

Berlin, im Dezember 2009
Stellungnahme Nr. 56/2009
abrufbar unter www.anwaltverein.de

Vorschläge des Deutschen Anwaltvereins
durch die Ausschüsse Insolvenzrecht und Steuerrecht
zur
steuerrechtlichen Verbesserung der Sanierungschancen
von Unternehmen in der Krise

Mitglieder des Insolvenzrechtsausschusses:

RA Dr. Klaus Pannen, Hamburg (Vorsitzender)
RA Kolja von Bismarck, Frankfurt am Main
RA Dr. Joseph Fuchsl, München
RA Dr. Volker Grub, Stuttgart
RA Wolfgang Hauser, Stuttgart
RA Kai Henning, Dortmund
RA Wilhelm Klaas, Krefeld
RA Dr. Manfred Obermüller, Bad Camberg
RA Dr. Klaus Olbing, Berlin (Berichterstatter)
RA Horst Piepenburg, Düsseldorf
RA Rolf Rattunde, Berlin
RA Dr. Jobst Wellensiek, Heidelberg

zuständig in der DAV-Geschäftsführung:

RA Udo Henke, Berlin

Mitglieder des Steuerrechtsausschusses:

RA Dr. Klaus Olbing, Berlin (Vorsitzender, Berichterstatter)
RA Dr. Stephan Eilers, Köln
RA Dr. Dietrich von Elsner, Hannover
RA Prof. Dr. Gerrit Frotscher, Hamburg
RA Robert Hörtnagl, München
RA Dr. Stephan Schauhoff, Bonn
RA Dr. Egon Schlütter, Köln
RA Dr. Matthias Söffing, Düsseldorf
RA Prof. Dr. Joachim N. Stolterfoht, Freiburg

zuständig in der DAV-Geschäftsführung:

RA Jens Wagener, Berlin

Verteiler:

siehe Deckblatt-Rückseite

Verteiler:

- Bundesministerium der Finanzen
- Bundesministerium der Justiz
- Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie

- Deutscher Bundestag – Vorsitzender des Finanzausschuss
- Deutscher Bundestag - Vorsitzender des Rechtsausschusses
- Deutscher Bundestag – Vorsitzender des Ausschusses für Wirtschaft und Technologie

- Kommission der Europäischen Gemeinschaften

- Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)

- Bundesnotarkammer
- Bundesrechtsanwaltskammer
- Bundessteuerberaterkammer

- Deutscher Notarverein e. V.
- Deutscher Richterbund e. V.
- Arbeitsgemeinschaft Klimatagung
- Bund der Steuerzahler
- Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI)
- Bundesverband der Freien Berufe
- Bundesverband Deutscher Banken (BDB)
- Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW)
- Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK)
- Deutscher Steuerberaterverband (DStBV)
- Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft (GDV)
- Gravenbrucher Kreis
- Institut der Wirtschaftsprüfer
- Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e.V. (SdK) - Die Aktionärsvereinigung - ver.di Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft – Bundesfachgruppe Justiz
- Verband Insolvenzverwalter Deutschlands e.V.

- Landesgruppen und -verbände des DAV
- Vorstand des Deutschen Anwaltvereins
- Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzende der Gesetzgebungsausschüsse des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaften des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzender des Forum Junge Anwaltschaft im Deutschen Anwaltverein
- Geschäftsführender Ausschuss der Arbeitsgemeinschaft Insolvenzrecht und Sanierung des Deutschen Anwaltvereins
- Insolvenzrechtsausschuss des Deutschen Anwaltvereins
- Steuerrechtsausschuss des Deutschen Anwaltvereins

- Pressereferat des Deutschen Anwaltvereins
- Redaktion Anwaltsblatt / AnwBl
- Redaktion Börsenzeitung
- Redaktion Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht / DZWIR
- Redaktion Die Aktiengesellschaft
- Redaktion Financial Times Deutschland / FTD
- Redaktion Frankfurter Allgemeine Zeitung / FAZ
- Redaktion Handelsblatt
- Redaktion InDat-Report
- Redaktion Insolvenzrecht und Vollstreckung / InVo
- Redaktion Juristenzeitung / JZ
- Redaktion Monatsschrift für Deutsches Recht / MDR
- Redaktion Neue Juristische Wochenschrift / NJW
- Redaktion Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung / NZI
- Redaktion Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht / NZG
- Redaktion Wertpapiermitteilungen / WM
- Redaktion Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht / ZInsO
- Redaktion Zeitschrift für Wirtschaftsrecht / ZIP

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit rund 67.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Beim Rechtsanwalt gilt der allgemeine Spruch, dass man Verträge nicht für gute, sondern für schlechte Zeiten macht. Die Qualität eines Vertrags zeigt sich erst, wenn zwischen den Parteien Streit ausgebrochen ist.

Übertragen auf den Gesetzgeber und die heutige Zeit bedeutet dies: In der Zeit der Finanzmarktkrise, die sich immer mehr zu einer Weltwirtschaftskrise entwickelt, zeigt sich, wie gut das Sanierungs- und Insolvenzrecht ist. Seit der Insolvenzrechtsreform von 1995/1999 hat die Fortführung und Sanierung bei überlebensfähigen Unternehmen Vorrang vor der Zerschlagung. Trotz einer Vielzahl von einzelnen Verbesserungsvorschlägen hat die Insolvenzordnung (InsO) die Belastungsprobe bisher gut bestanden.

Ein solch im Grunde positives Urteil kann man vom Steuerrecht leider nicht fällen. In den letzten Jahren ist das Steuerrecht in einer Vielzahl von Reformgesetzen zunehmend sanierungsfeindlich geworden. Sinnvolle, betriebswirtschaftlich notwendige Maßnahmen oder gar von der InsO geforderte Maßnahmen führen zum Teil zu erheblichen steuerlichen Nachteilen, sodass diese Maßnahmen unterbleiben. Gerade in der heutigen Zeit hat dies ganz fatale Folgen. Ohne einige kurzfristige Änderungen im Steuerrecht drohen die konstruktiven Sanierungselemente der InsO zu verpuffen. Allein wegen des Steuerrechts drohen eine Vielzahl von an sich gesunden Unternehmen - und damit viele Arbeitsplätze - wegzufallen.

Der Gesetzgeber hat dies zum Teil bereits erkannt. So sieht der Gesetzesentwurf der Fraktionen von CDU/CSU und FDP zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 09.11.2009 (Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BT-Drs. 17/15, 1. Lesung am 12.11.2009) einzelne Entlastungen z. B. bei § 4 h EStG und § 8 c KStG vor. Diese Entlastungen gehen jedoch nicht weit genug.

Vor diesem Hintergrund fordert der Deutsche Anwaltverein (DAV), folgende Maßnahmen kurzfristig umzusetzen:

1. Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns

Die Streichung des ehemaligen § 3 Nr. 66 EStG hat sich als großer Fehler erwiesen. Erfolgreiche Sanierungen drohen an den Steuerfolgen des Erfolgs zu scheitern. Die nächste Insolvenz ist damit fast vorprogrammiert. Das als Ersatz gedachte BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (BStBl. 2003 I, 240) hat sich als unpraktikabel erwiesen. Zudem soll es nicht auf die Restschuldbefreiung Anwendung finden. Unabhängig davon wird derzeit bei den Finanzgerichten uneinheitlich entschieden, ob nach der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. überhaupt ein Erlass der Steuern auf den Sanierungsgewinn im Billigkeitsweg zulässig ist.

2. Mantelkauf

Im Rahmen der Sanierung ist es häufig erforderlich, neue Gesellschafter aufzunehmen. Dieses dient nicht dem „unlauteren“ Handel mit Verlustvorträgen, sondern der Rettung des Unternehmens. Dennoch droht nach § 8 c KStG und § 10 a GewStG der vollständige bzw. teilweise Verlust der bisher nicht ausgenutzten negativen Einkünfte.

Dies hat der Gesetzgeber im Gesetzentwurf zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 09.11.2009 erkannt. Der § 8 c KStG in seiner zukünftigen Fassung ist jedoch weiterhin von sanierungsfeindlichen Voraussetzungen bestimmt.

Vielmehr sollte das alte Sanierungsprivileg gemäß § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG a. F. wieder eingeführt werden: Dient der Beteiligungserwerb der Sanierung, ist er unschädlich, wenn die Körperschaft den Geschäftsbetrieb fünf Jahre fortführt. Eine weitergehende Eingrenzung auf die Fortführung in einem vergleichbaren Umfang erscheint nicht sinnvoll, da ansonsten weitere notwendige Sanierungsmaßnahmen verhindert würden.

Zudem dürfen Umwandlungsmaßnahmen nach dem UmwStG nicht zum Verlust des Verlustvortrages führen. Es macht sachlich keinen Unterschied, ob die notleidende Kapitalgesellschaft auf eine gesunde Gesellschaft verschmolzen wird (dann Verlust des Verlustvortrages nach § 12 UmwStG) oder die gesunde auf die notleidende Gesellschaft (dann Erhalt des Verlustvortrages unter den Voraussetzungen des § 8 c KStG).

3. Zinsschranke

Notleidende Unternehmen haben in der Regel einen hohen Anteil an Fremdkapital und damit einen hohen Zinsaufwand. Da die Ertragslage schlecht ist, führt dies nach § 4 h KStG und § 8 a KStG häufig dazu, dass die Zinsaufwendungen nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können. Es fallen Ertragsteuern an, obwohl keine handelsrechtlichen Erträge vorliegen, aus denen die Steuern gezahlt werden können. Die Fortführung des Unternehmens wird dadurch zusätzlich erschwert.

Im Insolvenzverfahren kann dies dazu führen, dass der Betrieb einzustellen ist, obwohl ohne diese Steuerbelastung eine positive Fortführungsprognose besteht. Es erscheint deshalb notwendig, die Zinsschranke nach § 4 h EStG und § 8 a KStG für solche Zinsen für nicht anwendbar zu erklären, die ab dem Antrag auf Insolvenzeröffnung anfallen.

4. Mindestbesteuerung

Einzelne Sanierungsmaßnahmen können vereinzelt zu einem hohen Gewinn führen (ein Grundstück oder ein gewinnträchtiger Teilbetrieb wird über dem Buchwert veräußert). Vor Einführung der Mindestbesteuerung nach § 10 d Abs. 2 EStG konnten diese Gewinne mit Verlustvorträgen ausgeglichen werden. Übersteigt der Gewinn den Betrag von € 1.000.000,-- bzw. bei zusammen veranlagten Ehegatten € 2.000.000,-- ist dies nach § 10 d Abs. 2 EStG nur noch eingeschränkt möglich.

Bei gesunden Unternehmen kann der nicht ausgenutzte Verlustvortrag von späteren Gewinnen abgezogen werden. Diese Möglichkeit besteht i. d. R. nicht bei insolventen Unternehmen, da es nach der Sanierungsmaßnahme häufig keine weiteren Gewinne gibt. Nach einer übertragenden Sanierung (das insolvente Unternehmen verkauft den erhaltenswerten Teil seines Betriebs an eine Auffanggesellschaft) wird z. B. das verbleibende Restvermögen des insolventen Unternehmens nach den Grundsätzen des Insolvenzverfahrens i. d. R. unter dem Buchwert abgewickelt. Der Sanierungsgewinn wird übermäßig besteuert, der nicht ausgenutzte Verlustvortrag droht zu verfallen. In der Praxis werden deshalb immer wieder erfolgversprechende Sanierungen nicht vorgenommen.

5. Wie bei § 4 h EStG und § 8 a KStG sollte die Mindestbesteuerung nach § 10 d Abs. 2 EStG nicht für solche Gewinne gelten, die ab dem Antrag auf Insolvenzeröffnung anfallen.

6. Haltefristen

Ein weiteres wesentliches Sanierungshindernis sind die steuerrechtlichen Haltefristen. Die verschiedensten Steuergesetze privilegieren Gestaltungen unter der Voraussetzung, dass die gewählte Struktur für einige Jahre fortgeführt wird. Wird z. B. eine GmbH in eine GmbH & Co. KG unter Buchwertfortführung umgewandelt, unterfällt der Aufgabe- bzw. der Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 UmwStG ausnahmsweise der Gewerbesteuer, wenn der Betrieb der GmbH & Co. KG innerhalb von fünf Jahren eingestellt oder veräußert wird.

Ein anderes Beispiel bietet das ErbStG. Werden Betriebsvermögen oder Anteile an einer Kapitalgesellschaft unter Ausnutzung der Privilegien des § 13 a EStG a. F. bzw. der §§ 13 a ff. ErbStG n. F. übertragen, entfällt dieses Privileg rückwirkend, wenn der Betrieb innerhalb der folgenden fünf (§ 13 a Abs. 5 ErbStG a. F.) bzw. sieben Jahre (§ 13 a Abs. 5 ErbStG n. F.) eingestellt oder verkauft wird.

Zweck dieser Haltefristen ist die Vermeidung von Missbräuchen. Es soll verhindert werden, dass man sich zunächst steuerliche Vorteile sichert, um dann die Werte des Betriebs anderweitig zu realisieren. Der Gesetzgeber vermutete einen entsprechenden Gesamtplan aufgrund des Zeitablaufs.

Eine solche Vermutung ist im Rahmen der Insolvenz nicht gerechtfertigt. Der Insolvenzverwalter entscheidet allein im Interesse einer für die Gläubiger optimalen Vermögensverwertung. Dies kann auch die Einstellung des Betriebs bedingen, um weitere Verluste zu vermeiden. Seine Verwertungsentscheidung lässt keinen Rückschluss auf einen Gesamtplan bei der vorangegangenen Gestaltung zu.

Der BFH hat es in seiner Entscheidung vom 15.2.2005 (II R 39/03, BStBl. 2005 II, 571 zu § 13 a ErbStG a. F.) aufgrund des klaren Wortlauts des Gesetzes abgelehnt, den Insolvenzverwalter von der Einhaltung dieser Haltefristen durch eine teleologische Reduktion freizustellen. Die von der InsO geforderte Einstellung oder die für eine Sanierung sinnvolle Veräußerung wird damit mit erheblichen Steuernachteilen verbunden.

Der DAV hält es vor diesem Hintergrund für notwendig, in diesem Zusammenhang - ähnlich wie bei § 75 AO - ein allgemeines Insolvenzprivileg einzuführen. Die Betriebseinstellung oder die Veräußerung von Gegenständen nach dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens stellen keinen Verstoß gegen die Haltefristen dar.

7. Außergerichtliche Sanierung

Die beschriebenen Maßnahmen sind nicht nur in einem laufenden Insolvenzverfahren notwendig und sinnvoll. Auch die außergerichtliche Sanierung wird durch die oben dargelegten derzeit gültigen Regeln unnötig erschwert. Der wirtschaftliche Sanierungsbeitrag muss dem Unternehmen im vollen Umfang zur Verfügung stehen und darf nicht durch Steuern belastet werden.

Im Insolvenzverfahren gibt es durch den Eröffnungsantrag eine klare Zäsur, ab der es gerechtfertigt ist, die Steuernachteile wegfallen zu lassen. Einen solchen Einschnitt gibt es bei der außergerichtlichen Sanierung noch nicht. Es bestünde hier die Gefahr, dass die außergerichtlichen Sanierungsbemühungen nur behauptet werden, um in den Genuss der vom DAV geforderten Steuerrechtsänderungen zu kommen.

Es erscheint aber auch aus diesem Grund sinnvoll und zwingend notwendig, ein außergerichtliches Sanierungsverfahren gesetzlich zu regeln. Im Rahmen der hier geforderten Sofortmaßnahmen kann diese Regelung sicherlich nicht erfolgen. Sollte ein solches Verfahren jedoch kommen, müssten die geforderten Änderungen auch darauf Anwendung finden.