

Die GmbH in der Krise

Bauer

6. Auflage 2020
ISBN 978-3-406-74295-8
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen. [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Masse abgelehnt wird, als nach § 119 InsO unwirksam entschieden²⁸⁸. Maßgeblich für die Beurteilung der (Un)wirksamkeit war der Anknüpfungszeitpunkt. Insoweit muss unterschieden werden zwischen insolvenzunabhängigen und insolvenzabhängigen (insolvenzbedingten) Lösungsklauseln. Letztere sind wegen ihrer Anknüpfung an den Insolvenzantrag oder die Insolvenzeröffnung unwirksam. In Abgrenzung zur vg. Entscheidung des BGH verstößt das in § 8 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2 VOB/B enthaltene Kündigungsrecht aber nicht gegen § 119 InsO.²⁸⁹ Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ist kein wichtiger Grund zur außerordentlichen Kündigung des Werkvertrages durch den Besteller.²⁹⁰ Auch der Insolvenzantrag über das Vermögen des Unternehmers begründet ein solches a.o. Kündigungsrecht des Werkbestellers nicht ohne Hinzutreten weiterer Umstände.²⁹¹

E. Beteiligung des Finanzamts am Sanierungsprozess

I. Vorbemerkung

Hier geht es nicht allein um die Verhandlung mit dem Finanzamt (FA) über Stundung oder (Teil-)Erlass von bestehenden Steuerrückständen, die nach §§ 222, 227 AO möglich sein können.²⁹² ⁴¹¹ Es kommt ebenfalls darauf an, nicht im Wesentlichen „in die Tasche des Fiskus“ zu sanieren, etwa durch Steuern auf Buchgewinne durch Forderungsverzichte der Gläubiger oder den Verlust von Verlustvorträgen nach Gesellschafterwechsel bei Kapitalgesellschaften. Es geht also darum, den Sanierungserfolg nicht durch zu hohe Steuerbelastungen zu gefährden.

Zu beachten ist aber (leider), dass das Finanzamt regelmäßig nicht wie andere Gläubiger durch Vergleichsverhandlungen in das Sanierungsgeschehen eingebunden werden kann, weil Vergleiche über Steueransprüche, auch wenn sie aus der Sicht des Finanzamtes wirtschaftlich sinnvoll wären, regelmäßig dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zuwiderlaufen.²⁹⁴ Auch leugnen die Finanzämter häufig die Stundungs- bzw. Erlasswürdigkeit des Schuldners nach §§ 222, 227 AO, wenn dieser in der Vergangenheit, etwa aus Mangel an Mitteln, steuerrechtliche Pflichten verletzt hat.

²⁸⁸ BGH ZIP 2013, 274 = ZInsO 2013, 292; dazu Huber ZIP 2013, 493 ff.; Jacoby ZIP 2014, 649 ff. Zu Lösungsklauseln im Bankgeschäft s. Obermüller ZInsO 2013, 476 ff.

²⁸⁹ LG Wiesbaden ZIP 2014, 386; zur Zulässigkeit insolvenzabhängiger Lösungsklauseln im Bauvertragsrecht u. sog. Step-In Klauseln s. Scheef/Uyani-Wietz ZIP 2016, 250 ff.

²⁹⁰ BGH ZIP 2017, 1915.

²⁹¹ Zeyns ZIP 2018, 8 ff.

²⁹² Zur Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft bei Umstrukturierungen – teuer erkaufte Rechtssicherheit? sa Keß/Zillmer DStR 2008, 1466 ff.

²⁹³ Ausgewählte Literatur zu steuerlichen Aspekten einiger Restrukturierungsmaßnahmen in der Krise der GmbH: Crezelius NZI 2005, 542 f.; Obermair BB 2006, 582 ff.; Eickhorst BB 2007, 1707 ff.; Frey/Mückl GmbHR 2010, 1193 ff.; Schwenker/Fischer DStR 2010, 1117 ff.; Thiele ZInsO 2014, 325 ff. und ZInsO 2014, 373 ff.; Aigner JM 2015, 119 ff.

²⁹⁴ S. nur BFH GmbHR 2011, 557.

II. Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen?

1. Mögliche Ansätze

412 Unternehmenssanierung wird regelmäßig auch eine teilweise Entschuldung des Unternehmens umfassen. Insb. die Entschuldung einer Kapitalgesellschaft birgt jedoch steuerliche Risiken. Damit die Steuern (Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer) auf Sanierungsgewinne den Erfolg nicht wieder zunichtemachen bzw. zu stark einschränken, sind im Vorfeld Überlegungen anzustellen, wie die Sanierungsgewinne steuerlich zu behandeln sind. Um Sanierungsgewinne handelt es sich nicht, wenn zwischenzeitlich bis zur Entscheidung des Finanzamtes die Sanierungsseignung der Maßnahme entfällt.²⁹⁵

Grundsätzlich sind folgende Möglichkeiten denkbar:

- **Stundung, Erlass, niedrigere Festsetzung, §§ 222, 227, 163 AO:** Häufig nur schwer zu erreichen, da damit die gesetzgeberische Entscheidung, die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes abzuschaffen, durch die Verwaltung korrigiert würde;
- **Verrechnung** des den Verlustvortrag übersteigenden Teils des Sanierungsgewinns durch Verringerung der Buchwerte der abschreibungsfähigen Aktiva (Folge: Bildung stiller Reserven mit Effekt der Steuerstundung bis zur Auflösung) wird regelmäßig abgelehnt;
- Bildung einer steuerfreien zinslosen **Rücklage** i.H.d. laufenden und des den Verlustvortrag übersteigenden Teils des Sanierungsgewinns, die innerhalb einer bestimmten Zeit (z.B. 10–15 Jahre) gewinnerhöhend aufzulösen ist.

2. Sonderregelungen zur ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen

413 a) **Sanierungserlass des BMF aus dem Jahr 2003 unanwendbar.** Das BMF-Schreiben vom 27.3.2003 (Sanierungserlass) zur ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen²⁹⁶, nach welchem die Steuern, die aus Sanierungsmaßnahmen, insbesondere aus Forderungsverzichten der Gläubiger entstehen und die über die Verlustvorträge hinausgehen (Sanierungsgewinne), aus Billigkeitsgründen abweichend festgesetzt, gestundet und anschließend erlassen werden konnten, war nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH wegen Verstoßes gegen das Legalitätsprinzip (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung) aus Art. 20 Abs. 3 GG, § 85 S. 1 AO nicht (mehr) anwendbar.²⁹⁷ Der Sanierungserlass des BMF sei eine strukturelle Gesetzeskorrektur, da aus allgemeinen Billigkeitserwägungen über die in §§ 163, 227 AO gesetzlich normierten Voraussetzungen für Erlass und Stundung der Steuern hinausgegangen werde. Auf sog. Altfälle, also solche in denen der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zum 8.2.2107 (Tag der Bekanntmachung der vg. Entscheidung des BFH) ausgesprochen wurde, sollte gemäß Schreiben des BMF

²⁹⁵ VG München BB 2010, 747.

²⁹⁶ BStBl. I 2003, 240 ff., ZIP 2003, 690.

²⁹⁷ Großer Senat des BFH ZIP 2017, 338 = GmbHR 2017, 310; dazu Schüppen ZIP 2017, 752 ff.

vom 27.4.2017 (IV C 6-S 2140/13/10003, BStBl. I 2017, 741) der frühere Sanierungserlass vom 27.3.2003 weiter angewendet werden. Auch dies hat der BFH jedoch in zwei Entscheidungen wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung untersagt.²⁹⁸ Gegen eine dieser Entscheidungen ist Verfassungsbeschwerde beim BVerfG anhängig.²⁹⁹ Nach der Verwaltungsanweisung des BMF im BMF-Schreiben vom 29.3.2018 (BStBl. I 2018, 588) sind die beiden vg. Entscheidungen des BFH über die eintchiedenen Fälle hinaus nicht anzuwenden.³⁰⁰ Auch danach hat der BFH entschieden, dass das BMF-Schreiben vom 27.3.2003 insgesamt unanwendbar bleibt; die Wiederholung der Verwaltungsauffassung im jüngsten BMF-Schreiben ändere daran nichts.³⁰¹

b) Gesetzliche Sonderregelungen zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen. Nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH stand die Sanierungspraxis vor einem steuerrechtlichen Scherbenhaufen, da jegliche Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht fehlte.³⁰² Die steuerlichen Folgen der Sanierung konnten leider durchaus geeignet sein, eine wirtschaftlich sinnvolle und mögliche Sanierung des angeschlagenen Unternehmens zu verhindern, da das nach der Entscheidung des großen Senats des BFH verbliebene steuerrechtliche Instrumentarium bei weitem nicht ausreichte. So werden zur endgültigen finanziellen Sanierung des Unternehmens regelmäßig Forderungs(teil)verzicht der Gläubiger mit den nun ungebremsten Steuerfolgen erforderlich sein, so dass lediglich Rangrücktritte oft nicht ausreichen.³⁰³ Auch werden Steuererlasse nach §§ 163, 227 AO häufig wegen der hohen und ungenauen Voraussetzungen der Erlasswürdigkeit des Steuerpflichtigen regelmäßig nicht oder zumindest nicht mit der für das Sanierungskonzept erforderlichen Prognostizierbarkeit erreichbar sein.³⁰⁴

Also bestand dringender Handlungsbedarf sowohl der Verwaltung als auch des Gesetzgebers, da der durch den BFH geschaffene Schwebezustand für sanierungsbedürftige und -würdige Unternehmen untragbar und für die Sanierungskultur schädlich war.³⁰⁵ Für nach der Entscheidung des großen Senats des BFH entstandene und weiter entstehende Sanierungsgewinne wurde eine umgehende gesetzliche Regelung erforderlich, die auch die Gewerbesteuer erfasst.³⁰⁶ Nach der Anregung durch den Bundesrat zur Wiedereinführung einer Regelung zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen³⁰⁷ hat der Bundestag gemäß den Empfehlungen des Finanzausschusses³⁰⁸ mit Gesetz vom 27.6.2017³⁰⁹ gegen schädliche Steuerpraktiken folgende **Gesetzesänderungen** betr. die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen beschlossen:

²⁹⁸ BFH ZIP 2017, 2158 und 2161; dazu Desens NZG 2018, 87 ff.

²⁹⁹ Az. 2 BvR 2637/17 (gegen die Entscheidung des BFH Az. I R 52/14); Mitteilung Geberth/Bartelt GmbH 2018, R. 117, 118.

³⁰⁰ BMF-Schr. V. 29.3.2018, BStBl. I 2018, 588, GmbHR 2018, 496.

³⁰¹ BFH ZIP 2018, 1360.

³⁰² Sa den Bericht der sog. Seer-Kommission zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht, Beilage 2 zu ZIP 42/2014.

³⁰³ So aber Sax ua ZIP 2017, 710 ff.

³⁰⁴ Sa Desens ZIP 2017, 645 ff.

³⁰⁵ Sa Commandeur/Brockner NZG 2017, 333 ff.

³⁰⁶ Stellungnahme des DAV NZG 2017, 336; Kahlert/Schmidt ZIP 2017, 503 ff.

³⁰⁷ BR-Drs. 59/17, 10 ff.

³⁰⁸ BT-Drs. 18/12128.

³⁰⁹ BGBl. I 2017, 2074.

- neuer § 3a EStG zur Behandlung von Sanierungserträgen (einschl. solcher aus RSB), vergleichbar mit dem BMF-Schreiben vom 27.3.2003,
- neuer § 3c Abs. 4 EStG: kein Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen, die zu steuerfreien Sanierungserträgen führen,
- neuer § 8 Abs. 9 KStG: Anwendung der §§ 3a und 3c EStG auch auf die Körperschaftsteuer,
- neuer § 7b GewStG: Anwendung der §§ 3a und 3c EStG auch auf die Gewerbesteuer.

Nach einem im Gesetz enthaltenen Vorbehalt sollte es erst nach ausdrücklicher Bestätigung der Vereinbarkeit mit dem EU-Beihilfenrecht durch die EU-Kommission in Kraft treten können. Die Kommission hat dies jedoch nicht beschlossen, sondern in einem sog. „Comfort letter“ mitgeteilt, dass sie keine beihilferechtlichen Bedenken gegen die deutsche Regelung hat. Danach wurde der Geltungsvorbehalt durch das Gesetz zur Vermeidung vom Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften³¹⁰ gestrichen und die Neuregelung damit **rückwirkend in Kraft** gesetzt. Gleichzeitig wurde die Möglichkeit geschaffen, die Neuregelung auf Antrag auch auf **Altfälle** (Schuldenerlass bis zum 8.2.2017 = Tag der Bekanntgabe der Entscheidung des großen Senats des BFH) anzuwenden. Das war zur Vermeidung einer misslichen Lücke für die Zwischenzeit nötig geworden, weil der BFH in zwei Entscheidungen wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung die im Schreiben des BMF vom 27.4.2017 (IV C 6-S 2140/13/10003) vorgesehene weitere zwischenzeitliche Anwendung des Sanierungserlasses vom 27.3.2003 untersagt hatte.³¹¹

3. Verlustvorträge, Sanierungs- und Konzernklausel in § 8c KStG

- 416 a) Untergang von Verlustvorträgen bei Anteilsübertragungen.** Nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. gingen bei Übertragung von 25–50 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft die Verlustvorträge anteilig, nach § 8c Abs. 1 S. 2 KStG bei Übertragung von mehr als 50 % der Gesellschaftsanteile die Verlustvorträge vollständig unter³¹². Das galt auch für den Erwerb durch eine Erwerbergruppe nach § 8c Abs. 1 S. 3 KStG. Eine solche liegt nur dann vor, wenn mehrere Erwerber bei dem (auch mittelbaren) Erwerb von Anteilen an der Verlustgesellschaft zusammenwirken und sie auf der Grundlage einer im Erwerbszeitpunkt bestehenden Absprache im Anschluss an den Erwerb einen beherrschenden Einfluss in dieser Gesellschaft ausüben können; die bloße Möglichkeit des Beherrschens genügt nicht. Dafür hat die Finanzbehörde die Feststellungs- und Beweislast.³¹³

Das **BVerfG** hat jedoch entschieden, dass § 8c Abs. 1 S. 1 KStG verfassungswidrig ist, da mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind. Es fehle ein sachlich einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften bei der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte. Mit § 8c Abs. 1 S. 1 KStG habe der Gesetzgeber keinen typischen

³¹⁰ v. 11.12.2018, BGBl I 2018, 2338 ff.

³¹¹ BFH ZIP 2017, 2158 und 2161.

³¹² Für unterjährigen Beteiligungserwerb s. BFH GmbHR 2012, 410; dazu Altrichter-Herzberg GmbHR 2012, 724 ff. und Grieser/Faller DStR 2012, 1007 ff.; zur Unionsrechtskonformität der Vorschrift in grenzüberschreitenden Fällen s. Drüen/Schmitz GmbHR 2012, 485 ff.

³¹³ BFH GmbHR 2017, 826.

Missbrauchsfall als Ausgangspunkt für diese generalisierende Regelung gewählt.³¹⁴ Bis zum 31.12.2018 musste der Gesetzgeber eine verfassungskonforme Neuregelung für die Anwendungszeiträume vom 1.1.2008 bis 31.12.2015 treffen. Durch das Gesetz zur Vermeidung vom Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften³¹⁵ wurde § 8c Abs. 1 S. 1 KStG von Beginn an (ab VZ 2008) vollständig aufgehoben.³¹⁶

Die Auswirkungen der Entscheidung des BVerfG auf (den bestehen gebliebenen) § 8c Abs. 1 S. 2 KStG, nach welchem die Verlustvorträge bei Übertragung von mehr als 50 % der Anteile an der Körperschaft vollständig untergehen, sind unklar, weil auch diese Regelung zumindest nicht ausdrücklich an eine Änderung des Unternehmensgegenstandes anknüpft. Das FG Hamburg hat auch § 8c Abs. 1 S. 2 KStG dem BVerfG zur verfassungsrechtlichen Prüfung mit der Begründung vorgelegt, der vollständige Verlustuntergang könne nicht mit dem Missbrauchsargument der Einflussnahmemöglichkeit begründet werden, da auch an Minderheitsgesellschafter verdeckte Gewinnausschüttungen erfolgen könnten.³¹⁷

Zu Verlustuntergang und Verlustrettung bei unterjähriger Anteilsübertragung s. Neyer, DStR 2018, 2245 ff.

b) Sanierungsklausel, § 8c Abs. 1a KStG. Durch das sog. Bürgerentlastungs-gesetz³¹⁸ wurde in § 8c KStG ein neuer Absatz 1a aufgenommen, nach welchem die Verlustvorträge bei einem Beteiligungserwerb zum Zweck der – in der Vorschrift gesetzlich definierten – Sanierung des Geschäftsbetriebes der Körperschaft nicht verloren gehen. 417

Die Europäische Kommission erklärte mit Beschluss vom 26.1.2011 die Regelung als europarechtswidrig, weil durch sie notleidende Unternehmen besser behandelt würden als gesunde und sie daher eine verbotene Beihilfe i.S.d. Art. 107 I AEUV darstelle.³¹⁹ Gegen diese Entscheidung hat die deutsche Bundesregierung Klage beim EuG erhoben.³²⁰ Das FG Münster hatte die AdV bei Nichtanwendung der Sanierungsklausel entschieden.³²¹ Die Klage wurde jedoch durch Beschluss des EuG vom 18.12.2012, bestätigt durch Beschluss des EuGH vom 3.7.2014 als unzulässig verworfen, weil sie verfristet war.³²²

In zwei Einzelfällen hat sich das Gericht der EU (EuG) mit den materiell-rechtlichen Beihilfeaspekten des § 8c Abs. 1a KStG befasst und in beiden Fällen entschieden, dass die beihilferechtliche Selektivität der Sanierungsklausel „prima facie“ gegeben ist und die EU-Kommission bei ihrer vg. Untersagungsentscheidung keinen Fehler gemacht habe.³²³ Die Sanierungsklausel des KStG war also auch weiterhin nicht anwendbar

³¹⁴ BVerfG ZIP 2017, 1009.

³¹⁵ v. 11.12.2018, BGBl I 2018, 2338 ff.

³¹⁶ Verwaltungsanweisung dazu BMF-Schr. V. 10.1.2019, GmbHR 2019, 259 f.

³¹⁷ FG Hamburg DStR 2017, 2377; Verfahren beim BVerfG anhängig mit Az. 2 BvL 19/17.

³¹⁸ beschlossen vom Bundestag am 19.6.2009, BT-Drs. 16/13429.

³¹⁹ Mittlg. in ZIP 2011, A 10; DStR 2013, 132; dazu Drüen DStR 2011, 289 ff. Wegen des förmlichen Prüfverfahrens war die Anwendbarkeit der Regelung nach dem BMF-Schreiben v. 30.4.2010, DStR 2010, 928, zuvor ausgesetzt. Zur Europarechtswidrigkeit sa Ehrmann DStR 2011, 5 ff.

³²⁰ Dazu Breuninger/Ernst GmbHR 2011, 673 ff.

³²¹ FG Münster DStR 2011, 1507.

³²² Az. Rs T-205/11, ZIP 2013, A 17 und Az. C-102/13 P.

³²³ EuG GmbHR 2016, 384; dazu Hinder/Hentschel GmbHR 2016, 345 ff. Zum weiteren Fortgang Geberth GmbHR 2018, R. 43.

(ausgesetzt nach § 34 Abs. 6 KStG). In den Rechtsbehelfsverfahren vor dem EuGH hat der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen jedoch die Auffassung vertreten, dass die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG lediglich die allgemeine Regelung des Verlusterhalts und damit den Normalfall wieder herstelle und somit nicht selektiv sei.³²⁴ Dieser Auffassung ist der EuGH in seiner Entscheidung vom 28.6.2018 gefolgt und hat entschieden, dass die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG keine unzulässige Beihilfe ist, und hat den entgegenstehenden Beschluss der Kommission vom 26.1.2011 für nichtig erklärt.³²⁵ Aus Verfahrensgründen (erhoben war eine Nichtigkeitsklage gegen den Kommissionsbeschluss) hat der EuGH nicht zugleich entschieden, dass die Sanierungsklausel keine verbotene Beihilfe i.S.d. Art 107 I AEUV ist. Da die Ausführungen des EuGH zum maßgeblichen Referenzsystem aber nur den Schluss zuließen, dass die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG wieder anzuwenden ist,³²⁶ musste nun die Aussetzungsregelung in § 34 Abs. 6 KStG aufgehoben werden.³²⁷ Genau das geschah mit § 34 Abs. 6 S. 2 u. 3 KStG durch das Gesetz zur Vermeidung vom Umsatzsteuer ausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften³²⁸, so dass die sog. Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG rückwirkend ab VZ 2008 (Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2017) anwendbar ist.

- 418 c) Konzernklausel.** Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz³²⁹ sind in § 8c Abs. 1 S. 5 u. 6 KStG eine Konzernklausel und eine Verschonungsregelung für stille Reserven aufgenommen worden³³⁰. Die Konzernklausel wurde durch das Steueränderungsgesetz 2015 mit Wirkung ab dem 1.1.2016 nachgebessert bzw. erweitert³³¹.

4. Fortführungsgebundener Verlustvortrag, § 8d KStG³³²

- 419** Durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften³³³ wurde mit rückwirkender Geltung ab 1.1.2016 ein neuer § 8d KStG geschaffen, nach welchem auf Antrag § 8c KStG trotz schädlicher Anteilsübertragung nicht anzuwenden ist, sondern solche Verlustvorträge erhalten bleiben, die aus annähernd unverändertem Geschäftsbetrieb in den letzten drei vorausgegangenen Jahren entstanden waren (Beobachtungszeitraum), wenn das Unternehmen auch im Folgenden ohne ein in der Vorschrift genanntes schädliches Ereignis fortgeführt wird (unbegrenz-

³²⁴ Vom 20.12.2017 – C-203/16 P, GmbHR 2018, R 43.

³²⁵ EuGH, ZIP 2018, 1345.

³²⁶ So auch Burwitz NZG 2018, 978, 980 und Commandeur/Römer NZG 2018, 894, 895

³²⁷ s. Kahlert ZIP 2018, 1709 ff.

³²⁸ v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338 ff.

³²⁹ v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950 ff.

³³⁰ Hierzu s. Siermann/Brinkmann DStR 2009, 2633 ff.; Frey/Mückel GmbHR 2010, 71 ff.; Schmiel BB 2010, 151 ff.; Neyer BB 2010, 1055 ff.; zur Anwendung der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel und zum koordinierten Ländererlass v. 1.12.2010 s. Neitz-Hackstein/Lange GmbHR 2011, 122 ff. und Wagner/Köhler BB 2011, 286 ff.; Gröger BB 2010, 2926 ff.; Zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 15.4.2014 zu § 8c KStG s. Breuninger GmbHR 2014, R 161, Neumann GmbHR 2014, 673 ff. und Neyer GmbHR 2014, 734 ff.

³³¹ Sa Unterberg GmbHR 2015, 1190 ff.; Hinder/Hentschel GmbHR 2017, 217 ff.

³³² Eingehend zur Anwendung des § 8d KStG Neumann/Heuser GmbHR 2017, 281 ff. und Suchanek/Rüsch GmbHR 2018, 57 ff.; Herkens GmbHR 2018, 405 ff.

³³³ v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 2998.

ter! Überwachungszeitraum; sog. fortführungsgebundene Verlustvorträge).³³⁴ Nach § 10a Abs. 1 S. 10 GewStG gilt die Vorschrift auch für gewerbesteuerliche Fehlbeträge. Wegen der außerdem geregelten Ausnahmetatbestände steht zu erwarten, dass der neue § 8d KStG besonders in Sanierungsfällen mit Anteilsinhaberwechseln angewendet werden kann. Ob das dann wiederum eine EU-rechtlich unzulässige Beihilfe ist, wird sich zeigen.³³⁵

III. Forderungsverzicht, Besserungsschein, Schuldübernahmen

1. Ertragsteuerliche Behandlung

Forderungsverzichte sind beim Schuldner steuerbarer Ertrag. Mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz³³⁶ sollten u.a. krisenverschärfende Steuerregelungen abgebaut werden. Die asymmetrische Besteuerung von Verzichten auf Konzerndarlehen – Versteuerung des Gewinns beim Schuldner, Nichtberücksichtigung des Aufwands beim verzichtenden (Konzern-)Gläubiger – ist jedoch nicht beseitigt worden.³³⁷ 420

Zwar wurde das steuerliche Gestaltungsmodell des Forderungsverzichts gegen Besserungsschein durch das BMF-Schreiben v. 2.12.2003³³⁸ eingeschränkt.³³⁹ Als **Gestaltungsüberlegung** zur Vermeidung oder zumindest Begrenzung der steuerlichen Nachteile durch Untergang der Verlustvorträge kann sich eine Kombination von Forderungsverzicht mit Besserungsschein und Anteilsübertragung wie folgt anbieten³⁴⁰ (insbesondere wenn die Anwendung des neuen § 8c Abs. 1a KStG nicht eröffnet erscheint); 421

1. Schritt:

Verzicht des Gesellschafters auf die gegen seine GmbH gerichtete Forderung mit Besserungsschein. Steuerliche Auswirkung: Gewinnerhöhung bei der Gesellschaft, soweit die Forderung nicht mehr werthaltig war, darüber hinaus verdeckte Einlage des Gesellschafters.

2. Schritt:

Veräußerung der Geschäftsanteile an der Gesellschaft und Abtretung der Besserungsanwartschaft aus dem Forderungsverzicht mit Besserungsschein an einen Erwerber (Sanierungsgesellschafter). Keine steuerliche Auswirkung auf die Gesellschaft.

3. Schritt:

Verschmelzung einer anderen ertragreichen Gesellschaft des Erwerbers auf die gemäß Schritt 2 erworbene Gesellschaft als aufnehmende Gesellschaft. Steuerliche Auswirkung: Mit der Verschmelzung tritt der Besserungsfall ein. Die alte, verzichtete Verbindlichkeit lebt wieder auf, wodurch ein a.o. Aufwand entsteht, der den Gewinn der verschmolzenen Gesellschaft mindert.

³³⁴ Zu dem Entwurf Frey/Thürmer GmbHR 2016, 1083 ff.

³³⁵ Sa v. Wilcken NZI 2016, 996 ff.

³³⁶ V. 22.12.2009, BGBl I 2009, S. 3950 ff.

³³⁷ Dazu Letzgus BB 2010, 92 ff.

³³⁸ GmbHR 2004, 143.

³³⁹ S. Harle/Kuhleemann GmbHR 2004, 733 ff.; zu den steuerlichen Wirkungen des Forderungsverzichts gegen Besserungsschein bei späterem Verkauf der GmbH-Anteile s. Paus GmbHR 2004, 1568 ff.

³⁴⁰ S. Schulze zur Wiesche GmbHR 2013, 452 ff.

- 422 Entgegen der Verwaltungsauffassung³⁴¹ hat der BFH diese Gestaltung nicht als Umgehung des § 8 Abs. 4 KStG a.F., der Vorgängervorschrift des § 8c KStG angesehen.³⁴² Da aber nicht mit Sicherheit davon ausgegangen werden kann, dass die Entscheidung des BFH zu § 8 Abs. 4 KStG a.F. auch auf § 8c KStG übertragbar ist, empfiehlt sich die Einholung einer Auskunft des Finanzamtes.
- 423 Auch verwandelt der Besserungsfall, der nach dem Verkauf der Forderung mit dem Besserungsschein zum Verkehrswert eintritt, den Verkauf nicht in eine schenkungssteuerpflichtige, freigebige Zuwendung, da es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen gebe.³⁴³
- Zur Beurteilung einer solchen Gestaltung unter Geltung des § 8c KStG liegt eine BFH-Entscheidung vor: bei Wiederaufleben der Verbindlichkeit gegenüber einem Gesellschafter durch Eintritt des Besserungsfalls nach Verschmelzung sei der entstandene Aufwand durch außerbilanzielle Hinzurechnung wegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGa) i.S.d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu korrigieren.³⁴⁴ Die „Rettung“ von Gesellschafterdarlehen auf diesem Wege scheitert also, wenn keine betriebliche Veranlassung dargelegt werden kann.
- Dasselbe Ergebnis lässt sich evtl. erzielen mithilfe der Vereinbarung eines qualifizierten Rangrücktritts, wenn und soweit dieser zu einem haftungslosen Darlehen i.S.d. § 15 Abs. 2a EStG führt (s. → Rn. 233 ff.).
- 424 Bei einem Wechsel der Gesellschafter einer **Personengesellschaft** ist der Ertrag aus einem Forderungsverzicht der Gesellschaftsgläubiger dem Neugesellschafter zuzurechnen, wenn nach den konkreten Vereinbarungen er die Verbindlichkeiten anstelle des Altgesellschafters tragen sollte. War hingegen vereinbart, dass der Neugesellschafter die betreffenden Verbindlichkeiten wirtschaftlich nicht tragen sollte, ist der Ertrag dem Altgesellschafters zuzurechnen, der durch den Erlass von den Verbindlichkeiten befreit wurde.³⁴⁵

2. Schenkungsteuerliche Behandlung

- 425 Der Verzicht eines Gesellschafters oder eines Dritten auf eine gegen die Gesellschaft gerichtete Forderung oder die Übernahme einer Gesellschaftsschuld durch einen Mitgesellschafter jeweils zu Sanierungszwecken kann nach § 7 Abs. 8 ErbStG eine schenkungssteuerpflichtige freigebige Zuwendung an die (Mit-)Gesellschafter sein, weil ihre Anteile an der Gesellschaft im gemeinen Wert steigen. Diesem Problem helfen die gleichlautenden Ländererlasse vom 14.3.2012³⁴⁶ nicht mit ausreichender Sicherheit ab. Es zeigt sich also, dass die gesetzliche Regel, die lediglich einer als missbräuchlich an-

³⁴¹ BMF-Schreiben v. 2.12.2003, BStBl I 2003, S. 648 = GmbHR 2004, 143.

³⁴² BFH GmbHR 2012, 1188; in diese Richtung auch BFH NZG 2018, 833: Korrektur der Passivierungspflicht nach Wiederaufleben der Verbindlichkeit durch verdeckte Gewinnausschüttung?

³⁴³ BFH GmbHR 2013, 486 = NZG 2013, 518; dazu Binnewies GmbHR 2013, 449 ff.

³⁴⁴ BFH NZG 2018, 833; dazu Bodden NZG 2018, 932 ff.

³⁴⁵ BFH ZIP 2015, 631.

³⁴⁶ BStBl I 2012, S. 331.