

Ertragsteuerliche Aspekte des Insolvenzplanverfahrens (insbesondere Sanierungserlass)

2. Jahrestagung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht

Universitätsprofessor Dr. Marcel Krumm

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

im zweiten Hauptamt Richter am Finanzgericht (Münster)

„Begründet sein“

Steuerschuldrechtliche Entstehung ist irrelevant (Konsens)!

Vielmehr: **Verwirklichung des Besteuerungstatbestandes** (IV. u. X. Senat)



Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich:

Es gilt letztlich das Realisationsprinzip (vgl. **BFH v. 9.12.2014, X R 12/12**) ...

- ... und zwar sowohl bei Wertschöpfungen auf der Aktivseite (Gewinnrealisierung!), einschließlich der Aufdeckung stiller Reserven infolge von Verwertungstätigkeiten (**BFH v. 16. 5. 2013, IV R 23/11; v. 18.12.2014, X B 89/14**).
- ... als auch bei Entlastungen auf der Passivseite (für Rückstellungsauflösung s. **BFH v. 18.5.2010, X R 60/08**, für Auflösung einer § 7g-Rücklage a. F. s. **FG RP v. 13.11.2014, 6 K 2046/11**; für die Gewinnrealisierung durch den „Wegfall“ der Verbindlichkeiten s. **BFH v. 13.12.2016, X R 4/15** [hier: RSB])
- **BFH v. 3.8.2016, X R 25/14**: Wenn die Wirkungen der Insolvenzeröffnung die maßgebliche Ursache für die Erfolgswirksamkeit sind, dann Masseverbindlichkeit (im Entscheidungsfall: Ausscheiden aus PersGes gegen Abfindung)!
- „zumindest“: Rückflüsse aufgrund der Insolvenzanfechtung sind erfolgsneutral!

„Begründet sein“

= Verwirklichung des Besteuerungstatbestandes



§ 55 IV InsO



FG Bremen v. 23.3.2017, 3 K 2/17: Es gelten für die Konkretisierung des „Begründet sein“ die gleichen Grundsätze wie bei §§ 38, 55 I InsO
+ „Zustimmung“ des vorläufigen Insolvenzverwalters in Ansehung des ertragsteuerrelevanten Sachverhaltes

=> Isolierung dieser Sachverhalte und damit zusammenhängender Aufwendungen für Zwecke des Insolvenzrechts

Abgrenzungen:

- Erfolgswirksame Geschäftsvorfälle ohne „Zutun“ des vorläufigen Insolvenzverwalters (z. B. Wegfall von Passiva)
- steuerbilanzielle (Wahl-) Entscheidungen des Insolvenzverwalters in Bezug auf die letzte Steuerbilanz vor Insolvenzeröffnung (z. b.: § 6b EStG)

Wegfall der Passiva führt zu einem „Buchgewinn“ = Masseverbindlichkeit

Bisher: 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



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 BMF gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.“

BMF v. 27.4.2017, BStBl. I 2017, 741 → Vertrauensschutz für bis zum 8.2.2017 „vollzogene“ Forderungsverzichte und keine Beseitigung (vorher) erteilter verbindlicher Auskünfte



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 BMF gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.“



**BMF v. 27.4.2017, BStBl. I 2017, 741
→ andere Fälle: Überspringen der Mindestbesteuerung und Stundungen unter Widerrufsvorbehalt bis zum Inkrafttreten der Neuregelung**

§ 3a EStG

(mit Rückwirkung auf nach dem 8.2.2017 vollzogene Sanierungen)

§ 3a EStG → Steuerfreiheit des „Sanierungsertrages“, wenn Betriebsvermögensmehrung aus einem **betriebllich 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 (vor allem: Verlustvorträge zum 31.12. des Vorjahres, des Sanierungsjahres und des Folgejahres → **beachte vor allem die Reichweite bei Mitunternehmerschaften, wo es um die Verlustpotentiale des Mitunternehmers geht**)
- (4) Nach Maßgabe des § 3c III 3 EStG Untergang von Verlusten bzw. Verlustvorträgen von nahe stehenden Personen

§ 3a EStG → Steuerfreiheit des „Sanierungsertrages“, wenn Betriebsvermögensmehrung aus einem **betrieblich begründeten Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung**



Nichtabzugsfähigkeit der BV-Minderungen, die mit dem Sanierungsgewinn in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (§ 3c IV EStG)

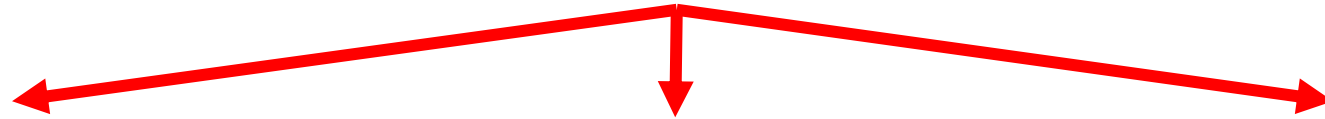
Ausnahmen:

- BV-Minderungen, die zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben, die nach § 3a III EStG untergegangen sind (§ 3c IV 2 EStG)
- BV-Minderungen, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, soweit kein Sanierungsertrag mehr vorhanden ist (§ 3c IV 4 EStG)

Offene Fragen zu § 3a EStG

- betriebliche Veranlassung vs. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis bei erfolgswirksamen Sanierungsbeiträgen der Gesellschafter?
- Rechtliches oder steuerbilanzielles Verständnis des „Schulderlasses“? → Naturalobligation (Insolvenzplan), erfolgswirksame Rangrücktritte, debt-equity-swap?
- Unternehmensbezogene Sanierung → Nachweisanforderungen?
- Hebung stiller Lasten → auch Pflicht zur Nutzung von Verschonungsregelungen im Anschluss an Gewinnrealisierungsvorgänge?
- **Beihilferechtliche Einordnung des § 3a EStG** (derzeit: Durchführungsverbot!) → politischer Wille vs. Stand der EuGH-Rechtsprechung zur Selektivität („World Duty Free Group“)? ...
- ... und was, wenn
 - ... eine Beihilfe angenommen wird, die aber genehmigt wird.
 - ... die Notifizierung scheitert?

Weitere Neuregelungen im Kontext des § 3a EStG



§ 8c II KStG

→ Vorrang des § 8c KStG, d. h. Anwendung des § 3a EStG nach Anwendung des § 8c I KStG und dies ungeachtet der Frage, ob der Anteilserwerb vor oder nach dem Erlass stattgefunden hat (beachte freilich **BVerfG v. 29.3.2017**)

dazu auch § 8d I 9 KStG
→ bestehende fortführungsgebundene Verlustvorträge sind im Rahmen des § 3a III EStG vorrangig zu mindern

§ 15 S. 1 Nr. 1 u Nr. 1a KStG

→ Anwendung des § 3a III EStG zuerst auf der Ebene der OG (v. a.: vororgan-schaftliche Verluste) und dann auf Ebene des OT

Anwendung sogar über den Bestand der Organschaft hinaus!

§ 7b GewStG

→ sinngemäße Anwendung von § 3a und § 3c IV EStG bei der GewSt mit besonderer Verrechnungsreihenfolge in § 7b II GewStG
= Zuständigkeitskonzentration beim FA

Ertragsteuerliche Aspekte des Insolvenzplanverfahrens (insbesondere Sanierungserlass)

2. Jahrestagung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht

Universitätsprofessor Dr. Marcel Krumm

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

im zweiten Hauptamt Richter am Finanzgericht (Münster)