

## **4. JAHRESTAGUNG**

**Hamburger Kreis für Sanierungs- und  
Insolvenzsteuerrecht e.V.**

**„Die neue Steuerfreiheit des Sanierungsertrags  
bei PersG und KapG“**

**Vortrag:**

**Prof. Dr. Christoph Uhländer**

**Fachhochschule für Finanzen NRW (Schloss Nordkirchen)**

# Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

- ▶ **Wiedereinführung der Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG**  
(Reaktion auf EuGH v. 28.6.2018 – C 203/16 P; vgl. hierzu umfassend bereits OFD NRW v. 20.12.2018 - S 2745 a - 2015/0011 - St 135)
- ▶ **Abschaffung quotaler Verlustuntergang § 8c Abs. 1 S. 1 KStG**  
(Reaktion auf BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11)
- ▶ **Besteuerung der Sanierungserträge in Altfällen und Neufällen**  
(Reaktion auf BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15)
- ▶ **Gesetzliche Neuregelung der Auskunftsansprüche gegenüber dem Insolvenzverwalter in der AO, um IFG's nicht anzuwenden.**  
(Reaktion auf BVerwG v. 14.5.2012 – 7 B 53.11; vgl. § 32e AO i.V.m. § 32c Abs. 1 Nr. 2 AO, § 32i AO; *Uhländer*, AO-StB 2019, S. 54 ff. [58]).

# Ausgangslage: Besteuerung von Sanierungserträge - Überblick

- ▶ **BMF-Schreiben v. 27.3.2003 u. 22.12.2009 (sog. Sanierungserlass)**
- ▶ **BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13 (Vorlage an den GrS)**
- ▶ **BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15 („BFH verwirft Sanierungserlass“)**
- ▶ **BMF-Schreiben v. 27.4.2017 (Vertrauensschutz für Altfälle)**
- ▶ **Beschluss des BT v. 27.4.2017 (§ 3a EStG, § 7b GewStG ... unter EU-Vorbehalt)**
- ▶ **BFH v. 23.8.2017 – I R 52/14 u. X R 38/15 (gegen BMF 2017)**
- ▶ **BMF-Schreiben v. 29.3.2018 (gegen BFH v. 23.8.2017 I R 52/14...)**
- ▶ **BFH v. 16.4.2018 – X B 13/18, v. 8.5.2018 – VII B 124/17 (gegen BMF 2018)**
- ▶ **EuGH v. 28.06.2018 – C-203/16 P ... (Sanierungsklausel ist keine Beihilfe)**
- ▶ **EU-Kommission „Comfort Letter“ zu § 3a EStG n.F., aber kein Beschluss.**
- ▶ **Beschluss des BT v. 8.11.2018 und Zustimmung des BR v. 23.11.2018**  
**(§ 3a EStG, § 7b GewStG etc. für „Neufälle“ u. auf Antrag auch für „Altfälle“)**

## Ausgangslage: Besteuerung von Sanierungserträge - Überblick

*Lautenbach/Roll/Völkner*, Der Sanierungserlass - Bestandaufnahme nach dem BFH-Beschluss und seine Auswirkungen auf die Restrukturierungspraxis, BB 2017, S. 643 ff.; *Mohr*, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen unter Berücksichtigung der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 - Reaktionsmöglichkeiten, BB 2017, S. 673 ff.; *Sonnleitner/Strotkemper*, Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen: quid novi? BB 2017, S. 668 ff.; *Krüsmann*, Abwicklung des Sanierungserlasses durch den Großen Senat des BFH - Das Scheitern eines Sanierungsvorstoßes des BMF, ZInsO 2017, S. 522 ff.; *Kahlert/Schmidt*, Der sog. Sanierungserlass ist tot - Wie geht es weiter?, ZIP 2017, S. 503 ff.; *Hölze/Kahlert*, Der sog. Sanierungserlass ist tot - Es lebe die Ausgliederung, ZIP 2017, S. 510 ff.; *Desens*, Anspruch auf Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinns im Einzelfall, ZIP 2017, S. 765 ff.; *Uhländer*, Rechtsprechungsradar Insolvenzsteuerrecht, Steuer & Studium 6/2017, S. 341 ff.

## Ausgangslage: Besteuerung von Sanierungserträge - Überblick

**Sistermann**, Unternehmenssanierung nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH v. 28.11.2016, DStR 2017, S. 689 ff.; **Beutel/Eilers**, Das Ende des Sanierungserlasses - Zeitenwende für die deutsche Sanierungspraxis, FR 2017, S. 266 ff.; **Geerling/Hartmann**, Der BFH verwirft den Sanierungserlass, DStR 2017, S. 752 ff.; **Hechtner**, Steuerpolitisches Update aus Berlin: Vom Sanierungserlass zur Sanierungsnorm § 3a EStG, NWB 17/2017, S. 1275; **Uhländer**, Die Krise des Insolvenzsteuerrechts - Aktuelle Problemfelder im Verfahrens- und Ertragsteuerrecht, DB 2017, S. 923 bis 934; *ders.*, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen in laufenden Verfahren – Vertrauensschutz durch BT-Beschluss v. 27.4.2017 und BMF-Schreiben v. 27.4.2017, DB 2017, S. 1224 bis 1233; **Kahlert/Schmidt**, Die neue Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – Fragen und Antworten, DStR 2017, S. 1897 ff.; **Förster/Hechtner**, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gem. §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, DB 2017, S. 1536 ff.

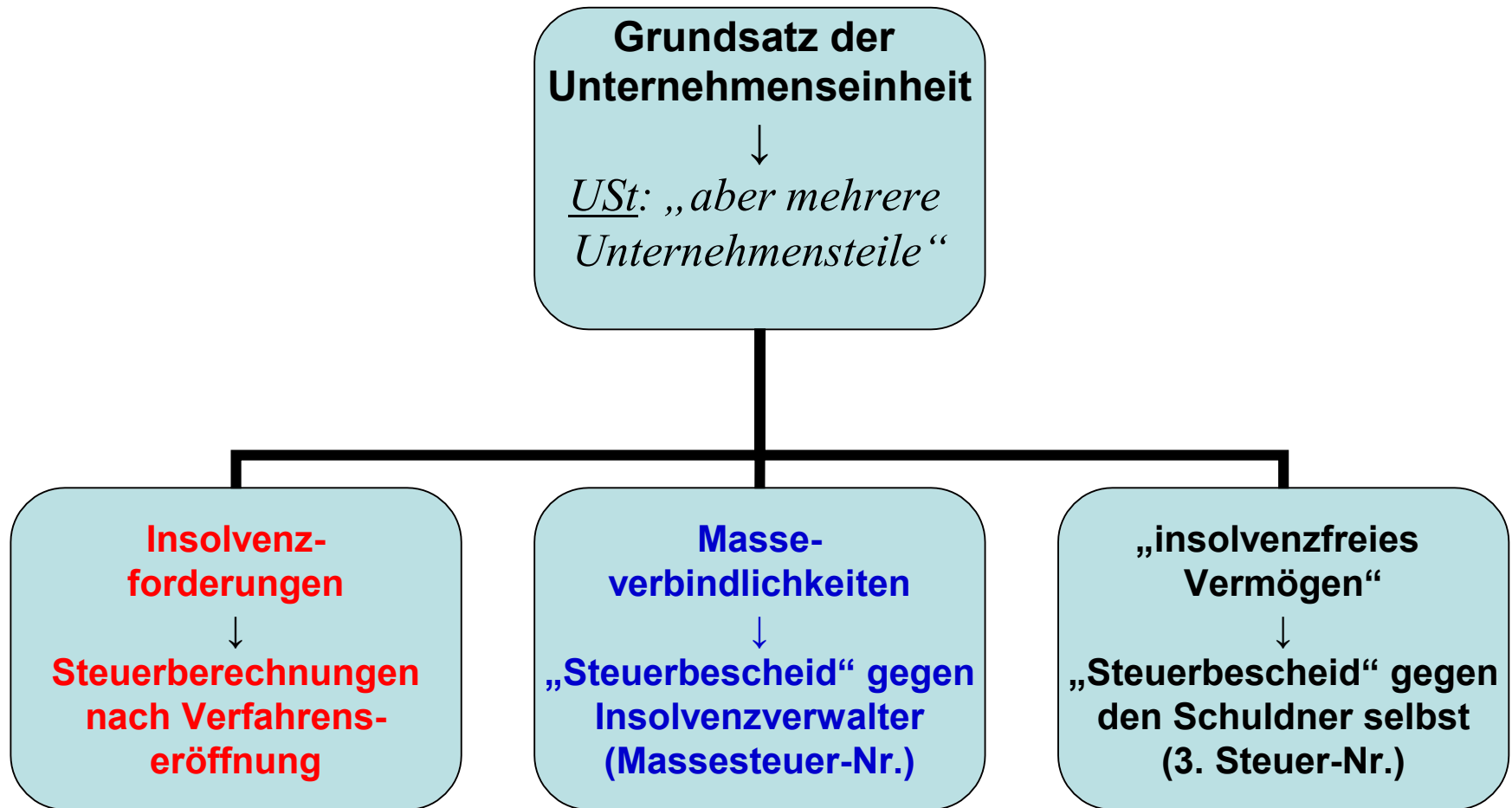
## Ausgangslage: Besteuerung von Sanierungserträge - Überblick

*Hey*, Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne und EU-Beihilferecht, FR 2017, S. 453 ff.; *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, Brennpunkt Beihilferecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017, S. 1175 ff.; *Hiller/Baschnagel*, Besteuerung von Sanierungsgewinnen nach dem höchstrichterlichen Stopp des Sanierungserlasses durch den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 28.11.2016 – GrS 1/15, DStZ 2017, S. 353 ff.; *Uhländer*, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen im Fokus der Gewaltenteilung – BFH verwirft auch BMF-Schreiben v. 27.4.2017 zum Vertrauensschutz für Altfälle, DB 2017, S. 2761 ff.; *Roth*, Sanierungsgewinne: Finanzgerichtliche einstweilige Anordnung (§ 114 FGO) und Erlass (§ 227 AO)?, FR 2018, S. 1 ff.; *Hiller/Baschnagel*, Update zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen, DStZ 2018, S. 17 ff.; *Lampe/Breuer/Hotze*, Erfahrungen mit § 3a EStG im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens unter Einholung einer verbindlichen Auskunft, DStR 2018, S. 173 ff.

## Ausgangslage: Besteuerung von Sanierungserträge - Überblick

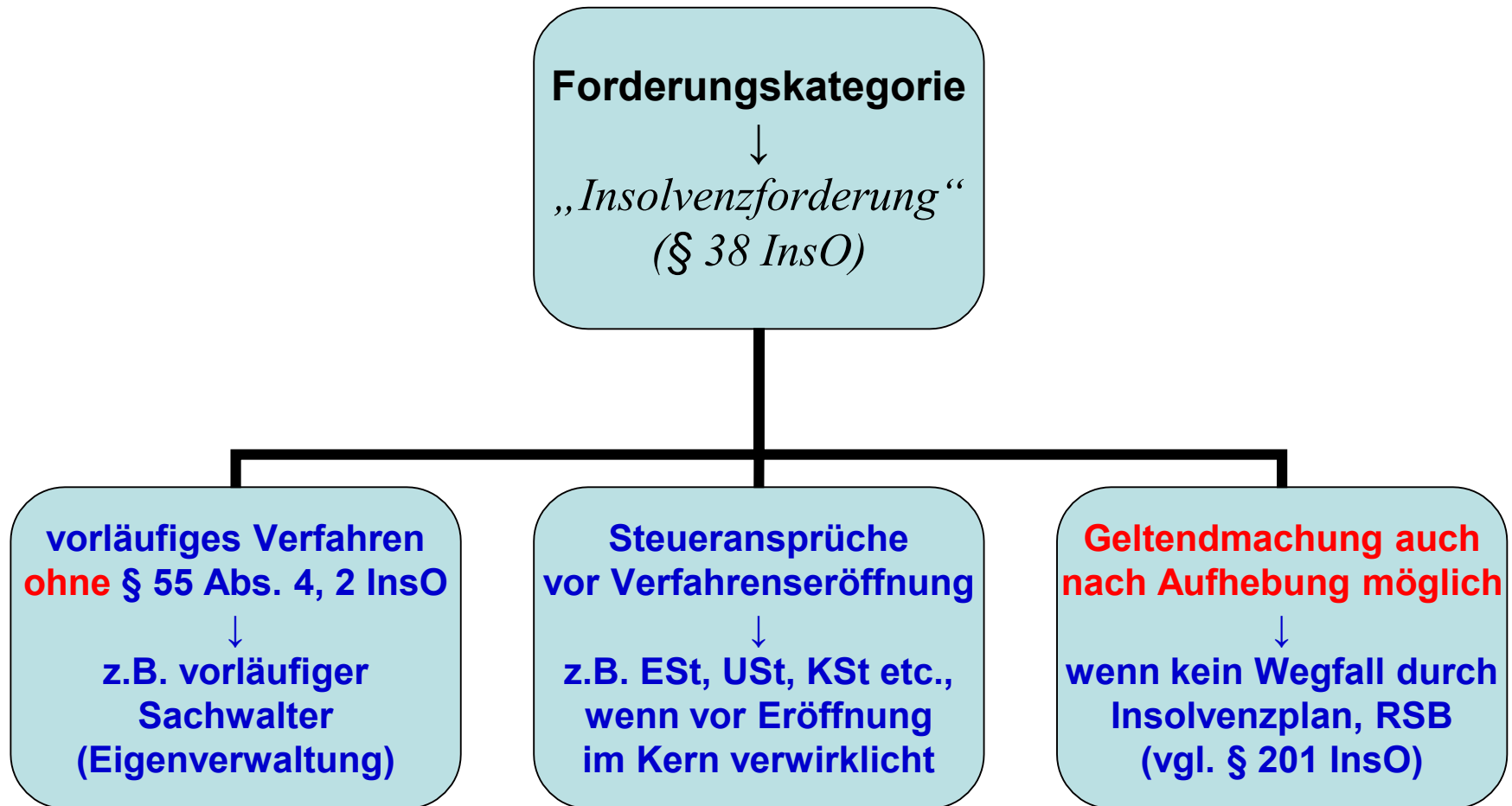
*Uhländer*, Sanierungsgewinne: „Steuerbefreiung“ für Neufälle und auf Antrag auf Altfälle, DB 2018, S. 2788 ff.; *ders.*, Aktuelle Entwicklungen im Besteuerungsverfahren bei (insolventen) Personengesellschaften, AO-StB 2018, S. 181 ff.; *ders.*, Die Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten in der Insolvenz, AO-StB 2018, S. 324 ff.; *ders.*, Aktuelle Problemfelder der Steuerfestsetzung in der Insolvenz, AO-StB 2019, S. 54 ff.; *ders.*, Rechtsprechungsradar Insolvenzsteuerrecht, Steuer & Studium 2019, S. 434 ff.; *ders.*, (Effektiver) Rechtsschutz im Insolvenzsteuerrecht, Festschrift Prof. Pape, 2019, S. 397 ff.; *ders.*, in Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 12. Auflage (2019), S. 755 ff. *Hasbach*, Steuerfreistellung von Sanierungserträgen bei „Alt-Fällen“, DB 2019, S. 871 ff.; *Seer* in: Kirchof, EStG, 18. Aufl. (2019), § 3a EStG; *Levedag* in: Schmidt, EStG, 38. Aufl. (2019), § 3a EStG; *Krumm* in: Blümich, EStG, § 3a; *Hallerbach* in: Heuermann/Heuer/Raupach, EStG, § 3a; *Bodden* in Korn, EStG, § 3a.

# Insolvenzrechtliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

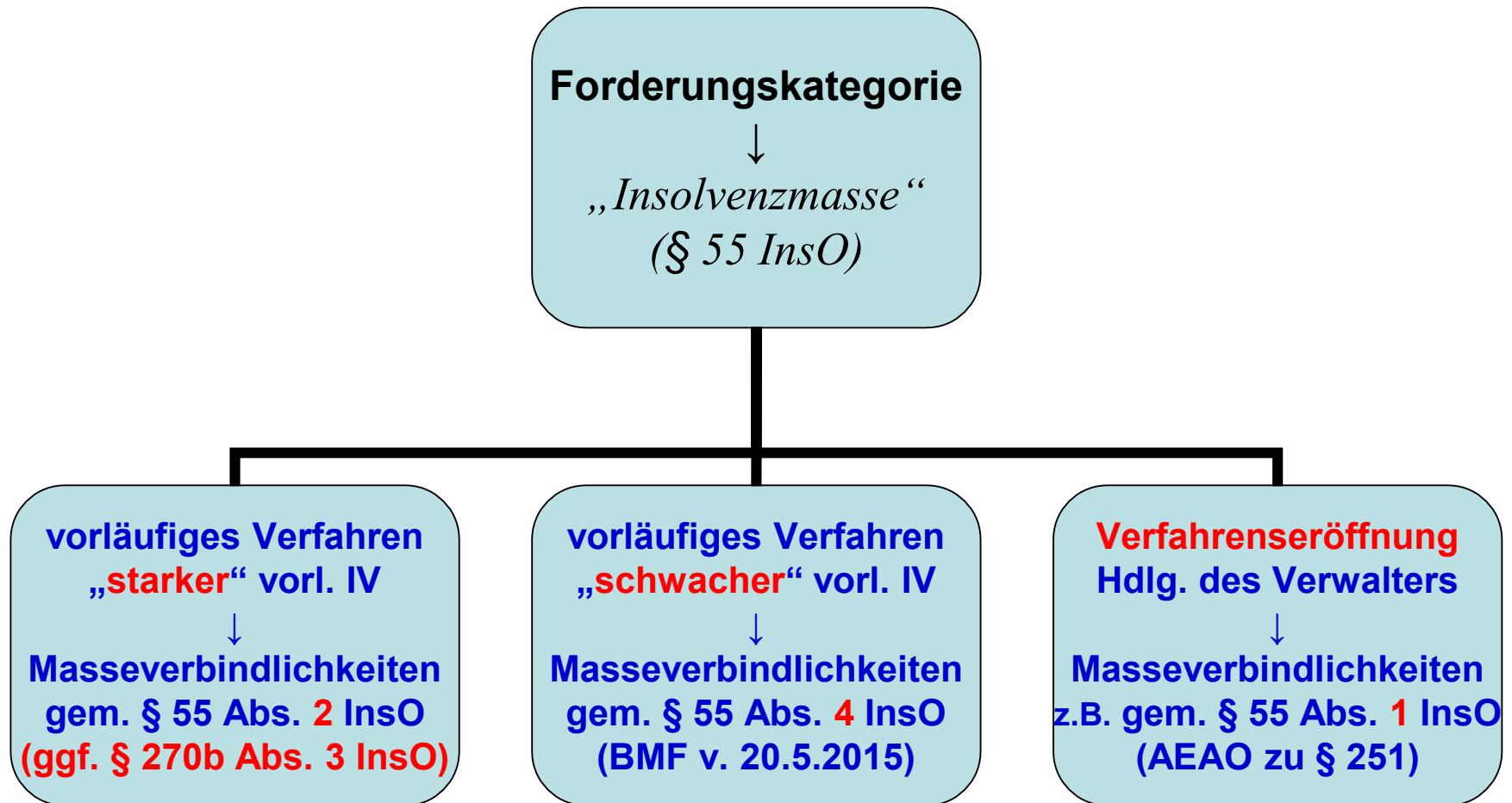




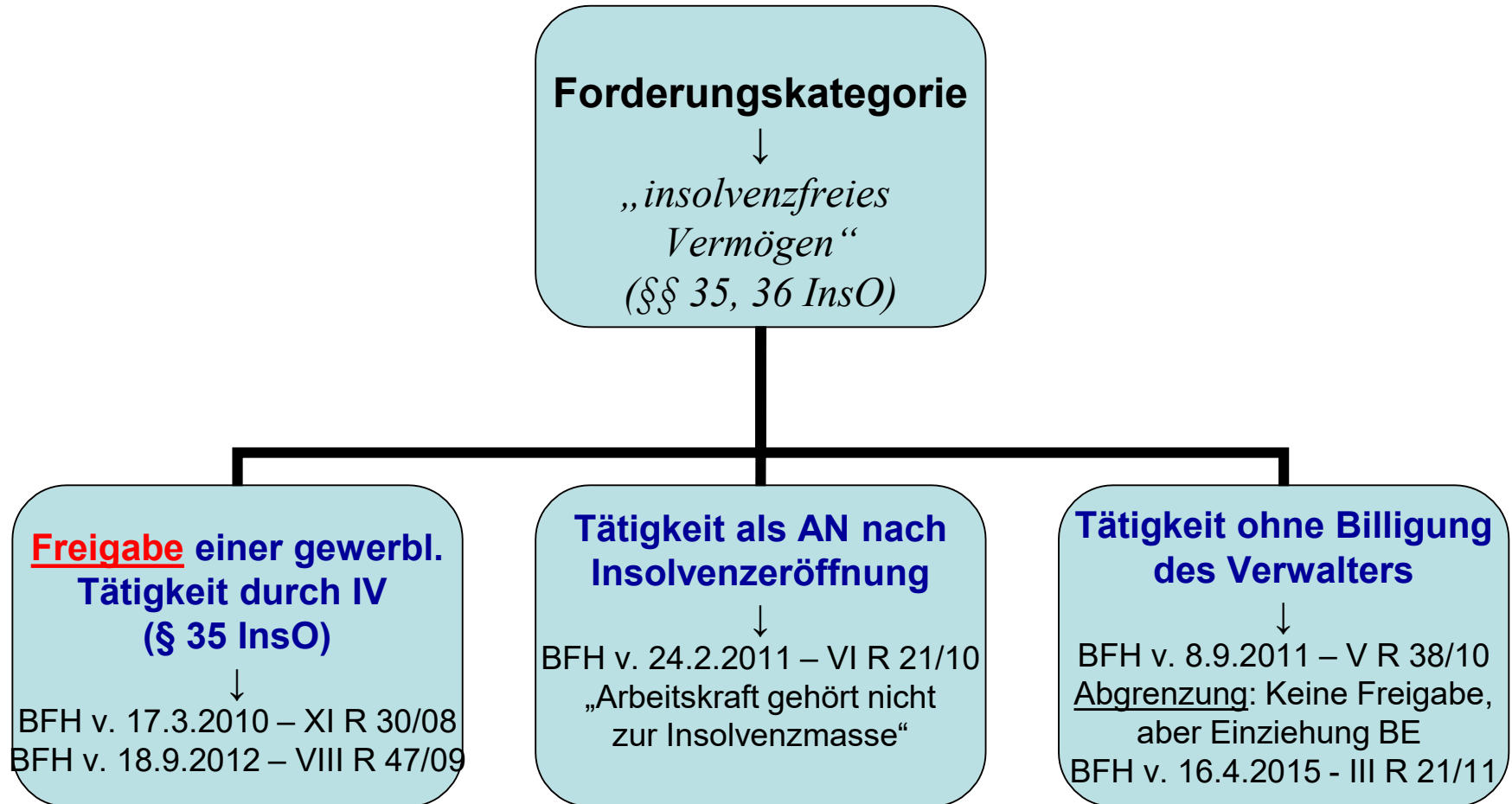
# Insolvenzrechtliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge



# Insolvenzrechtliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge



# Insolvenzrechtliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge



# Sanierungserlass und § 3a EStG etc. ↔ EU-Beihilfe?

## Sanierungsgewinn auch bei „missglücktem“ Rangrücktritt?

„Sanierungsgewinn“  
**Forderungsverzicht**

„Sanierungsgewinn“  
**Insolvenzplanverfahren**

„Sanierungsgewinn“  
**Restschuldbefreiung**

# Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

Inkrafttreten der Neuregelungen (Art. 6) zunächst unter Beihilfevorbehalt

**(2) Die Artikel 2, 3 Nummer 1 bis 4 und Artikel 4 Nummer 1 bis 3 Buchstabe a treten an dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelungen der Artikel 2, 3 Nummer 1 bis 4 und Artikel 4 Nummer 1 bis 3 Buchstabe a entweder keine staatliche Beihilfen im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen. Der Tag des Beschlusses der Europäischen Kommission sowie der Tag des Inkrafttretens werden vom Bundesministerium der Finanzen gesondert im Bundesgesetzblatt bekanntgemacht.**

► *EU-Kommission billigt die gesetzlichen Neuregelungen („Comfort Letter“), aber es erging kein förmlicher Beschluss (vgl. FAZ v. 13.8.2018; Völkel, DB 2018, S. 2080). Folge: „JStG 2018“ hebt Anwendungsvorbehalt auf. Rückwirkung ebenfalls auf alle offenen Fälle bis zum 8.2.2017 auf Antrag; vgl. BT-Drucks. 19/5595 v. 7.11.2018 mit entsprechender Gesetzesbegründung.*

## Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

### *§ 52 EStG Anwendungsvorschriften*

(4a) § 3a ... ist **erstmalig in den Fällen anzuwenden, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem 8. Februar 2017 erlassen wurden.** Satz 1 gilt bei einem Schuldenerlass nach dem 8. Februar 2017 nicht, wenn dem Steuerpflichtigen auf Antrag Billigkeitsmaßnahmen aus Gründen des Vertrauensschutzes für einen Sanierungsertrag auf Grundlage von § 163 Absatz 1 Satz 2 und den §§ 222, 227 der Abgabenordnung zu gewähren sind. **Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist § 3a auch in den Fällen anzuwenden, in denen die Schulden vor dem 9. Februar 2017 erlassen wurden.“**

**Für „Altfälle“ bei der GewSt vgl. § 36 Abs. 2c S. 3 GewStG; Bay. Landesamt v. 11.02.2019, DB 2019, S. 399 mit Erläuterungen zum eigenständigen Antragsrecht.**

# Vertrauensschutz für „Altfälle“ durch BMF v. 27.4.2017 und vom 29.03.2018, aber nicht anwendbar nach BFH

## Fälle ohne verbindlicher Auskunft:

Sanierungserträge  
bis zum 08.02.2017

Sanierungserträge  
ab dem 09.02.2017

- ↓
- ▶ BMF v. 27.04.2017,  
BMF v. 27.03.2003,  
BMF v. 22.12.2009.  
BMF v. 29.03.2018  
oder

- ▶ Auf Antrag § 3a EStG gem. § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG.  
*(Hasbach, DB 2019, 871)*

- ↓
- ▶ §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG n.F.,  
die Europäische Kommission  
hatte nach sehr langer Prüfung  
keine Bedenken gegen die  
Neuregelungen (Comfort Letter)
  - ▶ Auf Antrag Billigkeitserlass  
gem. § 52 Abs. 4 Satz 2 EStG,  
wenn z.B. verbindliche Auskunft

# Vertrauensschutz für „Altfälle“ durch BMF v. 27.4.2017 und vom 29.03.2018, aber nicht anwendbar nach BFH

## Fälle mit verbindlicher Auskunft:

verbindliche Auskunft  
bis zum 08.02.2017

verbindliche Auskunft  
ab dem 09.02.2017

↓  
grds. Vertrauensschutz,  
keine Rücknahme

↓  
grds. kein Vertrauensschutz,  
Rücknahme gem. § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO

- ↓  
▶ BMF v. 27.04.2017,  
BMF v. 29.03.2018,  
BMF v. 27.03.2003.

- ↓  
▶ Nach der Veröffentlichung der  
Entscheidung des Großen Senats  
grds. kein Vertrauensschutz mehr

- ▶ Auf Antrag § 3a EStG  
gem. § 52 Abs. 4a Satz 3  
EStG „Rückwirkung“ der  
gesetzl. Neuregelungen  
(*Hasbach, DB 2019, 871*)

- oder → Falls keine Rücknahme, dann  
"Wahl" des Stpfl., ob "alter"  
Sanierungserlass oder "neue"  
gesetzliche Regelungen; vgl.  
§ 52 Abs. 4a Satz 2 EStG.



# Insolvenzrechtliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

## □ **BFH-Beschluss v. 15.11.2018 XI B 49/18** **Masseverbindlichkeiten**

*Zur Auslegung des § 55 InsO i.V.m. §§ 254 ff. InsO führt der BFH aus:*

Bei der Körperschaftsteuer, die auf einen Sanierungsgewinn entfällt, der aufgrund eines Insolvenzplans entstanden ist, handelt es sich nicht um eine Insolvenzforderung, die vom FA zur Insolvenztabelle anzumelden wäre. Gemäß § 246 Abs. 1 HGB hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden zu enthalten. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist eine Verbindlichkeit nicht mehr zu passivieren, wenn diese keine wirtschaftliche Belastung mehr darstellt; ein solcher Fall liegt jedoch nicht schon bei Zahlungsunfähigkeit vor (vgl. BFH-Urteil vom 9. Februar 1993 VIII R 29/91, BFHE 171, 419, BStBl II 1993, 747, unter II.). Auch bei Insolvenz wird eine Verbindlichkeit daher erst beim tatsächlichen Erlöschen der Schuld auszubuchen sein ...

# Insolvenzrechtliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

## □ **BFH-Beschluss v. 15.11.2018 XI B 49/18** **Masseverbindlichkeiten**

*Zur Auslegung des § 55 InsO i.V.m. §§ 254 ff. InsO führt der BFH aus:*

In Bezug auf den Insolvenzplan ist aufgrund der vorhandenen Rechtsprechung des BFH geklärt, dass mit der Rechtskraft der Bestätigung eines solchen Planes nach § 254 Abs. 1 InsO die in dessen gestaltendem Teil festgelegten Wirkungen für und gegen alle Beteiligten eintreten und fortan die allein maßgebliche Grundlage für die gesamte Vermögens- und Haftungsabwicklung der Insolvenzplan bildet (vgl. BFH-Urteil vom 22. Oktober 2014 I R 39/13, BFHE 247, 300, BStBl II 2015, 577, Rz 15). Der Schuldner wird nach § 227 Abs. 1 InsO mit der im gestaltenden Teil vorgesehenen Befriedigung der Insolvenzgläubiger von ihren restlichen Verbindlichkeiten gegenüber den Gläubigern frei (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 17. Dezember 2015 IX ZR 143/13, BGHZ 208, 227, Rz 26). Dies führt zwar nicht zu einem Erlöschen der Steuerforderungen i.S. des § 47 AO, berührt also nicht deren Bestand als solchen, sondern nur deren Durchsetzbarkeit (vgl. BFH-Urteil vom 15. Mai 2013 VII R 2/12, BFH/NV 2013, 1543, Rz 13). **Bei dem Anspruch des FA auf Besteuerung des Sanierungsgewinns aus dem Insolvenzplan handelt es sich daher - anders als die Klägerin meint - nicht um eine Insolvenzforderung, die vom FA zur Insolvenztabelle anzumelden wäre ...**

## Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Sanierungsgewinns bei Insolvenzplanverfahren

### ► FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 14.01.2016 – 10 K 10245/14:

*„Verbindlichkeiten sind nicht (mehr) zu passivieren, wenn mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit angenommen werden kann, dass sie nicht erfüllt werden müssen.“*

*Dementsprechend kann ein in einem Planinsolvenzverfahren entstandener Sanierungsgewinn ... bereits im Jahr 2010 anzusetzen sein, wenn zum Bilanzstichtag 31.12.2010 feststand, dass der Eintritt der Rechtskraft des vom Insolvenzgerichts bestätigten Insolvenzplans nicht mehr würde gehindert werden können und die Schuldnerin somit die Verbindlichkeiten in dem Umfang nicht mehr zu befriedigen brauchte, in dem die Gläubiger aufgrund des Insolvenzplans verzichtet hatten.“*

# Insolvenzrechtliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

## □ **BFH-Urteil v. 23.10.2018 VII R 13/17**      **Masseverbindlichkeiten**

*Zur Auslegung des § 55 InsO i.V.m. § 254 InsO führt der BFH aus:*

Einkommensteuerschulden als (ehemalige) Masseverbindlichkeiten werden von den Wirkungen eines Insolvenzplanverfahrens grundsätzlich nicht erfasst.

Die Bestätigung des Insolvenzplans durch das Insolvenzgericht nach § 248 Abs. 1 InsO und die Aufhebung des Insolvenzverfahrens nach § 258 Abs. 1 InsO stehen der Erhebung schon deswegen nicht entgegen, weil es sich bei der Einkommensteuer für 2012, soweit sie auf den hier allein maßgeblichen Einkünften des Klägers aus der aufgelösten Sozietät beruht, um eine Masseverbindlichkeit gehandelt hat und Masseverbindlichkeiten nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) von den Wirkungen des Insolvenzplanverfahrens grundsätzlich nicht betroffen sind.

# Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

## § 3a EStG Sanierungserträge

(1) Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer **unternehmensbezogenen Sanierung** im Sinne des Absatzes 2 (Sanierungsertrag) sind steuerfrei. Sind Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass nach Satz 1 steuerfrei, sind **steuerliche Wahlrechte** in dem Jahr, in dem ein Sanierungsertrag erzielt wird (Sanierungsjahr) und im Folgejahr im zu sanierenden Unternehmen gewinnmindernd auszuüben. Insbesondere ist der **niedrigere Teilwert**, der nach § 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 und Nummer 2 Satz 2 angesetzt werden kann, im Sanierungsjahr und im Folgejahr anzusetzen.

# Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

## § 3a EStG Sanierungserträge

(2) Eine unternehmensbezogene Sanierung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses die **Sanierungsbedürftigkeit** und die **Sanierungsfähigkeit** des Unternehmens, die **Sanierungseignung** des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die **Sanierungsabsicht** der Gläubiger nachweist.

(3) Nicht abziehbare Beträge im Sinne des § 3c Absatz 4, die in Veranlagungszeiträumen vor dem Sanierungsjahr und im Sanierungsjahr anzusetzen sind, mindern den Sanierungsertrag. Dieser Betrag mindert nacheinander ....

# Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

## § 3a EStG Sanierungserträge

(4) Sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a oder b der Abgabenordnung gesondert festzustellen, ist auch die Höhe des Sanierungsertrags nach Absatz 1 Satz 1 sowie die Höhe der nach Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 bis 6 und 13 mindernden Beträge **gesondert festzustellen**. Zuständig für die gesonderte Feststellung nach Satz 1 ist das Finanzamt, das für die gesonderte Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung zuständig ist. Wurden verrechenbare Verluste und Verlustvorträge ohne Berücksichtigung des Absatzes 3 Satz 2 bereits festgestellt oder ändern sich die nach Absatz 3 Satz 2 mindernden Beträge, ist der entsprechende Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. Das gilt auch dann, wenn der Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist; die Feststellungsfrist endet insoweit nicht bevor die Festsetzungsfrist des Einkommensteuerbescheids oder Körperschaftsteuerbescheids für das Sanierungsjahr abgelaufen ist.

## Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

### § 3a EStG Sanierungserträge

(5) Erträge aus einer nach den §§ 286 ff. der Insolvenzordnung erteilten **Restschuldbefreiung**, einem Schuldenerlass aufgrund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens nach den §§ 304ff. der Insolvenzordnung oder aufgrund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt wurde oder wenn diese Zustimmung durch das Gericht ersetzt wurde sind, soweit es sich um Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen handelt, ebenfalls steuerfrei, auch wenn die Voraussetzungen einer unternehmensbezogenen Sanierung im Sinne des Absatzes 2 nicht vorliegen. Absatz 3 gilt entsprechend.



## Sonderproblem: Sanierungsgewinne ↔ RSB

### ► Bislang: **OFD NRW v. 21.11.2014: keine Rückwirkung RSB**

„Ein bei der Betriebsaufgabe entstandener Gewinn bzw. Verlust ist in Folge der eingetretenen Befreiung von betrieblichen Verbindlichkeiten nicht zu korrigieren. Die Restschuldbefreiung stellt kein rückwirkendes Ereignis im Sinne von [§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 AO](#) dar. Der Gewinn wird erst in dem Zeitpunkt realisiert, in dem die Restschuldbefreiung erteilt wird. Es liegen somit nachträgliche Betriebseinnahmen nach [§ 24 Nr. 2 EStG](#) vor. Auf infolge einer Restschuldbefreiung entstandenen Gewinns ist das zur ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen ergangene [BMF-Schreiben vom 27.3.2003, IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl 2003 I S. 240](#) entsprechend anzuwenden.,,

**Beachte**: Nach Ansicht des **FG Münster im Urteil v. 21.7.2016 - 9 K 3457/15 E, F** hat der Beschluss über die Restschuldbefreiung eine Rückwirkung in das Jahr der Betriebsaufgabe zur Folge; sog. rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO; danach ist auch eine Anlaufhemmung gem. § 175 Abs. 1 S. 2 AO zu beachten; d.h. das FA hat ab dem Jahr der RSB vier Jahr "Zeit", um die Änderung des VZ der Betriebsaufgabe vorzunehmen. *Das FG Münster hat die Revision zugelassen.*

***BFH v. 13.12.2016 – X R 4/15 zu FG B-W v. 21.10.2014 – 5 K 4719/10 bestätigt die Ansicht des FG Münster; vgl. zu den Folgen Uhländer, DB 2017, S. 1224 ff.***

## Sonderproblem: Sanierungsgewinne ↔ RSB

### ► **Persönliche Ansicht: (vgl. Uhländer, AO-StB 2017, S. 195)**

*De lege ferenda sollte auch § 10d EStG geändert werden, damit der Insolvenzschuldner im Falle einer Betriebsaufgabe und Antragstellung für eine Restschuldbefreiung in der Folgezeit die bisherigen Verluste ("vorläufig") nicht mehr geltend machen kann. Nach bisheriger Gesetzeslage ist die Verlustverrechnung des § 10d EStG für die Folgejahre zwingend. Die Erteilung der Restschuldbefreiung ist indes in der Praxis der Regelfall und nicht die Ausnahme. In den Fällen der Betriebsaufgabe kommt es ansonsten zwingend zu einer Änderung der zwischenzeitlichen Veranlagungen für viele Jahre und damit regelmäßig zu beträchtlichen Nachzahlungen für einen ehemaligen ("neuen") Insolvenzschuldner. Zudem ist m.E. Vertrauensschutz für Altfälle vor der Veröffentlichung der BFH-Entscheidung im Lichte des § 176 Abs. 2 AO zu prüfen.*

► Vgl. zudem Haas, Der Gewinn aus der Restschuldbefreiung – eine Steuerfalle, DStR 2018, S. 2129 ff.; vgl. zudem Uhländer, DB 2018, S. 2788.

## Sonderproblem: Sanierungsgewinne ↔ RSB

### □ **BFH-Urteil v. 9.12.2014 – X R 12/12:** (veröffentlicht am 17.8.2016)

#### Entscheidungsgründe:

Die Betriebsaufgabe **beginnt** mit der ersten vom Aufgabenschluss getragenen Handlung, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs gerichtet ist, wie z.B. der Einstellung der produktiven Tätigkeit oder der Veräußerung bestimmter, für die Fortführung des Betriebs unerlässlicher Wirtschaftsgüter (z.B. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1993 IV R 42/93, BFHE 173, 285, BStBl II 1994, 385). Der Abgabe einer Aufgabenerklärung bedarf es --anders als im Fall der Betriebsverpachtung im Ganzen (vgl. Senatsurteil vom 3. April 2014 X R 16/10, BFH/NV 2014, 1038, m.w.N.)-- nicht.

Der Beginn der Betriebsaufgabe setzt nicht die Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen voraus. Vielmehr markiert auch die Veräußerung beweglichen (sonstigen) Anlagevermögens den Beginn der Betriebsaufgabe (so wohl auch Senatsurteil vom 21. Mai 1992 X R 77-78/90, BFH/NV 1992, 659, unter 2.b), wenn der Steuerpflichtige dadurch für den Gesamtbetrieb den Willen bekundet, die gewerbliche Tätigkeit endgültig einzustellen.

## Sonderproblem: Sanierungsgewinne ↔ RSB

### □ **BFH-Urteil v. 9.12.2014 – X R 12/12:** (veröffentlicht am 17.8.2016)

#### Entscheidungsgründe:

*Er beginnt in diesem Fall damit, seine Absicht ins Werk zu setzen; die Betriebsaufgabe ist **beendet**, wenn die letzte wesentliche Betriebsgrundlage veräußert oder in das Privatvermögen überführt worden ist (Senatsurteil in BFH/NV 1992, 659).*

***Für die Gewinnverwirklichung im Rahmen einer Betriebsaufgabe ist dabei nicht der Beginn der Betriebsaufgabe, sondern der Zeitpunkt des einzelnen Aufgabeteilakts relevant, so dass der Betriebsaufgabegewinn in verschiedenen Veranlagungszeiträumen entstehen kann*** (Senatsurteil vom 2. September 2008 X R 32/05, BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634, m.w.N.). Ebenso kann ein Aufgabegewinn teils vor, teils nach der Insolvenzeröffnung entstanden sein.

▶ Vgl. zur **Betriebsaufgabe / Betriebsunterbrechung bei einer PersG** dezidiert **BFH v. 9.11.2017 – IV R 37/14** (veröffentlicht am 31.1.2018).

## Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

### *§ 3c EStG Anteilige Abzüge*

*(4) Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien Sanierungsertrag im Sinne des § 3a in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum der Sanierungsertrag entsteht, nicht abgezogen werden. Satz 1 gilt nicht, soweit Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben, die nach Maßgabe der in § 3a Absatz 3 getroffenen Regelungen entfallen. Zu den Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des Satzes 1 gehören auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein und vergleichbare Aufwendungen.*

## Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

### *§ 3c EStG Anteilige Abzüge*

(4) Satz 1 gilt für Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, nur insoweit als noch ein verbleibender Sanierungsertrag im Sinne von § 3a Absatz 3 Satz 4 vorhanden ist. Wurden Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des Satzes 1 bereits bei einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung gewinnmindernd berücksichtigt, ist der entsprechende Steuer oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. Das gilt auch dann, wenn der Steuer oder Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für das Sanierungsjahr abgelaufen ist.

# Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

- ▶ § 8 Abs. 8 KStG (Betriebe gewerblicher Art)
- ▶ § 8 Abs. 9 KStG (Verhältnis zu §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG)
- ▶ § 8c Abs. 2 KStG (Verhältnis zu § 3a Abs. 3 EStG)
- ▶ § 8d Abs. 1 KStG (Verhältnis zu § 3a Abs. 3 EStG)
- ▶ § 15 KStG (Verhältnis zu §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG)
- ▶ § 7b GewStG (Verhältnis zu §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG)

- **Wegfall von betrieblichen Verbindlichkeiten**
- **Gewinnermittlung durch § 4 III-Rechnung**
  - Auswirkungen des Wegfalls von betriebl. Verb. bei § 4 III EStG str., vgl. z.B. *Schmidt*, EStG, § 4 Rz. 404
  - Wegfall Mietverbindlichkeit: keine BE, da keine BA (bisher)
  - Wegfall Darlehensverb.: **BE?** (str.)
  - Wegfall Verb. für Erwerb UV: keine BE, da keine BA (bisher)
  - Wegfall Verb. für Erwerb abnutzb. AV: **BE**, da BA (AfA)
  - Wegfall Verb. für Erwerb GWG: **BE**, da BA (AfA)
  - Wegfall Verb. für Erwerb nicht abnutzb. AV: „keine Ako mehr“



# Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

## Steuerrechtliche Erscheinungsformen von PersG (z.B.):

- ▶ **GbR, Partnerschaftsgesellschaft, OHG, GmbH & Co. KG.**
- ▶ **Schwesterpersonengesellschaften** *z.B. gew. PersG 1 (A, B, C) und PersG 2 (A, B, D).*
- ▶ **Mituntern. Betriebsaufspaltung** *z.B. gew. PersG 1 (A, B, C) und PersG 2 (A, B, C).*
- ▶ **Doppelstöckige PersG** *z.B. A-GmbH & Co. KG mit B-GmbH & Co. KG als Kdtin.*
- ▶ **„Zebragesellschaften“** *z.B. VuV-GbR mit A-GmbH und Herrn B als Gesellschafter.*
- ▶ **Atypische Mitunternehmerschaften** *z.B. GmbH & atypisch still = PersG § 15 I Nr. 2 EStG.*
- ▶ **Atypische Unterbeteiligungen** *z.B. A-GmbH & Co. KG mit A als Kdt. und B als atyp. UB*

## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

PersG sind keine Steuersubjekte bei der Einkommen- oder Körperschaftsteuer, sondern *"ein vom Gesellschafter zu trennendes eigenständiges Gewinnerzielungssubjekt."*\* Das EStG verwendet für die Gesellschafter einer gewerblich tätigen PersG den zentralen Begriff des Mitunternehmers (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) und besteuert die Einkünfte auf der Ebene des jeweiligen Mitunternehmers. Nach der Zielsetzung des Gesetzgebers sind Mitunternehmer einkommensteuerrechtlich im Ergebnis wie Einzelunternehmer zu behandeln: BFH-Urteil v. 20.11.2014 - IV R 1/11 formuliert dies z.B. dergestalt, *"dass der Gesellschafter soweit wie möglich einem Einzelunternehmer ... gleichgestellt wird."*

\* Vgl. z.B. BFH-Urteil v. 22.10.2014 - X R 28/11; BFH-Urteil v. 20.11.2014 – IV R 1/11.

## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

Bei einer PersG sind die Gesellschafter, die **unternehmerisches Risiko** tragen und **unternehmerische Initiative** ausüben können, die (Mit-)Unternehmer des Betriebs (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). *"Als Mitunternehmer einer gewerblichen Personengesellschaft erzielen sie auf der Grundlage ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbindung nicht nur - strukturell gleich einem Einzelunternehmer - in eigener Person gewerbliche Einkünfte; vielmehr sind sie auch gewerbesteuerrechtlich Träger des Verlustabzugs und deshalb sachlich gewerbesteuerpflichtig."*\*

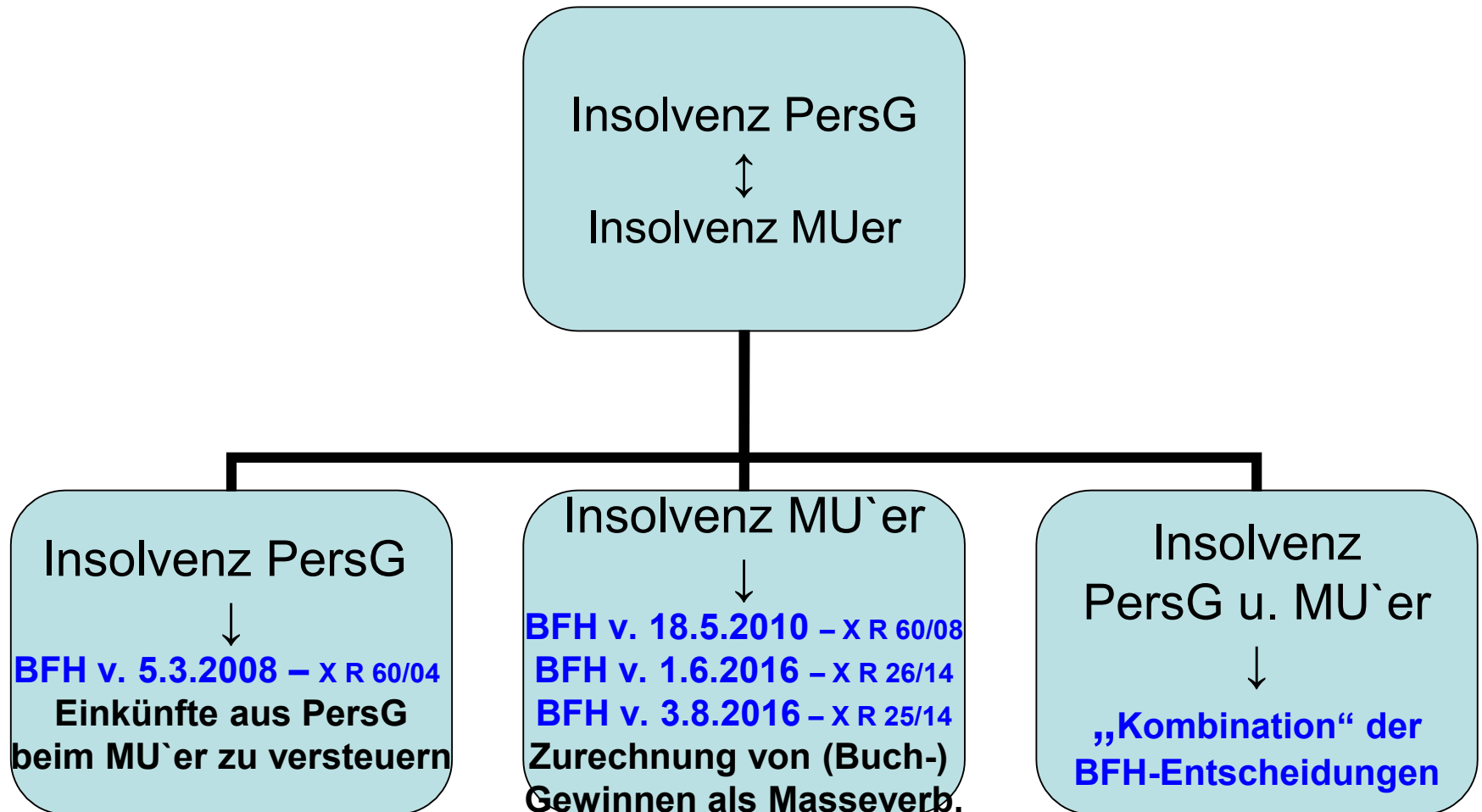
\* BFH, Urteil v. 24.4.2014 - IV R 34/10.

# Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

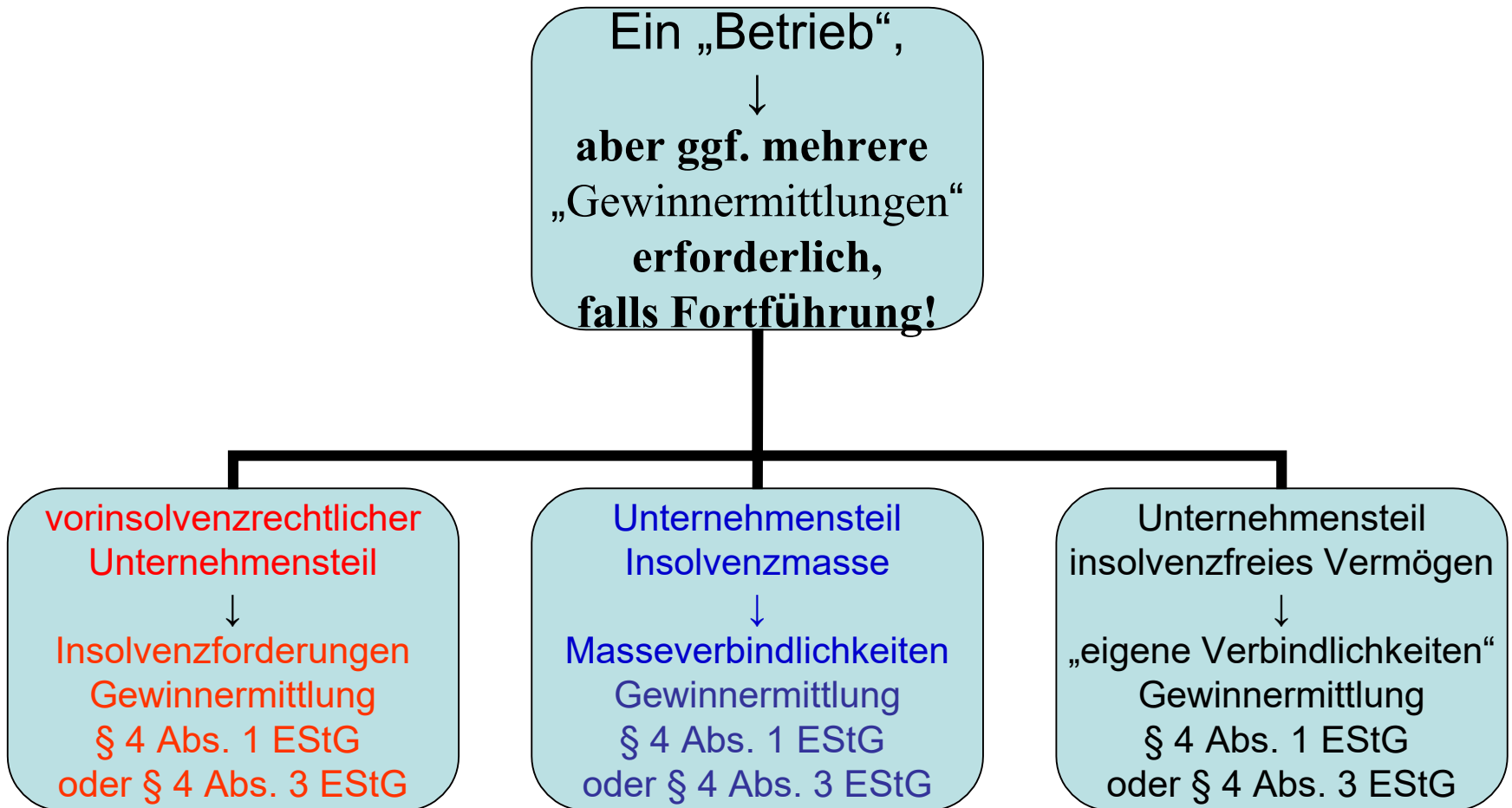
## Besonderheiten bei der Insolvenz von PersG

- ▶ Zulässigkeit des Insolvenzverfahrens gem. § 11 Abs. 2 Nr. 1 InsO.
- ▶ Abgrenzung: Insolvenzverfahren über das Vermögen des Gesellschafters.
- ▶ Pflichtenkreis des Insolvenzverwalters gem. § 80 InsO i.V.m. § 34 Abs. 3 AO.
- ▶ Externe Rechnungslegungspflicht für HB / StB bzw. E-Bilanz (§ 155 InsO).
- ▶ „Feststellungsbeteiligte“ aus Sicht des FA bleiben die Gesellschafter.
- ▶ Keine Verpflichtung zur Abgabe der Feststellungserklärung durch IV (str.).
- ▶ Verpflichtung zur Abgabe der Feststellungserklärung für insolventen MÜer.

# Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG



# Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG



## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

### □ Praxisfall: Forderungsverzicht bei einer GmbH & Co. KG ↔ Kdt.

An der A-GmbH & Co. KG sind A, B und C zu je einem Drittel als Kommanditisten beteiligt. Komplementärin ist die A-GmbH ohne vermögensmäßige Beteiligung. A gewährte der A-GmbH & Co. KG ein Darlehen i.H.v. 1.000.000 €. In der Gesamthandsbilanz ist die Verbindlichkeit entsprechend passiviert. Zutreffend hat A die Forderung in der Sonderbilanz ausgewiesen. Eine Darlehensrückzahlung ist bislang nicht erfolgt; die angemessene Verzinsung wird zutreffend gewürdigt. In der Krise der Gesellschaft verzichtet A - zivilrechtlich wirksam - auf seine Darlehensforderung.

▶ Vgl. *Uhländer*, DB 2017, S. 2761 (2766) sowie BFH v. 16.3.2017 – IV R 1/15.

## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

### □ Praxisfall: Forderungsverzicht bei einer GmbH & Co. KG ↔ Kdt.

Aus steuerrechtlicher Sicht ist **§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG** zu prüfen, wenn A die Forderung "unentgeltlich" überträgt. Regelmäßig werden mehrere Kapitalkonten für Mitunternehmer einer gewerblichen PersG geführt. Die Gutschrift auf einem **sog. Kapitalkonto II** führt hiernach zu einer unentgeltlichen Übertragung i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG.

### Buchung Steuerbilanz / E-Bilanz der A-GmbH & Co. KG:

**Verbindlichkeit 1.000.000 €      an      Kapitalkonto II A 1.000.000 €**

**o d e r**

**Forderung            1.000.000 €      an      Kapitalkonto II A 1.000.000 €**

**Verbindlichkeit 1.000.000 €      an      Forderung            1.000.000 €**

### Buchung Sonderbilanz des A:

**Kapital ("Entnahme") 1.000.000 €      an      Forderung 1.000.000 €**



## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

„Ein Unternehmen ist als sanierungsbedürftig anzusehen, wenn ohne die Sanierung die für eine erfolgreiche Weiterführung des Betriebs und die Abdeckung der bestehenden Verpflichtungen erforderliche Betriebssubstanz nicht erhalten werden könnte (BFH-Urteil vom 25. Oktober 1963 [I 359/60](#) S, [BFHE 78, 308](#), [BStBI III 1964, 122](#)). **Wird das Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt, liegt Sanierungsbedürftigkeit nur vor, wenn der erforderliche Finanzbedarf im Zeitpunkt des Schulderrlasses auch aus dem Privatvermögen der persönlich haftenden Gesellschafter nicht gedeckt werden konnte ...“**

► **BFH-Urteil v. 10.4.2003 – IV R 63/01 m.w.N.**

# Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

## □ "Altfall" (Forderungsverzichte bis zum 8.2.2017)

Für Altfälle, d.h. Fallgestaltungen mit Realisierung des Sanierungsgewinns bis zur Veröffentlichung der Entscheidung des Großen Senats v. 28.11.2016 - GrS 1/15 am 8.2.2017, hatte die Finanzverwaltung umfassend Vertrauensschutz durch das BMF-Schreiben vom 27.4.2017 -IV C 6 - S 2140/13/10003, BStBl. I 2017, S. 741 gewährt. Dem war der BFH in gleich zwei Entscheidungen vom 23.8.2017 - I R 52/14, X R 38/15 entgegengetreten. Das BMF hat am 29.3.2018 - IV C 6 - S 2140/13/10003 im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder einen Nichtanwendungserlass zu den beiden Urteilen des BFH vom 23.8.2017 veröffentlicht (vgl. Uhländer, DB 2018, S. 854 ff.). Bei PersG erfolgt die Ermittlung des begünstigten Sanierungsgewinns durch das Betriebsstättenfinanzamt der PersG; hierbei handelt es sich jedoch lediglich um nachrichtliche Feststellungen für das Wohnsitzfinanzamt des Gesellschafters und nicht um einen Grundlagebescheid mit Bindungswirkung. Es liegt vielmehr eine "besondere Form der Amtshilfe" vor (vgl. OFD Niedersachsen v. 12.7.2017 - S 2140 - 8 - St 244).

- ▶ Vgl. Uhländer, AO-StB 2018, S. 181 ff.; sowie auf Antrag § 3a EStG gem. § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG.

## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

### □ **"Neufall" (Forderungsverzichte nach dem 8.2.2017)**

Für Neufälle, d.h. für Forderungsverzichte nach dem 8.2.2017, finden die gesetzlichen Neuregelungen in §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, § 7b GewStG etc. Anwendung, da der unionsrechtliche Beihilfevorbehalt durch das „JStG 2018“ aufgehoben wurde (vgl. BT-Drucks. 19/5595 v. 7.11.2018, Beschluss des BT v. 8.11.2018).

Hinsichtlich des Feststellungsverfahrens enthält § 3a Abs. 4 EStG nunmehr die ausdrückliche Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts für die Ermittlung der begünstigten Sanierungserträge auf der Ebene der PersG als Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung (§ 182 AO) für die Folgebescheide.

## Besonderheit: Sanierungserträge bei KapG

### □ Praxisfall: Forderungsverzicht bei einer GmbH

A ist der alleinige Gesellschafter der A-GmbH. A gewährte der A-GmbH ein Darlehen. In der Handels- und Steuerbilanz der A-GmbH ist die Verbindlichkeit zutreffend i.H.v. 1.000.000 € passiviert. Aufgrund der Vermietung eines Betriebsgrundstücks an die A-GmbH liegt eine Betriebsaufspaltung vor. Die Anteile des A an der A-GmbH und die Darlehensforderung sind bislang zutreffend im Betriebsvermögen des Besitzunternehmens von A bilanziert. In der Krise der A-GmbH verzichtet A - zivilrechtlich wirksam - auf seine Darlehensforderung i.H.v. 1.000.000 €; zu diesem Zeitpunkt hat die Darlehensforderung einen "Teilwert" von 100.000 €.

## Besonderheit: Sanierungserträge bei KapG

### Buchung Steuerbilanz / E-Bilanz der A-GmbH:

*Verbindlichkeit 1.000.000 € an s.b. Erträge 1.000.000 €*

### Außerhalb der Bilanz der A-GmbH

Gewinnminderung i.H.v. 100.000 € (verdeckte Einlage i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG; Zugang zum steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG).

### Buchung Steuerbilanz / E-Bilanz des A:

*s.b. Aufwand 900.000 € an Forderung 1.000.000 €*

*Anteile A-GmbH 100.000 €*

### Außerhalb der Bilanz des A

Gewinnhinzurechnung i.H.v. 40 % von 900.000 € gem. § 3c Abs. 2 Satz 2 und Satz 3 EStG prüfen.

## Besonderheit: Sanierungserträge bei KapG

► **Handelsrechtlich** sieht **§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB** die Bildung einer **Kapitalrücklage** für Zuzahlungen der Gesellschafter in das Eigenkapital der Gesellschaft vor (zum Streitstand beim Forderungserlass vgl. FörSchle/K. Hoffmann in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Auflage, München 2016, § 272 Rz. 195 ff.; FörSchle/Kropp in: Winkeljohann/FörSchle/Deubert, Sonderbilanzen, 5. Auflage, München 2016, S. 325 ff.).

► Für **Gesellschafter von KapG** ist ein Forderungsverzicht steuerrechtlich unter dem Aspekt der **verdeckten Einlage** zu werten; dies führt zu entsprechenden Konsequenzen auf der **Ebene der Gesellschaft** (vgl. insbesondere § 8 Abs. 3 Satz 3, § 27 KStG, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) und auf der **Ebene des Gesellschafters** (vgl. insbesondere § 3c Abs. 2 EStG, § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG; § 17 EStG, § 20 EStG; § 8b Abs. 2 Satz 6 KStG, § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG). [Vgl. zu § 17 EStG BFH v. 11.7.2017 - IX R 36/15 \(veröffentlicht am 27.9.2017\)](#) und zu [§ 20 EStG BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15 \(veröffentlicht am 20.12.2017\)](#); **wichtige Rechtsprechungsänderungen!**

## Abgrenzung: Sanierungsklausel - Sanierungserträge

### ► **Wiedereinführung der Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG**

OFD NRW v. 20.12.2018 - S 2745 a - 2015/0011 - St 135

“Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit der Sanierungsklausel ist, dass der Anteilswerb zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung der Körperschaft zumindest droht oder bereits eingetreten ist. Entsprechend der Gesetzesbegründung (BR-Drs. 567/09) sind zur Bestimmung dieses Zeitkorridors die Grundsätze des Eigenkapitalersatzrechts vor MoMiG (§ 32a und § 32b GmbHG a.F.) heranzuziehen. ...**Die Erstellung eines Sanierungsplans nach den standardisierten Vorgaben des IDW (IDS ES 6) indiziert eine derartige Sanierung, ist aber nicht in allen Fällen zwingend zu fordern. Es ist ggfs. ausreichend, wenn die Körperschaft die konkreten Maßnahmen darlegt, die die Sanierung herbeiführen sollen.**“

## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

### □ **BFH-Urteil v. 1.6.2016 X R 26/14** Insolvenz eines Gesellschafters

Die Zuordnung der aus Gewinnanteilen an einer Mitunternehmerschaft resultierenden Einkommensteuerschuld zu den insolvenzrechtlichen Forderungskategorien (Insolvenzforderung, Masseverbindlichkeit, insolvenz-freies Vermögen) betrifft die **Einkommensteuerfestsetzung**; hierüber ist deshalb **nicht im Gewinnfeststellungsverfahren** zu entscheiden (Anschluss an BFH-Urteil vom 16. Juli 2015 III R 32/13, BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251).

► Vgl. ausführlich *Uhländer*, AO-StB 2018, S. 181 ff.



## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

### □ **BFH-Urteil v. 1.6.2016 X R 26/14**    **Insolvenz eines Gesellschafters**

Das Feststellungsverfahren und nachfolgend das Einkommensteuerfestsetzungsverfahren werden **nicht analog § 240 ZPO unterbrochen**, sofern es sich bei der Einkommensteuer auf den Gewinnanteil nicht um eine Insolvenzforderung handelt. ...

Schließlich ist es notwendig, auch nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter für Masseverbindlichkeiten bzw. gegenüber dem Schuldner für insolvenzfrees Vermögen Steuerbescheide erlassen und die insolvenzrechtliche Qualifikation vornehmen zu können (so wohl auch Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 11. Aufl., Rz 536).

## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

### □ **BFH-Urteil v. 1.6.2016 X R 26/14 Insolvenz eines Gesellschafters**

Die Einkommensteuerschulden, die aus der Verwaltung eines zur Masse gehörenden Gesellschaftsanteils entstehen, der entweder nach der Insolvenzeröffnung fortgeführt oder durch den Insolvenzverwalter neu begründet und nicht vom Insolvenzverwalter freigegeben worden ist, stellen **Masseverbindlichkeiten** (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO) dar. ...

Unerheblich ist, dass der Kläger die dem Insolvenzschuldner zugerechneten Gewinnanteile nicht vollständig zur Masse ziehen konnte. Die aus der Beteiligung resultierenden Einkommensteuern sind auch zutreffend durch Steuerbescheid gegenüber dem Kläger und der Ehefrau des Insolvenzschuldners festgesetzt worden. Ohne Relevanz im Rahmen der vorliegenden Einkommensteuerfestsetzung ist die gegebene Masseunzulänglichkeit.

## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

### □ **BFH-Urteil v. 1.6.2016 X R 26/14**    **Insolvenz eines Gesellschafters**

*Zur Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO führt der BFH aus:*

Ein Unterlassen des Insolvenzverwalters genügt nur, wenn er dadurch eine Amtspflicht zum Tätigwerden verletzt (Senatsurteil vom 18. Mai 2010 X R 11/09, BFH/NV 2010, 2114). Lediglich die **Duldung einer (freiberuflichen) Tätigkeit** des Insolvenzschuldners durch den Insolvenzverwalter **oder dessen bloße Kenntnis** macht die Einkommensteuer, die aufgrund dieser Einkünfte entsteht, **nicht** zu einer Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 411).

## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

### □ **BFH-Urteil v. 1.6.2016 X R 26/14**    **Insolvenz eines Gesellschafters**

*Zur Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO führt der BFH aus:*

In der **Geltendmachung eines Anspruchs auf Auszahlung** der Einkünfte aus der GbR, der diese durch die Überweisungen ab Mai 2007 folgte, liegt eine Verwaltungshandlung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO. Diese Tätigkeit des Klägers stellt erkennbar mehr als ein bloßes Dulden dar. Bereits sein Bericht zur ersten Gläubigerversammlung unterstreicht dies. Eine **Freigabe** durch den Kläger als Insolvenzverwalter ist nicht erfolgt, so dass der Anteil an der (neuen) GbR in den Streitjahren Teil der Insolvenzmasse geblieben ist

## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

### □ **BFH-Urteil v. 3.8.2016 X R 25/14**    **Insolvenz eines Gesellschafters**

*Zur Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO führt der BFH aus:*

Die auf dem **insolvenzbedingtem Ausscheiden des Klägers** aus der KG beruhenden Einkommensteuern sind **Masseverbindlichkeiten** nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO, wonach es ausreicht, wenn diese in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet worden sind.

## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

### □ **BFH-Urteil v. 3.8.2016 X R 25/14**    **Insolvenz eines Gesellschafters**

*Zur Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO führt der BFH aus:*

Im vorliegenden Fall war die Beteiligung im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch Teil der Insolvenzmasse, die daher an den Ergebnissen der Beteiligung teilhatte. Hierzu gehören auch das erst anschließend angefallene **Auseinandersetzungsguthaben** und der sich hieraus ergebende **Veräußerungsgewinn**. Folglich ist die Einkommensteuerschuld insoweit eine **Masseverbindlichkeit**. ...

## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

### □ **BFH-Urteil v. 3.8.2016 X R 25/14**    **Insolvenz eines Gesellschafters**

*Zur Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO führt der BFH aus:*

Ein Auseinandersetzungsguthaben tritt an die Stelle der Beteiligung und wird Bestandteil der Insolvenzmasse. Führt dies, wie vorliegend festgestellt, zu einem **Veräußerungsgewinn**, wird somit der Tatbestand des § 2 Abs. 1 EStG, hier i.V.m. §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 16 Abs. 1 EStG, nicht vor, sondern erst in einer **logischen Sekunde nach der Insolvenzeröffnung** vollständig verwirklicht. Die Masse erlangt Teilhabe am Veräußerungsgewinn. Die sich hieraus ergebenden Einkommensteuerschulden stellen **Masseverbindlichkeiten** dar.

## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

### □ **Nieders. FG, Urteil v. 28.10.2008**      **Insolvenz MU`er**

*Bei Insolvenz eines Mitunternehmers einer PersG (Streitfall Gesellschafter einer nicht insolventen GbR) stellt der Gewinnanteil eine Masseverbindlichkeit bei der ESt dar, auch wenn die Insolvenzmasse durch den Gewinnanteil nicht vermehrt wird. Im Streitfall erfolgte eine Gewinnzurechnung durch Auflösung von Rückstellungen und Aufdeckung von stillen Reserven nach Insolvenzeröffnung beim Gesellschafter. Würde keine Masseverbindlichkeit angenommen, müsste die Besteuerung von Buchgewinnen während des Insolvenzverfahrens ansonsten ganz allgemein entfallen. Ein solches Ergebnis wäre unzutreffend, da die Bildung der RS in früheren Jahren zu ESt-Ersparnissen führte.*

**(BFH-Urteil v. 18.05.2010 X 60/08 hat dies bestätigt)**



# Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

## □ **BFH-Urteil v. 5.3.2008 X R 60/04**      **Insolvenz der PersG**

Bei Insolvenz einer PersG (**Streitfall OHG**) sind die Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht gegenüber dem Insolvenzverwalter der PersG, sondern im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung gegenüber dem Gesellschafter als Masseverbindlichkeiten festzusetzen.

Diese steuerrechtliche Zuordnung hat zur Folge, dass von der in der Insolvenz befindlichen PersG erwirtschafteten Gewinne den Masse- und Insolvenzgläubigern zur Verfügung stehen, während steuerrechtlich diese Gewinne des Gesellschaftern zugerechnet werden.

## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

### □ **BFH-Urteil v. 5.3.2008 X R 60/04**      **Insolvenz der PersG**

Diese Unabgestimmtheit zwischen Insolvenzrecht und Steuerrecht führt zu unbefriedigenden Ergebnissen. **Das Problem ist auf der Grundlage steuerrechtlicher Grundsätze zu lösen.**

Bei unbeschränkt haftenden Gesellschaftern einer OHG (§ 128 HGB) kommen die auf der Ebene der in der Insolvenz befindlichen OHG erzielten Gewinne dem Gesellschafter haftungsmindernd zugute. Dies rechtfertigt es, dass der Gesellschafter die auf seinen Gewinnanteil entfallende ESt selbst zu zahlen hat.

## Besonderheit: Sanierungserträge bei PersG

### □ **BFH-Urteil v. 7.6.2018 IV R 11/16**      **Insolvenz der PersG**

Ein Klageverfahren gegen den Gewinnfeststellungsbescheid wird durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Personengesellschaft nicht unterbrochen. Die Klage- und Prozessführungsbefugnis einer Personengesellschaft im Hinblick auf den Gewinnfeststellungsbescheid geht durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen nicht auf den Insolvenzverwalter über. Die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens in Liquidation befindliche Personengesellschaft wird ab diesem Zeitpunkt durch ihre(n) Liquidator(en) vertreten.

# Aktuelles zur Aufrechnung in der Krise / Insolvenz

## □ **BFH-Urteil v. 28.11.2017 VII R 1/16** Aufrechnung

*Zur Auslegung des § 226 AO i.V.m. § 301 InsO führt der BFH aus:*

**Masseverbindlichkeiten** werden von einer Restschuldbefreiung nicht erfasst. Steuerschulden, die als Masseverbindlichkeiten entstanden sind, können nach Abschluss des Insolvenzverfahrens mit Erstattungsansprüchen des ehemaligen Insolvenzschuldners verrechnet werden. Der Verrechnung stehen eine dem Insolvenzverfahren immanente sog. Haftungsbeschränkung bzw. eine Einrede der beschränkten Haftung des Insolvenzschuldners nicht entgegen.

▶ *Vgl. dazu Uhländer, AO-StB 2018, S. 116 ff.*

# Aktuelles zur Aufrechnung in der Krise / Insolvenz

## □ BFH-Urteil v. 28.11.2017 VII R 1/16 Aufrechnung

EST Nachzahlung 2008 als Masseverbindlichkeit

----->

sog. **Gegenforderung**

**FA**  
(erklärt die Aufrechnung)

<----->

**Insolvenzschuldner**

15.3.2007: Verfahrenseröffnung  
20.3.2012: Masseunzulänglichkeit  
15.7.2013: Verfahrenseinstellung  
31.3.2015: Aufrechnung des FA

EST-Erstattung 2013 wegen VZ + LoSt

<-----

sog. **Hauptforderung**

# Aktuelles zum gerichtlichen Rechtsschutz in der Insolvenz

## □ **BFH-Beschluss v. 27.3.2018 – V B 120/17** Keine Anfechtung rkr. InsO-Plan

*Zur Auslegung des § 248 InsO führt der BFH aus:*

Ist im summarischen Verfahren davon auszugehen, dass der nach § 248 InsO gerichtlich bestätigte Insolvenzplan nicht angefochten werden kann, so kann offenbleiben, ob es sich bei der Erklärung der Anfechtung der Zustimmung zum Insolvenzplan durch das FA um einen Verwaltungsakt nach § 118 AO handelt. ... Denn für Zwecke dieses Verfahrens ist davon auszugehen, dass der nach § 248 der Insolvenzordnung (InsO) gerichtlich bestätigte Insolvenzplan nicht angefochten werden kann (vgl. MünchKommInsO/Sinz, 3. Aufl. 2014, § 248 Rz 35; Pleister, Kübler/Prütting/Bork, InsO, § 248 Rz 11). Damit erübrigt sich die Frage nach der Verwaltungsaktqualität einer rechtlich unerheblichen Anfechtungserklärung. ....

# Anhängige BFH-Verfahren zum Insolvenzsteuerrecht

## □ **BFH I R 36/18**

### *Mindestbesteuerung*

*Vorgehend: FG Düsseldorf vom 18.9.2018 - 6 K 454/15 K*

Keine Verlustabzugsbeschränkung nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG im Rahmen einer endgültigen Abwicklungsbesteuerung

Hat nach Abschluss eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Kapitalgesellschaft eine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten des gesamten Liquidationszeitraums ohne die Anwendung der Mindestbesteuerungsregelung gemäß § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG zu erfolgen?

# Anhängige BFH-Verfahren zum Insolvenzsteuerrecht

- **BFH IX R 27/18**      *Steuerbescheid bei Erstattung nach Anrechnung*  
*Vorgehend: FG Düsseldorf vom 4.10.2018 - 11 K 1921/16 E*

Ist der Erlass in Form eines Einkommensteuerbescheids nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens möglich, wenn sich bei der Anrechnung von geleisteten Vorauszahlungen insgesamt ein Erstattungsanspruch ergibt oder hat das Finanzamt (lediglich) eine formlose Mitteilung zur Berechnung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen zu fertigen?

▶ Anm.: Verfahrensrechtlich gilt dies für die KSt entsprechend.



# Anhängige BFH-Verfahren zum Insolvenzsteuerrecht

## □ **BFH VI R 34/18**      *Bekanntgabe bei Nachtragsverteilung*

*Vorgehend: FG Köln vom 30.5.2018 - 3 K 2086/17*

Ist ein Bescheid über eine Einkommensteuerfestsetzung, der sich auf einen innerhalb eines Insolvenzverfahrens liegenden Zeitraum bezieht und der nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens ergeht, im Fall einer angeordneten Nachtragsverteilung zwingend dem Treuhänder bzw. Insolvenzverwalter bekannt zu geben?

▶ Anm.: Verfahrensrechtlich gilt dies für die KSt entsprechend.

# Anhängige BFH-Verfahren zum Insolvenzsteuerrecht

## □ **BFH VIII R 23/18**      *KapESt-Abzug bei PersG*

*Vorgehend: Hessisches FG vom 23.8.2017 - 4 K 2149/15*

Steht einer in Insolvenz befindlichen Personengesellschaft, die im Rahmen des Insolvenzverfahrens Zinserträge erwirtschaftet, ein Erstattungsanspruch gegen die Finanzbehörde zu, wenn eine Kapitalerträge auszahlende Stelle zugunsten des hinter der Personengesellschaft stehenden Mitunternehmers dessen Steuern einbehält und an die Finanzverwaltung abführt?

# Anhängige BFH-Verfahren zum Insolvenzsteuerrecht

## □ **BFH VIII R 19/18**      *Aufteilung der ESt bei Ehegatten*

*Vorgehend: FG Münster vom 28.2.2018 - 9 K 3343/13 E*

Wie ist bei der Insolvenz eines Ehegatten im Fall der Zusammenveranlagung die Einkommensteuerschuld des Insolvenzschuldners auf dessen insolvenzrechtliche Vermögensbereiche aufzuteilen?

Sind die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit des Insolvenzschuldners der Insolvenzmasse oder dem insolvenzfremden Vermögen zuzuordnen?

War eine Änderung des an den Insolvenzverwalter bekanntgegebenen Einkommensteuerbescheids nach § 174 Abs. 3 AO möglich?