



Steuerfreiheit des Sanierungsertrags
und das Verhältnis zum
präventiven Restrukturierungsverfahren

Rechtsanwalt und Steuerberater **Dr. Günter Kahlert**, Hamburg

Nürnberg, 27. November 2018

Agenda

- I. Steuerfreiheit des Sanierungsertrags
- II. Sanierungsertrag im präventiven Restrukturierungsverfahren
- III. Steuerfreiheit des Sanierungsertrags als Beihilfe im Lichte des präventiven Restrukturierungsverfahrens?

I. Steuerfreiheit des Sanierungsertrags

Art. 2 bis 4 und 6 Gesetz v. 24.6.2017, BGBl. I 2017, 2074 (1/3)

Grundstruktur §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, 7b GewStG (Im Einzelnen *Kahlert* in: HRI, 3. Auflage 2018, § 57 Rz. 103 ff.)

	Sanierungsertrag gemäß § 3a Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 3a Abs. 2 EStG* (ist steuerfrei)
./.	nicht abziehbare Beträge i.S.d. § 3c Abs. 4 EStG** vor dem und im Sanierungsjahr (§ 3a Abs. 3 Satz 1 EStG)
./.	Steuerminderungspositionen des Steuerpflichtigen gemäß § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 13 EStG (§ 3a Abs. 3 Satz 2 EStG)
=	geminderter Sanierungsertrag (§ 3a Abs. 3 Satz 3 EStG)
./.	Steuerminderungspositionen nahestehender Person gemäß § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG***
=	verbleibender Sanierungsertrag (§ 3a Abs. 3 Satz 4 EStG)

→ Nicht abziehbare Beträge i.S.d. § 3c Abs. 4 EStG** **nach** dem Sanierungsjahr können bis zur Höhe des **verbleibenden Sanierungsertrages** (§ 3c Abs. 4 Satz 4 EStG) **abgezogen** werden.

→ Steuerliche **Wahlrechte** sind **im** Sanierungsjahr und im **Folgejahr** **gewinnmindernd auszuüben** (§ 3a Abs. 1 Satz 2 EStG).

***§ 3a Abs. 1 Satz 1 EStG** = "Betriebsvermögensminderungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer **unternehmensbezogenen Sanierung** im Sinne des Absatzes 2 (**Sanierungsertrag**) sind steuerfrei."

§ 3a Abs. 2 EStG = "Eine **unternehmensbezogene Sanierung** liegt vor, wenn der Steuerpflichtige für den **Zeitpunkt** des Schuldenerlasses die **Sanierungsbedürftigkeit** und die **Sanierungsfähigkeit** des Unternehmens, die **Sanierungseignung** des **betrieblich** begründeten Schuldenerlasses und die **Sanierungsabsicht** der Gläubiger nachweist."

nicht abziehbare Beträge i.S.d. **§ 3c Abs. 4 EStG = "Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien **Sanierungsertrag** i.S.d. § 3a EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen **Zusammenhang** stehen." (§ 3c Abs. 4 Satz 1 EStG)

****§ 3a Abs. 3 Satz 3 EStG**: "Übersteigt der geminderte Sanierungsertrag nach Satz 1 die nach Satz 2 mindernden Beträge, mindern *sich insoweit nach Maßgabe des Satzes 2 auch der verteilt abziehbare Aufwand, Verluste, negative Einkünfte, Zinsvorträge oder EBITDA-Vorträge einer dem Steuerpflichtigen **nahestehenden Person**, wenn diese die **erlassenen Schulden** innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Schuldenerlass auf das zu sanierende Unternehmen **übertragen** hat und soweit der entsprechende verteilt abziehbare Aufwand, die Verluste, negativen Einkünfte, Zinsvorträge oder EBITDA-Vorträge zum Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Übertragung bereits entstanden waren."

I. Steuerfreiheit des Sanierungsertrags

Art. 2 bis 4 und 6 Gesetz v. 24.6.2017, BGBl. I 2017, 2074 (2/3)

Anwendungsregelungen

- **§ 3a EStG** ist erstmals in Fällen anzuwenden, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem 8.2.2017 erlassen wurden, § 52 Abs. 4a EStG.
 - Das gilt nicht, wenn dem Steuerpflichtigen auf **Antrag** Billigkeitsmaßnahmen aus Gründen des Vertrauensschutzes zu gewähren sind.
 - Verzahnt mit BMF-Schreiben v. 27.4.2017, BStBl I 2017, 741. Dagegen BFH, Urt. v. 23.8.2017 – I R 52/14, BStBl II 2018, 232 (Az. BVerfG 2 BvR 2637/17) und BFH, Urt. v. 23.8.2017- X R 38/15, BStBl II 2018, 236. Dagegen BMF-Schreiben v. 29.3.2018, BStBl II 2018, 588. Dagegen wiederum BFH, Beschl. v. 16.4.2018 – X B 13/18, BFH/NV 2018, 817.
- Für die Anwendung des **§ 3c Abs. 4 EStG** gilt das Vorstehende entsprechend, § 52 Abs. 5 letzter Satz EStG. Die Anwendungsregelung betreffend **§ 7b GewStG** in § 36 Abs. 2c GewStG entspricht der Anwendungsregelung in § 52 Abs. 4a EStG.

Inkrafttreten

- **Art. 6 Abs. 2:** § § 3a, 3c Abs. 4 EStG, die Änderungen im KStG und § 7b GewStG treten an dem Tag in Kraft, in dem die EU-Kommission durch **Beschluss** feststellt, dass diese Regelungen entweder keine staatlichen Beihilfen im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV sind oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen.

I. Steuerfreiheit des Sanierungsertrags

Art. 2 bis 4 und 6 Gesetz v. 24.6.2017, BGBl. I 2017, 2074 (3/3)

Neuere Entwicklungen

- Entwurf eines Gesetzes v. 7.11.2018, BT-Drs. 19/5595, beschlossen durch den **Deutschen Bundestag** am 8.11.2018 und beschlossen durch den **Bundesrat** am 23.11.2018:
 - „Die Generaldirektion Wettbewerb der Kommission hat die Regelung geprüft und **mitgeteilt**, dass sie mit Blick auf die bisherige einkommen-, körperschaft- und gewerbesteuerrechtliche Behandlung von Sanierungserträgen in der Anwendungspraxis zu dem Ergebnis gekommen ist, dass für die Steuerbefreiung von Sanierungserträgen unbeschadet bestimmter formaler und administrativer Änderungen bei der steuerrechtlichen Behandlung von Sanierungserträgen unter dem **Gesichtspunkt der bestehenden Maßnahme keine Notifizierungspflicht** besteht. Diese Regelung kann daher aus beihilferechtlicher Sicht **ohne ein Notifizierungsverfahren durchgeführt** werden.“ (S. 92).
 - § 52 Abs. 4a EStG wird folgender Satz angefügt: „**Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist § 3a auch in den Fällen anzuwenden, in denen die Schulden vor dem 9. Februar 2017 erlassen wurden.**“ (S. 13, 80).
 - § 52 Abs. 5 EStG wird folgender Satz angefügt: „**§ 3c Absatz 4 ist auch in den Fällen anzuwenden, in denen dem Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung des § 3a auf Grund eines Antrags nach Absatz 4a Satz 3 gewährt wird.**“ (S. 13, 80).
 - Art. 19: **Inkraftsetzung der Steuerbefreiung für Sanierungserträge** (S. 56, 92)
 - Zu beihilferechtlichen Rechtsunsicherheiten *Kahlert*, in HRI, 3. Auflage 2018, § 57 Rz. 117 m.w.N.

II. Sanierungsertrag im präventiven Restrukturierungsverfahren (1/3)

Ertragsteuer (dazu *Kahlert*, Beilage NZI 1/2017, 52)

- **Fall 1:** Ertragsteuer ist bereits **vor** dem präventiven Restrukturierungsverfahren entstanden
 - Die Ertragsteuer ist vom Restrukturierungsplan erfasst.
- **Fall 2:** Ertragsteuer entsteht **erst durch** einen **im** Restrukturierungsplan vorgesehenen **Schuldenerlass**
 - Die erst mit Ablauf des Jahres entstehende Ertragsteuer dürfte **nicht** vom **Restrukturierungsplan** erfasst sein.
 - Entscheidend dürfte somit die **Steuerfreiheit des Sanierungsertrags** sein.

II. Sanierungsertrag im präventiven Restrukturierungsverfahren (2/3)

BT-Drs. 18/12128, S. 31

- „In der historischen Rechtsentwicklung sind Sanierungserträge bereits seit über **80 Jahren** von der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer **befreit**. [...]“
- „Die gesetzliche Normierung der unterschiedslos auf alle Unternehmen anwendbaren Steuerbefreiung der Sanierungsgewinne löst den bestehenden **Zielkonflikt** zwischen dem **Besteuerungsverfahren** und dem **Insolvenzverfahren**. [...]“
- „Die Steuerbefreiung steht damit **im Einklang** mit den Bemühungen der EU-Kommission, die rechtlichen Rahmenbedingungen für eine frühzeitige Restrukturierung von Unternehmen, die sich in einer finanziellen Notlage befinden, zu verbessern und unnötige Liquidationen zu verhindern. (vgl. Richtlinienvorschlag der EU-Kommission vom 22. November 2016 (COM(2016) 723 final über **präventive Restrukturierungsrahmen**, die zweite Chance und Maßnahmen zur Steigerung der Effizienz von Restrukturierungs-, Insolvenz- und Entschuldungsverfahren und zur Änderung der Richtlinie 2012/30/EU).“
- [Hervorhebungen durch den Verfasser]

II. Sanierungsertrag im präventiven Restrukturierungsverfahren (3/3)

- **Beihilfeverbot (Art. 107 Abs. 1 AEUV)**
 - In der Begründung des Vorschlags heißt es zunächst, dass der Vorschlag die Vorschriften über die Beihilfe **unberührt** lässt.
 - Weiter heißt es, dass die Teilnahme eines **staatlichen Gläubigers** an einem Restrukturierungsplan **nicht** als die Gewährung einer staatlichen Beihilfe beurteilt werden kann, sofern **(1)** sich die Restrukturierungsmaßnahmen auf staatliche Gläubiger in gleicher Weise wie auf private Gläubiger auswirken und **(2)** sich die staatlichen Gläubiger wie private Akteure einer Marktwirtschaft in einer vergleichbaren Situation verhalten.
 - Dazu EuGH, Urt. v. 24.1.2013 – C-73/11 P, ZInsO 2013, 1250, Rz. 70 ff. – Frucona Kosice (Erlass von Branntweinsteuern in einem slowakischen vorinsolvenzlichen Vergleichsverfahren, die **zuvor** entstanden waren = **Fall 1**).
- **Fall 1:** Ertragsteuer ist bereits **vor** dem präventiven Restrukturierungsverfahren entstanden
 - Der Vorschlag dürfte die Kriterien von EuGH, Urt. v. 24.1.2013 – C-73/11 P, ZInsO 2013, 1250, Rz. 70 ff. – Frucona Kosice erfüllen.
- **Fall 2:** Ertragsteuer entsteht **erst durch** einen **im** Restrukturierungsplan vorgesehenen **Schuldenerlass**
 - Nach der Gesetzesbegründung dürfte die Steuerfreiheit des Sanierungsertrags Anwendung finden und nach der EU-Kommission besteht keine Notifizierungspflicht.

III. Steuerfreiheit des Sanierungsertrags als Beihilfe im Lichte des präventiven Restrukturierungsverfahrens? (1/3)

Kölbl/Neumann, Ubg 2018, 324, 327

- „Sollte sie § 3a EStG nicht als bedenkliche Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV erachten, wäre er gleichwohl mit der geplanten Restrukturierungsrichtlinie **nicht** vereinbar.“
- „Ein gesetzlich reglementiertes Verfahren für ein **sanierungsbedürftiges**, aber **nicht insolventes** Unternehmen existiert in Deutschland bislang nicht.“
- „In solchen Fällen ist es **allein Sache der Beteiligten** – das sind das betroffene Unternehmen und seine Gläubiger –, untereinander zu regeln, ob und auf welche Weise das Unternehmen wirtschaftlich wieder gesunden soll. An diese im Wege der **Privatautonomie** getroffenen Vereinbarungen knüpft § 3a Abs. 2 EStG lediglich an.“
- „Wenn sich die Kommission auf den Standpunkt stellt, dass eine Unternehmenssanierung mit **Unterstützung des Staates allein** in der Weise erfolgen soll, wie es das Regelungswerk des Richtlinienvorschlags vorsieht, dann würde § 3a EStG im Vergleich hierzu eine **zusätzliche Maßnahme** beinhalten, die mit einer steuerlichen und damit staatlichen **Beihilfe einherginge**.“
- „Wäre also die Hilfe lediglich mittels der Restrukturierungsrichtlinie das aus **Sicht der Kommission maßgebliche und alleinige Referenzsystem**, stünde § 3a EStG hierzu im Widerspruch und könnte unter diesem Aspekt dann als **unzulässige Beihilfe** gewertet werden, weil hierdurch Sanierungen **außerhalb** des Rahmens des Richtlinienvorschlags denkbar wären mit entsprechenden wettbewerbsverzerrenden Wirkungen zugunsten solcher Steuerpflichtigen, die in den Genuss der Anwendung des § 3a EStG kämen.“
- [Hervorhebungen durch den Verfasser]

III. Steuerfreiheit des Sanierungsertrags als Beihilfe im Lichte des präventiven Restrukturierungsverfahrens? (2/3)

**EuGH, Urt. v. 28.6.2018 – C-203/16 P Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/
Kommission zu § 8c Abs. 1a KStG**

- Der Begriff „**Referenzsystem**“ bezieht sich auf den ersten Schritt der Prüfung des Tatbestandsmerkmals der **Selektivität** des Vorteils, das nach dem EuGH zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV gehört.
- In diesem Kontext muss die Kommission, um eine **nationale** steuerliche Maßnahme als „selektiv“ einzustufen, in einem ersten Schritt die im betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „**normale**“ Steuerregelung ermitteln und in einem zweiten Schritt dartun, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme insofern vom allgemeinen System **abweicht**, als sie Differenzierungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern schafft, die sich im Hinblick auf das mit der allgemeinen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.
- Art. 107 Abs. 1 AEUV unterscheidet nicht nach den Gründen und Zielen der staatlichen Maßnahmen, sondern anhand ihrer Wirkungen und somit unabhängig von den verwendeten Techniken.

Danach gilt m.E:

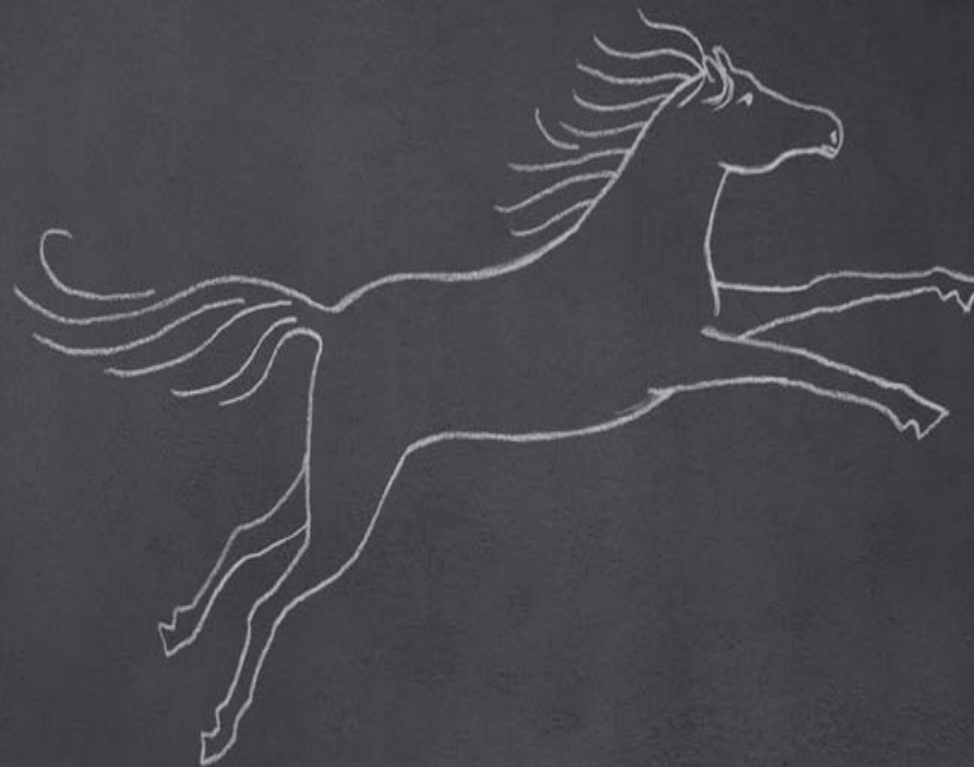
- Anders als auf der vorherigen Seite dargestellt, ist das Referenzsystem **nicht** nach den **Vorstellungen der EU-Kommission** zu ermitteln, sondern durch eine Untersuchung der **nationalen** Steuerregelungen. Die Steuerfreiheit des Sanierungsertrags ist nach der Prüfung und Mitteilung der EU-Kommission nicht zu notifizieren. Zudem bleiben nach dem Vorschlag die Vorschriften über die Beihilfe unberührt.

III. Steuerfreiheit des Sanierungsertrags als Beihilfe im Lichte des präventiven Restrukturierungsverfahrens? (3/3)

Siehe aber auch: Schlussanträge des Generalanwalts Nils Wahl v. 20.12.2017 in der Sache – C-203/16 P Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/ Kommission zu § 8c Abs. 1a KStG

- Rz. 105: „Auf die Frage nach den zur Bestimmung des Referenzsystems anzuwendenden Kriterien hat die Kommission **nicht** zu erläutern vermocht, auf welcher Grundlage sie das Referenzsystem bestimmt. Sie hat diesen Vorgang als eine **Suche** nach dem Grundgedanken des Systems bezeichnet. Die Antwort der Kommission scheint bestenfalls zu bestätigen, dass die Bestimmung des Referenzsystems im Einzelfall tatsächlich **nicht anhand objektiver Kriterien erfolgt.**“
- [Hervorhebungen durch den Verfasser]

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit



Ihr Ansprechpartner

Dr. Günter Kahlert

Rechtsanwalt, Steuerberater

guenter.kahlert@fgs.de

T +49 40 / 30 70 85-0

Hamburg
Amelungstraße 8-10
20354 Hamburg
T +49 40/30 70 85-0
F +49 40/30 70 85-100
hamburg@fgs.de

Berlin
Unter den Linden 10
10117 Berlin
T +49 30/21 00 20-0
F +49 30/21 00 20-100
berlin@fgs.de

Düsseldorf
Dreischeibenhaus 1
40211 Düsseldorf
T +49 211/6 18 22-0
F +49 211/6 18 22-10
duesseldorf@fgs.de

Bonn
Friedrich-Ebert-Allee 13
53113 Bonn
T +49 228/95 94-0
F +49 228/95 94-100
bonn@fgs.de

Frankfurt
MesseTurm
Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt a.M.
T +49 69/717 03-0
F +49 69/717 03-100
frankfurt@fgs.de

München
Brienner Straße 29
80333 München
T +49 89/80 00 16-0
F +49 89/80 00 16-899
muenchen@fgs.de

Repräsentanz Zürich
Bahnhofstrasse 69a
8001 Zürich
T +41 44/225 70-10
F +41 44/225 70-11
zuerich@fgs-zuerich.ch

fgs.de