M \ S \ L DR. SILCHER
RECHTSANWÄLTE • STEUERBERATER
Stuttgart · Heilbronn · Tübingen

März 2017

Forum

Editorial

Verwaltungsrecht unter Bezugnahme auf Sanierungsverfahren

BFH: BMF-Schreiben verstößt gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Der Große Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat mit seiner Entscheidung vom 28.11.2016 (Az. GrS 1/15) eine Grundsatzentscheidung getroffen, die einerseits konsequent die Kompetenzverteilungen klarstellt, aber andererseits nun für erhebliche Unsicherheiten in der Sanierungspraxis von Unternehmen sorgt. Mit seiner am 07.02.2017 veröffentlichten Entscheidung stellt der Große Senat fest, dass die Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen im Wege des Sanierungserlasses aufgrund des Schreibens des Bundesministerium der Finanzen (BMF) vom 27.03.2003, Gz. IV A 6 – S 2140 8/03 gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.

Hintergrund dieses BMF-Schreibens ist die generelle Behandlung vom Sanierungserlass durch die Finanzverwaltung. Grundsätzlich kommt es in einer Situation, in der Gläubiger auf Forderungen verzichten – wie z.B. in erfolgreich bewältigten Insolvenzplanverfahren – zu einem buchmäßigen Gewinn des Schuldners, da er in derartigen Fällen von bisher angesetzten Verbindlichkeiten von jetzt auf gleich befreit wird. Dieser im Zuge der Sanierung des Unternehmens entstehende Sanierungsgewinn ist in der Folge steuerpflichtig. Da hieraus eine erhebliche Steuerschuld entstehen könnte und damit die frisch erfolgte Sanierung des Unternehmens wiederum nachträglich gefährden würde, stellt dieser Umstand für den Steuerpflichtigen eine aus Billigkeitsgründen erhebliche Härte dar. In derartigen Fällen ist nach § 227 AO an einen Erlass der Besteuerung des Sanierungsgewinns zu denken.

Das BMF erließ daher im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder das besagte BMF-Schreiben vom 27.03.2003. Hiernach wird zum Zwecke der Gewährung eines Sanierungserlasses vorausgesetzt, dass eine Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des Schulderlasses und eine Sanierungsabsicht der Gläubiger vorliegt. Unter diesen Voraussetzungen ist das Ermessen der Finanzverwaltung „auf Null“ reduziert, d.h die Finanzverwaltung hat unter diesen Voraussetzungen die gebundene Entscheidung zu treffen, einen Sa-

Liebe Leserinnen und Leser,
wir freuen uns, Ihnen eine weitere Ausgabe unseres Forums zu präsentieren.

Der nebenstehende Artikel von Herrn Rechtsanwalt Hubert Preisner befasst sich mit dem Thema „BFH: BMF-Schreiben verstößt gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.“
Für Fragen sowie ausführliche Beratung stehen wir gerne zur Verfügung.

Ihr

Dr. Erik Silcher

nierungserlass zu erteilen. Das BMF-Schreiben hat damit durch die Hintertür eine Quasi-Gesetzesqualität für die Finanzverwaltung errungen – und genau in diesem Punkt hat nach Ansicht des Großen Senats des BFH das BMF seine Kompetenzen überschritten. Es gilt nämlich der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, welcher zum einen aus Art. 20 Abs. 3 GG hergeleitet wird und mit § 85 Satz 1 AO auch einfachgesetzlich einen Niederschlag gefunden hat. Der Verzicht auf eine Steuerforderung im Wege des Sanierungserlasses bedarf also grundsätzlich einer gesetzlichen Grundlage. Jedoch schaffte Gesetzgeber im Jahre 1998 die damals noch bestehende Vorschrift des § 3 Nr. 66 EStG a.F. bewusst ab, wonach die Besteuerung eines Sanierungsgewinnes dem Grunde nach steuerfrei war. Der gesetzgeberische Gedanke der Streichung dieser Steuerprivilegierung war, dass mit der umfangreichen Möglichkeit eines Verlustvortrages die finanziellen Einbußen durch die Besteuerung des Sanierungsgewinns ohnehin auf ein Minimum reduziert sind. Außerdem bestehe die Gefahr, dass es zu einer doppelten Begünstigung des Steuerpflichtigen komme, wenn er einerseits den Sanierungserlass für sich beansprucht und daneben auch noch Verlustvorträge steuermindernd berücksichtigt werden könnten. In den restlichen Einzelfällen, in denen die Besteuerung eines Sanierungsgewinnes dennoch zu einer erheblichen Steuerforderung mit erdrückender Wirkung für das zu sanierende Unternehmen führen würden, könnten zudem aus Billigkeitsgründen mit den bereits vorhandenen Möglichkeiten der Abgabenordnung, nämlich der abweichenden Festsetzung von Steuern (§ 163 AO) sowie dem Erlass nach (§ 227 AO) begegnet werden.

Das BMF indes darf sich diesem an sich klaren gesetzlichen Leitbild nicht hinweg setzen und seinerseits eine allgemeinverbindliche Verwaltungsvorschrift schaffen und sich gleichsam zum Quasi-Gesetzgeber aufschwingen. Etwaige Steuerprivilegien bezüglich der Sanierungsgewinnbesteuerung aus persönlichen oder sachlichen Billigkeitsgründen bleiben damit einer Prüfung des Einzelfalls vorbehalten, in dem das Ermessen der Finanzverwaltung vollumfänglich auszuschöpfen ist und nicht durch eine allgemein verbindliche Verwaltungsanweisung von vornherein „auf Null“ reduziert wird. Es sei an dieser Stelle aber betont, dass der Große Senat des BFH selbst der Ansicht ist, dass der Sanierungserlass nicht die gebotene Entscheidung in jedem Einzelfall zulasse, sondern eine typisierende Billigkeitsregelung in Gestalt subsumierbarer Tatbestände geschaffen habe, mit anderen Worten damit einen Umstand darstellt, dessen Rechtsfolgen nur der Gesetzgeber festzulegen vermag, da es um dessen rechtspolitische Wertung geht. Beim Gedanken des Sanierungserlasses gehe es nicht um sachliche Unbilligkeit, sondern um wirtschafts- und arbeitsmarktpolitische Ziele. Ob der Fiskus sich hieran zu beteiligen hat, entscheidet nicht die Finanzverwaltung selbst, sondern der Gesetzgeber.

Aus der Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs folgt, dass der bisherige Weg des Sanierungserlasses nicht von vornherein und dem Grunde nach abgeschnitten ist. Jedoch kann sich ein Antragsteller nicht mehr auf das BMF-Schreiben vom 27.03.2003 berufen. Vielmehr ist ihm aufgetragen, den steuerrelevanten Sachverhalt anhand von Tatsachen vorzutragen, welche für eine Prüfung der Billigkeitsgründe im Einzelfall notwendig sind, um einen Erlass etwa aus persönlichen Billigkeitsgründen erwirken zu können.

Für viele zu sanierende Unternehmen stehen nunmehr unklare Zeiten bevor. Finanz-verwaltungen halten sich derzeit zur weiteren Behandlung von Fällen des Sanierungserlasses bzw. der weiteren Folgen hieraus bedeckt.

Die Gesetzgebung hat die dargestellte Problematik erfreulicherweise bereits erreicht. Der Bundesrat hat im Rahmen einer Empfehlung der Ausschüsse vom 27.02.2017 auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofes zum Sanierungserlass kurzfristig reagiert. Es ist die Einführung eines neuen § 3a EStG geplant. Ein „Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“ wurde hierzu bereits veröffentlicht (BT-Drucksache 59/1/17). Der Wortlaut des einzuführenden § 3a EStG lautet hiernach auszugsweise:

"§ 3a Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen

(1) Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung (Sanierungsgewinn) sind auf Antrag steuerfrei, wenn das Unternehmen sanierungsbedürftig und sanierungsfähig ist, der Schuldenerlass als Sanierungsmaßnahme geeignet ist und aus betrieblichen Gründen und in Sanierungsabsicht der Gläubiger erfolgt. […]

Es wird deutlich, dass Erwägungen bestehen, dieselben Voraussetzungen, die das besagte BMF-Schreiben für einen Sanierungserlass bisher angelegt hat, nunmehr auch für die einzuführende Vorschrift vorzusehen.

Jedoch ist angesichts der Bundestagswahl im Jahre 2017 nicht anzunehmen, dass im Laufe der aktuellen Legislaturperiode noch mit einer (Wieder-)Einführung der Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinns in das Einkommensteuergesetz zu rechnen ist. Konsequenz hieraus wäre, dass etwaige Anträge auf Erlass der Besteuerung des Sanierungsgewinnes einstweilen „auf Halde“ bei der Finanzverwaltung liegen bleiben und auf die Entscheidung über die Gesetzesänderung abgewartet wird.

Einstweilen ist betroffenen Unternehmen daher anzuraten, einen Antrag auf abweichende Festsetzung der entsprechenden Steuer (§ 163 AO) zu stellen, verbunden mit dem Antrag, diese Steuern mit dem Ziel des späteren Erlasses (§ 227 AO) zunächst unter Widerrufsvorbehalt ab Fälligkeit zu stunden (§ 222 AO). Nur der Begründungsaufwand für die Begründung einer persönlichen Unbilligkeit der Besteuerung des Sanierungsgewinns ist von nun an ein wesentlich größerer.

Sollten Sie Fragen zum Thema Sanierungserlass, insbesondere im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens haben, so können Sie sich jederzeit gerne an das Sanierungsteam der Kanzlei M\S\L Dr. Silcher wenden.

Hubert Preisner

Rechtsanwalt