

# Häufig vergessene steuerliche Aspekte von Sanierungsmaßnahmen in der Krise

**DIE CORONA-KRISE BELASTET DIE GESAMTE WIRTSCHAFT UND NEBEN DEN SOFORTMAßNAHMEN ZUR LIQUIDITÄTSSICHERUNG MÜSSEN INSBESONDERE UNTERNEHMEN, DIE NICHT ALS UNMITTELBAR BETROFFENE GELTEN, AUCH WEITERE MAßNAHMEN IN BETRACHT ZIEHEN, UM GESUND UND UNBESCHADET DURCH DIE KRISE ZU GELANGEN. BEI DIESEN MAßNAHMEN SOLLTEN AUCH IMMER STEUERLICHE AUSWIRKUNGEN BEDACHT WERDEN, UM ÜBERASCHUNGEN UND FALLSTRICKE ZU VERMEIDEN.**

---

## Executive Summary

- Neben den Sofortmaßnahmen zur Liquiditätssicherung gibt es eine Vielzahl von weiteren Instrumenten, die genutzt werden können, um durch die Corona-Krise zu kommen.
- Im Rahmen eines Sanierungskonzeptes werden häufig bei Unternehmenskrisen die Instrumente der Stundung, des Rangrücktritts, des Forderungsverzichts und einer Umstrukturierung eingesetzt.
- Bei allen Instrumenten zur Krisenbewältigung ist ein planvoller Einsatz entscheidend, um zusätzliche Steuern und damit einen zusätzlichen Liquiditätsabfluss zu vermeiden.
- Neben den ertragsteuerlichen Auswirkungen sind auch die umsatzsteuerlichen Auswirkungen zu bedenken, insbesondere hinsichtlich etwaiger Vorsteuerberichtigungen.

---

## Einführung

Die Bundesregierung hat verschiedene Maßnahmen zur Hilfe für Unternehmen aufgrund der Corona-Krise beschlossen und umgesetzt. Unter anderem wurden Stundungsmaßnahmen und Herabsetzungen von Steuervorauszahlungen, Soforthilfen, erleichterte Kreditvergaben

etc. umgesetzt.<sup>1</sup> Mit allen Maßnahmen wird das Ziel verfolgt, Unternehmen, die von der Corona-Krise betroffen sind, zu unterstützen.

Daneben gibt es weitere Maßnahmen und Möglichkeiten für Unternehmen, um Unternehmenskrisen abzumildern. Im Folgenden möchten wir Ihnen gerne diese Sanierungsmaßnahmen und Instrumente aus steuerlicher Sicht vorstellen.

## Sanierungsmaßnahmen

### Stundung

Eine Stundung bedeutet ein Hinausschieben der Fälligkeit einer Forderung. Die Finanzbehörden ermöglichen im Zuge der Corona-Krise beispielsweise Stundung von Steuerzahlungen.<sup>2</sup> Die Forderung ist aber nach wie vor erfüllbar und zu erfüllen. Bei anderen Gläubigern als den Finanzbehörden, kann alternativ die Forderung auch in eine Darlehensforderung umgewandelt werden. Auch bezüglich der Verzinsung kann zum Beispiel geregelt werden, dass die Zinsen in ein Darlehen umgewandelt werden oder die Zinsen nur bei einer ausreichenden Liquidität des Unternehmens bezahlt werden. Bei einer

---

<sup>1</sup> Einen Überblick über die Maßnahmen und deren Auswirkungen können Sie sich auf unserer Corona Themenseite verschaffen: <https://www.gsk.de/de/covid-19-rechtliche-auswirkungen-coronakrise/>

<sup>2</sup> Details hierzu können Sie unserem GSK Update zu den beschlossenen Entlastungen bei der Steuer entnehmen: <https://www.gsk.de/de/covid-19-entlastung-bei-der-steuer/>



Vereinbarung der Zahlung der Zinsen, nur sofern ausreichend Liquidität vorhanden ist, ist Vorsicht geboten, da nach Ansicht des BFH in einer solchen Vereinbarung eine erfolgsabhängige Vergütung gesehen werden kann,<sup>3</sup> die zu einer Kapitalertragsteuerpflicht des Unternehmens führen könnte. Dies bedeutet, das Schuldnerunternehmen muss 25 % der Vergütung/Zinsen einbehalten und an das Finanzamt abführen für den Gläubiger. Hier empfiehlt sich eine verbindliche Auskunft beim zuständigen Finanzamt einzuholen, um nicht in einer Krise zusätzlich für Steuern des Gläubigers zu haften aufgrund eines fehlenden Kapitalertragsteuereinbehalts.

Umsatzsteuerlich wird die Umwandlung einer Forderung in ein Darlehen in der Regel keine endgültige Vereinbarung des Entgeltes darstellen, insbesondere dann nicht, wenn der Schuldner zum Zeitpunkt der Umwandlung das geschuldete Entgelt nicht zahlen kann oder die Umwandlung lediglich erfüllungshalber erfolgt. Aber auch die umsatzsteuerliche Auswirkung einer Umwandlung an Erfüllung statt bei Zahlungsfähigkeit des Schuldners ist umstritten,<sup>4</sup> sodass dies bei späteren Rangrücktritten oder Forderungsverzichten zu bedenken ist.

### Rangrücktritt

Bei einem Rangrücktritt durch den Gläubiger bleibt die Forderung gegen das Unternehmen weiterhin bestehen. Der Gläubiger wird jedoch im Falle einer späteren Insolvenz erst bedient, nachdem vorrangige Gläubiger bedient wurden. Allerdings kann es in der Steuerbilanz trotzdem bei einem Rangrücktritt dazu kommen, dass die entsprechende Verbindlichkeit in der Steuerbilanz des Schuldners gewinnwirksam ausgebucht werden muss, wenn die Forderung nur noch aus zukünftigen Gewinnen oder Einnahmen zu erfüllen ist (§ 5 Abs. 2a EStG). Hier sind exakte und präzise Regelungen notwendig, um einerseits die Verbindlichkeit nicht mehr in der Überschuldungsaufstellung darstellen zu müssen und

damit eine Überschuldung zu vermeiden und andererseits die Verbindlichkeit nicht gewinnerhöhend in der Steuerbilanz ausbuchen zu müssen.<sup>5</sup>

Umsatzsteuerlich ist bei einem Rangrücktritt zu beachten, dass dieser regelmäßig zu einer Uneinbringlichkeit des Entgeltes führen sollte. Eine Uneinbringlichkeit der Forderung ist in der Regel gegeben, wenn auf absehbare Zeit die Entgeltforderung nicht durchsetzbar ist. Der Gläubiger hätte in diesem Fall die Umsatzsteuer und der Schuldner die Vorsteuer zu berichtigen. Dies kann zu hohen Vorsterrückforderungen des Finanzamts führen.



### Forderungsverzicht

Ein Forderungsverzicht durch einen Lieferanten oder einen Gesellschafter führt dazu, dass die Forderung erlischt. In der Handelsbilanz des Schuldners entsteht dann ein Gewinn durch den Wegfall der Verbindlichkeit. Bei einem solchen Verzicht ist steuerlich grundsätzlich zwischen Verzichten von Dritten, wie Lieferanten und Darlehensgebern, und Verzichten von Gesellschaftern zu unterscheiden. Bei Dritten ist in Höhe des Nennbetrags ihrer Forderung die entsprechende Verbindlichkeit beim Schuldner auszubuchen und es entsteht daher beim Schuldner ein Bilanzgewinn in Höhe des Nennwertes.

<sup>3</sup> vgl. BFH Urteil vom 22.06.2010, Az. I R 78/09, DStR 2010, 2448.

<sup>4</sup> *Leipold* in: Sölch/Ringleb, 87. Ergänzungslieferung, Stand 09.2019, §13 UStG, Rz. 62 vertritt, dass in einem solchen Fall das Entgelt endgültig vereinnahmt wurde; *Stadie* in: Rau/Dürrwächter, 176. Ergänzungslieferung Stand 03.2018, § 17 UStG, Rz. 408 und FG Köln vom 14.11.2013, Az. 15 K 2659/10 vertreten, dass auch bei einem solchen Fall auf das wirtschaftlich Aufgewendete bzw. die tatsächliche Belastung abzustellen ist und eine Belastung ohne Zahlung nicht eingetreten ist.

<sup>5</sup> Hierzu ist derzeit ein Verfahren beim BFH anhängig unter dem Az. XI R 32/18. Die Vorinstanz (FG Münster vom 13.09.2018, Az. 10 K 504/15) hatte im Sinne des Steuerpflichtigen bei einem Rangrücktritt entschieden, dass dieser zu passivieren ist, wenn die Forderung aus sonstigem freien Vermögen geleistet werden muss, obwohl die Schuldnerin keinen eigenen Geschäftsbetrieb mehr hatte.



Bei Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften ist die ihrem Forderungsbetrag entsprechende Verbindlichkeit beim Schuldner zwar ebenfalls auszubuchen, jedoch ist in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung des Gesellschafters die beim Schuldner ausgebuchte Verbindlichkeit als verdeckte Einlage erfolgsneutral auszugleichen; lediglich in Höhe des nicht werthaltigen Teils der Forderung des Gesellschafters, führt die Ausbuchung der Verbindlichkeit beim Schuldner zu einem grundsätzlich steuerpflichtigen Gewinn, da dieser Teil nicht als verdeckt eingelegt behandelt wird. Im Falle von Personengesellschaften ist dagegen ein (regelmäßig gesellschaftsrechtlich bedingter) Verzicht eines Gesellschafters auf ein Darlehen per Saldo steuerneutral (spiegelbildliche Ausbuchung im Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen).



Entsteht demnach ein steuerlicher Gewinn aus einem Forderungsverzicht beim Schuldner, kann dieser unter bestimmten engen Voraussetzungen als sogenannter Sanierungsgewinn steuerfrei sein (§ 3a EStG, § 7b GewStG). Hierfür ist allerdings unter anderem die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachzuweisen und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens durch ein entsprechendes IDW S6-Gutachten zu belegen.

Neben den ertragsteuerlichen Folgen können sich beispielsweise bei einem Forderungsverzicht eines Lieferanten auch umsatzsteuerliche Themen ergeben. Insbesondere kann sich aufgrund eines (Teil-)Erlasses die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ändern. Der

Gläubiger hätte in diesem Fall die Umsatzsteuer und der Schuldner die Vorsteuer zu berichtigen. Dies kann zu hohen Vorsteuerrückforderungen des Finanzamts gegenüber dem Schuldner führen.

Die ertragsteuerliche Beurteilung eines Forderungsverzichts beim Gläubiger ist vielfältig. Zu berücksichtigen ist dabei u.a., wer Forderungsinhaber ist (fremde Dritte oder Gesellschafter), um welche Forderungen es sich handelt (Darlehen oder Lieferverbindlichkeiten) und in welcher Rechtsform die Gesellschaft betrieben wird (Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft).

### Umstrukturierungen

Auch kann eine Sanierung durch effektive Umstrukturierungen erfolgen. Neben einem Einstieg eines externen Investors oder der Aufnahme eines Gläubigers in den Gesellschafterbestand, durch einen Debt-Equity Swap, stehen insbesondere in Konzernstrukturen auch Umstrukturierungsmaßnahmen des Umwandlungsrechts zur Verfügung. Bei diesen Maßnahmen ist allerdings bei Kapitalgesellschaften stets zu berücksichtigen, dass die in der Vergangenheit aufgelaufenen steuerlichen Verlustvorträge nicht aufgrund eines Gesellschafterwechsels von mehr als 50 % innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren untergehen. Hier sollten überlegt strukturiert und gezielt die Ausnahmen für Konzernstrukturen, im Falle von vorhandenen stillen Reserven oder für Sanierungserwerbe, genutzt werden. Falls dies nicht möglich ist und die Finanzbehörden die Verlustvorträge nicht fortführen, sollten die entsprechenden Bescheide durch Einsprüche offen gehalten werden, solange die Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit des Verlustunterganges bei Kapitalgesellschaften noch beim Verfassungsgericht anhängig ist.<sup>6</sup>

Bei Verschmelzungen ist zudem unabhängig von der Rechtsform darauf zu achten, dass nicht der Rechtsträger übertragen wird, welcher Verlustvorträge hat, da diese vom aufnehmenden Rechtsträger nicht übernommen und fortgeführt werden können.

<sup>6</sup> Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 29.08.2017, Az. 2K 245/17, zur Verfassungsmäßigkeit des Verlustuntergangs bei Kapitalgesellschaften bei einem Gesellschafterwechsel von mehr als 50 %. Derzeit noch anhängig beim Bundesverfassungsgericht, Az. 2 BvL 19/17.



## Fazit

Bei Sanierungsmaßnahmen bestehen steuerliche Hürden und Fallstricke, die es zu erkennen gilt. Um einen gegebenenfalls vermeidbaren Liquiditätsabfluss durch Steuern, welcher den Erfolg dieser Maßnahmen deutlich schmälern kann, zu vermeiden, ist es daher wichtig, die Maßnahmen und Schritte geplant und mit Weitsicht vorzunehmen und bereits frühzeitig steuerliche Berater bei Sanierungsvorhaben einzuschalten.

Gerne beraten wir Sie zu den Einzelheiten und Voraussetzungen zum möglichst steuereffizienten Einsatz von Sanierungsinstrumenten, damit Sie im Rahmen einer Sanierung nicht in steuerliche Fallen tappen.

Auch weitere zukünftige Möglichkeiten, welche die Finanzbehörden im Zuge der Corona-Krise ermöglichen oder der Gesetzgeber im Rahmen des Konjunkturpakets 2020 umsetzen möchte, sollten weiter beobachtet und nutzbar gemacht werden. Sobald entsprechende Gesetze und BMF-Schreiben veröffentlicht werden, informieren wir Sie gerne über diese Möglichkeiten.

---

### Dr. Dirk Koch

Rechtsanwalt, Steuerberater  
Fachanwalt für Steuerrecht  
Standort München  
[dirk.koch@gsk.de](mailto:dirk.koch@gsk.de)

### Dr. Raoul Kreide

Rechtsanwalt, Dipl.-Betriebswirt (BA), Mediator  
Standort Heidelberg  
[raoul.kreide@gsk.de](mailto:raoul.kreide@gsk.de)

### Dr. Petra Eckl

Rechtsanwältin, Steuerberaterin  
Fachanwältin für Steuerrecht  
Standort Frankfurt a. M.  
[petra.eckl@gsk.de](mailto:petra.eckl@gsk.de)

### Andreas Dimmling

Rechtsanwalt, Wirtschaftsjurist (Universität Bayreuth)  
Standort München  
[andreas.dimmling@gsk.de](mailto:andreas.dimmling@gsk.de)

### Dominik Berka

Rechtsanwalt, Steuerberater  
Standort Frankfurt a. M.  
[dominik.berka@gsk.de](mailto:dominik.berka@gsk.de)

---



### Urheberrecht

GSK Stockmann – Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von GSK Stockmann gestattet.

### Haftungsausschluss

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot auf Beratung oder Auskunft dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko.

GSK Stockmann und auch die in dieser Mandanteninformation namentlich genannten Partner oder Mitarbeiter übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung, noch haftet GSK Stockmann und einzelne Partner oder Mitarbeiter in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grund empfehlen wir, in jedem Fall eine persönliche Beratung einzuholen.

[www.gsk.de](http://www.gsk.de)

### GSK Stockmann

#### BERLIN

Mohrenstrasse 42  
10117 Berlin  
T +49 30 203907-0  
F +49 30 203907-44  
[berlin@gsk.de](mailto:berlin@gsk.de)

#### HEIDELBERG

Mittermaierstrasse 31  
69115 Heidelberg  
T +49 6221 4566-0  
F +49 6221 4566-44  
[heidelberg@gsk.de](mailto:heidelberg@gsk.de)

#### FRANKFURT / M.

Taunusanlage 21  
60325 Frankfurt am Main  
T +49 69 710003-0  
F +49 69 710003-144  
[frankfurt@gsk.de](mailto:frankfurt@gsk.de)

#### MÜNCHEN

Karl-Scharnagl-Ring 8  
80539 München  
T +49 89 288174-0  
F +49 89 288174-44  
[muenchen@gsk.de](mailto:muenchen@gsk.de)

#### HAMBURG

Neuer Wall 69  
20354 Hamburg  
T +49 40 369703-0  
F +49 40 369703-44  
[hamburg@gsk.de](mailto:hamburg@gsk.de)

---

#### LUXEMBURG

GSK Luxembourg SA  
44, Avenue John F. Kennedy  
L-1855 Luxembourg  
T +352 271802-00  
F +352 271802-11  
[luxembourg@gsk-lux.com](mailto:luxembourg@gsk-lux.com)



YOUR PERSPECTIVE.

[GSK.DE](http://GSK.DE) | [GSK-LUX.COM](http://GSK-LUX.COM)