

51. Berliner Steuergespräch

23. Juni 2014

Sanierung, Insolvenzen und Steuern

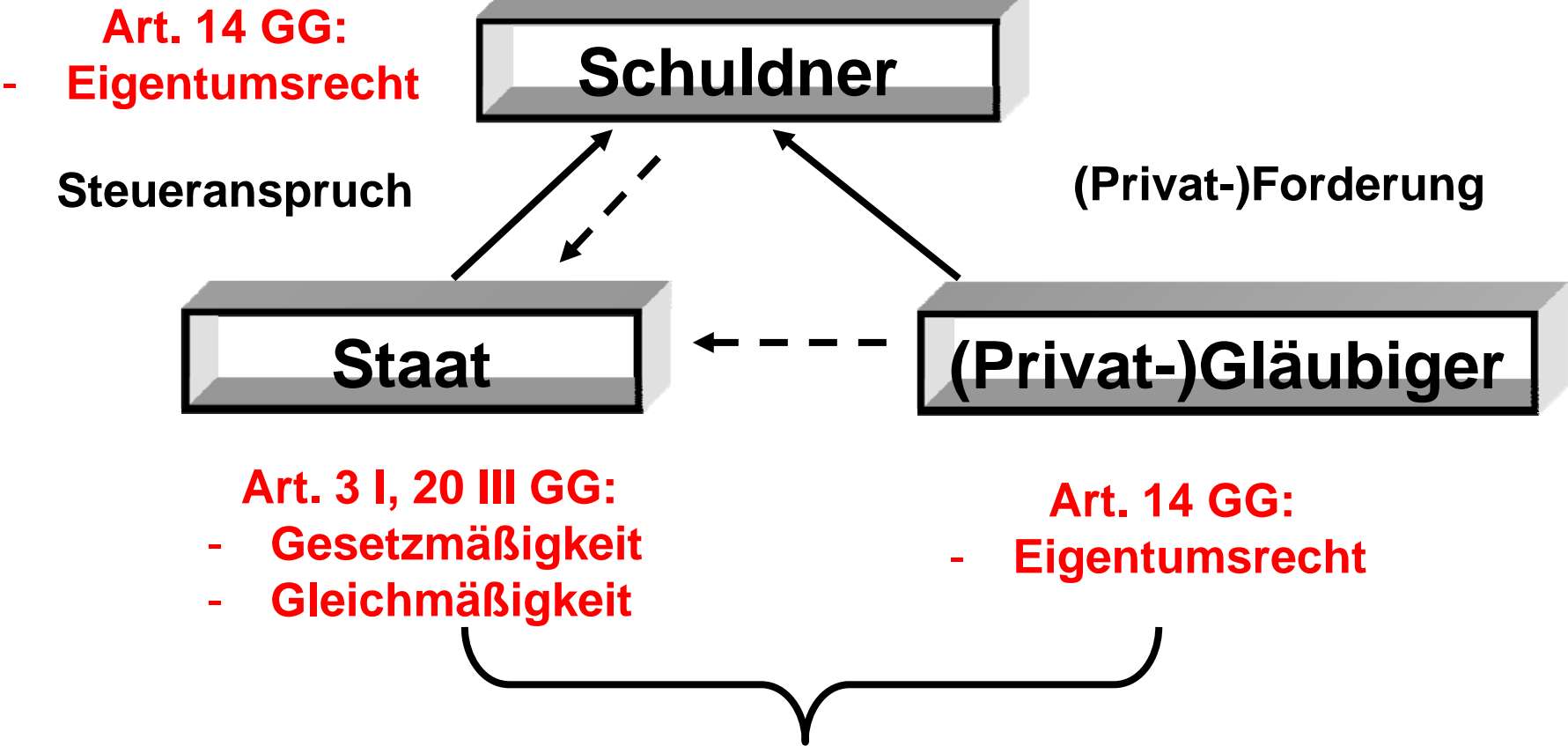
Prof. Dr. Roman Seer, Lehrstuhl für Steuerrecht,
Institut für Steuerrecht und Steuervollzug
Ruhr-Universität Bochum

www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de

Gliederung

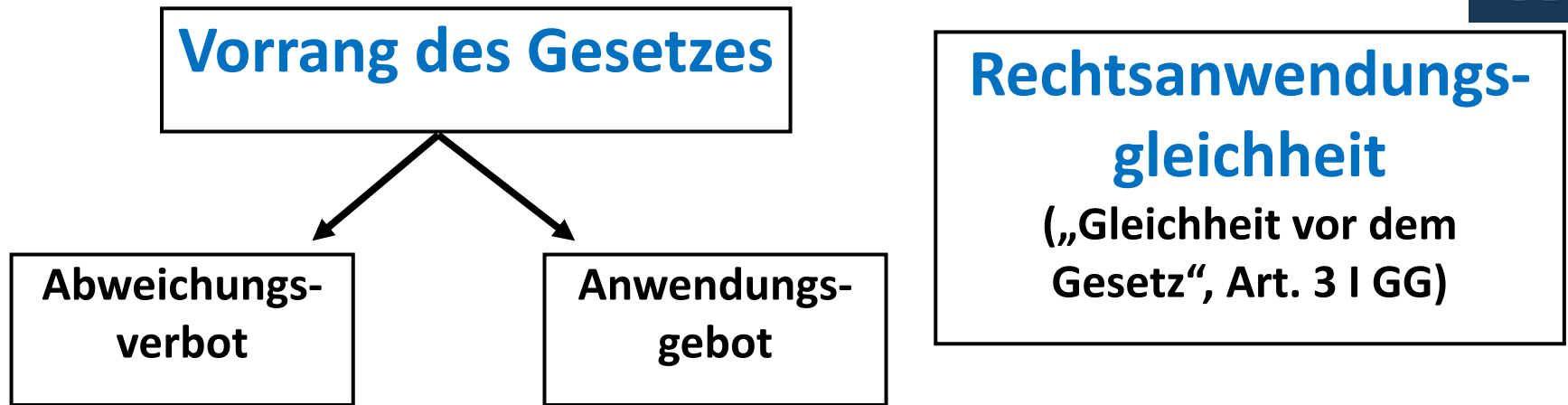
- I. Freiheit und Bindung des Steuergläubigers im Gläubigerkollektiv aus verfassungsrechtlichem Blickwinkel
- II. Rudimentäres gesetzliches Korsett eines “Insolvenz- und Sanierungssteuerrechts”
- III. Teleologische Reduzierung des Steuertatbestandes durch den sog. Sanierungserlass vom 27.3.2003
- IV. Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG im Fokus des europäischen Beihilfenrechts
- V. Sanierungserlass im Fokus des europäischen Beihilferechts

I. Verfassungsrechtliche Vorgaben (1)



Krise des Schuldners: Erfordernis einer Knappheitsentscheidung → Gebot eines Verfahrens der praktischen Konkordanz

I. Verfassungsrechtliche Vorgaben (2)



Situation der Schuldnerkrise: *Maximalanspruch* der vollen Anspruchsbefriedigung wandelt sich zum *Optimalanspruch* bloß höchstmöglicher Anspruchsbefriedigung

- Gestaltungsermessen des Staates**
- Gesetzlicher Rahmen zur Entscheidung des Knappheitsproblems (Legislative)
 - Verfahrensermessen (Exekutive)

I. Verfassungsrechtliche Vorgaben (3)

Folgerungen:

- Zur Wahrung der **Eigentumsrechte grundrechtsberechtigter Insolvenzgläubiger** trifft den Staat eine **Schutzgewährleistungsfunktion**, deren Ausprägung ein auf angemessenen Ausgleich bedachtes Verfahren der **kollektiven Gesamtvollstreckung** ist.
- Die Fundamentalprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung fordern **kein Fiskusvorrecht** nach Art des § 61 I Nr.2 KO. Vielmehr enthält die Einbindung des Steuergläubigers in das System kollektiver Disziplinierung einen **verhältnismäßigen Ausgleich** zwischen dem verfassungsrechtlichen **Gebot effektiven Steuervollzugs** einerseits und dem **Eigentumsschutz der Privatgläubiger** andererseits.
- Ein **unverhältnismäßiger** (einseitiger) Ausgleich zu Lasten des Steuergläubigers läge **erst vor**, wenn die Steueransprüche **nachrangig** zu Lasten des Staates befriedigt würden.

II. Rudimentäre gesetzliche Grundlagen eines “Insolvenz- u. Sanierungssteuerrechts”

§ 251 II, III AO: «Unberührt bleiben die Vorschriften der InsO.....»

§ 55 IV InsO: «Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Massenverbindlichkeit.»

§ 8c Ia KStG: Für die Anwendung des Abs. 1 ist ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft unbeachtlich. Sanierung ist eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsgrundlagen zu erhalten.

Zu II. Grundsatz des Vorrangs des Insolvenzrechts - § 251 II AO

- RFH v. 25.10.1926 – GrS 1/26, RFHE 19, 355: Konkursverfahren = **Lex specialis zur RAO**
- Historischer Gesetzgeber der AO 1977 wollte den Vorrang des Konkursrechts gesetzlich verankern (BT-DS VI/1982, 175)
- Steuersystematisch enthält die Norm nur die folgende Aussage: Die **Einzelvollstreckung tritt mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens zugunsten der Gesamtvollstreckung nach der Regeln der InsO zurück**
- Darüber hinaus sind steuerrechtliche Vorschriften aber **zugunsten der gemeinschaftlichen u. gleichmäßigen Haftungsverwirklichung nach der InsO teleologisch zu reduzieren**, soweit es das InsO-Verfahren erfordert

Zu II. Problembeispiele für das Verhältnis beider Rechtsordnungen

- **Unternehmenserhaltung** (durch Sanierung, Restrukturierung) ist im Rahmen der InsO ein **Mittel zur optimalen Gläubigerbefriedigung**. Die finanzbehördliche Zustimmung zu einem Insolvenzplan richtet sich **nicht nach §§ 163, 227 AO**, sondern **nach der InsO**.
- Unklar: Muss sich die Finanzbehörde bei ihrer Entscheidung statisch auf die **bestehenden Steueransprüche** beschränken oder darf sie auch dynamisch die **vorstellbare zukünftige Ertragsentwicklung** berücksichtigen?
- Zustimmung darf jedenfalls **keine verschleierte Maßnahme der Wirtschaftsförderung** sein. Die bloß abstrakte Sicherung des zukünftigen Steueraufkommens kann ebenfalls wohl nicht ausreichend sein.
- Ebenso geht auch die **Restschuldbefreiung nach §§ 286 ff. InsO** über die Knappheitsregelung einer Gesamtvollstreckung hinaus und führt zum **endgültigen Ausfall der Steuerforderung**. Sie lässt sich aber verfassungsrechtlich rechtfertigen, muss aber mit dem Billigkeitserlass nach §§ 163, 227 AO abgestimmt werden (**typisierter Erlassgrund**).

Zu III. Sanierungserlass ohne gesetzliche Grundlage?

FG München v. 12.12.2007 – 1 K 4487/06, EFG 2008, 615; FG Sachsen v. 6.3.2014 – 6 K 1782/11, n.v.: Wortlaut und Gesetzesbegründung des UntStRefG 1997 schließen es aus, den Sanierungsgewinn allein unter Anwendung des BMF-Schreibens v. 27.3.2003 nicht zu besteuern

BFH v. 28.2.2012 – VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 943: ernstliche Zweifel am Bestehen einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage für den Sanierungserlass

BFH v. 14.7.2010 – X R 34/08, BStBl. II 2010, 916, 940 (Rz.29); FG Ddorf v. 16.3.2011 – 7 K 3831/10 AO, EFG 2011, 1685: Sanierungserlass iSd. BMF-Schreibens v. 27.3.2003 steht nicht im Widerspruch zum Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

BFH v. 25.4.2012 – I R 24/11, BFH/NV 2012, 1516: Frage offengelassen

BGH v. 13.3.2014 – IX ZR 23/10, DB 2014, 945, Rz.29 ff.: Haftung des Steuerberaters ggü. Mandanten bei fehlendem Hinweis auf den Sanierungserlass

III. Sanierung: Ertragsteuerliche Behandlung des Sanierungsgewinns (1)

RFH v. 12.12.1928 – VI A 1499/28, RStBl. 1929, 86:

- „Sanierungsgewinne“ wurden als gegenüber der gewerblichen Gewinnerzielung „betriebsfremde“ Vorgänge nicht zur Einkommensteuer herangezogen. Der RFH wertete einen Gläubigernachlass **nicht als eine „Veränderung des Betriebsvermögens“**, sondern stellte ihn der Zuführung neuen Kapitals zum Unternehmen gleich.

RFH v. 5.2.1929 – I Aa 814/28, RStBl. 1929, 228:

- Diese Rspr. des VI. Senats übertrug der I. Senat aber **nicht auf Kapitalgesellschaften**, die nur eine betriebliche Sphäre besäßen.
- Daraufhin stellte der RMF bei körperschaftsteuerlichen Erwerbsgesellschaften **Sanierungsgewinne** im Wege eines **Billigkeitserlasses steuerfrei**, s. RMF v. 30.1.1930, RStBl. 1930, 77, 78.

III. Sanierung: Ertragsteuerliche Behandlung des Sanierungsgewinns (2)

RFH v. 21.10.1931 – VI A 968/31, RStBl. 1932, 160:

- Bei Einzelkaufleuten u. Personengesellschaften waren weiterhin **Sanierungsgewinne nicht steuerbar**. Soweit der Sanierungsgewinn reicht, blieb ein **Verlustvortrag aber ausgeschlossen**.

§ 11 Nr. 4 KStG v. 16.10.1934, RGBl. 1031:

- Vermögensmehrungen, die dadurch entstanden, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen wurden, waren **bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen** (gleichzeitig aber: ersatzlose Streichung des Verlustvortrages).
- Gesetzgeberisches Motiv: **Gleichbehandlung von Kapital-, Personengesellschaft und Einzelunternehmen** (Begr. RStBl. 1935, 81, 85)

III. Sanierung: Ertragsteuerliche Behandlung des Sanierungsgewinns (3)

RFH v. 1.9.1937 – VI A 482, StuW 1937 Nr. 501

- VI. Senat berief sich auch bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften bestätigend auf § 11 Nr. 4 KStG 1934 (dies fortgeführt v. BFH v. 25.10.1963 – I 359/60 S, BStBl. III 1964, 122; BFH v. 27.9.1968 – VI R 41/66, BStBl. II 1969, 102: sprach sogar vom Gewohnheitsrecht).

Einfügung des § 3 Nr. 66 EStG durch KStRG v. 31.8.1976, BGBl. I 2597:

„Steuerfrei sind Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden“.

- Sachliche Steuerbefreiung = sog. **Fiskalzweckbefreiung** zur Vermeidung einer **Scheingewinnbesteuerung**
- Im Hinblick auf die mangelnde Abstimmung mit dem durch das SteuerreformG v. 25.7.1988, BGBl. I 1093 sogar nurmehr **unbeschränkten Verlustvortrag** erhielt die Norm (ungewollt) den Charakter einer **überschießenden Sozialzweckbefreiung**.

III. Sanierung: Ertragsteuerliche Behandlung des Sanierungsgewinns (4)

Gesetz zur Fortsetzung der UntStRef v. 29.10.1997, BGBl. I 2590

- Wegen der **Doppelbegünstigung** (Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns + unbegrenzter Verlustvortrag) wurde **§ 3 Nr. 66 EStG aufgehoben**; im Hinblick auf den **unbeschränkten Verlustabzug/-vortrag** nach **§ 10d EStG** sah der Gesetzgeber kein Bedürfnis zur Regelung von Sanierungsgewinnen.

BMF v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240: Stundung/Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen

- Allerdings blieben trotz § 10d EStG **Verlustrausgleichsbeschränkungen** → Sanierungsgewinn wurde nicht in jedem Fall kompensiert
- **Einschränkung des Verlustabzugs** wurde schließlich mit der Einführung der sog. **Mindestbesteuerung** in § 10d EStG durch Gesetze v. 22./23.12.2003, BGBl. I 2840 u. 2922, noch verschärft.

III. Sanierung: Ertragsteuerliche Behandlung des Sanierungsgewinns (5)

Folgerungen:

- Es lässt sich **seit der Rspr. des RFH** eine **Rechtskontinuität** dahingehend nachweisen, dass ein durch Gläubigerverzicht entstehender sog. **Sanierungsgewinn** als ein die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Schuldners nicht erhöhender Scheingewinn **unbesteuert** bleibt.
- BMF v. 27.3.2003 BStBl. I 2003, 240, **vertypt** diese **Fallgruppe sachlicher Billigkeit** im Einklang mit dem Sinn und Zweck der Einkommensbesteuerung und verstößt daher nicht gegen den Vorbehalt oder Vorrang des Gesetzes.

IV. Sanierungsklausel des § 8c Ia KStG im Fokus des europäischen Beihilfenrechts

Beschluss der EU-Kommission v. 26.1.2011 – C7/10, ABl. L 235/26 iSd Art. 108 II AEUV: **Verpflichtung Deutschlands, die Beihilfe aufzuheben und mit Zinsen u. Zinseszins zurückzufordern**

- Nichtigkeitsklage Deutschlands zum EuG war verfristet, s. EuG v. 18.12.2012 – T 205/11, IStR 2013, 101; fristgemäße Privatklagen betroffener Stpfl. sind noch anhängig
- FG Hamburg v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460: **Normenkontrollvorlage wegen Verstoßes des § 8c KStG gegen Art. 3 I GG** (BFH setzt Parallelverfahren aus, s. BFH v. 28.10.2011 – I R 31/11, BFH/NV 2012, 605)
- EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 (P Oy), IStR 2013, 635 – **zu einer vergleichbaren Parallelregelung Finnlands**

Zu IV. EuGH in Rs. C-6/12 (P-Oy) zu den beihilferechtliche Maßstäben

Problem: Rechtsfrage der **Selektivität einer staatl. Maßnahme**

- Ermittlung des **Referenzsystems** = „normale“ Regelung
- **Abweichung der Maßnahme** von diesem Referenzsystem
- Selektivität fehlt, wenn die Maßnahme zwar einen Vorteil für den Begünstigten darstellt, aber auch durch das **Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems**, zu dem sie gehören, **gerechtfertigt** ist.
- **Ermessengesteuertes Genehmigungsverfahren** begründet für sich betrachtet noch nicht die Selektivität einer Maßnahme, wenn **objektive Kriterien** an die Hand gegeben werden.
- **Anders**: bei weitem Ermessen, das den Behörden erlaubt, die Bedingungen von **außersteuerlichen Kriterien** (z.B. dem Erhalt von Arbeitsplätzen) abhängig zu machen.

V. Sanierungserlass – eine unionsrechtlich unzulässige Beihilfe? (1)

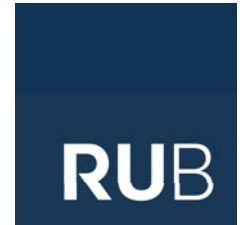
Art. 107 I AEUV:

- Maßnahme verschafft dem Begünstigten einen Vorteil,
- der vom Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährt wird.
- Die betreffende Maßnahme beeinträchtigt den Wettbewerb
- und ist spezifisch oder selektiv, begünstigt also „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“.

Art. 108 AEUV unterscheidet zwischen:

- **Bestehenden** Beihilfen (Abs. 1 u. 2): **nicht notifizierungspflichtig**, können aber **ex nunc** beanstandet werden
- **Neu eingeführte** Beihilfe (Abs. 3): **notifizierungspflichtig** und ggf. **ex tunc zurückzufordern** nebst Zinsen/Zinseszinsen

V. Sanierungserlass – eine unionsrechtlich unzulässige Beihilfe? (2)



Steuerliche Vergünstigung kann eine (unzulässige) Beihilfe sein

- Kernfrage = gewährt der Sanierungserlass dem Unternehmen einen **selektiven Vorteil?**

Prüfungsstufen der Selektivität

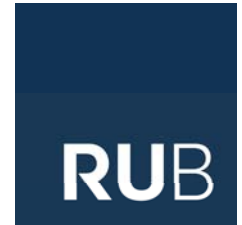
- Ermittlung des sog. **Referenzsystems**, d.h. wie ist das **Steuersystem in dem jeweiligen Bereich im Regelfall** ausgestaltet?
- Enthält die betreffende Regelung eine **Ausnahme**, indem sie **zwischen Wirtschaftsteilnehmern, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden, differenziert?**
- Ist die prima facie als „selektiv“ erscheinende **Ausnahme** aus dem **inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt?**

V. Sanierungserlass – eine unionsrechtlich unzulässige Beihilfe? (3)

Bedenken: s. Herrmann, ZinsO 2003, 1069; Weber NZI 2012, 537

- Dispens besitzt Ausnahmecharakter
 - Durch Forderungserlass entstehender Buchgewinn wird nur bei in der Krise befindlichen Unternehmen nicht besteuert.
 - **Selektivität** folgt aus dem Ermessensspielraum der Finanzbehörde (selbst bei **Ermessensreduzierung auf Null** bleibt ein **Beurteilungsspielraum** hinsichtlich der **Merkmale der Sanierungsbedürftigkeit, -fähigkeit, -eignung und –absicht**).
- Dispens könnte aber wegen Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt sein
 - **Teleologische Reduzierung des Steuertatbestandes** ist eines **gesetzesverstehenden Dispenses**: Vermeidung einer **Schein-gewinnbesteuerung** zur Gewährleistung einer dem systemtragenden **Leistungsfähigkeitsprinzip** entsprechenden Besteuerung (Vermeidung einer **Übermaßbesteuerung**)

V. Sanierungserlass – eine unionsrechtlich unzulässige Beihilfe? (4)



Schließlich: Wenn überhaupt, handelt kann es sich nur um eine **„bestehende“ Beihilfe iSd. Art. 108 I, II AEUV** handeln:

- **Sie bestand schon vor Inkrafttreten des EWGV zum 1.1.1958**
 - Inhalt des Sanierungserlasses v. 27.3.2003 lässt sich bis auf die **Rechtsprechung des RFH** zurückführen
 - § 11 Nr. 4 KStG 1934 u. § 3 Nr. 66 EStG 1976 begründeten gesetzlich zwingend die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen bis zum 31.12.1996.
 - Seit 1.1.1997: wieder allgemeine Stundung- u. Erlassregel der §§ 163, 222, 227 AO anzuwenden, die das BMF v. 27.3.2003 mit Rückwirkung (s. Tz. 13) für Sanierungsfälle vertyp (darin liegt auch **keine vertiefende „Umgestaltung“** einer bestehenden Beihilfe iSd Art. 108 III AEUV)

VI. Fazit

- Das InsO-Verfahren dient einem verfassungskonformen Ausgleich divergierender Rechtsgüter iS einer Knappheitsentscheidung, der sich auch der Fiskus anzupassen hat.
- Das normative steuerrechtliche Gerüst ist nach wie vor zu rudimentär, um Insolvenz- und Steuerrecht in Einklang zu bringen.
- Der Sanierungserlass enthält einen gesetzesverstehenden Dispens und verstößt nicht gegen den Vorbehalt des Gesetzes.
- Der Sanierungserlass wirkt auch nicht selektiv und ist keine unionsrechtlich unzulässige Beihilfe.
- Dasselbe gilt m.E. auch für § 8c Ia KStG. Die Crux des § 8c KStG liegt in seiner über den Fall des Mantelkaufs hinausgehenden (m.E. verfassungswidrigen) Ausgestaltung, die den Gesetzgeber zu systemkonformen Rückausnahmen zwingt.