

### Veranstaltungsbericht

#### 3. Jahrestagung Hamburger Kreis für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e.V., 01.06.2018, Hamburg

In guter Tradition hat der Hamburger Kreis für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e.V. auch im dritten Jahr am ersten Freitag im Juni in das Hotel Hafen zu seiner Jahrestagung eingeladen. Der Hamburger Kreis zählt mittlerweile 83 Mitglieder, die aus der Insolvenzverwaltungs- und Beratungspraxis, der Justiz, der Finanzverwaltung und der Wissenschaft stammen. Zu der dritten Jahrestagung begrüßte der Vorsitzende *Dr. Günter Kahlert* rund 80 Teilnehmer, die sich rege an dem Diskurs über Themen an der Schnittstelle von Insolvenz- und Steuerrecht beteiligten. Auch in diesem Jahr konnten die Teilnehmer namhafte Referenten gewärtigen, die zu aktuellen Themen des Ertragsteuerrechts, des präventiven Restrukturierungsrahmens und zu der Umsatzsteuer in der Insolvenz unter Berücksichtigung der österreichischen Rechtslage vortrugen.

#### Ungebrochener Harmonisierungsbedarf von Insolvenz- und Steuerrecht

*Prof. Dr. Godehard Kayser*, Vorsitzender Richter des IX. Zivilsenats des BGH, mahnte in seinem Grußwort, dass es weiterhin Bedarf zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht gebe. Hierbei nahm er insbesondere Bezug auf die unterschiedliche Auslegung insolvenzrechtlicher Normen durch die ordentlichen Gerichte einerseits und die Finanzgerichte andererseits. Der BFH habe bei der Auslegung zentraler Normen der Insolvenzordnung wie beispielsweise § 38 InsO und § 55 InsO eine Interpretation zulasten der Insolvenzmasse gewählt und die entscheidenden Zeitpunkte in zeitlicher Hinsicht weit nach hinten verschoben. Dies sei aus der Sicht des BGH Grund zur Sorge. Die Insolvenzordnung verfolge die Strategie, eine Massemehrung zu generieren. Diesbezüglich seien im Steuerrecht einige Stolpersteine zu finden. Die politische Zielsetzung aus dem aktuellen Koalitionsvertrag könne für den Rechtsanwender Ermutigung sein, dass strittige Entscheidungen des BFH einer Überprüfung unterzogen würden. Dass der Große Senat des BFH der Auffassung ist, der Sanierungserlass bedürfte einer gesetzlichen Regelung, sei grundsätzlich zu begrüßen. Nicht erforderlich sei es hingegen gewesen, auch dessen rückwirkende Anwendung und damit einen Vertrauensschutz zugunsten des Steuerpflichtigen und damit der Sanierungspraxis zu versagen. Bedenklich sei auch die Doppelberichtigungsrechtsprechung des V. Senats des BFH (grundlegend BFH, Urf. v. 9.12.2010, NZI 2011, 336) sowie das Urteil des BFH vom 28.11.2017 (DStRE 2018, 439 Nr.7), wonach der Fiskus auch im Fall der Masseunzulänglichkeit mit als Masseverbindlichkeiten entstandenen Steuern nach Erteilung der Restschuldbefreiung aufrechnen können soll.

#### Steuerrechtliche Bewertung insolvenzbedingter Ausfälle eines Gesellschafters

Unter dem Titel „Verluste eines Gesellschafters aus Finanzierungshilfen – § 17 EStG vs. § 20 EStG“ trug *Professorin Dr. Monika Jachmann-Michel*, Vorsitzende Richterin des VIII. Senats des BFH, anlässlich der neueren Rechtsprechung des BFH vor. Vor dem Hintergrund der dargestellten Senatsentscheidung vom 24.10.2017 (NZI 2018, 167) zum insolvenzbedingten Ausfall einer privaten Kapitalforderung sehe sie bei einem Forderungsausfall aus Darlehen keinen Grund, den Gesellschafter anders als einen fremden Dritten zu behandeln und einen etwaigen Verlust steuerlich infolgedessen nicht anzuerkennen. Es ginge letztlich darum, die für die steuerrechtliche Bewertung erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht zu begründen, für deren Vorliegen grundsätzlich eine Vermutung spreche. Anders könne dies nur in seltenen Fällen sein, etwa falls das Darlehen zu einer Zeit ausgereicht werde, in der bereits feststeht, dass es nicht zurückgezahlt werden kann; die Hürden für die Widerlegung der Einkünfteerzielungsabsicht seien hoch. Im Falle der Inanspruchnahme eines Gesellschafters als Bürgen läge eine aufschiebend bedingte Forderung iSv § 20 I Nr. 7 EStG mit der Bürgschaftsübernahme vor, bei deren Beurteilung auf den ursprünglichen Erwerb und nicht auf den Zeitpunkt der Befriedigung des Gläubigers abzustellen sei. Auch wenn aus einer Bürgschaft häufig keine Einkünfte erzielt werden, sei zu erwägen, den Gedanken zum Forderungsausfall aus Darlehen zu übertragen und gegebenenfalls einen steuerlichen Verlust anzuerkennen. Bezüglich Vertrauensschutzfragen bei Verlusten eines Gesellschafters aus Darlehensforderungen verwies *Jachmann-Michel* u.a. auf drei durch die Rechtsprechung des IX. Senats des BFH geprägte Beurteilungszeiträume, nach denen sich die Beurteilung abhängig von der Beteiligungshöhe richtete. Bislang noch nicht entschieden sei die Fallgruppe der Auflösungsverluste aus einer unwesentlichen Beteiligung. Insbesondere angesichts der insoweit bestehenden parallelen Struktur zu § 17 EStG könne dessen Wertung aber nach der Auffassung von *Jachmann-Michel* auch auf § 20 II EStG mit der Folge einer möglichen Verlustnutzung übertragen werden. Methodisch sei dies gegebenenfalls über eine verfassungskonforme Auslegung oder Analogie herzuleiten. Dem stünde die Intention der Abgeltungssteuer nicht entgegen. Bei Forderungsverzichten eines Gesellschafters zugunsten der Gesellschaft läge in der Höhe des werthaltigen Teils der Forderung eine Einlage vor; im Übrigen komme es zu einem Forderungsausfall, der steuerlich anzuerkennen sei. Eine Differenzierung zwischen einer wesentlichen und einer unwesentlichen Beteiligung sei nicht gerechtfertigt. Ein Rangrücktritt iSv § 5 IIa EStG könnte gegebenenfalls wie der nicht werthaltige Teil eines Forderungsverzichts behandelt werden, wobei eine mögliche Verbesserung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft nur *pro futuro* wirken könne, mithin die Annahme eines rückwirkenden Ereignisses ausscheide.

#### Anerkennung unsicherer Sanierungspraxis durch die Finanzverwaltung

Herr *Dr. Rolf Möhlenbrock*, Bundesministerium der Finanzen, schilderte die verwaltungsinterne Sicht auf „Aktuelle ertragsteuerliche Aspekte des Sanierungs- und Insolvenzsteuerrechts“. Derzeit seien Forderungsverzichte in der Praxis jedenfalls erschwert, wenn nicht unmöglich, da die Finanzämter keine valide Grundlage zur

Erteilung eines endgültigen Erlasses des Sanierungsgewinns hätten. Die Probleme seien sowohl für die Verwaltungs- als auch die Beratungspraxis virulent. Der Gesetzgeber habe mit dem neuen § 3a EStG zu Sanierungsgewinnen zumindest inhaltlich eine Eins-zu-eins-Umsetzung des vom Großen Senat des BFH für verfassungswidrig erkannten Sanierungserlasses angestrebt. Der gesetzliche Tatbestand sei eher breit in seinem Regelungsgehalt ausgefallen, weil der Gesetzgeber alle gängigen Konstellationen hat erfassen wollen. Die Regelung stünde bekanntlich unter dem Vorbehalt der Vereinbarkeit mit dem europäischen Beihilferecht. Das BMF befinde sich seit mittlerweile einem Jahr in Verhandlungen mit der für die Entscheidung zuständigen Generaldirektion Wettbewerb bei der Europäischen Kommission. Bereits während des Gesetzgebungsverfahrens habe es Gespräche mit der Europäischen Kommission gegeben. In diesem Zusammenhang sei insbesondere deutlich geworden, dass eine rückwirkende gesetzliche Regelung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen das Risiko einer etwaigen Beihilferechtswidrigkeit noch erhöht hätte. Die Finanzverwaltung habe klar zwischen Alt- und Neufällen trennen wollen und sich darin durch den dokumentierten Willen des Gesetzgebers bestätigt gesehen. In diesem Zusammenhang stehe auch der Nichtanwendungserlass vom 29.03.2018 (BStBl. I 2018, 588). Denn der Gesetzgeber habe sich ausdrücklich auf den durch die Übergangsregelung vom 27.04.2017 (BStBl. I 2017, 741) geschaffenen Vertrauensschutz berufen. Aber auch die auf dieser Grundlage gewährten Maßnahmen stünden unter dem Vorbehalt des Inkrafttretens der Neuregelung bis zum 31.12.2018. Das BMF sehe gute Argumente, die EU-Kommission von der beihilferechtlichen Notifizierung der gesetzlichen Neuregelung zu überzeugen. Es sei aber zu gewärtigen, dass die EU-Kommission ihre Entscheidung unter Berücksichtigung des derzeit anhängigen EuGH-Verfahrens zur Sanierungsklausel des § 8c Ia KStG treffen könnte. Es sei schließlich nicht ausgeschlossen, dass trotz erfolgreicher Notifizierung dem Grunde nach Anpassungen an der Neufassung des § 3a EStG vorzunehmen sind.

#### Perspektive der Finanzverwaltung im Insolvenzplanverfahren

Zu den „steuerliche[n] Aspekten eines Insolvenzplanverfahrens“ trug Frau *Nicole Honnef*, Oberfinanzdirekten Nordrhein-Westfalen, vor und gab damit einen Einblick in ausgewählte Prüfungskriterien aus der Perspektive der Finanzverwaltung. Den Anfang bildeten Anmerkungen zu der Berücksichtigung des Fiskus im Rahmen der Gruppenbildung. Es sei gelegentlich zu beobachten, dass der Zuschnitt einzelner Gruppen so gewählt werde, dass das Finanzamt überstimmt werden könne, was Anlass zu einer weitergehenden Prüfung bieten könne. Dabei sei insbesondere die Rechtsprechung des BGH vom 07.05.2015 (NZI 2015, 697) zu beachten. Die Regelungen in einem Insolvenzplan sollten wirtschaftlich angemessen sein und dem Ziel einer möglichst gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung Rechnung tragen. In der Praxis sei demgegenüber teilweise zu beobachten, dass ein Insolvenzplan allein den Interessen des Schuldners diene, was nicht dem Ziel des Insolvenzverfahrens entspreche. Nach *Honnef* würden bei der Arbeit als Mitglied im Gläubigerausschuss reine Fiskalinteressen zugunsten der Gläubigergesamtheit zurücktreten. Dies gelte auch für den Minderheitenschutz. Besonderes Augenmerk lege die Finanzverwaltung auch darauf, dass keine steuerlichen Haftungstatbestände zugunsten des Geschäftsführers ausgeschlossen werden. Sobald versucht werde, die private Situation des Geschäftsführers in einem Insolvenzplan zu regeln, werde das Finanzamt gegen den Insolvenzplan stimmen. Anders als häufig angenommen, erfolge die Prüfung des Insolvenzplans in rechtlicher *und* betriebswirtschaftlicher Hinsicht. Die Ermessensentscheidung eines Sanierungserlasses hänge also auch von wirtschaftlichen Kriterien ab. Es sei zu prüfen, ob eine Zustimmung zum Insolvenzplan für den

Steuergläubiger vorteilhaft erscheint. *Honnef* erinnert auch daran, dass der Insolvenzverwalter jedenfalls für den nachinsolvenzlichen und damit auch für den planbefangenen Zeitraum verpflichtet ist, Steuererklärungen abzugeben. Hinsichtlich Regelungen zu anhängigen Anfechtungsprozessen werde geprüft, ob deren Führung unter wirtschaftlichen Aspekten vertretbar ist. Dies sei nur der Fall, sofern sich für die Insolvenzmasse und damit letztlich für die Gläubiger ein positives Gesamtergebnis unter Berücksichtigung etwaiger Prozesskosten ergebe. Auch dies folge aus der Maxime des § 1 S. 1 InsO. Schließlich sei zu bedenken, dass die Steuer auf den Sanierungsgewinn als Masseverbindlichkeit zu erfüllen ist und andernfalls eine Haftung des Insolvenzverwalters droht.

#### Umsatzsteuer in der Insolvenz – Rechtsvergleich mit Österreich und EU-Beihilfenrecht

Die „Umsatzbesteuerung in der Insolvenz“ stellten *Professorin Dr. Tina Ehrke-Rabel* und Frau *Mag. Karoline Elisabeth Rumpf* „auf den europäischen Prüfstand“. Zunächst zeigten sie die verschiedenen Zielsetzungen des Mehrwertsteuer- und Insolvenzrechts und das daraus resultierende Spannungsverhältnis auf. Darauf folgte eine Gegenüberstellung unionsrechtlicher Kompetenzen der beiden Rechtsgebiete. Für die Behandlung der Umsatzsteuer in der Insolvenz gebe es keine unionsrechtliche Regelung; generell sei die Durchsetzung des materiellen Mehrwertsteuerrechts weitestgehend nicht harmonisiert. Aus der Sicht des einfachen österreichischen Rechts sei die Erhebung der Umsatzsteuer ebenso wie in Deutschland von der Qualifikation als Insolvenzforderung oder Masseverbindlichkeit abhängig. Die Struktur der österreichischen Normen entspreche grundsätzlich denen der §§ 38, 55 InsO. Einen wesentlichen Unterschied bilde indes der Umstand, dass sich die Begründung von Masseverbindlichkeiten in Österreich danach richte, wann der *die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt* verwirklicht worden sei. *Ehrke-Rabel/Rumpf* analysierten vor diesem Hintergrund insbesondere die Doppelberichtigungsrechtsprechung des V. Senats des BFH zur Soll-Versteuerung, die weder im einfachen noch europäischen Recht eine Grundlage finde. Der Judikatur des EuGH ließe sich keine Bestätigung für die Rechtsprechung des BFH entnehmen. Ebenfalls vergleichbar sei das österreichische Pendant zu § 96 I Nr. 1 InsO. Im Ergebnis seien die europäischen Mitgliedstaaten frei darin, wie sie Umsatzsteuerforderungen im Rahmen eines Insolvenzverfahrens behandeln. Denn anders als das Umsatzsteuerrecht sei das Insolvenzrecht nicht europarechtlich harmonisiert. Ein Fiskusprivileg bezüglich der Umsatzsteuer sei unionsrechtlich jedenfalls nicht geboten, insbesondere nicht unter Berücksichtigung des europäischen Beihilferechts. Dessen Statuierung wäre indes auch nicht verboten. Die Kernfragen des Umsatzsteuerinsolvenzrechts seien über das Insolvenz-, nicht über das Umsatzsteuerrecht zu lösen. Nationale Unterschiede in der Behandlung von Umsatzsteuerforderungen seien systeminhärent.

#### Fortgang des präventiven Restrukturierungsrahmens

Den Schlussteil der Jahrestagung bildete *Alexander Bornemann*, Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, mit „Aktuelle[m] aus Europa zum präventiven Restrukturierungsrahmen“. Es folgte eine instruktive Schilderung des vorgesehenen Ablaufs eines Restrukturierungsverfahrens, das grundsätzlich durch eine privatautonome Steuerung des Gesamtprozesses geprägt sei. Die Gerichte sollten nur punktuell und zielgerichtet befasst werden, beispielsweise bei einem etwaig flankierenden Moratorium. Das Moratorium sei bei den Verhandlungen ein besonders umstrittener Punkt gewesen. Nach den bisherigen Ergebnissen habe das Europäische Parlament eine stärkere Rolle der Gerichte vorgeschlagen. Der ursprüngliche Ansatz der EU-Kommission einer möglichst breiten und zugleich umfassenden Harmonisierung sei zwischenzeitlich einer Vielzahl von Wahlrechten zugunsten der Mitgliedstaat-

ten gewichen. Diese Zugeständnisse hätten Akzeptanz geschaffen und die vielerorts zu beobachtende Skepsis insbesondere zu einer Entwertung des Insolvenzverfahrens, Justizferne und Verwalterlosigkeit des vorgesehen Verfahrens abgeschwächt. Der Richtlinienentwurf präjudiziere also nicht eine einfachgesetzliche deutsche Regelung. Die Verhandlungen befänden sich derzeit in einer entscheidenden Schlussphase. Eine allgemeine Ausrichtung im Europäischen Rat zu den Titeln I und II sei für Oktober 2018 angestrebt. Sofern bis dahin auch die Stellungnahme des Europäischen Parlaments vorliege, könnten die Trilogverhandlungen zwischen Rat, Europäischem Parlament und EU-Kommission erfolgen. Ein Abschluss des Verfahrens zum präventiven Restrukturierungsrahmen sei auf europäischer Ebene für Mai 2019 geplant.

Die Vortragsunterlagen stehen unter <http://www.hamburger-kreis.org> zum Download bereit.

*Rechtsanwalt Dr. Alexander Witfeld, Köln*