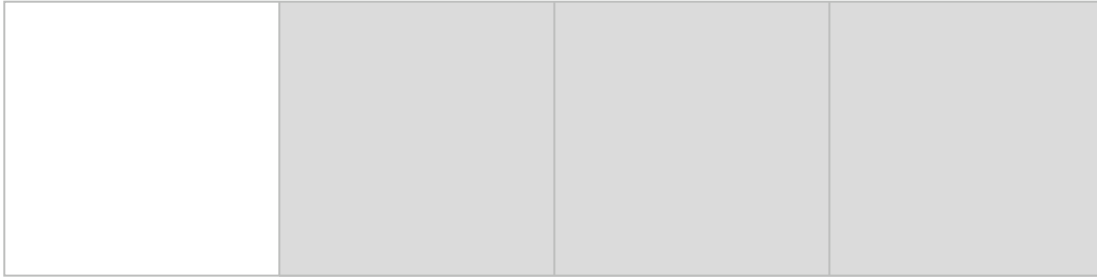


31. Oktober 2013

Steuerrecht in der Sanierung / Insolvenz

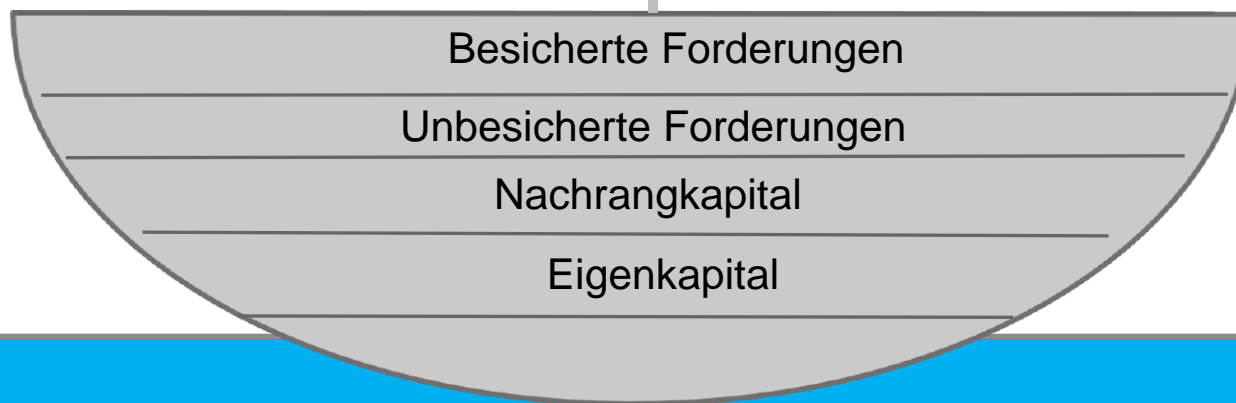
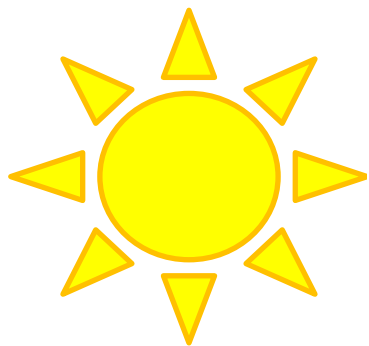
Tobias Geerling



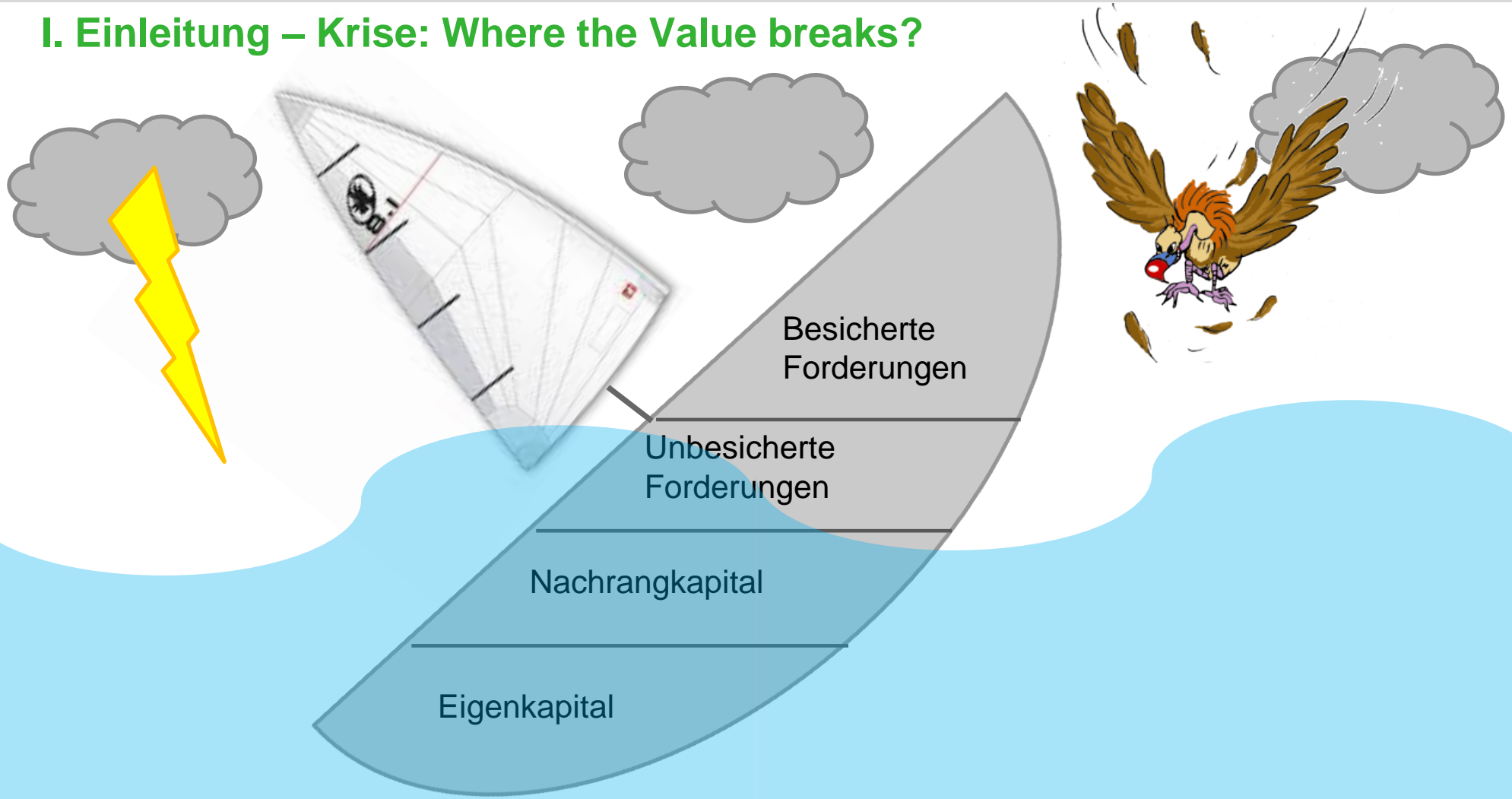
Gliederung

- I. Einleitung
- II. Sanierungsgewinn
- III. Organschaft
- IV. Haftung
- V. Steuerforderungen Insolvenz-/Masseforderungen

I. Einleitung – Kapitalstruktur eines Unternehmens



I. Einleitung – Krise: Where the Value breaks?



I. Einleitung – Gegenüberstellung Sanierungskonzepte

Stillhaltelösung

- alle Gläubigergruppen partizipieren an der Sanierung
- alle Gläubigergruppen partizipieren nach der vorgegebenen Reihenfolge an dem Aufschwung
- imaginärer “Fortführungswert” - Monaco Bewertung (Karsten Schmidt, ZIP 2012, 2085 ff.)

Schnitt!

- “Cram down”
- “Appropriation”
- “Scheme of arrangement”
- ESUG (Vorranggläubiger übernehmen auch Position der Nachranggläubiger/ Anteilseigner)
- Enterprise Value bestimmt Kapitalgeber, die nach der Sanierung beteiligt bleiben

II. Sanierungsgewinn

1. Zielsetzung ESUG

- Kapitalmaßnahmen (Kapitalschnitt/Kapitalerhöhung ohne Zustimmung der Gesellschafter)
- Neuordnung der Gläubigerrechte
- Debt for Equity Swap – Umwandlung von Forderungen in Anteile

Voraussetzung: Keine Schlechterstellung durch Insolvenzplan

II. Sanierungsgewinn

2. Steuerliche Problematik: Forderungsverzicht bewirkt Ertrag

- Steuerlich führt der Forderungsverzicht bzw. die Einlage einer Forderung, ob verdeckt oder offen, zu Ertrag zumindest in Höhe des nicht werthaltigen Teils der Forderung
- BFH-Beschluss vom 09. Juni 1997 (BStBl. II 1998, 307)

"... der nicht werthaltige Teil einer Forderung ist als steuerlicher Ertrag und nicht als Einlage zu werten...,"

Rechtsprechung:

BFH-Beschluss vom 09. Juni 1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307

II. Sanierungsgewinn

3. Steuerliche Problematik: Fehlende Neutralisierungsmöglichkeiten

- eingeschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeit (§ 10 d EStG)
- Sanierungsprivileg des § 8 c Abs. 1a KStG ist nicht anwendbar

Verstoß gegen Beihilferecht: Nach Beschluss der Kommission verstößt die Sanierungsklausel in § 8 c KStG gegen europäisches Beihilferecht wegen selektiver Bevorzugung von Krisenunternehmen

Rechtsprechung:

Beschluss der Kommission vom 26. Januar 2011, Amtsblatt der EU, L 235/26, 10. September 2011; EuG-Urteil vom 18. Dezember 2012 – T – 205/11, IStR 2013, 101

II. Sanierungsgewinn

4. Übersicht über Maßnahmen der Praxis

- Sanierungserlass
- Schuldübernahme
- Tranchierung der Verbindlichkeiten
- Rangrücktritt
- Forderungsverzicht mit Besserungsabrede
- ausländische Holding (LuxCo)
- verbindliche Auskunft

II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Sanierungserlass

Ab VZ 1998 ist Sanierungsgewinn steuerpflichtig. Abhilfe schafft der Sanierungserlass (BMF vom 27. März 2003, BStBl. I 2003, 240).

Begünstigungen des Sanierungserlasses:

- abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO durch uneingeschränkte Verrechnung des Sanierungsgewinns mit bestehenden Verlustvorträgen
- Stundung der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuer gem. § 222 AO und nach abschließender Prüfung Erlass gem. § 227 AO

II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Sanierungserlass

- Voraussetzungen der Anwendung des Sanierungserlasses:
 - Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit
 - bei Vorliegen eines Sanierungsplans werden diese Voraussetzungen regelmäßig erfüllt sein – in der Praxis wird ein Sanierungsgutachten eingeholt (Standard IDW S 6)
- Beihilferecht:

Verstößt auch der Sanierungserlass gegen europäisches Beihilferecht? Die Rechtsfolgen wären:

 - erlassene Steuern sind nachzuerheben
 - verbindliche Auskunft zur Behandlung des Sanierungsgewinnes entfaltet keinen Vertrauensschutz

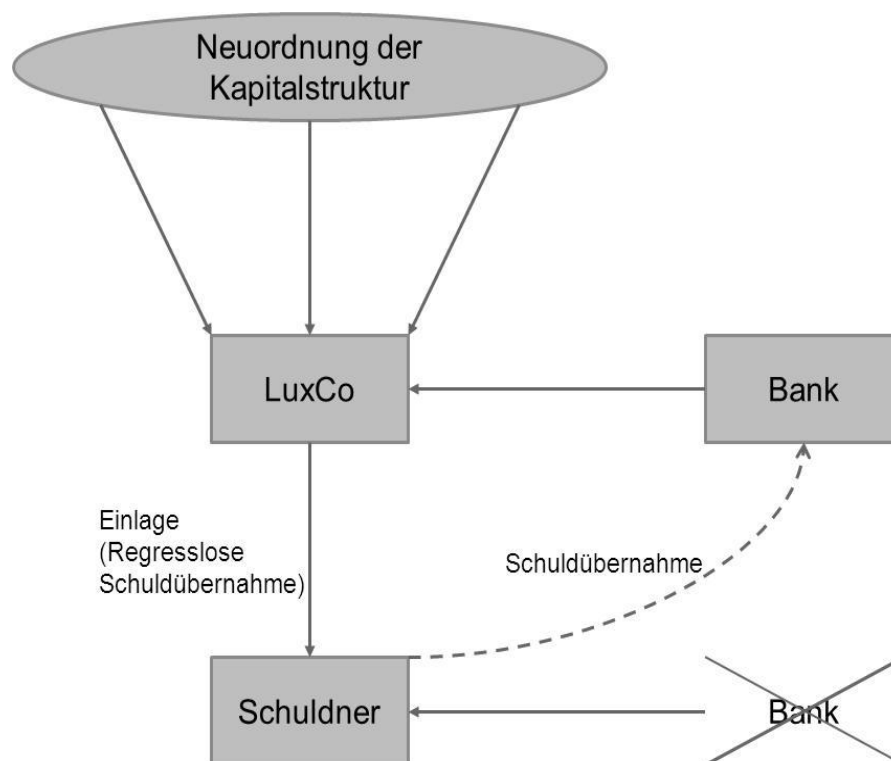
Verwaltung/Literatur:

BMF vom 27. März 2003 IV A 6-S 2140-8/03, BStBl. I 2003, 240; Wehner, NZI 2012, 537, 538

II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Schuldübernahme



II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Schuldübernahme

- der neue Anteilseigner - LuxCo - verpflichtet sich (z.B. nach Durchführung eines Planverfahrens) zur Einlage in die freien Rücklagen des Schuldners, indem er dem Schuldner einen Anspruch auf Freistellung von den bestehenden Darlehensverbindlichkeiten gewährt
- LuxCo übernimmt die bestehenden Verbindlichkeiten (zunächst Erfüllungsübernahme) unter Regressverzicht und erfüllt so die Einlageverpflichtung beim Schuldner
- Gläubiger stimmt der Schuldübernahme zu
- LuxCo kann darstellen, dass sie zur Erfüllung der Einlageverpflichtung in der Lage war
- Einigung zwischen Gläubiger und LuxCo über die neue Ausgestaltung des Schuldverhältnisses aus der übernommenen Verbindlichkeit des Schuldners

II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Schuldübernahme

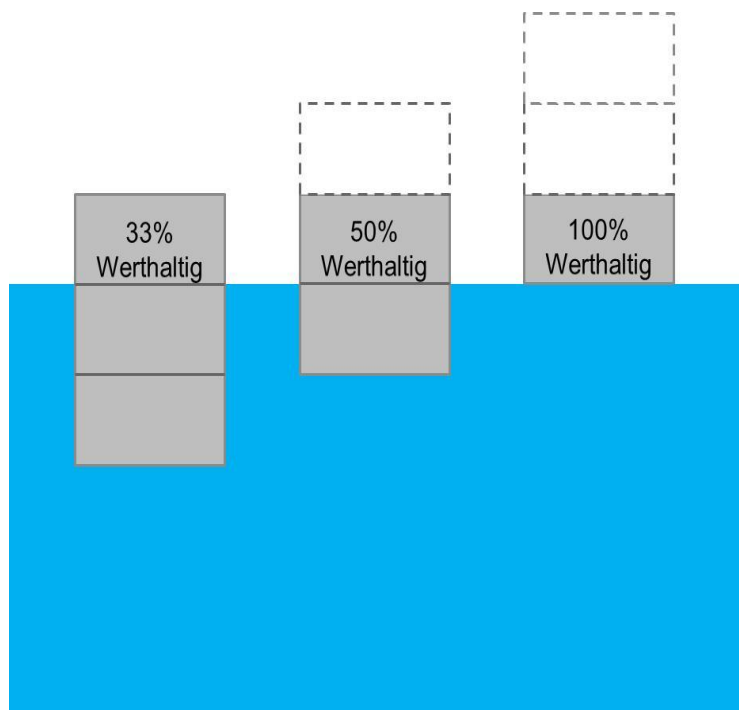
Rechtsprechung/Literatur:

BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2001, I B 74/01, DStRE 2002, 257; Hierstetter, DStR 2010, 882 (Entschuldung Kapitalgesellschaft); Düll/Fuhrmann/Eberhard, DStR 2002, 1030 (kapitalersetzende Maßnahme)

II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Tranchierung der Verbindlichkeiten



- Aufteilung des teilweise wertlosen Darlehens in eine nachrangige und eine vorrangige Tranche
- vorrangiger Teil wird so hoch bemessen, dass er als 100 % werthaltig eingestuft werden kann und wird soweit möglich besichert
- nachrangiger Teil ist damit wertlos
- Einlage des vorrangigen Teils in die Rücklagen
- Werthaltigkeit des nachhaltigen Teils

II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Rangrücktritt:

- Ziel: Nichtberücksichtigung der Verbindlichkeiten im Überschuldungsstatus
- Problem: Vermeidung der ertragswirksamen Ausbuchung der Verbindlichkeit aus steuerlicher Sicht

II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Rangrücktritt / altes Recht:

- BGH: Forderung muss wie statuarisches EK behandelt werden – Notwendigkeit des qualifizierten Rangrücktritts
- nach § 5 Abs. 2a EStG droht ertragswirksame Ausbuchung von Verbindlichkeiten, wenn diese nur aus "Einnahmen und Gewinnen" zurückzuzahlen sind
- IDW hielt zur Vermeidung der Überschuldung folgende Formulierung für einen qualifizierten Rangrücktritt für hinreichend:

„Tilgung erfolgt aus künftigem Bilanzgewinn, einem Liquidationsüberschuss oder aus sonstigem freiem Vermögen, das das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen übersteigt.“

- Finanzverwaltung hatte dies auch steuerlich akzeptiert (BMF Schreiben vom 18. August 2004, DB 2004, 1965)

II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Rangrücktritt / neues Recht:

- es genügt die Vereinbarung des Nachrangs (2. Grades) hinter die (Nachrang)-Forderungen nach § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 InsO nur für den Fall der Insolvenz (§19 Abs. 2 Satz 2 InsO)
- steuerlich ist eine derartige Nachrangerklärung unproblematisch, da sie erst für den Fall der Insolvenz wirkt
- Nachrang "nur für den Fall der Insolvenz" aus kaufmännischer Sicht häufig ungenügend. Notwendig ist eine darüber hinausgehende Stundung
- zur Vermeidung der steuerlichen Folgen des § 5 Abs. 2a EStG ist das Wording – ähnlich wie nach altem Recht – darauf abzustimmen, dass die Rückzahlung auch aus "sonstigem freien Vermögen" verlangt werden kann

II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Rangrücktritt

Rechtsprechung/Literatur:

*BGH-Urteil vom 8. Januar 2001 II ZR 88/99, ZIP 2001, 235; Schmidt-Naschke/Rehn, DStR 2013, 2085
(Rangrücktritt Darlehensverbindlichkeit)*

II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Forderungsverzicht mit Besserungsabrede

Spielt in der Praxis kaum noch eine Rolle.

II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Ausländische Holding (LuxCo)

Gründe für die Wahl einer ausländischen Holding bei der Neugestaltung der Kapitalstruktur unter Mitwirkung von Gläubigern:

- Vermeidung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung (§ 8 GewStG)
- Vermeidung der Besteuerung des Forderungsverzichtes
- Gläubiger können Kapitalstruktur neu ordnen – im Verhältnis zum ursprünglichen Schuldner kann Ertrag durch bloßen Rangrücktritt vermieden werden
- keine Kapitalersatzregelungen
- Insolvenzantragspflicht erst bei Zahlungsunfähigkeit

II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Ausländische Holding (LuxCo)

Gesondert zu prüfen: Sonderregelung der §§ 8 Abs. 3 Satz 4; § 8b Abs. 3 Sätze 3 und 4 KStG:

- steuerliche Abzugsfähigkeit der verdeckten Einlage auf Seiten des Gesellschafters führt zur Steuerpflicht der Einlage beim Schuldner
- Lösung in der Praxis durch weitere verbindliche Auskunft: Auch der so entstehende Gewinn qualifiziert als Sanierungsgewinn (problematisch) oder Nichtabzugsfähigkeitsbescheinigung

II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Verbindliche Auskunft

- **Zuständigkeit Finanzamt:**

Das Vorliegen der Voraussetzungen des Sanierungserlasses kann im konkreten Fall durch Einholung einer verbindlichen Auskunft beim zuständigen Finanzamt (hilfsweise beim Bundeszentralamt für Steuern) im Vorfeld geklärt werden.

- **Zuständigkeit Kommune:**

Für Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer ist die Gemeinde zuständig. Aufgrund der fehlenden Bindung - unter anderem in Bayern - an Einschätzung des Finanzamts über das Vorliegen eines Sanierungsgewinns ist diesbezüglich eine gesonderte verbindliche Auskunft bei der Gemeinde einzuholen.

- **Problem:**

Es besteht keine Bindungswirkung bei Verstoß gegen EU-Beihilferecht.

II. Sanierungsgewinn

4. Maßnahmen der Praxis

Verbindliche Auskunft

Verwaltung/Literatur:

BMF vom 3. Mai 2007 – IV A 4-S 024/07/0003; Verfügung des bayerischen Landesamt für Steuern vom 8. August 2006 – S 2140 – 6 St 3102M, in DB 2006, 1763; Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht 1. Auflage 2008, Rn. 148 (Sanierungserlass Gewerbesteuer); Bruschte, SteuK 2012, 179 (verbindliche Auskunft)

III. Organschaft

1. Ertragsteuerliche Organschaft

Beendigung des Gewinnabführungsvertrages

- Kündigung aus wichtigem Grund (steuerliche Rückwirkung auf das Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres)
- Aufhebung (gem. § 296 AktG nur zum Ende des Geschäftsjahres; u. U. Geschäftsjahresänderung erforderlich)
- Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen
 - des Organträgers (BGH vom 14. Dezember 1987, II ZR 170/87, BGHZ 103, 1; strittig, ob Kündigung notwendig, wenn der Insolvenzverwalter den Erhalt des Organträgers anstrebt)
 - der Organgesellschaft: Überschuldung grundsätzlich bei intakter Organschaft ausgeschlossen, Insolvenz jedoch möglich bei Zahlungsunfähigkeit der Organgesellschaft (in diesem Fall automatische Beendigung der Organschaft)

III. Organschaft

1. Ertragsteuerliche Organschaft

Steuerliche Wirksamkeit der Organschaft bis zur Beendigung

Keine Auswirkung auf steuerliche Organschaft in der Vergangenheit (selbst wenn 5 Jahresfrist des § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG noch nicht verstrichen ist), wenn:

- der Gewinnabführungsvertrag aus wichtigem Grund beendet und
- bis zur Beendigung durchgeführt wird

Wichtiger Grund:

- Verschlechterung der Vermögenslage des Organträgers ("Kann voraussichtlich Verlustausgleich als Pendant zur Gewinnabführung nicht leisten")
- Antrag auf Eröffnung Insolvenzverfahren/Eröffnung Insolvenzverfahren

III. Organschaft

1. Ertragsteuerliche Organschaft

Rechtsprechung/Literatur:

BGH-Urteil vom 14. Dezember 1987, II ZR 170/87, BGHZ 103, 1; Kling/Schüppen/Ruh; in MüKo, InsO, 2. Auflage 2008, Band 3, Rn. 88bff; Fichtelmann GmbHHR 2010, 576 (Beendigung Gewinnabführungsvertrag)

III. Organschaft

2. Umsatzsteuerliche Organschaft

Beendigung aufgrund Insolvenz der Organgesellschaft

- die umsatzsteuerliche Organschaft wird spätestens bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens beendet (Wegfall der organisatorischen Eingliederung)
- bereits im Vorfeld wird die umsatzsteuerliche Organschaft beendet bei:
 - Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters und Anordnung eines allgemeinen Verfügungsverbot (sog. "starker" Insolvenzverwalter)
 - Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters ohne Anordnung eines Verfügungsverbot ("schwacher" Insolvenzverwalter) vorausgesetzt, es wird ein allgemeiner Zustimmungsvorbehalt des vorläufigen Insolvenzverwalters angeordnet - § 21 Abs. 2 Nr.2, 2. Alt. InsO - (ÄNDERUNG DER RECHTSPRECHUNG! BFH vom 8. August 2013 – V R 18/13, DStR 2013, 1883, Begründung: Wegfall der organisatorischen Eingliederung)
- keine Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft bei Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse

III. Organschaft

2. Umsatzsteuerliche Organschaft

Beendigung aufgrund Insolvenz des Organträgers

- keine Beendigung bei Beantragung bzw. Eröffnung des Insolvenzverfahrens, solange der Insolvenzverwalter des Organträgers sicherstellt, dass die organisatorische Eingliederung erhalten bleibt (strittig)
- Beendigung der Organschaft bei Eintritt des Organträgers in die Liquidation

III. Organschaft

2. Umsatzsteuerliche Organschaft

Beendigung bei Insolvenz des Organträgers und der Organgesellschaft

- Organschaft bleibt bestehen, sofern für beide Gesellschaften derselbe Insolvenzverwalter bestellt wird und dieser in beiden Verfahren die gleichen Interessen vertritt
- Organschaft endet bei Bestellung verschiedener Insolvenzverwalter

Rechtsprechung/Verwaltung/Literatur:

BFH-Urteil vom 8. August 2013 – V R 18/13, DStR 2013, 1883; OFD Frankfurt vom 11. März 2013, S 7105 A – 21 – St 110, DB 2013, 1146; Langer/Hammerl, DStR 2013, 896 (BMF zu Organschaft); Beck/Depré, Praxis der Insolvenz, 2. Auflage 2010; Ziegenhagen/Thieme, Besteuerung in Krise und Insolvenz, 1. Auflage 2010, 241 f; Boochs/Dauernheim, Steuerrecht in der Insolvenz, 3. Auflage 2007, 151 ff.

III. Organschaft

2. Umsatzsteuerliche Organschaft

Vermeintliche Organschaft

Ursachen:

- Änderung der Rechtsprechung/Verwaltungsauffassung zu den Voraussetzungen einer Organschaft (z.B. irrtümliche Annahme der finanziellen oder organisatorischen Eingliederung)
- falsche rechtliche Beurteilung der Voraussetzungen der Organschaft

Folgen:

- Steuerschulden der vermeintlichen Organgesellschaft
- Steuerforderungen des vermeintlichen Organträgers

III. Organschaft

2. Umsatzsteuerliche Organschaft

Vermeintliche Organschaft Beispiel:

- Keine finanzielle Eingliederung:

Änderung der Rechtsprechung zur mittelbaren finanziellen Eingliederung bei Personengesellschaft als Organträger

- Billigkeitsregelung:

Für die Zurechnung von vor dem 1. Januar 2012 ausgeführten Umsätzen wird es nicht beanstandet, wenn die am vermeintlichen Organkreis beteiligten Unternehmer übereinstimmend eine finanzielle Eingliederung annehmen (BMF vom 5. Juli 2011 BStBl. I 2011, 703).

Rechtsprechung/Verwaltung:

BFH-Urteil vom 1. Dezember 2010 – XI R 43/08, DStR 2011, 623; BFH-Urteil vom 22. April; 2010 – V R 09/09, DStR 2010, 1277; BMF vom 5. Juli 2011, BStBl. I 2011, 703

IV. Haftung

1. Haftung des Gesellschafters nach § 74 AO

- weite Auslegung des Begriffs "beherrschender" Gesellschafter (Personengruppentheorie)
- Haftungserstreckung auf Surrogate
- Vollstreckung in Gesellschaftsvermögen von (Personen-) Gesellschaften, die zwar an den Steuerschuldner Gegenstände überlassen haben, jedoch nicht Gesellschafter des Steuerschuldners sind
- keine Haftung für Steuern nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens bzw. nach Bestellung eines starken vorläufigen Insolvenzverwalters, weil Überlassung nicht mehr "freiwillig" (§ 112 InsO)

Rechtsprechung/Literatur:

Haritz, DStR 2012, 883 (Gesellschafterhaftung § 74 AO); BFH-Urteil vom 23. Mai 2012, VII R 29/10, BFH/NV 2012, 1924; BFH-Urteil vom 22. November 2011, VII R 67/10, BFH/NV 2012, 547

IV. Haftung

2. Haftung der gesetzlichen Vertreter nach § 69 AO

- Haftung nur bei Vorsatz und grober Fahrlässigkeit - im Regelfall ausgeschlossen bei steuerlicher Beratung durch qualifizierten Berater
- Sonderfall Lohnsteuer: Insolvenzantrag zwischen Zahlung der Gehälter und Fälligkeit der Lohnsteuer – Finanzamt geht (teilweise) faktisch von einer Vorverlagerung der Fälligkeit der Lohnsteuer aus

IV. Haftung

3. Haftung der Organgesellschaft nach § 73 AO

- Haftung der Organgesellschaft gem. § 73 AO für Steuern, für die eine Organschaft besteht
- untergeordnete Bedeutung für Ertragsteuern, da bei Insolvenz des Organträgers in der Regel die Ertragsteuern nicht im Vordergrund stehen

V. Steuerforderungen Insolvenz-/Masseforderungen

1. Umsatzsteuer

Insolvenz führt zur Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage gem. § 17 UStG auf den Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit den folgenden Auswirkungen:

- Forderungen gelten fiktiv als uneinbringlich (verringert Umsatzsteuer)
- Verbindlichkeiten gelten fiktiv als nicht mehr zu bedienen (erhöht Umsatzsteuer)
- spätere Vereinnahmung von Entgeltforderungen bzw. Verausgabung von Entgeltverbindlichkeiten durch den Insolvenzverwalter führt zu einer erneuten Berichtigung nach § 17 UStG; Umsatzsteuerschuld bzw. Umsatzsteuerforderung ist der Masse zuzurechnen

Rechtsprechung/Literatur:

BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010, V R 22/10, BStBl II 2011, 996; Bunjes, Umsatzsteuergesetz, 11. Auflage 2012, § 17 Rn. 68

V. Steuerforderungen Insolvenz-/Masseforderungen

2. Ertragsteuern

- Steuerforderungen, deren zugrundeliegender Sachverhalt bereits vor Insolvenzeröffnung verwirklicht war, sind als Insolvenzforderungen zu qualifizieren und zur Tabelle anzumelden
- Steuerforderungen, die durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Masse begründet werden, sind Masseverbindlichkeiten

V. Steuerforderungen Insolvenz-/Masseforderungen

3. Steuerverfahrensrecht

Steuerforderungen als Insolvenzforderung

- Finanzbehörde als Insolvenzgläubiger
- Anmeldung der Steuerforderungen als Insolvenzforderungen
- Erlass von Steuerbescheiden ist unzulässig
- ergehende Steuerbescheide nichtig und unwirksam
- Anmeldung der Insolvenzforderungen erfolgen in der Praxis durch „informativische“ Steuerbescheide (ohne Leistungsgebot und Rechtsbehelfsbelehrung)
- bei Widerspruch durch den Insolvenzverwalter Erlass eines Insolvenzfeststellungsbescheides

V. Steuerforderungen Insolvenz-/Masseforderungen

3. Steuerverfahrensrecht

Steuerforderungen als Masseverbindlichkeit

- Finanzbehörde als Steuergläubiger
- Geltendmachung der Steuerforderungen durch Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter

Vielen Dank für
Ihre Aufmerksamkeit!

Tobias Geerling