

Die neue Gesetzeslage bei Sanierungserträgen Steuererminderungspositionen und Sanierungskosten

Dr. David Beutel, Partner, RA/StB

Leipziger Insolvenzsteuerrechtstag - Leipzig, 5. März 2019



Freshfields Bruckhaus Deringer

1. Alte Rechtslage

Rechtslage unter dem Sanierungserlass

- **Auswirkungen auf Steuerminderungspositionen**
 - Prinzip der Totalverlustverrechnung, aber Unsicherheit in Bezug auf Reichweite/Reihenfolge des Verlustuntergangs
 - ZB keine bundeseinheitliche Handhabung bzgl. Zinsvorträge
 - Behandlung von Abschreibungswahlrechten ebenfalls in der Praxis uneinheitlich
- **Behandlung von Sanierungskosten**
 - Keine Geltung von § 3c EStG
 - Praxis der Finanzverwaltung (jedenfalls) seit 2013: Sanierungsgewinn bleibt insoweit „steuerpflichtig“ als Sanierungskosten anfallen (vgl. bspw. OFD Niedersachsen v. 19. Juni 2013, ESt-Kartei ND § 3 Nr. 3.11); in früheren Sanierungsverfahren blieben Sanierungskosten dagegen regelmäßig abzugsfähig
 - Unsicherheit bezüglich des Umfangs des steuerpflichtigen Sanierungsgewinns

2. Neue Rechtslage: Steuererminderungspositionen

Untergang von Steuererminderungspositionen

- **Quantitative Begrenzung** des Untergangs auf den „Netto-Sanierungsertrag“ (= Sanierungsertrag abzgl. der nicht-abzugsfähigen Aufwendungen nach § 3c Abs. 4 EStG im Sanierungsjahr und Vorjahren, § 3a Abs. 3 Satz 1 EStG)
- Untergang von Steuererminderungspotential des zu **sanierenden Unternehmens** und seiner **Mitunternehmer** in der angegebenen Reihenfolge (§ 3a Abs. 3 Satz 2 EStG; § 7b Abs. 2 GewStG)
- Untergang von Steuererminderungspotenzial **Dritter**: Nahestehende (§ 3a Abs. 3 Satz 3 EStG); Organträger (§ 15 Satz 1 Nr. 1a KStG); „andere Unternehmen“ ohne jede Begrenzung (!) (§ 7b Abs. 2 Satz 2 GewStG)
- **Problembereiche**
 - Personelle Reichweite der betroffenen Steuererminderungspositionen
 - Teilweise (weit) überschießende Tendenz; insbes. bei Organschaftsfällen und bei der Gewerbesteuer (keine Begrenzung auf Nahestehende)

2. Neue Rechtslage: Steuererminderungspositionen

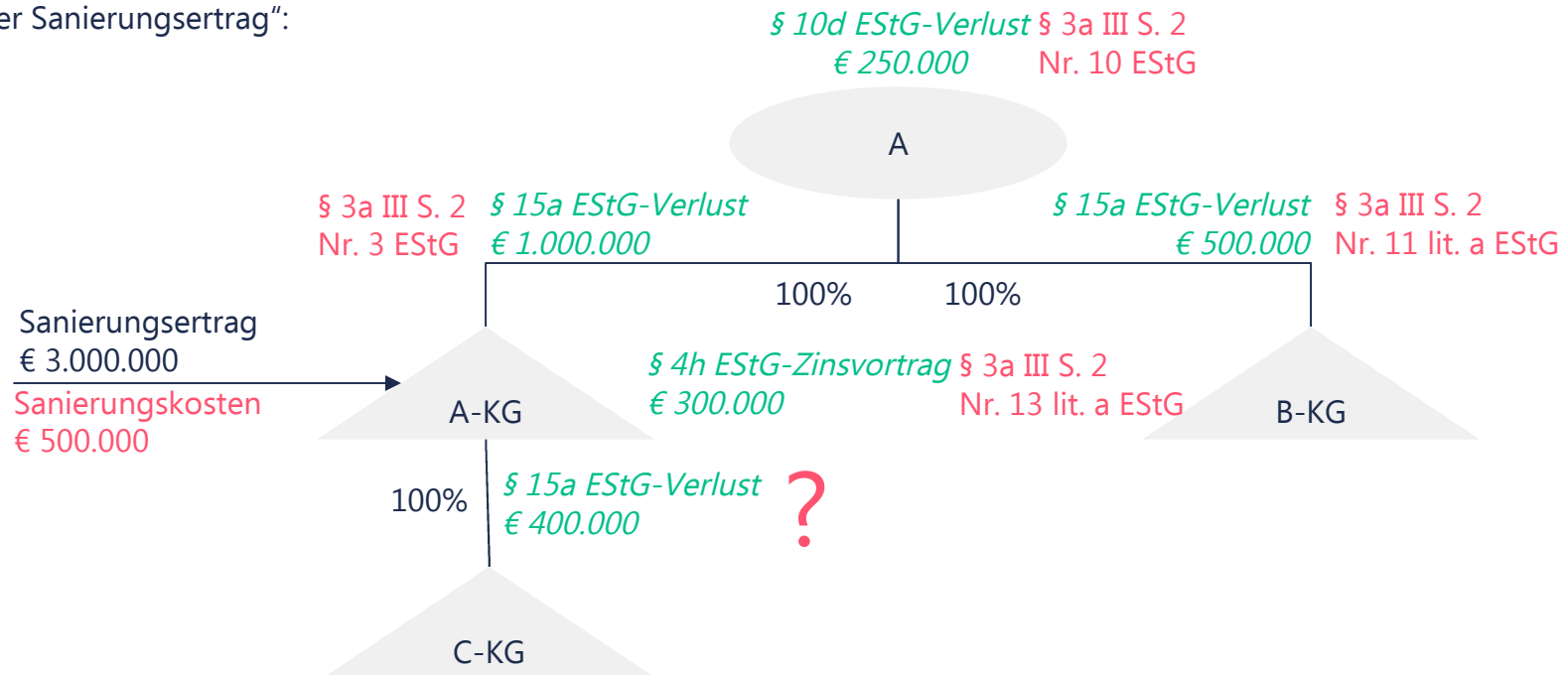
Verlustverwendungsreihenfolge gem. § 3a Abs. 3 Satz 2 EStG (Umfang: „Netto-Sanierungsertrag“)

1. Aufwand aus Verpflichtungsübertragung nach § 4f Abs. 1 S. 1 EStG (Nr. 1) des Unternehmens
2. § 15a EStG / § 15b EStG / § 15 IV EStG-Verlust des (Mit) Unternehmers des Unternehmens im Sanierungsjahr und hiernach aus Vorjahren (Nrn. 2-7)
3. Laufender Verlust des Unternehmens im Sanierungsjahr (Nr. 8)
4. Ausgleichsfähiger Verlust aus allen Einkunftsarten des maßgeblichen VZ (Nr. 9)
5. Verlustvortrag des Unternehmens ungeachtet der Mindestbesteuerung (Nr. 10)
6. Verlustvortrag des Unternehmens im Sanierungsjahr (Nr. 11)
7. Verlustvortrag des Unternehmens im Sanierungsjahr (Nr. 12)
8. Verrechenbare Verluste oder negative Einkünfte aus Vorjahren und im Sanierungsjahr aus anderen (welche?) Einkunftsquellen (zB §§ 15a, 15b, 15 Abs. 4, 2a, 2b, 23 Abs. 3 S. 7/8 EStG, Nr.11)
9. Verlustrücktrag des Folgejahres ungeachtet der Höchstbeträge (iHd verbleibenden Sanierungsertrag, Nr. 12)
10. Zinsvortrag sowie EBITDA-Vortrag aus dem Sanierungsjahr und im Vorjahr (§ 4h EStG) (Nr. 13)
11. Ggf. Steuererminderungspositionen von nahestehenden Personen unter den genannten Voraussetzungen (§ 3a Abs. 3 S. 3 EStG)

2. Neue Rechtslage: Steuererminderungspositionen

Beispiel zum Untergang von Steuererminderungspositionen

„Geminderter Sanierungsertrag“:
€ 2.500.000



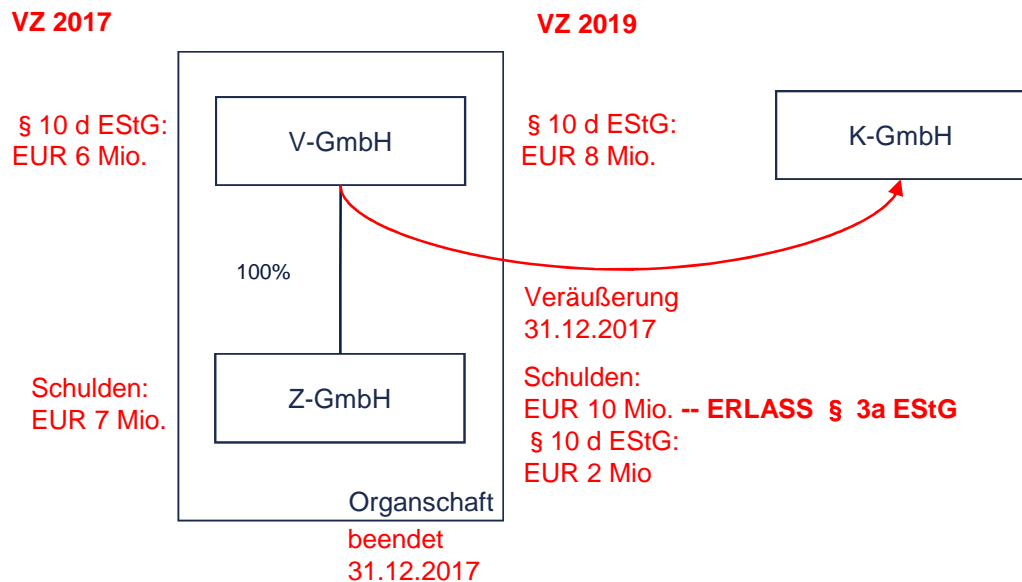
3. Neue Rechtslage: Organschaftsfälle

Verlustuntergang bei ertragsteuerlicher Organschaft (§ 15 S. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 1a KStG, § 7b Abs. 2 GewStG)

- **Bei der ertragsteuerlichen Organschaft erfolgt die Anwendung von § 3a, § 3c Abs. 4 EStG n.F. getrennt auf Ebene der Organgesellschaft und des Organträgers**
 - Bei Sanierung einer **Organgesellschaft** sind zunächst deren vororganschaftliche („eingefrorene“) Verlustvorträge zu mindern (§ 15 S. 1 Nr. 1 S. 2 KStG n.F.)
 - In Höhe eines verbleibenden Sanierungsertrags erfolgt die Minderung **von Verlustpositionen des Organträgers** bzw. (im Falle einer Organträger-PersG) seiner Mitunternehmer (§ 15 S. 1 Nr. 1a S. 1 KStG n.F.)
 - Gilt auch dann, wenn im Sanierungsjahr keine ertragsteuerliche Organschaft mehr besteht, jedoch (irgendwann!) innerhalb der letzten 5 Jahre vor dem Sanierungsjahr bestanden hat (§ 15 S. 1 Nr. 1a S. 3 KStG n.F.)
 - **Problem:** Verbrauch von Verlustpositionen beim (ehemaligen) OT erfolgt auch dann, wenn die Verluste nach Organschaftsbeendigung entstanden sind (oder sonst keinen Bezug zur Unternehmenskrise der Organgesellschaft haben können) und/oder die Organgesellschaft zwischenzeitlich an einen Dritten veräußert wurde

3. Neue Rechtslage: Organschaftsfälle

Beispielsfall zur Organschaft



- Verlustuntergang bei Z-GmbH iHv EUR 2 Mio. (§15 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 KStG)
- Verlustuntergang bei V-GmbH iHv EUR 8 Mio.
- **Probleme**
 - Keine Beschränkung auf nahestehende Personen; gilt auch nach Veräußerung der OG (aus Verkäufersicht Regelung im SPA erforderlich)
 - Keine Beschränkung auf Schuldenstand oder Umfang der Steuerminderungspositionen bei Beendigung der Organschaft
 - **Weit überschießende Tendenz! Teleologische (und mE verfassungsrechtlich gebotene) Reduktion?**

4. Neue Rechtslage: Steuerliche Wahlrechte

Zwingende Ausübung von gewinnmindernden Wahlrechten

- **Voraussetzungen**

- Gewinnmindernde steuerliche Wahlrechte (insbes. Recht zur Teilwertabschreibung)...
- ... im zu sanierenden Unternehmen ...
- ... im Sanierungsjahr und im Folgejahr

- **Problembereiche**

- Quantitative Begrenzung auf den geminderten Sanierungsertrag (ggf. teleologische Reduktion)?
- Wahlrechte nach §§ 6b, 6c, 7g EStG betroffen?
- Auch bei außerbilanzieller Korrektur (§ 8b Abs. 3 Satz 3, 4 KStG – ggf. teleologische Reduktion)?
- „De facto“-Wahlrecht zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3a Abs. 1 EStG?

5. Neue Rechtslage: Sanierungskosten

Behandlung von Sanierungskosten und anderen sanierungsbedingten Aufwendungen

- § 3c Abs. 4 EStG n.F. untersagt den Abzug von BV-Minderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien Sanierungsertrag iSv § 3a EStG n.F. in **unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen**
 - Zahlungen auf Besserungsscheine und vergleichbare Kosten, Sanierungskosten
 - Keine quantitative Beschränkung auf Höhe des Sanierungsertrags (Ausnahme s. unten)
- **Ausnahmen von Abzugsverbot**
 - Positionen haben zu Verlustvorträgen geführt, die infolge der Sanierung untergehen (§ 3c Abs. 4 S. 2 EStG)
 - Positionen nach dem Sanierungsjahr, soweit kein Sanierungsertrag mehr vorhanden (§ 3c Abs. 4 S. 4 EStG)
 - Positionen auf Ebene der Mitunternehmer oder bei sonstigen Dritten

5. Neue Rechtslage: Sanierungskosten

Behandlung von Sanierungskosten und anderen sanierungsbedingten Aufwendungen

- **Problembereiche**

- Abgrenzung der erfassten (unmittelbaren) Sanierungskosten, ggf. Aufteilung (Positionen müssen unmittelbar mit steuerfreiem Sanierungsertrag zusammenhängen)
- Kosten einer vergeblichen Sanierung
- Anders als sonst bei § 3c EStG keine höhenmäßige Begrenzung des Abzugsverbots (nur für Kosten nach dem Sanierungsjahr)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Diese Informationen sind nicht als umfassende Darstellung gedacht und können eine individuelle Rechtsberatung nicht ersetzen.

© **Freshfields Bruckhaus Deringer LLP 2019**

DAC24551763