

Paul Päfgen

**Forderungserlass (gegen
Besserungsschein)
und „qualifizierter“ Rangrücktritt in
der Handels- und Steuerbilanz von
Kapitalgesellschaften**

Ausgewählte Instrumente der
Bilanzrestrukturierung zwischen
Steuer- und Sanierungsrecht



Rechtswissenschaftliche Forschung und Entwicklung

Herausgegeben von Prof. Dr. jur. Michael Lehmann, Dipl.-Kfm., Universität München

Band 856

D61

Zugl.: Diss., Düsseldorf, Univ. 2023

Bibliografische Information der Deutschen
Nationalbibliothek: Die Deutsche Nationalbibliothek
verzeichnet diese Publikation in der Deutschen
Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im
Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Sämtliche, auch
auszugsweise Verwertungen bleiben vorbehalten.

Copyright © utzverlag GmbH · 2023

ISBN (gedrucktes Buch) 978 3 8316 5017 0

ISBN (E-Book) 978 3 8316 7757 3

Printed in EU
utzverlag GmbH, München
089-277791-00 · www.utzverlag.de

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2023 von der Juristischen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur wurden bis Juni 2023 berücksichtigt.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Ulrich Prinz, WP, StB, für die Unterstützung bei der Themenfindung, die Begleitung der Arbeit und die zügige Begutachtung. Er hat mit seinen wertvollen Hinweisen entscheidend zum erfolgreichen Abschluss der Arbeit beigetragen.

Ebenfalls bedanken möchte ich mich bei Herrn Prof. Dr. Matthias Valta für die freundliche Übernahme der Zweitkorrektur.

Großer Dank gebührt zudem meinen Eltern, Birgit und Friedhelm Päfgen, die mich geduldig durch eine lange Studienzeit bis zum Abschluss der Promotion in allen Lebenslagen unterstützt haben. Ohne sie wäre dieses Projekt nicht möglich gewesen.

Mein inniger Dank gebührt zuletzt meiner damaligen Freundin, Lio Päfgen, die trotz meiner Promotionszeit heute meine Frau ist.

München, im Oktober 2023

Paul Päfgen

Inhaltsübersicht

Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	XXVII
Einleitung	1
A. Einführung in die Thematik	1
B. Problemstellung und Zielsetzung	7
C. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes und Gang der Darstellung	10
Kapitel 1: Krise, Sanierung und Steuerrecht: Ökonomische Grundlagen und rechtliche Rahmenbedingungen der Bilanzrestrukturierung durch Forderungserlass und Rangrücktritt	15
A. Die Unternehmenskrise	16
1. Begriff der Unternehmenskrise	16
2. Ablauf einer Unternehmenskrise	17
3. Ursachen der Unternehmenskrise	20
4. Einordnung des Untersuchungsgegenstandes	21
B. Die Unternehmenssanierung	23
1. Begriff der Unternehmenssanierung	23
2. Einordnung des Untersuchungsgegenstandes	27

C.	Steuerliche Regelungen zwischen Krise und Sanierung	29
1.	Interessensgegensatz von Steuer- und Sanierungsrecht	29
2.	Einzelne steuerrechtliche Vorschriften mit Bezug zu dem Gegenstand der Untersuchung	32
3.	Zusammenfassung und Einordnung des Untersuchungsgegenstandes	42
	Kapitel 2: Forderungserlass und qualifizierter Rangrücktritt in der Handels- und Steuerbilanz der schuldenden Kapitalgesellschaft	43
A.	Forderungserlass ohne Besserungsvereinbarung	43
1.	Zivilrechtliche Grundlagen	44
2.	Handelsbilanz	47
3.	Steuerbilanz	61
B.	Forderungserlass gegen Besserungsschein	120
1.	Zivilrechtliche Grundlagen	120
2.	Handelsbilanz	122
3.	Steuerbilanz	161
C.	Qualifizierter Rangrücktritt	182
1.	Zivil- und insolvenzrechtliche Grundlagen	182
2.	Handelsbilanz	192
3.	Steuerbilanz	232
4.	Rangrücktritt eines Gesellschafters aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung; die Verpflichtung ist nicht rein gewinnabhängig	262

Kapitel 3: Handels- und steuerrechtliche Behandlung von Forderungserlass und qualifiziertem Rangrücktritt aus der Perspektive des Gläubigers	269
A. Forderungserlass ohne Besserungsschein	271
1. Handelsbilanz	271
2. Steuerrechtliche Behandlung	283
B. Forderungserlass gegen Besserungsschein	320
1. Handelsbilanz	320
2. Steuerrechtliche Behandlung	324
C. Qualifizierter Rangrücktritt	333
1. Handelsbilanz	333
2. Steuerbilanz	334
 Kapitel 4: Kautelarjuristische Analyse der dargestellten Sanierungsinstrumente	 337
A. Perspektive der schuldenden Kapitalgesellschaft	338
1. Forderungserlass ohne Besserungsschein	338
2. Forderungserlass mit Besserungsschein	342
3. Qualifizierter Rangrücktritt	345
4. Zusammenfassung	346
B. Perspektive des Gläubigers	349
1. Haupt- oder Alleingesellschafter: Vornehmliches Interesse am Erhalt der Beteiligung	350
2. Minderheitsgesellschafter: Vornehmliches Interesse am Erhalt der Forderung	354

3. Drittgläubiger: Ausschließliches Interesse am Erhalt der Forderung	357
4. Zusammenfassung	359
Zusammenfassung in Thesen	361
Literaturverzeichnis	381
Rechtsprechungs-/ Verwaltungsanweisungsverzeichnis	395

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	XXVII
Einleitung	1
A. Einführung in die Thematik	1
B. Problemstellung und Zielsetzung	7
C. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes und Gang der Darstellung	10
Kapitel 1: Krise, Sanierung und Steuerrecht: Ökonomische Grundlagen und rechtliche Rahmenbedingungen der Bilanzrestrukturierung durch Forderungserlass und Rangrücktritt	15
A. Die Unternehmenskrise	16
1. Begriff der Unternehmenskrise	16
2. Ablauf einer Unternehmenskrise	17
3. Ursachen der Unternehmenskrise	20
4. Einordnung des Untersuchungsgegenstandes	21
B. Die Unternehmenssanierung	23
1. Begriff der Unternehmenssanierung	23
a) Ökonomische Ansätze	23

b) Rechtliche Ansätze	25
2. Einordnung des Untersuchungsgegenstandes	27
C. Steuerliche Regelungen zwischen Krise und Sanierung	29
1. Interessensgegensatz von Steuer- und Sanierungsrecht	29
2. Einzelne steuerrechtliche Vorschriften mit Bezug zu dem Gegenstand der Untersuchung	32
a) Überblick	32
b) Mindestbesteuerung im Rahmen des Verlustabzuges	33
c) Verlustabzugsbeschränkung bei Anteilseignerwechsel	35
d) Zinsschranke	38
e) Verlustabzugsbeschränkung bei Gesellschafterfremdfinanzierung	40
3. Zusammenfassung und Einordnung des Untersuchungsgegenstandes	42

Kapitel 2: Forderungserlass und qualifizierter Rangrücktritt in der Handels- und Steuerbilanz der schuldenden Kapitalgesellschaft 43

A. Forderungserlass ohne Besserungsvereinbarung	43
1. Zivilrechtliche Grundlagen	44
a) Rechtsnatur des Forderungserlasses	44
b) Abgrenzung zu anderen Gestaltungen	46
c) Zusammenfassung	47
2. Handelsbilanz	47
a) Drittgläubiger: Ertragswirksame Auflösung	48
b) Gesellschaftergläubiger: Maßgeblichkeit der Zweckbestimmung	49

(1) Möglichkeit einer Zweckbestimmung von Gesellschafterzuwendungen	50
(2) Feststellung der Zweckbestimmung: Subjektiver Wille oder objektive Umstände maßgeblich?	54
(3) Die Bewertung der Zuwendung	55
(4) Ergebnis	60
3. Steuerbilanz	61
a) Drittgläubiger	61
b) Gesellschaftergläubiger	61
(1) Grundlagen: Die steuerliche Veranlassung und die Bedeutung für den Untersuchungsgegenstand	62
(a) Veranlassung im Steuerrecht	62
(b) Exkurs: Besonderheiten bei konzerninternen Darlehensbeziehungen	71
(i) Grenzüberschreitende Konzerndarlehen	71
(ii) Unterschiedliche Veranlassungszusammenhänge bei einem konzerninternen Forderungsverzicht der Muttergesellschaft	73
(c) Bedeutung für den Untersuchungsgegenstand	77
(2) Regelfall: Gesellschaftsrechtlich veranlasster Forderungsverzicht	78
(3) Ausnahme: Betrieblich veranlasster Forderungsverzicht	78
(4) Bewertung der „Verzichtseinlage“	82
(5) Ergebnis	90

c)	Einordnung als Sanierungsgewinn	91
(1)	Historischer Hintergrund	91
(2)	Konflikt mit dem EU-Beihilferecht?	97
(3)	Tatbestand	99
(a)	Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass	99
(b)	Unternehmensbezogene Sanierung	101
(4)	Rechtsfolgen	106
(a)	Steuerfreiheit des Sanierungsertrages	106
(b)	Zwang zur Ausübung steuerlicher Wahlrechte	107
(c)	Verbrauch von Verlusten und negativen Einkünften	111
(i)	Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen (§ 3a Abs. 3 S. 1 i. V. m. § 3c Abs. 4 EStG)	112
(ii)	Untergang von Verlustverrechnungspotentialen (§ 3a Abs. 3 S. 2 EStG) und Verlustuntergang bei nahestehenden Personen (§ 3a Abs. 3 S. 3 EStG)	117
(5)	Fazit zu § 3a EStG und Einordnung des Untersuchungsgegenstandes	119
B.	Forderungserlass gegen Besserungsschein	120
1.	Zivilrechtliche Grundlagen	120
2.	Handelsbilanz	122
a)	Auswirkungen der Besserungsvereinbarung: Vier Varianten der Verpflichtung	122

(1) Gewinnabhängige Verpflichtung gegenüber einem Drittgläubiger beziehungsweise gegenüber einem Gesellschafter, der aus betrieblicher Veranlassung auf seine Forderung verzichtet hat	123
(a) Herrschende Meinung: Ausbuchung der Verbindlichkeit	123
(i) Wirtschaftliche Belastung	124
(ii) Isolierte Betrachtung von Forderungsverzicht und Besserungsabrede	132
(iii) Grundsatz der Nicht-Bilanzierung gewinnabhängiger Verpflichtungen ..	134
(b) Eigene Auffassung	138
(i) Ausgangspunkt: Verstoß gegen handelsrechtliche Prinzipien durch Ertragsbuchung	138
(ii) Auswirkungen auf den Forderungserlass mit Besserungsschein	139
(iii) Konsequenz: Ausweis einer Rückstellung möglich und geboten ..	140
(iv) Bewertung der Rückstellung: Trennung von Ansatz und Bewertung versus Erwartungswert ..	146
(v) Konflikt mit dem Grundsatz der Nicht-Bilanzierung gewinnabhängiger Verpflichtungen ..	150
(c) Zusammenfassung	153

(2) Gewinnabhängige Verpflichtung gegenüber einem Gesellschafter, der aufgrund gesellschaftsrechtlicher Veranlassung auf seine Forderung verzichtet hat	154
(3) Gewinnunabhängige Verpflichtung gegenüber einem Drittgläubiger beziehungsweise gegenüber einem Gesellschafter, der aus betrieblicher Veranlassung auf seine Forderung verzichtet hat	155
(4) Gewinnunabhängige Verpflichtung gegenüber einem Gesellschafter, der aufgrund gesellschaftsrechtlicher Veranlassung auf seine Forderung verzichtet hat	157
b) Eintritt des Besserungsfalles	158
c) Behandlung der Zinsen	159
d) Ergebnis	160
3. Steuerbilanz	161
a) Die Besserungsvereinbarung und § 5 Abs. 2a EStG	162
(1) Historischer Hintergrund von § 5 Abs. 2a EStG	162
(2) Rezeption und Analyse	164
(a) Die Kritik an der Gesetzesbegründung	165
(b) Konstitutive oder deklaratorische Bedeutung von § 5 Abs. 2a EStG?	166
(3) Auswirkungen auf den Forderungsverzicht mit Besserungsschein	170
(4) Zusammenfassung	174
b) Eintritt des Besserungsfalles	174
(1) Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos	175
(2) Erfolgswirksame Ausbuchung	179

	(3) Behandlung der Zinsen	179
	c) Ergebnis	180
C.	Qualifizierter Rangrücktritt	182
1.	Zivil- und insolvenzrechtliche Grundlagen	182
	a) Begriff des Rangrücktritts	182
	b) Der qualifizierte Rangrücktritt unter Berücksichtigung der Entscheidung BGHZ 204, 231	185
	(1) Sachverhalt	185
	(2) Dogmatik des Rangrücktritts nach dem BGH ·	187
	c) Die Besserungsvereinbarung	189
	d) Zusammenfassung	191
2.	Handelsbilanz	192
	a) Rezeption von BGHZ 204, 231 im handelsrechtlichen Schrifttum	193
	b) Stellungnahme zu den Auffassungen des handelsrechtlichen Schrifttums	196
	c) Eigene Auffassung	198
	(1) Bedeutung, Inhalt und Reichweite der Zahlungssperre	199
	(a) Der Vorbehalt der (drohenden) Insolvenzreife und die erfassten Solvenzstadien	199
	(b) Zeitliche Reichweite der Zahlungssperre ···	204
	(c) Gegenständliche Reichweite der Zahlungssperre: Unterschiedliche Definition der „entsperrten“ Befriedigungsmasse von BGH und BFH ···	208
	(d) Zusammenfassung	209
	(2) Handelsbilanzielle Auswirkungen	210

(a) Vorliegen einer erzwingbaren Leistungspflicht	210
(b) Wirtschaftliche Belastung	211
(i) Bedeutung der vorinsolvenzlichen Zahlungssperre	212
(ii) Bedeutung des Vorbehalts der (drohenden) Insolvenzreife	219
(c) Verstoß gegen handelsrechtliche Bilanzierungsprinzipien	226
(3) Gegenbuchung im Falle der Ausbuchung	227
(a) Ausgangspunkt: Vergleich mit Forderungserlass gegen Besserungsschein nicht stimmig	227
(b) Auffassung von <i>W. Müller</i>	229
d) Ergebnis	231
3. Steuerbilanz	232
a) Auswirkungen der Rangrücktrittsvereinbarungen in der Steuerbilanz	232
(1) Darstellung und Analyse des Meinungsstands zur steuerbilanziellen Behandlung eines Rangrücktritts	232
(2) Stellungnahme und eigene Auffassung	240
(a) Bedeutung des Parteiwillens	240
(b) Konkrete Vermögensverhältnisse und abstrakte Gewinnerzielungsmöglichkeit des Schuldners	246
(c) Der qualifizierte Rangrücktritt im Lichte des § 5 Abs. 2a EStG	248
(d) Der Grundsatz der Nicht-Bilanzierung gewinnabhängiger Verpflichtungen	250
(3) Zusammenfassung	251

b) Der Problematik der Gegenbuchung und die Fraktionen mit der Gläubigerbilanz	252
(1) Rangrücktritt eines Drittgläubigers beziehungsweise eines Gesellschafters aus betrieblicher Veranlassung	253
(2) Rangrücktritt eines Gesellschafters aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung; die Verpflichtung ist rein gewinnabhängig	254
(a) Zuführung eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes	255
(b) Keine Bildung von gebundenem Kapital ..	261
(c) Keine Bildung von Haftkapital	262
4. Rangrücktritt eines Gesellschafters aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung; die Verpflichtung ist nicht rein gewinnabhängig	262
a) Der Rangrücktritt als Anwendungsfall von §3a EStG?	263
(1) Vorbemerkung	263
(2) Rangrücktritt als „Schuldenerlass“?	264
(3) Zusammenfassung	266
b) Ergebnis	266

Kapitel 3: Handels- und steuerrechtliche Behandlung von Forderungserlass und qualifiziertem Rangrücktritt aus der Perspektive des Gläubigers

A. Forderungserlass ohne Besserungsschein	271
1. Handelsbilanz	271
a) Forderungsverzicht eines Drittgläubigers	271

(1) Grundlagen: Bilanzierung von Forderungen eines Drittgläubigers	271
(2) Auswirkungen des Verzichts	273
b) Forderungsverzicht eines Gesellschafters aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung	274
(1) Grundlagen: Bilanzierung von Gesellschafterforderungen	274
(2) Auswirkungen des Verzichts: Erhöhung des Beteiligungsansatzes versus Erhaltungsaufwand	276
(3) Bewertung der Beteiligung	280
2. Steuerrechtliche Behandlung	283
a) Forderung wird im Betriebsvermögen gehalten	284
(1) Drittgläubiger	284
(2) Gesellschaftergläubiger	286
b) Forderung wird im Privatvermögen gehalten	288
(1) Drittgläubiger beziehungsweise Gesellschafter bei Beteiligung von weniger als 1%	289
(2) Gesellschaftergläubiger mit einer Beteiligung von mindestens 1%	296
(a) Hintergrund der Neuregelung von § 17 Abs. 2a EStG	297
(b) Einordnung des Gesellschafterforderungsverzichts	301
(i) Ausgangspunkt: Verdeckte Einlage	301
(ii) Berücksichtigung als Darlehensverlust gem. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG	303

(iii) Bewertung der nachträglichen Anschaffungskosten: Fortgeltung der Fallgruppen des Eigenkapitalersatzrechts	307
(iv) „Faktische“ Korrespondenz zwischen Vermögenszuwachs der Gesellschaft und Erhöhung des Beteiligungsansatzes des Gesellschafters?	310
(c) Verbleibender Anwendungsbereich von § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG im Bereich der Gesellschafterdarlehen	313
(d) Sonderfall: Beteiligung von mindestens 10% und Anwendbarkeit von § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG: Bedeutung der Änderung von § 32d Abs. 2 Nr. 1 lit b S. 1 EStG	317
(3) Ergebnis	319
B. Forderungserlass gegen Besserungsschein	320
1. Handelsbilanz	320
a) Erlass der Forderung	320
b) Eintritt des Besserungsfalls	322
2. Steuerrechtliche Behandlung	324
a) Erlass der Forderung	324
b) Eintritt des Besserungsfalls	326
(1) Forderung wird im Betriebsvermögen gehalten	326
(a) Drittgläubiger	326
(b) Gesellschaftergläubiger	327
(2) Forderung wird im Privatvermögen gehalten	330
(a) Drittgläubiger	330
(b) Gesellschaftergläubiger	330

C. Qualifizierter Rangrücktritt	333
1. Handelsbilanz	333
2. Steuerbilanz	334

Kapitel 4: Kautelarjuristische Analyse der dargestellten Sanierungsinstrumente **337**

A. Perspektive der schuldenden Kapitalgesellschaft	338
1. Forderungserlass ohne Besserungsschein	338
a) Auswirkungen auf Liquidität und Bilanz	338
b) Steuerliche Implikationen	339
2. Forderungserlass mit Besserungsschein	342
a) Auswirkungen auf Liquidität und Bilanz	342
b) Steuerliche Implikationen	343
3. Qualifizierter Rangrücktritt	345
4. Zusammenfassung	346
B. Perspektive des Gläubigers	349
1. Haupt- oder Alleingeschafter: Vornehmliches Interesse am Erhalt der Beteiligung	350
a) Vorüberlegungen	350
b) Steuerliche Implikationen	351
(1) Forderungserlass ohne Besserungsschein	351
(2) Forderungserlass mit Besserungsschein	354
2. Minderheitsgeschafter: Vornehmliches Interesse am Erhalt der Forderung	354
a) Vorüberlegungen	354
b) Steuerliche Implikationen	356
3. Drittgläubiger: Ausschließliches Interesse am Erhalt der Forderung	357
a) Vorüberlegungen	357

b) Steuerliche Implikationen	358
4. Zusammenfassung	359
Zusammenfassung in Thesen	361
Literaturverzeichnis	381
Rechtsprechungs-/Verwaltungsanweisungsverzeichnis	395

Abkürzungsverzeichnis

aA	<i>andere Ansicht</i>
Abs.....	<i>Absatz</i>
aE.....	<i>am Ende</i>
AEUV	<i>Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union</i>
AfA	<i>Absetzung für Abnutzung</i>
AG.....	<i>Aktiengesellschaft</i>
AktG.....	<i>Aktiengesetz</i>
Anm.....	<i>Anmerkung</i>
AO.....	<i>Abgabenordnung</i>
Art.....	<i>Artikel</i>
AStG.....	<i>Außensteuergesetz</i>
BB	<i>Betriebsberater</i>
BeckRS.....	<i>Beck Rechtsprechung</i>
BeckVerw	<i>Beck-Verwaltungsanweisungen</i>
Beschl.	<i>Beschluss, Beschluss</i>
BewG	<i>Bewertungsgesetz</i>
BFH	<i>Bundesfinanzhof</i>
BFH/NV.....	<i>Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes</i>
BFHE.....	<i>Entscheidungen des Bundesfinanzhofes</i>
BGB	<i>Bürgerliches Gesetzbuch</i>
BGBL.....	<i>Bundesgesetzblatt</i>
BGH.....	<i>Bundesgerichtshof</i>
BGHZ	<i>Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen</i>
BMF	<i>Bundesfinanzministerium</i>
BR-Drs.....	<i>Bundesratsdrucksache</i>
BStBl.....	<i>Bundessteuerblatt</i>
BT-Drs.....	<i>Bundestagsdrucksache</i>
BV.....	<i>Betriebsvermögen</i>

BVerfG	Bundesverfassungsgericht
ca.	circa
COVID-19	coronavirus disease 2019
DB	Der Betrieb
ders	derselbe
dies.	dieselben
DStJG.	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR.	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst
DStRK	Deutsches Steuerrecht kurzgefaßt
DStZ.	Deutsche Steuerzeitung
EBITDA	earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
ErbStG.	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht
f.	folgende
FamFG	Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FAR.	Fachausschuss Recht
FD-MA	Fachdienst Mergers & Acquisitions
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin.	Finanzministerium
FR	Finanzrundschau
FS.	Festschrift
GbR.	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß

GenG	<i>Genossenschaftsgesetz</i>
GewStG.....	<i>Gewerbesteuergesetz</i>
ggf.....	<i>gegebenenfalls</i>
GmbH & Co. KG	<i>GmbH & Compagnie Kommanditgesellschaft</i>
GmbHG	<i>Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung</i>
GmbHR.....	<i>GmbH-Rundschau</i>
GmbH-StB.....	<i>GmbH-Steuerberater</i>
GoB.....	<i>Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung</i>
grds.	<i>grundsätzlich</i>
GrS	<i>Großer Senat</i>
GuV	<i>Gewinn- und Verlustrechnung</i>
GWG.....	<i>geringwertige Wirtschaftsgüter</i>
GWR	<i>Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht</i>
H/H/R.....	<i>Herrmann/Heuer/Raupach</i>
HeimG.....	<i>Heimgesetz</i>
HFA	<i>Hauptfachausschuss</i>
HGB.....	<i>Handelsgesetzbuch</i>
Hrsg.....	<i>Herausgeber</i>
Hs.....	<i>Halbsatz</i>
i. S. d.	<i>im Sinne des</i>
i. V.m.....	<i>in Verbindung mit</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IDW	<i>Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
InsO	<i>Insolvenzordnung</i>
iSd.....	<i>im Sinne des</i>
IStR.....	<i>Internationales Steuerrecht</i>
KGaA.....	<i>Kommanditgesellschaft auf Aktien</i>
KMU	<i>Kleine und mittlere Unternehmen</i>
KStG.....	<i>Körperschaftsteuergesetz</i>
KTS.....	<i>Zeitschrift für Insolvenzrecht</i>

LG	<i>Landgericht</i>
Lifo	<i>last in first out</i>
lit.....	<i>littera</i>
MAH	<i>Münchener Anwaltshandbuch</i>
max.....	<i>maximal</i>
MoMiG	<i>Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung on Missbräuchen</i>
MüKo	<i>Münchener Kommentar</i>
Nachw.....	<i>Nachweisen</i>
NJOZ.....	<i>Neue Juristische Online Zeitschrift</i>
NJW.....	<i>Neue Juristische Wochenschau</i>
Nr.....	<i>Nummer</i>
NWB	<i>Neue Wirtschaftsbriefe</i>
NZG.....	<i>Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht</i>
NZI.....	<i>Neue Zeitschrift für Insolvenz- und Sanierungsrecht</i>
OFD	<i>Oberfinanzdirektion</i>
OLG	<i>Oberlandesgericht</i>
PV	<i>Privatvermögen</i>
RAO.....	<i>Reichsabgabenordnung</i>
RechKredV	<i>Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung</i>
RFH	<i>Reichsfinanzhof</i>
RFHE.....	<i>Entscheidungen des Reichsfinanzhofes, Entscheidungen des Reichsfinanzhofes</i>
RFM	<i>Reichsfinanzministerium</i>
RG.....	<i>Reichsgericht</i>
RGZ	<i>Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen</i>
RL	<i>Richtlinie</i>
Rn.....	<i>Randnummer</i>
RStBl.....	<i>Reichssteuerblatt, Reichssteuerblatt</i>
S. a.....	<i>siehe auch</i>
S.....	<i>Seite, Satz</i>
Sars-CoV-2	<i>severe acute respiratory syndrome coronavirus 2</i>

SE.....	<i>Societas Europaea</i>
StaRUG.....	<i>Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen</i>
StbJb.....	<i>Steuerberater-Jahrbuch</i>
StED.....	<i>Steuer-Eildienst</i>
SteuK.....	<i>Steuerrecht kurzgefaßt</i>
StGB.....	<i>Strafgesetzbuch</i>
StuB.....	<i>Unternehmenssteuern und Bilanzen</i>
StuW.....	<i>Steuer und Wirtschaft</i>
u. a.....	<i>unter anderem</i>
UG.....	<i>Unternehmergesellschaft</i>
UmwStG.....	<i>Umwandlungssteuergesetz</i>
UntStReformG.....	<i>Unternehmenssteuerreformgesetz</i>
Urt.....	<i>Urteil, Urteil</i>
v. a.....	<i>vor allem</i>
v.....	<i>vom</i>
Vfg.....	<i>Verfügung</i>
vGA.....	<i>verdeckte Gewinnausschüttung</i>
WHO.....	<i>World Health Organization</i>
WPg.....	<i>Die Wirtschaftsprüfung</i>
ZEV.....	<i>Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge</i>
ZInsO.....	<i>Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht</i>

Einleitung

A. Einführung in die Thematik

Gerät ein Unternehmen in eine wirtschaftliche Krise, ist es die primäre Pflicht der Geschäftsleitungsorgane, die materielle Insolvenzreife¹ (§17 Abs.1, §19 Abs.1 InsO) und die daraus folgende Insolvenzantragspflicht² (§15a Abs.1 S.1 InsO) abzuwenden. Die InsO enthält mit der Zahlungsunfähigkeit (§17 Abs.1 InsO) und der Überschuldung (§19 Abs.1 InsO) zwei die zwingende Insolvenzantragspflicht (§15a Abs.1 S.1 InsO) auslösende Eröffnungsgründe³. Während Zahlungsunfähigkeit vorliegt, wenn der Schuldner nicht in der Lage ist, seine Verbindlichkeiten bei Fälligkeit zu bedienen⁴, setzt die Überschuldung voraus, dass das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn, es liegt eine sogenannte positive Fortführungsprognose vor⁵. Die Zahlungsunfähigkeit bezieht sich auf die Liquiditätslage des Unternehmens, während die Überschuldung auf die bilanzielle Verbindlichkeitsbelastung abstellt, im Rahmen der Fortführungsprognose aber wiederum Liquiditätsgesichtspunkte⁶ in Blick nimmt.

In einer solchen Krisensituation obliegt der Geschäftsleitung, neben operativen Maßnahmen, häufig die Einleitung und Implementierung einer „Bilanzrestrukturierung“. Bei dieser Begrifflichkeit handelt es sich nicht um

1 Siehe dazu nur *Hillmann*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, §130a, Rn.12.

2 Siehe dazu nur *Klöhn*, in: MüKo InsO, §15a, Rn.1 ff.

3 Die drohende Zahlungsunfähigkeit gem. §18 Abs.1 InsO stellt lediglich einen fakultativen Eröffnungsgrund dar.

4 Siehe nur *Mönning*, in: Nerlich/Römermann, InsO, §17, Rn.11 ff.

5 Siehe nur *Mönning*, in: Nerlich/Römermann, InsO, §19, Rn.41 ff.

6 *Mönning*, in: Römermann, InsO, §19, Rn.20-22.

einen *terminus technicus*, sondern um einen gebräuchlichen Begriff zur Umschreibung von „Änderung[en] der Zusammensetzung, der Bedingungen oder der Struktur der Verbindlichkeiten des Schuldners oder der Eigenkapitalstruktur“⁷. Ein Forderungserlass mit und ohne Besserungsvereinbarung und ein sogenannter „qualifizierter“ Rangrücktritt können in diesem Zusammenhang probate Mittel darstellen, um die Unternehmensbilanz zu entlasten und den Eintritt der materiellen Insolvenzreife zu vermeiden. Ein Forderungserlass definiert den rechtsgeschäftlich vereinbarten Erlass einer Forderung mit der Folge des zivilrechtlichen Erlöschens und der Ausbuchung der korrespondierenden Verbindlichkeit aus der Handels- und Steuerbilanz des Schuldners⁸. Eine modifizierte Gestaltungsform ist der Forderungserlass mit Besserungsvereinbarung (häufig auch: Forderungserlass gegen Besserungsschein). In der Besserungsvereinbarung wird vereinbart, dass die zunächst durch den Erlass erloschene Forderung wieder auflebt, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Schuldners gebessert hat. Dabei ist grundsätzlich zwischen zwei möglichen Konzeptionen zu unterscheiden: Zum einen sind Vereinbarungen denkbar, welche die Forderung ausschließlich bei Erzielung eines künftigen Gewinns oder Liquidationserlöses wieder aufleben lassen. Zum anderen kann der Besserungsfall auch eintreten, wenn andere, in der Klausel definierte Ziele eintreten, die nicht notwendigerweise mit einem Gewinn einhergehen müssen. Daneben besteht die Möglichkeit,

7 *Seppelt*, BB 2020, 1392 mit Verweis auf die Definition einer „Restrukturierung“ in Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 der Richtlinie 2019/1023 des Europäischen Parlaments und des Rates 20. Juni 2019 über präventive Restrukturierungsrahmen, über Entschuldung und über Tätigkeitsverbote sowie über Maßnahmen zur Steigerung der Effizienz von Restrukturierungs-, Insolvenz- und Entschuldungsverfahren und zur Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132; siehe speziell zur handelsbilanziellen Abbildung der Änderungen von Finanzverbindlichkeiten *Häuselmann*, BB 2010, 944; zu „bilanzieller Restrukturierung“ mit Fokus auf der Aktivseite der Bilanz *Krumbholz*, in: Thierhoff/Müller, Unternehmenssanierung, S. 293 Rn. 102 ff.

8 Buchhalterisch wird dieser Vorgang durch den Buchungssatz „per Verbindlichkeiten an sonstige betriebliche Erträge“ oder „per Verbindlichkeiten an Kapitalrücklage“ ausgedrückt

einen sogenannten „qualifizierten“ Rangrücktritt zu vereinbaren. Ein solcher qualifizierter Rangrücktritt führt gem. §19 Abs.2 S.2 InsO dazu, dass die Forderung nur nach den in §39 Abs.1 Nr.1–5 InsO bezeichneten Forderungen zu befriedigen und in der Folge nicht in dem insolvenzrechtlichen Überschuldungsstatus auszuweisen ist. Ein „qualifizierter“ Rangrücktritt unterscheidet sich von einem „einfachen“ Rangrücktritt dadurch, dass letzterer der von §19 Abs.2 S.2 InsO geforderten Rangtiefe nicht genügt und den Ausweis der subordinierten Verbindlichkeit in der Überschuldungsbilanz nicht suspendieren kann⁹.

Wird eine Verbindlichkeit durch Vereinbarung zwischen Schuldner und Gläubiger aus der Handels- und Steuerbilanz einer Kapitalgesellschaft ausgebucht, kann je nach Ausgestaltung¹⁰ ein steuerpflichtiger Ertrag entstehen. Dieses Problem der Steuerpflichtigkeit von sogenannten „Sanierungsgewinnen“ beschäftigt Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltung in verschiedenen Gestaltungsvarianten seit beinahe 100 Jahren¹¹.

Wirtschaftlicher Ausgangspunkt ist regelmäßig eine Unternehmenskrise, rechtlich geht es um Fragen des allgemeinen Zivilrechts, des Insolvenzrechts, des Handelsbilanzrechts und insbesondere des Steuerrechts, letzteres auch im Zusammenhang mit Unions- und Verfassungsrecht.

Die Relevanz jenes Themenkomplexes ergibt sich zum einen aus aktuellen Entwicklungen in Rechtsprechung und Gesetzgebung: So gab es in jüngerer Vergangenheit mehrere höchstrichterliche Entscheidungen und diverse Gesetzesänderungen, die in Theorie und Praxis eine lebhaft Diskussion

9 Siehe ausführlich zur Begriffsbestimmung unten S.140 ff.; zum Anwendungsbereich eines sogenannten „relativen“ Nachrangs außerhalb einer Krisensituation im Rahmen von Akquisitions- oder Projektfinanzierungen siehe *Baums*, Unternehmensfinanzierung, §31, Rn.38 ff.

10 Einen Überblick gebend *Pöschke*, NZG 2017, 1408 ff.

11 Siehe bereits RFH v. 30.06.1927 – VI A 297/27, RFHE 21, 263 265; außerdem zur steuerlichen Behandlung von „Sanierungsgewinnen“ RFH, Urt. v. 12.12.1928 – VI A 1499/28, RStBl. 1929, 86; RFH, Urt. v. 05.02.1929 – I A 394/27, RStBl. 1929, 228; ausführlich zum Ganzen *Seer*, FR 2014, 721, 724 ff.; zum Rangrücktritt bereits BFH, Beschl. v. 18.10.1989 – IV B 149/88, BFHE, 158, 426, BStBl. II 1990, 71 = DStR 1989, 775.

ausgelöst haben. Zunächst hatte sich der IX. Zivilsenat des BGH in einem Urteil vom 05.03.2015¹² mit den insolvenzrechtlichen Anforderungen an eine Rangrücktrittsvereinbarung sowie deren Auslegung zu befassen. Fast zeitgleich entschieden der I. Senat des BFH zunächst am 15.04.2015¹³ und noch einmal am 10.08.2016¹⁴ sowie der XI. BFH-Senat am 19.08.2020¹⁵ über die Auswirkungen eines Rangrücktritts in der Steuerbilanz des Schuldners. Zudem erklärte der Große Senat des BFH am 28.11.2016¹⁶ den sogenannten „Sanierungserlass“¹⁷ des BMF für unvereinbar mit der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und somit ungültig. In einer ungewöhnlich schnellen Reaktion¹⁸ auf das Urteil hat der Gesetzgeber daraufhin die Norm des §3a EStG erlassen¹⁹, die in Anlehnung an den BMF-Sanierungserlass²⁰ sogenannte „Sanierungsgewinne“ steuerfrei stellt. Dies gilt nicht nur für natürliche Personen mit gewerblichen Einkünften im Bereich der Einkommensteuer, sondern

12 BGH, Urt. v. 05.03.2015 – IX ZR 133/14, BGHZ 204/231 = NJW 2015, 1672; ausführlich dazu *Dittmar*, Rangrücktritt, S. 3, Fn. 14 mit weiteren Nachw., S. 25 ff.

13 BFH, Urt. v. 15.04.2015 – I R 44/14, BFHE 249, 493, BStBl. II 2015, 769 = NZG 2016, 1235; Besprechungen u. a. bei *Hoffmann*, DStR 2015, 1554; *Oser*, BB 2015, 1906; *Kahlert*, ZIP 2015, 1389; *Matenaer*, GWR 2015, 330; *Ronneberger/König*, SteuK 2015, 347.

14 BFH, Urt. v. 10.8.2016 – I R 25/15, BFHE 256, 409, BStBl. II 2017, 670 = NJW 2017, 2063; Besprechungen u. a. bei *Bolik*, DStRK 2017, 193; Urteilsanmerkungen: *Seppelt*, BB 2017, 1009; *Scheifele*, FR 2017, 392; *Weber-Grellet*, FR 2017, 1088.

15 BFH, Urt. v. 19.08.2020 – XI R 32/18, BStBl. II 2021, 279, BFHE 270, 344 = DStR 2020, 2716; Anmerkungen bei *Kanzler*, NWB 50/2020, 3680; *Seppelt*, BB 2021, 114; *Diemer/Riewe*, NZI 2021, 53.

16 BFH, Beschl. v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl. II 2017, 393 = DStR 2017, 305; Besprechungen: *Holzner*, DStRK 2017, 91; *Möhlenkamp*, EWIR 2017, 149; Urteilsanmerkungen: *Willemsen*, NZI 2017, 172; *Kutscher*, BB 2017, 463; *Swierczok*, BB 2017, 488; *Desens*, NZG 2017, 360.

17 BMF v. 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240 = DStR 2003, 690.

18 *Pöschke*, NZG 2017, 1408, 1415.

19 Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.06.2017, BGBl. I 2017, 2076 (zur Entstehungsgeschichte siehe BT-Drs. 18/12128, 30 ff).

20 BMF v. 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240 = DStR 2003, 690.

auch für Kapitalgesellschaften. Die in dieser Arbeit insbesondere relevante Anwendung auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften ergibt sich aus § 7 Abs. 2, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG, bei der Einkommensermittlung einer Organshaft erfolgt die Einbeziehung über den Verweis in § 15 Nr. 1a KStG. Im Bereich der Gewerbesteuer enthält § 7b Abs. 1 GewStG einen – deklaratorischen²¹ – Verweis auf § 3a sowie § 3c Abs. 4 EStG.

Hinzu kommen diverse Entscheidungen des BFH zur steuerlichen (Nicht-)Anerkennung von privaten Darlehensverlusten als negative Kapitaleinkünfte²² oder nachträgliche Anschaffungskosten²³ sowie die Einführung von § 17 Abs. 2a EStG²⁴, § 20 Abs. 6 S. 6 EStG²⁵ und die Änderung von § 32d Abs. 2 Nr. 1 lit b S. 1 EStG²⁶.

Zum anderen hat die krisenbedingte Bilanzrestrukturierung mit ihren handels- und steuerbilanziellen Folgen seit dem Frühjahr 2020 in ungeahntem Ausmaß an Aktualität gewonnen: Nachdem die Bundesrepublik Deutschland im vergangenen Jahrzehnt von einem kontinuierlichen wirtschaftlichen Aufschwung geprägt war und unternehmerische Krisensituationen eher die Ausnahme als die Regel darstellten, änderten sich die ökonomischen Rahmenbedingungen durch die sogenannte „Corona-Krise“ im Laufe des Jahres 2020 erheblich: Am 31. Dezember 2019 wurde der Auftritt

21 Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, § 7b, Rn. 2.

22 Grundlegend BFH, Urt. v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, BStBl. II 2020, 831, BFHE 259, 535 = DStR 2017, 2801; BFH, Urt. v. 06.08.2019 – VIII R 18/16, BStBl. II 2020, 833, BFHE 265, 531 = DStR 2019, 2411; BFH, Urt. v. 09.07.2019 – X R 9/17, BFHE 265, 354 = DStR 2019, 2626.

23 Grundlegend BFH, Urt. v. 11.07.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019, 208, BFHE 258, 427 = DStR 2017, 2098.

24 Art. 2 Nr. 10 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451; siehe dazu etwa *Ratschow*, GmbHR 2020, 569.

25 Art. 5 Nr. 1 des Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen v. 21.12.2019, BGBl. I 2019, 2875, 2884; angepasst durch Art. 1 Nr. 9 b) des Jahressteuergesetzes 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096, 3098.

26 Art. 1 Nr. 10 des Jahressteuergesetzes 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096, 3098.

einer neuartigen Atemwegserkrankung aufgrund des bis dahin unbekanntes Virus „Sars-CoV-2“ in der chinesischen Metropole Wuhan bestätigt. Daraufhin verbreitete sich das Virus innerhalb weniger Wochen über sämtliche Kontinente hinweg, sodass die Weltgesundheitsorganisation (WHO) am 11. März 2020 eine weltweite Pandemielage ausrief. Infolgedessen wurde das öffentliche Leben rund um den Globus zur Eindämmung der „COVID-19“ getauften Erkrankung in nie gekanntem Ausmaß heruntergefahren, was zu einem von massiven Umsatzeinbußen geprägten Konjunkturerinbruch führte („Corona-Krise“). Die Bundesregierung reagierte auf die wirtschaftlichen Folgen der Pandemie mit einem umfassenden Paket an finanziellen Unterstützungsmaßnahmen, bestehend aus (nicht rückzahlbaren) Sofortzahlungen, Krediten und Staatsbeteiligungen²⁷. Flankiert von einer temporären Aussetzung der Insolvenzantragspflicht²⁸ sowie den Regelungen über die Kurzarbeit konnten dadurch eine Insolvenzwelle und ein sprunghafter Anstieg der Arbeitslosenzahlen bisher verhindert werden, wenngleich die mittel- und langfristigen Folgen noch nicht absehbar sind.

Die durch einen Sanierungsgewinn ausgelöste Steuerbelastung konterkariert naturgemäß den ursprünglich verfolgten Sanierungszweck und steht symptomatisch für einen Zielkonflikt von Steuer- und Sanierungsrecht²⁹.

Die vorliegende Arbeit setzt an diesem Konfliktfeld zwischen Steuer- und Sanierungsrecht an und nimmt die aktuellen Entwicklungen in Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Gesetzgebung zum Anlass, die handels- und steuerrechtliche Behandlung eines Forderungserlasses (gegen Besserungsschein) und eines qualifizierten Rangrücktritts zu untersuchen.

27 Hey, DStR 2020, 2041.

28 Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht v. 27.03.2020, BGBl. I 2020, 569, zuletzt geändert durch Gesetz zur Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes v. 25.09.2020, BGBl. I 2020, 2016.

29 Siehe etwa *Rätke*, StuB, 27, 30.

B. Problemstellung und Zielsetzung

Der bedingungslose Erlass der Forderung eines Nichtgesellschafters führt *de lege lata* zu einer ertragswirksamen Ausbuchung der Verbindlichkeit aus der Handelsbilanz der schuldenden Gesellschaft und unter Umständen zu einem steuerpflichtigen Gewinn. Auch im Falle der durch einen Erlass begründeten Ausbuchung eines Gesellschafterdarlehens kann ein steuerpflichtiger Ertrag entstehen. Bereits an diesem Punkt stellen sich insbesondere für den Schuldner erste Fragen: Führt die Ausbuchung stets zu einer ertragswirksamen und steuerpflichtigen Gegenbuchung oder ist auch eine Einstellung in die Kapitalrücklage möglich? Welche Bedeutung kommt der Frage nach dem steuerlichen Veranlassungszusammenhang zu? Kann unter Umständen sogar der Erlass der Forderung eines Nichtgesellschafters zu einer Einstellung in die Kapitalrücklage führen? Und ist der Wert der „Forderungseinlage“ gegebenenfalls in Höhe des Nennwertes oder des Teilwertes der Verbindlichkeit anzusetzen?

Aus Gläubigersicht wiederum ist von Bedeutung, ob und in welchem Umfang nachträgliche Anschaffungskosten auf eine etwaige Beteiligung entstehen oder eine steuerliche Verlustverrechnung möglich ist.

Wird eine sogenannte „Besserungsvereinbarung“ (häufig auch „Besserungsschein“³⁰) getroffen, wird der Problembereich noch erweitert. Je nach Ausgestaltung der Vereinbarung kommt handelsrechtlich ein Fortbestehen der Passivierungspflicht oder eine Ausbuchung nach dem Grundsatz der Nicht-Bilanzierung gewinnabhängiger Verpflichtungen³¹ in Frage. Dies gilt nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 4 Abs. 1 S. 1, § 5 Abs. 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG) auch für die Steuerbilanz. Daneben ist die – teilweise³² –

30 Pöschke, NZG 2017, 1408.

31 Pöschke, NZG 2017, 1408, 1411; Hennrichs, in: MüKo Bilanzrecht, § 249 HGB, Rn. 69.

32 Zuletzt etwa U. Prinz, StuB 2019, 881.

die Maßgeblichkeit durchbrechende Spezialvorschrift des § 5 Abs. 2a EStG zu beachten, die eine Passivierung nicht nur für solche Verbindlichkeiten verbietet, die von einem künftigen „Gewinn“ abhängen, sondern auch von sonstigen „Einnahmen“. Entscheidend ist die Ausgestaltung der Abrede im Einzelfall, über deren Anforderungen jedoch Uneinigkeit herrscht. Auch die Norm des § 5 Abs. 2a EStG selbst sieht sich rechtspolitischer Kritik ausgesetzt³³.

Für einen qualifizierten Rangrücktritt wiederum ist umstritten, ob dieser, trotz rechtlichen Fortbestands der Verbindlichkeit, in bestimmten Fällen ebenfalls gem. § 5 Abs. 2a EStG zur Ausbuchung aus der Steuerbilanz führt und einem Forderungserlass mit Besserungsvereinbarung gleich zu setzen ist. Der BFH hat dies unter gewissen Umständen zuletzt bejaht³⁴, das Echo der Fachliteratur fiel gemischt aus. Dies umso mehr, als der BFH ausdrücklich einen Vergleich zu einem Forderungserlass mit Besserungsvereinbarung gezogen hat³⁵.

Beachtlich ist an den Entscheidungen auch, dass ein durch den Rangrücktritt ausgelöster Ertrag („Wegfallgewinn“) steuerlich durch eine (verdeckte) Einlage zu neutralisieren ist, falls der Gläubiger zugleich Gesellschafter ist und der Erlass auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht³⁶. Diese Rechtsprechungsänderung³⁷ hat allerdings einen „Pferdefuß“³⁸. Denn die außerbilan-

33 Siehe bereits unmittelbar nach Inkrafttreten der Norm *U. Prinz*, DStR 2000, 661, 669; *ders.* DB 2011, 492, 494; grds. zustimmend dagegen *Weber-Grellet*, BB 2000, 1024, 1027; *ders.* BB 2001, 35, 37.

34 BFH, Urt. v. 15.04.2015 – I R 44/14; BFH, Urt. v. 10.08.2016 – I R 25/15; BFH, Urt. v. 19.08.2020 – XI R 32/18.

35 BFH, Urt. v. 15.04.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, Rn. 18.

36 BFH, Urt. v. 15.04.2015 – I R 44/14, BFHE 249, 493, BStBl. II 2015, 769 = NZG 2016, 1235; BFH, Urt. v. 10.08.2016 – I R 25/15, BFHE 256, 409, BStBl. II 2017, 670 = NJW 2017, 2063.

37 Insoweit Abkehr von BFH, Urt. v. 30.11.2011 – I R 100/10, BFHE 235, 476, BStBl. II 2012, 332 = NZG 2012, 357.

38 *W. Müller*, BB 2016, 491, 492.

zielle Korrektur des steuerlichen Gewinns erfolgt demnach nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung, während in Höhe der Differenz zum Nennwert nach wie vor ein Ertrag zu verbuchen ist.

Diese Arbeit hat es sich zum Ziel gesetzt, die nach wie vor offenen Fragen zur Besteuerung und Bilanzierung von Forderungserlass mit und ohne Beserungsschein und Rangrücktritt zu klären.

Rechtswissenschaftliche Forschung und Entwicklung

Herausgegeben von

Prof. Dr. jur. Michael Lehmann, Dipl.-Kfm.
Universität München

- Band 856: Paul Päßgen: **Forderungserlass (gegen Besserungsschein) und „qualifizierter“ Rangrücktritt in der Handels- und Steuerbilanz von Kapitalgesellschaften**
2023 · 438 Seiten · ISBN 978-3-8316-5017-0
- Band 855: Anna Caroline Rödiger: **Zum Umgang mit incidental findings in der neurowissenschaftlichen Forschung mit bildgebenden Verfahren**
2022 · 206 Seiten · ISBN 978-3-8316-4975-4
- Band 854: Moritz Lochmann: **Bestimmtheitsgrundsatz und Strafgesetzgebung**
2022 · 340 Seiten · ISBN 978-3-8316-4962-4
- Band 853: Caroline Rohling: **§ 33g GWB – Die Offenlegung von Beweismitteln im Kartellschadensersatzprozess**
2022 · 328 Seiten · ISBN 978-3-8316-4960-0
- Band 852: Thomas Pallien: **Die Private Company Limited by Shares als Rechtsform für ausländische Direktinvestitionen in Indien** · Darstellung und Analyse der rechtlichen Rahmenbedingungen
2022 · 296 Seiten · ISBN 978-3-8316-4957-0
- Band 851: Simon Untergruber: **Grenzen der Informationsfreiheit des Bürgers nach dem Informationsfreiheitsrecht im Polizeirecht**
2022 · 332 Seiten · ISBN 978-3-8316-4956-3
- Band 850: Stephan Borries: **Kollektive Informationspflichten und das individuelle Informationsrecht des Kommanditisten** · Eine rechtsdogmatische Untersuchung aus Anlass der Reform des Personengesellschaftsrechts durch das MoPeG
2022 · 422 Seiten · ISBN 978-3-8316-4952-5
- Band 849: Johannes Pfeiffer: **Das zwangsweise Entfernen eines Gesellschafters aus der GmbH** · Die Zwangseinziehung von Geschäftsanteilen sowie die statutarische Abtretungsverpflichtung und der Ausschluss ohne Satzungsregelung als Alternativen zur Zwangseinziehung
2022 · 244 Seiten · ISBN 978-3-8316-4863-4
- Band 848: Philippe Bhering: **Grenzbeschlagnahme und Piraterie in Deutschland und Brasilien unter Berücksichtigung des Transits von Markenwaren**
2021 · 268 Seiten · ISBN 978-3-8316-4927-3
- Band 847: Larinca Ritschl: **Die Reichweite der analogen Anwendung des § 47 Abs. 4 Satz 2 Alt. 1 GmbHG bei der Beteiligung eines GmbH-Gesellschafters an dem Vertragspartner der GmbH**
2021 · 232 Seiten · ISBN 978-3-8316-4921-1
- Band 846: Konrad Hildebrand: **Der Schutz des Beschuldigten bei Medienauskünften von Staatsanwaltschaften im Ermittlungsverfahren**
2021 · 216 Seiten · ISBN 978-3-8316-4904-4
- Band 845: Caroline Beyersdorf: **Mediale Öffentlichkeit als Strafzumessungskriterium** · Zugleich eine Untersuchung der empirischen und rechtlichen Befunde von Medienöffentlichkeit im Strafverfahren
2021 · 180 Seiten · ISBN 978-3-8316-4905-1
- Band 844: Dominik Forstner: **Das US-amerikanische Tarifvertragsrecht aus der Perspektive der Luftfahrt**
2021 · 340 Seiten · ISBN 978-3-8316-4900-6

- Band 843: Michael Richter: **Spielräume für die Landesgesetzgebung und sonstige Maßnahmen der Landes- und Kommunalpolitik im Kreislaufwirtschaftsrecht** · Gegenstände, Handlungsarenen und verfassungsrechtlicher Rahmen
2021 · 250 Seiten · ISBN 978-3-8316-4901-3
- Band 842: Nanette von Tucher: **Der Mord an Kurt Eisner durch Anton Graf von Arco auf Valley**
2021 · 496 Seiten · ISBN 978-3-8316-4877-1
- Band 841: Marcin Rodek: **Patente im Chemiebereich – Motor oder Bremse der Innovation?**
2021 · 372 Seiten · ISBN 978-3-8316-4867-2
- Band 840: René Wünschmann: **Qualitätsmanagement in der akutstationären Versorgung von gesetzlich Krankenversicherten**
2020 · 222 Seiten · ISBN 978-3-8316-4829-0
- Band 839: Dominik Angstwurm: **Kreativität vs. Urheberrecht im digitalen Bereich** · Chancen und Grenzen vorhandener Selbstregulierungsansätze
2019 · 290 Seiten · ISBN 978-3-8316-4808-5
- Band 838: Karolina Vogel: **Die EUNAVFOR MED Operation Sophia zur Bekämpfung des Migrantenschmuggels auf Hoher See im Mittelmeer** · Eine rechtliche Einordnung auf drei Ebenen
2019 · 282 Seiten · ISBN 978-3-8316-4784-2
- Band 837: Ines Marin: **Sonderverjährungstatbestände für Gewährleistungsrechte im Kauf- und Werkvertragsrecht** · Eine exemplarische Problemanalyse der Verjährung der Gewährleistungsrechte bei mangelhaften Photovoltaikanlagen unter besonderer Berücksichtigung der obergerichtlichen und höchstrichterlichen Rechtsprechung seit 2012
2019 · 538 Seiten · ISBN 978-3-8316-4779-8
- Band 836: Chuan-Ching Liu: **Die hypothetische Einwilligung im Arztstrafrecht**
2019 · 314 Seiten · ISBN 978-3-8316-4772-9
- Band 835: Stephanie Fay: **Die Novellierung des Sanktionensystems im Lauterkeitsrecht** · Entwicklungsperspektiven für ein einheitliches Verbraucherschutzniveau nach den Vorgaben der UGP-Richtlinie
2019 · 262 Seiten · ISBN 978-3-8316-4770-5
- Band 834: Corinna Göggerle: **Fremdrechtsanwendung bei der Behandlung von EU/EWR-Auslandsgesellschaften sowie der Societas Europaea nach deutschem Strafrecht**
2019 · 260 Seiten · ISBN 978-3-8316-4765-1
- Band 833: Raoul Müller: **Im Zweifel für den Fiskus** · Eine kritische Betrachtung des Umgangs der Strafverfolgungspraxis mit dem Straftatbestand der Steuerhinterziehung bei Umsatzsteuerkarussellen im Lichte des Bestimmtheitsgebots gemäß Art.103 Abs. 2 GG
2019 · 306 Seiten · ISBN 978-3-8316-4764-4
- Band 832: Benedikt A. Groh: **Entwicklung eines Rechtsrahmens zum Betrieb ziviler unbemannter Fluggeräte** · Eine rechtsvergleichende Analyse des bestehenden nationalen Rechtsrahmens mit dem Rechtsrahmen der Vereinigten Staaten von Amerika
2019 · 218 Seiten · ISBN 978-3-8316-4763-7
- Band 831: Enno Schley: **Das lauterkeitsrechtliche Trennungsgebot im Internet**
2018 · 236 Seiten · ISBN 978-3-8316-4753-8

Erhältlich im Buchhandel oder direkt beim Verlag:
utzverlag GmbH, München
089-277791-00 · info@utzverlag.de

Gesamtverzeichnis mit mehr als 3000 lieferbaren Titeln: www.utzverlag.de