



# Sanierungs- und Restrukturierungs- beratung – Ihre Experten von BBR

Neue Perspektiven für Ihr Unternehmen



## Inhaltsverzeichnis

VORWORT	S. 03
THEMEN DES MONATS	
10 Jahre ESUG: Die Erfolgsgeschichte der Eigenverwaltung und des Schutzschirmverfahrens	S. 04
10 Jahre ESUG: Entwicklungen im Steuerrecht	S. 06
Die Zukunft von Google Analytics	S. 10
KONTAKT	S. 16

### Haftungsausschluss

Der Newsletter wurde mit großer Sorgfalt recherchiert. Gleichwohl wird keine Haftung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Inhalte übernommen. Der Newsletter stellt keine abschließenden Informationen bereit und ersetzt nicht eine Beratung im Einzelfall. Hierfür steht Ihnen auf Wunsch die Buchalik Brömmekamp Rechtsanwalts-gesellschaft mbH gern zur Verfügung.



Rechtsanwalt Dr. Jasper Stahlschmidt

## Vorwort

Liebe Geschäftsfreunde,

im März-Newsletter haben wir unsere Erkenntnisse zum zehnjährigen Jubiläum des ESUG aufbereitet und wagen einen Ausblick auf das neue Sanierungsrecht. Derzeit bereiten wir unser achttes Restrukturierungsverfahren nach dem neuen Sanierungsrecht vor und sammeln hier wertvolle Erfahrungen. Daneben gehen wir auf die neuesten Entwicklungen zur Nutzung von Google Analytics ein:

- **10 Jahre ESUG – Die Erfolgsgeschichte der Eigenverwaltung und des Schutzschirmverfahrens.** Vor zehn Jahren trat das ESUG in Kraft. Unsere Kanzlei hat seitdem über 200 Sanierungsverfahren in Eigenverwaltung begleitet. Welches sind die wesentlichen Erfahrungen? Wie bewerten wir die Änderungen? Lesen Sie mehr dazu in meinem Beitrag.
- **Zehn Jahre ESUG – Entwicklungen im Steuerrecht.** Durch die Zeitenwende bei der Sanierung in wirtschaftliche Not geratener Unternehmen hat sich auch im Steuerrecht vieles verändert. Rechtsanwalt und Steuerberater Martin Rekers erläutert, welche praxistauglichen Lösungen seither entwickelt werden konnten.
- Google Analytics zur Auswertung von Websites einzusetzen, birgt aktuell nicht unerhebliche Risiken. Insbesondere werden sehr hohe Anforderungen an eine rechtswirksame Einwilligung der Nutzer gestellt. In ihrem Artikel **Die Zukunft von Google Analytics** erläutert Daniela Frank, Datenschutzbeauftragte der BBR, den aktuellen Stand der Diskussion.

Wir wünschen Ihnen eine anregende Lektüre. Bei Fragen oder Gesprächsbedarf sind wir gerne für Sie da!

Ihr Dr. Jasper Stahlschmidt

# 10 Jahre ESUG – Die Erfolgsgeschichte der Eigenverwaltung und des Schutzschirmverfahrens

## I. Aktuelle Bestandsaufnahme nach 10 Jahren ESUG

Die Neuregelungen der Eigenverwaltung und des Schutzschirmverfahrens (Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen – ESUG) vor 10 Jahren haben die **Sanierungsmöglichkeiten von Unternehmen deutlich erhöht**. Vor dem Inkrafttreten des ESUG spielte die Unternehmenssanierung durch einen Insolvenzplan praktisch keine Rolle – obwohl dieses Instrument grundsätzlich auch in der Regelinsolvenz einsetzbar war. Inzwischen werden jedoch viele mittelständische bis große Unternehmen mittels eines Insolvenzplans saniert. Neben den in der Öffentlichkeit bekannten Unternehmen wie GaleriaKaufhof haben auch eine Vielzahl kleinerer Unternehmen diese Sanierungsmöglichkeit unter dem Schutz des Insolvenzrechts genutzt. Laut den neuesten Statistiken werden ab einer gewissen Größenordnung fast **50 Prozent dieser Verfahren auch in Eigenverwaltung durchgeführt**. Die **Eigenverwaltung**, bei der die Geschäftsführung weiterhin handlungsbefugt ist und deren Know-how damit auch weiter genutzt werden kann, hat die **klassische Insolvenz**, die durch einen Insolvenzverwalter als „Regelinsolvenzverfahren“ durchgeführt wird, **abgelöst**. Durch zahlreiche Praxisfälle und deren mediale Präsenz ist dieses Sanierungsinstrument bei den betroffenen Unternehmen und deren Gläubigern auch **kein unbekanntes Terrain** mehr. Dies stellte sich in den Anfangsjahren des ESUG ganz anders dar.

## II. Bisherige Erfahrungen unserer Kanzlei aus über 200 begleiteten Sanierungsverfahren in Eigenverwaltung

Neben den Unsicherheiten und Vorbehalten bei den betroffenen Unternehmen und Gläubigern musste die **Eigenverwaltung anfangs** auch mit **Unsicherheiten infolge von Regelungslücken** durch den Gesetzgeber umgehen. Neben den üblichen operativen Sanierungsthemen waren **viele rechtliche Fragen** zu klären: Kann man bei der vorläufigen Eigenverwaltung zur Absicherung der Geschäftspartner bei der Fortführung des Geschäftsbetriebes Masseverbindlichkeiten begründen? Wie geht man angesichts des persönlichen Haftungsrisikos der Geschäftsführung mit fälligen Sozialversicherungsbeiträgen während der vorläufigen Eigenverwaltung um, die man aus insolvenzrechtlichen Gründen eigentlich nicht zahlen darf? Wie sind fällige Steuerverbindlichkeiten während der vorläufigen Eigenverwaltung zu bewerten? Diese Fragen, die anfangs völlig offen waren, **sind zwischenzeitlich geklärt**. Die **Lücken** sind im Rahmen der Rechtsfortbildung **durch wichtige Entscheidungen der Insolvenzgerichte und deren Instanzengerichte geschlossen** worden. In vielen Fällen sind sie bei späteren Gesetzesänderungen



Rechtsanwalt Dr. Jasper Stahlschmidt

mit eingeflossen. Gerade das **Insolvenzrecht** stellt sich vor dem Hintergrund als „**case law**“ dar. Sicher werden wir **auch im neuen Sanierungsrecht** (Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetz – StaRUG) eine **ähnliche Entwicklung** beobachten.

Inzwischen kann man in den meisten Fällen auch vor der „Scharfschaltung“, also der Einreichung des Insolvenzantrages, ein **Vorgespräch mit dem zuständigen Insolvenzgericht** führen. Dies war in den Anfangszeiten des ESUG alles andere als selbstverständlich. Damit können schon im Vorfeld mögliche Fragen zur künftigen Beschlussfassung geklärt und etwaige Hindernisse ausgeräumt werden. Dieser Vorteil einer „**geordneten Insolvenz**“, die durch entsprechende Kommunikationskonzepte und Maßnahmen flankiert wird, ist nicht zu unterschätzen.

## III. Bewertung der seit 2021 geltenden Änderungen der Eigenverwaltung

Auch der **Gesetzgeber** hat im Rahmen der Evaluierung der durchgeführten Eigenverwaltungsverfahren insgesamt ein **positives Resümee** gezogen. Allerdings hat er einige Nachbesserungen und Neujustierungen vorgenommen, die seit dem Jahr 2021 gelten. Zusammenfassend **erweiterte** er den **Ermessensspielraum des Gerichts im Hinblick auf die Anordnung der Eigenverwaltung**, wenn sich das Unternehmen zum Zeitpunkt der Antragstellung schon **tief in der Krise befindet**. So muss nun beispielsweise bei **Einreichung des Eigenverwaltungsantrags** eine **Liquiditätsplanung über sechs Monate** eingereicht werden. Einige Insolvenzrichter sagen hierzu, dass die insoweit ergänzten Eintrittshürden für die Eigenverwaltung gar nicht unbedingt so neu seien, denn auch schon vor dieser Gesetzesänderung haben viele Insolvenzgerichte genau diese Angaben vor der Anordnung der (vorläufigen) Eigenverwaltung angefordert. Genau dies ist auch unsere Erfahrung mit den bisher durchgeführten und begleiteten Sanierungsverfahren.



Somit hat sich im Vergleich zur Rechtslage zuvor gar nicht so viel geändert. Es wird allerdings **noch deutlicher vom Gesetzgeber hervorgehoben**, dass nur **der professionell beratene eigenverwaltende Schuldner, der früh genug** – also, solange sich die Krise noch nicht vertieft hat – die Initiative ergreift, vom **Privileg der Eigenverwaltung** profitieren soll.

Genau dies ist der richtige Ansatz. Auch wir müssen in der Praxis leider noch viel zu oft feststellen, dass der Unternehmer oder Geschäftsführer zu spät reagiert. Der (Insolvenz)- Begriff ist weiter mit einem Makel behaftet. Insofern erscheint es paradox, wenn im Hinblick auf die Eigenverwaltung dem Unternehmer vereinzelt vorgeworfen wird, dass er das Verfahren bewusst und strategisch nutze, um das Unternehmen auf Kosten anderer zu sanieren. **Kein Unternehmer bzw. Geschäftsleiter geht freiwillig in ein solches Verfahren** und macht es sich bei dieser Entscheidung leicht. Das Gegenteil ist der Fall: Es benötigt in der Beratung sehr viel Überzeugungsarbeit, um die Verantwortlichen von den notwendigen Schritten zu überzeugen.

Insofern ist die Idee des Gesetzgebers genau richtig: **Derjenige, der früh reagiert**, soll weiterhin durch die **Eigenverwaltung Einflussmöglichkeiten** erhalten, um die Planungssicherheit und damit auch die Sanierungschancen zu erhöhen. Bei demjenigen, dessen **Unternehmenskrise bereits vertieft** ist, bleibt nur die **klassische Regelinsolvenz**.

Wie die Erfolgsgeschichte der „Umweltprämie“ zeigt, gilt es, **Anreize und Perspektiven für eine frühzeitige und rechtzeitige Insolvenzantragstellung** zu schaffen. Die **Wirkung von strafbewehrten Verboten** - dies hat sich in der Vergangenheit **gezeigt** - ist leider **nur begrenzt** und führt selten zu einer rechtzeitigen Insolvenzantragstellung.

#### IV. Sanierung 4.0: Das neue Sanierungsrecht

Mit dem **neuen Sanierungsrecht (StaRUG)** hat der Gesetzgeber dem Unternehmer neben der **Pflicht zur Einrichtung eines Krisenfrüherkennungssystems** eine **weitere Sanierungsmöglichkeit** zur Verfügung gestellt.

Wenn der Unternehmer sehr früh reagiert (**das Unternehmen muss drohend zahlungsunfähig, darf aber nicht überschuldet sein**), kann er sich von **einzelnen Verbindlichkeiten befreien**, um damit eine drohende Insolvenz zu verhindern. Diese **minimal-invasiven Eingriffe** können dann auch unter dem **Radar seiner sonstigen Geschäftspartner** durchgeführt werden. Die **fehlende Publizität** ist ein erheblicher Vorteil dieses Verfahrens. Mit **diesem Instrument** kann auch in **Gesellschafterrechte eingegriffen** werden. Der Fall Suhrkamp wäre zur heutigen Zeit sicher ein StaRUG-Fall geworden.

Unsere ersten praktischen Erfahrungen mit dem neuen Sanierungsrecht zeigen aber auch, dass hier viele Themen mit zu berücksichtigen sind. So kann im Fall eines späteren Scheiterns der Weg für eine Sanierung in Eigenverwaltung verbaut sein. Allein schon die Frage, welcher Sanierungsweg eingeleitet wird, sollte daher genau überdacht werden.

Vor dem Hintergrund gilt mehr denn je:

Die **Erfolgsaussichten der Sanierung und die Sanierungsspielräume erhöhen sich**, wenn

- der **Unternehmer frühzeitig handelt** und
- der Unternehmer eine **professionelle Beratung** hinzuzieht, die ihm **alle Sanierungsoptionen sowie deren Chancen und Risiken aufzeigt**.

## 10 Jahre ESUG – Entwicklungen im Steuerrecht

Im März 2012 hat der Gesetzgeber mit der Einführung des Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG) eine Zeitenwende bei der Sanierung von in wirtschaftliche Not geratenen Unternehmen eingeleitet. Neben den insolvenzrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Regelungen nimmt der Gesetzgeber auch durch die Steuergesetze auf die Sanierung von Unternehmen erheblichen Einfluss. In den letzten 10 Jahren hat sich gerade im Steuerrecht viel verändert.

### Die Steuern im vorläufigen Verfahren werden zu Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO n. F.)

**Steuerartenübergreifend** wurde die zentrale „Stellschraube“ kurz vor Inkrafttreten des ESUG gesetzt: Für alle Insolvenzverfahren, bei denen der Insolvenzantrag ab dem 1. Januar 2011 gestellt wurde, galt die neue Vorschrift des **§ 55 Abs. 4 InsO**. Folge war, dass (in der alten Fassung des § 55 Abs. 4 InsO) alle Steuern, die während des vorläufigen Verfahrens begründet wurden, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu Masseverbindlichkeiten wurden.

Im **Gesetzgebungsverfahren des ESUG** unterblieb eine gesetzliche Regelung zu der Frage, ob die Regelung des § 55 Abs. 4 InsO auch in der vorläufigen Eigenverwaltung Anwendung findet. Aus den Gesetzgebungsmaterialien ließen sich Argumente dahingehend ableiten, dass eine Erstreckung der Regelung vom Gesetzgeber bewusst nicht erfolgt war und deshalb eine direkte oder analoge Anwendbarkeit nicht in Betracht kommt.

In der Praxis akzeptierte die Finanzverwaltung in den weit überwiegenden Fällen diese Auffassung. Jedoch kam es in einzelnen Fällen zu gerichtlichen Verfahren sowohl in der Zivil- als auch in der Finanzgerichtsbarkeit. Letztendlich haben sowohl der Bundesgerichtshof als auch der Bundesfinanzhof höchstrichterlich bestätigt, dass § 55 Abs. 4 InsO in der bis zum 31.12.2020 geltenden Fassung in der vorläufigen Eigenverwaltung und im Schutzschirmverfahren nicht anwendbar ist.

Mit Inkrafttreten der Neuerungen zur Insolvenzordnung für alle Verfahren mit Antragstellung ab dem 01.01.2021 hat der Gesetzgeber jedoch „mit einem Federstrich“ die jahrelange Fachdiskussion beendet und in der Neufassung des § 55 Abs. 4 InsO geregelt, dass dieser nunmehr auch in der vorläufigen Eigenverwaltung und im Schutzschirmverfahren anwendbar ist. Zwar wurde im Gegenzug der Bereich der Ertragsteuern (Einkommen-



Rechtsanwalt und Steuerberater Martin Rekers LL.M. Eur. LL.M. Steuern

steuer bzw. Körperschaftsteuer sowie weiterhin Gewerbesteuer) aus dem Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO herausgenommen. Hinsichtlich der Steuerarten mit der größten praktischen Bedeutung (Umsatzsteuer und Lohnsteuer) ist jedoch der Fiskus aufgrund der neuen gesetzlichen Lage auch im Bereich der vorläufigen Eigenverwaltung und des Schutzschirmverfahrens insbesondere gegenüber den Sozialkassen bevorzugt, für welche die Sonderregelung nicht greift.

Unabhängig davon gilt, dass mit Inkrafttreten des ESUG im Jahr 2012 folgerichtig die spannende Frage in der insolvenzsteuerlichen Beratung aufgeworfen wurde, ob in der **vorläufigen Eigenverwaltung** und im Schutzschirmverfahren der Geschäftsführer weiterhin zur **Entrichtung der Steuerzahlungen** verpflichtet ist. Der Geschäftsführer befindet sich in einem Interessenkonflikt:

- Die insolvenzrechtliche Massesicherungspflicht verlangt von ihm, die Insolvenzmasse zu sichern. Aus diesem Grund fordert das Insolvenzrecht vom Geschäftsführer, Steuern während des vorläufigen Insolvenzverfahrens nicht zu entrichten, weil diese keine Masseverbindlichkeiten, sondern Insolvenzforderungen darstellen, die nur zur Insolvenzquote bedient werden dürfen.
- Zugleich jedoch droht dem Geschäftsführer bei unterbliebener Entrichtung der Steuern eine steuerrechtliche persönliche Haftung gemäß § 69 AO. Die Praxis behält sich mit einer Heranziehung des insolvenzrechtlichen Anfechtungsrechts: Gemäß § 130 InsO können nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens in anfechtbarer Weise gezahlte Steuern als Insolvenzforderung zur Insolvenzmasse zurückgefordert werden. So konnte sich der Geschäftsführer einerseits steuerlich pflichtgemäß verhalten, andererseits ebenfalls erreichen, dass die insolvenzrechtliche Massesicherungspflicht



durch den Geschäftsführer gewahrt werden konnte. Die mangelnde Abstimmung der Gesetzeslage zwischen Insolvenz- und Steuerrecht konnte damit durch vermittelnde rechtspraktische Maßnahmen entschärft und praxistauglich gemacht werden.

### Die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns ist eine wesentliche Voraussetzung für den Erfolg

Auch im **Ertragsteuerrecht** knüpfte das ESUG an eine zentrale steuerliche Fragestellung an, die sich schon seit den zwanziger Jahren im Bereich außergerichtlich vertraglich erzielter Forderungsverzichte wie auch in den seltenen Fällen der Vergleiche nach der Vergleichsordnung stellte:

Generell führt im Bereich des Steuerbilanzrechts der Verzicht eines Gläubigers auf eine bilanziell passivierte Forderung beim Schuldner zu einem Ertrag aus Forderungsverzicht. Ein solcher Forderungsverzicht ist grundsätzlich ertragsteuerepflichtig. Möglichkeiten zur Saldierung mit laufenden ertragsteuerlichen Verlusten oder Verlustvorträgen greifen nicht in allen Fällen. Somit können steuerpflichtige Erträge aus Forderungsverzicht zur Ertragsteuerbelastungen führen, welche die Sanierung insgesamt gefährden können.

Bereits in den zwanziger Jahren des vorigen Jahrhunderts urteilte der Reichsfinanzhof dahingehend, dass solche Erträge aus Forderungsverzicht dann steuerfrei sind, wenn insbesondere ein sogenannter Gläubiger Akkord vorliegt, das bedeutet, ein Forderungsverzicht durch alle Gläubiger oder zumindest aller wesentlichen Gläubiger. Nur in solchen Fällen sollte der Ertrag aus Forderungsverzicht als sogenannter **Sanierungsgewinn** steuerfrei sein.

Zwar wurde die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen in der Folgezeit gesetzlich geregelt. Die gesetzliche Regelung wurde jedoch in den neunziger Jahren wieder abgeschafft mit der Folge, dass es an einer gesetzlichen Regelung über die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen fehlte. Um dennoch Sanierungsgewinne steuerfrei stellen zu können, erging im Jahr 2003 ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF Schreiben). Dieses ordnete die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen im Wege einer Verwaltungsvorschrift an, der sogenannte Sanierungserlass. Durchführungsweg sollte ein Erlass der Steuern aufgrund von Unbilligkeit nach Maßgabe der Abgabenordnung sein. Aufgrund der Steuerhoheit der Kommunen im Bereich der Gewerbesteuer konnte diese Verwaltungsvorschrift jedoch nicht die Gewerbesteuer regeln. Vielmehr musste die Steuerbefreiung im Bereich der Gewerbesteuer mit der jeweils heheberechtigten Kommune geregelt werden.

Die Regelung sogenannter Sanierungsgewinne über eine Verwaltungsanweisung wurde seit jeher in der Fachwissenschaft kritisiert. Sowohl die Frage, ob nicht eine gesetzliche Regelung statt einer Verwaltungsanweisung erforderlich ist, als auch die Frage, ob die Steuerbefreiung konform zum europäischen Beihilferecht ist, wurde hinterfragt.

Durch das ESUG kam das Rechtsinstrument des **Insolvenzplans** in deutlich vergrößertem Umfang zur Anwendung. Folgerichtig kam es auch zu einer deutlich höheren Zahl an Fällen, in welchen im ertragsteuerlichen Bereich der steuerliche Umgang mit ertragsteuerlichen Belastungen aufgrund von Forderungsverzichten zu klären war. Dementsprechend erlangte auch die fachliche Kritik an dem sogenannten Sanierungserlass erheblich umfangreichere Bedeutung.

Letztlich kam es zur Frage der Anwendbarkeit des Sanierungserlasses zu einem Verfahren beim Großen Senat des Bundesfinanzhofs. Dieser entschied, dass der Sanierungserlass als Verwaltungsvorschrift gegen den grundgesetzlichen Vorbehalt des Gesetzes verstößt und damit nicht länger angewendet werden darf. Der Gesetzgeber musste handeln.

Er hat die Grundsätze des Sanierungserlasses in den **§§ 3a EStG, 7b GewStG** gesetzlich geregelt. Durch diese gesetzliche Regelung konnte erreicht werden, dass nunmehr auch im Bereich der Gewerbesteuer die Steuerfreistellung des Sanierungsgewinns durch das Veranlagungsfinanzamt geklärt werden kann. Im Bereich der Personengesellschaften kam es zu einer weiteren Vereinfachung, da die Steuerbefreiung auf der Ebene der Gesellschaft selbst und nicht mehr auf der persönlichen Ebene der Gesellschafter umgesetzt werden muss.

### Die umsatzsteuerliche Organschaft kann in der Sanierung ein Problem sein

Auch im Bereich der **Umsatzsteuer** ergaben sich umfangreiche insolvenzbedingte Fragestellungen und Klärungen im Bereich des ESUG. Diese betrafen nicht so sehr den umsatzsteuerlichen Grundtatbestand. Jedoch erlangten einige Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts auch im Bereich von Eigenverwaltung und Schutzschirm erhebliche Bedeutung.

Hier ist zunächst das Thema der **umsatzsteuerlichen Organschaft** zu nennen. Die umsatzsteuerliche Organschaft führt dazu, dass Umsätze einer Gesellschaft (Organgesellschaft) unter bestimmten Voraussetzungen ihrem Gesellschafter (Organträger) zuzurechnen sind mit der Folge, dass der Gesellschafter die aus diesen Umsätzen folgende umsatzsteuerliche Zahllast zu entrichten hat.

Damit in finanzieller Hinsicht weder der Gesellschafter als Organträger noch die Gesellschaft als Organgesellschaft bevorzugt oder benachteiligt werden, muss die Gesellschaft als Organgesellschaft dem Gesellschafter als Organträger die finanzielle Mehrbelastung aufgrund der umsatzsteuerlichen Organschaft erstatten. Im Normalfall ist diese Erstattung unproblematisch. Im Insolvenzfall ist sie jedoch nicht mehr umsetzbar.

Im Regelinsolvenzverfahren unter Bestellung eines Insolvenzverwalters erging bereits recht früh die Rechtsprechung dahingehend, dass die umsatzsteuerliche Organschaft mit der Eröffnung des Verfahrens kraft Gesetzes endet, ohne, dass es irgendwelcher gestalterischer Maßnahmen bedarf. Nachfolgend urteilte die Rechtsprechung dahingehend, dass die umsatzsteuerliche Organschaft im Regelinsolvenzverfahren auch bereits mit Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters endet, wenn (wie in der Praxis ganz allgemein üblich) das Insolvenzgericht anordnet, dass Verfügungen der Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters bedürfen.

Betreffend die Eigenverwaltung im eröffneten Verfahren erging ebenfalls eine übereinstimmende höchstgerichtliche Rechtsprechung dahingehend, dass ab der Eröffnung des Insolvenzverfahrens in Eigenverwaltung die umsatzsteuerliche Organschaft endet. Lange Zeit fraglich war jedoch, ob die Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft auch schon mit Einleitung einer vorläufigen Eigenverwaltung unter Bestellung eines vorläufigen Sachwalters eintritt. Allgemein erwartet wurde, dass der Bundesfinanzhof auch dies so entscheiden würde. Überraschend entschied der Bundesfinanzhof jedoch, dass während einer vorläufigen Eigenverwaltung unter Bestellung eines vorläufigen Sachwalters die Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft (noch) nicht eintritt. Kritisch anzumerken war gegen-

über dieser Rechtsprechung, dass der Bundesfinanzhof die aufgrund des Beginns der vorläufigen Eigenverwaltung umfassend geänderte wirtschaftliche Struktur des Unternehmens nicht berücksichtigte.

### Die Berichtigung der Vorsteuer und der Umsatzsteuer (§ 17 UStG)

Ebenfalls besondere Bedeutung in umsatzsteuerlicher Hinsicht erlangte das umsatzsteuerliche Rechtsinstitut der **Berichtigung der Umsatzsteuer** sowie der **Vorsteuer** gemäß § 17 UStG aufgrund **Uneinbringlichkeit**.

Im Bereich der **Vorsteuer** (Verbindlichkeiten des Unternehmens aus Lieferung und Leistung) war es seit jeher Auffassung von Finanzverwaltung und Rechtsprechung, dass unmittelbar vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Forderungen der Gläubiger gegen das Unternehmen uneinbringlich werden, da die Gläubiger ihre Forderungen im eröffneten Insolvenzverfahren nicht mehr individuell geltend machen können. Folge ist, dass in der letzten Umsatzsteuer-Voranmeldung vor Eröffnung das Unternehmen die bereits gezogene Vorsteuer insoweit wieder rückgängig zu machen hat (sogenannte **erste Berichtigung**). Die Berichtigung wirkt nicht zurück auf den erstmaligen Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs. Die Frage, ob eine solche Vorsteuerberichtigung bereits zu einem früheren Zeitpunkt eintritt, konnte nur anhand der Besonderheiten des Einzelfalls beantwortet werden.

Die sogenannte **zweite Berichtigung** erfolgte sodann erst in dem Zeitpunkt und nur in der Höhe, in der in der Folgezeit Zahlungen auf solche Verbindlichkeiten geleistet werden, insbesondere also aufgrund der Quoten-zahlungen an die Insolvenzgläubiger.

Diese Berichtigung der Vorsteuer mit der Folge der Erhöhung der Umsatzsteuer-Zahllast tritt ebenfalls in der **vorläufigen Eigenverwaltung** ein. Da sie jedoch noch im vorläufigen Verfahren eintritt, war die entsprechende Forderung des Finanzamts nur eine Insolvenzforderung.

Zur Überraschung der Fachwelt ergab sich jedoch in einem Urteil des Bundesfinanzhofs aus 2010, dass eine Berichtigung aufgrund **Uneinbringlichkeit** nicht nur im Bereich der Vorsteuer (Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung), sondern auch im Bereich der **Umsatzsteuer** (Forderungen aus Lieferung und Leistung) eintreten soll. Der Bundesfinanzhof begründete dies



mit dem im Regelverfahren eintretenden Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter. Aufgrund dieses Begründungsansatzes, der konkret auf die Befugnisse des Insolvenzverwalters im Regelverfahren abstellte, sprach vieles dafür, dass die Rechtsfolge der Uneinbringlichkeit im umsatzsteuerlichen Sinne in der Eigenverwaltung nicht eintritt, da es in der Eigenverwaltung keinen Wechsel in der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis gibt. Diese verbleibt auch nach Eröffnung beim Geschäftsführer. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entschied jedoch anders mit der Folge, dass auch unmittelbar vor der Eröffnung in Eigenverwaltung eine umsatzsteuerliche Uneinbringlichkeit eintritt.

### Fazit

Aus den vorstehend dargestellten beispielhaften Entwicklungen des Insolvenzsteuerrechts in der Regelin-solvenz und insbesondere in der Eigenverwaltung wird deutlich, dass die Forderung, Insolvenzrecht und Steuerrecht grundlegend systematisch in der Gesetzgebung zu verzahnen, nach wie vor von großer Bedeutung ist. Sanierungsprozesse werden durch die uneinheitliche nicht abgestimmte Gesetzgebung und Rechtsprechung verkompliziert. Die steuer- und insolvenzrechtliche Beratung hat jedoch erreicht, dass praxistaugliche Lösungen in den konkreten Fällen erzielt werden können.

## Die Zukunft von Google Analytics

Die österreichische Aufsichtsbehörde entschied vor Kurzem in einer Musterbeschwerde, die von der Organisation noyb (Europäisches Zentrum für digitale Rechte) eingereicht wurde, dass die Datenübermittlung im Rahmen der Nutzung von Google Analytics unzulässig ist und gegen Art. 44 DSGVO (Datenschutzgrundverordnung) verstößt. Die noyb hatte gegen die Websitebetreiberin von netdoktor.at Beschwerde eingereicht, da diese das Tool Google Analytics eingesetzt hatte und damit personenbezogene Daten des Beschwerdeführers unzulässig in die USA übermittelte.

Will man personenbezogene Daten von Deutschland in ein Drittland übertragen, schreibt Art. 44 DSGVO vor, dass diese Übermittlung nur dann zulässig ist, wenn der Verantwortliche und der Auftragsverarbeiter die in Kapitel V der DSGVO niedergelegten Bedingungen einhalten und auch die sonstigen Bestimmungen der DSGVO eingehalten werden.

### Personenbezogene Daten

Bei der Nutzung von Google Analytics werden beispielsweise einzigartige Online-Kennungen („unique identifier“), Informationen zum Browser und Betriebssystem, zur Bildschirmauflösung und Sprachauswahl, zu Datum und Uhrzeit des Besuchs der Website sowie die (ggf. anonymisierte) IP-Adresse des Websitebesuchers verarbeitet. Nach Ansicht der Aufsichtsbehörde nehmen Nachrichtendienste gewisse Online-Kennungen (wie die IP-Adresse oder einzigartige Kennnummern) als Ausgangspunkt für die Überwachung von Einzelpersonen. Es kann daher möglich sein, dass Nachrichtendienste bereits Informationen gesammelt haben, mit deren Hilfe die durch Google Analytics übertragenen Daten auf die betroffene Person rückführbar sind.

Die Aufsichtsbehörde ist der Auffassung, dass es sich hierbei um personenbezogene Daten gemäß Art. 4 Nr. 1 DSGVO handelt, wodurch die DSGVO Anwendung findet.

### Bedingungen in Kapitel V

In den Art. 45 ff. DSGVO ist festgelegt, unter welchen Bedingungen eine Datenübermittlung in ein Drittland zulässig ist. Die Zulässigkeit kann beispielsweise erreicht werden:

- Durch einen Angemessenheitsbeschluss (Art. 45 DSGVO),
- die Vereinbarung geeigneter Garantien (Art. 46 DSGVO) oder



Daniela Frank, Datenschutzbeauftragte

- sofern eine Ausnahme für bestimmte Fälle vorliegt (Art. 49 DSGVO).

### Datenübermittlung auf der Grundlage eines Angemessenheitsbeschlusses gemäß Art. 45 DSGVO

Zunächst kann die Datenübermittlung in ein Drittland dann zulässig sein, wenn die Europäische Kommission beschlossen hat, dass das betreffende Drittland ein angemessenes Schutzniveau bietet. Existiert für ein Drittland ein solcher Angemessenheitsbeschluss, darf eine Datenübermittlung ohne besondere Genehmigung erfolgen. Das Drittland wird dann wie ein Land der EU behandelt.

Bisher hat die Europäische Kommission für die folgenden Länder ein angemessenes Schutzniveau anerkannt und einen Angemessenheitsbeschluss erlassen: Andorra, Argentinien, Kanada (kommerzielle Organisationen), Färöer Inseln, Guernsey, Israel, Isle of Man, Japan, Jersey, Neuseeland, Republik Korea (Südkorea), Schweiz, das Vereinigte Königreich und Uruguay.

Für die USA gab es mit dem EU-US Privacy Shield eine Absprache, die aus Zusicherungen der US-amerikanischen Regierung und einem Angemessenheitsbeschluss der Europäischen Kommission bestand. Dieser wurde allerdings vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) am 16. Juli 2020 (C-3118/18) für ungültig erklärt. Seither muss für die Datenübermittlung in die USA eine der Bedingungen der Art. 46, 47 oder 49 DSGVO erfüllt sein.

### Datenübermittlung vorbehaltlich geeigneter Garantien gemäß Art. 46 DSGVO

Liegt für ein Drittland kein Beschluss gemäß Art. 45 DSGVO vor, darf gemäß Art. 46 DSGVO ein Verantwortlicher oder Auftragsverarbeiter personenbezogene Daten in ein Drittland nur dann übermitteln, sofern der



Verantwortliche oder der Auftragsverarbeiter geeignete Garantien vorgesehen hat und den betroffenen Personen durchsetzbare Rechte und Rechtsbehelfe zur Verfügung stehen. Worin geeignete Garantien bestehen können, listet Art. 46 in seinem Abs. 2 DSGVO auf: Das können beispielsweise rechtlich bindende und durchsetzbare Dokumente zwischen den Behörden oder öffentlichen Stellen, verbindliche interne Datenschutzvorschriften gemäß Art. 47 DSGVO oder die Vereinbarung von Standarddatenschutzklauseln gemäß Art. 46 II lit. c) sein.

Standarddatenschutzklauseln sind von der Europäischen Kommission entworfene Musterverträge. Werden für die Datenübermittlung die Standarddatenschutzklauseln verwendet, ist die Datenübermittlung genehmigungsfrei, sofern keine Änderungen an den Klauseln vorgenommen wurden. Es ist aber zulässig, weitere Klauseln oder zusätzliche Garantien hinzuzufügen, solange diese nicht im Widerspruch zu den von der Kommission erlassenen Standarddatenschutzklauseln stehen oder die Grundrechte und Grundfreiheiten der betroffenen Person beschneiden. Soll die Datenübermittlung in die USA auf die Standarddatenschutzklauseln gestützt werden, sind nach dem EuGH zudem weitere Maßnahmen erforderlich, um ein gleichwertiges Schutzniveau wie in der EU zu erreichen. Nach den Empfehlungen 01/2020 der EDSA (European Data Protection Board) können diese Maßnahmen technischer, vertraglicher und/oder organisatorischer Natur sein.

Im vorliegenden Fall hatte die Websitebetreiberin die Standarddatenschutzklauseln mit Google abgeschlossen. Als zusätzliche vertragliche und organisatorische Maßnahmen wurde folgendes vereinbart:

- Benachrichtigung der betroffenen Person über Datenanfragen
- Veröffentlichung eines Transparenzberichts
- Richtlinie im Umgang mit Regierungsanfragen sowie
- die sorgfältige Prüfung einer jeden Datenzugriffsabfrage

Google hatte zusätzlich folgende technische Maßnahmen implementiert:

- Schutz der Kommunikation mit Google-Diensten
- Schutz von Daten im Transit von Rechenzentren
- Schutz der Kommunikation zwischen Nutzern und Websites
- eine „On-Site-Security“, die Zugriffsmöglichkeiten von US-Nachrichtendiensten auf der Grundlage des US-Rechts tatsächlich verhindern oder einschränken soll
- Verschlüsselung der „Daten im Ruhezustand“ sowie
- Anonymisierung der IP-Adressen

Die Aufsichtsbehörde hat hierzu entschieden, dass die mit Google abgeschlossenen Standarddatenschutzklauseln kein angemessenes Datenschutzniveau bieten, da Google als Anbieter elektronischer Kommunikationsdienste im Sinne von 50 U.S. Code § 1881 (b)(4) zu qualifizieren ist und damit der Überwachung durch die US-Geheimdienste („FISA 702“) unterliegt. Dass es sich hierbei nicht nur um eine „theoretische Gefahr“ handelt, zeige zum einen das Urteil des EuGH, der aufgrund der Methoden und Zugriffsmöglichkeiten der US-Behörden den Privacy-Shield für unzulässig erklärt hatte und zum anderen der von Google veröffentlichte Transparenzbericht, der verdeutlicht, dass es zu Anfragen durch Behörden in der Vergangenheit gekommen ist.

Die zusätzlichen Maßnahmen, die zwischen der Websitebetreiberin und Google vereinbart wurden, waren nach Auffassung der Behörde nicht effektiv, da diese die Überwachungs- und Zugriffsmöglichkeiten durch US-Nachrichtendienste nicht beseitigen konnten. So geht nach der Aufsichtsbehörde beispielsweise die Maßnahme „Verschlüsselung der Daten im Ruhezustand“ ins Leere, da Google verpflichtet ist, den Zugriff auf die Daten zu gewähren und einen etwaigen kryptographischen Schlüssel herauszugeben.

Die Anonymisierung der IP-Adressen wurde im vorliegenden Fall nicht korrekt implementiert, sodass sich die Behörde hiermit nicht ausführlich befassen musste. Allerdings ließ sie durchblicken, dass eine Anonymisierung an der Bewertung nichts geändert hätte, da eine IP-Adresse ohnehin nur eines von vielen „Puzzleteilen“ des digitalen Fußabdrucks der betroffenen Person ist.

Damit konnte die Websitebetreiberin die Datenübermittlung an Google nicht auf Art. 46 II lit. c) stützen, da keine zusätzlichen effektiven Maßnahmen vereinbart wurden.

#### **Ausnahmen für bestimmte Fälle gemäß Art. 49**

Falls weder ein Angemessenheitsbeschluss vorliegt noch geeignete Garantien – wie beispielsweise die Vereinbarung von Standarddatenschutzklauseln – bestehen, ist eine Übermittlung von personenbezogenen Daten in ein Drittland unter den in Art. 49 Abs. 1 DSGVO aufgezählten Bedingungen zulässig. Eine Bedingung kann beispielsweise dann erfüllt sein, wenn die Übermittlung für die Erfüllung eines Vertrags zwischen der betroffenen Person und dem Verantwortlichen erforderlich ist, die Übermittlung zur Geltendmachung, Ausübung und Verteidigung von Rechtsansprüchen erforderlich ist oder, wenn die betroffene Person in die Datenübermittlung ausdrücklich eingewilligt hat.

Da im vorliegenden Fall keine der Bedingungen erfüllt war, musste die Behörde hierüber auch nicht entscheiden. Es wäre insbesondere interessant gewesen, ob die Einholung der Einwilligung ausgereicht hätte.

#### **Wie geht es weiter?**

Die hier vorgestellte Entscheidung ist die erste von insgesamt 101 Musterbeschwerden, die noyb in 30 EU- und EWR-Mitgliedsstaaten eingereicht hat. Die nächsten Entscheidungen werden in Kürze folgen. Es bleibt abzuwarten, ob die anderen Aufsichtsbehörden der Auffassung der österreichischen Aufsichtsbehörde folgen. Angesichts der Tatsache, dass vor kurzem sowohl der Europäische Datenschutzbeauftragte als auch die CNIL (Frankreichs Datenschutzbehörde) den Einsatz von Google Analytics für rechtswidrig befunden haben, ist davon auszugehen, dass die nächsten Entscheidungen ähnlich ausfallen werden.

#### **Fazit**

Das Risiko beim Einsatz von Google Analytics ist aktuell sehr hoch. Im Sinne einer Risikovermeidung ist daher zu empfehlen, Google Analytics nicht mehr einzusetzen und stattdessen einen Anbieter aus der EU zu beauftragen.

Wenn Google Analytics dennoch weiterhin eingesetzt werden soll, ist darauf zu achten, dass eine ausdrückliche und vor allem informierte Einwilligung des Websitebesuchers für die Übermittlung in die USA vorliegt. Die Anforderungen an eine rechtswirksame Einwilligung hat die Datenschutzkonferenz (DSK) in ihrer Orientierungshilfe der Aufsichtsbehörden für Anbieter:innen von Telemedien ausführlich beschrieben.

Ob eine Einwilligung aber tatsächlich ausreicht, werden wohl die nächsten Entscheidungen klären.



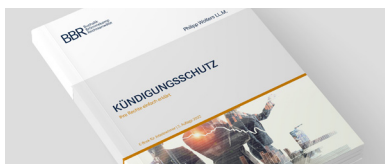
Jetzt mehr über unsere Leistungen erfahren!

# Laden Sie kostenlos unseren Unternehmensflyer herunter.

[www.buchalik-broemmekamp.de/ueber-uns/](http://www.buchalik-broemmekamp.de/ueber-uns/)

## Aktuelle Veröffentlichungen

Wir veröffentlichen regelmäßig Publikationen zu relevanten Fach- und Branchenthemen. Profitieren Sie von unserer Expertise und der hohen Praxisrelevanz unserer Printmedien, die wir Ihnen ggf. auch als PDF bereitstellen. Senden Sie uns gerne eine E-Mail an [rippin@bbr-law.de](mailto:rippin@bbr-law.de).



### Kündigungsschutz Ihre Rechte einfach erklärt

Rechtsanwalt Philipp Wolters LL.M. beantwortet in seinem E-Book die häufigsten Fragen rund um den Kündigungsschutz.

**2. Auflage 2022**  
Autor: Philipp Wolters LL. M.  
E-Book



### Privatinsolvenz I So gelingt der wirtschaftliche Neuanfang

Rechtsanwalt Dr. Olaf Hiebert gibt konkrete Antworten auf die wichtigsten Fragen rund um die Privatinsolvenz in leicht verständlicher Sprache.

**3. Auflage 2022**  
Autor: Dr. Olaf Hiebert  
ISBN 978-3-406-77418-8



### Das Restrukturierungsgericht im StaRUG

Das aufgrund der EU-Richtlinie 2019/1023 am 01.01.2021 in Kraft getretene StaRUG stellt an alle Verfahrensbeteiligten neue Herausforderungen.

**1. Auflage 2021**  
Herausgeber: Dr. Utz Brömmekamp  
ISBN 978-3-947456-12-3



### Das neue Sanierungsrecht aus Investorensicht

Die Sanierungsmöglichkeiten der Eigenverwaltung in der Insolvenz (ESUG-Verfahren) werden zwischenzeitlich von vielen Unternehmen, die sich in der Krise befinden, genutzt.

**1. Auflage 2021**  
Herausgeber: Robert Buchalik und Dr. Jasper Stahlschmidt  
ISBN 978-3-947456-11-6



### Sanieren unter Insolvenzschutz statt Liquidieren durch Insolvenz

Immer mehr Unternehmen entscheiden sich in der Krise für die Insolvenz in Eigenverwaltung und nutzen so die erleichterten Möglichkeiten der Sanierung.

**4. Auflage 2021**  
Herausgeber: Robert Buchalik und Dr. Jasper Stahlschmidt  
ISBN 978-3-947456-09-3



### Der (vorläufige) Gläubigerausschuss

Der Arbeitsleitfaden gibt Mitgliedern eines (vorläufigen) Gläubigerausschusses einen Überblick, welche Rechte und Pflichten mit dem Amt verbunden sind.

**5. Auflage 2019**  
Herausgeber: Robert Buchalik und Prof. Dr. Hans Haarmeyer  
ISBN 978-3-947456-01-7



### Insolvenzanfechtung

Der Leitfaden erklärt die rechtlichen Hintergründe der Insolvenzanfechtung und ihren Kontext im Insolvenzverfahren. Er gibt zudem Hinweise zur Vermeidung von Anfechtungsrisiken.

**2. Auflage 2019**  
Herausgeber: Robert Buchalik und Dr. Olaf Hiebert  
ISBN 978-3-947456-06-2

Zur Übersicht



## Veranstaltungen im kommenden Monat

Mit Online-Seminaren und Hybrid-Seminaren halten Sie sich auf dem Laufenden! Wir unterstützen unsere Mandantschaft, unsere Netzwerkpartner:innen sowie Kammern und Verbände kontinuierlich dabei, trotz stetiger Veränderung der Rechtslage den Überblick zu behalten. Profitieren Sie sowohl fachlich als auch praktisch von unserem hochqualifizierten Vortragsangebot. Unsere Referentinnen und Referenten verfügen ausnahmslos über langjährige Erfahrung und hohe Expertise.

### Online-Seminar IHK Ulm – Neue Sanierung in Deutschland: Mit dem Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz

Das zum 01. Januar 2021 in Kraft getretene Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz (StaRUG) bietet insolvenzbedrohten Unternehmen völlig neue Möglichkeiten, außerhalb eines Insolvenzverfahrens ihre Verbindlichkeiten neu zu strukturieren.

26.03.2022

Mehr erfahren



### Online-Seminar IHK Ulm – Mein Kunde in Schwierigkeiten: Was ist zu tun?

Wenn ein Unternehmen in Schwierigkeiten gerät, hat dies Auswirkungen für Lieferanten, Dienstleister und andere Geschäftspartner. Wie kann man vermeiden selbst in den Strudel zu geraten? Was darf man für Kunden tun, ohne selbst Nachteile befürchten zu müssen?

07.04.2022

Mehr erfahren



### Hybrid-Seminar – Insolvenzanfechtung für Energiedienstleister

Die Walter-Kammann Kreditversicherungsmakler GmbH lädt gemeinsam mit BBR Buchalik Brömmekamp Rechtsanwälte zu einem Seminar über aktuelle Herausforderungen der Insolvenzanfechtung ein.

28.04.2022

Mehr erfahren



Wir sind deutschlandweit für Sie erreichbar.



### Düsseldorf

Prinzenallee 15  
40549 Düsseldorf  
T 0211 828977200



### Berlin

Lietzenburger Straße 75  
10719 Berlin  
T 030 814521960



### Frankfurt

Westendstraße 16-22  
60325 Frankfurt am Main  
T 069 24752150

Mit drei Standorten in Düsseldorf, Berlin und Frankfurt am Main sind wir für unsere Mandanten national sehr gut erreichbar. Wir betreuen Sanierungsprojekte, Insolvenzverfahren oder wirtschaftsrechtliche Themen direkt, kompetent, verlässlich und engagiert – auch bei Ihnen vor Ort. Rufen Sie uns an!





## Ihre Ansprechpartner

Sie haben Fragen und suchen einen kompetenten Ansprechpartner?  
Sie möchten einen Erstberatungstermin vereinbaren? Wir sind gerne  
für Sie da.



**Robert Buchalik**

**Geschäftsführer, Partner, Rechtsanwalt**

T +49 211 828 977-140

E buchalik@bbr-law.de



**Dr. Utz Brömmekamp**

**Geschäftsführer, Partner, Rechtsanwalt**

T +49 211 828 977-200

E broemmekamp@bbr-law.de



**Dr. Jasper Stahlschmidt**

**Geschäftsführer, Partner, Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Insolvenzrecht**

T +49 211 828 977-200

E stahlschmidt@bbr-law.de



**Jochen Rechtmann**

**Geschäftsführer, Partner, Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Bank- und Kapitalmarktrecht**

T +49 69 247 5215-20

E rechtmann@bbr-law.de

**Buchalik Brömmekamp  
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH**

Prinzenallee 15  
40549 Düsseldorf

**T +49 211 828977200**

**E [rechtsanwaelte@bbr-law.de](mailto:rechtsanwaelte@bbr-law.de)**