

Sanierungserlass gekippt

-

Quo vadis Insolvenzplan?

**Kurzvortrag zur Informationsveranstaltung des BRSI in Hannover
am 14.03.2017**

Ihr Referent:

RA Dr. Stefan Oppermann

Insolvenzverwalter

Fachanwalt für Insolvenzrecht

Ausgangssituation:

Mit Beschluss vom 28.11.2016 hat der Große Senat des BFH entschieden, dass das Bundesfinanzministerium durch den Billigkeitserlass bezüglich auf die bei einer Sanierung entfallende Steuer gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoßen hat.

Tenor:

„Mit dem unter den Voraussetzungen des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 27. März 2003, ergänzt durch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 22. Dezember 2009 ..., vorgesehenen Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer verstößt das Bundesministerium der Finanzen gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.“

1. Auswirkungen des Urteils:

- a) auf Vorgänge, bei denen am 28.11.2016 bereits eine verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung unter Berufung auf das BMF-Schreiben vom 27.03.2012 vorlag;
- b) auf Vorgänge, bei denen eine solche Anfrage für die Zukunft geplant ist bzw. am 28.11.2016 unmittelbar bevorstand.

a) *Auswirkungen des Beschlusses auf Fälle, in denen eine verbindliche Auskunft bereits vorliegt:*

Bindung an die vorliegende verbindliche Auskunft?

- Verbindliche Auskunft darf nur unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 StAuskV geändert werden.

*„Die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft entfällt ab dem Zeitpunkt, in dem die **Rechtsvorschriften**, auf denen die Auskunft beruht, aufgehoben oder geändert werden.“*

- Rücknahmemöglichkeit der verbindlichen Auskunft über §§ 130, 131 AO

a) *Auswirkungen des Beschlusses auf Fälle, in denen eine verbindliche Auskunft bereits vorliegt:*

Gemäß § 130 Abs. 2 AO kann ein (rechtswidriger) begünstigender Verwaltungsakt nur dann zurückgenommen werden, wenn

- er von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen worden ist;
- er durch unlautere Mittel, wie arglistige Täuschung, Bedrohung oder Bestechung, erwirkt worden ist,
- ihn der Begünstigte durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren oder
- seine Rechtswidrigkeit dem Begünstigten bekannt war oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war.

Ein rechtmäßig begünstigender unanfechtbarer Verwaltungsakt darf mit Wirkung für die Zukunft nur widerrufen werden, wenn

- der Widerruf durch Rechtsvorschrift oder im Verwaltungsakt vorbehalten ist,
- eine im Verwaltungsakt enthaltene Auflage nicht erfüllt wird oder
- die Finanzbehörde aufgrund nachträglich eingetretener Tatsachen berechtigt wäre, den Verwaltungsakt nicht zu erlassen und ohne den Widerruf das öffentliche Interesse gefährdet wäre.

a) *Auswirkungen des Beschlusses auf Fälle, in denen eine verbindliche Auskunft bereits vorliegt:*

In der vorliegenden Konstellation wohl nur Widerruf der verbindlichen Auskunft unter dem letzten Aspekt möglich, nämlich, dass die Finanzbehörde aufgrund nachträglich eingetretener Tatsachen berechtigt wäre, den Verwaltungsakt nicht zu erlassen und ohne den Widerruf das öffentliche Interesse gefährdet wäre.

Aber auch zudem:

§ 2 Abs. 3 StAuskV als eigenständige Vorschrift zur nachträglichen Änderung von verbindlichen Auskünften:

„Unbeschadet der §§ 129 bis 131 der Abgabenordnung kann eine verbindliche Auskunft mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden, wenn sich herausstellt, dass die erteilte Auskunft unrichtig war.“

a) *Auswirkungen des Beschlusses auf Fälle, in denen eine verbindliche Auskunft bereits vorliegt:*

Voraussetzung für § 2 Abs. 3 StAuskV wäre allerdings, dass die bereits erteilte Auskunft (zum Zeitpunkt ihrer Erteilung) „unrichtig“ war.

Unrichtigkeit iSd § 2 Abs. 3 StAuskV soll nach dem AEAO zu § 89, Nr. 3.6.6 vorliegen, wenn die verbindliche Auskunft ohne Rechtsgrundlage, unter Verstoß gegen materielles Recht oder ermessensfehlerhaft erteilt wurde. **Außerdem will die Finanzverwaltung laut AEAO auch Abweichung der verbindlichen Auskunft von einer später ergangenen Rechtsprechung unter § 2 Abs. 3 StAuskV subsumieren.**

Bestandsschutz dann wiederum nur durch AEAO zu § 89, Nr. 3.6.8:

Danach soll es aus Billigkeitsgründen gerechtfertigt sein, von einem Widerruf der verbindlichen Auskunft nur abzusehen oder die Wirkung des Widerrufs zu einem späteren Zeitpunkt eintreten zu lassen. Eine solche Billigkeitsmaßnahme wird nur dann geboten sein, wenn der Schuldner nicht mehr ohne erheblichen Aufwand bzw. nur unter beträchtlichen Schwierigkeiten von seinen Dispositionen zu lösen vermag.

a) *Auswirkungen des Beschlusses auf Fälle, in denen eine verbindliche Auskunft bereits vorliegt:*

Zwischenergebnis:

Liegt eine verbindliche Auskunft bereits vor, ist grundsätzlich von einer Berücksichtigungsmöglichkeit der Rechtsprechung des BFH vom 28.11.2016 auszugehen, sofern der Schuldner aufgrund der verbindlichen Auskunft noch keine unumkehrbaren bzw. nur unter erheblichen Schwierigkeiten umkehrbaren Dispositionen getroffen hat.

Unserer Meinung nach sogar soweit auslegbar, dass eine Disposition des Schuldners dann nicht schützenswert ist, wenn sie die Belastung mit den Sanierungsgewinnen betragsmäßig unterschreitet.

b) Vorgehen in zukünftigen Fällen (verbindliche Auskunft liegt noch nicht vor):

- In seinem Beschluss vom 26.11.2016 hat der Große Senat des BFH festgestellt, dass das Ziel der Befreiung von überschießenden Sanierungsgewinnen (nach Verrechnung mit Verlusten) nicht durch einen Billigkeitserlass nach § 163 Satz 1 AO (abweichende Festsetzung unter Billigkeitserwägungen) oder § 227 AO (Erlass) erreicht werden kann.
- **Mithin ist eine verbindliche Auskunft mit dem Ziel des Erlasses unter Berufung auf das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 nicht mehr erfolversprechend.**

In Betracht kommen nur noch „persönliche“ Billigkeitsgründe für eine Entscheidung über den Erlass. Ob hierfür allerdings wiederum die bisherigen Kriterien nach dem BMF-Schreiben (Sanierungseignung, Sanierungswürdigkeit, etc.) in Betracht zu ziehen sind, darf bezweifelt werden.

b) Vorgehen in zukünftigen Fällen (verbindliche Auskunft liegt noch nicht vor):

- Selbst wenn aber die Finanzverwaltung im Einzelfall noch bereit wäre, über einen Erlass im Einzelfall nachzudenken, wird sie das nicht im Vorhinein prüfen und sich binden, sondern das erst im Antragsfall nach Planerfüllung prüfen.
- Damit aber besteht die Gefahr, dass das Insolvenzgericht bereits den Plan bei Vorlage zurückweist, weil die Steuern auf einen etwaigen Sanierungsgewinn, die Masseverbindlichkeiten sind, nicht ausweist und berücksichtigt. Das droht bis zu einer gesetzgeberischen Entscheidung, die voraussichtlich trotz der sofortigen Bemühungen des Bundesrates hierzu nicht schnell zu realisieren wird und damit vielleicht nicht mehr in dieser Legislaturperiode, zu einem Aus für Insolvenzpläne zu werden! Außerdem wird auch nach einer gesetzgeberischen Entscheidung eine längere Zeit Rechtsunsicherheit bestehen bleiben, da ein Gesetz voraussichtlich vom EUGH auf seine Vereinbarkeit mit beihilferechtlichen Vorgaben überprüft werden wird, unabhängig davon, dass die h.M. hier von einer Vereinbarkeit ausgeht (aber was ist im Steuerrecht schon eine h.M. wert???)

Alternative:

Das Ausgliederungsmodell (siehe ausführlich hierzu Hölzle/Kahlert, ZIP 2017, 510ff).

Danach soll es möglich sein, den steuerliche Vorteil einer übertragenden Sanierung (Asset Deal), nämlich die Nichtauslösung eines Sanierungsgewinns, mit den Vorteilen der im Rahmen von Insolvenzplänen möglichen Gesamtrechtsnachfolge zu kombinieren mit der Folge, dass kein Sanierungsgewinn anfällt.

Dem Ausgliederungsmodell liegt der Grundgedanke zu grunde, den fortführungsfähigen Teil des Unternehmens auf Grundlage eines verfahrensleitenden Insolvenzplans, der nur die Verfahrensabwicklung und nicht die Verfahrensbeendigung regelt, im Wege einer Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG aus der Insolvenzmasse herauszulösen. Dabei sollen wesentliche Teile der Verbindlichkeiten (die nicht durch eine Quote bedient werden) beim alten Rechtsträger verbleiben, und der neue Rechtsträger, an dem sich auch ein neuer Investor beteiligen kann, erhält den fortführungsfähigen Betrieb oder Betriebsteil bzw. werden die zur Fortführung

erforderlichen Vermögensgegenstände und Vertragsbeziehungen im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge (§ 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG ggf. i. V. m. § 135 Abs. 1 Satz 1 UmwG)¹⁴ gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen

CURATOR Insolvenzverwaltungen AG

Aachen | Berlin | Braunschweig | Garmisch-Partenkirchen | Hannover | Hamburg | Köln | Lüdenscheid
| München | Nürnberg | Wuppertal



Alternative:

Das Ausgliederungsmodell (siehe ausführlich hierzu Hölzle/Kahlert, ZIP 2017, 510ff).

Probleme dabei: Die Bestimmung der mit übergehenden Verbindlichkeiten

- ➔ Da für die Bestimmung der übergehenden Verbindlichkeiten bzw. des quotalen Anteils hieran die Bestimmbarkeit nach dem sachenrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz genügt, die insbesondere durch Bezugnahme auf Urkunden hergestellt werden könne, solle insoweit für die Festlegung der Quote des Forderungsübergangs auf die Insolvenztabelle im Zeitpunkt ihrer Festschreibung nach Ablauf der Verjährung des § 259b InsO und einen bereitgestellten absoluten Auszahlungsbetrag Bezug genommen werden können. Einen über diese Quotenteilung hinausgehenden Investitionsbetrag zahlt der Investor als Kaufpreis für den Geschäftsanteil in die (zurückbleibende) Insolvenzmasse. Dort findet über das Restvermögen (ggf. auch inter zu Ende zu bringender Anfechtungen) die insolvenzrechtliche Regelabwicklung statt.
- ➔ **Steuerliche Folgen:** Da im Rahmen der Ausgliederung weder auf Ebene des übertragenden Rechtsträgers (Insolvenzschuldner) noch auf Ebene des übernehmenden Rechts-trägers (ausgliederte Gesellschaft) ein Forderungsverzicht vereinbart wird, kommt es nicht zur Entstehung und damit nicht zur (Masse-)Besteuerung von Sanierungsgewinnen.

Ergebnis:

- Selbst bei Vorliegen einer verbindlichen Auskunft, die zeitlich vor oder aber in Unkenntnis des Beschlusses des BFH vom 26.11.2016 erteilt wurde, sollte zur Sicherheit aller Planbeteiligten – insbesondere des Schuldners – die Anfrage wiederholt werden bzw. angefragt werden, ob die Auskunft auch unter Berücksichtigung des Beschlusses weiterhin Bestand hat.
- Eine verbindliche Anfrage mit dem Gegenstand eines Erlasses kann zukünftig nicht mehr auf das BMF-Schreiben vom 27.03.2003 gestützt werden. Persönliche Billigkeitserwägungen können weiterhin Platz greifen. Hier werden die Anforderungen aber nicht mit den Anforderungen des BMF-Schreibens gleichzusetzen sein.
- Tragweite des BFH-Beschlusses erfasst nicht nur Insolvenzpläne von „Bilanzierern“, sondern auch die Einstellung mit Zustimmung aller Gläubiger nach § 213 InsO.
- Als Alternative für eine hoffentlich kurze Übergangszeit bis zu einer gesetzgeberischen Entscheidung bleibt nur ein Nachdenken über das beschriebene Ausgliederungsmodell .

CURATOR Insolvenzverwaltungen AG

Aachen | Braunschweig | Garmisch-Partenkirchen | Hannover | Hamburg | Köln | München | Nürnberg



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Kontakt:

CURATOR AG Insolvenzverwaltungen

RA Dr. Stefan Oppermann

Äußere Sulzbacher Str. 118, 90491 Nürnberg

Email: oppermann@curator.ag

Tel.: 0911/59890-0, Fax: 0911/59890-11