



Der Dritte Sektor in der Krise – Sanierungsoptionen für steuerbegünstigte Körperschaften

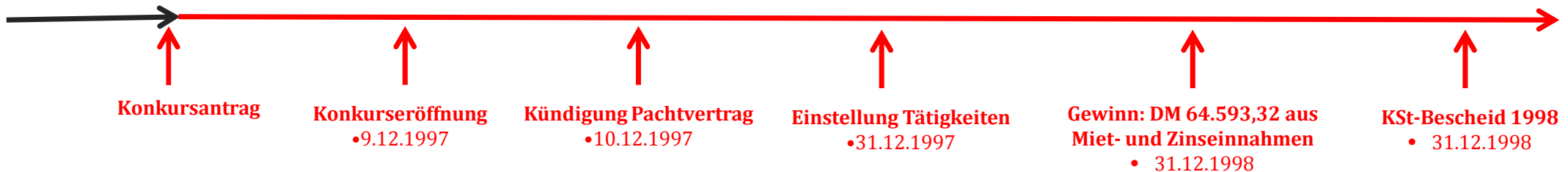
Rechtsanwalt und Steuerberater **Dr. Günter Kahlert**, Hamburg

Leipzig, 25. Oktober 2018

Agenda

- I. BFH, Urt. v. 16.5.2007 – I R 14/06, BStBl II 2007, 808
- II. Kritik
- III. Sanierung im Insolvenz(plan)verfahren
 1. Ertragsteuer
 2. Umsatzsteuer

I. BFH, Urt. v. 16.5.2007 – I R 14/06, BStBl II 2007, 808 Dem folgend AEAO zu § 51 Abs. 1 Nr. 6



Entscheidung: Beendigung der Gemeinnützigkeit

- **Tatsächliche Tätigkeit** der Stiftung sei nicht mehr (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke (§ § 52 bis 54 AO)gerichtet. Die Vermögensverwaltung (Miet-und Zinseinnahmen) sei kein steuerbegünstigter Zweck. Das gelte auch für die **Tilgung** der Verbindlichkeiten nach Einstellung der satzungsmäßigen Tätigkeit.
- Der Stiftung könne vergleichbar einer Anlaufphase keine **Abwicklungsphase** zugebilligt werden. Denn durch die Einstellung der eigentlichen steuerbegünstigten Tätigkeit und die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Stiftung habe sich deren **Zweck geändert**. Die Stiftung ziele nur noch darauf ab, alle Gläubiger durch **Verwertung** ihres Vermögens zu befriedigen (§ 3 KO; § 1 Satz 1 InsO).
- Es sei unerheblich, ob die Stiftung **nach Beendigung** des Konkursverfahrens möglicherweise **wieder** ihre satzungsmäßigen Zwecke verfolgen könne, weil die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu prüfen seien und während des gesamten Veranlagungszeitraumes vorliegen müssten.

II. Kritik an BFH, Urt. v. 16.5.2007 – I R 14/06, BStBl II 2007, 808

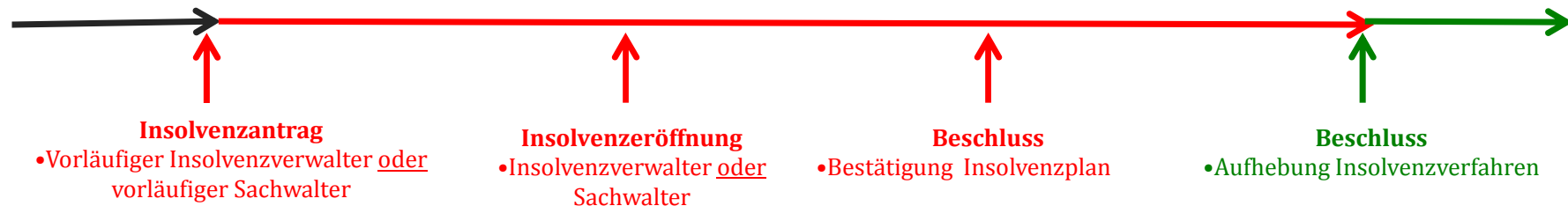
Die steuerliche Abwicklungsphase ergebe sich

- aus dem Grundsatz der **Vermögensbindung** (§ § 55 Abs. 1 Nr. 4, 61 Abs. 1 AO), weil bei einer Besteuerung der Erträge Mittel endgültig dem gemeinnützigen Mittelkreislauf **entzogen** würden (*Becker*, FR 2008, 909, 910 f.; *Dehesselles*, FS Spiegelberger, 2009, 1255, 1256 f.).
- aus dem Grundsatz der **Mittelverwendung**, weil die Verpflichtungen zur Verwirklichung des satzungsmäßigen Zweckes **eingegangen** worden sind deshalb auch **erfüllt** werden dürften (*Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 2.25 ff.; *Dehesselles*, FS Spiegelberger, 2009, 1255, 1261; *Becker/Meining*, FR 2006, 686, 687).
- aus dem Umstand, dass die Liquidationsphase – wie die Gründungsphase – ein rechtlich **zwingend notwendiger Teil des Lebens** jeder Körperschaft sei (*Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 2.25 ff.).
- So auch Sächsisches FG, Urt. v. 19.3.2013 – 3 K 1143/09, EFG 2014, 584 (Rückbau einer kerntechnischen Anlage).

Zudem sei zu berücksichtigen (*Kahlert/Eversberg*, ZIP 2010, 260):

- Anders als der BFH meint, **ändere sich nicht** der **Gesellschaftszweck**, sondern nur der Zweck des Konkurs- bzw. Insolvenzverfahrens sei auf die Abwicklung gerichtet.
- Die Steueransprüche des Fiskus wären als Masseverbindlichkeiten vorrangig zu befriedigen, obwohl die gemeinnützigen Zwecke auf **Kosten der Gläubiger** verwirklicht worden wären.
- Die Vermögensbindung (§ § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) setze die **Ermittlung** des entsprechenden Vermögens voraus. Deshalb könnten § § 63 Abs. 2, 61 Abs. 3 AO (**Nachversteuerung, nicht Gegenstand des BFH-Urteils**) nicht durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgelöst werden. Der Insolvenzverwalter habe die entsprechende Satzungsregelung (§ § 61 Abs. 1 AO) gemäß **§ 199 Satz 2 InsO** zu beachten.

III. Sanierung im Insolvenz(plan)verfahren (1/2) – Ertragsteuer



BFH, Urt. v. 3.8.2016 – X R 25/14, BFH/NV 2017, 317

- ESt-Tatbestand hinsichtlich Auseinandersetzungsguthaben wegen Ausscheidens aus KG „mit“ Eröffnung des Insolvenzverfahrens werde nicht vor, sondern eine logische Sekunde **nach** Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht. ESt sei deshalb nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO als **Masseverbindlichkeit** zu qualifizieren.
- Würde dies auch im Falle der Beendigung der Gemeinnützigkeit „mit“ Eröffnung des Insolvenzverfahrens gelten?

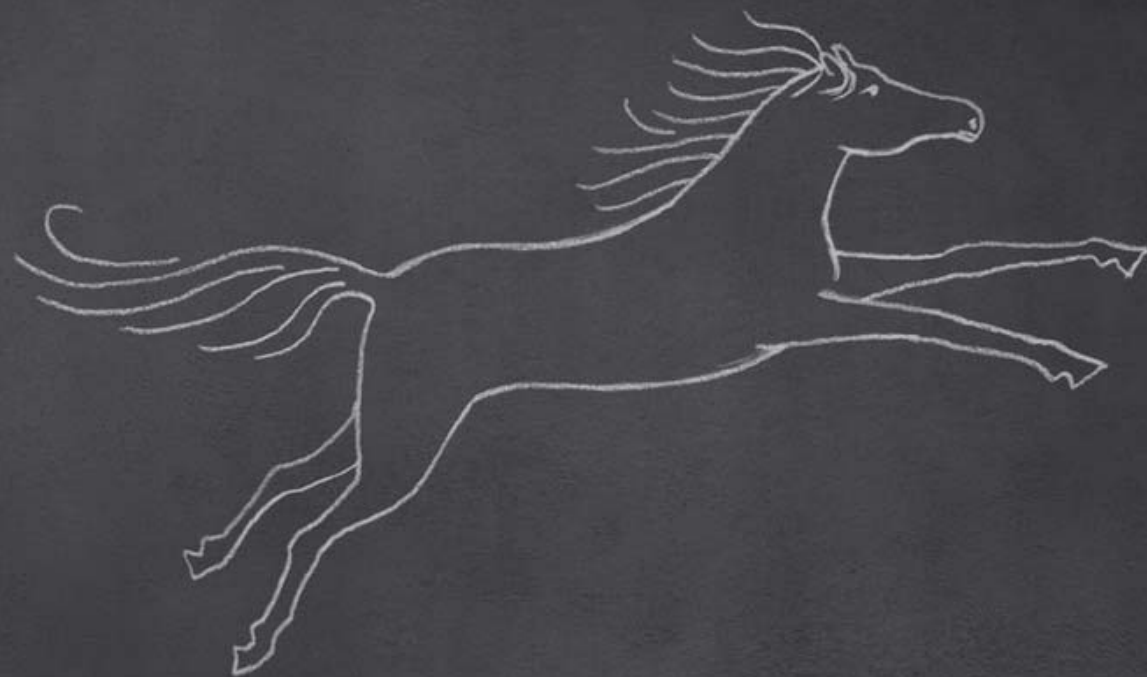
Ansicht der Finanzverwaltung in der Praxis

- **Keine** Beendigung der Gemeinnützigkeit und keine Nachversteuerung gemäß § 61 Abs. 3 AO oder gemäß § 63 Abs. 2 AO mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wenn (1) der Geschäftsbetrieb im (vorläufigen) Insolvenzverfahren **fortgeführt** werde und (2) **nicht** ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb die Eröffnung des Insolvenzverfahrens verursacht habe.
- Erträge aus **Schuldenerlassen**, soweit sie den ideellen Bereich betreffen, fielen in dem **steuerfreien** ideellen Bereich an. Das gelte auch für Sanierungsbeiträge **Dritter**. Steuerfreiheit des Sanierungsertrags (§ 3a EStG) sei nicht erforderlich.
- Die **gleichmäßige** Tilgung von Verbindlichkeiten auch aus dem **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** habe keinen Einfluss auf die Gemeinnützigkeit, da der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb die Insolvenz nicht verursacht hat.
- Das Gesagte gelte auch bei einer **übertragenden Sanierung** (Asset-Deal).

III. Sanierung im Insolvenzplanverfahren (2/2) – Umsatzsteuer

UStAE Abschnitt 2.8 Abs. 12 (BMF, Schreiben v. 26.5.2017, BStBl I 2017, 790)

- Anwendung BFH, Urt. v. 8.8.2013 – V R 18/13, BStBl II 2017, 543
 - Beendigung der USt-Organschaft bei Bestellung eines **vorläufigen Insolvenzverwalters** mit Zustimmungsvorbehalt (Regelinsolvenzverfahren) bei der **Organgesellschaft** (Rechtsprechungsänderung).
- Anwendung BFH, Urt. v. 15.12.2016 – V R 14/16, BStBl II 2017, 600
 - Beendigung der USt-Organschaft bei Bestellung (desselben) **Insolvenzverwalters** (Regelinsolvenzverfahren) oder **Sachwalters** (Eigenverwaltung) beim **Organträger** und/oder bei der **Organgesellschaft**.
- Beendigung der USt-Organschaft bei Bestellung eines **vorläufigen Insolvenzverwalters** mit Zustimmungsvorbehalt (Regelinsolvenzverfahren) beim **Organträger**.
 - Voraussetzungen erscheinen unklar.
- Keine Regelungen zum Schicksal der USt-Organschaft in der vorläufigen Eigenverwaltung
 - FG Münster, Urt. v. 7.9.2017 – 5 K 3123/15 U, Az. des BFH: **XI R 35/17: Beendigung** der umsatzsteuerlichen Organschaft bei Bestellung eines personenidentischen **vorläufigen Sachwalters** bei dem **Organträger** und bei der **Organgesellschaft** (vorläufige Eigenverwaltung) unter Hinweis auf *Kahlert*, ZIP 2013, 2348.
 - A.A. OFD Niedersachsen, Verfügung v. 27.7.2017 – S 7105 – 49 – St 186: „Die vorläufige Eigenverwaltung unter Aufsicht eines Sachwalters über das Vermögen des Organträgers oder der Organgesellschaft führt **nicht** zur Beendigung der Organschaft.“



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit



Ihr Ansprechpartner

Dr. Günter Kahlert

Rechtsanwalt, Steuerberater

guenter.kahlert@fgs.de

T +49 40 / 30 70 85-0

Hamburg

Amelungstraße 8-10
20354 Hamburg
T +49 40/30 70 85-0
F +49 40/30 70 85-100
hamburg@fgs.de

Düsseldorf

Dreischeibenhaus 1
40211 Düsseldorf
T +49 211/6 18 22-0
F +49 211/6 18 22-10
duesseldorf@fgs.de

Bonn

Friedrich-Ebert-Allee 13
53113 Bonn
T +49 228/95 94-0
F +49 228/95 94-100
bonn@fgs.de

Repräsentanz Zürich

Bahnhofstrasse 69a
8001 Zürich
T +41 44/225 70-10
F +41 44/225 70-11
zuerich@fgs-zuerich.ch

Berlin

Unter den Linden 10
10117 Berlin
T +49 30/21 00 20-0
F +49 30/21 00 20-100
berlin@fgs.de

Frankfurt

MesseTurm
Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt a.M.
T +49 69/717 03-0
F +49 69/717 03-100
frankfurt@fgs.de

München

Brienner Straße 29
80333 München
T +49 89/80 00 16-0
F +49 89/80 00 16-899
muenchen@fgs.de

fgs.de