

Luther.

Sanierungserlass gekippt

Folgen für die Praxis

München, 07.03.2017

Peter Fabry

Rechtsanwalt / Steuerberater

Partner

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Inhalt

1. Hintergrund zum Sanierungserlass
2. Anwendungsbereich und Rechtsfolgen des Sanierungserlasses
3. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016
4. Auswirkung der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016
5. Lösungswege zur Vermeidung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen
 - Ratierlicher Forderungsverzicht
 - Debt-Equity-Swap
 - Debt-Mezzanine-Swap
 - Rangrücktritt
 - Neuregelungen bei steuerlichen Verlustvorträgen: § 8d KStG
 - Gesetzesentwurf § 3a EStG-E – Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen
6. Ausblick und Empfehlung

1. Hintergrund zum Sanierungserlass

- Maßnahmen wie der vollständige oder teilweise Erlass von Schulden zur Sanierung des Unternehmens vom Gläubiger (Forderungsverzicht) erhöhen das Betriebsvermögen und damit den bilanziellen Gewinn, ohne eine echte Betriebsvermögensmehrung zu bewirken
- Folge: es kommt zu steuerpflichtigen Buchgewinnen
- Bis zum VZ 1997 waren Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 EStG a.F. in voller Höhe steuerfrei, seit Aufhebung durch das Unternehmenssteuerreformgesetz vom 29.10.1997 ist ein Sanierungsgewinn grundsätzlich steuerpflichtig
- Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen konnte nur noch mittels Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall erreicht werden

1. Hintergrund zum Sanierungserlass

- Sanierungserlass wird auf alle Fälle angewandt, für die § 3 Nr. 66 EStG a. F. keine Anwendung mehr findet und stützt sich dabei auf die Billigkeitsregelungen der § 163 und § 227 der Abgabenordnung (AO)
- BMF regelt in einer allgemeinverbindlichen Verwaltungsanweisung, dass Ertragsteuern auf einen Sanierungsgewinn unter ähnlichen Voraussetzungen wie unter der früheren Rechtslage erlassen werden können
- Voraussetzungen nach dem Sanierungserlass:
 - Erlass bzw. Stundung von Steuern auf Sanierungsgewinne, wenn
 - das Unternehmens sanierungsbedürftig und sanierungsfähig ist
 - die Maßnahme sanierungsg geeignet ist und mit Sanierungsabsicht erfolgt
 - Erfüllung der Voraussetzungen vermutet, wenn ein Sanierungsplan vorgelegt wird (i.d.R. bei größeren Restrukturierungen IDW S6 Gutachten)

2. Anwendungsbereich und Rechtsfolgen des Sanierungserlasses

- **1. Schritt:** Liegt ein Sanierungsgewinn vor, werden alle (Totalverlustverrechnung ohne Beschränkungen der Mindestbesteuerung) vorhandenen Verluste und Verlustvorträge vorrangig mit dem Sanierungsgewinn verrechnet; verbleibt nach vollständiger Verlustverrechnung noch ein Sanierungsgewinn, ist hierauf die Steuer durch Steuerbescheid festzusetzen
- **2. Schritt:** Eine auf den Sanierungsgewinn entfallene Steuer wird zunächst gemäß § 222 AO unter Widerrufsvorbehalt gestundet
- **3. Schritt:** nach abschließender Prüfung wird die Steuer endgültig nach § 227 AO erlassen (Ermessensreduzierung auf Null)
- **Anwendungsbereich des Sanierungserlasses:**
 - gilt nur für die Einkommen- und Körperschaftsteuer
 - Entscheidung über eine Stundung und Erlass der Gewerbesteuer liegt bei der jeweils heheberechtigten Gemeinde

3. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016



- Sanierungserlass gewährt in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindlichen Unternehmen eine steuerliche Begünstigung
- Die Beteiligung des Fiskus im Interesse der Sanierung von Unternehmen unter Inanspruchnahme der ergriffenen Maßnahmen obliegt allein dem Gesetzgeber
- Durch die Billigkeitsmaßnahmen des BMF (Schreiben vom 27.03.2003; BStBl I 2003, 240) hat die Finanzverwaltung ohne Rechtsgrund gehandelt
- Verstoß des BMF durch vorgenommene Gesetzeskorrektur sowohl gegen das verfassungsrechtlich (Art. 20 Abs. 3 GG) als auch einfachrechtlich (§ 85 Satz 1 AO) normierte Legalitätsprinzip.

4. Auswirkung der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016

- Finanzverwaltung wird den Sanierungserlass in Zukunft nicht mehr anwenden können
- Steuerliche Auswirkungen auf Sanierungen hängen davon ab, ob diese mit den Sanierungsmaßnahmen bereits verwirklicht worden sind bzw. ob die steuerlichen Konsequenzen der Sanierung durch eine verbindliche Auskunft der Finanzbehörden abgesichert wurden
- Gem. §§ 129-131 AO, § 2 Abs. 3 StAuskV kann eine verbindliche Auskunft **mit Wirkung für die Zukunft** aufgehoben oder geändert werden, wenn sich herausstellt, dass die erteilte Auskunft unrichtig war; sprich: sich deren Rechtswidrigkeit herausstellt
- Bei bereits verwirklichten Sachverhalten bleibt aber die Bindungswirkung einer bereits erteilten verbindlichen Auskunft aus Gründen des Vertrauensschutzes bestehen, AEAO zu § 89 AO Nr. 3.6.6.).

4. Auswirkung der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016

▪ Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft:

- Korrektur einer verbindlichen Auskunft mit Wirkung für die Vergangenheit kommt nur dann in Betracht, wenn diese durch unlautere Mittel erwirkt worden ist oder die Rechtswidrigkeit der Auskunft dem Begünstigten bekannt war
- Aufhebung oder Änderung einer erteilten verbindlichen Auskunft mit Wirkung für die Zukunft erfolgt nur, wenn die verbindliche Auskunft ohne Rechtsgrundlage erteilt worden ist oder unter Verstoß gegen materielle Rechtsnormen erlassen wurde oder ermessensfehlerhaft war
- Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der verbindlichen Auskunft kommt es darauf an, wann diese erteilt wurde
- Vertrauensschutz wird dadurch gewährleistet, dass die Aufhebung oder Änderung einer verbindlichen Auskunft nur für die Zukunft erfolgen darf
- War der Sachverhalt im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Aufhebung oder Änderung bereits verwirklicht, bleibt die Bindungswirkung bestehen

4. Auswirkung der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016

▪ **Abgeschlossene Sanierungsmaßnahmen**

- Keine Auswirkung auf bereits gestundete und erlassene Steuern
- Keine Auswirkung bei bereits abgeschlossenen Sanierungsmaßnahmen, bei denen die Steuer noch nicht gestundet oder erlassen wurde, jedoch eine verbindliche Auskunft der Finanzbehörden zur Anwendung des Sanierungserlasses besteht
- Sofern weder eine verbindliche Auskunft erteilt, noch die Steuer gestundet oder erlassen wurde, kann ggf. ein Erlass nach allgemeinen Kriterien in Betracht gezogen werden

4. Auswirkung der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016

▪ **Laufende und zukünftige Sanierungsmaßnahmen**

- Bei Sanierungen im Rahmen eines Insolvenzplans, bei dem alle wesentlichen Maßnahmen der Sanierung feststehen und es keiner weiteren Dispositionen bedarf, ist eine schon erteilte verbindliche Auskunft anzuwenden
- Besteht noch kein Insolvenzplan oder eine vergleichbare bindende Vereinbarung der Parteien und sind ggf. noch weitere Verfügungen im Laufe der Sanierung zu treffen, kommt die „Nichtanwendungswirkung“ des Beschlusses des BFH zum Tragen
- Erteilte verbindliche Auskünfte finden nur auf die bereits getroffenen Maßnahmen Anwendung

4. Auswirkung der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016

- **Anspruch auf Billigkeitserlass (§§ 163, 227 AO) wegen sachlicher Unbilligkeit im Einzelfall oder eine positive verbindliche Auskunft trotz Beschlusses des Großen Senats?**
 - Wegen absehbarer gesetzlicher Neuregelung derzeit keine verbindlichen Auskünfte realistisch
 - Annahme einer sachlichen Unbilligkeit im Einzelfall bleibt möglich, aber erhöhte Anforderungen

5. Lösungswege zur Vermeidung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen

■ Ratierlicher Forderungsverzicht

- Sanierung zeitlich strecken
- Ratierlicher Forderungsverzicht in „steueroptimierter“ Höhe
 - Forderungsverzicht nur in Höhe der laufenden Verluste
 - Sofern Verlustvorträge vorhanden: Beachtung der Mindestbesteuerung
 - Ggf. Verringerung von Sanierungsgewinnen durch Hebung von „aufgestautem“ steuerlichem Abschreibungspotenzial.

5. Lösungswege zur Vermeidung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen

■ Debt-Equity-Swap

- Einbringung der Forderung im Wege der Sacheinlage in die sanierende Gesellschaft, somit Wechsel des Fremdkapitals der Gesellschaft in Eigenkapital (= Debt-Equity-Swap)
- Steuerrechtlich kommt es aufgrund der Konfusion der Verbindlichkeit der GmbH und der Gläubigerforderung zum Ertrag in Höhe des Buchwerts der (wertlosen) Verbindlichkeit
- In Höhe des noch werthaltigen Teils der Forderung wird der Ertrag in Höhe des gemeinen Werts der Forderung als Einlage behandelt
- Gewinnerhöhung nur im Hinblick auf den wertlosen Teil der Forderung
- Im Ergebnis führt der Debt-Equity-Swap somit zu den gleichen steuerrechtlichen Konsequenzen wie der Forderungsverzicht, so dass auch hier Abhilfe nur über den Sanierungserlass erfolgen konnte

5. Lösungswege zur Vermeidung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen

■ Debt-Mezzanine-Swap

- Bisherige Verbindlichkeiten sollen handelsrechtlich in Eigenkapital-Genussrechte umgewandelt werden zur Vermeidung einer steuerlichen gewinnerhöhenden Ausbuchung der Verbindlichkeit
- Aber neuerdings OFD NRW vom 12.05.2016 in Anlehnung an OFD Rheinland-Pfalz vom 14.12.2011:
- Ein Genussrecht, das unter Beachtung des Vorsichtsprinzips schon in der Handelsbilanz nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung keine Verbindlichkeit darstellt, darf auch in der Steuerbilanz nicht als Verbindlichkeit ausgewiesen werden. In diesen Fällen liegt steuerliches Eigenkapital vor, welches im Zeitpunkt der Begründung als Einlage in Höhe des werthaltigen Teils zu behandeln ist.
- D.h. Genussrechte, die handelsrechtlich wie Eigenkapital behandelt werden, dürfen in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung nicht als Verbindlichkeit ausgewiesen werden
- Wie Debt-Equity-Swap

5. Lösungswege zur Vermeidung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen

■ Rangrücktritt

- Hat grundsätzlich auch keine Auswirkungen auf die Bilanzierung der Verbindlichkeit in der Steuerbilanz
- Verbindlichkeit ist weiterhin als Fremdkapital in der Bilanz auszuweisen, da durch einen Rangrücktritt die Verbindlichkeit nicht vermindert, sondern lediglich die Reihenfolge der Tilgung geändert wird
- Steuerlich problematisch ist Rangrücktritt aber, wenn Befriedigung des Gläubigers nicht auch „aus sonstigem freiem Vermögen“ erfolgt (§ 5 a Abs. 2 EStG)

5. Lösungswege zur Vermeidung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen

- **Neuregelungen bei steuerlichen Verlustvorträgen: § 8d KStG**
 - Grundsätzlich Untergang der steuerlicher Verlustvorträge eines (sanierungsbedürftigen) Unternehmens bei einer Anteilsübertragung von mehr als 25% bzw. 50%
 - § 8d KStG findet im Wesentlichen dann Anwendung, wenn das betreffende Unternehmen seit seiner Gründung oder zumindest in den letzten drei Jahren vor dem schädlichen Beteiligungserwerb denselben Geschäftsbetrieb unterhalten hat, diesen noch unterhält, keine Organträgerin ist und nicht an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist
 - Sofern diese Voraussetzungen erfüllt sind, sind auf Antrag nach § 8d KStG auf den ansonsten schädlichen Beteiligungserwerb die bislang maßgeblichen Regelungen des § 8c KStG nicht anwendbar, d.h., die Verlustvorträge bleiben grundsätzlich erhalten

5. Lösungswege zur Vermeidung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen

▪ § 3a EStG-E (BR Drucksache 59/1/17)

- Auf Antrag sind Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung (Sanierungsgewinn) steuerfrei.
- Voraussetzung ist, dass das Unternehmen sanierungsbedürftig und sanierungsfähig ist, der Schuldenerlass als Sanierungsmaßnahme geeignet ist, aus betrieblichen Gründen und in Sanierungsabsicht der Gläubiger erfolgt
- Folge der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3a EStG-E: Untergang von Verlustvorträgen (insbesondere §§ 2a, 2b, 10d, 15 Abs. 4, 15a, 23 Abs. 3 EStG, § 8d KStG) sowie Wegfall von Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Sanierungsjahr
- Entsprechende Regelung für die GewSt:
Anwendung des § 3a Abs.1 S. 2 GewStG-E hat zur Folge, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust nach § 10a GewStG zum Ende des Erhebungszeitraums des Sanierungsjahrs mit 0 Euro festzustellen ist

5. Lösungswege zur Vermeidung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen

▪ § 3a EStG-E (BR Drucksache 59/1/17)

- In Kraft treten: § 3a EStG tritt an dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission die hierzu erforderliche beihilferechtliche Genehmigung erteilt hat
- Unzulässige Beihilfe nach Art. 107 ff. Vertrag über die Arbeitsweise der EU (AEUV)?
- Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige (Selektivität)?
- Eher nein: Begünstigung nicht selektiv, da alle Unternehmen in Genuss des Sanierungserlasses kommen können
- Anwendungs-Übergangsregelung bis Erteilung Zustimmung?

6. Ausblick und Empfehlung

- Verbindliche Auskünfte auf Basis des Sanierungserlasses werden künftig nicht mehr erteilt werden
- Zur Aufrechterhaltung der Sanierungskultur muss Gesetzgeber kurzfristig reagieren
- Bekannte klassische Mittel wie Stundung und Erlass (außerhalb des Sanierungserlasses) finden Anwendung



Ihr Ansprechpartner



Peter Fabry

Rechtsanwalt, Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht
Partner



Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Karlstraße 10-12
80333 München
Telefon: +49 89 23714 24780
Mobil: +49 152 016 24780
Telefax: +49 89 23714 110

peter.fabry@luther-lawfirm.com

Vielen Dank