
Datum: 06.04.2020
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Gerichtsbescheid
Aktenzeichen: 15 K 2536/15 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2020:0406.15K2536.15U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Zwischen den Beteiligten ist strittig, ob die Klägerin aufgrund Zustimmung zu einer in einer Verwaltungsvorschrift niedergelegten Übergangsregelung zu ihren Ungunsten als umsatzsteuerliche Organträgerin zu behandeln ist. 2

Die Klägerin, deren Geschäftsgegenstand der Erwerb von Immobilien, deren Bebauung und Verwaltung ist, wurde im streitgegenständlichen Besteuerungszeitraum 2009 von der S Verwaltungs GmbH als deren Komplementärin vertreten, die ihrerseits durch H S als Geschäftsführer vertreten wurde. H S war alleiniger Kommanditist der Klägerin und hielt sämtliche Geschäftsanteile an der S Verwaltungs GmbH. H S war außerdem Alleingesellschafter der N GmbH, die er als Geschäftsführer vertrat. Die N GmbH wurde zu Beginn des Streitzeitraums zusätzlich durch J U und S C, denen Gesamtprokura erteilt worden war, vertreten. Am 20.2.2009 erlosch die Prokura von J U. Am 15.5.2009 wurde S C Alleinprokura für die N GmbH erteilt. Die Klägerin vermietete der N GmbH im Rahmen einer ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung die für ihren Betrieb notwendige Immobilie. 3

Die Sozietät CQQ reichte mit Eingang beim Beklagten am 2.8.2012 eine auf den 25.6.2011 datierte Vollmacht ein, in der es heißt, dass „[die Bevollmächtigte [...] berechtigt [ist], rechtsverbindliche Erklärungen abzugeben, Anträge zu stellen sowie Rechtsbehelfe 4

einulegen und zurückzunehmen. [...] Die Vollmacht gilt, solange ihr Widerruf dem Finanzamt/der Kommune nicht schriftlich angezeigt worden ist.“ Mit Schreiben vom 14.5.2013, eingegangen beim Beklagten am 16.5.2013, wurde die Vollmacht widerrufen.

Datierend auf den 7.2.2011 gab die Klägerin eine Umsatzsteuererklärung für 2009 ab, in der sie ihre eigenen Umsätze und die Umsätze und Vorsteuern der N GmbH konsolidiert aufführte. Die Klägerin wies unter Angabe eines Erstattungsbetrags eine Umsatzsteuer von xxx € aus. Der Beklagte stimmte der Umsatzsteuererklärung vom 7.2.2011 durch Mitteilung vom 21.2.2011 zu. 5

Mit Schreiben vom 21.11.2011 wandte sich der Beklagte an die N GmbH und führte aus: 6

„[...] Nach der Verwaltungsauffassung in A 2.8. Abs. 5 S. 7 des Umsatzsteueranwendungserlasses (UStAE) in der am 04.07.2011 geltenden Fassung stand es der Annahme einer finanziellen Eingliederung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nicht entgegen, wenn sich die Anteile nicht im Besitz der Personengesellschaft befinden, sondern den Gesellschaftern der Personengesellschaft selbst zustehen. 7

Mit Urteil vom 22.04.2010, Az. V R 9/09, hat der BFH jedoch entschieden, dass eine finanzielle Eingliederung bei einer Personengesellschaft als Organträgerin eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung der Personengesellschaft an der Organgesellschaft voraussetzt. Deshalb reicht es auch für die finanzielle Eingliederung einer GmbH in eine Personengesellschaft nicht aus, dass letztere nicht selbst, sondern nur ihr Gesellschafter mit Stimmenmehrheit an der GmbH beteiligt ist. 8

Diese Rechtsprechung wurde durch das BMF-Schreiben vom 05.07.2011, BStBl I 2011 S. 703 in den UStAE übernommen (A 2.8 Abs. 5 S. 6 UStAE). Nach dem BMF-Schreiben wird es für die Zurechnung von vor dem 01.01.2012 ausgeführten Umsätzen jedoch nicht beanstandet, wenn die am vermeintlichen Organkreis beteiligten Unternehmer unter Berufung auf die alte Rechtslage übereinstimmend eine finanzielle Eingliederung annehmen. 9

Bisher wird Ihre Gesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft geführt. Nach Aktenlage besteht diese umsatzsteuerrechtlichen Organschaft jedoch aufgrund des aktuellen A 2.8 Abs. 5 S. 6 UStAE nicht mehr fort, weil die bisherige Organträgerin nicht selbst an Ihrer Gesellschaft beteiligt ist und somit keine finanzielle Eingliederung Ihrer Gesellschaft in das Unternehmen der bisherigen Organträgerin vorliegt. 10

Daher bitte ich um Stellungnahme bis zum 15.12.2011, 11

a. ob Sie sich dieser Rechtsauffassung anschließen, 12

b. ob Sie für die vor dem 01.01.2012 ausgeführten Umsätze weiterhin entsprechend dem BMF-Schreiben vom 05.07.2011 von einer finanziellen Eingliederung ausgehen. 13

Sollte eine finanzielle Eingliederung nicht mehr vorliegen, ist Folgendes zu beachten: 14

- Ihre Gesellschaft ist selbst Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 UStG und nicht mehr in das Unternehmen der bisherigen Organträgerin eingegliedert. 15

- Ihre Gesellschaft ist gemäß § 18 UStG zur elektronischen Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und zur elektronischen Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung verpflichtet. 16

- Die Ausgangsrechnungen Ihrer Gesellschaft müssen die Steuernummer, unter welche auch die Umsatzsteuer angemeldet wird, oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer Ihrer Gesellschaft enthalten (§ 14 Abs. 4 Nr. 2 UStG).	17
- Sollen die Umsatzsteuer-Zahlungen Ihrer Gesellschaft durch die Finanzverwaltung per Lastschrift eingezogen werden, bitte ich die entsprechende Lastschrifteinzugsermächtigung zu überprüfen.“	18
Mit Schreiben vom 30.11.2011 antworteten die zum damaligen Zeitpunkt sowohl für die Klägerin als auch für die N GmbH durch Vollmacht ausgewiesenen steuerlichen Berater CQQ wie folgt:	19
„Steuer-Nr. xxx/xxxx/xxx1	20
S GmbH & Co. Immobilien KG	21
...	22
Steuer-Nr. xxx/xxxx/xxx2	23
N GmbH	24
...	25
- Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen -	26
Ihr Schreiben vom 21.11.2011	27
Sehr geehrte Damen und Herren,	28
die o.g. Unternehmen begründen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ein umsatzsteuerrechtliches Organschaftsverhältnis. Bisher wurden unter der Steuernummer des Organträgers, der S GmbH & Co. Immobilien KG (xxx/xxxx/xxx1), monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben.	29
Mit den BFH Urteilen vom 22.04.2010 - V R 9/09 - BStBl 2011 II S. 597 und vom 01.12.2010 – XI R 43/08 – BStBl 2011 II S. 600 wurde entschieden, dass eine finanzielle Eingliederung bei einer Kapital- oder Personengesellschaft als Organträger eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Organgesellschaft voraussetzt. Im vorliegenden Fall ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, da die Anteile an der N GmbH von dem Gesellschafter Herrn H S zu 100 % privat und nicht von der S GmbH & Co. Immobilien KG gehalten wird.	30
Unter Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 05.07.2011 (IV D 2 – S 7105/10/10001) wird eine organschaftliche Zurechnung von der vor dem 01. Januar 2012 ausgeführten Umsätze nicht beanstandet. Unter Berufung auf Abschnitt 2.8 Abs. 5 UStAE in der ab 04.07.2011 geltenden Fassung, wird bis zu diesem Zeitpunkt eine finanzielle Eingliederung der am Organkreis beteiligten Unternehmen angenommen.	31
Das umsatzsteuerrechtliche Organschaftsverhältnis zwischen der S GmbH & Co. Immobilien KG und der N GmbH wird somit zum 31.12.2011 aufgelöst. Ab Januar 2012 werden von den Gesellschaften getrennte monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben.	32
Wir bitten Sie, dies entsprechend zu berücksichtigen.	33
	34

In Vollmacht

CQQ	35
(Unterschriften)	36
cc. S GmbH & Co. Immobilien KG“	37
Auf den Insolvenzantrag der N GmbH (Insolvenzschuldnerin) vom 00.00.2012 wurde am 00.00.2013 durch Beschluss des Amtsgerichts C (00 IN 0000/12) das Insolvenzverfahren über ihr Vermögen eröffnet. Zum Insolvenzverwalter wurde der Beigeladene ernannt.	38
H S verstarb am 00.00.2014. Durch Beschluss des Amtsgerichts T wurde Rechtsanwalt O G zum Nachlasspfleger über den Nachlass des H S bestellt. Die Bestellung dauert an. Auf Nachfrage teilte der Nachlasspfleger mit Schreiben vom 16.3.2020 mit, dass alle bekannten Erben das Erbe H S ausgeschlagen hätten. Sollte letzten Endes ein Guthaben verbleiben, werde voraussichtlich das Erbrecht des Fiskus festgestellt werden müssen.	39
Noch am 24.4.2013 wurde den Prozessbevollmächtigten dieses Verfahrens durch H S umfassende Prozessvollmacht erteilt. Das Mandat wurde zeitlebens nicht entzogen und auch anschließend durch Niemanden gekündigt.	40
Mit Schreiben datierend auf den 29.10.2013, eingegangen beim Finanzamt H am 23.12.2013, nach Weiterleitung eingegangen beim Beklagten am 6.1.2014, teilten die nunmehr bevollmächtigten Prozessvertreter der Klägerin dem Beklagten mit, dass die Klägerin nicht Organträgerin der N GmbH sei. Korrigierte Umsatzsteuererklärungen der Klägerin und der N GmbH seien dem Schreiben beigelegt. Bezüglich der Erstattungsbeträge für die Klägerin seien Abtretungsanzeigen zugunsten der Prozessbevollmächtigten der Klägerin i. H. von xxx €, des Beigeladenen i. H. von xxx € und des Rechtsanwalts K H i. H. von xxx € zu beachten. Die beigelegte berichtigte Umsatzsteuererklärung der Klägerin für 2009 weise einen Umsatzsteuerfestsetzungsbetrag von xxx € aus und führe zu einer Umsatzsteuererstattung von ./.. xxx €.	41
Mit Bescheid vom 24.2.2014 lehnte der Beklagte die von der Klägerin begehrte Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung für 2009 ab. Den dagegen erhobenen Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 9.7.2015 als unbegründet zurück. Im Wesentlichen führte er aus, dass alle am Organkreis beteiligten Unternehmer für sämtliche Besteuerungszeiträume vor dem 1.1.2012 übereinstimmend unter Berufung auf Abschnitt 2.8 Abs. 5 UStAE von einer finanziellen Eingliederung ausgegangen seien. Diese Übergangsregelung bzw. Nichtbeanstandungsregel sei eine Billigkeitsmaßnahme im Sinne des § 163 der Abgabenordnung (AO). Diese Billigkeitsmaßnahme sei durch einen die bisherige Organgesellschaft begünstigenden Verwaltungsakt mit belastender Drittwirkung hinsichtlich der Organträgerin konkludent getroffen worden. Die Billigkeitsmaßnahme sei als Grundlagenbescheid für den streitbefangenen Umsatzsteuerbescheid 2009 bindend. Ohne Bedeutung sei insoweit, dass die Umsatzsteuer 2009 noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehe. Im Verhältnis zur GmbH sei verzichtet worden, Umsatzsteuererklärungen anzufordern. Es seien auch keine Schätzungsbescheide erlassen worden. Im Verhältnis zur Klägerin seien keine berichtigten Erklärungen angefordert worden. Damit sei im Verhältnis zur Klägerin durch konkludentes Handeln ein Verwaltungsakt ergangen. Selbst wenn das Schreiben der Prozessbevollmächtigten vom 29.10.2013 als Einspruch gegen den Erlass dieses Verwaltungsakts ausgelegt werden könnte, so sei dieser Einspruch außerhalb der Jahresfrist des § 356 AO eingelegt worden und damit verfristet. Gründe, die eine	42

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO rechtfertigen könnten, seien nicht ersichtlich. Bei dem Antrag zur Beibehaltung der alten Rechtslage durch die Klägerin und die N GmbH handele es sich um Willenserklärungen, die beide Gesellschaften gegen sich gelten lassen müssten, sofern nicht die Voraussetzungen der §§ 119 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) gegeben seien. Die Erklärungen seien in Kenntnis der Sachlage und nach verständiger Würdigung des Falls durch die vormaligen Prozessbevollmächtigten abgegeben worden, sodass eine Anfechtung wegen Irrtums nicht in Betracht komme.

Der Änderung stehe außerdem der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen. Nach diesem Grundsatz sei es den Beteiligten verboten, widersprüchlich zu verfahren, um hieraus steuerliche Vorteile zu ziehen (Verbot des *venire contra factum proprium*). Danach habe unter Verweis auf höchstrichterliche Rechtsprechung (Bundesfinanzhof – BFH – Urteil vom 5.11.2009, IV R 40/07 Sammlung amtlich veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFHE – 227, 354, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2010, 720) der Steuerpflichtige Nachteile gegen sich gelten zu lassen, wenn er sich im Besteuerungsverfahren widersprüchlich verhalten habe und ihm eine illoyale Rechtsausübung vorzuwerfen sei. Die Klägerin habe der Übergangsregelung zugestimmt; ein Abrücken von dieser Entscheidung sei eine illoyale Rechtsausübung, die dem Grundsatz von Treu und Glauben widerspreche. 43

Dagegen hat die Klägerin Klage erhoben. Zur Begründung führt sie aus, dass trotz der damaligen schriftlichen Antwort der für sie tätigen Steuerberater, keine finanzielle Eingliederung im Streitjahr vorgelegen habe, wie der BFH verbindlich entschieden habe. Diese Urteile seien im BStBl veröffentlicht und für die Finanzverwaltung bindend. Außerdem habe die Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF-Schreiben) vom 5.7.2011 IV D 2-S 7105/10/10001 (BStBl I 2011, 703) bestimmt, dass diese Rechtsprechung auf alle offenen Fälle anzuwenden sei. Des Weiteren gehe die Rechtsauffassung des Beklagten fehl, dass sich aus dem BMF-Schreiben vom 5.7.2011 Rechtsfolgen zu Lasten eines Steuerpflichtigen herleiten ließen. Durch das Schreiben habe sich die Finanzverwaltung ausschließlich einseitig zu Gunsten der Steuerpflichtigen binden wollen. Um eine Billigkeitsentscheidung könne es sich bereits deshalb nicht handeln, da die Norm nur zu Gunsten, nicht aber zu Lasten eines Steuerpflichtigen eingreife. 44

Das Schreiben des Beklagten vom 21.11.2011 sei lediglich an die N GmbH gerichtet gewesen, so dass im Wege der Auslegung nicht davon ausgegangen werden könne, dass die Klägerin sich habe binden wollen. Die Antwort der steuerlichen Berater sei daher lediglich für die N GmbH und nicht auch für die Klägerin abgegeben worden. Dies werde durch die neutrale Formulierung, dass „eine organschaftliche Zurechnung der vor dem 1.1.2012 ausgeführten Umsätze im Hinblick auf das BMF-Schreiben vom 5.7.2011 nicht beanstandet werde“, deutlich. Des Weiteren seien die Steuerberater nicht bevollmächtigt gewesen, eine derartige Erklärung abzugeben. Zwischen der Klägerin und der N GmbH liege auch keine Vereinbarung vor, nach der sich Erstere verpflichtet habe, die Steuern der Letzteren abzuführen. 45

Es fehle außerdem an einer Reaktion des Beklagten auf das Schreiben vom 30.11.2011. Ein Vertrauenstatbestand zugunsten des Beklagten habe daher nicht entstehen können. Das Vertrauen des Beklagten sei des Weiteren auf eine rechtswidrige Maßnahme gerichtet gewesen. Ein Vertrauen in den Fortbestand einer rechtswidrigen Rechtslage sei aber prinzipiell nicht schützenswert. Der Beklagte verweigere lediglich die Auszahlung von Umsatzsteuer, mit der er bereits in 2011 fest habe rechnen müssen. Da der Umsatzsteuerbescheid 2009 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gestanden habe, und daher jederzeit ohne weitere Voraussetzung habe geändert werden können, habe ohnehin 46

kein schutzwürdiges Vertrauen entstehen können. Letztlich könne sich der Beklagte auch nicht auf Treu und Glauben berufen, da er nicht vertrauensschützend disponiert habe.

Mit Beschluss vom 23.12.2016 hat das Gericht auf Antrag des Beklagten Rechtsanwalt G Y in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter über das Vermögen der N GmbH gem. § 174 Abs. 5 AO zum Verfahren beigeladen und mit Beschluss vom 5.3.2018 das Verfahren bis zum Ergehen einer die Instanz abschließenden Entscheidung des Bundesfinanzhofs in dem Verfahren XI R 3/17 zum Ruhen gebracht. Nach Wegfall des Ruhensgrundes ist das Verfahren fortgesetzt worden. 47

Der Kläger beantragt (sinngemäß), 48

unter Aufhebung des Bescheids über die Ablehnung der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 2009 vom 24.2.2014 und der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 9.7.2015 die Umsatzsteuerfestsetzung für 2009 vom 21.2.2011 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf xxx € herabgesetzt wird. 49

Der Beklagte beantragt, 50

die Klage abzuweisen. 51

Ergänzend zu den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung trägt der Beklagte vor, dass die Auffassung der Prozessbevollmächtigten der Klägerin unzutreffend sei, dass die ehemaligen Berater nicht bevollmächtigt gewesen seien. Außerdem sei das Verfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auszusetzen. Die Klägerin sei führungslos. Erben hätten nicht ermittelt werden können. Letztlich erbe der Fiskus. Das Land Nordrhein-Westfalen würde zwar nicht unmittelbar in die Rechtsstellung der Klägerin hineinwachsen, aber eine beherrschende Stellung gegenüber der Klägerin erlangen, da ihm als Gesamtrechtsnachfolger sämtliche Geschäftsanteile gehören würden. Das Land Nordrhein-Westfalen wäre berechtigt, den Vertreter der Gesellschaft zu bestimmen. Vor diesem Hintergrund liege keine Rechtsverletzung im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO vor. Unter Hinweis auf das Urteil des Finanzgerichts (FG) des Saarlandes vom 16.10.2002 2 K 213/02 sei das Vorliegen der Sachentscheidungsvoraussetzungen fraglich. Bis zum Abschluss der Nachlasspflegschaft sei daher eine Aussetzung nach § 74 FGO geboten. 52

Der Beigeladene hat keinen förmlichen Antrag gestellt. 53

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten verwiesen. 54

Entscheidungsgründe 55

I. Der erkennende Senat entscheidet in der Sache durch Gerichtsbescheid, § 90a Abs. 1 FGO. Das Verfahren ist nicht unterbrochen (1.). Die Sachurteilsvoraussetzungen sind erfüllt (2.). 56

1. Nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 246 der Zivilprozessordnung (ZPO) tritt eine Unterbrechung des Verfahrens nicht ein, wenn der betreffende Beteiligte im Fall des Verlustes der Prozessfähigkeit, des Wegfalls des gesetzlichen Vertreters, der Anordnung einer Nachlassverwaltung oder des Eintritts der Nacherbfolge (§§ 239, 241, 242 ZPO) durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten wird. Durch den Tod von H S hat die Klägerin zwar ihren einzigen gesetzlichen Vertreter verloren und ist damit führungslos geworden. Die Klägerin wurde aber durch die Kanzlei ... Rechtsanwälte vertreten, ohne dass deren 57

Prozessvollmacht erloschen wäre. Ein Antrag auf Aussetzung des Verfahrens (§ 155 FGO i.V.m. § 246 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 ZPO) wurde seitens der Prozessbevollmächtigten nicht gestellt.

Der durch den Beklagten gestellte Antrag auf Aussetzung des Verfahrens kommt nicht zum Tragen. Der Beklagte ist nicht antragsbefugt. Nach § 246 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 ZPO ist nur in den Fällen des Todes und der Nacherbfolge auch auf Antrag des Prozessgegners, hier des Beklagten, die Aussetzung des Verfahrens anzuordnen (vgl. Stackmann in Münchner Kommentar zur ZPO, § 246 Rn. 16). Verstorben ist lediglich der gesetzliche Vertreter und Gesellschafter der Klägerin, H S, und nicht die Partei selbst. 58

2. Die Klage ist auch nicht durch die durch den Nachlasspfleger avisierte Fiskalerbschaft betreffend die Gesellschafterstellung an der Klägerin und deren VerwaltungsGmbH unzulässig geworden. Selbst wenn der Fiskus letzten Endes Erbe des Gesellschafters der Klägerin, H S, werden würde, führt dies nicht zu einem unzulässigen Insichprozess. Der Fiskus würde nach Erbschaft (§ 1922 Abs. 1 BGB, § 45 Abs. 1 Satz 1 AO) in Bezug auf ererbte Steuerrechtsverhältnisse der Steuerrechtsordnung unterworfen. Er wird Steuerpflichtiger (§ 33 AO) mit der Folge, dass ihm die gleichen Rechte und Pflichten zugestanden werden müssen wie jedem anderen Steuerpflichtigen auch. Der betroffene Fiskus kann deshalb nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, gemäß § 33 FGO den Finanzrechtsweg beschreiten (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.2004 V R 66/03, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2005, 710). Außerdem kann dahinstehen, ob und inwieweit im Streitfall Steuerforderung und Steuerschuld durch Konfusion erlöschen würden. Selbst wenn eine derartige Konfusion erfolgen sollte, was in Anbetracht der als Kommanditgesellschaft zwischengeschalteten Klägerin und der Abtretung der Erstattungsansprüche an die Prozessbevollmächtigten und den Beigeladenen bereits fraglich ist, würde dies der Klägerin nicht ihr Recht nehmen, den strittigen Umsatzsteuerbescheid anzufechten. Die Umsatzsteuerfestsetzung ist grundsätzlich unabhängig davon, ob entsprechende Zahlungsansprüche bestehen (BFH-Urteil vom 18.11.2004 V R 66/03, BFH/NV 2005, 710). Diese ergeben sich erst aus der Abrechnung der Steuern, die neben der Steuerfestsetzung durch einen eigenständigen Verwaltungsakt i.S. des § 118 AO erfolgt. 59

Der Klägerin kann auch nicht schlechthin das Rechtsschutzbedürfnis an der Durchführung des Verfahrens abgesprochen werden. Selbst der Fiskus – als möglicher zukünftiger Gesellschafter – könnte an einer Entscheidung interessiert sein, um nicht im Falle einer durch ihn initiierten Klagerücknahme Schadensersatzansprüchen per Durchgriffshaftung ausgesetzt zu sein (vgl. BGH-Urteil vom 16.7.2007 II ZR 3/04, sog. TRIHOTEL-Entscheidung, Entscheidungssammlung des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen – BGHZ – 173, 246-269). 60

II. Die Klage ist unbegründet. 61

1. Der Bescheid über die Ablehnung der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 2009 vom 24.2.2014 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 9.7.2015 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung zu Recht aufgrund der Zustimmung der Klägerin zur Übergangsregelung des BMF-Schreibens vom 5.7.2011 abgelehnt. Die Zustimmung zu einer belastenden Übergangsregelung in einem BMF-Schreiben führt zum Verlust des Rechts, wegen der die Zustimmung betreffende Besteuerungsgrundlage die Änderung der Steuerfestsetzung zu verlangen (2.). Außerdem kann der Beklagte die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung aufgrund eines Verstoßes der Klägerin gegen den Grundsatz von Treu und Glauben ablehnen(3.). 62

2. Nach Auffassung des erkennenden Senats kann die Änderung eines Steuerbescheids – trotz einschlägiger Änderungsvorschrift und materiell-rechtlicher Richtigkeit des Änderungsbegehrens – versagt werden, wenn ein Steuerpflichtiger zu seinen Lasten einer Übergangsregelung einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zustimmt, deren Gegenstand die umstrittene Besteuerungsgrundlage ist. 63

a) Die Verfahrensordnung enthält keine explizite Vorschrift, dass die Zustimmung zu einer in einer Verwaltungsvorschrift niedergelegten Übergangsregelung die Anwendung einer Änderungsvorschrift (§§ 164 Abs. 2, 172 ff. AO) ausschließt. Die Annahme einer Billigkeitsregelung (§§ 163, 227 AO), wie es bei der Anwendung einer den Steuerpflichtigen begünstigenden Übergangsregelung der Fall ist, kommt nicht in Betracht, da Bescheide auf der Grundlage von §§ 163, 227 AO lediglich begünstigende Verwaltungsakte sein können. 64

Die Änderungsvorschriften sind in einem derartigen Fall aufgrund einer Gesamtanalogie zu den Vorschriften § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) AO, § 354 Abs. 1 Satz 1 AO, § 50 Abs. 1 FGO nicht anzuwenden, da die Interessenlage des Streitfalls mit den in den letztgenannten Vorschriften enthaltenen Regelungen vergleichbar ist. Das Verfahrensrecht hält durch diese Vorschriften Regelungen bereit, durch die der Steuerpflichtige durch Willensbekundung seine verfahrensrechtliche Position zu seinem Nachteil verändern kann – um damit ggf. einen indirekten oder mittelbaren Vorteil zu erlangen. Beim Einspruchs- und Klageverzicht kann dieser Vorteil in einem zügigeren Eintritt der formellen Bestandskraft bestehen (vgl. Tappe in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 354 AO, Rn. 6). Die Zustimmung in § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) AO wird oftmals erteilt, um ein Entgegenkommen des Finanzamts an anderer Stelle (Stundung / Teilerlass) zu fördern (vgl. z.B. v. Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 172 AO, Rn. 142). Der Interessenlage dieser Vorschriften vergleichbar verfügt der Steuerpflichtige bei der ausdrücklichen Zustimmung zu einer ihn belastenden Übergangsregelung ebenfalls bewusst über seine verfahrensrechtliche Position, um einen indirekten Vorteil zu erlangen. Im konkreten Fall der Übergangsregelung bei umsatzsteuerrechtlicher Organschaft liegt der Vorteil darin, einem (nahestehenden) Dritten (hier: der N GmbH) einen Vorteil (hier: keine Festsetzung der Umsatzsteuer) zu sichern, der sich aufgrund der vollständigen finanziellen Eingliederung des Dritten – genauso wie der Klägerin – in den einzigen Gesellschafter der Klägerin tatsächlich als wirtschaftlicher Vorteil darstellt. Ansonsten hätte ein kostenintensiver administrativer Aufwand zur umsatzsteuerlichen Trennung der bislang umsatzsteuerlich konsolidierten Rechtsträger betrieben werden müssen. 65

Der erkennende Senat hält die Rechtsverbindlichkeit der Zustimmung zu derartigen Übergangsregelungen von überragender Bedeutung für den Geschäftsverkehr. Das Bundesverfassungsgericht kann anstelle der Nichtigkeit einer Rechtsnorm auch die in §§ 31 Abs. 2; 79 BVerfGG bruchstückhaft niedergelegte Unvereinbarkeit einer Rechtsnorm mit dem Grundgesetz feststellen, wenn für die Beseitigung des Verfassungsverstößes mehrere Möglichkeiten in Betracht kommen, so dass eine Aktivität des Gesetzgebers erforderlich wird (Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, Rechtsschutz in Steuersachen, Rn. 286). Im Gegensatz zum BFH und EuGH hat das BVerfG damit als einziges Gericht die Möglichkeit, die Rechtswirkungen seiner Entscheidung auf zukünftige Sachverhalte zu beschränken. In Anbetracht der erheblichen Auswirkungen, z.B. der Entscheidungen des BFH und des EuGH im Bereich des Umsatzsteuerrechts, vor allem die Frage des Steuerschuldners betreffend (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, § 13b UStG), besteht ein Bedürfnis – neben der ohnehin zu beachtenden Vertrauensschutzregelung in § 176 AO – Übergangsvorschriften zu schaffen, die zu einer Begrenzung der Rechtswirkung von (geänderter) höchstrichterlicher Rechtsprechung für vergangene Besteuerungszeiträume 66

führen, sofern die Beteiligten zustimmen. Eine solche Möglichkeit dient insbesondere den Steuerpflichtigen, weil sie hierdurch Rechtssicherheit und damit Planbarkeit erhalten.

Es ist auch nicht so, dass den Beteiligten generell eine andere verfahrensrechtliche Möglichkeit eröffnet ist, dieselben Rechtswirkungen herbeizuführen. Es ist grundsätzlich keine praktisch handhabbare Möglichkeit, Bescheide, z.B. durch Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung, in Bestandskraft erwachsen zu lassen. Die Übergangsregelung betrifft in aller Regel eine ganz konkrete, eng umrissene Besteuerungsgrundlage. Um hinsichtlich aller weiteren Besteuerungsgrundlagen nicht unmittelbar eine Außenprüfung durchführen zu müssen, muss es eine auf die von der Übergangsregelung betroffene Besteuerungsgrundlage begrenzte Anfechtungsbeschränkung geben.

67

Letztlich steht dieser Beschränkung der Anfechtbarkeit auch nicht das Rechtsstaatsprinzip entgegen. Es ist gerade nicht der Fall, dass sich Steuerpflichtiger und Staat einvernehmlich auf Rechtsfolgen einigen, die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung (hier: der Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft) abweichen. Zwischen Steuerpflichtigem und Staat wird lediglich eine Einigung getroffen, die zu einer punktuellen Begrenzung verfahrensrechtlicher Rechte führt. Die Bedeutung des Selbstbestimmungsrechts (Art. 2 Abs. 1 GG), das sich in der Zustimmung zur Übergangsregelung manifestiert, überlagert das rechtsstaatliche Ideal, nur dem materiellen Recht entsprechende Steuerfestsetzungen zu belassen.

68

Vor diesem Hintergrund ist der erkennende Senat der Überzeugung, dass die zu einer einschlägigen Verwaltungsvorschrift erlassenen Übergangsregelung (b)) erteilte Zustimmung (c)) die spätere Änderung des Steuerbescheids in diesem Punkt hindert.

69

b) Der vorliegende Streitfall fällt unter die im BMF-Schreiben vom 5.7.2011 (VV DEU BMF 2011-07-05 IV D 2-S 7105/10/10001, BStBl I 2011, 703) getroffene Übergangsregelung. Hierin hat die Finanzverwaltung Folgendes verfügt:

70

„[...] Mit Urteilen vom 22. April 2010 ? V R 9/09 ? (BStBl 2011 II S. 597) und vom 1. Dezember 2010 ? XI R 43/08 ? (BStBl 2011 II S. 600) 1 hat der BFH entschieden, dass eine finanzielle Eingliederung sowohl bei einer Kapital- als auch bei einer Personengesellschaft als Organträger eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung der Kapital- oder Personengesellschaft an der Organgesellschaft voraussetzt. Deshalb reicht es auch für die finanzielle Eingliederung einer GmbH in eine Personengesellschaft nicht aus, dass letztere nicht selbst, sondern nur ihr Gesellschafter mit Stimmenmehrheit an der GmbH beteiligt ist. Das Fehlen einer eigenen mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligung der Gesellschaft kann nicht durch einen Beherrschungsvertrag und Gewinnabführungsvertrag ersetzt werden.

71

[...]

72

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird Abschnitt 2.8 Abs. 5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1. Oktober 2010 (BStBl I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 29. Juni 2011 ? IV D 2 ? S 7234/07/10001 (2011/0515189) ? (BStBl I S. 702) geändert worden ist, wie folgt gefasst:

73

[...]

74

Eine finanzielle Eingliederung setzt eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft voraus. Es ist ausreichend, wenn die finanzielle Eingliederung mittelbar über eine unternehmerisch oder nichtunternehmerisch tätige

75

Tochtergesellschaft des Organträgers erfolgt. Eine nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft wird dadurch jedoch nicht Bestandteil des Organkreises. Ist eine Kapital- oder Personengesellschaft nicht selbst an der Organgesellschaft beteiligt, reicht es für die finanzielle Eingliederung nicht aus, dass nur ein oder mehrere Gesellschafter auch mit Stimmenmehrheit an der Organgesellschaft beteiligt sind (vgl. BFH-Urteile vom 2. 8. 1979, V R 111/77, BStBl 1980 II S. 20, vom 22. 4. 2010, V R 9/09, BStBl 2011 II S. 597, und vom 1. 12. 2010, XI R 43/08, a. a. O.).

[...] 76

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für die Zurechnung von vor dem 1. Januar 2012 ausgeführten Umsätzen wird es nicht beanstandet, wenn die am vermeintlichen Organkreis beteiligten Unternehmer unter Berufung auf Abschnitt 2.8 Abs. 5 UStAE in der am 4. Juli 2011 geltenden Fassung übereinstimmend eine finanzielle Eingliederung annehmen.“ 77

Im Streitfall war an der N GmbH lediglich der Gesellschafter der Klägerin, H S, beteiligt. Eine unmittelbare Beteiligung der Klägerin, einer Personengesellschaft, an der N GmbH, einer Kapitalgesellschaft, bestand nicht. Außerdem war über H S als Geschäftsführer beider Gesellschaften und der Vermietung der betriebsnotwendigen Immobilie der Klägerin an die N GmbH sowohl die organisatorische als auch die wirtschaftliche Eingliederung gegeben. Damit hatten die BFH-Urteile vom 22.4.2010 V R 9/09 (BStBl 2011 II S. 597) und vom 1.12.2010 XI R 43/08 (BStBl 2011 II S. 600) unmittelbar Einfluss auf die Beurteilung der vormals angenommenen umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen der Klägerin und der N GmbH, die nach diesen Urteilen nur noch als gleichrangige Schwestergesellschaften angesehen werden konnten mit der Folge, dass mangels Vorliegens der finanziellen Eingliederung eine umsatzsteuerliche Organschaft mit der Klägerin als Organträger nicht gegeben war. Der diesem Rechtsstreit zugrundeliegende Sachverhalt betrifft damit den im BMF-Schreiben geregelten Fall, für den die Übergangsregelung aus Billigkeitsgründen vorgesehen ist. 78

c) Sowohl die Klägerin als auch die N GmbH haben durch ihre damals bevollmächtigten steuerlichen Berater einvernehmlich mit Schreiben vom 30.11.2011 die Zustimmung zur Anwendung der Übergangsregelung erklärt und sich damit der Änderungsmöglichkeit im Hinblick auf die tatsächlich nicht bestehende Organschaft begeben. Die derzeitigen Prozessbevollmächtigten konnten diese Erklärung, sollte das Schreiben vom 29.10.2013 als Widerruf zu interpretieren sein, auch unter Beachtung der Grundsätze von Vertrauensschutz und Rechtssicherheit nicht widerrufen. 79

Die AO enthält keine generelle Regelung des Widerrufs von Willenserklärungen (d.h. deren rückwirkende Beseitigung). Die Frage muss von Fall zu Fall nach Bedeutung und Funktion der in Frage stehenden Willensbekundung entschieden werden. Die Zustimmungserklärung zu einer Übergangsregelung zielt auf die Veränderung einer verfahrensrechtlichen Position ab. Sie steht damit einer Prozesshandlung nahe und muss daher wie diese unwiderruflich sein (vgl. zu der vergleichbaren Vorschrift des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) AO v. Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 172 AO, Rn. 128). Für eine Anfechtung der abgegebenen Erklärung, sollte diese zulässig sein, ist konkret weder etwas vorgetragen noch sonst dem Senat ersichtlich. 80

3. Die Klägerin ist außerdem nach den Grundsätzen von Treu und Glauben in seiner Ausprägung als Verbot widersprüchlichen Handelns gehindert, die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 2009 wegen des Besteuerungsmerkmals der finanziellen Eingliederung zu verlangen und durchzusetzen. 81

Die Grundsätze von Treu und Glauben gebieten es innerhalb eines bestehenden Steuerrechtsverhältnisses für Steuergläubiger wie Steuerpflichtigen gleichermaßen, dass jeder auf die Belange des anderen Teils Rücksicht nimmt und sich zu seinem eigenen früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzt (Verbot des *venire contra factum proprium*). Beide Seiten müssen sich dabei grundsätzlich das Verhalten von in das Steuerrechtsverhältnis eingeschalteten Erfüllungsgehilfen zurechnen lassen (BFH-Urteil vom 17.6.1992 X R 47/88, BFHE 169, 103, BStBl II 1993, 174). Hierzu verlangt der Grundsatz von Treu und Glauben einen Vertrauenstatbestand, aufgrund dessen ein am Steuerrechtsverhältnis Beteiligte disponiert hat. Erforderlich ist eine bestimmte Position oder ein bestimmtes Verhalten des einen Teils, aufgrund dessen der andere Teil bei objektiver Beurteilung annehmen konnte, jener werde an seiner Position oder seinem Verhalten konsequent und auf Dauer festhalten (BFH-Urteil vom 6.7.2016 X R 57/13, BFHE 256, 1, BStBl II 2017, 334). 82

Diesen Vertrauenstatbestand haben die Klägerin und die N GmbH über ihre bevollmächtigten steuerlichen Berater geschaffen, als sie durch Schreiben vom 30.11.2011 erklärten, für Besteuerungszeiträume vor dem 1.1.2012 fortgesetzt von einer Organschaft zwischen ihnen auszugehen. Der Beklagte hatte mit Schreiben vom 21.11.2011 die Anwendung der Übergangsregelung bei der N GmbH angefragt, so dass diese Thematik dem Beklagten präsent war. Für den Fall einer ablehnenden Äußerung hätte der Beklagte die Bescheide unmittelbar ändern können (Änderungsbescheid zu Gunsten der Klägerin, erstmalige Umsatzsteuerfestsetzung zu Lasten der N GmbH). Der Beklagte hat dadurch, dass er im Anschluss an das Schreiben der Klägerin und der N GmbH vom 30.11.2011 keinen entsprechenden Umsatzsteueränderungsbescheid bzw. erstmaligen Bescheid erlassen hat, im Vertrauen auf das Verhalten der Klägerin und der N GmbH disponiert. Auch handelt es sich bei dem Änderungsbegehren der Klägerin (und damit korrespondierend der N GmbH) nicht um eine schützenswerte Rechtsposition. Diese Änderung begehrt sie ausschließlich deshalb, weil die N GmbH aufgrund ihrer zwischenzeitlich eingetretenen Insolvenz nur einen Bruchteil der ihr gegenüber festzusetzenden Umsatzsteuer als Quote zurückführen müsste, aber gleichzeitig den vollen Erstattungsbetrag von der Klägerin im Wege der Abtretung erhalten würde. 83

Auch ist das Verhalten der Finanzverwaltung und des Beklagten im Übrigen schützenswert. Der Beklagte hat gegenüber der Klägerin vollständig transparent gehandelt und die in zeitlicher Hinsicht bestehenden Wahlmöglichkeiten des BMF-Schreibens vom 5.7.2011 offengelegt, dass für alle noch offenen Fälle eine (einmalige) Wahlmöglichkeit besteht, trotz materiell-rechtlich nicht bestehender umsatzsteuerlicher Organschaft bis zum 31.12.2011 als Organschaft behandelt zu werden. 84

4. Vor diesem Hintergrund ist nicht entscheidungserheblich, ob die Rechtsauffassung des Beklagten zutrifft, er habe gegenüber der N GmbH konkludent, d.h. im Streitfall ohne etwas zu tun, einen begünstigenden Verwaltungsakt mit belastender Drittwirkung gegenüber der Klägerin erlassen, der von Letzterer nicht rechtzeitig angefochten wurde. 85

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 86

IV. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen. 87
