

Erkenntnisgewinn an recht heikler Schnittstelle

Hamburg. Am 03.05.2024 fand die achte Jahrestagung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e. V. mit rd. 50 Teilnehmern statt. Der Hamburger Kreis für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e. V. beschäftigt sich mit Themen an der Schnittstelle zwischen Steuerrecht und Insolvenzrecht und so ging es u. a. um die körperschaftsteuerliche Organschaft im Insolvenzverfahren, einen zivil- und steuerrechtlichen Vergleich von Insolvenzplan und Restrukturierungsverfahren, die steuerrechtlichen Folgen in vergleichbaren Fällen in Österreich sowie die Besonderheiten von Krankenhausinsolvenzen.

Text: Rechtsanwalt Volker Quinkert

Erster Referent nach der Begrüßung durch den Vorstand **RA/StB Dr. Günter Kahlert** und **RA Dr. Stefan Debus** war **RA Dr. Jörn Kowalewski** von der Kanzlei Latham & Watkins LLP, der ausführlich über die rechtlichen und praktischen Probleme bei der Aufstellung von Restrukturierungsplänen berichtete. In den meisten Fällen sei mit den Planregelungen ein Teilverzicht der Gläubiger mit oder ohne Debt-Equity-Swap verbunden. Die Anzahl der Verfahren nehme allmählich zu. Viele Verfahren würden mit einem begrenzten Gläubigerkreis als »stille« Verfahren abgewickelt. Es gebe aber auch einige größere Verfahren, die »öffentlich« durchgeführt worden seien und über die in der Presse zum Teil intensiv berichtet wurde (vgl. z. B. den Fall Leoni, dazu INDat Report 10_2023 S. 68 ff).



RA Dr. Jörn Kowalewski

Zunächst beschäftigte sich Kowalewski mit der Einbindung der Organe. Insoweit sei streitig, inwieweit die Gesellschafter einem Restrukturierungsplan durch Gesellschafterbeschluss zustimmen müssen. Im Bereich von Aktiengesellschaften gehe die h. M. davon aus, dass die Hauptversammlung nicht zustimmen müsse (so auch das AG Nürnberg in Sachen Leoni, das AG Essen in Sachen Gerry Weber und das AG Dresden in Sachen Softline). Dagegen

verlange die h. M. regelmäßig die Zustimmung des Aufsichtsrats, wobei dieser den Unternehmen verpflichtet sei. Dies könne bei einem Eingriff in die Rechte der Gesellschafter bzw. Hauptaktionäre allerdings zu Interessenkonflikten führen. Bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung sei das Meinungsbild dagegen unterschiedlich. So hätten das LG Berlin und das AG Hamburg in zwei Entscheidungen die Zustimmung der Gesellschafterversammlung verlangt. Kowalewski hält diese Entscheidungen aus Gründen des Einzelfalls für nachvollziehbar, warnt allerdings davor, diese zu verallgemeinern. Dies könne zu erheblichen Abwicklungsproblemen führen. Zum Inhalt eines Restrukturierungsplans führte Kowalewski aus, dass sehr weitreichende Regelungsmöglichkeiten bestünden. Hierzu verwies er auf § 2 StaRUG. Danach sind u. a. ein Eingriff in bestehende Forderungen, in von dem Schuldner bereitgestellte Sicherheiten oder auch in Drittsicherheiten möglich. Beim Eingriff in die Gesellschafterrechte finde dabei jedenfalls nach h. M. keine Angemessenheits- oder Missbrauchskontrolle statt. Insgesamt biete § 2 StaRUG die Möglichkeit zu sehr weitreichenden Regelungen.

Anschließend ging Kowalewski auf Fragen im Zusammenhang mit der Gruppenbildung ein. Aufgrund praktischer Erfahrungen warnte Kowalewski davor, zu viele Gruppen zu bilden. Dies könne im Einzelfall den Verdacht begründen, dass Regelungen zum Nachteil einzelner Gruppen erfolgen. Nicht zuletzt deshalb sei es auch in aller Regel sinnvoll, dass ein Restrukturierungsbeauftragter bestellt wird. Dieser sei zwar nicht obligatorisch, er sei jedoch ein wichtiger Ansprechpartner für alle Planbetroffenen. Insgesamt resümierte Kowalewski, dass das StaRUG in der Praxis voll angekommen sei und mittlerweile in verschiedensten Konstellationen sinnvoll genutzt werde. Die Regelungen seien auch im internationalen Bereich attraktiv und böten in vielen Fällen im Vergleich zum britischen Recht schnellere und günstigere Lösungen. Moderator Stefan Debus warf in der sich anschließenden Diskussion die Frage auf, wie sich denn die Finanzverwaltung in Restrukturierungsverfahren aufstelle. Kowalewski äußerte hierzu, dass es wichtig sei, die Finanzverwaltung eng einzubinden.



Vorstand und Moderator
RA/StB Dr. Günter Kahlert



Vorstand und Moderator
RA Dr. Stefan Debus



RA Dr. Alexander Schwahn



Prof. Dr. Stefan Korch



Anzeige

Nach seiner Erfahrung arbeite die Finanzverwaltung dann konstruktiv an Lösungen mit. Dabei könne es im Einzelfall ein erheblicher Vorteil sein, dass beim Restrukturierungsverfahren die steuerrechtlichen Folgen insbesondere im Bereich der insoweit nicht anzuwendenden Berichtigungsrechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Umsatzsteuer sowie im Bereich von Organschaften in aller Regel besser zu handhaben seien.

Die körperschaftsteuerliche Organschaft im Insolvenzverfahren

Nächster Referent war **Dr. Sven-Christian Witt**, der seit 2013 Richter am BFH ist und dem I. Senat angehört, in dessen Zuständigkeit u. a. Fragen des Körperschaftsteuerrechts fallen. Einleitend stellte Witt zunächst nochmals die grundsätzlichen Voraussetzungen und die Unterschiede der körperschaftsteuerlichen Organschaft einerseits und der umsatzsteuerlichen Organschaft andererseits dar. Bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft müsse eine finanzielle Eingliederung vorliegen und ein Gewinnabführungsvertrag mit einer Mindestlaufzeit von fünf Jahren abgeschlossen und durchgeführt werden, wohingegen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse erforderlich sei. Anschließend legte er die Leitgedanken des I. Senats dar, die bei der Rechtsprechung ständig zugrunde gelegt würden. Entscheidender Ausgangspunkt für sämtliche rechtlichen Bewertungen sei zunächst einmal der Wortlaut des Gesetzes und der getroffenen Vereinbarungen. Eine strenge Prüfung sei schon wegen des begünstigenden Ausnahmecharakters einer Organschaft erforderlich, die als Ausnahme vom Steuersubjektprinzip

eine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zulasse. Dabei orientiere sich der I. Senat an dem gesetzgeberischen Ziel, Manipulationen zu verhindern. Deshalb komme für den Senat auch ein willkürliches »An- und Abschalten« der Organschaft nicht in Betracht. Dies seien die »Leitplanken« für die Rechtsprechung.

Die Voraussetzungen für die Annahme einer finanziellen Eingliederung erläuterte Witt anhand der Entscheidung des BFH vom 09.08.2023 – I R 50/20. Entscheidend sei, ob der Organträger seinen auf die Organgesellschaft bezogenen Geschäftsleitungswillen durchsetzen könne. Dies müsse anhand der bestehenden vertraglichen Regelungen, insbesondere anhand der Satzung der Gesellschaft, geprüft werden. Inwieweit dabei die Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft übertragbar ist, habe der Senat noch nicht entschieden. Witt brachte aber schon zum Ausdruck, dass der Senat auch insoweit seine vorstehend zitierten Leitgedanken zur wesentlichen Grundlage der Entscheidungsfindung machen werde. Von ganz entscheidender Bedeutung für die Annahme einer körperschaftsteuerlichen Organschaft ist für den I. Senat daneben, dass ein Gewinnabführungsvertrag besteht, der auch tatsächlich angewendet und umgesetzt wird. Dies erläuterte Witt anhand von zwei Entscheidungen vom 02.11.2022 (I R 29/19 und I R 37/19). Es werde vom Senat detailliert geprüft, ob alle Regelungen des Gewinnabführungsvertrags vertragsgemäß umgesetzt würden, und zwar für eine Frist von mindestens fünf Jahren. Der Gewinnabführungsvertrag müsse »gelebt« werden und auch im Rechnungswesen der Organgesellschaften seinen Niederschlag finden. Dies schließe die Erfüllung der Verpflichtungen mit ein. Läge diese Voraussetzung nicht »während der gesamten Geltungsdauer« vor, könne eine Organschaft nicht anerkannt werden. Dabei sei für den Senat völlig unerheblich, worauf die Nichterfüllung zurückzuführen sei. Insbesondere spielten insolvenzrechtliche Be-



RAin Dr. Ulla Reisch



Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen

schränkungen hierbei keine Rolle. Für den Senat sei alleine entscheidend, ob es tatsächlich zu einer vertragsgemäßen Gewinnabführung bzw. einem entsprechenden Verlustausgleich komme. Es gebe insbesondere keine Ausnahmeregelungen für zum Zeitpunkt der Insolvenz bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre. Allerdings lasse der BFH gemäß der Entscheidung vom 02.11.2022 – I R 29/19 bei Unstimmigkeiten die Aufstellung eines vorläufigen Jahresabschlusses zu, um die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags zumindest vorläufig sicherzustellen. Außerdem sei grundsätzlich auch die Verbuchung auf Verrechnungskonten möglich. Als offen bezeichnete Witt im Zusammenhang mit den körperschaftsteuerlichen Organschaften noch gewisse Detailfragen im Rahmen der zeitlichen Vorgaben für die tatsächliche Erfüllung von Ansprüchen aus dem Gewinnabführungsvertrag, Fragen in Verbindung mit der tatsächlichen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags bei einem Cashpool sowie die Frage, ob geringfügige Unregelmäßigkeiten aus Gründen der Verhältnismäßigkeit möglicherweise unschädlich seien, wobei Witt nochmals auf die grundsätzlich strenge Linie der Rechtsprechung verwies. Ungeachtet aller möglichen finanziellen und organisatorischen Probleme sei die Rechtsprechung insbesondere im Insolvenzfall anzuwenden.

Was spricht zivil- und steuerrechtlich für welche Verfahrensart?

Mit diesem Thema beschäftigten sich in einem Doppelvortrag **RA Dr. Alexander Schwahn** (Freshfields Bruckhaus Deringer) und **Prof. Dr. Stefan Korch** (Universität Münster). Eingangsvoraussetzung sei zunächst einmal für ein StaRUG-Verfahren, dass die Zahlungsunfähigkeit nur droht, § 29 Abs. 1 StaRUG. Weiterhin dürfe innerhalb von zwölf Monaten keine Überschuldung eintreten. Das Restrukturierungsverfahren sei in wesentlichen Teilen dem Insolvenzplanverfahren nachgebildet. Dies gelte auch für den Planaufbau (vgl. §§ 219 ff. InsO bzw. §§ 5 ff. StaRUG). Die Gestaltungsmöglichkeiten wichen allerdings insbesondere im Bereich der gegenwärtigen Verträge (§ 103 ff. InsO vs. § 3 Abs. 2 StaRUG) in Bezug auf Dauerschuldverhältnisse (z. B. Mietverträge), insbesondere aber in Bezug auf Arbeitsverträge (§§ 113, 120 ff. InsO vs. § 4 Abs. 1 Nr. 1 StaRUG) voneinander ab. Auch seien im Insolvenzplan Ansprüche aus unerlaubter Handlung grundsätzlich gestaltbar, nicht jedoch

im Restrukturierungsplan (vgl. § 4 Abs. 1 Nr. 2 StaRUG). Keine wesentlichen Abweichungen ergäben sich – abgesehen von der Begrifflichkeit – im Bereich der Gruppenbildung und bei der Auswahl der Betroffenen. Die InsO enthält für den Insolvenzplan keine ausdrücklichen Vorgaben zur Auswahl der Planbeteiligten. Demgegenüber ist im Restrukturierungsverfahren § 8 StaRUG zu beachten. Korch berichtete in diesem Zusammenhang über eine zunehmende Bedeutung von Restrukturierungsverfahren. Soweit dies anhand von Veröffentlichungen bzw. Pressemitteilungen nachvollziehbar sei, habe es 2021 insgesamt 22 Restrukturierungsverfahren gegeben, 2022 seien es 27 Verfahren gewesen und im Jahr 2023 sei die Gesamtzahl auf 56 gestiegen. Davon seien lediglich sechs Verfahren öffentlich durchgeführt worden. In zwei Verfahren seien alle Gläubiger in einer Gruppe zusammengefasst worden. Soweit Minderheitsschutzanträge gestellt worden seien, wären diese durchweg zurückgewiesen worden. Unterschiedlich geregelt seien die Mehrheitserfordernisse in den Gruppen. Während im Insolvenzplanverfahren nach § 244 InsO die einfache Kopf- und Summenmehrheit der abstimmenden Gläubiger ausreicht, ist nach § 24 StaRUG eine Dreiviertelsummenmehrheit aller Gläubiger einer Gruppe erforderlich. Dies bedeutet, dass – anders als im Insolvenzplanverfahren – Passivität als Ablehnung gewertet werde, sodass die Annahme eines Restrukturierungsplans deutlich höhere Hürden habe. Ähnlich geregelt seien gruppenübergreifende Mehrheitsentscheidungen (vgl. § 245 InsO und §§ 26 f. StaRUG).

Ausgehend von diesen grundsätzlichen Erwägungen zum rechtlichen Rahmen stellte Schwahn anschließend die steuerlichen Folgen gegenüber. Er begann mit der Organschaft. Die umsatzsteuerliche Organschaft werde durch ein Restrukturierungsverfahren grundsätzlich nicht beendet. Eine Ausnahme könnte sich aber ergeben, wenn Anordnungen nach § 76 Abs. 2 Nr. 2 lit. b StaRUG erfolgten, und zwar insbesondere, wenn angeordnet wird, dass eingehende Gelder nur von dem Restrukturierungsbeauftragten entgegenzunehmen seien und Zahlungen nur von diesem geleistet werden könnten. Denn dieser Fall sei dann eher mit den Anordnungen im Insolvenzplanverfahren vergleichbar. In einem solchen Fall endet die umsatzsteuerliche Organschaft mit der Bestellung eines starken vorläufigen Insolvenzverwalters, spätestens jedoch mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Organträgers oder der Organgesellschaft. Bei der Eigenverwaltung sei der Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung maßgeblich. Im Bereich



der ertragsteuerlichen Organschaft habe – wie schon von Witt ausgeführt – ein Restrukturierungsplan grundsätzlich keine Beendigung der Organschaft zur Folge. Schwahn wies allerdings darauf hin, dass Ansprüche aus einem Gewinnabführungsvertrag die tatsächliche Durchführung eines Restrukturierungsplans nicht gefährden dürften. Noch nicht endgültig geklärt sei, ob eine ertragsteuerliche Organschaft alleine durch Verfahrenseröffnung beendet werde. Zumindest bestehe aber in Bezug auf den Gewinnabführungsvertrag ein Kündigungsrecht.

Unterschiedliche steuerrechtliche Folgen ergäben sich auch im Fall der Betriebsaufspaltung. Während bei einem Restrukturierungsplan die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung mangels Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsmacht i. d. R. fortbestünden und stille Reserven nicht aufzudecken seien, entfielen die Voraussetzungen für die Betriebsaufspaltung jedenfalls mit Eröffnung eines Insolvenzverfahrens. Dies habe regelmäßig zugleich eine Aufdeckungspflicht in Bezug auf stille Reserven zur Folge, wobei rechtlich allerdings noch nicht endgültig geklärt sei, ob eine sich anschließende Betriebsfortführung die Verpflichtung zur Aufdeckung solcher stiller Reserven wieder entfallen lasse. Unterschiede ergäben sich auch beim sog. Verschonungsabschlag. Beim Restrukturierungsplan gebe es zwar nicht deshalb steuerliche Auswirkungen, da die Kapitalgesellschaft nicht aufgelöst wird. Dagegen falle der Verschonungsabschlag im Rahmen des Insolvenzplanverfahrens regelmäßig weg, wenn der

Erwerber innerhalb von fünf oder sieben Jahren die Anteile veräußere oder die Gesellschaft aufgelöst werde, § 13 a Abs. 6 Satz 1 Nr. 4, Satz 2 ErbStG (vgl. auch BFH vom 01.07.2020 – II R 19/18).

Die Berichtigungsrechtsprechung des BFH zur Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer finde im Restrukturierungsplan keine Anwendung, weil es dort keine Unterscheidung zwischen dem vorinsolvenzlichen Unternehmensteil und der Insolvenzmasse gebe. Dagegen seien im Insolvenzplan sämtliche Berichtigungen gemäß der sog. Dezemberrechtsprechung (BFH vom 09.12.2010 – V R 22/10 und Folgeentscheidungen) vorzunehmen, weil es zu einer Unterscheidung zwischen unterschiedlichen Unternehmensteilen komme. Demgegenüber werde i. d. R. der Sanierungsertrag steuerfrei sein, da sowohl beim Restrukturierungsplan als auch beim Insolvenzplan die Voraussetzungen des § 3 a Abs. 2 EStG gegeben sein dürften. Ungeklärt sei in diesem Zusammenhang, inwieweit die gerichtliche Planbestätigung nach Zustimmung der Gläubiger eine Vermutungswirkung im Hinblick auf die Voraussetzungen des § 3 a Abs. 2 EStG entfalte. Schließlich sei es sowohl im Insolvenzplan als auch im Restrukturierungsplan möglich, Steuerverbindlichkeiten zum Gegenstand der Beschlussfassung zu machen. Insbesondere stehe § 4 StaRUG einer solchen Planregelung nicht entgegen. In beiden Fällen werde die Finanzverwaltung für ihre Entscheidung über die Zustimmung oder Ablehnung des Plans zu beurteilen haben, ob grundsätzlich die Voraussetzungen des § 227 AO erfüllt seien, ob also eine Erlassbedürftigkeit und Er-

lasswürdigkeit vorlägen. Zusammenfassend stellte Schwahn fest, dass es steuerlich teilweise gewichtige Unterschiede gebe. Deshalb müsse schon im Vorfeld der Planerstellung geprüft werden, welche Verfahrensart im Einzelfall vorzuziehen sei. Auf jeden Fall sei es unbedingt geboten, die steuerlichen Folgen bei der Planerstellung zu berücksichtigen.

Im Anschluss sollte der diesjährige Wissenschafts- und Forschungspreis vergeben werden, was allerdings nicht erfolgte. Grund hierfür war, so teilte man mit, dass nur eine Arbeit zur Prüfung eingereicht wurde, die die Jury aber nicht für preiswürdig gehalten habe.

Blick über den Tellerrand – Insolvenzsteuerrecht in Österreich

Es lohnt sich immer zu fragen: Wie machen es die anderen? Nachdem im letzten Jahr der Fokus auf Italien und Frankreich gelegt worden war, ging es diesmal um insolvenz- und steuerrechtliche Aspekte einer Sanierung in Österreich. Hierzu trugen **RAin Dr. Ulla Reisch** aus Wien (Urbanek Lind Schmied Reisch) sowie **Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen** von der Universität Klagenfurt gemeinsam vor. Ausgangspunkt waren auch hier zunächst die insolvenzrechtlichen Regelungen. In Österreich habe man sich auf die sog. Grundsätze für Restrukturierungen in Österreich verständigt. Diese Grundsätze seien auf freiwilliger Basis u. a. mit Banken vereinbart worden und sollen einvernehmliche, außergerichtliche und sachgerechte Regelungen unter Einbindung aller betroffenen Gläubiger ermöglichen. Entsprechend den europäischen Vorgaben gebe es daneben ein sog. Reorganisationsverfahren (ReO). Hierzu liege bislang in Österreich aber keinerlei praktische Erfahrungen vor, weil es bisher schlicht noch kein einziges ReO-Verfahren gegeben habe. Von der Theorie her sei es so, dass in einem solchen ReO-Verfahren eine Regelung dann zustande kommen könne, wenn in jeder Gläubigerklasse die einfache Kopf- und eine 75-prozentige Summenmehrheit erreicht werde, wobei zwingend fünf Gläubigerklassen zu bilden seien, nämlich besicherte Gläubiger, unbesicherte Gläubiger, Anleihegläubiger, schutzbedürftige Gläubiger (= Kleingläubiger) und nachrangige Gläubiger. Daneben gebe es das gerichtliche Sanierungsverfahren mit oder ohne Eigenverwaltung, das auf eine Liquidation gerichtete Konkursverfahren sowie einen Sanierungsplan mit anschließender Treuhand, ähnlich dem deutschen Insolvenzplanverfahren. Im Detail finde man im österreichischen Sanierungsverfahren viele Elemente, die auch aus dem deutschen Insolvenzplanverfahren bekannt seien.

Besonders anzusprechen sei das Erfordernis einer doppelten Mehrheit (Kopf- und Summenmehrheit mit jeweils mehr als 50 %) mit der Besonderheit, dass Enthaltungen als Gegenstimme gewertet würden und dass bei Einleitung eines Sanierungsverfahrens eine Verwertungssperre für 90 Tage greife (vgl. § 168 IO). Die Durchführung eines Sanierungsverfahrens setze dabei nicht zwin-

gend eine Betriebsfortführung voraus, die Gläubiger müssten aber eine Mindestquote von 30 % innerhalb von zwei Jahren erhalten. Begleitet werde ein solches Sanierungsverfahren von einem sog. Sanierungsverwalter (§ 178 IO). Dessen Aufgaben seien weitestgehend mit denen eines deutschen Sachwalters vergleichbar. So oblägen dem Sanierungsverwalter die Geltendmachung möglicher Anfechtungsansprüche oder die Forderungsprüfung. Gewisse Erleichterungen im Vergleich zum deutschen Recht sehe Österreich für den Fall der Schließung eines Unternehmens oder einer Teilbereichsschließung vor. In solchen Fällen könnten bestehende Verträge mit einer Frist von einem Monat gekündigt werden (vgl. § 25 IO). Besondere Schutzvorschriften gebe es – ähnlich dem deutschen Recht – für Betriebsratsmitglieder und sog. begünstigte Behinderte. Die Regelungen des Wahlrechts nach § 31 IO entsprächen im Wesentlichen denen des § 103 InsO. Ein Eingriff in die rechtliche Stellung des Gesellschafters/Eigentümers sei regelmäßig nicht vorgesehen.



RA Dr. Marc d'Avoine

Mit den steuerlichen Folgen beschäftigte sich anschließend Kanduth-Kristen. Im österreichischen Steuerrecht fehlten umfangreiche Sonderregelungen. Für ein ReO-Verfahren gebe es keine besonderen Regelungen und auch für den Fall der Insolvenz enthalte das österreichische Steuerrecht nur sporadisch einzelne Bestimmungen. Es sei jedoch geregelt, dass Umsatzsteuerforderungen nicht restrukturierungsfähig seien. Auch sehe § 16 UStG gewisse Vorsteuerkorrekturen vor. Im Bereich der Ertragsteuern seien stille Reserven und Lasten grundsätzlich aufzudecken, wobei bislang nicht geklärt sei, wie mit Belastungen, Pfandrechten oder ähnlichen Absonderungsrechten umzugehen sei und welche steuerlichen Auswirkungen sich hieraus ergäben. Grundsätzlich seien Gewinne aus einem Schuldenerlass nach § 23 a KöStG von Körperschaften oder nach § 36 EStG von nat. Personen zu versteuern. Ausgeschlossen sei ein Schuldenerlass bei konkursbedingten Liquidationen. Auch Veräußerungsgewinne im Rahmen eines Sanierungsverfahrens seien grundsätzlich zu versteuern. Dabei gebe es die Besonderheit, dass die Steuer nur mit der Quote festgesetzt



RA Torsten Gutmann

wird, die auch die Sanierungsgläubiger erhalten, es erfolge also keine umfängliche Anrechnung. Dabei setze der Begriff Sanierungsgewinn gem. § 23 a KöStG begrifflich voraus, dass es sich um eine Sanierungsmaßnahme handle, eine Sanierungsbedürftigkeit bestehe und auch die Absicht umgesetzt werden solle, ein Unternehmen zu sanieren und so vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch zu retten. Daraus folge zugleich, dass es bei einer Betriebs-einstellung keinen vergünstigungsfähigen Sanierungsgewinn geben könne. Zur Berechnung führte Kanduth-Kristen aus, dass der Gewinn ggf. ratierlich entstehe, wenn eine Ratenzahlung vereinbart wurde, die Bezugsgröße der Summe der Schuldenerlässe abzüglich der Sanierungskosten sei und Verluste mit dem Gewinn aus dem Schuldenerlass zu verrechnen seien. Zusammenfassend erklärte Kanduth-Kristen, dass Österreich bei Weitem noch nicht den insolvenzsteuerrechtlichen Stand von Deutschland erreicht habe. Dies beruhe nicht zuletzt auch darauf, dass es bislang an einer praktischen Umsetzung des Reorganisationsverfahrens fehle. Es müsse zunächst einmal abgewartet werden, ob demnächst ein solches Verfahren in Gang komme. Dann müsse im Einzelfall geprüft werden, welche steuerrechtlichen Folgen sich hieraus ergeben.

Krankenhäuser in der Krise: Steuerrechtliche Fragen

Schließlich referierten **RA Torsten Gutmann** (Pluta) und **RA Dr. Marc d'Avoine** (ATN) zu Krankenhausinsolvenzen. Dabei gingen die Referenten insbesondere auf steuerrechtliche Fragen ein und beschäftigten sich zunächst mit § 3 a EStG und § 7 b GewStG. Danach könne die Finanzverwaltung im Einzelfall auf Steuerforderungen verzichten und Ansprüche aus dem Steuerverhältnis »ganz oder zum Teil erlassen, wenn die Voraussetzungen des § 227 AO« erfüllt seien, nämlich Erlasswürdigkeit und Erlassbedürftigkeit vorlägen. Im Einzelnen könnten 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«. Gebe die Finanzverwaltung einem solchen Antrag statt, so seien zunächst stille Reserven aufzulösen und Verlustvorträge in der Reihenfolge des § 3 c Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG zu verrechnen. Der verbleibende

Überschuss könne dann steuerfrei gestellt werden. Dabei müsse es sich aber zwingend um Insolvenzforderungen handeln, eine Regelung im Insolvenzplan in Bezug auf Masseverbindlichkeiten sei nicht möglich. Rechtsfolge sei im Fall einer entsprechenden Bewilligung nicht ein Erlöschen der Steuerforderungen i. S. d. § 47 AO, die Steuerforderungen seien dann aber nicht mehr durchsetzbar (vgl. z. B. BFH v. 23.10.2018 – VII R 13/17).

Nachdem darüber hinaus verschiedene insolvenzrechtliche Besonderheiten von Krankenhausverfahren dargestellt wurden, auf die an dieser Stelle nicht näher eingegangen wird, wiesen die Referenten noch auf einige steuerrechtliche Besonderheiten in Eigenverwaltungsverfahren hin. Zunächst sei zu beachten, dass § 55 Abs. 4 InsO seit einer Gesetzesänderung zum 01.01.2022 auch im Eigenverwaltungsverfahren anwendbar ist. Auch in Krankenhausfällen sei die Rechtsprechung des V. Senats des BFH zu Umsatzsteuer- und Vorsteuerkorrekturen zu beachten. Einzelheiten zu § 55 Abs. 4 InsO ergäben sich dabei aus einem BMF-Schreiben vom 11.01.2022, welches Anwendungsfragen für alle Insolvenzverfahren aus Sicht der Finanzverwaltung regelt, deren Eröffnung ab dem 01.01.2022 beantragt wurde. Darin werde nochmals klargestellt, dass weder der sog. schwache vorläufige Insolvenzverwalter noch der vorläufige Sachwalter Vermögensverwalter i. d. S. § 34 Abs. 3 AO sind und sie deshalb im Eröffnungsverfahren auch für den Schuldner keine Steuererklärungs-pflicht zu erfüllen hätten.

Besonders gingen Gutmann und d'Avoine auf die organschaftlichen Folgen einer Krankenhausinsolvenz ein. Mit der Beendigung einer – sei es umsatzsteuerlichen, sei es körperschaftsteuerlichen – Organschaft sei ein erheblicher Aufwand verbunden. Diese Auswirkungen fielen dann überdies doppelt an, wenn ein Insolvenzplan zustande komme, da in einem solchen Fall häufig nach Beendigung der Organschaft aus Rechtsgründen wieder auf eine organschaftliche Struktur umgestellt werde. Deshalb sei trotz der Ausführungen von Witt zu überlegen, inwieweit durch entsprechende Reformen eine »freiwillige Organschaft auf Antrag« gebildet werden könne. Voraussetzung sei natürlich, dass die Regelungen beim Organträger und bei der Organgesellschaft korrespondierend anzuwenden seien, d. h., dass eine Nichtbesteuerung der Organgesellschaft nur dann in Betracht komme, wenn eine entsprechende Besteuerung des Organträgers erfolge. <<