

Steuerrecht und Sanierung

I. Aktuelle Zweifelsfragen zum Sanierungserlass

1. Rechtsunsicherheit beim Sanierungserlass als „Dauerbrenner“ der Gestaltungsberatung

Mit Wirkung zum 1.1.1998 ist § 3 Nr. 66 EStG bekanntlich gestrichen worden.¹ Sanierungsgewinne sind damit steuerpflichtig. Begründet wurde dies u. a. mit einer Doppelbegünstigung des Steuerpflichtigen, der einerseits Verlustvorträge verrechnen könne und andererseits Sanierungsgewinne nicht versteuern müsse.

Die Finanzverwaltung hat bald erkannt, dass die Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG eine steuerpolitische Fehlentscheidung gewesen ist und hat deshalb mit dem sog. *Sanierungserlass*² die Situation jedenfalls zum Teil zu entschärfen versucht.

Der Versuch, nicht durch Gesetz, das auf einem klaren steuersystematischen Prinzip beruht, sondern durch Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall die Frage des Sanierungsgewinns zu lösen, ist aus mehreren Gründen unzureichend und hat sich inzwischen zu einem leidigen „Dauerbrenner“ für Rechtsunsicherheit in der Sanierungsberatung entwickelt.

2. Gewerbesteuer

Zum einen bezieht sich der sachliche Anwendungsbereich des Sanierungserlasses nur auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer, nicht aber auf die Gewerbesteuer. Dem Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerfinanzamt fehlt auf der Grundlage des BMF-Schreibens die Kompetenz, einen Erlass auch für die Gewerbesteuer anzuordnen.³ Die

¹ Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997, BGBl. I 1997, 2590.

² BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240.

³ BFH v. 25.4.2012 – I R 24/11, DStR 2012, 1544: Bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags besteht grundsätzlich keine Zuständigkeit des Finanzamts zur abweichenden Festsetzung aus sachlicher Unbilligkeit nach § 163 Satz 1 AO.

Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer obliegt den Gemeinden, mithin auch die Kompetenz für einen Steuererlass gem. §§ 163, 222, 227 AO. Deswegen müssen alle Gemeinden, in denen das zu sanierende Unternehmen gewerbesteuerpflichtig war, gesondert einen Erlass aussprechen. Eine Bindungswirkung der Gemeinden an die Entscheidung des Betriebsstättenfinanzamts ist nicht gegeben. Jede Gemeinde entscheidet in eigener Verantwortung.⁴

Nach dem „**JStG 2015**“⁵ sollte das Problem gelöst werden, in dem § 184 Abs. 2 Satz 1 AO wie folgt neu gefasst wurde:

„Die Befugnis, Realsteuermessbeträge festzusetzen, schließt auch die Befugnis zu Maßnahmen nach § 163 Satz 1 ein, soweit für solche Maßnahmen in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, der obersten Bundesfinanzbehörde oder einer obersten Landesfinanzbehörde Richtlinien aufgestellt worden sind.“

Nach Auffassung des Schrifttums⁶ liegt es so, dass der Zweck der Neuregelung darin besteht, die Zuständigkeit für Billigkeitsmaßnahmen im Zuge einer Unternehmenssanierung bei den Finanzämtern zu konzentrieren. Einen gegenteiligen Standpunkt nimmt die OFD NRW v. 6.02.2015 (DB 2015, 345) ein. Nach Auffassung der OFD NRW normiert der Sanierungserlass keine Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Satz 1 AO, sondern nach § 163 Satz 2 AO, so dass die Neuregelung des § 184 Abs. 2 Satz 1 AO zu keiner Änderung der Zuständigkeit der Gemeinden für Billigkeitsmaßnahmen zur Gewerbesteuer bei Sanierungsgewinnen führe. Damit geht die Neuregelung in § 184 AO weitgehend ins Leere. Im Schrifttum⁷ wird die Auffassung der OFD NRW heftig kritisiert, weil es gerade die Absicht der Neuregelung in § 184 AO gewesen sei, dass Billigkeitsmaßnahmen des FA nach § 163 Satz 1 AO auch bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags erlaubt sei. Der Ansicht der OFD NRW hat sich inzwischen die OFD Frankfurt⁸ in einer ausführlichen und erläuternden Stellungnahme zum BMF-Schreiben aus dem Jahre 2003 angeschlossen.

Für die Praxis bleibt damit die Schwierigkeit, sich mit den einzelnen Gemeinden einigen zu müssen. Unklar ist die Rechtslage, soweit das Betriebsstättenfinanzamt von sich aus

⁴ Krumm, DB 2015, 2714, 2717.

⁵ Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417.

⁶ Vogel/Schlüter, DB 2015, 344.

⁷ Crezelius, NZI 2015, 648; Krumm, DB 2015, 2714; Wiese/Lukas, DStR 2015, 1222.

⁸ OFD Frankfurt v. 7.08.2015, DStR 2015, 2497.

den Sanierungserlass beim Gewerbesteuermessbetrag berücksichtigt. Einerseits ist der Gewerbesteuermessbescheid Grundlagenbescheid für den Gewerbesteuerbescheid, andererseits ist nicht auszuschließen, dass einzelne Gemeinden dem Betriebsstättenfinanzamt dann die Überschreitung seiner Kompetenzen vorwerfen.

3. Verfassungswidrigkeit des Sanierungserlasses?

Zum zweiten ist --inzwischen wieder-- vollkommen offen, ob die in dem zitierten BMF-Schreiben formulierte Billigkeitsregelung nicht gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt und damit verfassungswidrig ist. Das die Gesetzmäßigkeit zunächst bestätigende Urteil des X. Senat des BFH⁹ v. 14.7.2010 schaffte nicht die gewünschte Klarheit.¹⁰ Mittlerweile hat der X. Senat des BFH mit Beschluss v. 25.03.2015¹¹ dem Großen Senat des BFH die Frage vorgelegt, ob der zitierte Sanierungserlass des BMF dem Gesetzmäßigkeitsprinzip entspricht und sich weiterhin für dessen Gesetzmäßigkeit ausgesprochen.

Für die Praxis wichtig ist, dass die Finanzverwaltung trotz des Vorlagebeschlusses für aktuelle Fälle den Sanierungserlass weiterhin anwendet und diesbezüglich verbindliche Auskünfte erteilen will.¹²

4. Verstoß des Sanierungserlasses gegen das EU-Beihilfeverbot?

Ganz aktuell in den Fokus geraten ist das Damoklesschwert des EU-Beihilferechts, und zwar wegen zweier Entscheidungen des EuG v. 4.02.2016¹³ zur Sanierungsklausel des § 8c KStG.

Im Ausgangspunkt dürfte inzwischen Einvernehmen bestehen, dass der Sanierungserlass eine unzulässige staatliche Beihilfe sein *könnte*.¹⁴ Gemäß Art. 107 Abs. 1 des Ver-

⁹ BFH, Urt. v. 14.7.2010 – X R 34/08, BStBl. II 2010, 916 m. w. N. zum Meinungsstand einschließlich der divergierenden Sichtweisen bei den Finanzgerichten.

¹⁰ BFH v. 28.02.2012 - VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 1135.

¹¹ BFH mit Beschluss v. 25.3.2015 – X R 23/13, DStR 2015, 1443.

¹² OFD Frankfurt v. 7.08.2015, DStR 2015, 2497; FinMin. Schleswig-Holstein v. 9.10.2015, DStR 2015, 2497.

¹³ EuG v. 4.02.2016 – Rs. T-287/11, Heitkamp Bau; juris; teilweise Parallelentscheidung: T-620/11, GFKL Financial Services AG, IStR 2016, 390.

trags über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen und im Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist. Der Begriff der Beihilfe ist dabei weiter als der Begriff der Subvention, denn er umfasst nicht nur positive Leistungen wie Subventionen selbst, sondern auch Maßnahmen, die in unterschiedlicher Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen.¹⁵ Die Begünstigung kann auch in einer Verminderung von Belastungen, namentlich dem Erlass von Steuern, liegen.¹⁶ Ob der sog Sanierungserlass als Beihilfe zu qualifizieren ist, hängt davon ab, ob er spezifisch bzw. selektiv bestimmte Unternehmen begünstigt. Eine Beihilfe ist dann zu bejahen, wenn die betreffende Billigkeitsmaßnahme eine Ausnahme von dem allgemein geltenden Steuersystem zugunsten bestimmter Unternehmen darstellt und nicht durch Grund- und Leitprinzipien der Steuerrechtsordnung gerechtfertigt ist.

Würde ein Steuererlass bei Sanierungsgewinnen als europarechtswidrige Beihilfe qualifiziert, droht dem durch den Erlass begünstigten Steuerpflichtigen die Rückzahlung der erlassenen Steuern zuzüglich Zinsen. Unerheblich wäre es, wenn die Rückzahlung zu einer erneuten Insolvenz des begünstigten Unternehmens führt.¹⁷

¹⁴ So bereits Hermann, ZInsO 2003, 1069, 1078. Vgl. auch de Weerth, DStR 2014, 2485; Fischer, Erlass wertloser Forderungen und Sanierungsgewinn – Wie „unternehmerfreundlich“ ist das geltende Sanierungssteuerrecht?, in: Christ/Fischer, Steuerrecht und Markt – Wie „unternehmerfreundlich“ ist das deutsche Unternehmenssteuerrecht?, 2014, S. 51 ff.; Gragert, NWB 2013, 2141; Khan/Adam, ZInsO 2008, 899; Reimer, NZV 2011, 263; Wehner, NZI 2012, 537.

¹⁵ EuGH v. 22.11.2001 – C-53/00, Ferring, EWS 2001, 583; v. 18.7.2013 – C-6/12, P Oy, HFR 2013, 862.

¹⁶ EuGH, Urteil vom 18. 7. 2013 - C-6/12 , P Oy, DStR 2013, 1588 ff.; vgl. Herrmann, ZInsO 2003, 1069, 1071.

¹⁷ Khan/Adam, ZInsO 2008, 899, 907.

Eine offizielle, veröffentlichte und damit im Grundsatz verbindliche Aussage der Kommission zur (Un-)Vereinbarkeit des Sanierungserlasses mit dem Beihilfeverbot fehlt bislang.¹⁸

Soweit man die Problematik überhaupt zur Kenntnis nimmt, wurde überwiegend vertreten, dass dem Beschluss der EU-Kommission v. 26.1.2011 zu § 8c KStG¹⁹ wohl keine Auswirkung auf die Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses zukomme, und zwar deshalb, weil bei dem auf § 227 AO gestützten Sanierungserlass keine selektive Regelung vorliege.²⁰

Bestätigt fühlen konnte man sich in dieser Ansicht durch den Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH v. 25.03.2015²¹, in dem der X. Senat des BFH darlegte, warum seines Erachtens keine unzulässige Beihilfe vorläge:

„Vor allem ist darauf hinzuweisen, dass der sog Sanierungserlass in den Grundprinzipien der Steuerrechtsordnung seine Begründung findet und deshalb als gerechtfertigt anzusehen ist. Der Sanierungserlass kommt nur notleidenden Unternehmen zugute und trägt dazu bei, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gesichert und das Übermaßverbot gewahrt sind.“

Das EuG²² hat in seinen zwei am 4.02.2016 entschiedenen Urteilen Heitkamp Bau und GFKL Financial Services AG Klagen gegen die KOM-Entscheidung zur Sanierungsklausel des § 8c KStG als unbegründet abgewiesen.²³ Nachdem der EuGH²⁴ eine entsprechende Klage der Bundesregierung bereits als verfristet abgewiesen hatte, waren diese Entscheidungen mit Spannung erwartet worden.

¹⁸ Soweit bekannt, ist zurzeit kein Überprüfungsverfahren nach Art. 108 Abs. 1 AEUV anhängig. In einer nicht veröffentlichten Entscheidung im Rahmen einer Einzelfallprüfung soll die Kommission eine Vereinbarkeit des Sanierungserlasses mit dem EU-Beihilferecht angenommen haben (vgl. Gragert NWB 2013, 2141, 2142; de Weerth, DStR 2014, 2485).

¹⁹ Beschluss der Kommission v. 26.01.2011, ABl. 2011, Nr. L 235, S. 26.

²⁰ Gragert, NWB 2011, 1438, 1439; zuletzt eingehend de Weerth, DStR 2014, 285.

²¹ BFH mit Beschluss v. 25.3.2015 – X R 23/13, DStR 2015, 1443.

²² EuG v. 4.02.2016 – Rs. T-287/11, Heitkamp Bau; juris; teilweise Parallelentscheidung: T-620/11, GFKL Financial Services AG, IStR 2016, 390.

²³ Näher Hackemann/Fiedler; IStR 2016, 259; de Weerth, DB 2016, 682.

²⁴ EuGH v. 03.07.2014 – Rs. C-102/13 P, Deutschland/Kommission.

In beiden Entscheidungen führt das EuG aus, die Kommission habe völlig zu Recht den Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 KStG als Bezugsmaßstab gewählt. Das wird aus dem Stufenverhältnis abgeleitet, wonach zunächst für alle Kapitalgesellschaften ein unbegrenzter Verlustvortrag vorgesehen ist, dieser nur bei der prozentualen Höhe nach bestimmten Anteilsübertragungen ausnahmsweise entfällt und diese Ausnahme durch die durch den erforderlichen Sanierungszweck wiederum eingegrenzte Ausnahme nochmals ausgenommen wird. Deshalb liege auch *keine allgemeine Maßnahme* vor. Die Regelung zielle auf „Unternehmen in Schwierigkeiten“. Dass potenziell jedes Unternehmen in eine Krise geraten könne, beseitige nicht die Selektivität. Natur und Aufbau des deutschen Steuerrechts würden die Sanierungsklausel ebenfalls nicht rechtfertigen. Dem Wortlaut und dem zeitlichen Ablauf nach sei *Ziel der Sanierungsklausel* gewesen, *Unternehmen in Schwierigkeiten zu fördern*. Zur Sicherung einer Besteuerung durch die Leistungsfähigkeit führt das EuG aus, es sei „nicht ersichtlich, weshalb das *Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit* verlangen sollte, dass ein Unternehmen in Schwierigkeiten in den Genuss des Verlustvortrags kommt, nicht aber ein gesundes Unternehmen, das Verluste erwirtschaftet hat und die übrigen in der Sanierungsklausel vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt“. Im Übrigen verstoße die Rückforderungsanordnung der Kommissions-Entscheidung nicht gegen den gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes. Unionsrechtswidriges Verhalten der Mitgliedstaaten durch Erlass einer als Beihilfe zu qualifizierenden Steuernorm in Gestalt der Sanierungsklausel könnte kein berechtigtes Vertrauen begründen.

Die vorliegenden Entscheidungen des EuG werden im Schrifttum zurecht als „Sprengstoff“ gerade auch im Hinblick auf den Sanierungserlass bezeichnet.²⁵ Die Argumente des X. Senats des BFH pro Zulässigkeit der Beihilfe in seinem Vorlagebeschluss v. 25.03.2015²⁶ werden vom EuG für den Fall des § 8c KStG zurückgewiesen.

In der Tat wird man zugeben müssen, dass nach der Argumentation des EuG auch der Sanierungserlass des BMF eine selektive Maßnahme darstellt. Man mag die Entscheidungen des EuG mit guten Gründen kritisieren²⁷, für die Praxis sind sie nunmehr in der Welt.

²⁵ Hackemann/Fiedler, IStR 2016, 259 ff.

²⁶ BFH mit Beschluss v. 25.3.2015 – X R 23/13, DStR 2015, 1443.

²⁷ Vgl. de Weerth, DB 2016, 682 ff.

Die Frage für die Praxis besteht darin, wie mit der veränderten Situation nunmehr umzugehen ist. Dass der Steuergesetzgeber sich der Problematik des Erlasses wertloser Forderungen kurzfristig und in grundsätzlicher Weise annimmt²⁸, darf bezweifelt werden.

Für die Zukunft hätte sich der Sanierungserlass erledigt, wenn die Finanzverwaltung die zitierten Urteile des EuG zum Anlass nähme, ihre Praxis zu verbindlichen Auskünften und der Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen einzustellen. Das bleibt abzuwarten.

Im Übrigen haben sich durch die zitierten Urteile des EuG nach hier vertretener Ansicht die Haftungsrisiken für Berater, Organe und Insolvenzverwalter im Insolvenzplanverfahren mit Sanierungserlass erhöht.

Zurzeit besteht eine unsichere Rechtslage dahin gehend, ob – falls Rechtsmittel eingelegt werden – der EuGH die Sichtweise des EuG teilen wird²⁹ und wenn ja, ob die Rechtslage bei der Sanierungsklausel des § 8c KStG mit dem Sanierungserlass vollständig identisch ist.

Geht man von dem möglichen „worst case“ Szenario einer verbotenen Beihilfe aus, bedeutet das:

- Sanierungsberater müssen ihre Mandanten auf die unsichere Rechtslage und den „worst case“ hinweisen, um ihre Haftung auszuschließen;
- Organe notleidender Kapitalgesellschaften (Vorstände, Aufsichtsräte, Geschäftsführer) sind in der misslichen Situation, im „worst case“ die Überschuldung falsch eingeschätzt zu haben, weil sie – ex ante betrachtet – fälschlicherweise von einer zulässigen Beihilfe ausgegangen sind;

²⁸ Dazu eingehend Fischer, a.a.O., S. 51 ff.

²⁹ Im Beschluss des X. Senats des BFH v. 25.3.2015 (X R 23/13, DStR 2015, 1443) weist der BFH darauf hin, dass der EuGH im Urteil P Oy (HFR 2013, 862) zu einer mit der Sanierungsklausel des § 8c KStG vergleichbaren Vorschrift des finnischen Steuerrechts entschieden hat, eine solche Regelung sei nicht notwendig als – verbotene bzw. notifizierungspflichtige – staatliche Beihilfe zu beurteilen.

- Insolvenzverwaltern im Planverfahren ist zu empfehlen, das Problem nicht auszublenden, sondern im Unternehmensinteresse eine abgewogene Entscheidung zu treffen, um sich im Fall eines Falles haftungsausschließend auf die sog. Business Judgment Rule berufen zu können.³⁰

Im Übrigen ist nicht auszuschließen, dass die EuG-Urteile zu § 8c KStG von Konkurrenten zum Anlass genommen werden, Insolvenzplanverfahren mit dem Erlass von Sanierungsgewinnen dadurch zu torpedieren, dass gegen den Fiskus wegen wettbewerbswidrigen Verhaltens Schadensersatzklagen angedroht werden.³¹

³⁰ Berger/Frege, ZIP 2008, 204.

³¹ Wohl auf der Grundlage einer Amtshaftung des zuständigen Finanzamts nach Art. 34 GG, 839 BGB; zur Möglichkeit von Unterlassungs- und Beseitigungsansprüchen nach dem UWG gegen Empfänger von EU-widrigen Beihilfen vgl. Koenig/Hellstern, EWS 2011, 216 ff.

II. „Update“ Rangrücktritt

1. Rangrücktritt im Spannungsfeld zwischen Insolvenz- und Steuerrecht

Beim (schuldrechtlichen) Rangrücktritt handelt es sich um eine Vereinbarung, welche in erster Linie den *insolvenzrechtlichen Zweck* hat, die Überschuldung der Kapitalgesellschaft zu verhindern oder zu beseitigen, indem die Verbindlichkeit so „modifiziert“ wird, dass sie im insolvenzrechtlichen Überschuldungsstatus nicht zu passivieren ist.

Steuerrechtlich wird angestrebt, dass der Rangrücktritt – im Gegensatz zu einem auflösend bedingten Forderungserlass i. S. des § 397 BGB – *keine ertragsteuerrechtliche Konsequenzen* hat. Das setzt voraus, dass

- wegen des Maßgeblichkeitsprinzips des § 5 Abs. 1 EStG die mit dem Rangrücktritt „modifizierte“ Verbindlichkeit weiterhin in der Handelsbilanz des Schuldners zu passivieren ist;
- das steuerbilanzielle Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG nicht eingreift.

Der IX. Senat des BGH hat mit Urteil v. 5.03.2015³² die Voraussetzungen konkretisiert, die erfüllt sein müssen, damit eine Rangrücktrittsvereinbarung ihren insolvenzrechtlichen Zweck im Hinblick auf den Überschuldungsstatus erfüllt.

Zugleich hat für das Steuerrecht der I. Senat des BFH mit Urteil v. 15.04.2015³³, das unmittelbar an das Urteil des I. Senats des BFH v. 30.11.2011³⁴ anknüpft, die Voraussetzungen für die Ertragsteuerrechtsneutralität einer Rangrücktrittsvereinbarung konkretisiert.

Für die Praxis stellt sich nunmehr die Grundsatzfrage, ob sich die insolvenzrechtliche Zielsetzung eines Rangrücktritts unter Berücksichtigung der Vorgaben des IX. Senats des BFH mit der ertragsteuerrechtlichen Zielsetzung einer Erfolgsneutralität im Lichte der jüngsten Rspr. des BFH vereinbaren lässt. Manche Stimmen im Schrifttum sehen

³² BGH v. 5.03.2015 – IX ZR 133/14, BGHZ 204, 231.

³³ BFH v. 15.04.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769.

³⁴ BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332.

inzwischen einen unlösbaren Zielkonflikt zwischen Insolvenz- und Steuerrecht jedenfalls dann, wenn die Gesellschaft in die Krise gerät.³⁵ Dann würde sich der Rangrücktritt entgegen seiner ursprünglichen Intention über die Ertragsteuerbelastung sogar als „Brandbeschleuniger“ für die Insolvenzreife der Schuldnerin entpuppen.

Sollte die Grundsatzfrage zu bejahen sein, sollten ältere Rangrücktrittsvereinbarungen überprüft und gegebenenfalls klarstellend durch eine überarbeitete Fassung ersetzt werden.

2. Insolvenzrechtlicher Ausgangspunkt: BGH v. 5.03.2015 – IX ZR 133/14

In Rechtsprechung und Schrifttum werden unterschiedliche Auffassungen zur Rechtsnatur einer Rangrücktrittsvereinbarung vertreten. Teilweise wird angenommen, dass ein Rangrücktritt einen bedingten Forderungserlass darstellt (BT-Drucks. 12/2443, S. 115; Serick, ZIP 1980, 9, 14 f; Haack, KTS 1980, 309, 312; BFHE 161, 87, 93; anders aber nunmehr BFH, NZG 2004, 686, 687; GmbHR 2006, 158, 160 f). Andere betrachten eine Rangrücktrittsvereinbarung als pactum de non petendo und damit als eine Stundungsvereinbarung (Schmidt, InsO, 18. Aufl., § 39 Rn. 22). Beiden Einordnungen lehnt der BGH (v. 5.3.2015, IX ZR 133/14, BGHZ 204, 231) ausdrücklich ab und ordnet den Rangrücktritt als verfügenden Schuldänderungsvertrag ein:

„Die Annahme eines bedingten Forderungserlasses läuft dem Parteiwillen entgegen, weil er zu dem überschießenden Ergebnis führen würde, dass infolge des Forderungsverzichts akzessorische Sicherheiten erlöschen und der Anspruch auf Verzinsung der Forderung entfällt (Fleischer, Finanzplankredite und Eigenkapitalersatz im Gesellschaftsrecht, 1995, S. 285 f; Peters, WM 1988, 685, 688 f; Schulze-Osterloh, WPg 1996, 97, 98; Habersack, ZGR 2000, 384, 403; vgl. Winnefeld, Bilanz-Handbuch, 2. Aufl., Kapitel N Rn. 644). Infolge des Erlasses würde der Gläubiger überdies in der Insolvenz an einem etwaigen Restvermögen der Schuldnerin, das an die Gesellschafter auszukehren wäre, nicht einmal quotal partizipieren (Uhlenbruck/Hirte, InsO, 13. Aufl., § 39 Rn. 53). Auch die Annahme eines pactum de non petendo erscheint nicht sachgerecht, weil dadurch ein bloßes, in seiner Ausübung vom Belieben des Schuldners abhängiges Leistungsverweigerungsrecht begründet wird und die Forderung ungeachtet der Stundungsvereinbarung weiterhin im Überschuldungsstatus zu berücksichtigen ist (Fleischer, aaO S. 286; Serick, aaO S. 14; Knobbe-Keuk, ZIP 1983, 127, 129; Schulze-Osterloh, aaO S. 98 f; Habersack, aaO; Priester, DB 1991, 1917, 1920; Meyer-Löwy/Schmidt/Shubina, ZIP 2014, 2478, 2480; Altmeyen in Roth/Altmeyen, GmbHG, 7. Aufl., § 42 Rn. 48; vgl. BGH v. 13.2010, II ZR 13/09, WM 2010, 1080 Rn. 12).

³⁵ Welf Müller, BB 2016, 491, 493; Weber-Grellet, BB 2015, 2667, 2671.

Liegt der Zweck einer Rangrücktrittsvereinbarung darin, dass die betroffene Forderung zur Vermeidung einer Insolvenz nicht als Verbindlichkeit in der Überschuldungsbilanz erscheint, bildet die Übereinkunft einen verfügenden Schuldänderungsvertrag (§ 311 Abs. 1 BGB). Aufgrund des Schuld- oder Schuldänderungsvertrages wird die Forderung mit dinglicher Kraft inhaltlich dahin umgewandelt, dass sie nicht mehr zu passivieren ist. Die Forderung bildet im Verhältnis zu den übrigen Gläubigern haftendes Kapital und darf deshalb nicht an den Forderungsinhaber ausbezahlt werden. Damit wird der Forderung vereinbarungsgemäß eine nachrangige Stellung zugewiesen, die eine Befriedigung nur aus freiem, nicht zur Schuldendeckung benötigten Vermögen der Gesellschaft gestattet. Durch die Vereinbarung wird die Rangfolge, aber nicht der Bestand der Forderung geändert, so dass etwaige Sicherungsrechte nicht berührt werden.“

Der Inhalt der Schuldänderung besteht nach Ansicht des BGH in einem *rechtsgeschäftlichen Zahlungsverbot* des Inhalts, dass die Forderung des Gläubigers außerhalb des Insolvenzverfahrens mit Eintritt in das Stadium der Insolvenzreife nicht nur für den Gläubiger nicht mehr durchsetzbar sei (=Durchsetzungssperre), sondern auch seitens des Schuldners nicht mehr bewirkt werden könne. Eine entsprechende Zahlung (=Leistungshandlung) des Schuldners könne nicht mehr zur Erfüllung i. S. des § 362 Abs. 1 BGB und damit zur Tilgung der Verbindlichkeit (= Leistungserfolg) führen. Nach hier vertretener Ansicht dogmatisch ungenau spricht der BGH von einer Leistung auf eine „Nichtschuld“, und zwar deswegen, weil die Verbindlichkeit/Schuld noch besteht, aber wegen des rechtsgeschäftlichen Zahlungsverbots vom Schuldner nicht i. S. des § 362 Abs. 1 BGB bewirkt werden kann. Das löst dann den Kondiktionsanspruch nach § 812 Abs. 1 Satz 1 Alt. BGB (sog. *condictio indebiti*) aus.

Fraglich ist, wann das *Stadium der „Insolvenzreife“* nach Meinung des BGH erreicht ist.

Der BGH spricht an einer Stelle der Entscheidung davon, eine Zahlung aus „ungebundenem“ Vermögen sei erlaubt. An weiteren Stellen formuliert er, eine Zahlung aus „freiem, nicht zur Schuldendeckung benötigten Vermögen der Gesellschaft“ sei zulässig bzw. ein Recht der Gläubiger werde folglich nicht begründet, wenn „eine zur Deckung sämtlicher Verbindlichkeiten genügende Vermögensmasse vorhanden“ sei. Das spricht dafür, dass der Insolvenzgrund der Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit eingetreten sein muss.

Es finden sich in dem Urteil aber auch Passagen, die auf einen weiter reichenden Begriff der „Insolvenzreife“ hindeuten. So führt der BGH aus, der Rangrücktritt sei „auf Gestaltungen einer *drohenden* Insolvenzreife“ zu beschränken bzw. das Zahlungsverbot greife

ein, wenn durch die Zahlung „bei der Schuldnerin eine Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit zu befürchten“ war. An einer weiteren Stelle des Urteils wird formuliert, bereits „im Fall *drohender* Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der Schuldnerin ein Zahlungsanspruch“ des Gläubigers nicht gegeben sei. Anscheinend schwebt dem BGH für den rechtsgeschäftlichen Rangrücktritt vor, wieder an den aus dem früheren Eigenkapitalersatzrecht bekannten Begriff der „Krise“ anzuknüpfen. Dazu passt die Formulierung, in der Rangrücktrittsvereinbarung verwirkliche sich eine Durchsetzungssperre, die „aufgrund einer rechtsgeschäftlichen Vereinbarung der Bindung kapitalersetzender Darlehen entspricht“.

3. Formulierungsvorschlag zum Rangrücktritt nach BGH v. 5.03.2015 – IX ZR 133/14

Bisher finden sich in der Praxis häufig Formulierungsvorschläge folgenden Inhalts (vgl. Carlé/Urbach, KÖSDI 2010, 16897):

„Der Darlehensgeber tritt mit seinen Ansprüchen im Rang hinter die nachrangigen Ansprüche im Sinne des § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 5 InsO zurück.

Eine Darlehensrückzahlung kann erst dann erfolgen, wenn die Gesellschaft diese aus künftigen Gewinnen, aus einem künftigen Liquidationsüberschuss oder aus anderem (gegenwärtigen oder) künftigen freien Vermögen bestreiten kann.“

Nach Auffassung von Kahlert³⁶ könnte nach dem Konzept des IX. Senats des BGH eine Rangrücktrittsvereinbarung wie folgt formuliert werden:

„X (nachfolgend „Gläubiger“) hat Y (nachfolgend „Gesellschaft“) mit Vertrag vom (...) ein Darlehen in Höhe von (...) € gewährt. Zur Vermeidung der Überschuldung (§ 19 InsO in der jeweils geltenden Fassung) vereinbaren Gläubiger und Gesellschaft das Folgende:

(1) Vor einem etwaigen Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft darf die Gesellschaft das Darlehen einschließlich Zinsen (nachfolgend „Forderung“) nicht zurück zahlen, wenn die Gesellschaft zahlungsfähig oder überschuldet ist oder durch Zahlung die Zahlungsunfähigkeit oder die Überschuldung der Gesellschaft droht (nachfolgend auch „Insolvenzreife“).

Gläubiger und Gesellschaft vereinbaren diese Ziffer 1 als Vertrag zugunsten der Gläubiger der Gesellschaft (§ 328 BGB) mit der Folge, dass eine Aufhebung dieser Ziffer 1 ohne deren

³⁶ Kahlert, NWB 2016, 3018, 3026.

Mitwirkung nur zulässig ist, wenn keine Insolvenzreife der Gesellschaft vorliegt oder die Insolvenzreife der Gesellschaft beseitigt worden ist.

(2) in einem etwaigen Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft tritt der Gläubiger mit seiner Forderung gem. § 19 Abs. 2 Satz 2, § 39 Abs. 2 InsO im Rang hinter die in § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 5 InsO bezeichneten Forderungen zurück.“

4. Aktuelle Rspr. des I. Senats des BFH

Im Urteil des I. Senats des BFH v. 30.11.2011³⁷ meint der BFH ausgehend von §§ 5 Abs. 1 EStG, 247 Abs. 1, 249 Abs. 1 HGB, dass ein Passivposten bereits *handelsbilanzrechtlich* nur zu bilden sei, wenn das bilanzierende Unternehmen zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet ist, die vom Gläubiger erzwungen werden kann und eine wirtschaftliche Belastung darstellt. Im zu entscheidenden Sachverhalt hält der BFH eine *aktuelle wirtschaftliche Belastung* für nicht gegeben, so dass die Verbindlichkeit nicht auszuweisen sei. Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass aufgrund der Abreden die Befriedigung der Verbindlichkeit auf künftige Überschüsse beschränkt war. Der BFH weist auch auf § 5 Abs. 2 a EStG hin, auf dessen „Gedanken zurückgegriffen werden“ könne. Nach § 5 Abs. 2a EStG sind für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne anfallen.

Mit Urteil v. 15.04.2015³⁸ hat der I. Senat des BFH nochmals in grundsätzlicher Weise zu Rangrücktrittserklärungen bezüglich eines Gesellschafterdarlehens Stellung genommen.

Der BFH hat wie folgt entschieden: Handelt es sich um eine Rangrücktrittsvereinbarung zur Vermeidung der Überschuldung in der Weise, dass die betreffende Verbindlichkeit „nur“ aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquiditätsüberschuss zu tilgen ist, so unterliegt der Vorgang dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG. § 5 Abs. 2a EStG setze eine Abhängigkeit zwischen der Tilgung der Verbindlichkeit

³⁷ BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; vgl. dazu Gosch, BFH/PR 2012, 149.

³⁸ BFH v. 15.04.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; dazu Hoffmann, DStR 2015, 1554; Korn, KÖSDI 2015, 19421; Kraft/Schreiber, NWB 2015, 2640.

auf der einen Seite und Einnahmen oder Gewinne auf der anderen Seite voraus. Insofern wurde die Entscheidung aus dem Jahre 2011 bestätigt. Der BFH hat in Ergänzung zum Urteil v. 30.11.2011 entschieden, dass § 5 Abs. 2a EStG auch in Konstellationen, in welchen auch auf den Bilanzgewinn verwiesen wird, einschlägig sei, obwohl der Terminus Bilanzgewinn auch Kapitalrücklagen einschließt und damit weiter reicht als der Jahresüberschuss. § 5 Abs. 2a EStG gelte nicht nur, wenn die subordinierte Verbindlichkeit nur aus einem künftigen Jahresüberschuss (so im Streitfall aus 2011), sondern auch, wenn sie nur aus einem künftigen Bilanzgewinn zu erfüllen sei. Auffällig ist jedoch, dass im Leitsatz zur Entscheidung § 5 Abs. 2a EStG generell für anwendbar gehalten wird, demgegenüber die Entscheidungsgründe (Rz. 13) auf den im „vorliegenden Verfahren zu beurteilenden Sachverhalt“ abstellen.

Unter Änderung seiner Rspr. entschied der BFH für den Fall einer Ausbuchung der Verbindlichkeit: Die steuerbilanziell eintretende Gewinnerhöhung durch das Passivierungsverbot sei bei der Ermittlung des Einkommens der Gesellschaft ertragsteuerrechtlich (eventuell) zu neutralisieren, wenn der Wegfall gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die Forderung des Gläubigers im Zeitpunkt des Rangrücktritts noch einbringlich, also werthaltig ist. Die zweite wesentliche Aussage der Entscheidung liegt darin, dass es beim ertragsteuerrechtlich missglückten Rangrücktritt unter den erwähnten Voraussetzungen zum Ansatz einer den Gewinn neutralisierenden verdeckten Einlage kommen kann, soweit die weggefallene Verbindlichkeit als werthaltig zu beurteilen ist. Dies wird im Schrifttum³⁹ als „Meilenstein“ bezeichnet, da damit in vielen Konstellationen die überraschenden Rechtsfolgen des zur Gewinnrealisierung führenden § 5 Abs. 2a EStG abgemildert werden können.

5. Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG

Das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG steht der durch den Rangrücktritt „schuldveränderten“ Verbindlichkeit nicht entgegen, weil nach der Konzeption des IX. Senats des BGH (a.a.O.) auch mit Eintritt der „Insolvenzreife“ (= Krise) keine Abhängigkeit zwischen der Tilgung der Verbindlichkeit und künftigen Einnahmen oder Gewinnen besteht. Die Abhängigkeit besteht vielmehr zwischen der Tilgung der Verbindlichkeit und der

³⁹ Kraft/Schreiber, NWB 2015, 2640, 2647.

Insolvenzreife.⁴⁰ Das Zahlungsverbot entfällt, wenn die drohende Überschuldung oder Zahlungsfähigkeit beseitigt wird. Wenn etwa ein die Insolvenzreife auslösendes Risiko wegfällt und deswegen eine Rückstellung aufgelöst oder eine (vormals bestrittene) Forderung aktiviert werden darf, besteht auch kein Zahlungsverbot mehr. Der Gläubiger muss mit der Durchsetzung seiner Forderung nicht abwarten, bis die Gewinne entstehen. Ebenso wenig handelt es sich bei einer zur Beseitigung der Insolvenzreife durchgeführten Erhöhung des Eigenkapitals, etwa nach einem sog. Kapitalschnitt, um Einnahmen oder Gewinne der Gesellschaft.

Wird das Insolvenzverfahren eröffnet, fehlt es an der für das Passivierungsverbot notwendigen Abhängigkeit zwischen Tilgung der Verbindlichkeit und Einnahmen oder Gewinnen deshalb, weil sich die Durchsetzung von Forderungen nach den Vorgaben des Insolvenzrechts richtet, und nicht danach, ob Einnahmen oder Gewinne entstehen.⁴¹

6. Handelsrechtliches Passivierungsverbot mangels aktueller wirtschaftlicher Belastung bei Eintritt der „Insolvenzreife“ (Krise)?

Nach § 247 Abs. 1 HGB sind in der Handelsbilanz Schulden dann zu passivieren, wenn der Unternehmer zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet ist, die vom Gläubiger erzwungen werden kann und eine gegenwärtige wirtschaftliche Belastung besteht. Entscheidend ist, ob die durch den Rangrücktritt subordinierte Verbindlichkeit das Stichtagsvermögen belastet.

Im Schrifttum⁴² wird vertreten, dies sei nach der Entscheidung des IX. Senats des BGH (a.a.O.) nicht mehr der Fall, handelsbilanzrechtlich sei die Verbindlichkeit mit Zahlungsverbot eine *aufschiebend bedingte Verbindlichkeit*. Ihre Passivierung müsse bis zum Eintritt der Bedingung, d. h. der Beseitigung der Insolvenzreife, entfallen.

⁴⁰ Kahlert, NWB 2016, 3018, 3023.

⁴¹ Kahlert, NWB 2016, 3018, 3025.

⁴² Welf Müller, BB 2016, 491, 493.

Zutreffend ist zwar, dass zur Tilgung der subordinierten Verbindlichkeit „freies“, bzw. „ungebundenes“ Vermögen wegen der Insolvenzreife gegenwärtig nicht vorhanden ist.⁴³ Allein die Vermögenslosigkeit des Schuldners führt aber nicht schon dazu, eine rechtlich bestehende Verpflichtung aus dem handels- oder steuerrechtlichen Abschluss auszubuchen. Zum Stichtag besteht die Verbindlichkeit unbedingt. Denn die Verbindlichkeit ist in der juristischen Sekunde durchsetzbar, in der die Insolvenzreife und damit das Zahlungsverbot entfällt. Sie hängt nicht ausnahmslos und zwingend von künftigen Einnahmen oder Gewinnen ab (siehe oben). Dass der Schuldner bei Insolvenzreife zum gegenwärtigen Zeitpunkt die Zahlung auf die Verbindlichkeit nicht mit Erfüllungswirkung bewirken darf, dient dem Schutz der anderen (vorrangigen) Gläubiger, führt aber zu keiner aktuellen wirtschaftlichen Entlastung des Schuldners.

Bestätigt wird dieses Ergebnis durch die Rspr. des I. Senats des BFH⁴⁴ zu den früheren sog. eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen. In der Grundsatzentscheidung v. 5.02.1992 ist der BFH trotz der damaligen gesellschaftsrechtlichen Durchsetzungssperre nach den sog. Rechtsprechungsregeln (analog §§ 30, 31 GmbHG a. F.) bei Eintritt der Krise/Kreditunwürdigkeit vom Fortbestand einer Passivierungspflicht ausgegangen. Der IX. Senat des BGH (a.a.O.) hat wiederum betont, in dem rechtsgeschäftlichen Zahlungsverbot einer Rangrücktrittsvereinbarung verwirkliche sich eine Durchsetzungssperre, die „aufgrund einer rechtsgeschäftlichen Vereinbarung der Bindung kapitalersetzender Darlehen entspricht“. Die Rechtsfolgen bei Missachtung des Zahlungsverbotes sind vergleichbar. Im Hinblick auf die für die Passivierungspflicht maßgebliche Beurteilung der aktuellen wirtschaftlichen Belastung besteht nach hier vertretener Ansicht kein relevanter Unterschied zwischen dem Auslösen eines gesetzlichen Rückzahlungsanspruchs analog § 31 Abs. 1 GmbHG bei der früheren gesetzlichen Subordination analog § 30 Abs. 1 GmbHG a. F. und dem bereicherungsrechtlichen Rückzahlungsanspruch gem. § 812 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 BGB bei der rechtsgeschäftlichen Subordination.

⁴³ Vgl. Oser, BB 2015, 1906: „Eine Erfüllung der subordinierten Verbindlichkeit ist bei einer überschuldeten Gesellschaft nur aus einer künftigen Vermögensmehrung möglich, so dass es an einer Belastung des Stichtagsvermögens fehlt. Indes: Muss sich die Erfüllung der subordinierten Verbindlichkeit aus (am Stichtag fehlendem) „sonstigen freien Vermögen“ diesen Einwand nicht gleichermaßen gefallen lassen?“

⁴⁴ BFH v. 5.02.1992 – I R 79/89, BFH/NV 1992, 629.

III. Insolvenzverwalter-Mitunternehmerschaft und Gewerbesteuer

Ausgangsfall:

Die ABC-Rechtsanwalts-GbR ist schwerpunktmäßig auf dem Gebiet des Insolvenzrechts tätig. Gesellschafter A, B und C werden regelmäßig zu Insolvenzverwaltern bzw. Treuhändern im Verbraucherinsolvenzverfahren bestellt.

Unterliegen die Einkünfte von A, B und C der Gewerbesteuer?

(1) Die Insolvenzverwaltertätigkeit der Gesellschafter ist nach Ansicht des BFH nicht als freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzusehen, sondern kann nur als sonstige vermögensverwaltende Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG eingeordnet werden.⁴⁵ Das gilt auch dann, wenn sie durch Rechtsanwälte ausgeübt wird, weil es an der für den Katalogberuf charakteristischen „berufstypischen“ Art der Tätigkeit (vgl. § 3 BRAO) fehlen soll.⁴⁶

(2) Dies gilt auch für die Tätigkeit als *vorläufiger Insolvenzverwalter* und als *Treuhänder* im Verbraucherinsolvenzverfahren.⁴⁷ Die Befugnisse eines Treuhänders und im Regelfall auch die eines vorläufigen Insolvenzverwalters seien zwar nicht so weitreichend wie diejenigen des (endgültigen) Insolvenzverwalters. Beide Aufgaben stellen jedoch – ebenso wie die Tätigkeit eines Insolvenzverwalters – keine für den Katalogberuf des Rechtsanwalts i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG berufstypische Tätigkeit dar. Denn ebenso wie zum Insolvenzverwalter kann auch zum vorläufigen Insolvenzverwalter und zum Treuhänder nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 InsO bzw. § 313 InsO a.F. jeweils i.V.m. § 56 InsO eine für den jeweiligen Einzelfall geeignete, insbesondere geschäftskundige und von den Gläubigern und dem Schuldner unabhängige natürliche Person bestellt werden, die aus dem Kreis aller zur Übernahme von Insolvenzverwaltungen bereiten Personen auszuwählen ist.

⁴⁵ BFH v. 26.01.2011 – VIII R 3/10, BStBl. II 2011, 498.

⁴⁶ Ständige Rspr., vgl. BFH v. 15.12.2011 – VIII R 50/09, BStBl. II 2011, 506 m.w.N.

⁴⁷ BFH v. 27.08.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002.

(3) Im Umkehrschluss zu § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG sollte nach früherer Rspr. des BFH⁴⁸ im Bereich des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG die vom RFH⁴⁹ entwickelte sog. *Vervielfältigungstheorie* gelten, wonach es zum Wesensmerkmal der selbständigen Tätigkeit gehört, dass sie in ihrem Kernbereich auf der eigenen persönlichen Arbeitskraft des Berufstätigen beruht. Nimmt die Tätigkeit einen Umfang an, der die ständige Beschäftigung mehrerer Angestellter erfordert, und werden diesen nicht nur untergeordnete Arbeiten übertragen, beruht die Tätigkeit nicht mehr auf der persönlichen Arbeitskraft.

(4) Inzwischen hat der VIII. Senat des BFH die sog. Vervielfältigungstheorie aufgegeben.⁵⁰ § 18 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 3 und 4 EStG sind für Tätigkeiten i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG entsprechend anzuwenden. Die nach Aufgabe der sog. Vervielfältigungstheorie auch für den Bereich der Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG zulässige Mitarbeit fachlich Vorgebildeter setzt voraus, dass der Berufsträger trotz solcher Mitarbeiter auch in diesem Bereich seinen Beruf leitend und eigenverantwortlich i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ausübt. Diesem Erfordernis entspricht eine Berufsausübung nur, wenn sie über die Festlegung der Grundzüge der Organisation und der dienstlichen Aufsicht hinaus *durch Planung, Überwachung und Kompetenz zur Entscheidung in Zweifelsfällen gekennzeichnet* ist und die *Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße gewährleistet*. Nur unter diesen Voraussetzungen trägt die Arbeitsleistung --selbst wenn der Berufsträger ausnahmsweise in einzelnen Routinefällen nicht mitarbeitet-- den erforderlichen "Stempel der Persönlichkeit" des Steuerpflichtigen.

(5) Hinweis:

Soweit die Tätigkeit eines Gesellschafters *nicht unter § 18 Abs. 1 Nrn. 1, 3 EStG subsumiert* werden kann und damit gewerblicher Natur i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG ist, greift zu Lasten der anderen Gesellschafter im Grundsatz – vorbehaltlich einer sog. Bagatellgrenze (dazu sogleich) – die in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verankerte sog. *Abfärbe- oder Infekti-*

⁴⁸ Vgl. BFH v. 12.12.2001 – IV R 56/00, BStBl. II 2002, 202.

⁴⁹ RFH v. 8.03.1939 – VI 568/38, RStBl. 1939, 577.

⁵⁰ BFH v. 15.12.2010, VIII R 50/09, BStBl. II 2011, 506; v. 26.01.2011 – VIII R 3/10, BStBl. II 2011, 498.

onstheorie ein. Damit sind die Einkünfte aller Gesellschafter/Mitunternehmer als gewerblich einzustufen und unterliegen der Gewerbesteuer.

Soweit einer der Gesellschafter *berufsfremd* (z. B. Komplementär-GmbH einer Freiberufler-GmbH & Co. KG) ist, liegt nach der Rspr. des BFH eine insgesamt gewerbliche Tätigkeit der Gesellschaft vor.⁵¹

Abwandlung 1:

Die ABC-GbR eröffnet in der Stadt X ein weiteres Büro und stellt den jungen Kollegen D als (angestellten) Mitarbeiter an, der in der Folgezeit dort auch als Insolvenzverwalter bestellt wird.

(1) Bei der Frage, ob die Gesellschafter auch leitend und eigenverantwortlich tätig werden können, wenn sie *Berufsträger als (angestellte) Mitarbeiter* beschäftigen, ist die sog. *Stempeltheorie* des BFH maßgebend.

(2) Im Fall einer Ärzte-GbR, die eine Ärztin, die Anästhesien nach den Voruntersuchungen der Gesellschafter in einfach gelagerten Fällen vornahm und die bei problematischen Fällen den Gesellschaftern vorbehalten blieben, sieht der BFH⁵² die Gesellschafter noch als leitend und eigenverantwortlich an. Die notwendige – patientenbezogene – leitende Eigenverantwortlichkeit der Gesellschafter sei wegen der ausschließlich von ihnen geführten Voruntersuchungen bei den Patienten, der Festlegung der Behandlungsmethode sowie des Vorbehalts der Selbstbehandlung „problematischer Fälle“ gegeben.

Diese Rspr. lässt sich nach hier vertretener Ansicht entsprechend auf die Mitarbeit von angestellten Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern übertragen.

(3) Anders sieht dies die Rspr. des BFH⁵³, wenn die Gesellschaft/Mitunternehmerschaft einen *(angestellten) Mitarbeiter beschäftigt, der zum Insolvenzverwalter bestellt* wird. Die Ausübung der Insolvenzverwaltertätigkeit werde im Wesentlichen dadurch bestimmt,

⁵¹ BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013, 79.

⁵² BFH v. 16.07.2014 - VIII R 41/12, BStBl. II 2015, 216.

⁵³ BFH v. 27.08.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002.

was nach den Regelungen der Insolvenzordnung zu den höchstpersönlich auszuführenden Aufgaben eines Insolvenzverwalters gehört. Entscheidend ist, ob Organisation und Abwicklung des Insolvenzverfahrens insgesamt den „Stempel der Persönlichkeit“ desjenigen trügen, dem nach § 56 InsO das Amt des Insolvenzverwalters vom Insolvenzgericht übertragen worden ist. Dies erfordert, dass die Entscheidungen über das „Ob“ bestimmter Einzelakte und zentrale Aufgaben im Rahmen des Insolvenzverfahrens durch den Insolvenzverwalter persönlich zu treffen sind. Deswegen könne bei einem angestellten Insolvenzverwalter nicht mehr von einer eigenverantwortlichen Tätigkeit der Gesellschafter der Klägerin ausgegangen werden. Das aus jedem Arbeitsvertrag folgende *Weisungsrecht des Arbeitgebers* und die damit verbundene Eingliederung in dessen betriebliche Strukturen führten für sich allein nicht dazu, dass von einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG des jeweiligen Berufsträgers in Bezug auf die von dem Arbeitnehmer verrichteten Tätigkeiten ausgegangen werden kann.⁵⁴

Die ABC-GbR erzielt demzufolge nicht ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, sondern im Hinblick auf die Einkünfte, die ihr durch den angestellten Mitarbeiter in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter vermittelt werden, gewerbliche Einkünfte, die getrennt von der selbständigen Tätigkeit der Gesellschafter zu betrachten sind.

(4) Grundsätzlich verhält es sich so, dass im Falle sog. gemischter Tätigkeit (selbständig und gewerblich) nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG eine sog. *Infektionswirkung* dergestalt eintritt, dass die Einkünfte insgesamt in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden.

Im Unterschied zur sog. gemischten Tätigkeit eines Einzelunternehmers, bei dem gleichzeitig verrichtete gewerbliche und freiberufliche Betätigungen selbst bei sachlichen und wirtschaftlichen Berührungspunkten in der Regel getrennt zu beurteilen sind, fingiert die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG für gemischt tätige Personengesellschaften sämt-

⁵⁴ Den ergänzenden Vortrag der Klägerin, dass für den angestellten Rechtsanwalt bei seiner Tätigkeit als Insolvenzverwalter und Treuhänder die gleichen internen Arbeitsabläufe und Kontrollen wie bei einer Zuarbeit für Gesellschafter gegolten hätten, konnte vom BFH (v. 27.08.2014 – VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002) als neuer Tatsachenvortrag in der Revisionsinstanz nicht mehr berücksichtigt werden.

liche Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb, wenn die Personengesellschaft neben nicht gewerblichen Tätigkeiten gleichzeitig eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Unerheblich ist dabei nach dem Wortlaut der Norm, ob der gewerblichen Tätigkeit im Rahmen des gesamten Unternehmens nur geringfügige wirtschaftliche Bedeutung zukommt.⁵⁵

(5) Nach der Rspr. des BFH findet aber ausnahmsweise im Wege einer teleologischen Reduktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 HS 1 EStG keine umfassende Infektion statt, wenn die gewerblichen Einkünfte von *untergeordneter Bedeutung* sind.⁵⁶ Das setzt die Möglichkeit einer Separierung der selbständigen und gewerblichen Tätigkeit voraus. Eine Trennung der beiden Tätigkeiten ist möglich, wenn die darauf entfallenden Umsätze auch von den Umsätzen aus selbständiger Arbeit getrennt ermittelt werden können.⁵⁷ Mit Urteil v. 27.08.2014⁵⁸ hat der VIII. Senat des BFH bestätigt, dass er an der bisherigen Linie des BFH festhalten will.

(6) Als geeigneter *Vergleichsmaßstab* für die Bagatellgrenze ist das *Verhältnis der Nettoumsätze der gewerblichen Tätigkeit zu den Gesamtnettoumsätzen* der Gesellschaft aus selbständiger Arbeit und gewerblicher Tätigkeit heranzuziehen. Der BFH sieht einen gewerblichen *Umsatzanteil von 3 v.H.* typisierend noch für von so untergeordneter Bedeutung, dass eine Umqualifizierung der gesamten Einkünfte unverhältnismäßig wäre. Dabei seien die Nettoumsätze zugrunde zu legen, um das Verhältnis der Umsätze bei unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen nicht zu verfälschen.

(6) In einem zweiten Schritt verlangt der BFH, den Betrag der gewerblichen *Nettoumsatzerlöse*, bei dem noch von einem äußerst geringfügigen Umfang ausgegangen werden kann, auf einen *Höchstbetrag in Höhe von 24.500 €* zu begrenzen. Der BFH orientiert sich an dem gewerbsteuerlichen Freibetrag für Personengesellschaften nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG. Denn im Regelfall droht dann kein Ausfall von Gewerbesteuer, wenn bereits die gewerblichen Umsätze unter dem gewinnbezogenen Freibetrag in Höhe von 24.500 € liegen. Der BFH stellt auf die Nettoumsatzerlöse ab, obwohl es sich bei

⁵⁵ BFH v. 10.08.1994 - I R 133/93, BStBl II 1995, 171; v. 19.02.1998 - IV R 11/97, BStBl II 1998, 603.

⁵⁶ BFH v. 30. 08.2001 - IV R 43/00, BStBl II 2002, 152; v. 29.11.2001 IV R 91/99, BStBl II 2002, 221.

⁵⁷ BFH v. 27.08.2014 - VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002.

⁵⁸ BFH v. 27.08.2014 - VIII R 6/12, BStBl. II 2015, 1002.

dem Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG um eine Gewinn- und nicht um eine Umsatzgrenze handelt. Er begründet das damit, es würde jedoch dem vorrangigen Zweck der Abfärberegung – der vereinfachten weil einheitlichen Einkünfteermittlung – zuwider laufen, den Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG im Rahmen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als Gewinngrenze zu berücksichtigen, da dies eine getrennte Einkünfteermittlung für die verschiedenen Tätigkeiten mit den damit verbundenen Zuordnungs- und Aufteilungsschwierigkeiten zur Folge hätte.

Abwandlung 2:

Die GbR eröffnet in der Stadt X ein weiteres Büro und stellt den jungen Kollegen D an, der in der Folgezeit dort auch als Insolvenzverwalter bestellt wird, und führt D auch im Briefkopf der GbR als „Scheingesellschafter“.

Der „Scheingesellschafter“ ist zivilrechtlich kein Gesellschafter. Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG kann aber grundsätzlich nur sein, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist.⁵⁹ Auch wenn sein Auftreten im Außenverhältnis möglicherweise eine Rechtsscheinhaftung auslöst, ergäbe sich daraus noch keine Mitunternehmerstellung. Anders als beim Komplementär einer KG⁶⁰ wird die fehlende Beteiligung am Gewinn und Verlust beim „Außensozius“ auch nicht durch eine herausgehobene gesellschaftsrechtliche Stellung ausgeglichen.⁶¹

Abwandlung 3:

Die GbR nimmt den jungen Kollegen D als Gesellschafter in die GbR auf. Nach dem Gesellschaftsvertrag ist D nicht an den stillen Reserven/Mandantenstamm beteiligt. Seine Gewinnbeteiligung orientiert sich an dem von ihm erzielten Umsatz. Geschäftsführungskompetenzen sind ihm nach dem Gesellschaftsvertrag nur in begrenztem Maß übertragen.

In dieser Konstellation ist D zwar zivilrechtlich Gesellschafter⁶², nach den Vorgaben eines aktuellen Urteils des BFH⁶³ – trotz der persönlichen Haftung gem. § 128 HGB analog – aber nicht zwingend Mitunternehmer. Der durchaus etwas überraschende Leitsatz des VIII. Senats des BFH lautet:

⁵⁹ Beschluss des Großen Senats des BFH v. 25. 02.1991 - GrS 7/89, BStBl II 1991, 691.

⁶⁰ Vgl. BFH v. 25.04.2006 - VIII R 74/03, BStBl II 2006, 595.

⁶¹ BFH v. 17.09.2015 - III R 49/13, BFH/NV 2016, 624.

⁶² BGH v. 6.04.1987, II ZR 101/86 NJW 1987, 3124.

⁶³ BFH v. 3.11.2015 - VIII R 63/13, DStR 2016, 726.

„Erhält ein Gesellschafter eine von der Gewinnsituation abhängige, nur nach dem eigenen Umsatz bemessene Vergütung und ist er zudem von einer Teilhabe an den stillen Reserven der Gesellschaft ausgeschlossen, kann wegen des danach nur eingeschränkt bestehenden Mitunternehmerrisikos eine Mitunternehmerstellung nur bejaht werden, wenn eine *besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative* vorliegt. Hieran fehlt es jedoch, wenn zwar eine gemeinsame Geschäftsführungsbefugnis besteht, von dieser aber tatsächlich wesentliche Bereiche ausgenommen sind.“

Konsequenz ist, dass die Gesellschafter/Mitunternehmer gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 HS 1 EStG insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, wenn die GbR auch Vergütungen aus Leistungen erzielt, die in nicht unerheblichem Umfang ohne leitende und eigenverantwortliche Beteiligung der Mitunternehmer-Gesellschafter erbracht werden.⁶⁴

Abwandlung 4:

Die ABC-Rechtsanwalts-GbR gründet in der Stadt X eine eigenständige ABC-GmbH. Der junge Kollege wird bei der GmbH als Rechtsanwalt angestellt und in der Folgezeit als Insolvenzverwalter bestellt.

In dieser Konstellation dürften die Gesellschafter der ABC-GbR Einkünfte aus § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG erzielen. Das Halten der Beteiligung an einer ABC-GmbH ist keine gewerbliche „Tätigkeit“ und die GbR bezieht auch keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1 HS 2 EStG), sondern gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen, die gem. § 20 Abs. 8 KStG in Einkünfte aus selbständiger Arbeit umqualifiziert werden.

Abwandlung 5:

Die ABC-GbR gründet in der Stadt X eine eigenständige GmbH. Der junge Kollege wird als Rechtsanwalt angestellt und in der Folgezeit als Insolvenzverwalter bestellt. Die Büroräume mietet die GbR und untermietet diese an die GmbH.

Durch die Überlassung mindestens einer wesentlichen Betriebsgrundlage seitens der GbR (sachliche Verflechtung) und wegen der Gesellschafter-Identität zwischen GbR und

⁶⁴ BFH v. 3.11.2015 – VIII R 62/13, DB 2016, 746.

GmbH liegt eine Betriebsaufspaltung vor. Nicht erforderlich ist, dass die überlassene wesentliche Betriebsgrundlage der Besitzgesellschaft gehört.⁶⁵

In der Rechtsprechung des BFH⁶⁶ ist des Weiteren geklärt, dass die vermietende oder verpachtende Tätigkeit einer freiberuflichen Besitzgesellschaft im Rahmen einer freiberuflichen Betriebsaufspaltung zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt.⁶⁷ Jener Fall betraf die Vermietung von Räumlichkeiten, Einrichtungsgegenständen und Geräten. Gleiches gilt, wenn der Mandantenstamm Gegenstand eines Pachtvertrags ist und wie die wesentliche Betriebsgrundlage der (ehemaligen) Freiberuflerpraxis darstellt.

⁶⁵ BFH v. 24.08.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014.

⁶⁶ BFH v. 8.04.2011 – VIII B 116/10, BFH/NV 2011, 1135.

⁶⁷ BFH-Urteil v. 13.11.1997 - IV R 67/96, BStBl II 1998, 254.