

Prof. Dr. Marc Desens

# Besteuerung von Sanierungserträgen

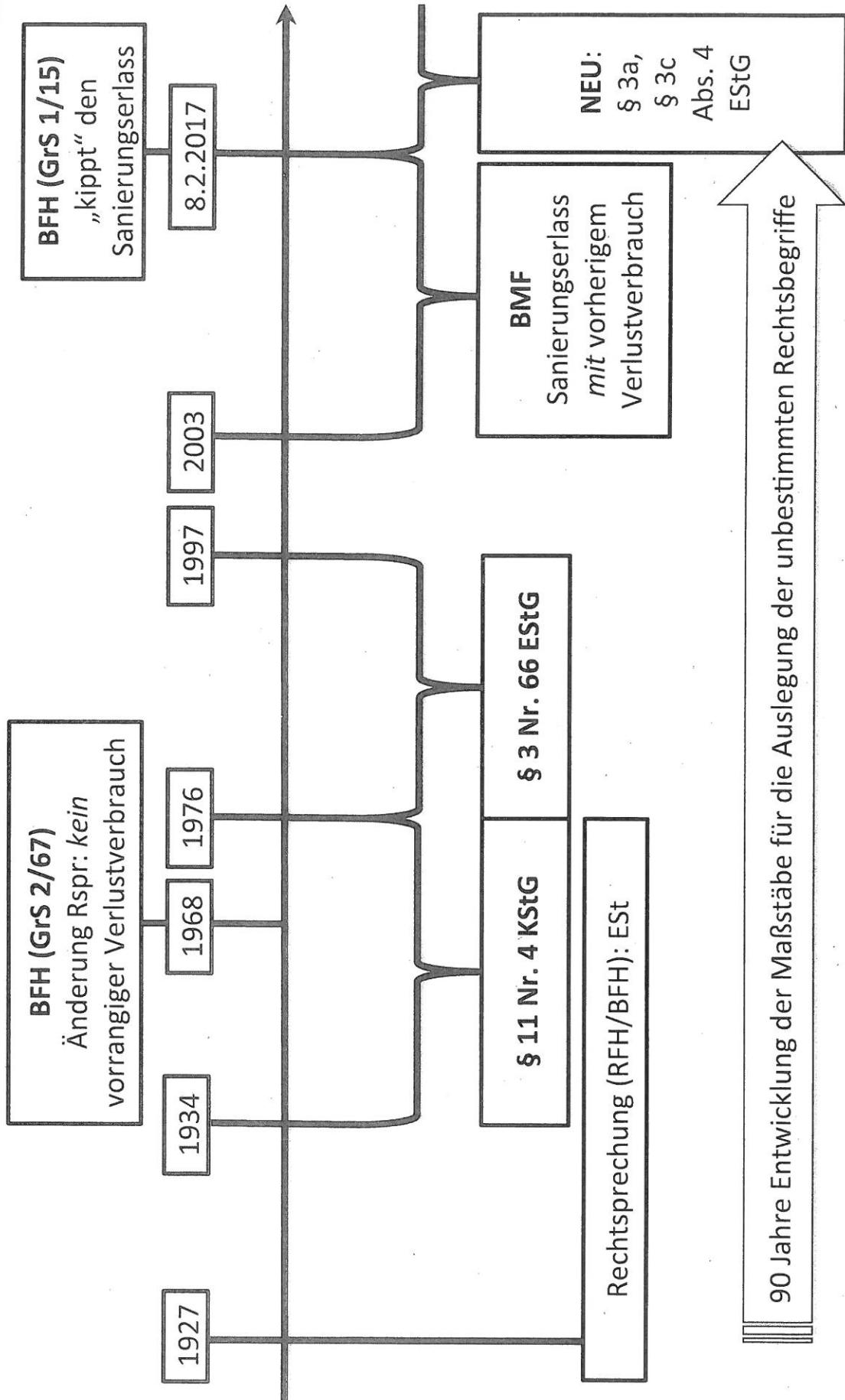
Aktuelle Zweifelsfragen im Insolvenzsteuerrecht  
Symposium vom Ernst-Jaeger-Institut für Unternehmenssanierung  
und Insolvenzsteuerrecht und vom Hamburger Kreis für Sanierungs-  
und Insolvenzsteuerrecht  
29. November 2017

Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insb. Steuerrecht  
und öffentliches Wirtschaftsrecht  
Universität Leipzig  
Burgstr. 21  
04109 Leipzig  
Email: steuerrecht@uni-leipzig.de

## Agenda

- I. Rechtsentwicklung
- II. Entscheidung des Großen Senats des BFH (GrS 1/15)
- III. Grundkonzeption der gesetzlichen Neuregelung
- IV. Ausgewählte Zweifelsfragen bei der gesetzlichen Neuregelung
  1. Steuerfreiheit von Sanierungserträgen
  2. Abzugsverbot für im Zusammenhang stehende Sanierungsaufwendungen
  3. Verbrauch von Verlusten, Verlustvorträgen und anderen Steuerminderungspositionen
  4. Zwang zur gewinnmindernden Ausübung steuerlicher Wahlrechte
  5. Missbrauchsbekämpfung durch interpersonellen Verlustverbrauch
  6. Verlustverbrauch beim Organträger bei Sanierungserträgen einer Organgesellschaft
- V. Behandlung von laufenden Verfahren
- VI. Verbogene Beihilfe?

## I. Rechtsentwicklung (1927 bis 2017)





## II. Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 (GrS 1/15)

<b>Tenor</b>	„Mit dem unter den Voraussetzungen des (Sanierungserlasses) vorgesehenen Billigkeits-erlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer verstößt das <b>Bundes-ministerium der Finanzen</b> gegen den Grundsatz der <b>Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.</b> “
<b>„wahrer“ Tenor</b> (Tz. 88, 110)	„Die im sog. Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen <b>beschreiben keinen Fall sachlicher Unbilligkeit</b> iSd §§ 163, 227 AO.“
<b>Obersatz</b> <b>sachliche Unbilligkeit</b> (Tz. 113)	Ausgleich von Härten im Einzelfall, die der <b>steuerrechtlichen Wertentscheidung des Gesetzgebers</b> nicht entsprechen und zu einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis führen
<p><b>Tragende Rechtssätze in der Subsumtion</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>■ „Sachliche Unbilligkeit“ und Erlassvoraussetzungen <b>gerichtlich voll überprüfbar</b> (Tz. 98-106)</li><li>■ Sanierungserlass-Voraussetzungen zeigen <b>nicht</b>, dass durch die Freistellung <b>abweichend</b> von der gesetzlichen Rechtsfolge (Steuerpflicht) die <b>steuerrechtliche Wertung des Gesetzgebers</b> bzw. dessen <b>Ziel</b> (Tz. 129, 141-143) verwirklicht wird.</li><li>■ (-) Besteuerung nach <b>Leistungsfähigkeit</b> (Tz. 114-117, 135)</li><li>■ (-) <b>Außersteuerliche Motive</b> wie arbeitsmarkt- oder wirtschaftspolitische Ziele (Tz. 118, 134, 136)</li><li>■ (-) Lösung eines <b>Zielkonflikts</b> mit dem <b>Insolvenzrecht</b> (Tz. 138-140, 147)</li><li>■ „Gesetzesgleiche“ Anwendung <b>verfehlt</b> Anforderungen an maßgebliche <b>Einzelfallprüfung</b> (Tz. 112, 120-122).</li></ul>	

### III. Grundkonzeption der gesetzlichen Neuregelung

#### Steuerfreistellung des Sanierungsertrages

§ 3a I 1, II, V EStG

- Lösung Zielkonflikt: Steuer- und Insolvenzrecht
- Vermeidung erneuter finanzieller Schwierigkeiten
- Planungssicherheit
- Wirtschaftliche Interessen der Gläubiger
- Einklang mit EU-Restrukturierungsrichtlinie-E

#### Abzugsvorbot für im Zusammenhang stehenden Sanierungsaufwand

§ 3c IV EStG

#### Verbrauch von allen Verlusten und sonstigen Steuerminderungspositionen bis zur Höhe des „geminderten“ Sanierungsertrages

§ 3a III 1-2, 4-5 EStG

- U. U. auch bei nahestehenden Personen
- auch bei Organträgern

§ 3a III 3 EStG  
§ 15 Nr. 1a KStG

- Reduzierung des Vorteils auf das „erforderliche Mindestmaß“
- Vermeidung einer „sachlich nicht gerechtfertigten Doppelbegünstigung“
- Interpersoneller Verlustverbrauch:
- Missbrauchsbekämpfungsvorschrift

BT-Drs. 18/12128, S. 31, 32

#### Pflicht zur gewinnmindernden Ausübung steuerlicher Wahlrechte

§ 3a I 2, 3 EStG

- Zurverfügungstellung des „größtmöglichen Verlustausgleichsvolumens“

BT-Drs. 18/12128, S. 31

#### Entsprechend für die Gewerbeertrag

§ 7b GewStG

#### Steuerdogmatische Gesamteinordnung:

Partielle Umstellung auf einen punktuellen und liquiditätsorientierten Leistungsfähigkeitsbegriff

## IV. Ausgewählte Zweifelsfragen bei der gesetzlichen Neuregelung

### 1. Steuerfreiheit des Sanierungsertrags (§ 3a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und Abs. 5 EStG)

Liegt ein „betrieblich begründeter Schuldenerlass“ (= § 3a II EStG) auch dann vor, wenn ein GmbH-Gesellschafter auf eine Forderung gegenüber seiner GmbH verzichtet?

- Ist ein Sanierungsplan der in § 3a II EStG erforderliche Nachweis („der Steuerpflichtige [...] nachweist“) für die „unternehmensbezogene Sanierung“, also für die
- Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens,
  - Sanierungsfähigkeit des Unternehmens,
  - Sanierungseignung des Schuldenerlasses und
  - Sanierungsabsicht der Gläubiger?

M.E. (+)

Begründet die streng formulierte Nachweispflicht des Steuerpflichtigen in § 3a II EStG („der Steuerpflichtige [...] nachweist“) faktisch ein Wahlrecht?

Relevant, da Anwendung nachteilig sein kann:

- Sanierungsauwand (§ 3c IV EStG) > Sanierungsertrag
- Zwang bei steuerlichen Wahlrechten (§ 3a I 2 EStG)

M.E. (+)

## 2. Abzugsverbot für im Zusammenhang stehende Sanierungsaufwendungen (§ 3c IV EStG)

Abzugsverbot unabhängig davon, in welchem VZ steuerfreier Sanierungsertrag entsteht (§ 3c IV 1 EStG)

Sanierungs-  
aufwand aus  
Vorjahren

- Kein Abzugsverbot, soweit Aufwand zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt hat, die nach § 3a III EStG verbraucht werden (§ 3c IV 2 EStG).
- Im Übrigen Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids (§ 3c IV 5, 6 EStG)

Sanierungs-  
aufwand aus  
Folgejahren

- Kein Abzugsverbot, soweit kein verbleibender Sanierungsertrag (§ 3a III 4 EStG) vorhanden ist.

Gilt das Abzugsverbot auch,  
wenn der Sanierungsaufwand  
den Sanierungsertrag  
übersteigt?

m.E. (+)  
Umkehrkehrschluss aus  
Systematik:  
Ausnahme nur für Folgejahre  
(§ 3 III 4 EStG)

Gilt das Abzugsverbot auch,  
wenn endgültig kein  
steuerfreier Sanierungsertrag  
entstanden ist?

m.E. (-)  
Wortlaut („steuerfreier  
Sanierungsertrag“)  
Systematik: kein § 3c II 7 EStG  
A.A. BT-Drs. 18/12128, S. 33

Gilt das Abzugsverbot auch für  
Sanierungsaufwand, der vor dem  
8.2.2017 entstanden ist, wenn  
ein Zusammenhang mit einem  
steuerfreien Sanierungsertrag  
besteht?

m.E. (+)  
§ 52 V 3 EStG eindeutig

### 3. Verbrauch von Verlusten, Verlustvorträgen und anderen Steuerminderungspositionen (§ 3a Abs. 3 EStG)

**§ 3 III 2 Nr. 9 EStG:** „den ausgleichsfähigen Verlust aus allen Einkunftsarten des Veranlagungszeitraums, in dem das Sanierungsjahr endet“

**Grundproblem:** kein Zusammenhang mit dem zu sanierenden Unternehmen  
Ebenso § 3 III Nr. 2 Nr. 11 und u.U. (teilweise) auch Nr. 10, 12 und 13 EStG

Vor oder nach externem  
(vertikalem) Verlustausgleich?

Einbeziehung von Verlusten  
aus § 20 EStG trotz  
**Abgeltungsteuer?**

Einbeziehung von Einkünften,  
die der **Ehegatte** erzielt?

**§ 3 III 2 Nr. 10 EStG:** Verlustvorträge (§ 10d IV EStG)  
ohne Mindestbesteuerungsgrenze

**Problem:** u.U. auch Untergang von Verlusten,  
die ohne Mindestbesteuerung gar nicht mehr bestanden hätten

**§ 3 III 2 Nr. 13 EStG:** Zinsvortrag und EBITDA-Vortrag

#### Problem der sachgerechten Typisierung:

Hätten im Zinsvortrag enthaltende Zinsaufwendungen ohne Zinsschranke zu einem Verlustvortrag (§ 10d EStG) geführt?  
so BT-Drs. 18/12128, S. 32

#### 4. Zwang zur gewinnmindernden Ausübung steuerlicher Wahlrechte

(§ 3a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG)

**Problem Reichweite:** Welche steuerlichen Wahlrechte werden erfasst?

**Ausdrücklich (§ 3a I 3 EStG):** insbesondere Teilwertabschreibung (§ 6 I Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG)

##### Auslegung

- Beschränkung auf Wahlrechte bei der steuerlichen Gewinnermittlung („im zu sanierenden Unternehmnen“)
- Beschränkung auf Wahlrechte, die zu einer Gewinnminderung führen („gewinnmindernd“)
- Beschränkung auf Wahlrechte aus dem Gesetz, also nicht aus EStR  
Grund: belastende Regelung, daher Gesetzesvorbehalt (Art. 20 III GG)

- |     |                                      |     |   |
|-----|--------------------------------------|-----|---|
| (+) | AfA-Methoden (§ 6 II, IIa, § 7 EStG) | (-) | Ersatzbeschaffungsrücklage (R 6.6 EStR) |
| (+) | LIFO-Bewertung (§ 6 I Nr. 2a EStG)   | (-) | Abzug von Zuschüssen zu AK/HK           |
| (+) | § 6b, § 6c EStG                      |     | (R 6.5 II EStR)                         |
| (+) | 7g EStG                              |     |   |

Beschränkung auf Wahlrechte ohne subventiven Charakter?

M.E. (-), wegen Historie („größtmöglichen Verlustausgleichsvolumens“)

Beschränkung dem Umfang nach, soweit **kein verbleibender Sanierungsertrag** mehr vorliegt?

M.E. (-), weil weder eine Umfangs- oder Teilbarkeitsregel im Gesetz

## 5. Missbrauchsbekämpfung durch interpersonellen Verlustverbrauch

Einkommen-/Körperschaftsteuer (§ 3a Abs. 3 Satz 3 EStG)

**Subsidiarität:**  
geminderter  
Sanierungsertrag >  
Verlustminderungen beim  
Steuerpflichtigen

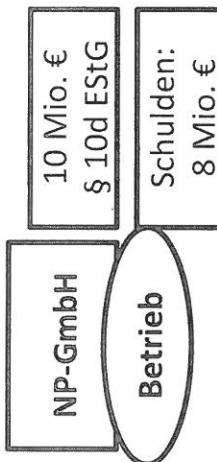
**Sachgerechte Typisierung möglicher Missbrauchsfälle:**

Erfordernis einer Identität zwischen erlassener und übertragender Schuld und einer Höhenbegrenzung auf die Steuerminderungspositionen der nahestehenden Person bei der Übertragung

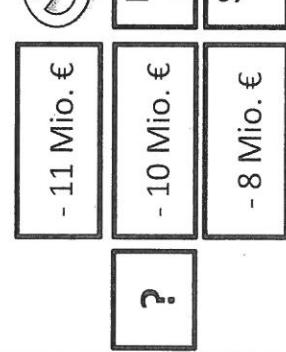
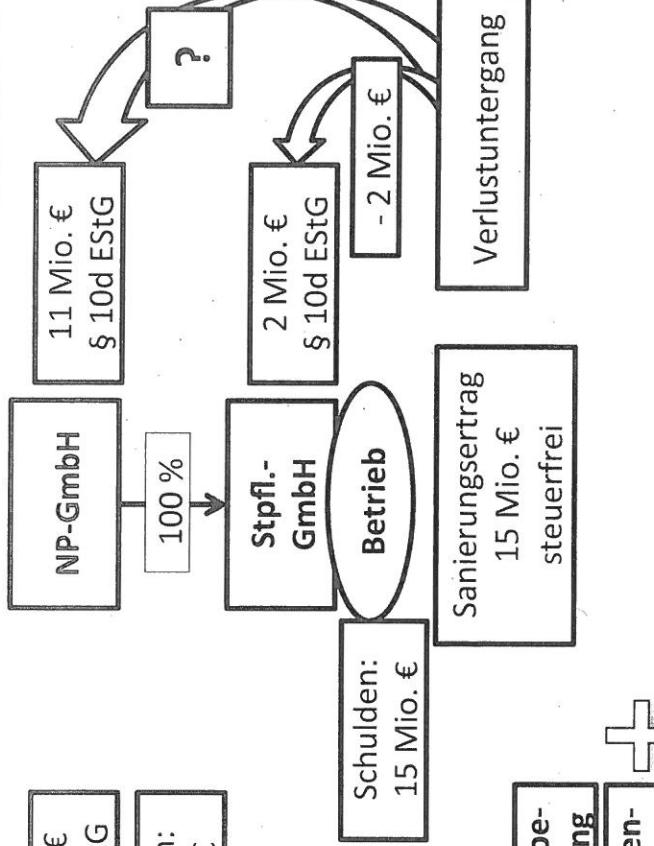
Bestehen von

Steuerminderungs-  
positionen bei der  
nahestehenden Person  
zum Ablauf des  
Wirtschaftsjahr der  
Übertragung

Jahr 01: Einbringung Betrieb durch  
NP-GmbH in Stpfl.-GmbH



Jahr 04: Schuldenerlass bei Stpfl.-GmbH:  
15 Mio. €



## 5. Missbrauchsbeleidigung durch interpersonellen Verlustverbrauch

Einkommen-/Körperschaftsteuer (§ 3a Abs. 3 Satz 3 EStG)

**Problem:** Was gilt, wenn die Steuerminderungsspositionen der nahestehenden Person im Sanierungsjahr niedriger sind als bei der Übertragung?

### Wortlaut

bezieht sich auch auf die nach Satz 2 maßgeblichen Zeitpunkte der Minderung (Beginn/ Ende des Sanierungsjahrs).

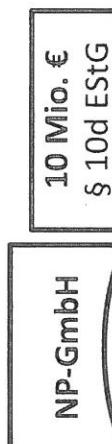
### Systematik:

kein ausdrücklicher Hinweis auf rückwirkendes Ereignis, wie etwa in § 22 I 2 UmwStG.

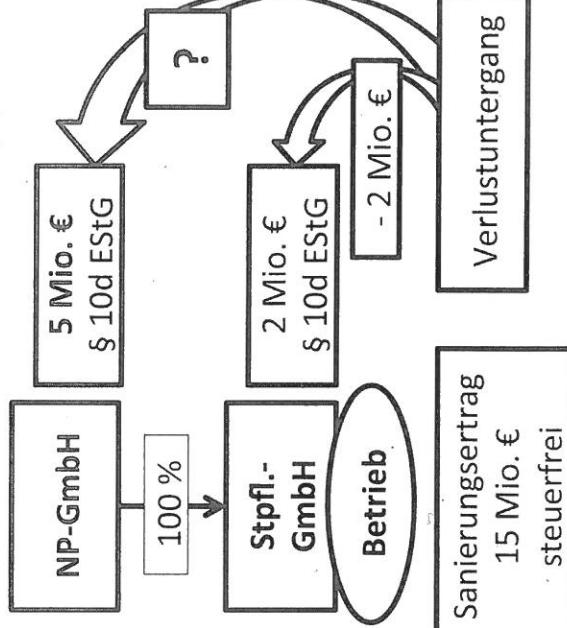
### Zweck:

Ohne Einbringung hätten sich die Steuerminderungsspositionen bei der NP-GmbH auch gemindert.

Jahr 01: Einbringung Betrieb durch NP-GmbH in Stpfl.-GmbH



Jahr 04: Schuldenerlass bei Stpfl.-GmbH:  
15 Mio. €



- 10 Mio. €  
Rückwirkend im Jahr 01

?  
- 5 Mio. €  
im Jahr 04

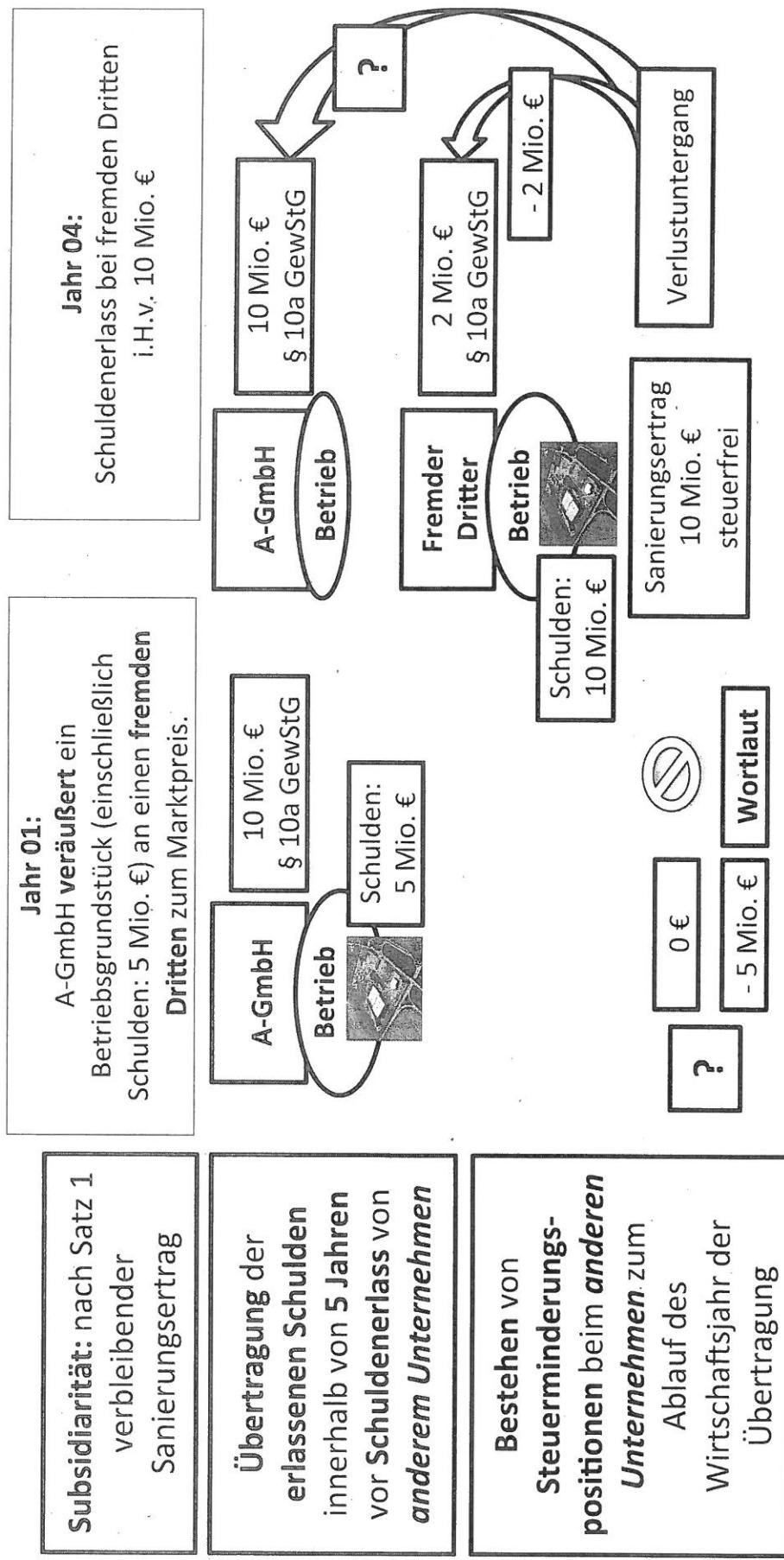
Sanierungsvertrag  
15 Mio. €  
steuerfrei

Verlustuntergang

## 5. Missbrauchsbekämpfung durch interpersonellen Verlustverbrauch

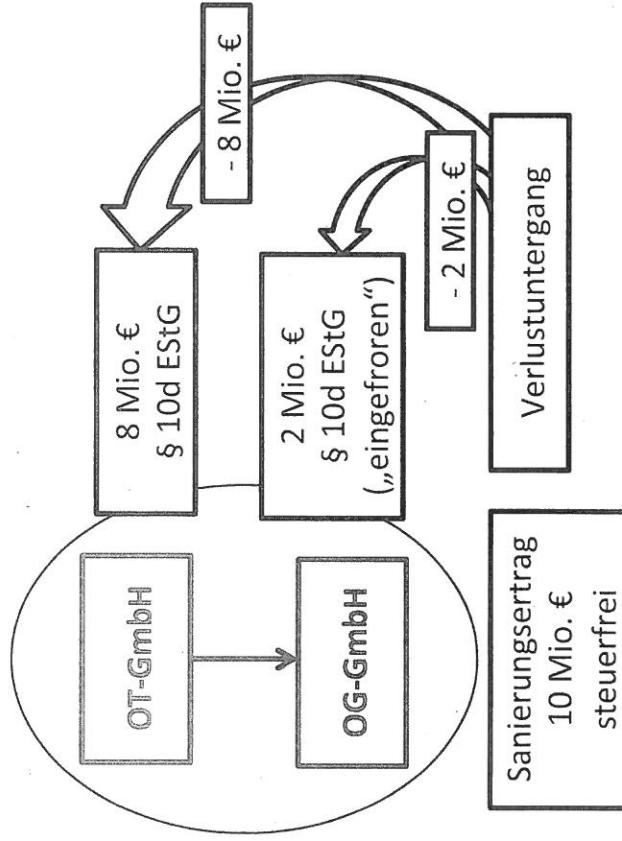
Gewerbesteuer (§ 7b Abs. 2 Satz 2 GewStG)

**Problem:** Überschießende Tendenz mangels ausdrücklichen Erfordernisses eines „nahestehenden“ anderen Unternehmens bei der Gewerbesteuer



## 6. Verlustverbrauch beim Organträger bei Sanierungserträgen einer Organgesellschaft (§ 15 Satz 1 Nr. 1, Nr. 1a Satz 1 KStG)

Schuldenerlass bei OG-GmbH: 10 Mio. €



**§ 15 S. 1 Nr. 1a S. 1 KStG:**  
Anordnung eines Verlustverbrauchs beim  
Organträger

**§ 15 S. 1 Nr. 1 S. 2 KStG**  
Anwendung auf „eingefrorene“ vor-  
organischaftliche Verluste

## 6. Verlustverbrauch beim *ehemaligen* Organträger bei Sanierungserträgen einer *ehemaligen* Organgesellschaft (§ 15 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 KStG)

**Problem:** kein Erfordernis einer Identität zwischen erlassener Schuld und Schuld bei Beendigung der Organgesellschaft und keine Höhenbegrenzung auf die Steuerminderungspositionen beim ehemaligen Organträger zum Zeitpunkt der Beendigung der Organgesellschaft

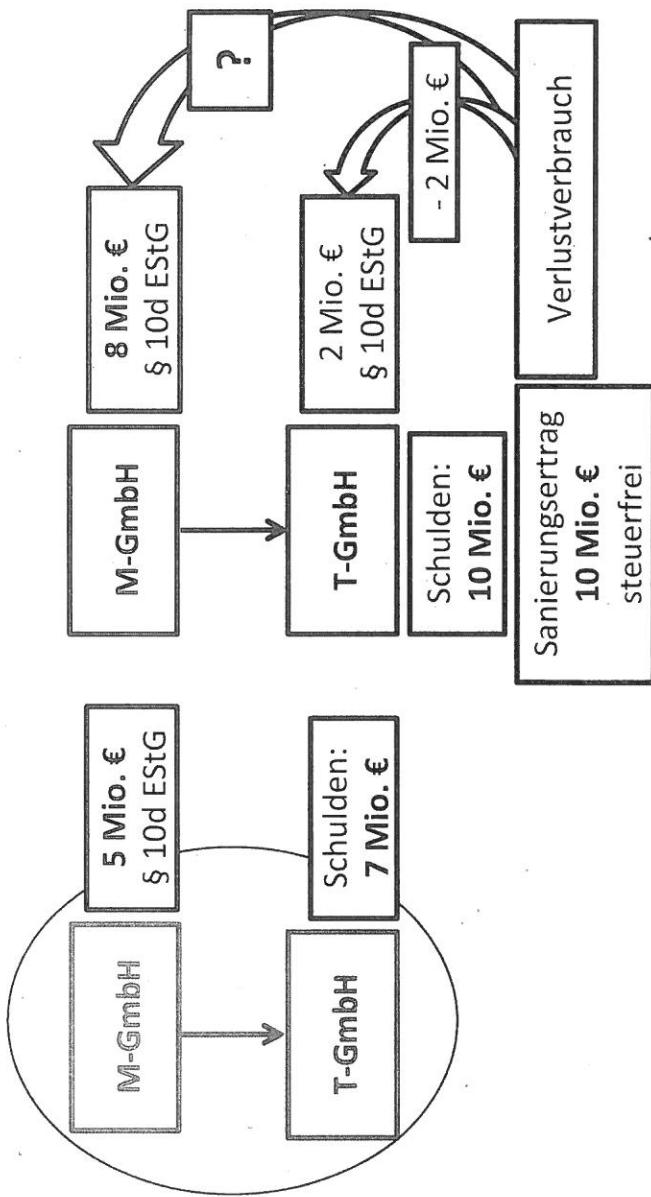
### VZ 1:

Organäschaft

- Keine Organgesellschaft (Kündigung Ende VZ 1)
- Schuldenerlass (10 Mio. €) bei T-GmbH

### VZ 4:

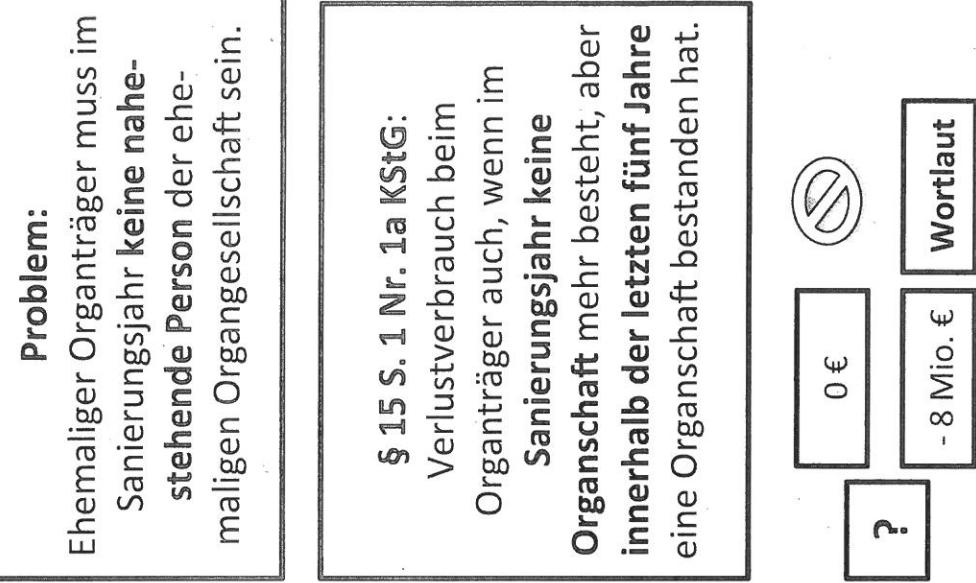
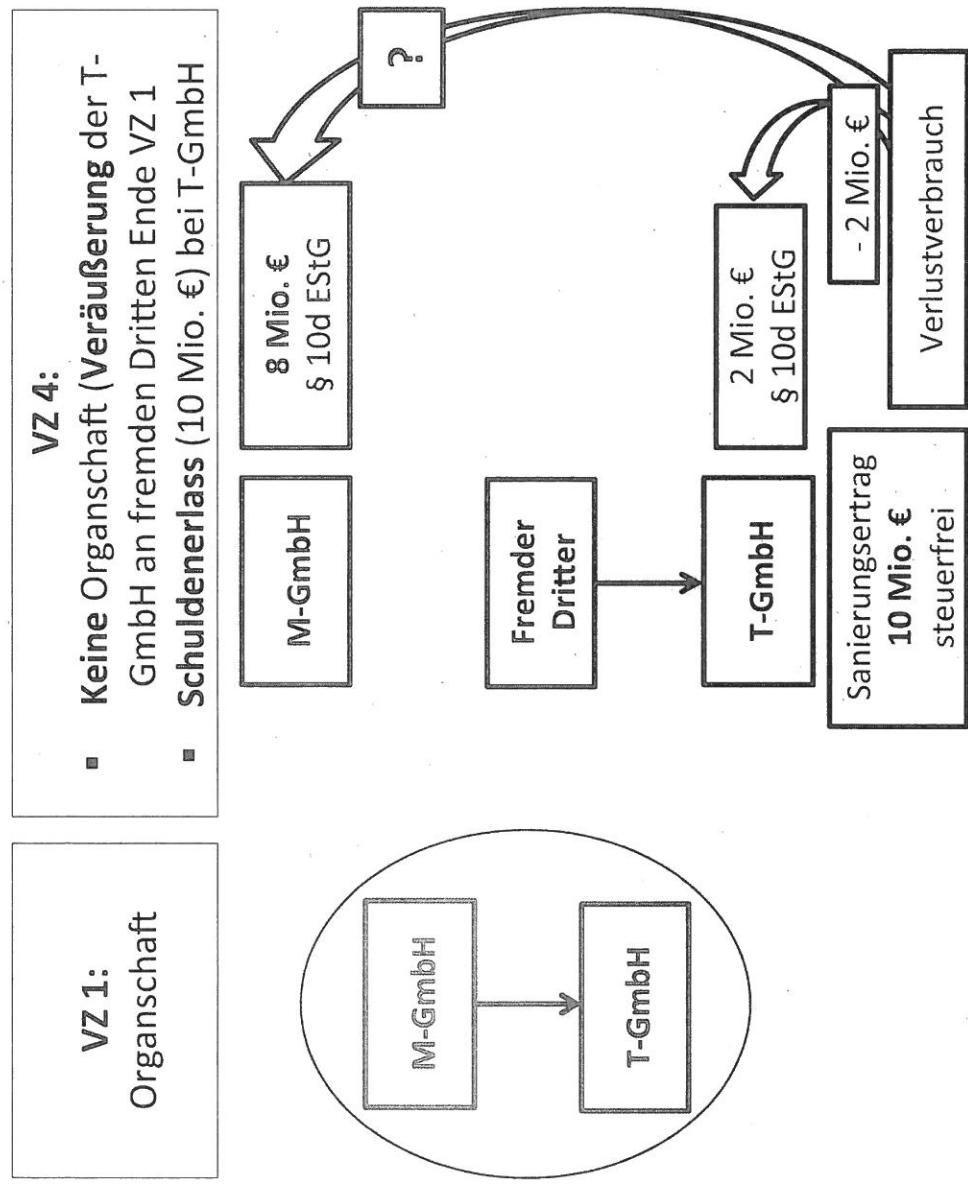
- Keine Organgesellschaft (Kündigung Ende VZ 1)
- Schuldenerlass (10 Mio. €) bei T-GmbH



§ 15 S. 1 Nr. 1a Satz 3 KStG:  
Verlustverbrauch beim Organträger auch, wenn im Sanierungsjahr **keine** Organgesellschaft mehr besteht, aber innerhalb der letzten fünf Jahre eine Organgesellschaft bestanden hat.

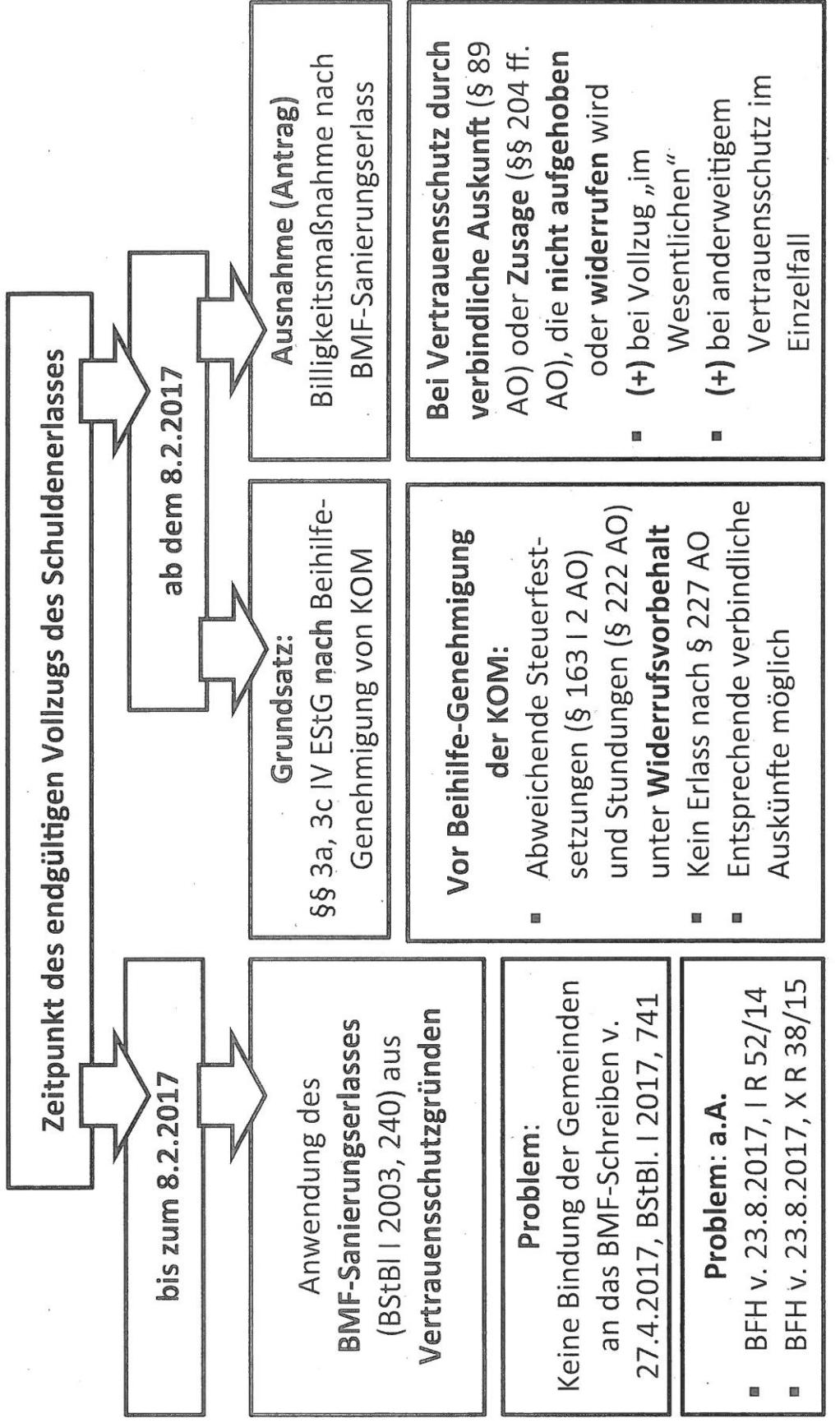
- |  |  |  |
|--|--|--|
| <input checked="" type="checkbox"/> - 5 Mio. € | <input checked="" type="checkbox"/> - 7 Mio. € | <input checked="" type="checkbox"/> - 8 Mio. € |
| <input type="checkbox"/> ?                     |  | <input type="checkbox"/> Wortlaut              |

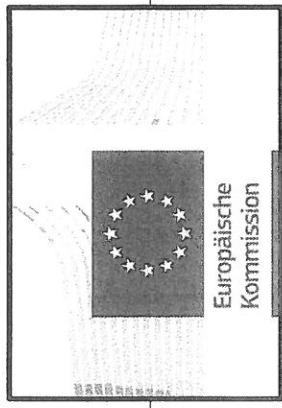
## 6. Verlustverbrauch beim ehemaligen Organträger bei Sanierungserträgen einer veräußerten ehemaligen Organgesellschaft (§ 15 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 KStG)



## V. Behandlung von laufenden Verfahren nach BMF

(§ 52 Abs. 4a EStG und BMF-Schreiben v. 27.4.2017, BStBl. I 2017, 741)





## VI. Verbote Beihilfe?

Art. 107 AEUV

Europäische  
Kommission

### Abweichung von der Grundregel

Freistellung ist **Abweichung** von intertemporär folgerichtiger **Gewinnermittlung** beim **Betriebsvermögensvergleich**

**Kritik:** bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige;

- vgl. Art. 103 III AEUV
- Unterscheidung nach wirtschaftlichen Vorgängen ausreichend (EuGH v. 21.12.2016, C-20-21/15 P [World Duty Free Group])
- „Unternehmen in Schwierigkeiten“ und andere (EuG v. 4.2.2016, T-287/11 [Heitkamp])

### Tatsächliche und rechtliche Vergleichbarkeit von begünstigten und nicht begünstigten Unternehmen

▪ Zweck der konkreten Norm: „keine erneuten finanziellen Schwierigkeiten“

▪ **Keine Vergleichbarkeit anhand dieses Zwecks**

**EuGH v. 16.3.2017, C-493/15 – [Identi]:** Keine Vergleichbarkeit bei Steuererlass nur für Personen, die Voraussetzungen einer Restschuldbefreiung erfüllen, weil nur diesen wieder ermöglicht werden muss, wieder eine unternehmerische Tätigkeit aufzunehmen

### Keine Rechtfertigung der Abweichung durch das Ziel der Grundregel

**Ziel der Grundregel:** Ermittlung der objektiven **Leistungsfähigkeit**

**Abweichung:** Heranziehung einer **punktuellen** und **liquiditätsorientierten**

**Leistungsfähigkeit** zur Vermeidung einer **Übermaßbesteuerung**  
Rechtfertigung durch Vorliegen der Voraussetzungen von § 3a I 1, II, V EStG  
**Verhältnismäßigkeit** durch folgerichtige Umsetzung mit Verlustverbrauch

Prof. Dr. Marc Desens

- Ende -

**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

Aktuelle Zweifelsfragen im Insolvenzsteuerrecht  
Symposium vom Ernst-Jaeger-Institut für Unternehmenssanierung  
und Insolvenzsteuerrecht und vom Hamburger Kreis für Sanierungs-  
und Insolvenzsteuerrecht

29. November 2017