

# Juristische Hochseilakrobatik zum Teil ohne Netz



Senator Dr. Andreas Dressel

**Hamburg.** Nach der coronabedingten Pause konnten Vorstand RA/StB Dr. Günter Kahlert und RA Dr. Stefan Debus am 20.05.2022 wieder zur 6. Jahrestagung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e. V. mit Blick auf die St.-Pauli-Landungsbrücken im Hotel Hafen Hamburg begrüßen. Parallel wurde die Tagung online angeboten. Im Kern ging es um die aktuelle BFH-Rechtsprechung zur Umsatzbesteuerung in der Insolvenz und um das internationale Restrukturierungsrecht – Stand und Perspektiven unter Berücksichtigung der Behandlung von Steuerforderungen.

**Text:** Rechtsanwalt Volker Quinkert, Hützen Quinkert

Den Fokus hatte der Hamburger Kreis in diesem Jahr für die 55 Teilnehmer auf zwei Themen gelegt: zum einen auf die aktuelle Rechtsprechung des BFH zur Umsatzbesteuerung in der Insolvenz und zum anderen auf steuerrechtliche Fragen des internationalen Restrukturierungsrechts. Hierzu musste Kahlert im Rahmen seiner Begrüßung leider mitteilen, dass die Darstellung der Umsetzung des präventiven Restrukturierungsrahmens in Österreich und in osteuropäischen Staaten in steuerrechtlicher Hinsicht wegen einer Erkrankung der Referentin RAin Miriam Simsa aus Wien ausfallen müsse. Dieser Teil der Veranstaltung werde zu einem späteren Zeitpunkt nachgeholt.

In diesem Jahr übernahm es **Dr. Andreas Dressel**, Senator der Freien Hansestadt Hamburg, Präses der Finanzbehörde, die Teilnehmer zu begrüßen. Dressel nutzte das Grußwort, um auf die staatlichen Maßnahmen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie zurückzublicken. Ein wesentliches Element sei gewesen, durch die Gewährung von verlängerten Zahlungsfristen und durch den Aufschub von Vollstreckungen dazu beizutragen, einer Vielzahl von Unternehmen das Überleben zu sichern. Dressel nannte hierzu beeindruckende Zahlen: Alleine in Hamburg seien Hilfen in einer Größenordnung von etwas mehr als 7 Mrd. Euro erfolgt. Davon entfielen rd. 4,9 Mrd. Euro auf ausgesetzte bzw. verschobene Vorauszahlungen und rd. 2,1 Mrd. Euro auf gewährte Stundungen. In 139.000 Fällen sei ein Vollstreckungsaufschub gewährt worden. Dressel dankte in diesem Zusammenhang ganz ausdrücklich den Mitarbeitern der Finanzverwaltung, ohne deren außergewöhnlichen Einsatz die Umsetzung dieser Maßnahmen nicht zu realisieren gewesen wären. Neben der Gewährung von steuerlichen Entlastungen sei es auch zu unmittelbaren Stützungen in erheblichem Umfang gekommen. Dressel verwies hierzu exemplarisch auf die Corona-Soforthilfe sowie die Überbrückungshilfen I bis IV. Er betonte aber gleichzeitig, dass die Finanzverwaltung nicht vorrangig für die Wirtschaftsförderung zuständig sei. Vielmehr sei der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung aller zu wahren. Deshalb habe die Finanzverwaltung in letzter Zeit allmählich damit begonnen, die Besteuerung wieder auf das normale Maß zurückzuführen; dieses sei nunmehr erreicht.

Dressel ging aus aktuellem Anlass auch auf die Auswirkung der Ukraine-Krise ein. Diese sei mit der Corona-Pandemie nicht vergleichbar. Der Krieg in der Ukraine habe Auswirkungen eher im Einzelfall. Exemplarisch nannte er energieintensive Unternehmen, die durch stark gestiegene Rohstoffpreise enorm belastet würden. Hier komme es – anders als bei den breit gefächerten Maßnahmen im Rahmen der Corona-Pandemie – darauf an, durch gezielte Einzelmaßnahmen die wirtschaftlichen Folgen abzumildern. Dies dürfe aber nicht so weit gehen, dass eine im Einzelfall notwendige Marktbereinigung verhindert werde.

Insgesamt stehe die Finanzverwaltung weiterhin vor großen Herausforderungen. Zu deren Bewältigung sei auch eine stärkere Vernetzung von Steuerrecht und Insolvenzrecht erforderlich. Dressel betonte in diesem Zusammenhang, dass die Zusammenarbeit zwischen der Finanzverwaltung und den Insolvenzverwaltern ganz überwiegend gut und konstruktiv sei, auch wenn es natürlich Bereiche gebe, in denen die wechselseitigen Interessen nicht miteinander vereinbar seien. Er verwies hierzu auf das Insolvenzanfechtungsrecht. Die Anfechtungsrisiken seien durchaus auch für die Haushalte von Belang. Umso mehr sei es zu begrüßen, dass sich der Hamburger Kreis zusammengefunden habe, um gerade an der Schnittstelle zwischen Steuerrecht und Insolvenzrecht daran mitzuwirken, notwendige Abstimmungen herbeizuführen.

## Finanzverwaltung tut sich mit Vorrang des Insolvenzrechts schwer

Der Hamburger Kreis hatte in diesem Jahr **Dr. Hans-Hermann Heidner**, Richter des V. Senats am BFH, eingeladen, zur aktuellen Rechtsprechung des BFH im Zusammenhang mit der Umsatzbesteuerung in der Insolvenz zu referieren. Einleitend führte er aus, dass das Insolvenzsteuerrecht im V. Senat, der für Umsatzsteuerfragen zuständig ist, nur einen kleinen Teil der Fälle ausmache. Dafür seien die Fragestellungen in den zu entscheidenden Fällen häufig äußerst komplex. Heidner sprach in diesem Zusammenhang von »juristischer Hochseilakrobatik zum Teil



RiBFH Dr. Hans-Hermann Heidner



(v. li.) RA/StB Dr. Günter Kahlert, RA Dr. Stefan Debus,  
MinRat Alexander Bornemann

ohne Netz«. Dabei tue sich die Finanzverwaltung natürlich mit dem Grundsatz des Vorrangs des Insolvenzrechts, der aus § 251 Abs. 2 Satz 1 AO abzuleiten sei und die Durchsetzung von Steuerforderungen auf die Geltendmachung von Masseansprüchen im Rang des § 55 InsO und von Insolvenzforderungen im Rang der §§ 38, 39 InsO beschränke, durchaus schwer. Dennoch sei das Verhältnis zwischen den handelnden Akteuren gerade in Nordrhein-Westfalen »ruppig, aber herzlich«. Es werde hart gestritten, was auch immer wieder in unterschiedlichen Ansätzen des XI. Senats und des V. Senats seinen Niederschlag finde.

Ein Urteil des XI. Senats vom 27.11.2019 (XI R 35/17) war dann auch Ausgangspunkt für den weiteren Vortrag. Dort ging es um die Frage, ob durch die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung unter Bestellung eines vorläufigen Sachwalters verbunden mit Sicherungsmaßnahmen nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft ende. Dies hat der XI. Senat in dieser Entscheidung verneint und die Klage der Organgesellschaft, einer 100%igen Tochtergesellschaft einer übergeordneten Aktiengesellschaft, abgewiesen. Im zu entscheidenden Fall hätten die für das Bestehen einer Organschaft nach nationalem Recht erforderlichen Eingliederungsmerkmale auch nach der Bestellung des vorläufigen Sachwalters unverändert vorgelegen. Zwar ende eine umsatzsteuerliche Organschaft unzweifelhaft mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens, und sei es in Eigenverwaltung. Gleiches gelte auch, wenn ein »starker« vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt wird (vgl. z. B. BFH V R 53/09), oder möglicherweise sogar dann, wenn ein schwacher Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt für die Organgesellschaft bestellt wird (vgl. z. B. BFH V R 36/15). Allerdings führe nicht bereits ein Insolvenzantrag oder jedwede Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters zum Ende der Organschaft. Dies gelte auch im Fall der vorläufigen Eigenverwaltung. Denn in diesem Verfahrensabschnitt stehe dem Schuldner die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen aus eigenem Recht weiterhin zu, soweit das Insolvenzgericht keine beschränkenden Anordnungen erlässt. Besondere insolvenzspezifische Befugnisse seien dem Schuldnervertreter dabei im Eröffnungsverfahren nicht zugewiesen. Der Schuldnervertreter handle aufgrund seiner eigenen privatautonomen Verfügungsmacht. Deshalb könne in diesem Verfahrensstadium nicht von einem Wegfall der organisatorischen Eingliederung ausgegangen werden. Unmittelbare Folge des Endes der Organschaft ist für die Finanzverwaltung, dass diese eine Umsatzsteuerforderung nur noch gegen den Or-

ganträger aus dessen eigener Umsatztätigkeit als Masseverbindlichkeit durch Steuerbescheid festsetzen kann, nicht aber den Umsatzsteueranspruch, der die Umsatztätigkeit der bisherigen Organgesellschaft betrifft. Diese Wirkung trete nicht automatisch mit Insolvenzantragstellung ein. Wie Heidner weiter ausführte, ändere sich die Beurteilung verbindlich erst mit der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Organträgers und unabhängig von den Verhältnissen beim Organträger auch bei der Verfahrenseröffnung in Bezug auf die Organgesellschaft (BFH v. 15.12.2016, V R 14/16).

Nun könne die nationale Beurteilung jedoch nicht losgelöst von der Mehrwertsteuersystemrichtlinie gesehen werden. Insofern nahm Heidner Bezug auf die Vorlagebeschlüsse des XI. Senats des BFH vom 11.12.2019 (XI R 16/18) und des V. Senats vom 07.05.2020 (V R 40/19). In dem erstgenannten Verfahren geht es um die Frage, ob die Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie dahin gehend auszulegen sind, dass sie es einem Mitgliedstaat gestatten, anstelle der Mehrwertsteuergruppe (des Organkreises, der aus Organgesellschaft und Organträger besteht) ein Mitglied der Mehrwertsteuergruppe (nämlich den Organträger) zum Steuerpflichtigen zu bestimmen. Weiterhin wird die Frage aufgeworfen, ob es einem Mitglied gestattet wird, im Wege einer Typisierung eine Person als nicht selbstständig anzusehen, wenn sie in der Weise finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmens (des Organträgers) eingegliedert ist, dass der Organträger seinen Willen bei der Person (Organgesellschaft) durchsetzen und dadurch eine abweichende Willensbildung bei der Person verhindern kann. Auch bei dem zweiten Vorlagebeschluss geht es letztlich um die Frage, wem im Verhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft umsatzsteuerpflichtige Leistungen mit der Folge einer Zahllast zuzurechnen sind. Der Ausgang beider Verfahren sei offen. Dies habe aus europarechtlichen Gründen zur Folge, dass im Moment niemand wirklich verbindlich sagen könne, ob im Einzelfall nach Antragstellung noch eine Organschaft besteht oder nicht. Die gegenwärtige Situation sei für alle Beteiligten sehr unerfreulich. Deshalb sei hier letztlich der Gesetzgeber gefragt.

Im zweiten Teil seines Vortrags sprach Heidner Einzelfälle aus dem Bereich von § 55 Abs. 4 InsO an. In der Entscheidung vom 28.05.2020 (V R 2/20) hatte der V. Senat festgestellt, dass nicht alle Handlungen nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters automatisch Masseverbindlichkeiten begründen.

Es komme vielmehr darauf an, ob mit Erfüllungswirkung an die spätere Insolvenzmasse geleistet werde. Dies richte sich nach § 82 InsO. Erst mit Schuldbefreiung entstehe eine Masseverbindlichkeit, und zwar entweder nach § 55 Abs. 1 InsO (nach Eröffnung) oder nach § 55 Abs. 4 InsO (im vorläufigen Verfahren). Weiterhin verwies Heidner auf das Urteil vom 23.07.2020 (V R 26/19) und betonte nochmals, dass § 55 Abs. 4 InsO nur auf Verbindlichkeiten, nicht aber auf Vergütungsansprüche zugunsten der Insolvenzmasse anzuwenden sei. Schließlich berichtete er noch kurz über die Folgen einer Freigabe und verwies auf die BFH-Entscheidungen vom 06.06.2019 (V R 51/17) und vom 18.12.2019 (XI R 10/19). Heidner betonte insbesondere, dass das Unterlassen einer Freigabe dazu führen könne, dass Verbindlichkeiten »in anderer Weise« i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet werden können und dass die formfrei mögliche Freigabeerklärung grundsätzlich erst ab ihrem Zugang beim Insolvenzschuldner wirke. In der nachfolgenden Diskussion betonte Heidner zur Rolle des EuGH, dass dieser kein Streitschlichter bei nationalen Steuerrechtsstreitigkeiten sei. Der EuGH habe ausschließlich zu entscheiden, ob das Unionsrecht richtig angewandt werde. Deshalb plädierte er auch dafür, zurückhaltend mit Vorlagebeschlüssen umzugehen.

## Wurde das internationale Restrukturierungsrecht »verschwitzt«?

Restrukturierungsrecht und die steuerlichen Folgen einer Restrukturierung – mit diesem Thema beschäftigte sich alsdann **MinRat Alexander Bornemann**, Leiter des Referats Insolvenzrecht im Bundesministerium der Justiz. Nach einer Bestimmung, was internationales Restrukturierungsrecht ist, veranschaulichte er, ob die nach Art. 1 (1) EuInsVO an Insolvenzverfahren zu stellende Anforderungen von Restrukturierungsverfahren erfüllt werden können bzw. ob es Restrukturierungsverfahren gibt, die nicht Insolvenzverfahren i. S. v. Art. 1 (1) EuInsVO sind. Zu der Frage, ob das internationale Restrukturierungsrecht »verschwitzt« worden sei, stellte er fest, dass es weder in der Richtlinie noch im StaRUG explizite Bestimmungen dazu gebe, aber ErwG 13 Satz 4, ErwG 14 sowie Art. 6 Abs. 8 (Aufnahme in Anhang A oder nicht) der RL drückten ein »Problembewusstsein« aus. Generell gelte, dass ein sicherer Hafen für die Varianten bestehe, die den Anforderungen des Art. 1 Abs. 1 EuInsVO genügen. Bornemann legte dar, dass wesentliche Voraussetzungen für die Aufnahme in den Anhang A ein Gesamtverfahren, eine insolvenzgesetzliche Grundlage, die Öffentlichkeit des Verfahrens, Rettung, Schuldenanpassung, Reorganisation oder Liquidation sowie ein Vermögensbeschlag mit Aufsicht oder temporären Moratorium seien. Bezogen auf das deutsche Recht bestünden keine Zweifel, dass das

StaRUG – jedenfalls wenn es öffentlich durchgeführt wird – diese Anforderungen erfüllt, auch wenn nicht zwingend alle Gläubiger, sondern nur der wesentliche Teil der Gläubiger beteiligt werde.

Dann vertiefte Bornemann die Anwendung der EuInsVO auf öffentliche Restrukturierungssachen und beleuchtete die (Entscheidungs-)Zuständigkeit sowie Fragen zum anwendbaren (Restrukturierungs-)Recht und zur Anerkennung und Vollstreckbarkeit. Wie Bornemann ausführlich darlegte, ergeben sich erhebliche Folgefragen, die insbesondere die grenzüberschreitende Anerkennung getroffener Entscheidungen betreffen. Die EuGVVO bestimmt, dass eine in einem Mitgliedstaat ergangene Entscheidung, die in diesem Mitgliedstaat vollstreckbar ist, in den anderen Mitgliedstaaten ebenfalls vollstreckbar ist, ohne dass es einer Vollstreckbarerklärung bedarf. Die Frage sei, inwieweit dies auch für Fiskalforderungen gilt. Dabei sei zu prüfen, ob überhaupt eine hinreichende Forderungsfeststellung erfolgt ist. Da im Restrukturierungsverfahren eine Forderungsfeststellung im eigentlichen Sinne nicht stattfindet, spricht dies für Bornemann letztlich dafür, dass die sog. Bereichsausnahme nur für förmliche Insolvenzverfahren gelte, zumal Restrukturierungssachen einen vertrags- oder unternehmensrechtlichen Charakter aufweisen und schuldnerorientiert seien, wohingegen Insolvenzverfahren sich vorrangig an den Interessen der Gläubiger orientieren. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass schließlich durch die Entscheidung in einem Mitgliedstaat in die hoheitlichen Rechte eines anderen Mitgliedstaats eingegriffen würde, was bei einem vorinsolvenzlichen Restrukturierungsverfahren rechtlich bedenklich erscheine. Allerdings gelte jedenfalls für den Anwendungsbereich des StaRUG, dass sich aus der Richtlinie kein Hinweis daraus ergibt, dass ausländische Forderungen ausgenommen sind. Ausnahmen für ausländische Forderungen würden letztlich auch dem Ziel der Richtlinie und der praktischen Wirksamkeit zuwiderlaufen. Schlussendlich sei offen, welche Rechtsfolgen ein Rückgriff auf die §§ 335, 343 ff. InsO hätte. Zusammenfassend brachte Bornemann zum Ausdruck, dass es bei den Voraussetzungen und den Rechtsfolgen im internationalen Restrukturierungsrecht noch eine Vielzahl ungeklärter Fragen gebe, die bislang auch vom Gesetzgeber nicht beantwortet seien. Das internationale Restrukturierungsrecht stehe aktuell aber auch nicht auf der Agenda der EU-Kommission zur Fortentwicklung des europäischen Insolvenzrechts. Zu prüfen sei, ob man einen nationalen Rechtsrahmen bis zur Klärung auf europäischer Ebene schaffen soll.

Die Jahrestagung endete schließlich mit der Verleihung des mit 2500 Euro dotierten Wissenschafts- und Forschungspreises 2022 (Jury: Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Barbara Kanduth-Kristen, RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose, RA Prof. Dr. Gerrit Hölzle) an Dr. Felix Mocker für seine Dissertation »Der Staat als Umsatzsteuergläubiger im Insolvenzverfahren«, die der Preisträger in dieser Ausgabe auf den Seiten 58–59 selbst vorstellt. «