

Geschäftsführung

RA Berthold Welling

BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
beliner.steuergespraech@pplaw.com

51. Berliner Steuergespräch

„Sanierung, Insolvenzen und Steuern“

- Tagungsbericht -

von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*¹

Berlin, den 23. Juni 2014

Die Sanierung eines Unternehmens geht oft mit einem Forderungsverzicht der Gläubiger einher. Dieser führt im Regelfall zu einem steuerpflichtigen Sanierungsgewinn bei dem sich in der Krise oder bereits in der Insolvenz befindlichen Unternehmen. Eine gesetzliche Regelung zur Freistellung dieser Gewinne existiert mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1998 nicht mehr.

Der sog. Sanierungserlass aus dem Jahr 2003 räumt der Finanzverwaltung zur Vermeidung von erheblichen Härten daher die Möglichkeit des Erlasses oder einer Stundung der auf diese Sanierungsgewinne entfallenden Einkommen- oder Körperschaftsteuer ein. Für die im Rahmen der Gewerbesteuer heheberechtigten Gemeinden ist der Sanierungserlass dagegen nicht bindend. Das fehlende Ineinandergreifen von Sanierungs-, Insolvenz- und Steuerrecht bereitet Unternehmen in der Krise erhebliche Probleme.

Das 51. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Michael Wendt*² – bot ein Forum zum Austausch zwischen Steuerwissenschaft, -praxis und -politik über Schwierigkeiten und mögliche Entwicklungen hinsichtlich einer besser abgestimmten Behandlung der Themen Sanierung, Insolvenz und Steuern, an dem neben den Referenten Herrn *Prof. Dr. Roman Seer*³ und Herrn *Dr. Günther Kahlert*⁴ auch Frau *Marie Luise Graf-Schlicker*⁵, Herr *Gregor Kirch*⁶ sowie Herr *Dr. Jan Roth*⁷ mitwirkten.

A. Referate

I. Das sogenannte Insolvenz- und Sanierungssteuerrecht

1. Verfassungsrechtliche Vorgaben

Nach *Prof. Seer* habe man es im Insolvenzrecht mit mehreren sich gegenüberstehenden Rechtsgütern zu tun. Es stünden sich die Eigentumsrechte der (Privat-) Gläubiger, diejenigen des Schuldners und das öffentliche Interesse am Steueraufkommen gegen-

über. In der Insolvenz oder Krisensituation stehe man daher vor einer typischen Knappheitsentscheidung. Mit den noch vorhandenen knappen Ressourcen müssten die Gläubiger befriedigt werden. Das Insolvenzverfahren diene also dazu, einen höchstmöglichen verhältnismäßigen Ausgleich zwischen den betroffenen Rechtsgütern zu erzielen.

Der Staat schaue auf diese Knappheitssituation mit seiner Steuerforderung. Dabei spielten die Rechtsgüter Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit eine Rolle. Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit in der Krise bedeute allerdings nicht, volle Maximalrealisation der Forderung, sondern könne nur optimale, also bestmögliche Realisation der Forderung unter Berücksichtigung der privaten Rechtsgüter und Eigentumsrechte heißen. Aus verfassungsrechtlicher Sicht gebe es dafür nicht das eine Insolvenzrecht und das eine Insolvenzsteuerrecht. Vielmehr habe der Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum und dieser bestehe auch auf der Seite der Exekutive. Die Finanzverwaltung benötige ein entsprechendes Verwaltungsermessen.

Den Staat treffe eine Gewährleistungsverpflichtung, auch die Eigentümerrechte zu wahren und nicht nur einseitig seinen Steueranspruch zu durchzusetzen. Ein Fiskusvorrecht, wie es das Gesetz bis zum 31.12.1998 vorsah, sei verfassungsrechtlich nicht vorgegeben. Es wäre allenfalls verfassungswidrig, wenn der Steueranspruch im Sinne eines nachrangigen Rechts einseitig zugunsten der Eigentümerrechte geopfert würde. Die heutige Ausgestaltung des Insolvenzverfahrens sei ein Versuch, im Sinne einer gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung einen angemessenen Ausgleich herzustellen. Ein Insolvenzverfahren, bei dem der Staat auf die gleiche Stufe wie die Privatgläubiger gestellt werde, sei eine vertretbare gesetzgeberische Entscheidung, die sich an das Gebot der Herstellung praktischer Konkordanz halte.

2. Rudimentäre gesetzliche Grundlagen

Als Außenstehender sei man überrascht, wie wenig gesetzliche Regelungen es gebe. § 251 Abs. 2 AO sage lediglich, dass die Vorschriften der Insolvenzordnung unberührt blieben. § 55 Abs. 4 InsO sehe für den sogenannten vorläufig schwachen Insolvenzverwalter im Insolvenzeröffnungsverfahren bestimmte Regeln vor und § 8c Abs. 1a KStG enthalte die bekannte Sanierungsklausel.

§ 251 Abs. 2 AO stamme aus der Judikatur des Reichsfinanzhofs, der das Konkursrecht als vorrangig ansah. Dies bedeute allerdings nur, dass von einem bestimmten Zeitpunkt an der Grundsatz der Einzelvollstreckung zugunsten der Gesamtvollstreckung zurückstehen müsse. Das Insolvenzrecht gebe auf vielleicht vorwirkende Art Hinweise, wie steuerrechtliche Vorschriften zu lesen seien. Der Erlass und die Stundung aus Billigkeitsgründen seien ab dem Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung im Lichte der Insolvenzordnung zu betrachten und deshalb vielleicht auch etwas anders auszulegen. Dies wäre dann ein teleologisches, harmonisierendes Aufeinanderzubewegen von zwei Rechtsge-

¹ Dr. Andreas Richter, LL.M. ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. Berthold Welling ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² Michael Wendt ist Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München, und Vorstandsmitglied des Berliner Steuergespräche e.V.

³ Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum und Vorstandsvorsitzender des Berliner Steuergespräche e.V.

⁴ Dr. Günther Kahlert ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Counsel bei White & Case, Hamburg.

⁵ Marie Luise Graf-Schlicker ist Ministerialdirektorin im Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, Berlin

⁶ Gregor Kirch ist Referatsleiter im Finanzministerium Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf.

⁷ Dr. Jan Roth ist Rechtsanwalt, Insolvenzverwalter und Partner der Kanzlei Jost Roth Kollegen, Frankfurt am Main.

bieten.

Auch die Steuerrechtler müssten zur Kenntnis nehmen, dass die Sanierung letztlich ebenfalls ein Mittel zur Gläubigerbefriedigung im Insolvenzverfahren sei. Dies sei durch das ESUG noch einmal besonders betont worden. Daran schließe sich allerdings die Frage an, wie sich die Finanzbehörde in einem solchen Fall zu verhalten und welche Motive sie bei der Überlegung, ob sie einem Insolvenzplanverfahren zustimmen soll, zu berücksichtigen habe. Dabei müsse abgegrenzt werden, was noch insolvenzrechtsimmanent sei und dem Steueranspruch oder dem Gläubiger diene und was darüber hinaus gehe und damit die Förderung eines bestimmten Unternehmens darstelle. Die Zustimmung der Finanzverwaltung zu einem Insolvenzplanverfahren dürfe keine verschleierte Maßnahme der Wirtschaftsförderung sein. Dennoch müsse die Finanzverwaltung einen höheren Gestaltungsspielraum haben und dürfe nicht nur auf die tradierte Denkweise im Sinne der §§ 163, 227 AO beschränkt sein.

3. Der Sanierungserlass

Ein großes Diskussionsthema sei die Frage, ob der Sanierungserlass eine gesetzliche Grundlage habe. Der BGH lasse diese Frage offen, tendiere aber dazu, eine ausreichende gesetzliche Grundlage anzunehmen.

Der Sanierungserlass sei letztlich nichts anderes als die Fortsetzung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, der zunächst davon ausging, dass der Sanierungsgewinn bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften gar keine Mehrung des Betriebsvermögens darstelle. Vielmehr sei er einer Kapitaleinlage gleichzustellen. Der für die Körperschaftsteuer zuständige Senat habe dies für die Kapitalgesellschaften anders gesehen, da diese nicht über eine außerbetriebliche Sphäre verfügten. Für diese solle daher allenfalls ein Erlass möglich sein. Ein solcher sei dann auch vom Reichsfinanzministerium erlassen worden.

Auch der Gesetzgeber habe anschließend reagiert und mit § 11 Nr. 4 KStG den Sanierungsgewinn für Kapitalgesellschaften freigestellt. Dabei handle es sich um die Vorgängervorschrift des zwischenzeitlich aufgehobenen § 3 Nr. 66 EStG, der im Rahmen des Körperschaftsteuerreformgesetzes 1976 eingeführt wurde. Wichtig sei dabei zu wissen, dass es bis dahin kein so ausgeprägtes Verlustvortragsrecht im Sinne des § 10d EStG gegeben habe. Erst im Jahre 1975 sei ein auf fünf Jahre beschränkter Verlustvortrag eingeführt worden.

Ausgangspunkt des § 3 Nr. 66 EStG sei eine Fiskalzweckbefreiung gewesen, die eine Scheingewinnbesteuerung verhindern sollte. Dies habe allerdings mit dem 1988 eingeführten unbeschränkten Verlustvortrag kollidiert. Der Sanierungsgewinn sei steuerfrei geblieben und gleichzeitig hätte der Verlustvortrag ungeschmälert genutzt werden können. Diese doppelte Begünstigung sei der Grund gewesen, weshalb die Vorschrift mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 1997 ersatzlos aufgehoben worden sei. Als man erkannt habe, dass die komplette Streichung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen zu weit ging, habe man den Sanierungsgewinn doch wieder freigestellt, mit der Einschränkung, dass vorab eine Verrechnung mit den angefallenen Verlustvorträgen zu erfolgen habe.

Es habe im Ergebnis immer eine Steuerfreistellung des Sanierungsgewinns gegeben, entweder durch die Rechtsprechung oder durch Erlass. Zwischenzeitlich sei diese Freistellung sogar im Gesetz verankert gewesen. Es handle sich hier also um eine Kontinui-

tät im Recht, so dass man, wenn überhaupt, nur von einer bestehenden und nicht von einer neu eingerichteten Beihilfe sprechen könne.

4. Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG

Bezüglich der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG gebe es einen Beschluss der Europäischen Kommission, der Deutschland verpflichte, die Beihilfe aufzuheben und mit Zinsen und Zinseszins zurückzufordern. Anstatt den Missstand zu beseitigen und vielleicht auch eine echte Anti-Mantelkaufregelung einzuführen, wende man die Vorschrift europarechtlich nicht mehr an. Wenn sich nun der betroffene Unternehmer gegen die Rückforderung wehre, sei es fraglich, ob ihm eine Aussetzung der Vollziehung gewährt werde. Es gebe eine Entscheidung des EuGH in der Rechtssache P OY⁹ zu einer Parallelvorschrift in Finnland, in welcher der EuGH gewisse Maßstäbe zu beihilferechtlichen Regelungen formuliert habe.

Das wichtigste Merkmal sei die Frage, ob eine Regelung selektiv wirke. Selektiv heiße, einen bestimmten Produktionszweig oder ein bestimmtes Unternehmen, das im Wettbewerb zu einem anderen stehe, zu bevorzugen. Das finnische Gericht müsse nun prüfen, ob die Regelung ein Ausfluss des finnischen Steuerrechts oder eine Ausnahmeregelung sei. Handle es sich dabei um eine Ausnahme, so könne die Selektivität dennoch durch Prinzipien des finnischen Steuerrechts gerechtfertigt sein. Ein ermessensgesteuertes Genehmigungsverfahren begründe für sich betrachtet noch nicht die Selektivität einer Maßnahme, wenn der entscheidenden Behörde objektive Kriterien an die Hand gegeben werden. Problematisch sei dies allerdings bei einem weiten Ermessen der Behörde, welche die Genehmigung auch von außersteuerlichen Kriterien abhängig machen könne.

5. Ist der Sanierungserlass eine unionsrechtlich unzulässige Beihilfe?

Der Sanierungserlass sei auch beihilferechtlich gerechtfertigt, da er letztlich einen Ausfluss des Verbots der Scheingewinnbesteuerung darstelle. Über das Ermessen könne man sich streiten. Es sei allerdings an mehrere Voraussetzungen, wie die Sanierungsfähigkeit, die Sanierungsabsicht und die Sanierungseignung gebunden. Diese Voraussetzungen könne man auch im Erlass nachlesen, so dass die Determinierung ausreichend rechtssicher sei. Zudem handle es sich, wenn überhaupt, um eine alte Beihilfe. Es sei daher kein notifizierungspflichtiger Akt. Vielmehr müsse die Europäische Kommission auf Deutschland zukommen und erst anschließend könne ex nunc eine entsprechende Folgerung gezogen werden.

II. Die gerichtliche Sanierung im Insolvenzverfahren

1. Die Sanierung ist (auch) im Interesse des Fiskus

Nach *Dr. Kahlert* sei eine Sanierung auch im Interesse des Fiskus. In der Insolvenz oder Krise müsse man sich fragen, ob die Systeme, die bei gutem Wetter wirken, auch jetzt die richtigen seien. *Prof. Seer* habe das Knappheitsproblem bereits gut dargestellt. Der Reichsfinanzhof habe 1942 bereits festgestellt, dass es bei einem sogenannten Sanierungsgewinn eigentlich gar keinen Gewinn gebe. Vielmehr handle es sich hierbei um eine Vermögensumschichtung in der Hoffnung, dass es dem Unternehmen bald besser gehe. In diesem Falle mache es Sinn abzuwarten, damit anschließend die Steuer auch

⁹ EuGH, Urt. v. 18.7.2013 - Rs. C-6/12

wieder vereinnahmt werden könne. In der Praxis stoße diese Ansicht bei den Finanzverwaltungen allerdings immer auf Missverständnisse. Diese glaubten, dass sie auf etwas verzichteten. Tatsächlich sei dies aber nicht der Fall, da bei dem Unternehmen nichts zu holen sei. Auch aus der Sicht des Bundesrechnungshofs und der Europäischen Kommission mache es daher Sinn, an einer Sanierung teilzunehmen.

2. Die Einheit von Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht

Als es noch das von *Prof. Seer* bereits angesprochene Fiskusvorrecht nach § 61 KO gab, sei die Welt für den Fiskus möglicherweise noch in Ordnung gewesen. Dann seien die Gleichbehandlung des Fiskus, die Anfechtung von Steuerzahlungen, die Aufrechnungsverbote und das vorläufige Insolvenzverfahren eingeführt worden und der Fiskus habe lange Zeit dafür gebraucht zu erkennen, wie er damit umzugehen habe.

Das vorläufige Insolvenzverfahren diene dazu zu ermitteln, ob das scharfe Schwert der Insolvenzeröffnung mit dem üblichen Übergang der Verfügungs- und Verwaltungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter wirklich notwendig sei. Diese Prüfungsphase dauere üblicherweise drei Monate. In dieser Zeit erhalte man zur Finanzierung das Insolvenzgeld. Natürlich würden in dieser Phase auch Steuern und insbesondere Umsatzsteuern generiert. Diese Steuern werden vom schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter nicht abgeführt, weil dieser die Masse zu sichern habe. Dessen Sicherungsinstrument sei der Zustimmungsvorbehalt, der sich auf das dingliche Geschäft beziehe. Der Schuldner könne so viele Verträge abschließen wie er wolle, aber er könne sie nicht erfüllen.

Dieses Nichtabführen von Steuern sei für den Fiskus neu gewesen. Die Finanzverwaltung habe dies so auch nicht hinnehmen wollen und versucht, den Geschäftsführer zu fassen. Der Bundesfinanzhof habe dazu allerdings gesagt, dass dieser ohne Verschulden handle, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter nicht zustimme. Auch der vorläufige Insolvenzverwalter sei nach Ansicht des Bundesfinanzhofs nicht haftbar zu machen, da er keine Person im Sinne der §§ 34, 35 AO sei. Vor diesem Hintergrund und als Reaktion auf den Fall Arcandor, wo plötzlich 330 Millionen Euro fehlten, sei dann § 55 Abs. 4 InsO eingeführt worden.

Mit dem ESUG solle nun die Sanierung in der Insolvenz attraktiver gemacht werden. Die Schuldner sollen motiviert werden, eher in eine Insolvenz zu gehen, damit nicht bereits alles Geld aufgebraucht und nichts mehr zu sanieren sei. Daher gebe es nun auch das vorläufige Insolvenzverfahren in der Form der Eigenverwaltung. Dem eigenverwaltenden Schuldner werde vom Gericht ein vorläufiger Sachwalter zur Seite gestellt. Hier stelle sich die Frage, ob im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren Steuern gezahlt werden müssten oder nicht.

Zum Insolvenzverfahren komme es dann mit der Insolvenzeröffnung. Hier gebe es entweder den Insolvenzverwalter oder den Sachwalter, der dem eigenverwaltenden Schuldner zur Seite gestellt werde. Mit Hilfe des ESUG könne man nun in die Gesellschaftsrechte eingreifen und so im Insolvenzverfahren sanieren. Man könne zwangsweise Anteile verkaufen, Forderungen in Eigenkapital umwandeln und das Unternehmen als Ganzes umwandeln. Beispielhaft sei hier auf den Konflikt zwischen der Mehrheit der Anteilseigner und deren Minderheit beim Suhrkamp Verlag verwiesen. Hier habe man die Kommanditgesellschaft in eine Aktiengesellschaft umgewandelt. Nur durch das ESUG sei es möglich gewesen diesen Konflikt zu lösen, ohne die „Sanieren oder Ausscheiden“-Rechtsprechung des II. Senats anwenden zu müssen. Wer sich heute mit Problemen der Sanierung befasse, dürfe sich nicht darauf beschränken, das Hand-

werkszeug und den Werkzeugkasten zu bedienen, sondern er müsse antizipieren. Dies sei der bessere Weg, in der Insolvenz zu sanieren, weil die Instrumente anders und größer seien. Als Berater habe man vielleicht sogar die Pflicht, beide Welten zu kennen. Zumindest habe der Berater, der die Welt des Insolvenzverfahrens nicht kenne, einen strukturellen Nachteil.

Ein Beispiel hierfür sei der Rangrücktritt, der durch das MoMiG in die Insolvenzordnung implementiert wurde. Um die steuerlichen Folgen eines solchen Rangrücktritts ermitteln zu können, müsse man die Insolvenzordnung nachvollziehen. Die Mittel des außgerichtlichen Sanierungsverfahrens wie Forderungsverzicht, Rangrücktritt oder Schuldübernahme gebe es nun auch vermehrt im Insolvenzverfahren. Dieser Entwicklung müssten sich die Steuerrechtler stellen, um auf diesem Feld weiter arbeiten zu können.

3. Steuern im Insolvenzverfahren

Seit der Abschaffung der Fiskusvorrechte zum 1. Januar 1999 gebe es nun nur noch Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten. In der Regel seien Insolvenzforderungen wertlos. Der Fiskus versuche daher, durch das Auslegen von Vorschriften in die Masseverbindlichkeiten zu drängen. Zudem strebe er an, die Aufrechnungsverbote zu umgehen bzw. zu entschärfen sowie Insolvenzforderungen über das Element der Steuerhaftung werthaltig zu machen. Dies führe zum einen dazu, dass dem Unternehmen die für die Sanierung erforderliche Liquidität entzogen werde und zum anderen komme es zu einer großen Rechtsunsicherheit, die über einer erfolgreichen Sanierung laste. Es komme zum Zeitverzug und zur Notwendigkeit, verbindliche Auskünfte einzuholen.

Es gebe eine Fülle von Urteilen, die Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit danach abgrenzten, wann der Steuertatbestand vollständig verwirklicht sei. Im Zivilrecht werde dagegen daran angeknüpft, wann der zivilrechtliche Tatbestand im Kern begründet sei. Die Technik, bei der Umsatzsteuer an die vollständige Verwirklichung des Umsatzsteuertatbestandes anzuknüpfen, diene dazu, sich in die Masseverbindlichkeit einzuordnen. Dies seien zielorientierte Auslegungen, bei denen man insbesondere im Umsatzsteuerrecht zweifeln könne, ob das noch mit den Steuertatbeständen vereinbar sei. Der Anknüpfungspunkt sei eine große wirtschaftliche Entscheidung. In Österreich stehe im Gesetz, dass an den Vertragsschluss anzuknüpfen sei. Daran sei auch bei uns im Umsatzsteuerrecht anzuknüpfen. Allerdings kenne Österreich kein vorläufiges Verfahren und werde daher auch nie einen § 55 Abs. 4 InsO benötigen.

Noch stärker werde diese Anknüpfung bei der Ertragsteuer. Der IV. Senat habe im Fall der Veräußerung einer mit Grundpfandrechten belasteten Immobilie entschieden, dass, auch wenn der Kaufpreis nicht in die Masse, sondern an die Bank gehe, die stillen Reserven der Besteuerung unterlägen und damit zu Masseverbindlichkeiten würden. Auch das Finanzgericht Thüringen habe so entschieden, so dass die Entscheidung nun beim X. Senat des BFH liege. Das Finanzgericht Thüringen habe die Auffassung vertreten, Umsatz- und Ertragsteuer seien bei der Abgrenzung von Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit gleich zu behandeln. Allerdings sei das Steuerrecht ein Anknüpfungspunkt, so dass es hier zu einer Ungleichbehandlung gegenüber den normalen Gläubigern komme. Bei einem Privatgläubiger könne für die Abgrenzung nur an einen zivilrechtlichen Vertrag angeknüpft werden. Gleichzeitig könne dann aber nicht bei einer Ertragsteuer, welche die Leistungsfähigkeit abschöpfe, an den Steuertatbestand angeknüpft werden. In die Qualifizierung müssten insolvenzrechtliche Kriterien einfließen. Der richtige Anknüpfungspunkt sei auch bei den Ertragsteuern der Vertrag.

4. Die Beendigung der Organschaft mit dem vorläufigen Insolvenzverfahren

Der V. Senat habe entschieden, dass die umsatzsteuerliche Organschaft nicht insolvenzfest sei. Wenn es zu einer Insolvenz komme, fehle es an der Beherrschung, da der vorläufige Insolvenzverwalter einen Zustimmungsvorbehalt bei der insolventen Organgesellschaft habe. Dieser habe eine Massesicherungspflicht und werde daher kein Geld an den Organträger herausgeben, um Steuern zu entrichten. Der Organträger könne nicht mehr Steuereinnahmer zugunsten des Staates sein, so dass die umsatzsteuerliche Organschaft auseinanderbreche.

Auch für den Fall, dass sowohl Organträger als auch Organgesellschaft ins Insolvenzverfahren müssen, hat der BFH geurteilt, dass die umsatzsteuerliche Organschaft mit Insolvenzeröffnung ende. Dies sei richtig, da weder die Organgesellschaft noch der Organträger seine Ansprüche gegenüber dem jeweils anderen durchsetzen könne. Dies werde teilweise mit dem Argument anders gesehen, dass es auch ein Ziel sein könne, die Organschaft zu erhalten. Die umsatzsteuerliche Organschaft bringe insbesondere bei öffentlichen Krankenhäusern und gemeinnützigen Einrichtungen Vorteile. Die Entscheidungen des V. Senats sind allerdings schon wieder in Frage gestellt, da der XI. Senat Zweifel an der Europarechtskonformität des Beherrschungskonzeptes habe.

Die Problematik bei der ertragsteuerlichen Organschaft sei bisher stiefmütterlich behandelt worden. Im Ergebnis sei aber auch hier mit Beginn des vorläufigen Insolvenzverfahrens die Organschaft als beendet anzusehen.

5. Beschränkung der Steuerhaftung der Organgesellschaft nach § 73 AO

Ein Fall aus der jüngsten Vergangenheit bedürfe der besonderen Beachtung: Die Muttergesellschaft und eine Tochtergesellschaft seien insolvent gewesen. Eine weitere Tochter sei dagegen liquide gewesen und sollte veräußert werden. Nach dem Wortlaut des § 73 AO hafte diese liquide Tochter allerdings für die Körperschaft- und Gewerbesteuerschuld der insolventen Mutter und Schwester. Eine Beschränkung der Haftung solle nur auf Ermessensebene möglich sein. Allerdings habe der V. Senat, der für diese Frage eigentlich gar nicht zuständig sei, beiläufig gesagt, dass dies auf der Tatbestandsebene zu erfolgen habe. Reduziere man die Haftung ermessensmäßig, so solle es nicht zu einer wesentlichen Vermögensverschiebung gekommen sein. Verbindliche Auskünfte seien hier nicht zu bekommen, so dass auf Gestaltungen ausgewichen werden müsse. Rechtlich sei das Thema nicht zu lösen, allenfalls kaufmännisch.

6. Gleichbehandlung der Eigenverwaltung

Die Eigenverwaltung sei insofern neu, als sie mit dem ESUG ein anderes Gesicht bekommen habe. Zuvor habe man sie hin und wieder einmal in großen Verfahren gesehen, aber es sei nicht die Regel gewesen. Heute sei die Eigenverwaltung dagegen vermehrt anzutreffen, was auch das Ziel der Neuregelung gewesen sei. Völlig ungeklärt seien allerdings die Fragen nach der Haftung des Geschäftsführers und des Sachwalters für unbezahlte Steuern, was das Verfahren in mehrfacher Hinsicht schwierig mache.

Fraglich sei ebenfalls, was mit der umsatzsteuerlichen Organschaft in der vorläufigen Eigenverwaltung geschehe. Dazu habe auch der BFH noch keine Entscheidung getroffen. Fraglich sei auch, ob § 55 Abs. 4 InsO hier gelte. Nach der Regierungsbegründung sei dies ausdrücklich nicht der Fall. Könne man nun aber im Konzern bei einzelnen

Gliedern § 55 Abs. 4 InsO anwenden und bei anderen nicht? Über dieses Ungleichgewicht und wie damit umzugehen sei, werde man noch sprechen müssen.

Es gehe insbesondere um die Frage, ob die Steuerzahlungspflicht durch die Massesicherungspflicht im vorläufigen Verfahren suspendiert sei. Der BFH habe bisher diese Frage immer verneint und diese Fälle über den Wegfall des Verschuldens gelöst. Die Pflicht sei seiner Ansicht nach allerdings noch immer da. In den Fällen der Eigenverwaltungsverfahren müsse man dagegen die Pflicht suspendieren. So weit sei es aber noch nicht. Auch sei völlig ungeklärt, was in den Fällen nicht gezahlter Steuern im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren geschehe, bei denen es am Ende gar nicht zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens komme. Diese vielen offenen Fragen seien eine Bewährungsprobe für das Konzerninsolvenzrecht. Werde hier nichts unternommen, sei das Konzerninsolvenzrecht ein verkapptes Steuergesetz.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate eröffnete Herr *Wendt* die Podiumsdiskussion und gab den Podiumsgästen zunächst die Möglichkeit zur Stellungnahme.

I. Die insolvenzrechtliche Sicht

Nach Frau *Graf-Schlicker* habe sich in den 1980er Jahren gezeigt, dass 75% der Firmenzusammenbrüche nicht mehr rechtsstaatlich abgewickelt werden konnten. Es habe nicht genügend Masse zur Begleichung der Kosten für ein Insolvenzverfahren gegeben. Dieser Zustand sei durch die 1994 verabschiedete Insolvenzordnung geändert worden. Bis zum in Kraft treten der Verordnung zum 1. Januar 1999 seien fünf Jahre vergangen und in dieser Zeit sei der § 3 Nr. 66 EStG abgeschafft worden. Der Zweck der Insolvenzordnung sei das Generieren von Masse gewesen. Dazu habe man sämtliche Vorrechte, insbesondere der Steuerbehörden und Sozialkassen, abgeschafft. Ein zentrales Element der heutigen Insolvenzordnung sei der Gläubigergleichbehandlungsgrundsatz.

Im europäischen Ausland, insbesondere in Großbritannien und Frankreich, gebe es Sanierungsgesetze, die stark auf eine Sanierung außerhalb des Insolvenzverfahrens setzten. Dies habe dazu geführt, dass einige große Unternehmen ihren Sitz ins Ausland verlegt und dort eine Sanierung versucht hätten. Hier habe das Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG) angesetzt. Zentrales Ziel des ESUG sei gewesen, Deutschland bei der Abwicklung von Firmeninsolvenzen wieder konkurrenzfähig zu machen.

Es gebe wissenschaftliche Erkenntnisse darüber, dass mindestens ein Jahr bevor ein Insolvenzverfahren eingeleitet werde bereits Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung vorliege. Es sei also ein Mechanismus nötig gewesen, um die Unternehmen früher in das Insolvenzverfahren zu bringen und so noch möglichst viel sanierungsfähige Masse zu erhalten. Ein häufig genannter Grund für das späte Eintreten ins Insolvenzverfahren sei der Verlust der Lenkungsmacht über das Unternehmen gewesen. Deshalb sehe das ESUG vor, das Instrument der Eigenverwaltung zu stärken. Wie bereits von *Dr. Kahlert* und *Prof. Seer* berichtet, habe man auch im Ausland bereits vorhandene Instrumente eingeführt. Dies sei beispielsweise der Debt Equity Swap, also die Umwandlung einer Gläubigerforderung in einen Anteil am Unternehmen. Schließlich sei zudem die Gläubigerbeteiligung bei der Auswahl des Insolvenzverwalters oder Sachwalters ausgeweitet worden.

Die Reaktionen auf das ESUG seien im Ausland positiv. Gleichzeitig werde aber auch nach ergänzenden Regelungen im Steuerrecht gefragt. Aus der gesetzlichen Regelung sei nur mit viel Mühe ein Sanierungserlass geworden. Dies führe in der Praxis zu großer Unsicherheit, insbesondere da über die Gewerbesteuer nicht die Finanzämter, sondern die betroffenen Kommunen entschieden. Das Ziel, mit der Insolvenz eine schnelle Sanierung zu erreichen, werde so konterkariert. Die Instrumente des Insolvenzrechts seien so ausgestaltet, dass eine Sanierung innerhalb eines halben Jahres erreicht werden könne. Häufig scheitere dies aber daran, dass mit den Finanzämtern oder noch häufiger mit den Kommunen keine Einigung zu erzielen sei.

Am 1. Juli 2014 werde das Gesetz zur Verkürzung des Verfahrens der Restschuldbefreiung und zur Stärkung der Gläubigerrechte (GIRStG) in Kraft treten. Mit Hilfe dieses Gesetzes könnten zukünftig vor allem auch private Schuldner ihre Restschuldbefreiungsverfahren verkürzen.

In einer dritten Reformstufe sei ein insolvenzrechtliches Instrument für Konzerne in Angriff genommen worden. Davon erfasst seien nicht nur die Großkonzerne, sondern auch die zahlreichen gruppenverbundenen Unternehmen im Mittelstand. Etwa 70% aller Arbeitnehmer seien in einem solchen gruppenverbundenen Unternehmen tätig. Daher sei auch für Zusammenbrüche solcher Konzerne ein gesetzliches Instrument dringend notwendig. Der Gesetzentwurf befinde sich derzeit in der parlamentarischen Beratung. Vorgesehen seien im Wesentlichen Koordinierungsmechanismen für die Gerichte und Insolvenzverwalter, aber auch die Möglichkeit, das Verfahren betreffend einen Konzern bei einem Gericht, demselben Richter und möglichst auch mit nur einem Insolvenzverwalter für alle konzernverbundenen Unternehmen durchzuführen. Das mit dem Gesetzentwurf vorgesehene Koordinierungsverfahren soll die sogenannte Konzernlenkungsmacht ersetzen. Der dann einzusetzende Koordinator solle einen Masterplan zur Gewährleistung einer Gesamtsanierung des Unternehmens vorlegen können. Bisher müsse für jedes konzernverbundene Unternehmen ein eigenes Insolvenzverfahren eröffnet werden, wodurch auch die Konzernführung in der Insolvenz geopfert werde. Die Bildung einer Gesamtmasse beim Konzern sei dagegen aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht vorgesehen.

Zu Recht habe *Dr. Kahlert* auf die vielen steuerrechtlichen Implikationen im Konzern hingewiesen. Das Gesetz sage bisher nichts dazu. Die Europäische Kommission habe allerdings einen Vorschlag vorgelegt, der auch im Rat behandelt worden sei. In den letzten Tagen habe es auch eine Initiative des Rates zur Überarbeitung der europäischen Insolvenzverordnung gegeben. Der deutsche Vorschlag zur Einführung eines Koordinationsverfahrens sei darin ebenso enthalten wie die im nationalen Gesetzentwurf vorgesehenen einzelnen Koordinierungselemente. Die Europäische Kommission wolle den Sanierungsgedanken in den nächsten Jahren intensiv fördern.

II. Die praktischen Erfahrungen eines Insolvenzverwalters

Dr. Roth verwies auf zwei aus seiner Sicht interessante Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts von 1982¹⁰ und 1983¹¹. 1982 habe es zu entscheiden gehabt, ob das Vorrecht der Sozialversicherungsträger nach § 61 Ziff. 1 KO verfassungskonform gewesen sei. Grundsätzlich seien zwar vom Grundsatz des Art. 3 GG her alle Gläubiger in einem Konkursverfahren gleich zu behandeln, aber nach Ansicht des Bundesverfas-

¹⁰ BVerfG, Urt. v. 05.11.1982, Az.: 1 BvR 796/81

¹¹ BVerfG, Beschl. v. 19.10.1983 - 2 BvR 485/80, 2 BvR 486/80

sungsgerichts sei der Gesetzgeber frei darin, bestimmten Gläubigern Vorrechte einzuräumen. In dem tradierten Konkursrecht des Jahres 1982 habe man die Rangvorrechte bereits seit über 85 Jahren gekannt.

Im Jahr 1983 habe das Bundesverfassungsgericht im Rahmen einer Verfassungsbeschwerde gegen die Auffassung des Bundesarbeitsgerichts entschieden. Das BAG hatte in Analogie zu § 61 Ziff. 1 KO entschieden, dass ebenso wie die Ansprüche der Sozialversicherungsträger auch die Ansprüche der Arbeitnehmer aus einem Sozialplan bevorrechtigt seien. Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts habe diese Analogie gegen das Rechtsstaatsprinzip verstoßen. Dem Richter sei es untersagt, Konkursvorrechte zu schaffen. Ein Konkursvorrecht sei nur dann verfassungskonform, wenn es ausdrücklich, klar und unmissverständlich im Gesetz verankert sei. Eine richterrechtliche Bevorrechtigung gegenüber anderen Gläubigern führe folglich zu einem Verstoß gegen Art. 3 GG.

Der Gläubigergleichbehandlungsgrundsatz sei unverzichtbar und das tragende Instrument der Insolvenzordnung. Wenn der Staat ein Gewaltmonopol in Anspruch nehme, dann müsste er nach dem Prioritätsgrundsatz sicherstellen, dass derjenige, der seinen Anspruch zuerst geltend mache, diesen auch zuerst verwirklichen könne. Die Erkenntnisverfahren dauerten allerdings unterschiedlich lange, so dass der Staat nicht gewährleisten könne, dass jeder, der seine Forderung gerichtlich geltend mache, auch zuerst seine Haftung verwirklichen könne. Wenn nicht mehr genügend Vermögen zur Befriedigung aller Gläubiger vorhanden sei, müsse der Staat das Verfahren von der Einzelzwangsvollstreckung in ein Gesamtvollstreckungsverfahren überführen. In einem solchen gelte dann Art. 3 GG.

Er selbst werde von verschiedenen Insolvenzgerichten zum Insolvenzverwalter bestellt und mache in den jeweiligen Bundesländern ganz unterschiedliche Erfahrungen. Teilweise werde sogar innerhalb eines Bundeslandes bei verschiedenen Finanzämtern ganz unterschiedlich mit dem Sanierungserlass umgegangen. In der Praxis verlasse sich daher niemand auf den Erlass, weder auf der Beraterseite noch auf der Seite der Käufer. Wenn ein Insolvenzverwalter ein insolventes Unternehmen im Rahmen eines Insolvenzplanes verkaufen möchte, gebe es durch das ESUG dafür jetzt gute insolvenzrechtliche Instrumentarien. Gleichzeitig benötige er allerdings eine verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung, die allerdings nur schwer zu bekommen sei.

Die europarechtlichen Bedenken gegen Steuererlasse auf der Grundlage des Sanierungserlasses seien nicht sehr überzeugend. Es sei zu hoffen, dass die Erlassentscheidungen auf der Grundlage des Sanierungserlasses Bestand haben. Es sei fraglich, ob die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs in Sachen P Oy (Urteil v. 18.7.2013 – C-6/12) hier weiterhelfe. Klar sei, dass eine Ermessensentscheidung der Verwaltung, in die auch außersteuerliche Kriterien einbezogen werden dürften, zu einer Europarechtswidrigkeit führe. Ob in eine Erlass-Entscheidung der Verwaltung auf der Grundlage des Sanierungserlasses nicht zumindest auch außersteuerliche Kriterien wie z.B. eine strukturschwache Region, Arbeitsplatzverlust usw. mit einfließen dürften, sei nicht sicher. Tatsache sei, dass Erlassentscheidungen auf der Grundlage des Sanierungserlasses einzelfallbezogene Ermessensentscheidungen der Verwaltung seien. Der Käufer eines Unternehmens könne sich daher nicht darauf verlassen, dass selbst eine verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung Bestand haben werde. Sollte sich die Europarechtswidrigkeit des Sanierungserlasses herausstellen, so dürfte auch ein Erlass auf Grund einer verbindlichen Auskunft nicht erfolgen.

Ein potenzieller Käufer eines insolventen Unternehmens werde auf Grund der aufgezeigten Risiken auf den Asset Deal zurückgreifen. Dieser habe aber das Problem, dass viele unübertragbare Rechte nicht übertragen werden könnten und es zu einer Realisierung von stillen Reserven komme. Daher habe man versucht, mit dem Insolvenzplanverfahren ein neues Instrument zu schaffen. Für die Praxis sei das Sanierungsinstrument des Insolvenzplans wertvoll, scheitere aber daran, dass § 3 Nr. 66 EStG nicht mehr bestehe. Diese Vorschrift müsse folglich wieder eingeführt werden.

Zu dieser Thematik habe *Prof. Fischer*¹² vor kurzem einen Beitrag in der Festschrift für Crezelius veröffentlicht. Seiner Ansicht nach seien Sanierungsgewinne gar nicht steuerbar, da es sich bei ihnen um außerbetriebliche Betriebsvermögensmehrungen handle. Parallelen ziehe er zu den Investitionszulagen. Dies sei ein interessanter und neuer Ansatz, dessen Entwicklung zu verfolgen sei.

Der Sanierungserlass selbst habe eine große Schwäche. Von der Wortwahl her könne er auch auf Personengesellschaften anwendbar sein. Die Realität sei allerdings eine andere. Als Insolvenzverwalter von Personengesellschaften habe er auf Grundlage des Sanierungserlasses sowohl in Rheinland-Pfalz als auch in Hessen einen Antrag auf verbindliche Auskunft gestellt. Beide Male hätten die Finanzverwaltungen mit guten Argumenten eine verbindliche Auskunft abgelehnt. Bei Personengesellschaften soll demnach der Sanierungserlass nicht anwendbar sein, da es sich sonst um eine unternehmerbezogene Sanierung handeln würde und eine solche auch nach der Rechtsprechung des BFH nicht begünstigungsfähig sei. In der Praxis gebe es daher eine Ungleichbehandlung der verschiedenen Rechtsformen. Man könne den Sanierungserlass sicher auch anders auslegen, aber die Finanzämter seien diesbezüglich verunsichert, wenn nicht gar strikt gegen eine Einbeziehung von Personengesellschaften.

Bei einem Fall in Hessen versuche er gemeinsam mit dem Finanzamt eine Lösung umzusetzen. Der Gesellschafter soll sich dabei im Rahmen des Insolvenzplans verpflichten, den ihm auf Grund des Erlasses auf der Ebene seiner persönlichen Einkommensteuer entstehenden wirtschaftlichen Vorteil als Bareinzahlung in den Insolvenzplan einzuschließen. Diese Einzahlung folge zwar erst zwei Jahre später, aber auf diese Weise werde der wirtschaftliche Vorteil bei dem Unternehmer abgeschöpft. Ob man dies im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH als unternehmensbezogene Sanierung ansehen könne oder ob man es als Kunstgriff in die gleiche Kategorie wie die bisherigen unternehmerbezogenen Entscheidungen einordnen müsse, sei noch nicht absehbar.

Das wirtschaftlich größte Problem im Insolvenzrecht sei die Aufdeckung stiller Reserven. Die von *Dr. Kahlert* angesprochene jüngste Entscheidung des BFH zeige die Friktion zwischen Insolvenzrecht und Steuerrecht am augenfälligsten.

Als Beispiel sei ein Einzelunternehmer angeführt, der 1960 ein Grundstück in der Frankfurter Innenstadt gekauft habe. Dieses Grundstück sei nun mittlerweile auf einen Buchwert von einem Euro abgeschrieben, habe aber einen Verkehrswert von 1 Million Euro und sei zwischenzeitlich mit 600.000 Euro belastet worden. Die 1 Million Euro würden unstreitig eine stille Reserve darstellen. Im Jahr 2013 komme es zur Insolvenzeröffnung. Werde nun das Grundstück zum Verkehrswert verkauft, so sei auf die 1 Million Euro Einkommensteuer in Höhe von 500.000 Euro zu zahlen, und zwar als Masseverbindlichkeit. Da das Grundstück mit 600.000 Euro belastet sei, erziele die Masse allerdings

¹² *Prof. Dr. Michael Fischer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg.

nur 400.000 Euro. Müssten jetzt 500.000 Euro Einkommensteuer aus der Masse bezahlt werden, so würde die Masse einen Verlust erleiden. Die einzige logische Konsequenz sei, dass der Insolvenzverwalter das Grundstück freigebe. Dadurch werde das Wettrennen der Gläubiger wieder eröffnet, das aus Gründen der Gläubigergleichbehandlung gerade vermieden werden sollte bzw. aus verfassungsrechtlichen Gründen möglicherweise sogar vermieden werden müsse.

Läge hier keine Insolvenzeröffnung vor, so wäre das Grundstück im Rahmen der Einzelzwangsvollstreckung als Vollstreckungssubstrat für jeden einzelnen Gläubiger verfügbar. Jeder Gläubiger, der einen Titel zur Eintragung einer Sicherungshypothek besitze, könne im Wege der Einzelzwangsvollstreckung diese 400.000 Euro auffüllen. Das Grundstück würde versteigert und die Gläubiger könnten 400.000 Euro vereinnahmen. Im Rahmen der Zwangsversteigerung käme es zwar auch zur Aufdeckung der stillen Reserven, gleichwohl würde der Fiskus nichts erhalten, da keine vollstreckbaren Vermögenswerte mehr vorhanden wären.

In der Insolvenz dagegen könne der Einzelgläubiger nicht in die 400.000 Euro freie Masse hinein vollstrecken. § 91 InsO verhindere, dass an Gegenständen der Insolvenzmasse nach der Insolvenzeröffnung ein Recht wegen einer Insolvenzforderung erworben werde. Der Insolvenzverwalter sei zwar der geborene Gesamtvollstrecker, aber auch er könne sich nicht im Wege der Einzelzwangsvollstreckung eine Sicherungshypothek eintragen lassen und die 400.000 Euro auffüllen. Im Insolvenzverfahren könne nicht die Haftung verwirklicht werden, wie es in der Einzelzwangsvollstreckung möglich sei.

Das hessische Finanzgericht habe sich demnächst erneut mit der Frage zu beschäftigen, ob es sich bei der Einkommensteuerforderung auf solche stillen Reserven um eine Masseverbindlichkeit handle oder nicht. Auch für zwei weitere Insolvenzverwalterkollegen würden dementsprechende Verfahren kurzfristig vor dem Finanzgericht anhängig gemacht werden.

Der von *Dr. Kahlert* angesprochene § 55 Abs. 4 InsO gelte aus seiner Sicht nicht bei der vorläufigen Eigenverwaltung.

III. Die Sicht der Finanzverwaltung

Nach Ansicht von Herrn *Kirch* bringe eine gesetzliche Regelung des Sanierungserlasses für die Steuerpflichtigen keinen unmittelbaren essentiellen Vorteil. Die Finanzämter seien an den Sanierungserlass gebunden und auf dessen Basis würden auch die Entscheidungen getroffen. Ob dies eine Ermessensentscheidung sei, die vielleicht nur einer eingeschränkten gerichtlichen Prüfung unterzogen werden könne, sei dahingestellt. Die vom Sanierungserlass an die Begünstigung des Sanierungsgewinns geknüpften Voraussetzungen seien relativ konkret. Insbesondere in den Insolvenzfällen sei auf Grund eines BMF-Schreibens aus dem Jahr 2009¹³ der Ermessensspielraum eingeschränkt.

Ein Vorteil für Unternehmen könne nur dann eintreten, wenn das Damokles-Schwert der Beihilfe-Thematik beseitigt werde. Dies könne durch die Verwaltungsregelungen, die Steuerbegünstigung im Rahmen eines BMF-Schreibens oder im Rahmen einer gesetzlichen Regelung geschehen. *Prof. Seer* habe mit guten Gründen dargelegt, warum es

¹³ BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009 – IV C 6 – S 2140/07/10001-01 – zur ertragsteuerlichen Behandlung von Gewinnen aus einem Planinsolvenzverfahren, einer erteilten Restschuldbefreiung oder einer Verbraucherinsolvenz.

sich nicht um eine Beihilfe handle. Selbst wenn eine Beihilfe vorläge, wäre diese gerechtfertigt. Daher bestehe auch kein Bedarf für eine Notifizierung, so dass jedenfalls für die Einkommen- und Körperschaftsteuer kein Vorteil für die Steuerpflichtigen ersichtlich sei.

Zu Recht habe Frau *Graf-Schlicker* auf die Problematik der Gewerbesteuer hingewiesen. Insbesondere wenn viele Gemeinden bei einem Steuerpflichtigen heheberechtigt seien, sei dies problematisch. In einem solchen Fall könnten eine Vielzahl unterschiedlicher Entscheidungen getroffen werden. Da die Finanzverwaltung ohnehin regelmäßig mit dieser Frage beschäftigt sei, biete es sich an, dass die Finanzverwaltung sofort die Entscheidung nach einem Sanierungsgewinn auch für gewerbesteuerliche Zwecke mittelfristig treffe. Dem Vernehmen nach sehen dies die kommunalen Spitzenverbände derzeit noch kritisch. Es sei abzuwarten, wie es hier weitergehe.

Beim von *Dr. Kahlert* angesprochenen § 73 AO gehe es dem Grunde nach um die Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe. Die Rechtsprechung des BFH habe bereits vorgezeichnet, wann auch das Vermögen oder die Organgesellschaften für Steuerschulden des Organs oder anderer Organgesellschaften haften würden. Wie bei jedem anzuwendenden Gesetz seien gewisse Unsicherheiten vorhanden. Diese seien im Rahmen der Auslegung des Gesetzes unter Beachtung der Rechtsprechung zu klären. Ein unmittelbarer Handlungsbedarf sei nicht ersichtlich.

IV. Die Zuständigkeit für die Gewerbesteuer und § 55 Abs. 4 InsO

Prof. Seer gab zu bedenken, dass es sich bei der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns um einen Erlass oder vorgelagert um eine Stundung aus sachlichen Billigkeitsgründen handle. Dafür müssten bestimmte Fallkonstellationen vorliegen. Es gehe gerade nicht um eine personenbezogene Situation. Die Beurteilung könne daher auch nur einheitlich für alle Betriebsstätten gleichermaßen getroffen werden. Dies entspreche der Regelung des § 163 AO. Wenn es eine abweichende Festsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen gebe, dann liege die Zuständigkeit normalerweise bei den Landesfinanzbehörden und nicht bei den Kommunen, die die Gewerbesteuer durch Anwendung des Hebesatzes lediglich festsetzten. Hier würde aber bereits der Steuermessbetrag aus sachlichen Billigkeitsgründen abweichend festgesetzt werden.

Leider habe der 1. Senat des BFH § 182 AO nicht entsprechend ausgelegt; er stehe stattdessen auf dem Standpunkt, dass dies vom Gesetzgeber geregelt werden müsse. Dies hätte das Bundesfinanzministerium auf den Weg bringen und auch den vermeintlichen Konflikt mit den Kommunen austragen können. Dass sich beispielsweise der Bürgermeister einer Stadt, deren Betriebsstätte im Rahmen eines Sanierungsprozesses geschlossen werde, als Betroffener zurückhalte, sei nachvollziehbar. Dadurch würden aber größere Sanierungen, bei denen oft Zeitdruck herrsche, erheblich erschwert.

Die Frage nach § 55 Abs. 4 InsO sei differenziert zu beantworten. Hinsichtlich der Umsatzsteuer sei die Rechtsprechung des 5. Senats verständlich. Ob es allerdings rechtsmethodisch richtig sei, mit einer doppelten Berichtigung des Tatbestands des § 17 zu arbeiten, sei dahin gestellt. Die Umsatzsteuer sei nichts anderes als eine allgemeine Verbrauchsteuer und der einzelne Unternehmer sammle die Umsatzsteuer ein. Er habe letztlich eine Treuhandfunktion. Dass es zu einem Einsammeln in der Krise komme, sei rein zufällig. Dieser Steuerbetrag diene nicht dazu, Masse zu generieren, sondern werde vom Verbraucher getragen und letztlich an den Fiskus durchgereicht. Von der Begründung her sei die Rechtsprechung allerdings rechtsdogmatisch anfechtbar.

Mit § 55 Abs. 4 InsO sei kein erneutes Fiskusvorrecht geschaffen worden. Es sei lediglich bei der umsatzsteuerlichen Schieflage nachgebessert worden. Allerdings spreche § 55 Abs. 4 InsO nicht nur von der Umsatzsteuer, sondern von allen Steuern, wodurch die Abgrenzung schwerfalle.

Es sei *Dr. Roth* darin zuzustimmen, dass die stillen Reserven nicht in diesem einen Moment, sondern vielmehr in der Vorphase entstanden seien. Daher müsse man dies für das Ertragssteuerrecht anders sehen als für die Umsatzsteuer.

Dr. Roth wies darauf hin, dass ein Erlass, an den sich bestimmte Ämter nicht hielten, obwohl sie daran gebunden seien, nichts nütze, wenn dieser nicht justiziabel sei.

V. Die Betriebsaufspaltung als weiteres Problem

Dr. Kahlert appellierte an alle Beteiligten, miteinander zu reden und Verständnis für die gegenseitigen Positionen aufzubringen. Es sei wichtig, die Insolvenzordnung zu verstehen, weil sie ein großer und wichtiger Teil unseres Wirtschaftsrechts geworden sei. Frau *Graf-Schlicker* habe bereits berichtet, worum es gehe, nämlich um die Wettbewerbsfähigkeit unseres Insolvenzrechts.

Im Gegensatz zu *Dr. Roth* habe er bisher auf den Sanierungserlass vertraut und werde dies auch in Zukunft weiter tun. Wie aus dem Bundesfinanzministerium zu vernehmen sei, gebe es auch erste Hinweise darauf, dass die Europäische Kommission den Sanierungserlass akzeptiere.

Das Problem der Anwendbarkeit des Sanierungserlasses auf Personengesellschaften gehe zurück bis zum Reichsfinanzhof. Dieser habe schon immer die Meinung vertreten, dass Gewinn, der auf Grund eines Erlasses auf Wirtschaftsgüter im Sonderbetriebsvermögen zurückgehe, mit dem Betrieb verbunden werden müsse. Die Belastung müsse immer unternehmensbezogen sein. Dabei stoße man an Grenzen, wenn dieser Unternehmensbezug nicht mehr herzustellen sei.

Problematisch seien auch die Betriebsaufspaltungen. Immer wenn im Steuertatbestand an Willenskomponenten angeknüpft werde, sei dieser nicht insolvenzfest. Das Insolvenzrecht könne nicht den Steuertatbestand ändern. Es verteile nur die Ansprüche und die Steueransprüche entstünden nach dem Steuerrecht. Bei der Betriebsaufspaltung entfalle auch die Beherrschung. Der BFH habe zwei Urteile zu diesem Thema fällen müssen und hierbei seien die Rechtsfolgen, nämlich die Aufdeckung aller stillen Reserven, offenbar geworden. Er habe dann versucht, mit Ideen zur Betriebsverpachtung oder Betriebsunterbrechung abzuhelpfen.

Die von Herrn *Kirch* geforderte Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen helfe in der Praxis nicht weiter. Auch die Betriebsprüfung müsse eine gewisse Sicherheit erhalten. Hilfreich wäre ein Erlass, in dem die Kriterien verfestigt wären.

C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

Frau *Nottelmann*¹⁴ wies darauf hin, dass sich der Staat im Gegensatz zu privaten Gläubigern seine Schuldner nicht aussuche. Das Handeln eines Finanzbeamten sei in erster

¹⁴ *Angela Nottelmann* ist Leiterin der Steuerverwaltung der Finanzbehörde Hamburg.

Linie darauf ausgerichtet, Steuern einzunehmen und nicht darauf, Unternehmen zu sanieren. Bisher gefehlt in der Diskussion habe die Anfechtungsklage. In Insolvenzverfahren müssten unter gewissen Umständen auch bis zu 10 Jahre rückwirkend Steuern wieder ausgezahlt werden, obwohl der Staat diese bereits für andere Zwecke verausgabt habe. In den Finanzämtern entstehe der Eindruck, dass es zu diesen Anfechtungsklagen komme, wenn von Seiten der Finanzbehörden zu lange gestundet werde oder Erlasse ausgesprochen würden. Daraus folge eine eher konsequente Vollstreckung, was dem Gedanken der Sanierung zuwiderlaufe. Dies müsse man bedenken, wenn man in die Richtung fortschreite, Steuern vermehrt für die Sanierung von Unternehmen einzusetzen. Käme es dann noch zu einer erneuten Einführung des § 33 Nr. 66 EStG, so würde gegebenenfalls auch noch eine Doppelbegünstigung herbeigeführt werden.

Nach Ansicht von Frau *Graf-Schlicker* sei es fraglich, ob sich Privatunternehmer tatsächlich immer ihre Gläubiger aussuchen könnten. Man könne einen Unternehmer frühzeitig in ein Insolvenzverfahren bringen, so dass noch eine sanierungsfähige Masse vorhanden sei und es für das Unternehmen die Möglichkeit einer Sanierung gebe. Es bestehe eine Fehlvorstellung bei den Finanzämtern, dass bis zum Äußersten gestundet und damit eine Sanierung verhindert werde. Hier müsse es einen Wandel geben. In § 133 InsO gebe es tatsächlich eine Regelung zur Vorsatzanfechtung, mit der auch Praktiker auf Grund der Auslegung durch den BFH nur noch schwer zurecht kämen. Sowohl auf der Gläubiger- als auch der der Schuldnerseite werde mit Beweisannahmen und Indizien gearbeitet. Für jemanden, der wissen möchte, ob er stunden dürfe oder ob er das Geld bis zu 10 Jahre zurück zahlen müsse, sei dies nicht hinnehmbar. Gerade zu diesem Punkt werde daher an einer Reform gearbeitet. Da das Anfechtungsrecht allerdings eine Säule des Insolvenzrechts sei, sei das Austarieren schwierig. In den nächsten Wochen werde dazu aber bereits ein Eckpunkte-Papier vorliegen.

Aus der Sicht von *Dr. Roth* suche sich der Staat sehr wohl seine Schuldner aus. Es bestehe die Möglichkeit, Gewerbeuntersagungsverfahren zu betreiben und unzuverlässigen gewerbetreibenden Personen das Gewerbe zu untersagen. Dafür zuständig sei zwar eine andere Behörde, es sei aber derselbe Steuergläubiger. Gegenüber 90 % der Insolvenzschuldner müsste die Gewerbeuntersagung verhängt werden; tatsächlich passiere dies allerdings bei nicht einmal 3%. Für dieses Verwaltungsproblem seien aber weder der Insolvenzverwalter noch die anderen Gläubiger verantwortlich.

Der Steuergläubiger mache sich seinen Vollstreckungstitel selbst und sei schnell in der Lage, einen Insolvenzantrag zu stellen. Durch das Stellen eines Insolvenzantrags werde die Möglichkeit einer Unternehmenssanierung auch nicht konterkariert. Wenn das Finanzamt dagegen fünf Jahre warte und in diesen fünf Jahren praktisch keine einzige Umsatzsteuer zum korrekten Zeitpunkt erhalte, sei meist nicht mehr viel zu erreichen. An dieser Stelle gebe es auch ein Problem mit § 133 InsO. An diesen extremen Fällen sollte von Seiten des Gesetzgebers nichts geändert werden.

*Dr. Möhlenkamp*¹⁵ wies darauf hin, dass es Leitlinien für Rettungs- und Umstrukturierungsbeihilfen gebe, die allerdings notifiziert werden müssten. Eigentliche Schutzrichtung des Beihilferechts sei es, Wettbewerbsverzerrung zu vermeiden, und damit könne das Insolvenzrecht nicht umgehen. Die Mitbewerber des zu sanierenden Unternehmens im selben Markt haben regelmäßig an der Sanierung und dem Weiterbestehen des insolventen Unternehmens kein gesteigertes Interesse. Dieser Gedanke liege nicht im Schutzzentrum des Insolvenzrechts. Insofern wäre es richtig, eine Rahmen-Regelungs-

¹⁵ *Dr. Andreas Möhlenkamp* ist Rechtsanwalt und Partner der Kanzlei AndresSchneider, Düsseldorf.

Beihilfe daraus zu machen, die eindeutig notifiziert und mit der Europäischen Kommission ausverhandelt sei.

Das praktische Problem mit der Finanzverwaltung sei nicht § 133 InsO. Vielmehr seien dies die Zwangsvollstreckungen seitens der Finanzverwaltung in der kritischen Phase. Dieses Geld könne vom Insolvenzverwalter unproblematisch zurückgeholt werden. Die Finanzverwaltung sei typischerweise einer der größten Gläubiger, leiste aber keine Unterstützung. Anstatt einen Sanierungsimpuls von der Finanzverwaltung zu erhalten, müsse er die Gläubigergruppen im Insolvenzplan regelmäßig so bilden, dass die Finanzverwaltung überstimmt werde. Die Finanzverwaltung müsse dringend mehr Wohlwollen für Sanierungen in geeigneten Fällen entwickeln.

Nach Herrn *Kirch* stelle sich die Finanzverwaltung selbstverständlich nicht gegen Sanierungen. Die Finanzämter gingen bundesweit mit dem entsprechenden Augenmerk an die Einzelfälle heran und agierten nicht sanierungshemmend. Die Finanzverwaltung werde im Einzelfall gute Gründe haben, wenn sie einem Sanierungsvorschlag nicht zustimme. Im Zweifelsfall stehe dem Insolvenzverwalter der Rechtsweg zur Überprüfung offen.

Der Sanierungserlass gehe davon aus, dass auch Personengesellschaften für eine unternehmensbezogene Sanierung in Betracht kommen. Letztlich müsse die Steuerbegünstigung auf der Ebene des jeweiligen Mitunternehmers ausgesprochen werden. § 55 Abs. 4 InsO könne weder der Insolvenzschuldner, noch der vorläufige Sachwalter tatbestandsmäßig ausfüllen, so dass auch keine entsprechende Masseverbindlichkeit begründet werden könne.

Dr. Roth wies darauf hin, dass § 55 Abs. 4 InsO eine die Praxis stark bewegende Regelung sei. Eine bundeseinheitliche Handhabung der Finanzverwaltungen gebe es hier noch nicht. Die Norm werde auch eine Fülle weiterer Probleme nach sich ziehen, die in den nächsten Jahren die Finanzgerichtsbarkeit beschäftigen würden. Hierbei gehe es um Aufrechnungs- und Anfechtungsfragen. Es gebe auch eine Rechtsprechung des 7. Senats des Bundesfinanzhofs, nach der das Insolvenzereignis als anfechtbare Rechts-handlung im Raum stehen könne. Dies könne sich auch auf die Anordnung des vorläufigen Insolvenzverwalters beziehen.

Aus der Sicht von Frau *Graf-Schlicker* lohne es sich auch für die Bundesrepublik Deutschland, die offenen Fragen zu klären, um international und insbesondere in Europa für Sanierungen künftig gut aufgestellt zu sein.

Nach *Dr. Kahlert* seien die eben gehörten Argumente seitens der Finanzverwaltung nicht neu. Schon bei der Kommission zur Insolvenzordnung könne man nachlesen, dass die Finanzverwaltung ein besonderer Gläubiger sei. Dies sei aber bei jedem gesetzlichen Gläubiger so und der Fiskus sei eben ein gesetzlicher Gläubiger. Wichtig sei, dass das Personal auch entsprechend geführt werde, damit die Finanzverwaltung gut funktioniere.

Beim Insolvenzplanverfahren der IVG AG habe die Stadt Bonn auf 102 Millionen Euro an Gewerbesteuer verzichtet. Dies habe die Piratenpartei zum Anlass genommen, um sich bei der Europäischen Kommission zu beschweren. Ihrer Ansicht nach soll es sich hierbei um eine unzulässige Beihilfe handeln. Da dies nun dort anhängig sei, werde man zu dem Thema künftig noch einiges hören.

Prof. Seer schloss sich Frau *Graf-Schlicker* an und warb ebenfalls für die Dialogbereitschaft der Häuser. Wünschenswert wäre, dass sich die jeweiligen Fachreferate der Bundesministerien im Sinne des bestmöglichen Gemeinwohls zusammensetzen und ein gut anwendbares Sanierungssteuerrecht entwickeln würden. Ein solches dürfe die berechtigten Belange des Staates und des Fiskus nicht aus dem Auge verlieren, ohne die Eigentümerrechte mit Füßen zu treten.

D. 52. Berliner Steuergespräch

Herr *Wendt* dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 52. Berliner Steuergespräch zum Thema "Europäisches Beihilferecht und Deutsches Steuerrecht", das am 29. September 2014 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird.
(www.berlinersteuergespraech.de)