

Rechtsanwalt Dr. Arne Schmidt, Hamburg

## **Schmidt, Mathias, Die Inanspruchnahme der Organgesellschaft für Steuerschulden des Organträgers gemäß § 73 AO**

**Sachgerechte Besteuerung des Organkreises oder Haftung im Übermaß?**

**Duncker & Humblot, Berlin 2014, 216 Seiten**

### **I.**

Eine Haftungsinanspruchnahme nach § 73 AO droht insbesondere in Krisenzeiten und kann insbesondere bei der Umsatzsteuer schnell einen enormen Umfang erreichen. In seiner im Sommersemester 2013 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommenen Arbeit beantwortet Mathias Schmidt die Frage, ob es sich bei der Inanspruchnahme der Organgesellschaft noch um eine sachgerechte Besteuerung des Organkreises handelt, differenziert:

Im Fall einer umsatzsteuerlichen Organschaft sieht er die Inanspruchnahme einer Organgesellschaft für die gesamte Umsatzsteuerschuld des Organkreises grundsätzlich als Ausdruck der sachgerechten Besteuerung an, ein Übermaß der Haftung sei auf Ermessensebene am Maßstab der Durchsetzbarkeit von Regressansprüchen zu vermeiden. Bei der körperschaft- und gewerbesteuerlichen Organschaft sieht der Autor eine Haftung nach § 73 AO hingegen nicht als Teil einer sachgerechten Besteuerung an. Eine Haftungsinanspruchnahme der Organgesellschaft sei jedoch gerechtfertigt, solange sie sich auf deren Verursachungsbeitrag beschränke.

### **II.**

Mathias Schmidt hat in der laufenden Diskussion über den Haftungsumfang des § 73 AO eine vertiefte Auseinandersetzung mit dem Zusammenspiel zwischen materiellen Organschaftsrecht und Haftungsrecht insbesondere unter Berücksichtigung der historischen und dogmatischen Grundlagen vermisst. Diese Lücke schließt er mit der vorliegenden Arbeit.

Nach einer kurzen Einführung zur steuerlichen Haftung im Allgemeinen und dem Verhältnis von Steuer- und Haftungsschuld zueinander (Teil A), bildet die Darstellung der historischen Grundlagen der Organschaftshaftung den ersten großen Schwerpunkt der Arbeit (Teil B). Für das Gesamtverständnis ist diese gut lesbare Darstellung hilfreich. Besonders die Darstellung der Entwicklung der Kodifizierung der Organschaftsregelungen (Teil C) bildet die rechtshistorische und dogmatische Grundlage für die spätere Auseinandersetzung mit dem heutigen Haftungsregime. Eindrucksvoll schildert Mathias Schmidt die integrale Funktion der Haftungsregelung des § 114 RAO in der damaligen, von dem Gedanken der sog. Einheitstheorie geleiteten Besteuerungssystematik der umsatz- und gewerbsteuerlichen Organschaft. Dass sich in der Folge die gewerbsteuerliche Organschaft weg von der Einheitstheorie hin zu der bei der seinerzeit nicht kodifizierten körperschaftsteuerlichen Organschaft vertretenen Zurechnungstheorie entwickelte, die Haftungsregelung des § 114 RAO und in der Folge des § 73 AO dennoch gleichermaßen Anwendung fand, mag zunächst erstaunen. Nachdem noch in diesem Teil der Arbeit die Ansichten der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und Literatur zu dem angemessenen Haftungsumfang des § 73 AO dargestellt werden, begründet der Autor aber überzeugend, dass eine einheitliche Beurteilung des Haftungsumfangs nach § 73 AO für alle drei Steuerarten aufgrund der beiden zugrundeliegenden Theorien nicht möglich ist. Die weitere Gliederung der Arbeit ist daher zwingend, umsatzsteuerliche Organschaft einerseits und gewerbe- und körperschaftsteuerliche Organschaft andererseits werden getrennt behandelt.

Zunächst (Teil D) werden die aufgrund der seit Mitte 2013 ergangenen BFH-Rechtsprechung leider nicht mehr ganz aktuellen Grundlagen der umsatzsteuerlichen Organschaft dargestellt. Die Besteuerung folgt auch heute noch der Einheitstheorie, der Organkreis bildet ein einheitliches Unternehmen, nur der Organträger ist Steuerschuldner. Die Haftung der Organgesellschaft kompensiert ihren Wegfall als Steuerschuldnerin und eröffnet den Gesamtschuldnerausgleich im Innenverhältnis. Konsequenter im Sinne der Einheitstheorie wäre es nach Auffassung des Autors gewesen, die Organgesellschaft als weitere Steuerschuldnerin neben dem Organträger anzusehen, wie es bei dem von ihm gerne bemühten Vergleich der zusammenveranlagten Ehegatten der Fall ist. In konsequenter Anwendung der Einheitstheorie stört sich der Autor zunächst nicht daran, dass eine Organgesellschaft für die Umsatzsteuerschuld des gesamten Organkreises in Anspruch genommen werden können soll. Der gesamtschuldnerische Ausgleich im Innenverhältnis mache eine tatbestandliche Reduktion des Haftungsumfangs des § 73 AO im Außenverhältnis entbehrlich. Da gerade in Krisenzeiten, in denen dieser Regressanspruch der Organgesellschaft im Innenverhältnis oft wirtschaftlich wertlos ist, Minderheitsgesellschafter und Drittgläubiger durch diese gesetzliche Verlagerung des Insolvenzrisikos benachteiligt würden, lässt den Autor am Ende jedoch für eine Haftungsbeschränkung auf Ermessensebene plädieren. Wenn die fehlende Realisierbarkeit der Regressforderungen der Organgesellschaft dazu führen würde, dass sie über ihren eigenen Verursachungsbeitrag hinaus in Anspruch genommen würde, sei die Haftungssumme im Rahmen der Ermessensausübung durch das Finanzamt herab zu setzen. Bestehen keine Zweifel an der Durchsetzbarkeit der Regressansprüche im Innenverhältnis, bestünden hingegen auch keine Bedenken, eine Organgesellschaft für sämtliche Umsatzsteuerschulden des Organkreises in Anspruch zu nehmen.

Während der Autor den § 73 AO aufgrund der Einheitstheorie als stimmigen Bestandteil der Besteuerung der umsatzsteuerlichen Organschaft ansieht, arbeitet er anschließend (Teil E) überzeugend heraus, dass die Haftungsnorm im System der körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organschaft einen Fremdkörper darstellt. Die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zu dem Organträger ist nicht nur fiktiv, sondern wird auf Grundlage des Gewinnabführungsvertrags tatsächlich durchgeführt. Dies lässt zunächst die berechtigte Frage aufkommen, ob es bei der ertragsteuerlichen Organschaft überhaupt einer Haftungsinanspruchnahme der Organgesellschaft bedarf – die Besteuerung des Organträgers entspricht dessen tatsächlicher Leistungsfähigkeit. Die Haftungsinanspruchnahme der Organgesellschaft führt also tatsächlich zu einem Eingriff in deren Vermögenssubstanz. Da dem Fiskus aber nicht das konsolidierte Vermögen der Organgesellschaft als „natürliche Sicherheit“ zur Verfügung stehe, sei die Haftungsinanspruchnahme gerechtfertigt. Bei der ertragsteuerlichen Organschaft darf der Haftungsumfang aber auch nach Auffassung von Mathias Schmidt stets nur die von der Organgesellschaft selbst verursachten Steuerschulden umfassen. Leider bleibt der Autor hier eine ausdrückliche Aussage schuldig, ob diese Begrenzung des Haftungsumfangs seiner Meinung nach auch nur auf Ermessensebene zu berücksichtigen sei.

**III.**

Die gut lesbare Arbeit von Mathias Schmidt liefert die von ihm vermisste dogmatisch fundierte Auseinandersetzung mit der Haftungsregelung des § 73 AO. Für die wissenschaftliche Auseinandersetzung ist sie eine hilfreiche und fundiert recherchierte Zusammenfassung des aktuellen Diskussionstands. Auch für den Praktiker lohnt sich der Blick in die Dissertation, wenn in einer Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung die bekannten Argumente für eine Begrenzung des Haftungsumfangs mit Substanz untermauert werden sollen oder die aus Gründen der Rechtssicherheit wünschenswerte Klärung durch den Bundesfinanzhof vorbereitet werden soll.