

Besteuerung von Sanierungsgewinnen

- eine unendliche Geschichte?

Gliederung

1. Einführung und Überblick
2. Chronologie
 - 2.1. Materielle Steuerbefreiung bis 1997
 - 2.2. Steuerbegünstigung durch Verwaltungsanweisung
 - 2.3. BFH GrS 1/15 – und die Folgen
 - 2.4. Brief aus Brüssel
 - 2.5. Zwischenfazit
3. Gesetzliche Neuregelung, insbes. §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG
4. Was tun mit Altfällen (Sanierungsgewinn bis zum 8.2.2017 realisiert)?
5. Fazit

1. Einführung und Überblick

- Schuldnerlass ist regelmäßiger Kernbestandteil von Sanierungsmaßnahmenpaketen
- Führt i.d.R. zu Gewinnen im steuerrechtlichen Sinn
- Problem für die beteiligten Gläubiger: sie verzichten, damit Fiskus profitiert:
 - Sanierungshemmnis
 - Diverse Ansätze durch Rechtsprechung, Verwaltung und Gesetzgeber, dem Problem abzuhelpfen

2. Chronologie

2.1. Materielle Steuerbefreiung bis 1997 (1)

- Sanierungsgewinn war bis VZ 1997 steuerfrei gem. § 3 Nr. 66 EStG
- „Steuerfrei sind:
66. Erhöhungen des **Betriebsvermögens**, die dadurch entstehen, dass Schulden zum **Zwecke der Sanierung** erlassen werden.“
- Voraussetzungen nach altem Recht:
 - Schuldnerlass
 - Sanierungsabsicht der Gläubiger
 - Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens
 - Sanierungseignung des Schuldenerlasses

2. Chronologie

2.1. Materielle Steuerbefreiung bis 1997 (2)

- Streichung ab VZ 1998
- Begründung
 - Streichung von Steuervergünstigungen
zwecks Verbreiterung der Bemessungsgrundlage
 - Systemwidrigkeit (teilweise „Missbrauchsvorwurf“)
 - unbegrenzt möglicher Verlustvortrag
 - Steuervereinfachung
- Einführung der InsO 1999 ⇒ Insolvenzplan
- Einführung der sogenannten Mindestbesteuerung, § 10d EStG
- teilweise/vollständige Kürzung der Verlustvorträge bei
Körperschaften, § 8c KStG (s. aber BVerfG Beschl. v. 29.3.2017,
2 BvI 6/11)

2. Chronologie

2.2. Steuerbegünstigung durch Verwaltungsanweisung (1)

- Erkenntnis der Notwendigkeit einer Verwaltungsregelung um Insolvenzpläne zu ermöglichen: BMF-Schreiben vom 27.3.2003
 - ⇒ Widerspruch zu den Zielen der InsO, sachliche Unbilligkeit!

- Inhalt:
 - Definition „Sanierung“ und „Sanierungsgewinn“
 - Voraussetzungen für steuerliche Begünstigung = Kriterien wie oben (Besonderheiten bei Sanierungsplänen)

2. Chronologie

2.2. Steuerbegünstigung durch Verwaltungsanweisung (2)

- Technik: „Mix“ von Billigkeitsmaßnahmen der AO
 1. **abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen, § 163 AO**
 2. soweit nach (1.) eine Steuer (ESt / KSt) verbleibt:
zunächst **Stundung** (§ 222 AO) i.d.R. bis:
 3. soweit nach (1.) und (2.) noch eine Steuer verbleibt:
Erlass dieser Steuer gemäß § 227 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen
 4. Wichtig: Antragsgebundenheit!
 5. Wichtig: Billigkeitsentscheidung erfolgt bei Veranlagung, d.h. 1-2 Jahre nach Wirksamkeit des Erlasses!
- Sonderproblem: Gewerbesteuer
- Praxis: Einholung verbindlicher Auskünfte

2. Chronologie

2.3. BFH GrS 1/15 – und die Folgen (1)

- Beschluss vom 28.11.2016 – GrS 1/15, BSt Bl. II 2017, 393

Leitsatz:

Mit dem unter den Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 17. März 2003 IV A 6 S 2140 8/03 (BStBI I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 6 S 2140/07/10001-01, BStBI I 2010, 18; sog. Sanierungserlass) vorgesehenen Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer **verstößt das BMF gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.**

2. Chronologie

2.3. BFH GrS 1/15 – und die Folgen (2)

- Reaktion:

- Verabschiedung einer gesetzlichen Regelung für „Neufälle“
- BMF-Schreiben vom 27.4.2017 = Vertrauensschutz für Altfälle

2. Chronologie

2.3. BFH GrS 1/15 – und die Folgen (3)

- BFH-Urteile vom 23.8.2017
 - BMF-Schreiben zur Vertrauensschutzregelung für Altfälle unwirksam
- BMF-Schreiben vom 29.3.2018
 - Nichtanwendung der BFH-Urteile vom 23.8.2017 („beredtes Schweigen“ des Gesetzgebers)
- BFH-Urteile vom 16.4.2018 und 8.5.2018
 - „Nichtanwendung des Nichtanwendungserlasses“

2. Chronologie

2.4. Brief aus Brüssel

- PM v. 13.8.2018: EU-Kommission soll der Bundesregierung mitgeteilt haben, dass sie in § 3a EStG (neu) **keine rechtswidrige Beihilfe** sehe (sog. „comfort letter“)
- Problem: kein formeller Beschluss
 - Regelung (**weiterhin**) **noch nicht in Kraft!**
 - nochmalige Gesetzesänderung erforderlich (Jahressteuergesetz 2018?)

2. Chronologie

2.5. Zwischenfazit

- Altfälle (Sanierungsgewinn vor dem 8.2.2017) weiter ungelöst (Pingpong BFH vs. BMF)
- Neufälle: Europarechtliche Hürde scheint genommen worden zu sein, aber:
 - Restunsicherheit bleibt (dt. Gerichte könnten Regelung des § 3a EStG trotzdem dem EUGH vorlegen)
 - nochmaliges Tätigwerden des Gesetzgebers ist notwendig um die Regelung in Kraft zu setzen
 - Ausdehnung der Rückwirkung auf Altfälle?

3. Gesetzliche Neuregelung, insbes. §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG (1)

- gilt für Schuldnerklasse, die **nach dem 8.2.2017** erfolgen
 - materielle **Steuerbefreiung** ESt, KSt, **GewSt**;
 - **Abzugsverbot** für damit verbundene Aufwendungen
- **EU-Notifizierungsverfahren**: Vorbehalt des Inkrafttretens
- gilt für alle Unternehmen mit „Gewinnermittlung“ d.h. Gewerbebetriebe, selbstständig Tätige und L+F; Einzelunternehmer; Personen- und Kapitalgesellschaften; „Bilanzierer“ und „4/3-Rechner“
(„Sanierungserträge“ statt „Sanierungsgewinne“)
- keine Antragsgebundenheit, Regelung ist zwingend anzuwenden, wenn gesetzliche Voraussetzungen erfüllt sind
- ggf. faktisches Wahlrecht durch Nachweispflicht

3. Gesetzliche Neuregelung, insbes. §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG (1)

- Grundsatz: Steuerfreiheit setzt unternehmensbezogene Sanierung voraus, unternehmerbezogene Sanierungen nur in bestimmten gesetzlich geregelten Einzelfällen begünstigt (z.B. Restschuldbefreiung etc.)
- Voraussetzungen der unternehmensbezogenen Sanierung (§ 3a Abs. 2 EStG):
 - „**betrieblich begründeter Schuldenerlass**“
 - Abgrenzung von gesellschaftsrechtlich veranlasstem Schuldenerlass
 - Schuldenerlass nur (oder fast nur) Gesellschafter → i.d.R.(-)
 - Gesellschafter im Rahmen eines Gläubigerakkords → i.d.R.(+)
 - schwierig: Mitunternehmerschaften, Unternehmensumfang, Vermögen des persönlich haftenden Gesellschafters, Schulden im Sonderbetriebsvermögen

3. Gesetzliche Neuregelung, insbes. §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG (2)

- **Sanierungsbedürftigkeit:** „Existenz des Unternehmens ist durch Überschuldung bedroht“ oder „...wenn dem Unternehmen objektiv infolge von Zahlungsunfähigkeit Insolvenz droht“ oder „drohende ZU“
 - **Sanierungsfähigkeit** des Unternehmens und **Sanierungseignung** des Schuldnerlasses: Schuldnerlass ist – ggfs. zusammen mit anderen Maßnahmen – geeignet, das Überleben des Unternehmens zu sichern
 - **Sanierungsabsicht:** Gläubiger müssen Schuldnerlass (zumindest in Mit-)Absicht der Sanierung aussprechen – i.d.R. gegeben, wenn mehrere (fremde) Gläubiger erlassen
- Nachweis durch Sanierungsplan?
 - Insolvenzplan, der nicht die Zerschlagung zum Ziel hat:
It. Gesetzesbegründung auch begünstigt!

3. Gesetzliche Neuregelung, insbes. §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG (3)

- gewinnmindernde Ausübung steuerlicher Wahlrechte im zu sanierenden Unternehmen im Sanierungs- und im Folgejahr (z.B. Teilwertabschreibung)
 - Was ist hier im Einzelnen gemeint?
 - nur gesetzliche Wahlrechte
 - nur bilanzielle Wahlrechte?
 - auch „außerbilanzielle“? (Ehegattenveranlagung!; Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen...?)
 - m.E. am Wortlaut orientiert: nein (a.A. Kanzler, NWB 30/2017, S. 2265)
 - § 6b EStG, Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften,...?
 - Rechtsfolge der Nichtausübung?
 - Wortlaut „... sind ... gewinnmindernd auszuüben“
 - Gebot für den Steuerpflichtigen oder „Streichung“ der Wahlrechte?
 - faktisch dadurch Wahlrecht der Begünstigung?

3. Gesetzliche Neuregelung, insbes. §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG (4)

- Minderung des Sanierungsertrags um nicht abziehbare Aufwendungen i.S.d. § 3c Abs. 4 EStG des Sanierungsjahres und der Vorjahre, das sind
 - Aufwendungen, die
 - in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Sanierungsertrag stehen
 - unabhängig davon, in welchem VZ sie angefallen sind
 - gilt auch für Aufwand aus Besserungsscheinen u.ä.
 - sind „vorab“ mit dem Sanierungsgewinn zu verrechnen („geminderter Sanierungsertrag“)
 - Was heißt „unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang“?
 - Was passiert mit „überschüssigem Aufwand“?

3. Gesetzliche Neuregelung, insbes. §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG (5)

- Abzug des „geminderten Sanierungsertrages“ von Verlusten, Verlustvorträgen und ähnlichen Steuerminderungspositionen des Unternehmens bzw. der Mitunternehmer als „**Nebenrechnung**“

↳ gesetzliche Reihenfolge, § 3a Abs. 3 → 13 (!) Ziffern

↳ Verrechnung erst auf Unternehmensebene, dann Steuerpflichtiger/Mitunternehmer, dann weitere Einkunftsarten + Ehegatten [lt. Gesetzesbegründung: ja!]

↳ z.B. Verluste des VZ, aber auch z.B.

§ 15a, § 15b, Zinsvortrag, EBit DA-Vortrag usw.

→ vielfältige Probleme (z.B. Ehegattenverlustkürzung rechtmäßig?)

3. Gesetzliche Neuregelung, insbes. §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG (6)

➤ Verlustverrechnung bei „nahestehenden Personen“

- soweit nach Verrechnung der ersten Stufe Sanierungsertrag „verbleibt“
- entsprechende Verrechnung bei nahestehender Person, wenn
 - 5 Jahre vor Schulderrlass
 - die erlassenen Schulden von nahestehender Person auf das zu sanierende Unternehmen übertragen wurden und
 - zu verrechnende Steuerminderungspositionen damals schon entstanden waren
- Ziel: Missbrauchsbekämpfung,
- erhebliche Verkomplizierung, überschießender Regelungsgehalt

3. Gesetzliche Neuregelung, insbes. §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG (7)

➤ Zwischenfazit zu gesetzlicher Neuregelung

(+)

- es gibt sie überhaupt
- Einbeziehung der GewSt

(-)

- kein Wahlrecht
- Sanierungsvoraussetzungen streitanfällig
- Unklarheit bei Gesellschafterforderungen
- überschießender Regelungsgehalt (Ehegatten, nahestehende Personen, Aufwandsüberhang)
- komplizierte Verlustverrechnungsregeln
- Keine Regelung von Altfällen

4. Was tun mit Altfällen (Sanierungsgewinn bis zum 8.2.2017 realisiert)? (1)

4.1. Ausgangslage

- Verwaltung: BMF-Schreiben ist weiter anzuwenden
- BFH: weitere Anwendung rechtswidrig
- Wichtig: erteilte verbindliche Auskünfte bleiben grds. gültig, § 2 Abs. 3 Steuerauskl.Verordnung

4.2. Billigkeitsmaßnahmen aufgrund von einzelfallbezogenen persönlichen Billigkeitsgründen

- Steuerrecht kennt neben **sachlichen** Billigkeitsgründen auch **persönliche**
- Ausdr. Hinweis in Bschl. GrS 1/15, Rn 145:
Persönliche Billigkeitsgründe bleiben möglich!

4. Was tun mit Altfällen (Sanierungsgewinn bis zum 8.2.2017 realisiert)? (2)

- Vorauss.: Erlassbedürftigkeit und Erlasswürdigkeit
 - ❑ Erlassbedürftigkeit besteht insbesondere, wenn die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen gefährdet würde
 - ❑ Erlasswürdigkeit besteht, wenn der Steuerpflichtige seine mangelnde Leistungsfähigkeit nicht selbst herbeigeführt hat und gegen die Interessen der Allgemeinheit verstoßen hat
 - ❑ Erlasswürdigkeit wird häufig die „Achillesferse“ sein.

4.3. Billigkeitsmaßnahmen aufgrund von einzelfallbezogenen sachlichen Billigkeitsgründen beantragen

- GrS hat nur die typisierte Anwendung von sachlichen Billigkeitsüberlegungen im BMF-Schreiben verworfen, **einzelfallbezogene** sachliche Billigkeitsgründe sind denkbar (Beschl. GrS 1/15, Rn 124)
- Problem: GrS hat die bisher vorgetragenen sachlichen Billigkeitsgründe geprüft und für untauglich befunden.

4. Was tun mit Altfällen (Sanierungsgewinn bis zum 8.2.2017 realisiert)? (3)

- Sachliche Billigkeitsgründe liegen vor, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitsweg zu entscheidende Frage – hätte er sie geregelt – im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme geregelt hätte.
- „Tragender Grund“ für die Abschaffung des § 3 Nr. 66: fiskalische Gründe!
- Steuereinnahmen aus dem Sanierungsgewinn und dem zukünftig wieder ertragbringenden Unternehmen bei Nicht-Gewährung der Billigkeitsmaßnahme: Null (wg. Liquidation bei Nichtdurchführung des Sanierungs- oder Insolvenzplanes)

4. Was tun mit Altfällen (Sanierungsgewinn bis zum 8.2.2017 realisiert)? (4)

- Steuereinnahmen aus der zukünftigen Fortführung des wieder ertragsfähigen Unternehmens bei Verzicht auf Besteuerung des Sanierungsgewinns :
Null + X \Rightarrow jedenfalls größer Null!
- Folglich ist die begehrte Billigkeitsmaßnahme (Abweichende Festsetzung und/oder Erlass aus Gründen sachlicher Unbilligkeit) zu gewähren, da der Wille des Gesetzgebers (Mehreinnahmen) somit besser verfolgt wird.
- Der Billigkeitsantrag würde sich somit auf eine Prognose- und Vergleichsrechnung stützen.
- Problem: Diese Argumentationskette war auch schon bei Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG gültig. Trotzdem hat der Gesetzgeber die Begünstigung gestrichen!

4. Was tun mit Altfällen (Sanierungsgewinn bis zum 8.2.2017 realisiert)? (5)

4.4. Weitere kursierende Modelle:

- Rangrücktritt und Abtretung
- Aufnahme eines Verzichts auf die Besteuerung in den Insolvenzplan
lt. BGH wohl nicht zulässig
- Ausgliederung

4. Was tun mit Altfällen (Sanierungsgewinn bis zum 8.2.2017 realisiert)? (6)



5. Fazit

- Das derzeit ungelöste Problem der Besteuerung von Sanierungserträgen führt in weiteren Bereichen zum faktischen Stillstand.
- Altfälle drohen aufgrund der aktuellen BFH-Rechtsprechung nachträglich zu scheitern, entsprechende „Reparaturmaßnahmen“ sind rechtsunsicher.
- Die (hoffentlich) demnächst in Kraft tretende Regelung ist kompliziert, streitanfällig und im Einzelfall evtl. sogar nachteilig, ist aber trotzdem im Hinblick auf die Gestaltungssicherheit ein Quantensprung gegenüber der gegenwärtigen Situation

**Noch Fragen?
Dann klingeln!**

**HTG Wirtschaftsprüfung GmbH
030 - 885 77 90
Valentin.Schmid@htg.eu**

Einen schönen Tag wünscht Ihnen

**Valentin Schmid
WP/StB/Dipl.-Kfm.**