



Aktuelle Problemfelder in der GmbH-Sanierung

Dr. Raoul Kreide - 15. September 2017

A surfer in a black wetsuit is riding a white surfboard on a large, curling blue-green wave. The surfer is positioned on the right side of the wave, leaning forward. The wave is breaking, creating white foam and spray. The water is a deep blue-green color. The background is a vast expanse of blue water.

Rangrücktritt

Zweck

Vermeidung:

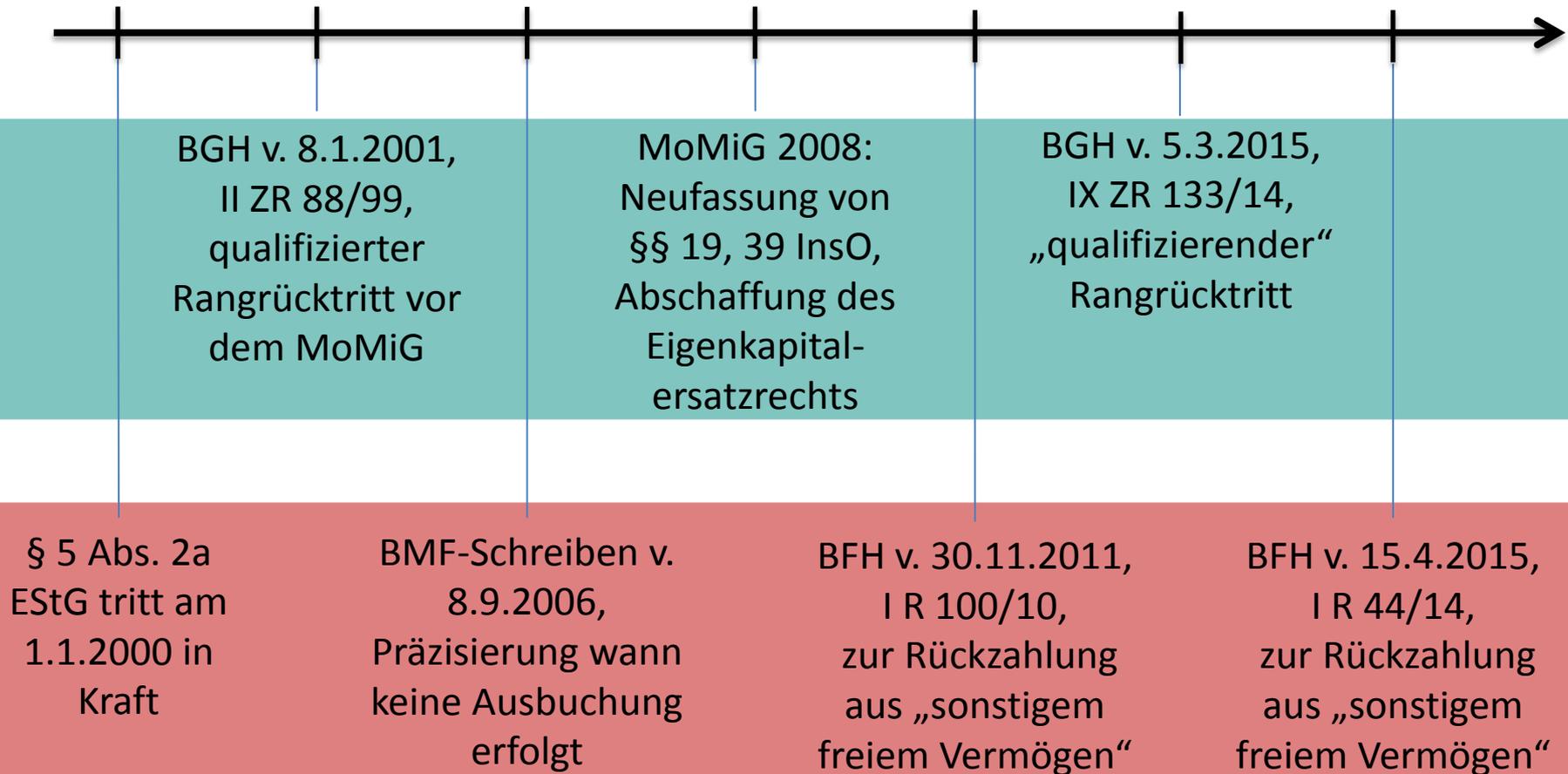
**Zahlungsunfähigkeit
Überschuldung
Insolvenzantragspflicht**

**Keine Ausbuchung
der Verbindlichkeit
in der Steuerbilanz**

**Befriedigung im
Insolvenzverfahren nach
vereinbartem Rang**

**keine Auswirkungen auf
die Handelsbilanz**

Entwicklung



Normen

§ 19 Abs. 2 InsO: Überschuldung liegt vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn, die Fortführung des Unternehmens ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich. Forderungen auf Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen oder aus Rechtshandlungen, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprechen, für die gemäß § 39 Abs. 2 zwischen Gläubiger und Schuldner der Nachrang im Insolvenzverfahren hinter den in § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 bezeichneten Forderungen vereinbart worden ist, sind nicht bei den Verbindlichkeiten nach Satz 1 zu berücksichtigen.



§ 39 Abs. 2 InsO: Forderungen, für die zwischen Gläubiger und Schuldner der Nachrang im Insolvenzverfahren vereinbart worden ist, werden im Zweifel nach den in Absatz 1 bezeichneten Forderungen berücksichtigt.

Erkenntnisse

Kein Erlass/Verzicht sondern Schuldänderungsvertrag

Sowohl Gesellschafter **auch Dritte** können ihn erklären

Vorinsolvenzrechtliche Durchsetzungssperre erforderlich

Vertrag zugunsten Dritter (Aufhebung nur außerhalb der Krise)

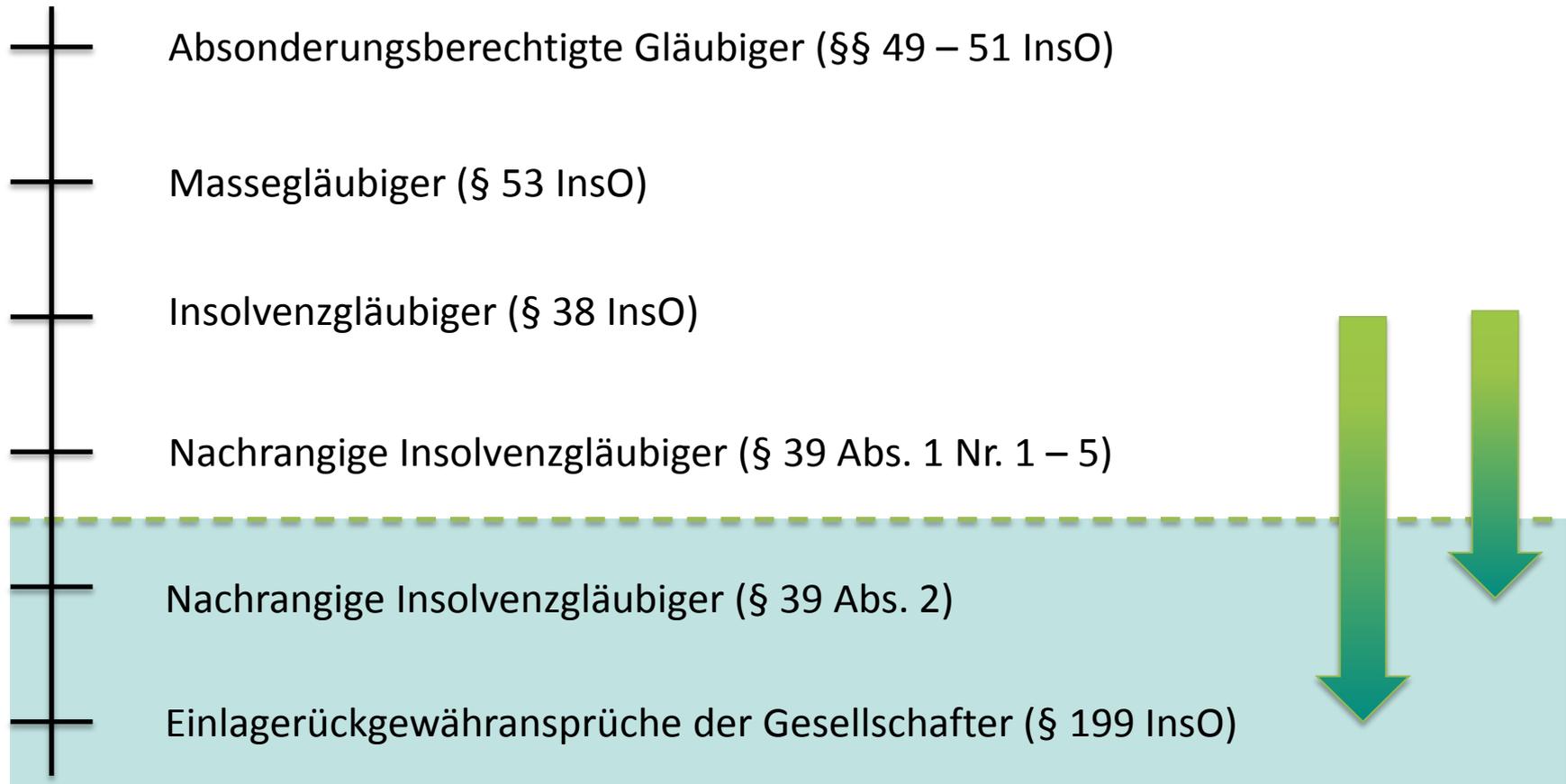
Zahlungsunfähigkeit

Ein (richtig ausgestalteter) Rangrücktritt wirkt sowohl im Hinblick auf die Überschuldung als auch **Zahlungsunfähigkeit** des Unternehmens.

*„Den Partnern einer Rangrücktrittsvereinbarung ist bewusst, dass ihre Abrede dazu dient, einen andernfalls möglicherweise eingreifenden **Insolvenzgrund (§§ 17 ff InsO) zu verhindern** oder zu beseitigen.“*

(BGH vom 5. März 2015, IX ZR 133/14, Rz. 37; so auch schon BGH, Urteil vom , 9. Oktober 2012, II ZR 298/11, DStR 2012, 2608, Rz. 13; vgl. auch Ampferl/Kilper in: Beck/Depré, Praxis der Insolvenz, 3. Aufl. 2017, § 2 Fn. 194, Wolfer in: BeckOK InsO, Stand 30. April 2017, § 17 Rn. 8 ff.)

Rangverhältnisse



Rangverhältnisse

Kann man hinter sämtliche nicht-nachrangigen Gläubiger (§ 39 Abs. 1 Nr. 1 – 5 InsO) zurücktreten, aber vorrangig vor anderen Nachranggläubigern?

(Bank erklärt sich im Rahmen der Sanierung bereit, aber nicht hinter den von Anfang an nachrangigen Mezzanine-Kapitalgeber)

- „Logik“, Wortlaut sprechen dafür,
- keine Benachteiligung der „geschützten“ Gläubiger
- Aber: wird derzeit nirgends diskutiert
- Alternative: schuldrechtliche Vereinbarung (nur) zwischen den Nachranggläubigern über Befriedigungsreihenfolge

Nachrangige Insolvenzgläubiger (§ 39 Abs. 2)

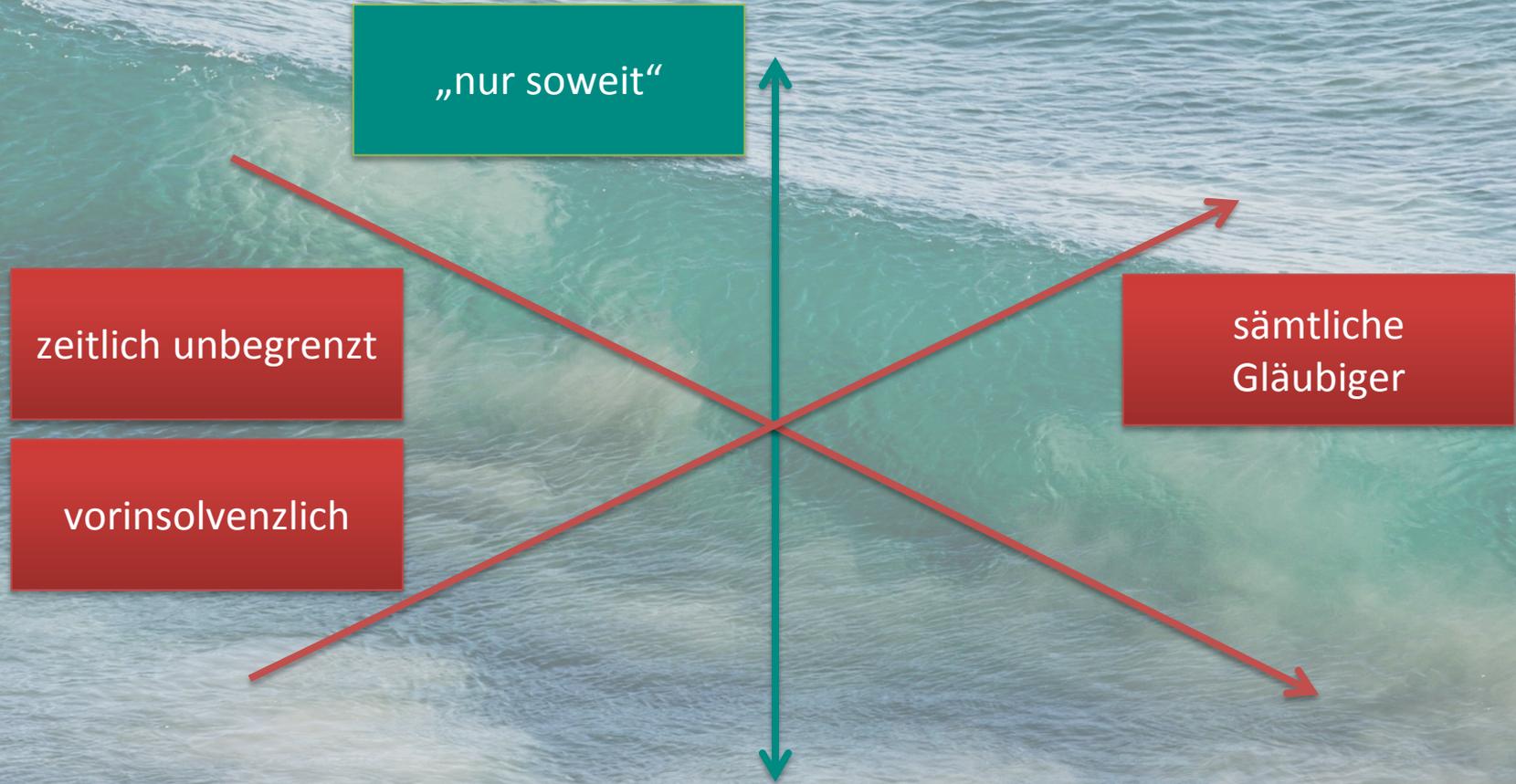


„§ 39 Abs. 2a“

„§ 39 Abs. 2b“

Einlagerückgewähransprüche der Gesellschafter (§ 199 InsO)

Erforderlicher Umfang



Passivierung in der Handelsbilanz

Zweifel: Ist eine Nichtschuld (so der BGH) weiterhin zu bilanzieren?

Ist es nicht vielmehr eine aufschiebend bedingte Verbindlichkeit?

(Henrichs, NZG 2016, 1255, Müller, BB 2016, 491, Hoffmann, StuB 2016, 286, differenzierend je nach Ausgestaltung Schulze-Osterloh, BB 2017, 427)

Nein, der Gläubiger will nicht verzichten, sondern nur den Rang ändern. Aus ungebundenem Vermögen ist die Forderung weiterhin zu befriedigen. Es handelt sich damit **nach wie vor um eine gegenwärtige wirtschaftliche Belastung des Vermögens.**

(ebenso Michalsky, JM 2017, 320; Schubert in: BeckBilKo, 10. Aufl. 2016, § 247 Rn. 232; Kahlert, BB 2016, 878)

Passivierung in der Handelsbilanz

Nur Zahlungsverbot – weiterhin Bilanzierung!

In seiner dogmatischen Einordnung hat der **BGH** den Rangrücktritt bewusst vom Forderungsverzicht abgegrenzt. Argument: Folgewirkungen bei akzessorische Sicherungsrechte (Bürgschaft) sollen nicht vermieden werden (BGH, Urteil vom 5. März 2015, IX ZR 133/14).

Ebenso: **IDW**-HFA (Life 2016, 1001): Das BGH-Urteil ändert nichts daran, *„dass die Verbindlichkeit des Schuldners zivilrechtlich fortbesteht. Vor diesem Hintergrund verbietet das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip nach Auffassung des HFA auch weiterhin die Ausbuchung der Verbindlichkeit aus der Handelsbilanz.“*

Bestätigung auch durch die **OFD Frankfurt**: *„keine Auswirkung auf die handels- und steuerbilanzielle Behandlung“* (Verfügung vom 30. Juni 2017 (StEd S. 506), S 2743 A – 12 – St 525)

Quellen zum Rangrücktritt (Auswahl)

- **BGH, Urteil vom 5. März 2015**, IX ZR 133/14, DStR 2015, 767
- **BFH, Urteil vom 15. April 2015**, I R 44/14, DStR 2015, 1551
- BFH, Urteil vom 10. August 2016, I R 25/15, BFH/NV 2017, 155
- BFH, Urteil vom 28. September 2016, II R 64/14, BB2016, 2965
- Wacker, Roland (Vors. Richter am I. Senat des BFH), Zu den steuerbilanziellen Folgen eines Rangrücktritts nach der jüngeren Rechtsprechung des I. BFH-Senats, DB 2017, 26

Als Beispiel für die kritischen Diskussionen in der Rechtswissenschaft:

- K. Schmidt, Dogmatik und Praxis des Rangrücktritts, ZIP 2015, 901 („Rechtsdogmatische Titanenarbeit“)
- Ekkenga, Insolvenzvorbeugung durch Rangrücktritt, ZIP 2017, 1493

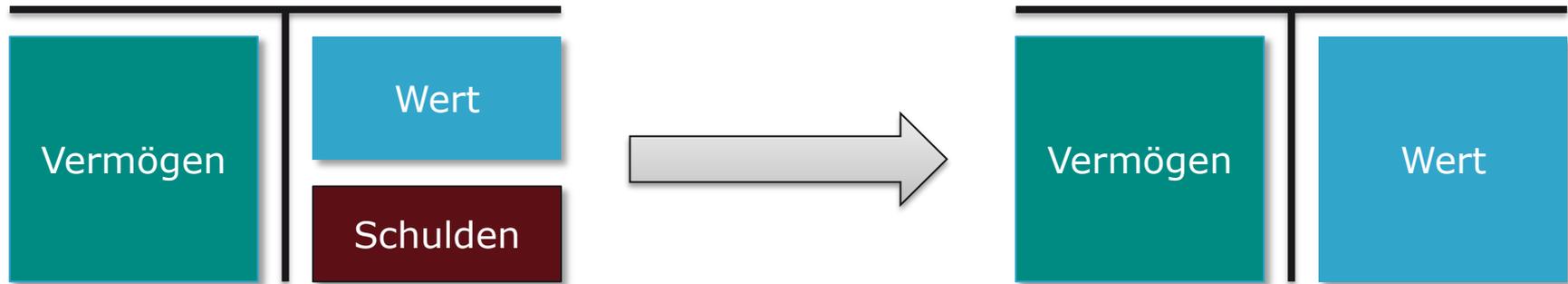
Weitere Nachweise finden Sie unter <http://ifsbr.de/rangruecktritt>.

A full-page background image showing a surfer in a dark wetsuit riding a large, curling wave. The water is a vibrant turquoise color, and the wave is breaking over the surfer, creating white foam. The surfer is positioned in the lower-left quadrant of the frame, leaning forward on their surfboard. The overall scene is dynamic and captures the power of the ocean.

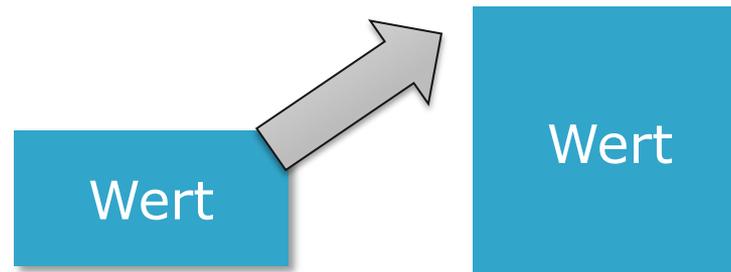
Sanierungserlass

Sanierungsgewinne

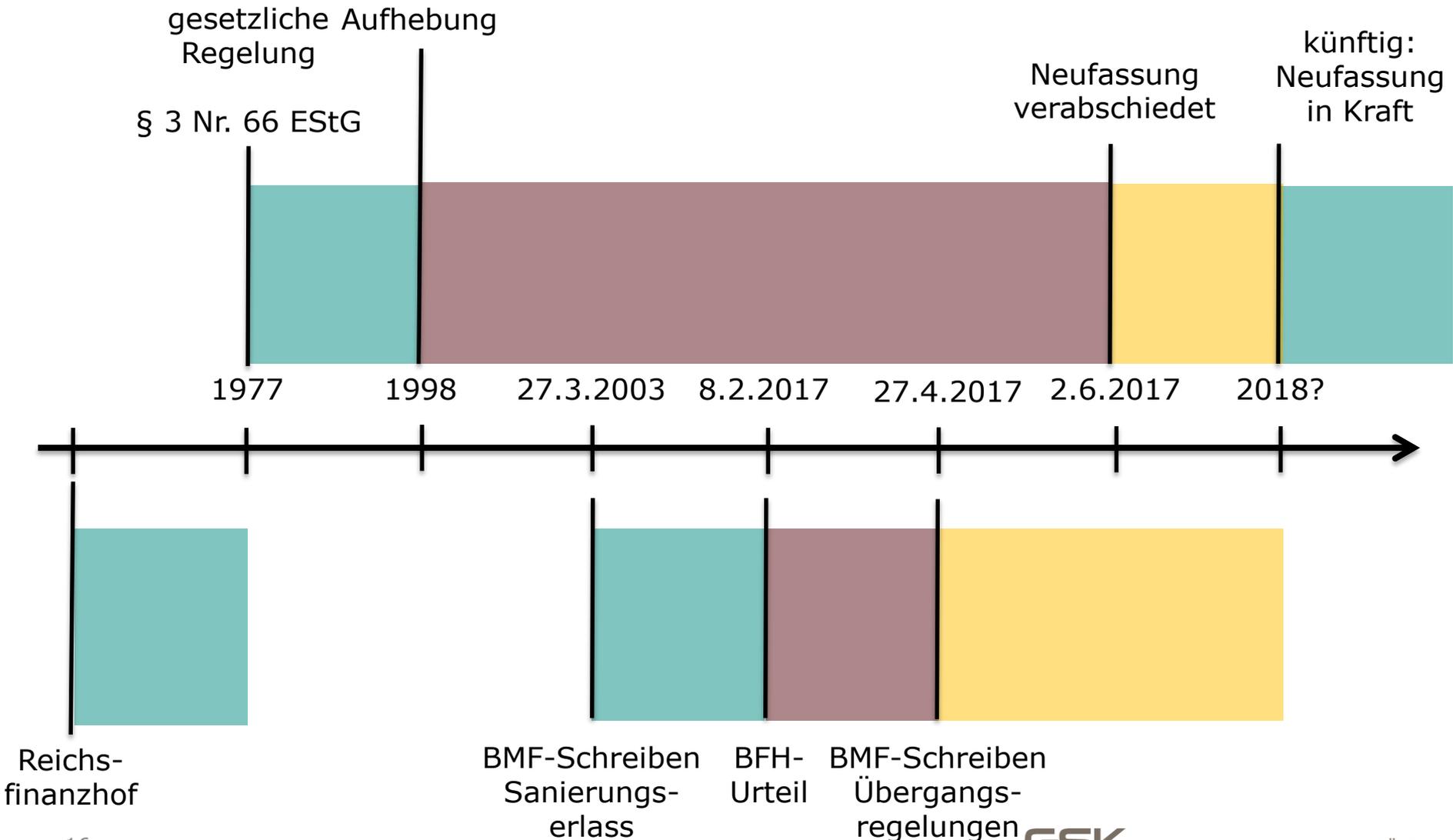
Forderungsverzicht



steuerlicher Betriebsvermögensvergleich
Wertzuwachs („Sanierungsgewinn“)



Entwicklung



Reichsfinanzhof

BMF-Schreiben Sanierungserlass
 BFH-Urteil
 BMF-Schreiben Übergangsregelungen

Sanierungsgewinne

Hintergrund

Die Frage der Besteuerung von Sanierungsgewinnen ist in der Praxis von zentraler Bedeutung. Dies zeigen nicht nur zahlreiche Entscheidungen und anhängige Verfahren zu diesem Thema. Vielmehr noch versucht die Praxis schon im Vorfeld Regelungen mit der Finanzverwaltung abzustimmen - Grundlage ist der berühmt-berüchtigte Sanierungserlass vom 27. März 2003 (BStBl. I 2003, 240).

In einer aktuellen Entscheidung legte der **X. Senat des BFH dem Großen Senat die Frage vor, ob der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt** (BFH, Beschluss vom 25. März 2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, 696). Dieser rechtsstaatliche Grundsatz besagt, dass die Verwaltung ihr Handeln auf Gesetze stützen muss und **nicht faktisch am Gesetzgeber vorbei neues Recht schaffen darf** (sog. Vorbehalt des Gesetzes). Die Diskussion um den Sanierungserlass gibt es schon seit seiner Geburt. Ausgangspunkt war die Abschaffung des ähnlichen § 3 Nr. 66 EStG.

Der vorliegende Senat verneint mit der herrschenden Meinung der Literatur einen Verstoß gegen den Vorbehalt des Gesetzes. Der BFH sieht im Sanierungserlass auch keine verbotene Beihilfe. Dazu fehle es an der selektiven Begünstigung bestimmter Unternehmen. Auch die EU-Kommission hat den Sanierungserlass in einem Einzelfall nicht beanstandet (vgl. BMF-Schreiben vom 10. August 2012).

Sanierungsgewinne

Die Neuregelung § 3a EStG / § 7b GewStG

- Dogmatisch: Kein Erlass von Steuern, sondern Steuerfreiheit (wie bei § 3 Nr. 66 EStG-Alt)
- Automatisch (Gesetzestext „sind steuerfrei“), weder Antragspflicht noch Recht, auf die Wirkungen zu verzichten (anders noch im Gesetzentwurf des Bundesrates)
- Für Bilanzierer und 4(3)-Rechner (Anwendbarkeit des Sanierungserlasses war bei 4(3)-Rechnern umstritten)

Sanierungsgewinne

Die Neuregelung § 3a EStG / § 7b GewStG

- Voraussetzungen: Unternehmensbezogene Sanierung (im wesentlichen wie seit jeher):
 - Sanierungsbedürftigkeit / Sanierungsfähigkeit des Unternehmens
 - Sanierungseignung des Schuldenerlasses
 - Sanierungsabsicht des Gläubigers
- Finanzämter auch für **Gewerbsteuer** zuständig!
- Alle Wünsche der Finanzverwaltung wurden erfüllt
 - Sanierungskosten sind keine Betriebsausgaben
 - sämtliche Wahlrechte sind gewinnmindernd auszuüben (im Sanierungs- und Folgejahr)
 - sämtliche Vorträge sind zu verbrauchen (selbst Zins- und EBITDA-Vorträge der Zinsschranke)
 - **Verlustvorträge gehen unter aber nur im Umfang der Begünstigung**
- Anwendbar für alle Schuldenerlasse nach dem 8. Februar 2017 (Veröffentlichung des BFH-Urteils)
- In-Kraft-Treten erst nachdem die EU-Kommission die beihilferechtliche Unbedenklichkeit bescheinigt hat.

Sanierungsgewinne

Was gilt heute?

**Alt-Fall
(Vollzug bis zum 8. 2. 2017)**

**Alt-Fall ohne Vollzug
Verbindliche Auskunft
lag am 8. 2. 2017 schon vor**

**Sanierungsmaßnahme
noch nicht vollzogen**

Sanierungsgewinne

Was gilt heute?

**Alt-Fall
(Vollzug bis zum 8. 2. 2017)**

Die Finanzverwaltung hält aus **Vertrauensschutz**gründen am bisherigen Sanierungserlass und den auf dieser Basis getroffenen Entscheidungen fest.

(BMF-Schreiben vom 27.4.2017)

Gewerbsteuer:
Keine Bindung der Gemeinden an den Erlass!

Sanierungsgewinne

Was gilt heute?

Alt-Fall ohne Vollzug
Verbindliche Auskunft
lag am 8. 2. 2017 schon vor

Die Finanzverwaltung wird die verbindliche Auskunft nicht aufheben oder zurücknehmen, **wenn** Vollzug der Sanierungsmaßnahme **vor** einer Entscheidung über Aufhebung oder Rücknahme.

(BMF-Schreiben vom 27.4.2017)

Gewerbsteuer:
Keine Bindung der Gemeinden an den Erlass!

Sanierungsgewinne

Was gilt heute?

**Sanierungsmaßnahme
noch nicht vollzogen**

Neue positive verbindliche Auskunft wird nicht mehr erteilt.

Sanierungserlass „**vorläufig anwendbar unter Widerrufsvorbehalt**“:
Widerruf, wenn Neuregelung in Kraft tritt (dann gilt aber Neuregelung) oder nicht bis 31.12.2018 in Kraft getreten ist (dann keine Steuerfreiheit).

(BMF-Schreiben vom 27.4.2017)

Gewerbsteuer:
Keine Bindung der Gemeinden an den Erlass!

Sanierungsgewinne

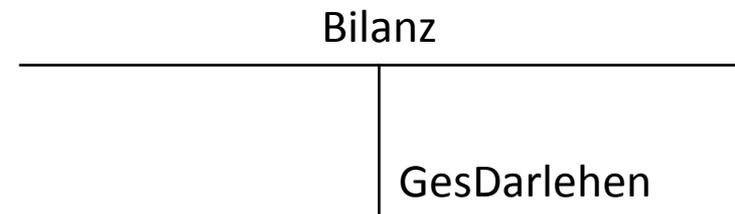
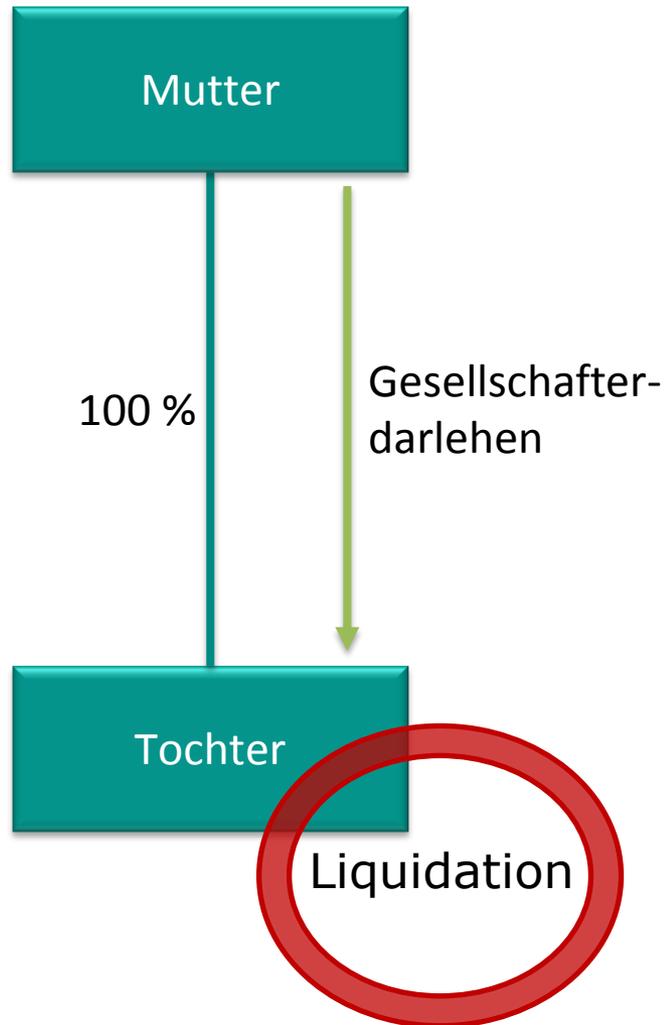
Informationsquellen:

- <https://ifsbr.de/sanierungsgewinne-und-sanierungserlass>
- Gesetzgebungsverfahren: BR Drs. 59/1/17 vom 27. Februar 2017
- Urteil: **GrS BFH, Beschluss vom 28. November 2016**, GrS 1/15, DStR 2017, 305
- Sonnleitner, Wolfgang / Strotkemper, Noemi, Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen: quid novi?, Zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 – GrS 1/15, BB 2017, 668
- Lautenbach, Götz / Roll, Markus / Völlkner, Burkhard, Der Sanierungserlass – Bestandsaufnahme nach dem BFH-Beschluss und seine Auswirkungen auf die Restrukturierungspraxis, BB 2017, 643
- Kahlert, Günter / Schmidt, Arne, Die neue Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – Fragen und Antworten, DStR 2017, 1897

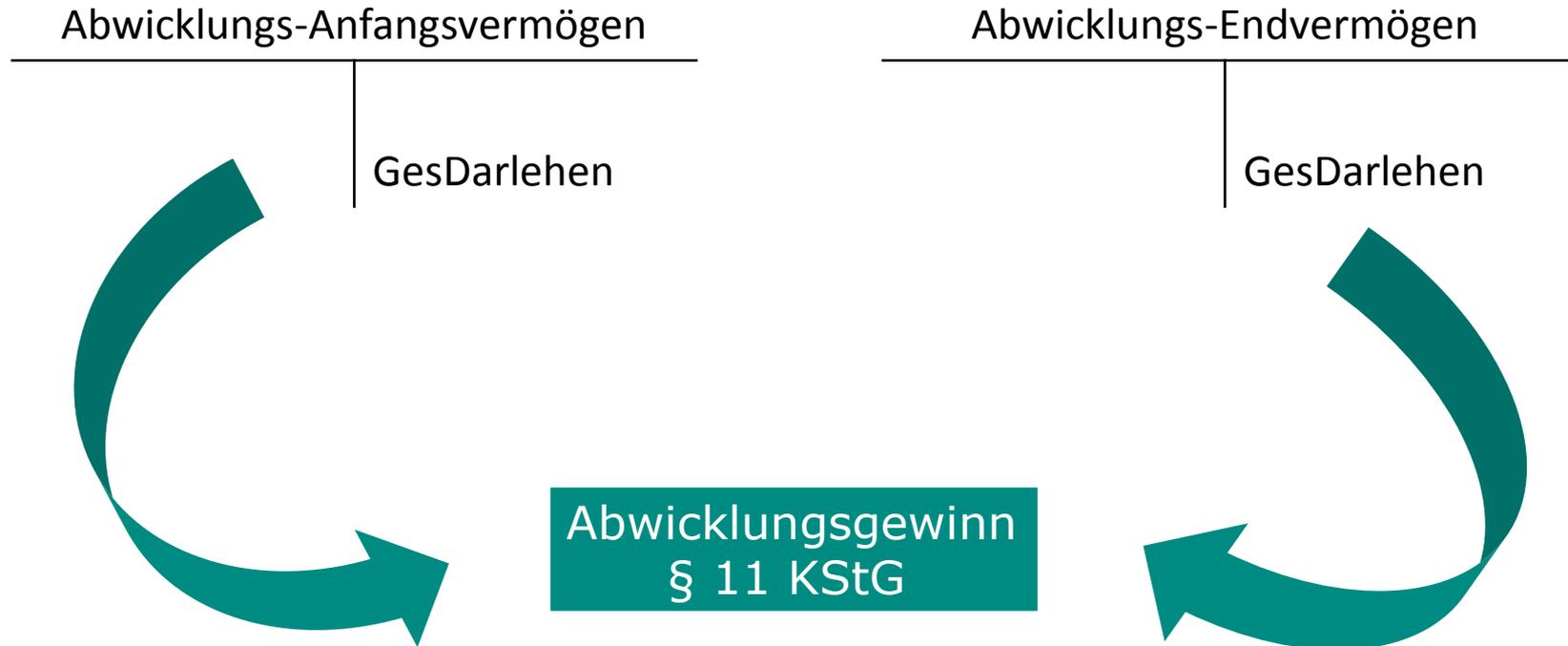


Stille Liquidation

Stille Liquidation



Stille Liquidation



**Ist das Darlehen im Endvermögen auszubuchen,
da mit einer Erfüllung nicht mehr zu rechnen ist?**

Stille Liquidation

Bisherige Rechtslage

Finanzamt Köln: In der Liquidation einer GmbH gehört eine Darlehensverbindlichkeit gegen die Muttergesellschaft **nicht mehr zum Abwicklungsendvermögen nach § 11 KStG**. Eine betriebliche Verbindlichkeit sei bilanziell nur auszuweisen, solange nicht der Gläubiger dem Schuldner die Schuld erlasse oder festgestellt werde, dass die Verbindlichkeit aus sonstigen Gründen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden könne. Danach sei grundsätzlich die Passivierung eines mit einem Rangrücktritt verbundenen Darlehens möglich, weil diese Verbindlichkeit zukünftig aus einem möglichen Abwicklungsgewinn befriedigt werden könne. **Im Zeitpunkt der Aufstellung der Liquidationsschlussbilanz sei es aber unwahrscheinlich, dass es zu einer zukünftigen Erfüllung der Forderung komme.**

Dazu BFH, Urteil vom 5. Februar 2014, I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014: Die Entscheidung des Finanzamts Köln ist **rechtlich vertretbar**: „Wird eine Kapitalgesellschaft nach der Auflösung abgewickelt, so ist im Grundsatz der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen (§ 11 Abs. 1 S. 1 KStG). Zur Ermittlung des Gewinns ist das Abwicklungs-Endvermögen dem Abwicklungs-Anfangsvermögen gegenüberzustellen (§ 11 Abs. 2 KStG). Für die Ermittlung des Abwicklungs-Endvermögens sind die sich nach den allgemeinen Vorschriften des BewG ergebenden Werte anzusetzen. Für die Bewertung der Schulden im Abwicklungs-Endvermögen gilt demzufolge die Bestimmung des § 12 Abs. 1 BewG. Danach sind u. a. **Schulden mit dem Nennwert anzusetzen**, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Der BFH hat entschieden, dass zwar für Schulden nicht die Bestimmung des § 12 Abs. 2 BewG gilt, wonach Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz bleiben; jedoch sind **Ausnahmefälle denkbar, in denen mit einer bestehenden Schuld keine wirtschaftliche Belastung (mehr) verbunden ist** und in denen die Schulden demnach außer Ansatz bleiben. Ohne dass der Senat hierzu im streitgegenständlichen Verfahren näher Stellung zu nehmen hat, ist es vor diesem Hintergrund **zumindest diskussionswürdig**, entsprechend der hier vom FA vertretenen Auffassung als einen solchen Ausnahmefall auch eine bestehende Forderung anzusehen, die **aufgrund der bevorstehenden Existenzbeendigung des Schuldners mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden wird.**

Stille Liquidation

Bisherige Rechtslage

BFH, Urt. v. 16.6.2015 – IX R 28/14, BGH/NV 2015, 1679: Zivilrechtlich hat die rechtskräftige Ablehnung des Insolvenzantrags mangels Masse die Auflösung der Gesellschaft zur Folge (§ 60 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG). Die Gesellschaft ist abzuwickeln und bei Vermögenslosigkeit im Handelsregister zu löschen (Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl., § 60 Rn. 9). Die Gesellschaft behält jedoch ihre Rechts- und Parteifähigkeit (vgl. zB Urteile des BGH v. 29.9.1967 –V ZR 40/66, BGHZ 48, 303; v. 18.1.1994 – XI ZR 95/93, NJW-RR 1994, 542 und v. 3.4.2003 – IX ZR 287/99, NJW 2003, 2231; Haas in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl., § 60 Rn. 67). Weder die Auflösung noch die sich wegen Vermögenslosigkeit anschließende Löschung der GmbH führen zivilrechtlich zur Befreiung des Gesellschafters von einer gegenüber der Gesellschaft bestehenden Verbindlichkeit und damit zur Zuteilung oder Zurückzahlung von Vermögen der Gesellschaft. **Etwaige Forderungen der Gesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern bleiben materiell-rechtlich grundsätzlich weiterhin bestehen.** Stellt sich nach der Löschung der Gesellschaft nachträglich verteilungsfähiges Vermögen der Gesellschaft heraus, das bei der Liquidation übersehen worden ist, kommt eine Nachtragsliquidation in Betracht (MünchKommGmbHG/Berner, § 60 Rn. 291). Ein solches Vermögen kann insbesondere darin bestehen, dass die Gesellschaft noch geldwerte Ansprüche gegen ihre Gesellschafter hat, zB weil sich der zuvor vermögenslose Schuldner wieder als zahlungsfähig erweist (Beschluss des Bayerischen Obersten Landesgerichts v. 30.10.1984, BReg 3 Z 204/84, ZIP 1985, 33; Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, aaO, § 74 Rn. 19).

Das FG hat **zu Unrecht** alleine in dem Umstand, dass der Kläger angesichts der Auflösung und der sich im Jahr 2009 anschließenden Löschung der GmbH **mit einer Inanspruchnahme aus der aus dem Verrechnungskonto resultierenden Forderung nicht mehr zu rechnen brauchte**, einen **Vermögensvorteil gesehen**, der im Streitjahr wie ein dem Kläger im Rahmen der Liquidation zugeteiltes Vermögen zu behandeln und in den Veräußerungspreis iSd § 17 Abs. 4 S. 2 EStG einzubeziehen sei. Ob die gegen den Kläger bestehende Forderung der GmbH im Rahmen der Auflösung aus anderen Gründen – wie beispielsweise durch Erlass oder Aufrechnung – zivilrechtlich erloschen ist, hat das FG nicht geprüft. Der bloße wirtschaftliche Wegfall der Verbindlichkeit führt indes nicht dazu, dass dem Kläger ein Wirtschaftsgut aus dem Vermögen der Gesellschaft zugeteilt wurde.

Stille Liquidation

Führt die Liquidation zur (ergebniswirksamen) Ausbuchung des Gesellschafterdarlehens?

OFD Frankfurt, Verfügung betr. ertragsteuerliche Beurteilung von Darlehensverbindlichkeiten im Abwicklungsendvermögen einer Tochtergesellschaft vom 30. Juni 2017 (StEd S. 506), S 2743 A – 12 – St 525:

„Auf **Bund-Länder-Ebene** wurde erörtert, welche **ertragsteuerlichen Konsequenzen** sich aus der Auflösung und Liquidation einer Tochtergesellschaft ergeben, in deren Abwicklungsendvermögen sich eine **Darlehensverbindlichkeit gegenüber ihrer Muttergesellschaft** befindet.

1. Sachverhalt

Mutter- und Tochtergesellschaft (beides Kapitalgesellschaften) haben eine Darlehensvereinbarung getroffen. Die Muttergesellschaft beschließt nunmehr die Auflösung und Liquidation der Tochtergesellschaft bzw. stimmt dieser zu, hat aber ausdrücklich keinen Forderungsverzicht hinsichtlich ihrer Darlehensforderung erklärt.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob die Beantragung der Liquidation oder die Zustimmung zu dieser als konkludenter Forderungsverzicht der Muttergesellschaft anzusehen ist und ob bei der Tochtergesellschaft aufgrund eines eventuellen Wegfalls der wirtschaftlichen Belastung durch die Darlehensverbindlichkeit ein steuerpflichtiger Ertrag entsteht.

Stille Liquidation

Führt die Liquidation zur (ergebniswirksamen) Ausbuchung des Gesellschafterdarlehens?

2. Beschluss

Nach Auffassung der **obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder** gilt in solchen Fällen Folgendes:

Allein in der Beantragung oder Zustimmung des Gläubigers zur Liquidation einer Tochterkapitalgesellschaft ist **kein konkludenter Forderungsverzicht** zu sehen. Es ist **unverändert von einer wirtschaftlichen Belastung durch die Verbindlichkeit beim Schuldner** auszugehen. Diese entfällt erst, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse angenommen werden kann, dass der Gläubiger seine Forderung nicht mehr geltend machen wird.

3. Ergänzende Hinweise

3.1. Allgemeines

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass eine allein aus der Liquidationsschlussbilanz ersichtliche **Vermögenslosigkeit des Schuldners keinen Einfluss auf die Pflicht zur Passivierung** der Verbindlichkeit in Handels- und Steuerbilanz hat (vgl. BFH vom 10. 8. 2016 I R 25/15, BStBl. 2017 II S. 670, Rz. 15; vom 15. 4. 2015 I R 44/14, BStBl. II S. 769, Rz. 9). Zudem liegt hierin kein besonderer Umstand, der einen unterhalb des Nennwerts liegenden geringeren Wert der Verbindlichkeit begründet. Es ist erst dann von keiner wirtschaftlichen Belastung des Schuldners auszugehen, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse angenommen werden kann, dass der Gläubiger seine Forderung nicht mehr geltend machen wird (BFH vom 26. 2. 2003 II R 19/01, BStBl. II S. 561, Rz. 21).

Stille Liquidation

Führt die Liquidation zur (ergebniswirksamen) Ausbuchung des Gesellschafterdarlehens?

3.2. **Rangrücktritt**svereinbarungen

In Fällen, in denen die Muttergesellschaft für die Forderung einen qualifizierten Rangrücktritt erklärt hat, wonach die Forderung gegen die Tochtergesellschaft hinter sämtlichen Forderungen derzeitiger und zukünftiger Gläubiger zurücktritt, ist Folgendes zu beachten:

*Der vereinbarte Rangrücktritt ist dann für die Rechtsfrage **unmaßgeblich, wenn die Vereinbarung die Tilgung aus sonstigem freiem Vermögen vorsieht**. Bei Fehlen einer solchen Möglichkeit ist die Verpflichtung unabhängig von dem vorgenannten Beschluss bereits aus diesem Grund gem. **§ 5 Abs. 2 a EStG** nicht mehr zu passivieren, da es ansonsten an einer für die Passivierung maßgeblichen wirtschaftlichen Belastung mangelt (vgl. BMF-Schreiben vom 8. 9. 2006, BStBl. I S. 497, Rz. 6[1] (abrufbar unter ofix HE EStG/5/31); ofix HE EStG/5/67).*

*In Fällen, in denen die Muttergesellschaft den **qualifizierten Rangrücktritt** zur Vermeidung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung der Tochtergesellschaft erklärt hat, gelten keine von dem Beschluss abweichenden Regelungen. Nach der neueren Rechtsprechung des BGH ist Voraussetzung für die insolvenzvermeidende Wirkung des Rangrücktritts (und somit die Suspendierung der Passivierungsverpflichtung im Überschuldungsstatus), dass das vereinbarte Zahlungsverbot dann eingreift, wenn durch eine gedachte Zahlung Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit zumindest einzutreten droht (BGH vom 5. 3. 2015 IX ZR 133/14, Rz. 22). Dieser insolvenzrechtliche Anspruch hat jedoch **keine Auswirkung auf die handels- und steuerbilanzielle Behandlung**. Die Feststellung des Überschuldungsstatus dient lediglich der Entscheidung darüber, ob ein Insolvenzverfahren zu beantragen ist (so auch Scheifele/Nees, Der Konzern 2015, S. 419 f; Kahlert, DStR 2015, S. 736).*

Stille Liquidation

Führt die Liquidation zur (ergebniswirksamen) Ausbuchung des Gesellschafterdarlehens?

3.3. Insolvenz

Auch in Fällen, in denen sich die Tochtergesellschaft im Insolvenzverfahren befindet, bzw. auch nach Aufhebung der Insolvenz ist weiterhin grundsätzlich von einer wirtschaftlichen Belastung und somit von einer Passivierungsverpflichtung auszugehen (so auch Kurzinformation Nr. 46/2014 der OFD Nordrhein-Westfalen vom 21. 11. 2014, DStR 2015 S. 699[2])."

juris verweist auf eine noch unveröffentlichte **Parallelregelung der Hamburger Finanzbehörden** (VV HA FinSen 2017-07-24 O 1000-2017/001-52)

Die in 3.2 zitierte Tz. 6 des **BMF-Schreibens vom 8. 9. 2006** lautet:

*„Voraussetzung für die Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG ist, dass zwischen dem Ansatz der Verbindlichkeit und Gewinnen und Einnahmen eine Abhängigkeit im Zahlungsjahr besteht. Haben Schuldner und Gläubiger eine Vereinbarung im Sinne der Rdnr. 1 (= einfacher Rangrücktritt) geschlossen, besteht die erforderliche Abhängigkeit zwischen Verbindlichkeit und Einnahmen oder Gewinnen nicht, so dass der Tatbestand des § 5 Abs. 2a EStG nicht erfüllt ist; die Verbindlichkeit ist zu passivieren. **Fehlt dagegen eine Bezugnahme auf die Möglichkeit einer Tilgung auch aus sonstigem freien Vermögen, ist der Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen bei derartigen Vereinbarungen ausgeschlossen.**“*

Stille Liquidation

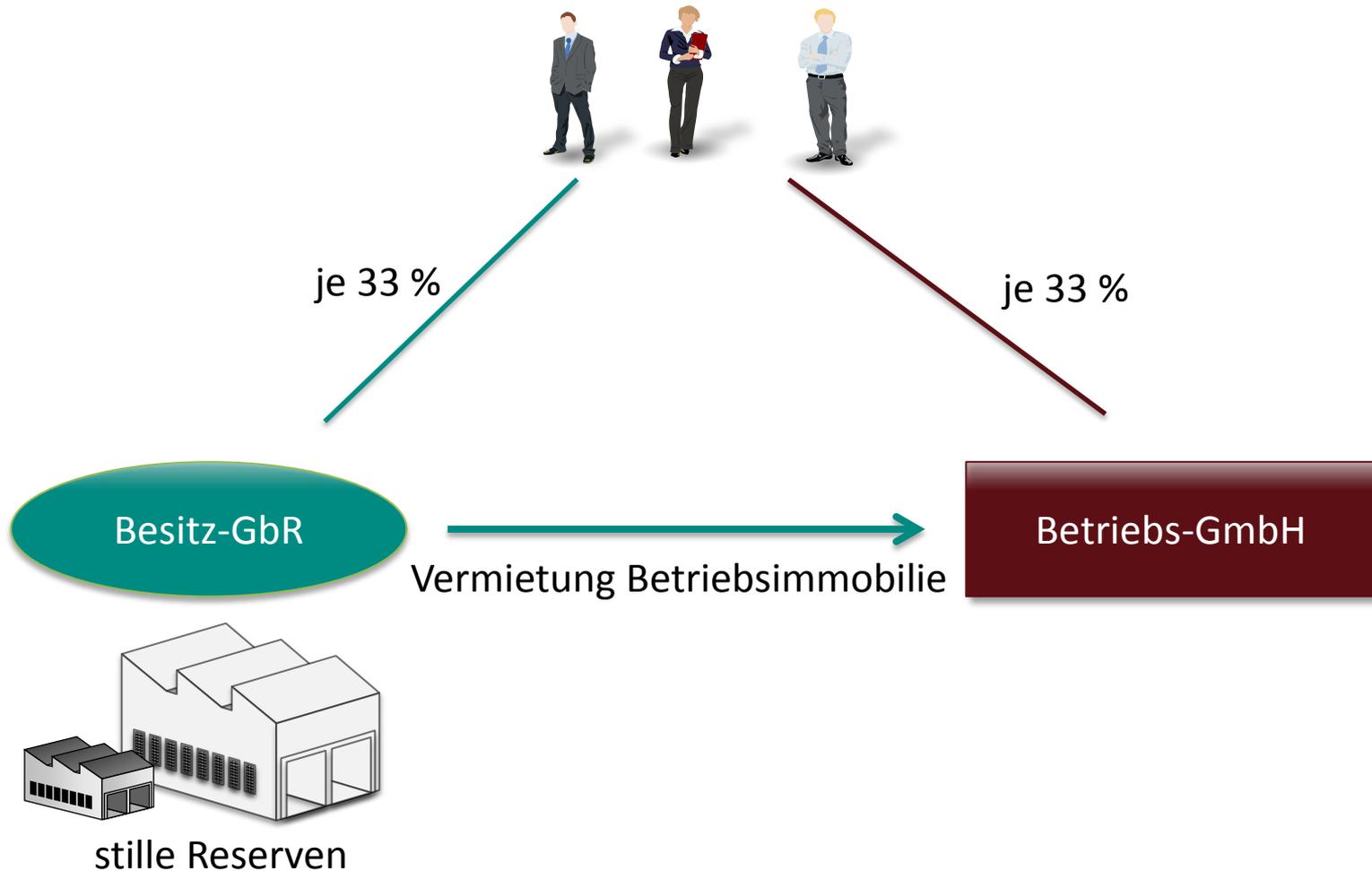
Führt die Liquidation zur (ergebniswirksamen) Ausbuchung des Gesellschafterdarlehens?

- Die **Liquidation führt nicht automatisch zur gewinnerhöhenden Auflösung einer Verbindlichkeit!** Die Verbindlichkeit ist weiterhin eine wirtschaftliche Belastung.
- Aber: Auflösung, „wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse angenommen werden kann, dass der Gläubiger seine Forderung nicht mehr geltend machen wird“. Ggf. klarstellen, dass **Absicht zur Geltendmachung** weiter besteht!
- Nach wie vor ist die Absicherung durch eine **verbindliche Auskunft zu empfehlen.**
- Mit dem Rückenwind der OFD-Verfügung sollten hier **gute Erfolgchancen** bestehen!
- Achtung: Nur der Beschluss in Textziffer 2 ist ausdrücklich als bundeseinheitliche Auffassung benannt! Textziffer 3 enthält wichtige Ergänzungen. In diesen Fällen wäre aus anderen Gründen eine Auflösung diskutabel. Hier handelt es sich nur um die Auffassung der OFD Frankfurt.

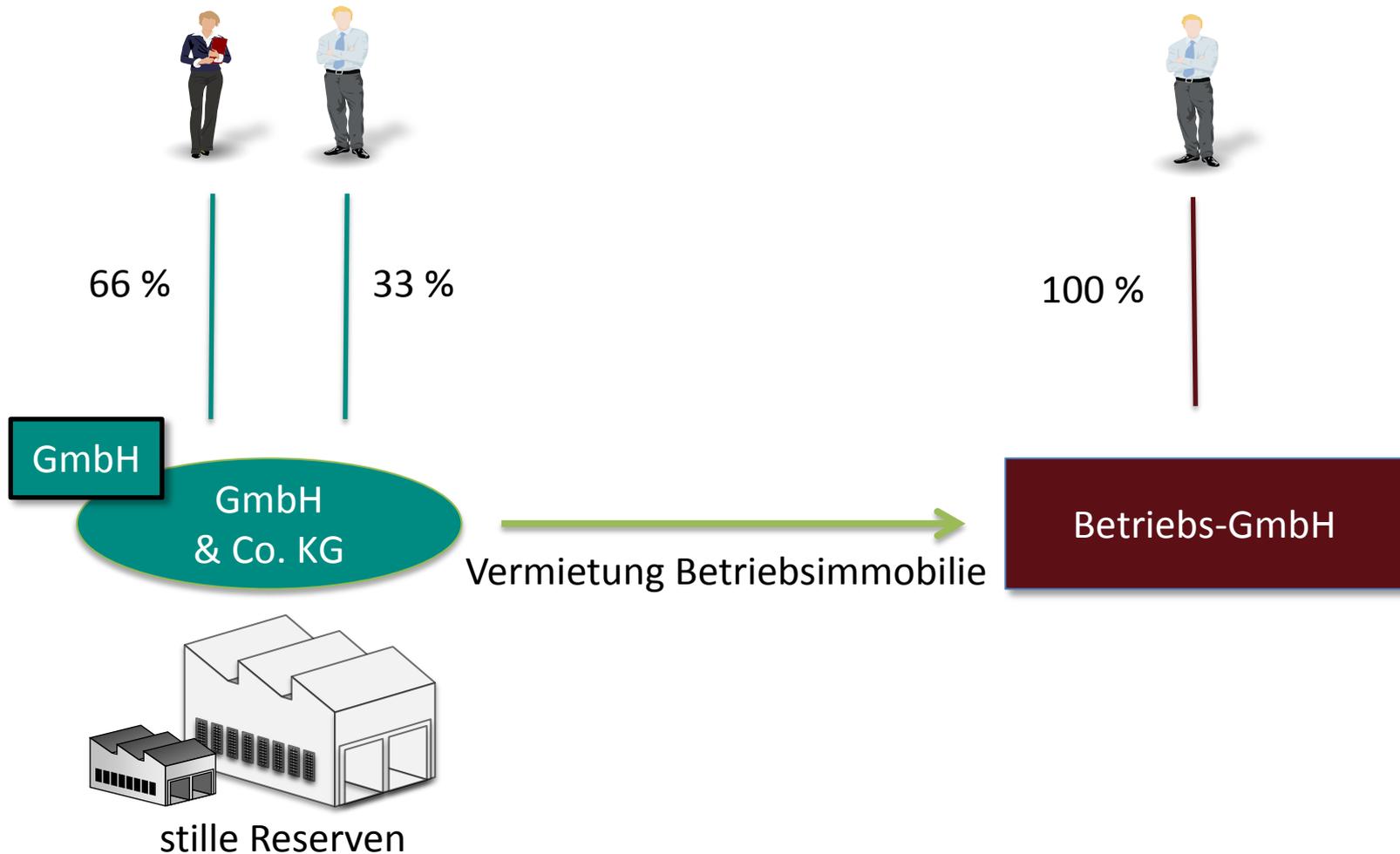
Betriebsaufspaltung



Auflösung Betriebsaufspaltung



Auflösung Betriebsaufspaltung



Auflösung Betriebsaufspaltung

2013 neue Missbrauchsverhinderungsregelung gegen Steuerflucht ins Ausland: § 50i EStG

Ausweitung 2014 durch „KroatienbeitrittsG“: § 50i Abs. 2 EStG

§ 50i Abs. 2 Satz 1 – 3 EStG: Ansatz des gemeinen Wertes (= Auflösung stiller Reserven) bei Umwandlung, Einbringung, Strukturwandel und unentgeltlicher Übertragung

Fehlende Beschränkung auf Auslandssachverhalte führt zu weit **überschießender Wirkung!**

Zahlreiche Gestaltungen nicht mehr ohne Auflösung stiller Reserven möglich!

Zunächst Lösung über BMF, Schreiben vom 21. Dezember 2015, IV B 5-S 1300/14/10007, DOK 2015/1035715, IStR 2016, 306: Nichtanwendung bei sachlicher Unbilligkeit in bestimmten Fällen; Voraussetzung: stille Reserven unterliegen weiterhin der deutschen Besteuerung. Antrag erforderlich! Unsicherheiten bestanden in Abgrenzungsfällen weiterhin (vgl. Brombach-Krüger, IStR 2016, 407).

Reparatur durch Gesetz vom 20. Dezember 2016: Beschränkung des § 50i Abs. 2 EStG auf Auslandsfälle und ergänzendes BMF-Schreiben vom 5. Januar 2017 (IV B 5 – S 1300/14/10007 – DOK 2016/1189929, GmbHR 2017, 168): Die Neufassung ist erstmals für Einbringungen nach dem 31. Dezember 2013 anzuwenden. **Die Neufassung ersetzt § 50i Abs. 2 EStG-alt „rückwirkend und umfassend.** § 50i Abs. 2 EStG (Fassung vom 25. Juli 2014) ist somit zu keinem Zeitpunkt anzuwenden.“



(Steuerberater)- Haftung

Jahresabschlusserstellung in der Krise

Änderung der Rechtsprechung (BGH, Urteil vom 26. Januar, IX ZR 285/14)

- Ist der Ansatz von going-concern-Werten noch gerechtfertigt? (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)
- Vermutung, bis Umstände sichtbar werden, die eine Unternehmensfortführung für das laufende und kommende Geschäftsjahr unwahrscheinlich erscheinen lassen.
- Der Steuerberater muss **jetzt auch im Dauernmandat** bei Vorliegen einer Unterbilanz auf die insolvenzrechtliche Prüfungspflicht der Geschäftsführung **hinweisen!**
- Früher galt: „Wer schweigt, macht nichts falsch“ = Haftungsfalle für Alt-Fälle!
- Der **Geschäftsführer** muss die Bedenken durch stichhaltige und Substanz aufweisende Erklärungen ausräumen.

Jahresabschlusserstellung in der Krise

Hinweise zur Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen in Bezug auf Gegebenheiten, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen – 3.2.1 Berufsrechtliches Handbuch – Berufsfachlicher Teil vom 1. Oktober 2015

Seite 9: „Ob die Geschäftsführung selbst das Vorliegen tatsächlicher oder rechtlicher Gegebenheiten ohne fachliche Beratung feststellen kann, ist vom Einzelfall abhängig. Der Steuerberater sollte zumindest auf den regelmäßigen Beratungsbedarf **durch einen sachverständigen Dritten** in wirtschafts- bzw. insolvenzrechtlichen Angelegenheiten hinweisen. Die Beratung sollte **auch Vorschläge bzw. Strategien zur Beseitigung der Überschuldung oder die Erstellung der Fortführungsprognose** beinhalten.“

Seite 11: „Stellt der Steuerberater im Rahmen seiner Beurteilung abweichend zur Einschätzung der Geschäftsführung fest, dass Gegebenheiten vorliegen, die gegen eine Unternehmensfortführung sprechen, so hat er auf die Unrichtigkeit der angewandten Grundsätze der Unternehmensfortführung hinzuweisen, Vorschläge zur Korrektur zu unterbreiten und auf die entsprechende Umsetzung zu achten. Es gelten die Hinweise in Abschnitt 4.3.1. analog. **Verlangt die Geschäftsführung weiterhin die Anwendung der Grundsätze der Unternehmensfortführung, hat der Steuerberater den Auftrag niederzulegen.**“

D&O: Versicherungsschutz in Gefahr?

OLG Celle: Haftung nach § 64 GmbHG kein versicherter Schaden!

- Zugunsten des Geschäftsführers bestand eine Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung mit „Versicherungsschutz für den Fall, dass versicherte Personen wegen einer Pflichtverletzung bei Ausübung der versicherten Tätigkeit aufgrund gesetzlicher Haftpflichtbestimmungen für einen Vermögensschaden haftpflichtig gemacht werden“ (insoweit die Standardformulierung der Allgemeinen Versicherungsbedingungen zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Organe juristischer Personen, § 1.2 AVB-O)
- Der Geschäftsführer veranlasste Zahlungen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit. Dafür haftete er nach § 64 Abs. 1 GmbHG.
- OLG Celle: „Es spricht einiges dafür, dass [...] der Zahlungsanspruch aus § 64 Satz 1 GmbHG **kein vom Versicherungsvertrag erfasster Haftpflichtanspruch** ist“ unter Verweis auf Lange in: Veith/Gräfe/Gebert, Der Versicherungsprozess, 3. Aufl., Teil E Rn. 90 ff. m.w.N. (OLG Celle, Beschluss vom 1. April 2016, 8 W 20/16, BeckRS 2016, 125428)
- Argument: Weil es nicht darauf ankommt, ob der Gesellschaft ein Schaden entstanden ist, handelt es sich um **Ansprüche „eigener Art“** (vgl. BGH, Urteil vom 20. September 2010, II ZR 78/09, BGHZ 187, 60).

Referent



Dr. Raoul Kreide

Rechtsanwalt

Dipl.-Betriebswirt (BA)

Mediator

GSK Stockmann

Rechtsanwälte Steuerberater

Partnerschaftsgesellschaft mbB

Mittermaierstraße 31

69115 Heidelberg

Tel. + 49 (6221) - 45 66 - 0

Fax + 49 (6221) - 45 66 - 44

E-Mail: raoul.kreide@gsk.de



Lebenslauf Dr. Raoul Kreide

Beruf

- Rechtsanwalt, Local Partner
- Mediator, Diplom-Betriebswirt (BA)

Ausbildung

- Studium in Heidelberg, Mannheim und London
- Zugelassen als Rechtsanwalt seit 2008
- Lehrbeauftragter an der Universität Heidelberg (LL.M. corp. restruc.) sowie im Lehrgang „Restrukturierungs- und Sanierungsberater“ des IfUS-Instituts Heidelberg

Tätigkeitsschwerpunkte

- Restrukturierung mittelständischer Unternehmen
- Begleitung von Unternehmerfamilien beim Generationenübergang, Marktveränderungen und in Krisen- und Sanierungssituationen
- Konfliktmanagement und Konfliktprävention in Familienunternehmen

Mitgliedschaften

- Die Jungen Unternehmer-BJU im Bundesverband „Die Familienunternehmen“- ASU e.V.
- Zentrum für Insolvenz und Sanierung an der Universität Mannheim e.V. (ZIS)
- Institut für Sanierungsbilanzrecht (IfSBR)



Rechtlicher Hinweis

Die im Rahmen dieser Präsentation zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls zugeschnitten sein. Diese Informationen stellen keine anwaltliche Beratung und keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte dar. Die rechtliche Weiterentwicklung kann eine Neubewertung der hier dargestellten Informationen erforderlich machen.

Obwohl ich diese Präsentation mit größter Sorgfalt für Sie vorbereitet habe, übernehmen wir keine Gewährleistung oder Garantie für Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieser Präsentation. Soweit gesetzlich zulässig, übernehmen wir keine Haftung für ein Tun oder Unterlassen, das Sie allein auf Informationen aus dieser Präsentation gestützt haben. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.

Diese Ausarbeitung darf – auch auszugsweise – nur nach vorheriger Zustimmung vervielfältigt, weitergegeben oder verbreitet werden.

Stand: 15. September 2017



GSK. Standorte.

GSK Luxembourg SA

Ein Team von 15 Berufsträgern berät in den Bereichen Investmentfonds, Private Equity, Gesellschaftsrecht, Immobilien, Kapitalmarkt sowie (Bank-)Aufsichtsrecht und Steuerrecht

Lokales Know-how

aufgrund der Verankerung vor Ort und der kurzen Wege zu allen Projektbeteiligten



5 Standorte

in den Wirtschaftszentren Deutschlands

Beratungsteams

werden nach Ihren Bedürfnissen lokal und überregional gebildet

Große Projekte und Transaktionen

können wir überall in Deutschland und in den wesentlichen Märkten Europas realisieren