

Ermahnungen für wettbewerbsfähiges Steuerrecht

Hamburg. Am 01.06.2018 fand in Hamburg bereits die dritte Jahrestagung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e. V. statt. Wenngleich der Verein mit gut zwei Jahren Bestand relativ jung ist, hat er es binnen kurzer Zeit doch vermocht, einige hochinteressante Impulse für das Steuerrecht rund um Krise, Sanierung und Insolvenz zu setzen. Die diesjährige Tagung mit rund 80 Teilnehmern konnte durch ihre Themen und Referenten, aber auch ihre Vorträge und Diskussionen im Plenum den kreativen Weg fortsetzen.

Text: Rechtsanwalt Dr. Marc d'Avoine, ATN Rechtsanwälte

Die fehlende Verzahnung des Steuerrechts mit dem Insolvenzrecht ist und bleibt ein Thema für Unternehmer, Berater, Behörden und die Justiz und stellt eine Hürde für die Beteiligten in Restrukturierungs- und Sanierungsfällen dar. Die anhaltende Rechtsunsicherheit ist sowohl national als auch international eine erhebliche Herausforderung für die Sanierung. Dieses sowie europarechtliche Themen diskutierten die Vertreter aus der Justiz, der Finanzverwaltung, der Insolvenzverwaltung und der Wissenschaft sowie die Berater am 01.06.2018 anlässlich der dritten Jahrestagung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e.V. in Hamburg. Der Vorsitzende RA Dr. Günter Kahlert, begleitet durch RA Dr. Stefan Debus, stellvertretender Vorsitzender des Kreises, führte erneut durch das anspruchsvolle Programm.

Nach der Begrüßung der Teilnehmer durch den Vorsitzenden Kahlert richtete der VorsRiBGH des IX. Zivilsenats, Prof. Dr. Godehard Kayser, sein Grußwort an die Teilnehmer. Kayser griff zunächst das System der Umsatzsteuer in der Insolvenz und die Notwendigkeit der Abgrenzung von Masseverbindlichkeiten und Insolvenzforderungen auf. Er beklagte in diesem Zusammenhang den »Verlust der Rechtseinheit«. Dabei spielte er auf die Entscheidung des BFH mit Urteil vom 24.09.2014 (V R 84/13, BStBl II 2015, 506) zur Behandlung von Massezuflüssen nach Anordnung von Sicherungsmaßnahmen und Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters an. Vereinnahmte »Altforderungen« begründen demnach Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO. Kayser erwähnte kritische Stimmen in Literatur und Praxis, wonach es sich um eine »ergebnisorientierte« und »fiskalfreundliche Rechtsprechung des BFH« handle. Für die Regulierung sei die Legislative zuständig. Kayser erinnerte an den Koalitionsvertrag dieser Bundesregierung, der in Kapitel 10 einen handlungsfähigen und starken Staat fordert. Dazu gehöre auch ein wettbewerbsfähiges Steuerrecht.

Kayser lenkte sodann den Blick auf den Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28.11.2016 (GrS 1/15), der (erst) am 07.02.2017 veröffentlicht wurde. Dieser hatte den

Sanierungserlass des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) aus dem Jahr 2003 für unrechtmäßig erklärt. Kayser stimmte zu, dass die Frage gesetzlich geregelt werden müsse. Die vollständige Besteuerung von Sanierungsgewinnen könnte in nicht wenigen Fällen (mangels ausreichender Mittel des Unternehmens) den Sanierungserfolg vereiteln. Kayser nannte als weiteres Beispiel für eine nicht überzeugende Entscheidung das Urteil des BFH vom 28.11.2017 (VII R 1/16). Ist Einkommensteuer im Insolvenzverfahren als Masseverbindlichkeit entstanden, aber vom Insolvenzverwalter aufgrund von Masseunzulänglichkeit nicht beglichen worden, dürfe das Finanzamt die Steuerschuld



Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel (li.) und Karoline Elisabeth Rumpf

nach Abschluss des Insolvenzverfahrens mit Erstattungsansprüchen des ehemaligen Insolvenzschuldners verrechnen. Eine dem Insolvenzschuldner erteilte Restschuldbefreiung stehe dem nicht entgegen (a. A. Kahlert, DB 2018, 980). Kayser brachte seine Kritik auf den Punkt: »Der restschuldbefreite Schuldner glaubt, in einem falschen Film zu sein.« Darin stimmten ihm weite Teile des Publikums zu. Er formulierte abschließend den Appell: »Sanierungsstandort Deutschland voranbringen«. Auch



RA Dr. Günter Kahlert



StAR Nicole Honnef



RegDir Alexander Bornemann

zu diesem Zweck waren die meisten Teilnehmer nach Hamburg gereist, die Reise hatte sich allein wegen des Grußworts, besser gesagt Impulsvortrags Kaysers gelohnt.

Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel, Vorsitzende Richterin des VIII. Senats des BFH, referierte zu den Verlusten eines Gesellschafters aus Finanzierungshilfen und erörterte § 17 EStG versus § 20 EStG. Jachmann-Michel erwähnt zunächst das BFH-Urteil vom 24.10.2017 (VIII R 13/15), DStR 2017, 2801, BFH/NV 2018, 280; vorgehend FG Düsseldorf, Urteil vom 11.03.2015. Demnach führt – nach Einführung der Abgeltungssteuer – der insolvenzbedingte Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG. Indes müsse der Verlust endgültig sein. Daher sei von einem Forderungsausfall erst dann auszugehen, wenn endgültig feststehe, dass keine weitere Rückzahlung mehr erfolgen werde. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reiche hierfür in der Regel nicht aus. Vielmehr komme es auf den Abschluss der Liquidation oder den Abschluss des Insolvenzverfahrens an.

Jachmann-Michel thematisierte sodann die Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten. Es handelt sich um eine Änderung der Rechtsprechung durch Urteil des BFH vom 11.07.2017 (IX R 36/15 – BFHE 258, 427, DStR 2017, 2098, BFH/NV 2017, 1501, vorgehend FG Düsseldorf, Urteil vom 10.03.2015, ZIP 2017, 1905 ff.). Sie führte ferner aus, dass die Inanspruchnahme des Gesellschafters als Bürger eine aufschiebend bedingte Forderung i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG mit Bürgschaftsübernahme sei. Bis zum Urteil vom 11.07.2017 hatte der BFH nachträgliche Anschaffungskosten angenommen, wenn das Darlehen oder die Bürgschaft eigenkapitalersetzend waren. Allerdings gewähre der BFH hier Vertrauensschutz bis zur Veröffentlichung dieses Urteils am 27.09.2017 (s. auch Kahlert DStR 2018, 229 ff.). Damit trifft der BFH – erstmalig für einen Fachsenat (!) – aus Gründen des Vertrauensschutzes eine zeitliche Anwendungsregelung für das Urteil. Die Referentin sprach zudem die Entscheidung des BFH VIII R 13/15 zu § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2 EStG an. Sie sieht keinen Grund, den Ausfall eines Gesellschafterdarlehens anders zu behandeln als den Ausfall eines Fremddarlehens. Entscheidend sei die Einkünfteerzielungsabsicht. An der könne es fehlen, wenn das Dar-

lehen im Zeitpunkt der Begebung, u. U. aber auch später bereits gefährdet war. In beiden Fällen könne der Emittent nicht (mehr) mit der Rückzahlung der Valuta rechnen. Daher sei die Gewinnerzielungsabsicht kritisch zu sehen.

Jachmann-Michel kam abschließend noch auf den Forderungsverzicht des Gesellschafters zugunsten der Kapitalgesellschaft zu sprechen. Eine Einlage bestehe nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung (BFH-Urteil vom 09.06.1997, GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307). Im Übrigen sei es ein Forderungsausfall nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG (verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft.) Bei wesentlicher Beteiligung seien es indes nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 EStG. Die anschließende Diskussion zeigte, dass die Teilnehmer sich mit der hochkomplexen Materie intensiv auseinandersetzen und den Richtungswandel des BFH bereits in ihre Gestaltungsüberlegungen eingebaut haben.

BMF-Sicht auf Beschluss des BFH vom 28.11.2016

Ministerialdirigent Dr. Rolf Möhlenbrock, Bundesministerium der Finanzen, beschäftigte sich in seinem Referat mit aktuellen ertragsteuerlichen Aspekten des Sanierungs- und Insolvenzsteuerrechts. Er beleuchtete zunächst die historische Entwicklung. Bereits die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs stellte den Gewinn aus Sanierungen steuerfrei, allerdings erst nach Verrechnung von Verlustvorträgen. 1934 verankerte der Gesetzgeber diesen Grundsatz in § 11 Nr. 4 KStG. Eine analoge Anwendung galt im Einkommensteuerrecht. § 3 Nr. 66 EStG (Erlass von Steuer auf Sanierungsgewinne) wurde 1997 abgeschafft. Der Sanierungserlass aus 2003 trat an dessen Stelle. Seine Voraussetzungen waren im Wesentlichen die Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit des Steuerschuldners sowie seine Sanierungsabsicht. Der Große Senat des BFH hatte mit Beschluss vom 28.11.2016 (GrS 1/15) den Sanierungserlass des BMF aus dem Jahr 2003 für unrechtmäßig erklärt. Damit werden Sanierungsgewinne grundsätzlich vollständig besteuert, was in nicht wenigen Fällen (mangels ausreichender Mittel des Unternehmens) den Sanierungserfolg vereiteln kann. Der Bundestag beschloss am 28.04.2017 im »Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen« die Einfügung des



(v. li.) VorsRiinBFH Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel,
VorsRiBGH Prof. Dr. Godehard Kayser, MinDirig Dr. Rolf Möhlenbrock

§ 3a EStG und des § 3a GewStG. Demnach können Sanierungsgewinne steuerfrei gestellt werden, wenn der Erlass der Steuer als Sanierungsmaßnahme geeignet ist und aus betrieblichen Gründen und in Sanierungsabsicht der Gläubiger erfolgt und der Steuerpflichtige das beantragt. Der Bundestag hat allerdings das Inkrafttreten (Art. 6) unter Genehmigungsvorbehalt durch einen zustimmenden Beschluss der EU-Kommission gestellt, der im Moment noch nicht vorliegt.

Mit Schreiben vom 27.04.2017 (IV C 6 – 2140/13/10003) veröffentlichte das BMF eine Übergangsregelung. Das BMF-Schreiben regelt die Anwendung der Grundsätze des BFH-Beschlusses vom 28.11.2016 (GrS 1/15) aus Gründen des Vertrauensschutzes u. a. zu Fragen zum Schuldenerlass bis zum 08.02.2017. Man habe einen »Cut« setzen wollen. Das Schreiben schaffe Vertrauensschutz bei Vorliegen einer verbindlichen Auskunft oder verbindlichen Zusage. Das Schreiben lasse weiter Billigkeitsmaßnahmen unter Widerrufsvorbehalt und verbindliche Auskünfte zu. Möhlenbrock betonte, dass ein Widerrufsvorbehalt des BMF bestehe, wenn bis 31.12.2018 keine gesetzliche Regelung erreicht worden sei. In der Branche wurden intensiv Reichweite und eventuelle Rückwirkung der Übergangsregelung diskutiert. Das BMF hatte sich – zugunsten vieler Sanierungskandidaten – mit der Anwendung des Sanierungserlasses auf Altfälle vor Veröffentlichung des BFH-Urteils, mit dem der Erlass verworfen worden war, einverstanden erklärt. I. und X. Senat des BFH schoben diesem allerdings im Oktober 2017 einen Riegel vor: »Sog. Sanierungserlass ist nicht auf Altfälle anwendbar«, s. Urteile vom 23.08.2017 (I R 52/14 und X R 38/15). Damit stünden Beteiligte aus Fällen bis 08.02.2018 sprichwörtlich »im Regen«. Der Finanzverwaltung reagierte erneut und wendete die beiden Urteile des BFH vom 23.08.2017 nicht an. Möhlenbrock nennt dieses Schreiben »Nichtanwendungserlass II« (s. dazu auch Namen & Nachrichten Seite 66). Damit gelten weiter die Übergangsregelungen gem. Schreiben des BMF vom 27.04.2017 (IV C 6 – 2140/13/10003). Das BMF-Schreiben vom 29.03.2018 (IV C 6 – S 2140/13/10003) streitet für

Vertrauensschutz (NZI 9/2018, 348 f., BStBl II 2018, 588). Möhlenbrock wies darauf hin, dass der Europäische Gerichtshof zu der Sanierungsklausel des § 8c KStG ebenfalls davon ausgegangen sei, dass diese keine verbotene Beihilfe sein müsse. Fragen aus dem Publikum und Anmerkungen der Teilnehmer beantwortete Möhlenbrock prompt und versiert. Insgesamt waren sich die Teilnehmer einig, dass die Besteuerung von Sanierungsgewinnen sinnvollerweise privilegiert sein sollte.

Plan-Prüfungskriterien aus Sicht der Finanzverwaltung

Steueramtsrätin Nicole Honnef von der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen befasste sich mit den steuerlichen Aspekten eines Insolvenzplanverfahrens. Sie gab zunächst einen Überblick über die Prüfungskriterien aus Sicht der Finanzverwaltung: Vorlagerecht, Gruppenbildung und keine offensichtlichen Mängel. Jeder Planersteller habe besonderes Augenmerk auf die Gruppenbildung zu legen. Honnef zitierte die Entscheidung des BGH vom 07.05.05 (IX ZB 75/14). § 222 InsO fordere wenigstens Gruppen für absonderungsberechtigte Gläubiger, nicht nachrangige Insolvenzgläubiger, § 38 InsO (Arbeitnehmervertreter, § 222 Abs. 2 InsO, Kleingläubiger, Großgläubiger), nachrangige Insolvenzgläubiger, § 39 InsO. Weitere Gruppen könnten gebildet werden, wenn gleiche Rechtsstellung und gleichartige wirtschaftliche Interessen (AG Köln v. 06.04.2016, 74 IN 45/15) vorliegen. Der Plan dürfe keine offensichtlichen Mängel enthalten. Die OFD sehe in der Praxis durchaus auch offensichtlich ungeeignete, rechtswidrige, aussichtslose oder unerfüllbare Insolvenzpläne. Die Anlagen seien von erheblicher Bedeutung, dort besonders die Planrechnung nach § 231 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Die Planrechnung sei mit dem Insolvenzgutachten und den Insolvenzberichten abzugleichen. Insbesondere sei mit den dortigen Bewertungen des Anlage- und Umlaufvermögens abzugleichen.

Honnef kam dann auf die wirtschaftliche Angemessenheit der Planregelungen zu sprechen. Die eingehende Prüfung des Plans und dessen Auswirkungen in rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Hinsicht müsse sich nach den Zielen des § 1 InsO und dem Grundsatz der gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung richten. Vor allem sollte es ein Gläubigerplan und kein Schuldnerplan sein. Mit Blick auf die wirtschaftliche Angemessenheit der Planregelungen sei zu untersuchen, ob das Insolvenzplanverfahren tatsächlich dem Erhalt des Unternehmens diene und auch eine realistische unternehmensbezogene Sanierung vorliege. Nicht überlebensfähige Unternehmen sollten nicht zurück in den Markt gelangen können.



Honnef nannte exemplarisch die Prüfungskriterien des Finanzamts. Mit einer Zustimmung des Finanzamts zum Insolvenzplan sei zu rechnen, wenn bei der Liquidation eine geringere Quote zu erwarten sei als bei Durchführung eines Insolvenzplans. Daher sei ein Vergleich von Insolvenzplan- und Regelverfahren zu prüfen, was in der Regel im darstellenden Teil des Insolvenzplans enthalten sein sollte. Am Ende erfolge die Entscheidung des Finanzamts hinsichtlich der Zustimmung zum Insolvenzplan unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Bei der Ermessensentscheidung nach den §§ 163, 222, 227 AO spiele es eine Rolle, ob von einem redlichen Schuldner auszugehen ist. Zudem dürften keine Versagungsgründe nach § 290 InsO ersichtlich sein. Somit habe das Finanzamt zu prüfen, ob die Bestätigung des Insolvenzplans für den Steuergläubiger vorteilhaft erscheint (Nr. 11 des AEA0 zu § 251).

Die Referentin wendete sich sodann den »Deliktsforderungen« zu, § 302 Nr. 1 InsO. Für diese könne eine gesonderte Gruppe gebildet werden. Aus dem Wortlaut »alle Beteiligten«

folgere der BGH, dass die Regelungen im Insolvenzplan auch für die nach § 302 Nr. 1 InsO qualifizierten Forderungen gälten (BGH v. 17.12.2009, IX ZR 32/08). Wenn der Plan einen Verzicht auf Forderungen aus § 302 enthalte, sei eine Einschätzung des Finanzamts zum möglichen Verlauf des Strafverfahrens notwendig. Es komme daher darauf an, ob eine rechtskräftige Verurteilung wahrscheinlich ist oder ob mit einer Einstellung zu rechnen sei, und zwar nach Abwägung sämtlicher Umstände im Einzelfall. Grundsätzlich sei ein Insolvenzschuldner hinsichtlich dieser Forderungen nicht erlasswürdig i. S. v. § 227 AO.

Wirtschaftliche Sichtweise der Finanzverwaltung

Honnef verweist zur ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen auf die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 (GrS 1/15). Da der Sanierungserlass sowohl gegen das verfassungsrechtlich (Art. 20 Abs. 3 GG) als auch gegen das einfachrechtlich (§ 85 Satz 1 AO) normierte Legalitätsprinzip verstoße, bedürfe es einer neuen gesetzlichen Grundlage. Zwar seien EStG/GewStG geändert und § 3 a EStG, § 3 c Abs. 4 EStG und § 7 b GewStG geschaffen worden. Allerdings träten die Vorschriften an dem Tag in Kraft, an dem die EU-Kommission durch Beschluss feststellt, dass diese Regelungen entweder keine staatlichen Beihilfen i. S. d. Art. 107 Abs. 1 AEUV sind oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen, Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 24.06.2017, BGBl. I 2017, 2074. Grundsätzlich bewirke der Wegfall dieser Verbindlichkeiten aufgrund des Insolvenzplans einen Sanierungsgewinn. Die Steuer auf den Sanierungsgewinn sei daher vom Insolvenzverwalter als Masseverbindlichkeit zu erfüllen. Diese Masseverbindlichkeiten müssten vor Aufhebung des Insolvenzverfahrens gezahlt oder in einem Finanzplan enthalten sein. Aus dem Finanzplan müsse sich ergeben, dass die Erfüllung der Steuern realistisch ist. Ansonsten drohe die Haftung des Insolvenzverwalters nach § 34 Abs. 3, § 69 AO, § 61 InsO.

Ein Teilnehmer merkte an, dass die von Honnef dargestellte wirtschaftliche Sichtweise der Finanzverwaltung auch im Vollstreckungsverfahren wünschenswert sei. Honnef räumte ein, dass bei der Finanzverwaltung unterschiedliche Stellen beteiligt seien. Auf Anfechtungsfragen angesprochen, entgegnete sie, dass die Finanzverwaltung sehr wohl die Anfechtungsproblematik in jedem

Verfahren sehe und auch werten sowie pragmatisch entscheiden könne. Auf weitere Fragen aus dem Publikum berichtete Honnef, dass man auch das Vorgehen des Insolvenzverwalters bei der Durchsetzung – vermeintlicher – Ansprüche – durch eigene Anwälte, aber auch externe Kanzleien – kritisch würdige und zudem mit durchaus unterschiedlichen Ergebnissen werte.

Spannungsverhältnis zum Mehrwertsteuerrecht

Universitätsprofessorin Dr. Tina Ehrke-Rabel, Leiterin des Instituts für Finanzrecht, und Mag. Karoline Elisabeth Rumpf, Universitätsassistentin, Institut für Finanzrecht, beide Karl-Franzens-Universität Graz, teilten sich das Referat zum Thema »Umsatzbesteuerung in der Insolvenz auf dem europäischen Prüfstand«. Ehrke-Rabel begann und erläuterte eingangs den Verbrauchssteuercharakter der Mehrwertsteuer und den Grundsatz der (Belastungs-)Neutralität. Für den Unternehmer müsse das Recht auf Vorsteuerabzug gewährleistet sein. Technisch betrachtet agiere der Unternehmer als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates. Die Grundsätze gälten auch im Insolvenzverfahren. Dort gehe es um die bestmögliche Haftungsverwirklichung zugunsten der Gläubiger und die gleichmäßige Befriedigung der Gläubiger. Die Sanierung des insolventen Schuldners könne gleichsam erreicht werden. Diese Zwecke und Ziele stünden im Spannungsverhältnis zu den Zielsetzungen des Mehrwertsteuerrechts. Denn im Bereich des Insolvenzrechts gebe es bislang keine Vereinheitlichung der Rechtsordnungen. Auch die Vorgabe der EU-Kommission vom 12.03.2014 und 22.11.2017 führe insofern nicht weiter. Jedenfalls bewirke ein Insolvenzverfahren ohne Fiskusprivileg einen Verzicht auf gesetzmäßige Umsatzsteuerforderungen.

Ehrke-Rabel warf des Weiteren die Frage auf, ob ein Verzicht auf Mehrwertsteuer eine unzulässige Beihilfe ist. Dazu zieht sie zwei Referenzverfahren heran: EuGH Degano Trasporti und EuGH Marco Identi. Im Ergebnis sei der Verzicht auf Steuer keine unzulässige Beihilfe, wenn es sich nicht um einen »allgemeinen undifferenzierten« Verzicht handele. Das war dort jeweils nicht der Fall, somit lag keine unzulässige Beihilfe vor. Bei Festsetzung, Beitreibung und Vollstreckung sei den Mitgliedstaaten ein relativ weiter Handlungsspielraum gegeben. Das Verfahren müsse indes hinreichend ausgestaltet und mit klaren Anwendungsvoraussetzungen verbunden sein. Es könnten aber keine allgemein generalisierenden Aussagen getroffen werden.

Rumpf setzte den Beitrag fort. Zentrale Fragen zur Behandlung der Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren seien die Qualifikation als Insolvenz- oder Masseforderungen gem. § 38 InsO bzw. § 55 der deutschen InsO und § 51 bzw. § 46 Z s der österreichischen IO. Dabei sei die Qualifikation nach dem unbestimmten Rechtsbegriff »begründet« i. S. d. § 38 deutsche InsO umstrit-

ten. In Österreich seien Lehre und OGH einig bei der Auslegung der Begriffsfolge »der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt«. Das erläuterte die Referentin anhand von zwei Schaubildern. In Österreich komme es auf die Bewirkung der Leistung an. Die Referentin äußerte Zweifel an der Richtigkeit der Rechtsprechung in Deutschland und sagte, der BFH komme zu einer »für uns überraschenden Entscheidung«, wenn er die doppelte Berichterstattung nach § 17 UStG fordere. Die Konstruktion der Doppelberichterstattungsjudikatur sei nicht einer Auslegung nach IUST Art. 90 MwStSystRL bzw. § 17 deutsches UStG bzw. § 16 UStG zugänglich. In der Judikatur des EuGH fänden sich auch keine Anhaltspunkte für die deutsche Rechtsprechung. Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung spreche zudem gegen die Rechtsprechung des BFH. Es bleibe bei Insolvenzforderungen. Eine andere Wertung verstieße gegen den Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung. Denn das Fiskusvorrecht sei nun einmal sowohl im deutschen als auch im österreichischen Insolvenzrecht abgeschafft. Das wirke sich auf bei der (Un-)Zulässigkeit von Aufrechnungen von Umsatzsteuerforderungen und Vorsteueransprüchen aus. Der Beifall des Publikums gab der Referentin unumwunden Recht. Ehrke-Rabel nahm die abschließende Würdigung des Doppelreferats vor. Mangels Harmonisierung des Insolvenzrechts seien die Mitgliedstaaten bei dessen Ausgestaltung grundsätzlich frei. Ein Fiskusprivileg sei unionsrechtlich nicht geboten, aber auch nicht verboten. Die EU verlange aber eine Mindestharmonisierung. Die »großen Fragen des Insolvenzrechts« seien aber über das Insolvenzrecht und nicht über das Mehrwertsteuerrecht zu lösen.



Kahlert sprach für das breite Publikum, als er sagte, dass den Vortragenden »die Herzen zugeflogen« seien. Faktisch finanziere Österreich mit 19% (Umsatzsteuer) die Verfahren. In Deutschland ginge das jetzt nicht mehr. Das sei eine Verzerrung innerhalb der EU. Einer der beiden Staaten liege falsch, die Systeme passten nicht zu einem einheitlichen Markt. Ehrke-Rabel ent-



gegnete, dass Österreich zwar allein stehe, aber dennoch sei die Finanzierung der insolventen Unternehmen durch die Umsatzsteuer keine unionsrechtlich verbotene Beihilfe. Denn es sei nicht »selektiv«. Der Referenzrahmen sei das jeweils nationale Recht. Und im österreichischen Recht steht die Umsatzsteuer dem insolventen Unternehmen zur Verfügung. Die anderslautende Begründung des deutschen BFH sei »recht dünn«; die »BFH-Rechtsprechung erstaunt«.

Europas langer Weg zum präventiven Restrukturierungsrahmen

RegDir Alexander Bornemann, Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, referierte über »Aktuelles aus Europa zum präventiven Restrukturierungsrahmen«. Am 12.03.2014 gab die EU-Kommission erste Empfehlungen mit detaillierten Angaben zur Ausgestaltung eines vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahrens (»Out of Court Restructuring Proceeding in Europe«). Der Entwurf der Richtlinie vom 22.11.2016 sieht einen Rahmen für eine frühe Umstrukturierung, die »zweite Chance für Unternehmer« und die Erhöhung der Effizienz der Insolvenz-, Umstrukturierungs- und Schuldenbefreiungsverfahren vor. Im II. Titel geht es um das präventive Restrukturierungsverfahren. Bornemann erläuterte, dass der Entwurf Regelungen zur frühzeitigen finanzwirtschaftlichen Sanierung von krisenbetroffenen Unternehmen enthalte, die im Detail noch diskutiert würden. Für sanierungswillige Schuldner solle ein Anreiz zur frühzeitigen Einleitung eines Sanierungsverfahrens geschaffen werden. Er betonte, dass der Begriff »likelihood of insolvency« – drohende Insolvenz = drohende Zahlungsunfähigkeit – (s. auch Thole, ZIP 2017, 101, 102 ff.) zu präzisieren sei. Hierzu sollen Kriterien aufgestellt werden. Bereits zahlungsunfähige Unternehmer sol-

len aber nicht in das Sanierungsverfahren, sondern in das gerichtliche (Regel-)Verfahren gehen. Bornemann stellte dann einen Überblick und Ablauf des Verfahrens nach Vorschlag der Kommission vor. Diskussionsbedarf bestehe jedenfalls bei Fragen der Anfechtung. Kritik sei u. a. wegen des Missbrauchspotenzials (»Deckmantel Restrukturierung«) geäußert worden. Im Juni und Dezember 2017 habe sich der Rat bereits mit dem ursprünglichen Kommissionsvorschlag befasst. Cram-down- und Cross-class-cram-down-Regulierungen seien möglich, mit denen in Gläubigerrechte eingegriffen werden könnten. Grundsätzlich sollte im Verfahren kein Verwalter bestellt werden. Inzwischen soll jedenfalls bei Cram-down-Fällen ein Verwalter eingesetzt werden. Insgesamt werde ein »gerichtsarmes« Verfahren angestrebt. Nach den zwischenzeitlichen Erörterungen zeichne sich ab, dass die Gerichte in einigen Fällen doch eine wesentliche Rolle spielen könnten, jedenfalls bei Cram-down-Regelungen. Bornemann zeigte auf, dass der ursprüngliche vorgezeigte Weg der rigiden nationalen Anwendung des europäischen Restrukturierungsrahmens nicht mehr eingehalten würde. Im Wege diverser Kompromisse sollen Ausnahmen in den jeweiligen nationalen Rahmen zulässig sein. Der »Harmonisierungsgrad wird daher relativ schwach« sein. Der deutsche Überschuldungsbegriff werde im präventiven Restrukturierungsrahmen vermutlich keine Rolle spielen. Die deutschen »Unwuchten« zwingen dazu, den Überschuldungsbegriff »auf den Prüfstand zu stellen«. Ob neben dem präventiven Restrukturierungsrahmen noch ein Anwendungsbereich für ein Schutzschirmverfahren gem. § 270b InsO bestünde, blieb offen. Die Abschlussfrage von Kahlert, ob der Restrukturierungsrahmen ein »Trojanisches Pferd« sei, verneinte Bornemann. Die weiteren Abläufe werden Klarheit und dann ggf. auch Handlungsbedarf bringen. Mit diesen Gedanken und etwas Raum für Visionen entließ der Vorsitzende des Hamburger Kreises die Teilnehmer in das sommerliche Wochenende. <<