



IfUS-Institut

Weiterbildung in der Sanierungsbranche

HEIDELBERG | 24.09.2021

Aktuelle Entwicklungen in der GmbH-Sanierung



YOUR PERSPECTIVE.
GSK.DE | GSK-LUX.COM



Beantragte Insolvenzverfahren in Deutschland

	Mai 2021		Januar bis Mai 2021	
	Anzahl	Veränderung gegenüber Mai 2020 in %	Anzahl	Veränderung gegenüber Vorjahreszeitraum in %
Insgesamt	9 527	+26,5	52 723	+34,5
Unternehmen	1 116	-25,8	6 211	-18,8
	8 411	+39,5	46 512	+47,4

15% weniger Unternehmensinsolvenzen als 2019

Anzahl der von Unternehmen in Deutschland beantragten Insolvenzverfahren (Jan 2005 - Okt 2020)



Quelle: Statistisches Bundesamt



statista

VID Verband Insolvenzverwalter und Sachwalter Deutschlands

Der Verband

Home

Beitrag Pressemitteilung: 10.08.2021

ENTGEGEN DER PROGNOSEN DES STATISTISCHEN BUNDESAMTES: WEITERHIN SEHR DEUTLICHER RÜCKGANG DER UNTERNEHMENSINSOLVENZEN

Suchbegriff eingeben

FAQ / LEXIKON

NEWSLETTER

FORTBILDUNGEN

Ombudsmann

Aktuelles

Presse

Kontakt

zur Übersicht

TWEETS

Den Gesetzentwurf der Fraktionen der SPD zum Entwurf des Insolvenzrechts 2021, der am 11. im

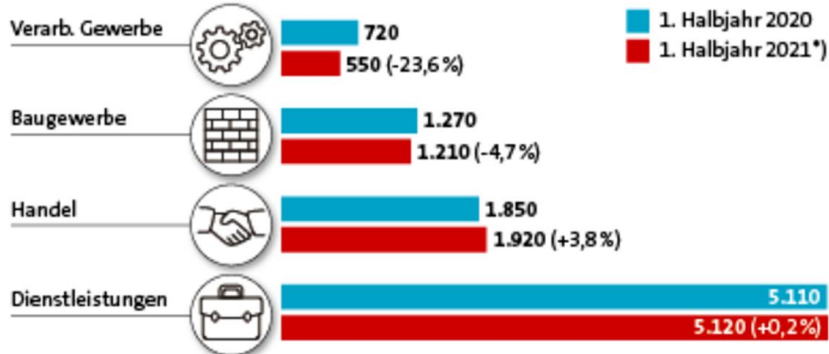
Tab. 5: Insolvenzen nach Umsatzgrößenklassen im 1. Halbjahr 2021 *) in Deutschland (in Mio. Euro)

	Absolut	%-Anteil	%-Veränderung zum Vorjahr
bis 0,1	2.730 (2.430)	31,0 (27,2)	+ 12,3
> 0,1 – 0,25	2.030 (1.750)	23,1 (19,6)	+ 16,0
> 0,25 – 0,5	1.300 (1.430)	14,8 (16,0)	- 9,1
> 0,5 – 5,0	2.368 (2.790)	25,7 (31,2)	- 19,0
> 5,0 – 25,0	400 (430)	4,5 (4,8)	- 7,0
> 25,0 – 50,0	50 (80)	0,6 (0,9)	- 37,5
> 50,0	30 (40)	0,3 (0,4)	- 25,0

*) Umsätze teilweise geschätzt; () = Vorjahresangaben

Quelle: Creditreform Datenbank

Insolvenzen in den Hauptwirtschaftsbereichen

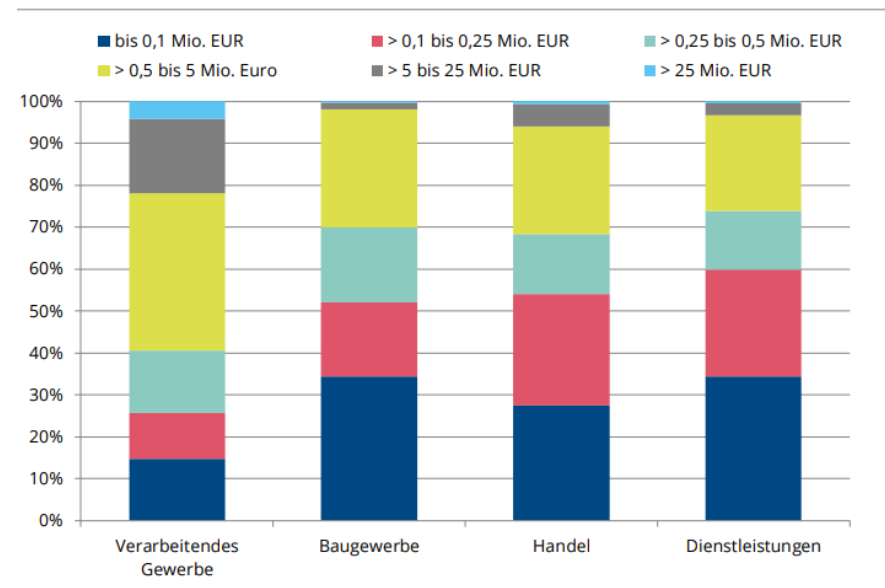


IN/2021/03

*) von Creditreform geschätzt

Creditreform

Tab. 2: Umsatzgröße insolventer Unternehmen in den Hauptwirtschaftsbereichen im 1. Halbjahr 2021



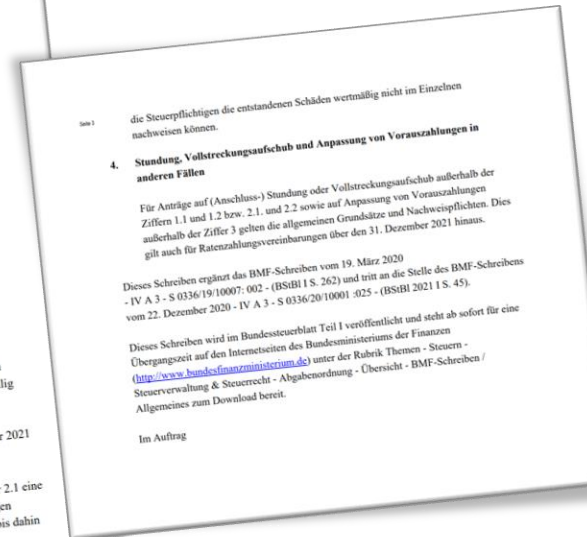
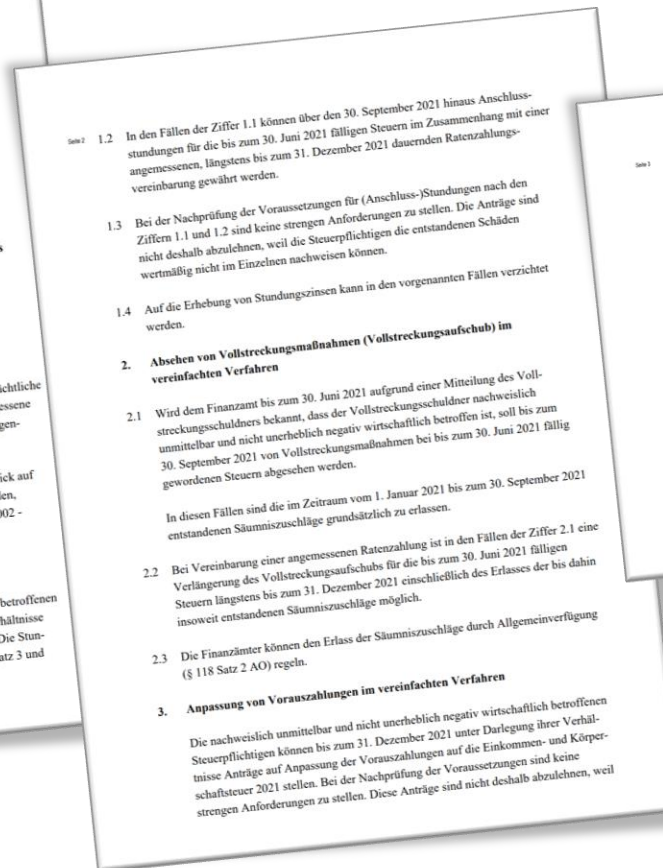
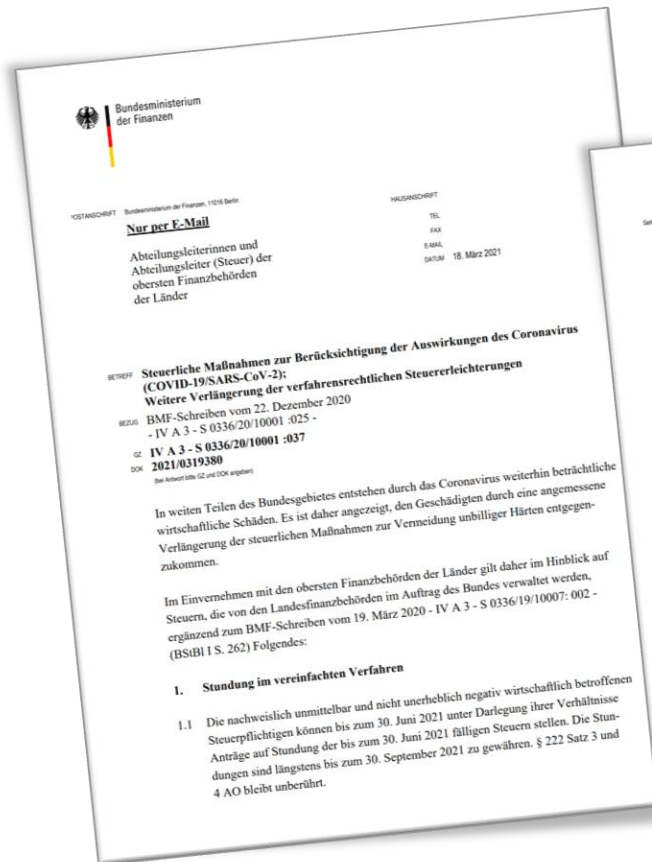
Quelle: Creditreform Datenbank



- StaRUG (seit 01.01.2021)

- Neue Rechtsform: Gesetzentwurf zur „Gesellschaft mbH **mit gebundenem Vermögen**“ (GmbH-gebV) (früher: „GmbH im Verantwortungseigentum“):
 - Merkmal: „Asset Lock“ (keine Gewinnausschüttung) und beschränkter Gesellschafterkreis.
 - Politische Umsetzung des professuralen Vorschlags abzuwarten.
 - Quelle: <https://www.gesellschaft-mit-gebundenem-vermoegen.de/der-gesetzesentwurf/>

Steuerstundung unter Corona – Antragsmöglichkeit bis 30. Juni 2021



Cash-Effekt

GuV-Effekt

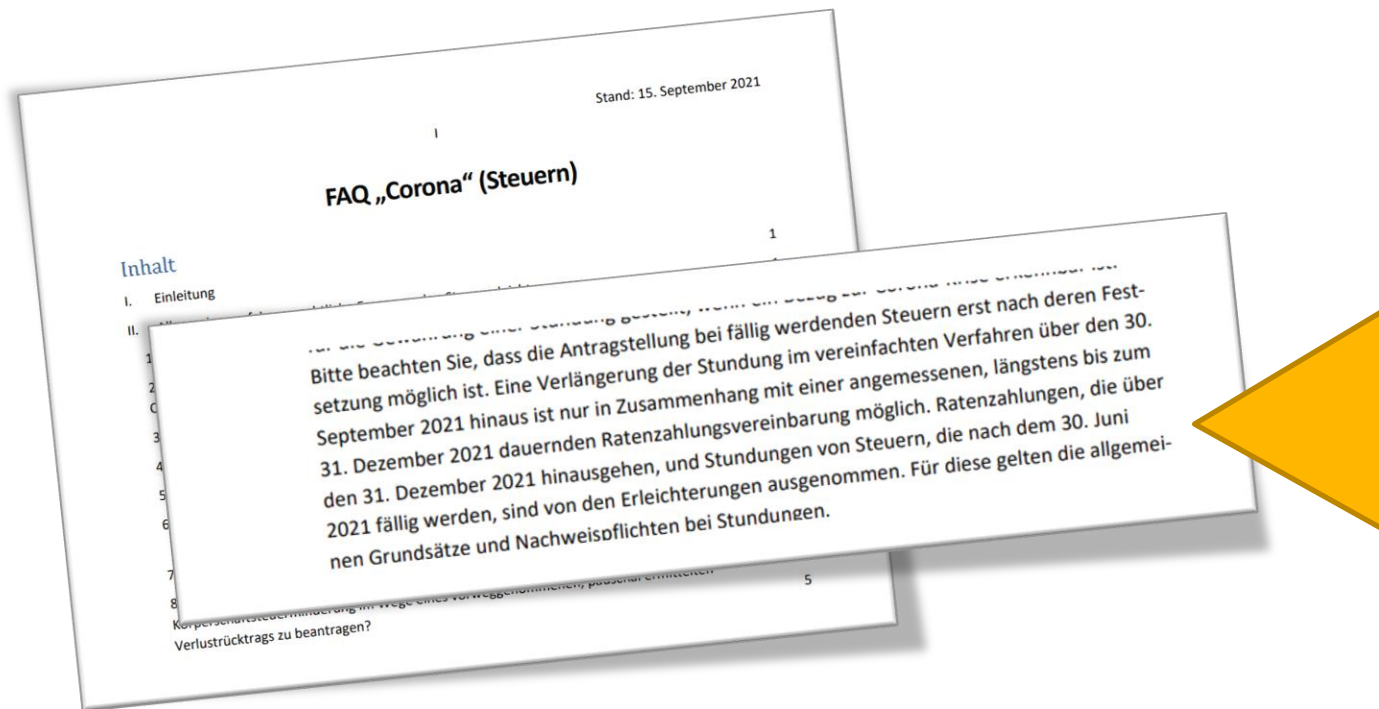
Bilanz-Effekt

Zahl.-fähigkeit.

Überschuld.

Steuerstundung unter Corona

- Sonderregelungen enden zum 30. September 2021 (ggf. gestreckte Rückzahlung bis 31. Dezember 2021)
- Stundung nach allgemeinen Regeln aber weiterhin möglich



Cash-
Effekt

GuV-
Effekt

Bilanz-
Effekt

Zahl.-
fähigkeit.

Über-
schuld.





Neuausrichtung der Insolvenzanfechtung (Urteil vom 06.05.2021, IX ZR 72/20)

- Neue Ausrichtung der subjektiven Voraussetzungen des § 133 InsO
 - Inkongruenz ist nach wie vor Beweisanzeichen für Benachteiligungsvorsatz.
 - Bei kongruenter Deckung kann die erkannte (drohende) Zahlungsunfähigkeit als Beweisanzeichen genügen. **Drohende Zahlungsunfähigkeit alleine reicht nicht** für die Annahme des Benachteiligungsvorsatzes. Erforderlich sind weitere Umstände (Gesamtabwägung).
 - Ein „unlauteres Verhalten“ soll nicht erforderlich sein.
 - Der Gläubigerbenachteiligungsvorsatz betrifft nicht nur die Zahlungsunfähigkeit zur Zeit der Rechtshandlung; er muss sich auch (=NEU) darauf erstrecken, dass die Gläubiger auch **später nicht vollständig befriedigt werden können** (relevante Indizien: Ausmaß der eingetretenen Zahlungsunfähigkeit / konnte der Schuldner damit rechnen, dass er die Restrukturierungsphase „überlegt“?)
 - Die Umstände, die auf eine Zahlungseinstellung schließen lassen, müssen „ein Gewicht haben, dass der eigenen Erklärung des Schuldners, aus einem Mangel an liquiden Zahlungsmitteln nicht zahlen zu können“, entspricht.
- Nach Ansicht des BGH werden Insolvenzverwalter auch in Zukunft „regelmäßig“ mit der Vermutung des § 133 Abs. 1 Satz. 2 InsO arbeiten können.



Neuausrichtung der Insolvenzanfechtung (Urteil vom 06.05.2021, IX ZR 72/20)

➤ Erste Einschätzungen in der Literatur

- Pauschaler Verweis auf Zahlungsunfähigkeit reicht nicht mehr. Zahlungsunfähigkeit ist aber weiter Ausgangspunkt für den Vorwurf des Benachteiligungsvorsatzes. Jetzt aber geweitet mit Blick auf die künftige Schuldentilgungsmöglichkeit.
- Bei weit fortgeschrittener Zahlungsunfähigkeit wird aber auch in Zukunft noch der Beweis möglich sein, dass der Schuldner seine Gläubiger auch künftig nicht wird befriedigen können.
- Im Stadium drohender Zahlungsunfähigkeit ist man sanierungsfähig (vgl. § 20 Abs. 1 StaRUG); daher kann allein diese keinen Benachteiligungsvorsatz begründen.
- Wurde eine rückständige Zahlung in geringer Höhe später durch Ratenzahlung ausgeglichen wirkt das Merkmal „Zahlungsunfähigkeit“ nicht mehr automatisch fort.
- Was ist eine „optimistische Einschätzung“? Was eine „nachhaltige Beseitigung der Zahlungsunfähigkeit“?

➤ Sollte man bei kongruenter Deckung / dem „redlichen Gläubiger“ nicht auf das Beweisanzeichen der vermuteten Zahlungsunfähigkeit verzichten?

- Zahlungseinstellung -> § 17 Zahlungsunfähigkeit wird vermutet

➤ Literaturnachweise: Hain (jurisPR-InsR 17/2021, 1), Bork (EWiR 2021, 467), Gehrlein (WuB 2021, 1339), Krings/Sturme (GWR 2021, 336), Schubert (NZI 2021, 761), Riewe (NJW 2021, 2619), Ganter (NZI 2021, 720)



LG Aachen, Urteil vom 14. April 2021, 1 O 241/17, ZinsO 2021, 1343

- Entlastung durch Sanierungsgutachten (vgl. auch BGH, Urteil vom 10. Januar 2013, IX ZR 28/12, NZG 2013, 629; vgl. auch BGH, Urteil vom 12. Mai 2016, IX ZR 65/14, BGHZ 210,249)

Redaktioneller Leitsatz:

Ernsthafte Sanierungsbemühungen können gegen den Benachteiligungsvorsatz sprechen. Es muss dann allerdings zu der Zeit der angefochtenen Handlung ein schlüssiges, von den tatsächlichen Gegebenheiten ausgehendes Sanierungskonzept vorliegen, das mindestens in den Anfängen schon in die Tat umgesetzt worden ist und bei der Schuldnerin die ernsthafte und begründete Aussicht auf Erfolg rechtfertigt. Im Zweifel soll eine Sanierungsberaterin die Auftraggeberin auch ohne ausdrückliche Aufforderung auf die bestehende Insolvenz hinweisen, wenn ihr die dazu relevanten Informationen zur Verfügung gestellt werden.

LG Aachen, Urteil vom 14. April 2021, 1 O 241/17, ZinsO 2021, 1343

- Regressansprüche des Geschäftsführers, der nach § 64 GmbHG (heute: 15b InsO) in Anspruch genommen wird gegen den von ihm beauftragten Sanierungsberater:
- Wer A sagt,:

begonnen werden. Nur dieser Grundlage konnte die Beklagte nicht mehr von einer großen Zahlungsstockung ausgehen. Zudem war ihr die Zahlungseinstellung der Schuldnerin im Sinne von § 17 Abs. 2 Satz 2 InsO bekannt. Die Beklagte wies darüber hinaus nach ihrem eigenen Vortrag sogar die Schuldnerin am 8. April 2013 darauf hin, dass diese eine mögliche Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung durch einen qualifizierten Dritten prüfen lassen solle. Außerdem sollte sich selbst nach dem von der Beklagten erstellten „Sanierungskonzept“ die Liquiditätsunterdeckung während des Jahres 2013 dramatisch vergrößern (Bl. 99, Anl. K5, Seite 78).



LG Aachen, Urteil vom 14. April 2021, 1 O 241/17, ZinsO 2021, 1343

- Regressansprüche des Geschäftsführers, der nach § 64 GmbHG (heute: 15b InsO) in Anspruch genommen wird gegen den von ihm beauftragten Sanierungsberater:
- Wer A sagt,:

53c) Der Geschäftsführer steht selbst nicht in einer vertraglichen Beziehung zu der Beklagten. Er ist gleichwohl in den Schutzbereich des Sanierungsberatervertrags mit der Schuldnerin einbezogen. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat dies für den Abschlussprüfer bejaht (dazu BGH, NZI 2012, 853). Diese Grundsätze sind auf den Sanierungsberater übertragbar.

54 Die Voraussetzungen des Vertrags mit Schutzwirkung zugunsten Dritter sind vorliegend erfüllt.

55 Es besteht Leistungsnähe, weil der Geschäftsführer bestimmungsmäßig von dem von der

59d) Die Beklagte war auf der Grundlage des Sanierungsberatervertrags dazu verpflichtet, auf die Insolvenzsituation der Schuldnerin hinzuweisen.

60 Für die Pflichten des Beraters aus einem im Zusammenhang mit einer Unternehmenssanierung geschlossenen Beratervertrag besteht keine gesetzliche Regelung (OLG Frankfurt a.M., ZIP 2018, 488, 492). Für die Ermittlung von Art und Umfang der Pflichten des Sanierungsberaters ist demnach ausschließlich das im Wege der Vertragsauslegung anhand der vertraglichen Vereinbarungen zu ermittelnde Pflichtenprogramm maßgebend. Die Vertragsauslegung hat nach allgemeinen Grundsätzen gem. §§ 133, 157 BGB nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte zu erfolgen und dabei nach allgemeinen Grundsätzen, ausgehend vom Wortlaut der Vereinbarung, auch die Begleitumstände des Vertragsabschlusses, die Interessenlage der Vertragsparteien und die Zwecksetzung des Vertrags zu berücksichtigen. Im Rahmen der Verkehrssitte kommt zur Ermittlung der tatsächlichen Übung der beteiligten Verkehrskreise eine Heranziehung des zum Zeitpunkt des jeweiligen Vertragsschlusses geltenden IDW-Standards in Betracht (OLG Frankfurt a.M., ZIP 2018, 488, 492). Bei der Erstellung eines Sanierungskonzepts ist diese insbesondere IDW S6 zu beachten. Der IDW-Standard entfaltet zwar keine einer gesetzlichen Regelung vergleichbare Bindungswirkung, kann aber als Kriterium zur Konkretisierung der sich aus der vertraglichen Vereinbarung ergebenden Pflichten sowie zur Ausfüllung etwaiger vertraglicher Regelungslücken dienen (OLG Frankfurt a.M., ZIP 2018, 488, 492).

61 Die Schuldnerin hat mit der Beklagten vereinbart, dass die Beklagte für das Unternehmen der Schuldnerin ein Sanierungskonzept erstellen soll. Diese Bezeichnung des erstellten Dokuments und auch sein Inhalt sprechen dafür, dass die Grundsätze des IDW S6 jedenfalls bei der Auslegung des Pflichtenkreises der Beklagten einbezogen werden können.

62 Das Sanierungskonzept musste zwar nicht insgesamt den Anforderungen des IDW S6 genügen. Explizit haben die Parteien dies nicht vereinbart. Auch aus dem Angebot der Beklagten vom 10. Januar 2013 (Anl. B1) ergibt sich eine Konformität mit diesem Standard nicht. In der Einleitung des Sanierungskonzepts heißt es allerdings, dass es Aufgabe, Ziel und Zweck dieses Konzepts sei, zu bewerten, wie die Fortführung der Unternehmung wieder auf eine tragfähige Basis gestellt werden kann. Aufgrund der Bezeichnung des von der Beklagten erstellten Dokuments als Sanierungskonzept und des dargestellten Zwecks kann der IDW S6 aber jedenfalls zur Auslegung des von der Beklagten zu erfüllenden Pflichtenkreises herangezogen werden. Wenn jemand die Erstellung eines

- Der Berater muss auf die Insolvenzsituation hinweisen,
- da dies Teil einer Prüfung nach IDW S6 ist
- und der Geschäftsführer davon ausgehen durfte, dass dessen Grundsätze Beachtung finden, auch wenn keine Erstellung nach S6 vereinbart wurde.

LG Aachen, Urteil vom 14. April 2021, 1 O 241/17, ZinsO 2021, 1343

- Regressansprüche des Geschäftsführers, der nach § 64 GmbHG (heute: 15b InsO) in Anspruch genommen wird gegen den von ihm beauftragten Sanierungsberater:
- Wer A sagt,:

und Zweck dieses Konzeptes sein, zu bewerten, wie die Fortführung der Unternehmenskredit auf eine tragfähige Basis gestellt werden kann. Aufgrund der Bezeichnung des von der Beklagten erstellten Dokuments als Sanierungskonzept und des dargestellten zwecks kann der IDW S6 aber jedenfalls zur Auslegung des von der Beklagten zu erfüllenden Pflichtenkreises herangezogen werden. Wenn jemand die Erstellung eines Sanierungskonzepts als entgeltliche Leistung anbietet, kann ein objektiver Empfänger dieser Leistung davon ausgehen, dass der Leistende die im Wirtschaftsverkehr für die Erstellung eines solchen Sanierungskonzepts geltenden Grundsätze berücksichtigt.

63 Kernbestandteile eines Sanierungskonzepts gemäß dem IDW S6 sind nach Angabe des

LG Aachen, Urteil vom 14. April 2021, 1 O 241/17, ZinsO 2021, 1343

- Regressansprüche des Geschäftsführers, der nach § 64 GmbHG (heute: 15b InsO) in Anspruch genommen wird gegen den von ihm beauftragten Sanierungsberater:

auf eine tragfähige Basis gestellt werden kann. Aufgrund der Bezeichnung des von der Beklagten erstellten Dokuments als Sanierungskonzept und des dargestellten zwecks kann der IDW S6 aber jedenfalls zur Auslegung des von der Beklagten zu erfüllenden Pflichtenkreises herangezogen werden. Wenn jemand die Erstellung eines Sanierungskonzepts als entgeltliche Leistung anbietet, kann ein objektiver Empfänger dieser Leistung davon ausgehen, dass der Leistende die im Wirtschaftsverkehr für die Erstellung eines solchen Sanierungskonzepts geltenden Grundsätze berücksichtigt.

63 Kernbestandteile eines Sanierungskonzepts gemäß dem IDW S6 sind nach Angabe des

Sanierungskonzept an einer notwendigen Analyse der Insolvenzgefährdung.

67 Die Beklagte ist dem selbst gesetzten Ziel nicht gerecht geworden, die Fortführung des Unternehmens auf eine tragfähige Basis zu stellen. Denn dazu ist es naturgemäß erforderlich, etwaige Insolvenzantragspflichten zu prüfen und auszuschließen (vgl. zu den Anforderungen an ein Sanierungskonzept OLG Celle, Urteil vom 8. Oktober 2015, 16 U 17/15, juris; siehe auch Altmeppen, GmbHG, 10. Aufl. 2021, vor § 64, Rn. 151). Ohne die Frage der Insolvenzantragspflicht, respektive der Zahlungsunfähigkeit zu klären, kann nicht valide beurteilt werden, ob das Unternehmen sanierungsfähig ist. Auf Grundlage der Feststellungen

LG Aachen, Urteil vom 14. April 2021, 1 O 241/17, ZinsO 2021, 1343

- Regressansprüche des Geschäftsführers, der nach § 64 GmbHG (heute: 15b InsO) in Anspruch genommen wird gegen den von ihm beauftragten Sanierungsberater:

bestand. Denn zu diesem Zeitpunkt war die Schuldnerin längst zahlungsunfähig. Dies hätte die Beklagte erkennen und in ihrem Sanierungskonzept darauf hinweisen müssen. Wenn der Beklagten hinsichtlich der Frage, ob eine Insolvenzantragspflicht vorliegt, die nötige Fachkompetenz fehlt, hätte sie der Schuldnerin bereits im Sanierungskonzept dringend raten müssen, entsprechende Expertise einzuholen. Wenn die Schuldnerin dem nicht nachkommt, muss sie diesen Rat mit Nachdruck wiederholen. Die Beklagte trägt zwar vor, dass sie der Schuldnerin im Gespräch am 4. April 2013 dazu geraten habe, einen Rechtsanwalt zu beauftragen. Auch wenn man diesen Vortrag als wahr unterstellt, so hat die Beklagte diesen Rat nicht mit der nötigen Eindringlichkeit weiterverfolgt. Zum einen ist der Rat an keiner Stelle schriftlich festgehalten. Weder in den Protokollen, noch im Sanierungskonzept wird dieser Rat ansatzweise deutlich. Bereits im wenig später erstellten Sanierungskonzept hätte

- Immerhin: Mitverschulden des Geschäftsführers 70 %. Er ist originär verpflichtet und er muss auch Aussagen eines fachkundigen Dritten auf Plausibilität überprüfen.

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 background is a deep blue ocean.

Rangrücktritt

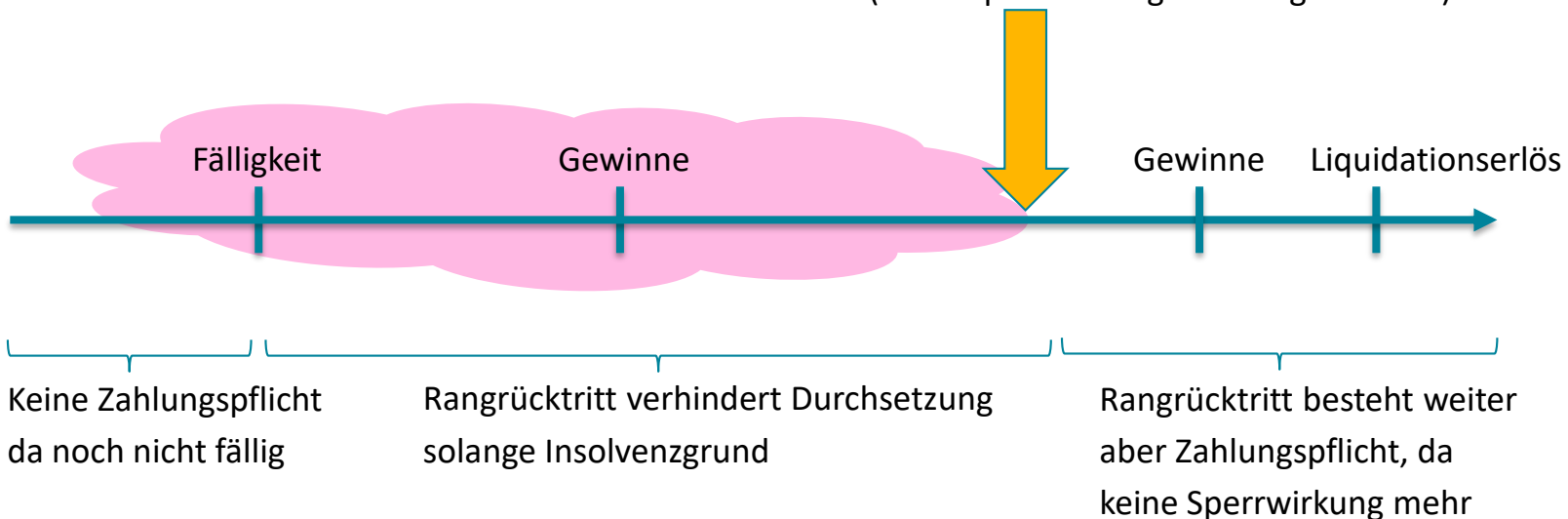
„sonstiges freies Vermögen“ – das Mysterium aus dem Steuerrecht

➤ § 5 Abs. 2a EStG

(2a) Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

➤ Gibt es eine **aktuelle, wirtschaftliche Belastung**?

Zahlungspflicht bei
sonstigem freiem Vermögen
(keine Sperrwirkung des Rangrücktritts)



GuV-
Effekt

Bilanz-
Effekt

Zahl.-
fähigkeit.

Über-
schuld.

„sonstiges freies Vermögen“ – das Mysterium aus dem Steuerrecht

Schreiben betr. Passivierung von Verbindlichkeiten bei Vereinbarung eines einfachen oder qualifizierten Rangrücktritts; Auswirkungen des § 5 Abs. 2a EStG

Vom 8. September 2006 (BStBl. I S. 497)

(BMF IV B 2 - S 2133 - 10/06)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vom 22. 12. 1999, BGBl. I S. 2601, auf Fälle, in denen zwischen Schuldner und Gläubiger eine Rangrücktrittsvereinbarung abgeschlossen wurde, wie folgt Stellung:

I. Begriff der Rangrücktrittsvereinbarung

1. Einfacher Rangrücktritt

1

Bei einem einfachen Rangrücktritt vereinbaren Schuldner und Gläubiger, dass eine Rückzahlung der Verbindlichkeit nur dann zu erfolgen habe, wenn der Schuldner dazu aus zukünftigen Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus anderem - freien - Vermögen künftig in der Lage ist und der Gläubiger mit seiner Forderung im Rang hinter alle anderen Gläubiger zurücktritt.

Bei dieser Vereinbarung handelt es sich um einen Rangrücktritt.

2. Qualifizierter Rangrücktritt

2

Bei einem qualifizierten Rangrücktritt erklärt der Gläubiger, dass er seine Forderung nur in der Abwendung der Krise - auch nicht vor, sondern nur zu dem Zeitpunkt, wenn der Schuldner insolvent wird - auf die Tilgung seiner Forderung um statutarisches Kapital (vgl. Urteil des BG vom 10. 12. 2003, I 10/03) setzt. Die Verbindlichkeit in der insolvenzrechtlichen Überschuldung ist demnach als statutarisches Kapital zu behandeln.

3. Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG auf Rangrücktrittsvereinbarungen

[5] Gemäß § 5 Abs. 2a EStG darf weder eine Verbindlichkeit angesetzt noch eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Verpflichtung nur zu erfüllen ist, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen. Eine solche Verbindlichkeit oder Rückstellung darf erst angesetzt werden, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

[6] 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 Rz. 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.

Cash-
Effekt

GuV-
Effekt

Bilanz-
Effekt

Zahl.-
fähigkeit.

Über-
schuld.

„sonstiges freies Vermögen“ – das Mysterium aus dem Steuerrecht

- BFH hat die Frage nunmehr geklärt:

Entscheidungen im Überblick				
Veröffentlichung am	V/NV	Senat	Entscheidung am	Aktenzeichen
03.12.2020	V	XI. Senat	19.08.2020	XI R 32/18
				Titel Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt

- Zum steuerlichen Passivierungsverbot nach § 5 Abs. 2a EStG und der allgemein genutzten Formel „**Rückzahlung aus Jahresüberschüssen, Liquidationsüberschuss und sonstigem freien Vermögen**“ siehe den Ausgangsfall des FG Münster, Urteil vom 13. September 2018, 10 K 504/15 K, G, F.
- Die Betriebsprüfung verlangte im Urteilsfall die gewinnerhöhende Ausbuchung, da aufgrund der fehlenden operativen Geschäftstätigkeit sowie der nahezu vorhandenen Vermögenslosigkeit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mit der Rückzahlung zu rechnen sei und damit keine wirtschaftliche Belastung bestehe. Das FG Münster bejaht die wirtschaftliche Belastung aufgrund der Rückzahlungspflicht aus sonstigem freien Vermögen

Cash-Effekt

GuV-Effekt

Bilanz-Effekt

Zahl.-fähigkeit.

Über-schuld.

BFH, XI R 32/18 zum „sonstigen freien Vermögen“
Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktrittsatz

Leitsatz

Eine Rangrücktrittserklärung, die die Erfüllung der Verpflichtung nicht nur aus zukünftigen Gewinnen und Einnahmen, sondern **auch aus "sonstigem freien Vermögen"** vorsieht, löst selbst dann **weder handels- noch steuerbilanziell ein Passivierungsverbot** aus, wenn der Schuldner aufgrund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit aus der Sicht des Bilanzstichtages nicht in der Lage ist, freies Vermögen zu schaffen, und eine tatsächliche Belastung des Schuldnervermögens voraussichtlich nicht eintreten wird.

Cash-
Effekt

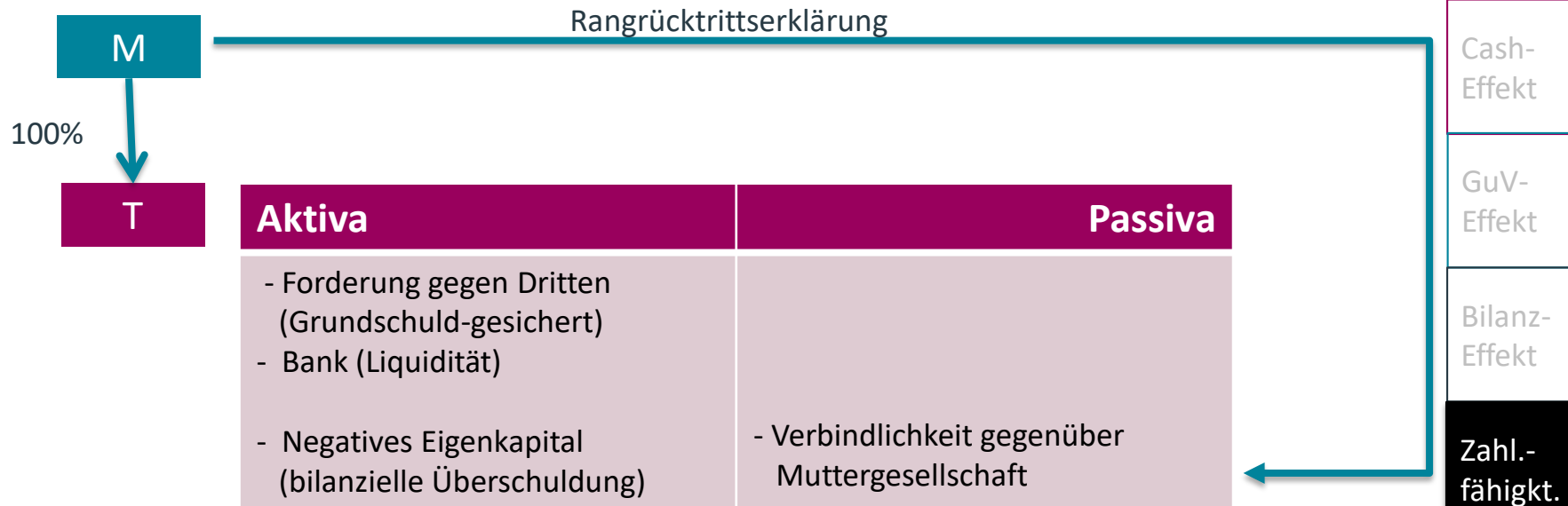
GuV-
Effekt

Bilanz-
Effekt

Zahl.-
fähigkt.

Über-
schuld.

BFH, XI R 32/18 zum „sonstigen freien Vermögen“ Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktrittsatz



"Zur Abwendung der Überschuldung bei Ihrer Gesellschaft werden wir mit unseren Forderungen aus gewährten Tagesgeldern und laufenden Kontokorrent bis zu einer Höhe von maximal ... € hinter die Forderungen aller anderen gegenwärtigen und zukünftigen Gläubiger, die eine solche Rangrücktrittserklärung nicht abgegeben haben, in der Weise zurücktreten, dass die Forderungen nur aus sonst entstehenden Jahresüberschüssen, einem Liquidationsüberschuss **oder aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übersteigenden freien Vermögen** zu bedienen sind. Diese Erklärung erlischt automatisch mit dem Zeitpunkt, zu dem der Tatbestand der Überschuldung aufgehoben ist, oder eine andere Gesellschaft die Forderungen übernimmt und darauf ihrerseits einen entsprechenden Rangrücktritt erklärt."

BFH, XI R 32/18 zum „sonstigen freien Vermögen“
Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktrittsatz



Ansicht der Betriebsprüfung: Aufgrund der fehlenden operativen Tätigkeit der Tochtergesellschaft sowie der weitgehenden Vermögenslosigkeit ist „mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mit einer Rückzahlung der Verbindlichkeiten gegenüber der Muttergesellschaft zu rechnen. Die Tochtergesellschaft ist durch die bestehende Verpflichtung wirtschaftlich nicht belastet.“

Problem: § 5 Abs. 2a EStG: „Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.“ **Folge:** Gewinnerhöhende Auflösung (nur zu geringem (werthaltigen Teil) Buchung als Einlage).

Als Konsequenz erlässt das Finanzsamt neue Steuerbescheide, der Einspruch wird zurückgewiesen. **Das Finanzgericht Münster hat der Klage des Tochterunternehmens stattgegeben: Bei Schulden, die auch aus dem sonstigen freien Vermögen zu bedienen seien, entfalle die aktuelle wirtschaftliche Belastung des Schuldners nicht. Die betreffenden Verbindlichkeiten seien zu passivieren; das Passivierungsverbot (§ 5 Abs. 2a EStG) greife in diesen Fällen nicht ein. Auf das wirtschaftliche Unvermögen des Schuldners komme es nicht an.**

Cash-
Effekt

GuV-
Effekt

Bilanz-
Effekt

Zahl.-
fähigkeit.

Über-
schuld.

BFH, XI R 32/18 zum „sonstigen freien Vermögen“ Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktrittsatz

Die Entscheidung des BFH (Rn. 20): Eine Rangrücktrittserklärung, die die Erfüllung der Verpflichtung nicht nur aus zukünftigen Gewinnen und Einnahmen, sondern **auch aus "sonstigem freiem Vermögen" vorsieht**, löst selbst dann **weder handels- noch steuerbilanziell ein Passivierungsverbot aus**, wenn der Schuldner aufgrund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit aus der Sicht des Bilanzstichtages nicht in der Lage ist, freies Vermögen zu schaffen, und eine tatsächliche Belastung des Schuldnervermögens voraussichtlich nicht eintreten wird. **Das wirtschaftliche Unvermögen des Schuldners ist unerheblich**; vielmehr kommt es allein auf den rechtlichen Gehalt der Durchsetzungssperre an.“

Rn. 25: Allein die Vermögenslosigkeit des Schuldners führt nicht dazu, dass eine rechtlich bestehende Verpflichtung aus dem handels- oder steuerrechtlichen Abschluss auszubuchen ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 9; in BFHE 255, 90, BStBl II 2017, 104, Rz 17). Dies entspricht auch der Rechtsauffassung der Verwaltung (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 08.09.2006, BStBl I 2006, 497; Oberfinanzdirektion --OFD-- Frankfurt a.M., Verfügungen vom 30.06.2017, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2017, 1176, und vom 03.08.2018, DStR 2019, 560).

Cash-
Effekt

GuV-
Effekt

Bilanz-
Effekt

Zahl.-
fähigkeit.

Über-
schuld.

BFH, XI R 32/18 zum „sonstigen freien Vermögen“ Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktrittsatz

Erfordernis des sonstigen freien Vermögens (Rn. 30): Die Klägerin war am Bilanzstichtag zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung der B gegenüber **verpflichtet**, die nach Maßgabe der getroffenen Schuldänderungsvereinbarung **vom Gläubiger erzwungen werden konnte**. Eine **Tilgungsmöglichkeit** für die Verbindlichkeiten bestand, soweit die Forderungen u.a. "aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übersteigenden **freien Vermögen**" zu bedienen waren“.

Rn. 31: Das **rechtliche Bestehen einer Verbindlichkeit bewirkt im Regelfall eine wirtschaftliche Belastung** und rechtfertigt somit eine Passivierung der Verbindlichkeit. Es lässt darauf schließen, dass der Gläubiger sein Forderungsrecht geltend machen wird und das Vermögen somit durch bevorstehende Zahlungen belastet ist. Besteht die Forderung rechtlich fort und ist der Gläubiger weiterhin zur Geltendmachung der Forderung entschlossen, hat sich die Vermögenslage des Schuldners nicht verbessert (vgl. Kahlert in Brückmanns/Thole, Handbuch Insolvenzplan, 2. Aufl., Steuerfolgen von Sanierungsmaßnahmen, Rz 145). Die mit einem Rangrücktritt versehenen Verbindlichkeiten sind weiterhin --nachrangige-- Verbindlichkeiten, die den Vermögensrechten der Gesellschafter vorgehen und damit fortbestehende Verbindlichkeiten (vgl. auch Briese, DStR 2017, 799, 803, m.w.N.). Anders als bei einem vollständigen oder teilweisen Forderungsverzicht führt der Rangrücktritt nicht dazu, dass die betreffende Verbindlichkeit erlischt oder sich im Bestand mindert.

Cash-
Effekt

GuV-
Effekt

Bilanz-
Effekt

Zahl.-
fähigkeit.

Über-
schuld.

BFH, XI R 32/18 zum „sonstigen freien Vermögen“ Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktrittsatz

Ausnahme, die zur gewinnerhöhenden Ausbuchung führt (Rn. 33): Die Verbindlichkeit wäre **nur dann auszubuchen, falls eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit gegen eine Inanspruchnahme spräche**. Diese Voraussetzung ist bei Vermögenslosigkeit indes nicht gegeben, so dass auch im Überschuldungsfall weiterhin Fremdkapital vorliegt. Mit Rücksicht auf das Gebot des vollständigen Vermögensausweises (§ 246 Abs. 1 HGB) **führt allein die Vermögenslosigkeit des Schuldners nicht dazu, eine rechtlich bestehende Verpflichtung aus dem handels- oder steuerrechtlichen Abschluss auszubuchen** (vgl. Wacker in Festschrift Gosch, 2016, S. 413, 416). Gleiches gilt für den Fall, dass --wie hier-- eine Rangrücktrittsvereinbarung die Verpflichtung bestehen lässt, die Gesellschafterforderungen aus dem nach Begleichung der vorrangigen Ansprüche verbleibenden sog. **freien Vermögen zu tilgen**. Tragend ist mithin auch im Rahmen dieser Beurteilung nicht das wirtschaftliche Unvermögen, für die Schulden aufkommen zu können, sondern der rechtliche Gehalt der vereinbarten Durchsetzungssperre (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 409, BStBl II 2017, 670, Rz 16). Anderenfalls würde ein unzutreffendes Bild von der Vermögenslage des Schuldners vermittelt. Der Nichtausweis der Verbindlichkeit würde gegen den Vorsichtsgrundsatz sowie das Gebot des vollständigen Ausweises bestehender Risiken verstoßen (vgl. BFH-Urteile vom 30.03.1993 - IV R 57/91, BFHE 170, 449, BStBl II 1993, 502, unter 1.b dd; vom 20.10.2004 - I R 11/03, BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581, unter II.2.b; in BFHE 255, 90, BStBl II 2017, 104, Rz 21).

Cash-
Effekt

GuV-
Effekt

Bilanz-
Effekt

Zahl.-
fähigkeit.

Über-
schuld.

BFH, XI R 32/18 zum „sonstigen freien Vermögen“ Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktrittsatz

Kein steuerliches Passivierungsverbot nach § 5 Abs. 2a EStG (Rn. 34ff.): Auch auf Rangrücktrittsvereinbarungen, die zum Inhalt haben, dass die Verbindlichkeiten nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt werden müssen, ist § 5 Abs. 2a EStG anwendbar (vgl. BFH-Urteile in BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 10; in BFHE 255, 90, BStBl II 2017, 104, Rz 19).

Dagegen ist § 5 Abs. 2a EStG auf Rangrücktrittsvereinbarungen nicht anwendbar, wenn die Verbindlichkeit auch aus sonstigem Vermögen, dem sog. freien Vermögen, zu tilgen ist (vgl. --auch zur Tilgung aus freiem Vermögen bereits vor Einfügung des § 5 Abs. 2a EStG-- BFH-Urteile in BFHE 170, 449, BStBl II 1993, 502, Leitsatz; in BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581, unter II.2.b; in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332, Rz 20; in BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 9; in BFHE 255, 90, BStBl II 2017, 104, Rz 21). Die Verwaltung teilt diese Auffassung (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2006, 497; OFD Frankfurt a.M., Verfügungen vom 30.06.2017, GmbHR 2017, 1176, und vom 03.08.2018, DStR 2019, 560). Eine derartige Rangrücktrittsvereinbarung lässt auch nicht darauf schließen, dass die Verbindlichkeit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden muss.

Cash-
Effekt

GuV-
Effekt

Bilanz-
Effekt

Zahl.-
fähigkeit.

Über-
schuld.

BFH, XI R 32/18 zum „sonstigen freien Vermögen“ Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktrittsatz

Es muss trotzdem niemand wissen, was sonstiges freies Vermögen eigentlich ist (Rn. 42ff.): Aus § 5 Abs. 2a EStG ergibt sich nicht, dass die Bezugnahme in einer Rangrücktrittsabrede auf das die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigende Vermögen die Pflicht des Schuldners, Verbindlichkeiten zu passivieren, der Höhe nach auf den Umfang des im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe tatsächlich vorhandenen freien Vermögens beschränken würde. **Es reicht aus, dass auf das "freie" Vermögen Bezug genommen wird, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe dieses am zu beurteilenden Bilanzstichtag tatsächlich vorhanden ist.** Der dahingehende Zukunftsbezug, dass das in Bezug genommene Vermögen erst noch erwirtschaftet werden muss, wäre zwar faktisch, nicht jedoch rechtlich gegeben. Dieser faktische Zukunftsbezug ist jedoch irrelevant, da die reale Erfüllungsfähigkeit für die Passivierung einer Verbindlichkeit irrelevant ist; nur die rechtliche Verknüpfung ist im Rahmen des § 5 Abs. 2a EStG maßgeblich.

Dies dient auch der **Rechtssicherheit**; denn zur Beantwortung der Frage, ob und inwieweit zum jeweiligen Bilanzstichtag "sonstiges Vermögen" tatsächlich vorhanden ist, wäre jeweils eine Schattenliquidationsrechnung durchzuführen (vgl. Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 957d). Im Übrigen zeigt der Streitfall, dass allein die Einstellung der operativen Tätigkeit nicht die an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit für den Wegfall der wirtschaftlichen Belastung bietet, da die Klägerin ihre operative Tätigkeit nach mehr als zehn Jahren wieder aufgenommen hat (vgl. insoweit auch Seppelt, BB 2019, 114).

Cash-
Effekt

GuV-
Effekt

Bilanz-
Effekt

Zahl.-
fähigkeit.

Über-
schuld.

BFH, XI R 32/18 zum „sonstigen freien Vermögen“ Zur Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktrittsatz

Weitere Grundsätze, die der BFH bestätigt (Rn. 28):

- Aufgrund des Schuldänderungsvertrages wird die Forderung mit dinglicher Kraft inhaltlich dahin umgewandelt, dass sie --bezogen auf den **Überschuldungsstatus-- nicht mehr zu passivieren** ist.
- Die Forderung bildet im Verhältnis zu den übrigen Gläubigern haftendes Kapital und darf deshalb nicht an den Forderungsinhaber ausbezahlt werden. Damit wird der Forderung vereinbarungsgemäß eine nachrangige Stellung zugewiesen, die eine Befriedigung nur aus freiem, nicht zur Schuldendeckung benötigtem Vermögen der Gesellschaft gestattet.
- Durch die Vereinbarung wird zwar die Rangfolge, nicht aber der Bestand der Forderung geändert, so dass auch etwaige **Sicherungsrechte nicht berührt werden** (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 204, 231, DStR 2015, 767, Rz 32, m.w.N.). Die betreffende Verbindlichkeit bleibt mithin rechtlich bestehen und wird nur in ihrem Rang verändert; der Rangrücktritt stellt damit **keinen Forderungsverzicht** dar, der Gläubiger bleibt Inhaber der Forderung (vgl. z.B. Schmidt, Der Konzern 2017, 86, 88 ff.). Dies ist auch hier der Fall..“
- Pflichtwidrige Zahlung führt zum Rückforderungsanspruch (§ 812 BGB) und zur Anfechtbarkeit.

Cash-
Effekt

GuV-
Effekt

Bilanz-
Effekt

Zahl.-
fähigkeit.

Über-
schuld.

Besteht eine Insolvenzantragspflicht?

- Die vermögenslose Tochtergesellschaft T-GmbH hat gegenüber ihrer 100%igen Muttergesellschaft noch ein Darlehen. Die Muttergesellschaft beschließt die Auflösung und Liquidation der Tochter-GmbH, ohne auf das Darlehen zu verzichten. Ein Rangrücktritt wurde nicht vereinbart.



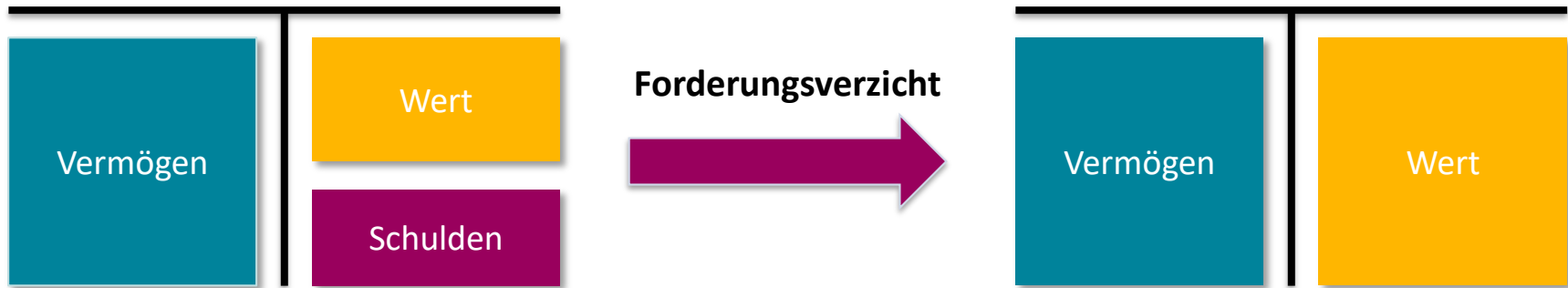
Besteht eine Insolvenzantragspflicht?

- Eine vollständige Tilgung der Gesellschaftsschulden kann nicht erwartet werden, wenn das Aktivvermögen nicht ausreicht, um sämtliche Gläubiger zu befriedigen und ein Abtrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt oder das Verfahren deswegen eingestellt würde.
- Dies setzt aber voraus, dass der Liquidator einen Insolvenzantrag stellt.
- Es könnten ja beispielsweise in einem Insolvenzverfahren über Anfechtung und Haftung generierbare Ansprüche bestehen („Sonderaktiva“).
- Lösung: Rangrücktritt (siehe vorstehendes BFH-Urteil).
- Hierzu: Keller, GmbHR 2021, 701

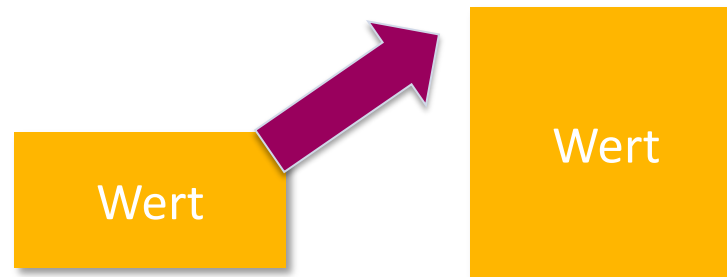


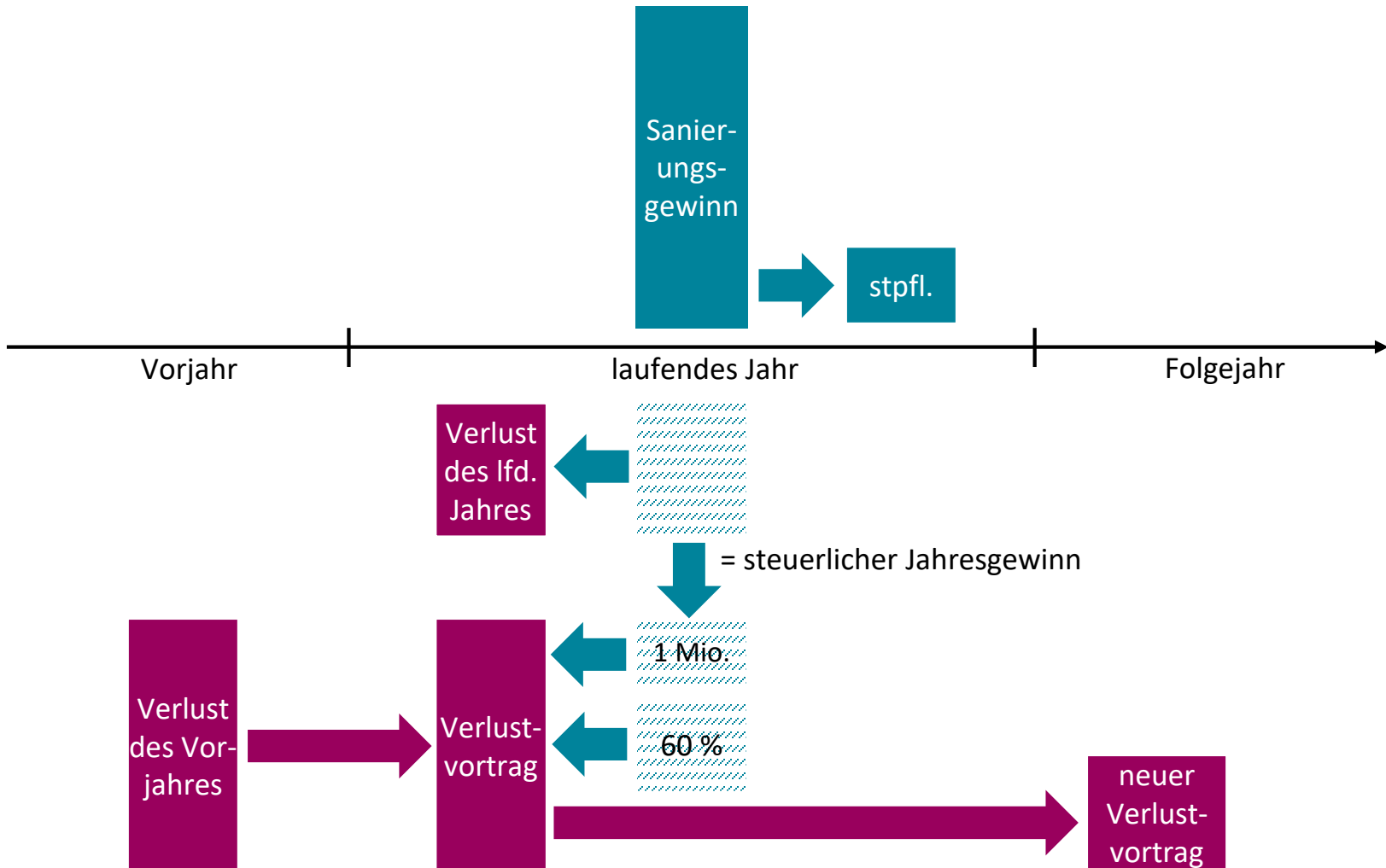
Sanierungsgewinne

Die Sichtweise der Finanzverwaltung: Verzicht macht reich



steuerlicher Betriebsvermögensvergleich
Wertzuwachs („Sanierungsgewinn“)







§ 3a EStG und § 7b GewStG regeln die neue Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne (gültig für alle Schuldenerlasse ab dem 7. Februar 2017; auf Antrag auch für Altfälle).

- Erste Bewährungsproben stehen an (vgl. Lampe/Breuer/Hotze, DStR 2018, 173).
- Erwartet wird ein sehr umfangreiches BMF-Schreiben zur Auslegung des neuen Gesetzes (mit Berechnungsbeispielen). Im Übrigen wird die Regelung (anders als früher) voll justiziabel sein.
- Ist der Schuldenerlass nachrangiger Forderungen im Insolvenzplan nicht betrieblich veranlasst (und erfüllt damit nicht die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit)?
- Ist die Steuerfreiheit ausgeschlossen, wenn sämtliche Verlustposten schon vorher verrechnet wurden? (Bsp: Zusammenveranlagte Ehegatten; unbeachtlich nach Kahlert, in: Kübler, HRI, 3. Aufl. 2019, § 57 Rn. 144)
- Zur Anwendung der Altfall-Regelung in der Praxis: FG Münster, Urteil vom 15. Mai 2019, 13 K 2520/16 AO, EFG 2019, 1401.



Auf dem Weg zur Neuregelung

Deutschland bei der Europäischen Union
Rue Jacques de Lalaing/Jacques de
Lalaingstraat 8-14
1040 Bruxelles/Brussel

SA.48515 (2017/N) – Steuerbefreiung für Sanierungserträge

Sehr geehrte Damen und Herren,

am 28. Juni 2017 hat Deutschland bei der Europäischen Kommission das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen angemeldet, dem zufolge auf Sanierungserträge nach Berücksichtigung des Verlustvortrags weder Einkommen- noch Körperschaft- noch Gewerbesteuer erhoben wird (im Folgenden „Maßnahme“). Sanierungserträge entstehen, wenn Gläubiger eines zu sanierenden Unternehmens auf ihre Forderungen gegen dieses Unternehmen verzichten.

Die Bundesregierung betrachtet die Maßnahme nicht als staatliche Beihilfe, macht jedoch für den Fall, dass sie als Beihilfe angesehen werden sollte, hilfsweise geltend, es handle sich um eine bestehende Beihilfe. Im Laufe der vorläufigen Untersuchung hat Deutschland zusätzliche Informationen übermittelt.

Auf der Grundlage der vorliegenden Informationen sind die Dienststellen der Kommission zu dem Ergebnis gelangt, dass die Maßnahme, falls sie als staatliche Beihilfe eingestuft würde, eine bestehende Beihilfe im Sinne des Artikels 1 Buchstabe b Ziffer i der Verfahrensverordnung für staatliche Beihilfen¹ darstellen dürfte.

Die Kommission nimmt zur Kenntnis, dass Sanierungserträge in Deutschland seit einem Gerichtsurteil aus dem Jahr 1928², das 1976 in einem Gesetz³ kodifiziert wurde, nicht der Einkommensteuer unterliegen. Seit Erlass eines entsprechenden Gesetzes⁴ im Jahr 1934 sind sie auch von der Körperschaftsteuer befreit. Die Bundesregierung hat ferner nachgewiesen, dass die Abschaffung der Steuerbefreiung durch ein Gesetz von 1997⁵ nicht zu einer effektiven Besteuerung von Sanierungserträgen geführt hat, da die Steuerverwaltung diese Erträge nach einer anderen, allgemeinen Bestimmung der Abgabenordnung aus Billigkeitsgründen konsequent von der Steuer befreit hat. Seit 2003

¹ Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 9).

² RFH-Urteil VI A 1499/28 vom 12. Dezember 1928 (RStB. 1929 S. 86).

³ Körperschaftsteuer-Reformgesetz vom 31. August 1976 (BGBl. I S. 2597).

⁴ § 11 Nummer 4 KStG vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1031).

⁵ Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl. I S. 2590).

Bitte geben Sie in jedem Schreiben Titel und Nummer der Beihilfesache an.
Commission européenne, 1049 Bruxelles/Europese Commissie, 1049 Brussel – BELGIQUE/BELGIË. Tel.: +32 229-91111.
Buro MADO 21/066, Durchwahl: +32 229-93381.
stateaidgreffe@ec.europa.eu

wird die Steuerbefreiung auf der Grundlage des sogenannten Sanierungserlasses⁶ gewährt.

Zudem hat die Bundesregierung präzisiert, dass mit der Befreiung von der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer rechtlich automatisch die Befreiung von der Gewerbesteuer verbunden ist.

Trotz bestimmter formaler und administrativer Änderungen sind daher Anwendung und Wirkung der Maßnahme (Nichtbesteuerung von Sanierungserträgen) in der Praxis mindestens seit 1934 gleich geblieben. Die Maßnahme ist somit als „bestehend“ anzusehen, da sie vor Inkrafttreten des AEUV in Deutschland eingeführt wurde und auch nach dessen Inkrafttreten weiterhin anwendbar ist.

Da die angemeldete Maßnahme zur Folge hat, dass eine bestehende Maßnahme weiter angewendet wird, muss sie nicht nach Artikel 108 AEUV bei der Kommission angemeldet werden und kann durchgeführt werden.

Mit vorzüglicher Hochachtung

e-Unterschrift
Karl SOUKUP

Ansprechpartner(in):
[...]

⁶ BMF-Schreiben vom 27. März 2003 (BStBl. 2003 I S. 240).

Voraussetzungen der Neuregelung (§ 3a EStG)

- Ein erstes Urteil dazu: BFH, Beschluss vom 27. November 2020, X B 63/20, ZinsO 2021, 725

**Kein steuerfreier Sanierungsgewinn bei Erlass einer Forderung
aus ausschließlich eigennützigem Interesse des Gläubigers –
Unternehmensbezogene Sanierung gem. § 3a II EStG**

EStG §§ 3a I 1, II, 52 IVa 1 u. 3

1. Die Auslegung der Tatbestandsmerkmale einer unternehmensbezogenen Sanierung iSv § 3a I 1 und II EStG ist durch die zu § 3 Nr. 66 EStG aF ergangene Rechtsprechung des BFH bereits hinreichend geklärt.
2. Die für eine Steuerbefreiung von Sanierungserträgen ua erforderliche Sanierungsabsicht setzt in jedem Fall den Nachweis voraus, dass der Gläubiger den Schuldenerlass auch mit dem Ziel der Sanierung des schuldnnerischen Unternehmens ausgesprochen hat. Ausschließlich eigennützige Motive sind insoweit nicht ausreichend.

BFH, Beschluss vom 27.11.2020 – X B 63/20

Voraussetzungen der Neuregelung (§ 3a EStG)

- Im Urteilsfall verzichtete eine Bank nicht fremdnützig genug:
- „Das Finanzgericht (FG) hat im Streitfall nicht feststellen können, dass die Sanierung des Unternehmens des Klägers für die X-Bank zumindest mitentscheidend gewesen sei. Es ist vielmehr - ohne dass dies der Kläger mit Verfahrensrügen angegriffen hätte - davon ausgegangen, dass das Handeln der Bank ausschließlich von der Absicht getragen war, möglichst hohe Tilgungsbeträge für ein bereits wertberichtigtes Kreditengagement zu erzielen.“
- Vgl. auch RiBFH Reddig, HFR 2021, 437 (Heft vom 15.05.2021): Der verzichtende Gläubiger muss „zumindest auch“ in der Absicht fremdnütziger Sanierung handeln. Anderenfalls wäre das Tatbestandsmerkmal Maulatur.

➤ Fazit:

Die Absicht wird grundsätzlich vermutet, wenn der Schuldner sanierungsbedürftig ist und der Schuldenerlass geeignet ist, die Sanierung herbeizuführen und der Gläubiger zumindest auch die Absicht verfolgt, die Sanierung des Schuldners zu unterstützen. Kritisch ist es, wenn eine Bank einem Teilverzicht nur deswegen zustimmt, um das Restdarlehen zurückzuerhalten.

Keine Erlassmöglichkeit nach § 227 AO im Billigkeitsverfahren

- Schon immer wurde diskutiert, ob Sanierungsgewinne neben der Steuerfreiheit nach dem früheren Sanierungserlass auch im Erlasswege über § 227 AO steuerfrei gestellt werden können:

Abgabenordnung (AO) § 227 Erlass

Die Finanzbehörden können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden.



Keine Verzichtsmöglichkeit nach § 227 AO im Billigkeitsverfahren

(FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 19.04.2021, 5 K 1689/20, BeckRS 2021, 9332)

- Finanzverwaltung wendet die Altfallregelung (BMF-Schreiben vom 27. April 2017) noch an, obwohl der BFH dieses ebenfalls für verfassungswidrig hielt (BFH, Urteile vom 23. August 2017, I R 52/14 und X R 38/15). Das Finanzgericht weist dies zurück.
- Finanzgericht: Die Anwendung des § 3a EStG (der auf Antrag auch für Altfälle gilt, § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG) sei eine Steuerbefreiungsvorschrift, über die im Veranlagungsverfahren zu entscheiden sei. Im Billigkeitsverfahren könne hierüber nicht entschieden werden. Es wurde die Klagerücknahme empfohlen.

Sanierungserlasses). Daher kann in dem vorliegenden Billigkeitsverfahren nach § 227 AO kein Antrag auf Anwendung des § 3a EStG gestellt werden (Seer in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 20. Aufl. 2021, § 3a EStG, Rn. 6a; Levedag in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, 39. Aufl. 2020, § 3a EStG, Rn. 4; so auch FG Münster, Urteil vom 15. Mai 2019 13 K 2520/16, EFG 2019, 1401).

Ob die Kläger über einen Antrag nach § 52 Abs. 4a S. 3 EStG eine Änderung des bestandskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheides 2011 vom 5. Februar 2015 erreichen können bzw. ob ein solcher Antrag als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO angesehen werden könnte (was umstritten ist, vgl. die Nachweise bei Seer in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 20. Aufl. 2021, § 3a EStG, Rn. 6a), ist nicht Gegenstand des vorliegenden (Erlass-)Verfahrens und kann daher offenbleiben.

- **Nach Ansicht des Finanzgerichts hat die gewählte Verfahrensart die Prüfung des materiellen § 3a EStG ausgeschlossen.** Für noch anhängige Altfälle sollte die Möglichkeit zur Antragstellung nach § 52 EStG in Abstimmung mit der Finanzverwaltung geprüft werden. Sofern der Steuerbescheid schon bestandskräftig ist, ist eine Durchbrechung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO denkbar (rückwirkendes Ereignis).



**Gemeinsam durch die Brandung
Restrukturierung mit GSK**

Ich freue mich, von Ihnen zu hören!



Dr. Raoul Kreide

Rechtsanwalt | Partner | 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

Tätigkeitsschwerpunkte

- Restrukturierung mittelständischer Unternehmen
- Strategisch-taktische Beratung von Vermietern bei Mieterinsolvenzen
- Begleitung von Unternehmerfamilien bei Transformationsprozessen durch Krisen, Nachfolge und Marktveränderungen
- Konfliktmanagement und Konfliktprävention in Familienunternehmen
- PE-Fonds-Strukturen für Banken zur Unterstützung von Kunden in Krisensituationen mit Eigenkapital
- Bauträgerinsolvenzen / Immobilieninsolvenzrecht
- Distressed M&A

Mitgliedschaften

- Zentrum für Insolvenz und Sanierung an der Universität Mannheim e.V. (ZIS)
- Institut für Sanierungsbilanzrecht (IfSBR)

Veröffentlichungen

- Regelmäßige Veröffentlichungen zu Sanierungsthemen, u.a. Crone/Werner, Modernes Sanierungsmanagement; Bolk, Beratungsschwerpunkte Kapitalgesellschaften; Ott, Beratungsschwerpunkte Unternehmenskauf

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.

24. September 2021



Ihr Ansprechpartner:

Dr. Raoul Kreide

Mittermaierstraße 31 | 69115 Heidelberg

T +49 6221 - 45 66 - 0 | F +49 6221 - 45 66 - 44

raoul.kreide@gsk.de

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Diese Informationen stellen keine individuelle Beratung und keine andere Form individueller Auskünfte dar. Die schriftliche Weiterverbreitung kann eine Veränderung der hier dargestellten Informationen erforderlich machen. Obwohl sich diese Informationen möglicherweise geeignet für Sie erweisen könnten, übernehmen wir keine Gewährleistung oder Garantie für Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieser Präsentation. Soweit gesetzlich zulässig, übernehmen wir keine Haftung für die Verbreitung von Informationen aus dieser Präsentation. Bitte beachten Sie, dass diese Informationen allgemein oder spezifisch geworben werden können. Bitte beachten Sie, dass diese Informationen lediglich eine grobe Orientierung sind und eine gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2015 GSK Stockmann. Alle Rechte vorbehalten. Der Name GSK Stockmann und das Logo sind eingetragene Warenzeichen.



YOUR PERSPECTIVE.

GSK.DE | GSK-LUX.COM