



## Sanierungserlass und Beihilfe

Dr. Günter Kahlert

Berlin, den 3. November 2016

## Gliederung

■ Teil I: Entwicklungsgeschichte des Sanierungserlasses

■ Teil II: Verfassungsrechtlich gebotener Ausgleich

■ Teil III: Keine Beihilfe

Siehe im Einzelnen *Kahlert*, ZIP 2016, 2107

## I. Entwicklungsgeschichte des Sanierungserlasses (1/3)

- **Reichsfinanzhof**
  - Begründungen für die Nichtbesteuerung des Sanierungsgewinns
    - Betriebsfremder Vorgang (Einkommensteuerrecht) **und** Erlass aus Billigkeitsgründen (Körperschaftsteuerrecht) **nach** Verrechnung mit Verlustvorträgen
    - Nach Schaffung § 11 Nr. 4 KStG (Abzug des Sanierungsgewinns vom Einkommen) und Abschaffung Verlustvorträge in 1934 Bezugnahme im Einkommensteuerrecht auch auf § 11 Nr. 4 KStG
- **Bundesfinanzhof**
  - Begründungen für die Nichtbesteuerung des Sanierungsgewinns
    - Stellte im Einkommensteuerrecht zwar den betriebsfremden Vorgang infrage, rechtfertigte die Nichtbesteuerung jedoch mit dem Argument des Richterrechts.
    - Hielt nach Wiedereinführung des Verlustvortrags an der Verrechnung mit Verlustvorträgen fest
    - Nachdem der Große Senat des BFH in 1968 entschieden hatte, dass im Körperschaftsteuerrecht der Abzug des Sanierungsgewinns nach § 11 Nr. 4 KStG den Verlustvortrag unberührt lasse, folgte der BFH dieser Rechtsauffassung auch für das Einkommensteuerrecht
- **Kriterien eines Sanierungsgewinns waren nach Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof stets**
  - Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens
  - Sanierungseignung des Schuldnerlasses und
  - Sanierungsabsicht der Gläubiger

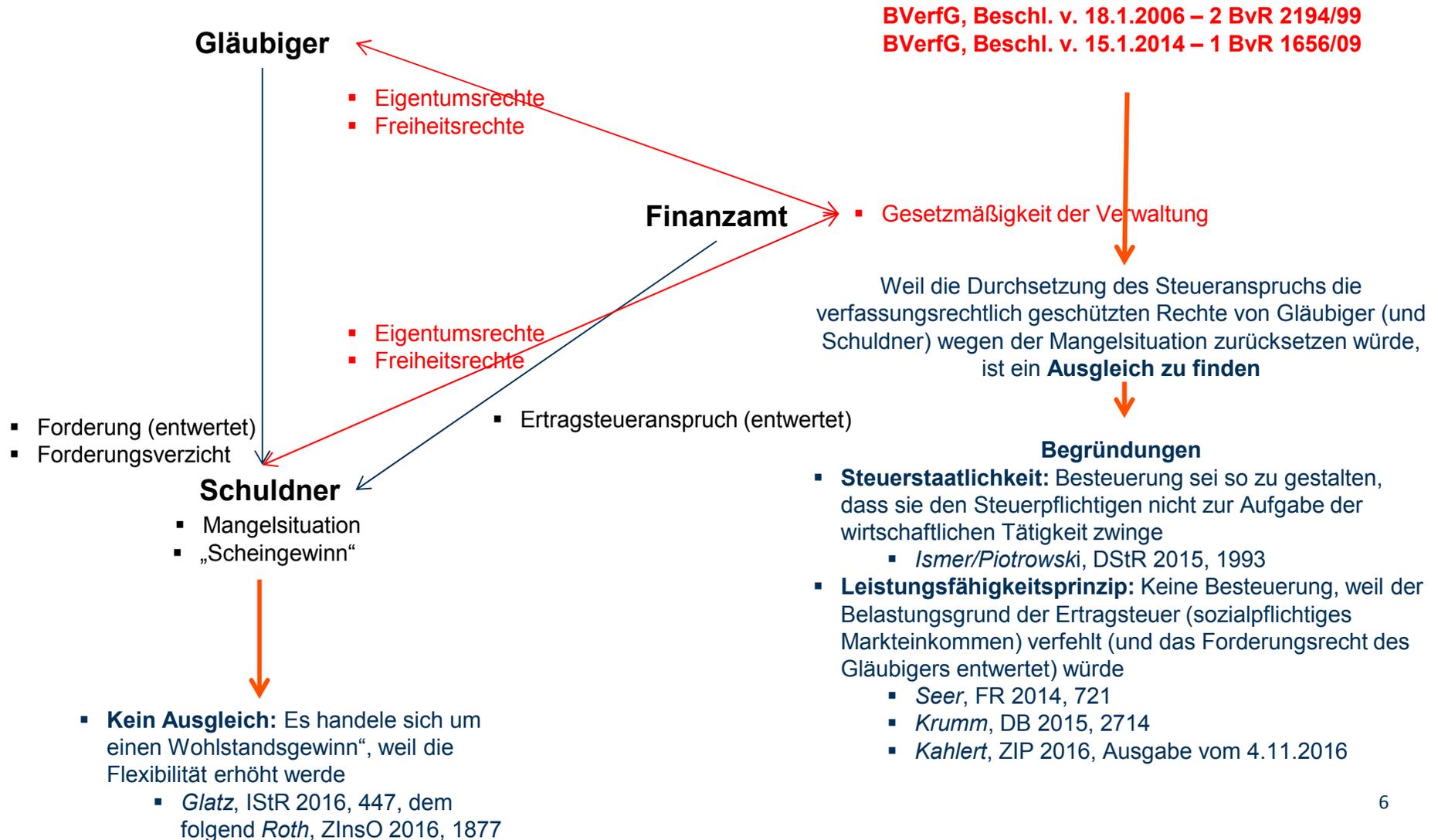
## I. Entwicklungsgeschichte des Sanierungserlasses (2/3)

- **§ 3 Nr. 66 EStG 1977**
  - [Steuerfrei sind] „Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zwecke der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden.“
  - Nach dem BFH blieben von dieser Steuerfreiheit Verlustvorträge zwar unberührt (siehe oben), jedoch waren diese **bei Inkrafttreten** des § 3 Nr. 66 EStG 1977 **beschränkt** und wurden **erst** durch Gesetz in 1988 zeitlich unbegrenzt zugelassen
- **Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG 1977 ab 1998 begründete der Gesetzgeber damit, dass**
  - § 3 Nr. 66 EStG 1977 mit der Einführung des unbegrenzten Verlustabzugs in 1988 nicht mehr zu rechtfertigen sei, weil zu der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns die Nutzung der Verlustvorträge hinzutrete und
  - einzelnen persönlichen oder sachlichen Härtefällen im Stundungs- oder Erlasswege begegnet werden könne

## I. Entwicklungsgeschichte des Sanierungserlasses (3/3)

- **Sanierungserlass des BMF vom 27.3.2003**
  - Anlass war das Inkrafttreten der InsO am 1.1.1999; es wurde ein Zielkonflikt mit dem Sanierungsgedanken der InsO erblickt
  - Regelt
    - die bekannten Kriterien des Sanierungsgewinns, zusätzlich die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, wobei dieses Kriterium m.E. zur Sanierungsseignung gehört und somit nicht neu ist
    - (nur) unternehmensbezogene Sanierungen
    - (nur) Einkommen- und Körperschaftsteuer, nicht die Gewerbesteuer
    - das vorherige Ausschöpfen der ertragsteuerlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten
    - die Stundung und den anschließenden Erlass
    - eine Ermessenreduzierung auf Null bei Vorliegen der Voraussetzungen
- **Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH vom 25.3.2015 – X R 23/13**
  - Verneint nicht nur die konkrete Vorlagefrage (Verfassungswidrigkeit des Sanierungserlasses wegen „Wiedereinführung des § 3 Nr. 66 EStG 1977), sondern auch eine Beihilfe
- **EuG, Urt. v. 4.2.2016 – T-620/11, GFKL Financial Services AG, Az. EuGH: C-209/16 P und EuG, Urt. v. 4.2.2016 – T-287/11, Heitkamp Bauholding GmbH, Az. EuGH: C-208/16 P**
  - Danach ist § 8c Abs. 1a KStG (sog. Sanierungsklausel) als Beihilfe zu beurteilen
  - Diskussion in der Literatur über den Einfluss dieser Entscheidungen auf den Sanierungserlass

## II. Verfassungsrechtlich gebotener Ausgleich



### III. Keine Beihilfe (1/7) Allgemeines (1/2)

- **Artikel 107 Abs. 1 AEUV**
  - „(1) Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“
- **Ausformung durch die Rechtsprechung, insbesondere jeweils m.w.N.:**
  - EuG, Urt. v. 4.2.2016 – T-620/11 (GFKL Financial Services AG, Az. EuGH: C-209/16 P) betreffend **§ 8c Abs. 1a KStG**
  - EuG, Urt. v. 4.2.2016 – T-287/11 (Heitkamp Bauholding GmbH, Az. EuGH: C-208/16 P) betreffend **§ 8c Abs. 1a KStG**
  - EuGH, Urt. v. 24.1.2013 – C-73/11 P (Frucona Kosice) betreffend **Steuererlass im Rahmen eines gerichtlichen Vergleichsverfahrens**
  - EuGH, Urt. v. 18.7.2013 – C-6712 (P Oy) betreffend **„finnischen Sanierungserlass“**
  - EuGH, Urt. v. 8.9.2011 – C-78/08 bis 80/08 (Paint Graphos) betreffend **Befreiung von Steuern**, die Genossenschaften zugutekommen

### III. Keine Beihilfe (2/7) Allgemeines (2/2)

- **Prüfungsschema des EuGH**
  - (1) Wird eine Maßnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln finanziert?
  - (2) Ist die Maßnahme selektiv?
    - (2.1) Was ist die allgemeine Steuerregelung?
    - (2.2) Ist die mit der Maßnahme gewährte Steuerbefreiung selektiv?
    - (2.3) Ist die Steuerbefreiung gerechtfertigt?
      - Grund- und Leitprinzipien des Steuersystems
      - Ermessen
      - Kohärenz
      - Verhältnismäßigkeit
  - (3) Auswirkungen auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten und Verfälschung des Wettbewerbs?

### III. Keine Beihilfe (3/7)

#### Tatbestandsmerkmal 1: Wird eine Maßnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln finanziert?

- Steuerfreiheit der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Einkommen- und Körperschaftsteuer stellt eine Verminderung der Abgabenbelastung und somit grundsätzlich eine staatliche Maßnahme dar
- M.E. passt das Kriterium des privaten Gläubigers nicht, weil das Finanzamt einen Steuererlass in seiner Rolle als Hoheitsträger und nicht in seiner Rolle als Gläubiger ausspricht (a.A. *Hageböke*, DK 2015, 310, 316)

### **III. Keine Beihilfe (4/7)**

#### **Tatbestandsmerkmal 2: Ist die Maßnahme selektiv? (1/4)**

- Schritt 1: Was ist die allgemeine Steuerregelung?
  - Die Einkommen- und Körperschaftsteuer für die „gesunden Unternehmen“ wird in gleicher Weise ermittelt wie die Einkommen- und Körperschaftsteuer für die „Unternehmen in Schwierigkeiten“, nämlich auf Grundlage des Betriebsvermögensvergleichs

### III. Keine Beihilfe (5/7)

#### Tatbestandsmerkmal 2: Ist die Maßnahme selektiv? (2/4)

- Schritt 2: Ist die mit der Maßnahme gewährte Steuerbefreiung selektiv?
  - Gemessen am allgemeinen Steuersystem (Ermittlung Einkommen- und Körperschaftsteuer durch Gewinnermittlung mittels Betriebsvermögensvergleich) ist die Steuerfreiheit der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Einkommen- und Körperschaftsteuer m.E. selektiv (so auch *Ismer/Piotrowski*, DStR 2015, 1993, 1995 unter 3.2)
  - A.A. BFH, Beschl. v. 25.3.2015 – X R 23/13 Rz. 86, weil sich der Sanierungserlass zugunsten aller Unternehmen im Schwierigkeiten auswirke. Dem folgend *Krumm*, DB 2015, 2714, 2716 rechte Spalte und *Hageböke*, DK 2015, 310, 315 ff. Danach wäre das Ziel der Maßnahme (Sanierungserlass) und nicht – so *Paint Graphos* Rz. 49 – das Ziel des allgemeinen Steuersystems maßgeblich (vgl. auch *Ismer/Piotrowski*, DStR 2015, 1993, 1996 unter 3.3)

### III. Keine Beihilfe (6/7)

#### Tatbestandsmerkmal 2: Ist die Maßnahme selektiv? (3/4)

- Schritt 3: Ist die Steuerbefreiung gerechtfertigt? (1/2)
  - Der Sanierungserlass regelt gemessen an dem Ziel, einen verfassungsrechtlich gebotenen Ausgleich der Rechte von Schuldner, Gläubiger und Fiskus herzustellen, **objektive Kriterien** und das Ermessen des Finanzamts ist bei Vorliegen der Voraussetzungen auf Null reduziert (Rz. 12). Der Beurteilungsspielraum des Finanzamts auf der Tatbestandsseite ist voll und der Ermessensgebrauch auf der Rechtsfolgenseite gemäß § 102 FGO gerichtlich überprüfbar. Insoweit besteht eine grundsätzliche Rechtfertigungsmöglichkeit (so auch BFH, Beschl. v. 25.3.2015 – X R 23/13 Rz. 87; a.A. *Wehner*, NZI 2012, 537, 538 unter II.1.b, dem folgend *Roth*, ZInsO 2016, 1877 unter IV.3) mit Hinweis auf EuG, Urt. v. 11.7.2002 – T-152/99; m.E. überholt durch P Oy Rz.23 ff.)
  - Das Leistungsfähigkeitsprinzip gehört zur **Natur und dem allgemeinen Aufbau des deutschen Steuersystems** und rechtfertigt die Steuerbefreiung aufgrund des verfassungsrechtlich erforderlichen Ausgleichs der Rechte von Schuldner, Gläubiger und Finanzamt (so auch *Seer*, FR 2014, 721; *Krumm*, DB 2015, 2714; so im Ergebnis auch BFH, Beschl. v. 25.3.2015 – X R 23/13 Rz. 88).
  - Hierbei verlangt der Ausgleich m.E. auch die Verrechnung mit Verlusten und Verlustvorträgen sowie die Aufdeckung aller stillen Lasten (so auch *Krumm*, DB 2015, 2714, 2715)

### III. Keine Beihilfe (7/7)

#### Tatbestandsmerkmal 2: Ist die Maßnahme selektiv? (4/4)

- Schritt 3: Ist die Steuerbefreiung gerechtfertigt? (2/2)
  - Die Steuerbefreiung ist mit den Merkmalen, die dem deutschen Steuersystem innewohnen, und mit der Durchführung dieses Systems **kohärent**
    - Denn er ist mit anderen Fällen, in denen „Scheingewinne“ nicht versteuert werden, z.B. beim Erlass einer teilwertgeminderten Forderung oder mit Auflösung von Rückstellungen, nicht vergleichbar. Es fehlt in diesen Fällen an dem verfassungsrechtlich gebotenen Ausgleich der Rechte von Schuldner, Gläubiger und Fiskus
  - Die Steuerbefreiung steht mit dem Grundsatz der **Verhältnismäßigkeit** im Einklang
    - Dies insbesondere auch deshalb, weil der Schuldner die Verrechnung mit Verlusten und Verlustvorträgen sowie die Aufdeckung aller stillen Reserven zu tragen hat

**Dr. Günter Kahlert**  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
guenter.kahlert@fgs.de

[www.fgs.de](http://www.fgs.de)

<b>Bonn</b> Johanna-Kinkel-Straße 2-4 53175 Bonn T +49 228/95 94-0 F +49 228/95 94-100 bonn@fgs.de	<b>Berlin</b> Unter den Linden 10 10117 Berlin T +49 30/21 00 20-0 F +49 30/21 00 20-100 berlin@fgs.de	<b>Frankfurt</b> MesseTurm Friedrich-Ebert-Anlage 49 60308 Frankfurt/M T +49 69/717 03-0 F +49 69/717 03-100 frankfurt@fgs.de	<b>München</b> Briener Straße 29 80333 München T +49 89/80 00 16-0 F +49 89/80 00 16-99 muenchen@fgs.de	<b>Hamburg</b> Amelungstraße 8-10 20354 Hamburg T +49 40/30 70 85-0 F +49 40/30 70 85-100 hamburg@fgs.de	<b>Wien</b> Am Heumarkt 7 1030 Wien T +43 1/713 08 14 F +43 1/713 08 15 wien@fgs-wien.at	<b>Zürich</b> Bahnhofstraße 69a 8001 Zürich T +41 44/225 70-10 F +41 44/225 70-11 zuerich@fgs-zuerich.ch
---	---	---	--	---	---	---