

VID Mitgliedertagung 2016

Prof. Dr. Michael Fischer

Steuerrecht und Sanierung



I. Aktuelle Zweifelsfragen zum Sanierungserlass

II. „Update“ Rangrücktritt

III. Insolvenzverwalter-Mitunternehmerschaft und Gewerbesteuer

1. Behandlung von Sanierungsgewinnen

- Seit Streichung des § 3 Nr. 66 EStG erfolgt die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen nur noch im Billigkeitsverfahren nach dem sog. Sanierungserlass

2. Gewerbesteuer

- Die Gewerbesteuer ist nicht vom sachlichen Anwendungsbereich des Sanierungserlasses erfasst
 - Der mit dem JStG 2015 geschaffene § 184 Abs. 2 Satz 1 AO sollte die Zuständigkeit für Sanierungsmaßnahmen bei den Finanzämtern konzentrieren
 - Die Finanzverwaltungen (OFD NRW und Frankfurt) gehen davon aus, dass der Verweis leer läuft
- Es bleibt unsicher, ob Betriebsstättenfinanzämter oder Gemeinden zuständig sind

3. Verfassungswidrigkeit

- Der X. Senat des BFH hat dem Großen Senat die Frage vorgelegt, ob der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt
- Im Vorlagebeschluss spricht der Senat sich für die Verfassungsmäßigkeit aus

4. Verstoß gegen das EU-Beihilfeverbot

- Wäre der Sanierungserlass als europarechtswidrige Beihilfe zu qualifizieren, führte dies zu Rückzahlung bereits erlassener Steuern zzgl. Zinsen

Aktuelle Rechtsprechung des EuG

- In zwei aktuellen Entscheidungen vom 04.02.2016 hat der EuG die Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1 KStG) als unzulässige Beihilfe eingeordnet
 - Auch wenn potentiell jedes Unternehmen in die Krise geraten kann, ist die Regelung selektiv

4. Verstoß gegen das EU-Beihilfeverbot

Auswirkung auf den Sanierungserlass?

- Nach nicht offiziell geäußelter Meinung der Kommission ist dieser keine Beihilfe
- Sollte der EuGH die Entscheidungen des EuG bestätigen, könnte dies zu einer abweichenden Meinung der Kommission führen
 - Die tragenden Entscheidungsründe des EuG „passen“ auch zum Sanierungserlass

Auswirkungen auf die Praxis

- Sanierungsberater müssen Mandanten auf die aktuell unsichere Rechtslage hinweisen
- Organen von Kapitalgesellschaften in der Krise drohen Haftungsrisiken aufgrund von falsch eingeschätzter Zulässigkeit gewährter „Beihilfen“
- Insolvenzverwalter müssen das Risiko bei Planaufstellung beachten
 - Haftungsausschluss nach der Business-Judgment-Rule ist möglich
- Konkurrenten könnten die Sanierung durch Geltendmachung von Ansprüchen nach dem UWG torpedieren

4. Verstoß gegen das EU-Beihilfeverbot

Aus Sicht der Rechtswissenschaft:

- Reform des Sanierungssteuerrechts ist zwingend
- Kommissionsinitiative zum Insolvenzrecht/Vorinsolvenzliches Sanierungsverfahren

Handlungsbedarf:

- Steuerfreiheit bei Verzicht auf wertlose Forderungen
- Keine Verrechnung mit Verlustvortrag im Sanierungsfall
- Einschränkung der Mindestbesteuerung
- § 8c KStG „back to the roots“

1. Spannungsfeld zwischen Insolvenz- und Steuerrecht

- Gestaltungsziel ist eine Rangrücktrittsvereinbarung, welche die Überschuldung verhindert bzw. beseitigt ohne negative ertragsteuerrechtliche Konsequenzen zu verursachen
- Die aktuelle höchstrichterliche Judikatur von BGH und BFH haben das Erreichen dieser Gestaltungsziele (vermeintlich?) kompliziert

2. Anforderung an den „insolvenzvermeidenden“ Rangrücktritt nach BGH, Urt. v. 05.03.2015 – IX ZR 144/14, ZIP 2015, 638

a) Rangtiefe

- Mindestens hinter die nach § 39 Abs. 1 InsO nachrangigen Forderungen

b) (zeitlicher) Wirkungsbereich und Rückzahlbarkeit

- Außerhalb der Insolvenz Zahlung nur aus ungebundenem, freien Vermögen, das nicht zur Schuldddeckung benötigt wird
- „rechtsgeschäftliches“ Zahlungsverbot bis zum Ende der Krise (Beseitigung drohender Zahlungsunfähigkeit, Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung)
- Die Vereinbarung muss sowohl den Zeitpunkt des eröffneten Verfahrens als auch den Zeitraum davor erfassen (**vorinsolvenzliche Durchsetzungssperre**)
- Aufhebungsverbot (Vertrag zugunsten Dritter) im Zeitraum der Insolvenzreife bzw. drohender Insolvenz

2. Formulierungsvorschlag (nach Kahlert, NWB 2015, 3018, 3026 f.)

Herr A (nachfolgend „Gläubiger“) hat der B-GmbH (nachfolgend „Gesellschaft“) mit Vertrag vom 01.01.2015 ein Darlehen in Höhe von 1 Million € gewährt. Zur Vermeidung einer Überschuldung (§ 19 InsO in der jeweils geltenden Fassung) vereinbaren Gläubiger und Gesellschaft das Folgende:

2. Formulierungsvorschlag (nach Kahlert, NWB 2015, 3018 (3026 f.))

1. Vor einem etwaigen Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft darf die Gesellschaft das Darlehen einschließlich Zinsen (nachfolgend „Forderung“) nicht zurückzahlen, wenn die Gesellschaft zahlungsunfähig oder überschuldet ist oder durch die Zahlung die Zahlungsunfähigkeit oder die Überschuldung der Gesellschaft droht (nachfolgend auch „Insolvenzreife“)

Gläubiger und Gesellschaft vereinbaren diese Ziffer 1 als Vertrag zugunsten der Gläubiger der Gesellschaft (§ 328 BGB) mit der Folge, dass eine Aufhebung dieser Ziffer 1 ohne deren Mitwirkung nur zulässig ist, wenn keine Insolvenzreife der Gesellschaft vorliegt oder die Insolvenzreife der Gesellschaft beseitigt worden ist.

2. Formulierungsvorschlag (nach Kahlert, NWB 2015, 3018 (3026 f.)

3. In einem etwaigen Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft tritt der Gläubiger mit seiner Forderung gem. § 19 Abs. 2 Satz 2, § 39 Abs. 2 InsO im Rang hinter die in § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 InsO bezeichneten Forderungen zurück.

[Datum und Unterschrift]

3. Steuerrechtliche Problematik

- Darf die Verbindlichkeit passiviert bleiben?
 - a) Regelung des § 5 Abs. 2a EStG
 - Die Vorschrift ist nur anwendbar bei Abhängigkeit zwischen Tilgung der Verbindlichkeit und künftigen Einnahme bzw. Gewinn
 - Abhängigkeit besteht nach BGH nur zwischen Tilgung und Insolvenzreife
 - Der Rangrücktritt nach den Kriterien des BGH geht von der Tilgung durch das gesamte Vermögen des Schuldners aus („freies Vermögen“)
- Der Rangrücktritt ist keine Anwendungsfall des § 5 Abs. 2a EStG

3. Steuerrechtliche Problematik

b) Passivierungsverbot durch Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, § 8 Abs. 1 KStG, § 5 Abs. 1 EStG

- Darf die Verbindlichkeit noch passiviert bleiben, wenn am Stichtag eine Durchsetzung nicht möglich ist und kein „freies Vermögen“ zu Schuldendeckung zur Verfügung steht bzw. besteht eine **gegenwärtige wirtschaftliche Belastung?**

Für eine gegenwärtige wirtschaftliche Belastung sprechen:

- Das rechtsgeschäftliche Zahlungsverbot ändert nichts an der aktuellen wirtschaftlichen Belastung des Schuldnervermögens
- Der BFH hat jüngst nur über Fälle entschieden, in denen jeweils ausdrücklich die Tilgung nur aus **künftigen** Gewinnen erfolgen dürfte
 - Das „freie Vermögen“ besteht nicht nur aus künftigen Gewinnen s.o.
- Der BGH orientiert sich für den Rangrücktritt am früheren Konzept des Eigenkapitalersatzrechts
 - Dies führt nach dem BFH (Urt. v. 5.2.1992 – I R 79/89, BFH/NV 92, 629) handelsrechtlich zur Passivierungspflicht

4. Fazit

- Es gibt einen (sich überschneidenden) Gestaltungsbereich, in dem die Ziele des Insolvenz- und Steuerrechts erreicht werden können
- Trotzdem besteht erheblich Rechtsunsicherheit
- Bestehende Rangrücktrittsvereinbarungen sollten u.U. „klarstellend“ angepasst werden

1. Ausgangsfall

- Der Insolvenzverwalter erzielt Einkünfte aus § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG
- Aufgabe der „Vervielfältigungstheorie“ durch den BFH
 - § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 und 4 EStG sind entsprechend auf Tätigkeiten i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG anwendbar
 - Praxisproblem: „Stempel der Persönlichkeit“ erforderlich
- ✧ Sobald ein Gesellschafter gewerblich tätig ist, greift - mit Ausnahme der Bagatellgrenze - zu Lasten aller weiteren Gesellschafter die *Abfärbe- bzw. Infektionstheorie* des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

2. Abwandlung 1

- „Stempeltheorie“
 - Tätigkeit eines angestellten Insolvenzverwalters kann nach dem BFH wohl nicht mehr in den Bereich der eigenverantwortlichen Tätigkeit eines Gesellschafters fallen
 - Nach BFH dürfte dies mit dem Amt des Insolvenzverwalters, der eigene Entscheidungsbefugnisse ausüben muss, nicht vereinbar sein
- Die Mitgesellschafter erzielen auch gewerbliche Einkünfte (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)
- Einschränkung der „Infektionstheorie“?
 - Teleologische Reduktion (weiterhin) möglich
 - Untergeordnete Bedeutung (3 % des Gesamtumsatzes)
 - Trennung der Tätigkeiten möglich
 - Nettoumsatz max. 24.500 €, entsprechend § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG

3. Abwandlung 2

- Scheingesellschafter einer GbR ist weder zivil-, noch steuerrechtlich Mitunternehmer

4. Abwandlung 3

- Bei eingeschränktem Mitunternehmerrisiko muss jeder BGB-Gesellschafter (trotz § 128 HGB analog!) auch in relevantem Umfang an der Geschäftsführung beteiligt sein, um ein ausreichendes Maß an Mitunternehmerinitiative zu entwickeln

5. Abwandlung 4

- Die Einkünfte werden nach § 20 Abs. 8 EStG in Einkünfte aus § 18 Abs. 1 Nr. 3 umqualifiziert
 - Keine gewerbliche Tätigkeit

6. Abwandlung 5

- Überlassung der Büroräume führt zur Betriebsaufspaltung
- Vermietung durch Besitzgesellschaft oder Überlassung anderer wesentlicher Betriebsgrundlagen führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb

VID Mitgliedertagung 2016

Prof. Dr. Michael Fischer

Vielen Dank für die Aufmerksamkeit

