Ertragsteuerliche Aspekte eines Vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahrens

Dr. Rolf Möhlenbrock

München, 11. Oktober 2016

INHALT

1. Sanierung im steuerlichen Kontext
2. Sanierungserlass
3. Sanierungsklausel § 8 c KStG
4. Beihilferechtliche Probleme für steuerliche Regelungen, die der Sanierung von Unternehmen dienen
5. § 8d KStG-E

INHALT

1. Sanierung im steuerlichen Kontext
2. Sanierungserlass
3. Sanierungsklausel § 8 c KStG
4. Beihilferechtliche Probleme für steuerliche Regelungen, die der Sanierung von Unternehmen dienen
5. § 8d KStG-E

SANIERUNG

„… eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, ein Unternehmen oder einen Unternehmensträger (jur-istische oder natürliche Person) vor dem finan-ziellen Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen (= unternehmensbezogene Sanierung).

Das gilt auch für außergerichtliche Sanierungen, bei denen sich die Gesellschafterstruktur des in die Krise geratenen, zu sanierenden Unternehmens (Personen-gesellschaft oder Kapitalgesellschaft) ändert, bei anderen gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen im Rahmen der außergerichtlichen Sanierung von Kapitalgesellschaften sowie für Sanierungen im Rahmen eines Insolvenzverfahrens.

Gegenläufige steuerliche Effekte bei Sanierungen

- Sanierungsgewinne sind seit der Abschaffung von § 3 Nummer 66 EStG nicht mehr steuerfrei
  - Ausnahmen nur im Wege der Billigkeit
  - Zinsschranke - entschärft durch Erhöhung der Freigrenze (jetzt 3 Mio. Euro)
- Genussrechtskapital als Eigenkapitalersatz?
- Wegfall von Verlusten /Verlustvorträgen wegen § 8 c KStG
  - aber entschärft durch § 8c Absatz 1a KStG (Beihilfe?)
  - Weitere Entschärfung bei Einführung § 8d KStG-E (Beihilfe?)

Zinsschranke

Zinsaufwendungen eines Betriebes sind in Höhe des Zinsertrages abziehbar

Darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 % des maßgeblichen Gewinns vor Zinsaufwendungen und Zinserträgen sowie regulären Abschreibungen (verrechenbares EBITA)

Die nicht abziehbaren Zinsaufwendungen und das EBITDA werden vorgetragen, gehen jedoch bei einem Gesellschafterwechsel (ggf. quotal) unter

- Gewinn/Verlust lt. Steuerbilanz bzw. nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag lt. Handelsbilanz unter Berücksichtigung der besonderen Gewinnermittlung bei Handelsschiffen nach § 5a EStG
- + Hinzurechnung nicht ausgleichsfähiger Verluste u.a. nach § 15 Abs. 4 Satz 1, 3 und 6, § 15a Abs. 1 und 1a, § 15b Abs. 1 Satz 1 EStG, § 2 Abs. 4 Satz 1, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG
- + Hinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG
- – Kürzungen nach § 15 Abs. 4 Satz 2, 3 und 7, § 15a Abs. 2, Abs. 3 Satz 4, § 15b Abs. 1 Satz 2 EStG
- + Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG
- +/– Bildung und Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen i.S.d. § 7g EStG
- + Hinzurechnung von vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) und Ausschüttungen auf Genussrechte i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG
- – Abzug von Gewinnerhöhungen im Zusammenhang mit bereits in vorangegangenen VZ versteuerten vGA
- – verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 bis 6 KStG), Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG)
- + nichtabziehbare Aufwendungen (z.B. § 10 KStG, § 4 Abs. 5 bis 8 EStG, § 160 AO)
- + Gesamtbetrag der Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG
- – sonstige inländische steuerfreie Einnahmen
- + Hinzurechnungen nach § 3c EStG
- +/– Hinzurechnungen und Kürzungen bei Umwandlung u.a.
- • nach § 4 Abs. 6 bzw. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG nicht zu berücksichtigender Übernahmeverlust oder -gewinn,
  •Einbringungsgewinn I nach § 22 Abs. 1 UmwStG
- +/– Hinzurechnungen und Kürzungen bei ausländischen Einkünften u.a.
- •Korrektur um nach DBA steuerfreie Einkünfte unter Berücksichtigung des § 3c Abs. 1 EStG,
  •Abzug ausländischer Steuern nach § 26 KStG oder § 12 Abs. 3 AStG,
  •Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG einschließlich Aufstockungsbetrag nach § 12 Abs. 1 AStG,
  •Hinzurechnungen und Kürzungen von nicht nach DBA steuerfreien negativen Einkünften nach § 2a Abs.1 EStG
- + Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG
- +/– Kürzungen/Hinzurechnungen nach § 8b KStG
- +/– Korrekturen bei Organschaft i.S.d. §§ 14 und 17 KStG (z.B. gebuchte Gewinnabführung, Verlustübernahme, Ausgleichszahlungen i.S.d. § 16 KStG)
- +/– Hinzurechnung der nicht abziehbaren Zinsen und Kürzung um den abziehbaren Zinsvortrag nach § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG
- +/– sonstige Hinzurechnungen und Kürzungen
- = steuerlicher Gewinn (Summe der Einkünfte in den Fällen der R 7.1 Abs. 2 Satz 1)

INHALT

1. Sanierung im steuerlichen Kontext
2. Sanierungserlass
3. Sanierungsklausel § 8 c KStG
4. Beihilferechtliche Probleme für steuerliche Regelungen, die der Sanierung von Unternehmen dienen
5. § 8d KStG-E

SANIERUNGSERLASS

- Nach der Aufhebung der Steuerbefreiungsvorschrift können **Sanierungsgewinne** nur noch aus Billigkeitsgründen erlassen werden
- Der Erlass regelt allgemeinverbindlich, unter welchen Voraussetzungen aufgrund von **sachlicher Billigkeit** die Einkommen bzw. Körperschaftsteuer (nicht jedoch die Gewerbe-steuer) auf einen Sanierungsgewinn mit dem Ziel des späteren Erlasses gestundet werden können.
- Er zielt darauf ab, ein Unternehmen vor dem finanziellen Zusammenbruch zu bewahren und es wieder ertragsfähig zu machen

VORAUSSETZUNGEN

- Voraussetzung eines sanierungsbegünstigten Gewinns (BMF vom 27.03.2003; BStBl I S. 240):
  - Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens,
  - Sanierungseignung des Schulderlasses und
  - Sanierungsabsicht der Gläubiger

  müssen gegeben sein

Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997 (BGBl I 1997, 2590):

- Nach Einführung des **zeitlich unbegrenzten Verlustvortrags** in § 10d EStG führt § 3 Nr. 66 EStG a.F. allerdings zu einer nicht gewollten **Doppelbegünstigung**. Ein vor der Sanierung entstandener Verlustvortrag hätte zeitlich unbegrenzt mit künftigen Gewinnen verrechnet werden können, obwohl der Sanierungsgewinn nicht besteuert worden wäre.
- Sanierungsgewinn ist grundsätzlich steuerpflichtig und erhöht über § 7 GewStG auch die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage.

GESETZMÄßIGKEIT DER VERWALTUNG

Gründe für den Sanierungserlass:

- Im zeitlichem Zusammenhang mit der Aufhebung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. trat zum 1.1.1999 die **InsO** in Kraft. Deren wesentliche Ziele sind die Förderung der außergerichtlichen Sanierung, die bessere Abstimmung von Sanierungsverfahren und die Restschuldbefreiung für den redlichen Schuldner
- Änderungsgesetze vom 22. und 23.12.2003 Einführung der **Mindestgewinnbesteuerung** für die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer
- „**Zielkonflikt**“ und auf Grundlage der §§ 163, 227 AO Sanierungserlass; siehe Begründung Entwurf zum Gesetz zur Fortführung der Unternehmensteuer-reform 2008 (UntStRFoG 2008) - BTDr 16/4841, S. 76

Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Stimmen aus der Rechtsprechung:

- BFH-Kostenbeschluss vom 28.2.2012, VIII R 2/08 (BFH/NV 2012, 1135): Bislang keine generelle Ersatzregelung für § 3 Nr. 66 EStG a.F., sondern nur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG im Sinne einer partiellen Sanierungsgewinnbegünstigung.“
- BFH-Urteil vom 25.4.2012 I R 24/11 (BFHE 237, 403): Der Sanierungserlass ist weder eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung noch eine allgemeine Verwaltungsvorschrift einer obersten Landesfinanzbehörde i.S. des § 184 Abs. 2 AO.
- Vorlegender X. Senat ist allerdings anderer Auffassung.

INHALT

1. Sanierung im steuerlichen Kontext
2. Sanierungserlass
3. Sanierungsklausel § 8 c KStG
4. Beihilferechtliche Probleme für steuerliche Regelungen, die der Sanierung von Unternehmen dienen
5. § 8d KStG-E

SANIERUNGSKLAUSEL § 8C KSTG

- Verlustvortrag bleibt erhalten, wenn
  - ✓ der Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung der Körperschaft erfolgt,
  - ✓ das Unternehmen zum Zeitpunkt des Erwerbs zahlungsunfähig oder überschuldet oder davon bedroht ist,
  - ✓ die wesentlichen Betriebsstrukturen erhalten werden,
  - ✓ innerhalb von 5 Jahren kein Branchenwechsel stattfindet und
  - ✓ das Unternehmen zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs nicht den Geschäftsbetrieb eingestellt hat.

INHALT

1. Sanierung im steuerlichen Kontext
2. Sanierungserlass
3. Sanierungsklausel § 8 c KStG
4. Beihilferechtliche Probleme für steuerliche Regelungen, die der Sanierung von Unternehmen dienen
5. § 8d KStG-E

SANIERUNGSKLAUSEL

Rückwirkend in Kraft getreten zum 01.01.2008.

Vortragsfähige Verluste dürfen jedoch nur mit den Gewinnen des zu sanierenden Unternehmens verrechnet werden.

Begünstigung durch § 8c Abs. 1a KStG dahingehend, dass sich die Steuerlast des sanierten Unternehmens nach erfolgreichen Abschluss der Sanierung verringert.

Aber:

keine Anwendung der Regelung wegen Beschluss der Kommission vom 26.01.2011, K(2011)275 endgültig, im Verfahren "Staatliche Beihilfe C 7/2010- KStG, Sanierungsklausel"

Steuervergünstigungen vs. Beihilfe

- Ein Vorteil im Sinne des Art. 107 Absatz 1 AEUV ist jede wirtschaftliche Vergünstigung, die ein Unternehmen unter normalen Marktbedingungen, d.h. ohne Eingreifen des Staates, nicht erhalten könnte
- Ausschlaggebend nur die Auswirkung der Maßnahme auf das Unternehmen, nicht die Zielrichtung des staatlichen Eingreifens

Beihilferechtliche Ausgangssituation

- Art. 107 Absatz 1 AEUV:
  - Staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte **Beihilfen,**
  - die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige
  - den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen und
  - den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen,
  - sind mit dem Binnenmarkt unvereinbar

Beihilfebegriff nach AEUV

- Stattliche Mittel:
  - Steuereinnahmeverlust steht der Verwendung staatlicher Mittel in Form von Steuerausgaben gleich
- Selektiver Vorteil:
  - Umfasst auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastung vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hätte
- Auswirkungen auf den Binnenhandel:
  - Wenn die Maßnahme geeignet ist, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen oder den Wettbewerb zu verfälschen oder die Gefahr bestehen, dass er verfälscht wird.

VERGLEICH DER KOM

- Die Regelung des § 8c Abs. 1a KStG unterscheidet sich von der Vorgängerregelung, dem aufgehobenen § 8 (4) KStG, in einem wichtigen und für die beihilferechtliche Würdigung entscheidenden Aspekt.

§ 8c Abs. 1 KStG:

- Unternehmen kann keinen Verlustvortrag vornehmen, wenn > 50% der Anteile übertragen werden, es sei denn, die Sanierungsklausel ist anwendbar.
- Allgemeine Regel besagt, dass bei einem wesentlichen Anteilseignerwechsel der Verlustvortrag untergeht.
- Bestehende Sanierungsklausel ist daher die Ausnahme zur allgemeinen Regel.

§ 8 Abs. 4 KStG (a. F.):

- Allgemeine Regel bestand darin, dass Verlustvorträge bei einem wesentlichen Anteilseignerwechsel weiterhin möglich waren, sofern die wirtschaftliche Identität des Unternehmens erhalten blieb.
- Diese Ausnahme zielte darauf ab, Missbrauch (z. B. in Form von Mantelkäufen) zu verhindern.

BESCHLUSS 2011/527/EU

- Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV?
- Dazu muss eine staatliche Beihilfe vorliegen:
  - ✓ Staatliche Mittel und Zurechnung zu staatlichen Mitteln.
  - ✓ Vorliegen eines selektiven Vorteils.
  - ✓ Auswirkungen auf den Binnenmarkt.
- KOM hat alle Voraussetzungen als erfüllt angesehen.
- Da die Beihilferegelung nicht angemeldet wurde, stellt sie eine rechtswidrige Beihilfe dar.

➢ Rückforderung aller bisher gewährten Beihilfen:

Steuerbetrag ohne Anwendung des § 8c Abs. 1a KStG

- tatsächlich gezahlten Steuerbetrags nach Anwendung § 8c Abs. 1a KStG

= Zurückzuzahlende Beihilfebetrag

- Ausnahme von der Rückforderung: Einzelbeihilfe≤ 500.000 €.
- Verzinsung?

Klage gegen die Kommission vor EuGH
EuGH - C-208/16 P

…dient dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Regelung ist nicht selektiv, weil keine Abweichung vom maßgeblichen Referenzsystem vorliege

§ 8c Abs. 1a KStG
keine Beihilfe
Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV

Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen

aus der Natur und dem inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt

EuG v. 04.02.2016
T-620 u 287/11

Leitsätze:

- Die Regel des Verfalls von Verlusten gehört ebenso wie die Regel des Verlustvortrags zum rechtlichen Rahmen, der einer beihilferechtlichen Überprüfung des § 8c Abs. 1a KStG zugrunde zu legen ist.
- Sanierungsklausel differenziert zwischen Wirtschaftsteilnehmern, die sich im Hinblick auf den mit dem Steuersystem verfolgten Zweck in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation im Sinne der europäischen Rechtsprechung zur prima facie Selektivität befinden, und keine allgemeine Maßnahme darstellt.
- Die prima facie selektive Behandlung sanierungsbedürftiger Unternehmen durch die Sanierungsklausel ist auch nicht durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des deutschen Steuersystems, insbesondere nicht durch den Grundsatz der Besteuerung nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit, gerechtfertigt.
- Vorteil liegt im Verzicht auf Steuereinnahmen, die der Staat normalerweise ohne die Existenz der Sanierungsklausel erzielt hätte, da durch diesen Verzicht den Begünstigten die Möglichkeit gegeben wird, schädliche Beteiligungen zu steuerlich günstigeren Bedingungen zu erwerben.
- Zweifel und Auslegungsschwierigkeiten in Bezug auf die Sanierungsklausel als staatliche Beihilfe können für sich allein kein berechtigtes Vertrauen der von der Sanierungsklausel erfassten Unternehmen begründen, da die Maßnahme der Kommission nicht gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV mitgeteilt wurde.

➢ Klageabweisung und Sanierungsklausel weiterhin als staatliche Beihilfe eingestuft.

INHALT

1. Sanierung im steuerlichen Kontext
2. Sanierungserlass
3. Sanierungsklausel § 8 c KStG
4. Beihilferechtliche Probleme für steuerliche Regelungen, die der Sanierung von Unternehmen dienen
5. § 8d KStG-E

Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften

- Neuausrichtung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften
- Einschränkung des Anwendungsbereiches des § 8c KStG
- In Ergänzung der Konzernklausel und der Stillen-Reserve-Klausel
- Beseitigung steuerlicher Hemmnisse bei der Kapitalausstattung für Unternehmen, bei denen die Unternehmensfinanzierung die Neuaufnahme von Anteilseignern erfordert.

§ 8d Absatz 1 KStG-E
Fortführungsgebundener Verlustvortrag

(1) [1]§ 8c ist **nach einem schädlichen Beteiligungserwerb** **auf Antrag** nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr nach Satz 3 vorausgeht, ausschließlich **denselben Geschäftsbetrieb unterhält** und kein Ereignis im Sinne von Absatz 2 stattgefunden hat. [2]Ein **Geschäftsbetrieb umfasst die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft** und **bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung**. [3]Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer. [4]Der Antrag nach Satz 1 ist mit der Steuererklärung für die Veranlagung des Wirtschaftsjahrs zu stellen, in das der schädliche Beteiligungserwerb fällt. **[5]Der Verlustvortrag, der zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, wird zum fortführungsgebundenen Verlust (fortführungsgebundener Verlustvortrag)**. [6]Dieser ist gesondert festzustellen; § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist vor dem nach § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes festgestellten Verlustvortrag abzuziehen.

§ 8D ABSATZ 2 KSTG - E

2) Wird der Geschäftsbetrieb im Sinne des Absatzes 1 eingestellt, geht ein nach Absatz 1 festgestellter fortführungsgebundener Verlustvortrag unter; § 8c Abs. 1 S. 6 bis 9 gilt entsprechend.
Gleiches gilt, wenn:

1. der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wird,
2. der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird,
3. die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt,
4. die Körperschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt,
5. die Körperschaft die Stellung eines Organträgers im Sinne des § 14 Absatz 1 einnimmt oder
6. auf die Körperschaft Wirtschaftsgüter übertragen werden, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt.

Kernpunkte der Neuregelung

- Schädlicher Beteiligungserwerb
- Antragserfordernis
- Derselbe Geschäftsbetrieb
- Fortführungserfordernis
- Untergang nicht genutzter Verluste bei Nichteinhaltung der Voraussetzungen

Voraussetzungen derselbe Geschäftsbetrieb

- Geschäftsbetrieb umfasst
  - die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen,
  - nachhaltigen,
  - sich gegenseitig ergänzenden und
  - fördernden Betätigungen der Körperschaft und
- bestimmt sich nach **qualitativen Merkmalen** in einer Gesamtbetrachtung.
- Qualitative Merkmale sind
  - die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte,
  - der Kunden- und Lieferantenkreis,
  - die bedienten Märkte und
  - die Qualifikation der Arbeitnehmer

Voraussetzungen Antragserfordernis

- Antrag der Gesellschaft erforderlich, deren Verluste ansonsten nach § 8c KStG untergehen würden
- Antrag mit Abgabe der Steuerklärung
- Für gewerbe- und körperschaftsteuerliche Zwecke einheitlich
- Gilt für alle bis zum Ende des Wirtschaftsjahres des schädlichen Beteiligungserwerbs aufgelaufenen Verluste
- Gilt auch für Zinsvorträge nach § 4h Abs.1 S.5 EStG
- Führt zur Feststellung eines „fortführungsgebundenen Verlustvortrags“ der vor dem nach § 10d Absatz 4 EStG festgestellten Verlustvortrages zu verwenden ist

Voraussetzungen
Keine anderweitige Verlustnutzung

Eine **anderweitige Verlustnutzung** soll durch die folgenden Voraussetzungen verhindert werden:

- Der seit drei Jahren bestehende Geschäftsbetrieb bleibt unverändert ununterbrochen erhalten und wird selbst geführt.
- Keine Einstellung oder ruhend stellen des Betriebes
- Keine Aufnahme weiteren Geschäftsbetriebes
- Die Kapitalgesellschaft darf sich nicht an einer Mitunternehmerschaft beteiligen.
- Die Kapitalgesellschaft darf kein Organträger sein oder werden.
- In die Kapitalgesellschaft dürfen keine Wirtschaftsgüter unterhalb des gemeinen Wertes eingebracht werden.

Liegen diese Voraussetzungen nicht mehr vor, entfällt der noch bestehende sog. fortführungsgebundene Verlustvortrag im Zeitpunkt des Wegfalls der vorgenannten Bedingungen.

- **Für Eintritt des schädlichen Ereignisses gibt es keine zeitliche Beschränkung**

Rechtsfolgen bei Eintritt eines schädlichen Ereignisses

- Untergang eines nach § 8d KStG – E gebildeten fortführungsgebundenen Verlustvortrag
- Gilt für körperschaftsteuerliche Verlustvorträge und gewerbesteuerliche Fehlbeträge nach § 10a GewStG
- Abzugsbeschränkung erfasst Verluste unabhängig von der Verlustursache
- Bei Eintritt eines schädlichen Ereignisses ist der fortführungsgebundene Verlust in Höhe etwa vorhandener stiller Reserven geschützt

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!