



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Scheingewinnbesteuerung – Die Gläubiger verzichten und der Fiskus hält die Hand auf?

Lösungswege zur Vermeidung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen

Restrukturierungsforum Ruhr
25.09.2012
WP/StB Ralf Herberg, StB Sonja Steben

Agenda



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

1. Ausgangssituation
 - a) Karstadt-Fall
 - b) Typischer Praxisfall
 - c) Krisensituation und Sanierungsmaßnahmen
 - d) Zahlenbeispiel
 - e) „Lösung“ der Finanzverwaltung

2. Der Sanierungserlass
 - a) Überblick
 - b) Begriffe
 - c) Verlustverrechnung (mit Beispielen)
 - d) Forderungsverzicht mit Besserungsschein
 - e) Anwendungsunsicherheit?
 - f) Kritik am Erlass
 - g) Sonderfall Gewerbesteuer

Agenda



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

3. Praxisfälle

- a) Fall 1 (typischer Praxisfall)
- b) Fall 2 (Insolvenzplanverfahren)
- c) Fall 3 (Negativbeispiel)

4. Gestaltungsüberlegungen

- a) Ratierliche Forderungsverzichte
- b) Forderungsverkauf
- c) Debt-equity-swap
- d) Debt-mezzanine-swap
- e) Ausgliederungsmodell

5. Fazit

Ausgangssituation Karstadt-Fall



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Karstadt

(Quelle: öffentlich zugängliche Medien / Vortrag Weidmann, Kanzlei Görg)

- Insolvenzplan
- In-Kraft-Treten u.a. von Zustimmung der verschiedenen Kommunen mit Karstadt-Filialen abhängig
 - Zugeständnisse / Verzichte Mitarbeiter
 - Gläubiger-Verzichte => Sanierungsgewinn bis zu 2 Milliarden €
 - Hieraus entstehende Steueransprüche bis zu 140 Millionen €
- Kurz vor Fristablauf Zustimmung der notwendigen 98% der 94 betroffenen Kommunen

Ausgangssituation
Typischer Praxisfall



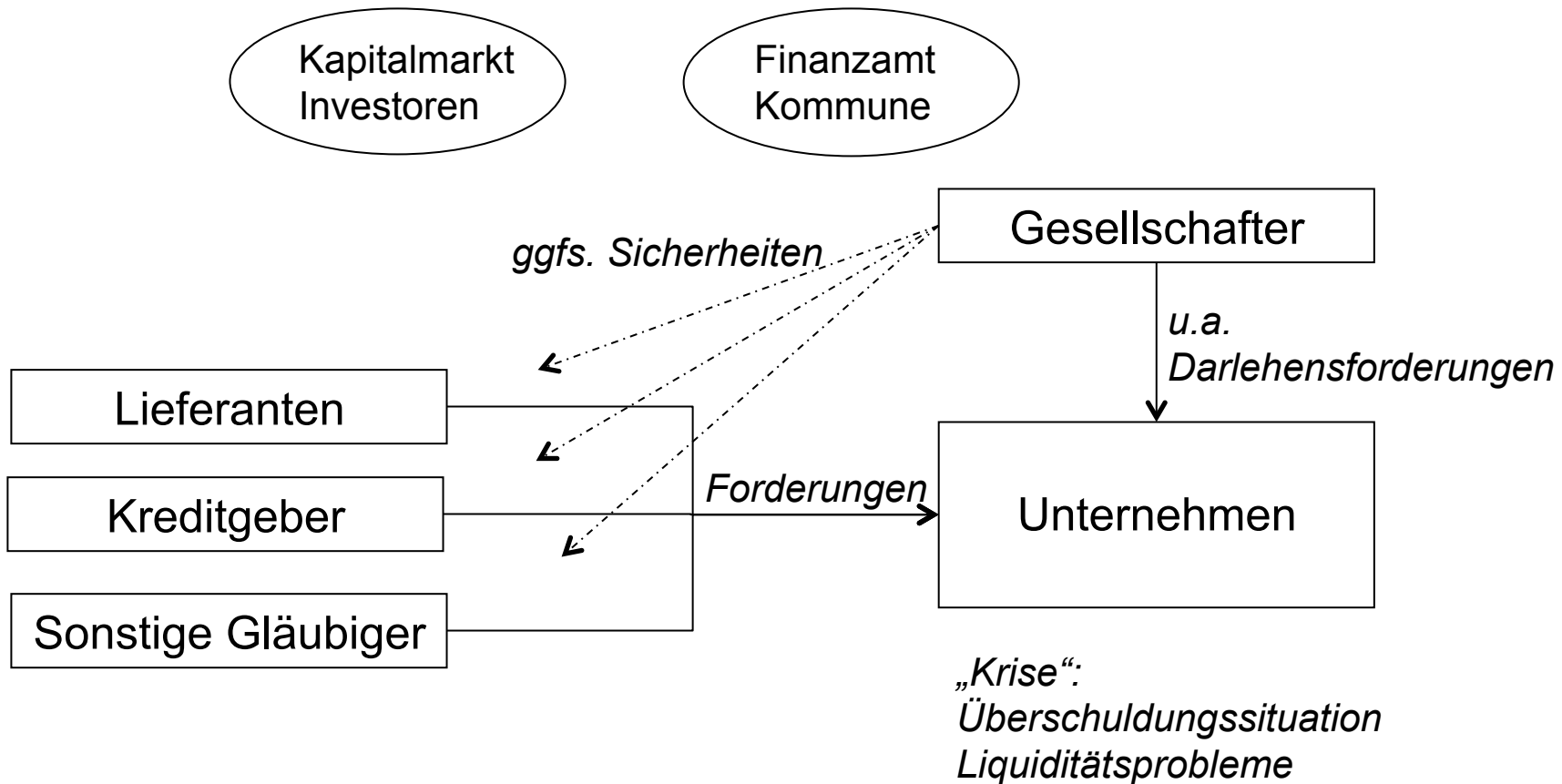
Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

- **Investor** steigt in sanierungsbedürftiges Unternehmen ein
- **Sanierungsplan** mit den wesentlichen Gläubigern sowie den Alt-Gesellschaftern
 - Übernahme bestimmter Geschäftsanteile für 1 €
 - Bareinlage in die Kapitalrücklage
 - Hieraus werden Verbindlichkeiten zum Teil getilgt; auf den Rest wird seitens der Gläubiger verzichtet oder alternativ für 1 € an den Investor abgetreten
 - **Verzichte** stehen unter der **aufschiebenden Bedingung** der positiven Beurteilung seitens Finanzamt / Kommune über den Verzichtsertrag als Sanierungsgewinn im Rahmen einer einzuholenden verbindlichen Auskunft

Ausgangssituation Krisensituation und Sanierungsmaßnahmen



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

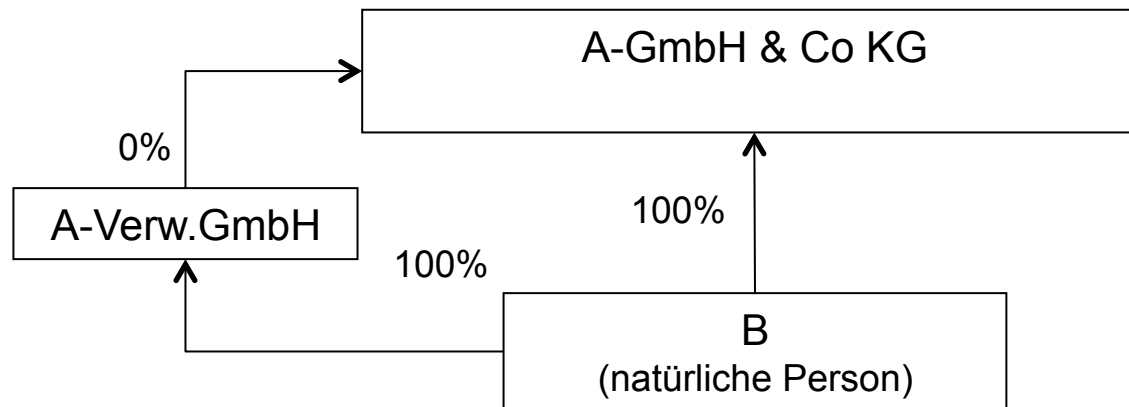


- **Sanierungspläne / -maßnahmen**
 - Erfordern idR die Mitwirkung sowohl von Investoren und Gesellschaftern als auch von Drittgläubigern und Finanzbehörden
 - Umfassen Maßnahmen, die das Eigenkapital erhöhen und/oder Belastung durch Verbindlichkeiten verringern
 - Sanierung der Passivseite ist idR nicht liquiditätswirksam
 - Maßnahmen erhöhen bilanziellen Gewinn ohne echte Betriebsvermögensmehrung => „**Scheingewinn**“

Ausgangssituation Zahlenbeispiel



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Forderungsverzicht der Gläubiger iHv 10 Mio. € im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens mit Wirkung im VAZ 2011

Ausgangssituation Zahlenbeispiel



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Prämissen:

- Gewinn und Gewerbeertrag ohne Sanierungsgewinn im VAZ 2011: 0 €
- GewSt-Verlustvorträge 15 Mio. €; auch nach Sanierung Unternehmens- und Unternehmeridentität
- B: ESt-Verlustvorträge 12 Mio. €,
- keine verrechenbare Verluste § 15a EStG; keine weiteren Einkünfte; verheiratet

Sanierungsgewinn:

Forderungsverzicht 10 Mio. €; wirksam im VAZ 2011
⇒ GewSt auf KG-Ebene; ESt auf Gesellschafter-Ebene

Ausgangssituation Zahlenbeispiel



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

GewSt KG:

	€
maßgebender Gewerbeertrag	10.000.000,00
Verlustverrechnung	
- Sockelbetrag	-1.000.000,00
- 60% darüber hinaus	-5.400.000,00
steuerpflichtiger Gewerbeertrag	3.600.000,00
GewSt (Schätzung 16%)	576.000,00

ESt B:

	€
GdE B	10.000.000,00
- Sockelbetrag	-2.000.000,00
- 60% darüber hinaus	-4.800.000,00
zvE	3.200.000,00
ESt (Schätzung 50%)	1.600.000,00

Steuerlast als Sanierungshemmnis

Ausgangssituation
„Lösung“ der Finanzverwaltung



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Erhebung der Steuer nach Ausschöpfen der ertragsteuerrechtlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten bedeutet für den Steuerpflichtigen aus sachlichen Billigkeitsgründen eine erhebliche Härte.

**„Lösung“ der Finanzverwaltung:
BMF vom 27.03.2003, BStBl. I 2003, 240 (sog. Sanierungserlass)**

Steuerstundung und Steuererlass im Billigkeitswege

Der Sanierungserlass

Agenda



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Der Sanierungserlass

- Überblick
- Begriffe
- Verlustverrechnung (mit Beispielen)
- Forderungsverzicht mit Besserungsschein
- Anwendungsunsicherheit?
- Kritik am Erlass
- Sonderfall Gewerbesteuer

- Faktische Rechtsfolge des § 3 Nr. 66 EStG a.F.
- **Ausnahme**
 - modifizierte Verlustverrechnung
 - Gewerbesteuer-Zuständigkeit bei den Gemeinden; der Erlass gilt nur für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer
- Anwendung auf alle noch offenen Fälle, für die die Regelung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. nicht mehr gilt
- Anwendung auch auf Planinsolvenzverfahren § 217 ff InsO; Restschuldbefreiung §§ 286 ff InsO, Verbraucherinsolvenz §§ 304 ff InsO (BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 18)

Der Sanierungserlass Überblick



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

- Sicherstellung einheitlicher Rechtsanwendung durch Selbstbindung der Verwaltung => Bei Vorliegen aller Voraussetzungen Ermessensreduzierung „auf Null“
- **Rechtsfolgen**
 - Abweichende Steuerfestsetzung (nach vollständiger Verlustverrechnung)
 - Stundung der auf den Sanierungsgewinn entfallenen Steuer
 - mindestens bis zur Durchführung der nächsten noch ausstehenden Veranlagung,
 - längstens bis zu einem besonders zu benennenden Zeitpunkt
 - ggfs. Anschlussstundungen
 - Steuererlass „nach abschließender Prüfung“

Der Sanierungserlass Überblick



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Sanierung - Sanierungsmaßnahme

- ✓ Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit
 - ✓ Sanierungseignung des Schuldnerlasses
 - ✓ Sanierungsabsicht
- Unterstellt bei Sanierungsplan

Sanierungsgewinn

Volle Verlustverrechnung inkl. aller ggfs. bestehender Verlustvor- und rückträge unbeachtlich etwaiger Verrechnungsbeschränkungen (z.B. §§ 10d, 15a, 23 EStG)

Der Sanierungserlass Begriffe



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Sanierung

„Ist eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, ein Unternehmen oder einen Unternehmensträger (juristische oder natürliche Person) vor dem finanziellen Zusammenbruch zu bewahren.“

- ⇒ Begünstigt nach FinVerw. nur unternehmensbezogene Sanierungen
- ⇒ Ziel: Erhalt des Unternehmens

Der Sanierungserlass Begriffe



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

- ⇒ Nicht: unternehmerbezogene Sanierung mit dem Ziel dem Unternehmer einen privaten wie beruflichen Neustart zu ermöglichen;
- ⇒ Hinweis: bestätigt durch BFH vom 14.07.2010, X R 34/08, BStBl. II 2010, 916
 - ⇒ entgegen § 3 Nr. 66 EStG a.F.
 - ⇒ Ausnahme: Restschuldbefreiung §§ 286 ff InsO, Verbraucherinsolvenz §§ 304 InsO
- ⇒ Unternehmenseinstellung doch unschädlich bei Schuldenerlass „aus betrieblichen Gründen“
- z.B. Ermöglichung Sozialplan für ArbN
 - z.B. Übertragende Sanierung – nur wenn Auffanggesellschaft zum Zweck Fortführung des notleidenden Unternehmens neu gegründet wird (OFD Niedersachsen 29.06.2012, KStK § 8 KStG Karte A 1)

Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit

- Tatsächlicher Ist-Zustand des Unternehmens
- Fehlende Ertragsfähigkeit und Gefahr des finanziellen Zusammenbruchs
- Bei allgemeinem Gläubigerverzicht ist Sanierungsbedürftigkeit kaum in Zweifel zu ziehen;
- Verzichten nur nahe stehende Gläubiger muss diese jedoch näher dargelegt werden.
- Indiz: Kreditzusage für Weiter-Finanzierung nach Forderungsverzicht

Sanierungseignung Schuldnerlass

- Ist der Schuldnerlass konkret – ggfs. mit weiteren Maßnahmen – geeignet, das Überleben des Unternehmens herbeizuführen?
 - Prognose (BFH 20.02.1986, IV R 172/84, BFH/NV 1987, 492)
 - Welche Zahlungsverpflichtungen bestehen zum Zeitpunkt des Schuldnerlasses
 - Inwieweit können diese aus dem laufendem Geschäft bedient werden
 - Ist Zahlungsfähigkeit nach Wegfall der Schulden gesichert

Der Sanierungserlass

Begriffe



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Sanierungsabsicht

- Zumindest ursprünglicher Wille zur Unternehmensfortführung
- Rechtsprechung zu § 3 Nr. 66 EStG a.F. stellt keine hohen Anforderungen
 - Regelvermutung wenn sanierungsbedürftig und –fähig
 - Eigennützige Motive (Retten Teilforderung + Geschäftsbeziehung) idR unbeachtlich
 - Indiz: Beteiligung mehrerer Gläubiger; anderenfalls S.-absicht gesondert darlegen
 - Indiz: Sanierungsplan

Sanierungsplan

- Bei Vorliegen keine Detailprüfung der o.a. Teilelemente erforderlich
- Keine Aussage im Erlass, wann ein „anzuerkennender“ S.-Plan vorliegt

a) Jeder den Gläubigern vorgelegte und von diesen akzeptierte Plan mit Darstellung, wie durch vereinbarten Erlass die Ertragsfähigkeit des Unternehmens wiederhergestellt werden kann (Janssen, DStR 2003, 1055)

b) IDW S 6 Sanierungskonzept?

- Beschreibung und Analyse des Unternehmens; Leitbild des sanierten Unternehmens;
- Darstellung der Entwicklungsschritte von Ist-Situation zur Ziel-Situation
- Darstellung einzelne Sanierungsmaßnahmen
- Integrierter Unternehmensplan
- Hinweis: Neufassung im Entwurf, Stand 07.09.2011

Sanierungsgewinn

- Erhöhung des Betriebsvermögens durch ganz oder teilweisen Schuldenerlass
 - Erlassvertrag, negatives Schuldanerkenntnis, Forderungsverzicht mit Besserungsschein
 - Nicht: unentgeltliche Warenlieferung; Ermäßigung Zinssatz, Zuschuss (BFH v. 30.01.1985, IV R 149/82; BStBl. II 1985, 365)
 - Nicht: Verkauf von Wirtschaftsgütern oder Betriebsteilen (OFD Niedersachsen vom 27.06.2011, EStK § 3 EStG Nr. 3.11)

Der Sanierungserlass

Verlustverrechnung



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

- mit allen bestehenden Verlustvorträgen
- ungeachtet der Mindestbesteuerung § 10d (2) EStG
- auch Verluste in gesonderten Verrechnungskreisen (z.B. §§ 15 (4), 15a, 15b EStG)
- mit Verlusten des laufenden Veranlagungszeitraums
- mit Verlustrückträgen (ggfs. Änderungsbescheid)
- FinVerw: konsequent vorrangige Verrechnung aller vorhandener Verluste mit Sanierungsgewinnen in allen möglichen Fallgestaltungen
 - Vermeidung Doppelbegünstigung
 - „Es ist nicht sachlich unbillig, Steuern auf laufende Gewinne zu erheben“

Der Sanierungserlass Verlustverrechnung



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

- Wendet sich der Steuerpflichtige gegen die volle bzw. vorrangige Verlustverrechnung oder gegen einen Verlustrücktrag, wird dies als Rücknahme des Erlassantrags gewertet
- Verbleibt nach Verlustverrechnung noch ein Sanierungsgewinn, wird die hierauf entfallene Steuer gestundet und später erlassen

Der Sanierungserlass Verlustverrechnung

Quelle: Gragert, NWB 17/2011, 1438



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Sanierungsgewinn

Verlust laufender VAZ	Verlustvortrag § 10d (2) EStG	Verlustrücktrag § 10d (1) EStG
<p>Laufender Verlust</p> <ul style="list-style-type: none">•derselben Einkunftsquelle•anderer Einkunftsquellen <p>Veräußerungsverluste</p> <ul style="list-style-type: none">•derselben Einkunftsquelle•anderer Einkunftsquellen	<ol style="list-style-type: none">1. Verrechnung bis 1 Mio. €2. Verrechnung bis zu 60% des verbleibenden GdE3. Verrechnung bis zur Höhe verbleib. S.-gewinn, max. verbleib. Verlustvortrag	<ol style="list-style-type: none">1. Rücktrag iHv 511.500 € (ledige nat.Pers. bzw. KapG)2. Rücktrag bis Höhe verbleib. S.-gewinn, max. verbleib. Verlustrücktrag
<p>=> vorrangige Verrechnung mit S.-gewinn; erst anschl. Verrechnung mit laufenden Gewinnen bzw. Veräußerungsgewinnen</p>	<p>=> weiterer Verlustvortrag auf andere positive Einkünfte nur, soweit kein S.-gewinn verbleibt und Höchstbeträge § 10d (2) EStG nicht ausgeschöpft</p>	<p>=> Verlustrücktrag auf andere positive Einkünfte nur, soweit kein Sanierungsgewinn verbleibt und Höchstbeträge § 10d (1) EStG nicht ausgeschöpft</p>

Der Sanierungserlass Verlustverrechnung – Beispiele -



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

a) Verlustvortrag, laufender Gewinn, Sanierungsgewinn > Verlustabzug § 10d (2) EStG

Verlustvortrag 12.000.000 €; Sanierungsgewinn 12.000.000 €, laufender Gewinn 1.000.000 €

1. Schritt		
Gewinn inkl. S.-gewinn		13.000.000 €
Sockelbetrag		-1.000.000 €
		<u>12.000.000 €</u>
davon 60%		-7.200.000 €
verbleibender Gewinn		<u>4.800.000 €</u>
2. Schritt		
Sanierungsgewinn	12.000.000 €	
Verlustabzug § 10d (2) EStG	-8.200.000 €	
verbleibender S.-gewinn	<u>3.800.000 €</u>	-3.800.000 €
zu versteuern		<u>1.000.000 €</u>

Verlustvortrag 01	25.000.000 €
lfd. Verlustabzug	-12.000.000 €
Verlustvortrag 02	<u>13.000.000 €</u>

=> Laufender Gewinn wird versteuert

Der Sanierungserlass Verlustverrechnung – Beispiele -



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

b) Verlustvortrag, laufender Gewinn, Sanierungsgewinn < Verlustabzug § 10d (2) EStG

Verlustvortrag 25.000.000 €; Sanierungsgewinn 5.000.000 €, laufender Gewinn 4.000.000 €

1. Schritt		
Gewinn inkl. S.-gewinn		9.000.000 €
Sockelbetrag		-1.000.000 €
		<u>8.000.000 €</u>
davon 60%		-4.800.000 €
verbleibender Gewinn		<u>3.200.000 €</u>
2. Schritt		
Sanierungsgewinn	5.000.000 €	
Verlustabzug § 10d (2) EStG	-5.800.000 €	
verbleibender S.-gewinn	0 €	0 €
zu versteuern		<u>3.200.000 €</u>

Verlustvortrag 01	25.000.000 €
lfd. Verlustabzug	-5.800.000 €
Verlustvortrag 02	<u>19.200.000 €</u>

=> Nach Verrechnung mit S.-gewinn verbleibender Verlust iSd § 10d (2) EStG kann mit laufendem Gewinn verrechnet werden

Der Sanierungserlass Verlustverrechnung – Beispiele -



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

c) Sanierungsgewinn, laufende Verluste und Veräußerungsgewinn

Laufender Verlust aus KG-Beteiligung: 400.000 €

Veräußerungsgewinn KG-Beteiligung: 800.000 €

Sanierungsgewinn aus einem Einzelunternehmen: 500.000 €

Vorrangige Verrechnung des laufenden Verlustes mit dem Sanierungsgewinn

=> Verbleibender Sanierungsgewinn 100.000 €

=> Die Steuer auf den noch verbleibenden Sanierungsgewinn wird mit dem Ziel des späteren Erlasses gestundet

Der Veräußerungsgewinn ist nach §§ 16, 34 EStG voll steuerpflichtig.

Der Sanierungserlass Verlustverrechnung – Beispiele -



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

d) Sanierungsgewinn, Verlustrücktrag aus Folgejahr

VAZ 01:

Verlustvortrag 5.000.000 €; Sanierungsgewinn 7.500.000 €, laufender Gewinn 6.200.000 €

1. Schritt	
Gewinn inkl. S.-gewinn	13.700.000 €
Sockelbetrag	-1.000.000 €
	<u>12.700.000 €</u>
davon 60%	7.620.000 €
max. Verlusthöhe	<u>-4.000.000 €</u>
zu versteuern	8.700.000 €
darin enthaltener S.-gewinn	2.500.000 €
hierauf entfallene Steuer wird gestundet	
bleibt zu versteuern	6.200.000 €

Verlustvortrag 01	5.000.000 €
lfd. Verlustabzug	<u>-5.000.000 €</u>
Verlustvortrag 02	0 €

=> Laufender Gewinn wird versteuert; Stundung der Steuer auf S.-gewinn

Der Sanierungserlass Verlustverrechnung – Beispiele -



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

noch d) Sanierungsgewinn, Verlustrücktrag aus Folgejahr

VAZ 02:

laufender Verlust 9.000.000 € => Verlustrücktrag grds. begrenzt auf 511.500 €

Sanierungsgewinn aus 01	2.500.000 €
Verlustrücktrag aus 02	-511.500 €
verbleibender S.-gewinn	1.988.500 €
über § 10d (1) EStG hinausgehende	
Verlustverrechnung	-1.988.500 €
verbleibender S.-gewinn	0 €

Verlustvortrag 01	0 €
lfd. Verlust 02	9.000.000 €
Verlustrücktrag	-2.500.000 €
Verlustvortrag 02	6.500.000 €

- ⇒ **Sanierungsgewinn wurde voll verrechnet, Stundung ist aufzuheben;**
- ⇒ **zvE für VAZ 01 iHv 6,2 Mio. € bleibt**

Der Sanierungserlass Forderungsverzicht mit Besserungsschein



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Forderungsverzicht mit Besserungsschein

- Schulderlass wird an bestimmte Bedingungen geknüpft
- Bei Erreichen dieser Bedingungen (z.B: bestimmte Ertragsfähigkeit / Kennzahlen) lebt die Schuld ganz oder teilweise wieder auf

Auch dieser Forderungsverzicht kann zu einem steuerfreien Sanierungsgewinn führen (Sanierungserlass, Tz. 5). Zahlungen im Rahmen der Besserungsvereinbarung sind gem. § 3c EStG steuerlich nicht abzugsfähig (Zusammenhang mit steuerfreiem Sanierungsgewinn).

Der Sanierungserlass Forderungsverzicht mit Besserungsschein



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Der Sanierungsgewinn verringert sich nachträglich, wodurch sich auch die zu stundende / zu erlassende Steuer ändert.

Die auf den Sanierungsgewinn entfallene Steuer ist in diesen Fällen so lange zu stunden, wie noch Zahlungen auf den Besserungsschein geleistet werden können. In diesem Zeitraum findet kein Steuererlass statt.

Der Sanierungserlass Anwendungsunsicherheit?



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

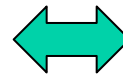
FG München v. 12.12.2007, 1 K 4487/06, EFG 2008, 615

Verwaltungspraxis sei „contra legem“;
Insolvenzordnung gibt gesetzlichen Weg vor

BFH Beschluss vom 28.02.2012, VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 1135

Rechtsstreit war durch Insolvenz und
Restschuldbefreiung des Klägers erledigt ;
=> nur noch Kostenentscheidung mit stark
eingeschränktem Prüfungsmaßstab;

Auffassung des FG München „sei bei der
vorzunehmenden summarischen Prüfung
nicht von vornherein abzulehnen“.



FG Köln v. 24.04.2008, 6 K 2488/06, EFG 2008, 1555

Steuererlass im Billigkeitswege zulässig;
nicht nur unternehmens- sondern auch
unternehmerbezogene Sanierung

BFH v. 14.07.2010, X R 34/08, BStBl. II 2010, 916

Auffassung FG München wird ausdrücklich
abgelehnt. Billigkeitsmaßnahmen nach BMF-
Vorgaben zulässig und binden auch die
Finanzrechtsprechung; Gegenstand der
gerichtlichen Überprüfung ist nur die
Ermessensentscheidung der FinBehörde.

=> unternehmerbezogene Sanierung
außerhalb Restschuldbefreiung /
Verbraucherinsolvenz nicht zulässig

Der Sanierungserlass Anwendungsunsicherheit?



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Finanzverwaltung und Gesetzgeber gehen weiterhin von Anwendung aus, z.B.:

- ausdrücklich OFD Niedersachsen v. 29.06.12, KStK § 8 KStG Karte A 1
- ausdrücklich FinMin Schleswig Holstein v. 17.04.12, DStR 2012, 969
- Koordinierter Länderlass v. 27.03.2012, BStBl. I 2012, 370 (Anwendung von BMF Schreiben)
- BFH v. 14.07.2010, X R 34/08, veröffentlicht im BStBl. II 2010,916
- BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 18 (Anwendung auf Planinsolvenzen)
- Verweis im BMF-Schreiben zu § 8c KStG v. 04.07.2008, BStBl. I 2008, 736

Der Sanierungserlass Anwendungsunsicherheit?



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

- Ergänzungen durch versch. OFD Verfügungen (z.B. Hannover v. 11.02.2009, DStR 2009, 532; Niedersachsen vom 27.06.2011, EStK § 3 EStG Nr. 3.11)
- Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, BT-Drs. 16/4841, 76; Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung, BR-Drs. 168/09, (Beschluss) 30 (vgl. auch BFH v. 14.07.2010, X R 34/08, BStBl. II 2010, 916)

Tätigwerden des Gesetzgebers?

Der Sanierungserlass Kritik am Erlass



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

- Praktikabel nur, wenn alle / die wesentlichen Gläubiger beteiligt sind und bestenfalls ein Sanierungsplan vorliegt
- Unpraktikabel bzw. unwägbar bei Verzicht nur einzelner Gläubiger oder nur Gesellschafter
- Abweichende Zuständigkeit Gewerbesteuer bei demselben Sachverhalt
- Billigkeitsmaßnahme => einzelfallbezogen; sachbearbeiterabhängig; kaum Druckmittel zur Verfahrensbeschleunigung
- Steuerfestsetzung mit anschl. Stundung bei Jahresveranlagung => Zeit-Aspekt; bis dahin Passivierung latenter Steuerlast

Sanierungserlass gilt nicht unmittelbar für Gewerbesteuer

⇒ eigene Billigkeitsmaßnahme der Gemeinden

⇒ BFH vom 25.04.2012, I R 24/11, BFH/NV 2012, 1516; so bereits Sanierungserlass Rdz. 15; Bayerisches Landesamt für Steuern vom 08.08.2006, DB 2006, 1763

Im Rahmen des GewSt-Messbescheids teilt das Finanzamt der Gemeinde förmlich mit:

- die Höhe des Sanierungsgewinns,
- die bisher noch nicht verrechneten Verluste,
- Grundlagen einer ggfs. abweichenden Festsetzung des Gewerbeertrags
- In Zerlegungsfällen die anteilige Verteilung auf die einzelnen Gemeinden

Der Sanierungserlass Sonderfall Gewerbesteuer



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

ABER: keine Weisungsbefugnis des BMF, keine Bindungswirkung

Folge: Auch die Gemeinde ist Adressat von Stundungs- und Erlassanträgen

- Mehr-Aufwand durch Einbindung weiterer Entscheidungsträger
- Noch vielschichtiger in Zerlegungsfällen => jede Betriebsstätten-Gemeinde entscheidet autonom
- Umfangreicher Abstimmungsprozess erforderlich
- Anträge werden idR im Gemeinderat diskutiert –
 - „Steuerrechtsexperten“?
 - Amtsträger iSd § 30 AO?
 - Steuergeheimnis?

„Nebenwirkung“

- Beitragsbemessung IHK

Praxisfälle
Fall 1 (typischer Praxisfall)

- **Investor** steigt in sanierungsbedürftiges Unternehmen ein
- **Sanierungsplan** mit den wesentlichen Gläubigern sowie den Alt-Gesellschaftern
 - Übernahme bestimmter Geschäftsanteile für 1 €
 - Bareinlage in die Kapitalrücklage
 - Hieraus werden Verbindlichkeiten zum Teil getilgt; auf den Rest wird seitens der Gläubiger verzichtet oder alternativ für 1 € an den Investor abgetreten
 - **Verzichte** stehen unter der **aufschiebenden Bedingung** der positiven Beurteilung seitens Finanzamt / Kommune über den Verzichtsertrag als Sanierungsgewinn im Rahmen einer einzuholenden verbindlichen Auskunft

Praxisfälle
Fall 1 (typischer Praxisfall)



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Verbindliche Auskunft

- Genaue Bezeichnung des Antragstellers
- Umfassende Darstellung des ernsthaft geplanten, im Wesentlichen noch nicht verwirklichten Sachverhalts
- Antrag und konkrete Rechtsfrage
- Darlegung des Auskunftsinteresses
- Schilderung des Rechtsproblems
- Eigene Rechtsauffassung
- Erklärung und Versicherung
- Anlagen: Vertragsentwürfe (Anteilskauf, Verzichte, Rahmenvereinbarung / Sanierungsplan aller Beteiligten, Neufassung Mietverträge, etc.)
- kostenpflichtig

Praxisfälle

Fall 1 (typischer Praxisfall)

- **Finanzamt:** verbindliche Auskunft wurde innerhalb von 3 Monaten positiv beschieden
- Vorteil:
 - Sanierungsplan vorhanden
 - Bedingte Verzichte => abwartende Haltung der FinVerw hätte offensichtlich Sanierung gefährdet => Handlungsdruck
- **Gemeinde** erteilte vorab mündliche (!) Zusage für Sanierungsgewinn, wenn das Finanzamt entsprechend entscheidet; Bescheid nach 4 Monaten
- **IHK** setzte zunächst hohen Beitragsbescheid auf Grundlage GewSt-Messbetrag fest => Herabsetzungsantrag mit Erläuterung => Stattgabe und Erlass des Beitrags
- **Negativbeispiel** (hier kein bedingter Verzicht): Bearbeitungszeit seitens der Finanzverwaltung 2 Jahre mit Ablehnung des Sanierungsgewinns, da „aktuell“ keine Sanierungs-bedürftigkeit mehr gegeben

Praxisfälle Fall 1 (typischer Praxisfall)

Auszug Sanierungsplan

„... Die A wird der B ihre in der Vorbemerkung bezeichneten beiden Geschäftsanteile im Nennbetrag von xx € abtreten. Die B wird sodann einen Betrag von yy € in die Kapitalrücklage der Z-GmbH einlegen.

...

Die A verzichtet auf alle ihr zustehenden Forderungen gegen die Z-GmbH...

Ein Entwurf des Verzichtsvertrags ist dieser Vereinbarung als Anlage a beigefügt. Dieser Vertrag soll rechtsgültig werden, sobald eine verbindliche Auskunft der Finanzbehörden vorliegt, dass dieser Verzicht, z.B. als Sanierungsgewinn, steuerfrei bleibt. Die verbindliche Auskunft soll unverzüglich bei der zuständigen Finanzbehörde von der B eingeholt werden. Wird sie nicht wie beantragt erteilt, verpflichtet sich die A einen Teil ihrer Forderungen zu einem Kaufpreis von 1 € an die B zu übertragen. ... „

Praxisfälle

Fall 2 (Insolvenzplanverfahren)



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

- Eröffnung Insolvenzverfahren
- **Insolvenzplan** für sanierungsbedürftiges Unternehmen (§ 217 InsO a.F.)
 - Reorganisationsplan unter Zustimmung der Gläubiger(-gruppen)
 - u.a. Forderungsverzichte
- Kein vorheriger Antrag auf verbindliche Auskunft (uE hier nicht zwingend)
- Antrag auf Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen im Rahmen der Steuerveranlagung
- Stattgabe Antrag, da Weiterführung des Unternehmens
- Gemeinde hat „mitgezogen“

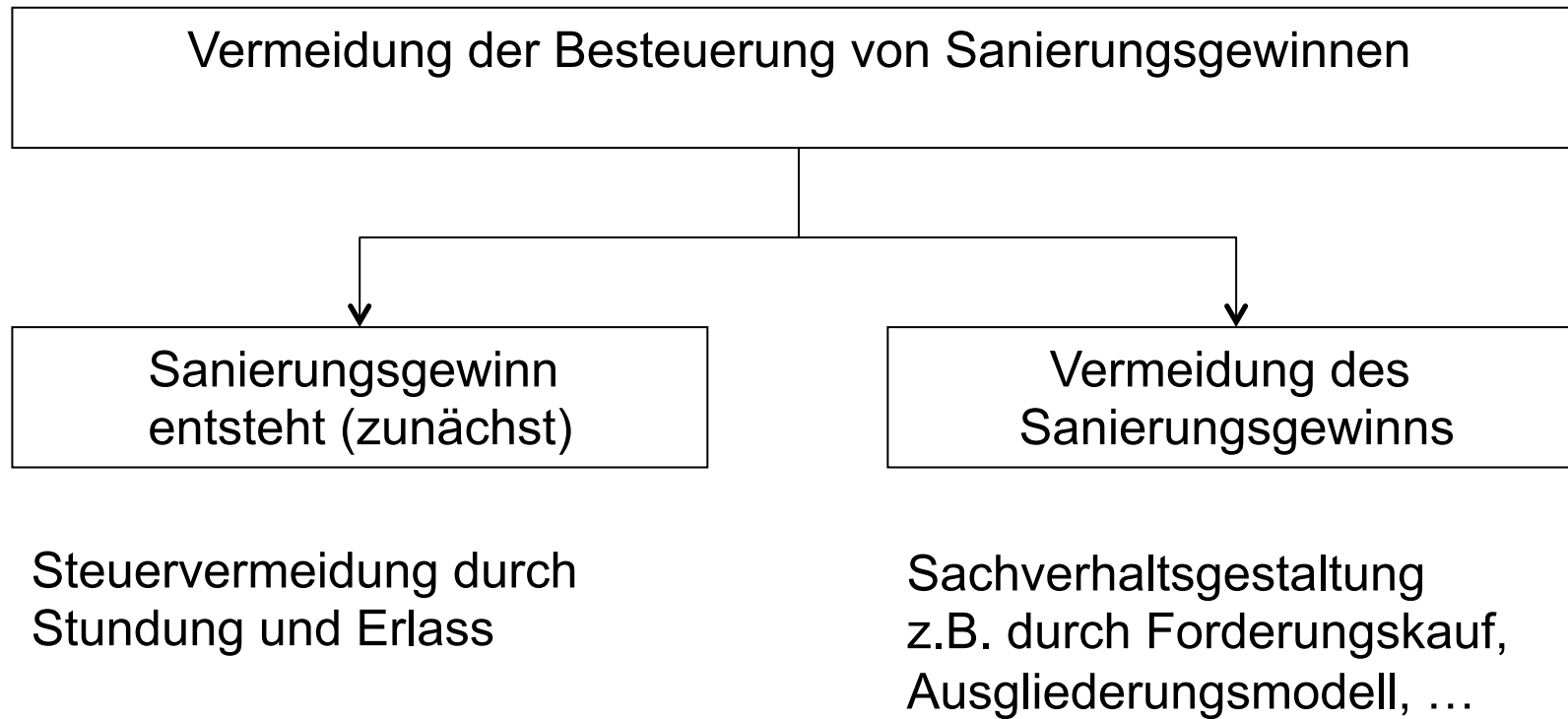
Praxisfälle Fall 3 (Negativbeispiel)

Negativbeispiel

- Bauträger GmbH & Co KG (Kauf Grundstücke, Modernisierung, Verkauf)
 - Forderungsverzichte der Banken nur unter der Auflage, dass Immobilien veräußert werden; Verzichte in Höhe der nicht durch die Kaufpreise gedeckten Restforderungen
- ⇒Abwicklung des Unternehmens
⇒keine steuerbegünstigte Sanierung

Hinweis

- vorherige Verluste auf Einkommensteuer-Ebene durch positive Einkünfte des Ehegatten verbraucht
- anstehende Einkommensteuerlasten => nicht auf Unternehmensebene



Gestaltungsüberlegungen

Ratierliche Forderungsverzichte



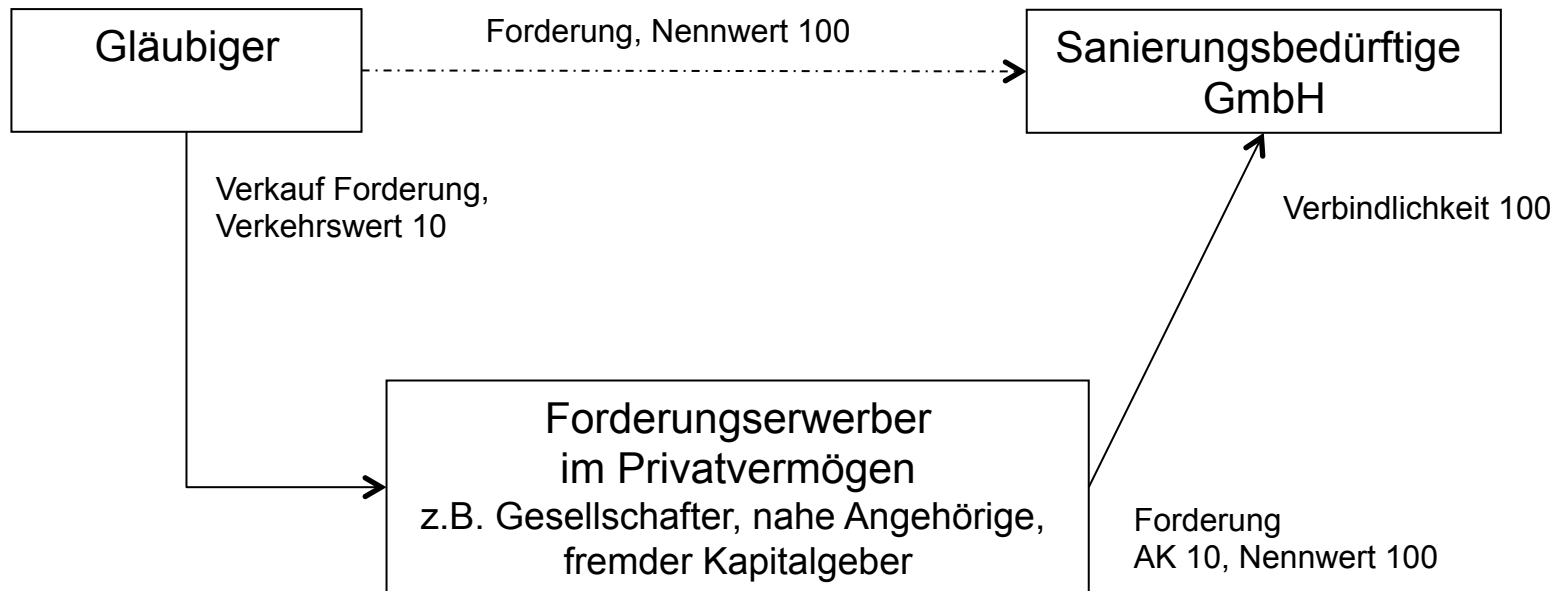
Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

- Sanierung zeitlich strecken
- Ratierliche Forderungsverzichte „in steueroptimierter Höhe“
 - In Höhe laufender Verluste => „rote Null“
 - Sofern Verlustvorträge: Beachtung der Mindestbesteuerung
 - Grenze: § 42 AO

Gestaltungsüberlegungen Forderungsverkauf



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



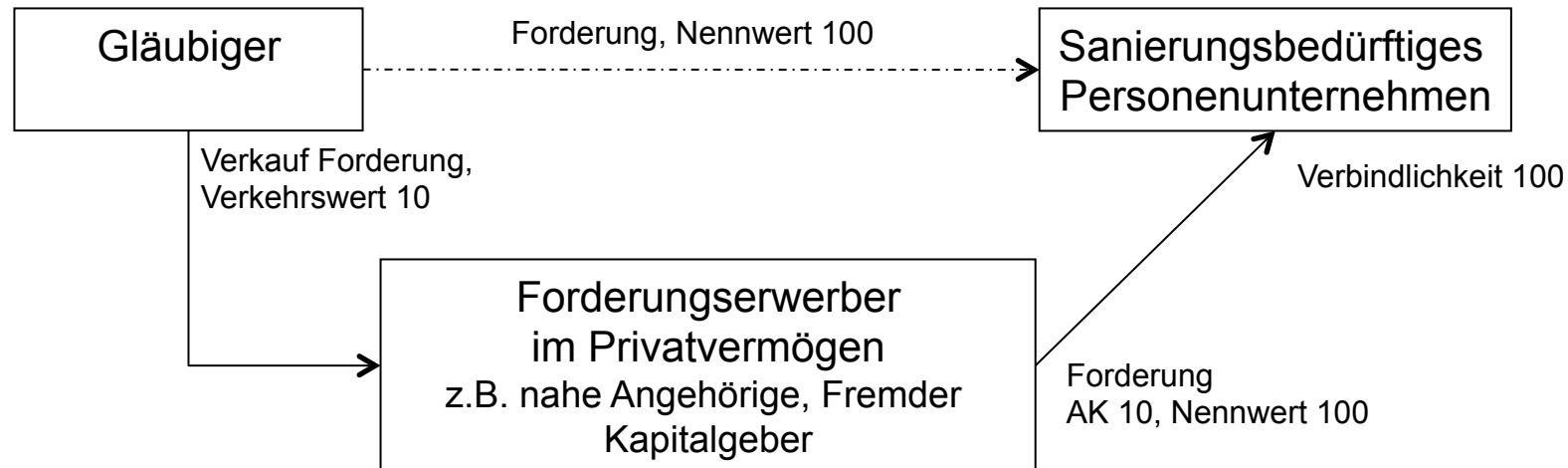
Erwerb der Forderung im Privatvermögen:

- Erwerb vor 2009: spätere Tilgungsleistung steuerfrei; Wertverlust nicht nutzbar
- Erwerb nach 2009:
 - Vermögensstamm steuerverhaftet, § 20 (2) Nr. 7 EStG
 - Erwerb durch Gesellschafter oder nahe Angehörige im PV: § 32d (2) Nr. 1a, b EStG, keine Abgeltungssteuer => spätere Tilgungsleistung unterliegt Tarifsteuersatz; realisierter Wertverlust ausgleichsfähig (bei Gesellschafter § 17 EStG prüfen)
 - Andere Erwerber im PV: Tilgungsleistungen 25% Abgeltungssteuer, realisierter Wertverlust nur eingeschränkt nutzbar mit anderen Kapitaleinkünften
 - Hinweis: nach FinVerw sind nur „realisierte“ Wertverluste aus Verkäufen steuerlich zu berücksichtigen (strittig; BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94, Rz. 60)

Gestaltungsüberlegungen Forderungsverkauf



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



- Forderungserwerb durch Gesellschafter im steuerlichen Sonderbetriebsvermögen
- AK-Prinzip geht vor Korrespondenzprinzip
- sonst: wie zuvor

Gestaltungsüberlegungen Debt-equity-swap



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

- Beteiligung der Gläubiger an zu sanierender Gesellschaft
- Einbringung der Forderungen im Wege der Sacheinlage in die zu sanierende Gesellschaft => Wechsel zum Eigenkapitalgeber
- „Chance“ statt endgültigem Forderungsverlust
- § 225a InsO (ESUG)
- Nachteile:
 - Bewertungsproblem (strittig: Nennwertanrechnung oder Vollwertigkeitserfordernis, vgl. Cahn, DB 2012, 501 mwN)
 - Verlustuntergang §8c KStG bei Neu-Gesellschaftern > 25%; Sanierungsklausel derzeit ohne Anwendung bis zur Entscheidung des EuGH

Umwandlung Fremdkapital in hybrides Instrument (z.B. Genussrecht):

Ziel:

**Handelsrecht /
insolvenzrechtliche
Überschuldungsprüfung**

Ausweis als Eigenkapital

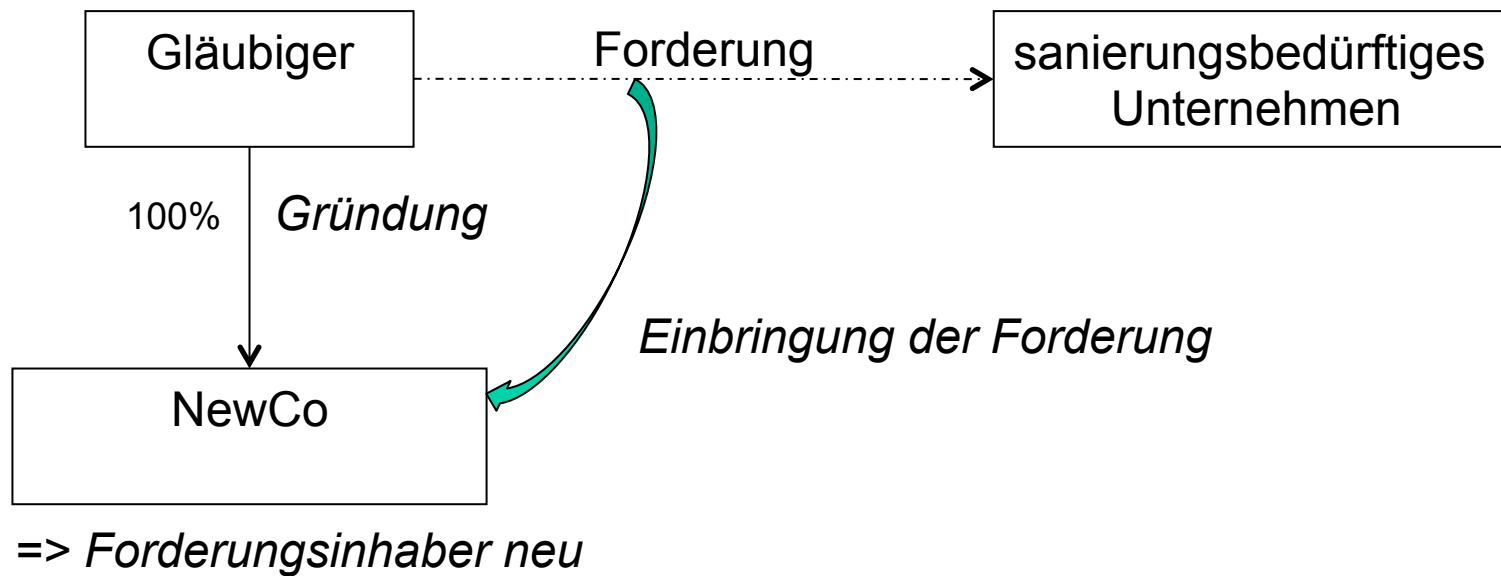
- nachrangig
- erfolgsabhängige Vergütung
- Verlustbeteiligung in voller Höhe
- längerfristig

Steuerrecht

- Ausweis (weiterhin) als Fremdkapital
- Kein Anwendungsfall § 8c KStG
- § 5 (2a) EStG beachten (Tilgung muss auch aus sonstigem freiem Vermögen möglich sein)
- Aber: auch hier konterkariert FinVerw
 - Kurz-Info OFD Rheinland v. 14.12.11, GmbHR 2012, 543 mit Anwendung in ganz NRW
 - Umwandlung in ein Genussrecht gem. § 8 (3) S. 2 KStG auch für steuerliche Zwecke ertragswirksam; Kompensation als verdeckte Einlage nur bei fehlender Werthaltigkeit

Beteiligung der Gläubiger an einer NewCo

Schritt 1



Gestaltungsüberlegungen Ausgliederungsmodell

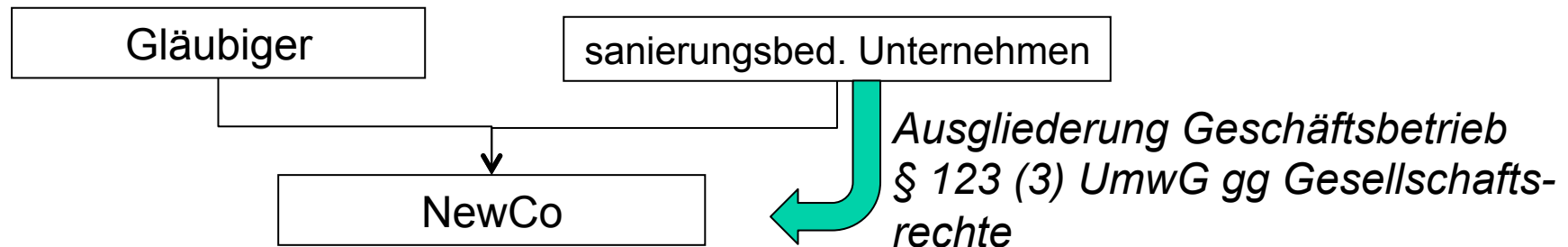
(Drouven, ZIP 22/2009, 1052)



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Beteiligung der Gläubiger an einer NewCo

Schritt 2



- Verhältnis der Anteile: Verhältnis des verbliebenen Werts des eingebrachten Geschäftsbetriebs zum Wert der zuvor eingebrachten Forderung
- Verluste / Verlustvorträge des Einbringenden gehen unter
- Forderung geht durch Konfusion unter
 - gewünschte Entschuldung
 - Höhe durch Umfang der eingebrachten Forderung regulierbar
 - ggfs. steuerpflichtiger Konfusionsgewinn wenn Teilwert Forderung < Nennwert Verbindlichkeit eingebucht

- Wenn Sanierungsgewinn entstanden / unvermeidbar:
 - Erlass als praktikables Instrument für ESt / KSt
 - Fehlende Rechtssicherheit für GewSt
 - => Forderung nach gesetzlicher Regelung
- Alternative Gestaltungen:
 - „immer möglich“: Forderungskauf => „Herrscher des Verfahrens“
 - Alle anderen: einzelfallbezogen prüfen, idR mit steuerlichen Rechtsunsicherheiten behaftet



Herberg & Schlüter
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

**hsp Herberg, Dr.
Schlüter & Partner GbR**

**hsp Herberg &
Schlüter GmbH WPG**

Selkamp 14, 44287 Dortmund
www.herberg-schlueter.de

herberg@herberg-schlueter.de
steben@herberg-schlueter.de