

Restrukturierungsplan und Sanierungsvergleich aus steuerlicher Sicht



Hamburger Kreis für Sanierungs-
und Insolvenzsteuerrecht e.V.

5. Jahrestagung am 11. Juni 2021

StB Benjamin Gläser, Hamburg

Inhaltsverzeichnis

- I. Ausgangssituation**
- II. Restrukturierungsverfahren**
- III. Steuerliche Problemstellung**
- IV. Verbindliche Auskunft**
- V. Steuerfreier Sanierungsertrag**
- VI. Sperrfristen**
- VII. Sonstige Problemkreise**

I. Ausgangssituation

Sanierung häufig in 3 Teilbereichen:

- Leistungswirtschaftliche Sanierung
- Finanzwirtschaftliche Sanierung ==> nachhaltige Entschuldung des Unternehmens (Schuldenschnitt / Verbesserung der Eigenkapitalsituation)
- Gesellschaftsrechtliche / organisatorische Restrukturierung

Steuerliche Relevanz insb. bei:

- Sanierungserträgen
- Behaltensfristen (UmwStG, ErbStG, GrEStG)
- GrESt bei Anteilseigner-Wechsel

II. Restrukturierungsverfahren

Beispielhafter Ablauf eines Restrukturierungsverfahrens (vereinfachend dargestellt – 1/2)

Nr.	Maßnahme	Erläuterungen/Hinweise
1.	a) Plananzeige beim Restrukturierungsgericht	Die Plananzeige bewirkt ein Zahlungsverbot für planbetreffene Forderungen und setzt die Insolvenzantragspflicht aus.
2.	a) Eröffnung des Restrukturierungsverfahrens b) Bestellung des Restrukturierungsbeauftragten	...durch das Restrukturierungsgericht
3.	Stichtag für das Planangebot	Auf diesen Stichtag müssen die planbetreffenen Forderungen beziffert werden und die von den Gläubigern zu erbringenden Sanierungsbeiträge bestimmt sein.
4.	Absenden des Planangebots an die planbetreffenen Gläubiger	Die Ladungsfrist für den gerichtlichen Erörterungs- und Abstimmungstermin beträgt mindestens 14 Tage.

II. Restrukturierungsverfahren

Beispielhafter Ablauf eines Restrukturierungsverfahrens (vereinfachend dargestellt – 2/2)

Nr.	Maßnahme	Erläuterungen/Hinweise
5.	Gerichtlicher Erörterungs- und Abstimmungstermin beim Restrukturierungsgericht	Mit dem Antrag auf Planbestätigung wird das Gericht i.d.R. eine ein- oder zweiwöchige Anhörungsfrist festsetzen
6.	Erteilung der verbindlichen Auskunft durch das Finanzamt	Spätester Termin für verbindliche Auskunft, wenn der Restrukturierungsplan die (erteilte) verbindliche Auskunft als aufschiebende Bedingung nach § 62 StaRUG vorsieht
7.	Verkündungstermin zur Planbestätigung durch das Restrukturierungsgericht	Die Verkündung kann erst stattfinden, wenn (praktisch in dieser Reihenfolge): <ol style="list-style-type: none">1. die verbindliche Auskunft vorliegt, und2. der Antrag auf Planbestätigung gestellt wurde.
8.	Rechtskraft nach Ablauf Rechtsmittelfrist (2 Wochen)	i.d.R. Wirksamkeit des Verzichts

III. Steuerliche Problemstellung

Steuerfreiheit des Sanierungsertrags (§ 3a EStG / § 7b GewStG)

- Merkmal der „unternehmensbezogenen Sanierung“ weder durch Gesetz, Gesetzesbegründung oder Rechtsprechung so hinreichend definiert, als dass es rechtssicher anwendbar wäre
- Gesetzesbegründung verweist zwar auf BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (sog. „Sanierungserlass“, BStBl. I 2003, S. 240), aber(!):
 - Sanierungserlass definiert die gesetzlich genannten Voraussetzungen nicht
 - „Schuldenerlass“
 - „unternehmensbezogene Sanierung“ i.S.v. „Sanierungsbedürftigkeit“, „Sanierungsfähigkeit“, „Sanierungseignung“ und „Sanierungsabsicht“
 - Verwaltungsanweisungen entfalten keine Bindungswirkung gegenüber Finanzgerichten

III. Steuerliche Problemstellung

Steuerfreiheit des Sanierungsertrags (§ 3a EStG / § 7b GewStG)

- Die Anforderungen des StaRUG verlangen, dass sich der Restrukturierungsplan in (für Gläubiger und Gericht) nachvollziehbarer (und damit zustimmungsfähiger) Weise und Umfang zur Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsfähigkeit, Sanierungseignung und Sanierungsabsicht verhält.
- Restrukturierungsplan sollte grundsätzlich die Anforderungen an eine unternehmensbezogene Sanierung erfüllen.
- Aber: In § 3a EStG kein gesetzlicher Verweis auf Insolvenzplan oder Restrukturierungsplan

III. Steuerliche Problemstellung

Sperrfrist nach §§ 22 UmwStG

- Kapitalschnitt und Eintritt eines Investors bewirkt faktisch Anteilseigner-Wechsel
- (keine) Verletzung einer evtl. bestehenden Sperrfrist aus vorhergehender Einbringung, d.h. keine „Veräußerung“ oder Ersatzrealisationstatbestände i.S.d. § 22 Abs. 1 UmwStG

Behaltensfrist nach § 13a ErbStG

- Einhalten der Mindestlohnsumme (z.B. bei operativer Restrukturierung mit Freisetzung von Arbeitnehmern), § 13a Abs. 3 ErbStG
- Einhalten der Behaltensfristen
 - Veräußerung, § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 1 ErbStG
 - Kapitalherabsetzung, § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG

IV. Verbindliche Auskunft

Gründe für eine verbindliche Auskunft:

- Transaktionssicherheit (insb. für Investor), d.h. i.d.R. Vermeidung des Risikos einer Folgeinsolvenz
- Vermeidung der Haftung (Geschäftsführungsorgane, Berater)
- Beantwortung zweifelhafter Rechtsfragen, insb. vor dem Hintergrund unbestimmter Rechtsbegriffe
- Sicherstellung der Steuerfreiheit des Sanierungsertrages (§ 3a EStG, § 7b GewStG)
- Sicherstellung, dass keine schädliche Veräußerung (§ 22 UmwStG)

IV. Verbindliche Auskunft

Problemkreis:

- Dringlichkeit der Restrukturierungssache
- Dauer des Auskunftsverfahrens (kein Rechtsanspruch)
- Noch nicht verwirklichter Sachverhalt
- Dispositionsentscheidung des Stpfl. darf bei Erteilung der verbindlichen Auskunft noch nicht verwirklicht sein

→ Rechtzeitige Beantragung & Erteilung der verbindlichen Auskunft

→ ggf. Verzögerungen im Restrukturierungsverfahren

IV. Verbindliche Auskunft

Verbindliche Auskunft bis zum Erörterungs- und Abstimmungstermin

- Stpfl. kann den vorgelegten Restrukturierungsplan jederzeit zurücknehmen
- Vor dem gerichtlichen Erörterungs- und Abstimmungstermin kann noch keine Zustimmung der Gläubiger vorliegen.
- Stimmen alle Gläubiger zu, kann es zum sofortigen Eintritt der Rechtsfolge (Schuldenerlass) kommen. Der Sachverhalt ist dann verwirklicht.
- Für den Fall des gerichtlichen Restrukturierungsverfahrens: da reines Antragsverfahren kann Antragstellerin den Restrukturierungsplan zur Bestätigung des Restrukturierungsplans durch das zuständige Restrukturierungsgericht zurücknehmen bzw. den Antrag auf Planbestätigung einfach nicht stellen.

IV. Verbindliche Auskunft

Verbindliche Auskunft bis zur gerichtlichen Planbestätigung

- ...spätester Zeitpunkt! Nur möglich mit aufschiebender Bedingung nach § 62 StaRUG!
- Umsetzung des Restrukturierungsplans und damit der Forderungsverzicht durch die Gläubiger unter der aufschiebenden Bedingung, dass das Finanzamt die gestellten Rechtsfragen durch verbindliche Auskunft i.S.d. Antragstellung „positiv“ bescheidet:
 - (1) Alle Sanierungsmaßnahmen des Restrukturierungsplans werden aufschiebend bedingt auf die Rechtskraft des Restrukturierungsplans erklärt.
 - (2) Die Rechtskraft des Restrukturierungsplans kann aufgrund der Führung des Restrukturierungsverfahrens als gerichtliches Restrukturierungsverfahren nur eintreten, nachdem das zuständige Restrukturierungsgericht den Restrukturierungsplan bestätigt hat.
 - (3) Restrukturierungsgericht wird Plan aufgrund der nach § 62 StaRUG im Restrukturierungsplan aufgenommenen aufschiebenden Bedingung erst nach Vorliegen der verbindlichen Auskunft des Finanzamtes bestätigen.

V. Steuerfreier Sanierungsertrag

Verzicht durch Restrukturierungsplan als „Schuldenerlass“ i.S.d. § 3a Abs. 1 S. 1 EStG

- „Schuldenerlass“ gesetzlich nicht definiert
- Kein Erlassvertrag (§ 397 Abs. 1 BGB) oder negatives Schuldanerkenntnis
- Gläubigerakkord bewirkt Schuldenerlass, ggf. gegen (ausdrücklichen) Willen einzelner Gläubiger
- Vergleichbarkeit mit Insolvenzplanverfahren (Bezugnahme in Gesetzesbegründung zu § 3a EStG).
Immanente Merkmale des Restrukturierungsplans:
 - (1) Abstimmung der Gläubiger in einem geordneten Verfahren
 - (2) Entscheidung für (oder gegen) die zur Restrukturierung des Schuldners erforderlichen Schuldenerlasse durch die Gläubigergesamtheit mit qualifizierter Mehrheit und
 - (3) Rechtskraft des Plans durch gerichtliche Bestätigung mit Wirkung für und gegen das Schuldnerunternehmen und alle vom Restrukturierungsplan betroffenen Gläubiger

V. Steuerfreier Sanierungsertrag

Unternehmensbezogene Sanierung i.S.d. § 3a Abs. 2 EStG

Sanierungsbedürftigkeit

- OFD Niedersachsen v. 12.07.2017, S 2140 – 8 – St 244, Tz. 2.3.1 offenkundig missverständlich
„wenn das Unternehmen infolge Zahlungsunfähigkeit von der Insolvenz bedroht ist“
- Gem. § 29 StaRUG gerichtliche Bestätigung eines Restrukturierungsplanes etc. nur bei Vorliegen einer drohenden Zahlungsunfähigkeit i.S.d. § 18 Abs. 2 InsO und zu deren Beseitigung
- Typische Situation eines Restrukturierungsplans:
 - Gesellschaft mindestens handelsbilanziell überschuldet. Im Restrukturierungsplan vorgesehene Maßnahmen (u.a. Schuldenschnitt) mit überwiegender Wahrscheinlichkeit umsetzbar. Damit positive Fortführungsprognose und **keine insolvenzrechtliche Überschuldung**.
 - Gesellschaft ohne Durchführung der geplanten Restrukturierung (einschließlich des geplanten Schuldenerlasses) akut von Zahlungsunfähigkeit bedroht (**drohende Zahlungsunfähigkeit**).

V. Steuerfreier Sanierungsertrag

Unternehmensbezogene Sanierung i.S.d. § 3a Abs. 2 EStG

Sanierungsfähigkeit

- Sanierungsfähigkeit gegeben, wenn Unternehmen (ex ante) nach Durchführung der Sanierungsmaßnahmen wieder nachhaltig profitabel am Markt aktiv sein kann,
- Wiederherstellung der Bestandsfähigkeit i.d.R. durch folgende Maßnahmen:
 - Beseitigung der drohenden Zahlungsunfähigkeit (→ Forderungsverzichte)
 - Beseitigung der (handelsbilanziellen) Überschuldung (→ Forderungsverzichte)
 - Verbesserung der Ertragsfähigkeit durch Reduzierung des Zinsaufwands
 - Verbesserung der Liquidität durch frisches Eigenkapital (ggf. durch Einstieg eines Investors)

V. Steuerfreier Sanierungsertrag

Unternehmensbezogene Sanierung i.S.d. § 3a Abs. 2 EStG

Sanierungseignung

- Betrachtung ex ante
- wenn der Schuldenerlass das Überleben des Unternehmens bewirken kann
- Bloße Verhinderung des Zusammenbruchs nicht ausreichend
- In Summe aller Sanierungsmaßnahmen Wiederherstellung der Ertragsfähigkeit erforderlich

V. Steuerfreier Sanierungsertrag

Unternehmensbezogene Sanierung i.S.d. § 3a Abs. 2 EStG

Betriebliche Begründung des Schuldenerlasses

- **In welchem Betrieb** muss der Schuldenerlass begründet sein?
 - Desens, FR 2017, 981 (983): Gläubiger muss aus eigenbetrieblichem Interesse verzichten
 - Problem: Nicht jeder Gläubiger verfügt über einen Betrieb (z.B. Privatdarlehen, typ. stiller Ges'er, ...)
 - Gesetz und Gesetzesbegründung geben keine Anhaltspunkte, dass Verbindlichkeiten beim Schuldner unterschiedlich behandelt werden, je nachdem ob Gläubiger Forderung im BV oder PV hält
 - TBM dient m.E. dem Ausscheiden von in der Privatsphäre des Schuldners veranlassten Schuldenerlassen (z.B. Private Darlehen des Einzelunternehmers) aus der steuerlichen Begünstigung des § 3a EStG
 - M.E. Fokus des StaRUG klar auf dem zu sanierenden Schuldnerunternehmen & enger Zusammenhang mit Sanierungsabsicht – kein Schuldenerlass „einfach so“ sondern aufgrund Sanierungsbedürftig des Schuldnerunternehmens
- ➔ **Bezug zum Betrieb des Schuldners**

V. Steuerfreier Sanierungsertrag

Unternehmensbezogene Sanierung i.S.d. § 3a Abs. 2 EStG

Betriebliche Begründung des Schuldenerlasses

- Verzichte auf **Gesellschafterdarlehen** im Betrieb oder in Gesellschafterstellung verursacht?
 - kompensationsloser Forderungsverzicht aus Sicht eines (allein) einen solchen Verzicht aussprechenden Schwesterunternehmens ist in dessen Gesellschaftsverhältnis veranlasst und führt dort zu einer Entnahme (FG Münster v. 09.07.2002, 1 K 430/99 F, DStRE 2003, 257)
 - ABER: kein pauschaler Rückschluss vom Gläubiger auf den Schuldner!
 - BFH v. 29.07.1997, VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652
 - „Für einen Forderungsverzicht bedeutet dies, dass von einer verdeckten Einlage nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung gesprochen werden kann; im Übrigen ist er nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.“
 - Warum? Kapitalgesellschaften haben keine außerbetriebliche Sphäre
 - Drittvergleich irrelevant. D.h. Es kommt nicht darauf an, ob Dritte im gleichen Umfang verzichten.

V. Steuerfreier Sanierungsertrag

Unternehmensbezogene Sanierung i.S.d. § 3a Abs. 2 EStG

Betriebliche Begründung des Schuldenerlasses

- Verzichte auf **Gesellschafterdarlehen** im Betrieb oder in Gesellschafterstellung verursacht?
 - StaRUG stellt wie InsO die Interessen des Gesellschafters hinten an
 - Wesentliches Merkmal des Restrukturierungsplans ist der Verzicht der bzw. aller nachrangigen Gläubiger (§ 39 Abs. 1 InsO) in höherem Umfang als die übrigen Gläubiger.
 - Anderenfalls keine Zustimmung der nicht-nachrangigen Gläubiger
 - gruppenübergreifende Mehrheitsentscheidung nach § 27 Abs. 1 Nr. 2 StaRUG nur dann zulässig, wenn kein im Insolvenzverfahren gegenüber den Gläubigern der überstimmten Gruppe nachrangiger Gläubiger (z.B. Gesellschafter wegen § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) seine Forderung gegen die Gesellschaft behält, ohne hierfür einen entsprechenden Wertausgleich in das zur Befriedigung der Gläubiger zur Verfügung stehende Vermögen der Gesellschaft zu leisten

V. Steuerfreier Sanierungsertrag

Unternehmensbezogene Sanierung i.S.d. § 3a Abs. 2 EStG

Sanierungsabsicht

- Keine strengen Anforderungen (BFH VIII R 12/88; BFH III R 79/91)
- Ausschließliche Sanierungsabsicht nicht erforderlich. Weitere Beweggründe für Zustimmung sind zulässig (z.B. höhere eigene Befriedigung als im Insolvenzverfahren)

- Zustimmung = Sanierungsabsicht (?)
- Verneinung der Sanierungsabsicht bei Ablehnung?
- Gläubigerakkord → in der gerichtlichen Planbestätigung manifestierter Sanierungswille der qualifizierenden Gläubigermehrheit

VI. Sperrfristen

§ 22 UmwStG

Kapitalherabsetzung unschädlich?

- Keine Veräußerung, weil kein Zufluss beim Anteilseigner
- keine Ersatzrealisierung nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG, wenn bzw. weil keine Rückzahlung des Kapitals erfolgt
- Anteilseigner der sperrfristbehafteten Anteile kann die durch die Umwandlung zu Buchwerten nicht realisierten stillen Reserven im Zeitpunkt der Kapitalherabsetzung mangels Ausschüttung nicht wertmäßig heben

VI. Sperrfristen

§ 22 UmwStG

Kapitalerhöhung durch Investor

- Problem: Ausschluss des Bezugsrechts des Altgesellschafters
- Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG kann auch durch **entgeltliche** Überlassung oder Verzicht auf Bezugsrecht erfolgen → StaRUG schließt Kompensation des Gesellschafters aber aus
- Beim Ausschluss des Bezugsrechts wird dem Altgesellschafter grds. keine Rechtsposition eingeräumt, die er veräußern oder auf die er verzichten könnte
- Unentgeltlicher Verzicht auf Bezugsrecht kann zu Mitverstrickung nach § 22 Abs. 7 UmwStG führen
- Einlageleistung des neuen Gesellschafters i.d.R. nicht „unter Wert“ und damit kein Überspringen stiller Reserven

VI. Sperrfristen

§ 13a ErbStG

- Behaltensfrist bei Inanspruchnahme Verschonungsabschlag § 13a ErbStG für Betriebsvermögen.
- Rückwirkendem Entfall des Verschonungsabschlags z.B. bei
 - Veräußerung, § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 1 ErbStG
 - Kapitalherabsetzung, § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG
- § 27 Abs. 1 Nr. 2 StaRUG: Gesellschafter darf seine Anteile am Schuldnerunternehmen nicht „einfach“ behalten bzw. muss (ggf. zusätzlich zum Vollverzicht auf Gesellschafterdarlehen) Wertausgleich leisten. → Problem: Wie liquide ist der Gesellschafter?
- Gestaltungsidee:
 - Verpflichtung zur Ausgleichszahlung für das Behalten der Anteile durch bestehende(n) Gesellschafter
 - Option, Zahlungsverpflichtung durch Übertrag der Anteile auf doppelnützigen (Verkaufs)Treuhänder abzulösen

VII. Sonstige Problemkreise

§ 3a EStG und Sofort-Abschreibung nach BMF

- § 3a Abs. 1 S. 2 EStG verpflichtet zur Ausübung (gewinnmindernder) „steuerlicher Wahlrechte“
- BMF v. 26.02.2021 räumt Wahlrecht zur Nutzungsdauer von 1 Jahr für Hard- und Software ein
- Strittig, ob von § 3a Abs. 1 S. 2 EStG auch Wahlrechte in Verwaltungsvorschriften umfasst sind
 - Wortlaut ist nicht eindeutig
 - Pro: Zweck der Norm
 - Contra: Gesetzesvorbehalt & Grundsatz der Gewaltenteilung

§ 3a EStG bei Verzicht durch Tochtergesellschaften

- Lex specialis zum Instrument der verdeckten Ausschüttung
- i.d.R. von verbindlicher Auskunft mit umfasst

VII. Sonstige Problemkreise

Gründerwerbsteuer

- Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung unterliegen grundsätzlich der GrEST
- 5-Jahres-Frist nach § 6a S. 4 GrESTG bei vorheriger Umstrukturierung im Konzern
- Mgl. Lösungsidee:
 - Ausgleichszahlung statt Anteilseignerwechsel
 - Verkauf oder Sale & Lease-Back vor Anteilseignerwechsel (Schrittfolge im Restrukturierungsplan)

Haftungsausschluss

Die in dieser Präsentation enthaltenen Informationen sind weder umfassend noch auf die Erfordernisse eines bestimmten Einzelfalles zugeschnitten. Diese Präsentation beinhaltet weder eine Beratung oder Auskunft noch irgendein rechtsverbindliches Angebot.

Diese Präsentation ist nicht dafür vorgesehen, als Entscheidungsgrundlage zu dienen. Eine Haftung oder sonstige Verantwortung für Handlungen im Vertrauen auf diese Präsentation ist ausgeschlossen – auch wenn die in dieser Präsentation enthaltenen Informationen unvollständig oder unrichtig sein sollten.

Diese Präsentation gibt unsere Interpretation der relevanten Gesetze, Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung wieder. Grundlage ist der Rechtsstand zum Zeitpunkt der Präsentation. Wir sind ohne gesonderte Beauftragung nicht verpflichtet, diese Präsentation bei Änderung der Annahmen, Gesetze, Verwaltungsanweisungen oder Rechtsprechung zu überprüfen und gegebenenfalls zu überarbeiten.

Gläser & Gehrman GmbH
Steuerberatungsgesellschaft
Heidenkampsweg 58
20097 Hamburg

Benjamin Gläser
Partner | Steuerberater

Telefon: +49 40 2352 6723-1
Mobil: +49 151 5324 0207
Email: bglaeser@glaeser-gehrmann.de
