

# Kann die EU-Richtlinie den BFH bremsen?

*Hamburg.* Am 07.06.2019 hat die bereits 4. Jahrestagung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e. V. stattgefunden. Der Hamburger Kreis hat sich zur Aufgabe gemacht, einen Austausch zwischen Wissenschaft, Rechtsprechung und Praxis an den Schnittstellen zwischen Steuerrecht, Insolvenzrecht und internationalem Recht zu ermöglichen. Dieses Mal beleuchteten die Referenten u. a. Steuerforderungen und Insolvenzanfechtung, die Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Frankreich und Deutschland sowie die neue Steuerfreiheit des Sanierungsertrags. Zudem erfolgte die erste Verleihung des Wissenschafts- und Forschungspreises.

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

Auf dieses Spannungsverhältnis zwischen Steuerrecht, Insolvenzrecht und internationalem Recht ging der VorsRiBGH Prof. Dr. Godehard Kayser nach der Begrüßung durch den Vorsitzenden des Kreises, RA/StB Dr. Günter Kahlert, in seinem Grußwort ein. In ungewöhnlicher Offenheit sprach er angesichts der fehlenden Abstimmung zwischen den einzelnen Rechtsgebieten von einem »Absurdistan«. Ohne das Steuererhebungsrecht des Fiskus grundsätzlich infrage stellen zu wollen, obwohl der Erfindungsreichtum bei ihm gewisse Störgefühle auslöse, kritisierte Kayser, dass die Durchsetzung festgesetzter Steuern den in § 251 AO normierten Vorrang des Insolvenzrechts vor dem Steuerrecht missachte. Er erinnerte daran, dass vor Insolvenzeröffnung begründete Steuerforderungen insolvenzrechtlich nur Insolvenzforderungen darstellen könnten. Dabei komme es entscheidend darauf an, wann der Rechtsgrund für die spätere Verwirklichung eines Steueratbestands gelegt worden sei. Nach Auffassung von Kayser könne es dagegen nicht maßgeblich sein, wann alle steuerrechtlichen Voraussetzungen begründet sind. Durch diese Art der Auslegung sei die bisherige Rechtseinheit vom BFH aufgehoben worden. Dabei hielt er daran fest, dass sich eine Entschuldung nach geltendem Recht auf Insolvenzforderungen beschränke.

Änderungen könnten sich allerdings durch die Restrukturierungsrichtlinie ergeben, meinte Kayser. Denn diese Richtlinie bestimme, dass eine vollständige Entschuldung erfolgen müsse. Hier stelle sich insbesondere die Frage, wie nachlaufende Steuern zu behandeln seien. Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie spreche von einer »vollen Entschuldung«. Dieser Wille des europäischen Gesetzgebers dürfe durch die deutsche Rechtsprechung nicht konterkariert werden. Demgegenüber begründe die Rechtsprechung des BFH letztlich die Gefahr, dass ein zunächst sanierter Schuldner aufgrund der nachfolgenden Steuerforderungen direkt wieder Insolvenzantrag stellen müsse. Dies könne nicht Sinn und Zweck der Entschuldungsregelungen sein.

Nachfolgend ging Kayser auf weitere wesentliche Änderungen ein, die sich durch die Richtlinie ergeben würden. So setze die Richtlinie keinen eigenen Insolvenzantrag eines Schuldners mehr

voraus, und der Gesetzgeber sei beauftragt, alle erforderlichen Maßnahmen umzusetzen, die dem Ziel dienen, eine vollständige Entschuldung herbeizuführen. Diese europäische Vorgabe betreffe auch das Steuerrecht und müsse auch in Deutschland strikt umgesetzt werden. Abschließend verwies Kayser auf die Entscheidung des BFH vom 22.11.2018, wonach § 55 Abs. 4 InsO auf die vorläufige Eigenverwaltung nicht anwendbar sei. Wie Prof. Dr. Marcel Krumm ebenso jüngst vertreten habe, erscheine eine Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO europarechtlich geboten, um beihilferechtliche Bedenken auszuräumen.

Insoweit sei ergänzt, dass wegen möglicher problematischer Haftungsfolgen auch der Verband Insolvenzverwalter Deutschlands e. V. (VID) in seinem Eckpunktepapier zum Steuerrecht eine Gesetzesänderung dahingehend befürwortet, trotz des insolvenzrechtlich verfehlten Ansatzes dieser Bestimmung § 55 Abs. 4 InsO auch auf Fälle der vorläufigen Eigenverwaltung auszuweiten; hier sei der Gesetzgeber gefordert.

## BFH bleibt Entscheidung zur Organschaft noch schuldig

Der erste Fachvortrag von Prof. Dr. Christoph Thole (Universität zu Köln) beschäftigte sich mit »Steuerforderungen und Insolvenzanfechtung, insbesondere nach § 134 InsO«, wobei Thole speziell die Probleme im Zusammenhang mit einer tatsächlichen oder verkannten Organschaft darlegte. Geklärt sei insoweit, dass die Organschaft mit Anordnung einer vorläufigen Insolvenzverwaltung und erst recht mit einer Verfahrenseröffnung sowohl über das Vermögen der Organgesellschaft als auch des Organträgers beendet werde. Entsprechendes gelte bei der Eröffnung eines Verfahrens in Eigenverwaltung. Ungeklärt sei alleine noch, wie in Fällen der Anordnung einer vorläufigen Eigenverwaltung zu verfahren ist. Hiermit habe sich zuletzt das FG Münster am 07.09.2017 (5 K 3123/15) beschäftigt. Hierzu stehe eine Entscheidung des BFH noch aus.



Thole legte sodann das Dreiecksverhältnis im Normalfall dar: Der Fiskus habe gegen die Organgesellschaft als Haftungsschuldner einen Anspruch aus § 73 AO, die Organgesellschaft habe gegen den Organträger einen Freistellungsanspruch nach § 426 BGB. Für das Bestehen von Anfechtungsansprüchen in der Insolvenz der Organgesellschaft sei letztlich maßgeblich, aus welchen Mitteln die Steuern gezahlt würden. Stellt der Organträger der Organgesellschaft ohne treuhänderische Bildung die zur Zahlung der Steuern erforderlichen Mittel bereit oder zahlt die Organgesellschaft aus eigenen Mitteln, so sei eine Gläubigerbenachteiligung zu bejahen. Zahlt der Organträger, belaste er zwar die Organgesellschaft mit dem Anspruch analog § 426 BGB, entlaste sich aber selbst von der Subsidiärhaftung nach § 73 AO, sodass eine Gläubigerbenachteiligung wohl zu verneinen sei. Dabei sei zu beachten, dass der Steueranspruch des Fiskus erlischt, auch wenn auf die Haftung gezahlt wird. Dies folge aus § 44 Abs. 2 AO. Ausführlich legt Thole dann dar, unter welchen Voraussetzungen eine Anfechtung nach § 134 InsO in Betracht komme. Im Ergebnis hält er einen Anspruch nach § 134 InsO dabei nur für denkbar, wenn zwischen Organträger und Organgesellschaft der Innenausgleich ausgeschlossen sei.

Nachfolgend erörterte Thole die Anfechtbarkeit bei der nicht erkannten Organschaft und verwies unter Bezugnahme auf BFH VII R 118/87 auf den Erstattungsanspruch der Organgesellschaft nach § 37 Abs. 2 AO. Wegen der unterschiedlichen Rechtsfolgen sei daneben die Frage der Anfechtbarkeit zu prüfen. Dabei sei Rechtsgrundlosigkeit nicht mit Unentgeltlichkeit gleichzusetzen. Nachdem BGH IX ZR 316/16 festgestellt hat, dass der Bereicherungsanspruch der Organgesellschaft der Ge-

genwert für die Zahlung zum steuerrechtlichen Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO sei, fehle es an einer unentgeltlichen Leistung. Bei der Frage schließlich, ob das Finanzamt gegenüber dem Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO aufrechnen könne, komme es letztlich auf die Werthaltigkeit dieses Erstattungsanspruchs an. War dieser zum Zeitpunkt der Zahlung werthaltig, handele es sich um eine entgeltliche Leistung mit der Folge, dass eine Anfechtbarkeit nach § 134 InsO ausscheide. Abschließend ging Thole kurz auf die ertragsteuerlichen Folgen einer Anfechtung ein und verwies darauf, dass bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG keine ertragsteuerlichen Auswirkungen entstünden, weil sich der vorher zu aktivierende Erstattungsanspruch und die Zahlungsverpflichtung neutralisierten. Anders sei es bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, wobei nach der Entscheidung des BFH (NZI 2018, 565) aber zumindest keine Säumniszuschläge berechnet werden dürften. In der anschließenden Diskussion wurde die Frage aufgeworfen, was gelte, wenn die Festsetzungsfristen abgelaufen sind. Thole äußerte hierzu, dass dann die Bestandskraft weiteren Ansprüchen entgegenstehe. Dies möge zwar insolvenzrechtlich kritisiert werden, müsste steuerrechtlich aber akzeptiert werden.

Der nächste Fachvortrag beschäftigte sich mit Gemeinsamkeiten und Unterschieden bei der Umsatzsteuer in der Insolvenz in Frankreich und Deutschland. Avocat Mathieu Ferminé von CMS Francis Lefebvre Avocats Paris und RA Dr. Alexander Witfeld von CMS Hasche Sigle in Düsseldorf berichteten, dass sich der französische Fiskus bei Weitem nicht in einer gleichen Art und Weise mit den umsatzsteuerlichen Themen beschäftigt habe wie der deutsche Fiskus. Der Steuertatbestand sei grundsätzlich mit der Liefe-



RA/StB Dr. Günter Kahlert



VorsRiBGH Prof. Dr. Godehard Kayser



Avocat Mathieu Fermine



RA Dr. Alexander Witfeld

zung bewirkt, ohne dass es auf weitere Umstände (etwa eine Rechnungsstellung) ankomme. Eine Besonderheit bestehe nur bei Dienstleistungen. Hier erfolge kraft Gesetzes eine Ist-Versteuerung. Ansonsten kenne das französische Recht keinen Erstattungsanspruch bei zu Unrecht in Rechnung gestellter Umsatzsteuer. Insgesamt seien die Regelungen im Zusammenhang mit der Uneinbringlichkeit von Forderungen und den daraus resultierenden steuerrechtlichen Folgen in Frankreich deutlich einfacher.

Witfeld ging in diesem Zusammenhang auf Art. 90 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ein und verwies darauf, dass diese nur die tatsächliche Uneinbringlichkeit kenne. Das Merkmal einer rechtlichen Uneinbringlichkeit, wie es der BFH zur Begründung seiner Berichtigungsrechtsprechung entwickelt hat, sei der Mehrwertsteuersystemrichtlinie fremd. Deshalb sei ein Gebot zur Steuererhebung in solchen Fällen aus der Systemrichtlinie nicht abzuleiten. Dabei enthalte Art. 113 der Richtlinie keine weitergehenden Vorschriften zur Erhebung dieser Steuer, allerdings auch kein Verbot zur Erhebung. Insgesamt stellten Fermine und Witfeld fest, dass die Handhabung der Umsatzbesteuerung in Frankreich wesentlich einfacher geregelt sei. Dies beruhe möglicherweise aber auch darauf, dass sich in Frankreich noch kein entsprechendes Problembewusstsein gebildet habe.

Im nächsten Vortrag untersuchte Prof. Dr. Peter Mankowski (Universität Hamburg) den »Einfluss ausländischer Insolvenzverfahren auf deutsche Steuerforderungen«. Dabei sei zunächst zu klären, ob die Bestimmungen der EuInsVO (für die Staaten der Europäischen Union ohne Dänemark) anwendbar seien oder ob ein Nichtmitgliedstaat (einschließlich Dänemark) betroffen sei. Grundsätzlich sei der deutsche Fiskus als Gläubiger in ausländischen Insolvenzverfahren zugelassen, es sei denn, das Recht des Eröffnungsstaats schließe dies aus. Ob dabei ein nationales Fiskusvorrecht im Eröffnungsstaat auch dem deutschen Fiskus zugutekommt, ließ Mankowski offen. Dagegen bestehe bei Insolvenzverfahren in Nichtmitgliedstaaten nur dann ein Teilnahmerecht des deutschen Fiskus, wenn dieses aufgrund von Doppelbesteue-

rungsabkommen oder durch ausdrückliche Regelung in Rechts- oder Amtshilfeabkommen zugelassen sei. Insbesondere im angelsächsischen Recht hätten ausländische Fiskalverwaltungen allerdings regelmäßig kein Recht zur Teilnahme am im Mitgliedstaat eröffneten Insolvenzverfahren. In solchen Fällen könne der Fiskus aber prüfen, ob ein Partikularinsolvenzverfahren im europäischen System anknüpfend an den sog. COMI in Betracht komme. In Deutschland könne zusätzlich auf den Vermögensgerichtsstand – angelehnt an § 23 BGB – verwiesen werden.

## Zwei Neuerungen im Zusammenhang mit § 8 c Abs. 1 a KStG

Nach der Mittagspause absolvierte Prof. Dr. Christoph Uhländer (Hochschulen für Finanzen Nordkirchen) einen Parforceritt durch das Thema »Die neue Steuerfreiheit des Sanierungsertrags bei Personen- und Kapitalgesellschaften«. Uhländer knüpfte an § 8 c Abs. 1 a KStG an und verwies zunächst auf zwei beachtenswerte Neuerungen: Bei einer Beteiligungsquote kleiner 50% sei eine Anteilsübertragung wieder möglich (vgl. auch OFD NRW vom 20.12.2018) und die Anwendbarkeit des IFG sei – gewissermaßen durch die Hintertür – mit der versteckten Regelung des § 32 e AO einschließlich der Verweisungen weitestgehend ausgeschlossen worden.

Uhländer legte zur Versteuerung von Sanierungserträgen dar, dass das Datum 08.02.2017 – der Tag der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats vom 28.11.2016 – GLS 1/15 – von entscheidender Bedeutung dafür sei, ob ein Antrag nach § 3 a EStG zu stellen ist oder Vertrauensschutz in Anspruch genommen werden könne. Dabei sei bemerkenswert, dass die Neuregelung auf Antrag hin auch für Altfälle angewendet werden könne (vgl. § 52 Abs. 4 a EStG), was eine echte Rückwirkung darstelle. Gleichzeitig sei durch die Regelung in § 7 b GewStG festgelegt worden, dass maßgeblich für die Versteuerung von Sanierungs-





*Prof. Dr. Christoph Uhländer*



*Prof. Dr. Christoph Thole*



*Preisträgerin Dr. Tina Kießling*



*Prof. Dr. Peter Mankowski*

erträgen alleine die Entscheidung der Finanzverwaltung sei. Die Kommunen seien über die vorzitierte Bestimmung an den Gewerbesteuerermessbescheid gebunden. Habe ein Steuerpflichtiger vor dem 09.02.2017 eine verbindliche Auskunft erhalten, so halte sich die Finanzverwaltung jedenfalls in NRW hieran weiterhin gebunden.

Im Einzelnen gebe es bei Personengesellschaften aber weiterhin beträchtliche Abgrenzungsprobleme. Bei Personengesellschaften gelte der Grundsatz der transparenten Besteuerung. Einkommensteuer werde nur auf Ebene der Gesellschafter erhoben, wohingegen die Personengesellschaft den Gewerbesteuerermessbescheid erhalte. Zu beachten sei insoweit, dass die Regelungen in § 3 a Abs. 2 EStG hinsichtlich der Sanierungsbedürftigkeit das Sonderproblem schaffe, dass der persönlich haftende Gesellschafter auch sein eigenes Vermögen einsetzen müsse, um die Anwendbarkeit des Sanierungserlasses zu rechtfertigen. Dies gelte aber bei einer GmbH & Co. KG nicht, da der Kommanditist mit der Erfüllung seiner Einlageverpflichtung nicht weiter haftet.

Sonderprobleme gebe es darüber hinaus bei Organschaften. Diese würden auch durch den in Vorbereitung befindlichen Erlass zu § 3 a EStG nicht vollständig geregelt werden. Dazu zähle insbesondere der noch weitestgehend ungeklärte Bereich, wie mit Sonderbetriebsvermögen zu verfahren ist. Dabei gehöre auch die rechtliche Qualifikation des Verzichts auf Gesellschafterforderungen im Spannungsverhältnis zur verdeckten Gewinnausschüttung zu den noch zu klärenden Punkten. Hierbei sei stets die Frage aufzuwerfen, ob ein Verzicht nur gesellschaftsrechtlich verankert ist. Es dürfte steuerlich wohl ausreichen, dass neben dem Gesellschafter auch andere Gläubiger auf Ansprüche verzichten, weshalb in solchen Fällen der Verlust einer Kapitalforderung nach § 20 EStG steuerlich anzuerkennen sei.

Schließlich ging Uhländer noch kurz auf die steuerlichen Folgen des Wegfalls von Verbindlichkeiten nat. Personen bei Betriebseinstellung ein. Maßgeblich sei der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe. Erfolge eine solche nach Verfahrenseröffnung, so

werde hierdurch grundsätzlich eine Masseverbindlichkeit begründet, weil mit Betriebsaufgabe kraft Gesetzes ein Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 EStG verbunden sei und stille Reserven aufzudecken seien. Dabei seien zahlreiche Detailprobleme noch ungelöst, etwa bei einer Freigabe oder der Veranlagung von Ehegatten. Ebenso ungeklärt sei die Frage, wen die Erklärungspflicht trifft, wenn die Restschuldbefreiung erteilt wird, ohne dass ein Insolvenzverfahren bereits beendet ist. Insgesamt biete § 3 a EStG Lösungsansätze. Speziell bei Personengesellschaften verblieben aber ganz beträchtliche Rechtsunsicherheiten.

Abschließender Höhepunkt der 4. Jahrestagung des Hamburger Kreises war schließlich die Verleihung des Wissenschafts- und Forschungspreises. Die Laudatio hielt Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Barbara Kanduth-Kristen (Alpen-Adria-Universität, Klagenfurt), die zusammen mit RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose und Priv.-Doz. RA Dr. Gerrit Hölzle (Görg) die eingereichten Arbeiten begutachtet hatte. Kanduth-Kristen hob hervor, dass drei wirklich außergewöhnliche Arbeiten aus drei unterschiedlichen Bereichen – nämlich Umsatzsteuer, Ertragssteuer und Verfahrensrecht – vorgelegt worden seien und zwar auch aus der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Letztlich habe man sich für die Arbeit von Tina Kießling zur »Einkommensbesteuerung in der insolventen Personengesellschaft« entschieden, die unter der fachlichen Leitung von Prof. Dr. André Meier von der Universität Bayreuth gefertigt worden sei. Die in vier Teile gegliederte Arbeit zeichne sich durch eine umfassende Aufarbeitung der rechtlichen Voraussetzungen aus und enthalte sauber begründete Schlussfolgerungen. Vorgeschlagen wurde als »große Lösung« die Abschaffung des Transparenzgebots und als »kleiner« Alternativvorschlag die Neudefinition des Mitunternehmerbegriffs. Kießling, die gegenwärtig ihr Referendariat in der Kanzlei Dr. Beck & Partner absolviert, dankte für die besondere Auszeichnung und legte in ihrer Ansprache nochmals die wesentlichen Erwägungen ihrer Arbeit dar, die mit großem Applaus bedacht wurde. <<