

Organschaft und Vorsteuerberichtigung bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters

1. Bestellt das Insolvenzgericht für die Organgesellschaft einen vorläufigen Insolvenzverwalter und ordnet es zugleich gemäß § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO an, dass Verfügungen nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind, endet die organisatorische Eingliederung (Änderung der Rechtsprechung).

2. Der Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG entsteht mit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt. Endet zugleich die Organschaft, richtet sich der Vorsteuerberichtigungsanspruch für Leistungsbezüge der Organgesellschaft, die unbezahlt geblieben sind, gegen den bisherigen Organträger.

UStG § 2 Abs. 2 Nr. 2, § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Nr. 1 InsO §§ 21 ff.

Richtlinie 77/388/EWG Art. 4 Abs. 4, Art. 11 Teil C Abs. 1

Urteil vom 8. August 2013 V R 18/13

Vorinstanz: FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 18. Oktober 2012
1 K 1061/07

G r ü n d e

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war alleiniger Gesell-
schafter und Geschäftsführer einer GmbH, die beim Einbau von
Heizungs-, Lüftungs-, Sanitär- und Klimaanlageanlagen sowie im Tro-
ckenausbau steuerpflichtige Leistungen erbrachte. Der Kläger
hatte Geschäftsräume an die GmbH vermietet. Er versteuerte die
Umsätze der GmbH als deren Organträger nach § 2 Abs. 2 Nr. 2
des Umsatzsteuergesetzes jeweils in der für das Streitjahr
geltenden Fassung (UStG).

2 Im März 2002 beantragte der Kläger für die GmbH die Eröffnung
des Insolvenzverfahrens wegen Zahlungsunfähigkeit. Das zustän-
dige Amtsgericht ordnete am 19. März 2002 Sicherungsmaßnahmen
an und bestellte einen vorläufigen Insolvenzverwalter. Der Be-
schluss hatte folgenden Wortlaut:

3 "1. Es wird gemäß § 21 Abs. 2 Ziffern 1 und 2 InsO die vorläü-
fige Verwaltung des Vermögens der Antragstellerin angeordnet.

4 2. Zum vorläufigen Insolvenzverwalter wird bestellt: Rechtsan-
walt S

5 3. Es wird angeordnet, dass Verfügungen der Antragstellerin
nur noch mit der Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwal-
ters wirksam sind (§ 21 Abs. 2 Ziffer 2, 2. Alt. InsO)

6 4. Der vorläufige Insolvenzverwalter ist nicht allgemeiner
Vertreter der Antragstellerin. Er wird ermächtigt, mit recht-
licher Wirkung für die Antragstellerin zu handeln, ist jedoch
verpflichtet, diese Befugnis nur dann wahrzunehmen, soweit es
zur Erfüllung seiner Aufgaben schon vor Verfahrenseröffnung
dringend erforderlich ist. Der vorläufige Insolvenzverwalter
soll insbesondere gemäß § 22 Abs. 2 InsO

7 a) das Vermögen der Antragstellerin sichern und erhalten;

8 b) prüfen, ob ein nach der Rechtsform der Antragstellerin maß-
geblicher Eröffnungsgrund vorliegt, ob eine freie Vermögens-
masse zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausreicht und wel-
che Aussichten für eine Fortführung des Unternehmens der An-

- tragstellerin bestehen.
- 9 Die Verfügungsbefugnis über bestehende Arbeitsverhältnisse obliegt weiterhin der Antragstellerin; die Begründung, Änderung und Beendigung bestehender Arbeitsverhältnisse bedürfen jedoch der Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters.
- 10 5. Der Antragstellerin wird jegliche Verfügung über Bankkonten und damit zusammenhängende Kreditsicherheiten, Verträge und Rechtsgeschäfte untersagt und die Verfügungsbefugnis insoweit ausschließlich dem vorläufigen Insolvenzverwalter übertragen.
- 11 Den Schuldnern der Antragstellerin (Drittschuldnern) wird verboten, an die Antragstellerin zu leisten. Der vorläufige Insolvenzverwalter wird ermächtigt, Bankguthaben, Zahlungseingänge auf Konten und sonstige Forderungen der Antragstellerin einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegenzunehmen. Die Drittschuldner werden aufgefordert, nur noch unter Beachtung dieser Anordnung zu leisten (§ 23 Abs. 1 Satz 3 InsO). ..."
- 12 Während des Eröffnungsverfahrens wurden Bauvorhaben fortgeführt und Restarbeiten vorgenommen. Die GmbH stellte ihren Geschäftsbetrieb zum 31. März 2002 ein. Das Insolvenzgericht eröffnete mit Beschluss vom 20. August 2002 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH.
- 13 Der Kläger gab für das Streitjahr 2002 keine Umsatzsteuererklärung ab. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 11. November 2003 einen Schätzungsbescheid für das Streitjahr, der unter Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO) erging. Hiergegen erhob der Kläger Einspruch. Im Anschluss an eine Außenprüfung ging das FA davon aus, dass der von der GmbH in Anspruch genommene Vorsteuerabzug bei Insolvenzeröffnung insoweit wegen Uneinbringlichkeit gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu berichtigen sei, als die GmbH Entgelte für die von ihr bezogenen Leistungen nicht entrichtet hatte. Das FA erließ am 2. Januar 2006 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Umsatzsteuerbescheid, in dem ein entsprechender Vorsteuerberichtigungsanspruch berücksichtigt wurde. Auch hiergegen erhob der Kläger Einspruch. In der Ein-

spruchsentscheidung vom 19. Juli 2007 erhöhte das FA im Einvernehmen mit dem Kläger die Umsatzsteuer für Ausgangsumsätze und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.

14 Die Klage zum Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Die Organschaft habe nicht bereits mit der Bestellung des vorläufigen Verwalters geendet, sondern bis zur Insolvenzeröffnung bestanden, so dass sich der Vorsteuerberichtigungsanspruch gegen den Kläger als Organträger gerichtet habe.

15 Mit seiner Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen Rechts. Die für die Organschaft erforderliche organisatorische Eingliederung sei bereits mit der Bestellung des vorläufigen Verwalters entfallen, so dass sich der Vorsteuerberichtigungsanspruch nicht gegen ihn richte. Der vorläufige Verwalter habe wie ein starker Verwalter gehandelt und ihm faktisch die Geschäftsführung entzogen. Der vorläufige Verwalter habe seine insolvenzrechtlichen Befugnisse überschritten und Arbeitskräfte beschäftigt. Er habe eigene operative Geschäftsentscheidungen getroffen. Es hätte im Verfahren vor dem FG eine Beweisaufnahme durchgeführt werden müssen. Mit Schreiben vom 29. Juli 2002 habe der vorläufige Insolvenzverwalter die an die GmbH vermieteten Räume freigegeben, so dass zumindest zu diesem Zeitpunkt die wirtschaftliche Eingliederung entfallen sei. Es sei im Übrigen auch nicht zwischen starker und schwacher vorläufiger Insolvenzverwaltung zu differenzieren.

Schließlich sei nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) fraglich, ob der Ausschluss einer abweichenden Willensbildung in der GmbH für eine organisatorische Eingliederung ausreiche.

16 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG und den Umsatzsteuerbescheid 2002 vom

11. November 2003, geändert durch den Bescheid vom
2. Januar 2006, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom
19. Juli 2007 aufzuheben und Umsatzsteuer in Höhe von
1.571,19 € festzusetzen.

17 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

18 Nach bisheriger Rechtsprechung des BFH sei von einem Fortbe-
stand der Organschaft auszugehen. Der Kläger habe sich nicht
mehr um die Geschäftsführung der GmbH gekümmert. Er hätte auf
eine Änderung des vom Insolvenzgericht gefassten Beschlusses
hinwirken können. Von einer Zeugeneinvernahme des Insolvenz-
verwalters habe das FG zu Recht abgesehen.

II.

19 Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG ist
aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126
Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die organisa-
torische Eingliederung einer GmbH in das Unternehmen des
Organträgers endet, wenn das Insolvenzgericht für die GmbH
einen vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt und dabei gemäß
§ 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 der Insolvenzordnung (InsO) anordnet,
dass Verfügungen der GmbH nur noch mit seiner Zustimmung wirk-
sam sind.

20 1. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wird die gewerbliche oder beruf-
liche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristi-
sche Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse
finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unter-
nehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft).

21 Unionsrechtlich beruhte diese Vorschrift im Streitjahr auf

Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG). Danach können die Mitgliedstaaten im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, jedoch durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

22 Bei richtlinienkonformer Auslegung entsprechend Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG führt die Organschaft gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu einer "Verschmelzung zu einem einzigen Steuerpflichtigen" (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 22. Mai 2008 C-162/07, *Ampliscientifica und Amplifin*, Slg. 2008, I-4019 Rdnr. 19; zur Behandlung mehrerer Personen als einen Steuerpflichtigen vgl. auch EuGH-Urteile vom 9. April 2013 C-85/11, *Kommission/Irland*, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 418 Rdnrn. 35 ff., und vom 25. April 2013 C-480/10, *Kommission/Schweden*, UR 2013, 423 Rdnrn. 33 ff.), für die nach ständiger BFH-Rechtsprechung ein Verhältnis der Über- und Unterordnung zwischen einer Organgesellschaft als "untergeordneter Person" und dem sog. Organträger vorliegen muss (BFH-Urteile vom 18. Dezember 1996 XI R 25/94, BFHE 182, 392, BStBl II 1997, 441, unter II.1.; vom 19. Mai 2005 V R 31/03, BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671, unter II.2.a aa; vom 3. April 2008 V R 76/05, BFHE 221, 443, BStBl II 2008, 905, unter II.1.; vom 22. April 2010 V R 9/09, BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597, unter II.3.b aa, und zuletzt vom 7. Juli 2011 V R 53/10, BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218, unter II.1.).

23 2. Die Eingliederungsvoraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG dienen der Feststellung, ob das für die Organschaft erforder-

liche Über- und Unterordnungsverhältnis besteht. Dabei kommt es insbesondere auf die finanzielle und die organisatorische Eingliederung an.

24 a) Finanziell muss der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt sein, dass er seinen Willen durch Mehrheitsbeschluss in der Gesellschafterversammlung durchsetzen kann (BFH-Urteile vom 22. November 2001 V R 50/00, BFHE 197, 319, BStBl II 2002, 167, unter II.1.a; in BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671, unter II.2.a dd; vom 30. April 2009 V R 3/08, BFHE 226, 144, BFH/NV 2009, 1734, unter II.2.b aa; in BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597, unter II.2.; vom 1. Dezember 2010 XI R 43/08, BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600, unter II.2., und in BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218, unter II.2.a). Aufgrund des Erfordernisses eines zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft bestehenden Über- und Unterordnungsverhältnisses hat der Senat seine frühere Rechtsprechung aufgegeben, nach der eine Organgesellschaft auch zwischen Schwestergesellschaften bestehen konnte (Senatsurteil in BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597, unter II.3.b aa, und dem folgend BFH-Urteil in BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600, unter II.3.d).

25 b) Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wahrnimmt, wobei er die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrschen muss (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 5. Dezember 2007 V R 26/06, BFHE 219, 463, BStBl II 2008, 451, unter II.2.; vom 14. Februar 2008 V R 12, 13/06, BFH/NV 2008, 1365, unter II.2.f aa; in BFHE 221, 443, BStBl II 2008, 905, unter II.3.b, und die bisherige Rechtsprechung zusammenfassend vom

28. Oktober 2010 V R 7/10, BFHE 231, 356, BStBl II 2011, 391, unter II.2., m.w.N.).

26 Hiervon ist z.B. dann auszugehen, wenn bei zwei GmbHs eine Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen besteht (BFH-Urteile vom 17. Januar 2002 V R 37/00, BFHE 197, 357, BStBl II 2002, 373, unter II.1.c bb; in BFHE 219, 463, BStBl II 2008, 451, unter II.3.; ebenso nunmehr Abschn. 2.8 Abs. 8 Satz 2 des Umsatzsteueranwendungserlasses --UStAE-- in der Fassung des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 7. März 2013, BStBl I 2013, 333). Sind für die Organ-GmbH z.B. mehrere einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer bestellt, reicht es aus, dass zumindest einer von ihnen auch Geschäftsführer der Organträger-GmbH ist, der Organträger über ein umfassendes Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der Organ-GmbH verfügt und zur Bestellung und Abberufung aller Geschäftsführer der Organ-GmbH berechtigt ist (BFH-Urteil in BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218, unter II.3.a aa; ebenso Abschn. 2.8 Abs. 8 Satz 8 UStAE).

27 3. Der erkennende Senat ist in seiner bisherigen Rechtsprechung insbesondere zur Bestellung von Verwaltern im Vorfeld einer Konkurs- oder Insolvenzeröffnung davon ausgegangen, dass sich die organisatorische Eingliederung --ohne Möglichkeit zur Willensdurchsetzung-- auch daraus ergeben kann, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft ausgeschlossen ist (so erstmals Senatsurteil vom 20. Februar 1992 V R 80/85, BFH/NV 1993, 133, unter II.a bb; zur sog. Sicherungssequestration unter der Geltung der Konkursordnung Senatsurteile vom 13. März 1997 V R 96/96, BFHE 182, 426, BStBl II 1997, 580, unter II.2.; vom 28. Januar 1999 V R 32/98, BFHE 187, 355, BStBl II 1999, 258, unter II.1. und 2.; vom 16. August 2001 V R 34/01, BFH/NV 2002, 223, unter

II.3., und zum vorläufigen Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt Senatsurteil vom 1. April 2004 V R 24/03, BFHE 204, 520, BStBl II 2004, 905, unter II.2.). Der Senat, der in seinem Urteil in BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218, unter II.3.b ausdrücklich offengelassen hat, ob diese Rechtsprechung fortzuführen ist, hält hieran nach nochmaliger Prüfung der Sach- und Rechtslage nicht fest.

28 a) Die "Verschmelzung zu einem einzigen Steuerpflichtigen" aufgrund der Organschaft (s. oben II.1.) hat zur Folge, dass der Organträger als Steuerpflichtiger für alle Organgesellschaften "öffentliche Gelder" als "Steuereinnahmer für Rechnung des Staates" zu vereinnahmen hat, wie der EuGH ausdrücklich entschieden hat (EuGH-Urteile vom 20. Oktober 1993 C-10/92, Balocchi, Slg. 1993, I-5105 Rdnr. 25, und vom 21. Februar 2008 C-271/06, Netto Supermarkt, Slg. 2008, I-771 Rdnr. 21). Dies erfordert, dass zwischen Organträger und Organgesellschaft ein Über- und Unterordnungsverhältnis besteht (s. oben II.1.), durch das der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung auch rechtlich wahrnehmen kann. Nicht ausreichend ist, dass der Organträger bei der Organgesellschaft lediglich eine von seinem Willen abweichende Willensbildung ausschließen kann, da ein derartiges Vetorecht es dem Organträger nicht ermöglicht, die Aufgabe des "Steuereinnahmers" für die Organgesellschaft zu erfüllen.

29 Eine organisatorische Eingliederung aufgrund eines bloßen Ausschlusses einer vom Willen des Organträgers abweichenden Willensbildung in der Organgesellschaft lässt sich auch nicht damit rechtfertigen, dass für eine Organschaft die Eingliederungsvoraussetzungen nicht gleichermaßen stark ausgeprägt sein

müssen (vgl. Senatsurteile in BFH/NV 1993, 133, unter II.a aa; vom 25. Juni 1998 V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534, unter II.2.a; in BFHE 187, 355, BStBl II 1999, 258, unter II.2.; in BFH/NV 2002, 223, unter II.3., und in BFHE 204, 520, BStBl II 2004, 905, unter II.2.; in BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671, unter II.2.a bb; in BFHE 219, 463, BStBl II 2008, 451, unter II.1.b; in BFH/NV 2008, 1365, unter II.2.d; in BFHE 221, 443, BStBl II 2008, 905, unter II.3.a, und vom 29. Oktober 2008 XI R 74/07, BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.1.b). Denn eine weniger starke Ausprägung einer einzelnen Eingliederungsvoraussetzung rechtfertigt nicht den Verzicht auf das Erfordernis einer Willensdurchsetzung. Daher setzt die finanzielle Eingliederung stets eine Mehrheitsbeteiligung (s. oben II.2.a) voraus, so dass eine nur ein bloßes Vetorecht vermittelnde Sperrminorität von z.B. 50 % der Stimmrechte nicht ausreicht.

30 b) Kommt es für die organisatorische Eingliederung auf die Möglichkeit zur Willensdurchsetzung an und reicht die Verhinderung einer abweichenden Willensbildung nicht aus, entfällt --selbst wenn der bisherige Organträger einziger Geschäftsführer der GmbH bleibt-- die organisatorische Eingliederung, wenn für die GmbH ein vorläufiger Insolvenzverwalter mit allgemeinen Zustimmungsvorbehalt bestellt wird. Da der vorläufige Insolvenzverwalter nicht nur befugt, sondern insolvenzrechtlich sogar verpflichtet ist, Zahlungen der GmbH an den bisherigen Organträger zu verhindern, entfällt für den Organträger die Möglichkeit, die GmbH zu beherrschen und die Steuer für die Umsätze aus der Tätigkeit der bisherigen Organgesellschaft als Steuerschuldner und damit als "Steuereinnahmer" zu entrichten.

31 aa) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) bewirkt der Zustimmungsvorbehalt nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2

InsO, dass der vorläufige Insolvenzverwalter wirksame rechtsgeschäftliche Verfügungen des Schuldners verhindern kann. Der Zustimmungsvorbehalt berechtigt den vorläufigen Insolvenzverwalter zwar nicht dazu, den Schuldner gegen dessen Willen zu Handlungen anzuhalten. Der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt kann aber auf die Vertragsabwicklung durch den Schuldner dadurch Einfluss nehmen, dass er Vermögensverringerungen des Schuldners durch die Erfüllung von Verbindlichkeiten im Interesse der Gleichbehandlung aller Gläubiger verhindert (BGH-Urteil vom 18. Juli 2002 IX ZR 195/01, BGHZ 151, 353, unter III.2.c bb).

32 Wie der BGH weiter entschieden hat, hat sich der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt am Ziel zu orientieren, die Forderungen einzelner Gläubiger nur zu erfüllen --und somit das Schuldnervermögen nur zu vermindern--, wenn dies im Einzelfall zur Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben, etwa zur Fortführung des Schuldnerunternehmens, im Interesse der Gläubigergesamtheit erforderlich oder wenigstens zweckmäßig erscheint. Auch der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt muss die künftige Masse sichern und erhalten. Es ist daher insbesondere nicht seine Aufgabe, einer Erfüllungshandlung des Schuldners durch seine Zustimmung Wirksamkeit zu verleihen, falls dies nicht im Interesse aller Gläubiger liegt. Vielmehr darf er die Rechtsfolge des § 81 Abs. 1 Satz 1 InsO durch einen Widerspruch oder die Verweigerung der Zustimmung zu einer Genehmigung des Schuldners vorwegnehmen (BGH-Urteil vom 4. November 2004 IX ZR 22/03, BGHZ 161, 49, unter II.3.b bb (1)).

33 Der BGH hat an dieser Rechtsprechung in der Folgezeit festgehalten und bestätigt, dass dem vorläufigen Insolvenzverwalter im Hinblick auf den schon vor Eröffnung des Insolvenzverfah-

rens geltenden Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung mehr Rechte zustehen als dem Schuldner, dass der vorläufige Insolvenzverwalter zweifelsfrei nicht verpflichtet sei, einen Gläubigeranspruch zu erfüllen, der im Insolvenzverfahren lediglich eine einfache Insolvenzforderung darstelle, weil er einer nicht insolvenzgesicherten Forderung keine Vorzugsstellung gegenüber ranggleichen Forderungen einräumen dürfe und dass dies auch für den vorläufigen Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt gelte (BGH-Urteil vom 25. Oktober 2007 IX ZR 217/06, BGHZ 174, 84, unter II.1.e).

34 bb) Nach dieser BGH-Rechtsprechung kann der Organträger den ihm nach § 426 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches zustehenden Anspruch gegen die Organgesellschaft auf Zahlung der Umsatzsteuer, die durch die wirtschaftliche Tätigkeit der Organgesellschaft verursacht ist (BGH-Urteil vom 29. Januar 2013 II ZR 91/11, Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht --WM-- 2013, 468, unter II.2.b), nicht mehr durchsetzen. Denn hat der vorläufige Insolvenzverwalter die Pflicht zur Massesicherung, ist er berechtigt, seine Zustimmung zur Weiterleitung einer von der Organgesellschaft für Ausgangsleistungen vereinnahmten Umsatzsteuer an den Organträger zu verweigern. Dies steht der Annahme, dass der Organträger aufgrund einer Verschmelzung zu einem Steuerpflichtigen (s. oben II.1.) Steuereinnehmer auch für das Unternehmen der --ohne die Organschaft umsatzsteuerrechtlich selbständigen-- Organgesellschaft sein kann (s. oben II.3.a), entgegen.

35 c) Der Senat weicht nicht von der Rechtsprechung des XI. Senats des BFH ab. Auch der XI. Senat des BFH verlangt für die finanzielle Eingliederung, dass der Organträger über die Mehrheit der Stimmrechte bei der abhängigen juristischen Per-

son verfügt und dass ein Über- und Unterordnungsverhältnis besteht (BFH-Urteil in BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600, unter II.2.). Es besteht darüber hinaus kein Widerspruch zum Urteil des XI. Senats vom 14. März 2012 XI R 28/09 (BFH/NV 2012, 1493), das nicht zum Fortbestand der Organschaft bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters, sondern zur Frage ergangen ist, ob bei einem unterstellten Fortbestand der Organschaft zugunsten des Organträgers ein Anspruch auf Billigkeitserlass nach § 163 AO besteht. Eine Abweichung liegt nach ständiger BFH-Rechtsprechung nur bei einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage (vgl. z.B. zuletzt BFH-Urteil vom 21. Februar 2013 V R 27/11, BFH/NV 2013, 1138, unter II.4.d) und daher nur dann vor, wenn eine "Rechtsfrage unter dieselbe Rechtsvorschrift zu subsumieren ist" (BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 39/97, BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569, unter II.6.a), so dass in dem den Streitfall betreffenden Festsetzungsverfahren nicht von einer Entscheidung zum Billigkeitsverfahren nach § 163 AO abgewichen werden kann, zumal in diesem Billigkeitsverfahren gemäß § 102 FGO eine nur eingeschränkte Überprüfung einer vom FA getroffenen Ermessensentscheidung erfolgt (BFH-Urteil vom 20. September 2012 IV R 29/10, BFHE 238, 518, BFH/NV 2013, 103, unter II.1.b). Soweit der XI. Senat des BFH schließlich die Frage des Fortbestehens einer Organschaft als nicht grundsätzlich bedeutsam i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO angesehen hat (BFH-Beschlüsse vom 27. Juni 2008 XI B 224/07, juris; vom 11. November 2008 XI B 65/08, BFH/NV 2009, 235, und vom 10. März 2009 XI B 66/08, BFH/NV 2009, 977), handelt es sich um Beschwerdeentscheidungen über die Zulassung der Revision, die nicht zu einer entscheidungserheblichen Divergenz führen. Denn im Beschwerdeverfahren wegen Nichtzulassung der Revision entscheidet der BFH im Rahmen einer auf grundsätzliche Bedeutung gestützten Nichtzulassungsbeschwerde nicht über die der Be-

schwerde zugrunde liegende materielle Rechtsfrage (vgl. Sunder-Plassmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 11 FGO Rz 29; ebenso zur fehlenden Abweichung von Beschlüssen im Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung BFH-Urteil vom 22. April 2008 VII R 21/07, BFHE 220, 319, BStBl II 2008, 735, unter II.2.).

- 36 4. Im Streitfall ist danach das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 37 a) Die GmbH war zunächst in das Unternehmen des Klägers organisatorisch eingegliedert, da der Kläger einziger Geschäftsführer der GmbH war. Entgegen dem Urteil des FG entfiel die organisatorische Eingliederung aber mit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters für die GmbH, zu dessen Gunsten das Insolvenzgericht den Zustimmungsvorbehalt i.S. von § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO angeordnet hatte. Ob und welche weiter gehenden Rechte das Insolvenzgericht dem vorläufigen schwachen Verwalter einräumte, ist unerheblich. Ohne Bedeutung ist deshalb, ob sich der vorläufige schwache Verwalter wie ein starker, allgemein geschäftsführungsbefugter vorläufiger Verwalter gerierte, welche weiteren Befugnisse ihm zustanden und ob zu einem späteren Zeitpunkt auch die wirtschaftliche Eingliederung entfallen ist. Es kommt auch nicht darauf an, ob der Kläger beim Insolvenzgericht auf eine Änderung der nach § 21 InsO getroffenen Anordnungen hätte drängen können.
- 38 b) Die Sache ist nicht spruchreif. Da die Organschaft im Streitfall bereits aufgrund der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt endete, hat der Kläger die im Anschluss an diese Bestellung ausgeführten Umsätze der GmbH nicht zu versteuern. Diese sind im zweiten Rechtsgang der Höhe nach festzustellen.

- 39 c) In Bezug auf den vom FA gegen den Kläger geltend gemachten Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG wird im zweiten Rechtsgang zu beachten sein, dass die Organshaft zwar bereits aufgrund der Bestellung des vorläufigen Verwalters mit Zustimmungsvorbehalt geendet hat, dass die nach dieser Vorschrift erforderliche Uneinbringlichkeit im selben Zeitpunkt --und damit vor einem möglichen Entfallen der wirtschaftlichen Eingliederung-- eingetreten ist, so dass die Organshaft noch im Zeitpunkt des Eintritts der Uneinbringlichkeit bestand und sich der Vorsteuerberichtigungsanspruch daher gegen den Kläger als Organträger richtete (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juni 2002 V R 22/01, BFH/NV 2002, 1352, unter II.2.).
- 40 aa) Nach der Rechtsprechung des Senats ist der Vorsteuerberichtigungsanspruch spätestens "im Augenblick" der Insolvenzeröffnung begründet (vgl. BFH-Urteile vom 13. November 1986 V R 59/79, BFHE 148, 346, BStBl II 1987, 226, unter II.2.c, und vom 9. Dezember 2010 V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, unter II.3.b). Uneinbringlichkeit kann aber auch bereits zu einem früheren Zeitpunkt vorliegen, zu dem der Leistungsempfänger zahlungsunfähig wird (BFH-Beschluss vom 10. März 1983 V B 46/80, BFHE 138, 107, BStBl II 1983, 389, unter 3.).
- 41 bb) Weder die Stellung eines Insolvenzantrags noch die bloße Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters reicht für sich allein zur Annahme der Uneinbringlichkeit aus (BGH-Urteil vom 19. Juli 2007 IX ZR 81/06, WM 2007, 1708, unter II.2.b bb).
- 42 Anders ist es, wenn das Insolvenzgericht sich nicht darauf beschränkt, einen vorläufigen Insolvenzverwalter nach § 21

Abs. 2 Nr. 1 InsO zu bestellen, sondern darüber hinaus gemäß § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO dem Schuldner ein allgemeines Verfügungsverbot auferlegt oder --wie im Streitfall-- allgemein anordnet, dass seine Verfügungen nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Verwalters wirksam sind (zur Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters, zu dessen Gunsten weder ein allgemeines Verfügungsverbot noch ein allgemeiner Zustimmungsvorbehalt besteht, vgl. Haarmeyer, in Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, 3. Auflage 2013, § 22 Rz 128). Im Hinblick auf die Pflicht des vorläufigen Verwalters zur Massesicherung und dem sich hieraus ergebenden Verbot, die Gläubigeransprüche zu erfüllen, die vor seiner Bestellung begründet wurden und die im Insolvenzverfahren lediglich Insolvenzforderungen sind (s. oben II.3.b aa), haben beide Arten der Verfügungsbeschränkung nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO und damit auch die Anordnung eines allgemeinen Zustimmungsvorbehalts zur Folge, dass der Gläubiger seinen Entgeltanspruch --selbst wenn es nachfolgend zu keiner Eröffnung des Insolvenzverfahrens kommt, sondern diese z.B. mangels Masse unterbleibt-- zumindest für die Dauer des Eröffnungsverfahrens und damit im Regelfall über einen längeren Zeitraum von ungewisser Dauer (BFH-Urteil vom 8. März 2012 V R 49/10, BFH/NV 2012, 1665, unter II.2.a) nicht mehr durchsetzen kann. Dies gilt unabhängig davon, welche weiteren Befugnisse für den vorläufigen Insolvenzverwalter im jeweiligen Einzelfall bestehen. Dementsprechend ist im Streitfall bereits aufgrund der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt von einer Uneinbringlichkeit auszugehen.

43 5. Auf die Verfahrensrüge kam es nicht mehr an.