

Stellungnahme

zum Gesetzentwurf der Bundesregierung
zur Erleichterung der Bewältigung von Konzerninsolvenzen vom 30. Januar 2014
BT-Drs. 18/407

zur Vorbereitung der öffentlichen Anhörung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages am 2. April 2014

vorgelegt von

Dr. Günter Kahlert
Rechtsanwalt und Steuerberater
Hamburg

Inhaltsverzeichnis

1. Gefährdung der Zielerreichung wegen mangelnder gesetzlicher Verzahnung mit dem Steuerrecht	3
2. Allgemeines zum Verhältnis Insolvenzrecht – Steuerrecht	4
2.1 Vollstreckungsverfahren.....	5
2.2 Entstehung von Steueransprüchen und Aufteilung der (einheitlichen) Steuerschuld	5
2.3 Zurechnung von Einkünften und Umsätzen	6
2.4 Festsetzungs – und Feststellungsverfahren	7
2.5 Erhebungsverfahren.....	7
3. Beurteilung einer Steuerforderung als Insolvenzforderung.....	7
3.1 Bedeutung des Insolvenzeröffnungsverfahrens.....	7
3.2 Ursachen der Rechtsunsicherheiten.....	8
3.3 Umsatzsteuer	9
3.4 Einkommensteuer – Körperschaftsteuer.....	10
3.5 IX. Senat des BGH	13
3.6 § 55 Abs. 4 InsO.....	14
3.6.1 Allgemeines.....	14
3.6.2 Sonderfall Eigenverwaltung.....	14
4. Beurteilung einer Steuerforderung als Masseverbindlichkeit.....	16
5. Besonderheiten bei Personengesellschaften	18
6. Organschaft.....	20
6.1 Umsatzsteuerliche Organschaft	21
6.2 Ertragsteuerliche Organschaft	22
7. Steuerhaftung	23
8. Aufrechnung	24
9. Sanierungsgewinn.....	24
10. Mindestbesteuerung	26
11. Verlust der Verlustvorträge.....	27
12. Verfahrensrechtliche Aspekte.....	28
13. Schlussbemerkung	28

1. Gefährdung der Zielerreichung wegen mangelnder gesetzlicher Verzahnung mit dem Steuerrecht

Das Ziel des Entwurfs, die Einzelverfahren besser aufeinander abzustimmen, ist zu begrüßen. Denn der Entwurf geht in zutreffender Weise davon aus, dass durch die bessere Abstimmung die wirtschaftliche Einheit des Konzerns und der daraus folgende Mehrwert im Interesse der Gläubiger genutzt werden kann.¹ Insbesondere erfolgt dies durch eine Erhöhung der Sanierungschancen der betroffenen Unternehmen.² Damit steigen nicht nur die Chancen der Gläubiger, im Rahmen der Sanierung eine bessere Befriedigung ihrer Insolvenzforderungen als im Falle der Verwertung und Verteilung des Schuldnervermögens zu erhalten.³ Auch die Chancen der Arbeitnehmer auf den Erhalt ihrer Arbeitsplätze werden erhöht.

Allerdings besteht die Sorge, dass die mit dem Entwurf verfolgten Ziele verfehlt werden, weil der Gesetzgeber das Insolvenzrecht bislang nicht mit dem Steuerrecht im Sinne eines einheitlichen dogmatischen Systems verzahnt hat und auch der Entwurf eine solche Verzahnung nicht vorsieht. Der Gesetzgeber hat das Insolvenzrecht bislang nur punktuell mit dem Steuerrecht verknüpft.⁴ Mangels einer gesetzlichen Verzahnung des Insolvenzrechts mit dem Steuerrecht sind regelmäßig Finanzverwaltung und Finanzgerichte im Wege der Auslegung der insolvenzrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften zur Verzahnung berufen. Diese Auslegung ist für die insolventen Unternehmen nicht nur mit erheblichen Rechtsunsicherheiten verbunden, sie führt auch regelmäßig zum asymmetrischen Abzug von Liquidität in Form von Steuerzahlungen zugunsten des Fiskus und zulasten der weiteren Gläubiger.

Der durch diese praktizierte Auslegung bewirkte Abzug von Liquidität zugunsten des Fiskus und die mit der Auslegung verbundenen Rechtsunsicherheiten stehen in Widerspruch zu den Zielen des Entwurfs, den Mehrwert des insolventen Konzerns im Interesse der Gläubiger zu erhalten. Dies gilt insbesondere auch hinsichtlich des Ziels, die Sanierung von Unternehmen zu fördern. Zudem entsteht ein Konflikt mit dem in § 1 Satz 1 InsO verankerten Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung. Deshalb stellen sich auch verfassungsrechtliche Fragen, nämlich ob die Fiskusvorrechte einen Umfang und eine Qualität erreichen, dass mit Blick auf die weiteren Gläubiger Art. 14 GG (Eigentumsgarantie) und Art. 3 GG (Gleichbehandlungsgrundsatz) verletzt sind.⁵

Angesichts der sanierungsfeindlichen Entwicklungen im Steuerrecht haben maßgebliche Verbände in der Berliner Erklärung zu Sanierung und Insolvenz im Oktober 2011, der sich

¹ BT-Drs. 18/407, Seite 1 unter A.

² BT-Drs. 18/407, Seite 24 unter A.V.2.

³ BT-Drs. 18/407, Seite 25 unter A.V.5.

⁴ Vgl. *Kahlert*, in *Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht*, 2. Auflage 2011, Rz. 7.102 ff.

⁵ Vgl. zu diesen verfassungsrechtlichen Aspekten *Krumm*, *Steuervollzug und formelle Insolvenz*, 2009, S. 43 ff.

das Bundesjustizministerium angeschlossen hat, auf die dringende Notwendigkeit der Harmonisierung von Insolvenzrecht und Steuerrecht hingewiesen und zu diesem Zweck eine Kommission angeregt.⁶ Die angeregte Kommission zur Harmonisierung des Steuer- und Insolvenzrechts hat unter Leitung von Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum, im Oktober 2012 ihre Arbeit aufgenommen und wird voraussichtlich im ersten Halbjahr 2014 einen Abschlussbericht vorlegen können.

Der Bundestagsabgeordnete Prof. Dr. Hirte hat in seiner Rede im Rahmen der 1. Lesung zum Entwurf im Deutschen Bundestag am 14.2.2014 zu Recht die Meinung vertreten, im Schnittbereich zum Insolvenzrecht gebe es reihenweise Unklarheiten, die wie Blei über dem Erfolg einer Sanierung lasteten. Vor diesem Hintergrund hat er weiter zu Recht für eine Verzahnung des Insolvenzrechts mit dem Steuerrecht plädiert.⁷

Nachfolgend sollen wesentliche Aspekte dargestellt werden, die bei der Verzahnung des Insolvenzrechts mit dem Steuerrecht im Wege der Auslegung Rechtsunsicherheiten und den Abzug von Liquidität zulasten besserer Sanierungschancen bewirken. Hierbei geht es nicht nur um konzernspezifische Themen wie die umsatzsteuerliche oder ertragsteuerliche Organschaft (dazu unter 6.). Vielmehr sind auch grundsätzliche Fragen des Verhältnisses von Insolvenzrecht und Steuerrecht zu beantworten (dazu unter 3. und 4. sowie 7. bis 11.). Zur Erreichung der mit dem Entwurf verfolgten Ziele sollte erwogen werden, die nachfolgenden Fragestellungen einer gesetzlichen Lösung zuzuführen.

2. Allgemeines zum Verhältnis Insolvenzrecht – Steuerrecht

Das Steuerrecht knüpft zwar an zivilrechtlich gestaltete Sachverhalte an. Allerdings entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gemäß § 38 AO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Deshalb können die Parteien einen Sachverhalt zwar vertraglich gestalten, nicht aber die steuerrechtlichen Rechtsfolgen bestimmen. Steuerrecht und Zivilrecht beurteilen denselben Sachverhalt aus einer anderen Perspektive und unter anderen Gesichtspunkten. Danach ist das Zivilrecht für das Steuerrecht zwar vorherig, kann aber in der Regel keinen Vorrang beanspruchen.⁸

Bei der Frage nach dem Verhältnis zwischen Steuerrecht und Insolvenzrecht geht es allerdings nicht (nur) um die Gestaltung eines zivilrechtlichen Sachverhalts und die sich daraus ergebenden Steuerfolgen. Vielmehr sind die Fragen zu beantworten, welchen Einfluss die

⁶ ZInsO 2011, 2077 und INDat-Report 2012, 8, 9.

⁷ *Hirte* hat in einem anschließenden Interview gemeint, man müsse sicherlich zunächst die Ergebnisse der sog. Seer-Kommission abwarten, INDat-Report 2014, 18, 21 f.

⁸ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212 und BFH, Urt. v. 6. 3. 2008 – VI R 6/05, BStBl II 2008, 530. Danach erfordert die Anwendung von Steuernormen eine eigenständige, am steuerrechtlichen Normzweck orientierte Auslegung. Weder die zivilrechtliche Bezeichnung des Vertragstyps noch die zivilrechtliche Qualifikation des Rechtsgeschäfts sind maßgeblich. Es gibt keine Vermutung für oder gegen ein übereinstimmendes Verständnis derselben Begriffe.

Insolvenzordnung als Teil des Zivilrechts auf das materielle Steuerrechtsverhältnis – welches das Entstehen der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis regelt – und auf das formelle Steuerrechtsverhältnis – welches die Durchsetzung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis regelt – hat⁹ Im Einzelnen:

2.1 Vollstreckungsverfahren

Ausgangspunkt der Überlegungen ist § 251 Abs. 2 Satz 1 AO. Danach bleiben die Vorschriften der Insolvenzordnung „unberührt“, haben also Vorrang. Dies gilt, da § 251 Abs. 2 Satz 1 AO eine Vorschrift aus dem Vollstreckungsverfahren ist, unmittelbar nur für diesen Verfahrensabschnitt und verwirklicht damit die spezielleren Vorschriften der Insolvenzordnung. Denn die Insolvenzordnung regelt allein die Durchsetzung von Ansprüchen zum Zweck der in § 1 Satz 1 InsO verankerten Gläubigergleichbehandlung, nicht jedoch deren Entstehung.¹⁰ Dies wird aus § 38 InsO deutlich, wonach die in § 35 InsO definierte Insolvenzmasse zur Befriedigung der persönlichen Gläubiger dient, die einen zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vermögensanspruch gegen den Schuldner haben (Insolvenzgläubiger). Deshalb können gemäß §§ 87, 174 Abs. 1 InsO Insolvenzgläubiger ihre Insolvenzforderungen nur nach den Vorschriften der Insolvenzordnung verfolgen, und zwar durch Anmeldung zur Insolvenztabelle. Sie unterliegen nach § 89 InsO einem Vollstreckungsverbot.

2.2 Entstehung von Steueransprüchen und Aufteilung der (einheitlichen) Steuerschuld

Nach dem Gesagten wird § 38 AO, wonach die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, durch die Insolvenzordnung zwar nicht beeinflusst. Zu beachten ist jedoch, dass Ertragsteuern (erst) mit Ablauf des Jahres (vgl. §§ 38 AO, 36 Abs. 1 EStG, 30 Nr. 3 KStG, 18 GewStG, 1 Abs. 2 SolzG) entstehen, und zwar auch dann, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens – was regelmäßig der Fall ist – unterjährig erfolgt. Vergleichbar entsteht die Umsatzsteuer bei der Soll-Besteuerung mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Lieferungen und Leistungen ausgeführt worden sind (§ 13 Abs. 1 Buchstabe a) UStG) und bei der Ist-Besteuerung mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Entgelte für die Lieferungen und sonstigen Leistungen vereinnahmt werden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b) UStG).

Für Zwecke der **Einkommensteuer** ist zur Verwirklichung des in § 251 Abs. 2 Satz 1 AO geregelten Vorrangs der Insolvenzordnung die nach den Vorschriften des Steuerrechts ermittelte einheitliche Steuerschuld in die Forderungskategorien Insolvenzforderung (§ 38 InsO), Masseverbindlichkeit (§ 55 InsO) und Anspruch gegen das insolvenzfreie Vermögen aufzu-

⁹ Vgl. dazu auch *Fischer*, in *Westermann*, Handbuch der Personengesellschaften, 10/2012, Rz. II 1502.

¹⁰ Vgl. dazu *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, 10. Auflage 2014, Rz. 462 ff.

teilen.¹¹ Der BFH hat es nicht beanstandet, dass die Aufteilung der Steuer nach dem Verhältnis der jeweiligen Teileinkünfte erfolgt.¹²

Im **Umsatzsteuerrecht** geht der V. Senat des BFH andere Wege. Er teilt nicht die Jahressteuerschuld auf. Vielmehr steht er auf dem Standpunkt, vom Beginn des Jahres der Insolvenzeröffnung bis zur Insolvenzeröffnung habe eine abgekürzte Jahressteuerberechnung zu erfolgen, in der sämtliche Umsatzsteuer und Vorsteuer sowie Berichtigungen zu erfassen und im Rahmen der sog. umsatzsteuerlichen Zwangssaldierung zu verrechnen seien. Der V. Senat des BFH begründet seine Auffassung damit, dass das einheitliche Unternehmen mit Insolvenzeröffnung in mehrere Unternehmensteile aufgespalten werde, nämlich den vorinsolvenzrechtlichen Teil, die Insolvenzmasse und das freigegebene Vermögen. Damit wird auch die unter 3.3 dargestellte sog. doppelte Berichtigung begründet. Nach dem V. Senat des BFH unterliegt die abgekürzte Jahressteuerberechnung nicht der Insolvenzanfechtung.¹³

2.3 Zurechnung von Einkünften und Umsätzen

Nach § 43 Satz 1 AO bestimmen die Steuergesetze, wer Steuerschuldner ist. So sind nach § 2 Abs. 1 EStG Einkünfte derjenigen Person zuzurechnen, die sie erzielt. Danach ist entscheidend, auf wessen Rechnung und Gefahr der Steuertatbestand verwirklicht wird.¹⁴ In 1938 hat der RFH seine Rechtsprechung geändert, wonach wirtschaftlich betrachtet die Eröffnung des Konkursverfahrens zur Folge habe, dass der Schuldner sein Eigentum an den Vermögensgegenständen der Konkursmasse verliere und die Konkursmasse fortan selbständig steuerpflichtig sei. Seitdem haben RFH¹⁵ und BFH¹⁶ die zivilrechtliche Rechtslage zum Ausgangspunkt gemacht. Danach geht zwar gemäß § 80 Abs. 1 InsO die Verwaltungs- und Verfügungsbezugnis auf den Insolvenzverwalter über, der Schuldner bleibt jedoch (wirtschaftlicher) Eigentümer seiner Vermögensgegenstände. Nach der Rechtsprechung des IX. Senats des BGH handelt der Insolvenzverwalter als Partei kraft Amtes und somit im eigenen Namen mit Wirkung für den Insolvenzschuldner.¹⁷ Danach sind grundsätzlich dem Insolvenzschuldner die Einkünfte zuzurechnen.¹⁸ Entsprechendes gilt für die Umsatzsteuer.¹⁹

¹¹ Vgl. BFH, Urt. v. 18.5.2010 – X R 60/08, BStBl II 2011, 429 Rz. 35 m.w.N. zur Einkommensteuer.

¹² Vgl. BFH, Urt. v. 11.11.1993 – XI R 73/92, BFH/NV 1994, 477 zur Einkommensteuer, dazu *Onusseit*, EWiR 1994, 1169.

¹³ BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl II 2011, 996 (dazu und zur Kritik näher unter 3.3) und BFH, Urt. v. 24.11.2011 – V R 13/11, BStBl II 2012, 298 (zur Kritik dazu *Kahlert/Onusseit*, DStR 2012, 334).

¹⁴ Vgl. dazu *Wacker*, in Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 15 Rz. 135 ff.

¹⁵ RFH, Urt. v. 22.6.1938 – VI 687/37, RStBl 1938, 669.

¹⁶ Vgl. nur BFH, Urt. v. 11.11.1993 – XI R 73/92, BFH/NV 1994, 477 m.w.N. = ZIP 1994, 1286, dazu EWiR 1994, 1169 (*Onusseit*).

¹⁷ Vgl. dazu *Hirte*, in Uhlenbruck, InsO, 13. Auflage 2010 § 143 Rz. 57 m.N. aus der Rechtsprechung des IX. Senats des BGH.

¹⁸ Vgl. dazu *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 8. Auflage 2014, S. 24 f. und *Wacker*, in Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 15 Rz. 141/148.

¹⁹ Vgl. dazu *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 8. Auflage 2014, S. 25 f.

2.4 Festsetzungs – und Feststellungsverfahren

Auf Grundlage der vom Insolvenzverwalter²⁰ bzw. vom eigenverwaltenden Schuldner abzugebenden Steuererklärungen meldet das Finanzamt Insolvenzforderungen – die nicht durch Steuerbescheid festgesetzt werden dürfen²¹ – auf Grundlage von Steuerberechnungen zur Insolvenztabelle an und setzt Masseverbindlichkeiten mit (einem gegenständlich beschränkten) Steuerbescheid fest.²² Die Überprüfung der Rechtmäßigkeit einer zur Insolvenztabelle angemeldeten Steuerforderung hat nach dem Feststellungsverfahren gemäß §§ 174 ff. InsO zu erfolgen.²³

2.5 Erhebungsverfahren

Das steuerliche Erhebungsverfahren regelt die Frage, ob die Steuerschuld erloschen ist, was auch durch Aufrechnung geschehen kann, § 47 AO. Gemäß § 226 Abs. 1 AO sind als andere Bestimmungen auch die insolvenzrechtlichen Aufrechnungsverbote gemäß §§ 94 ff. InsO zu beachten.²⁴

3. Beurteilung einer Steuerforderung als Insolvenzforderung

3.1 Bedeutung des Insolvenzeröffnungsverfahrens

Für den Fiskus ist seit der Abschaffung der vormals in § 61 KO geregelten Fiskusvorrechte mit Inkrafttreten der Insolvenzordnung am 1.1.1999 von großer wirtschaftlicher Bedeutung, ob seine Steuerforderung als Insolvenzforderung oder als Masseverbindlichkeit zu beurteilen ist. Denn eine Insolvenzforderung kann er nur zur Insolvenztabelle anmelden und ist insoweit auf die (in der Regel wertlose) Insolvenzquote verwiesen.²⁵ Für den Fiskus ist es deshalb vorteilhafter, wenn Steuerforderungen gemäß § 55 InsO als Masseverbindlichkeiten zu beurteilen sind, die nach § 53 InsO vorrangig aus der Masse zu berichtigen sind. Allerdings regeln weder Insolvenzrecht noch Steuerrecht, nach welchen Kriterien eine Steuerforderung als Insolvenzforderung zu beurteilen ist.

In diesem Zusammenhang spielt das mit der Insolvenzordnung eingeführte Insolvenzeröffnungsverfahren eine besondere Rolle. Nach Ansicht der Finanzverwaltung hat sich dieses Verfahren nachteilig entwickelt, weil in diesem Verfahren in der Regel keine Steuern – insbesondere keine Umsatzsteuern – bezahlt werden und die entsprechenden Steuerforderungen

²⁰ Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Insolvenzverwalter als Vermögensverwalter im Sinne des § 34 Abs. 3 AO zu beurteilen, vgl. BFH, Urt. v. 19.3.2013 – II R 17/11, BStBl II 2013, 639 Rz. 14.

²¹ BFH, Urt. v. 12.12.2002 – I R 33/01, ZIP 2003, 1212. Der BFH hat den Vorrang der Insolvenzordnung auch das Festsetzungs- und Feststellungsverfahren mit § 87 InsO begründet. Allerdings dürfen nach dem BFH Steuererstattungen mit Bescheid festgesetzt werden, vgl. BFH, Urt. v. 13.5.2009 – XI R 63/07, ZIP 2009, 1361 zur Umsatzsteuer mit Anm. *Kahlert*.

²² Vgl. BFH, Urt. v. 18.5.2010 – X R 60/08, BStBl II 2011, 429 Rz. 35 m.w.N. zur Einkommensteuer.

²³ Vgl. dazu *Kahlert*, in *Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht*, 2. Auflage 2011, Rz. 8.126 ff.

²⁴ Vgl. dazu näher unter 8.

²⁵ Vgl. *Frotscher*, *Besteuerung bei Insolvenz*, 8. Auflage 2014, S. 63 ff.

als Insolvenzforderungen zu beurteilen sind.²⁶ Denn der regelmäßig bestellte vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt (§§ 22 Abs. 2, 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 InsO) hat nach der Rechtsprechung des IX. Senats des BGH die Pflicht, die künftige Masse zu sichern und zu erhalten. Er darf seine Zustimmung – die sich auf die Verfügung und nicht auf das schuldrechtliche Geschäft bezieht²⁷ – daher nur erteilen, wenn dies im Einzelfall zur Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben, etwa zur Fortführung des Schuldnerunternehmens, im Interesse der Gläubigergemeinschaft erforderlich oder wenigstens zweckmäßig ist.²⁸ Danach liegt die Bezahlung von Steuern nicht im Interesse der Gläubigergemeinschaft.²⁹ Deshalb ist der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt nicht berechtigt, seine Zustimmung zur Zahlung von Steuern zu erteilen. Nach der Rechtsprechung des IX. Senats des BGH handelt es sich bei den nicht abgeführten Steuern lediglich um Insolvenzforderungen und nicht um Masseverbindlichkeiten.³⁰ Weder der Geschäftsführer, der die Steuern mangels Zustimmung nicht abführen kann,³¹ noch der vorläufige Insolvenzverwalter, der die Zustimmung zur Zahlung der Umsatzsteuer nicht erteilen darf,³² haften nach der Rechtsprechung des VII. Senats des BFH gemäß § 69 AO für die nicht abgeführten Steuern.

Es ist ungeklärt, ob auch im Eröffnungsverfahren der Eigenverwaltung eine Steuerhaftung der Vertretungsorgane ausscheidet, wenn sie Steuerforderungen – wegen einer m.E. auch dort geltenden vorrangigen Massesicherungspflicht – nicht erfüllen. Für das insolvente Unternehmen ist diese Frage nicht von Bedeutung, weil es sich bei der Steuerforderung auch dann, wenn eine Steuerzahlungspflicht bestehen sollte, die nicht erfüllt wird, um eine Insolvenzforderung handelt. Die Rechtsunsicherheit wird auf dem Rücken der Vertretungsorgane ausgegossen, die sich der Gefahr ausgesetzt sehen, bei Nichtzahlung der Steuern gemäß § 69 AO zu haften.³³

3.2 Ursachen der Rechtsunsicherheiten

Die vorstehend (unter 3.1) dargestellten und die nachfolgend noch darzustellenden Rechtsunsicherheiten haben ihre Ursachen im Wesentlichen in zwei Umständen: Zum einen hat der Gesetzgeber in §§ 38 und 55 InsO keine besonderen Kriterien geregelt, nach denen Steuerforderungen in die insolvenzrechtlichen Forderungskategorien einzuordnen sind. Zum anderen gibt es keine zentrale Gerichtszuständigkeit für die Einordnung von Ansprüchen in die

²⁶ Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung zu § 55 Abs. 4 InsO, BR-Drucks. 532/10, S. 53.

²⁷ BGH, Urt. v. 18.7.2002 – IX ZR 195/01, ZIP 2002, 1625; bestätigt durch BGH, Urt. v. 13.1.2011 – IX ZR 233/09, ZInsO 2011, 388.

²⁸ BGH, Urt. v. 4.11.2004 – IX ZR 22/03, ZIP 2004, 2442 m.w.N.

²⁹ Vgl. dazu *Farr*, DStR 2007, 706, 708 und *Gerhardt*, in Jaeger, Insolvenzordnung, 2004, § 22 Rz. 258 m.w.N.

³⁰ BGH, Urt. v. 18.7.2002 – IX ZR 195/01, ZIP 2002, 1625; *Pape/Uhlenbruck*, ZIP 2005, 417, 419 f.

³¹ BFH, Beschl. v. 19.2.2010 – VII B 190/09, BFH/NV 2010, 1120 betreffend den Widerruf einer Lastschrift, mit der Steuern bezahlt werden; dazu *Kahlert*, EWiR 2011, 3.

³² BFH, Beschl. v. 27.5.2009 – VII B 156/08, BFH/NV 2009, 1591.

³³ M.E. besteht auch im Eröffnungsverfahren der Eigenverwaltung keine Steuerzahlungspflicht, vgl. *Kahlert*, ZIP 2012, 2089. Dem folgend *Hobelsberger*, DStR 2013, 2545.

insolvenzrechtlichen Forderungskategorien. Die einzelnen Senate des BFH wenden § 11 Abs. 2 FGO, wonach der Große Senat des BFH entscheidet, wenn ein Senat in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Senats oder des Großen Senats abweichen will, in der Praxis selten an.³⁴

Beide vorgenannten Umstände sind beispielsweise in Österreich anders geregelt. Die Regelung betreffend die Definition der Insolvenzforderung ist zwar mit § 38 InsO vergleichbar. § 51 Abs. 1 der Österreichischen Insolvenzordnung (IO) regelt: „Insolvenzforderungen sind Forderungen von Gläubigern, denen vermögensrechtliche Ansprüche an den Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zustehen (Insolvenzgläubiger)“. Allerdings enthält § 46 Nr. 2 IO spezielle Kriterien für die Beurteilung einer Steuerforderung als Masseverbindlichkeit. Nach § 46 Nr. 2 IO sind Masseforderungen auch „die Masse treffenden Steuern, Gebühren, Zölle, Beiträge zur Sozialversicherung und anderen öffentlichen Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens verwirklicht wird.“ Der Österreichische Gesetzgeber hat sich für eine Anknüpfung an den dem Steuertatbestand zugrunde liegenden zivilrechtlichen Sachverhalt entschieden. Des Weiteren ist in Österreich der Oberste Gerichtshof (OGH) zentral für die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit zuständig, und zwar für sämtliche Ansprüche, auch für Steuerforderungen.³⁵

3.3 Umsatzsteuer

Der für die Umsatzsteuer zuständige V. Senat des BFH begegnet der vorstehend (unter 3.1) dargestellten Rechtslage im Insolvenzeröffnungsverfahren durch eine Auslegung des § 38 InsO, die es ihm ermöglicht, Umsatzsteuerforderungen zunehmend als Masseverbindlichkeiten zu beurteilen. Ausgangspunkt der Überlegungen des V. Senats des BFH ist, dass es für die Begründetheit im Sinne des § 38 InsO maßgeblich sei, ob und wann der **Steuertatbestand** nach steuerlichen Grundsätzen verwirklicht und damit abgeschlossen sei, wobei es auf die steuerliche Entstehung und die Fälligkeit nicht ankomme. Hierdurch gelingt es dem V. Senat des BFH bei der Ist-Besteuerung in Fällen, in denen die Lieferungen oder sonstigen Leistungen zwar vor Insolvenzeröffnung ausgeführt, das Entgelt jedoch nach Insolvenzeröffnung vereinnahmt wird, an die Vereinnahmung im Insolvenzverfahren anzuknüpfen – mit der Folge der Beurteilung der Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit.³⁶ In Fällen der Soll-Besteuerung gelangt der V. Senat des BFH in solchen Sachverhalten zu einer Masseverbind-

³⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 8.3.2012 – V R 24/11, BStBl II 2012, 466. Der V. Senat des BFH hat argumentiert, ein Widerspruch zur Rechtsprechung des VII. Senats des BFH, der die Aufrechnung gegen einen der Masse zustehenden Vergütungsanspruch aus § 15a UStG zulasse, liege wegen der Vorgeiflichkeit des Festsetzungsverfahrens nicht vor. Vgl. auch BFH, Urt. v. 23.2.2011 – I R 20/10, BStBl II 2011, 82. Der I. Senat des BFH geht mit keinem Wort auf die Rechtsprechung des V. Senats des BFH ein, die im Widerspruch zur herangezogenen Rechtsprechung des VII. Senats des BFH steht (vgl. dazu unter 3.4).

³⁵ Vgl. OGH, Entscheidung v. 24.8.2011 – 3Ob103/11k, abrufbar unter www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Justiz&Dokumentnummer=JIT_20110824_OGH0002_00300B00103_11K0000_000.

³⁶ BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 64/07, BStBl II 2009, 682.

lichkeit, indem er das vor Insolvenzeröffnung nicht vereinnahmte Entgelt wegen angeblicher „rechtlicher Uneinbringlichkeit“ zunächst nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG berichtigt, um die Vereinnahmung im Insolvenzverfahren einer weiteren Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG zu unterwerfen, die im Insolvenzverfahren erfolgt und damit als Masseverbindlichkeit zu beurteilen ist.³⁷ In der Literatur ist die vorstehend dargestellte Rechtsprechung des V. Senats des BFH zwar zu Recht auf erhebliche Kritik gestoßen.³⁸ Der V. Senat des BFH hat seine grundlegende Dogmatik zur Begründetheit im Sinne des § 38 InsO jedoch unbeirrt auf weitere Fallgruppen erstreckt und erweitert.³⁹

Der V. Senat des BFH (zuständig für die Festsetzung der Umsatzsteuer) und der VII. Senat des BFH (zuständig für die Abrechnungsbescheide, also auch für die Aufrechnung) haben die Begründetheit im Sinne des § 38 InsO (für das Festsetzungsverfahren) und das Schuldigwerden im Sinne des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO (für das Erhebungsverfahren, also für die Aufrechnung) im Umsatzsteuerrecht lange Zeit unterschiedlich ausgelegt, obwohl die Vorschriften auf demselben Rechtsgedanken beruhen. Diese unterschiedliche Auslegung hat den Fiskus privilegiert. Der VII. Senat des BFH stellte unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des IX. Senats des BGH darauf ab, wann der dem Steuertatbestand **zugrunde liegende zivilrechtliche Sachverhalt** – also die Lieferung oder sonstige Leistung – im Kern verwirklicht war und gelangte damit zu einer Zulässigkeit von Aufrechnungen, indem er das Schuldigwerden von Steuererstattungen vor das Insolvenzverfahren „verlagerte“. Der VII. Senat des BFH hat seine Rechtsprechung zwar aus Gründen der Einheitlichkeit der Rechtsprechung im Sinne der Rechtsprechung des V. Senats des BFH in 2012 geändert, allerdings mit berechtigter Kritik an der Rechtsprechung des V. Senats des BFH verbunden.⁴⁰

3.4 Einkommensteuer – Körperschaftsteuer

Für das Einkommensteuerrecht knüpft der IV. Senat des BFH hinsichtlich der Qualifizierung einer Steuerforderung als Insolvenzforderung an die einheitliche Rechtsprechung des V. und VII. Senats des BFH im Umsatzsteuerrecht an.⁴¹ Danach sei maßgeblich, ob der einzelne (unselbständige) **Besteuerungstatbestand** – insbesondere die Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG –

³⁷ BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl II 2011, 996. Der XI. Senat des BFH, der auch für die Umsatzsteuer zuständig ist, hat sich der Rechtsprechung des V. Senats des BFH angeschlossen, vgl. nur BFH, Urt. v. 11.7.2013 – XI B 41/13, BFH/NV 2013, 1647.

³⁸ Kritisch *Kahlert*, DStR 2011, 921; *Schmittmann* ZIP 2011, 1125; *Depré/Lambert*, KSI 2011, 214; *Heinze*, DZWIR 2011, 276; *Onusseit*, DZWIR 2011, 239; *Kahlert*, DStR 2011, 1973. Zustimmend *Wäger*, DStR 2011, 1925; *Widmann*, UR 2011, 501; *Schuster*, DStR 2013, 1509, 1511. Kritisch auch *Stadie*, UR 2013, 158, dem die Rechtsprechung des V. Senats des BFH allerdings nicht weit genug geht. Er meint, dem Fiskus müsse ein insolvenzanfechtungsfestes Aussonderungsrecht an den nicht abgeführten Umsatzsteuerbeträgen zustehen.

³⁹ Vgl. im Einzelnen *Kahlert*, ZIP 2013, 500. Vgl. auch *Wäger*, WM 2012, 769 zur Umsatzsteuer bei der Verwertung von Krediten und Kreditsicherheiten auf Grundlage der Rechtsprechung des V. Senats des BFH.

⁴⁰ BFH, Urt. v. 25.7.2012 – VII R 29/11, BStBl II 2013, 36 = DB 2012, 2556 mit Anm. *Kahlert*.

⁴¹ BFH, Urt. v. 16.5.2013 – IV R 23/11, BStBl II 2013, 759 Rz. 18.

vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde.⁴² Auf dieser Grundlage beurteilt der IV. Senat des BFH Einkommensteuern, die auf der Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Insolvenzverfahren beruhen, als Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, die nach § 53 InsO vorrangig aus der Masse zu berichtigen sind. Das gilt nach dem IV. Senat des BFH auch dann, wenn die stillen Reserven vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens gelegt worden sind, und zwar – unter Aufgabe seiner früheren Rechtsprechung⁴³ – unabhängig davon, ob der Erlös in die Insolvenzmasse fließt oder an absonderungsberechtigte Grundpfandgläubiger.⁴⁴

Diese Rechtsprechung steht nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des I. Senats des BFH. Dieser hat den Rechtsgedanken für die vom VII. Senat des BFH inzwischen geänderte Rechtsprechung – zu Recht – in § 38 InsO erblickt. Nach dem I. Senat des BFH ist auf Grundlage der Rechtsprechung des IX. Senats des BGH eine Insolvenzforderung gegeben, wenn die Forderung „ihrem Kern nach“ bereits vor Insolvenzeröffnung entstanden ist. Dazu hat der I. Senat des BFH ausgeführt: „Maßgeblich hierfür ist, wann der **zugrunde liegende zivilrechtliche Sachverhalt**, der zur Entstehung des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis führt, vor Insolvenzeröffnung verwirklicht worden ist; dann ist (dem Rechtsgedanken des § 38 InsO entsprechend) ein „begründeter Vermögensanspruch“ gegen den Insolvenzgläubiger entstanden. Es muss insoweit damit ein „**gesicherter Rechtsgrund**“ der Forderung gelegt sein.“ (Hervorhebungen durch den Verfasser)⁴⁵ Im konkreten Fall hat der I. Senat des BFH keinen „gesicherten Rechtsgrund“ angenommen, weil der Anspruch auf Erstattung von Körperschaftsteuer noch von dem ungewissen Ereignis des Gewinnverteilungsbeschlusses abhing.

Damit beurteilt der I. Senat des BFH die Begründetheit im Sinne des § 38 InsO für Zwecke der Ertragsteuern nach anderen Kriterien als der IV. Senat des BFH. Deutlich wird der Unterschied auch in einem Fall, den das FG Thüringen entschieden hat und über den der X. Senat des BFH im Rahmen der Revision zu entscheiden haben wird. Es geht um einen Sachverhalt, in dem der Kaufvertrag über Unternehmensteile bereits vor Insolvenzeröffnung geschlossen und der Kaufpreis nach Insolvenzeröffnung gezahlt wurde. Das FG Thüringen hat den Einkunftstatbestand erst mit dem Zufluss der Kaufpreiszahlung gemäß § 11 EStG nach Insolvenzeröffnung als vollständig verwirklicht angesehen und die darauf beruhende Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit beurteilt.⁴⁶ Nach der Rechtsprechung des I. Senats des BFH handelt es sich m.E. um eine Insolvenzforderung, weil an den vor Insolvenzeröffnung

⁴² BFH, Urt. v. 16.5.2013 – IV R 23/11, BStBl II 2013, 759 Rz. 19. So auch FG Thüringen, Urt. v. 30. 11. 2011 – 3 K 581/09, EFG 2013, 317 – Rev. eingelegt, Az. des BFH: X R 12/12 und FG Münster, Urt. v. 29.11.2013 – 4 K 3607/10 E, EFG 2014, 289 – zur Einkommensteuer. Das FG Münster hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

⁴³ BFH, Urt. v. 29.3.1984 – IV R 271/83, BStBl II 1984, 602.

⁴⁴ BFH, Urt. v. 16.5.2013 - IV R 23/11, BFH, BStBl II 2013, 759 = DStR 2013, 1584 mit Anm. *Kahlert*.

⁴⁵ BFH, Urt. v. 23.2.2011 – I R 20/10, BStBl II 2011, 822 Rz. 12. Vgl. dazu *Kahlert*, EWiR 2011, 509.

⁴⁶ FG Thüringen, Urt. v. 30. 11. 2011 – 3 K 581/09, EFG 2013, 317 – Rev. eingelegt, Az. des BFH: X R 12/12.

abgeschlossenen Kaufvertrag anzuknüpfen ist. Der IV. Senat des BFH, der in seinem Urteil vom 16.5.2013 dem Urteil des FG Thüringen zustimmt, geht, – wie auch das FG Thüringen – auf den Widerspruch zur Rechtsprechung des I. Senats des BFH nicht ein.⁴⁷ Anders als der IV. Senat des BFH erkennt der Richter im V. Senat des BFH *Wäger* diese Problematik im Rahmen der Beurteilung der Begründetheit der Umsatzsteuerforderung zwar, meint jedoch, der „gesicherte Rechtsgrund“ entspreche dem Erfordernis der vollständigen Verwirklichung des Steuertatbestandes.⁴⁸

Die Vorsitzende des X. Senats des BFH *Schuster* ist der Meinung, die Kriterien für die Begründetheit im Sinne des § 38 InsO für das Umsatzsteuerrecht und das Ertragsteuerrecht dürften sich nicht unterscheiden. In beiden Fällen sei maßgeblich, wann der den Steueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen sei, was sich ausschließlich nach den Vorschriften des Steuerrechts und nicht nach den Vorschriften des Insolvenzrechts richte.⁴⁹ Diese Argumentation ist nicht überzeugend, weil sie schlicht an die Rechtsprechung zum Umsatzsteuerrecht anknüpft statt eine Antwort auf die Frage zu geben, warum es den Wertungen des § 38 InsO entsprechen könnte, für die Zwecke der Ertragsteuer – wie der V., VII. und XI. Senat des BFH im Umsatzsteuerrecht – an die vollständige Verwirklichung des Steuertatbestandes anzuknüpfen.

M.E. gilt das Folgende:

Der materielle Steuertatbestand im Einkommensteuerrecht und damit der Besteuerungsgrund knüpfen an zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäfte an. Der Einkommensteuer unterliegen die in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG aufgeführten Einkünfte, die der Steuerpflichtige erzielt. Das gilt gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für die Körperschaftsteuer. Die Einkünfte werden durch den Abschluss von schuldrechtlichen Verträgen und deren Erfüllung erzielt.⁵⁰ Der vor Insolvenzeröffnung begründete Vermögensanspruch im Sinne des § 38 InsO kann und muss somit im Einkommensteuerrecht mit Blick auf den zugrunde liegenden zivilrechtlichen Sachverhalt ermittelt werden. Nur auf diese Weise kann auch eine Gleichbehandlung mit privaten Gläubigern hergestellt werden, die ihre Rechtsbeziehungen mit dem Schuldner auf zivilrechtlicher Grundlage gestalten. Denn es macht für die Zwecke des § 38 InsO keinen Unterschied, ob ein Anspruch unmittelbar aus dem schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft folgt oder ob ein Anspruch an dieses schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft anknüpft.⁵¹

⁴⁷ BFH, Urt. v.16.5.2013 – IV R 23/11, BStBl II 2013, 759 Rz. 18 = DStR 2013, 1584 mit Anm. *Kahlert*.

⁴⁸ *Wäger*, DB 2012, 1460 unter IV. 2. a) cc) (2).

⁴⁹ *Schuster*, DStR 2013, 1509, 1511.

⁵⁰ Vgl. *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Auflage 2013, § 1 Rz. 32 f.

⁵¹ *Frotscher*, Besteuerung Bei Insolvenz, 8. Auflage 2014, S. 67, weist zutreffend daraufhin, dass die insolvenzrechtliche Beurteilung einer Steuerforderung als Insolvenzforderung nicht von der steuertechnischen Ausgestaltung des jeweiligen Steuertatbestandes abhängig sein kann, weil es sich hierbei um eine insolvenzrechtliche Frage handelt.

Besonderheiten gelten für die Besteuerung von stillen Reserven, die im Insolvenzverfahren aufgedeckt werden. Entscheidend ist, worauf bereits der Vorsitzende Richter am OLG Dresden *Onusseit* unter Geltung der Konkursordnung hingewiesen hat, dass dem Fiskus bereits vor Insolvenzeröffnung ein durch den Verkauf des Wirtschaftsguts aufschiebend bedingter Steueranspruch zusteht. Dies hat zur Folge, dass bereits vor Insolvenzeröffnung ein „gesicherter Rechtsgrund“ im Sinne des § 38 InsO besteht.⁵² Dies ergibt sich ohne weiteres aus einem Vergleich mit der übereinstimmenden Rechtsprechung des IX. Senats des BGH⁵³ und des VII. Senats des BFH,⁵⁴ wonach Ansprüche auf Erstattung von Steuervorauszahlungen bereits im Zeitpunkt der Entrichtung der Vorauszahlungen unter der aufschiebenden Bedingung entstehen, dass am Ende des Besteuerungszeitraumes die geschuldete Steuer geringer ist als die Vorauszahlung. Wenn die Vorauszahlung vor Insolvenzeröffnung zu der Beurteilung eines aufschiebend bedingten Steuererstattungsanspruchs als „gesicherten Rechtsgrund“ im Sinne des § 38 InsO führt, so muss dies auch für die vor Insolvenzeröffnung vorhandenen stillen Reserven mit Blick auf Einkommensteuer – bzw. Körperschaftsteueransprüche gelten. Denn die Vorauszahlung vor Insolvenzeröffnung weist gegenüber den vor Insolvenzeröffnung vorhandenen stillen Reserven hinsichtlich der Beurteilung eines „gesicherten Rechtsgrundes“ keine Unterschiede auf. In beiden Fällen sind die wesentlichen Grundlagen (Vorauszahlungen bzw. stille Reserven) für den späteren Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis vor Insolvenzeröffnung gelegt und hängen nur noch von einem zukünftigen ungewissen Ereignis (geringere Steuerschuld am Ende des Besteuerungszeitraumes bzw. Verkauf des Wirtschaftsgutes) ab.

3.5 IX. Senat des BGH

Auch nach der Rechtsprechung des IX. Senat des BGH ist für die Begründetheit einer Steuerforderung im Sinne des § 38 InsO nicht der Zeitpunkt der Vollentstehung des Rechts maßgeblich, sondern der Zeitpunkt, in dem nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt worden ist.⁵⁵ Nach dieser Rechtsprechung kommt es ebenfalls nicht auf die steuerliche Entstehung oder Festsetzung der Steuerforderung an.⁵⁶ Allerdings hat der IX. Senat des BGH bislang – soweit ersichtlich – nicht entschieden, ob es für die Begründetheit einer Steuerforderung im Sinne des § 38 InsO auf den Zeitpunkt der vollständigen Verwirklichung des Steuertatbestandes oder des dem Steuertatbestand zugrunde liegenden zivilrechtlichen Sachverhalts ankommt.

⁵² *Onusseit*, ZIP 1986, 77. So im Ergebnis auch *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 8. Auflage 2014, S. 153 ff. und *Roth*, FR 2013, 441 jeweils m.w.N.

⁵³ BGH, Urt. v. 12.1.2006 – IX ZB 239/04, ZInsO 2006, 139 zur Einkommensteuer und BGH, Urt. v. 18.4.2013 – IX ZR 90/10, ZIP 2013, 1131 Rz. 10 zur Körperschaftsteuer jeweils unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH.

⁵⁴ BFH, Beschl. v. 26.11.2013 – VII B 243/12, juris, zur KFZ-Steuer mit Hinweis unter anderem auf BFH, Urt. v. 6.2.1996 – VII R 116/94, BStBl II 1996, 557 zur Körperschaftsteuer unter Geltung der Konkursordnung.

⁵⁵ BGH, Urt. v. 12.1.2006 – IX ZB 239/04, ZInsO 2006, 139 zur Einkommensteuer.

⁵⁶ BGH, Urt. v. 18.4.2013 – IX ZR 90/10, ZIP 2013, 1131 Rz. 10 zur Körperschaftsteuer.

3.6 § 55 Abs. 4 InsO

3.6.1 Allgemeines

Der Gesetzgeber hat auf die vorstehend dargestellte Rechtslage im Insolvenzeröffnungsverfahren (siehe vorstehend unter 3.1) mit der Schaffung des § 55 Abs. 4 InsO reagiert.⁵⁷ Nach § 55 Abs. 4 InsO gelten Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit. Eine Verzahnung mit der Rechtsprechung des V. Senats des BFH – welche ebenfalls eine Reaktion auf das Insolvenzeröffnungserfahren darstellt, vgl. vorstehend 3.1 und 3.3 – ist nicht erfolgt. Die Rechtsunsicherheiten sind § 55 Abs. 4 InsO auch deshalb gewissermaßen mit in die Wiege gelegt worden. § 55 Abs. 4 InsO leidet jedoch auch an weiteren so schwerwiegenden Mängeln, dass er m.E. wegen des Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip aus Art. 20 Abs. 3 GG (Normenklarheit und Vollziehbarkeit)⁵⁸ als verfassungswidrig zu beurteilen ist.⁵⁹ Es bedurfte bereits zweier BMF-Schreiben, um die Vorschrift für die Insolvenzpraxis überhaupt einigermaßen praktikabel zu machen.⁶⁰ Dem Vernehmen nach ist ein weiteres BMF-Schreiben zu § 55 Abs. 4 InsO geplant. Das BMF ist gewissermaßen zum Ersatzgesetzgeber geworden. Der Gesetzgeber sollte über eine Abschaffung der Vorschrift oder jedenfalls über eine grundlegende Überarbeitung der Vorschrift nachdenken.

3.6.2 Sonderfall Eigenverwaltung

Erstens ist fraglich, ob § 55 Abs. 4 InsO im Eröffnungsverfahren der Eigenverwaltung Anwendung findet. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens hat der Bundesrat zu Recht darauf hingewiesen, dass § 55 Abs. 4 InsO auf das Eröffnungsverfahren nach § 270a InsO keine Anwendung findet, wenn dem Schuldner kein allgemeines Verfügungsverbot auferlegt wird. Denn in diesem Fall werden die Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis weder von einem vorläufigen Insolvenzverwalter noch vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet. Vielmehr begründet der Insolvenzschuldner solche Verbindlichkeiten selbst. Deshalb hat der Bundesrat vorgeschlagen, den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO sowohl auf Steuerverbindlichkeiten, die vom Schuldner selbst begründet worden sind, als auch auf solche, die mit Zustimmung des vorläufigen Sachwalters und durch den vorläufigen Sachwalter selbst begründet worden sind, auszudehnen.⁶¹ Die Bundesregie-

⁵⁷ § 55 Abs. 4 InsO ist anzuwenden auf Insolvenzverfahren, deren Eröffnung ab dem 1.1.2011 beantragt wird, Art. 103e EGIInsO.

⁵⁸ Vgl. dazu BFH, Urt. v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl II 2007, 167 m. w. N.

⁵⁹ So auch der Beschluss des 8. Deutschen Insolvenzrechtstags des DAV v. 7./8.4.2011. Vgl. dazu im Einzelnen *Kahlert*, in Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, 2. Auflage 2011, Rz. 7.57 ff. Siehe zu den zahlreichen Ungereimtheiten auch *KPB-Onusseit*, InsSteuerR II F, 2/2012, Rz. 168a ff. Mit dem FG Düsseldorf, Urt. v. 27.9.2013 – 1 K 3372/12 U, ZIP 2013, 2224, hat – soweit ersichtlich –, erstmals ein Finanzgericht die Rechtmäßigkeit des § 55 Abs. 4 InsO bejaht, allerdings die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

⁶⁰ Vgl. dazu die BMF-Schreiben v. 12.4.2013, BStBl I 2013, 518 und v. 17.1.2012, BStBl I 2012, 120.

⁶¹ BR-Drucks. 127/11, S. 6 f. und S. 36 f.

rung hat in ihrer Gegenäußerung⁶² zwar die Prüfung des Vorschlags des Bundesrats in Aussicht gestellt. Sie hat jedoch zu Recht darauf hingewiesen, dass Masseverbindlichkeiten nur angenommen werden könnten, wenn sie dem Insolvenzverwalter auf Grundlage einer amtlichen Liquidationsmaßnahme im weiteren Sinne zuzurechnen seien. In den Fällen des § 55 Abs. 2 InsO und des § 55 Abs. 4 InsO sei diese Voraussetzung erfüllt, weil an die Handlung oder die Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters angeknüpft werde. Die Erstreckung des § 55 Abs. 4 InsO auf den eigenverwaltenden Schuldner würde diese Systematik durchbrechen, weil der Schuldner selbstständig handle und der vorläufige Sachwalter allein die Aufgabe habe, die wirtschaftliche Lage des Schuldners zu prüfen und seine Geschäftsführung zu überwachen. Da der Vorschlag des Bundesrats nicht Gesetz geworden ist, kommt auf Grundlage der vorstehend dargestellten Entwicklung des ESUG eine Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO auf das vorläufige Eröffnungsverfahren der Eigenverwaltung m.E. nicht in Betracht.

Nach dem BMF-Schreiben vom 9.12.2011⁶³ hat die Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO Vorrang vor der Anwendung des Urteils des V. Senats des BFH vom 9.12.2010.⁶⁴ Da § 55 Abs. 4 InsO – wie vorstehend gezeigt – im Eröffnungsverfahren der Eigenverwaltung keine Anwendung findet, ist dieser Vorrang nicht gegeben. Deshalb stellt sich die zweite Frage, ob die Rechtsprechung des V. Senats des BFH auf die Eigenverwaltung Anwendung findet. Dazu das Folgende:

Der V. Senat des BFH begründet in seinem Urteil vom 9.12.2010⁶⁵ die 1. Berichtigung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG damit, dass der Leistungsempfänger nicht mehr mit befreiender Wirkung an den Leistenden zahlen könne (siehe oben unter 3.3). Denn dem Leistenden fehle aufgrund des Übergangs der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis gem. § 80 Abs. 1 InsO auf den Insolvenzverwalter die für das Erlöschen der Verbindlichkeit erforderliche Empfangszuständigkeit. Wird im Rahmen der Anordnung der Eigenverwaltung gem. § 270c InsO ein Sachwalter bestellt, so geht die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nicht auf den Sachwalter über. Vielmehr ist der Schuldner nach § 270 Abs. 1 Satz 1 InsO berechtigt, unter der Aufsicht des Sachwalters die Insolvenzmasse zu verwalten und über sie zu verfügen. Hierbei handelt der Schuldner nach der herrschenden Ansicht in der Literatur nicht mehr kraft seiner eigenen Privatautonomie, sondern als Amtswalter der Gläubiger mit bestimmten gesetzlich geregelten Rechten und Pflichten.⁶⁶ Dies beschreibt den Umstand, dass der

⁶² BT-Drucks. 17/5712, S. 111 und S. 112 f.

⁶³ BStBl I 2011, 1273 = ZIP 2011, 2431, dort Abschnitt 17 Abs. 13 UStAE.

⁶⁴ BFH v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl II 2011, 996.

⁶⁵ BFH v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl II 2011, 996, dazu das BMF-Schreiben v. 9.12.2011, BStBl I 2011, 1273. Vgl. zu diesem BMF-Schreiben *Kahlert/Schmidt*, DB 2012, 197 und *Sterzinger*, NZI 2012, 63. So jetzt auch der XI. Senat des BFH, Urt. v. 11.7.2013 – XI B 41/13, BFH/NV 2013, 1647.

⁶⁶ *Undritz*, in Karsten Schmidt, InsO, 18. Auflage 2013, § 270 Rz. 16; *Fiebig*, in Hamburger Kommentar zur InsO, 4. Auflage 2012, § 270 Rz. 33 f.; *Pape*, in KPB, InsO, 4/2012, § 270 Rz. 1 ff. und *Wittig/Tetzlaff*, in MünchKomm-InsO, 2. Auflage 2008, § 270 Rz. 69 jew. m. w. N. So auch der Entwurf, BT-Drs. 18/407, S. 41 Zu Nummer 8 (§ 270d InsO-E), wonach der eigenverwaltende Schuldner

Schuldner bei Ausübung der bei ihm verbliebenen Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis die gesetzlich geregelten Rechte und Pflichten zu beachten hat. Fraglich ist, ob die so modifizierte Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Schuldners einem Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis im Sinne der Rechtsprechung des V. Senats des BFH gleichzusetzen ist und somit zu einem – für die 1. Berichtigung zwingenden – Verlust der Empfangszuständigkeit des Schuldners führt. M. E. spricht vieles dafür, dass der V. Senat des BFH im Ergebnis von einer solchen Gleichsetzung ausgehen wird. Denn nach § 270 Abs. 1 Satz 2 InsO sind für die Eigenverwaltung grundsätzlich die allgemeinen Vorschriften der InsO anzuwenden. Die Anordnung der Eigenverwaltung stellt keine besondere Verfahrensart dar, es handelt sich um eine Eröffnung des Insolvenzverfahrens.⁶⁷ Somit entstehen auch bei Anordnung der Eigenverwaltung die vom V. Senat des BFH angenommenen verschiedenen Unternehmensteile, nämlich der vorinsolvenzrechtliche Unternehmensteil,⁶⁸ die Insolvenzmasse⁶⁹ und das freigegebene Vermögen.⁷⁰ Da auch § 55 Abs. 1 InsO⁷¹ auf den eigenverwaltenden Schuldner Anwendung findet, ist davon auszugehen, dass der V. Senat des BFH die 2. Berichtigung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG als Masseverbindlichkeit beurteilen wird, weil der sich ergebende Steueranspruch erst im Insolvenzverfahren vollständig verwirklicht werde.

Nach dem Gesagten ist es möglich, dass dann, wenn in einem Konzern für einige Konzerngesellschaften die (vorläufige) Eigenverwaltung angeordnet und für andere Konzerngesellschaften ein (vorläufiger) Insolvenzverwalter bestellt wird, für die jeweiligen Konzerngesellschaften unterschiedliche Steuerfolgen gelten. Diese Asymmetrie und die damit verbundenen Rechtsunsicherheiten werden weiter verstärkt, wenn man berücksichtigt, dass der Einfluss der (vorläufigen) Eigenverwaltung auf die umsatzsteuerliche und ertragsteuerliche Organschaft (dazu unter 6. und 3.1 a.E. hinsichtlich einer etwaigen Steuerhaftung der Vertretungsorgane) ungeklärt ist. Hierdurch werden nicht nur Sanierungen vereitelt oder erheblich erschwert, auch der Erfolg der Eigenverwaltung steht auf dem Spiel.

4. Beurteilung einer Steuerforderung als Masseverbindlichkeit

§ 38 InsO regelt nicht, dass dann, wenn keine Insolvenzforderung gegeben ist, automatisch eine Masseverbindlichkeit nach § 55 InsO vorliegt. Vielmehr sind die Voraussetzungen des

in die Rechte und Pflichten des Insolvenzverwalters eintritt, was sich bereits aus allgemeinen Grundsätzen ergebe und deshalb in § 270d InsO-E nur eine Klarstellung erfolge.

⁶⁷ Vgl. *Wittig/Tetzlaff*, in *MünchKomm-InsO*, 2. Auflage 2008, vor §§ 270 bis 285 Rz. 28 und *Fiebig*, in *HambKomm-InsO*, 4. Auflage, 2012, vor §§ 270 ff. Rz. 1.

⁶⁸ Zum Vollstreckungsverbot der Gläubiger bei Anordnung der Eigenverwaltung *Wittig/Tetzlaff*, in *MünchKomm-InsO*, 2. Auflage 2008, § 270 Rz. 101 ff.

⁶⁹ Zur Begründung von Masseverbindlichkeiten durch den eigenverwaltenden Schuldner *Wittig/Tetzlaff*, in *MünchKomm-InsO*, 2. Auflage 2008, § 270 Rz. 73.

⁷⁰ Zur Freigabe durch den eigenverwaltenden Schuldner *Wittig/Tetzlaff*, in *MünchKomm-InsO*, 2. Auflage 2008, § 270 Rz. 67a.

⁷¹ Zur Begründung von Masseverbindlichkeiten durch den eigenverwaltenden Schuldner *Wittig/Tetzlaff*, in *MünchKomm-InsO*, 2. Auflage 2008, § 270 Rz. 73.

§ 55 InsO zu prüfen.⁷² Deshalb ist entscheidend, ob die Steuerforderung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO durch eine „Handlung des Insolvenzverwalters“ oder „in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung oder Verteilung der Insolvenzmasse begründet“ worden ist. Da Steueransprüche mit Erfüllung des gesetzlichen Tatbestands entstehen (§ 38 AO), scheidet eine „Handlung des Insolvenzverwalters“ aus.⁷³ Entscheidend ist somit, ob die Steuer „in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung oder Verteilung der Insolvenzmasse begründet“ worden ist.

Ausgangspunkt der Überlegungen der Einordnung einer Steuerforderung als Masseverbindlichkeit ist, dass der Wortlaut „in anderer Weise durch (...) die Verwaltung der Insolvenzmasse begründet werden“ eine Zurechnung der Steuerforderung zu der Verwaltungstätigkeit voraussetzt. Die Bundesregierung hat im Gesetzgebungsverfahren zu § 55 Abs. 4 InsO zu Recht darauf hingewiesen, dass Masseverbindlichkeiten nur angenommen werden könnten, wenn sie dem Insolvenzverwalter auf Grundlage einer amtlichen Liquidationsmaßnahme im weiteren Sinne zuzurechnen seien. In den Fällen des § 55 Abs. 2 InsO und des § 55 Abs. 4 InsO sei diese Voraussetzung erfüllt, weil an die Handlung oder die Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters angeknüpft werde.⁷⁴

Demgegenüber gehen die Finanzgerichte von einer Zurechnung der Steuerforderung zu der Verwaltungstätigkeit aus, wenn das Wirtschaftsgut, das die Steuern auslöst, zur Insolvenzmasse gehört, dessen Verwaltung dem Insolvenzverwalter obliegt. Hierbei ist es nach der Rechtsprechung der Finanzgerichte unerheblich, durch wen und durch welche Maßnahmen die Steuerforderung ausgelöst wird. Im Einzelnen:

Im **Einkommensteuerrecht** soll die Auflösung einer Rückstellung auf Ebene einer GbR, an der der Insolvenzschuldner beteiligt ist, ausreichend sein, um der Insolvenzmasse einen Gewinn aus der Beteiligung an der GbR zuzurechnen.⁷⁵ Auch soll es ausreichend sein, wenn ein vor Insolvenzeröffnung bestellter Zwangsverwalter nach Insolvenzeröffnung ein Grundstück des Insolvenzschuldners (weiter) verwaltet und die Mieten an den Grundpfandgläubiger auskehrt. Hierdurch werde weder die Zurechnung der Einkünfte zum Insolvenzschuldner verändert noch hindere der fehlende Zufluss der Mieteinnahmen zur Insolvenzmasse die Beurteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Masseverbindlichkeiten.⁷⁶

Im **Umsatzsteuerrecht** sollen Vorsteuerberichtigungen gemäß § 15a UStG, die durch den späteren Insolvenzschuldner vor Insolvenzeröffnung ausgelöst wurden und im Insolvenzverfahren zu Berichtigungsansprüchen nach § 15a UStG führen, als Masseverbindlichkeiten zu

⁷² So zutreffend BFH, Urt. v. 18.5.2010 – X R 60/08, BStBl II 2011, 429 Rz. 35.

⁷³ Vgl. dazu *Hefermehl*, in MüKo-InsO, 2. Auflage 2007, § 55 Rz. 70.

⁷⁴ BT-Drucks. 17/5712, S. 111 und S. 112 f.

⁷⁵ BFH, Urt. v. 18.5.2010 – X R 60/08, BStBl II 2011, 429.

⁷⁶ FG Münster, Urt. v. 29.11.2013 – 4 K 3607/10 E, EFG 2014, 289 = ZIP 2014, 589 zur Einkommenssteuer – Revision zugelassen.

beurteilen sein.⁷⁷ Verwendet der Insolvenzschuldner Gegenstände der Insolvenzmasse zur Ausführung umsatzsteuerpflichtiger Leistungen, so soll es sich bei den Umsatzsteuern nur dann nicht um Masseverbindlichkeiten handeln, wenn der Insolvenzschuldner überwiegend seine unpfändbare eigene Arbeitskraft verwendet.⁷⁸

Die vorstehend dargestellte Rechtsprechung der Finanzgerichte ist nicht mit § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 InsO („in anderer Weise (...) durch die Verwaltung der Insolvenzmasse begründet“) vereinbar. Nach der vorstehend dargestellten und zutreffenden Rechtsansicht der Bundesregierung kommt eine Zurechnung der Steuerforderung nur dann in Betracht, wenn sie dem Insolvenzverwalter auf Grundlage einer amtlichen Liquidationsmaßnahme im weiteren Sinne zuzurechnen ist. Das ist in den vorstehend dargestellten Fällen nicht gegeben. Die Finanzgerichte machen aus § 55 Abs. 1 Nr. 2 Alt. 2 InsO gewissermaßen einen Gefährdungstatbestand, auf den der Insolvenzverwalter keinen Einfluss hat. Hiergegen kann m.E. auch nicht eingewendet werden, der Insolvenzverwalter könnte das Wirtschaftsgut ja freigeben, um die Zurechnung zu verhindern. Dies würde die Verwaltung der Insolvenzmasse ad absurdum führen, weil der Insolvenzverwalter vorsorglich alle Massegegenstände freigeben müsste. Denn die einzelnen Maßnahmen, welche die Steuerforderungen auslösen könnten, müssen und können ihm gar nicht bekannt sein.

5. Besonderheiten bei Personengesellschaften

Die Zurechnung des Einkommens einer gewerblichen Personengesellschaft – die selbst weder der Einkommensteuer noch der Körperschaftsteuer unterliegt, sondern nur Gewinnermittlungsobjekt ist – zu den Gesellschaftern setzt nach der Rechtsprechung des BFH einen Gewerbebetrieb und eine Mitunternehmerstellung voraus. Denn nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG einer KG und einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind.⁷⁹ Nach dem BFH ist Mitunternehmer, wer aufgrund eines gesellschaftsvertraglichen oder damit vergleichbaren Verhältnisses zusammen mit anderen Personen Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt. Beide Merkmale müssen zwar vorliegen, können aber im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. Denn nach dem BFH handelt es sich bei der Mitunternehmerschaft um einen Typusbegriff.⁸⁰ Mitunternehmerinitiative bedeutet nach dem BFH Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen. Ausreichend sind die Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kom-

⁷⁷ BFH, Urt. v. 9.2.2011 – XI R 35/09, BStBl II 2011, 1000.

⁷⁸ BFH, Urt. v. 9.2.2011 – XI R 35/09, BStBl II 2011, 1000. BFH, Urt. v. 8.9.2011 – V R 38/10, BFH/NV 2012, 356 und BFH, Urt. v. 17.3.2010 – XI R 2/08, BFH/NV 2010, 1568, dazu *Kahlert*, EWiR 2010, 647.

⁷⁹ Vgl. dazu *Wacker*, in Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 15 Rz. 160 und 250 m.N. aus der Rechtsprechung des BFH.

⁸⁰ Vgl. dazu *Wacker*, in Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 15 Rz. 262 m.N. aus der Rechtsprechung des BFH.

manditisten (§§ 164, 166 HGB).⁸¹ Unter Mitunternehmerrisiko versteht der BFH eine gesellschaftsrechtliche oder damit vergleichbare wirtschaftliche Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg eines Gewerbetriebs, in der Regel durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven einschließlich eines Geschäftswertes.⁸² Ist das Mitunternehmerrisiko in dieser Weise ausgeprägt, so ist es nach dem BFH ausreichend, wenn nur geringe sonstige Mitwirkungs- und Kontrollrechte bestehen.⁸³

Nach dem X. Senat des BFH soll die steuerliche Zurechnung des Einkommens im Rahmen einer Mitunternehmerschaft gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG durch die Vorschriften der Konkursordnung und der Insolvenzordnung nicht verändert werden, und zwar unabhängig davon, ob das Verfahren (1) über das Vermögen der Mitunternehmerschaft, (2) das Vermögen des Mitunternehmers oder (3) sowohl über das Vermögen der Mitunternehmerschaft als auch über das Vermögen des Mitunternehmers eröffnet worden ist.⁸⁴ Die Begründung von *Frotscher*,⁸⁵ auf die sich der X. Senat des BFH bezieht, greift m.E. zu kurz. Entgegen der Auffassung von *Frotscher* geht es nicht um eine Veränderung der materiell-rechtlichen Regeln betreffend die Zurechnung von Einkünften (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG), sondern um die Frage, ob der (unveränderte) Steuertatbestand noch erfüllt ist. Denn wie bei der umsatzsteuerlichen Organschaft und der ertragsteuerlichen Organschaft (dazu unter 6.) ist der Einfluss des (vorläufigen) Insolvenzverfahrens auf den Steuertatbestand zu berücksichtigen. Die entscheidende Frage ist somit, ob mit dem (vorläufigen) Insolvenzverfahren das Merkmal der Mitunternehmerinitiative entfällt. Denn im vorläufigen Insolvenzverfahren gilt die Massesicherungspflicht (dazu unter 3.1) und im eröffneten Insolvenzverfahren geht die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis gemäß § 80 Abs. 1 InsO auf den Insolvenzverwalter über.

Wollte man annehmen, dass die Mitunternehmerinitiative und somit die Zurechnung der Einkünfte zum Gesellschafter entfallen, so stellte sich die Frage, wem die Einkünfte sodann zuzurechnen wären. In Betracht käme in diesem Fall wohl allein, die Insolvenzmasse als selbständig steuerpflichtig zu beurteilen. Diese Sichtweise ist allerdings bereits 1938 – zu Recht – aufgegeben worden.⁸⁶ Hieraus wird deutlich, dass die vom BFH verwendete Figur der Mitunternehmerschaft mit dem Merkmal der Mitunternehmerinitiative zur Erklärung der Besteuerung der Personengesellschaft in der Insolvenz an ihre Grenzen stößt. M.E. spricht vieles dafür, dass es auf dieses Merkmal nicht ankommen kann, sondern das Mitunternehmerrisiko das prägende Merkmal darstellt.

⁸¹ Vgl. dazu *Wacker*, in Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 15 Rz. 263 m.N. aus der Rechtsprechung des BFH.

⁸² Vgl. dazu *Wacker*, in Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 15 Rz. 264 m.N. aus der Rechtsprechung des BFH.

⁸³ Vgl. dazu *Wacker*, in Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 15 Rz. 270 m.N. aus der Rechtsprechung des BFH.

⁸⁴ BFH, Urt. v. 5.3.2008 – X R 60/04, BStBl II 2008, 787 unter Hinweis auf *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 6. Auflage 2005, S. 132.

⁸⁵ *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 8. Auflage 2014, S. 168.

⁸⁶ Vgl. dazu unter 2.3.

Hat das Insolvenzverfahren keinen Einfluss auf die Zurechnung der Einkünfte zu den Gesellschaftern – so wohl im Ergebnis zu Recht die Meinung des X. Senats des BFH –, so ergeben sich bislang nicht befriedigend gelöste Konflikte zwischen Insolvenzrecht und Steuerrecht. Sie haben ihre Ursache im Kern darin, dass Gewinne zwar (weiterhin) dem Gesellschafter zugerechnet werden, dieser jedoch keinen Zugriff darauf hat, wenn über das Vermögen der Personengesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist.⁸⁷

6. Organschaft

Dem deutschen Steuerrecht liegt das Prinzip zugrunde, den einzelnen Rechtsträger eigenständig zu besteuern (sog. Subjektbesteuerung).⁸⁸ Denn Steuerschuldner gemäß § 43 AO ist hinsichtlich

- der Einkommensteuer die natürliche Person, § 1 EStG,
- der Körperschaftsteuer die Körperschaft, § 1 KStG,
- der Gewerbesteuer der stehende Gewerbebetrieb, § 2 GewStG,
- der Umsatzsteuer der Unternehmer, § 1 UStG.

Hieraus wird ein weiteres Prinzip des deutschen Steuerrechts erkennbar, nämlich dass die Besteuerung nicht rechtsformneutral erfolgt.⁸⁹ Auf Grundlage dieser Prinzipien erfolgt grundsätzlich auch die Besteuerung von Konzerngesellschaften, deren Regelung der Entwurf zum Gegenstand hat. Allerdings gelten steuerliche Besonderheiten für Konzernsachverhalte. Nach der Tiefe der Konzernierung kann zwischen dem Beteiligungskonzern und dem Organschaftskonzern unterschieden werden.⁹⁰ Der Beteiligungskonzern ist dadurch gekennzeichnet, dass einzelne steuerliche Vorschriften an die Beteiligung anknüpfen, wodurch Konzernsachverhalte besonders geregelt werden. So werden Beteiligungserträge in Form von Dividenden und Veräußerungsgewinnen dann, wenn eine Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, nach § 8b KStG unter bestimmten Voraussetzungen von der Besteuerung ausgenommen. Für den Organschaftskonzern ist prägend, dass die Subjektbesteuerung durch besondere steuerliche Vorschriften durchbrochen wird. Es handelt sich um die ertragsteuerliche Organschaft (§§ 14 ff. KStG), die gewerbesteuerliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) und die umsatzsteuerliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Rechtsfolge

⁸⁷ Vgl. dazu *Fischer*, in Westermann, Handbuch der Personengesellschaften, 10/2012, Rz. II 1500 ff. und *Kahlert*, in Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, 2. Auflage 2011, Rz. 9.768. Vgl. zum Anspruch der KG gegen ihren Kommanditisten auf Erstattung abgeführter Kapitalertragsteuer BGH, Urt. v. 16.4.2013 – II ZR 118/11, ZIP 2013, 1174, dazu *Kahlert*, EWiR 2013, 409.

⁸⁸ Vgl. dazu *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage 2013, § 6 Rz. 19, 30.

⁸⁹ Vgl. dazu *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2009, S. 91 ff.

⁹⁰ Vgl. dazu *Kessler* in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Auflage 2008, § 1 Rz. 1 ff.

der Organschaft ist die Zurechnung der Einkünfte bzw. der Umsätze der Organgesellschaft unter Durchbrechung der Subjektbesteuerung zum Organträger, der Steuerschuldner wird.⁹¹

6.1 Umsatzsteuerliche Organschaft

Eine umsatzsteuerliche Organschaft ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG gegeben, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers (Organträger) eingegliedert ist. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so ist die Organgesellschaft nicht als selbständiger umsatzsteuerlicher Unternehmer zu beurteilen. Vielmehr werden die Umsätze (Umsatzsteuer und Vorsteuer) dem Organträger zugerechnet, der alleiniger Steuerschuldner ist.

Nach der bisherigen Rechtsprechung des V. Senats des BFH blieb die umsatzsteuerliche Organschaft bestehen, wenn für die Organgesellschaft ein vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt bestellt wurde. Diese Rechtsprechung hat der V. Senat des BFH in 2013 geändert.⁹²

Der V. Senat des BFH hat zum Ausgangspunkt dieser Rechtsprechungsänderung seine ständige Rechtsprechung gemacht, wonach die Voraussetzung der organisatorischen Eingliederung vorliege, wenn der Organträger die laufende Geschäftsführung der Organgesellschaft durch seine Mehrheitsmacht beherrsche. Hiervon sei grundsätzlich bei einer Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen auszugehen.⁹³ Bislang hatte der V. Senat des BFH die Auffassung vertreten, es sei für die Beherrschung ausreichend, wenn zumindest sichergestellt sei, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft nicht möglich sei.⁹⁴ Nach der Rechtsprechungsänderung – und das ist neu – setzt die Beherrschung nunmehr voraus, dass der Organträger seinen Willen in der Organgesellschaft positiv – insbesondere auch in rechtlicher Hinsicht – durchsetzen kann. Denn nur in diesem Fall könne die umsatzsteuerliche Organschaft durchgeführt werden und der Organträger seine Rolle als „Steuereinnahmer“ wahrnehmen.⁹⁵

Auf Grundlage des geänderten Beherrschungskonzepts hält der V. Senat des BFH nicht mehr an seiner bisherigen Rechtsprechung⁹⁶ fest, wonach es für eine Beherrschung ausreiche, wenn

⁹¹ Vgl. zur ertragsteuerlichen Organschaft *Neumann* in Gosch, KStG, 2. Auflage 2009, § 14 Rz. 1 und zur gewerbsteuerlichen Organschaft *Driien*, in Blümich, 04/2013, § 2 GewStG, Rz. 157.

⁹² BFH, Urt. v. 8.8.2013 – V R 18/13, ZIP 2013, 1773 zustimmend *Onusseit*, EWiR 2013, 619; vgl. auch *de Weerth*, DB 2013, 2069.

⁹³ BFH, Urt. v. 8.8.2013 – V R 18/13, ZIP 2013, 1773 Rz. 25 f. Kritisch zu diesem Beherrschungsansatz aus steuerlicher Sicht *Slapio*, UR 2013, 790.

⁹⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 28.10.2010 – V R 7/10, BStBl II 2011, 391 Rz. 22. Der V. Senat des BFH hatte allerdings bereits mit Urt. v. 7.7.2011 – V R 53/10, BFH/NV 2011, 2195 Rz. 32, offen gelassen, ob er hieran festhalten werde.

⁹⁵ BFH, Urt. v. 8.8.2013 – V R 18/13, ZIP 2013, 1773 Rz. 28 und 30.

⁹⁶ BFH, Urt. v. 1.4.2004 – V R 24/03, ZIP 2004, 1269; BHF, Urt. v. 22.10.2009 – V R 14/08, ZIP 2010, 383. So auch (immer noch) die Auffassung der Finanzverwaltung in Abschnitt 2.8 Abs. 12 UStAE.

nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt für die Organgesellschaft in dieser kein gegenteiliger Wille gebildet werden könne. Denn der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt sei nach der Rechtsprechung des IX. Senats des BGH aus insolvenzrechtlichen Gründen gehindert, seine Zustimmung zu Zahlungen auf Forderungen an den bisherigen Organträger zu erteilen, welche im Insolvenzverfahren lediglich einfache Insolvenzforderungen darstellen. Angesichts dieser Massesicherungspflicht dürfe der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt insbesondere seine Zustimmung zur Weiterleitung einer von der Organgesellschaft für Ausgangsleistungen vereinbarten Umsatzsteuer auf Grundlage des § 426 Abs. 1 BGB⁹⁷ an den Organträger nicht erteilen.⁹⁸ Die Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft erfolge eine logische Sekunde vor der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt mit der Folge, dass die Berichtigungen noch den Organträger treffen würden.⁹⁹

Der V. Senat des BFH hat offengelassen, ob die umsatzsteuerliche Organschaft auch dann ihr Ende findet, wenn nur oder auch beim Organträger ein vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt bestellt wird. Ebenso ist offen geblieben, ob die umsatzsteuerliche Organschaft auch im Eröffnungsverfahren der Eigenverwaltung beendet wird. M.E. sind diese Fragen zu bejahen.¹⁰⁰

6.2 Ertragsteuerliche Organschaft

Die ertragsteuerliche Organschaft ist in §§ 14 ff. KStG geregelt. Danach ist das Einkommen einer dort aufgeführten Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) einem anderen gewerblichen Unternehmen (Organträger) zuzurechnen, wenn sich die Organgesellschaft dem Organträger gegenüber durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG verpflichtet hat, ihren ganzen Gewinn abzuführen. Als weitere Voraussetzung ist nach § 14 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 KStG unter anderem erforderlich, dass der Organträger an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt ist, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung). Die finanzielle Eingliederung setzt voraus, dass der Organträger seine durch die Mehrheitsbeteiligung vermittelte Mehrheitsmacht (positiv) durchsetzen kann.¹⁰¹

M.E. findet die ertragsteuerliche Organschaft bereits mit dem vorläufigen Insolvenzverfahren (auch in Form der Eigenverwaltung) über das Vermögen der Organgesellschaft und/oder über das Vermögen des Organträgers ihr Ende. Denn ab diesem Zeitpunkt mangelt es sowohl an

⁹⁷ Vgl. zu diesem Anspruch BGH, Urt. v. 19.1.2012 – IX R 2/11, ZIP 2012, 280 Rz. 28.

⁹⁸ BFH, Urt. v. 8.8.2013 – V R 18/13, ZIP 2013, 1773 Rz. 34.

⁹⁹ BFH, Urt. v. 8.8.2013 – V R 18/13, ZIP 2013, 1773 Rz. 39 ff.

¹⁰⁰ Vgl. im Einzelnen *Kahlert*, ZIP 2013, 2348. A.A. Hessisches FG, Beschl. v. 6.11.2013 – 6 V 2469/12, DStR 2014, 415 mit Anm. *Kahlert/Schmidt* betreffend die Eigenverwaltung, Az. BFH V B 14/14.

¹⁰¹ *Neumann*, in Gosch, KStG, 2. Auflage 2009, § 14 Rz.131; *Dötsch*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, 9/2012, § 14 Rz. 122; *Eversberg* in Herzig, Organschaft, 2003, S. 79.

der finanziellen Eingliederung (Möglichkeit des Organträgers, seine durch Mehrheitsbeteiligung vermittelte Mehrheitsmacht durchzusetzen) als auch an einem wirksamen Gewinnabführungsvertrag. Im Kern beruht dies auf der Massesicherungspflicht im vorläufigen Insolvenzverfahren.¹⁰²

7. Steuerhaftung

Auch die Vorschriften betreffend die Steuerhaftung, mit denen der Fiskus versucht, sich schadlos zu halten, spielen bei der Sanierung im Insolvenzverfahren eine Rolle. Sie führen zwar in der Regel nicht zu einer Verminderung von Liquidität auf Ebene des Unternehmens, haben jedoch Einfluss auf die Entscheidungen der Vertretungsorgane der Unternehmen. Hier ist nicht nur § 69 AO (Haftung des Vertreters) zu berücksichtigen, den der VII. Senat des BFH mit Blick auf die Rechtsfolgen einer Insolvenzanfechtung zugunsten des Fiskus auf eine neue dogmatische Grundlage gestellt hat.¹⁰³ Von Bedeutung sind insbesondere auch § 73 AO (Haftung der Organgesellschaft) und § 74 AO (Haftung des Eigentümers von Gegenständen),¹⁰⁴ die der VII. Senat des BFH zugunsten des Fiskus weit auslegt. Mit Blick auf den Entwurf ist § 73 AO von besonderer Bedeutung:

Nach dem Wortlaut des § 73 AO haftet die Organgesellschaft – ohne Verschulden – nicht nur für die von ihr verursachten Steuern, für welche die Organschaft von Bedeutung ist, sondern auch, soweit die Organschaft zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft dafür von Bedeutung ist, für (1) die von dem Organträger verursachten Steuern und (2) für Steuern, welche dem Organträger von anderen Organgesellschaften zugerechnet werden. Allein im Rahmen der Ermessensausübung sollen abweichende Entscheidungen möglich sein, wobei offen bleibt, wie diese Voraussetzungen konkret zu verstehen sind.¹⁰⁵ Auf dieser Grundlage ist es dem insolventen Organträger in der Praxis entweder nur sehr schwer oder gar nicht möglich, die Anteile an einer „gesunden“ Organgesellschaft im Rahmen der Sanierung an

¹⁰² Vgl. dazu im Einzelnen *Kahlert*, DStR 2014, 73.

¹⁰³ Der BFH hatte in der Vergangenheit stets den Schadensersatzcharakter des § 69 AO betont. Nunmehr entnimmt er dem § 69 AO den Zweck, das Steueraufkommen durch Schaffung einer Rückgriffsmöglichkeit zu sichern (bisheriger Schadensersatzcharakter) und den Vertreter zur ordnungsgemäßen Erfüllung der ihm obliegenden Pflichten anzuhalten. Auf dieser Grundlage lehnt der BFH die Berücksichtigung einer hypothetischen Anfechtung von Steuerzahlungen (BFH, Urt. v. 4.12.2007 – VII R 18/06, BFH/NV 2008, 521; BFH, Urt. v. 11.11.2008 – VII R 19/08, DStR 2009, 427) und eine erfolgreiche Insolvenzanfechtung, wenn die Steuer nicht fristgerecht abgeführt worden ist und bei fristgerechter Abführung eine Anfechtung nicht möglich gewesen wäre, (BFH, Urt. v. 4.12.2007 – VII R 18/06, BFH/NV 2008, 521, zur Lohnsteuer, bestätigt durch BFH, Beschl. v. 15.6.2009 – VII B 196/08, BFH/NV 2009, 1605, zur Stromsteuer) ab.

¹⁰⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 22.11.2011 – VII R 63/10, BStBl II 2012, 223 (Haftung des wesentlich Beteiligten auch mit Surrogaten); BFH, Urt. v. 23.5.2012 VII R 28/10, BStBl II 2012, 763 (Haftung auch einer von wesentlich Beteiligten beherrschten GbR oder GmbH & Co. KG, bestätigt durch BVerfG, Beschl. v. 17.9.2013 – 1 BvR 1928/12 (BFH), ZIP 2013, 2105); FG Baden-Württemberg, Urt. v. 18.7.2012 – 14 K 3903/11, EFG 2012, 2179 (keine Zulässigkeit der Aufrechnung des Finanzamts mit einem Haftungsanspruch nach § 74 AO gegen den auf Geld gerichteten USt-Erstattungsanspruch, Az. BFH VII R 34/12).

¹⁰⁵ Vgl. *Rüsken*, in Klein, AO, 11. Auflage 2012, § 73 Rz. 12 und *Schimmele/Weber*, BB 2013, 2263 jeweils m.w.N.

einen Investor zu verkaufen, da dieser mit einer Haftungsinanspruchnahme für die Steuerschulden des gesamten Organkreises rechnen muss.

8. Aufrechnung

Das steuerliche Erhebungsverfahren regelt die Frage, ob die Steuerschuld erloschen ist. Dazu gehört auch die Frage, ob die Steuerschuld durch Aufrechnung erloschen ist. In der Regel geht es um Fälle, in denen das Finanzamt (wertlose) Insolvenzforderungen (Gegenforderungen) mit Steuererstattungen (Hauptforderungen) aufzurechnen versucht. Hierüber hat das Finanzamt nach § 218 Abs. 2 AO durch Abrechnungsbescheid zu entscheiden, gegen den Einspruch und Klage möglich sind. Gemäß § 226 Abs. 1 AO sind als andere Bestimmungen auch die insolvenzrechtlichen Aufrechnungsverbote gemäß §§ 94 ff. InsO zu beachten. Nach der Rechtsprechungsänderung des für die Aufrechnung zuständigen VII. Senats des BFH in 2012¹⁰⁶ (dazu unter 3.3) gehören sämtliche Aufrechnungsfragen im Insolvenzverfahren auf den Prüfstand.

9. Sanierungsgewinn

Nach § 3 Nr. 66 EStG 1977 waren Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden, steuerfrei. Nach der Abschaffung dieser Steuerbefreiung zum Veranlagungszeitraum 1998 ergab sich ein Zielkonflikt mit dem Sanierungsgedanken der Insolvenzordnung. Mit dem Sanierungserlass vom 27.3.2003 hat das BMF diesen Zielkonflikt zugunsten der Insolvenzordnung aufgelöst¹⁰⁷ und sieht unter bestimmten Voraussetzungen den Erlass der entsprechenden Einkommen- und Körperschaftsteuer vor.¹⁰⁸ Der Sanierungserlass knüpft an die durch die Rechtsprechung des BFH vor und zu § 3 Nr. 66 EStG 1977¹⁰⁹ entwickelten Tatbestandsmerkmale des Sanierungsgewinns an. Es handelt sich um die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger,¹¹⁰ auch wenn zusätzlich noch die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens verlangt wird.¹¹¹ Deshalb kann die Rechtsprechung des BFH zur Definition der durch den Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen herangezogen werden.¹¹² Das BMF hat mit Schreiben vom 22.12.2009 klargestellt, dass das Planinsolvenzverfahren originär in den Anwendungsbereich

¹⁰⁶ BFH, Urt. v. 25.7.2012 – VII R 29/11, BStBl II 2013, 36. Vgl. dazu *Kahlert*, ZIP 2013, 500.

¹⁰⁷ BMF-Schreiben v. 27.3.2003 – IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240, Rz. 4.

¹⁰⁸ Ausführlich zum Sanierungserlass *Kahlert*, in *Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz*, 2012, § 57 Rz. 49 ff.

¹⁰⁹ Zur Rechtsentwicklung der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns *Kahlert*, in *Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht*, 2. Auflage 2011, Rz. 2.2 ff.

¹¹⁰ BMF-Schreiben v. 27.3.2003 – IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240, Rz. 4. Vgl. dazu BFH v. 7.11.1963 – I 3559/60 S, BStBl III 1964, 122 m. N. aus der Rspr.

¹¹¹ Es ist fraglich, ob die Sanierungsfähigkeit steuerlich eine eigenständige Bedeutung hat. Die Finanzverwaltung prüft Sanierungsfähigkeit und Sanierungseignung jedenfalls in einem Schritt, vgl. OFD Niedersachsen, Verfügung v. 19.6.2013 – S 2140 – 8 – St 244, (VD), BeckVerw 273825.

¹¹² Vgl. dazu OFD Niedersachsen, Verfügung v. 19.6.2013 – S 2140 – 8 – St 244, (VD), BeckVerw 273825.

des Sanierungserlasses fällt.¹¹³ Das steigert die Attraktivität des Insolvenzplans, weil die Voraussetzungen für die im Sanierungserlass geregelten sachlichen Billigkeitsmaßnahmen nicht mehr im Einzelnen darzulegen sind.

Es ist zwar zu begrüßen, dass das BMF mit dem Sanierungserlass der Praxis ein Instrument an die Hand gegeben hat, um eine der zentralen Sanierungsmaßnahmen, nämlich den Forderungsverzicht, steuerlich zu begleiten. Gleichwohl ist festzustellen, dass die Anwendung des Sanierungserlasses reihenweise mit Rechtsunsicherheiten verbunden ist, die den Erfolg einer Sanierung vereiteln oder gefährden.¹¹⁴ An dieser Stelle ist das Folgende hervorzuheben:

- Der X. und der VIII. Senat des BFH haben die in Literatur und Rechtsprechung kontrovers diskutierte Frage, ob der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt, bislang offengelassen.¹¹⁵ Hierüber haben sowohl der X. Senat des BFH¹¹⁶ als auch der IX. Senat des BGH¹¹⁷ in Revisionsverfahren (erneut) zu befinden. Das BMF hält an der Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses – zu Recht – fest; er ist weiter in Kraft.
- In der Literatur wird die Frage behandelt, ob eine rechtswidrige staatliche Beihilfe i. S. d. Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt, wenn der Fiskus auf Grundlage des Sanierungserlasses durch Sanierungsgewinne ausgelöste Steuern erlässt.¹¹⁸ Nach *Gragert*¹¹⁹ hat die Europäische Kommission im Rahmen einer Einzelfallprüfung mitgeteilt, der Sanierungserlass sei beihilferechtlich nicht zu bestanden.
- Der Sanierungserlass ist nach Rz. 15 nicht auf die Gewerbesteuer anwendbar. Der I. Senat des BFH hat dies bestätigt und entschieden, dass das Finanzamt nicht die Rechtsmacht habe, den Gewerbesteuermessbescheid, der den Grundlagenbescheid für

¹¹³ BMF-Schreiben v. 22.12.2009 – IV C 6 S 2140/07/1001-01, BStBl I 2010, 18.

¹¹⁴ Vgl. dazu im Einzelnen *Kahlert*, in Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz, 2012, § 57.

¹¹⁵ BFH, Urt. v. 14.07.2010 – X R 34/08, BStBl II 2010, 916 und BFH, Urt. v. 28.2.2012 – VIII R 2/08, DStR 2012, 943 mit Anm. *Kahlert*. Der X. Senat des BFH hat zwar – wie auch in seinem vorzitierten Urteil v. 14.7.2010 – in seinem Urt. v. 12.12.2013 – X R 39/10, juris, ausgeführt, dass der Sanierungserlass nicht gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Allerdings war dies wiederum nicht entscheidungserheblich, weil er die Voraussetzungen des Sanierungserlasses als nicht erfüllt angesehen hat.

¹¹⁶ Aktenzeichen des BFH X R 23/13. Vorinstanz FG Leipzig, Urt. v. 4.4.2013 – I K 759/12, ZIP 2013, 2274.

¹¹⁷ Az. des BGH IX ZR 23/10. Vorinstanz OLG Dresden, Urt. v. 13.1.2010 – U 1493/09, BeckRS 2013, 13007.

¹¹⁸ Vgl. dazu *Wehner*, NZI 2012, 537; *Blumenberg*, DB 2011, 21; *Fest*, NZI 2011, 345; *Frey/Mückl*, GmbHR 2010, 1193; *Khan/Adam*, ZInsO 2008, 899; *Herrmann*, ZInsO 2003, 1069; *Strüber/v. Donat*, BB 2003, 2036.

¹¹⁹ *Gragert*, NWB 2012, 2141. Frau Gragert ist als Sachbearbeiterin im BMF tätig und dort für den Bereich Gewinneinkünfte zuständig.

die Gemeinde zur Festsetzung der Gewerbesteuer bildet, aus sachlichen Billigkeitsgründen abweichend festzusetzen.¹²⁰

- Die Neuregelung des § 7 Abs. 8 ErbStG¹²¹ hat eine Diskussion darüber ausgelöst, ob durch einen Forderungsverzicht zum Zwecke der Sanierung Schenkungsteuer ausgelöst wird. Nach der allgemeinen Meinung in der Literatur ist diese Frage zwar zu verneinen.¹²² Die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 14.3.2012¹²³ regeln diese Frage jedoch nicht ausdrücklich.

Nach dem Gesagten hält es der Bundesrechnungshof in seinem Bericht vom 9.12.2013 zu Recht für „dringend erforderlich“, die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns zur Vermeidung Rechtsunsicherheiten – insbesondere zur Vermeidung von sich widersprechenden Entscheidungen von Finanzamt (Einkommen- und Körperschaftsteuer) und Gemeinde (Gewerbesteuer) – (wieder) gesetzlich zu regeln. Der Haushaltsausschuss (Rechnungsprüfungsausschuss) des Deutschen Bundestages hat sich in seiner Sitzung vom 14.2.2014 dieser Meinung angeschlossen.¹²⁴ Dem Vernehmen nach arbeitet das BMF bereits an einem Entwurf, allerdings beschränkt auf die gesetzliche Regelung eines Gleichlaufs der Entscheidungen zwischen Finanzamt und Gemeinde.¹²⁵

10. Mindestbesteuerung

Die sog. Mindestbesteuerung ist in § 10d EStG und § 10a GewStG geregelt. Danach können Verlustvorträge bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte bzw. einem Gewerbeertrag von EUR 1 Million unbeschränkt, darüber hinaus nur bis zu 60% des EUR 1 Million übersteigenden Gesamtbetrages der Einkünfte bzw. des Gewerbeertrages abgezogen werden.

Der I. Senat des BFH hat mit Beschluss vom 26.8.2010¹²⁶ entschieden, dass es ernstlich zweifelhaft sei, ob die Mindestbesteuerung verfassungsrechtlichen Anforderungen auch dann standhält, wenn eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen, im Urteilsfall durch § 8c KStG, endgültig ausgeschlossen ist. Denn in diesem Falle komme es zu einem verfassungswidrigen Definitiveffekt. In drei anschließenden Urteilen

¹²⁰ BFH, Urt. v. 25.4.2012 – I R 24/11, BFH/NV 2012, 1516, a.A. *Seer*, FR 2010, 306 und *Stangl/Hageböke*, Ubg 2013, 299.

¹²¹ Art. 11 Nr. 2 des Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 7.12.2011, BGBl I 2011, 2592, 2614.

¹²² Vgl. *Kahlert/Schmidt*, DSStR 2012, 1208 m.w.N.

¹²³ BStBl I 2012, 331.

¹²⁴ BT-Drs. 18/111 Nr. 72, S. 321 ff.

¹²⁵ Vgl. *Meier*, FR 2013, 849.

¹²⁶ BFH, Beschl. v. 26.8.2010 – I B 49/10, BStBl II 2011, 826. Dazu das BMF-Schreiben v. 19.10.2011, IV C 2 – S 2741/10/10002, BStBl I 2011, 974 und OFD Magdeburg, Verfügung v. 18.6.2012 - S 2225 – 28 – St 214, DB 2012, 1539.

haben der I. und IV. Senat des BFH die Mindestbesteuerung allerdings als verfassungsgemäß beurteilt.¹²⁷

Der I. Senat des BFH hat in einem weiteren Urteil vom 23.1.2013¹²⁸ entschieden, dass die Mindestbesteuerung gemäß § 10d EStG in Insolvenz- und sonstigen Krisenfällen jedenfalls dann verfassungsgemäß sei, wenn die Abwicklung der Kapitalgesellschaft noch nicht abgeschlossen ist. Er hatte über einen Fall zu befinden, in dem der Insolvenzverwalter geltend machte, die Mindestbesteuerung führe im laufenden Insolvenzverfahren zu einem Definitivveffekt. Demgegenüber hat der I. Senat des BFH die Meinung vertreten, ein Definitivveffekt scheidet aus, weil das Insolvenzverfahren noch nicht abgeschlossen sei und somit die Möglichkeit bestehe, die Verluste in der Folgezeit im laufenden Insolvenzverfahren nutzen zu können. Weiter hat der BFH entschieden, dass der Sockelbetrag von EUR 1 Million gemäß § 10d EStG der insolventen Kapitalgesellschaft in einem mehrjährigen Besteuerungszeitraum nach § 11 Abs. 1 KStG nur einmal zustehe.

Der I. Senat des BFH hat inzwischen – zu Recht – Zweifel daran, ob seine bisherige Rechtsauffassung mit der Verfassung vereinbar ist und hat dem BVerfG die Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt. Es geht wieder um einen Fall, in dem es im laufenden Insolvenzverfahren zur Anwendung der Mindestbesteuerung gekommen ist.¹²⁹

11. Verlust der Verlustvorträge

Nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG führt ein schädlicher Beteiligungserwerb innerhalb von fünf Jahren von mehr als 25 % bis einschließlich 50 % zu einem quotalen Untergang des Verlustabzugs der Körperschaft in Höhe des schädlichen Beteiligungserwerbs. Unabhängig davon führt ein schädlicher Beteiligungserwerb von mehr als 50 % nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG schließlich zum vollständigen Untergang der bisher nicht steuerlich genutzten Verluste.¹³⁰

Das in § 8c Abs. 1a KStG geregelte Sanierungsprivileg soll nach einer Entscheidung der EU-Kommission vom 26.1.2011 eine rechtswidrige Beihilfe darstellen. Die Bundesregierung hat dagegen Nichtigkeitsklage erhoben. Bis zur Klärung der Rechtslage ist die Anwendung des § 8c Abs. 1a KStG ausgesetzt.¹³¹ Das EuG¹³² hat die Klage der Bundesrepublik Deutschland als unzulässig abgewiesen, da die Klage erst einen Tag nach Ablauf der Klagefrist eingereicht worden ist. Deshalb ist eine inhaltliche Stellungnahme des Gerichts zur Sanierungsklausel

¹²⁷ BFH, Urt. v. 22.8.2012- I R 9/11, BStBl II 2013, 512; BFH, Urt. v. 20.9.2012 – IV R 29/10, BStBl II 2013, 505; BFH, Urt. v. 20.09.2012- IV R 36/10, BStBl II 2013, 498.

¹²⁸ BFH, Urt. v. 23.1.2013 – I R 35/12, BStBl II 2013, 508.

¹²⁹ BFH, Beschl. v. 26.2.2014 – I R 59/12. Bislang ist nur der Tenor des Beschlusses bekannt. Die schriftliche Begründung des Beschlusses wird voraussichtlich in den nächsten Monaten vorliegen. Vorinstanz ist das FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. v. 18.4.2012 – 12 K 12179/09, 12 K 12177/10, DStRE 2013, 413 = Ubg 2013, 260.

¹³⁰ Vgl. *Gehrke*, in *Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht*, 2. Auflage 2011, Rz- 3.156 ff. zu den Einzelheiten des § 8c KStG. Siehe dazu auch das BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BStBl I 2008, 736.

¹³¹ Vgl. im Einzelnen § 34 Abs. 7c Satz 3 bis 5 KStG.

¹³² EuG, Beschl. v. 18.12.2012 –T-205/11, DStR 2013, 132.

nicht erfolgt. In der Literatur¹³³ wird allerdings von anhängigen Privatklagen einiger Unternehmer berichtet, denen die Bundesregierung beigetreten sei.

Auch diese Rechtsunsicherheit steht erfolgreichen Sanierungen im Wege.

12. Verfahrensrechtliche Aspekte

Bei einer Verzahnung des Insolvenzrechts mit dem Steuerrecht sind mit Blick auf Konzerninsolvenzen flankierend auch verfahrensrechtliche Vorschriften zu schaffen. So sieht der Entwurf vor, dass auf Beschluss der Gläubigerversammlung der Koordinationsplan (§ 269h InsO-E) einem vom Insolvenzverwalter auszuarbeitenden Insolvenzplan zugrunde zu legen ist (§ 269i InsO-E). In diesem Zusammenhang sind Regelungen erforderlich, wonach auch auf Ebene der Finanzverwaltung die Einzelinsolvenzverfahren aufeinander abgestimmt werden. Es gilt, unterschiedliche Entscheidungen und/oder zeitintensive Entscheidungsprozesse, welche die Sanierung vereiteln oder erschweren könnten, zu vermeiden.

13. Schlussbemerkung

Wie sich aus den vorstehenden Ausführungen ergeben hat, wirkt die Konzerninsolvenz wie ein Brennglas, in dem die zahlreichen Rechtsunsicherheiten und Widersprüche an der Schnittstelle Insolvenzrecht – Steuerrecht gebündelt werden. Das Verhältnis zum Steuerrecht ist für den Entwurf eine Bewährungsprobe. Es besteht die begründete Sorge, dass der Entwurf diese auf Grundlage der heutigen Rechtslage nicht bestehen wird. Deshalb sollte der Gesetzgeber das Insolvenzrecht mit dem Steuerrecht im Sinne eines einheitlichen dogmatischen Systems verzahnen, um die Ziele des Entwurfs zu erreichen.

Hamburg, den 26. März 2014


Dr. Günter Kahlert

¹³³ Kippenberg, IStR 2013, 106.