

# Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gesichert – Gesetzliche Regelung kann in Kraft treten

**Verzichten Gläubiger innerhalb einer Sanierung ganz oder teilweise auf ihre Forderungen, dann erhöht sich das Betriebsvermögen. Dieser durch die Verzichte entstehende Gewinn ist grundsätzlich steuerpflichtig. Eine Sanierung innerhalb eines Insolvenzverfahrens wäre durch diese Steuerlast allerdings kaum möglich. Die Lösung dieses Konflikts wurde bereits seit Jahrzehnten über die Steuerbefreiung durch sogenannte Sanierungsgewinne erreicht. Nun muss nur noch der Bundestag entscheiden, dass diese steuerliche Begünstigung erhalten bleibt. Das dürfte nur ein formaler Akt sein.**

Die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen wurde zunächst mangels einer gesetzlichen Regelung von der Rechtsprechung entwickelt und sodann 1977 zur Absicherung der Rechtslage gesetzlich geregelt. In 1997 wurde die gesetzliche Regelung jedoch wieder abgeschafft und die Steuerpflichtigen wurden, wie auch die Finanzverwaltung auf die Möglichkeit eines Steuererlasses aus Billigkeitsgründen verwiesen. In 2003 erging dann ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums. Dieses Schreiben ordnete an, dass, unter bestimmten Voraussetzungen, Erträge aus Forderungsverzicht als steuerbegünstigte Sanierungsgewinne anzuerkennen sind und die darauf entfallende Steuer zu erlassen ist. Folge dieser Regelung durch die Finanzverwaltung war, dass das Finanzamt im Anschluss an die Steuerveranlagung mit dem Abschluss durch Erlass eines Steuerbescheides noch eine separate Entscheidung über den Erlass der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuer treffen musste. Ferner war die Kommune für den Erlass der Gewerbesteuer separat zuständig.

Im vergangenen Jahr entschied der Große Senat des Bundesfinanzhofs, dass eine Sonderregelung für Sanierungsgewinne vom Gesetzgeber geregelt werden muss und eine Regelung durch die Finanzverwaltung, konkret über ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums, nicht zulässig ist, da der Gesetzgeber die wesentlichen Grundlagen der Besteuerung selbst regeln muss und nicht einer Regelung durch die Finanzverwaltung überlassen darf.

## Übergangsregelung des Gesetzgebers

Die gesetzliche Neuregelung zur steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen wird auf alle Fälle angewandt, in denen der Sanierungsgewinn nach dem 08.02.2017 erzielt wurde (sogenannte Neufälle). Entscheidend für die Anwendung der Übergangsregelung ist der Tag, an dem die Forderungsverzichte wirksam werden. Bei Forderungsverzichten aufgrund eines Insolvenzplans ist grundsätzlich der Tag der Rechtskraft des Insolvenzplans entscheidend.

Die EU-Kommission hat inzwischen schriftlich bestätigt, dass die neue deutsche gesetzliche Regelung EU-konform ist.

## Voraussetzungen für einen steuerbefreiten Sanierungsgewinn

Ein steuerbefreiter Sanierungsgewinn liegt vor, wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:

1. Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens;
2. Sanierungsfähigkeit des Unternehmens;
3. Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses;
4. Sanierungsabsicht der Gläubiger.

Die Voraussetzungen sind für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses nachzuweisen. Die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens folgt im Bereich der Eigenverwaltung nach den Regelungen der InsO bereits aus der Tatsache, dass sich das Unternehmen in einem eröffneten Insolvenzverfahren in der Form der Eigenverwaltung befindet. Die Sanierungsfähigkeit ist durch ein tragfähiges Sanierungskonzept zu belegen. Die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses folgt typischerweise ebenfalls durch das Sanierungskonzept, das eine integrierte Unternehmensplanung für die Zeit nach Wirksamwerden des Insolvenzplanes enthält. Die Sanierungsabsicht der Gläubiger folgt aus der Tatsache, dass bei einem Insolvenzplan kraft Gesetzes die Gläubigersamtheit erfasst ist.

Der Zeitpunkt der Erzielung des Sanierungsgewinns entspricht dem Datum der Rechtskraft des Insolvenzplans. Von besonderer Bedeutung für die Praxis ist, dass die Voraussetzungen für einen steuerpflichtigen Sanierungsgewinn für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses nachzuweisen sind. Insbesondere die Voraussetzungen der Sanierungsfähigkeit des Unternehmens und der Sanierungseignung des Schuldenerlasses sind in erheblichem Umfang von Prognosen abhängig. Durch das Abstellen auf den Zeitpunkt des Schuldenerlasses

wird verhindert, dass sich spätere Erkenntnisse negativ auf die Gewährung der Steuerbefreiung auswirken, die zum Zeitpunkt des Schuldenerlasses noch nicht absehbar waren.

Die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen kann nicht nur von Unternehmen geltend gemacht werden, die ihren steuerpflichtigen Gewinn durch Bilanzierung (Handelsrechtlicher Jahresabschluss bzw. Steuerbilanz) ermitteln, sondern auch insbesondere von Freiberuflern, die ihren Gewinn in der Form einer sogenannten Überschussrechnung ermitteln.

### **Gesetzliche Steuerbefreiung auch für die Gewerbesteuer – Zuständigkeit ausschließlich des Finanzamtes**

Die Regelung zur Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns gilt zunächst für die Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer bei Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften, bei denen der Gewinn den Gesellschaftern zugerechnet wird und diese ihn bei der Einkommensteuer versteuern müssen). Der Gesetzgeber hat die Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns jedoch rechtsformübergreifend auch für die Gewerbesteuer geregelt. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung werden für alle Steuern übergreifend beim Betriebsfinanzamt geprüft und bereits bei der Steuerveranlagung in dem entsprechenden Steuerbescheid berücksichtigt. Ein separater Erlassantrag entfällt. Nach bisheriger Rechtslage musste nach der Veranlagung separat ein Steuererlass geltend gemacht werden, und zwar getrennt beim Finanzamt für Zwecke der Körperschaftsteuer bzw. der Einkommensteuer und bei der Kommune für Zwecke der Gewerbesteuer. Verfügte das Unternehmen über Betriebsstätten in mehreren Kommunen, musste weiterhin ein Erlassantrag bei allen gewerbesteuerberechtigten Kommunen gestellt werden. Bei den Personengesellschaften musste ferner ein Erlassantrag für jeden beteiligten Gesellschafter gestellt werden. Diese Verkomplizierung ist entfallen. Es ist für ein Unternehmen stets nur das Betriebsfinanzamt zuständig.

### **Verrechnung mit laufenden Verlusten und Verlustvorträgen**

Erzielt das Unternehmen einen Sanierungsgewinn, so muss es im Gegenzug hinnehmen, dass sowohl laufende Verluste als auch Verlustvorträge aus den Vorjahren mit dem Sanierungsgewinn verrechnet werden und deshalb nach der Erzielung des Sanierungsgewinns nicht mehr für die Saldierung mit künftigen Gewinnen zur Verfügung stehen. Kosten, die durch die Sanierung veranlasst wurden, (insbesondere Kos-

ten für Sanierungsberater, Sachwalter, Insolvenzgericht sowie Kosten arbeitsrechtlicher Personalreduzierungen) dürfen ebenfalls nicht mit steuerpflichtigen Erträgen saldiert werden. Zu hinterfragen ist jedoch, ob bei den Sanierungskosten solche Kosten außer Betracht bleiben müssen, die auch bei einer Restrukturierung ohne Forderungsverzichte angefallen wären, so insbesondere Kosten einer arbeitsrechtlichen Restrukturierung.

### **Weiterer Anwendungsbereich der Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne**

In einen steuerbefreiten Sanierungsgewinn können auch Erträge aus einem Debt-to-Equity-Swap (Tausch von schuldrechtlichen Ansprüchen gegen Gesellschaftsrechte) einbezogen werden. Beim Rangrücktritt ist dagegen zunächst zu prüfen, ob dieser überhaupt zu einem steuerpflichtigen Ertrag führt. Dies ist regelmäßig nicht der Fall. Liegt ausnahmsweise beim Rangrücktritt ein steuerpflichtiger Ertrag vor, kann auch in diesem Fall eine Einbeziehung in einen steuerfreien Sanierungsgewinn möglich sein, wenn die allgemeinen Voraussetzungen gegeben sind.

Der Forderungsverzicht eines Gesellschafters, der zugleich über schuldrechtliche Ansprüche gegen die zu sanierende Gesellschaft verfügt, ist dann in einen steuerfreien Sanierungsgewinn einzubeziehen, wenn der Forderungsverzicht des Gesellschafters (grundsätzlich) in einen Forderungsverzicht der Gläubigergesamtheit einbezogen ist. Wird dagegen das Handeln des Gesellschafters durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, so fehlt es an einer betrieblichen Veranlassung des Forderungsverzichts mit der Folge, dass insoweit vorliegende steuerpflichtige Erträge nicht in einen steuerfreien Sanierungsgewinn einbezogen werden können.

#### **Martin Rekers**

Rechtsanwalt, Steuerberater  
Buchalik Brömmekamp  
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Schwerpunkte: Steuerrecht – insbesondere  
in Sanierung und Insolvenz, Gesellschaftsrecht,  
Unternehmenskauf/M&A

Tel. 0211-82 89 77 246  
martin.rekers@buchalik-broemmekamp.de

