



Steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen/Sanierungserträgen

Folgen des Beschlusses des Großen Senats des
BFH vom 28. November 2016 (GrS 1/15)

Dr. Rolf Möhlenbrock



I. Historische Entwicklung

1. Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Betriebsfremder Vorgang (Einkommensteuerrecht) und Erlass aus Billigkeitsgründen (Körperschaftsteuerrecht) nach Verrechnung mit Verlustvorträgen.

2. 1934: Einführung § 11 Nummer 4 KStG

Abzug des Sanierungsgewinns vom Einkommen und Abschaffung Verlustvorträge, analoge Anwendung im Einkommensteuerrecht.

3. Rechtsprechung des BFH

Nichtbesteuerung aufgrund Richterrecht gerechtfertigt. Festhalten an der Verrechnung mit Verlustvorträgen auch nach Wiedereinführung des Verlustvortrags. Nachdem der Große Senat des BFH in 1968 entschieden hatte, dass im Körperschaftsteuerrecht der Abzug des Sanierungsgewinns nach § 11 Nummer 4 KStG den Verlustvortrag unberührt lasse, folgte der BFH dieser Rechtsauffassung auch für das Einkommensteuerrecht.



I. Historische Entwicklung

4. Einführung § 3 Nummer 66 EStG in 1977

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

Verlustvorträge (soweit gesetzlich zugelassen (ab 1988)) bleiben erhalten.

5. Aufhebung des § 3 Nummer 66 EStG ab 1998

Aufgrund Doppelbegünstigung (Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns/Erhalt der Verlustvorträge)

- Nichtbesteuerung von Sanierungsgewinnen aufgrund einzelner persönlicher und/oder sachlicher Billigkeitsmaßnahmen.



I. Historische Entwicklung

6. Veröffentlichung des sog. Sanierungserlasses (BMF-Schreiben vom 27. März 2003)

Notwendigkeit aufgrund Zielkonflikt mit der neuen ab 1. Januar 1999 geltenden InsO.

7. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH vom 25. März 2015 (X R 23/13)

- Keine Verfassungswidrigkeit des Sanierungserlasses
- Keine Beihilfe

8. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016 (GrS 1/15)

- Verstoß gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung
- Keine Aussagen zur Beihilfe



II. Sanierungserlass vom 27. März 2003

Gewährung sachlicher Billigkeitsmaßnahmen:

- Vollständige Verrechnung aller Verlustverrechnungspotentiale im Rahmen einer abweichenden Steuerfestsetzung (§ 163 AO)
- Stundung der auf den verbleibenden Sanierungs-gewinn entfallenden Steuer mit dem Ziel des späteren Erlasses

Voraussetzungen:

- Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens
- Sanierungseignung des Schulderrlasses
- Sanierungsabsicht der Gläubiger

Grundsätzlich sind nur unternehmensbezogene Sanierungen begünstigt.



III. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016 (GrS 1/15)

Sanierungserlass verstößt gegen den Grundsatz der
Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Die im Grundsatz nicht
angegriffene Nichtbesteuerung von Sanierungs-gewinnen bedarf
einer gesetzlichen Regelung.



IV. Vertrauensschutzregelung bis zum Inkrafttreten einer gesetzlichen Neuregelung

BMF-Schreiben vom 27. April 2017

1. Altfälle

Forderungsverzicht der Gläubiger bis einschließlich 8. Februar 2017, dann uneingeschränkte Anwendung des Sanierungserlasses.

2. Vorliegen einer verbindlichen Auskunft/Zusage

a) Erteilung bis einschließlich 8. Februar 2017

- Kein Widerruf der verbindlichen Auskunft/Zusage
- damit: Anwendung des Sanierungserlasses, unabhängig vom Zeitpunkt des Forderungsverzichts der Gläubiger

b) Erteilung nach dem 8. Februar 2017

Kein Widerruf, wenn Forderungsverzicht der Gläubiger bis zur Entscheidung über die Rücknahme bereits vollzogen wurde.



IV. Vertrauensschutzregelung bis zum Inkrafttreten einer gesetzlichen Neuregelung

3. Neufälle (Forderungsverzicht nach dem 8. Februar 2017/keine verbindliche Auskunft/Zusage)

- Billigkeitsmaßnahmen in Form von abweichenden Steuerfestsetzungen nach § 163 Absatz 1 Satz 2 AO und Stundungen nach § 222 AO sind **mit Blick auf gesetzliche Neuregelung** unter Widerrufsvorbehalt vorzunehmen.
- Erlassentscheidungen (§ 227 AO) sind zurückzustellen.
- Billigkeitsmaßnahmen aus anderen – nicht im Bereich des Sanierungserlasses liegenden – sachlichen oder persönlichen Gründen sind weiterhin möglich.



V. Gesetzliche Neuregelung

- § 3a EStG (Steuerfreiheit der Sanierungserträge)
- § 3c Absatz 4 EStG (Abzugsverbot von Sanierungskosten)
- § 7b GewStG (Sonderregelung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags bei unternehmensbezogener Sanierung)



V. § 3a EStG (Sanierungserträge)

Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung sind steuerfrei (§ 3a Absatz 1 Satz 1 EStG):

- Nachweis der unternehmensbezogenen Sanierung (§3a Absatz 2 EStG)
 - Sanierungsbedürftigkeit
 - Sanierungsfähigkeit
 - Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses
 - Sanierungsabsicht der Gläubiger.
- Ausübung gewinnmindernder steuerlicher Wahlrechte (z. B. TW-AfA, Bewertungswahlrecht GWG)



V. Auswirkung und Umfang der Steuerfreiheit der Sanierungserträge

- Abzugsverbot der Sanierungskosten (§ 3c Absatz 4 EStG)
- Untergang der Verluste, in der in § 3a Absatz 3 EStG genannten Reihenfolge bis zur Höhe des um die Sanierungskosten (§ 3c Absatz 4 EStG) geminderten Sanierungsertrags (= Sanierungsgewinn)

für:

- Unternehmensbezogene Sanierungen
- Gleichstellung Fälle Restschuldbefreiung etc.



V. Wirkung des § 3a EStG

- Überführung des Sanierungserlasses (1:1) ins Gesetz
- verbesserte Rechtssicherheit für Betroffene (insbesondere hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem EU-Beihilferecht)



V. Inkrafttretensvorbehalt

- §§ 3a und 3c Absatz 4 EStG, § 7b GewStG sowie die Folgeänderungen im KStG treten erst nach der **beihilferechtlichen Bewilligung** in Kraft.
- Bis dahin: Übergangsregelung vom 27. April 2017 oder „einzelne“ persönliche (oder sachliche) Billigkeitsmaßnahmen



VI. Ausblick: Stand des beihilferechtlichen Genehmigungsverfahrens

- Das beihilferechtliche Genehmigungsverfahren wurde zeitnah in Gang gesetzt und bei der KOM auch priorisiert.
- Gespräche mit der KOM finden statt.
 - Derzeit: Beantwortung von Fragen der KOM
 - Wahrscheinlich noch im September weiterer Gesprächstermin.
- Ausgang bislang unklar.



**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit !**