

22. Vortragsveranstaltung

FHF Nordkirchen

27. November 2017

„Sanierungsgewinne“ ./ . Gewaltenteilung

Reaktion der Finanzverwaltung auf BFH, Beschl. v. 28.11..2016, GrS 1/15

- **BMF-Schreiben v. 27.4.2017**
- **gesetzliche Neuregelung**

MR Gregor Kirch, Düsseldorf

Gliederung

- Einführung
- Übergangsregelung gem. BMF-Schreiben vom 27.4.2017
- Voraussetzungen unternehmensbezogene Sanierung
- Rechtsfolgen unternehmensbezogene Sanierung
- Minderung Verlustverrechnungspotentiale
- Abzugsverbot § 3c Abs. 4 EStG-E
- Verfahrensrechtliche Regelungen
- Unternehmerbezogene Sanierung
- Besonderheiten KSt
- Besonderheiten GewSt
- Anwendungsvorschriften / Inkrafttreten

Übergangsregelung

1-2

gem. BMF-Schreiben vom 27.4.2017

Nr. 1: Schuldenerlass bis (einschließlich) zum 8.2.2017 vollzogen:

- BMF-Schreiben v. 27.3.2003 und 22.12.2009 (**Sanierungserlass**) sollten weiterhin uneingeschränkt anzuwenden sein
- Anwendung Sanierungserlass auf Altfälle rechtswidrig gem. BFH, Urt. v. 23.8.2017, I R 52/14, DB 2017, 2519; X R 38/14, DB 2017, 2522
Ausnahme: Vertrauensschutz aufgrund verbl. Auskunft -> Sanierungserlass (+)

Nr. 2: Schuldenerlass nicht bis (einschließlich) zum 8.2.2017 vollzogen:

- Verbindliche Auskunft oder Zusage (**vA**) über Anwendung Sanierungserlass liegt vor:
 - Erteilt bis (einschließlich) 8.2.2017: Keine Aufhebung oder Rücknahme der vA, wenn Forderungsverzicht bis zur Entscheidung über Aufhebung/Rücknahme ganz oder im Wesentlichen vollzogen wurde oder anderweitige Vertrauensschutzgründe vorliegen.
 - Erteilt nach 8.2.2017: Rücknahme der vA, es sei denn der Forderungsverzicht wurde bis zur Entscheidung über die Rücknahme vollzogen.
- m.E. besteht Vertrauensschutz aufgrund der vA -> Sanierungserlass (+)

Übergangsregelung

2-2

gem. BMF-Schreiben vom 27.4.2017

Nr. 3: Schuldenerlass nicht bis (einschl.) 8.2.2017 vollzogen und Nichtvorliegen verbindliche Auskunft oder Zusage:

- Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163 Abs. 1 Satz 2, 222 AO oder entsprechende vA sollen unter Widerrufsvorbehalt gestellt und widerrufen werden, wenn eine gesetzliche Neureglung zur steuerlichen Behandlung von Sanierungserträgen in Kraft tritt oder bis zum 31.12.2018 nicht in Kraft getreten ist.
- Erlassentscheidungen nach § 227 AO sollen zurückgestellt werden.
- m.E. rechtswidrig gem. BFH, Urt. v. 23.8.2017, I R 52/14, DB 2017, 2519; X R 38/14

Nr. 4: Erteilung vA für „Neufälle“ nach Maßgabe der Nr.3

- Erteilung vA auf Grundlage Sanierungserlass m.E. rechtswidrig nach BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393 und BFH, Urt. v. 23.8.2017, I R 52/14, X R 38/14
- Erteilung vA auf Grundlage § 3a EStG-E m.E. nicht möglich, weil verbindliche Auskunft auf geltende Rechtslage beschränkt (vgl. BVerfG, Beschl. v. 11.5.2015, 1 BvR 741/14, DStR 2015, 2237).

Nr. 5: Billigkeitsmaßnahmen aufgrund sachlicher oder persönlicher Billigkeitsgründe, die außerhalb des Sanierungserlasses liegen (vgl. Uhländer DB 2017, 2761).

Voraussetzungen unternehmensbezogene Sanierung

1. Schuldenerlass

- Erlassvertrag nach § 397 Abs. 1 BGB oder negatives Schuldanerkenntnis nach § 397 Abs. 2 BGB

2. Unternehmensbezogene Sanierung (§ 3a Abs. 2 EStG-E)

- Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens
 - BFH v. 27.1.1998, BStBl II 1998, 537
- Sanierungsfähigkeit des Unternehmens
 - BFH v. 25.2.1972, BStBl II 1972, 531
- Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses
 - BFH v. 25.2.1972, BStBl II 1972, 531
- Sanierungsabsicht der Gläubiger
 - BFH v. 26.2.1988, III R 257/84
- im Zeitpunkt des Schuldenerlasses
 - BFH v. 27.1.1998, BStBl II 1998, 537

Nachweis des Steuerpflichtigen

Beispiele:

Voraussetzungen unternehmensbezogene Sanierung

Anwendung des § 3a EStG-E in Fällen des ?

- **Debt-to-Equity-Swap** (Gläubiger verzichtet und erhält im Gegenzug Anteile)
- **Konfusionsgewinne** (BFH, Urt. v. 14.10.1987, BFH/NV 1989,141, I R 381/83)
- **Debt-buy-Back** (Schuldner erwirbt „eigene“ Verbindlichkeiten unter Nennwert)
- **Gesellschafterverzicht** (im Rahmen eines Gläubigerakkords oder ausschließl. Gesellschafterverzicht)

(Desens FR 2017, 981; Kahlert/Schmidt DStR 2017, 1897)

Rechtsfolgen unternehmensbezogene Sanierung 1-2

- Steuerfreiheit der Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus Schuldenerlass (Sanierungsertrag), § 3a Abs. 1 Satz 1 EStG-E
- Gewinnmindernde Ausübung steuerlicher Wahlrechte im Sanierungs- und Folgejahr, § 3a Abs. 1 Satz 2 EStG-E
 - insbes. Pflicht zur Teilwertabschreibung, § 3a Abs. 1 Satz 3 EStG-E
 - nicht: §§ 6b, 7g EStG (Möhlenbrock/Gragert FR 2017, 994)
- Minderung Sanierungsertrag um nicht abziehbare Beträge iSd § 3c Abs. 4 Satz 1 und 3 EStG-E des Sanierungsjahrs und aus Vorjahren (= geminderter Sanierungsertrag)
- Minderung der „Verlustverrechnungspotentiale“ aus Vorjahren, Sanierungsjahr und Folgejahr bis zur Höhe des um nicht abziehbare Beträge geminderten Sanierungsertrags, § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 13 EStG-E

Rechtsfolgen unternehmensbezogene Sanierung 2-2

- Minderung von „Verlustverrechnungspotentialen“ nahestehender Personen gem. § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG-E, wenn
 - erlassene Schulden innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor Schuldenerlass auf zu sanierendes Unternehmen übertragen wurden und
 - „Verlustverrechnungspotentiale“ bereits zum Ablauf des Wj der Übertragung entstanden waren
- Bsp.: Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge
- § 6 Abs. 3 EStG
 - §§ 20, 24 UmwStG (Buchwert oder gemeiner Wert)
- ? Umschuldung nach Übertragung (z.B. Wechsel von Lieferanten-Vbk in Bank-Vbk)

Minderung Verlustverrechnungspotentiale

1-3

- Abziehbarer Aufwand aus Verpflichtungsübertragung nach § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG; § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG-E
 - Ausnahme: Aufwand auf Rechtsnachfolger übergegangen, der Verpflichtung übernommen und § 5 Abs.7 EStG unterliegt
- Ausgleichsfähiger oder verrechenbarer Verlust des (Mit-) Unternehmers des zu sanierenden Unternehmens des Sanierungsjahrs gem. §§ 15a, 15b oder § 15 Abs. 4 EStG; § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2, 4, 6 EStG-E
- Festgestellte verrechenbare Verluste zum Ende des Vorjahrs des zu sanierenden Unternehmens gem. §§ 15a, 15b, 15 Abs. 4 EStG-E; § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 3, 5, 7 EStG-E

Minderung Verlustverrechnungspotentiale

2-3

- Laufender Verlust des Sanierungsjahrs des zu sanierenden Unternehmens, § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 8 EStG-E
 - (z.B. lfd. Verlust des zu sanierenden Einzelunternehmens, GmbH)
- Ausgleichsfähige Verluste aller Einkunftsarten im VZ des Sanierungsjahrs, § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 9 EStG-E
 - horizontaler Verlustausgleich innerhalb Einkunftsarten möglich
- Verlustvortrag nach § 10d EStG ungeachtet der sog. Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG), § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 10 EStG-E
- Festgestellte verrechenbare Verluste zum Ende des Vorjahrs sowie verrechenbare Verluste oder negative Einkünfte des Sanierungsjahrs aus anderen Mitunternehmerschaften oder anderen Einkunftsquellen als dem zu sanierenden Unternehmen nach §§ 15a, 15b, 15 Abs. 4, 2a, 2b, 23 Abs. 3 Satz 7 und 8 EStG und sonstigen Vorschriften; § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 11 Buchst. a bis g EStG-E
 - ? mehrere Mitunternehmeranteile mit verrechenbaren Verlusten nach § 15a Abs. 4 EStG

Minderung Verlustverrechnungspotentiale

3-3

- Verlustrücktrag des Folgejahrs nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG ungeachtet der Höchstbeträge;
„Verlustrücktrag“ wird vorrangig iHd verbleibenden Sanierungsertrags gemindert; § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 12 Satz 2 EStG-E
 - kein weiterer Verlustrücktrag möglich, soweit Höchstbeträge des § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG bereits durch Sanierungsertrag verbraucht
- Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG sowie EBITDA-Vortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG; § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 13 EStG-E
 - ? Mitunternehmerschaften

Beispiel:

Minderung Verlustverrechnungspotentiale KapG

Sachverhalt:

- Der Sanierungsgewinn der B-GmbH beträgt €10 Mio.
- Zudem hat die B-GmbH einen laufenden Gewinn iHv €2 Mio.
- B-GmbH verfügt über Verlustvorträge iHv €20 Mio.

Frage:

Wieviel Steuern zahlt die B-GmbH im Sanierungsjahr?

Sanierungserlass

- Verlustverrechnung Sanierungsgewinn
 - €11 Mio. x 60 % + €1 Mio. = €7,6 Mio.
 - abw. Verlustverrechnung €2,4 Mio.
 - verbleibender Verlustvortrag €10 Mio.
- €2 Mio. lfd. Gewinn voll stpfl. kein Verlustabzug nach § 10d EStG

§ 3a EStG-E

- Sanierungsgewinn
 - €10 Mio. Sanierungsgewinn stfr.
 - Kürzung Verlustvortrag um €10 Mio.
- Verlustabzug für lfd. Gewinn iHv € 1,6 Mio., sodass T€ 400 zu versteuern (keine dem §3a Abs. 3 Nr. 10 EStG-E entspr. Regelung)

Abzugsverbot § 3c Abs. 4 EStG-E

- BV-Minderungen oder BA, die mit steuerfreien Sanierungsertrag iSd § 3a EStG-E in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen; § 3c Abs. 4 Satz 1 EStG-E
 - Sanierungskosten, mithin Aufwendungen, die in wirtschaftlichem unmittelbarem Zusammenhang mit Forderungsverzicht stehen (z.B. Rechts- und Beratungskosten); ggf. Aufteilung erforderlich
 - Aufwendungen auf einen Besserungsschein, § 3c Abs. 4 Satz 3 EStG-E
- Abzugsverbot gilt nicht für
 - BV-Minderungen/BA in Vorjahren, die zu Verlustvorträgen geführt haben, die nach § 3a Abs. 3 EStG-E entfallen, § 3c Abs. 4 Satz 2 EStG-E
 - BV-Minderungen/BA in Folgejahren, soweit bereits Minderung der „Verlustverrechnungspotentiale“ bis zur Höhe des Sanierungsertrags erfolgt ist, § 3c Abs. 4 Satz 4 EStG-E

Beispiel:

Behandlung von Sanierungskosten

Sachverhalt:

- B-GmbH hat Gewinn iHv €200 Mio.; darin enthalten ein Sanierungsertrag iHv €100 Mio.
- Verlustvortrag besteht iHv €50 Mio.
- Sanierungskosten aus Vorjahren (nicht in Verlustvortrag enthalten) bestehen iHv €10 Mio.

Lösung:

- Sanierungsgewinn iHv €100 Mio. stfr.
- Verlustvortrag wird iHv €50 Mio. gemindert, so dass €0 Verlustvortrag verbleiben
- lfd. Gewinn €100 Mio. stpfl.
- €40 Mio. (= 100-10-50) verbleibender Sanierungsertrag
- Änderung Veranlagungen Vorjahre in der Weise, dass Sanierungskosten €10 Mio. nicht abzugsfähig als BA, mit der Folge „Nachversteuerung“

Beispiel:

Minderung Verlustverrechnungspotentiale PersG

Sachverhalt:

- A ist an der A-KG (100%) und der B-KG beteiligt.
- Im Jahr 01 entsteht ein Sanierungsertrag der A-KG iHv €2.6 Mio.
- Es bestehen die folgenden Verlustverrechnungspotentiale:
 - Lfd. Verlust aus 01 auf Ebene der A-KG: €190.000.
 - § 15a Abs. 4 EStG aus 00 auf Ebene der A-KG: €800.000.
 - Verlustvortrag des A iSv § 10d EStG aus 00: €1.2 Mio.
 - § 15a Abs. 4 EStG aus 00 auf Ebene der B-KG: €300.000.
- Die Sanierungskosten im Jahr 00 iHv €5.000 sind im Vortrag nach § 15a Abs. 4 EStG enthalten.
- Zudem sind im Jahr 01 Sanierungskosten iHv €10.000 entstanden, die noch nicht im lfd. Verlust der A-KG enthalten sind.

Lösung:

Minderung Verlust-verrechnungspotentiale PersG

	Sanierungs- ertrag 01	Nicht abziehbare Beträge A-KG		lfd. Verlust 01	§ 15a IV EStG 00	§ 10d EStG 00	§ 15a IV EStG 00
	A-KG	00	01	A-KG	A-KG	A	B-KG
	2.600.000	5.000*	10.000	190.000	800.000*	1.200.000	300.000
§ 3a III S.1	./ 10.000	./ 10.000					
§ 3a III Nr.2	./ 190.000			./ 190.000			
§ 3a III Nr.3	./ 800.000				./ 800.000		
§ 3a III Nr.10	./ 1.200.000					./ 1.200.000	
§ 3a III Nr.11 Buchst. a	./ 300.000						./ 300.000
Verbl. SE	100.000			0	0	0	0

Verfahrensrechtliche Regelungen

- Nur um Höhe des Sanierungsertrags geminderte verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge sind Gegenstand der Feststellung, § 3a Abs. 3 Satz 5 EStG-E.
- Höhe des Sanierungsertrags sowie der nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nummer 1 bis 6 und 13 EStG-E mindernden Beträge Gegenstand der Feststellung in den Fällen § 180 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 Buchst. a oder b AO; § 3a Abs. 4 Satz 1, 2 EStG-E.
- Änderungsnorm und abw. Feststellungsfrist, § 3a Abs. 4 Satz 3 und 4 EStG-E sowie § 3c Abs. 4 Satz 5 und 6 EStG-E.

Unternehmerbezogene Sanierung, § 3a Abs. 5 EStG-E

- Erträge Restschuldbefreiung nach §§ 286 ff. InsO
- Schuldenerlass aufgrund außergerichtlichem Schuldenbereinigungsplan zur Vermeidung Verbraucherinsolvenzverfahren nach §§ 304 ff. InsO
- Schuldenerlass aufgrund Schuldenbereinigungsplan,
 - dem in Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt oder
 - dessen Zustimmung in Verbraucherinsolvenzverfahren durch Gericht ersetzt wird.
- Entspr. Anwendung § 3a Abs. 3 EStG-E, auch wenn keine unternehmensbezogene Sanierung
- Rückwirkende Änderung (§ 175 AO) des Aufgabegewinns nach § 16 Abs. 3 EStG bei Wegfall betriebl. Vbk (vgl. BFH, Urt. v. 13.12.2016, X R 4/15, BStBl II 2017, 786)

Besonderheiten KSt

- Anwendungsvorrang des § 8c KStG vor § 3a EStG, § 8c Abs. 2 KStG-E
- Getrennte Anwendung von § 3a und § 3c Abs. 4 EStG-E bei OT und OG wg. selbständiger Einkommensermittlung
 - Minderung nach § 3a Abs. 3 EStG auf Ebene des sanierten Unternehmens
 - zunächst Minderung vororganschaftlicher Verluste der OG (wenn OG saniert)
 - danach Beträge iSd § 3a Abs. 3 EStG-E des OT, § 15 Satz 1 und Nr.1a KStG-E, ohne Begrenzung auf negatives Einkommen der zu sanierenden OG aus vorherigen Wj
- OT = PersG: Anwendung des § 3a Abs. 3 EStG-E für die jeweiligen Mitunternehmer; § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 2 KStG-E
- Anwendung § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a KStG-E auf Sanierungsertrag (ehemaliger) OG, auch wenn Organschaft im Zeitpunkt Sanierung bereits beendet oder unterbrochen, wenn Einkommen der OG dem OT innerhalb der letzten fünf Jahre gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zugerechnet

Beispiel:

Ertragsteuerliche Organschaft

Sachverhalt:

- Die B-GmbH befand sich vor vier Jahren in einer ertragsteuerlichen Organschaft mit ihrer damaligen Muttergesellschaft OT.
- OT hat die B-GmbH vor vier Jahren veräußert und die Organschaft ordnungsgemäß beendet.
- Die B-GmbH war während der Organschaft immer profitabel.
- Die OT verfügt im Sanierungsjahr über laufende Verluste iHv €70 Mio. Das Verlustverrechnungspotential der B-GmbH beträgt €130 Mio.
- Der Sanierungsertrag der B-GmbH beträgt €200 Mio.

Lösung:

- Sanierungsertrag der B-GmbH stfr.; Minderung Verlustverrechnungspotentiale B-GmbH um €130 Mio., § 3a Abs. 3 S. 2 EStG-E
- Verluste des OT iHv € 70 Mio. dürften nach § 15 S. 1 Nr. 1, Nr. 1a KStG-E iVm § 3a Abs. 3 S. 2 ff. EStG-E wegfallen; abweichend zur Regelung in § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG-E wird nicht vorausgesetzt, dass Verluste im Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft vorhanden waren oder die OG überhaupt Verluste erlitten hat.

- Entspr. Anwendung §§ 3a, 3c EStG-E, § 7b Abs. 1 GewStG-E
- Geminderter Sanierungsertrag nach § 3a Abs. 3 Satz 1 EStG-E gekürzt um abziehbare Beträge nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG-E (§ 4f EStG) mindert in folgender Reihenfolge:
 - Negativen Gewerbeertrag des Sanierungsjahrs, § 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 GewStG-E
 - Vororganschaftliche Fehlbeträge, § 10a Satz 3 GewStG, § 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG-E
 - Fehlbeträge nach § 10a Satz 6 GewStG ungeachtet Mindestbesteuerung nach § 10a Satz 2 GewStG, § 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GewStG-E
 - Verlustbeträge iSd § 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3 GewStG-E eines anderen Unternehmers, wenn Schulden innerhalb von fünf Jahren vor Schuldenerlass auf zu sanierende Unternehmen übertragen und Verlustbeträge bereits zum Ende Wj der Übertragung entstanden waren; zusätzlich vorherige Kürzung des Minderungsbetrags nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 13 EStG-E (Zins- und EBITDA-Vortrag), § 7b Abs. 2 Satz 3 GewStG-E

- Zurechnung der verbleibenden Verlustbeträge bei Mitunternehmerschaften entspr. Gewinnverteilungsschlüssel, § 7b Abs. 2 Satz 4 GewStG-E
- Nur um Beträge nach § 7b Abs. 2 Satz 1 und 2 GewStG-E verminderte Fehlbeträge Gegenstand der Feststellung, § 7b Abs. 2 Satz 6 GewStG-E
- Verbleibender geminderter Sanierungsertrag einer OG mindert die Fehlbeträge des OT entspr. § 15 Satz 1 Nr. 1a KStG; zusätzlich zuvor Kürzung um Zins- und EBITDA-Vortrag der OG; § 7b Abs. 3 GewStG-E

Anwendungsvorschriften - Inkrafttreten

- § 3a EStG-E ist auf Schuldenerlasse anzuwenden, die nach dem 8.2.2017 vollzogen werden, es sei denn aus Gründen des Vertrauensschutzes Anwendung des Sanierungserlasses und daher Billigkeitsmaßnahme nach §§ 163 Abs. 1 Satz 2, 222, 227 AO; § 52 Abs. 4a EStG-E, § 36 Abs. 2c GewStG-E.
- § 3c Abs. 4 EStG-E gilt für Schuldenerlasse, für die § 3a EStG-E Anwendung findet, § 52 Abs. 5 Satz 3 EStG-E.
- Inkrafttreten mit Beschluss der EU Kommission, wonach Regelungen entweder keine staatliche Beihilfen iSd Art. 107 AEUV oder mit Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellt, Art. 3 Abs. 2.
 - vgl. zur Notifizierung Hey FR 2017, 453; Kußmaul/Licht DB 2017, 1797

Herzlichen Dank
für
Ihre Aufmerksamkeit