

Vorsteuerabzug im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft bei Insolvenz und Auswirkungen auf die Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG 1

§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 1, 2 EStG; § 2 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2, §§ 15, 17, 18 UStG;
§ 37 Abs. 2, §§ 73, 165, 226 AO; §§ 21, 22, 270 InsO

DStP EStG Jg. 2013 § 3c Nr. 1/2013

A. Grundsätzliche Anmerkungen

Für die Anwendung des Teilabzugsverbots gem. § 3c Abs. 2 EStG bedarf es eines objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs der Ausgaben zu Einnahmen gem. § 3 Nr. 40 EStG. Befindet sich eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen, so können insbesondere Finanzierungsaufwendungen zwecks Beteiligungserwerbs eindeutig im Abzug beschränkt sein.¹ Umstritten ist jedoch aktuell zwischen Finanzverwaltung² und Rechtsprechung³, inwieweit § 3c Abs. 2 EStG auf Substanzverluste bei Darlehensgewährung durch Gesellschafter Anwendung findet.⁴

B. Sachverhalt und FragestellungI. Sachverhalt

Bis zum 31.10.2001 bestand zwischen dem Einzelunternehmer K als Besitzunternehmen und der L GmbH als Betriebsgesellschaft eine Betriebsaufspaltung. Die sachliche Verflechtung wurde dadurch erzielt, dass das Besitzunternehmen ein Betriebsgrundstück an die GmbH vermietete, die Anteile am Betriebsunternehmen waren zu 100 % im Einzelunternehmen bilanziert. Zum 1.11.2001 brachte K sein Einzelunternehmen mit allen Aktiva und Passiva in sein Sonderbetriebsvermögen der neu gegründeten H GmbH & Co. KG ein. Im Rahmen der Betriebsaufspaltung waren zuerst K bis zum 31.10.2001 und anschließend die H GmbH & Co. KG umsatzsteuerliche Organträger. Ende des Jahres 2001 wurde das Insolvenzverfahren über die L GmbH eröffnet. Die in den Umsatzsteuervoranmeldungen und der Umsatzsteuerjahreserklärung 2001 für den Organträger deklarierten Vorsteuerbeträge wurden nur insoweit vom

¹ Vgl. *Desens* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, § 3c EStG Rz. 58.

² Vgl. BMF, Schr. v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292.

³ Vgl. BFH, Urt. v. 18.4.2012 – X R 5/10, BFH/NV 2012, 1358; Urt. v. 18.4.2012 – X R 7/10, BFH/NV 2012, 1363.

⁴ Vgl. hierzu bspw. *Harle*, BB 2013, 91; *Otto*, StuB 2012, 624.

Finanzamt als abzugsfähig anerkannt, als die Zahlung dieser Beträge nachgewiesen werden konnte. Die insoweit nicht abzugsfähigen Vorsteuerbeträge wurden in den Jahresabschlüssen der L GmbH i.L. als nichtabziehbare Vorsteuer bilanziert.

Die H GmbH & Co. KG machte die im Rahmen des Ende 2001 eröffneten Insolvenzverfahrens angefallenen Bürgschaftsaufwendungen, Rechtsberatungskosten, Schuldzinsen etc. i.H.v. rd. 3450 T€ sowie die Abschreibung des Stammkapitals der L GmbH auf den Erinnerungswert 1 € in voller Höhe als Sonderbetriebsausgaben geltend. Eine für die Jahre 2002 – 2004 bei der KG durchgeführte Betriebsprüfung kam zunächst zu der Auffassung, dass es sich dabei um Aufwendungen i.S.d. § 3c Abs. 2 EStG handle, da sie im Zusammenhang mit Einnahmen stünden, auf die § 3 Nr. 40 EStG Anwendung finde. Die gesamten Aufwendungen stünden in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der GmbH-Beteiligung. Ein fremder Dritter hätte ohne Gegenleistung bzw. Überlassung von Sicherheiten keine Bürgschaften in der genannten Höhe übernommen. Diese seien daher als gesellschaftsrechtlich veranlasst anzusehen und hätten bei der GmbH Eigenkapital ersetzenden Charakter. Grundsätzlich hätte mit Einbuchung der Bürgschaftsverpflichtung auch der Anspruch gegen die GmbH auf Regress aktiviert werden müssen. Da dieser jedoch nicht werthaltig sei, war er sofort in voller Höhe abzuschreiben. Dabei komme es nicht darauf an, ob und wann derartige Aufwendungen angefallen seien.

Mit Schreiben vom 16.1.2012 änderte die Betriebsprüfung jedoch ihre Auffassung dahingehend, dass hinsichtlich des Teilabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG für den Prüfungszeitraum die Grundsätze des BFH-Urteils vom 25.6.2009⁵ anzuwenden seien. Da das Insolvenzverfahren der L GmbH zum Ende des Prüfungszeitraums noch nicht abgeschlossen war, beabsichtigt die Betriebsprüfung, die Gewinnfeststellungsbescheide hinsichtlich der Anerkennung der betreffenden Betriebsausgaben gem. § 165 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig zu erlassen.

Im Rahmen der nunmehr stattgefundenen Schlussauskehrung an die Gläubiger wurden u.a. entsprechend der Quote auch Lieferantenrechnungen bedient, welche noch auf die Zeit des bestehenden umsatzsteuerlichen Organschaftsverhältnisses entfallen. Die hieraus resultierende Vorsteuer machte der Insolvenzverwalter gegenüber dem Finanzamt in einer Umsatzsteuervoranmeldung im Jahr 2012 bzw. in der Umsatzsteuererklärung 2012 geltend. Da diese auf die Zeit des umsatzsteuerlichen Organschaftsverhältnisses zurückgehenden Vorsteuerbeträge laut Auffassung des Insolvenzverwalters dem damaligen Organträger zustün-

⁵ Vgl. BFH, Urt. v. 25.6.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220.

den, hat er angekündigt, die vom Finanzamt ausbezahlten Vorsteuerbeträge der H GmbH & Co. KG erstatten zu wollen. Laut einer Vorabanfrage wird das Finanzamt die zu erstattenden Vorsteuerbeträge auf ein Anderkonto des Insolvenzverwalters und damit an die L GmbH als Anspruchsberechtigte auszahlen mit dem Hinweis, dass eine Aufrechnung des bestehenden Guthabens mit etwaigen Steuerrückständen zur Umsatzsteuer bei K oder der H GmbH & Co. KG gem. § 226 AO mangels Gläubigeridentität nicht möglich sei.

II. Fragestellung

1. Frage: Hat die H GmbH & Co. KG als ehemalige Organträgerin gegenüber ihrer ehemaligen Organtochter einen schuldrechtlichen Anspruch auf die besagte Vorsteuer oder handelt es sich um einen gesellschaftsrechtlich begründeten Anspruch? Hätte Letzteres dann zur Folge, dass die ursprüngliche Auffassung der Betriebsprüfung einschlägig ist, nämlich die Anwendung des Teilabzugsverbots gem. § 3c Abs. 2 EStG auf die geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben der H GmbH & Co. KG?
2. Frage: Ist die Auskehrung des Umsatzsteuerguthabens an den ehemaligen Organträger durch den Insolvenzverwalter unschädlich im Hinblick auf die derzeitige Rechtsauffassung der Betriebsprüfung, wonach § 3c Abs. 2 EStG keine Anwendung findet, sofern kein entsprechender Einnahmenezufluss zu verzeichnen ist?

C. Stellungnahme

I. Bedeutung einer umsatzsteuerlichen Organschaft

1. Begriff der Organschaft

Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sind juristische Personen nicht selbständig i.S.d. Umsatzsteuerrechts, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert sind; es handelt sich dann vielmehr um unselbständige Organgesellschaften und keine Unternehmer i.S.d. UStG. Der Unternehmer in dieser Konstellation ist das übergeordnete Unternehmen, der Organträger, und nicht ein aus dem Organträger und den Organgesellschaften bestehender „Organkreis“. Während als Organgesellschaften ausschließlich juristische Personen in einen Organträger eingegliedert sein können, kommen als Organträger neben natürlichen Personen auch juristische in Betracht sowie auch nichtrechtsfähige Personenge-

sellschaften und andere Vereinigungen. Da die Organgesellschaft jedoch für das Vorliegen einer Organschaft in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein muss, ist das Tatbestandsmerkmal „Unternehmen“ Tatbestandsvoraussetzung und nicht Tatbestandsfolge; mit anderen Worten reicht es nach ersichtlich herrschender Meinung nicht aus, dass der Organträger erst kraft der Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zum Unternehmer wird. Es genügt jedoch, wenn der Organträger nur Innenumsätze an die Organgesellschaft tätigt, sofern diesen für die Organgesellschaft eine mehr als nur unwesentliche Bedeutung zukommt. So steht es gerade auch in Fällen der Betriebsaufspaltung der Annahme einer Organschaft zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft nicht entgegen, dass sich die unternehmerische Betätigung der Besitzgesellschaft in der (Grundstücks-)Vermietung an die Betriebsgesellschaft erschöpft.⁶

Die steuerrechtlichen Folgen der umsatzsteuerlichen Organschaft treten – unabhängig von Kenntnis und Willen der Beteiligten – ein, wenn die Merkmale der dreifachen Eingliederung gemeinsam vorliegen; eine unterschiedlich starke Ausprägung eines der drei Merkmale – finanziell, wirtschaftlich, organisatorisch – ist dabei unschädlich, nicht ausreichend ist es jedoch, wenn nur zwei Merkmale erfüllt sind. D.h., dass die Organschaft beginnt und die daraus resultierenden Rechtsfolgen zwingend sind, sobald alle Voraussetzungen für die Organschaft erfüllt sind und die Organschaft endet, sobald die Voraussetzungen für die Organschaft nicht mehr erfüllt sind. Es besteht somit kein Wahlrecht, von den Regeln der Organschaft Gebrauch zu machen.⁷

⁶ Vgl. BFH, Urt. v. 2.2.1967 – V 148/64, BFHE 88, 257; Beschl. v. 12.11.1998 – V B 119/98, BFH/NV 1999, 684; Beschl. v. 22.11.2001 – V B 141/01, BFH/NV 2002, 550; Beschl. v. 28.1.2002 – V B 39/01, BFH/NV 2002, 823; Urt. v. 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375; Urt. v. 19.5.2005 – V R 31/03, BStBl. II 2005, 671; Urt. v. 7.7.2005 – V R 78/03, BStBl. II 2005, 849; Urt. v. 18.6.2009 – V R 4/08, BStBl. II 2010, 310; Urt. v. 20.8.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863; Urt. v. 22.10.2009 – V R 14/08, BStBl. II 2011, 988; *Klenk* in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 2 Rz. 95 ff.; *Meyer* in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 2 Rz. 67 f.; *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rz. 831.

⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 23.7.1964 – V 180/61, HFR 1965, 242; Urt. v. 27.8.1964 – V 101/62 U, BStBl. III 1964, 539; Urt. v. 22.6.1967 – V R 89/66, BStBl. III 1967, 715; Urt. v. 20.2.1992 – V R 80/85, BFH/NV 1993, 133; Urt. v. 25.6.1998 – V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534; Urt. v. 17.1.2002 – V R 37/00, BStBl. II 2002, 373; Beschl. v. 28.11.2002 – V B 126/02, BFH/NV 2003, 515; Urt. v. 3.4.2003 – V R 63/01, BStBl. II 2004, 434; Urt. v. 19.5.2005, a.a.O.; Urt. v. 5.12.2007 – V R 26/06, BStBl. II 2008, 451; Urt. v. 14.2.2008 – V R 12, 13/06, BFH/NV 2008, 1365; Urt. v. 3.4.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905; Urt. v. 29.10.2008 – XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256; Urt. v. 22.10.2009, a.a.O.; Urt. v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597; *Klenk*, a.a.O., § 2 Rz. 105 f., 134; *Meyer*, a.a.O., § 2 Rz. 63, 71; *Stadie*, a.a.O., § 2 Rz. 910.

Eine finanzielle Eingliederung liegt vor, wenn der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass er seinen Willen (durch Mehrheitsbeschlüsse/Stimmenmehrheit) durchsetzen kann. Nicht erforderlich ist, dass der Organträger einen Mindestbetrag des Kapitals der Organgesellschaft besitzt. Eingliederung durch mittelbare Beteiligung kommt auch infrage, wenn die Gesellschafter einer Personengesellschaft (des Organträgers) die Geschäftsanteile der Organgesellschaft besitzen. Lediglich, wenn die Anteile einer Kapitalgesellschaft zum einkommensteuerrechtlichen Sonderbetriebsvermögen mehrerer Gesellschafter gehören, folgt daraus nur bei einem abgeschlossenen Stimmbindungsvertrag, dass die Gesellschafter bei der Kapitalgesellschaft einheitlich abstimmen werden. Die EU-Kommission definiert die finanzielle Beziehung i.S.d. Art. 11 MwStSystRL als Kontrolle eines Unternehmens durch ein anderes.⁸

Die wirtschaftliche Eingliederung beschreibt die EU-Kommission damit, dass die Gruppenmitglieder die gleiche Haupttätigkeit ausüben oder die Tätigkeiten der Gruppenmitglieder sich ergänzen oder voneinander abhängen oder ein Mitglied der Gruppe eine Tätigkeit ausübt, die den übrigen Mitgliedern in vollem oder in wesentlichem Umfang zugute kommt. Auch die hiesige Rechtsprechung stellt darauf ab, dass die Organgesellschaft im Gefüge des übergeordneten Organträgers als dessen Bestandteil erscheint. Dabei genügt ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang i.S. einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung. Die wirtschaftliche Eingliederung kann auch durch einen Pachtvertrag mit der Organgesellschaft und daraus resultierender ertragsteuerlicher Betriebsaufspaltung resultieren. Der Organträger muss dabei der Organgesellschaft die wesentlichen Betriebsgrundlagen oder Wirtschaftsgüter von nicht nur geringer Bedeutung überlassen.⁹

Zur organisatorischen Beziehung vertritt die EU-Kommission die Auffassung, dass diese bei einer gemeinsamen oder zumindest teilweise gemeinsamen Managementstruktur vorliegt. Der BFH hat seine Rechtsprechung dahingehend verschärft, dass es für eine organisatorische Eingliederung darauf ankomme, ob

⁸ Vgl. BFH, Urt. v. 20.1.1999 – XI R 69/97, BFH/NV 1999, 1136; Beschl. v. 25.4.2002 – V B 128/01, BFH/NV 2002, 1058; Urt. v. 19.5.2005, a.a.O.; Urt. v. 14.2.2008, a.a.O.; EG-Kommission v. 2.7.2009, UR 2009, 632; *Klenk*, a.a.O., § 2 Rz. 110 f.; *Stadie*, a., a.a.O., § 2 Rz. 873.

⁹ Vgl. BFH, Urt. v. 26.5.1993 – X R 78/91, BStBl. II 1993, 718; Urt. v. 9.9.1993 – V R 124/89, BStBl. II 1994, 129; Urt. v. 3.4.2003, a.a.O.; Beschl. v. 20.9.2006 – V B 138/05, UR 2007, 302; Beschl. v. 13.5.2008 – XI B 195/07, BFH/NV 2008, 1543; Urt. v. 29.10.2008, a.a.O.; Urt. v. 22.10.2009, a.a.O.; *Klenk*, a.a.O., § 2 Rz. 120; *Meyer*, a.a.O., § 2 Rz. 80; *Stadie*, a.a.O., § 2 Rz. 888.

der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrsche; zumindest aber muss durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sichergestellt sein, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organtochter nicht stattfindet. In aller Regel geschieht die organisatorische Eingliederung durch die personelle Verflechtung der Geschäftsführungen.¹⁰

In der Praxis kommt es regelmäßig zu Auslegungsschwierigkeiten hinsichtlich der Frage, ob eine umsatzsteuerliche Organschaft tatsächlich gegeben ist, bzw. ob die entsprechenden Voraussetzungen tatsächlich erfüllt sind. Wie die ständige Rechtsprechung zeigt, sind die Eingliederungsvoraussetzungen für die umsatzsteuerliche Organschaft nicht eindeutig geregelt; die Unternehmen unterliegen einem nicht unerheblichen Risiko, dass im Rahmen einer Betriebsprüfung eine nach den gesetzlichen Voraussetzungen bestehende Organschaft nicht als solche von den beteiligten Unternehmen erkannt wurde (irrtümlich nicht gelebte Organschaft) oder dass eine nach Auffassung der Beteiligten bestehende Organschaft tatsächlich nicht besteht (zu Unrecht gelebte Organschaft).

Dass die Merkmale einer Organschaft im vorliegenden Sachverhalt sowohl zwischen dem Einzelunternehmen des K und der L GmbH als auch nachfolgend durch die Einbringung des Einzelunternehmens zwischen der H GmbH & Co. KG und der L GmbH vorlagen, ist unstrittig und soll daher nicht weiter geprüft werden. Fraglich ist jedoch, ab welchem Zeitpunkt die Organschaft unter Umständen beendet wurde und welche Ansprüche der (ehemalige) Organträger aus dem Organschaftsverhältnis behält.

2. Beendigung der Organschaft durch Insolvenz

Die Organschaft endet zu dem Zeitpunkt, in dem eine der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt ist, bspw. wenn sich die Stimmrechtsverhältnisse durch die Aufnahme weiterer Gesellschafter in die Organgesellschaft entscheidend ändern, der Betrieb des Organträgers oder der Organgesellschaft veräußert oder die Organgesellschaft in eine Personengesellschaft umgewandelt wird.¹¹ Regelmäßig endet die Organschaft auch mit der Insolvenz der Organgesellschaft, unter Umständen auch bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Dies begründet sich damit, dass infolge der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters regelmäßig die orga-

¹⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 9.10.2002, a.a.O.; Beschl. v. 13.6.2007 – V B 47/06, BFH/NV 2007, 1936; Urt. v. 5.12.2007, a.a.O.; Urt. v. 14.2.2008, a.a.O.; Urt. v. 22.10.2009, a.a.O.; *Klenk*, a.a.O., § 2 Rz. 125.

¹¹ Vgl. OFD Frankfurt/M., Rdvfg. v. 20.7.2009 – S 7105 A - 21 - St 110, DStR 2009, 1911.

nisatorische Eingliederung entfällt, sobald über das Vermögen der Organgesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet wird. Etwas anderes ist nur dann möglich, wenn das Insolvenzgericht in dem Beschluss über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens gem. §§ 270 ff. InsO die Eigenverwaltung der Insolvenzmasse durch den Schuldner anordnet.¹²

Ist der Organträger Geschäftsführer der Organgesellschaft, so endet die Organschaft bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters, auf den die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis der Organgesellschaft gem. § 22 Abs. 1 InsO übergeht. Ansonsten bleibt die Organschaft regelmäßig bestehen, selbst dann wenn das Insolvenzgericht gem. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 InsO anordnet, dass Verfügungen des Schuldners nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind. Insgesamt kommt es nicht so sehr auf die tatsächliche Amtsführung als vielmehr auf die rechtlichen Befugnisse des Geschäftsführers und des vorläufigen Insolvenzverwalters an.¹³

Nicht beendet wird die Organschaft regelmäßig bei Abweisung des Insolvenzantrags mangels Masse der Organgesellschaft, bei sonstigen Liquiditätsproblemen oder bei zunehmendem Einfluss der Gläubiger (Sicherungsnehmer) auf die Organgesellschaft.¹⁴ Der bloße Beschluss über die Auflösung der Gesellschaft und die anschließende Abwicklung der Geschäfte der Organgesellschaft sind ohne Einfluss auf die Organschaft. Vielmehr rechnet die Organgesellschaft so lange zum Unternehmen des Organträgers, bis die Liquidation abgeschlossen und das vorhandene Gesellschaftsvermögen veräußert ist und zwar selbst dann, wenn im Rahmen der Liquidation nur noch Umsätze aus der Verwertung sicherungsübereigneter Gegenstände bewirkt werden. Ebenfalls beendet die Vermögenslosigkeit der Organgesellschaft nicht die Organschaft, sie dauert vielmehr fort, bis alle Rechtsbeziehungen der Organgesellschaft abgewickelt sind.¹⁵

¹² Vgl. BFH, Urt. v. 13.3.1997 – V R 96/96, BStBl. II 1997, 580; OFD Hannover, Vfg. v. 19.5.1999 – S 7105 - 101 - StH 542, UR 1999, 462; OFD Hannover, Vfg. v. 6.8.2007 – S 7105 - 49 - StO 172, UR 2007, 867; *Klenk*, a.a.O., § 2 Rz. 135; *Meyer*, a. a. O., § 2 Rz. 97; *Stadie*, a.a.O., § 2 Rz. 1012; OFD Frankfurt/M., Rdvfg. v. 20.7.2009, a.a.O.

¹³ Vgl. BFH, Urt. v. 13.3.1997, a.a.O.; Urt. v. 1.4.2004 – V R 24/03, BStBl. II 2004, 905; Beschl. v. 13.6.2007, a.a.O.; Beschl. v. 11.11.2008 – XI B 65/08, BFH/NV 2009, 235; Urt. v. 29.1.2009 – V R 67/07, BStBl. II 2009, 1029; Beschl. v. 10.3.2009 – XI B 66/08, BFH/NV 2009, 977; Abschn. 2.8 Abs. 8 Satz 1 UStAE; *Klenk*, a.a.O., § 2 Rz. 135; OFD Frankfurt/M., Rdvfg. v. 20.7.2009, a.a.O.

¹⁴ Vgl. Beschl. v. 27.9.1991 – V B 78/91, BFH/NV 1992, 346; Urt. v. 19.10.1995 – V R 128/93, BFH/NV 1996, 275; *Klenk*, a.a.O., § 2 Rz. 135.

¹⁵ Vgl. BFH, Beschl. v. 27.9.1991, a.a.O.; Urt. v. 19.10.1995, a.a.O.; FG Nürnberg, Urt. v. 22.2.1990 – II 169/86, EFG 1990, 543; OFD Frankfurt/M., Rdvfg. v. 20.7.2009, a.a.O.

3. Steuerliche Folgen der Organschaft

Der Organträger ist Steuerschuldner aller Umsätze, die der Organträger oder eine ihm eingegliederte Organgesellschaft tätigen, denn er ist für sämtliche im Organverhältnis zusammengeschlossene Unternehmungen der Unternehmer i.S.d. § 2 UStG. Gleiches gilt für Leistungen, die die Organgesellschaft im eigenen Namen von Dritten bezieht, auch diese werden dem Organträger zugerechnet. Dem Vorsteuerabzug gem. § 15 UStG steht es nicht entgegen, dass Rechnungen entsprechend den zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen nicht an ihn, sondern an die Organgesellschaft gerichtet sind. Umsätze zwischen Organträger und Organgesellschaft sind Innenumsätze, welche auch bei gesonderter Inrechnungstellung der Umsatzsteuer keine Umsatzsteuerschuld begründen. Die Organgesellschaft haftet für die Umsatzsteuer, für die die Organschaft von Bedeutung ist, § 73 AO. Sämtliche sich aus § 18 UStG ergebenden Pflichten, also Voranmeldungen und Jahreserklärungen, hat der Organträger zu erfüllen.¹⁶

Entscheidend für die Zurechnung von Umsätzen ist der Zeitpunkt des Umsatzsteuer auslösenden Ereignisses: Umsätze, die von der Organgesellschaft (noch) vor Beendigung der Organschaft ausgeführt worden sind, sind stets dem Organträger zuzurechnen und von diesem zu versteuern; werden die Umsätze hingegen von der Organgesellschaft nach Beendigung der Organschaft ausgeführt, so sind sie grundsätzlich von der Organgesellschaft zu versteuern.¹⁷ Unerheblich hierbei sind der Zeitpunkt der Rechnungserteilung sowie der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer.¹⁸ Mit Beendigung der Organschaft ist die ehemalige Organgesellschaft als selbständiger Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG zu beurteilen; diese Unternehmereigenschaft ist auch dann zu bejahen, wenn nach Beendigung des Organschaftsverhältnisses lediglich Verwertungshandlungen in geringem Umfang vorgenommen werden, so dass diese Tätigkeit für sich betrachtet nicht nachhaltig ist. Die Unternehmereigenschaft endet nicht vor Abschluss der letzten Liquidationshandlungen.¹⁹

¹⁶ Vgl. Abschn. 14c.2 Abs. 2a UStAE; *Klenk*, a.a.O., § 2 Rz. 140 ff.; *Meyer*, a.a.O., § 2 Rz. 84 ff.

¹⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 21.6.2001 – V R 68/00, BStBl. II 2002, 255; OFD Hannover, Vfg. v. 3.7.2002 – S 7105 - 101 - StH 442, UR 2003, 40; *Klenk*, a.a.O., § 2 Rz. 136; *Meyer*, a.a.O., § 2 Rz. 100.

¹⁸ Vgl. FG Düsseldorf, Urt. v. 23.4.1993 – 5 K 531/90 U, EFG 1993, 747; OFD Frankfurt/M., Rdvfg. v. 20.7.2009, a.a.O.

¹⁹ Vgl. BFH, Urt. v. 9.12.1993 – V R 108/91, BStBl. II 1994, 483; OFD Frankfurt/M., Rdvfg. v. 20.7.2009, a.a.O.

Die Berechtigung des Organträgers zum Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen der Organgesellschaft richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Leistungsbezugs und nicht der Rechnungserteilung. Wechselt der Organträger infolge einer Veräußerung der Anteile an der Organgesellschaft zeitlich nach dem Bezug einer Leistung durch die Organgesellschaft, aber noch vor Erhalt der Rechnung, steht das Recht zum Vorsteuerabzug aus diesem Leistungsbezug nicht dem neuen Organträger zu. Ebenso steht der Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen der Organgesellschaft vor Beendigung der Organschaft auch dann nur dem Organträger zu, wenn die Rechnung erst nach Beendigung der Organschaft bei der Organgesellschaft eingeht und von dieser beglichen wird. Vorsteuern aus Leistungen, die die Organgesellschaft vor Beendigung der Organschaft bezieht, stehen demnach dem Organträger zu, unabhängig davon, ob sämtliche materiell-rechtlichen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind. Nur die Verwendung des Leistungsbezugs für besteuerte Umsätze muss nachweisbar beabsichtigt worden sein. Auf den Eingang der Rechnung kommt es für die Zurechnung nicht an, jedoch für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts.²⁰

Vorsteuern aus Leistungen, die die Organgesellschaft erst nach Beendigung der Organschaft bezieht, können nur von der Organgesellschaft abgezogen werden. Etwas anderes gilt nur, wenn der Organträger vor Beendigung der Organschaft An- oder Vorauszahlungen auf diese Leistungen entrichtet und hieraus den (vorgezogenen) Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG vorgenommen hat; dann ist die Organgesellschaft lediglich zum Vorsteuerabzug aus dem im Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft noch offenen Restpreis berechtigt, der vorgezogene Vorsteuerabzug aus den An- und Vorauszahlungen steht hingegen weiterhin dem Organträger zu.²¹

Bei Berichtigungsfällen gem. § 17 UStG ist wie folgt zu verfahren:

Berichtigungsansprüche gem. § 17 UStG auf Umsätze richten sich nur dann gegen den Organträger, wenn der Zeitpunkt des den Berichtigungsanspruch auslösenden Ereignisses vor Beendigung der Organschaft liegt. Tritt das auslösende Ereignis jedoch nach Beendigung der Organschaft ein, richten sich die Berichtigungsansprüche auch gegen die Organgesellschaft. Bei den nach Beendigung der Organschaft eintretenden Berichtigungsfällen gem. § 17 UStG ist

²⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 17.1.2002, a.a.O.; Urt. v. 6.6.2002 – V R 22/01, BFH/NV 2002, 1352; Urt. v. 13.5.2009 – XI R 84/07, BStBl. II 2009, 868; OFD Hannover, Vfg. v. 11.10.2004 – S 7105 - 49 - StO 171, DStR 2005, 157; OFD Frankfurt/M., Rdvfg. v. 20.7.2009, a.a.O.; *Klenk*, a.a.O., § 2 Rz. 136; *Birkenfeld/Wäger*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, § 44 Rz. 472 ff.

²¹ Vgl. BFH, Urt. v. 21.6.2001, a.a.O.; OFD Frankfurt/M., Rdvfg. v. 20.7.2009, a.a.O.

wie folgt zu differenzieren: Im Fall der Minderung der Bemessungsgrundlage, § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG, und der dieser gleichgestellten Tatbestände, insbesondere bei Uneinbringlichwerden einer Forderung der ehemaligen Organgesellschaft, § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG, steht der sich daraus ergebende Erstattungsanspruch dem ehemaligen Organträger zu, da die vorherige Umsatzsteuerzahlung auf seine Rechnung, § 37 Abs. 2 AO, erfolgt war. Bei einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage trifft die zusätzliche Umsatzsteuerschuld hingegen die ehemalige Organgesellschaft. Entsprechendes gilt bei einer nachträglichen Vereinnahmung des Entgelts i.S.d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG.²²

Vorsteuerberichtigungsansprüche, die Leistungsbezüge der Organgesellschaft vor Beendigung der Organschaft betreffen und bei denen das den Berichtigungsanspruch auslösende Ereignis vor Beendigung der Organschaft eintritt, richten sich gegen den Organträger. Vorsteuerrückforderungsansprüche des Fiskus gem. § 17 UStG, die infolge der Insolvenz der Organgesellschaft entstehen, sind gegen den ehemaligen Organträger geltend zu machen, der den Vorsteuerabzug erhalten hatte, die (ehemalige) Organgesellschaft haftet nach § 73 AO für die Umsatzsteuerschuld des Organträgers. Bis zur Uneinbringlichkeit der Entgelte bestand die Organschaft in derartigen Fällen noch. Dabei ist es unerheblich, dass der Steueranspruch erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens und damit nach Beendigung der Organschaft entsteht. Ist die Forderung erst nach Beendigung der Organschaft bei der Organgesellschaft uneinbringlich geworden bzw. ändert sich erst in diesem Zeitpunkt die Bemessungsgrundlage, so ist die Steuer bei der ehemaligen Organgesellschaft zu berichtigen. Selbst wenn der zu berichtigende Vorsteueranspruch ursprünglich vom Organträger in Anspruch genommen wurde, ist der Vorsteuerabzug nicht zwangsläufig gegenüber dem bisherigen Organträger, sondern gegenüber dem im Zeitpunkt des Uneinbringlichwerdens bestehenden Unternehmen, also der früheren Organgesellschaft, zu berichtigen.²³

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass bei Beendigung der Organschaft bereits voll entwickelte Umsatzsteuerschulden (aufgrund von ausgeführten Umsätzen oder Teilleistungen) und Vorsteuervergütungsansprüche, obwohl sie die Organgesellschaft betreffen, nicht auf diese übergehen, da sie in der

²² Vgl. OFD Frankfurt/M., Rdvfg. v. 20.7.2009, a.a.O.; *Stadie*, a.a.O., § 2 Rz. 1034f.

²³ Vgl. BFH, Urt. v. 11.4.1991 – V R 126/87, BFH/NV 1992, 140; Beschl. v. 12.8.1993 – V B 230/91, BFH/NV 1994, 277; Beschl. v. 7.9.1998 – V B 34/98, BFH/NV 1999, 226; Urt. v. 6.6.2002, a.a.O.; 7.12.2006 – V R 2/05, BStBl. II 2007, 848; Beschl. v. 5.12.2008 – V B 101/07, BFH/NV 2009, 432; Urt. v. 22.10.2009, a.a.O.; OFD Frankfurt/M., Rdvfg. v. 20.7.2009, a.a.O.; Abschn. 17. 1 Abs. 15 UStAE; *Klenk*, a.a.O., § 2 Rz. 137; *Meyer*, a.a.O., § 2 Rz. 102; tw. anderer Ansicht *Stadie*, a.a.O., § 2 Rz. 1045.

Person des Organträgers entstanden sind. Auch Erstattungsansprüche gem. § 37 Abs. 2 AO können damit nur dem ehemaligen Organträger zustehen.²⁴

Zwischenfazit:

Im vorliegenden Fall stehen unseres Erachtens die nunmehr ausgekehrten Vorsteuerauszahlungen den ehemaligen Organträgern zu. In Abhängigkeit davon, zu welchem Zeitpunkt die damalige Organgesellschaft L GmbH die entsprechenden Leistungen im Jahr 2001 in Anspruch genommen hatte, ist Anspruchsberechtigter der resultierenden Vorsteuerauszahlung der K oder die H GmbH & Co. KG. Diese Auffassung begründet sich damit, dass es sich nicht um einen Fall des § 17 UStG handelt. Dieser Paragraph betrifft nämlich nur nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz bzw. den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers.²⁵ Hier geht es jedoch vielmehr um das erstmalige Recht auf Vorsteuerabzug. Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen der Organgesellschaft richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Leistungsbezugs. Ausweislich der dargestellten Sachverhaltsangaben lag der dem Vorsteuerabzug zugrunde liegende Leistungsbezug vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Organgesellschaft L GmbH und damit vor Beendigung des Organschaftsverhältnisses. Dies müsste unseres Erachtens unabhängig davon gelten, dass die eigentliche Leistungsbegleichung, also der Zahlungsfluss, erst lange Zeit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens stattfand. Auch die für die grundsätzliche Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug neben dem Leistungsbezug weitere zwingende Voraussetzung des Besitzes einer Rechnung ist für die Frage nach der Berechtigung zum Vorsteuerabzug innerhalb einer (ehemaligen) Organschaft nicht von Relevanz.²⁶ Der ehemalige Organträger hätte damit aufgrund des vormals bestehenden Organschaftsverhältnisses einen schuldrechtlichen Anspruch auf die Auszahlung des Vorsteuerguthabens gegenüber der ehemaligen Organgesellschaft.

II. Bedeutung und Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG

Gemäß § 3c Abs. 2 EStG dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40

²⁴ Vgl. *Stadie*, a.a.O., § 2 Rz. 1025. A.A. möglicherweise die EG-Kommission, wonach die von der Mehrwertsteuer-Gruppe übernommenen Rechte und Pflichten auf die einzelnen Mitglieder zurückfallen, u.z. ab dem Zeitpunkt, zu dem die Gruppe nicht mehr besteht, EU-Kommission v. 2.7.2009, a.a.O., Tz. 3.4.4.

²⁵ Vgl. *Klenk*, a.a.O., § 17 Rz. 7.

²⁶ Vgl. Art. 178 f. MwStSystRL; EuGH, Urt. v. 29.4.2004 – Rs. C-152/02, EGHE 2004, 5597; *Wagner* in *Sölch/Ringleb*, a.a.O., § 15 Rz. 339; *Meyer*, a.a.O., § 2 Rz. 102.

EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen oder mit Vergütungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden. Hintergrund dieser Regelung ist die Einführung des Teileinkünfteverfahrens für die Besteuerung von Gewinnübertragungen jeder Art von Körperschaften auf natürliche Personen und Personengesellschaften bzw. deren Gesellschafter mit Anteilen an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen in § 3 Nr. 40 EStG (und späterer Ausdehnung auf § 3 Nr. 40a, 41 EStG). Letztendlich wird hiermit dem Grundsatz Rechnung getragen, dass bei teilweiser Steuerbefreiung von Bruttoeinnahmen auch die damit zusammenhängenden Abzugsbeträge konsequenterweise entsprechend zu kürzen sind. Als Resultat werden ab dem Jahr 2009 bestimmte Einkünfte nur noch zu 60 % (sog. Teileinkünfteverfahren) besteuert. Diese Regelung gilt als nicht verfassungswidrig.²⁷

Paragraph 3c Abs. 2 EStG ist definiert als *lex specialis* zu der allgemeineren Regelung in § 3c Abs. 1 EStG, konkretisiert die „Ausgaben“ im Zusammenhang mit Gewinnen genauer und lässt entgegen § 3c Abs. 1 EStG auch einen mittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang jeder Art zwischen Einnahmen und Ausgaben genügen; ein rechtlicher Zusammenhang ist nicht erforderlich. Die Abzugsbeschränkung nach § 3c Abs. 2 Satz 1 HS 1 EStG gilt grundsätzlich unabhängig von der Einnahmenbesteuerung in diesem Jahr; so sind ausdrücklich und nach absolut herrschender Meinung auch vorab entstandene Ausgaben zu kürzen, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit vorher erzielten oder später möglichen Einnahmen/Betriebsvermögensmehrungen besteht.²⁸

Fraglich war und ist, ob die Regelung des § 3c Abs. 2 EStG auch Anwendung findet, wenn offen ist, ob überhaupt Einnahmen anfallen.²⁹ Der BFH³⁰ hat hierzu im Jahr 2009 wie folgt entschieden:

„Fallen keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen an, kommt eine hälftige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG nicht in Betracht. Folgerichtig tritt die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG maßgebende Bedingung dafür, entsprechende Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen, nicht ein. Denn dieser steht nicht – wie es § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG schon dem

²⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, BStBl. II 2008, 551; Urt. v. 16.10.2007 – VIII R 51/06, LEXinform 0587706; *Heinicke* in Schmidt, EStG, 31. Aufl., § 3c Rz. 25 ff. m.w.N.; *Desens*, a.a.O., § 3c EStG Rz. 9 f.

²⁸ Vgl. *Heinicke*, a.a.O., § 3c Rz. 10, 25 f., 37; *Bäumel*, DStZ 2008, 107; *Desens*, a.a.O., § 3c EStG Rz. 54.

²⁹ Vgl. bejahend: *Heinicke*, a.a.O., § 3c Rz. 37; v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn, EStG, § 3c Rz. C 58.

³⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 25.6.2009, a.a.O.

Wortlaut nach für die hälftige Kürzung verlangt – in wirtschaftlichem Zusammenhang mit lediglich zur Hälfte anzusetzenden Einnahmen. Fließen keine Einnahmen zu, kommt § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht zur Anwendung; mithin ist der Erwerbsaufwand in vollem Umfang abziehbar. Dies entspricht dem Gesetzeszweck des Halbabzugsverbots, eine Doppelbegünstigung auszuschließen.“

Der Gesetzgeber hat mit dem JStG 2010³¹ auf diese Rechtsprechung mit Wirkung ab dem VZ 2011³² insofern reagiert, als er in § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG postuliert, dass die Absicht, Einnahmen zu erzielen, ausreicht, um den Ausgabenabzug entsprechend der Vorschrift zu begrenzen und es nicht mehr darauf ankommt, ob überhaupt Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG anfallen. In der Literatur herrschen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob man § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG für konstitutiv³³ oder deklaratorisch³⁴ hält. Dies hängt davon ab, inwieweit die oben genannte Auslegung des BFH³⁵ – wonach bei einem endgültigen Totalverlust das Teil- bzw. Halbabzugsverbot nicht gelten soll – als zutreffend angesehen wird.³⁶

Es ist festzuhalten, dass sich alle genannten Urteile des BFH nur auf Auflösungsverluste bezogen, welche im Zusammenhang mit Einkünften aus § 17 EStG stehen. Selbst wenn man in diesen Fällen eine Verfassungswidrigkeit von § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG nicht zu erkennen vermag, so verbleibt doch weiterhin die (bislang ungeklärte) Rechtsfrage, ob das Teilabzugsverbot im Falle endgültigen Verlusts der Beteiligung auch für alle „getätigten“ Aufwendungen, wie bspw. Finanzierungs- oder Verwaltungsaufwendungen, und außerhalb von § 17 EStG gilt.³⁷

K brachte im Jahr 2001 sein Einzelunternehmen mit allen Aktiva und Passiva in das Sonderbetriebsvermögen der H GmbH & Co. KG ein und damit auch die Anteile an der L GmbH. Sofern im vorliegenden Fall daher § 3c Abs. 2 EStG zur Anwendung käme, so sind mangels Privatvermögens jedenfalls nicht korrespondierende Einnahmen gem. § 17 EStG bzw. § 3 Nr. 40c) EStG ausschlaggebend. Vielmehr handelt es sich bei den infrage stehenden Aufwendungen –

³¹ Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768; BT-Drucks. 17/2249, 74.

³² Zur Handhabung von Fällen bis einschließlich VZ 2010 vgl. OFD Niedersachsen, Vfg. v. 11.5.2012 – S 2244 – 110 – St 244, DB 2012, 1897.

³³ Vgl. *Nacke*, DB 2010, 1142; *Ott*, DStZ 2010, 623.

³⁴ Vgl. *Dötsch/Pung*, DB 2010, 977.

³⁵ So nachfolgend auch BFH, Urt. v. 14.7.2009 – IX R 8/09, BFH/NV 2010, 339; Beschl. v. 18.3.2010 – IX B 227/09, BStBl. II 2010, 627; Urt. v. 9.6.2010 – IX R 52/09, BStBl. II 2010, 1102.

³⁶ Vgl. *Desens*, a.a.O., § 3c EStG Rz. 12.

³⁷ So auch *Desens*, a.a.O., § 3c EStG Rz. 12. Bejahend: *Dötsch/Pung*, a.a.O.

Bürgschaftsaufwendungen, Rechtsberatungskosten, Schuldzinsen sowie die Teilwertabschreibung des Anteils – um Betriebsausgaben i.S.d. § 15 EStG. Für ein Teilabzugsverbot gem. § 3c Abs. 2 EStG müssten diese Aufwendungen in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen stehen, die durch § 3 Nr. 40 EStG anteilig steuerfrei gestellt werden.³⁸

Entsprechend der oben vorgenommenen Einordnung eventueller Vorsteuer- auszahlungen als laufende Einnahmen bei dem vormaligen Organträger handelt es sich dabei unseres Erachtens nicht um Einnahmen, welche unter eine der Teilvorschriften des § 3 Nr. 40 EStG fallen. Ob jedoch das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG wegen § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG dennoch zur Anwendung kommt, lässt sich aufgrund der unklaren dargestellten Rechtslage nicht abschließend beurteilen. Grundsätzlich sind Aufwendungen, welche durch den Erwerb, das Halten oder die Veräußerung von im Betriebsvermögen gehaltenen Kapitalanteilen entstehen, betrieblich veranlasst.³⁹ Alle vorliegend infrage stehenden Aufwendungen könnten somit grundsätzlich in Bezug zur Beteiligung an der L GmbH gesetzt werden und in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften gem. § 3 Nr. 40d EStG, mithin Bezügen, die einem Anteilnehmer aufgrund seiner Beteiligung zufließen, stehen.⁴⁰ Da es sich hier jedoch auch um einen Fall des endgültigen Verlusts der Beteiligung durch Insolvenz der L GmbH handelt, ist die Anwendung des Teilabzugsverbots gem. § 3c Abs. 2 EStG zumindest umstritten.⁴¹

D. Fazit

Die Organträger der vormaligen umsatzsteuerlichen Organschaft haben aufgrund des Leistungszeitpunkts die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus den nunmehr beglichen Rechnungen. Der Anspruch ist damit nicht gesellschaftsrechtlich begründet. Er hat unseres Erachtens keinen Einfluss auf die Anwendung des Teilabzugsverbots gem. § 3c Abs. 2 EStG bzgl. der im Rahmen des Insolvenzverfahrens der Organgesellschaft entstandenen Aufwendungen des Organträgers. Allerdings ist eine abweichende Auffassung der Finanzverwaltung aufgrund gängiger Praxis zur teilweise sehr weiten Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften nicht komplett auszuschließen. Nicht abschließend geklärt

³⁸ Vgl. *Desens*, a.a.O., § 3c EStG Rz. 55; *Herrmann* in Frottscher, EStG, § 3c Rz. 27.

³⁹ Vgl. *Desens*, a.a.O., § 3c EStG Rz. 56, 58.

⁴⁰ Vgl. allerdings zur aktuellen Auseinandersetzung zwischen Finanzverwaltung – BMF, Schr. v. 8.11.2010, a.a.O., – und Rechtsprechung – BFH, Urt. v. 18.4.2012, a.a.O., – im Hinblick auf die Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG bei Gesellschafterdarlehen und Bürgschaftsinanspruchnahme *Harle*, a.a.O.; *Otto*, a.a.O.

⁴¹ Vgl. *Desens*, a.a.O., § 3c EStG Rz. 67; *Herrmann*, a.a.O., § 3c Rz. 36.

ist zudem die Frage, ob die Abzugsbeschränkungen des § 3c Abs. 2 EStG überhaupt einschlägig sind bei Totalverlusten aus betrieblichen Beteiligungen.

Da das Finanzamt laut Vorabanfrage bereits darauf hingewiesen hat, dass seiner Auffassung nach die ehemaligen Organträger mangels Gläubigeridentität keinen Anspruch auf die Vorsteuerauszahlung haben, würden wir anregen, auch diese angedachte Maßnahme im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung mit der Finanzverwaltung vorab zu erörtern.