

# Der Sanierungs Berater

www.sanierungsberater.de

Betriebs-Berater für Interimsmanagement und Restrukturierung

SanB

1/2025

Seiten 1–52

6. Jahrgang

- **Prof. Dr. Daniel Graewe, LL.M.**  
Strafzölle als Sanierungskatalysator? 1
- **Wiss. Mitarb. Sophia Hardt und Dr. Martin Heidrich, LL.M.**  
Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen – Löst ein Forderungsverzicht zu Sanierungszwecken nach § 7 Abs. 8 ErbStG Schenkungssteuer aus? 2
- **Rüdiger Weiß und Dr. Andreas Paulick**  
Einstweiliger Rechtsschutz gegen Insolvenzanträge der Krankenkassen: Sozialgerichtliche Ermessenskontrolle wider eine Zwangsvollstreckung „de luxe“ 6
- **Dr. Stephan Klebes und Dr. Johanna Büstgens**  
Die Prozessführung in der Insolvenz und ihre Finanzierung 9
- **Prof. Dr. Christoph Alexander Jacobi**  
Professionelle StaRUG-Unternehmenssanierung aktuell nur für große Unternehmen 15
- **BVerfG (3. Kammer des Ersten Senats), Beschluss vom 28.2.2025 – 1 BvR 418/25**  
Unzulässige Verfassungsbeschwerde gegen die gerichtliche Bestätigung eines Restrukturierungsplans (VARTA) 17
- **Ole Schudwitz und Taissia Haas**  
Anmerkung zu BVerfG (3. Kammer des Ersten Senats), Beschluss vom 28.2.2025 – 1 BvR 418/25 48
- **Sascha Borowski**  
Rezension zu Sanierungsrecht | Harder | Kindler | Kluth 52

Herausgegeben von  
Prof. Dr. Daniel Graewe  
Dr. Martin Heidrich  
Rüdiger Weiß

#### Beirat

Prof. Dr. Christian Berger  
Maximilian Dressler  
Martin Hammer  
Prof. Dr. Michael Hippeli  
Béla Knof  
Prof. Dr. Rolf-Dieter Mönning  
VRiLG Dr. Martin Pellens  
Dr. Johan Schneider

Schriftleitung  
Sascha Borowski  
Thorsten Petersen

seinen Plänen noch nicht am Ende ist. Das von der Heritage Foundation erdachte „Project 2025“, das als Blaupause für Trumps Vision von Amerika dient, sieht noch viele weitere Maßnahmen vor, die heimische Unternehmen in Zukunft belasten könnten. Dazu zählen die Lockerung des Arbeitsrechts (Lockerung Mindestlohn, weniger Vergütung für Überstunden), die Entschärfung von Umweltauflagen für Unternehmen, Steuervergünstigungen und das Zurückschneiden von Bürokratie; diese Maßnahmen dürften einen erheblichen Stimulus für die nordamerikanische Wirt-

schaft bedeuten und damit die globale Konkurrenzsituation zwischen U. S., chinesischer und europäischer Wirtschaft weiter zulasten der EU verschieben.

Sollte es der neuen Regierung nicht doch noch gelingen, ein deutlich wirtschaftsfreundlicheres Klima in Deutschland zu erzeugen, wird sicherlich die Insolvenzwelle, mit der wir es bereits zu tun haben, nicht abebben. Hoffen wir, dass es möglichst vielen Unternehmen dann nicht auch so geht wie Praktiker: Regelin insolvenz und Liquidation.

# Aufsätze

Wiss. Mitarb. *Sophia Hardt* und Dr. *Martin Heidrich*, LL.M.\*

## Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen – Löst ein Forderungsverzicht zu Sanierungszwecken nach § 7 Abs. 8 ErbStG Schenkungssteuer aus?

### I. Problemaufriss: Bedeutung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen

Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen ist ein komplexes und vielfach umstrittenes Thema, das sowohl das Einkommensteuerrecht als auch das Erbschaftsteuerrecht betrifft. Besonders im Fokus steht dabei die Frage, inwieweit ein Forderungsverzicht zu Sanierungszwecken als steuerbarer Vorgang im Sinne des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG behandelt werden muss. Diese Vorschrift könnte zur Auslösung der Schenkungssteuer führen, wenn der Verzicht als eine Schenkung im steuerrechtlichen Sinne qualifiziert wird. Die vorliegende Ausarbeitung widmet sich der Frage, ob ein solcher Forderungsverzicht tatsächlich unter die Schenkungssteuerregelungen fällt und untersucht dabei sowohl die konkrete Anwendbarkeit des § 7 Abs. 8 ErbStG als auch die generelle steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen im Kontext von ErbStG und EStG. Ziel ist es, Klarheit über die steuerlichen Implikationen von Sanierungsgewinnen zu schaffen und eine fundierte Bewertung der steuerlichen Rahmenbedingungen vorzunehmen.

### II. Einkommensteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen gem. § 3a EStG

Sanierungsgewinne können unter bestimmten Voraussetzungen nach § 3a EStG steuerfrei sein, wenn es sich um eine unternehmensbezogene Sanierung handelt. Zu-

nächst soll ein Überblick über die einkommensteuerrechtliche Behandlung dieser Gewinne gegeben werden.

#### 1. Forderungsverzicht eines Gläubigers zu Sanierungszwecken

Ein Forderungsverzicht oder Schuldenerlass (beide Begriffe werden im Kontext des § 3a EStG synonym verwendet) führt grundsätzlich zu einem gewinnerhöhenden Ertrag auf Seiten der Schuldnerin, da der Verzicht auf die Forderung eine Verringerung der Passiva zur Folge hätte, was wiederum eine Steuerpflicht auslösen würde. Da jedoch eine zusätzliche Steuernachzahlung der Sanierungswirkung der Maßnahme entgegenstehen würde, sieht § 3a EStG unter bestimmten Bedingungen eine Steuerbefreiung für unternehmensbezogene Sanierungsmaßnahmen vor. Demnach sind Sanierungsgewinne im Falle unternehmensbezogener Sanierungen gemäß § 3a Abs. 1 S. 1 EStG von der Besteuerung ausgenommen. Die Regelung setzt voraus, dass der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt des Schuldenerlasses die Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens sowie die Sanierungseignung des betrieblich veranlassenen Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist.<sup>1</sup>

#### 2. Forderungsverzicht eines Gesellschafters zu Sanierungszwecken

Handelt es sich jedoch um einen Forderungsverzicht von Gesellschaftern zugunsten ihrer Kapitalgesellschaft, ist

\* Mehr über die Autoren erfahren Sie auf S. III.

<sup>1</sup> BeckHdB GmbH/Rieser, 6. Aufl. 2021, § 17 Rn. 129 ff.

zu unterscheiden, ob es sich um einen gesellschaftsrechtlich oder eigenbetrieblich veranlassten Forderungsverzicht handelt.

#### a) Gesellschaftsrechtlich veranlasster Forderungsverzicht

Ein Forderungsverzicht eines Gesellschafters fällt grundsätzlich nicht unter § 3a EStG, wenn er gesellschaftsrechtlich motiviert ist, und stellt daher keinen Sanierungsertrag im Sinne des § 3a EStG dar. In diesem Fall führt der Wegfall der passivierten Verbindlichkeit zwar zu einer handelsrechtlichen Vermögensmehrung. Dieser bleibt jedoch in Höhe des werthaltigen Teils der Verbindlichkeit gemäß § 8 Abs. 3 S. 3 KStG als verdeckte Einlage steuerlich unbeachtlich.<sup>2</sup>

#### b) Eigenbetrieblich veranlasster Forderungsverzicht

Ein steuerlich begünstigter Sanierungsertrag setzt eine eigenbetriebliche Veranlassung des Schuldenerlasses voraus. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist ein Schuldenerlass dann betrieblich veranlasst, wenn sich auch dritte Gläubiger an der Sanierung beteiligen.<sup>3</sup> Liegt hingegen ein Finanzplandarlehen vor oder handelt es sich um eine rein gesellschaftsrechtliche Maßnahme, findet § 3a EStG keine Anwendung. Entscheidend ist, ob ein Drittvergleich vorliegt: Hätte ein fremder Gläubiger unter denselben Bedingungen ebenfalls auf die Forderung verzichtet? Wenn dies nicht der Fall ist, liegt eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung vor.<sup>4</sup> Die ertragssteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen muss jedoch klar von der schenkungssteuerlichen Betrachtung unterschieden werden.

### III. Schenkungssteuerliche Problematik des Forderungsverzichts zu Sanierungszwecken

§ 7 ErbStG definiert die Tatbestände, die eine schenkungssteuerpflichtige Schenkung unter Lebenden begründen. Zunächst ist der Begriff der Schenkung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu betrachten.

#### 1. Definition der Schenkung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung, durch die der Empfänger auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Die Beurteilung, ob eine Bereicherung vorliegt, richtet sich ausschließlich nach der zivilrechtlichen Rechtslage.<sup>5</sup> Als Bereicherung gilt dabei grundsätzlich jede Vermögensmehrung oder eine Reduzierung bestehender Schulden oder Belastungen des Empfängers.<sup>6</sup>

Nach dem Grundtatbestand der freigebigen Zuwendung (Abs. 1 Nr. 1) sind zwei Tatbestandsmerkmale Vorausset-

zung: Der objektive und der subjektive Zuwendungstatbestand.

#### a) Objektiver Zuwendungstatbestand

Der objektive Zuwendungstatbestand ist erfüllt, wenn das Vermögen des Empfängers durch die Zuwendung endgültig vermehrt wird (Bereicherung). Dabei ist keine exakt spiegelbildliche Verminderung des Vermögens des Zuwendenden erforderlich.<sup>7</sup> Maßgeblich für die Bestimmung einer objektiven Bereicherung ist der gemeine Wert des übertragenen Vermögensgegenstandes (Verkehrswert). Zudem muss die Bereicherung unentgeltlich erfolgen, das heißt, ohne eine Gegenleistung des Bedachten.<sup>8</sup>

#### b) Subjektiver Zuwendungstatbestand

Neben der objektiven Bereicherung ist für eine Schenkung auch der subjektive Zuwendungstatbestand erforderlich. Dieser ergibt sich aus dem zivilrechtlichen Begriff der Freigebigkeit, also dem einseitigen Willen des Zuwendenden, den Empfänger ohne rechtliche Verpflichtung und ohne Gegenleistungsdenken zu begünstigen. Es genügt, dass der Zuwendende bewusst handelt, ohne eine rechtliche Gegenleistung zu erwarten oder eine bestehende Verpflichtung zu erfüllen. Das Erfordernis einer ausdrücklichen Bereicherungsabsicht des Zuwendenden ist jedoch umstritten.<sup>9</sup>

#### 2. Erfassung von Forderungsverzichten als freigebige Zuwendungen i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG?

Ein Forderungsverzicht kann grundsätzlich eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellen.<sup>10</sup>

Erfolgt der Verzicht jedoch zum Zweck der Sanierung eines notleidenden Unternehmens, scheidet die Annahme einer freigebigen Zuwendung regelmäßig nicht nur am subjektiven Zuwendungstatbestand, sondern auch an der fehlenden Vermögenshingabe. Maßgeblich sind in solchen Fällen wirtschaftliche Erwägungen des Verzichtenden, insbesondere die Erwartung zukünftiger Erträge aus einer fortgesetzten Geschäftsbeziehung.<sup>11</sup>

#### a) Forderungsverzicht durch Gesellschafter

Verzichtet ein Gesellschafter auf eine Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft, geschieht dies in der Regel im Interesse der Fortführung und Stabilisierung des Unternehmens. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH liegt in einem solchen Fall keine freigebige Zuwendung vor, sondern eine gesellschaftsrechtlich motivierte Maßnahme.

Wirtschaftlich betrachtet dient der Verzicht der Erhaltung oder Steigerung der Werthaltigkeit der Beteiligung. Da der Gesellschafter durch die Sanierung seiner Gesell-

2 BeckHdB GmbH/Rieser, 6. Aufl. 2021, § 17 Rn. 129.

3 BFH, Urteil vom 29.7.1997 – VIII R 57/94.

4 BFH, Urteil vom 14.7.2009 – IX R 6/09.

5 BFH, Urt. v. 27.8.2014 – II R 43/12, BFHE 246, 506, BStBl II 2015, 241, Rz. 37, 45.

6 BFH, Urt. v. 17.3.2004 – II R 3/01, BFHE 204, 311, BStBl II 2004, 429, unter II.1.

7 Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 7 Rn. 21 f.

8 R E 7.1 Abs. 2, S. 3 ErbStR; BeckOK ErbStG/Felten, 26. Ed. 1.1.2025, ErbStG § 7 Rn. 22.

9 Burandt/Rojahn/Milatz/Christopeit, ErbStG, § 7 Rn. 3, 6, 4. Aufl. 2022.

10 BFH, Urt. v. 30.8.2017 – II R 46/15, BFHE 259, 370, BStBl II 2019, 38, Rz. 28 f.; BFH, Urt. v. 16.9.2020 – II R 33/19, BFH/NV 2021, 317, Rz. 23.

11 RFH, Urt. v. 26.2.1942 – III e 15/41, RStBl 1942, 803.

schaft mittelbar einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt, fehlt es an der erforderlichen Freigebigkeit. Der Verzicht erfolgt nicht unentgeltlich, sondern stellt eine Maßnahme zur Absicherung seiner Beteiligung dar, sodass eine Schenkungsbesteuerung ausscheidet.

#### b) Forderungsverzicht durch externe Gläubiger

Auch wenn der Forderungsverzicht durch einen externen Gläubiger erfolgt, liegt in der Regel keine freigebige Zuwendung vor. Externe Gläubiger handeln bei einem Forderungsverzicht in der Regel nicht aus altruistischen Motiven, sondern um eine Insolvenz der Gesellschaft zu vermeiden und ihre eigenen wirtschaftlichen Interessen zu schützen.

Nach der Rechtsprechung des BFH stellt ein solcher wirtschaftlich motivierter Verzicht keine Schenkung dar. Vielmehr handelt es sich um eine Maßnahme der Vermögensumschichtung, da der Gläubiger durch die Sanierung des Unternehmens auf eine langfristige Geschäftsbeziehung oder eine künftige Verbesserung seiner eigenen wirtschaftlichen Lage setzt. Eine freigebige Zuwendung scheidet daher regelmäßig aus.<sup>12</sup>

### 3. Forderungsverzicht zu Sanierungszwecken von § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG erfasst?

Nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG wird als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft angesehen, die eine unmittelbar oder mittelbar an der Gesellschaft beteiligte natürliche Person oder Stiftung (Bedachte) durch eine Zuwendung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erhält.

Erfasst werden dabei Fälle der disquotalen Übernahme einer Verbindlichkeit oder des Forderungsverzichts, welche eine Werterhöhung der Anteile der Bedachten bezwecken. Ebenso sind disquotale Einlagen eines Gesellschafters hiervon umfasst. Seit Inkrafttreten des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes unterliegen diese Werterhöhungen der Schenkungssteuer gemäß § 7 Abs. 8 ErbStG.<sup>13</sup>

Die zentrale Fragestellung dieses Aufsatzes ist, ob ein Forderungsverzicht, der der Sanierung eines Unternehmens dient, unter § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG fällt und somit schenkungssteuerpflichtig wäre. Eine solche steuerliche Belastung könnte der eigentlichen Sanierungsabsicht entgegenstehen und zu einem steuerrechtlichen Sanierungshindernis führen.

Die folgenden Ausführungen stützen sich auf die von *Kahlert/Schmidt* geäußerte Kritik an der bisherigen Rechtslage.

#### a) Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG

Nach bisheriger BFH-Rechtsprechung führte eine freigebige disquotale Einlage eines Gesellschafters weder zu einer Schenkung an die Gesellschaft noch an die Mitgesellschafter, da deren Bereicherung als bloßer Reflex des Gesellschaftsverhältnisses galt. Dies ermöglichte es, Ver-

mögen schenkungssteuerfrei auf die nächste Generation zu übertragen. Um diese als missbräuchlich angesehene Praxis zu verhindern und bestehende Besteuerungslücken zu schließen, wurde § 7 Abs. 8 ErbStG eingeführt.<sup>14</sup>

#### b) Wortlaut und Anwendungsbereich des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG

Der Wortlaut der Norm ist weit gefasst und geht daher über die vom Gesetzgeber angestrebte Missbrauchsbe- kämpfung bei disquotalen Einlagen hinaus. Weder setzt der Wortlaut voraus, dass ein Gesellschafter eine Leistung an die Kapitalgesellschaft erbringt, noch dass es sich hierbei um eine Einlage handelt. Infolgedessen könnte § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG auch auf Sanierungsfälle Anwendung finden, insbesondere auf Forderungsverzichte – sowohl durch Gesellschafter als auch durch Dritte – zu Sanierungszwecken. Dies könnte zu erheblichen Problemen im Bereich der Unternehmenssanierungen führen und die Sanierung von Kapitalgesellschaften in Gefahr bringen.<sup>15</sup>

##### aa) Leistung

Der Begriff der „Leistung“ in § 7 Abs. 8 ErbStG ist nicht ausdrücklich definiert und erfordert eine wirtschaftliche Betrachtung. Nicht nur Leistungen der Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft sind zu berücksichtigen, sondern auch gegenseitige Leistungen der Gesellschafter, sofern sie die Werthaltigkeit der Anteile beeinflussen. Gleiches gilt für Leistungen Dritter an die Gesellschaft, sofern ein sachlicher Zusammenhang besteht.<sup>16</sup>

Ob eine Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG vorliegt, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung durch eine ganzheitliche Betrachtung der von den übrigen Gesellschaftern im „sachlichen und zeitlichen Zusammenhang“ erbrachten Leistungen an die Gesellschaft sowie untereinander zu ermitteln.<sup>17</sup>

Die Finanzverwaltung betrachtet einen Forderungsverzicht grundsätzlich als steuerbar, da er zum Erlöschen der Verbindlichkeit auf Ebene der Kapitalgesellschaft führt. Dadurch verbessert sich die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft, was wiederum eine Wertsteigerung der Gesellschaftsanteile zur Folge haben kann.<sup>18</sup>

##### bb) Vermögensverschiebung – Vermögensumschichtung

Ein Forderungsverzicht zur Sanierung einer Gesellschaft führt nur dann zu einer steuerpflichtigen Schenkung gemäß § 7 Abs. 8 ErbStG, wenn eine endgültige Vermögensverschiebung vom Zuwendenden an den Empfänger erfolgt.

Bei einem Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt bleibt der Gläubiger in der Lage, die Forderung bei einer wirtschaftlichen Verbesserung des Schuldners wieder geltend zu machen. In diesem Fall erfolgt lediglich eine vorübergehende Werterhöhung der Anteile, ohne dass eine steuerbare Vermögensverlagerung stattfindet. Der

14 BeckOK ErbStG/Felten, 26. Ed. 1.1.2025, ErbStG § 7; DStR 2012, 1208.

15 DStR 2012, 1208.

16 BeckOK ErbStG/Felten, 26. Ed. 1.1.2025, ErbStG § 7 Rn. 513.

17 DStR 2012, 1208.

18 BeckOK ErbStG/Felten, 25. Ed. 1.10.2024, ErbStG § 7 Rn. 515.

12 Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk/Gebel, 69. EL September 2024, ErbStG § 7 Rn. 23 ff.

13 BeckHdB GmbH/Rieser, 6. Aufl. 2021, § 17 Rn. 136–140.

Grund dafür liegt darin, dass die Verbindlichkeit zum Zeitpunkt des Verzichts gewinnerhöhend aufgelöst wird, während sie bei Eintritt der Bedingung gewinnmindernd wieder verbucht werden muss. Ab dem Zeitpunkt des Verzichts stellt die Verbindlichkeit Eigenkapital dar, während sie im Falle des Bedingungseintritts wieder als Fremdkapital zu behandeln ist.<sup>19</sup> Besonders bei einem Verzicht auf eine wertlose Forderung fehlt es jedoch an einer echten Vermögensverschiebung, da nur eine Umschichtung von uneinbringbaren Werten zu potenziellen Erwerbssaussichten erfolgt.<sup>20</sup>

Im Gegensatz dazu führt ein unbedingter Forderungsverzicht ohne Besserungsvorbehalt zu einem Sanierungsgewinn, der das Eigenkapital der Gesellschaft erhöht und die Werthaltigkeit der Anteile steigert. Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt in diesem Fall eine steuerpflichtige Schenkung vor, wenn die Nennbeträge der Forderungsverzichte nicht im Verhältnis zu den Beteiligungsquoten der Gesellschafter stehen. Allerdings kann dies nicht für uneinbringliche Forderungen, die bereits wertlos sind, gelten. Die Finanzverwaltung argumentiert zwar, dass eine Verbesserung der Ertragsaussichten oder ein positives Eigenkapital eine Bereicherung darstellt, doch ist dies abzulehnen, wenn keine messbare Wertsteigerung der Anteile erfolgt. Steigt das Eigenkapital nur von negativ auf null, bleibt der Wert der Anteile unverändert, ohne dass ein tatsächlicher wirtschaftlicher Vorteil für die Gesellschafter entsteht.

Ein Forderungsverzicht zur Sanierung stellt in solchen Fällen keine endgültige Vermögensverschiebung dar, sondern nur eine Umschichtung von hypothetischen zukünftigen Vorteilen. Dies entspricht der Auffassung des Reichsfinanzhofs, der feststellte, dass ein Gläubiger, der einer notleidenden Gesellschaft eine Schuld erlässt, kein tatsächliches Vermögensopfer erbringt, da die Forderung oft wertlos ist. Der Verzicht führt lediglich zu einer Vermögensumschichtung, bei der eine wertlose Forderung gegen die Möglichkeit zukünftiger Geschäftsbeziehungen oder eine Wiederherstellung der Unternehmenswerthaltigkeit eingetauscht wird. Daher sollte ein unbedingter Forderungsverzicht zu Sanierungszwecken steuerlich als unbeachtliche Vermögensumschichtung behandelt werden.<sup>21</sup>

### cc) Bereicherungsabsicht

Ein Forderungsverzicht zu Sanierungszwecken dient ausschließlich dem Erhalt der Kapitalgesellschaft und nicht der Bereicherung ihrer Gesellschafter. Nach der Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG ist eine Schenkungssteuerpflicht nur gegeben, wenn die Zuwendung auf eine mittelbare Bereicherung der Gesellschafter abzielt. Laut *Kahlert/Schmidt* ergibt sich diese subjektive Voraussetzung auch aus der Systematik der Norm, die an das Merkmal der Freigebigkeit in § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anknüpft. Da ein Sanierungsverzicht jedoch allein der Kapitalgesellschaft zugutekommt und eine etwaige Wertsteigerung der

Anteile der Gesellschafter lediglich ein unbeabsichtigter Nebeneffekt ist, scheidet eine Schenkungssteuerpflicht nach § 7 Abs. 8 ErbStG aus, da es am subjektiven Tatbestand der Schenkungssteuerpflicht fehlt.<sup>22</sup> Etwas anderes käme nur in Betracht, wenn man aus dem Wortlaut des § 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG im Umkehrschluss ableitet, dass der Grundtatbestand des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG gerade keine Bereicherungsabsicht voraussetzt.<sup>23</sup>

### c) Widersprüchlichkeit und Zweck des § 7 Abs. 8 ErbStG

Die Anwendung des § 7 Abs. 8 ErbStG auf Sanierungsfälle stünde aufgrund des Erläuterten im klaren Widerspruch zu den gesetzgeberischen Zielen, insbesondere zum steuerlichen Sanierungserlass, der Unternehmen in wirtschaftlicher Not entlasten soll. Gerade für mittelständische Unternehmen, die ohnehin in einer Krise stecken und auf Sanierungsmaßnahmen angewiesen sind, könnte eine durch den Forderungsverzicht ausgelöste Schenkungssteuer existenzbedrohend sein. Es wäre widersinnig, einerseits durch steuerliche Erleichterungen wie § 3a EStG die Sanierung zu fördern und andererseits durch die Schenkungssteuer neue finanzielle Hürden zu schaffen, die Gläubiger sogar davon abhalten könnten, auf Forderungen zu verzichten.

Zudem verfolgt § 7 Abs. 8 ErbStG den Zweck, unentgeltliche Vermögensübertragungen zu erfassen, die eine Bereicherung des Begünstigten bewirken. Ein Forderungsverzicht zu Sanierungszwecken erfüllt diesen Zweck jedoch nicht, da die aufgegebene Forderung in der Regel bereits wertlos ist und somit keine reale Bereicherung der Gesellschafter erfolgt.<sup>24</sup>

### d) Teleologische Reduktion des § 7 Abs. 8 ErbStG

Eine strikte Anwendung des Wortlauts könnte dazu führen, dass auch Forderungsverzichte zu Sanierungszwecken eine Steuerpflicht nach § 7 Abs. 8 ErbStG auslösen. Der gesetzliche Tatbestand des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG weist eine überschießende Innentendenz auf, da er lediglich das Leistungsverhältnis zwischen Zuwendendem und Kapitalgesellschaft betrachtet, ohne die Beziehung zwischen Zuwendendem und Bedachtem zu berücksichtigen. Dies führt zu verfassungsrechtlichen Bedenken, die durch eine teleologische Reduktion des Anwendungsbereichs behoben werden müssen.

*Fischer* schlägt vor, ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal zu ergänzen, wonach eine freigebige Zuwendung zwischen Leistendem und Bedachtem vorliegen muss. *Geck* hingegen plädiert für eine einschränkende Auslegung des Begriffs des Zuwendenden. Danach sollen nur Gesellschafter oder Personen mit einem persönlichen Näheverhältnis zum Bedachten erfasst werden, wobei zur Bestimmung dieses Verhältnisses auf § 15 AO zurückzugreifen ist.

Die Finanzverwaltung begegnet diesem Problem mit einer Gesamtbetrachtung zur Prüfung einer Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 S. 1. Eine steuerbare Leistung liegt nicht vor, wenn alle Gesellschafter in einem sachlichen und zeit-

19 BFH 29.1.03, BStBl II 03, 768.

20 Oberste Finanzbehörden der Länder v. 14.3.2012 BStBl 2012 I S. 331, Tz. 3.3.7 S. 2 und 3.

21 BeckOK ErbStG/Felten, 25. Ed. 1.10.2024, ErbStG § 7 Rn. 515 f.; DStR 2012, 1208.

22 DStR 2012, 1208.

23 NZI 2012, 606.

24 NZI 2012, 606; St. Viskorf/Haag, DStR 2012, 1166 [1168].

lichen Zusammenhang Einlagen erbringen, die die Wertverhältnisse der Gesellschaftsanteile unverändert lassen. Maßgeblich ist dabei das Vorliegen eines Gesamtplans, aus dem hervorgeht, dass die Gesellschafter koordinierte Leistungen erbringen. *Geck* plädiert dafür, den zeitlichen Zusammenhang nicht zwingend zu verlangen, sondern den sachlichen Zusammenhang als ausreichend zu betrachten. Seine Sichtweise erscheint praxisnäher und trägt zu einer sinnvollerer Einschränkung des Anwendungsbereichs von § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG bei.<sup>25</sup>

#### 4. Fazit

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass ein Forderungsverzicht zu Sanierungszwecken gemäß der Entstehungsgeschichte und dem Zweck des § 7 Abs. 8 ErbStG nicht unter dessen Anwendungsbereich fällt, da weder eine Bereicherungsabsicht der Gesellschafter noch eine endgültige Vermögensverschiebung vorliegt. Grundsätzlich fehlt es an einem steuerbaren Vorgang, da der Verzichtende keine tatsächliche Vermögensverlagerung vornimmt, sondern lediglich uneinbringliche Forderungen gegen zukünftige Erwerbsaussichten tauscht. Trotz des Fehlens klarer gesetzlicher Regelungen kann im Rahmen von Unternehmenssanierungen in der Praxis davon ausgegangen werden, dass das Risiko einer Schenkungssteuer in Krisensituationen in der Regel als gering einzustufen ist, da es sich häufig um nicht werthaltige Forderungen handelt.<sup>26</sup>

### IV. Vorsorgliche Praxisempfehlungen

#### 1. Auskunft nach § 89 AO

Obwohl das Risiko in der Praxis als gering eingeschätzt wird, wird empfohlen, vor der Vereinbarung eines Forderungsverzichts eine – allerdings kostenpflichtige – verbindliche Auskunft gemäß § 89 AO einzuholen, um mögliche steuerliche Risiken zu vermeiden.<sup>27</sup>

#### 2. Nachweis der Wertlosigkeit der Forderung

Weiterhin kann in der Praxis eine Besteuerung in Sanierungsfällen vermieden werden, indem der Nachweis erbracht wird, dass die Forderung wertlos war. Eine vorherige Auskunft nach § 89 AO ist jedoch gleichwohl empfehlenswert.

#### 3. Vorgeschalteter Forderungsverkauf

Ein praktikabler Weg zur Vermeidung eines schenkungssteuerpflichtigen Sanierungsgewinns besteht laut Finanzverwaltung in einer vorgelagerten Umstrukturierung: Dabei veräußert zunächst der auf seine Forderung verzichtende Gesellschafter oder Gläubiger einen Teil dieser Forderung zum Verkehrswert an die übrigen Gesellschafter. Anschließend erfolgt der Forderungsverzicht beteiligungsproportional, sodass eine disquotale Wert-erhöhung der Gesellschaftsanteile vermieden wird.<sup>28</sup>

Zwar ist diese Vorgehensweise aus schenkungssteuerlicher Sicht zulässig, sie bringt jedoch ertragsteuerliche Nachteile mit sich. Wie *Geck* betont, kann der Verlust aus der Veräußerung der Forderung gemäß § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG lediglich innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Wäre der Forderungsausfall hingegen im Zusammenhang mit der Gesellschaftsbeteiligung entstanden, hätte eine Verrechnung des Verlusts im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens mit anderen positiven Einkünften erfolgen können.<sup>29</sup>

25 BeckOK ErbStG/Felten, 26. Ed. 1.1.2025, ErbStG § 7 Rn. 512–514, Steuern und Bilanzen.

26 DStR 2012, 1208; BeckHdB GmbH/Rieser, 6. Aufl. 2021, § 17.

27 BeckHdB GmbH/Rieser, 6. Aufl. 2021, § 17.

28 ErbStR E 7.5 Abs. 11 S. 9; Tz. 3.3.6 des GLE betr. Schenkungen unter Beteiligungen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften v. 20.4.2018, BStBl. I 2018, 632; BeckOK ErbStG/Felten, 26. Ed. 1.1.2025, ErbStG § 7 Rn. 515.

29 Kapp/Ebeling/Geck § 7 Rn. 238.

Rechtsanwalt *Rüdiger Weiß* und Rechtsanwalt Dr. *Andreas Paulick*; Berlin, Dresden, Düsseldorf\*

## Einstweiliger Rechtsschutz gegen Insolvenzanträge der Krankenkassen: Sozialgerichtliche Ermessenskontrolle wider eine Zwangsvollstreckung „de luxe“

### I. Vorbemerkung

In einer jüngeren Entscheidung hat sich das LSG Nordrhein-Westfalen<sup>1</sup> mit Fragen des einstweiligen Rechtsschutzes gegen den Insolvenzantrag einer Krankenkasse

\* Mehr über die Autoren erfahren Sie auf S. III.

1 LSG Nordrhein-Westfalen, Beschluss vom 24.7.2024 – L 10 KR 343/24. Die Beschlüsse des LSG Nordrhein-Westfalen sowie der Vorinstanz, SG Gelsenkirchen, Beschluss vom 11.6.2024 – S 28 KR 223/24 ER, sind bei beck-online einsehbar.

auseinandergesetzt. Diese wurde verpflichtet, den Insolvenzantrag zurückzunehmen. Eine weitere Entscheidung des Sozialgerichts Dresden<sup>2</sup> zur Kostentragung nach beidseitiger Erledigungserklärung im einstweiligen Rechtsschutzverfahren ist in dieser Ausgabe des SanierungsBerater abgedruckt. Die Beschlüsse beider Sozialgerichte setzen sich mit einer wenig beachteten Thematik auseinander. Über die einschlägige Kommentarliteratur

2 SG Dresden, Beschluss vom 18.2.205 – S 30 KR 701/24 ER.