GSK Update

09.02.2017

Sanierungsfall Steuerrecht: BFH verwirft den Sanierungserlass

Steuern auf Sanierungsgewinne können nur noch nach Einzelfallprüfung erlassen werden.

Executive Summary

> Der so genannte „Sanierungserlass“ verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Die Entscheidung über pauschale Steuererlasse obliegt alleine dem Gesetzgeber.

> Damit ist der Sanierungserlass nicht mehr anwendbar. Dies führt für Sanierungsverfahren aktuell zu hoher Rechtsunsicherheit und einer erheblichen Einschränkung der zur Verfügung stehenden Sanierungsbausteine.

> Anerkannt wurde hingegen ein Steuererlass auf Sanierungsgewinne im Verwaltungswege, wenn es sich um eine Einzelfallentscheidung für begrenzte atypische Ausnahmefälle handelt.

> Der Gesetzgeber zeigt sich einer gesetzlichen Lösung in ersten Stellungnahmen aufgeschlossen. Es bleibt jedoch ungewiss, wie schnell eine Umsetzung erfolgen kann.

Sanierungsgewinne

Werden einem Unternehmen im Rahmen der Sanierung von seinen Gläubigern Schulden ganz oder teilweise erlassen (Forderungsverzicht), erhöht sich dadurch das steuerliche Betriebsvermögen. Dies hat zur Folge, dass das Unternehmen die daraus folgenden „Sanierungsgewinne“ versteuern muss. Durch den Sanierungserlass konnte das Finanzamt auf Antrag die Steuern für die Sanierungsgewinne (nach Verrechnung mit Verlusten) zunächst stunden und letztlich erlassen. Dies ist nunmehr Makulatur.

Der Entscheidungsfall

Dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (GrS BFH) vom 28. November 2016 (Az. GrS 1/15), der am 07. Februar 2017 veröffentlicht wurde, lag ein Verfahren zugrunde, in dem die Finanzverwaltung die Anwendung des Sanierungserlasses verweigerte. Da es an einer Sanierungseignung fehle, seien die Voraussetzungen für einen Steuererlass nicht gegeben.

Der zuständige X. Senat des BFH hatte dem Großen Senat aber wegen der grundsätzlichen Bedeutung dieses Punktes für die Sanierungspraxis die Frage vorgelegt, ob der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt (Vorlagebeschluss vom 25. März 2015, X R 23/13). Der X. Senat vertrat dort allerdings die Auffassung, dass kein Verstoß vorläge und der Erlass im Übrigen auch nicht gegen europäisches Beihilferecht verstoße. Die Finanzverwaltung wollte ebenfalls am Sanierungserlass festhalten. Der GrS BFH – dem Richter aus allen Senaten des BFH angehören und der für die Einheitlichkeit der Rechtsprechung sorgen soll – verwarf diese Ansicht nun.

Hintergrund

Bis 1997 waren Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 EStG a.F. in voller Höhe steuerfrei. Diese Steuerbefreiung strich der Gesetzgeber jedoch zur Gegenfinanzierung der Unternehmenssteuerreform. Zur Begründung führte er aus, dass nach Einführung der Steuerfreiheit im Jahr 1977 zusätzlich noch die 1988 eingeführte unbeschränkte Verlustvortragsmöglichkeit hinzugekommen sei. Im Steuererlass

bei gleichzeitigem Erhalt der Verlustvorträge sah der Gesetzgeber – damals nicht ganz zu Unrecht – eine ungerechtfertigte Doppelbegünstigung.

Heute hingegen erschwert die Besteuerung von Sanierungsgewinnen Sanierungsbestrebungen von Unternehmen erheblich oder macht sie sogar unwirtschaftlich. Denn die Steuerbelastung zehrt die ohnehin knappe Liquidität, die zur Betriebsfortführung benötigt wird, in hohem Maße auf. Zugleich sinkt die Bereitschaft der Gläubiger, Sanierungsbeiträge zu leisten. Diese können zwar ein Interesse haben, das Unternehmen zu sanieren. Sie sind aber in der Regel nicht gewillt, auf eigene Forderungen gegenüber dem Unternehmen zu verzichten, wenn dies allein dem Fiskus und nicht der Stärkung des Unternehmens zugutekommt.

Der bisherige Sanierungserlass

Die Finanzverwaltung hatte erkannt, dass die Besteuerung von Sanierungsgewinnen die wirtschafts- und arbeitsmarktpolitische Zielsetzung des Erhalts von Unternehmen und ihrer Arbeitsplätze konterkariert. In dem Sanierungserlass, der sich auf die Billigkeitsregelungen der § 163 und § 227 der Abgabenordnung (AO) stützt, hatte das Bundesfinanzministerium (BMF) daher in einer allgemeinverbindlichen Verwaltungsanweisung geregelt, dass Ertragsteuern auf einen Sanierungsgewinn unter ähnlichen Voraussetzungen wie unter der früheren Rechtslage erlassen werden konnten (BMF-Schreiben vom 27. März 2003 IV A 6 S 2140 8/03, BStBl I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 6 S 2140/07/10001-01, BStBl I 2010, 18). Eine Doppelbegünstigung lag nach dieser Lösung nicht vor, da vor einem Erlass zunächst sämtliche vorhandenen Verlustvorträge zu verrechnen waren. Verrechnungsbeschränkungen wie die Mindestbesteuerung nach § 10d EStG blieben dabei außer Betracht.

Lag ein qualitativ hinreichender Sanierungsplan vor (beispielsweise nach den Kriterien des IDW S6), wurde davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für einen Erlass erfüllt sind. **Eine Prüfung im Einzelfall, ob persönliche oder sachliche Billigkeitsgründe vorliegen, fand nicht mehr statt**. Dies hatte den entscheidenden Vorteil, dass die Erlangung eines Steuererlasses zwar durchaus mit hohen Voraussetzungen verknüpft war, aber mit vorhersehbarem Erfolg gestaltet werden konnte. Denn nichts ist in der Sanierung schädlicher als die Ungewissheit, ob die schmerzhaften Sanierungsbeiträge aller Beteiligten überhaupt Erfolg haben können.

Die Entscheidung und ihre Konsequenzen

Der GrS BFH betont in seinem Beschluss, dass die Finanzbehörden auch im Wege von Verwaltungserlassen keine Ausnahmen von der gesetzlich vorgeschriebenen Besteuerung zulassen dürfen. Denn auch der **Verzicht auf Steuern bedarf einer gesetzlichen Grundlage**. Fehlt diese, können die Finanzbehörden auf die Festsetzung und Erhebung von Steueransprüchen nicht verzichten. Anderenfalls verstoßen sie gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 Abs. 1 AO) und damit gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG). **Der Sanierungserlass ist also Geschichte. Er darf von der Finanzverwaltung nicht mehr angewendet werden**.

Rechtsfolgen bei bereits erfolgter Umsetzung

Wurde dem steuerpflichtigen Unternehmen bereits ein Steuererlass gewährt, ist es über § 130 Abs. 2 AO geschützt. Diese Vertrauensschutznorm regelt, dass begünstigende Verwaltungsakte, von Ausnahmefällen abgesehen, selbst dann nicht zurückgenommen werden können, wenn das Verwaltungshandeln falsch, also nicht gesetzestreu war.

Rückschlagsrisiko Besserungsschein

Resultieren die entsprechenden Sanierungsgewinne aus Forderungsverzichten, die mit einem Besserungsschein verbunden wurden, waren die Steuerstundungen bisher so lange aufrecht zu erhalten, wie Zahlungen aus dem Besserungsschein möglich waren. Damit sollte vermieden werden, dass der Fiskus die Steuerschuld erlässt, obwohl der ursprüngliche Sanierungsbeitrag des Gläubigers in späteren Perioden zurückgezahlt wird.

Unklar ist nunmehr, was für diejenigen Altfälle gilt, die aufgrund eines solchen Besserungsscheins bislang lediglich eine Steuerstundung erlangt haben. Früher wurde der endgültige Steuererlass gewährt, wenn der Besserungsschein auslief, ohne dass der Besserungsfall während der Laufzeit eingetreten war. Der endgültige Erlass könnte nun aber als eine neue Verwaltungsentscheidung angesehen werden, die womöglich nicht der Vertrauensschutzbindung des § 130 AO unterliegt. In der Konsequenz dürfte dann dieser Erlass nicht mehr erteilt werden.

Sollte es dazu kommen, kann dies den endgültigen Todesstoß für das Unternehmen bedeuten. Denn der Nicht-Eintritt des Besserungsfalls zeigt, dass die Ertragskraft des Unternehmens noch nicht wiederhergestellt ist. Das sinnvolle Sanierungsinstrument „Besserungsschein" kann sich somit für Altfälle als gefährlicher Bumerang erweisen.

Rechtsfolgen bei verbindlicher Auskunft

Kritisch sind auch Fälle, in denen das Unternehmen zwar eine verbindliche Auskunft erlangt hat, der Steuererlass jedoch noch nicht umgesetzt wurde. So ist die Finanzverwaltung zwar grundsätzlich an ihre Auskunft gebunden, wenn der Steuerpflichtige den dort zugrunde gelegten Sachverhalt exakt umsetzt. § 2 Abs. 3 StAuskV sieht jedoch ausdrücklich vor, dass eine verbindliche Auskunft trotz der oben zitierten Vertrauensschutznorm des § 130 AO mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden kann, wenn sich herausstellt, dass die erteilte Auskunft unrichtig war.

Ein typischer Fall wäre der durch verbindliche Auskunft abgesicherte Forderungsverzicht oder die Bestätigung eines Insolvenzplans, dem in der anschließenden Umsetzungsphase nun die Gewährung des Steuererlasses verwehrt wird. Hier muss unseres Erachtens aufgrund der bereits vollzogenen Sanierungsbeiträge Vertrauensschutz gewährt werden. Es bleibt jedoch auch hier abzuwarten, wie sich die Finanzverwaltung positionieren wird.

Rechtsfolgen für künftige Fälle

Für künftige Fälle wird die Finanzverwaltung auf der Grundlage des Sanierungserlasses keine Erlassentscheidungen mehr treffen. Dem Steuerpflichtigen bleibt nur, nach den allgemeinen gesetzlichen Vorschriften (§§ 163, 227 AO) einen Erlass aus besonderen persönlichen oder sachlichen Gründen zu erlangen. Eine sachliche Billigkeitsmaßnahme setzt dabei nach Ansicht des BFH einen atypischen Ausnahmefall voraus, was im Einzelfall belegt und geprüft werden muss. Dadurch sollen Härten ausgeglichen werden, wenn das steuerliche Ergebnis in einer besonderen Konstellation nicht mit der steuerrechtlichen Wertentscheidung des Gesetzgebers in Einklang steht. Wirtschafts- oder arbeitspolitische Gründe außerhalb des Steuerrechts können hingegen keine Billigkeitsentscheidung rechtfertigen und bleiben dem Gesetzgeber vorbehalten.

Ausblick

Die Entscheidung des GrS BFH wird weitreichende Folgen haben. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung im Rahmen der Einzelfallprüfung eine sanierungsfreundliche Linie verfolgen wird. Der Finanzverwaltung sind hier aber sehr enge Grenzen gesetzt. Immerhin hat der GrS BFH anerkannt, dass atypische Ausnahmefälle nicht nur singulär auftretende Fälle erfassen, sondern auch für ganze Fallgruppen gelten können, wenn sie durch besondere Ausnahmevoraussetzungen gekennzeichnet sind.

Im Ergebnis ist aber der Gesetzgeber gefordert, rasch für Rechtsicherheit zu sorgen – dies möglichst im Einklang auch mit europäischem Beihilferecht, um weitere Rechtsunsicherheiten zu vermeiden. Erste Stimmen aus Regierungskreisen signalisieren bereits, dass man sich um eine gesetzliche Regelung möglichst noch in dieser Legislaturperiode bemühen will. Bis dahin gilt, dass eine verlässliche Sanierungsplanung mit maßgeblichen Forderungsverzichten deutlich schwerer, wenn nicht sogar unmöglich geworden ist.

Tax

Dr. Dirk Koch
Rechtsanwalt Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht
Partner Tax, Standort München
Tel +49 89 288174-20
dirk.koch@gsk.de

Dr. Petra Eckl
Rechtsanwältin Steuerberaterin
Fachanwältin für Steuerrecht
Partner Tax, Standort Frankfurt
Tel +49 69 710003-190
petra.eckl@gsk.de

Restructuring

Dr. Raoul Kreide
Rechtsanwalt
Diplom-Betriebswirt (BA), Mediator
Local Partner Restructuring, Standort Heidelberg
raoul.kreide@gsk.de

Andreas Dimmling
Rechtsanwalt
Wirtschaftsjurist (Universität Bayreuth)
Local Partner Restructuring, Standort München
andreas.dimmling@gsk.de

GSK STOCKMANN

Urheberrecht

GSK Stockmann – Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von GSK Stockmann gestattet.

Haftungsausschluss

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot auf Beratung oder Auskunft dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko.

GSK Stockmann und auch die in dieser Mandanteninformation namentlich genannten Partner oder Mitarbeiter übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung, noch haftet GSK Stockmann und einzelne Partner oder Mitarbeiter in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation.
Aus diesem Grund empfehlen wir, in jedem Fall eine persönliche Beratung einzuholen.

www.gsk.de

GSK STOCKMANN

BERLIN
Mohrenstraße 42
10117 Berlin
Tel +49 30 203907-0
Fax +49 30 203907-44
berlin@gsk.de

HEIDELBERG
Mittermaierstraße 31
69115 Heidelberg
Tel +49 6221 4566-0
Fax +49 6221 4566-44
heidelberg@gsk.de

FRANKFURT/M.
Taunusanlage 21
60325 Frankfurt
Tel +49 69 710003-0
Fax +49 69 710003-144
frankfurt@gsk.de

MÜNCHEN
Karl-Scharnagl-Ring 8
80539 München
Tel +49 89 288174-0
Fax +49 89 288174-44
muenchen@gsk.de

HAMBURG
Neuer Wall 69
20354 Hamburg
Tel +49 40 369703-0
Fax +49 40 369703-44
hamburg@gsk.de

BRÜSSEL
GSK Stockmann
209a Avenue Louise
B-1050 Brüssel
Tel +32 2 6260 740
Fax +32 2 6260 749
bruessel@gsk.de

LUXEMBURG
GSK Luxembourg SA
44, Avenue John F. Kennedy
L-1855 Luxemburg
Tel +352 2718 0200
Fax +352 2718 0211
luxembourg@gsk-lux.com

UNSERE PARTNER DER BROADLAW GROUP:

LPA-CGR avocats in Frankreich, Nunziante Magrone in Italien und Roca Junyent in Spanien.

www.broadlawgroup.com

MEMBER OF broadlaw group