

Hintergrund

Bekanntlich wurde als Gegenfinanzierungsmaßnahme im Rahmen der Unternehmenssteuerreform gemäß § 8c KStG die sog. „Mantelkauf-Regelung“ verschärft, wobei die bis dahin gültige Regelung (§ 8 Abs. 4 KStG a.F.) noch für einen Übergangszeitraum fort gilt. Nach § 8c KStG gehen die Verlustvorträge einer Kapitalgesellschaft anteilig oder vollständig unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25% (anteiliger Untergang) bzw. 50% (vollständiger Untergang) der Anteile an einen Erwerber oder diesem nahe stehenden Personen übergehen. Dasselbe gilt für einen Zinsvortrag der Kapitalgesellschaft aufgrund der Zinsschranke. Zudem kommt es aufgrund der Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 dazu, dass auch die Verlust- und Zinsvorträge einer Personengesellschaft, an der eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, von einem solchen Anteilseignerwechsel betroffen sind.

Im Juli 2009 wurde die sog. „Sanierungsklausel“ in § 8c Absatz 1a KStG eingeführt. Diese sieht vor, dass bei der Ermittlung der schädlichen Beteiligungsgrenze gewisse Erwerbe außer Ansatz bleiben, so dass der entsprechende Anteilseignerwechsel als nicht schädlich angesehen wird.

Voraussetzung hierfür ist, dass der Erwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Kapitalgesellschaft erfolgt was nach der Gesetzesbegründung der Fall ist, wenn er zum Zeitpunkt der drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung der Körperschaft stattfindet. Dieser Zeitpunkt soll dem Eintritt der „Krise“ nach den Grundsätzen des Eigenkapitalersatzrechtes vor MoMiG entsprechen. Außerdem sollen die Kapitalgesellschaft nach der pflichtgemäßen Einschätzung eines objektiven Dritten im Augenblick des Anteilserwerbs sanierungsfähig sein und die für die Sanierung in Angriff genommenen Maßnahmen objektiv geeignet sein, die Körperschaft in absehbarer Zeit nachhaltig aus der Krise zu führen. Regelmäßig soll eine solche Prognose dabei nur auf Grundlage eines dokumentierten Sanierungsplans möglich sein, aus dem sich auch der subjektive Sanierungszweck ergeben kann.

Als Sanierung gilt nach der gesetzlichen Definition eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist,

1. die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich
2. die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten.

Der Erhalt der wesentlichen Betriebsstrukturen liegt dabei vor, wenn

- a. die Körperschaft eine geschlossene Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung befolgt, die nach dem Willen des Gesetzgebers mit den Vertretern der Arbeitnehmer erfolgen soll, oder

- b. die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet, wobei die Kriterien gemäß § 13a ErbStG gemessen werden oder
- c. der Körperschaft durch Einlagen wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird.

Eine solche wesentliche Betriebsvermögenszuführung liegt dabei vor, wenn der Kapitalgesellschaft innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb neues Betriebsvermögen zugeführt wird, das mindestens 25% des Werts des in der Steuerbilanz zum Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahrs enthaltenen Aktivvermögens entspricht. Die 25%-Grenze bezieht sich dabei auf einen 100%-igen Anteilseignerwechsel und verringert sich der Relation entsprechend bei geringerem Anteilserwerb. Der Erlass von Verbindlichkeiten durch den Erwerber oder eine diesem nahe stehende Person steht dabei der Zuführung neuen Betriebsvermögens gleich, soweit die Verbindlichkeiten werthaltig sind und somit steuerlich zu einer erfolgsneutralen verdeckten Einlage führen. Leistungen der Kapitalgesellschaft - also insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen -, die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens erfolgen, mindern den Wert des zugeführten Betriebsvermögens wieder.

Nicht als Sanierung gilt es, wenn die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs im Wesentlichen eingestellt hat oder nach dem Beteiligungserwerb innerhalb von fünf Jahren ein Branchenwechsel erfolgt.

Gemäß § 34 Absatz 7c KStG findet die Sanierungsklausel in § 8c KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 Anwendung. Die zeitliche Beschränkung bis 31.12.2009 wurde im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes gestrichen.

<p>Rechtsprechung</p> <p>Entscheidung der Europäischen Kommission vom 26.1.2011 (K(2011)275 in der Sache „C 7/2010 KStG, Sanierungsklausel – Deutschland“)</p>	<p>Die Europäische Kommission hatte mit Beschluss vom 24. Februar 2010 gegen die Sanierungsklausel das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV aufgrund eines möglichen Verstoßes bei der Gewährung staatlicher Beihilfen eröffnet.</p> <p>Inzwischen ist die Kommission in ihrer endgültigen Entscheidung zu dem Ergebnis gekommen, dass es sich bei der Sanierungsklausel tatsächlich um eine unzulässige staatliche Beihilfe handeln soll. Ausnahmsweise soll dies jedoch dann nicht gelten, wenn „der Beihilfebetrag € 500.000 nicht überschreitet, der Begünstigte zum 1. Juli 2008 kein Unternehmen in Schwierigkeiten war und alle anderen Voraussetzungen nach Abschnitt 4.2.2 des Vorübergehenden Gemeinschaftsrahmens und des Beschlusses zur Genehmigung der deutschen Beihilferegelung erfüllt sind.“</p>
--	---

Als Konsequenz des Verstoßes müssen die **Steuerpflichtigen** die Ihnen gewährten Vorteile **zurückerstatten**. Als Vorteil gilt aus Sicht der Kommission die aufgrund der Anwendung der Sanierungsklausel **ersparte Steuer**. Zudem ist die **Rückerstattung** zu **verzinsen**, wobei der Zinslauf beginnt ab der Fälligkeit der Steuer (gemeint ist wohl die Entstehung der Steuer, die mit Ablauf des Veranlagungszeitraums erfolgt.)

Darüber hinaus wird Deutschland neben der sofortigen Umsetzung des Beschlusses und der damit einhergehenden Maßnahmen dazu aufgefordert, die Sanierungsklausel aufzuheben

Finanzverwaltung Das BMF hatte bereits in seinem Erlass vom 30.4.2010 (IV C 2 - S 2745 - a/08/10005:002) darüber informiert, dass die Europäische Kommission das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV eröffnet hatte. Ergänzend hierzu hatte das BMF darauf hingewiesen, dass die Sanierungsklausel bis zu einem abschließenden Beschluss der Kommission **nicht mehr anzuwenden** sei. Dementsprechend wurden auf dieser Basis die noch nicht abgeschlossenen Veranlagungen – auch dann, wenn eine positiv beschiedene verbindliche Auskunft vorlag – unter Vorbehalt der Nachprüfung durchgeführt. Bereits abgeschlossene Veranlagungen, bei denen die Sanierungsklausel angewendet wurde, sollten dahingegen nicht geändert werden. Weiterhin sollten alle Beihilfeempfänger über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens informiert und darauf hingewiesen werden, dass alle rechtswidrigen Beihilfen zurückgefordert werden müssten.

Inzwischen hat das BMF in einer Pressemitteilung vom 9.3.2011 verlauten lassen, dass es den **Beschluss** der Kommission **nicht akzeptieren und** dementsprechend **Klage** beim EuGH einreichen will.

Allerdings wird sich die Klage nur noch auf die Anwendung der Sanierungsklausel für die Vergangenheit beziehen. Die Regierung hat nämlich inzwischen im „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz - BeitrRLUmsG)“ (BR Drs. 253/11 vom 6.5.2011) in Artikel 4 die **Aufhebung der Sanierungsklausel ab 2011** vorgesehen.

Zweifelsfragen **Für die Zukunft offen** ist weiterhin, ob sich jetzt auch Folgen für andere steuerliche Maßnahmen ergeben. So könnte z.B. fraglich sein, ob der Sanierungserlass gegen das Beihilferecht verstößt. Auch die Auswirkungen für eine Änderung des Sanierungs-Steuerrechts als notwendige Ergänzung zum geplanten „Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG)“ sind derzeit nicht abzusehen. Es steht zu befürchten, dass der Gesetzgeber entweder auf eine Steueränderung verzichtet oder den Weg nach Brüssel gehen wird (und muss?).

Praxishinweise

Die von der Kommission beschriebenen Rechtsfolgen entsprechen dem AEUV und sind insoweit **nicht angreifbar von Seiten des Steuerpflichtigen**. Insoweit verbleibt nur die Möglichkeit, das **Klageverfahren** der Bundesregierung **abzuwarten**.

Hinzuweisen ist darauf, dass die Klageerhebung Deutschlands **keine aufschiebende Wirkung** hat, so dass die Steuerpflichtigen insoweit nicht mit einer Aussetzung der Vollziehung rechnen können.

Steuerpflichtige, bei denen es aufgrund der Nichtanwendung der Sanierungsklausel zu erheblichen Steuerzahlungen kommt, sollten die Möglichkeit eines **Erlassantrages aus persönlicher Billigkeit** in Erwägung ziehen, da die Sanierungsklausel nur in den Erwerbsfällen zur Anwendung kommen sollte, die zum Zeitpunkt der drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung der erworbenen Körperschaft stattfinden. Allerdings ist nicht mit einer flächendeckenden Gewährung von Erlassen zu rechnen, da dieses wiederum den Charakter einer unzulässigen Beihilfe annehmen könnte. Insofern dürften die Umstände des Einzelfalles eine entscheidende Bedeutung haben.

Außerdem sollten Steuerpflichtige, die vom Wegfall der Sanierungsklausel betroffen sind, eine **mögliche Staatshaftung** prüfen lassen. Auch die Möglichkeit **zivilrechtlicher Ansprüche** sollte in den Fällen in Erwägung gezogen werden, in denen die Nutzung der Sanierungsklausel wesentlich oder entscheidend für die Durchführung einer Transaktion oder Strukturmaßnahme war. Die Erfolgsaussichten hierfür erscheinen jedoch eher weniger gut.

Für Rückfragen steht Ihnen gerne Herr StB Markus Hill zur Verfügung.

Hill & Partner (www.hill-tax-partner.de) ist eine auf die Gestaltungs- und Abwehrberatung fokussierte und spezialisierte Steuerberatungskanzlei mit den Schwerpunktthemen Internationales Steuerrecht, Unternehmenssteuerrecht, Mergers & Acquisitions sowie Private Client.

Disclaimer

Die in dieser News dargebotenen Informationen und Rechtsansichten dienen lediglich der allgemeinen Information unserer Mandanten. Die Anwendbarkeit und Wirkung der Gesetze kann unter Berücksichtigung des jeweils konkreten Sachverhaltes deutlich variieren. Dementsprechend ist für die Informationen, die in dieser Zusammenfassung zur Verfügung gestellt werden, zu berücksichtigen, dass die dargestellten Informationen eine professionelle Steuerberatung nicht ersetzen können und sollen.