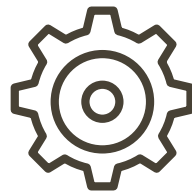




Im steten Wandel der Verzahnung auf der Spur



Es sind nunmehr circa elf Jahre vergangen, seit sich im Dezember 2012 auf Anregung des damaligen Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) die Kommission zur Harmonisierung des Insolvenz- und Steuerrechts unter ihrem Vorsitzenden Prof. Dr. Roman Seer in Berlin mit dem Ziel konstituierte, »das Verhältnis von Insolvenz- und Steuerrecht mit dem Fokus auf die aktuellen praxisrelevanten Steuerfragen aus dem Umsatz- und Ertragsteuerrecht [zu] untersuchen und, soweit möglich, Vorschläge zur Weiterentwicklung der Schnittstelle zwischen diesen beiden Rechtsgebieten [zu] machen.« Seit circa neun Jahren liegt der Abschlussbericht der Kommission vor. Dieses im Mittelwert zehnjährige Jubiläum bietet Anlass für eine Bestandsaufnahme über die seitherige Entwicklung ausgewählter praxisrelevanter Fragestellungen an der Schnittstelle zwischen Sanierungs- und Insolvenzrecht und Steuerrecht. Es zeigt sich, dass viele der damaligen Fragestellungen zwischenzeitlich durchaus im Sinne der Empfehlungen der Kommission gelöst wurden. Aber auch aktuell besteht Koordinierungsbedarf an der Schnittstelle zum Steuerrecht, wobei an die Seite des klassischen Insolvenzrechts spätestens seit Einführung des Restrukturierungsrahmens gem. StaRUG auch das Sanierungsrecht tritt. Auch aus diesem Grund begleitet z. B. der Hamburger Kreis für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e. V. seit seiner Gründung im Jahr 2016 als feste Institution die Verzahnung der vorgenannten Rechtsbereiche fortlaufend auf wissenschaftlicher Ebene.

Text: Rechtsanwalt Dr. Felix Mocker, Brinkmann & Partner

I. Umsatzsteuer in der Insolvenz

1. Doppelte Berichtigung der Umsatzsteuer – Endstation erreicht?

Die Arbeit der Kommission fiel in eine Zeit, in welcher der Bundesfinanzhof (BFH) die insolvenzrechtliche Welt mit seiner Rechtsprechung zur doppelten Berichtigung der Umsatzsteuer in der Insolvenz gerade auf den Kopf gestellt hatte.¹ Zur Erinnerung: Zunächst entschied der Bundesfinanzhof im Januar 2009 in einem Fall der umsatzsteuerlichen Istbesteuerung, dass für die insolvenzrechtliche Einordnung der Umsatzsteuerforderung des Finanzamts gegenüber dem insolventen Leistenden als Masseverbindlichkeit gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO oder als Insolvenzforderung nach § 38 InsO nicht der Zeitpunkt der Leistungserbringung, sondern der Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung – also der Zeitpunkt der Verwirklichung des materiell-rechtlichen Besteuerungstatbestands – maßgeblich sein soll.² Kaum zwei Jahre später, im Dezember 2010, entschied der BFH sodann in einem Fall der Sollbesteuerung zum Umsatzsteueranspruch des Finanzamts gegenüber dem insolventen Leistenden.³ Im Fall hatte der Insolvenzschuldner eine Leistung vor Insolvenzeröffnung erbracht, aber erst der Insolvenzverwalter vereinnahmte nach Insolvenzeröffnung das Entgelt hierfür. Während der Umsatzsteueranspruch des Finanzamts, so der BFH, im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung erstmals gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG wegen Uneinbringlichkeit zu berichtigen sei, habe im Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung durch den Insolvenzverwalter eine erneute Berichtigung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG stattzufinden. Dieser zweite Berichtigungsanspruch des Finanzamts sei nunmehr aber als Masseverbindlichkeit gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO einzuordnen.

Kurz darauf führte der Gesetzgeber über das Haushaltsbegleitgesetz 2011 mit Wirkung zum 01.01.2011 zudem § 55 Abs. 4 InsO ein. Durch diese Norm sollte (ebenfalls) sichergestellt werden, dass Umsatzsteuerverbindlichkeiten, die während des Insolvenzeröffnungsverfahrens begründet werden, als Masseverbindlichkeiten einzuordnen sind. § 55 Abs. 4 InsO wurde als neues »Fiskusvortrecht« scharf kritisiert.⁴

Aus dem Nebeneinander der neuen BFH-Rechtsprechung und § 55 Abs. 4 InsO sowie im Zusammenhang mit den bestehenden Umsatzsteuer- und Insolvenzrechtsnormen ergaben sich zahlreiche grundlegende und Detailfragen. Korrespondierend zum damaligen Meinungsbild in Wissenschaft und Praxis bildete sich auch in der Kommission kein eindeutiges Petitum heraus. Die Kommission empfahl daher lediglich, zumindest die BFH-Rechtsprechung zur doppelten Berichtigung mit den Vorschriften des § 55 Abs. 2 und 4 InsO abzustimmen, und legte dem Gesetzgeber nahe, eine normbasierte Verzahnung von Insolvenz- und Umsatzsteuerrecht herbeizuführen, der eine gemeinsame Werteentscheidung in Ansehung der Interessenlagen und Auswirkungen auf das Umsatzsteuer- und Masseaufkommen zugrunde liegt.⁵

Dazu ist es bekanntlich jedoch bislang nicht gekommen. Stattdessen hat der BFH seine Rechtsprechung zur Umsatzsteuer in der Insolvenz mittlerweile auf die Fälle der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters erstreckt und mit § 55 Abs. 4 InsO a. F. verzahnt,⁶ das Besteuerungsverfahren konkretisiert⁷ und auf das eröffnete Eigenverwaltungsverfahren ausgedehnt.⁸ Die Finanzverwaltung setzte die Rechtsprechung jeweils in den entsprechenden Anwendungserlassen um und die Insolvenzverwalterbranche arrangierte sich zunehmend mit der neuen Rechtsprechung zur Umsatzsteuer in der Insolvenz.

¹ Zur Illustration seien hier einige der Kritiken angeführt: *Schacht*, ZInsO 2011, 1787 (1787): »[...]schreckte wiederholt eine Entscheidung des BFH Insolvenzverwalter in ganz Deutschland auf.«; *Schmittmann*, ZIP 2011, 1125 (1126): »[...] schlug wie ein Blitz in die Insolvenzwelt ein.«; ebenso drastisch *Mitlehner*, EWIR 2011, 323 (324): »Die Urteilsgründe sind nicht haltbar.«; *Klusmeier*, ZInsO 2011, 1340 (1341): »argumentativer Kunstgriff des BFH«; ähnlich *Weiland*, DZWIR 2011, 224 (232): »dogmatisch kunstvollere Argumentation«; *Heinze*, DZWIR 2011, 276 (278): »Die ganze Konstruktion einer rechtlichen Uneinbringlichkeit ist auf der Aktivseite rechtsdogmatisch ohne Basis.«; *ders.*, DZWIR 2013, 45 (45): »Geisterfahrt«; *Onusseit*, DZWIR 2011, 353 (354): »Mit Hang zur Skurrilität mag man dieser Begründung durchaus etwas abgewinnen können, stellt sie doch alles bisher Dagewesene auf den Kopf.« sowie (355): »Diese Begründung zieht sich wie einst Münchhausen gleichsam an den eigenen Haaren aus dem Sumpf.«

² BFH, Urt. v. 29.01.2009 – V R 64/07, BStBl. II 2009, 682.

³ BFH, Urt. v. 09.12.2010 – V R 22/10, BStBl. II 2011, 996.

⁴ Siehe hierzu Überblick bei *Möcker*, Der Staat als Umsatzsteuergläubiger in der Insolvenz, S. 251.

⁵ Kommission, DStR-Beihefter zu Heft 42/2014, 117 (126).

⁶ BFH, Urt. v. 24.09.2014 – V R 48/13, BStBl. II 2015, 506 zum sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter; BFH, Urt. v. 01.03.2016 – XI R 21/14, BStBl. II 2016, 756 zum sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalter.

⁷ BFH, Urt. v. 24.11.2011 – V R 13/11, BStBl. II 2012, 298.

⁸ BFH, Urt. v. 27.09.2018 – V R 45/16, BStBl. II 2019, 356.



Dr. Felix Mocker ist Rechtsanwalt bei Brinkmann & Partner in Frankfurt am Main. Seit dem 21.08.2023 gehört er zudem dem nunmehr vierköpfigen Vorstand des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e. V. an, welcher bereits seit seiner Gründung Ende Januar 2016 die Verzahnung von Steuer- und Insolvenzrecht und mittlerweile auch dem Sanierungsrecht auf der Grundlage von Wissenschaft und Forschung im Rahmen verschiedener Veranstaltungs- und Publikationsformate fördert. So ist die im Jahr 2020 erschienene Abhandlung von Kahlert/Kayser/Bornemann, Perspektiven für eine kohärente und praxisgerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzrecht, das Resultat von Arbeitssitzungen, zu denen sich die Herausgeber unter Mitwirkung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e. V. zusammengefunden haben.

Erfasst § 55 Abs. 4 InsO n. F. sämtliche Fälle der vorläufigen Eigenverwaltung?

Offen blieben sodann noch Fälle der vorläufigen Eigenverwaltung. Hierzu entschieden zunächst der Bundesgerichtshof⁹ und im Anschluss der Bundesfinanzhof¹⁰, dass eine (analoge) Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO a. F., dessen damaliger Wortlaut die vorläufige Eigenverwaltung nicht erfasste, nicht in Betracht komme. Denn dem Insolvenzschuldner stünden im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse über sein Vermögen aus eigenem Recht zu, soweit das Insolvenzgericht keine beschränkenden Anordnungen erlasse; für eine Analogie fehle es an einer planwidrigen Regelungslücke.

Dadurch bestand für den Fall der vorläufigen Eigenverwaltung eine »Erhebungslücke«. Der Gesetzgeber sah hierin einen Fehlreiz für eigentlich ungeeignete Schuldner, nur aus diesem Grund die vorläufige Eigenverwaltung anzustreben,¹¹ und dehnte den Anwendungsbereich von § 55 Abs. 4 InsO a. F. im Rahmen des SanInsFoG vom 22.12.2020 mit Wirkung zum 01.01.2021 auf die vorläufige Eigenverwaltung aus.¹² Das BMF führte in seinem Schreiben vom 11.01.2022¹³ aus, § 55 Abs. 4 InsO n. F. sei unabhängig davon anwendbar, ob das Insolvenzgericht dem vorläufig eigenverwaltenden Schuldner die Befugnis zur Begründung von Masseverbindlichkeiten gem. § 270 c Abs. 4 Satz 1 InsO eingeräumt hat, da der Schuldner die erforderliche »Vereinnahmungsbefugnis« habe und bereits im Eröffnungsverfahren für die spätere Insolvenzmasse handle. Der BFH hatte seitdem keine Gelegenheit, sich zu dieser Thematik erneut zu äußern; in der Literatur werden hingegen Zweifel daran geäußert, dass § 55 Abs. 4 InsO n. F. – wie vom Gesetzgeber geplant – auch Fälle der vorläufigen Eigenverwaltung erfasst, in denen keine Befugnis zur Begründung von Masseverbindlichkeiten gem. § 270 c Abs. 4 Satz 1 InsO besteht.¹⁴

Damit scheint die konzeptionelle Rechtsentwicklung im Kern abgeschlossen. Für die Behandlung der Umsatzsteuer in der Insolvenz liegt ein Konzept vor, welches auf der Rechtsprechung des BFH und § 55 Abs. 4 InsO a. F. beruht und welches von der Finanzverwaltung mit dem BMF-Schreiben vom 11.01.2022 zu § 55 Abs. 4

⁹ BGH, Urt. v. 22.11.2018 – IX ZR 167/16, BGHZ 220, 243.

¹⁰ BFH, Beschl. v. 07.05.2020 – V R 14/19, BFHE 268, 512; bereits angedeutet in einem Fall zur Beendigung einer umsatzsteuerlichen Organschaft bei Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung durch BFH, Urt. v. 27.11.2019 – XI R 35/17, BStBl. II 2021, 252.

¹¹ Vgl. RefE SanInsFoG v. 19.09.2020, S. 213.

¹² Der Gesetzgeber setzte damit zugleich die Empfehlung der unter Mitwirkung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e. V. entstandenen Abhandlung *Kahlert/Kayser/Bornemann*, Perspektiven für eine kohärente und praxisgerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzrecht, 2020, S. 180 (Rn. 583) um.

¹³ BMF-Schreiben v. 11.01.2022, IV A 3-S 0550/21/10001-001 2022/002792, Rz. 17, 19, 21.

¹⁴ *Wäger*, DStR 2021, 835 (828).

Schöne neue Welt: Vom Einheitsverfahren zur Vielfalt der Verfahren

Vor der Einführung des Restrukturierungsrahmens gem. StaRUG stand den Betroffenen nur das Insolvenzverfahren einschließlich seiner Spielart der Eigenverwaltung zur Verfügung. Seit Einführung des StaRUG gibt es mehrere Verfahren zur Auswahl, deren Chancen und Risiken bei der Wahl der bestgeeigneten Sanierungsoption auch und gerade in steuerrechtlicher Hinsicht abzuwägen sind. Während der Restrukturierungsrahmen gem. StaRUG nur bei Vorliegen drohender Zahlungsunfähigkeit zugänglich ist und nur einen begrenzten, finanzwirtschaftlichen Gestaltungsspielraum eröffnet, löst beispielsweise die Anzeige des Restrukturierungsvorhabens anders als die Eröffnung des Insolvenzverfahrens (oder die Bestellung entsprechend ermächtigter vorläufiger Insolvenz-/Sachwalter) nicht automatisch bestimmte steuerrechtliche Zäsuren wie z. B. die doppelte Berichtigung der Umsatzsteuer oder die Beendigung einer Organschaft oder Betriebsaufspaltung aus.

InsO n. F.¹⁵ konkretisiert wird. Der Umstand, dass im Rahmen dieses Konzepts noch Einzelfragen zu klären sind¹⁶ und voraussichtlich auch weiter zu klären sein werden, ändert daran nichts. Die Chance, diesem Konzept die von der Kommission empfohlene gemeinsame Werteentscheidung in Ansehung der Interessenlagen und Auswirkungen auf das Umsatzsteuer- und Masseaufkommen zugrunde zu legen, wurde allerdings verpasst. So bleiben neben dem Fiskusvorrecht gem. § 55 Abs. 4 InsO n. F. zwei Grundkonflikte bestehen: Zum einen ordnet die BFH-Rechtsprechung einen Besteuerungstatbestand dem Insolvenzbereich (§ 38 InsO) zu, wenn er materiell-rechtlich vor Insolvenzeröffnung verwirklicht worden ist, wohingegen der BGH¹⁷ an die schuldrechtliche Grundlage des Anspruchs anknüpft. Zum anderen »entschärft« die BFH-Rechtsprechung § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, indem sie für die Zuordnung eines Besteuerungstatbestands zum Massebereich allein darauf abstellt, ob dieser nach Insolvenzeröffnung materiell-rechtlich verwirklicht worden ist und keine Rechtshandlung des Insolvenzverwalters verlangt.¹⁸ Damit begünstigt die derzeitige Rechtslage den Fiskus im Widerspruch zu dem in § 1 InsO verankerten Gläubigergleichbehandlungsgrundsatz. Für eine Änderung des derzeitigen Konzepts bestehen im Moment keine Anhaltspunkte.

¹⁵ Zu diesem BMF-Schreiben im Einzelnen *Kahlert*, NWB 2022, 744.

¹⁶ Dies betrifft beispielsweise nicht nur die bereits aufgeworfene Frage, ob es dem Gesetzgeber gelungen ist, mit § 55 Abs. 4 InsO n. F. auch die vorläufige Eigenverwaltung zu regeln, sondern auch die Frage, ob ein Vorsteuerüberhang von § 55 Abs. 4 InsO a. F. erfasst wird, dazu das Revisionsverfahren vor dem BFH mit dem Az. XI R 1/22.

¹⁷ BGH, Urt. v. 22.09.2011 – IX ZB 121/11, NZI 2011, 408.

¹⁸ Siehe nur BFH, Urt. v. 14.12.2022 – X R 9/20, BFH/NV 2023, 1141 (betreffend Einkommensteuer). Zur Kritik *Onusseit*, ZInsO 2021, 894.

2. Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft

Die Kommission griff auch die Frage der Beendigung einer umsatzsteuerlichen Organschaft im Insolvenzfall und die Haftungsanspruchnahme gem. § 73 AO auf. Dies geschah vor dem Hintergrund, dass der BFH entschieden hatte, dass die umsatzsteuerliche Organschaft bereits mit Bestellung eines sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters endet¹⁹ und dass die umsatzsteuerliche Organschaft auch im Fall der Eigenverwaltung endet.²⁰

Die Kommission beschränkte sich damals auf die Empfehlung, mögliche Haftungsfolgen aus der umsatzsteuerlichen Organschaft künftig dadurch möglichst rechtssicher zu gestalten, indem die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung bzw. der verdeckten Einlage im Wege einer ermessenslenkenden Verwaltungsvorschrift zu §§ 191, 73 AO angewendet werden.²¹ Die Finanzverwaltung hat diesen Vorschlag in der Folge aufgegriffen und umgesetzt.

¹⁹ BFH, Urt. v. 08.08.2013 – V R 18/13, BFHE 242, 433.

²⁰ BFH, Beschl. v. 19.03.2014 – V B 14/14, BFHE 244, 156;

BFH, Urt. v. 15.12.2016 – V R 14/16, BStBl. II 2017, 600.

²¹ Kommission, DStR-Beihefter zu Heft 42/2014, 117 (127); a. A. BFH v. 19.03.2014 – V B 14/14, BFHE 244, 156, wonach eine Beschränkung der Haftung lediglich auf Tatbestandsseite erfolgen kann.

Die Mitglieder der Kommission zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht

Unter Vorsitz von Prof. Dr. Roman Seer (Lehrstuhl für Steuerrecht, Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug, Ruhr-Universität Bochum) bestand die im Dezember 2012 konstituierte Kommission aus den ständigen Mitgliedern (in ihren seinerzeitigen Funktionen und Zugehörigkeiten) WP/StB Arndt Geiwitz (Schneider Geiwitz & Partner), RA/StB Dr. Günter Kahlert (White & Case), StB Volker Kaiser (Präsident der Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe), Prof. Dr. Godehard Kayser (VorsRiBGH, IX. Zivilsenat), MinRat Gregor Kirch (Landesfinanzministerium Nordrhein-Westfalen), Reinhart Rüsken (RiBFH, VII. Senat), Dr. Christoph Wäger (RiBFH, V. Senat) und MinRat Dr. Klaus Wimmer (Bundesministerium der Justiz).

Mit dem AEAO zu § 73 Nr. 3 wurde unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit eröffnet, eine Haftung der Organgesellschaft im Rahmen der Ermessensausübung auf den eigenen Verursachungsbeitrag zu begrenzen.

Nach einer Vorlageentscheidung des EuGH²² steht inzwischen fest, dass das der umsatzsteuerlichen Organschaft zugrunde liegende Beherrschungskonzept des BFH mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Offen ist noch, ob die Innenleistungen zwischen Organträger und Organgesellschaft, wie bislang von der BFH-Rechtsprechung angenommen, nicht steuerbar sind.²³ Ebenso ist noch offen, unter welchen konkreten Voraussetzungen eine Personengesellschaften Organgesellschaft sein kann.²⁴

Es darf wohl davon ausgegangen werden, dass die umsatzsteuerliche Organschaft auf Grundlage der inzwischen vorliegenden BFH-Rechtsprechung mit dem vorläufigen Insolvenzverfahren endet, unabhängig davon, ob dies in Gestalt des vorläufigen Regelinsolvenzverfahrens oder in Gestalt des vorläufigen Eigenverwaltungsverfahrens erfolgt.²⁵ Hinsichtlich der vorläufigen Eigenverwaltung auf Ebene der Organgesellschaft das Folgende: Der XI. Senat des BFH

verneinte die Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft im Jahr 2019,²⁶ die Finanzverwaltung schloss sich dieser Einschätzung für alle zum damaligen Zeitpunkt noch offenen Fälle an.²⁷ Unter Heranziehung der Urteilsbegründung des V. Senats des BFH zur Eigenverwaltung aus dem Jahr 2016²⁸ könnte man aber auch zum gegenteiligen Ergebnis einer Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft auch im Fall der vorläufigen Eigenverwaltung gelangen.²⁹ Auf Grundlage von § 276 a Abs. 3 InsO in der ab dem 01.01.2021 geltenden Fassung steht auch die Finanzverwaltung³⁰ auf dem Standpunkt, dass die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung auf Ebene der Organgesellschaft zur Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft führt.

Dem Vernehmen nach ist zu erwarten, dass sich der Gesetzgeber, sobald die Entscheidung des EuGH zur Steuerbarkeit der Innenleistungen und die Folgeentscheidung des BFH dazu vorliegen, der umsatzsteuerlichen Organschaft annehmen wird.

22 EuGH, Urt. v. 01.02.2022 – C-141/20, NZG 2023, 481, und EuGH, Urt. v. 01.12.2022 – C-269/20, ZIP 2023, 691.

23 BFH, Vorlagebeschluss v. 06.01.2023 – V R 20/22 und V R 40/19.

24 Dazu FG Münster, Urt. v. 26.04.2022 – 15 K 137/18, EFG 2022, 1322, Az. der Rev. beim BFH: V R 8/22.

25 Dazu Abschn. 28 Abs. 12 UStAE unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung.

26 BFH, Urt. v. 27.11.2019 – XI R 35/17, BstBl. II 2021, 252.

27 BMF-Schreiben v. 04.03.2021, BStBl. I 2021, 316.

28 BFH, Urt. v. 15.12.2016 – V R 14/16, BStBl. II 2017, 600.

29 Eingehend hierzu *Witfeld*, in *Sonnleitner/Witfeld, Insolvenz- und Sanierungssteuerrecht*, 2. Aufl. 2022, Rn. 442 f.

30 BMF-Schreiben v. 22.06.2021, III C 2 – S 7105/20/10001 :001 (2021/0458682), BStBl. I 2021, 856.

Kodifizierung des Sanierungsgewinns in den neuen § 3 a EStG und § 7 b GewStG

II. Ertragsteuer in der Insolvenz

1. Vom Sanierungserlass zum Sanierungsgesetz: § 3 a EStG und § 7 b GewStG

Die Kommission befasste sich seinerzeit auch eingehend mit dem damals noch angewandten Sanierungserlass.³¹ Sie vertrat die Auffassung, die Besteuerung von Sanierungsgewinnen sei nicht sachgerecht, da es sich um Scheingewinne handle, die entstehen, wenn Gläubiger auf ihre Forderungen gegen einen wirtschaftlich angeschlagenen Schuldner verzichten. Der damalige Sanierungserlass habe systemkonform gewährleistet, dass der Sanierungsgewinn mit den Verlusten, welche die Sanierung überhaupt erst erforderlich werden ließen, in vollem Umfang zu verrechnen sei. Er reduziere die Besteuerung damit systemgerecht und dem Willen des Gesetzgebers folgend auf den eigentlichen Fiskalzweck und statuiere eine sog. Fiskalzweckbefreiung, die den Belastungsgrund der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer umsetze und auf verfassungskonforme Weise eine Übermaßbesteuerung vermeide.

Zum damaligen Zeitpunkt war allerdings noch umstritten, ob der Sanierungserlass eine hinreichende gesetzliche Grundlage besitzt.³² Vor diesem Hintergrund befürwortete die Kommission, den Sanierungsgewinn gesetzlich zu definieren und seine Steuerfreistellung ausdrücklich gesetzlich zu kodifizieren. Hierbei sollte

nach Ansicht der Kommission über eine bloße Wiedereinführung des § 3 Nr. 66 EStG 1997 sichergestellt werden, dass der Sanierungsgewinn zunächst mit den vorhandenen Verlustvorträgen zu verrechnen ist und nur ein danach verbleibender Sanierungsgewinn steuerfrei gestellt wird.³³

Im Ergebnis kam es genau dazu in Gestalt der mit dem SchädStPraktG vom 27.06.2017³⁴ eingeführten neuen § 3 a EStG und § 7 b GewStG, die eine Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinns nach Verrechnung mit den vorhandenen Verlustvorträgen vorsehen. Leider erfolgte dies nicht aufgrund der zu diesem Zeitpunkt bereits zweieinhalb Jahre vorliegenden Empfehlung der Kommission, sondern als unmittelbare Reaktion auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016.³⁵ Dieser entschied auf Vorlage des XI. Senats des BFH³⁶, dass die Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen auf Grundlage des Sanierungserlasses gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Die neu eingeführten § 3 a EStG und § 7 b GewStG beinhalten nunmehr ebenjene bereits von der Kommission empfohlene vorrangige Verrechnung mit vorhandenen Verlustvorträgen.

Auch die Zweifel an der EU-beihilferechtlichen Zulässigkeit des Sanierungserlasses konnten im Zuge der Neuregelung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen gem. § 3 a EStG und § 7 b GewStG ausgeräumt werden.³⁷ Die Kommission ließ seinerzeit offen, ob es sich beim Sanierungserlass um eine Beihilfe handle, bejahendenfalls sei diese aber jedenfalls als zulässige Altbeihilfe einzuordnen.³⁸ Zunächst hatte der Gesetzgeber das Inkrafttreten von § 3 a EStG und § 7 b GewStG unter den Vorbehalt gestellt, dass die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die steuerrechtlichen Regelungen zu Sanierungsgewinnen keine Beihilfe im

31 BMF-Schreiben v. 27.03.2003, IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240.

32 Dagegen z. B. FG München v. 12.12.2007, 1 K 4487/06, EFG 2008, 615; FG Sachsen v. 24.04.2013, 1 K 759/12, EFG 2013, 1898 f., DStRE 2013, 1517 (Rev. X R 23/13); FG Sachsen v. 06.03.2014, 6 K 1782/11, n. v., BeckRS 2014, 94765; Zweifel äußernd auch BFH v. 28.02.2012, VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 943, DStR 2012, 943 m. Anm. Kahlert; dafür z. B. BFH v. 14.07.2010, X R 34/08, BStBl. II 2010, 916; BFH v. 12.12.2013, X R 39/10, BFHE 244, 485; FG Münster v. 27.05.2004, 2 K 1307/02 AO, EFG 2004, 1572; FG Köln v. 24.04.2008, 6 K 2488/06, EFG 2008, 1555, DStRE 2008, 1445; FG Düsseldorf v. 16.03.2011, 7 K 3831/10 AO, EFG 2011, 1685.

33 Kommission, DStR-Beihefter zu Heft 42/2014, 117 (134).

34 BGBl. I 2017, 2074.

35 GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393.

36 BFH, Beschl. v. 25.03.2015 – X R 23/13, BStBl. II 2015, 696.

37 Dies trifft im Übrigen auch auf die beihilferechtlichen Bedenken gegenüber der Sanierungsklausel gem. § 8 c Abs. 1 a KStG zu, zu denen die Kommission ebenfalls Stellung nahm. Eine Darstellung der diesbezüglichen Entwicklungen einschließlich der Einführung von § 8 d KStG würde den Rahmen dieses Beitrags überdehnen, weshalb insoweit auf die einschlägigen Kommentierungen verwiesen wird.

38 Kommission, DStR-Beihefter zu Heft 42/2014, 117 (133 f.).

Sicherheit braucht ein System.



Ihr Premianbieter für individuelle Lösungen im Bereich der Restrukturierung.

Der Spezialist für die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung.

Erfahren, kompetent und zuverlässig.



ALLCURA
Versicherungs-Aktiengesellschaft

Telefon: (040) 226 337 - 80
E-Mail: kontakt@allcura-versicherung.de

Anzeige

Sinne von Art. 107 AEUV oder eine mit dem Binnenmarkt vereinbarte Beihilfe darstellt.³⁹ Nachdem die Europäische Kommission in einem an Deutschland gerichteten sog. Comfort Letter die Auffassung vertrat, dass es sich bei § 3 a EStG und § 7 b GewStG jedenfalls um eine sog. Altbeihilfe handle, die bereits vor Inkrafttreten der Europäischen Verträge ununterbrochen existiert habe und daher gegenüber Art. 107 AEUV Bestandsschutz genieße, hat der Gesetzgeber diesen Vorbehalt aufgehoben.⁴⁰

Was bleibt, sind Fragen zur Auslegung und Anwendung von § 3 a EStG und § 7 b GewStG, welche die Rechtsuchenden sicherlich auch in den nächsten Jahren noch beschäftigen werden.⁴¹

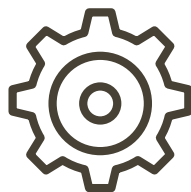
³⁹ Art. 6 Abs. 2 des SchädStPraktG v. 27.06.2017, BGBl I 2017, 2074; *Krumm*, in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 168. EL August 2023, EStG, § 3 a, Rn. 3.

⁴⁰ Detailliert *Krumm*, in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 168. EL August 2023, EStG, § 3 a, Rn. 3.

⁴¹ Ein BMF-Schreiben zu § 3 a EStG und § 7 b GewStG liegt leider noch nicht vor. In der Literatur wird die Meinung vertreten, dass bei einem Forderungsverzicht in einem Insolvenzplan oder in einem Restrukturierungsplan zu vermuten sei, dass die Voraussetzungen gem. § 3 a EStG und § 7 b GewStG vorliegen, *Kahlert*, NWB 2022, 3394.

2. Verfahrensrechtliche Zentralisierung bezüglich Sanierungsgewinnen bei der Gewerbesteuer

Im Zuge der Einführung von § 3 a EStG hat der Gesetzgeber zugleich ein weiteres Problem an der Schnittstelle zwischen Gewerbesteuer- und Insolvenzrecht adressiert, auf welches die Kommission in ihrem Abschlussbericht ebenfalls eingegangen war. Es ging dabei um die sanierungshindernde Zuständigkeitsverteilung bei Billigkeitsmaßnahmen im Bereich der Gewerbesteuer. Die Landesfinanzbehörden vertraten seinerzeit die Auffassung, der Sanierungserlass beinhalte keine Regelungen zur Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Satz 1 AO hinsichtlich des Sanierungsgewinns, sondern nur Billigkeitsmaßnahmen nach § 222 AO (Stundung) und § 227 AO (Erlass) der auf dem verbleibenden Sanierungsgewinn entfallenden Steuer. Aufgrund dessen nähmen die Finanzämter keine abweichende Festsetzung der Realsteuermessbeträge nach § 163 Satz 1 AO (unter Berufung auf § 184 Abs. 2 Satz 1 AO) vor. Stattdessen sei jede einzelne von der Sanierung betroffene Gemeinde für Billigkeitsmaßnahmen zuständig. Dies führte in der Praxis dazu, dass der (vorläufige) Insolvenzverwalter zur Verwirklichung eines Sanierungskonzepts nicht nur mit den Gläubigern und dem für die direkten Steuern zuständigen Finanzamt, sondern zugleich



auch ggf. mit einer Fülle von einzelnen Gemeinden verhandeln musste.⁴² Die Kommission empfahl insoweit, die Zuständigkeit für die Entscheidung über einen Sanierungserlass mindestens auf Landesebene zu zentralisieren.⁴³

Dieses Zuständigkeitsdilemma wurde mit der Einführung des bereits vorstehend erwähnten § 7 b GewStG aufgelöst.⁴⁴ Mit dieser Norm existiert nunmehr eine gesetzliche Grundlage, welche die Berücksichtigung von Sanierungsgewinnen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags vorschreibt. Die Ermittlung des Gewerbeertrags fällt wiederum in den Zuständigkeitsbereich des Betriebsfinanzamts, § 22 Abs. 1 Satz 1 AO.

III. Aktuelle Entwicklungen

Es ist deutlich geworden, dass es innerhalb der letzten zehn Jahre viel Bewegung an der Schnittstelle zwischen Insolvenz- und Steuerrecht gegeben hat, wobei insbesondere der Gesetzgeber eine Reihe neuer Rechtsnormen geschaffen und grundlegende Fragen entschieden hat. Zweifelsohne hatte die Arbeit der Kommission ihren Anteil an diesem Entwicklungsprozess.

Ganz ohne Problemstellungen an der Schnittstelle zwischen Insolvenz- und Steuerrecht stehen wir heute dennoch nicht da. Das liegt vor allem auch daran, dass sich mit Einführung des StaRUG ein völlig neuer Rechtsraum im vorinsolvenzlichen Sanierungsbereich aufgetan hat, der ebenfalls mit dem Steuerrecht verzahnt werden muss.⁴⁵ Fortan ist die vorinsolvenzliche Restrukturierung auch hinsichtlich der Steuerfolgen für den Schuldner vergleichend mit Eigenverwaltung und Insolvenzplan in den Blick zu nehmen. Hieraus ergeben sich völlig neue Herausforderungen für die Betroffenen und ihre Berater. Insbesondere werden steuerliche Berater beachten müssen, dass ein Insolvenzplanverfahren nachteilige Steuerfolgen auslösen kann, die durch einen Restrukturierungsplan möglicherweise verhindert werden können.⁴⁶

Weitere aktuell diskutierte Themen sind beispielsweise die Auflösung der Kollision der Geschäftsführerpflichten zur Zahlung von Steuerverbindlichkeiten einerseits und das insolvenzrechtliche Zahlungsverbot ab Insolvenzreife andererseits, welche ihre gesetzliche Ausformung zwischenzeitlich in § 15 b Abs. 8 InsO gefunden hat,⁴⁷ Fragen zur Körperschaftsteuerlichen Organschaft in der Insolvenz⁴⁸ und einkommen- und umsatzsteuerliche Folgen der Rückgewähr nach Insolvenzanfechtung.⁴⁹

IV. Ausblick

Die Fortentwicklung an der Schnittstelle zwischen Insolvenz-, Sanierungs- und Steuerrecht schreitet voran. Themen an dieser Schnittstelle beeinflussen nach wie vor die Befriedigungsaussichten der Gläubiger und zugleich auch die Aussichten auf eine gelingende Restrukturierung des schuldnerischen Unternehmens. Dies gilt auch und insbesondere für den mit Einführung des StaRUG im Jahr 2021 neu hinzugekommenen Bereich der vorinsolvenzlichen Restrukturierung, welcher gänzlich neue steuerrechtliche Fragen aufgeworfen hat und die Betroffenen und ihre Berater nunmehr vor die Wahl der geeigneten Verfahrensart stellt. <<

42 Zum Ganzen Kommission, DStR-Beihefter zu Heft 42/2014, 117 (134).

43 Kommission, DStR-Beihefter zu Heft 42/2014, 117 (135).

44 Gleichwohl wirft die Norm eine Reihe von Auslegungsfragen auf, vgl. *Drüen*, in *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht, GewStG, § 7 b, Rn. 2 m. w. N.

45 Hierzu bereits auf Basis der Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz vom 20. Juni 2019 *Kahlert/Kayser/Bornemann*, Perspektiven für eine kohärente und praxisingerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzrecht, 2020, S. 183 ff.

46 Dazu *Kahlert*, NWB 2023, 681.

47 Hierzu jüngst *Piekenbrock*, DStR 2023, 2095 m. w. N.; vgl. auch die entsprechende Regelungsempfehlung bei *Kahlert/Kayser/Bornemann*, Perspektiven für eine kohärente und praxisingerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzrecht, 2020, S. 180 (Rz. 582). In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber die Regelung der parallelen Pflichtenkollision mit den sozialabgabenrechtlichen Zahlungspflichten schlicht vergessen zu haben scheint.

48 BFH, Urt. v. 02.11.2022 – I R 29/11, BFH/NV 2012, 921; dazu die Besprechung von *Onusseit/Oppermann*, DZWIR 2023, 503.

49 Ebenfalls jüngst *Piekenbrock*, DStR 2023, 2095 (2099) m. w. N.

