

Aufbruchstimmung bei der Queen Mary 2



RiBFH Prof. Dr. Harald Jatzke

Hamburg. Der Einladung zur 1. Jahrestagung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht am 03.06.2016 in Hamburg folgten rund 100 Teilnehmer, die mit den Referenten über beihilferechtliche Aspekte, die Anerkennung ausländischer Restschuldbefreiungen, einen Rechtsvergleich mit Österreich zu »Verbindlichkeit in Krise und Insolvenz« und Steuerhaftung mit Fokus auf das Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht diskutierten. Zum Abschluss ging es mit prominenter Besetzung um Steuerfolgen des Rangrücktritts nach der neuen BGH-Rechtsprechung.

Text: Prof. Dr. Jens M. Schmittmann, FOM Hochschule für Oekonomie und Management, Essen

Vor dem sehenswerten Panorama der Landungsbrücken begrüßte RA Dr. Günter Kahlert, Vorsitzender des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e.V., rund 100 Teilnehmer aus Finanzverwaltung, Gerichtsbarkeit, Insolvenzverwaltung und Beraterschaft, die sich zur 1. Jahrestagung des Hamburger Kreises eingefunden hatten. Kahlert berichtete über die Gründung des Vereins im Januar 2016 und freute sich über inzwischen 44 Mitglieder.



Der Justizsenator der Freien und Hansestadt Hamburg, Dr. Till Steffen, ging in seinem engagierten Grußwort an die Teilnehmer mit Blick auf die im Hafen liegende »Queen Mary 2« nicht nur auf einige aktuelle Insolvenzverfahren ein, sondern berichtete, dass der RegE des Gesetzes zur Reform der Insolvenzanfechtung in seinem Hause kritisch geprüft werde. Insbesondere sehe er mit großer Sorge, dass die öffentlich-rechtlichen Gläubiger, die aufgrund eigener Titel vollstrecken, privilegiert werden sollen.

»Beihilferechtliche Aspekte des Sanierungs- und Insolvenzsteuerrechts« waren Gegenstand des ersten Fachvortrags. Prof. Dr. Roland Ismer, M. Sc. Econ. (LSE), Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, stellte zunächst das Beihilfeverbot aus Art. 107 AEUV dar und verdeutlichte, dass im Merkmal der Selektivität »die Musik spiele«. Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH (Urt. v. 18.07.2013 – Rs. C-6/12 – P Oy) arbeitete er das Prüfungsschema heraus. Derzeit sind beim EuGH die Fälle Autogrill (C-20/15) und Santander (C-21/15) zur Selektivität anhängig. Die Urteile des EuG vom 04.02.2016 in den Sachen GFKL (T-620/11) und Heitkamp (T-287/11) haben die Entscheidung der Kommission, mit der die deutsche Sanierungsklausel im KStG beanstandet worden ist, bestätigt. »Wenn der Sanierungserlass auch noch kippt, dann haben wir ein richtiges Problem«, leitete Ismer zum deutschen Recht über und kritisierte den Vorlagebeschluss des BFH vom 25.03.2015 – X R 23/13, da dieser nicht unionsrechtliche Prinzipien hinreichend berücksichtige. Die Vorlage an den Großen Senat könne zwar die Unsicherheit reduzieren, allerdings müssten dann die Grundprinzipien des deutschen Steuerrechts herausgearbeitet werden, insbesondere wenn es zu einer Vorlage an den EuGH komme. »Wenn die Vorsitzenden der Senate des BFH so lange zusammenhängen, bis weißer Rauch aufsteigt und die Grundprinzipien des deutschen Steuerrechts herausgearbeitet sind, haben wir eine neue Pflichtlektüre für Generationen von Studierenden«, schloss Ismer seine lebhaft vorgetragenen Ausführungen und verlieh seiner Hoffnung Ausdruck, dass ggf. mit den Entscheidungen »Autogrill« und »Santander« eine gewisse Klärung eintritt, so dass sich vielleicht eine Vorlage an den EuGH erübrigt.

Prof. Dr. Andreas Piekenbrock, Universität Heidelberg, untersuchte sodann »Anerkennung ausländischer Restschuldbefreiungen und Auswirkungen auf den Fiskus«. Er erläuterte zunächst die Herkunft der Restschuldbefreiung in verschiede-



Prof. Dr. Roland Ismer



Prof. Dr. Andreas Piekenbrock



*Univ.-Prof. Dr. Sabine Barbara
Kanduth-Kristen*

nen Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Mit Blick auf den Tagungsort wies er darauf hin, dass die Hamburgische Fallitenordnung vor über 200 Jahren bereits eine Restschuldbefreiung kannte. Der Referent arbeitete sehr strukturiert heraus, dass das Insolvenzrecht eine besondere Form des Vollstreckungsrechts sei und daher nicht – wie das Steuerrecht im Übrigen – dem öffentlichen Recht zuzuordnen sei. Damit sei überhaupt erst der Weg eröffnet, eine Abgabenforderung in einem Insolvenzverfahren in einem anderen Mitgliedstaat der EU anzumelden. Damit sei aber noch nicht geklärt, ob dafür Restschuldbefreiung erteilt werden kann. Das Recht der Mitgliedstaaten sei sehr unterschiedlich, insbesondere existierten in mehreren Mitgliedstaaten noch Fiskusprivilegien. »Die Grenze der Anerkennung einer Restschuldbefreiung nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats ist jedenfalls immer der *ordre public*«, zog Piekenbrock ein Zwischenfazit. Bei Steuerforderungen im autonomen internationalen Insolvenzrecht ist die Rechtslage noch komplexer. Nach dem UNCITRAL-Modellgesetz 1988 stellt der Ausschluss ausländischer Steuerforderungen keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung dar, sodass die Staaten eigene Regelungen treffen können. »Ausländische Steuerforderungen profitieren nicht vom Fiskusprivileg des Eröffnungsstaats. Sie unterliegen im Rahmen der EuInsVO aber wie inländische der Restschuldbefreiung«, beantwortete der Referent die eingangs gestellte Frage. Der *ordre public* helfe der Finanzverwaltung im Übrigen nicht, da der Fiskus nicht Grundrechtsträger sei.

Besteuerung des Sanierungsgewinns nach österreichischem Recht

»Verbindlichkeit in Krise und Insolvenz – ein Rechtsvergleich« lautete das Thema des Vortrags von Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Barbara Kanduth-Kristen LL. M., Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. Sie stellte zunächst die gesetzlichen Grundlagen nach UGB und HGB sowie dem österreichischen und deutschen EStG dar. Nach österreichischem Recht ist eine Verbindlichkeit zu passivieren, solange nicht feststeht, dass die Schuld nicht ganz oder teilweise erloschen ist. Ein qualifizierter Rangrück-

tritt nach § 67 Abs. 2 IO führt nicht zu ertragsteuerlichen Konsequenzen, es sei denn, es handelt sich bei zutreffender Betrachtung um einen Forderungsverzicht mit Besserungsschein. Davon ist allerdings die Besserungsabrede als (erweiterte) Stundung abzugrenzen. Nicht bereits die gerichtliche Bestätigung des Sanierungsplans führt zum endgültigen Wegfall der Schulden. Der Schuldner kann vielmehr erst ab dem Zeitpunkt der Erfüllung des Sanierungsplans mit Sicherheit seine Befreiung



von den Verbindlichkeiten annehmen. Ein Sanierungsgewinn entsteht damit erst mit der Erfüllung der Quote nach Maßgabe der regelmäßig vereinbarten Ratenzahlung. Aufgrund dieser Konstruktion entsteht auch der Gewinn ratierlich. Er wird nach §§ 140 bis 156 IO i. V. m. § 23 a KStG bei jur. Personen besonders besteuert. Bei nat. Personen wird der »Sanierungsgewinn« in dem Verhältnis besteuert, in dem die Gläubiger befriedigt worden sind. Die Referentin stellte sodann noch die Besonderheiten bei der Liquidation von Körperschaften dar. Mit Schreiben vom 13.01.2016 hatte das österreichische BMF die Auffassung vertreten, dass Vermögen, das am Ende der Abwicklung nicht an die Anteilsinhaber verteilt wird, nach dem Gesetzeswortlaut kein Bestandteil des Abwicklungsendvermögens sei. Im Hinblick auf die österreichische Gruppenbesteuerung, die die Nutzbarmachung von Verlusten in einem Konzern kennt, werde damit die



(v. li.) VorsRiBFH Dr. Roland Wacker, VorsRiBGH Prof. Dr. Godehard Kayser sowie der Vorstand RA Dr. Günter Kahlert und RA Dr. Stefan Debus

doppelte Geltendmachung ausgeschlossen. Die nicht getilgten Verbindlichkeiten erhöhten das steuerliche Ergebnis um den Betrag, der nicht im Anfangsvermögen enthalten war. Dies führt zur Ertragswirksamkeit, obgleich der Gläubiger gar nicht auf eine Forderung verzichtet hat. Damit werden nicht getilgte Verbindlichkeiten außer Ansatz gelassen und besteuert. Da dies auch im Insolvenzverfahren gilt, ist zu klären, ob es sich um eine Masseverbindlichkeit, eine Insolvenzforderung oder eine Forderung gegen das insolvenzfremde Vermögen handelt. Das BMF möchte darin eine Masseverbindlichkeit (mit der Option zu einem Erlass) sehen, die Entscheidung darüber obliegt allerdings den ordentlichen Gerichten.

Haftung des Sachwalters nach § 69 AO ist fraglich

Nach der Mittagspause sprach Prof. Dr. Harald Jatzke, Richter am BFH, zum Thema »Steuerhaftung in Krise und Insolvenz« und gab zunächst einen Überblick über haftungsrechtliche Probleme. Im Fokus stand dann die Pflicht zur vorrangigen Entrichtung der Lohnsteuer, die aus einer Art »Treuhänderstellung« resultiert. Bei unzureichenden Mitteln besteht eine Pflicht zur Kürzung der Nettolöhne, um gleichmäßige Befriedigung des Finanzamts und der Arbeitnehmer sicherzustellen. Reaktionen der Arbeitnehmer wie Proteste und Streiks stellen nach den Ausführungen des Referenten keinen Entschuldigungsgrund dar. Die fortgesetzte Zahlung ungekürzter Löhne lasse auf eine Verletzung der Mittelvorsorgepflicht schließen. Jatzke führte weiter aus, dass umstritten sei, ob § 55 Abs. 4 InsO (Begründung von Masseverbindlichkeiten in der vorläufigen Insolvenzverwaltung) auf die Eigenverwaltung (§ 270 InsO) aufgrund vergleichbarer Situation analog anwendbar sei. Er meint, dass vom Vertreter begründete Umsatzsteuer-

verbindlichkeiten bei Ermächtigung durch das Gericht (§ 270 b Abs. 3 InsO) bzw. bei Anwendbarkeit von § 55 Abs. 4 InsO Masseverbindlichkeiten seien und eine Haftung auslösen können. Der Sachwalter könne unter Einrichtung eines Treuhandkontos nach § 275 Abs. 2 InsO die Kassenführungsbefugnis an sich ziehen. Dies betreffe vordergründig nur das Innenverhältnis, da die rechtliche Verfügungsbefugnis beim Schuldner verbleibe.



Jatzke führte aber weiter aus, dass der Sachwalter Verfügungsberechtigter nach § 35 AO sein könne, wenn er nach außen in fremdem Namen für den Schuldner auftrete. Er hält jedoch eine Haftung nach § 69 AO für fraglich, da eine Pflicht zur Steuerentrichtung nur bei Masseverbindlichkeiten greife. Bei Insolvenzforderungen sowie der Anfechtungsmöglichkeit nach § 130 Abs. 1 InsO fehle es allerdings an der Pflichtwidrigkeit des Sachwalters. Die Steuerentrichtungspflicht treffe weiterhin den Schuldner. Bei der Begründung steuerrechtlicher Pflichten drohe eine Kollision mit der Massesicherungspflicht, was Zweifel am Verschulden des Handelnden nähre.

DECHOW
AUKTIONEN



NEU IN NRW

AUKTIONSZENTRUM ESSEN

+ HAMBURG + HANNOVER + BERLIN + LEIPZIG + KREFELD + KÖLN ++ MAINZ + MARBURG + STUTTGART + MÜNCHEN +

dechow.de

Die Veranstaltung endete mit dem Thema »Steuerfolgen des Rangrücktritts nach dem Konzept des IX. Zivilsenats des BGH«, zu dem Dr. Roland Wacker, Vorsitzender Richter des I. Senats am BFH, und Prof. Dr. Godehard Kayser, Vorsitzender Richter des IX. Zivilsenats am BGH, vortrugen. Eine qualifizierte Rangrücktrittsvereinbarung stellt nach der von Kayser dargestellten Rechtsprechung des BGH (Urt. v. 05.03.2015 – IX ZR 133/14) einen Schuld- oder Schuldänderungsvertrag dar, nach dessen Inhalt die Forderung des Gläubigers nicht mehr passiviert wird und nur im Fall eines die Verbindlichkeiten übersteigenden Aktivvermögens befriedigt werden darf. Als Vertrag zugunsten der Gläubigergesamtheit könne die Vereinbarung ab Eintritt der Insolvenzreife nicht durch eine Abrede des Schuldners mit dem Gläubiger der Forderung aufgehoben werden. Wird eine mit einem qualifizierten Rangrücktritt versehene Verbindlichkeit trotz Insolvenzreife beglichen, kann die Zahlung mangels eines Rechtsgrunds kondiziert werden. Eine trotz eines qualifizierten Rangrücktritts im Stadium der Insolvenzreife bewirkte Zahlung kann als unentgeltliche Leistung angefochten werden. Wacker wies darauf hin, dass der BFH den Begriff des Rangrücktritts eigenständig prüfe. Eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, unterliege dem

Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG 2002. Beruhe der hierdurch ausgelöste Wegfallgewinn auf dem Gesellschaftsverhältnis, ist er durch den Ansatz einer Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der betroffenen Forderungen zu neutralisieren (BFH, Urt. v. 15.04.2015 – I R 44/14). Die Begrifflichkeit des »qualifizierten Rangrücktritts« vermeidet der BFH, da damit – so Wacker – »nichts gewonnen« sei. <<



Schnell informiert mit Video-Podcast

INDat Report berichtete zeitnah auf www.indat-report.de vom Tagungsort mit einer Meldung und einem kurzen Video-Podcast über diese Veranstaltung und verlinkte von Facebook, Twitter und Xing auf diese News, die auf www.indat-report.de/Home/News bzw. www.indat-report.de/Home/TV-Videos zu finden ist. Eine schnelle Berichterstattung zu ausgewählten Veranstaltungen und Ereignissen findet in Zukunft via Audio- und Video-Podcast regelmäßig statt.