

Sanierungsklausel beihilfewidrig – Showdown in Luxemburg? Auch der Sanierungserlass ist in Gefahr

EuG bestätigt die Auffassung der Kommission zur Beihilfewidrigkeit von § 8c Abs. 1a KStG

Executive Summary

- > § 8c Abs. 1a KStG sollte dafür sorgen, dass Verlustvorträge nicht untergehen, wenn Anteile zum Zwecke der Sanierung veräußert werden.
- > Die EU-Kommission sah darin eine verbotene Beihilfe. Als Reaktion darauf wurde die Vorschrift bis zur gerichtlichen Klärung für unanwendbar erklärt.
- > Nunmehr bestätigte das Gericht der Europäischen Union (EuG) in zwei Verfahren die Sichtweise der EU-Kommission.

Nach jahrelangen Diskussionen liegen nun erstmals Entscheidungen eines europäischen Gerichts vor, die die Zulässigkeit des deutschen § 8c Abs. 1a KStG („Sanierungsklausel“) nach europäischem Beihilferecht würdigen. Es handelt sich um die Rechtssachen „Heitkamp Bauholding GmbH“ (EuG vom 4. Februar 2016, Rs. T-287/11) und „GFKL Financial Services AG“ (EuG vom 4. Februar 2016, Rs. T-620/11).

Hintergrund

Die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft kann zum **Untergang bestehender Verlustvorträge** führen. Spätere Gewinne können dann hiermit nicht mehr verrechnet werden und führen zu Steuern. Dabei gilt, dass die Verlustvorträge vollständig entfallen, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50% der Anteile übertragen werden; werden zumindest mehr als 25% übertragen, entfallen die Verlustvorträge in prozentualer Höhe der Anteilsübertragung. Die so genannte „Sanierungsklausel“ in § 8c Abs. 1a KStG sollte den Erhalt

der Verlustvorträge ermöglichen, wenn der **Erwerb zum Zwecke der Sanierung** erfolgte.

Die EU-Kommission sah in diesem Erhalt der Verlustvorträge eine **rechtswidrig gewährte staatliche Beihilfe**, welche gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV verstößt (Beschluss 2011/527/EU vom 26. Januar 2011). Konsequenz: Die verbotene Beihilfe muss zurückgefordert werden.

Die Entscheidungen

Das erste Verfahren vor dem Gericht der Europäischen Union (EuG, früher: „Gericht erster Instanz“) war von der Bundesrepublik Deutschland geführt worden. Es war jedoch als unzulässig verworfen worden, weil die Klage einen Tag zu spät eingereicht worden war (EuG, Beschluss vom 18. Dezember 2012, T-205/11). Rechtsmittel hatten keinen Erfolg, die Klage war endgültig verloren (EuGH, Urteil vom 3. Juli 2014, C-102/13 P).

Neben der Bundesrepublik hatten aber auch betroffene Unternehmen gegen den Beschluss der EU-Kommission geklagt. Im Rahmen dieser Klagen hatte sich das **EuG nun erstmals inhaltlich mit der Frage zu befassen, ob eine verbotene Beihilfe gegeben ist**. Das unerfreuliche Ergebnis: Die sanierungsfeindliche Sichtweise der EU-Kommission wurde bestätigt.

Die Gründe

Beihilfen sind verboten, wenn der freie Markt und Wettbewerb durch sie ohne Rechtfertigung beeinträchtigt wird. Ausgehend von der normalen Steuerregelung wird geprüft, ob ein gewählter Vorteil bestimmte Unternehmen selektiv bevorzugt. Die klagenden Unternehmen beriefen sich allerdings darauf, dass der Verlustuntergang die Ausnahme von der allgemeinen Verlustvortragsmöglichkeit (§ 10d Abs. 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) sei;

damit stelle die Rückausnahme keine selektive Bevorzugung dar. Das EuG hat sich jedoch der Ansicht der EU-Kommission angeschlossen. Alle Unternehmen, deren Anteilsstruktur sich ändere, sind nach Ansicht des EuG in einer vergleichbaren Situation, unabhängig davon, ob sie sich in einer schwierigen Lage befinden. Aber **nur sanierungsbedürftigen Unternehmen komme selektiv der ausnahmsweise Erhalt der Verlustvorträge zu Gute.**

Eine Rechtfertigung durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Steuersystems hat das EuG abgelehnt. Das Ziel, Unternehmen zu unterstützen, die durch die Finanz- und Wirtschaftskrise in Schwierigkeiten geraten sind, liege außerhalb des Steuerrechts. Auch aus wirtschaftspolitischen Gründen dürfe ein Verzicht auf Steuern nicht ohne einzelfallbezogene Beurteilung der künftigen Perspektiven erfolgen.



Keine Rechtsänderung

Die Urteile führen leider nicht zu einer Änderung der Rechtslage. Der Gesetzgeber hatte bereits seit 2010 geregelt, dass § 8c Abs. 1a KStG solange nicht anzuwenden ist, bis die europäischen Gerichte feststellen, dass dessen Anwendung nicht als verbotene Beihilfe anzusehen ist (§ 34 Abs. 6 KStG).

Je nach den Umständen des Einzelfalls kann jedoch anderweitig ein Erhalt der steuerlichen Verlustvorträge erreicht werden: Insbesondere kann ggf. die sog. Stille Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Sätze 6 ff. KStG) fruchtbar gemacht werden. Nach dieser Klausel bleiben, vereinfacht ausgedrückt, die steuerlichen Verlustvorträge erhalten, soweit sie durch stille Reserven gedeckt sind. Stille Reserven sind dabei im Regelfall der Unterschiedsbetrag zwischen dem betroffenen steuerlichen Eigenkapital und dem gemeinen Wert der entsprechenden Anteile

le - wobei letzterer sich grundsätzlich aus dem tatsächlichen Kaufpreis ableiten lässt, also ohne dass eine zeit- und kostenaufwändige Unternehmensbewertung nötig wäre. Führt im Einzelfall auch diese Stille Reserven-Klausel nicht hinreichend zum Erfolg, sollten Gestaltungen im Vorfeld und/oder im Zuge der Beteiligungsänderung in Erwägung gezogen werden (z.B. Mezzanine-Beteiligung mit steuerlichem Fremdkapital-Charakter).

Sanierungserlass in Gefahr?

Das zweite große Sanierungshemmnis sind „**Sanierungsgewinne**“. Diese können beispielsweise entstehen, wenn als Sanierungsbeitrag auf eine Forderung verzichtet wird. Der Steuergesetzgeber sieht in der entfallenden Verbindlichkeit eine Werterhöhung und damit einen zu versteuernden „Gewinn“; bei einem Verzicht auf eine Gesellschafterdarlehensforderung gegenüber einer Körperschaft, z.B. einer GmbH, gilt dies insoweit, als die Forderung nicht werthaltig ist (bei Personengesellschaften sind derartige Verzichte dagegen regelmäßig generell steuerneutral). Im „**Sanierungserlass**“ (Schreiben vom 27. März 2003, BStBl I 2003, 240) hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) Voraussetzungen dargelegt, unter denen die Finanzbehörden nach §§ 163, 227 AO aus Billigkeitsgründen auf solche Steuern (nach Verrechnung mit sämtlichen Verlusten und zunächst einer Steuerstundung) letztlich verzichten können.

Spannend wird diese Frage aus folgendem Grund: Der X. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat dem großen Senat die **Frage vorgelegt, ob der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt** (BFH, Vorlagebeschluss vom 25. März 2015, X R 23/13, BStBl II 2015, 696; anhängig unter GrS 1/15). Der X. Senat des BFH sah in dem Sanierungserlass jedenfalls keinen Verstoß gegen europäisches Beihilferecht. In der Literatur wird aber bereits vertreten, dass die Argumentation des BFH **nach den neuen Entscheidungen des EuG nicht haltbar sein wird.**

Aus Sicht der Praxis zu begrüßen ist jedenfalls, dass nach einschlägigen Verwaltungserlassen (Finanzministerium Schleswig-Holstein vom 9. Oktober 2015/OFD Frankfurt a.M. vom 7. August 2015) der Sanierungserlass derzeit und bis auf weiteres angewendet wird. Oftmals ist allerdings zu empfehlen, vor Durchführung der Sanierungsmaßnahmen, also z.B. vor einem Verzicht auf eine Gesellschafterdarle-

hensforderung, einen Antrag auf verbindliche Auskunft zu stellen, um verbleibende Risiken auszuräumen bzw. zumindest mit Blick auf die Sicht der Finanzverwaltung aufzuklären, bevor derart weitreichende Dispositionen getroffen werden.

Ausblick

Gegen die Urteile wurden bereits **Rechtsmittel** eingelegt, so dass sich der Europäische Gerichtshof (EuGH) abschließend mit dieser Frage befassen muss (Az. C 203/16 P und C-219/16 P). Es gibt durchaus Argumente in der Begründung des EuG, die man auch anders sehen kann. Die weiteren, noch beim EuG anhängigen, Klagen dürften hingegen wenig Erfolg versprechen. Denn die Urteilsbegründungen enthalten die gleichen Argumente, die sich vermutlich auch in den Begründungen der weiteren, noch anhängigen, Urteile finden werden.

Das klagende Unternehmen hat sich im Streitfall auch vergeblich auf eine **verbindliche Auskunft** berufen. Diese, so das EuG, können an der europarechtlichen Bewertung nichts ändern. Vielmehr müsse das Unternehmen gegen den Rückzahlungsbescheid klagen und sich dort auf **Vertrauensschutz** berufen. Das EuG weist jedoch darauf hin, dass das begünstigte Unternehmen verpflichtet sei, sich vorab von der Einhaltung des Beihilfeverfahrens zu vergewissern.

Damit besteht vorerst wenig Hoffnung, die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG mit neuem Leben füllen zu können. Es bleibt bei der bisherigen Rechtslage. Die Begründungslinien werfen jedoch die Frage auf, ob auch der Sanierungserlass als verbotene Beihilfe qualifiziert werden müsste. Dass ebendiese Frage gerade zur Entscheidung beim Großen Senat des BFH liegt, macht die neuen europäischen Vorgaben brisant.

Allerdings sollten in typischen Sanierungskonstellationen wie der „übertragenden Sanierung“ respektive des Verzichts auf Darlehensforderungen je nach den Umständen des Einzelfalls anderweitige „Schlupflöcher“, wie etwa die Stille Reserven-Klausel zur Erhaltung steuerlicher Verlustvorträge trotz qualifizierter Anteilsübertragung bzw. Gestaltungen respektive Maßnahmen, wie etwa die Einholung einer verbindlichen Auskunft zur Frage des Sanierungserlasses, in Erwägung gezogen werden.

Sprechen Sie uns hierzu bitte gerne an!

Tax

Dr. Dirk Koch

Rechtsanwalt Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht
Standort München
Tel +49 89 288174-20
dirk.koch@gsk.de

Dr. Petra Eckl

Rechtsanwältin Steuerberaterin
Fachanwältin für Steuerrecht
Standort Frankfurt
Tel +49 69 710003-190
petra.eckl@gsk.de

Dominik Berka

Rechtsanwalt
Diplom-Finanzwirt
Standort Frankfurt
Tel +49 69 710003-198
dominik.berka@gsk.de

Alen Nalbandian

Rechtsanwalt
Standort Frankfurt
Tel +49 69 710003-199
alen.nalbandian@gsk.de

Jochen Alexander Numrich

Rechtsanwalt Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht
Standort Frankfurt
Tel +49 69 710003-195
jochen.numrich@gsk.de

Restructuring

Dr. Raoul Kreide

Rechtsanwalt
Dipl.-Betriebswirt (BA), Mediator
Standort Heidelberg
Tel + 49 6221 4566-19
raoul.kreide@gsk.de

Urheberrecht

GSK Stockmann + Kollegen - Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe,ervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von GSK Stockmann + Kollegen gestattet.

Haftungsausschluss

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot auf Beratung oder Auskunft dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko.

GSK Stockmann + Kollegen und auch die in dieser Mandanteninformation namentlich genannten Partner oder Mitarbeiter übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung, noch haftet GSK Stockmann + Kollegen und einzelne Partner oder Mitarbeiter in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grund empfehlen wir, in jedem Fall eine persönliche Beratung einzuholen.

www.gsk.de

GSK STOCKMANN + KOLLEGEN

BERLIN

Mohrenstraße 42
10117 Berlin
Tel +49 30 203907-0
Fax +49 30 203907-44
berlin@gsk.de

HEIDELBERG

Mittermaierstraße 31
69115 Heidelberg
Tel +49 6221 4566-0
Fax +49 6221 4566-44
heidelberg@gsk.de

FRANKFURT/M.

Taunusanlage 21
60325 Frankfurt
Tel +49 69 710003-0
Fax +49 69 710003-144
frankfurt@gsk.de

MÜNCHEN

Karl-Scharnagl-Ring 8
80539 München
Tel +49 89 288174-0
Fax +49 89 288174-44
muenchen@gsk.de

HAMBURG

Neuer Wall 69
20354 Hamburg
Tel +49 40 369703-0
Fax +49 40 369703-44
hamburg@gsk.de

BRÜSSEL

GSK Stockmann + Kollegen
209a, Avenue Louise
B-1050 Brüssel
Tel +32 2 6260 740
Fax +32 2 6260 749
bruessel@gsk.de

LUXEMBURG

GSK Luxembourg S.A.
44, Avenue John F. Kennedy
L-1855 Luxemburg
Tel +352 2600 5755
Fax +322 2461 1161
luxembourg@gsk-lux.com

UNSERE PARTNER DER BROADLAW GROUP:

Lefèvre Pelletier & associés in Frankreich, Nabarro in Großbritannien, Nunziante Magrone in Italien und Roca Junyent in Spanien

www.broadlawgroup.com