

Sanierungsgewinnbesteuerung – Ende gut, alles gut?

Arbeitskreis für Insolvenzwesen in Köln am 4. Juni 2019

Universitätsprofessor Dr. Marcel Krumm

Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht
Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

im zweiten Hauptamt Richter am Finanzgericht (Münster)

Wegfall der Passiva führt zu einem „Buchgewinn“ = Masseverbindlichkeit



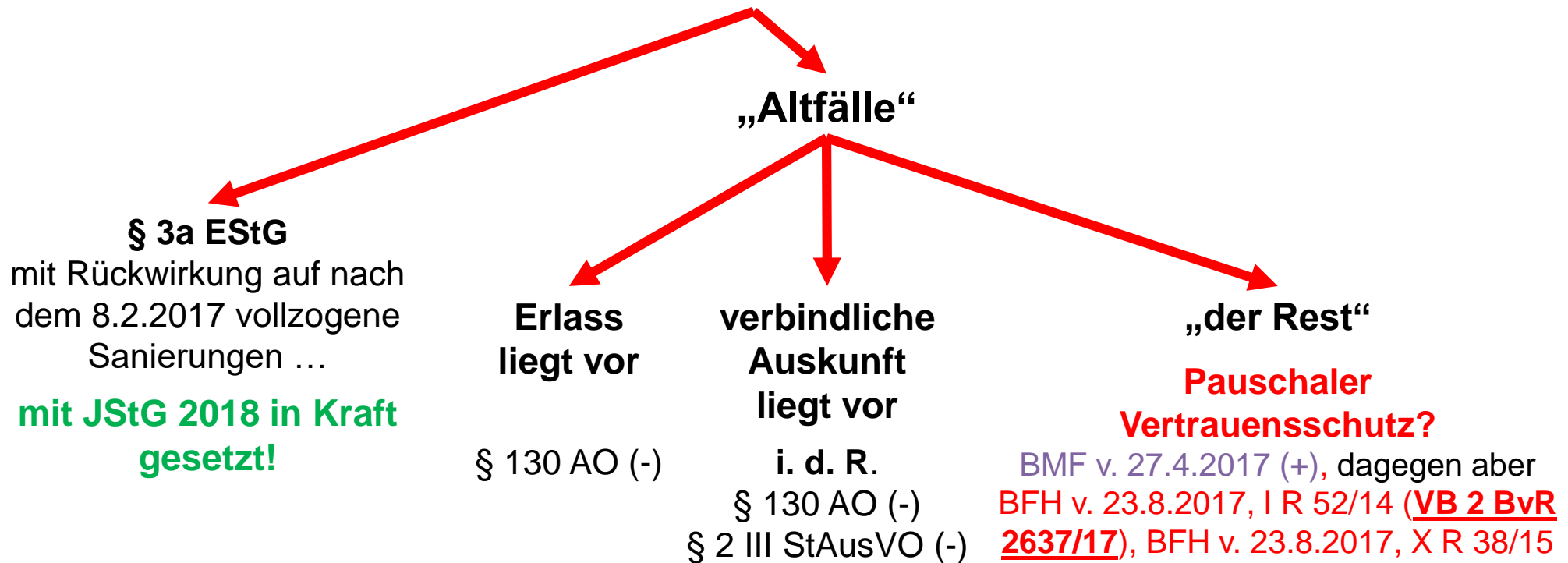
Vormals: Sanierungserlass

(BMF-Schreiben von März 2003)

- (1) Verlustverrechnung ungeachtet von Beschränkungen, (2) Stundung, (3) Verlustrücktrag, (4) ggfs. Hebung aller stillen Lasten und dann (5) Erlass jeweils als Billigkeitsmaßnahme

Aber → **GrS BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15:** „Mit dem unter den Voraussetzungen des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 27. März 2003 IV A 6 S 2140 8/03 ([...]) vorgesehenen Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer verstößt das Bundesministerium der Finanzen gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.“

Gegenwärtige Rechtslage



nunmehr mit JStG 2018:
Rückwirkungswahlrecht für § 3a EStG
gemäß § 52 IVa 3 EStG:

Beihilferecht



- Nach Ansicht der EU-Kommission („**comfort letter**“) **kein Durchführungsverbot, aber auch keine förmliche Negativentscheidung**
- **Was bringt ein „comfort letter?“** → **Vertrauensschutz für die Vergangenheit**, aber **keine vollständige Rechtssicherheit für die Zukunft** (keine Bestandskraft!) → siehe v. a. EuG vom 15.11.2018, T-207/10
- die Frage, ob eine Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV vorliegt, sind wir (jedenfalls theoretisch) nicht los (wenngleich die Annahme einer solchen nicht überzeugt, eingehend *Desens*, FR 2017, 981; *Hey* FR 2017, 453)

§ 3a EStG → Steuerfreiheit des „Sanierungsertrages“, wenn Betriebsvermögensmehrung aus einem **betrieblich begründeten Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung (Ausnahmen vom „Unternehmensbezug“ s. § 3a V EStG)**



Rechtsfolgen des § 3a EStG

- (1) Steuerfreiheit des Sanierungsertrages
- (2) Pflicht zur Hebung stiller Lasten im Sanierungsjahr und im Folgejahr (§ 3a I 2, 3 EStG)
- (3) Untergang von Verlustverrechnungspotentialen in der Reihenfolge des § 3c III 2 EStG
- (4) Nach Maßgabe des § 3c III 3 EStG Untergang von Verlusten bzw. Verlustvorträgen von nahe stehenden Personen

Tatbestandsseite des § 3a EStG



- **Auslegung der Tatbestandsmerkmale** des § 3a II EStG nach Maßgabe der Rechtsprechung zu § 3 Nr. 66 a. F. → (1) Sanierungsbedürftigkeit, (2) Sanierungsfähigkeit, (3) Sanierungseignung, (4) Sanierungsabsicht der Gläubiger
- **nur unternehmensbezogene Sanierungen sind erfasst**, unternehmerbezogene Sanierungen nur in den namentlich von § 3a V EStG genannten Fällen → Entschuldung durch Insolvenzplan ohne Fortbestand des Unternehmens also nicht (Fragen: 1) aber zumindest § 227 AO?, 2) vereinbar mit Art. 20 ff. der RL über präventive Restrukturierungsrahmen, Entschuldung etc.)
- **betriebliche Veranlassung vs. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis** bei erfolgswirksamen Sanierungsbeiträgen der Gesellschafter? M. E. § 3a EStG (-), wenn der Schuldenerlass durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (s. Blümich/*Krumm* § 3a EStG Rn. 26).
- **Rechtliches oder steuerbilanzielles Verständnis des „Schulderlasses“?** Relevanz für Insolvenzplan, erfolgswirksamer Rangrücktritt etc. (s. Blümich/*Krumm* § 3a EStG Rn. 20)

Rechtsfolgeseite des § 3a EStG



- **Hebung stiller Lasten** → v. a.: Teilwertabschreibung (§ 6 I Nr. 1 S. 2 f., Nr. 2 S. 2 EStG, relevant insbes. seit § 5 I 1 Hs. 2 EStG i.d.F. des BilMoG)
 - begrenzt auf den Sanierungsertrag (str. Blümich/*Krumm* § 3a EStG Rn. 34; **a. A. Desens**, FR 2017, 981)
 - gilt ungeachtet der Frage, ob sich der steuerbilanzielle Erfolg im Ergebnis auswirkt (str., s. Blümich/*Krumm* § 3a EStG Rn. 34; **a. A. Kahlert/Schmidt**, DStR 2017, 1897)
 - nicht erfasst ist allerdings das Recht, die Aufdeckung stiller Reserven zu verhindern (Blümich/*Krumm* § 3a EStG Rn. 34), d. h. dieses Recht steht dem Stpfl. weiterhin zu
- **Verlust der Steuerminderungspotentiale beim Steuerpflichtigen**
 - „Rechengröße“: Sanierungsertrag – nicht abziehbare Beträge iSv. § 3c IV EStG
 - Minderung der Rechengröße in der Reihenfolge des § 3a III 2 EStG
 - z. B. Nr. 9: ausgleichsfähiger Verlust aus allen Einkunftsarten des VZ → zuerst allerdings interner und vertikaler Verlustausgleich, dann in Bezug auf den verbleibenden Verlust allerdings auch Erfassung von Verlusten des Ehegatten (bei EU/MU), str. s. *Desens* FR 2017, 981; *Blümich/Krumm* § 3a EStG Rz. 44)

Rechtsfolgeseite des § 3a EStG



- **Verlust der Steuerminderungspotentiale bei einem nahestehenden Dritten**
 - „typische Anwendungsfälle“ für § 3a III 3 EStG: unentgeltliche Übertragung nach § 6 III EStG und Einbringungen nach § 20 UmwStG
 - Nahe stehende Person = vGA-Grundsätze
 - Maßgeblich sind die Steuerminderungspotentiale im Zeitpunkt der Entstehung des Sanierungsgewinns (Blümich/*Krumm* § 3a EStG Rn. 51).
 - M. E. ist die Regelung verfassungsgemäß (typisierte Missbrauchsabwehr)

Rechtsfolgeseite des § 3c EStG



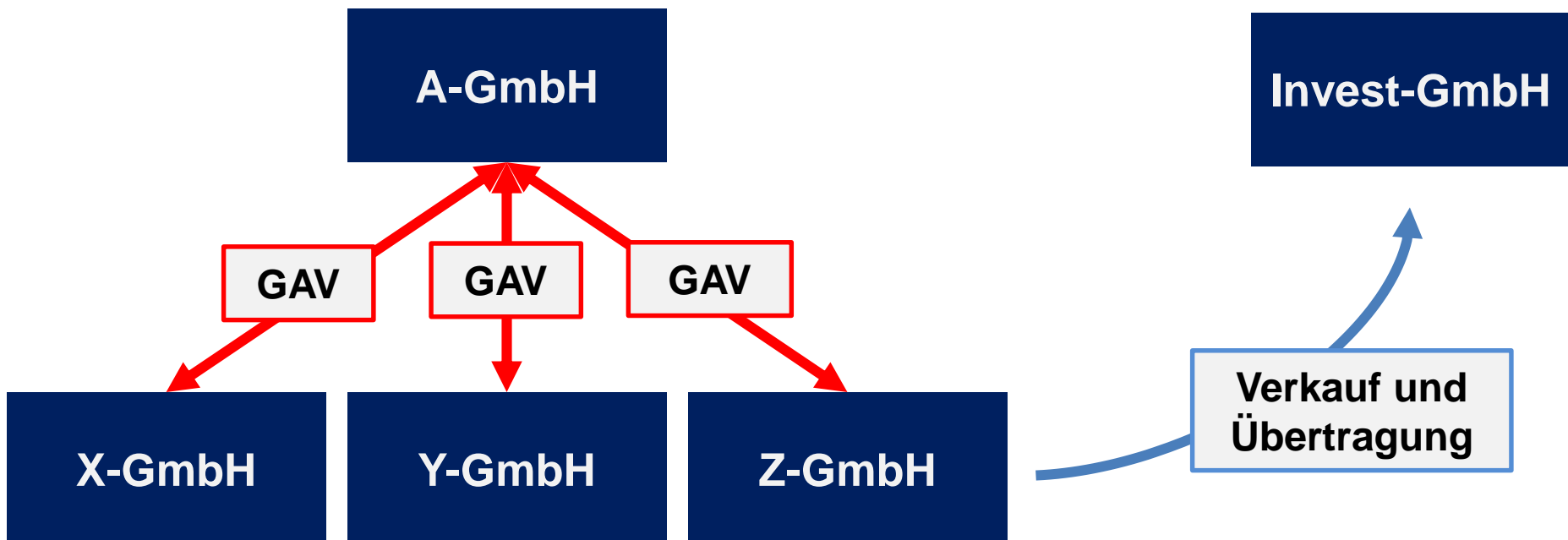
- **Nichtabzugsfähigkeit der BV-Minderungen, die mit dem Sanierungsgewinn in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (§ 3c IV EStG)**
 - Beispiele: Beratungsaufwand im Zusammenhang mit der Sanierung, Eintritt des Besserungsfalls beim Erlass gegen Besserungsabrede
 - Ausnahmen vom Abzugsverbot: (1) BV-Minderungen, die zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben, die nach § 3a III EStG untergegangen sind (§ 3c IV 2 EStG) (2) BV-Minderungen, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, **soweit** kein Sanierungsertrag mehr vorhanden ist (§ 3c IV 4 EStG)

§ 15 S. 1 Nr. 1, Nr. 1a KStG



→ Anwendung des § 3a III EStG zuerst auf der Ebene der OG (vororganschaftliche Verluste!) und dann auf Ebene des OT

Anwendung sogar über den Bestand der Organschaft hinaus!



Die Z-GmbH wird von der A-GmbH an die Invest-GmbH verkauft und drei Jahre nach dem Verkauf kommt es bei der Z-GmbH zu einem Sanierungsertrag. Die Z-GmbH verfügt nicht über eigene Verlustvorträge.



- Eigenes Steuerminderungspotential der Z-GmbH (§ 3a III 2 EStG) ist nicht vorhanden.
- Nach § 15 S. 1 Nr. 1a muss dann die A-GmbH – trotz längst beendeter Organschaft – ihre Steuerminderungspotentiale einsetzen: „Auf einen sich nach § 3a III 4 EStG ergebenden verbleibenden Sanierungsertrag einer OrganGes. ist § 3a III 2, 3 u. 5 EStG beim OT anzuwenden. [...]“. ³Die Sätze 1 und 2 gelten auch, wenn die Voraussetzungen des § 14 I KStG im Sanierungsjahr nicht vorliegen und das Einkommen der OrganGes. in einem innerhalb der letzten 5 Jahre vor dem Sanierungsjahr liegenden VZ dem OT gemäß § 14 I 1 KStG zugerechnet worden ist. → **Keine „nahe-Angehörigen“-Einschränkung**
- Maßgeblich sind die Steuerminderungspotentiale der A-GmbH im Zeitpunkt der Entstehung des Sanierungsertrages!
- M. E. ist die Regelung verfassungsgemäß (zweifelnd hingegen *Desens*, FR 2017, 981, 991)

§ 7b GewStG



- ➔ sinngemäße Anwendung von § 3a und § 3c IV EStG bei der GewSt
- **Zuständigkeitskonzentration beim FA**
- **Keine Anfechtungsbefugnis der Gemeinden** (arg. ex. § 40 III FGO)
- ansonsten gewerbesteuerspezifische Sonderregelungen mit aber weitgehend vergleichbaren Parallelproblemen (z. B. bei Organschaft wegen § 7b III GewStG, Erfassung der Verluste von „anderen Unternehmen“ in § 7b II S. 2 GewStG)
- ... **aber Gesetzgebungskompetenz des Bundes, unerlaubte Rückwirkung oder gar Übergriff in den Kernbereich der Rspr.?** (s. VG Dresden v. 26.2.2019 – 2 K 1719/18),

Sanierungsgewinnbesteuerung – Ende gut, alles gut?

Arbeitskreis für Insolvenzwesen in Köln am 4. Juni 2019

Universitätsprofessor Dr. Marcel Krumm

Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht
Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

im zweiten Hauptamt Richter am Finanzgericht (Münster)