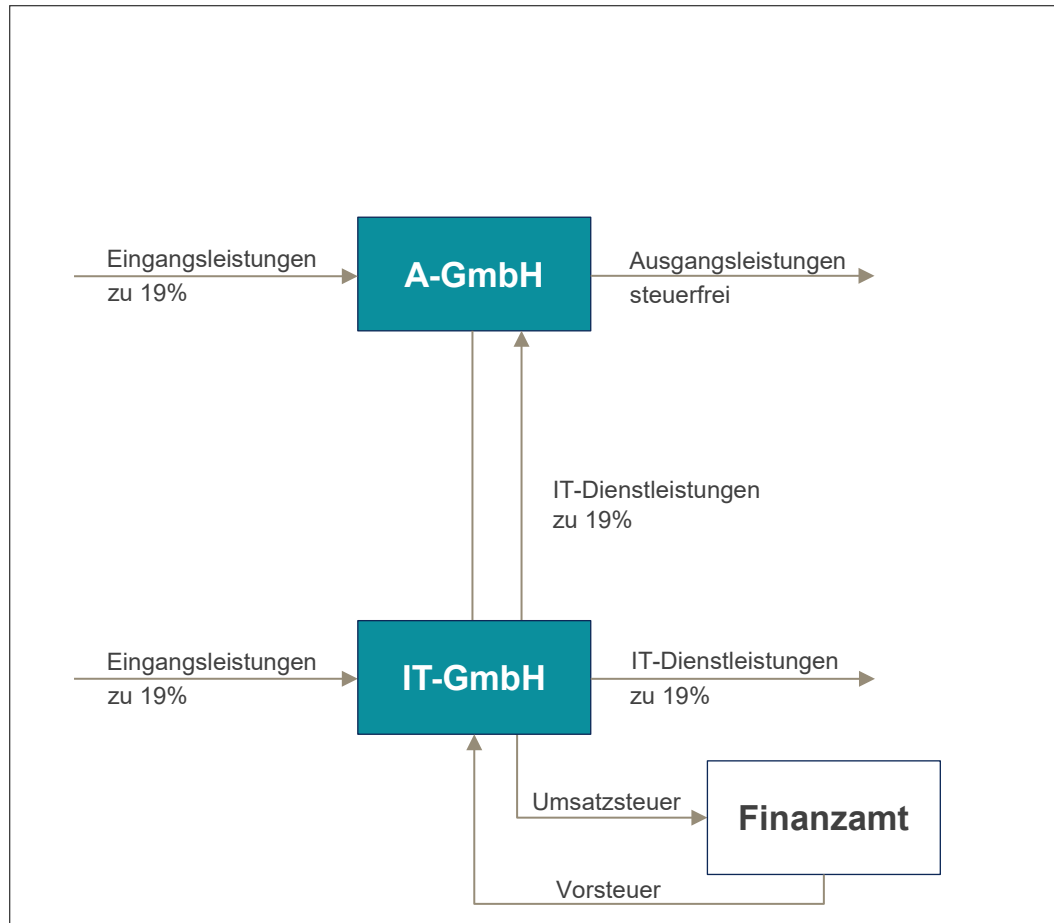
Eingliederungsmerkmale nach Abschn. 2.8 UStAE

Finanzielle Eingliederung	▪ Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen (Eingliederung mit Durchgriffsrechten) ▪ Im Regelfall ist eine (einfache) Stimmrechtsmehrheit erforderlich
Wirtschaftliche Eingliederung	▪ Es muss ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Tätigkeiten von Organträger und Organgesellschaft bestehen; mehr als nur unerhebliche Beziehungen sind ausreichend ▪ Die Tätigkeiten müssen aufeinander abgestimmt sein und sich gegenseitig fördern und ergänzen; eine gegenseitige wirtschaftliche Abhängigkeit ist nicht erforderlich
Organisatorische Eingliederung	▪ Nutzung der mit der finanziellen Eingliederung verbundenen Bewirtschaftungsmöglichkeit in der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft (aktive Willensdurchsetzung) ▪ Fallgruppen: Personelle Identität in den Leitungsorganen; personelle Verflechtung durch Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft; institutionell abgesicherte Eingriffsmöglichkeiten

**Für Insolvenzkonstellationen hat der BFH
dagegen zusätzliche Kriterien entwickelt**

2. Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft

Fallbeispiel

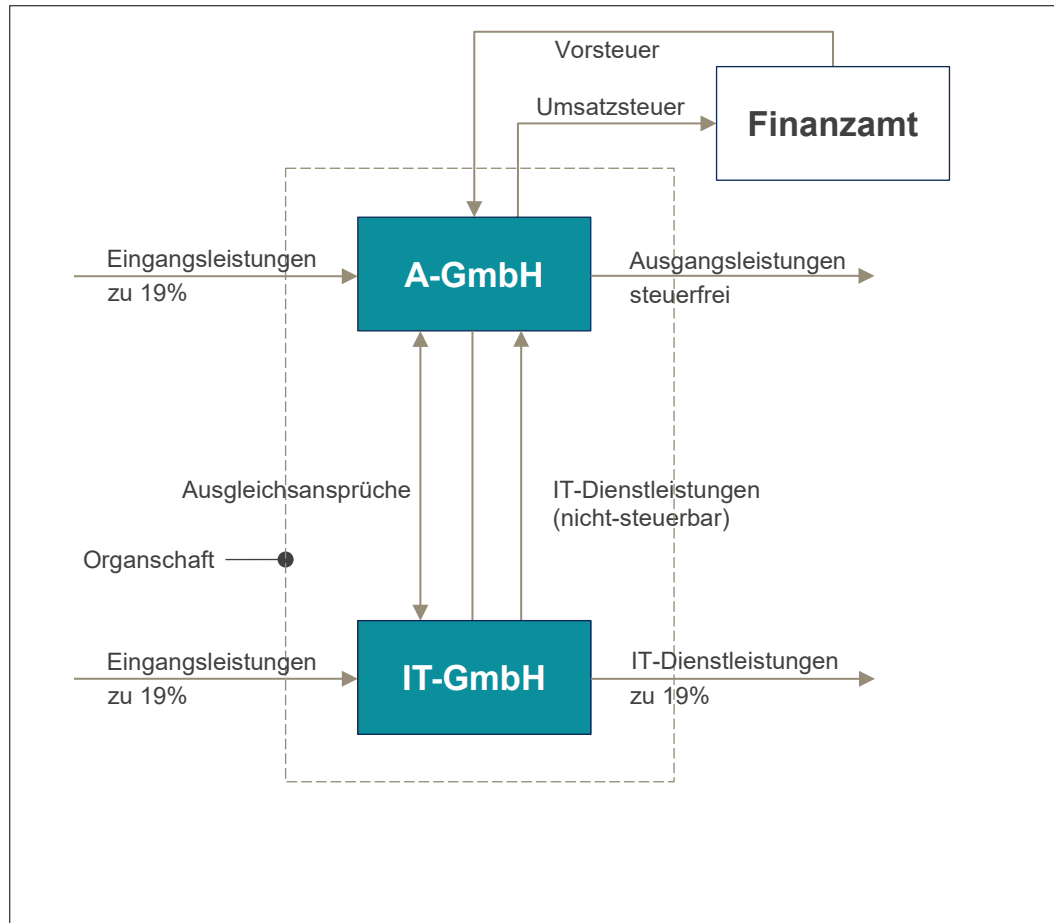


Ohne umsatzsteuerliche Organschaft:

- Die IT-Dienstleistungen der IT-GmbH gegenüber der A-GmbH und gegenüber Dritten unterliegen der Umsatzsteuer in Höhe von 19%
- Die A-GmbH hat **keinen Vorsteuerabzug** aus Leistungen der IT-GmbH
- Sowohl die A-GmbH als auch die IT-GmbH haben Umsatzsteuererklärungen einzureichen

2. Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft

Fallbeispiel



Mit umsatzsteuerlicher Organschaft:

- **Eingangs- und Ausgangsleistungen** der IT-GmbH werden **der A-GmbH zugerechnet** (§ 2 Abs. 2 Satz 3 UStG); die A-GmbH erklärt die eigenen Leistungen und die Leistungen der IT-GmbH; sie macht außerdem den Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen der IT-GmbH geltend
- Die IT-Dienstleistungen sind **nicht-steuerbare Innenumsätze**, d.h. nicht als Vorsteuer abziehbare Umsatzsteuer wird vermieden (Ersparnis für die A-GmbH in Höhe der Umsatzsteuer auf die Wertschöpfung der IT-GmbH)
- Zwischen A-GmbH und IT-GmbH bestehen wechselseitig **zivilrechtliche Ausgleichsansprüche** (A-GmbH muss Vorsteuerabzug weitergeben; IT-GmbH muss vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge auskehren)



II. Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft im (vorläufigen) Insolvenzverfahren

1. Beendigung im (vorläufigen) Regelinsolvenzverfahren
 2. Beendigung in der (vorläufigen) Eigenverwaltung
 3. Folgen des Endes der umsatzsteuerlichen Organschaft
-

1. Beendigung im (vorläufigen) Regelinsolvenzverfahren

Abschn. 2.8 Abs. 12 Sätze 1 ff. UStAE



Mit der **Insolvenzeröffnung** über das Vermögen des **Organträgers** oder der **Organgesellschaft** endet die **Organschaft** (vgl. BFH-Urt. v. 15.12.2016 – V R 14/16, BStBl. II 2017, 600). [...]

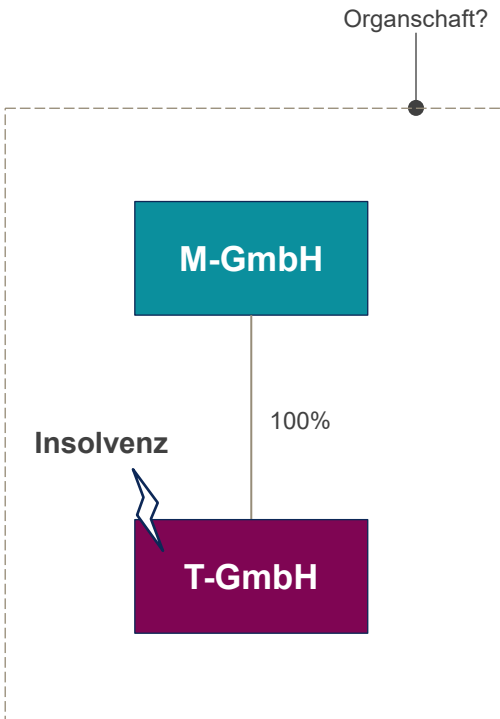
Wird im Rahmen der Anordnung von Sicherungsmaßnahmen über das Vermögen des **Organträgers** oder der **Organgesellschaft** ein **vorläufiger Insolvenzverwalter** bestellt, **endet die Organschaft** mit dessen Bestellung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wenn der **vorläufige Insolvenzverwalter** den **maßgeblichen Einfluss auf den Schuldner** erhält und eine Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger nicht mehr möglich ist.

Dies ist **insbesondere** der Fall, wenn der **vorläufige Insolvenzverwalter** wirksame **rechtsgeschäftliche Verfügungen** des Schuldners aufgrund eines **Zustimmungsvorbehalts** nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO **verhindern kann** (vgl. BFH-Urt. v. 8.8.2013 – V R 18/13, BStBl. II 2017, 543; v. 3.7.2014 – V R 32/13, BStBl. II 2017, 666; und v. 24.8.2016 – V R 36/15, BStBl. II 2017, 595).

Die Sätze 1 bis 4 gelten auch in den Fällen, in denen für den Organträger und die Organgesellschaft ein personenidentischer Sachwalter, **vorläufiger Insolvenzverwalter** oder **Insolvenzverwalter** bestellt wird. [...]

1. Beendigung im (vorläufigen) Regelinsolvenzverfahren

Insolvenz der Organgesellschaft



Ab Eröffnungsbeschluss:

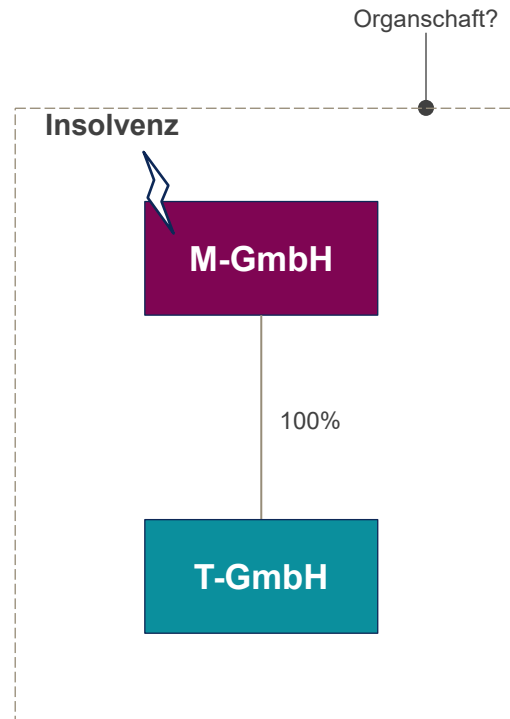
- Beendigung der Organschaft durch den **Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis** auf den Insolvenzverwalter nach § 80 Abs. 1 InsO (BFH, Urt. v. 15.12.2016 – V R 14/16; Abschn. 2.8 Abs. 12 Satz 1 UStAE; **Wegfall der organisatorischen Eingliederung**)

Ab Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters:

- Beendigung der Organschaft bei Bestellung
 - eines „**starken**“ **vorläufigen Insolvenzverwalters** i.S.v. §§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 1, 22 Abs. 1 InsO (BFH, Urt. v. 27.11.2019 – XI R 35/17)
 - eines „**schwachen**“ **vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt** i.S.v. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2 InsO (BFH, Urt. v. 14.8.2016 – V R 36/15; Abschn. 2.8 Abs. 12 Satz 4 UStAE)
- Ungeklärt: Beendigung der Organschaft bei Bestellung eines „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters ohne allgemeinen Zustimmungsvorbehalt

1. Beendigung im (vorläufigen) Regelinsolvenzverfahren

Insolvenz des Organträgers



Ab Eröffnungsbeschluss:

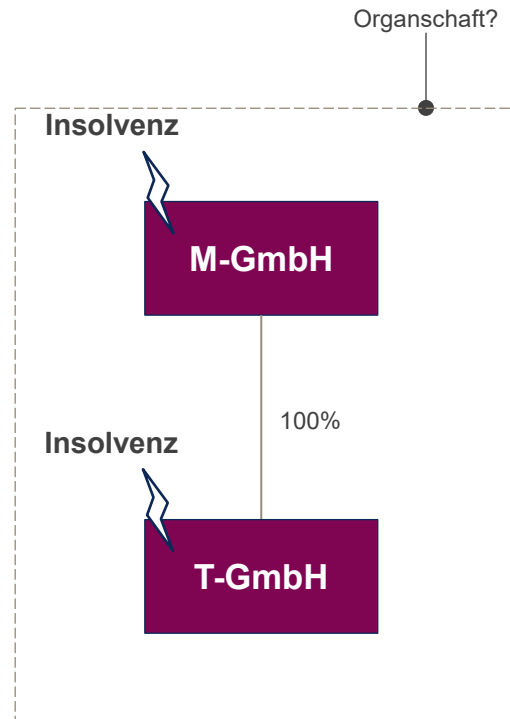
- Beendigung der Organschaft, weil ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Organträgers die Umsatzsteuer auf die Umsätze der Organgesellschaft **keine Masseverbindlichkeit des Organträgers** ist (**insolvenzrechtliche Trennung der Vermögensmassen** von Organträger und Organgesellschaft; BFH, Urt. v. 15.12.2016 – V R 14/16)

Ab Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters:

- Laut BMF endet die Organschaft schon dann, wenn ein „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt bestellt wird (Abschn. 2.8 Abs. 12 Sätze 3 und 4 UStAE)

1. Beendigung im (vorläufigen) Regelinsolvenzverfahren

Doppelinsolvenz



Ab Eröffnungsbeschluss:

- Nach Rechtsprechung des V. Senats des BFH und nach Verwaltungsauffassung **keine Besonderheiten bei Doppelinsolvenz**
- Daher **zwingende Beendigung der Organschaft**, auch wenn derselbe Insolvenzverwalter bei Organträger und Organgesellschaft bestellt wird (BFH, Urt. v. 15.12.2016 – V R 14/16; Abschn. 2.8 Abs. 12 Sätze 1 und 5 UStAE)

Ab Bestellung vorläufiger Insolvenzverwalter:

- Nach Verwaltungsauffassung **keine Besonderheiten**
- Daher **Beendigung der Organschaft** bei Bestellung „starker“ vorläufiger Insolvenzverwalter oder „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt, **auch wenn dieselbe Person zum vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt wird** (Abschn. 2.8 Abs. 12 Sätze 3 bis 5 UStAE)
- Ungeklärt ist, ob die Organschaft auch bei Bestellung „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter ohne allgemeinen Zustimmungsvorbehalt endet (s.o.)

1. Beendigung im (vorläufigen) Regelinsolvenzverfahren

Abschn. 2.8 Abs. 12 UStAE





II. Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft im (vorläufigen) Insolvenzverfahren

1. Beendigung im (vorläufigen) Regelinsolvenzverfahren
 - 2. Beendigung in der (vorläufigen) Eigenverwaltung**
 3. Folgen des Endes der umsatzsteuerlichen Organschaft
-

2. Beendigung in der (vorläufigen) Eigenverwaltung

Abschn. 2.8 Abs. 12 UStAE



Mit der **Insolvenzeröffnung** über das Vermögen des **Organträgers** oder der **Organgesellschaft** endet die **Organschaft** (vgl. BFH-Urt. v. 15.12.2016 – V R 14/16, BStBl. II 2017, 600). Dies **gilt jeweils auch bei Bestellung eines Sachwalters** im Rahmen der Eigenverwaltung nach §§ 270 ff. InsO. [...]

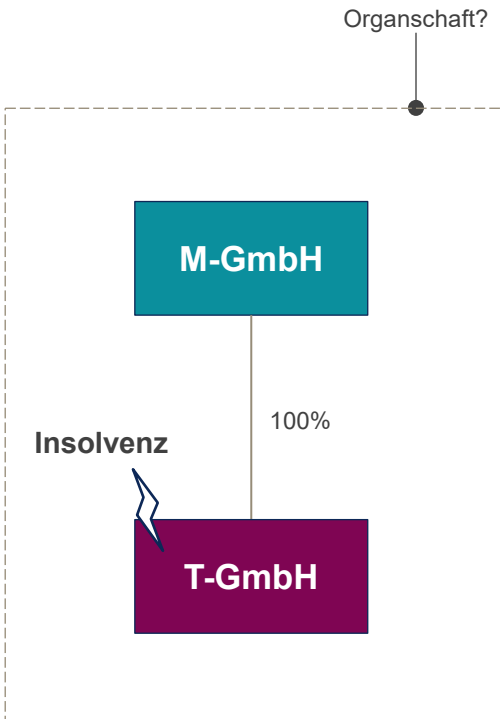
Die Sätze 1 bis 4 gelten auch in den Fällen, in denen für den Organträger und die Organgesellschaft ein **personenidentischer Sachwalter**, vorläufiger Insolvenzverwalter oder Insolvenzverwalter bestellt wird.

Hingegen **beenden weder** die Anordnung der **vorläufigen Eigenverwaltung beim Organträger** noch die Anordnung der **vorläufigen Eigenverwaltung bei der Organgesellschaft** 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 (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.2019 – XI R 35/17, BStBl. II 2021, 252).

Satz 6 gilt nicht für vorläufige Eigenverwaltungsverfahren, die nach dem 31.12.2020 angeordnet wurden, es sei denn, diese fallen unter die Anwendung des § 5 Abs. 1 COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz (COVInsAG [jetzt: SanInsKG]).

2. Beendigung in der (vorläufigen) Eigenverwaltung

Insolvenz der Organgesellschaft



Ab Eröffnungsbeschluss:

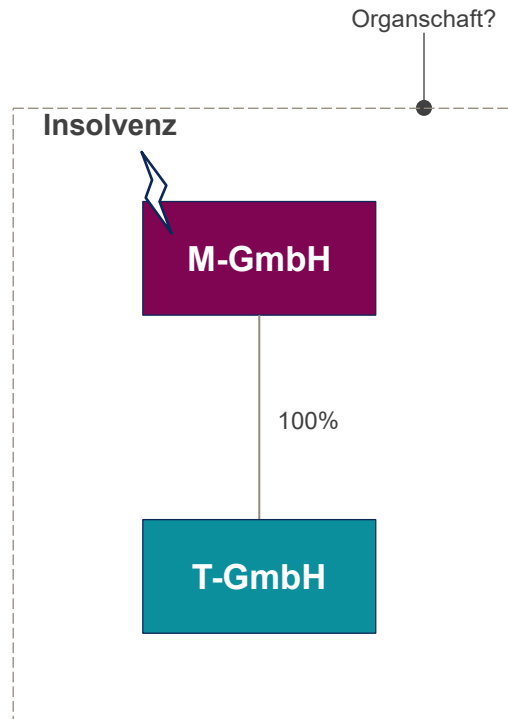
- Beendigung der Organschaft, weil die Gesellschafterversammlung der Organgesellschaft gem. **§ 276a InsO** keinen Einfluss auf die Geschäftsführung der Organgesellschaft hat (BFH, Urt. v. 15.12.2016 – V R 14/16; Abschn. 2.8 Abs. 12 Satz 2 UStAE)
- Aufgrund der Wirkungen von § 276a InsO entfällt die **finanzielle Eingliederung**, weil es an der erforderlichen Eingliederung mit Durchgriffsrechten fehlt

Ab Bestellung eines vorläufigen Sachwalters:

- Beendigung der Organschaft (vgl. Abschn. 2.8 Abs. 12 Satz 6 f. UStAE), weil **§ 276a InsO** inzwischen auch in der vorläufigen Eigenverwaltung gilt (**§ 276a Abs. 3 InsO**), weshalb vom **Entfallen der finanziellen Eingliederung** auszugehen sein dürfte
- Anders noch zur Rechtslage vor dem SanInsFoG (vgl. Abschn. 2.8 Abs. 12 Satz 6 f. UStAE; BFH, Urt. v. 27.11.2019 – XI R 35/17), d.h. bei Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung vor dem 1.1.2021 (bzw. dem 1.1.2022 bei Fortgeltung des alten Rechts nach § 5 Abs. 1 SanInsKG)

2. Beendigung in der (vorläufigen) Eigenverwaltung

Insolvenz des Organträgers



Ab Eröffnungsbeschluss:

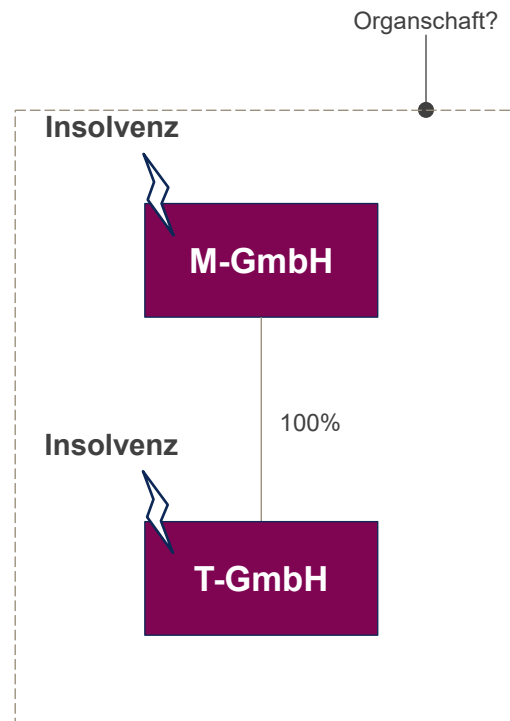
- Beendigung der Organschaft, weil ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Organträgers die Umsatzsteuer auf die Umsätze der Organgesellschaft **keine Masseverbindlichkeit des Organträgers** ist (**insolvenzrechtliche Trennung der Vermögensmassen** von Organträger und Organgesellschaft; BFH, Urt. v. 15.12.2016 – V R 14/16)

Ab Bestellung eines vorläufigen Sachwalters:

- Laut **BMF** endet die **Organschaft** (Abschn. 2.8 Abs. 12 Satz 6 f. UStAE)
- **Keine Beendigung** der Organschaft nach der **Rechtslage vor dem SanInsFoG** (vgl. Abschn. 2.8 Abs. 12 Satz 6 f. UStAE; BFH, Urt. v. 27.11.2019 – XI R 35/17), d.h. bei Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung vor dem 1.1.2021 (bzw. dem 1.1.2022 bei Fortgeltung des alten Rechts nach § 5 Abs. 1 SanInsKG)

2. Beendigung in der (vorläufigen) Eigenverwaltung

Doppelinsolvenz



Ab Eröffnungsbeschluss:

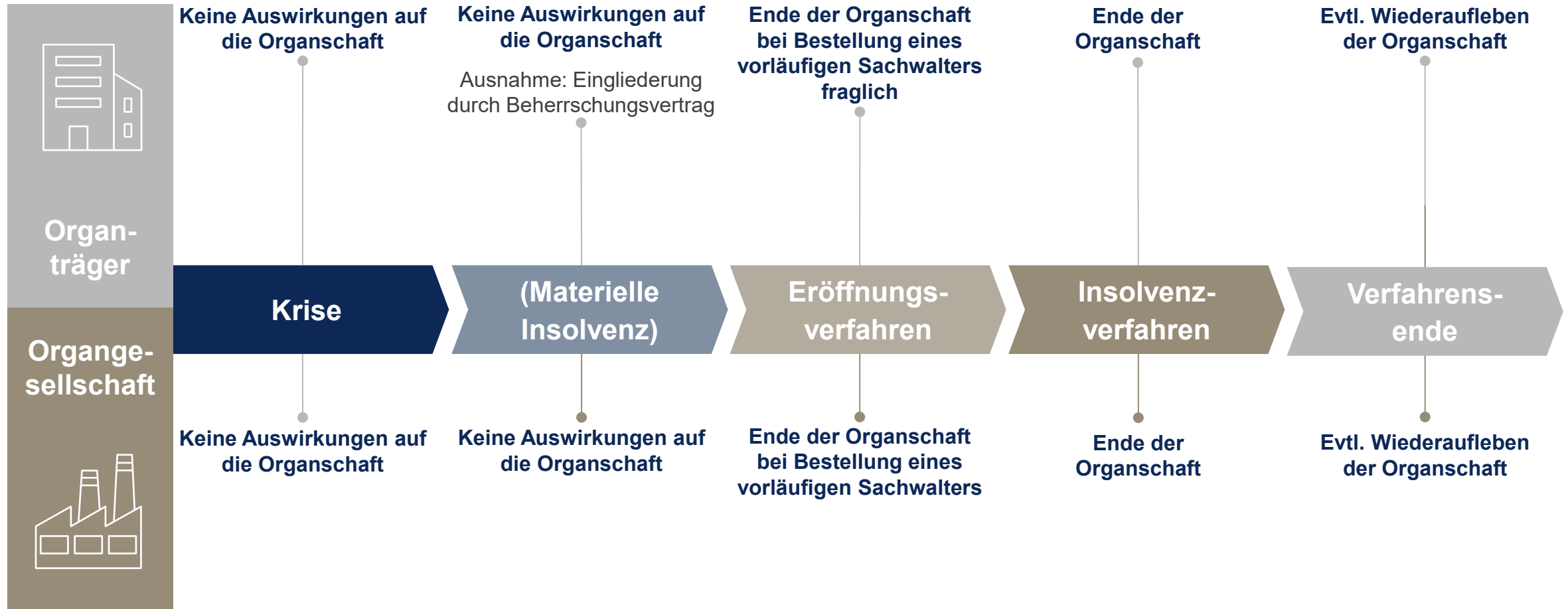
- Nach Rechtsprechung des V. Senats des BFH und nach Verwaltungsauffassung **keine Besonderheiten bei Doppelinsolvenz**
- Daher **zwingende Beendigung der Organschaft**, auch wenn derselbe Sachwalter bei Organträger und Organgesellschaft bestellt wird (BFH, Ur. v. 15.12.2016 – V R 14/16; Abschn. 2.8 Abs. 12 Sätze 1, 2 und 5 UStAE)

Ab Bestellung eines vorläufigen Sachwalters:

- **Beendigung der Organschaft** (vgl. Abschn. 2.8 Abs. 12 Satz 6 f. UStAE), da § 276a InsO inzwischen auch in der vorläufigen Eigenverwaltung gilt (§ 276a Abs. 3 InsO)
- **Keine Beendigung** der Organschaft nach der **Rechtslage vor SanInsFoG** (Abschn. 2.8 Abs. 12 Satz 6 f. UStAE; BFH, Ur. v. 27.11.2019 – XI R 35/17)

2. Beendigung in der (vorläufigen) Eigenverwaltung

Abschn. 2.8 Abs. 12 UStAE



Fazit – Beendigung der Organschaft in der Insolvenz

1**BMF: In der Regel
Ende der Organschaft**

- Organschaft endet stets, wenn ein Mitglied des Organkreises im Insolvenzverfahren ist
- In der Regel endet die Organschaft aber schon im Eröffnungsverfahren
- Materielle Insolvenz des Organträgers beendet die Organschaft bei Eingliederung durch Beherrschungsvertrag

2**Nicht alle Fälle sind
geklärt**

- Behandlung bei Bestellung eines „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters ohne Zustimmungsvorbehalt bei Organträger und/oder Organgesellschaft ist offen

3**Im Einzelfall
Abstimmung mit
Finanzamt**

- In Grenzfällen ggf. Fortbestand bzw. Ende der Organschaft mit dem Finanzamt abstimmen
- Unsicherheiten über den Fortbestand der Organschaft können durch die sichere Aufhebung der wirtschaftlichen oder organisatorischen Eingliederung behoben werden



II. Beendigung der Organschaft im (vorläufigen) Insolvenzverfahren

1. Beendigung im (vorläufigen) Regelinsolvenzverfahren
 2. Beendigung in der (vorläufigen) Eigenverwaltung
 - 3. Folgen des Endes der umsatzsteuerlichen Organschaft**
-

3. Folgen des Endes der umsatzsteuerlichen Organschaft

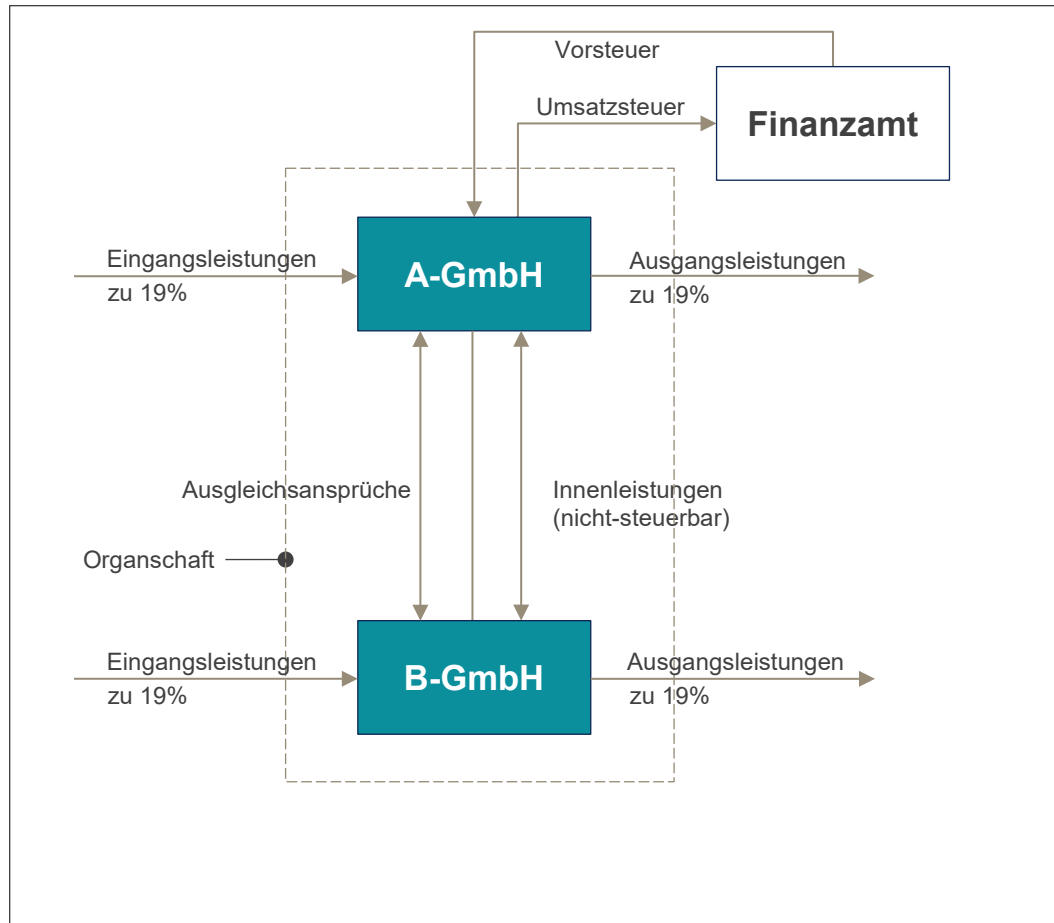
Überblick

- Organträger und Organgesellschaft sind wieder **umsatzsteuerlich selbständige Unternehmer** (§ 2 Abs. 1 UStG)
- Nach Beendigung der Organschaft getätigte Umsätze der Organgesellschaft sind wieder von dieser selbst im Voranmeldungszeitraum anzugeben und zu versteuern; **vor Beendigung getätigte Umsätze sind auch nach Beendigung der Organschaft noch vom Organträger zu versteuern**
- Die Zurechnung von Umsätzen ist abhängig vom **Zeitpunkt der Leistungserbringung**, nicht der Steuerentstehung
- Die Zurechnung des **Vorsteueranspruchs** aus Eingangsleistungen ist abhängig vom **Zeitpunkt des Leistungsbezugs**, nicht von dem Zeitpunkt, in dem sämtliche Voraussetzungen von § 15 UStG erfüllt sind (insbesondere nicht vom Vorliegen einer Rechnung); bei **Leistungsbezug in organschaftlicher Zeit** steht der **Vorsteuerabzug** daher auch nach dem Ende der Organschaft weiter dem **Organträger** zu
- Die (ehemalige) Organgesellschaft haftet weiter nach § 73 AO für die in organschaftlicher Zeit verursachten Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Organträgers

(Vgl. dazu im Einzelnen OFD Frankfurt am Main, Vfg. v. 6.9.2023 – S 7105 A-00066-0357-St1-St 110.2, DStR 2023, 2344)

3. Folgen des Endes der umsatzsteuerlichen Organschaft

Umsatzsteuerliche Entflechtung des Organkreises

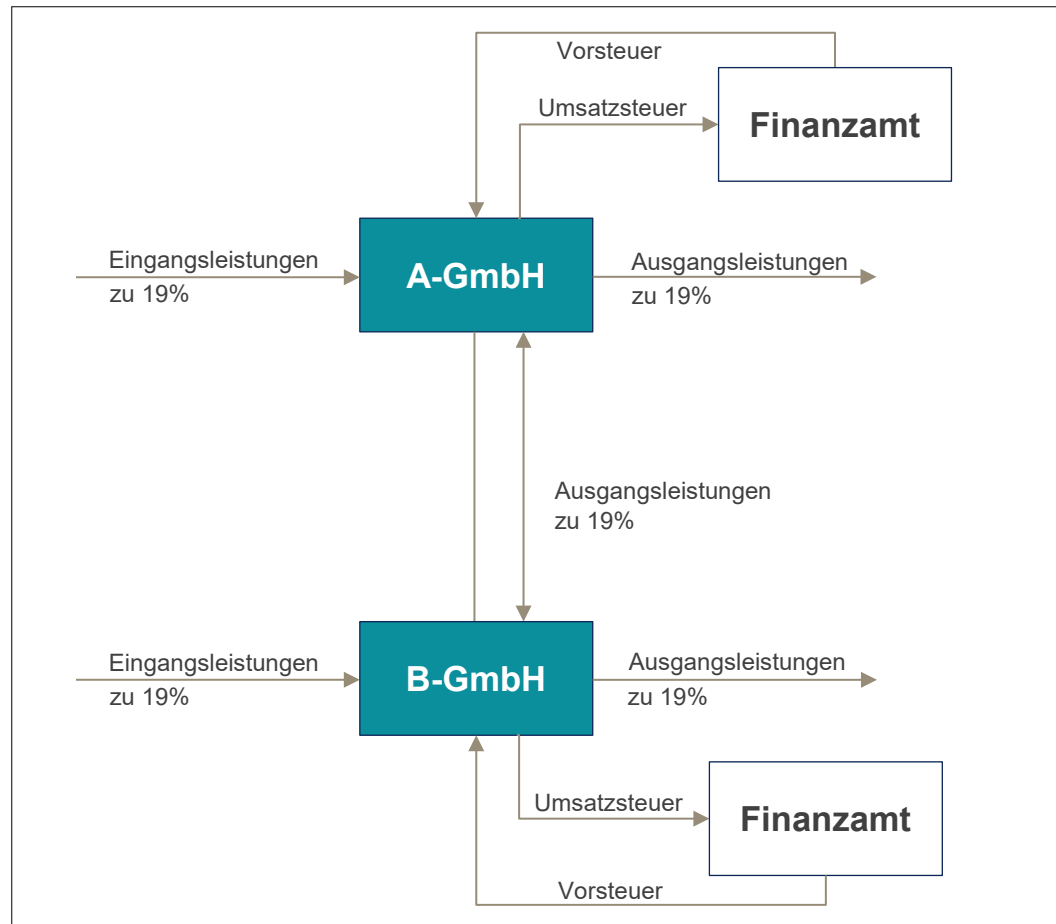


Während der Organschaft:

- A-GmbH ist als **Organträger einziger Steuerpflichtiger** des Organkreises und gibt Umsatzsteuererklärungen für den gesamten Organkreis ab
- Die A-GmbH führt die Umsatzsteuer für alle Ausgangsleistungen des Organkreises an das Finanzamt ab und macht den Vorsteuerabzug für den gesamten Organkreis geltend
- Zwischen den Mitgliedern des Organkreises bestehen **zivilrechtliche Ausgleichsansprüche** (§ 426 BGB analog)
- **Innenleistungen** sind **nicht-steuerbar**

3. Folgen des Endes der umsatzsteuerlichen Organschaft

Umsatzsteuerliche Entflechtung des Organkreises

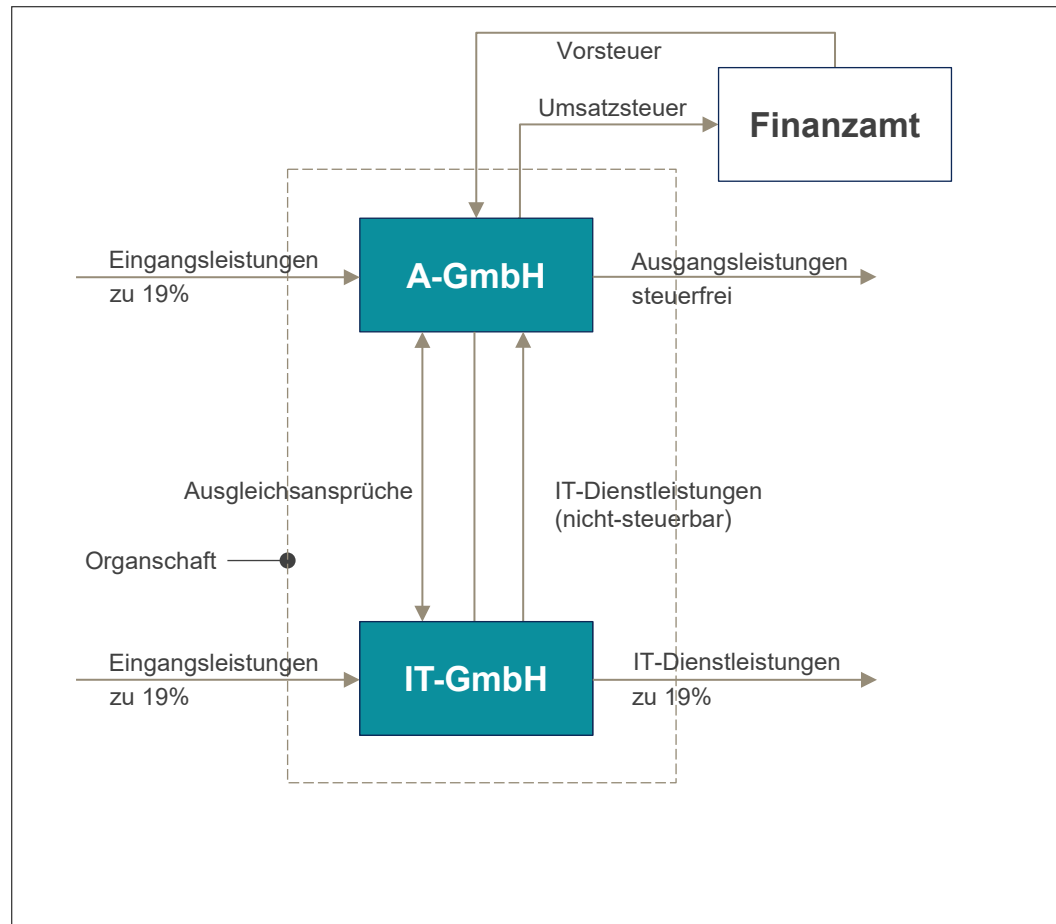


Ab dem Ende der umsatzsteuerlichen Organschaft:

- Ehemalige Mitglieder des Organkreises sind **jeweils selbständige Unternehmer** i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG, sodass A-GmbH und B-GmbH eigene Umsatzsteuererklärungen abgeben müssen
- A-GmbH und B-GmbH müssen jeweils die Umsatzsteuer auf ihre Ausgangsleistungen an das Finanzamt abführen und machen selbst den Vorsteuerabzug aus ihren Eingangsleistungen geltend
- **Leistungen zwischen den GmbHs** sind **grundsätzlich steuerbar und steuerpflichtig** (wirtschaftliche Mehrbelastung für den Leistungsempfänger, wenn er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist)

3. Folgen des Endes der umsatzsteuerlichen Organschaft

Potenziell krisenverschärfende Wirkung des Endes der Organschaft

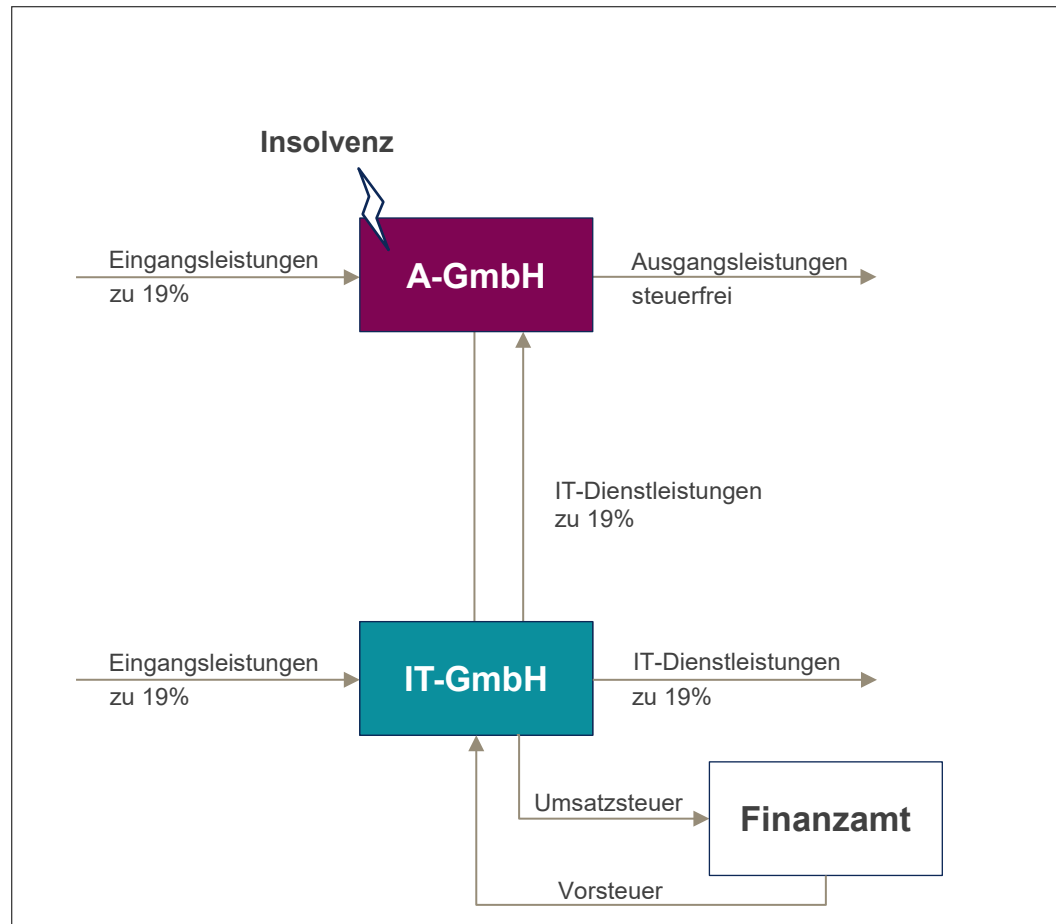


Vor Insolvenz der A-GmbH:

- A-GmbH ist Organträger der IT-GmbH
- IT-GmbH bezieht Eingangsleistungen zum Preis von EUR 119 brutto (= EUR 100 + 19% Umsatzsteuer) und erbringt Ausgangsleistungen mit einem Aufschlag von EUR 100 netto zum Preis von EUR 238 brutto (= EUR 200 + 19% Umsatzsteuer)
- A-GmbH macht den Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen der IT-GmbH geltend; allerdings besteht **kein Recht zum Vorsteuerabzug**, soweit es sich um **Eingangsleistungen für die organschaftlichen Innenleistungen** der IT-GmbH handelt, da diese Eingangsleistungen im **Zusammenhang mit den steuerfreien Ausgangsumsätzen** der A-GmbH stehen
- IT-GmbH erbringt Leistungen an A-GmbH daher zum Preis von **EUR 219** (= Eingangsleistung zu EUR 119 mangels Vorsteuerabzugs + EUR 100, jedoch ohne Umsatzsteuer, da die Leistungen nicht-steuerbar sind)
- Aufgrund der Organschaft erzielt die A-GmbH daher eine Ersparnis in Höhe der Umsatzsteuer auf die Wertschöpfung der IT-GmbH

3. Folgen des Endes der umsatzsteuerlichen Organschaft

Potenziell krisenverschärfende Wirkung des Endes der Organschaft

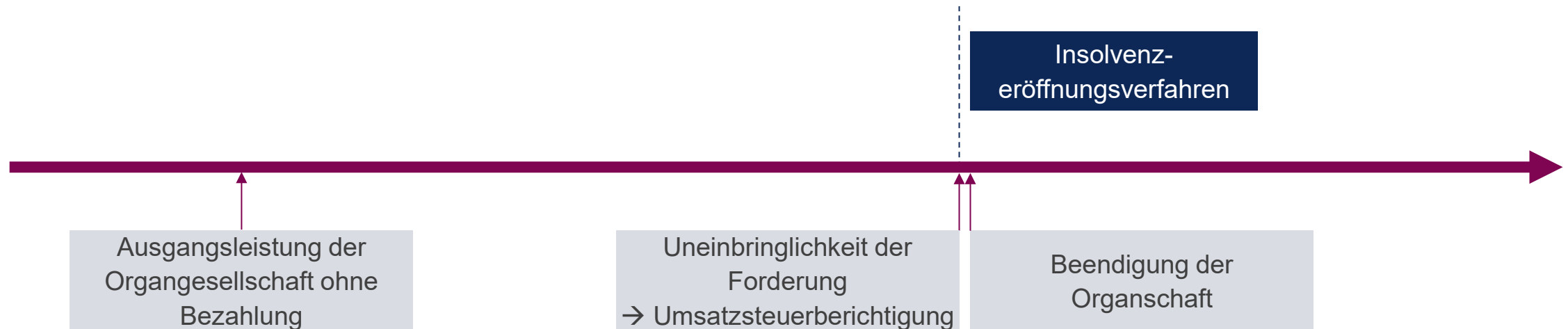


Ab Insolvenzeröffnungsverfahren bei der A-GmbH:

- BMF: Mit Bestellung eines „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt oder bei vorläufiger Eigenverwaltung endet die Organschaft (str.)
- IT-GmbH erbringt Leistungen **auch an die A-GmbH** zum Preis von **EUR 238 brutto** (= EUR 200 + 19% Umsatzsteuer), denn die IT-GmbH hat zwar den vollen Vorsteuerabzug aus ihren Eingangsleistungen – d.h. die Vorsteuer ist kein Preisbestandteil mehr – aber sie muss die Leistungen mit Umsatzsteuer abrechnen
- A-GmbH hat **keinen Vorsteuerabzug**, weil sie ausschließlich steuerfreie Ausgangsumsätze ausführt – von der IT-GmbH bezogene **Eingangsleistungen verteuern sich** (und mindern den Ertrag aus den Ausgangsleistungen bzw. erfordern Preiserhöhungen bei der A-GmbH)

3. Folgen des Endes der umsatzsteuerlichen Organschaft

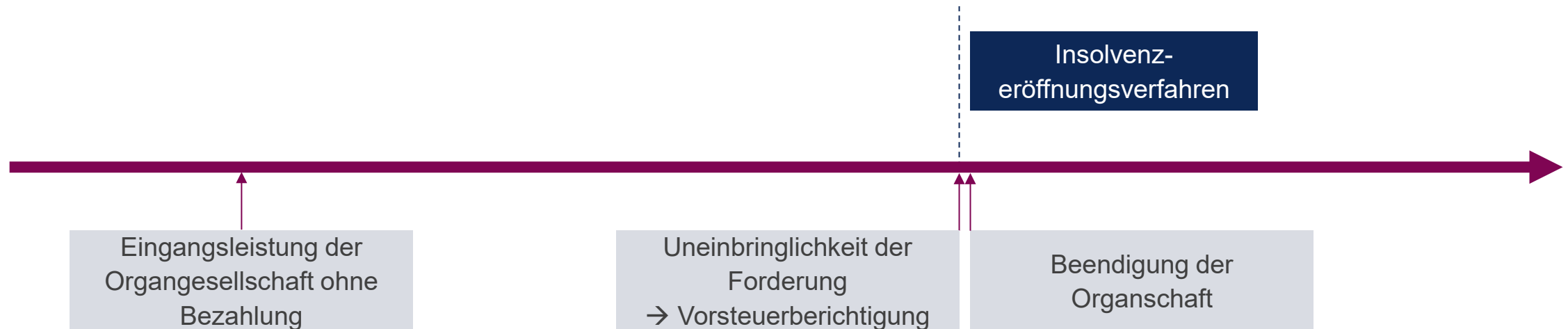
Berichtigung der Umsatzsteuer bei Insolvenz der Organgesellschaft



- Die **Umsatzsteuerschuld** der Organgesellschaft für die Ausgangsleistung ist zu **berichtigen**, da die Forderung durch die Bestellung eines „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt und Recht zum Forderungseinzug gem. **§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG** **uneinbringlich** wird (BFH, Urt. v. 24.9.2014 – V R 48/13; BMF: auch ohne Recht zum Forderungseinzug (Abschn. 17.1 Abs. 13 UStAE))
- Die Umsatzsteuerberichtigung ist bei dem Organträger vorzunehmen (eine juristische Sekunde vor der Beendigung der Organschaft)
- Die Vereinnahmung führt zu einer zweiten Berichtigung, aber bei der Organgesellschaft; die Umsatzsteuer ist eine **Masseverbindlichkeit**

3. Folgen des Endes der umsatzsteuerlichen Organschaft

Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Insolvenz der Organgesellschaft



- Der **Vorsteuerabzug** der Organgesellschaft für die Eingangsleistung ist zu **berichtigen**, da die Forderung durch die Bestellung eines „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters gem. **§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneinbringlich** wird (BFH, Urt. v. 8.8.2013 – V R 18/13; Urt. v. 3.7.2014 – V R 32/13; siehe auch OFD Frankfurt am Main, Vfg. v. 6.9.2023 – S 7105 A-00066-0357-St1-St 110.2, DStR 2023, 2344)
- Der Vorsteuerberichtigungsanspruch richtet sich gegen den Organträger
- Die spätere Zahlung durch die Organgesellschaft führt zu einer zweiten Berichtigung, damit zum Vorsteuerabzug der Organgesellschaft

3. Folgen des Endes der umsatzsteuerlichen Organschaft

Haftung der Organgesellschaft nach § 73 AO



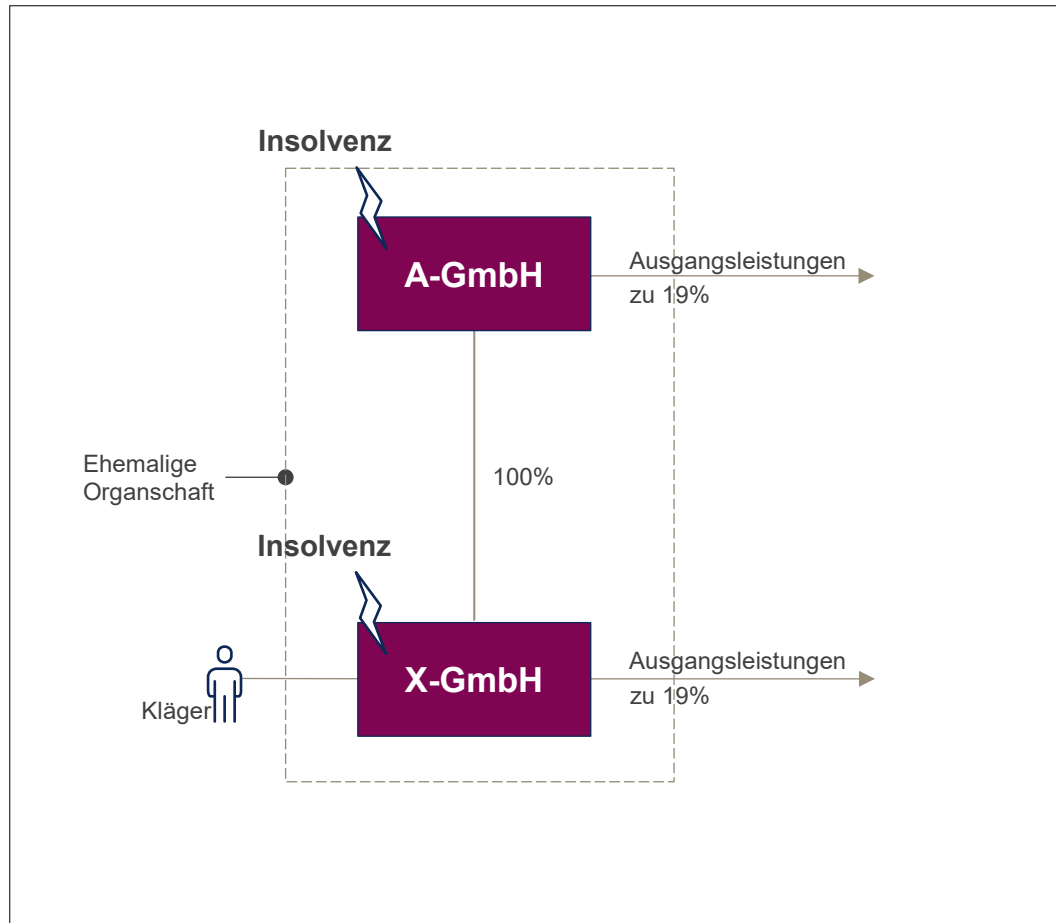
Eine **Organgesellschaft** haftet für solche **Steuern des Organträgers**, für welche die Organschaft zwischen ihnen **steuerlich von Bedeutung** ist. Haftet eine Organgesellschaft, die selbst Organträger ist, nach Satz 1, haften ihre Organgesellschaften neben ihr ebenfalls nach Satz 1. Den Steuern stehen die **Ansprüche auf Erstattung von Steuervergütungen** gleich.

Die Haftung nach § 73 AO...

- ... umfasst **Steuern** i.S.v. § 3 Abs. 1 AO und entsprechende **Steuervergütungen, aber nicht steuerliche Nebenleistungen** i.S.v. § 3 Abs. 4 AO (insbesondere nicht Zinsen und Säumniszuschläge)
- ... erstreckt sich bei der Umsatzsteuer daher auf **Umsatzsteuerverbindlichkeiten und Vorsteuervergütungen**
- ... ist gem. § 219 Satz 1 AO gegenüber der Inanspruchnahme des Organträgers **nachrangig** und wird grundsätzlich durch **Haftungsbescheid** gem. § 191 Abs. 1 AO geltend gemacht
- ... ist nach h.M. tatbestandlich nicht auf den Verursachungsbeitrag der Organgesellschaft beschränkt; aber die **Haftung soll bei der Ermessensausübung** auf ihren Verursachungsbeitrag **beschränkt werden** (vgl. AEAO zu § 73 Tz. 3.1)

3. Folgen des Endes der umsatzsteuerlichen Organschaft

Fallbeispiel – Haftung nach § 73 AO nicht nur für rechtlich entstandene Steuern (BFH, Urteil v. 5.4.2022 – VII R 18/21)



Sachverhalt:

- Die X-GmbH war ursprünglich Organgesellschaft der A-GmbH
- Am 27. März 01 wurde der Kläger bei der X-GmbH „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt; bei Verfahrensöffnung im Mai 01 wurde er zum Insolvenzverwalter bestellt
- Bei Insolvenzeröffnung bei der A-GmbH im Juli 01 bestanden Umsatzsteuerrückstände u.a. für März 01 aus der Tätigkeit der X-GmbH
- Das Finanzamt meldete eine Haftungsforderung gegen die X-GmbH u.a. wegen der Umsatzsteuer für März 01 zur Tabelle an; der Kläger wendete ein, die Haftung umfasse nur entstandene Steuerverbindlichkeiten

Entscheidung:

- Die umsatzsteuerliche Organschaft endete mit Bestellung des Klägers zum vorläufigen Insolvenzverwalter (Abschn. 2.8 Abs. 12 Satz 4 UStAE)
- Die Haftung umfasst die Umsatzsteuerverbindlichkeiten, die **während der Organschaft verursacht** wurden (und erfasst daher die **Umsatzsteuer bis zur Bestellung des Klägers** zum vorläufigen Insolvenzverwalter)
- Der **rechtliche Entstehungszeitpunkt** (nach § 13 UStG) ist **unerheblich**

Fazit – Ende der Organschaft bei Insolvenz

1

Beginn und Ende der Organschaft ipso iure

- Organschaft beginnt bzw. endet kraft Gesetzes bei Vorliegen oder Entfallen der Organschaftsvoraussetzungen
- In Unternehmenskrisen sind v.a. die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung im Blick zu behalten, um Stolperfallen zu vermeiden

2

Erweiterte Haftung beachten

- Umfang der Haftung der Organgesellschaft muss nach der Rechtsprechung (und der Finanzverwaltung) auf den Tag genau bestimmt werden
- Haftung endet nicht schon bei Ablauf des letzten Voranmeldungszeitraums vor dem Ende der Organschaft

3

Organschaft als „Gestaltungsmittel“ des Finanzamts

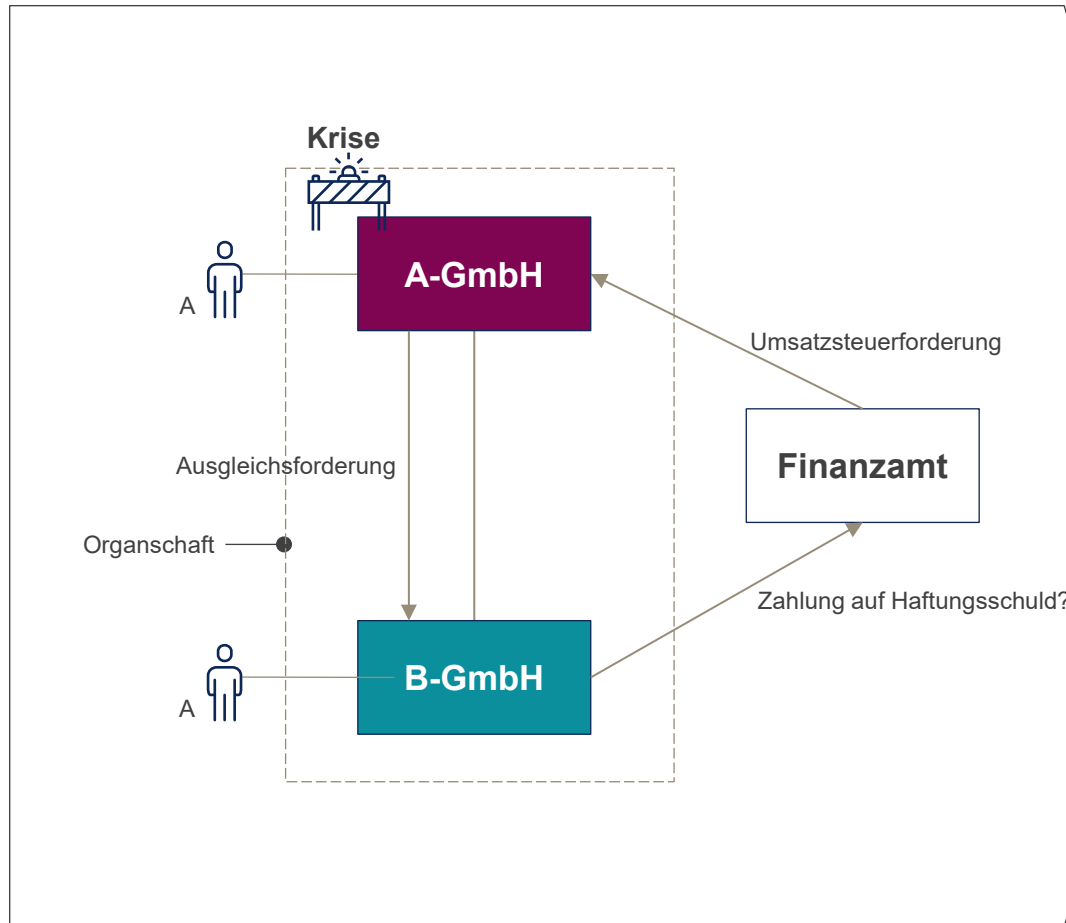
- Finanzämter suchen bei Insolvenzen oft gezielt nach unerkannten oder verunglückten Organschaften
- Dadurch Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen durch Abweichung von der vorinsolvenzlichen Handhabung



III. Ausgewählte Praxisfragen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft in der Insolvenz

1. Vermeidung von Haftungsrisiken in der Krise
 2. Folgen der unerkannten Organschaft
 3. Folgen der verunglückten Organschaft
 4. Organschaft bei Unternehmenstransaktionen
-

1. Vermeidung von Haftungsrisiken in der Krise



Problemstellung:

- Als Geschäftsführer der A-GmbH haftet A nach §§ 34, 69 AO für die Erfüllung der Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis und hat die **Pflicht zur anteiligen Tilgung**
- B-GmbH schuldet **Innenausgleich** und trägt das **Risiko der Haftungs-inanspruchnahme nach § 73 AO**, wenn A-GmbH die Umsatzsteuerforderung des Finanzamts nicht (voll) bedient (Gefahr der Doppelzahlung)
- Als Geschäftsführer der B-GmbH haftet A nach §§ 34, 69 AO bei absehbarer Haftung gem. § 73 AO, wenn B-GmbH die Haftungsschuld nicht bedienen kann (**Verstoß gegen Pflicht zur Mittelvorsorge**)

Lösungsvorschlag:

- B-GmbH zahlt mit ausdrücklicher **Tilgungsbestimmung** auf die eigene (**künftige**) **Haftungsschuld**
- Wegen der **Akzessorietät** von Steuerschuld und Haftungsschuld (§ 44 Abs. 2 AO) **erlischt** gleichzeitig die **Steuerschuld der A-GmbH**
- Keine Gefahr der Doppelzahlung und insoweit keine Haftung von A nach §§ 34, 69 AO

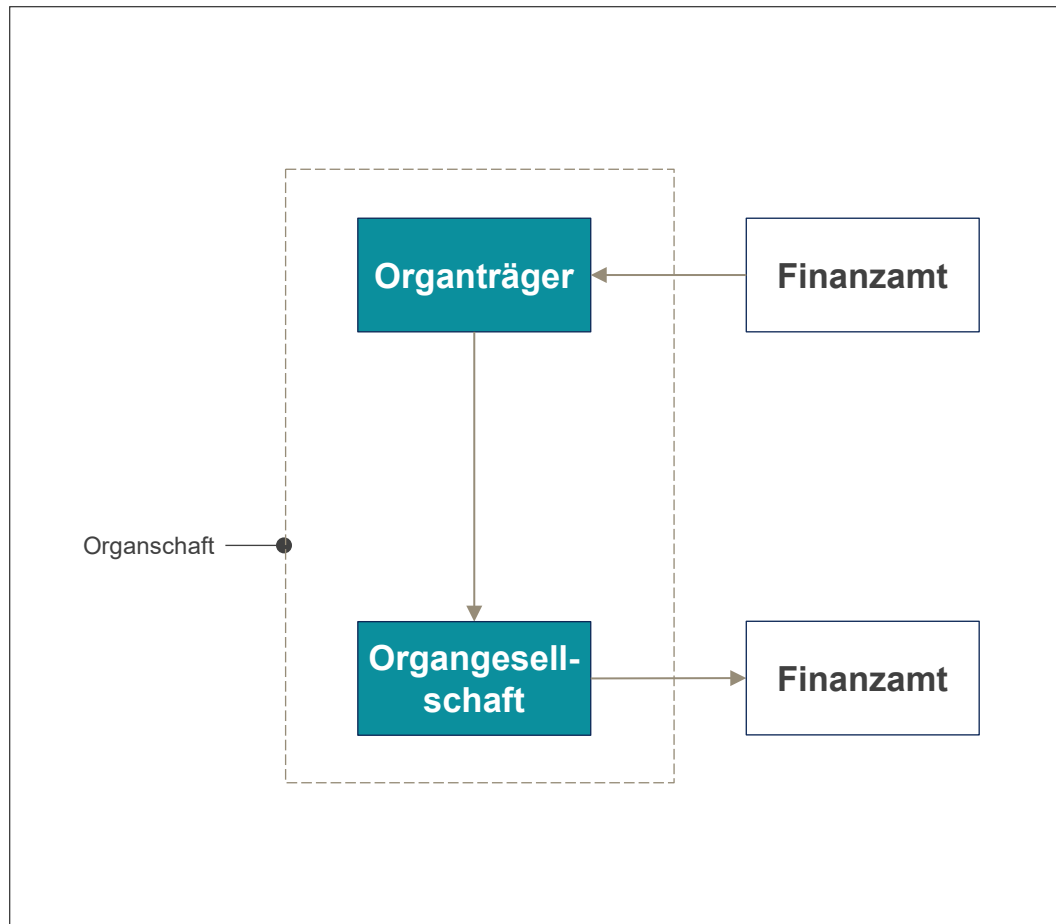


III. **Ausgewählte Praxisfragen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft in der Insolvenz**

1. Vermeidung von Haftungsrisiken in der Krise
 - 2. Folgen der unerkannten Organschaft**
 3. Folgen der verunglückten Organschaft
 4. Umsatzsteuerliche Organschaft bei M&A-Deals
-

2. Folgen der unerkannten Organschaft

Überblick



Rechtsfolgen:

- **Nachforderung** des Finanzamts **gegen den Organträger**; **Rückforderung der Organgesellschaft gegen das Finanzamt** nach § 37 Abs. 2 AO (jeweils zzgl. Zinsen) für alle „offenen“ Zeiträume
- Zivilrechtlicher **Ausgleichsanspruch des Organträgers** gegen die Organgesellschaft (§ 426 BGB analog)
- Innenumsätze sind nicht-steuerbar (**keine Steuerschuld** der Organgesellschaft **nach § 14c Abs. 2 UStG**); geltend gemachte Vorsteuer ist zurückzuzahlen (zzgl. Nachzahlungszinsen)
- Die **Organgesellschaft haftet** ggf. nach **§ 73 AO**
- Das Finanzamt wird versuchen, gegen den **Rückforderungsanspruch** der Organgesellschaft **mit dem Anspruch nach § 73 AO aufzurechnen**
- Das **Aufrechnungsverbot** nach **§ 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO** steht der Aufrechnung **nicht entgegen** (BFH, Urt. v. 15.10.2019 – VII R 31/17; Urt. v. 10.5.2007 – VII R 18/05)
- Umstritten ist, ob § 95 Abs. 1 Satz 3 InsO die Aufrechnung generell ausschließt (wenn der Erstattungsanspruch der Organgesellschaft vor dem Haftungsanspruch des Finanzamts besteht)

2. Folgen der unerkannten Organschaft

Vorteile bei Berufen auf das vorinsolvenzliche Bestehen der umsatzsteuerlichen Organschaft?

Insolvenz des Organträgers

- **Umsatzsteuer-Nachforderung** des Finanzamts **gegen den Organträger** wegen der Umsatzsteuer auf die Umsätze der Organgesellschaft (saldiert mit dem Vorsteuerabzug) wäre eine **Insolvenzforderung**
- **Zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch** gegen die (solvente) Organgesellschaft (§ 426 BGB analog) würde die **Masse des Organträgers** **mehren**
- Jedoch **praktisch keine Vorteile** für die Insolvenzmasse des Organträgers, da die Ansprüche durch **Haftungs- inanspruchnahme der Organgesellschaft nach § 73 AO** erlöschen

Insolvenz der Organgesellschaft

- **Rückzahlungsanspruch der Organgesellschaft** wegen der zu Unrecht abgeführten Umsatzsteuer **mehrt die Insolvenzmasse der Organgesellschaft** (nur saldiert mit dem Anspruch des Finanzamts aus der Rückabwicklung des Vorsteuerabzugs)
- **Zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch** des Organträgers (§ 426 BGB analog) wäre **Insolvenzforderung**
- Jedoch **praktisch keine Vorteile** für die Insolvenzmasse der Organgesellschaft, da das **Finanzamt mit dem Haftungsanspruch nach § 73 AO aufrechnen** wird und Aufrechnungsverbote nicht entgegenstehen (BFH s.o.)

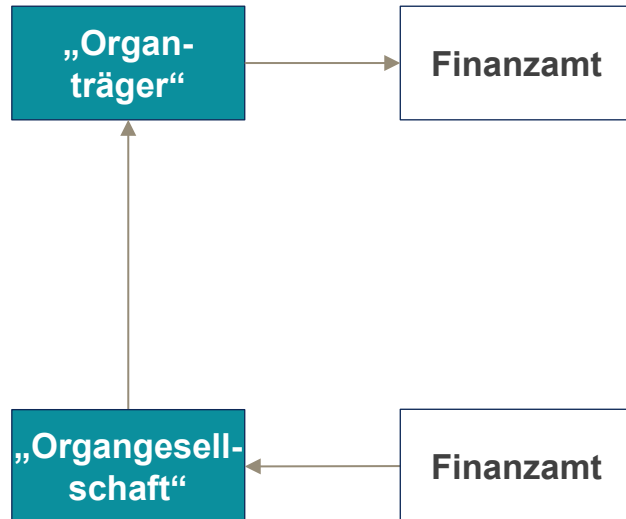


III. **Ausgewählte Praxisfragen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft in der Insolvenz**

1. Vermeidung von Haftungsrisiken in der Krise
 2. Folgen der unerkannten Organschaft
 - 3. Folgen der verunglückten Organschaft**
 4. Umsatzsteuerliche Organschaft bei M&A-Deals
-

3. Folgen der verunglückten Organschaft

Überblick



Rechtsfolgen:

- **Nachforderung** des Finanzamts **gegen vermeintliche Organgesellschaft**; **Rückforderung des vermeintlichen Organträgers** gegen das Finanzamt nach § 37 Abs. 2 AO (jeweils zzgl. Zinsen)
- **Rückforderung** der vermeintlichen Organgesellschaft gegen den vermeintlichen Organträger wegen des **organschaftlichen Innenausgleichs** (nach Bereicherungsrecht)
- Innenumsätze sind steuerbar – Nachzahlung des entsprechenden Umsatzsteuerbetrags abhängig von der Vertragsgestaltung (Brutto- oder Nettopreisvereinbarung?)

3. Folgen der verunglückten Organschaft

Vorteile bei Berufen auf das Fehlen einer bislang gelebten umsatzsteuerlichen Organschaft?

Insolvenz des „Organträgers“

- **Rückzahlungsanspruch des vermeintlichen Organträgers** gegen das Finanzamt wegen der Umsatzsteuer auf die Umsätze der vermeintlichen Organgesellschaft **mehrt die Masse** (allerdings nur saldiert mit dem Anspruch des Finanzamts aus der Rückabwicklung des Vorsteuerabzugs)
- **Bereicherungsrechtlicher Rückzahlungsanspruch** der vermeintlichen Organgesellschaft aus dem **Innenausgleich** ist eine **Insolvenzforderung**
- Mangels Organschaft **keine Haftung** der vermeintlichen Organgesellschaft **nach § 73 AO**

Massemehrung zulasten der „Organgesellschaft“

Insolvenz der „Organgesellschaft“

- **Umsatzsteuer-Nachforderung** des Finanzamts **gegen die Organgesellschaft** wegen der Umsatzsteuer auf ihre Umsätze (saldiert mit dem Vorsteuerabzug) ist eine **Insolvenzforderung**
- **Bereicherungsrechtlicher Rückzahlungsanspruch** gegen den (solventen) vermeintlichen Organträger aus dem Innenausgleich **mehrt die Masse der vermeintlichen Organgesellschaft**
- Mangels Organschaft **keine Haftung** der vermeintlichen Organgesellschaft **nach § 73 AO**

Massemehrung zulasten des Finanzamts

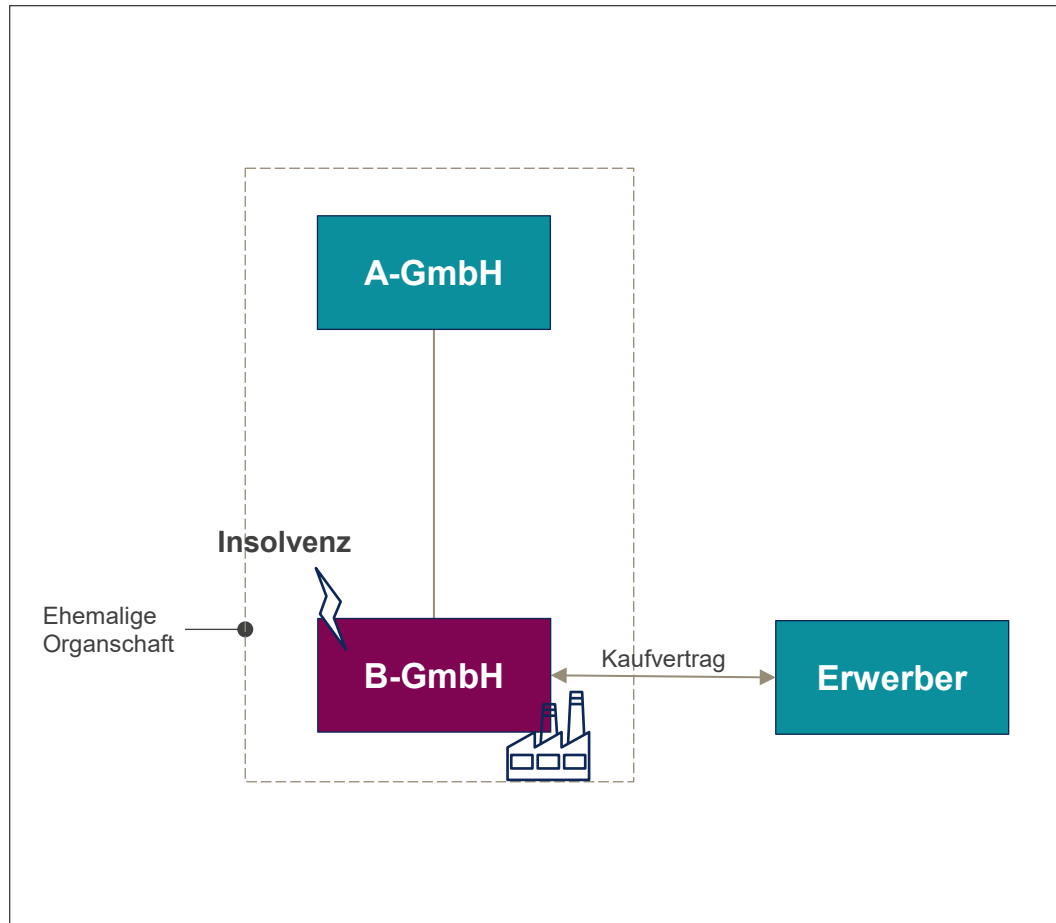


III. **Ausgewählte Praxisfragen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft in der Insolvenz**

1. Vermeidung von Haftungsrisiken in der Krise
 2. Folgen der unerkannten Organschaft
 3. Folgen der verunglückten Organschaft
 - 4. Umsatzsteuerliche Organschaft bei M&A-Deals**
-

4. Umsatzsteuerliche Organschaft bei M&A-Deals

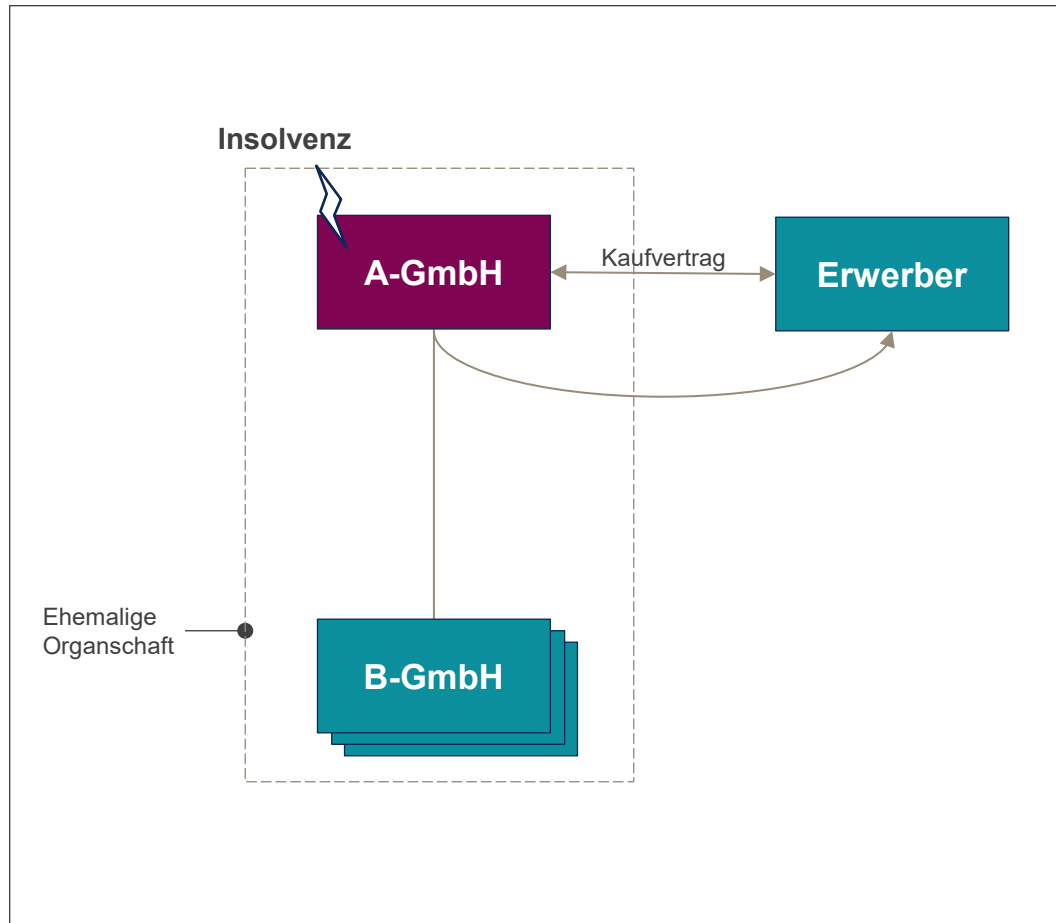
Erwerb des Unternehmens der ehemaligen Organgesellschaft durch Asset Deal



- **Keine Haftung gem. § 73 AO** für Umsatzsteuer des ehemaligen Organträgers, da nur Assets erworben werden
- Jedoch haftet der Erwerber grundsätzlich nach § 75 Abs. 1 AO bei Übertragung eines Betriebs im Ganzen, aber
 - **Nur für Betriebssteuern** (u.a. GewSt, USt), d.h. nicht für Haftungsschulden und steuerliche Nebenleistungen
 - Bei Erwerb aus der Insolvenzmasse der Organgesellschaft greift der **Haftungsausschluss nach § 75 Abs. 2 AO**
- Bei Erwerb (zahlungsgestörter) Forderungen und späterer Zahlung:
 - (Zweite) **Berichtigung** nach § 17 UStG erfolgt **beim Verkäufer** (B-GmbH)
 - **Haftung des Erwerbers** für die Umsatzsteuer gem. § 13c Abs. 1 UStG
 - **Informationsansprüche** und „**Wrong Pockets**“-Regelung erforderlich

4. Umsatzsteuerliche Organschaft bei M&A-Deals

Erwerb der ehemaligen Organgesellschaft durch Share Deal



- **Haftung** der erworbenen ehemaligen Organgesellschaft (B-GmbH) **nach § 73 AO** für Umsatzsteuerverbindlichkeiten des ehemaligen Organträgers besteht fort (in der Regel keine Freistellung durch den Insolvenzverwalter)
- **Risiko der überquotalen Haftungsinanspruchnahme** als potenzielles Transaktionshindernis, aber **ggf. Versicherung** möglich
- Anders als außerhalb der Insolvenz **typischerweise kein Regelungsbedarf hinsichtlich der Durchführung des Innenausgleichs**, da die Organschaft in der Regel mit Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters beendet ist (und nicht erst durch die Übertragung der Anteile beendet wird)

Agenda

Gleiss Lutz



IV. Ausblick

IV. Ausblick

Aktuelle Entwicklungen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft

1

Eingliederung von Personengesellschaften

- Erweiterung der möglichen Organschaftskonstellationen, weil die Rechtsprechung „kapitalistisch strukturierte“ Personengesellschaften (z.B. GmbH & Co. KGs) als Organgesellschaften anerkennt
- BFH, Urt. v. 16.3.2023 – V R 14/21; Urt. v. 5.9.2024 – V R 5/23

2

Finanzielle Eingliederung ohne Stimmenmehrheit

- Neue Gesamtbildbetrachtung bei der finanziellen Eingliederung: Stimmenmehrheit nicht erforderlich bei besonders starker organisatorischer Eingliederung (Personenidentität)
- BFH, Urt. v. 18.1.2023 – XI R 29/22; FG München, Urt. v. 30.11.2023 – 14 K 280/21 (Rev. BFH – XI R 21/24)

3

Keine wirtschaftliche Eingliederung wegen Geringfügigkeit

- Vermietung von „ohne Weiteres austauschbaren Büroräumen“ genügt nicht, weil ihre Bedeutung für die Tätigkeit der Organgesellschaft zu gering ist
- BFH, Urt. v. 1.2.2022 – V R 23/21; Abschn. 2.8 Abs. 6 Satz 6 UStAE; **aA** noch FG BaWü – 11 K 1803/19; FG D'dorf – 1 K 347/19 U (Vorinstanz)

VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!

Ansprechpartner

Gleiss Lutz

Dr. Johann Wagner, LL.M. (NYU)



Rechtsanwalt, Steuerberater

T +49 40 460017-124

M +49 172 7923851

E johann.wagner@gleisslutz.com

Dr. Hendrik Marchal



Rechtsanwalt, Steuerberater

T +49 40 460017-225

M +49 172 6133404

E hendrik.marchal@gleisslutz.com

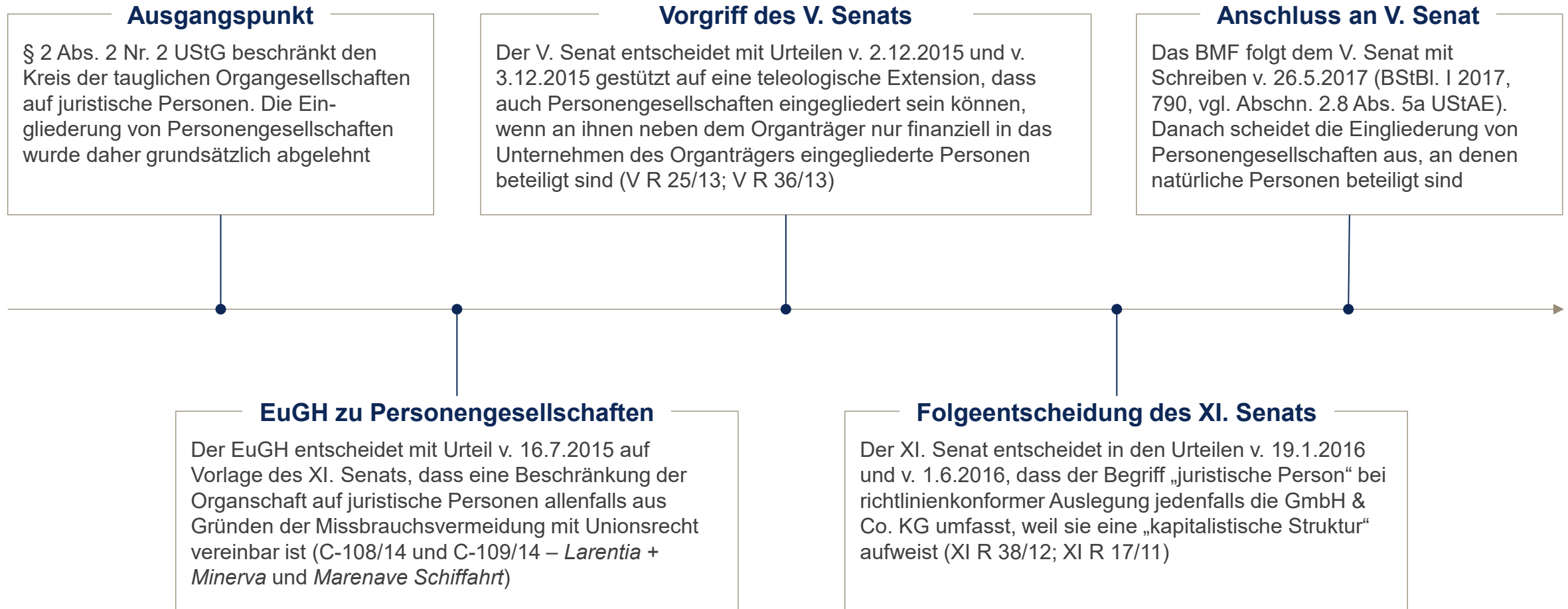
BACKUP



V. Eingliederung von Personengesellschaften

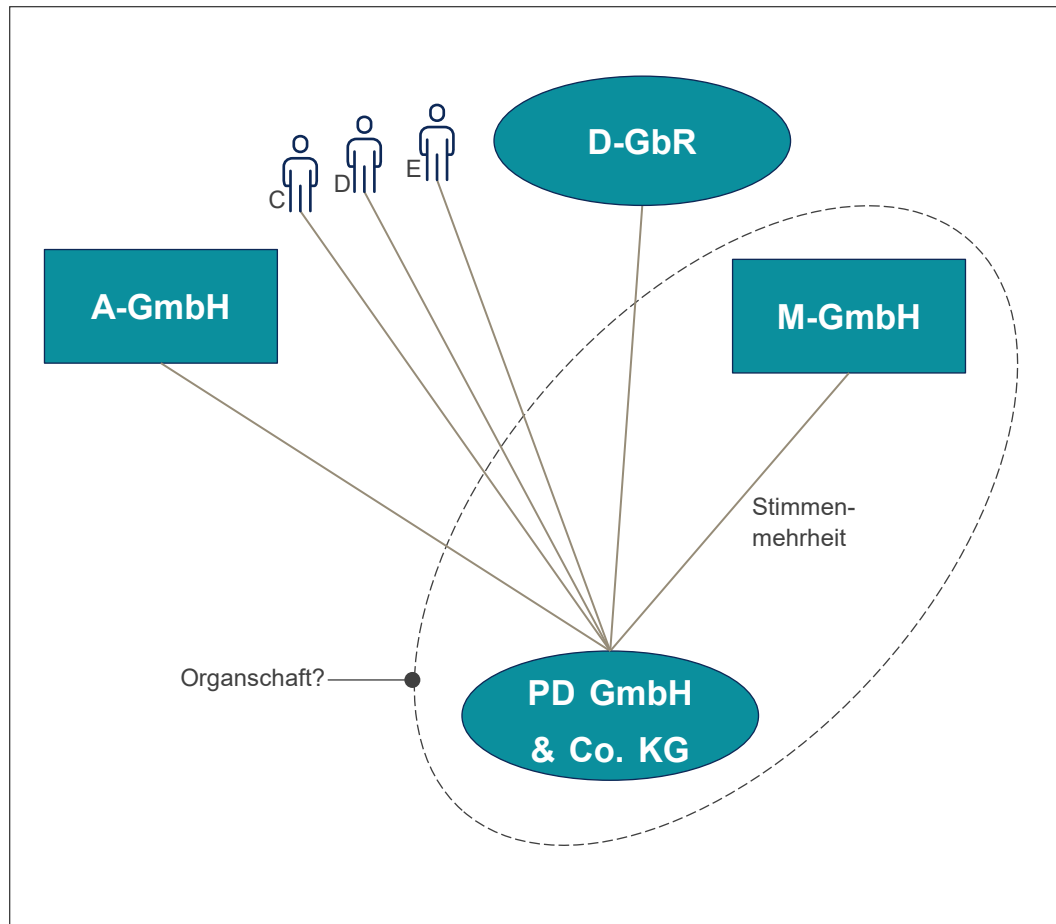
Eingliederung von Personengesellschaften

Überblick über die Entwicklung



Eingliederung von Personengesellschaften

EuGH, Urteil v. 15.4.2021 – C-868/19 – *M-GmbH gegen Finanzamt für Körperschaften Berlin*



Sachverhalt:

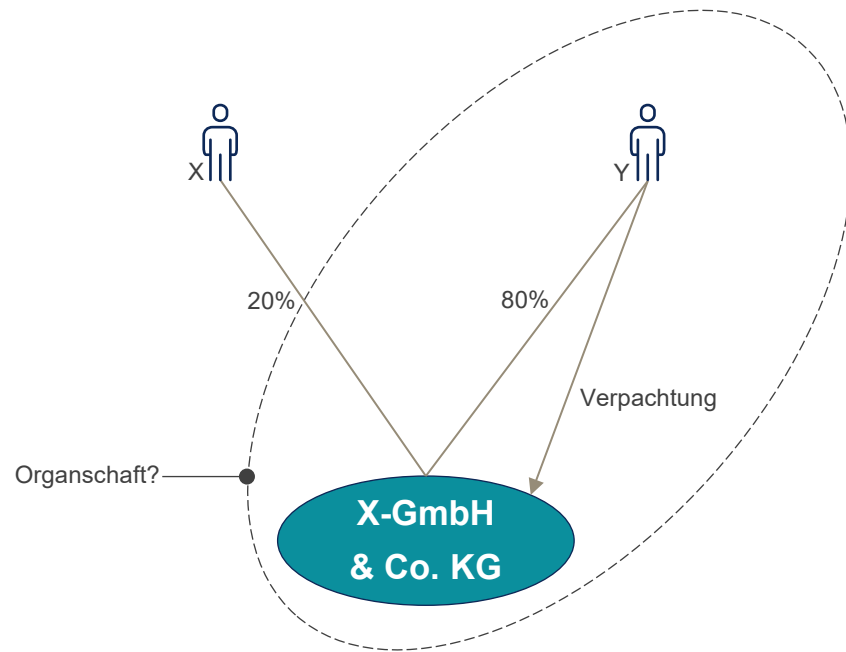
- Die M-GmbH hat die Stimmenmehrheit, da sie sechs Stimmen hat, während die fünf weiteren Gesellschafter – C, D, E und die D-GbR (Kommanditisten) sowie die A-GmbH (Komplementärin) – jeweils eine Stimme haben
- Für die Beschlussfassung genügt grundsätzlich die einfache Mehrheit; eine qualifizierte Mehrheit ist nur für die Aufnahme von Gesellschaftern und für Änderungen des Gesellschaftervertrags erforderlich
- Die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung sind unstrittig
- Das Finanzamt erkennt die Organschaft nicht an, weil die fünf weiteren Gesellschafter nicht finanziell in die M-GmbH eingegliedert sind (vgl. Abschn. 2.8 Abs. 5a Satz 1 UStAE)

Entscheidung:

- Ein **systematischer Ausschluss** der Eingliederungsfähigkeit von **Personengesellschaften**, an denen natürliche Personen beteiligt sind, ist **unionsrechtswidrig**. Die Einschränkung geht über das zur Missbrauchsvermeidung Erforderliche hinaus

Eingliederung von Personengesellschaften

BFH, Urteil v. 16.3.2023 – V R 14/21



Sachverhalt:

- Y verpachtet der KG wesentliche Betriebsgrundlagen und ist daher Unternehmer
- Y hat die Stimmenmehrheit und ist der einzige Geschäftsführer der KG
- Der Insolvenzverwalter über das Vermögen der KG macht geltend, dass zwischen Y und der KG eine Organschaft bestand

Entscheidung:

- Eine **Personengesellschaft** mit einer „**kapitalistischen Struktur**“ wie die **GmbH & Co. KG** kann als Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers sein (Aufgabe der Rechtsprechung des V. Senats und **Anschluss an den XI. Senat**)
- Gleichwohl versagt der BFH die Anerkennung der Organschaft wegen eines **Verstoßes gegen Treu und Glauben**. Denn Y hatte keinen Änderungsantrag gestellt, weshalb das Finanzamt gegenüber Y wegen des **Vertrauensschutzes** nach **§ 176 Abs. 1 Nr. 3 AO** nicht die (nachteiligen) Folgen aus der Organträgerstellung ziehen konnte

Eingliederung von Personengesellschaften

Bedeutung der Rechtsprechungsänderung für die Praxis

1

Ausweitung der Organschaft

- Erweiterung der möglichen Organschaftskonstellationen durch geringere Anforderungen an die Eingliederung von Personengesellschaften
- Nicht eindeutig, ob andere Personengesellschaften als GmbH & Co. KGs eingegliedert werden können

2

Risiko unerkannter Organschaften

- Für „kapitalistisch strukturierte“ Personengesellschaften ist zu prüfen, ob die Organschaftsvoraussetzungen vorliegen, da die Wirkungen der Organschaft kraft Gesetzes eintreten
- Änderung der Verwaltungsauffassung ist bislang noch nicht erfolgt, aber zu erwarten (ggf. mit Übergangsregelung)

3

Kein „Cherry Picking“

- Anwendung der geänderten Rechtsprechung auf Altfälle erfordert Änderungsantrag des Organträgers; Festsetzung gegen den Organträger wäre sonst nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO gesperrt
- Vgl. auch BFH, Urt. v. 5.9.2024 – V R 5/23 (hierzu *T. Bender* HFR 2025, 90) m.w.N.