

AUFsätze

nen sollen³¹, fällt der Widerspruch zu dem Verhalten der Betriebsprüfer auf, die sich auf die eigens entwickelten Kriterien beschränken.

Die im Querverbund immanente Unsicherheit über die Akzeptanz des Querverbunds verdeutlicht die Bedeutung eines steuerlichen Risikomanagements bzw. Tax Compliance Managements auch in kommunalen Unternehmen. Die buchhalterische Notwendigkeit der Rückstellungsbildung mit ihrer ausschüttungsmindernden Wirkung sollte in Zweifelfällen bereits frühzeitig von kommunalen Entscheidungsträgern bedacht werden. Gleiches gilt für die Liquiditätsplanung angesichts angespannter Lagen der Stadtwerke und der kommunalen Haushalte.

Orientieren sich die Kommunen bei der Ausgestaltung des Querverbunds an den Verwaltungsanweisungen, die nach wie vor die steuerliche Behandlung maßgeblich prägen, muss von den Entscheidungsträgern – trotz ex-ante-Orientierung an der Auffassung der Finanzverwaltung – berücksichtigt werden, dass diese vor Gericht nicht mit Sicherheit und uneingeschränkt als Entscheidungsgrundlage genutzt werden.³² Ob alle Richter die Auffassung teilen, dass bei der Auslegung der den Querverbund betreffenden Regelungen „großzügig zu verfahren“ sei, „um den Bedürfnissen der öffentlichen Hand bei der Wahrnehmung der ihr übertragenen Aufgaben gerecht zu werden“³³, muss in Anbetracht der BFH-Recht-

sprechung³⁴ bezweifelt werden. Dies ist aus kommunaler Perspektive von besonderer Bedeutung, da das Damoklesschwert der Beihilfe³⁵ nach wie vor über dem Querverbund schwebt – immerhin konnte die letzte Vorlage an den EuGH nur durch Klagerücknahme verhindert werden.³⁶

VI. Fazit

Die Konflikte aus der aktuellen Betriebsprüfungspraxis sowie beim BFH anhängige Verfahren zum Querverbund verdeutlichen, dass das BMF-Schreiben keine endgültige (Finanzierungs-)Sicherheit für die Kommunen bewirken konnte. Insbesondere das Kriterium der Gewichtigkeit ist nach wie vor streitanfällig und konkretisierungsbedürftig. Auch die Beihilfeproblematik ist noch nicht endgültig geklärt. Zudem droht die uneinheitliche Rechtsauslegung in den verschiedenen Bundesländern und Finanzamtsbezirken. Eine damit einhergehende Willkür kann weder im Interesse des Gesetzgebers noch der Rechtssicherheit sein.

Kommunale Unternehmen und ihre Berater sollten deshalb auf Diskussionen vorbereitet sein und die Voraussetzungen zum Bestehen eines Querverbunds im Blick behalten. Auch die frühzeitige Abstimmung mit dem FA, zB durch das Einholen einer verbindlichen Auskunft, kann im Einzelfall sinnvoll sein.

Die Bedeutung des Querverbunds für bereits abgeschlossene Veranlagungszeiträume ist in der Praxis auch deshalb essentiell, da die vormals gewinnstarken Energieversorger angesichts der Energiekrise auch ohne die Finanzierung der dauerdefizitären Aufgaben der Daseinsvorsorge vor wirtschaftlichen Herausforderungen stehen.

31 Hufnagel/Reinke NWB 2016, 2275 (2276).

32 Westermann/Zemke KommJur 2013, 1 (1).

33 FG Sachsen v. 15.12.2010 – 4 K 635/08, BeckRS 2011, 94202, rkr. durch BFH v. 25.1.2012 – I B 17/11, BFH/NV 2012, 1003, BeckRS 2012, 94909.

34 Insbesondere BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961, DStR 2007, 1954 mAnm Hoffmann.

35 Hierunter ist das in Art. 107 Abs. 1 AEUV statuierte Verbot von aus staatlichen Mitteln gewährten Begünstigungen bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige, die den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, zu verstehen.

36 BFH, Pressemitteilung v. 6.2.2020, Nr. 008/20: Einstellung des Revisionsverfahrens durch Beschl. v. 29.1.2020 – I R 4/20 (nv) und damit Erledigung der EuGH-Vorlage des BFH v. 13.3.2019 – I R 18/19, DStR 2019, 2296.

„Hamburger-Kreis-Live“ – Steuerrecht 2.0

Volker Quinkert*

Nachdem die erste Veranstaltung in diesem Format am 11.9.2021 auf ein sehr positives Echo gestoßen war, hatte der Hamburger Kreis für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e.V. am 29.9.2022 zur zweiten Auflage der Online-Veranstaltung „Hamburger-Kreis-Live“ eingeladen. Die beiden Vorsitzenden RA/StB Dr. Günter Kahlert und RA Dr. Stefan Debus diskutierten mit drei Expertinnen aktuelle und praktisch bedeutsame Entwicklungen an der Schnittstelle zwischen Insolvenzrecht und Steuerrecht. Die Wissenschaftssendung wurde aus dem Schloss Elmau als Livestream übertragen. Teilnehmer der Diskussionsrunde waren in diesem Jahr Tanja Mildener, Ministerialdirektorin im BMF

und Leiterin der Abteilung Zoll, Umsatzsteuer und Verbrauchssteuern, die aus Berlin zugeschaltet war, Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Barbara Kanduth-Kristen, LL.M., von der Alpen-Adria-Universität in Klagenfurt, und Dr. Jasmin Urlaub, Partnerin der Kanzlei Grub Brugger Partnerschaft von Rechtsanwälten mbH aus Stuttgart.

I. § 55 Abs. 4 InsO nF – Fragen bleiben – BMF sieht Steuersicherungspflicht

Der erste Themenblock betraf einen Dauerbrenner, nämlich § 55 Abs. 4 InsO nF. Auch nach der gesetzlichen Neuregelung durch das SanInsFoG¹ stellen sich zahlreiche Anwendungsfragen, zu denen das BMF in seinem Schreiben v. 11.1.2022² Stellung genommen hat.

* RA/FA Ins- und SanR. Volker Quinkert ist in Mönchengladbach als Konkurs- und Insolvenzverwalter tätig und arbeitet für verschiedene Insolvenzgerichte in Nordrhein-Westfalen.

1 SanInsFoG v. 22.12.2020, BGBl. 2020 I 3256.

2 BMF v. 11.1.2022 – IV A 3 – S 0550/21/10001 :001, BStBl. I 2022, 116, DStR 2022, 208.

AUFsätze

Einleitend warf Kahlert gegenüber Mildnerberger die Frage auf, ob das BMF-Schreiben v. 11.1.2022³ die Begründungen der BFH-Rechtsprechung hinsichtlich der 1. und 2. Berichtigung der Umsatzsteuer bei Soll-Besteuerung nicht vermische. In seiner Entscheidung aus 2014 zum (vorläufigen) Regelinsolvenzverfahren habe der BFH⁴ die Verpflichtung zur 1. und 2. Berichtigung der Umsatzsteuer zwar mit dem Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis gemäß § 80 Abs. 1 InsO auf den Insolvenzverwalter begründet, in einer Entscheidung aus 2018⁵ betreffend die Insolvenzeröffnung in Form der Eigenverwaltung habe er seine Begründung aber dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer materiell-rechtlich erst mit Vereinnahmung entstehe, was eine 1. Berichtigung der Umsatzsteuer erforderlich mache. Mildnerberger erwiderte hierzu, dass es der Wille des Gesetzgebers sei, mit § 55 Abs. 4 InsO nF uneinbringliche Steuerforderungen zu vermeiden. Das BMF-Schreiben v. 11.1.2022⁶ greife diesen Grundgedanken auf Basis der Rechtsprechung zur Doppelberichtigung auf und schreibe damit das BMF-Schreiben v. 20.5.2015⁷ fort. Das BMF vermange keine Begründungen des BFH. Der BFH habe 2020⁸ entschieden, dass § 55 Abs. 4 InsO aF nicht auf die Eigenverwaltung anzuwenden sei, und er habe dies damit begründet, dass die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis bis zur Insolvenzeröffnung beim eigenverwaltenden Schuldner verbleibe. Durch die Neufassung sei diese Lücke geschlossen worden, um sicherzustellen, dass alle während des vorläufigen Verfahrens verwirklichten Steuertatbestände einbezogen werden. Mit Anordnung von Sicherungsmaßnahmen sei eine Berichtigung der Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStG vorzunehmen.

Debus sprach hieran anknüpfend an, ob und wie die 1. und 2. Berichtigung der Umsatzsteuer in Österreich geregelt sei. Kanduth-Kristen führte aus, dass es erhebliche Unterschiede zwischen dem deutschen und österreichischen Insolvenzrecht gebe. Es gebe kein vergleichbares vorläufiges Insolvenzverfahren, da sich dieses in Österreich nicht bewährt habe. Für die rechtliche Einordnung einer Steuerforderung sei die Verwirklichung des Sachverhalts maßgeblich. § 46 der österreichischen Insolvenzordnung stelle somit darauf ab, wann die Leistung erfolgt sei. Dadurch werde die Umsatzsteuer ausgelöst, und zwar unabhängig davon, ob eine Ist- oder Sollbesteuerung erfolge. Es komme v.a. nicht darauf an, wann gezahlt werde. Die Rechtsprechung des BFH sei insoweit in Österreich bislang nicht angekommen. Dies bedeute, dass auf eine Umsatzsteuerforderung, die auf einer vor Insolvenzeröffnung ausgeführten Leistung beruht, deren zugrunde liegende zivilrechtliche Forderung bis zur Insolvenzeröffnung

nicht bezahlt worden ist, nur eine Quote gezahlt werde, was natürlich einen entsprechenden Finanzierungseffekt für die Masse habe. Diese Praxis sei auch vom obersten Gerichtshof, der in Österreich letztinstanzlich in allen insolvenzrechtlichen Fragen zuständig ist, bestätigt worden.

Kahlert stellte alsdann die Frage in Richtung Mildnerberger, warum im aktuellen BMF-Schreiben v. 11.1.2022⁹ unter Rn. 26 auch § 15a UStG erfasst werde. Für den BFH komme es doch maßgeblich auf die Vereinnahmung der Umsatzsteuer an, dieser Fall liege bei § 15a UStG erkennbar nicht vor. Mildnerberger erläuterte, dass Rn. 26 ihre Rechtfertigung im Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer finde; diese könne nicht isoliert betrachtet werden. Wenn bei Eingangsleistungen zu Unrecht Vorsteuer gezogen worden sei, müsse dies korrigiert werden, um die Neutralität der Umsatzsteuer zu gewährleisten. Dabei sei § 15a UStG ein wesentlicher Bestandteil des Systems. Die Berichtigungen von Umsatzsteuer und Vorsteuer müssten auf Grundlage von § 55 Abs. 4 InsO gemeinsam behandelt werden. Dabei greife die Finanzverwaltung auf die Rechtsgrundsätze des BFH zurück, zumal der vorläufige Insolvenzverwalter vorrangig die Masse zu sichern habe. Dabei sei auch die Rolle des Unternehmers zu beachten, der die Aufgabe habe, für Rechnung des Staates die Umsatzsteuer einzuziehen. Die Finanzverwaltung sehe in der Einbeziehung von § 15a UStG in § 55 Abs. 4 InsO somit keinen Widerspruch, sondern eine Notwendigkeit. Diese Auslegung veranlasste Debus zu der kritischen Anmerkung, dass der vorläufige Insolvenzverwalter also gewissermaßen Inkassounternehmen für die Finanzverwaltung sei.

Urlaub wies auf die in der Literatur kontrovers geführte Diskussion hin, ob die 1. Berichtigung der Umsatzsteuer – vergleichbar mit dem vorläufigen Regelinsolvenzverfahren – eine Zustimmung des vorläufigen Sachwalters erfordere. Im Eigenverwaltungsverfahren sei zwar eine solche Anordnung grundsätzlich möglich, nur werde davon in der Praxis in aller Regel kein Gebrauch gemacht. Wäger, Vorsitzender des V. Senats des BFH, habe in einem Aufsatz¹⁰ deshalb bereits Zweifel geäußert, ob vorläufiges Regelinsolvenzverfahren und vorläufiges Eigenverwaltungsverfahren in gleicher Weise behandelt werden könnten. Es sei deshalb abzuwarten, ob der BFH die Auffassung des BMF in seinem Schreiben v. 11.1.2022¹¹ überhaupt bestätigen werde.

Kahlert schloss sich dieser Einschätzung an und er wies weiter auf § 15b Abs. 8 InsO hin. Aus § 15b Abs. 8 InsO, nach dem die Massesicherungspflicht unter bestimmten Voraussetzungen bei Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung Vorrang vor der Steuerzahlungspflicht habe, ergebe sich, dass die Massesicherungspflicht bei (nur) drohender Zahlungsunfähigkeit keinen Vorrang vor der Steuerzahlungspflicht habe. Dies entspreche § 15b Abs. 1 bis 7 InsO, die eine generelle Massesicherungspflicht nicht im Falle von (nur)

3 BMF v. 11.1.2022 – IV A 3 - S 0550/21/10001 :001, BStBl. I 2022, 116, DStR 2022, 208.

4 BFH v. 24.9.2014 – V R 48/13, BStBl. II 2015, 506, DStR 2014, 2452 mAnm Heuermann.

5 BFH v. 27.9.2018 – V R 45/16, BStBl. II 2019, 356, DStR 2018, 2377 mAnm Heuermann.

6 BMF v. 11.1.2022 – IV A 3 - S 0550/21/10001 :001, BStBl. I 2022, 116, DStR 2022, 208.

7 BMF v. 20.5.2015 – IV A 3 - S 0550/10/10020-05, BStBl. I 2015, 476, DStR 2015, 1247.

8 BFH v. 7.5.2020 – V R 14/19, BFHE 268, 512, DStR 2020, 1674.

9 BMF v. 11.1.2022 – IV A 3 - S 0550/21/10001 :001, BStBl. I 2022, 116, DStR 2022, 208.

10 Wäger DStR 2021, 825 (828, unter 3.2).

11 BMF v. 11.1.2022 – IV A 3 - S 0550/21/10001 :001, BStBl. I 2022, 116, DStR 2022, 208.

AUFsätze

drohender Zahlungsunfähigkeit regelten. Deshalb könne ohne die Anordnung von Sicherungsmaßnahmen keine 1. Berichtigung von Umsatzsteuer oder Vorsteuer erfolgen, weil (weiterhin) eine Verpflichtung bestehe, die entsprechenden Forderungen zu befriedigen, und dies, da (nur) drohende Zahlungsunfähigkeit vorliege, auch möglich sei.

Diesbezüglich argumentierte Mildnerberger, dass bei einer objektiven Betrachtung ab dem Zeitpunkt der Anordnung einer vorläufigen Eigenverwaltung davon auszugehen sei, dass eine Forderung nicht mehr einbringlich sei. Dies reiche für eine 1. Berichtigung auch in Ansehung von § 15b InsO aus, weil der Schuldner ab diesem Zeitpunkt sein Handeln am Interesse der Gläubigersamtheit orientieren müsse. Es bestehe nach § 270c Abs. 3 S. 2 InsO die Möglichkeit, Sicherungsmaßnahmen anzuordnen. Damit müsse der Schuldner zum Zweck der Massesicherung und insbes. zur Sicherung der Steuerforderungen handeln. Nach § 55 Abs. 4 InsO dürfe er Steuern nur noch für den Fiskus einnehmen; dies rechtfertige die 2. Berichtigung.

Prof. Dr. Jens Schmidtman, aus Essen zugeschaltet, griff anschließend einen Aspekt aus dem Bereich der Ertragsteuern auf. Durch die Neufassung würden die Einkommensteuer und die Gewbesteuer von § 55 Abs. 4 InsO nicht mehr erfasst. Führe die Realisierung stiller Reserven während des vorläufigen Verfahrens zu einer Steuerforderung, könne das FA mit diesem Steueranspruch nur im Rang des § 38 InsO teilnehmen. Auch Mildnerberger beurteilte § 55 Abs. 4 InsO nF bei einer solchen Fallkonstellation nicht mehr als anwendbar, es sei aber – gerade in Zusammenhang mit der Frage der Erteilung einer Restschuldbefreiung – die Frage zu beantworten, ob im Einzelfall ein Gestaltungsmissbrauch vorliege. Außerdem müsse in einem solchen Fall geprüft werden, ob der vorläufige Verwalter zu diesem Verfahrenszeitpunkt tatsächlich seine Zustimmung erteilen durfte. Diese Frage sei nicht durch Steuerrecht, sondern durch das Insolvenzrecht zu beantworten.

Abschließend verwies Kahlert zum Themenkomplex des § 55 Abs. 4 InsO nF auf eine beim BFH anhängige Revision¹² zur Frage, ob Vorsteuerguthaben aus der Zeit der vorläufigen Insolvenzverwaltung ausbezahlt sind oder mit rückständigen Steuern verrechnet werden können. Hierzu ist anzumerken, dass der Ausgang dieses Verfahrens insbes. vor dem Hintergrund der von Mildnerberger betonten Neutralität des Umsatzsteuerrechts von Interesse sein wird.

II. Die umsatzsteuerliche Organschaft im Fokus – insolvenzrechtliche Folgen?

Zweiter Themenkomplex waren die insolvenzrechtlichen Folgen der umsatzsteuerlichen Neubetrachtung der Organschaft. Debus führte kurz in die Thematik ein und verwies darauf, dass das in Deutschland maßgebliche Beherrschungskonzept gegenwärtig beim EuGH¹³ überprüft werde.

¹² Rev. anhängig, Az. BFH: XI R 1/22.

¹³ Zwischenzeitlich entschieden: EuGH v. 1.12.2022 – C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, DStR 2022, 2481 und C-269/20, S/FA T, DStR 2022, 2488. Vgl. dazu Brinkmann/Walter-Yadegardjam DStR 2023, 65; Nachfolgeentscheidungen: BFH v. 18.1.2023 – XI R 29/22, DStR 2023, 638 und v. 26.1.2023 – V R 20/22, DStR 2023, 632.

Grundlage sind zwei Vorlagebeschlüsse des V. Senates¹⁴ und des XI. Senates¹⁵ des BFH an den EuGH mit der Fragestellung, ob das deutsche System unionsrechtswidrig sei.

Kanduth-Kristen berichtete hierzu in Bezug auf die Rechtslage in Österreich, dass das steuerliche System der Organschaft aus dem deutschen Recht fast gleichlautend übernommen worden sei. Daher seien die Verfahren beim EuGH auch für Österreich von großer Tragweite. Auch in Österreich gehe man von einem Eingliederungskonzept mit Über- und Unterordnung aus. Steuerschuldner sei der Organträger. Umsätze seien innerhalb des Organkreises nicht steuerbar. Gerade in diesem Bereich seien erhebliche Umwälzungen zu erwarten, wenn der EuGH den Schlussanträgen der GA in Medina¹⁶ folgen sollte. In den Schlussanträgen werde die bisherige deutsche Handhabung insbes. in Bezug auf das Eingliederungskonzept und auf die Steuerfreiheit von Umsätzen innerhalb des Organkreises kritisiert. Ansonsten sei es in Österreich so, dass mit dem Insolvenzverfahren die umsatzsteuerliche Organschaft entfalle. Ausnahmen könnte es aber im Einzelfall geben, so etwa bei Sanierungsplanverfahren mit Eigenverwaltung.

Mildnerberger ergänzte hierzu, dass die Schlussanträge völlig neue Aspekte aufgeworfen hätten. Hinzu kämen möglicherweise gravierende wirtschaftliche Auswirkungen, insbes. dann, wenn die Innenumsätze steuerbar sein sollten. Dass seit den Schlussanträgen schon eine geraume Zeit verstrichen sei, deute darauf hin, dass sich der EuGH sehr intensiv mit den Fragestellungen auseinandersetze.

Auf die Frage der Moderatoren, inwieweit sich die Ministerien in Berlin und Wien bereits mit den möglichen Folgen einer Feststellung der Unionsrechtswidrigkeit des bisherigen Systems auseinandersetzen, erklärte Mildnerberger, dass es unter Leitung des BMF eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe gebe, die versuche, mögliche Lösungen auszuarbeiten. Die Überlegungen würden interdisziplinär angestellt. Letztlich seien Ergebnisse aber davon abhängig, zu welchem Ergebnis der EuGH kommt und welcher Handlungsbedarf sich aus der erwarteten Entscheidung ergeben werde. Deshalb könne jetzt noch nicht beurteilt werden, in welche Richtung die weitere Entwicklung gehe. Dabei habe die Bund-Länder-Arbeitsgruppe auch die besonderen insolvenzrechtlichen Fragestellungen im Blick. Auch insoweit hänge jedoch alles Weitere vom Ergebnis des EuGH-Verfahrens ab. Erst wenn dieses vorliege, könne beurteilt werden, wie eine möglichst wenig aufwändige und v.a. rechtssichere Regelung gestaltet werden könne.

Kanduth-Kristen berichtete zur Situation in Österreich, dass man den Verlauf des EuGH-Verfahrens sehr aufmerksam beobachte. Dabei würden auch weitere Fragen diskutiert. Generell bestehe nach beiden Systemen in Deutschland und Österreich das Problem, dass das Vorliegen einer Organschaft von Amts wegen zu berücksichtigen sei. Es gebe kein Antragsrecht auf Feststellung oder Nichtbestehen einer Organschaft und keinen entsprechenden rechtsmittelfähigen Bescheid, was dazu führe, dass häufig keine Rechtssicherheit

¹⁴ BFH v. 7.5.2020 – V R 40/19, DStR 2020, 1367.

¹⁵ BFH v. 11.12.2019 – XI R 16/18, DStR 2020, 645.

¹⁶ MwStR 2022, 152 und 161.

gegeben sei, weil man nicht wisse, ob man sich innerhalb eines Organkreises bewege oder nicht. Insoweit würden mögliche gesetzliche Neuregelungen diskutiert.

In Bezug auf die Tätigkeit der Sanierungsberater ergänzte Urlaub, dass es nach ihrer Kenntnis in der Branche keine konkreten Vorbereitungen in Hinblick auf die erwarteten Entscheidungen des EuGH gebe. Im Einzelfall könne es sinnvoll sein, Organschaften insbes. im Antragsverfahren bestehen zu lassen. Anders dürfte es bei Gruppeninsolvenzen sein, weil hier jeder einzelne Insolvenzverwalter die spezifischen Aufgaben seines Insolvenzverfahrens zu erfüllen habe. Gerade in solchen Fällen sei aus ihrer Sicht eine Möglichkeit zur Ausübung einer Option grundsätzlich wünschenswert.

Die nachfolgende Diskussion, zu der auch Herr Dr. Christian Korn, Chefredakteur der Zeitschrift DStR, zugeschaltet wurde, war von der gegenwärtigen Rechtsunsicherheit geprägt. Allgemein äußerten alle Beteiligten den Wunsch, den Eintritt in die umsatzsteuerliche Organschaft rechtssicher zu gestalten. Grundsätzlich wäre es zu begrüßen, wenn ein Antragsrecht oder ein Feststellungsverfahren gesetzlich vorgesehen würde. Es müsse auch in diesem Punkt abgewartet werden, inwieweit die erwartete EuGH-Entscheidung hierfür Ansätze biete.

Noch deutlich schwieriger stellte sich die Frage dar, wie der Fall des Wegfalls der Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft umzusetzen sei. Wie Korn ausführte, erscheine ein einfacher Fortbestand der umsatzsteuerlichen Organschaft nicht denkbar. Er verwies auf den Grundfall, dass ein Gesellschafter seine Beteiligung veräußere. Dann würde die Organschaft für die Zukunft offenkundig entfallen. Einer Nichtbeanstandungsregel – orientiert zB an § 13b Abs. 5 S. 8 UStG – erteilte Mildenerger eine Absage. Dies sei unionsrechtlich nicht umsetzbar. Dabei betonten Debus für Deutschland und Kanduth-Kristen für Österreich übereinstimmend, dass die Finanzverwaltung auf Fälle der Insolvenz sehr gut vorbereitet sei. Deutlich schwieriger sei es auf Unternehmensebene. Wie auch Urlaub aus Sicht der Praxis berichtete, stellten die umsatzsteuerrechtlichen Änderungen insbes. die Buchhaltungen vor enorme Probleme, die häufig nicht auf die Schnelle umzusetzen seien.

Zu den allgemeinen steuerrechtlichen Problemen, die sich aus der Entscheidung des EuGH ergeben könnten, führte Urlaub weiterhin aus, dass besondere insolvenzspezifische Fragestellungen hinzuträten. Sie verwies darauf, dass im Falle der Einführung eines Antrags- oder Feststellungsverfahrens geregelt werden sollte, dass die umsatzsteuerliche Organschaft mit Anordnung einer vorläufigen Insolvenzverwaltung aufgelöst werde, und zwar von Gesetzes wegen. Dies sei aus Gründen der Rechtssicherheit erforderlich. Hierzu sei angemerkt, dass ein solcher automatischer Wegfall der umsatzsteuerlichen Organschaft dann zu erheblichen Problemen führen kann, wenn ein Insolvenzantrag später zurückgenommen oder in der Hauptsache für erledigt erklärt wird, ohne dass es zu einer Eröffnung des Insolvenzverfahrens kommt.

Kahlert wies darauf hin, dass es bei einer Fortsetzung der umsatzsteuerlichen Organschaft Schwierigkeiten insolvenz-

rechtlicher Art in Bezug auf die Frage gebe, ob und unter welchen Voraussetzungen der Organträger, der die Umsatzsteuer in diesem Fall abzuführen habe, von der Organgesellschaft das hierfür notwendige Geld erhalte: „Wo kriegt die Mutter das Geld her?“ Dies könne sehr schnell zu gravierenden Liquiditätsproblemen führen.

Kahlert und Urlaub wiesen darauf hin, dass Rechtsunsicherheiten für die handelnden Organe erhebliche Nachteile auslösen könnten. Da im Bereich der Umsatzsteuer häufig sehr hohe Summen in Rede stünden, könnten Umsatzsteuerhaftungen für Geschäftsführer existenzbedrohend sein. Vor diesem Hintergrund betonte Kahlert, dass es für die Umsetzung des künftigen EuGH-Entscheidung schneller und rechtssicherer Lösungen bedürfe. Es müsse verhindert werden, dass erst die Rechtsprechung in einem Prozess, der zehn Jahre dauern könne, die Rahmenbedingungen kläre. Urlaub verwies ergänzend darauf, dass die Ausnutzung der Anfechtungsmöglichkeiten hier einen Lösungsansatz bieten könne, wobei insoweit eine enge Abstimmung mit dem vorläufigen Insolvenzverwalter bzw. vorläufigen Sachwalter sinnvoll sei. Dabei bestehe häufig das Problem, dass ausreichende Liquidität für eine Zahlung entsprechender Steuern gar nicht zur Verfügung stehe, was Debus veranlasste, nochmals darauf hinzuweisen, dass sich die Betroffenen rechtzeitig beraten lassen sollten und insbes. auch die Anträge rechtzeitig gestellt werden sollten.

Insgesamt verdeutlichte die Diskussion im Wesentlichen zweierlei: Die Entscheidung des EuGH muss abgewartet werden. Erst dann kann geprüft werden, welche weiteren Maßnahmen möglich sind, insbes., ob das Ende einer umsatzsteuerlichen Organschaft von Amts wegen berücksichtigt werden sollte. Wie Korn resümierte: „Dies ist nicht schön, aber nicht zu ändern.“

III. Restrukturierungsplan versus Insolvenzplan

Dritter Themenschwerpunkt der Veranstaltung war die Frage: Restrukturierungsplan oder Insolvenzplan? Einleitend führte Kahlert aus, dass mit dem StaRUG seit Anfang 2021¹⁷ ein zweites Sanierungsinstrument für den Fall einer drohenden Zahlungsunfähigkeit neben das Instrument des Insolvenzplans getreten ist. Der Unternehmer habe die Wahl. Er richtete die Frage an Urlaub, ob sich in der Praxis Auswahlkriterien herausgebildet hätten.

Urlaub erklärte hierzu, dass der Restrukturierungsplan grundsätzlich ein praktisches Instrument sei, eine Sanierung herbeizuführen. Grundsätzlich seien Restrukturierungsplan und Insolvenzplan bei ganz unterschiedlichen Ansätzen zur Sanierung geeignet. Für einen Restrukturierungsplan spreche, dass dieser teilkollektiv sei, eine Summenmehrheit reiche und mit Banken insbes. zwecks Vermeidung von Kontokündigungen flexiblere Regelungen abgestimmt werden könnten. Darüber hinaus sei der Restrukturierungsplan kostengünstiger und nicht mit dem Stigma der Insolvenz belastet. Nachteile ergäben sich insbes. in zwei Bereichen: Im Bereich der Arbeitnehmer gebe es keine Möglichkeit einer Insolvenzgeldvorfinanzierung und ein Eingriff in bestehende

17 StaRUG v. 22.12.2020, BGBl. 2020 I 3256.

AUFsätze

Rechte sei schwierig, insbes. im Zusammenhang mit einem etwa notwendigen Personalabbau. Zum anderen finde § 103 InsO im Restrukturierungsplan keine Anwendung, was das Lösen von unliebsamen Verträgen oder auch die Durchsetzung notwendiger Preiserhöhungen erschwere.

Steuerliche Themen hätten bei den von ihr bislang bearbeiteten Restrukturierungsplänen keine entscheidende Bedeutung gehabt, wenngleich die steuerlichen Aspekte beachtlich seien. Bei einem Restrukturierungsverfahren komme es nicht zu einer automatischen Beendigung einer umsatzsteuerlichen Organschaft, die Umstellung auf eine Ist-Besteuerung in der Soll-Besteuerung nach der Berichtigungsrechtsprechung des BFH ent falle und der Sanierungsertrag sei unter den Voraussetzungen der §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, § 7b GewStG steuerfrei.

Allgemein sei es schwierig zu beurteilen, ob ein Insolvenzplan oder ein Restrukturierungsplan vorzuziehen sei. Dafür fehlten bislang ausreichende empirische Erkenntnisse. Letztlich hänge die Wahl von der zur Verfügung stehenden Liquidität sowie den sonstigen Besonderheiten des Einzelfalls ab.

Zugeschaltet wurde zu diesem Themenkreis Herr Richter am AG Dr. Benjamin Webel, Leiter der Insolvenzabteilung des AG Ulm. Er führte aus, dass der Umstand, dass es sich bei dem Restrukturierungsplan um kein Gesamtvollstreckungsverfahren handelt und sich anders als bei einem Verfahren nach der Insolvenzordnung keine entsprechenden Steuerfolgen ergäben, ein entscheidendes Kriterium zugunsten des Restrukturierungsplans sein könne. Der Nachteil sei natürlich – wie bereits von Urlaub dargelegt – in der Nichteinbeziehung der Arbeitnehmer und in der fehlenden Anwendbarkeit von § 103 InsO zu sehen. Durchaus kritisch äußerte sich Webel dabei zu der Zentralzuständigkeit. Er selbst habe sich mit der Thematik zwar wissenschaftlich beschäftigt, praktische Erfahrungen mit Restrukturierungsverfahren habe er jedoch nicht, da für Baden-Württemberg die Zentralzuständigkeit in Stuttgart liege. Es sei auch nicht zu erwarten, dass sich daran in absehbarer Zeit etwas ändern werde.

Kahlert berichtete in diesem Zusammenhang, dass ihm selbst auch erst ein Fall vorgelegen habe, bei dem die steuerlichen Auswirkungen entscheidend für die Wahl eines Restrukturierungsplans gewesen seien. Die Besonderheit habe in der beabsichtigten steuerlichen Gestaltung der Folgen einer Betriebsaufspaltung gelegen. Die Rechtswirkungen des Restrukturierungsplans könnten, anders als die Rechtswirkungen eines Insolvenzplans, die Beendigung der Betriebsaufspaltung und damit die Aufdeckung von stillen Reserven mit einer entsprechenden Steuerbelastung verhindern. Er verknüpfte dies mit der Frage an Mildnerberger, wie die Finanzverwaltung bei einem Restrukturierungsplan den Bestand der umsatzsteuerlichen Organschaft beurteile. Mildnerberger äußerte hierzu, dass ihr eine Meinung der Finanzverwaltung noch nicht bekannt sei. Sie persönlich vertrete die Auffassung, dass die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis beim Schuldner verbleibe, so dass für sie kein Anlass ersichtlich sei, von einem Wegfall der Eingliederungsvoraussetzungen auszugehen. Nach ihrer Auffassung bleibe die umsatzsteuerliche Organschaft bestehen.

Diese Auffassung vertrat Kanduth-Kristen auch für das österreichische Recht. Sie berichtete, dass die Richtlinie Restrukturierung und Insolvenz in Österreich erst mit Verzögerung in Form der Restrukturierungsordnung umgesetzt worden sei. Ihr sei bisher aus der Praxis noch kein Verfahren bekannt, welches in Österreich nach dieser neuen Regelung eingeleitet worden sei. Dies möge auch daran liegen, dass im Restrukturierungsverfahren – wie auch in Deutschland – keine Restrukturierungsmöglichkeit für Arbeitnehmerforderungen, keine Möglichkeit der Insolvenz-Entgeltsicherung sowie keine Möglichkeit einer begünstigten Auflösung zweiseitiger Verträge bestehe. Zudem seien Sanierungsgewinne bei Durchführung von Verfahren nach der Restrukturierungsordnung erst seit einer Neuregelung Ende 2021 steuerfrei. Gleichzeitig wies sie auf mögliche Nachteile eines solchen Restrukturierungsverfahrens hin. Der Vorsteuererstattungsanspruch im Falle der Insolvenzeröffnung sei eine Insolvenzforderung, bei einem Restrukturierungsverfahren müsse die Steuer im Ganzen bezahlt werden. Darüber hinaus gebe es unterschiedliche Regelungen in Bezug auf die zukünftige Verwendung von Verlustvorträgen. In Österreich sei insbes. die Verlustvortragsgrenze für förmlich eröffnete Verfahren über das Vermögen von Körperschaften generell aufgehoben.

Auf die Frage, ob nicht die Werkzeuge der Insolvenzordnung einschließlich des Schuttschirmverfahrens ausreichen, äußerte Webel, dass dies aus seiner Sicht grundsätzlich der Fall sei. Es bleibe aber das Stigma der Insolvenz. Eine weitere Öffnung im vorgerichtlichen Bereich sehe er allerdings kritisch. Eine gewisse Kontrolle sei für solche Sanierungsverfahren erforderlich und drohe dann verloren zu gehen.

Weiterhin wurde diskutiert, welchen Inhalt und welchen Grad die Sanierungsabsicht der Gläubiger iSd § 3a Abs. 2 EStG für die Steuerfreiheit des Sanierungsertrages (§§ 3a, 3c Abs. 4 EStG; § 7b GewStG) haben muss. Kahlert warf die Frage auf, ob die Sanierungsabsicht, die sich nach dem BFH nach den Vorstellungen des Gläubigers richte, verneint werden muss, wenn ein Gläubiger dem Restrukturierungs- oder Insolvenzplan nicht zustimmt. Dies ist nach Ansicht von Urlaub nicht der Fall. Abzustellen sei vielmehr auf den Willen des Unternehmens. Strebe dieses eine Sanierung an und stimme die erforderliche Mehrheit der Gläubiger der Sanierung durch eine Planlösung zu, könne die Steuerfreiheit des Sanierungsertrages nicht verwehrt werden. Kanduth-Kristen wies hierzu auf einen wesentlichen Unterschied zum österreichischen Recht hin: Dort erfolge keine vollständige Steuerfreiheit. Vielmehr werde die Finanzverwaltung so gestellt, als wäre sie Insolvenzgläubigerin. Die Finanzverwaltung erhalte also die gleiche Quote wie die Gläubiger. Dabei sei steuerlich zwischen natürlichen Personen und Körperschaften zu unterscheiden. Bei natürlichen Personen sei ausdrücklich seit 2006 eine unternehmerbezogene Sanierung ermöglicht worden, die auch bei Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit greife. Bei Körperschaften sei dagegen eine Sanierungsabsicht und Sanierungseignung weiterhin erforderlich. Von einer Sanierungseignung sei bei einer Betriebsfortführung oder bei einer Veräußerung eines Betriebes im Ganzen auszugehen, wobei die Voraussetzungen im Einzel-

fall von der Finanzverwaltung sorgfältig geprüft würden. Dabei habe sie keinen Zweifel daran, dass ein Verfahren nach der Restrukturierungsordnung ein gerichtliches Verfahren darstelle, welches grundsätzlich die Anwendung der entsprechenden Regelungen rechtfertige.

Zum Abschluss wurde die Frage aufgeworfen, wie sich die Finanzverwaltungen im Allgemeinen bei Restrukturierungsplänen aufstellten. Urlaub berichtete von einem Verfahren, bei dem insgesamt 17 ausländische Finanzverwaltungen aus dem Bereich der EU und darüber hinaus (insbes. UK) beteiligt gewesen seien. Rückfragen habe es hier nur von der österreichischen Finanzverwaltung gegeben. Ansonsten habe

sie den Eindruck, dass man im Ausland das Ergebnis des Restrukturierungsplans lediglich zur Kenntnis genommen habe. Weiter lasse sich dies noch nicht beurteilen. Dies sei hier für das betroffene Unternehmen insofern eher unproblematisch, weil dieses nur in Deutschland über Vermögen verfüge, welches durch die Bestätigung des Restrukturierungsplans durch das Restrukturierungsgericht vor Vollstreckungen in Deutschland geschützt sei. Webel ergänzte, dass sich jedenfalls die Finanzämter aus seinem Bezirk in aller Regel sehr konstruktiv verhalten würden. Dies deute darauf hin, dass Restrukturierungs- und Insolvenzplan von den Finanzverwaltungen akzeptiert würden.

Private Vermögensverwaltung oder gewerbliche Tätigkeit?

Folgen der Verklammerungsrechtsprechung des BFH

*Felix Scharfenberg**

Es ist bereits gängige Praxis, die Vermietung und den anschließenden Verkauf von beweglichen Wirtschaftsgütern zu einer einheitlichen Tätigkeit zu verklammern. Der BFH hat mit einem Urteil aus dem Jahr 2017 die bisherigen Grundsätze der Verklammerungsrechtsprechung auf unbewegliche Wirtschaftsgüter ausgedehnt und damit den Anwendungsbereich für gewerbliche Einkünfte aus der Vermögensverwaltung erweitert. Im Folgenden werden die Gründe, wie eine private Vermögensverwaltung überschritten werden kann, näher betrachtet.

I. Vermietung oder Gewerbe

Die Vermietung von bebauten Grundbesitz führt in der Regel zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Anschließende Veräußerungen sind nur bei einer Veräußerung innerhalb von zehn Jahren nach § 23 EStG steuerbar.

Die Vermietung und Verpachtung orientiert sich an der sog. Fruchtziehungsformel. Diese beschreibt, dass gewerbliche Einkünfte nicht anzunehmen sind, wenn die bloße Nutzung von Substanzwerten im Vordergrund steht.¹ Eine Vermietung, bei der die Nutzung von Früchten im Vordergrund steht, führt, sofern diese nicht Teil einer einheitlichen Gesamtleistung sind oder weitere gewichtige Sonderleistungen hinzukommen, nicht zum Überschreiten einer privaten Vermögensverwaltung.² Der Umfang des vermieteten Grundbesitzes, sowie die Nutzung oder die Anzahl der Mieterwechsel ändert an der Qualifizierung als private Vermögensverwaltung nichts.³

Das FG Münster⁴ hat die mit der privaten Vermögensverwaltung einhergehenden und damit nicht als Sonderleistung anzusehenden Tätigkeiten konkretisiert. Diese umfasst u.a. die Suche nach Mietern, das Erstellen von Mietverträgen und die Überwachung der Einhaltung der Mietverträge sowie die Instandhaltung der Mietsache. Dabei steht es dem Vermieter frei, ob dieser die Tätigkeiten selbst ausübt oder durch Dritte ausüben lässt.

Die umfassende Konkretisierung des FG Münster ist gerechtfertigt. Um die Erwerbsquelle am Leben zu erhalten und diese auch in Zukunft zur Fruchtziehung nutzen zu können, sind Tätigkeiten und Aufwendungen derart notwendig und angebracht.

Die private Vermögensverwaltung und die Erhaltung der Fruchtziehung ist derart umfassend, so dass ein Gewerbebetrieb aus einer Vermietungstätigkeit ohne erhebliche Sonderleistungen nicht angenommen werden kann. Sobald die Ausnutzung von Substanzwerten durch Umschichtung eine stärkere Bedeutung erlangt, die Nutzung iSd Fruchtziehung damit in den Hintergrund rückt, liegen jedoch gewerbliche Einkünfte vor.⁵

Der BFH hat mit Urteil v. 28.9.2017⁶ die Verklammerung der Teilakte nicht länger auf bewegliche Wirtschaftsgüter beschränkt. In der Folge können gewerbliche Einkünfte auch ohne einen originären gewerblichen Grundstücks-handel vorliegen. Der Anwendungsbereich für Überschusseinkünfte und nicht steuerbare Veräußerungen wird weiter

* Dipl.-Fw. Felix Scharfenberg ist Sachbearbeiter bei der Allgemeinen Veranlagung, FA Kusel-Landstuhl.

1 FG Köln v. 12.11.2020 – 15 K 2394/19, DStRE 2021, 1226.

2 Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl. 2022, § 15 Rn. 70.

3 Niemeier/Schnitter/Kober/Nöcker/Stuparu, Einkommensteuer, 24. Aufl. 2018, S. 779.

4 FG Münster v. 25.6.2020 – 3 K 13/20, DStRE 2021, 221.

5 Vgl. u.a. BFH v. 17.6.2020 – X R 18/19, BStBl. II 2021, 213, DStR 2021, 90.

6 BFH v. 28.9.2017 – IV R 50/15, BStBl. II 2018, 89, DStR 2017, 2726.