INDat Report 08 2016

Wie sich »vor der Insolvenz« und Steuerrecht vertragen

München. Am 11.10.2016 veranstaltete der Hamburger Kreis für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e.V. nach seiner Gründung Ende Januar 2016 und der 1. Jahrestagung am 03.06.2016 in Hamburg seine zweite Tagung im Großen Sitzungssaal des Insolvenzgerichts München. Das Thema der Veranstaltung war »Europa ruft nach vorinsolvenzlicher Sanierung – Was antwortet das (europäische) Steuerrecht?«.

Text: Rechtsanwalt/Steuerberater Dr. Johann Wagner, LL. M., Gleiss Lutz

Die rund 70 Teilnehmer aus Insolvenzverwaltung, Sanierungsberatung, Justiz und Finanzverwaltung wurden durch Dr. Michael Müller, den Leiter des Insolvenz- und Vollstreckungsgerichts München, das gemeinsam mit dem Hamburger Kreis zu der Tagung eingeladen hatte, und Dr. Günter Kahlert, den Vorsitzenden des Hamburger Kreises, begrüßt.



Zur Einleitung in das Thema der Tagung stellte Prof. Dr. Godehard Kayser, Vorsitzender Richter des IX. Zivilsenats des Bundesgerichtshofs, die Entwicklung des Richtlinienvorhabens der Europäischen Kommission zu einem vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahren dar. Kayser begrüßte zwar grundsätzlich die Initiative der Europäischen Kommission, die insbesondere zur Erleichterung der Sanierung von Unternehmen, die durch missglückte Finanzierungsmaßnahmen in die Krise geraten sind, genutzt werden könne. Angesichts der zweifelhaften europäischen Regelungskompetenz warnte er aber vor zu weitreichenden europäischen Vorgaben für die nationalen Insolvenzrechtsordnungen. Besonders die Rechtsfolgen des vorgesehenen Restrukturierungsplans dürften nicht so weit gehen wie die des Schutzschirmverfahrens nach der InsO. Auch die Einbindung der Gerichte in ein solches vorinsolvenzliches Sanierungsverfahren sollte auf ein Minimum reduziert werden; z.B. sollte eine Zustimmung des Insolvenzgerichts zu einem Restrukturierungsplan nur für den Fall vorgesehen werden, dass einzelne Gläubiger den Regelungen des Plans widersprechen.

Ministerialdirigent Dr. Rolf Möhlenbrock, Unterabteilungsleiter im Bundesministerium der Finanzen, griff diesen Impuls auf. Er wies einleitend darauf hin, dass die Harmonisierung des Ertragsteuerrechts durch die Mitgliedstaaten bislang nicht erfolgt sei, weil sie der Einstimmigkeit bedürfe. Deshalb habe der EuGH die Grundfreiheiten zur Anwendung gebracht, um einheitliche europäische Standards im Ertragsteuerrecht zu schaffen. Hierauf hätten die Mitgliedstaaten keinen Einfluss nehmen können. Es könne deshalb durchaus als Chance verstanden werden, sich als Mitgliedstaat in den Diskussionsprozess hinsichtlich des vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahrens einzubringen, um seine Interessen wahrzunehmen.

Sanierungserlass und Sanierungsklausel

Möhlenbrock stellte sodann mit dem sog. Sanierungserlass und der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG zwei Instrumente vor, durch die das Ertragsteuerrecht Sanierungsbeiträge auch im Vorfeld eines Insolvenzverfahrens leistet. Er wies darauf hin, dass das EuG die Sanierungsklausel in zwei Entscheidungen – wie die EU-Kommission – als unzulässige Beihilfe beurteilt habe. Seine Ansicht, der Sanierungserlass und die Sanierungsklausel beruhten im Kern auf demselben Rechtsgedanken, nämlich der Förderung der wirtschaftlichen Gesundung des Unternehmens, wurde kontrovers diskutiert. Insbesondere wurde geltend gemacht, der Sanierungserlass beinhalte anders als die Sanierungsklausel eine verfassungsrechtlich gebotene Nichtbesteuerung, weil die Existenzvernichtung des Rechtsträgers des Unternehmens durch die Ertragsbesteuerung im Raum stehe.

Möhlenbrock erläuterte weiter die geplante Regelung des § 8 d KStG-E. Nach dieser Vorschrift soll die Finanzierung von Unternehmen – auch in Sanierungssituationen – erleichtert wer-







Dr. Rolf Möhlenbrock

den, indem die Verlustvorträge bei einem schädlichen Anteilseignerwechsel i. S. d. § 8 c Abs. 1 KStG unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin abziehbar sind.

Zum Schluss wies Möhlenbrock auf ein europarechtliches Dilemma hin: Während einerseits mit dem vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahren europarechtlich Sanierungen gefördert werden sollen, könne andererseits das europäische Beihilferecht dem Sanierungserfolg entgegenstehen. Denn über das Beihilferecht werden vermehrt auch nationale steuerliche Regelungen einer Kontrolle durch die Kommission unterzogen. Möhlenbrock stellte in diesem Zusammenhang das vom Bundesfinanzministerium und der EU-Kommission praktizierte informelle Verfahren zur Klärung der Beihilfeeigenschaft von steuerrechtlichen Regelungen vor. Danach teilt die Kommission mit, ob bei einer geplanten Regelung ein Notifizierungsverfahren erforderlich ist oder nicht. Auch bei der jüngst in das Gesetzgebungsverfahren eingebrachten Neuregelung des § 8 d KStG-E laufe diese Abstimmung noch. Möhlenbrock stellte schließlich die Frage zur Diskussion, ob der positive Abschluss eines solchen informellen Verfahrens Vertrauensschutz erzeugen könne. So habe die EU-Kommission in einem konkreten Einzelfall erklärt, dass der Sanierungserlass keine Beihilfe darstelle.

Umsatzsteuerliche Aspekte von Sanierungsmaßnahmen

Die zum Abschluss von Dr. Christoph Wäger, Richter im V. Senat des Bundesfinanzhofs, dargestellten umsatzsteuerlichen Aspekte von Sanierungsmaßnahmen machten – wie auch die Ausführungen von Möhlenbrock – deutlich, dass die Schaffung eines vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahrens nicht ohne begleitende Anpassung des Steuerrechts erfolgen kann: So könnte sich durch eine Sanierungsmaßnahme wie das geplante Moratorium oder einen Forderungsverzicht die Notwendigkeit einer Vorsteuerberichtigung ergeben. Eine daraus folgende Zahllast könnte die Sanierung gefährden oder unmöglich machen. Denn sie könnte zu einer Zahlungsunfähigkeit und/oder Überschuldung und damit zu einer Insolvenzantragspflicht des Unternehmens führen. Wäger wies in diesem Zusammenhang auf eine aktuelle Entscheidung des EuGH hin, aus der sich ableiten lasse, dass

das europäische Mehrwertsteuerrecht einer Sanierung nicht prinzipiell entgegenstehe: Grundsätzlich sei auch die Einbeziehung des Fiskus als Gläubiger in einem vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahren aus umsatzsteuerlicher Sicht denkbar, solange dem Schuldner hierdurch keine größere Entlastung gewährt werde, als er sie in einem Insolvenzverfahren erhalten könnte. In diesem Rahmen wurde die Frage diskutiert, ob diese Entscheidung auch für das Ertragsteuerrecht fruchtbar gemacht werden könnte.

Vorsteuerberichtigung beim Rangrücktritt?

Weiter gab Wäger eine vor Kurzem in der Literatur vertretene Ansicht wieder, wonach ein Rangrücktritt hinsichtlich der zugrunde liegenden Forderung eine Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG wegen Uneinbringlichkeit der Forderung auslösen würde. Auch eine solche Steuerbelastung könnte ein vorinsolvenzliches Sanierungsverfahren torpedieren. Die Frage, ob der Rangrücktritt nach der Neukonzeption der zivilrechtlichen Voraussetzungen und Folgen durch eine Entscheidung des IX. Zivilsenats des BGH in 2015 eine Uneinbringlichkeit zur Folge haben könnte, wurde intensiv diskutiert. Es wurde insbesondere auch darauf hingewiesen, dass inzwischen auch das IDW die Meinung vertrete, ein Rangrücktritt nach der Neukonzeption des IX. Zivilsenat des BGH ändere nichts an der wirtschaftlichen Belastung der Verbindlichkeit und somit nichts an ihrer Passivierung in der Handelsbilanz.

Durch die Vorträge und die anschließend angeregt geführten Diskussionen wurde deutlich, dass die Schaffung eines vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahrens nur dann zielführend sein wird, wenn auch die steuerlichen Folgen sinnvoll mitgeregelt werden. Die derzeit fehlende Harmonisierung von Insolvenzund Steuerrecht erschwert bereits heute Sanierungen innerhalb des insolvenzrechtlichen Rahmens. Für den Erfolg des vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahrens wäre es fatal, wenn diese Unsicherheiten bestehen blieben.

Eine Unsicherheit im derzeitigen Recht wird übrigens Thema der nächsten Veranstaltung des Hamburger Kreises sein: Am 06.03.2017 stehen Detailfragen rund um § 55 Abs. 4 InsO auf dem Programm. «