

Berliner Steuergespräche e.V.

Sanierung, Insolvenzen und Steuern

Dr. Günter Kahlert
Rechtsanwalt Steuerberater
Hamburg

Berlin, 23.6.2014

These 1
Sanierung ist (auch) im Interesse des Fiskus

Sanierung ist (auch) im Interesse des Fiskus

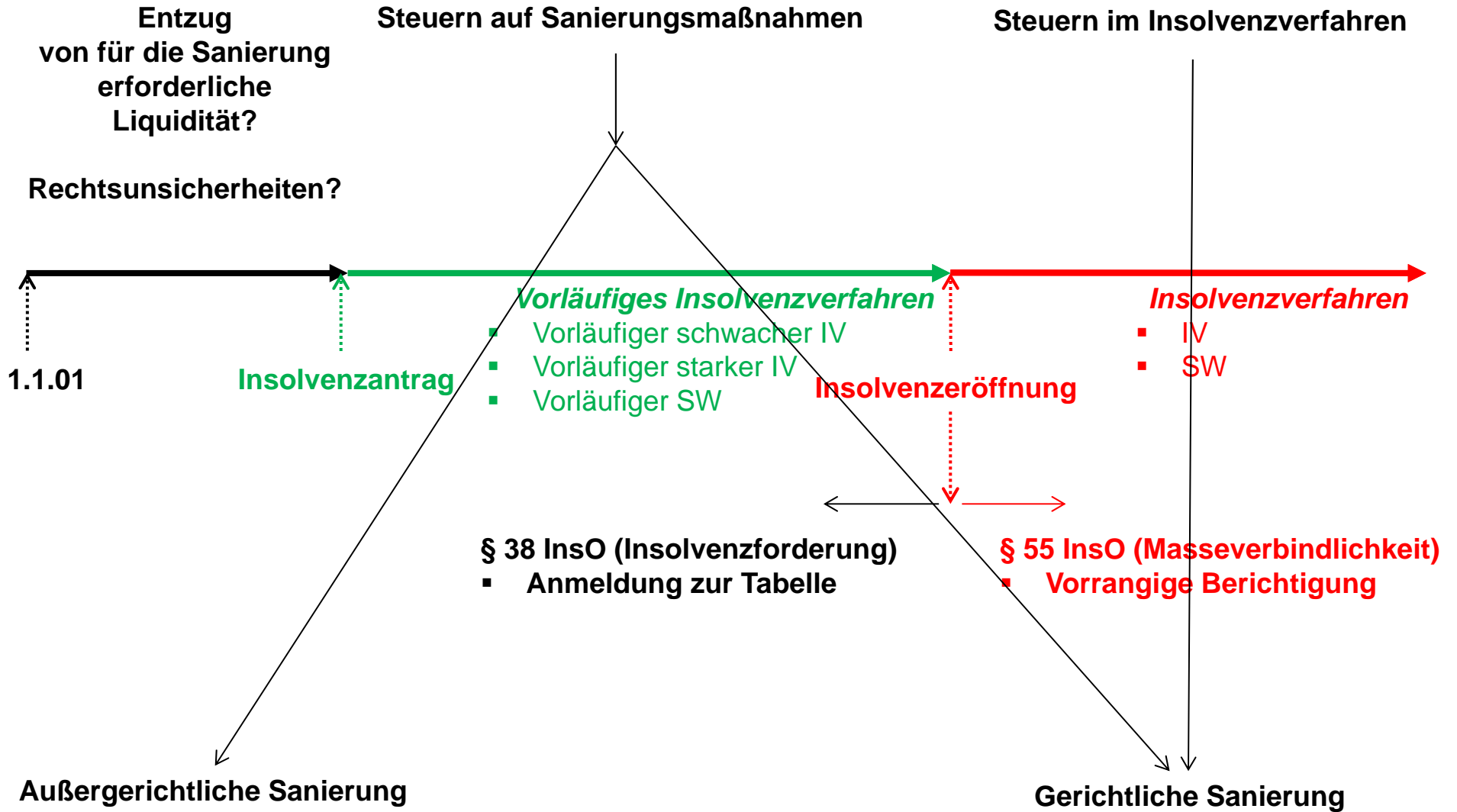
- „Wirtschaftlich betrachtet bedeutet die Sanierung für ihn (den Gläubiger) keine Aufgabe eines Wirtschaftsguts, sondern lediglich eine **Umschichtung** in seinem Vermögen, indem an die Stelle eines zwar rechtsförmlich noch bestehenden, aber wirtschaftlich wertlosen Wirtschaftsguts die Wahrscheinlichkeit des Erwerbs oder wenigstens die Erwartung eines vermögenswerten Wirtschaftsguts tritt (...)“
 - RFH, Urt. v. **26.2.1942** - III e 15/41, RFHE 51, 288, 294

- Gescheiterte Sanierungen bedeuten nicht nur geringere **Steuereinnahmen**, sondern in der Regel auch den Verlust von Arbeitsplätzen mit weiteren Belastungen für die öffentliche Haushalte.“
 - Bundesrechnungshof, Bericht vom **9.12.2013**, BT-Drs. 18/111 Nr. 72, S. 321, 322 rechte Spalte

- Auch die **Steuerbehörden** haben ein Interesse an einem effizienten Restrukturierungsrahmen für wirtschaftlich bestandsfähige Unternehmen.“
 - Empfehlung der Kommission vom **12.3.2014** für einen neuen Ansatz im Umgang mit unternehmerischem Scheitern und Unternehmensinsolvenzen, C (2014) 1500 final, unter (14)

These 2
Einheit von Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht

Einheit von Sanierungs- und Insolvenzsteuerecht



These 3

**Keine Steuerart übergreifende einheitliche Abgrenzung
Insolvenzforderung – Masseverbindlichkeit**

Umsatzsteuer: Abgrenzung Insolvenzforderung ./ Masseverbindlichkeit



- BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 64/07
- BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10
- BFH, Beschl. v. 11.7.2013 – XI B 41/13
- BFH, Urt. v. 9.2.2011 – XI R 35/09

Gilt bei Besteuerung nach **vereinbarten** und nach **vereinnahmten** Entgelten

Vollständige Verwirklichung Umsatzsteuertatbestand

vor Insolvenzeröffnung
USt (nach Zwangsverrechnung mit VorSt) = **Insolvenzforderung**

nach Insolvenzeröffnung
USt (nach Zwangsverrechnung mit VorSt) = **Masseverbindlichkeit**

Sonderfall: § 55 Abs. 4 InsO

Richtiger: Zeitpunkt Leistung?

vor Insolvenzeröffnung
= **Insolvenzforderung**

nach Insolvenzeröffnung
= **Masseverbindlichkeit**

Ertragsteuer: Abgrenzung Insolvenzforderung ./. Masseverbindlichkeit



- BFH, Urt. v. 16.5.2013 - IV R 23/11
- FG Thüringen, Urt. v. 30. 11. 2011 – 3 K 581/09, Az. BFH X R 12/12

Vollständige Verwirklichung Einkunftstatbestand

vor Insolvenzeröffnung
ESt/KSt (nach Aufteilung der
Steuerschuld) = **Insolvenzforderung**

nach Insolvenzeröffnung
ESt/KSt (nach Aufteilung der
Steuerschuld) = **Masseverbindlichkeit**

Sonderfall: § 55 Abs. 4 InsO

Richtiger: Zeitpunkt Vertragsschluss?

vor Insolvenzeröffnung
= **Insolvenzforderung**

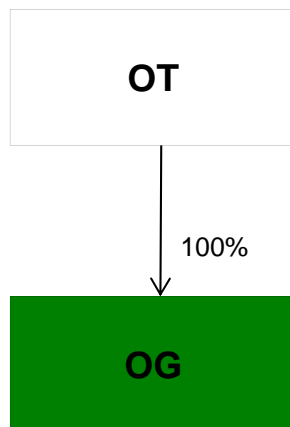
nach Insolvenzeröffnung
= **Masseverbindlichkeit**

These 4

**Beendigung der umsatzsteuerlichen und ertragsteuerlichen
Organschaft mit dem vorläufigen Insolvenzverfahren**

BFH, Urt. v. 8.8.2013 – V R 18/13, BFH/NV 2013, 1747

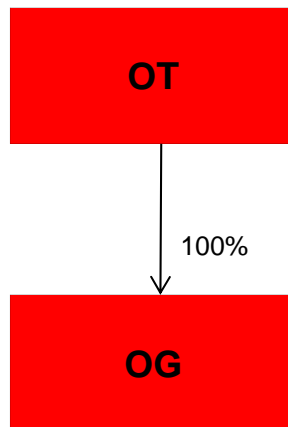
Beendigung der USt-Organschaft bei Bestellung eines vorläufigen IV mit Zustimmungsvorbehalt bei der OG (Rechtsprechungsänderung)



- Nach der BGH-Rechtsprechung (BGH, Urt. v. 25.10.2007 – IX ZR 217/06, ZIP 2007, 2273) könne der OT den ihm nach § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB zustehenden Anspruch gegen die OG auf Zahlung der USt, die durch die wirtschaftliche Tätigkeit der OG verursacht ist (BGH, Urt. v. 29.1.2013 – II ZR 91/11, WM 2013, 468 unter II.2.b) nicht mehr durchsetzen
- Diese Rechtslage stehe der Annahme, dass der OT aufgrund einer Verschmelzung zu einem Steuerpflichtigen Steuereinnehmer auch für das Unternehmen der OG sein kann, entgegen
- Die Uneinbringlichkeit i.S.d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 erfolge aufgrund der Bestellung des vorläufigen IV und damit vor Beendigung der USt-Organschaft mit der Folge, dass eine Vorsteuerberichtigung beim OT zu erfassen sei
- In der vorläufigen Eigenverwaltung wird die insolvenzrechtliche Pflichtenbindung der personell unverändert weiter tätigen Geschäftsführung teils nicht als ausreichend angesehen, um von einer Beendigung der organisatorischen Eingliederung auszugehen, so *Wäger*, UR 2014, 81, 91 f.; *Meyer*, EFG 2014, 607; *Böing*, BB 2013, 2600. A.A. *Kahlert*, ZIP 2013, 2348

BFH, Beschl. v. 19.3.2014 – V B 14/14, DStR 2014, 793

Kein Fortbestand der USt-Organschaft nach Insolvenzeröffnung



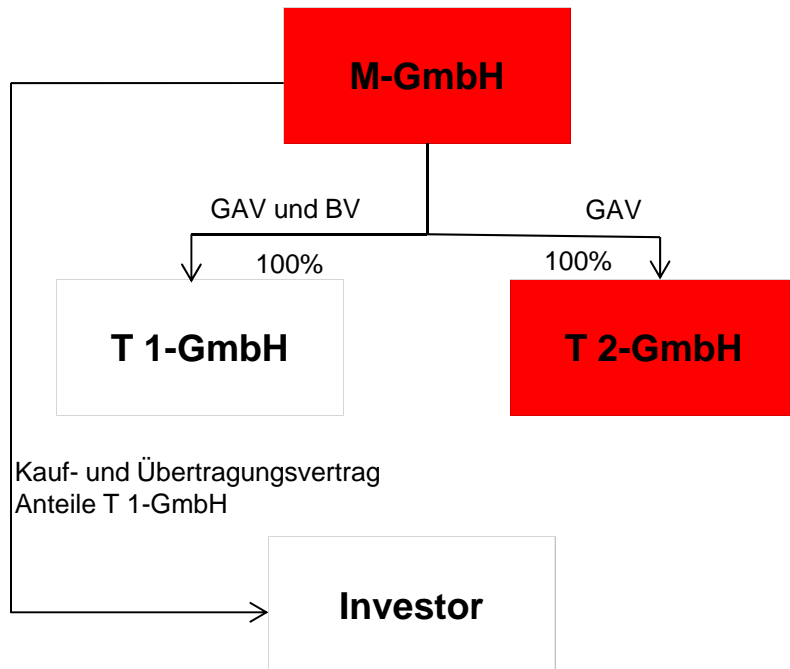
- Der V. Senat des BFH hat ernstliche Zweifel an dem Fortbestand der USt-Organschaft geäußert, und zwar unabhängig davon, ob
 - das Insolvenzverfahren nur über das Vermögen der OG oder
 - nur über das Vermögen des OT oder
 - sowohl über das Vermögen von OG und OG eröffnet worden ist und ob
 - das Insolvenzgericht denselben IV bestellt hat oder
 - Eigenverwaltung angeordnet hat
- Denn die umsatzsteuerliche Organschaft führe zu einer Konsolidierung der Massen, was im Widerspruch zum Einzelverfahrensgrundsatz der InsO (das ist das jeweilige Pflichtenprogramm, dem der IV oder der eigenverwaltende Schuldner unterliegt) stehe

Weiteres

- Zwei EuGH-Vorlagen des XI. Senats des BFH vom 11.12.2013 stellen die vom V. Senat des BFH angenommene Erforderlichkeit der Über- und Unterordnung im Organkreis mit Blick auf die Wortlautunterschiede zwischen § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL infrage
 - BFH, Urt. v. 11.12.2013 – XI R 17/11, BFH/NV 2014, 632 und BFH, Urt. v. 11.12.2013 – XI R 38/12, BFH/NV 2014, 638; vgl. dazu *Wäger*, DB 2014, 915
 - Aus diesem Grunde hat das BMF die Veröffentlichung des vorstehend dargestellten BFH-Urteils vom 8.8.2013 – V R 18/13 und damit dessen allgemeine Anwendung über den entschiedenen Einzelfall hinaus bis auf weiteres zurückgestellt, BMF-Schreiben v. 5.5.2014, juris, unter II. a.E.
- M.E. wird auch die ertragsteuerliche Organschaft mit dem vorläufigen Insolvenzverfahren beendet und mit Insolvenzeröffnung nicht (wieder) begründet, vgl. *Kahlert*, DStR 2014, 73

These 5
Beschränkung der Steuerhaftung der OG nach § 73 AO

Steuerhaftung nach § 73 AO



- Nach dem Wortlaut des § 73 AO haftet die T 1-GmbH (ohne Verschulden) für die KSt und GewSt der M-GmbH, die verursacht wurden durch (i) die M-GmbH, (ii) die T 2-GmbH und (iii) die T 1 GmbH
- Eine Beschränkung der Haftung der OG (hier T 1 GmbH) auf den eigenen Verursachungsbeitrag soll nur im Rahmen der Ermessensausübung möglich sein, a.A. BFH Beschl. v. 19.3.2014 – B V 14/14 , DStR 2014, 793 Rz. 21, für die Steuerhaftung nach § 73 AO dürfte allerdings der VII. Senat des BFH zuständig sein
- Voraussetzung sei, dass (i) OG (hier T 1-GmbH) keinen Vorteil gehabt habe und (ii) keine Vermögensverschiebungen auf OG vorgenommen worden seien, vgl. Rüsken, in Klein, AO, 11. Aufl. 2012, § 73 Rz. 12 und Schimmele/Weber, BB 2013, 2263 jeweils m.w.N. (str.)
- Eine verbindliche Auskunft kommt nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht in Betracht, weil der Haftungstatbestand bereits verwirklicht worden sei
- Alternativen können sein (i) unverbindliche Auskunft, (ii) Betriebsprüfung, (iii) Sicherheitseinbehalt oder (iv) Asset Deal (in diesem Fall gilt zwar § 75 AO, allerdings ist diese Haftung zeitlich beschränkt)

These 6
Gleichbehandlung der Eigenverwaltung

Gleichbehandlung des vorläufigen Insolvenzverfahrens in Form der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt mit dem vorläufigen Insolvenzverfahren in Form der Eigenverwaltung

- Fortbestand der USt-Organschaft in der vorläufigen Eigenverwaltung?
 - Vgl. BFH, Urt. v. 8.8.2013 – V R 18/13, BFH/NV 2013, 1747 (Chart 9), behandelt diese Frage nicht
 - Vgl. BFH, Beschl. v. 19.3.2014 – V B 14/14, DStR 2014, 793 (Chart 10), danach: Beendigung mit Insolvenzeröffnung

- Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO in der vorläufigen Eigenverwaltung?
 - Vgl. Kahlert, in Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz, 2012, § 57 Rz. 22 ff. Nach der Gesetzesbegründung findet § 55 Abs. 4 InsO keine Anwendung

- Anwendung des § 69 AO in der vorläufigen Eigenverwaltung?
 - Vgl. Kahlert, ZIP 2012, 2089. Ungeklärt, ob die „Nichthaftung“ von Vertretungsorganen auch in der vorläufigen Eigenverwaltung gilt

Herzlichen Dank

**Dr. Günter Kahlert
Rechtsanwalt Steuerberater
White & Case LLP
Valentinskamp 70 / EMPORIO
20355 Hamburg**

Telephone: 040 35005 281

Fax: 040 35005 129

E-Mail guenter.kahlert@whitecase.com