

Durch komplexes Terrain gesteuert

Hamburg. Schon zum siebten Mal hatte der Hamburger Kreis für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht am 16.06.2023 zu seiner Jahrestagung in das Hotel Hafen Hamburg eingeladen. Den Teilnehmern wurde wiederum ein vielfältiges Angebot aus dem Bereich des Sanierungs- und Insolvenzsteuerrechts offeriert, z. B. Steuerfreiheit des Sanierungsbetrags und ein Update zur Umsatzbesteuerung. Dabei wurde auch über die Grenzen geschaut, um zu sehen, wie Italien und Frankreich insolvenzsteuerrechtliche Probleme lösen.

Text: Rechtsanwalt Volker Quinkert, Mönchengladbach

Erster Referent nach der Begrüßung durch den Vorsitzenden **RA/StB Dr. Günter Kahlert**, dessen Co-Moderator Vorstandsmitglied **RA Dr. Stefan Debus** war, war **Prof. Dr. Marc Desens** von der Universität Leipzig, der zur »Steuerfreiheit des Sanierungsertrags im Vergleich: GmbH & Co. KG« referierte. Desens beschäftigte sich zunächst mit der Gesellschaft als Schuldnerin einer Forderung. Er stellte das Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften dar, welches durch den Fremdvergleich geprägt wird: Ist ein Forderungsverzicht betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst? Dahinter steht stets die Frage, inwieweit der Forderungsverzicht beim Schuldner zu einem Ertrag und beim Gläubiger zu einem steuerrechtlich anzuerkennenden Aufwand führt. Entsteht durch den Verzicht beim Schuldner ein Ertrag, so stellt sich im nächsten Schritt die Frage, ob hierfür nach § 3 a EStG eine Steuerfreiheit gewährt werden kann. Dies ist der Fall, wenn ein Forderungsverzicht betrieblich veranlasst ist. Als Beispiel wurde die Ausbuchung einer Verbindlichkeit genannt, auf die seitens des Gläubigers verzichtet wird. Hier lägen regelmäßig die Voraussetzungen nach § 3 a EStG vor.

Anders könne es beim gesellschaftsrechtlich veranlassten Verzicht sein. Der werthaltige Teil führe zu einer steuerneutralen Eigenkapitalerhöhung bei der Gesellschaft und nachträglichen Anschaffungskosten beim Gesellschafter, der nicht werthaltige Teil stelle bei der Gesellschaft einen gewinnwirksamen Ertrag dar und beim Gesellschafter einen Sofortaufwand, führte Desens aus. Eine Freistellung des Ertrags nach § 3 a EStG von der Versteuerung scheidet regelmäßig aus, weil kein »betrieblich begründeter« Schuldenerlass vorliege. Ob im Einzelfall ein Schuldenerlass gesellschaftsrechtlich oder betrieblich veranlasst ist, könne nicht immer eindeutig abgegrenzt werden. Dies müsse im Einzelfall geprüft werden. Hierzu bildete Desens verschiedene Beispiele, wobei er auch danach differenzierte, ob die Beteiligungsquote eines Gesellschafters mindestens 25 % oder weniger beträgt. Dies führt im Einzelfall zu ertragssteuerrechtlichen Abzugsverboten. Nicht auf einen Fremdvergleich komme es demgegenüber in der Regel bei einer Kommanditgesellschaft an. Hier sei vielmehr die Mitunternehmereigenschaft maßgeblich. Letztlich fasste Desens inso-

weit zusammen, dass bei der Kapitalgesellschaft als Schuldner im Fall des Verzichts durch den Gesellschafter bei der Gesellschaft selbst kein Ertrag für den werthaltigen Teil einer verdeckten Einlage und kein steuerfreier Sanierungsertrag für den nicht werthaltigen Teil der verdeckten Einlage entstehe. Wenn der Forderungsverzicht betrieblich veranlasst ist, führe dies zu einem steuerfreien Sanierungsertrag. Auf Gesellschafterebene führe der Forderungsverzicht – ggf. mit Verlustverrechnungsbeschränkungen – nur bei einer betrieblichen Veranlassung von Darlehen und Verzicht zu einer steuerlichen Abzugsfähigkeit. Bei Personengesellschaften entsteht danach bei der KG durch den Forderungsverzicht kein Ertrag, während der Gesellschafter den Aufwand erst im Fall der Veräußerung der Beteiligung steuerlich geltend machen könne. Der betrieblich veranlasste Forderungsverzicht führe zu einem steuerfreien Sanierungsertrag und zu einem steuerwirksamen Aufwand beim Gesellschafter.

Die Organschaft im Widerstreit zwischen EuGH und BFH

Zum Thema »Aktuelles zur Umsatzsteuerbesteuerung und zur Insolvenz« referierte **Dr. Christoph Wäger**, Vorsitzender Richter des 5. Senats beim Bundesfinanzhof. Wäger beschäftigte sich zunächst mit verschiedenen aktuellen Entscheidungen zum Thema Organschaft. Von erheblicher praktischer Bedeutung sind insoweit die jüngsten Urteile des EuGH. Dieser hat auf Vorlage des 11. Senats am 01.12.2022 unter Geschäftszeichen C-141/20 festgestellt, dass die Ermächtigung in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der 6. Richtlinie 77/388/EWG einer Regelung nicht entgegenstehe, den Organträger zum einzigen Steuerpflichtigen einer Personengruppe zu bestimmen, wenn er in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Gruppenmitgliedern durchzusetzen, und wenn diese Bestimmung nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führt. Die Ermächtigung stehe einer Regelung entgegen, die die Möglichkeit einer Einigung, mit dem Unternehmen des Organträgers eine Personengruppe zu bilden, an die Bedingung knüpft, dass der Organ-



RA Dr. Stefan Debus



RA/StB Dr. Günter Kahlert



Prof. Dr. Marc Desens

träger zusätzlich zu einer Mehrheitsbeteiligung an dieser Einheit über eine Stimmrechtsmehrheit bei ihr verfügt. Die Richtlinie gestattet es nicht, »Einheiten« im Wege der Typisierung als nicht selbstständig anzusehen, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Organträger der Personengruppe eingliedert sind. Anders als bislang angenommen ist nach Auffassung des EuGH ein Über- und Unterordnungsverhältnis der Organgesellschaft zum Organträger nur in Ausnahmefällen eine zusätzliche Voraussetzung. Ein solcher Ausnahmefall könne etwa zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder zwecks Vermeidung steuerlicher Umgehungen anzunehmen sein. Dazu ist nach Auffassung des EuGH weder eine Stimmenmehrheit noch eine Mehrheitsbeteiligung unbedingt erforderlich, solange der Organträger in der Lage sei, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern der Mehrwertsteuergruppe durchzusetzen.

Der 11. Senat des BFH ist bestimmten Punkten der Entscheidung am 18.01.2023 entgegengetreten (vgl. XI R 29/22). Insbesondere bestehe kein Erfordernis einer Kapital- und Stimmrechtsmehrheit. Dennoch hat der 11. Senat – wie Wäger anmerkte mit Zustimmung des 5. Senats – seine Rechtsprechung teilweise geändert. Zwar werde grundsätzlich weiter am Erfordernis einer Stimmrechtsmehrheit festgehalten. Es reiche für die Annahme einer finanziellen Eingliederung aber aus, wenn der Gesellschafter zwar nur über 50% der Stimmrechte verfüge, er aber eine Mehrheitsbeteiligung am Kapital der Organgesellschaft halte und er den einzigen Geschäftsführer der Organgesellschaft stelle. Begründet wird dies damit, dass keine zweite Person als Organträger in Betracht komme und eine schwächere finanzielle Eingliederung durch eine stärkere organisatorische Eingliederung ausgeglichen werden könne. Es bleibe aber dabei, dass es zwischen Schwesergesellschaften keine Organschaft geben kann. Die möglichen praktischen Auswirkungen dieser Rechtsprechung stellte Wäger anhand verschiedener Beispielfälle dar.

Probleme bestehen nach Wäger jedoch weiterhin bei der Frage der Steuerbarkeit – oder besser Nichtsteuerbarkeit – von Innenumständen. Hierzu verwies er auf den BFH-Beschluss vom 25.01.2023 (V R 20/22). Die Sache ist dem EuGH erneut vorgelegt worden, um zu klären, ob die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen nach der vorgenannten Richtlinie dazu führe, dass entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen nicht dem Anwendungsbereich der Steuer nach Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie unterliegen, und ob entgeltliche Leistungen zwischen diesen Per-

sonen jedenfalls dann nicht im Anwendungsbereich der Steuer unterliegen, wenn der Leistungsempfänger nicht oder nur teilweise zum Lohnsteuerabzug berechtigt ist, da ansonsten die Gefahr von Steuerverlusten bestehe. Der 5. Senat hat zur Begründung u. a. auf unterschiedliche Auffassungen der Generalanwälte verwiesen und ausgeführt, dass zu den Vorlagenfragen bislang eindeutige Aussagen des EuGH vorlägen. Darüber, wie der EuGH die Vorlagefrage beantworten wird, könne, so Wäger, nur spekuliert werden. Von der Unzulässigkeit der Vorlage bis zur Annahme der Steuerbarkeit und der Annahme einer Nichtsteuerbarkeit seien grundsätzlich alle Szenarien denkbar. Insoweit müsse die Entscheidung abgewartet werden. Schon jetzt sei aber absehbar, dass die bisherige Betrachtungsweise eines Über-/Unterordnungsverhältnisses nicht länger aufrechterhalten werden könne. Deshalb sei die Auswirkung der erwarteten Entscheidung für die Praxis noch nicht eindeutig festzulegen.

Weiteres Thema war die Entscheidung des BFH vom 03.08.2022 (XI R 44/20). Dort stellte sich die Frage, ob ein Vorsteuerberichtigungsanspruch dadurch ausgelöst werde, dass das Insolvenzgericht einen sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt bestellt. Dies allein reiche nicht aus. Es fehle es an einer anfechtbaren Rechtshandlung, weil die gerichtliche Anordnung über die Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters insolvenzanfechtungsrechtlich keine Rechtshandlung darstelle. Außerdem komme der Nichtdurchsetzbarkeit einer Forderung aus Rechtsgründen aufgrund einer gerichtlichen Verfügung nicht der Charakter einer Rechtshandlung zu.

Grundsatzfragen der Besteuerung in der Insolvenz – wohin geht die Reise?

Über »Grundsatzfragen der Besteuerung in der Insolvenz« sprach **Prof. Dr. Andreas Piekenbrock** von der Universität Heidelberg, moderiert von Günter Kahlert. Zunächst ging es um das Verhältnis der Massesicherungspflicht zur Steuerzahlungspflicht im Lichte von § 15 b Abs. 8 InsO. Vor Eintritt der Antragspflicht gelten die allgemeinen Regeln, die jeder Geschäftsführer zu beachten hat. Kritisch wird es danach. Für den Geschäftsführer stelle sich dann die Frage, inwieweit er in Ansehung einer drohenden persönlichen Haftung noch Steuern begleichen könne. Denn § 15 b Abs. 8 InsO privilegiert das Unterlassen von Steuerzahlungen nur bei



Prof. Dr. Andreas Piekenbrock



Amanda Zane Quenette



Dottore Antonino Guida

Erfüllung der Verpflichtungen nach § 15 a InsO bzw. bei einem verspäteten Insolvenzantrag ab Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung bzw. der vorläufigen Eigenverwaltung. Dabei stelle § 15 b InsO klar, dass Zahlungen im ordnungsgemäßen Geschäftsgang, wozu insbesondere Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs dienen, unter dem Vorbehalt des Abs. 3 als mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters vereinbar gelten. Dazu gehörten nicht zwingend Steuerzahlungen. Trotz der Neuregelung verblieben allerdings bei dem Geschäftsführer erhebliche Haftungsrisiken. Dies gilt nach Auffassung von Piekenbrock nicht für den vorläufigen Insolvenzverwalter bzw. Sachwalter. Denn diese seien nicht Adressat von § 69 AO.

Im zweiten Themenblock ging es um die Frage, ob die Richtlinie, wonach eine volle Entschuldung Ergebnis eines Insolvenzverfahrens sein soll, angesichts der Rechtsprechung des BFH tatsächlich vollständig umgesetzt sei. Denn insbesondere die Masseverbindlichkeiten, die nicht bedient werden, würden im Ergebnis dazu führen, dass sich ein Schuldner nach Verfahrensbeendigung weiterhin mit Steuerforderungen konfrontiert sehe. Im Ergebnis habe das Verfahren dann – entgegen der Vorgabe der Richtlinie – nicht zu einer vollständigen Schuldentilgung geführt. Piekenbrock wies allerdings darauf hin, dass die Richtlinie nicht die Begründung jedweder neuen Steuerverbindlichkeit ausschliesse. Insoweit müsse aber eine unionsrechtskonforme Begründung gefunden werden. Probleme gebe es insbesondere bei der Frage, wann Steuerschulden i. S. d. § 38 InsO entstanden sind. Die Rechtsprechung des BFH versuche, den Zeitpunkt immer mehr in das eröffnete Verfahren zu verlegen, um darüber Masseverbindlichkeiten zu begründen. Auch im Zusammenhang mit der Aufdeckung von vielen Reserven gäbe es Abgrenzungsprobleme. Piekenbrock warf die Frage auf, inwieweit diesbezüglich § 301 InsO entsprechend angewendet werden muss. Hier könne u. a. ein beim BFH anhängiges Revisionsverfahren möglicherweise zukünftig Aufschluss geben. Der Komplex sei jedenfalls weiterhin klärungsbedürftig.

In Zusammenhang mit der Freigabe nach § 35 InsO wurde die Frage diskutiert, wann der Verwalter tätig werden muss und welche Rückwirkung eine Freigabeerklärung haben kann. Piekenbrock vertritt insoweit die Auffassung, dass durch das bloße Dulden einer selbstständigen Tätigkeit keine Masseverbindlichkeiten begründet werden könnten. Daher sei das Entstehen von Steuerpflichtungen, die nicht erfüllt werden, in diesem zeitlichen Zusammenhang auch kein Fall des § 60 InsO. Demgegenüber vertritt der BFH bisher die Auffassung, dass eine Freigabe immer ex nunc erfolge. Der BGH hat dies bislang in seiner Rechtsprechung

offengelassen. Nach Piekenbrock muss jedenfalls die rückwirkende Freigabe mit entsprechender Korrektur der Steuerfestsetzung zugelassen werden. Schließlich wurden noch die umsatzsteuerlichen Folgen einer Insolvenzanfechtung angesprochen. Die Vereinnahmung einer umsatzsteuerbehafteten Anfechtungszahlung führt zu einer Abführungspflicht der Masse in Bezug auf den Umsatzsteueranteil. Gleichzeitig kann der Zahlungspflichtige eine Berichtigung vornehmen. Dies hält Piekenbrock in Bezug auf die Umsatzsteuer für zutreffend. Denn nur so könne wirklich erreicht werden, dass alles »auf null« gesetzt werde.

Besteuerung von Sanierungsgewinnen erscheint in Italien liberaler

Am Nachmittag ging der Blick über die Grenzen hinaus. Zunächst referierte **Dottore Antonino Guida** zum Thema »Focal points of the Italian tax framework applicable to insolvency and restructuring procedures«. Zunächst gab Guida einen generellen Überblick über die unterschiedlichen Verfahren in Italien. Geregelt ist das Insolvenzrecht im Gesetzbuch über Unternehmenskrisen und Insolvenzen (GUKI). Es wird im Wesentlichen zwischen zwei Verfahren unterschieden, nämlich einem Verfahren zur Anwendung einer Insolvenz (»concordato preventivo liquidatorio«) und dem formellen Insolvenzverfahren (»concordato nella liquidazione giudiziale«). Das erste genannte Verfahren ist mit dem Restrukturierungsverfahren vergleichbar, das zweite Verfahren stellt ein Insolvenzverfahren im herkömmlichen Sinne dar. Die wesentliche steuerliche Grundlage ist Art. 88 TUIR. Dort ist im Einzelnen geregelt, in welcher Weise Erträge zu versteuern sind. Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen erscheint in Italien deutlich liberaler. Im Rahmen eines Restrukturierungsverfahrens entsteht im Zusammenhang mit der Schuldenreduzierung kein steuerpflichtiges Einkommen, soweit der Betrag diese Reduzierung übersteigt. Der Schuldner hatte die vorgetragenen steuerlichen Verluste vorzutragen. Im Rahmen eines förmlichen Insolvenzverfahrens führte keine Schuldenreduzierung zu einem außerordentlichen steuerbaren Einkommen. Werden mehrere Gesellschaften zu einer Steuereinheit zusammengefasst und gerät eines dieser Unternehmen in Insolvenz, so scheidet dieses rückwirkend zum Beginn des Steuerjahrs aus der Steuereinheit aus und ist eigenständig zu besteuern. Ansonsten ist es umsatzsteuerlich auch in Italien so, dass die Innenumsätze innerhalb der Steuereinheit nicht der Umsatzsteuer unterworfen sind, und Au-

Benumsätze werden so behandelt, als ob sie von der Mehrwertsteuergruppe als eine einzige Einheit erstellt worden wären.

Im Restrukturierungsverfahren kann der Schuldner die teilweise Tilgung etwaiger Steuerverbindlichkeiten vorschlagen. Akzeptiert die Finanzverwaltung die vorgeschlagene Steuerabrechnung nicht, kann das Gericht die Zustimmung erzwingen. Ähnlich verhält es sich bei Durchführung eines förmlichen Insolvenzverfahrens. Vergleichbar ist die Regelung im förmlichen Insolvenzverfahren, soweit im Rahmen einer Gesamtregelung mit den Gläubigern eine bestimmte Steuerabrechnung vorgeschlagen wird. Wird ein Unternehmen ohne Planregelung liquidiert, so erhält der italienische Fiskus die ihm zustehende Quote.

Die Organschaft im französisch-deutschen Vergleich

Schließlich beschäftigte sich **Amanda Zane Quenette** von CMS Paris mit dem Thema »The new VAT fiscal unity in France« und stellte in einem lebhaften Vortrag die Neuregelung der Organschaft in Frankreich vor. Während es in Deutschland schon seit vielen Jahrzehnten eine steuerliche Organschaft gibt, sei die Möglichkeit der Bildung einer Umsatzsteuergruppe in Frankreich erst mit Wirkung zum 01.01.2023 in Kraft getreten. Voraussetzung für die Bildung einer solchen Organschaft ist danach, dass jeweils bis zum 31.10. eines Jahres eine entsprechende Option ausgeübt wird, was wiederum nur jeweils alle drei Jahre möglich sei. Erforderlich dafür sei in Frankreich – anders als in Deutschland –, dass die Gruppe 50 % des Kapitals oder mehr als 50 % der Stimmrechte enthält. Der wesentliche Unterschied besteht neben diesen formellen Voraussetzungen für die Gruppenbildung darin, dass durch die Ausübung der Option jeweils für die Dauer von drei Jahren Rechtssicherheit bestehe. Während in Deutschland z. B. aufgrund des Ergebnisses einer Betriebsprüfung eine Organschaft auch rückwirkend entfallen könne und es keine Möglichkeit gebe, das Bestehen einer Organschaft etwa durch einen Bescheid feststellen zu lassen, führe die Regelung in Frankreich nach Einschätzung der Berater zu einer erheblichen Rechtssicherheit. Die Problematik der Rechtsunsicherheit wird auch in Deutschland immer wieder diskutiert, ohne dass bislang tragfähige Lösungen gefunden worden wären. Allerdings gebe es in Frankreich bisher nur wenige Fälle, in denen solche Umsatzsteuergruppen gebildet worden sind. Das Gesetz ist erst zum 01.01.2023 in Kraft getreten. Es eröffnet aber Möglichkeiten für steuerliche Gestaltungen, die dann rechtssicher für ei-



SOLD

Beratung. Bewertung. Verwertung.

Krisenimmobilien sind unsere Leidenschaft. Wir kümmern uns um **alle Aspekte bei der Be- und Verwertung** von Insolvenz- und Bankimmobilien. Die **Verwertung** ist für Sie entscheidend. Wir beschaffen alle nötigen Unterlagen, erstellen aussagekräftige Exposés, koordinieren Besichtigungstermine und begleiten die **notarielle Beurkundung**. Damit Sie den Kopf frei haben für Ihr Kerngeschäft.

immvert[®]
INSOLVENZ- UND BANKIMMOBILIEN

Leipzig Erfurt Frankfurt a.M. Nürnberg München

www.immvert.de

Anzeige

nen gewissen Besteuerungszeitraum umgesetzt werden können, worin ein wesentlicher Vorteil im Vergleich zur deutschen Organschaft gesehen wird. Ob sich diese Erwartungen tatsächlich umsetzen lassen, müsse die Praxis zeigen.

Eingebunden war in die Veranstaltung die Verleihung des Wissenschafts- und Forschungspreises 2023. Dieser ist für besonders anspruchsvolle Doktorarbeiten vorgesehen, welche die Verzahnung von Insolvenzrecht und Steuerrecht zum Gegenstand haben. Die Wahl fiel in diesem Jahr auf **Dr. Neil Kranzhöfer**, der seine Dissertation zum Thema »Die Haftung der Insolvenzmasse für Forderungen aus ausländischem öffentlichem Recht. Eine Untersuchung zur Befugnis von Gläubigern aus ausländischem öffentlichem Recht zur Teilnahme am deutschen Insolvenzverfahren« veröffentlicht hat. Die Laudatio hielt **RA Prof. Dr. Gerrit Hölzle**. Dieser betonte, dass diese besonders anspruchsvolle Arbeit die durch die Rechtsprechung bislang nicht geklärte und in der Literatur umstrittene Frage behandle, ob öffentlich-rechtliche Forderungen ausländischer Hoheitsträger im deutschen Insolvenzverfahren geltend gemacht werden könnten und im Rahmen der Quotenausschüttung zu berücksichtigen seien. Nach dem sog. Nichtteilnahmegrundsatz sei dies nicht der Fall. Kranzhöfer habe schlüssig herausgearbeitet, warum der Nichtteilnahmegrundsatz aufgegeben werden soll. Zur ausgezeichneten Arbeit an dieser Stelle nicht mehr, da Neil Kranzhöfer im kommenden INDat Report 07_2023 seine Arbeit im Rahmen der Serie »Dissertationen im Restrukturierungs- und Insolvenzrecht« selbst vorstellt. <<