

# Komplexität mit Piano und Posaune

*Krün.* Am 29.09.2022 fand online der zweite »Hamburger Kreis live« aus Schloss Elmau statt. In diesem zweistündigen, kostenfreien Format wurden einige hochinteressante Fragen aus dem Steuerrecht, aus Krise, Sanierung und Insolvenz aufgeworfen und diskutiert. Die Onlineveranstaltung mit zwei Moderatoren, drei Referentinnen und drei zugeschalteten Fragestellern wusste relevante Themen und Probleme aus dem Insolvenzsteuerrecht zu beleuchten, z. B. ein aktuelles BMF-Schreiben und die umsatzsteuerliche Organschaft.

*Text:* Rechtsanwalt Dr. Marc d'Avoine, ATN Rechtsanwälte

Der Vorstand des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht diskutierte im Schloss Elmau mit Expertinnen und Experten aktuelle und praktisch bedeutsame Entwicklungen an der Schnittstelle Insolvenzrecht/Steuerrecht. Die Vorsitzenden RA/StB Dr. Günter Kahlert und RA Dr. Stefan Debus begrüßten zunächst die Gesprächspartnerinnen der Diskussionsrunde. Das waren Tanja Mildnerberger, MinDir im Bundesministerium der Finanzen, Leiterin der Abteilung Zoll, Umsatzsteuer und Verbrauchsteuern, Berlin, Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Barbara Kanduth-Kristen LL.M., Alpen-Adria Universität Klagenfurt, und RAin Dr. Jasmin Urlaub, Grub Brugger Partnerschaft von Rechtsanwälten mbB. Nach einem weiteren Gruß an die Onlinegäste führten die Vorstände durch das anspruchsvolle Programm und handelten drei Blöcke ab. Zwei kurze Pausen durch Piano- und Posauneneinlagen konnten zum Sammeln und Reflektieren genutzt werden, was angesichts der Komplexität der Themen auch gut war.

Die fehlende Verzahnung des Steuerrechts mit dem Insolvenzrecht ist und bleibt ein Thema für Unternehmer, Berater, Behörden und die Justiz und stellt eine Hürde für die Beteiligten in Restrukturierungs- und Sanierungsfällen dar. Der Hamburger Kreis setzte sich bei Gründung im Januar 2016 u. a. die Harmonisierung der beiden Rechtsgebiete zum Ziel. Dieses sowie europarechtliche Themen diskutierten die Vertreter aus der Justiz, der Finanzverwaltung, der Insolvenzverwaltung, der Wissenschaft und die Berater am 29.09.2022 im »Hamburger Kreis live«.

Günter Kahlert stellte die erste Frage an MinDir Tanja Mildnerberger betreffend das BMF-Schreiben vom 11.01.2022 zu § 55 Abs. 4 InsO n. F. und dessen Einordnung im Kontext der aktuellen Rechtsprechung. Das BMF hatte mit Schreiben vom 11.01.2022 Anwendungsfragen zu § 55 Abs. 4 InsO für alle Insolvenzverfahren, deren Eröffnung ab dem 01.01.2022 beantragt wurde, aus Sicht der FV beantwortet, GZ IV A 3 – S 0550/21/10001:001. Es greift die Fragen zur Umsatzberichtigung wegen Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen (BFH-Urteil vom 24.09.2014, V R 48/13), zum Forderungseinzug bei der Besteuerung nach vereinbarten und nach vereinnahmten Entgelten im Insolvenzeröffnungsverfahren

und Vorsteuerückforderungsansprüche nach § 17 UStG auf. Ferner behandelt das BMF-Schreiben verfahrensrechtliche Fragen und Steuererklärungspflichten. Mildnerberger erläuterte die Rechtsprechung des BFH zur »ersten Berichtigung« der Umsatzsteuer wegen »Uneinbringlichkeit« mit Anordnung von Sicherungsmaßnahmen und zu einer »zweiten Berichtigung« mit Eröffnung des Verfahrens. Inhaltlich bezog sie sich auf die Rechtsprechung insbesondere nach dem BFH-Urteil vom 09.12.2010 (V R 22/10, BFHE 232 S. 301, BStBl 2011 II S. 996 = SIS 11 11 55). Umsatzsteueransprüche aus dem vorläufigen Verfahren werden seitdem in den Rang einer Masseverbindlichkeit »hochgeschleust«.

Mildnerberger betonte, dass das Schreiben vom 11.01.2022 zu § 55 Abs. 4 InsO betreffend die Doppelberichtigung auf der Linie des BFH und des BMF liege. Fälle des § 15 a UStG unterfielen dem auch. Änderungen bei einem Wirtschaftsgut (...) innerhalb von fünf bzw. zehn Jahren bei unbeweglichen Gegenständen ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung und die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse führten daher für jedes Kalenderjahr der Änderung zu einem Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge. Auch das sei ein Fall des § 55 Abs. 4 InsO.

Es folgte der Blick nach Österreich: Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Barbara Kanduth-Kristen erklärte, dass die Problematik in Österreich nicht bestehe, weil es in Österreich keine vorläufiges Insolvenzverfahren gebe, sodass auch keine erste und zweite Berichtigung erforderlich werde. Sie wies ferner darauf hin, dass Österreich zwischen Insolvenz- oder Masseforderungen unterscheide; Letztere sind die Masseverbindlichkeiten nach dem deutschen § 55 InsO.

Günter Kahlert problematisierte die Geltung des § 55 Abs. 4 InsO im Fall eines Restrukturierungsverfahrens, weil dort der Antragsteller noch nicht zahlungsunfähig sein dürfe. Mildnerberger rechtfertigte die Anwendung der Doppelberichtigung auch für Fälle der »nur« drohenden Zahlungsunfähigkeit damit, dass das Unternehmen sich durch den eigenen Antrag unter das Regime des Insolvenzrechts stelle und daher auch die Regeln des Insolvenzsteuerrechts beachten müsse. Im Ergebnis werde da-



RA Dr. Stefan Debus



RAin Dr. Jasmin Urlaub



Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Barbara  
Kanduth-Kristen

her die Doppelberichtigung für alle Verfahrensarten notwendig und auch erreicht. Prof. Dr. Jens Schmittmann wurde online zugeschaltet und warf (aus seinem Büro) eine Frage aus dem Ertragsteuerrecht bei Verkauf eines Grundstücks im Vorverfahren ohne Verlustvorträge auf. Er und Mildner tauschten sodann Ansichten zur Wirksamkeit und zum eventuellen Gestaltungsmissbrauch aus.

Dann ging es um den Streitpunkt Vorsteuerguthaben im Rahmen des § 55 Abs. 4 InsO, diese sollen nach Auffassung der FV nicht erstattet werden. Dieses Gläubigervermögen ist daher u. U. nicht zu realisieren bzw. »geht unter«, jedenfalls aus Sicht der Masse. Die Frage, ob § 55 Abs. 4 InsO einen Vorsteuerüberhang erfasst, ist Gegenstand des Verfahrens beim BFH (XI R 1/22). Anders als im bisherigen Verfahren beim V. Senat ist diesmal die Jahressteuerfestsetzung für den Massebereich betroffen. Die Berater sind für eine vollständige Harmonisierung. Das BMF wartet wohl bei der Erfassung auch der »Rotbeträge« auf den BFH. Eine Harmonisierung mit »lebenden Unternehmen« ist daher (noch) nicht erreicht. Damit endete der erste Block der Veranstaltung.

## Umbruch bei der umsatzsteuerlichen Organschaft?

Nach der ersten Pause sprach Stefan Debus als zweites Thema die umsatzsteuerliche Organschaft – bei finanzieller Eingliederung – an (siehe BFH-Urteil vom 15.12.2016 – V R 14/16 und BFH-Urteil vom 08.08.2013 – V R 18/13). Neben den Fragen der insolvenzrechtlichen Zuordnung der Umsatzsteuer zu Insolvenzforderungen oder zur bevorrechtigt zu befriedigenden Masseverbindlichkeit ging es in den Entscheidungen auch um die Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft durch die Insolvenz von Organgesellschaft, Organträger oder gar beiden Unternehmen. Ob die Organschaft durch die Insolvenz beendet wird, weil ihre materiell-rechtlichen Voraussetzungen nicht mehr vorliegen, hängt maßgeblich davon ab, in welchem Verfahren bzw. Verfahrensabschnitt sich die Insolvenz des jeweiligen Schuldners befindet. So bestehen wesentliche Unterschiede zwischen der vorläufigen Eigenverwaltung (keine Beendigung), dem eröffneten Verfahren der Eigenverwaltung und dem vorläufigen Insolvenzverfahren (Beendigung der Organschaft, siehe BFH-Urteil vom 27.11.2019 – XI R 35/17: keine Beendigung der Organschaft durch vorläufige Eigenverwaltung unter Bestellung eines vorläu-

figen Sachwalters und Erlass einer Anordnung i. S. d. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO). Das BMF hat mit zwei Schreiben ausgeführt, ob und wann die vorläufige Eigenverwaltung zur Beendigung der Organschaft führt (Schreiben vom 04.03.2021 und vom 22.06.2021). Das ist die Grundlage dieses Themenkomplexes 2.

Betreffend die Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft kommt es in Zukunft eventuell zu einem Umbruch und das hat mögliche Konsequenzen für das Insolvenzverfahren, was aus zwei Vorlagebeschlüssen des BFH an den EuGH zu folgern ist. In den Vorlagefragen des BFH geht es insbesondere um die Frage, ob die deutsche Regelung zur umsatzsteuerlichen Organschaft in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und zur Bestimmung des Organträgers als Steuerschuldner unionsrechtskonform ist oder nicht. Sollte die nationale Sichtweise nicht unionsrechtskonform sein, werde dies weitreichende Konsequenzen haben. Die bereits veröffentlichten Schlussanträge der Generalanwältin in den Verfahren gehen so weit, dass eine Neuregelung des nationalen deutschen Rechts notwendig wäre. Seit den Vorlagefragen des BFH sollten – nach entsprechender (betragsmäßiger) Durchsicht deutscher Organkreise – umsatzsteuerliche Veranlagungen offengehalten werden oder bleiben, so die Meinung der Anwesenden in Elmau.

Auch an dieser Frage schloss sich der internationale Bezug an. Kanduth-Kristen erläuterte, dass grundsätzlich das österreichische Umsatzsteuerrecht dem deutschen gleiche. Die Diskutanten hielten es für offen, ob und wie weit der EuGH den Schlussanträgen der Generalanwältin folge. Mildner konnte »die Glaskugel auch nicht erhellen«. Kanduth-Kristen meinte, im Fall einer geänderten Rechtslage aufgrund der erwarteten EuGH-Entscheidung müsse wohl auch in Österreich das »System umgekrempelt« werden. Jasmin Urlaub wollte erst noch ausloten, welche Konsequenzen sich im Fall von Insolvenzplänen oder Restrukturierungsplänen zeigen würden, wenn tatsächlich die Rechtslage betreffend die Organschaften sich ändere. Auch sei zwischen Regelverfahren und Eigenverwaltungsverfahren zu unterscheiden.

StB Dr. Christian Korn kam online aus München hinzu und warf Spezialfragen zur Organschaft und zu ihrer möglichen Beendigung auf. Diese wurden von Jasmin Urlaub und Günter Kahlert behandelt und beantwortet. Alle Beteiligten waren sich einig, dass es Fälle gibt, in denen es für Gestaltungen und/oder Pläne sinnvoll wäre, dass die Organschaft fortbesteht bzw. fortgesetzt wird. Aber auch umgekehrt mag die Beendigung der Organschaft in einigen Fällen vorteilhaft erscheinen. Das könne nur im Einzelfall beurteilt und abgewogen werden. Das Steueraufkommen

dürfte aber nicht gefährdet sein. Mildenberger stellte klar, dass die EU-Systemrichtlinie es nicht zulasse, eine Organschaft anzunehmen, wenn deren Voraussetzungen nicht vorliegen. Dem würde die FV auch nicht zustimmen können. Konsens in der Diskussionsrunde war jedenfalls, dass die aktuellen Unsicherheiten für die Praxis problematisch sind und aufgelöst werden sollten.

Im dritten Teil warf Günter Kahlert die Frage nach »Restrukturierungsplan oder Insolvenzplan« auf. Der Insolvenzplan hat sich – so die einstimmige Meinung im Plenum – inzwischen als Sanierungsmittel bewährt. Das neue Sanierungsrecht – StaRUG – gibt seit dem 01.01.2021 die Möglichkeit der Einleitung eines Restrukturierungsverfahrens mit der Option, in diesem Forderungen durch Plan zu restrukturieren, also im Regelfall mit einer Quote zu bedienen. Jasmin Urlaub vertrat die Meinung, der Restrukturierungsplan spiele noch nicht eine besonders große Rolle. Steuerliche Themen stünden nach ihrer Erfahrung nicht unbedingt im Mittelpunkt der Restrukturierung nach StaRUG, vielmehr die Auswahl der Gläubiger, die konkrete Anwendung der jeweiligen »Werkzeuge« und die angemessene Befriedigung.

## Umgang mit der Umsatzsteuer im Restrukturierungsplan

RiAG Dr. Benjamin Webel aus Ulm wurde auch zugeschaltet und meinte, dass bei der Abwägung Insolvenzverfahren vs. Restrukturierungsverfahren die steuerliche Kontinuität des Letztgenannten zu würdigen sei. Die erste und zweite Berichtigung der Umsatzsteuer sei jedenfalls im Restrukturierungsverfahren nicht vorzunehmen. Die Umsatzsteuer werde ja bei StaRUG-Verfahren nie »uneinbringlich«. Im späteren Verlauf der Veranstaltung wägte Webel das Insolvenzverfahren und das Restrukturierungsverfahren gegeneinander rechtlich mit Blick auf die Aspekte Gläubigerrechte, Gestaltungsmöglichkeiten und Kosten ab.

Kanduth-Kristen ergänzte für das österreichische Recht, dass mit Verlautbarung im BGBl. I Nr. 147/2021 vom 26.07.2021 die neue Restrukturierungsordnung (ReO) in Kraft getreten sei. Damit sei das Restrukturierungsrecht in Österreich dem deutschen Recht »nachgezogen«. Die Restrukturierung nach der ReO sei auch in Österreich ein gerichtliches Verfahren, das ausschließlich auf Antrag des Schuldners eingeleitet werde und mit einem Plan beendet werden könne. Sie gab einen Einblick in die grundlegenden Merkmale der ReO und zeigte auf, dass in Österreich eine Verrechnung gegen Gewinne auf 75 % der Verlustvorträge begrenzt sei.

Am Ende erörterten die Anwesenden noch den möglichen Erlass von Steuern auf Sanierungsgewinne. Der Bundestag hatte am 28.04.2017 im »Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechtüberlassungen« die Einfügung des

§ 3 a EStG und des § 7 b GewStG beschlossen. Dort gibt es ein Rückwirkungswahlrecht. So können Sanierungsgewinne steuerfrei gestellt werden, wenn der Erlass der Steuer als Sanierungsmaßnahme geeignet ist und aus betrieblichen Gründen und in Sanierungsabsicht der Gläubiger erfolgt und der Steuerpflichtige das beantragt.

Die Teilnehmer vor Ort diskutierten die Tatbestandsmerkmale im deutschen Recht. Ähnlich sind diese in Österreich. Kanduth-Kristen gab einen Überblick über die Handhabung in Österreich. Die österreichische Finanzverwaltung könne durchaus auf Steuerforderungen verzichten und Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn Erlasswürdigkeit und Erlassbedürftigkeit vorliegen. Das sei in § 36 EStG-AU für nat. Personen und in § 23 KStG-AU für jur. Personen verortet. Entsprechende Anträge des Steuerpflichtigen und/oder seiner Berater bedürften der ausführlichen Begründung und Darlegung aller Umstände.



MinDir (BMF) Tanja Mildenberger und RA/StB Dr. Günter Kahlert

Schließlich berichtete Jasmin Urlaub noch von einem StaRUG-Praxisfall eines international tätigen Onlinehändlers und schilderte dort u. a. Kommunikationsdefizite zwischen den inländischen Beratern und den ausländischen Steuerbehörden, denn es galt in diesem Fall, ausländische Steuerforderungen mit den Werkzeugen des StaRUG zu gestalten (siehe dazu Schäffler/Lägler, INDat Report 03\_2022, S. 70 ff.). Die ausländischen Steuerbehörden hätten sich kaum im Verfahren beteiligt und seien auch nicht zum Erörterungs- und Abstimmungstermin erschienen. Das griff Benjamin Webel auf und berichtete, dass in seinen Insolvenzplanverfahren die FV durchaus interessiert sei und auch an den Terminen teilnehme.

Nach diesem Statement verabschiedete Kahlert die Teilnehmer und Zuschauer und kündigte eine dritte Veranstaltung an. Der Protokollant ist sicher, dass auch der »Hamburger Kreis live Nr. 3« mit spannenden Themen in launiger Atmosphäre ablaufen wird. <<