

Haftung der Organgesellschaft bei mehrstufiger Organschaft

Der Gegenstand der Haftung (§ 73 Satz 1 AO) ist für eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG) auf solche Steueransprüche beschränkt, die gegen den durch das konkrete Organschaftsverhältnis bestimmten Organträger gerichtet sind. Dies ist auch bei mehrstufigen Organschaften zu beachten.

AO § 73  
KStG § 14 Abs. 1 Satz 1

Urteil vom 31. Mai 2017 I R 54/15

Vorinstanz: FG Düsseldorf vom 19. Februar 2015  
16 K 932/12 H(K)

## T e n o r

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19. Februar 2015 16 K 932/12 H(K), die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 10. Februar 2012 sowie der Haftungsbescheid des Beklagten vom 18. Juli 2011 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## G r ü n d e

### I.

- 1 Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheids im Rahmen einer sog. mehrstufigen Organschaft.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der A GmbH, der Rechtsnachfolgerin der B GmbH. Im Jahr 1990 hatte die B GmbH mit ihrer damaligen Muttergesellschaft, der C GmbH, einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag geschlossen. Im Jahr 2000 wurde die C GmbH (unter Beibehaltung der Organschaft mit der B GmbH) auf die D AG verschmolzen, die wiederum mit dem sie beherrschenden Unternehmen, der E AG, einen Gewinnabführungsvertrag (mit Wirkung zum 1. Januar 2001) abgeschlossen hatte.
- 3 Nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der E AG nahm der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die A GmbH (als Rechtsnachfolgerin der B GmbH) mit auf § 191 i.V.m. § 73 sowie § 45 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) gestützten Haftungsbescheid vom 18. Juli 2011 für einen Teil der rückständigen Körperschaftsteuer 2001 und 2002 sowie Solidaritätszuschläge 2001 und 2002 der E AG i.L. in Anspruch. In diesem Bescheid hatte das FA unter dem Gesichtspunkt einer

"Veranlassungshaftung" den Haftungsanteil durch den Anteil des Einkommens der B GmbH (originäres Organeinkommen) an der Summe der (aller) positiver Organeinkommen bei der E AG bestimmt. Die weiteren Gesellschaften, die mit der E AG in den Jahren 2001 und 2002 eine Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft gebildet hatten, wurden ebenfalls nach dieser Berechnungsmethode nach § 73 AO im Haftungswege in Anspruch genommen. Maßnahmen betreffend anderweitige (ggf. gesamtschuldnerische) Haftungsinanspruchnahmen (z.B. solche nach § 69 i.V.m. § 34 AO sowie nach § 71 AO) wurden vom FA nicht ergriffen.

4 Im Einspruchsverfahren hatte die A GmbH u.a. die Auffassung vertreten, sie könne wegen fehlender unmittelbarer Körperschaftsteuerrechtlicher Organschaft zur E AG nicht nach § 73 AO in Haftung genommen werden. Gegen die ablehnende Einspruchsentscheidung vom 10. Februar 2012 hatte sie Klage erhoben.

5 Das Klageverfahren ist vom Kläger nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der A GmbH aufgenommen worden. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf wies die Klage ab (Urteil vom 19. Februar 2015 16 K 932/12 H(K), abgedruckt z.B. in GmbH-Rundschau 2015, 1116).

6 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil und den Haftungsbescheid vom 18. Juli 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Februar 2012 aufzuheben.

7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## II.

8 Die Revision ist begründet; da die angefochtene Entscheidung

Bundesrecht verletzt (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), ist sie --wie ebenfalls der Haftungsbescheid und die Einspruchsentscheidung des FA-- auf die Revision hin aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

9

1. Nach § 73 Satz 1 AO haftet eine Organgesellschaft für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist. Die Haftung der im Organkreis untergeordneten Organgesellschaft für Steuerschulden des die Organgesellschaft beherrschenden Organträgers soll die steuerlichen Risiken ausgleichen, die mit der Verlagerung der steuerlichen Rechtszuständigkeit auf den Organträger verbunden sind. Durch den haftungsrechtlichen Zugriff auf das Vermögen der Organgesellschaft sollen bei Zahlungsunfähigkeit des Organträgers Steuerausfälle vermieden werden, die infolge von Vermögensverlagerungen innerhalb des Organkreises entstehen könnten (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 5. Oktober 2004 VII R 76/03, BFHE 207, 18, BStBl II 2006, 3). Insoweit wird in der die Regelung betreffenden Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung einer Abgabenordnung (AO 1977) ausgeführt, die Haftungsvorschrift finde ihre Rechtfertigung darin, "daß bei steuerlicher Anerkennung einer Organschaft die vom Organträger zu zahlende Steuer auch die Beträge umfaßt, die ohne diese Organschaft von der Organgesellschaft geschuldet worden wären" (BTDrucks VI/1982, S. 120). Im Übrigen heißt es, man habe sich der österreichischen Regelung, wonach die Haftung auf solche Steuern beschränkt wird, die auf den Betrieb des beherrschten Unternehmens entfallen, nicht angeschlossen. In diesem Zusammenhang wird auf die Notwendigkeit einer praktikablen Regelung verwiesen; darüber hinaus könne es "durchaus als sachgerecht angesehen werden, den Organkreis als einheitliches Ganzes zu betrachten" (BTDrucks, a.a.O.; s. insoweit auch Bundesgerichtshof, Urteil vom 22. Oktober 1992

IX ZR 244/91, BGHZ 120, 50).

10 2. Der Gegenstand der Haftung ist für eine Organgesellschaft auf die gegen den --durch das konkrete Organschaftsverhältnis bestimmten-- Organträger gerichteten Steueransprüche beschränkt.

11 a) Letzteres ergibt sich aus dem Wortlaut, der die Haftung der Organgesellschaft für die Steuern des Organträgers anordnet, für die "die Organschaft zwischen ihnen" --also das zweipersonale Organschaftsverhältnis-- von Bedeutung ist. Im Streitfall, in dem keine sog. mittelbare Organschaft bzw. Klammerorganschaft (s. Lüdicke in Kessler/Förster/Watrin [Hrsg.], Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzig, 2010, S. 259, 280; Schmidt, Die Inanspruchnahme der Organgesellschaft für Steuerschulden des Organträgers gemäß § 73 AO, 2014, S. 161; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 682; Schimmele/Weber, Der Konzern 2015, 437, 438) zwischen der B GmbH und der D (später: E) AG i.S. einer finanziellen Eingliederung vermittelt der mittelbaren Beherrschung und einem direkten Ergebnisabführungsvertrag bestand, fehlt es hieran (gl.A. Lüdicke in Festschrift für Norbert Herzig, a.a.O., S. 259, 279 ff.; Schmidt, a.a.O., S. 188 f.; Schwetlik, GmbH-Steuerberater 2015, 307).

12 b) Auch wenn die Haftungsnorm bezweckt, die steuerlichen Risiken auszugleichen, die mit der Verlagerung der steuerlichen Rechtszuständigkeit auf den Organträger verbunden sind (s. hier zu 1.), bezieht sich die Haftung auf die Steuerschuldnerschaft (Lüdicke in Festschrift für Norbert Herzig, a.a.O., S. 259, 272), die nach der einzelgesetzlichen Begriffsbestimmung der im Streitfall einschlägigen Organschaftsregelung (s. insoweit BTDrucks VI/1982, S. 120 - hier: § 14 Abs. 1 Satz 1

des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--) personell an den Organträger geknüpft ist (s.a. Elicker/Hartrott, Betriebs-Berater --BB-- 2011, 2775).

13 Dabei verkennt der Senat nicht, dass nach Ansicht der Finanzbehörde bei gestuften Organschaftsverhältnissen ein weitergehender Haftungsumfang zweckgerecht erscheinen mag (zur "Haftungslücke" - s. z.B. Lüdicke in Festschrift für Norbert Herzig, a.a.O., S. 259, 261 und 279 ff.; Schmidt, a.a.O., S. 187 ff.; Braunagel/Paschke, Die Unternehmensbesteuerung 2011, 233, 238; Schimmele/Weber, BB 2013, 2263, 2268; dieselben, Der Konzern 2015, 437, 438 f.; s.a. --wohl zustimmend-- Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 14 Rz 688). Hierbei handelt es sich jedoch um eine rechtspolitische Frage, die nicht von den Gerichten, sondern zuvörderst vom Gesetzgeber zu beantworten ist und die --wie aufgezeigt-- insbesondere mit Rücksicht auf den klaren Wortlaut des § 73 AO nicht Gegenstand einer ausdehnenden Gesetzesauslegung sein kann.

14 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.