

GmbH-Beratungspraxis

GmbH-Steuerrecht kompakt

■ Krisenfinanzierung durch Gesellschafter

Steuerlicher Vergleich zwischen GmbH und GmbH & Co. KG

von Dr. Arnd Stollenwerk, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer*

Steuerbelastungsvergleiche zwischen der GmbH einerseits und Mitunternehmenschaften andererseits konzentrieren sich nahezu ausschließlich auf prosperierende Unternehmen und betrachten daher lediglich den Gewinnfall. Aber nur die wenigsten Unternehmen überstehen ihren Lebenszyklus ohne Krisenzeiten. Unternehmenskrisen erfordern regelmäßig (ungeplante) zusätzliche finanzielle Beiträge der Gesellschafter. Der folgende Beitrag stellt für die GmbH und für die GmbH & Co. KG in einem Vergleich die steuerlichen Auswirkungen der verbreitetsten Gesellschaftermaßnahmen zur Krisenfinanzierung gegenüber.

I. Formale Eigenkapitalzuführung

1. Möglichkeiten der Eigenkapitalzuführung

a) Kapitalerhöhung

Haben sich die Gesellschafter entschlossen, die Krise ihres Unternehmens zu bewältigen, so liegt als vordergründigste Maßnahme eine ordentliche Kapitalerhöhung auf der Hand. Bei einer GmbH muss das Stammkapital, bei einer GmbH & Co. KG das Kommanditkapital erhöht (und eingezahlt) werden. Hierfür gelten bei der GmbH strengere Formvorschriften als bei der GmbH & Co. KG. Die Stammkapitalerhöhung der GmbH erfordert einen entsprechenden satzungsändernden Beschluss, der notariell beurkundet und in das Handelsregister eingetragen wird. Die Erhöhung des Kommanditkapitals bei der GmbH & Co. KG stellt dagegen eine nicht beurkundungspflichtige Änderung des KG-Vertrages dar. Sie muss aber von allen Gesellschaftern zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet werden.

b) Echte Zuschüsse

Bei beiden Rechtsformen können die Gesellschafter auch ohne Änderung der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrages Eigenkapital zuführen, indem sie Zuschüsse gewähren. Erforderlich ist aber, dass es sich um echte Zuschüsse handelt, d.h. eine Rückzahlungspflicht der Gesellschaft (wie etwa bei einem Gesellschafterdarlehen) muss ausgeschlossen sein. Handelsrechtlich kann die GmbH entscheiden, ob sie den Zuschuss als außerordentlichen Ertrag in den Jahresüberschuss einbezieht oder ob sie ihn ergebnis-

neutral in die Kapitalrücklage einstellt. Ertragsteuerlich erhöht der Zuschuss das zu versteuernde Einkommen der GmbH nicht. Gegebenenfalls ist daher eine außerbilanzielle Kürzung vorzunehmen.

2. Steuerliche Auswirkungen bei Eigenkapitalzuführung

a) Gesellschaftsebene

Weder die Erhöhung des Stammkapitals noch die Zuschussgewährung haben unmittelbare steuerliche Auswirkungen bei der GmbH und der GmbH & Co. KG. Durch die Kapitalzufuhr wird weder das zu versteuernde Einkommen der GmbH noch der Gewinn der GmbH & Co. KG erhöht. Gegebenenfalls ist daher zur Ermittlung des Einkommens eine außerbilanzielle Kürzung vorzunehmen.

b) Gesellschafterebene

Bei den Gesellschaftern der GmbH erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung um den Betrag der geleisteten Zahlungen. Daher zählt auch ein mit dem Gesellschafter für die Übernahme von Stammeinlagen vereinbartes Agio zu den Anschaffungskosten. Auch die Kommanditisten einer GmbH & Co. KG verzeichnen zusätzliche Anschaffungskosten für ihre Beteiligung. Zugleich ergeben sich aber auch Auswirkungen für die Anwendung des § 15 a EStG. Die neuen Einlagen der Kommanditisten erhöhen das Kapitalkonto im Sinne des § 15 a EStG. Dies führt zwar nicht dazu, dass im Jahr der Einlagenerhöhung die für Vorjahre festgestellten (nur) verrechenbaren Verluste in ausgleichsfähige Verluste umgewandelt werden.¹ Jedoch wird vermieden, dass die Verluste im Gesamthandbereich der GmbH & Co. KG, die anteilig auf einen Kom-

* Der Autor ist in eigener Praxis als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Köln tätig.

¹ Vgl. BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226.

GmbH-Steuerrecht

manditisten im Jahr der Eigenkapitalzuführung entfallen, wiederum² als nur verrechenbare Verluste festgestellt werden müssen. Bis zum Betrag der Einlagenerhöhung auf dem Kapitalkonto³ sind diese zugewiesenen Verluste sofort ausgleichsfähige Verluste. Nur der Teilbetrag der zugewiesenen Verluste, der den Betrag der Einlagenerhöhung übersteigt, wird als verrechenbarer Verlust festgestellt. Für den Kommanditisten der GmbH & Co. KG stellt sich somit die steuerliche Lage günstiger dar als für den Gesellschafter der GmbH, weil Letzterer nicht die Möglichkeit hat, die krisenbedingten Unternehmensverluste mit seinen übrigen positiven Einkünften zu verrechnen. Dies bewirkt beim Kommanditisten eine geringere Belastung seiner Gesamt-Nettovermögensposition im Vergleich zum GmbH-Gesellschafter, wenn man davon ausgeht, dass beide den gleichen Nominalbetrag zur Krisenbewältigung an ihr Unternehmen überweisen.

3. Steuerliche Auswirkungen bei endgültiger Insolvenz der GmbH

Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens⁴ tritt ein Auflösungsgrund für die GmbH ein.⁵ An den Auflösungszeitpunkt schließt sich die Abwicklung (Liquidation) als Zeitraum an. Sie endet grundsätzlich mit der Verteilung des Vermögens der GmbH an die Gesellschafter nach dem Verhältnis ihrer Geschäftsanteile. Damit stirbt die GmbH als juristische Person und ist voll beendet.

Insbesondere im Falle eines Abwicklungsgewinnes kommt es bei einer wesentlichen Beteiligung erst jetzt zur Besteuerung eines Veräußerungsgewinns gemäß § 17 EStG.⁶ Nach einer vergeblichen Krisenfinanzierung ist jedoch regelmäßig mit einem Liquidationsverlust gemäß § 17 EStG zu rechnen. Der steuerliche Berater hat in diesem Fall dafür Sorge zu tragen, dass dieser Verlust möglichst hoch ausfällt und sich möglichst frühzeitig steuerlich realisiert. Daher ist den folgenden Aspekten besondere Aufmerksamkeit zu schenken.

a) Halbeinkünfteverfahren

Das Halbeinkünfteverfahren wirkt sich im Verlustfall auf der Ebene des GmbH-Gesellschafters besonders negativ aus. Der Liquidationsverlust wird steuerlich nur noch zur Hälfte berücksichtigt (§§ 3 Nr. 40 lit. c, Satz 2 i. V. m. 3 c Abs. 2 EStG). Für eine inländische GmbH hat der Gesellschafter diese ungünstige Steuerfolge regelmäßig (WJ = KJ) ab dem 1.1.2002 hinzunehmen.⁷

Beraterhinweis: Gerade für Unternehmen, bei denen die Krisenbewältigung aktuell sehr unwahrscheinlich erscheint, sollte geprüft werden, ob es für den Gesellschafter nicht möglich und sinnvoll ist, den sich abzeichnenden Verlust i. S. d. § 17 EStG vor der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens zu realisieren. In den meisten Fällen bedeutet dies, die Besteuerung eines Veräußerungsverlustes i. S. d. § 17 EStG noch im Veranlagungszeitraum 2001 sicherzustellen.

b) Realisationszeitpunkt

Gewöhnlich liegt der steuerliche Realisationszeitpunkt erhebliche Zeit nach dem formellen Auflösungsbeschluss, da die Verteilung des Vermögens abgeschlossen sein

muss. Diese zeitliche Verzögerung ist im Verlustfall gerade nicht erwünscht. Vielmehr stellt sich die zeitliche Verkürzung des steuerlichen Realisationszeitpunktes als zu lösende Aufgabe dar. Zu denken wäre an eine Veräußerung der GmbH-Anteile noch vor Eintritt des formellen Auflösungsgrundes (= die Eröffnung des Insolvenzverfahrens). Mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den GmbH-Anteilen entsteht steuerlich ein Veräußerungsverlust i. S. d. § 17 EStG. Wegen des Formerfordernisses der notariellen Beurkundung (vgl. § 15 Abs. 3 GmbHG) kann frühestens im Beurkundungszeitpunkt mit der zeitgleichen Abtretungs- und Annahmeerklärung das wirtschaftliche Eigentum übergehen. Im Kaufvertrag sollte daher bestimmt werden, dass die Zahlung des Kaufpreises für die Eigentumsübertragung unerheblich ist.

Wird aber wegen der Krise ein Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gestellt⁸, so ist nicht gesichert, dass dieser Antragszeitpunkt mit dem Zeitpunkt für die Realisierung des steuerlichen Veräußerungsverlustes übereinstimmt. Sogar dann, wenn das Insolvenzverfahren mangels Masse gar nicht durchgeführt wird und es daher nicht zur Abwicklungsphase kommt, muss m. E. die Rechtskraft des gerichtlichen Beschlusses, der die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ablehnt, abgewartet werden. Frühester Zeitpunkt für die Realisierung des steuerlichen Verlustes durch den Gesellschafter dürfte die Auflösung der GmbH sein⁹. Dies ist aber nicht der Antrag zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens, sondern der zuvor genannte Gerichtsbeschluss.¹⁰

Wird das Insolvenzverfahren wegen hinreichender Masse der GmbH durchgeführt, so bleiben zwei Situationen zu unterscheiden. Steht bereits vor dessen Durchführung ein Totalverlust für den Gesellschafter fest, so dürfte der Verfahrensbeginn spätester Realisationszeitpunkt des Veräußerungsverlustes sein. Andernfalls ist die Durchführung des Insolvenzverfahrens abzuwarten, um den Verlust des Gesellschafters steuerlich zu realisieren.

Beraterhinweis: Kann die Krise einer inländischen GmbH trotz Eigenkapitalzufuhr der Gesellschafter nicht bewältigt werden, sollte noch in 2001 ein Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gestellt werden. Damit für die Gesellschafter der steuerliche Realisationszeitpunkt nicht hinaus geschoben wird, ist ein Auflösungsbeschluss der GmbH vor der Antragstellung bei Gericht anzuraten.

2 Hierbei wird vom Standardfall ausgegangen, dass wegen der Unternehmenskrise bereits alle früheren Kapitaleinlagen mit Verlusten verrechnet worden sind.

3 Vereinfachend wird angenommen, dass keine Entnahmen zur Saldierung mit den Einlagen im fraglichen Veranlagungszeitraum vorliegen.

4 Vgl. Schmidt/Uhlenbruck, Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz, 1999, S. 582 ff.

5 Vgl. § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG.

6 Eingehend zur Liquidationsbesteuerung der GmbH vgl. Neu, GmbH-StB 1998, 286 ff.

7 Zum Anwendungszeitpunkt für das Halbeinkünfteverfahren vgl. z. B. Erle/Sauter, Reform der Unternehmensbesteuerung 2000, S. 8 f., S. 244 ff.

8 Vgl. Schmidt/Uhlenbruck, Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz, 1999, S. 582 ff.

9 Vgl. Neu, GmbH-StB 1998, 286 (289).

10 Vgl. BFH v. 25.1.2000 – VIII R 63/98, BStBl. II 2000, 343 m. w. N.

GmbH-Steuerrecht

c) Beteiligungshistorie und -quote

Beim Gesellschafter sind¹¹ nur Verluste aus wesentlicher bzw. relevanter GmbH-Beteiligung steuerlich beachtlich. Im VAZ 2001 muss dafür die Beteiligungsquote 10%, im VAZ 2002 jedoch nur noch mindestens 1% betragen. Hierauf allein kommt es aber nicht an. Vielmehr sind besondere Situationen zu beachten, die zur Einschränkung des steuerlichen Verlustes führen können. Zur Charakterisierung dieser Situationen sollen die folgenden beiden Übersichten dienen:

Soweit es aber allein durch Kapitalerhöhungen in diesem Fünf-Jahres-Zeitraum zur Begründung einer wesentlichen/relevanten Beteiligung kommt, ist der realisierte Verlust steuerlich nur mit einem Teilbetrag abzugsfähig. Abzugsfähig ist nur der Betrag des realisierten Verlustes, der auf diejenigen Anteile entfällt, die begründend für die wesentliche/relevante Beteiligung sind (s. Tab. 2, Fälle 1+2 sowie Tab. 1, Fälle 5+6). Dies ergibt sich aus § 17 Abs. 2 Satz 4 lit. b, Satz 2, 1. HS EStG. Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es dabei nicht darauf an, ob die Basisanteile¹² im

Fall	Beteiligung hat bestanden vor dem Veräußerungszeitpunkt		Kapitalerhöhung nach dem 31.12.1996		Gesamtanteil zum „Veräußerungs“zeitpunkt	2001		
	5 Jahre u. länger	weniger als 5 Jahre	Anteils-Erhöhung	Anteils-Verwässerung		Verlust		
						voller Verlustabzug	anteiliger Verlustabzug	kein Verlustabzug
1	0,90%		0,10%		1,00%			X
2		0,90%	0,10%		1,00%			X
3	1,00%			0,10%	0,90%			X
4		1,00%		0,10%	0,90%			X
5	9,00%		1,00%		10,00%		X	
6		9,00%	1,00%		10,00%		X	(x) ^{b)}
7	10,00%		1,00%		11,00%	X		
8		10,00%	1,00%		11,00%	X		(x) ^{b)}
9	10,00%			1,00%	9,00%			X
10		10,00%		1,00%	9,00%			X

1) Lt. L. Schmidt, 20. Aufl. 2001, § 17, Bsp. in Rz. 199, ist keinerlei Verlustabzug gegeben, da keiner der Anteile das 5-Jahres-Kriterium erfüllt hat.

Fall	Beteiligung hat bestanden vor dem Veräußerungszeitpunkt		Kapitalerhöhung nach dem 31.12.1997		Gesamtanteil zum „Veräußerungs“zeitpunkt	2002		
	5 Jahre u. länger	weniger als 5 Jahre	Anteils-Erhöhung	Anteils-Verwässerung		Verlust		
						voller Verlustabzug	anteiliger Verlustabzug	kein Verlustabzug
1	0,90%		0,10%		1,00%		X	
2		0,90%	0,10%		1,00%		X	(x) ^{b)}
3	1,00%			0,10%	0,90%			X
4		1,00%		0,10%	0,90%			X
5	9,00%		1,00%		10,00%	X		
6		9,00%	1,00%		10,00%		X	
7	10,00%		1,00%		11,00%	X		
8		10,00%	1,00%		11,00%	X		(x) ^{b)}
9	10,00%			1,00%	9,00%	X		
10		10,00%		1,00%	9,00%	X		

1) Lt. L. Schmidt, 20. Aufl. 2001, § 17, Bsp. in Rz. 199, ist keinerlei Verlustabzug gegeben, da keiner der Anteile das 5-Jahres-Kriterium erfüllt hat.

Erreicht die Beteiligung in einem Zeitraum von fünf Jahren vor dem Zeitpunkt, der der Verlustrealisation vorangeht nicht die Wesentlichkeitsgrenze von 10%, bleibt ein bis zum 31.12.2001 realisierter Verlust steuerlich völlig ohne Beachtung (s. Tab. 1, Fälle 1-4).

gesamten Fünf-Jahres-Zeitraum vor der Verlustrealisation dem Gesellschafter zuzurechnen waren oder ob die Basisanteile erst innerhalb dieses Zeitraums erworben wurden.¹³ Der auf die Basisanteile entfallende Verlust bleibt steuerlich ohne Auswirkung. Zur Erläuterung wird ein Beispiel konstruiert, dass dem Typus der Fallgruppe 6 entspricht:

Der Gesellschafter erwarb 1998 Anteile an einer GmbH, die eine Beteiligungsquote von 9% vermittelten. 1999 erwarb er im Rahmen einer Krisenfinanzierung einen weiteren Anteil hinzu, so dass sich seine Beteiligungsquote um 1% auf 10% erhöhte. Wird die GmbH in 2001 liquidiert

11 Abgesehen von den hier nicht interessierenden Fällen des § 23 EStG.

12 Als Basisanteile werden folgend jene Anteile bezeichnet, die „vorhanden“ waren, bevor die, die wesentliche/relevante Beteiligung begründenden Anteile erworben wurden.

13 Vgl. Herzig/Förster, DB 1999, 716; a.A. Schmidt, EStG, 20. Aufl., § 17 Rz. 199.

GmbH-Steuerrecht

(Tab. 1), ist der auf den Gesellschafter entfallende Verlust grundsätzlich nur zu einem Teilbetrag von 1/10 steuerlich als Verlust aus Gewerbebetrieb abziehbar.¹⁴

Beraterhinweis: Fraglich ist, wie der steuerlich beachtliche Teilbetrag des Verlustes ermittelt wird, wenn kein „Einheitskurs“ vorliegt, z. B. bei zusätzlichen nachträglichen Anschaffungskosten. Dürfen diese im obigen Beispiel auch nur mit der Quote von 1/10 in die steuerliche Verlustberechnung eingehen? M. E. muss differenziert werden, zu welchem Zeitpunkt die nachträglichen Anschaffungskosten entstanden. Entstanden sie zwischen dem Erwerb der Basisanteile und dem Erwerb der die wesentliche/relevante Beteiligung begründenden Anteile, so sind sie m. E. bei der Verlustermittlung unbeachtlich. Andernfalls müssten sie aber in voller Höhe den steuerlich beachtlichen (Teil-)Verlust erhöhen.

Weiterhin ist Fallgruppe 5 sehr interessant. Wurden beispielsweise die Basisanteile von 9 % im Jahr 1995 erworben, die eine wesentliche Beteiligung begründenden Anteile aber erst während des Fünf-Jahres-Zeitraums, gilt das für Tab. 1 zur Fallgruppe 6 Ausgeführte entsprechend. Es bleibt nur ein Teilbetrag des Gesamtverlustes steuerlich beachtlich.

Anders ist dies aber bei einer Verlustrealisation in 2002 (Tab. 2, Fall 5). Dann ist der gesamte Verlust steuerlich dem Grunde nach voll beachtlich, denn die relevante Beteiligung hat während des gesamten Fünf-Jahres-Zeitraumes bestanden. Der während dieses Zeitraums im Rahmen einer Kapitalerhöhung hinzuerworbene Anteil schließt – auch nicht anteilig – einen steuerlichen Verlustabzug nicht aus. Dies ergibt sich aus § 17 Abs. 2 Satz 4 lit. b, Satz 2, 2. HS EStG. Wie für alle Fallgruppen der Tabelle 2 ist zu beachten, dass sich ab 2002 der dem Grunde nach steuerlich voll abzugsfähige Verlust der Höhe nach nur zu 50 % auswirkt.

Die Fallgruppe 8 ist dadurch charakterisiert, dass die Basisbeteiligung zwar erst innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraumes erworben wurde, sie jedoch auf Grund der Beteiligungshöhe bereits das Wesentlichkeits- (10 %) bzw. Relevanzkriterium (1 %) erfüllt. Dies hat zur Folge, dass unabhängig vom Realisationsjahr (2001 oder 2002) der Verlust steuerlich in voller Höhe/zur Hälfte¹⁵ abzugsfähig ist. Für die Basisanteile scheidet wegen § 17 Abs. 2 Satz 4 lit. b, Satz 2, 1. HS EStG ein Verlustabzugsverbot aus. Gleiches gilt gem. § 17 Abs. 2 Satz 4 lit. b, Satz 2, 2. HS EStG auch für die auf Grund einer Kapitalerhöhung später hinzuerworbenen Anteile. Auf eine abweichende Auffassung wurde in den Tabellen 1 sowie 2 hingewiesen.

Besondere Beachtung durch den steuerlichen Berater verdienen die Fallgruppen 3 und 4 in Tabelle 2. Hier kommt es zu einer **Anteilsverwässerung**, weil der Gesellschafter offenbar an einer Kapitalerhöhung zur Krisenfinanzierung nicht teilnahm.¹⁶ Dadurch wird die Relevanzgrenze 1 % während des gesamten Fünf-Jahres-Zeitraumes nicht eingehalten. Die Liquidation in 2002 führt dann steuerlich zu einem völligen Verlustabzugsverbot.¹⁷

Beraterhinweis: Für die Anteilsverwässerung im Fall 9 gilt ein Verlustabzugsverbot, wenn die Verlustrealisation bis zum 31. 12. 2001 eintritt (= Tab. 1). Hier ist ausnahmsweise dafür Sorge zu tragen, dass sich die Verlustrealisation bis ins Jahr 2002 verzögert (= Tab. 2). Denn in 2002 ist ein dem Grunde nach vollständiger Verlustabzug¹⁸

möglich, weil dann die Relevanzgrenze von 1 % gem. § 17 Abs. 1 EStG n. F. maßgeblich ist und diese Grenze im gesamten, der Verlustrealisation vorangehenden, Fünf-Jahres-Zeitraum überschritten wurde.

In der Konstellation 10 ist ein steuerlicher Verlustabzug vollständig ausgeschlossen, wenn die Beteiligung bis zum 31. 12. 2001 veräußert wurde (= Tab. 1), weil dann die 10 %ige Wesentlichkeitsgrenze des § 17 Abs. 1 EStG a. F. nicht im gesamten Fünf-Jahres-Zeitraum bestanden hat, welcher der Verlustrealisation vorangeht. Ganz anders ist die Veräußerungssituation ab dem 1. 1. 2002 (= Tab. 2) zu werten. Dann ist entscheidend, dass durch den Erwerb einer Basisbeteiligung im Fünf-Jahres-Zeitraum gleichzeitig eine relevante Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG n. F. begründet wurde. Steuerlich kommt es dem Grunde nach zur vollständigen Verlustabzugsfähigkeit gem. § 17 Abs. 2 Satz 4 lit. b, Satz 2, 1. HS EStG n. F.

4. Steuerliche Auswirkungen bei endgültiger Insolvenz der GmbH & Co. KG

a) Veräußerung des Kommanditanteils vor Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens

Als Veräußerungszeitpunkt gilt der Zeitpunkt des Übergangs des Kommanditanteils. Dies ist im Falle der Anteilsveräußerung der Zeitpunkt des Abschlusses des Verfügungsvertrages, sofern dieser nicht zu einem späteren Zeitpunkt wirksam werden soll.¹⁹ Beim Ausscheiden eines Gesellschafters bestimmt sich der Zeitpunkt nach dem Abschluss des entsprechenden Vertrages bzw. nach dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Kündigung.

b) Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens und anschließende Liquidation

Die Liquidation der GmbH & Co. KG kann durch Betriebsveräußerung (Veräußerung des Betriebsvermögens der KG im Ganzen oder allmähliche Einzelveräußerung) oder durch Betriebsaufgabe (Überführung des Betriebsvermögens in das Privatvermögen der Gesellschafter) erfolgen.²⁰

Bei Beendigung der GmbH & Co. KG entsteht für den Kommanditisten ein Verlust grundsätzlich dann, wenn (bei Wegfall des negativen Kapitalkontos) der Saldo der verrechenbaren Verluste höher ist als der Saldo des negativen Kapitalkontos. Eine solche Situation ist c. p. insbesondere durch die hier betrachtete krisenbedingte Einlagenerhöhung denkbar.

Mit Beschluss vom 10. 11. 1980 hat der Große Senat des Bundesfinanzhofes²¹ den Zeitpunkt des Wegfalls des ne-

¹⁴ Dieser Grundsatz gilt, wenn der „Kurs“ aller Anschaffungskosten für alle Geschäftsteile identisch ist.

¹⁵ 2002 ist das Halbeinkünfteverfahren und die damit einhergehende Halbierung des steuerlichen Abzugs zu beachten.

¹⁶ Denkbar ist auch eine Beteiligung an einer Krisenfinanzierung ohne Kapitalerhöhung, die aber vor der Anteilsverwässerung nicht schützt.

¹⁷ Vgl. § 17 Abs. 2 Satz 2 lit. b, Satz 1 EStG.

¹⁸ Die steuerliche Halbierung durch das Halbeinkünfteverfahren bleibt zu beachten.

¹⁹ Vgl. BFH v. 22. 9. 1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 228; BFH v. 29. 4. 1993 – IV R 107/92, BStBl. II 1993, 666.

²⁰ Vgl. Schmidt, 20. Aufl., § 15 a Rz. 241; HHR, § 16 Rz. 390 ff.

²¹ Vgl. BFH v. 10. 11. 1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164.

GmbH-Steuerrecht

gativen Kapitalkontos auf den Zeitpunkt festgelegt, für den die GmbH & Co. KG eine Schlussbilanz zu erstellen hat. Dies wird regelmäßig bei Beendigung der Liquidation sein, d.h. nachdem das Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter ausgekehrt worden ist und die KG selbst kein Vermögen mehr besitzt.²² Der Bundesfinanzhof führt jedoch weiter aus, dass der Zeitpunkt der Gewinnrealisation bereits vor dem Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe des Betriebes liegen kann, wenn nämlich feststeht, dass „ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit künftigen Gewinnanteilen des Kommanditisten, z.B. durch die Auflösung stiller Reserven, nicht mehr in Betracht kommt“.²³ Davon kann m.E. wohl immer dann ausgegangen werden, wenn die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels ausreichender Masse abgelehnt wird oder die Gesellschaft im Zeitpunkt des Auflösungsbeschlusses bereits vermögenslos war. Nichts anderes kann dann aber für den Zeitpunkt der Verlustrealisation gelten.²⁴

II. Eigenkapitalbildung durch Verzicht des Gesellschafters

1. Verzicht auf verdientes Gehalt

Durch diesen Forderungsverzicht werden bei der Gesellschaft eingeplante Liquiditätsabflüsse verhindert. Bei einem endgültigen Verzicht des Gesellschafters stellt sich eine Wirkung wie bei der unmittelbaren Eigenkapitalzufuhr ein.

a) GmbH

In der Handelsbilanz der GmbH entfällt eine Verbindlichkeit. Wie in Gliederungspunkt I.1b (Zuschüsse) kann die GmbH zwischen der Ergebniswirksamkeit (sonstige betriebliche Erträge) oder der Ergebnisneutralität (unmittelbare Zuführung zur Kapitalrücklage) wählen.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung beim GmbH-Gesellschafter muss nach der Werthaltigkeit seiner Forderung, auf die er verzichtet, unterschieden werden. Da ein Nicht-Gesellschafter keinen Verzicht aussprechen würde, liegt stets eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis vor. Durch den Verzicht auf eine werthaltige Gehaltsforderung wird deren Zufluss beim Gesellschafter verbunden mit deren Lohnsteuerabzug nicht verhindert. Der Gesellschafter erzielt Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit. Gleichzeitig stellt der Verzicht eine verdeckte Einlage dar, die bei ihm zu nachträglichen Anschaffungskosten seiner GmbH-Anteile führt.

Verzichtet der Gesellschafter aber auf keine werthaltige Forderung – dies ist regelmäßig der Fall, wenn die GmbH das geschuldete Gehalt wegen Liquiditätsproblemen ohne-

hin nicht auszahlen konnte²⁵ –, so fehlt es dem Gesellschafter an der tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit. Er erzielt keine Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, kann aber auch keine nachträglichen Anschaffungskosten verzeichnen. Die GmbH muss steuerlich anstelle einer verdeckten Einlage einen Ertrag ausweisen.

b) GmbH & Co. KG

Auch der Gesellschafter einer GmbH & Co. KG kann durch den Verzicht auf eine werthaltige Forderung eine verdeckte Einlage erreichen.²⁶ Dies führt dann zu einer Bewegung auf seinem Kapitalkonto²⁷, die sich auch auf die Verlustausgleichsmöglichkeit des § 15 a EStG auswirkt. Durch den Verzicht auf eine wertlose Forderung wird der GmbH & Co. KG allerdings kein tatsächlicher Vorteil zugewendet, so dass das Kapitalkonto des Gesellschafters unberührt bleibt. Daher wird auch kein zusätzliches Verlustausgleichspotential i.S.d. § 15 a EStG geschaffen.

Der Forderungsverzicht wirkt sich auf die Höhe der laufenden Einkünfte sowohl des verzichtenden als auch der übrigen Gesellschafter aus. Da die Gehaltsforderung Sonderbetriebsvermögen darstellt²⁸, führt ein Verzicht hierauf daher zu gleich hohem Aufwand im Sonderbetrieb des verzichtenden Gesellschafters. Zieht man als Beispiel eine zweigliedrige GmbH & Co. KG mit Beteiligungsquoten von jeweils 50 % heran und betrachtet man einen Gehaltsverzicht i.H.v. 100 000 DM, so ändern sich die Einkünfte der Kommanditisten wie folgt:

	Gehaltszahlung (lfd. Buchungen)	Verzicht (Abschlussbuchung)	Ergebnis
Verzichtender Gesellschafter			
Sonderbetrieb	+ 100	- 100	0
Gesamthand	- 100	+ 100	0
davon 50 %	- 50	+ 50	0
	<u>+ 50</u>	<u>- 50</u>	<u>0</u>
Weltere Gesellschafter			
Sonderbetrieb	0	0	0
Gesamthand	- 100	100	0
davon 50 %	- 50	+ 50	0
	<u>- 50</u>	<u>+ 50</u>	<u>0</u>

Beim verzichtenden Gesellschafter entsteht ein Verlust von 50 000 DM, wohingegen beim anderen Gesellschafter ein Gewinn von 50 000 DM anfällt (siehe mittlere Spalte). Es stellt sich damit für die Einkünfteverteilung die gleiche Situation ein, wie bei einer ursprünglich unentgeltlichen Tätigkeit des verzichtenden Gesellschafters (siehe rechte Spalte).

Beraterhinweis: Wird auf eine werthaltige Gehaltsforderung zu Gunsten der GmbH & Co. KG verzichtet, so liegt im Ergebnis eine Bereicherung des nichtverzichtenden Gesellschafters zu Lasten des verzichtenden Gesellschafters vor. In diesen Fällen ist vorsorglich zu prüfen, ob Schenkungsteuer entstanden ist. Hierfür sprechen alle Anhaltspunkte, die belegen, dass der Gesellschafter nicht aus betrieblichen Gründen auf die Gehaltsforderung gegen die GmbH & Co. KG verzichtet, sondern aus privaten Gründen. Ist der Verzicht ein entscheidender Beitrag zur Be-

22 Vgl. Hess. FG v. 20.9.1973 – II 24–28/70, EFG 1974, 123.
 23 BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164.
 24 Dies insbesondere vor dem Hintergrund der Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 25.1.2000 zum Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung bei einem wesentlich beteiligten GmbH-Gesellschafter.
 25 Vgl. z.B. Strahl, KÖSDI 1999, 11862, 11863 f.
 26 Vgl. z.B. Paus, FR 2001, 113 ff.
 27 Zu dem System der Kapitalkonten bei der GmbH & Co. KG vgl. Stollenwerk, GmbH-StB 1998, 226 ff.
 28 Voraussetzung ist, dass der Gesellschafter nicht über die Komplementär-GmbH angestellt ist, so dass ein Lohnsteuerabzug ausgeschlossen ist.

GmbH-Steuerrecht

wältigung der Unternehmenskrise, so dürfte aber eine herausragende betriebliche Motivation zu beweisen sein.

2. Verzicht auf zukünftiges Gehalt

Sowohl für einen Gesellschafter der GmbH als auch der GmbH & Co. KG besteht ohne Weiteres die Möglichkeit, auf zukünftige Gehälter zu verzichten.

a) GmbH

Der GmbH-Gesellschafter kann durch diesen Verzicht keine verdeckte Einlage erzeugen.²⁹ Für die noch nicht entstandenen Gehaltsansprüche ist selbstverständlich kein Lohnsteuerabzug vorzunehmen; bei der GmbH entstehen auch keine Betriebsausgaben. Grundsätzlich ist es möglich, den Verzicht zeitlich zu beschränken. Allerdings ist ein häufiger Wechsel von Verzichtsperioden und Gehaltsperioden risikobehaftet. Entsteht hierdurch der Eindruck, dass dadurch eine „ideale“ Anpassung an die sich kurzfristig abzeichnende Ertragskraft der GmbH herbeigeführt wird, bedeutet dies ein erhebliches Risiko für die steuerliche Anerkennung des Anstellungsvertrages überhaupt. In dieser Situation kann das Finanzamt mit Argumenten wie „der Unangemessenheit der bisherigen Höhe der Gesamtausstattung“ oder „der willkürlichen Nichtausübung der Gehaltsvereinbarung“ oder „der fehlenden Ernsthaftigkeit des Anstellungsvertrages“ häufig erfolgreich eine verdeckte Gewinnausschüttung annehmen.³⁰

Beraterhinweis: Gerade im Anlaufstadium einer neugegründeten GmbH stellt sich oft heraus, dass die für die Gesellschafter-Geschäftsführer gewählte Gesamtausstattung die Finanzkraft der GmbH (zeitweise) übersteigt. Die konsequente Durchführung der Anstellungsverträge kann dann schon eine Liquiditätskrise auslösen. Die Gesellschafter behelfen sich in dieser Situation gerne mit kurzzeitigen Gehaltsverzichten oder sehr willkürlichen Teilverzichten. Um eine Auseinandersetzung über die Anerkennung der Gesellschafter-Geschäftsführerverträge zu vermeiden, kann es empfehlenswert sein, im Anlaufstadium nicht die Strategie „Maximierung“ der Gesamtausstattung anzuwenden, sondern als Strategie ein „natürliches“ Hineinwachsen in eine angemessene Gesamtausstattung zu wählen.

b) GmbH & Co. KG

Im Gegensatz zur GmbH kann das „Gehalt“ der Gesellschafter der GmbH & Co. KG ohne negative steuerliche Auswirkungen schwanken. Die Gehaltsvergütung des Kommanditisten wird dem steuerlichen Gewinn aus dem Gesamthandvermögen der GmbH & Co. KG sowieso wieder hinzuaddiert, wenn sie diesen zuvor als Aufwand gemindert hatte. Im Zeitpunkt des Verzichts auf zukünftiges Gehalt ergeben sich daher bei der GmbH & Co. KG keine besonderen steuerlichen Auswirkungen.

Zukünftig führt der Verzicht allerdings zu einer Änderung der Gewinnverteilung, jedoch ohne eine Änderung des Gesamtgewinns der GmbH & Co. KG.

3. Verzicht auf die Vergütung für die Überlassung von Wirtschaftsgütern

Gesellschafter können ihrer GmbH oder GmbH & Co. KG Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlassen, ohne dass diese dadurch zum Gesellschaftsvermögen gehören. Der Kom-

manditist begründet aber stets Sonderbetriebsvermögen, der GmbH-Gesellschafter regelmäßig nicht.³¹

Der GmbH-Gesellschafter kann durch die unentgeltliche Nutzungsüberlassung keine verdeckte Einlage verzeichnen.³² Bei ihm entstehen aber regelmäßig durch die Nutzungsüberlassung Kosten (z.B. Finanzierungsaufwand oder AfA). Wird das Wirtschaftsgut aus einem Betriebsvermögen des Gesellschafters heraus überlassen, gelingt regelmäßig der steuerliche Abzug.³³ Für die Überlassung von Privatvermögen ist nur dann ein vollständiger Werbungskostenabzug gesichert, wenn die Beteiligung einhundert Prozent beträgt. Bei einer Beteiligung unter einhundert Prozent, droht eine Kürzung des Werbungskostenabzugs in Höhe der Beteiligungsquote der übrigen Gesellschafter.

Nur wenn der Gesellschafter den Beweis dafür erbringen kann, dass bei einer Gesamtwürdigung aller Umstände der Vergleich mit einem fremden Dritten ergibt, dass auch die überquotale Nutzungsüberlassung ausschließlich im eigenen wirtschaftlichen Interesse des Gesellschafters liegt, ist ein über die Beteiligungsquote hinausgehender Werbungskostenabzug möglich.³⁴ Auch wenn nach der Rechtsprechung keine Vermutung dafür besteht, daß bei einer Familien-GmbH die überquotale Nutzungsüberlassung privat (mit-)veranlasst ist, wird es gerade bei einer Familien-GmbH erforderlich sein, ein ausschließlich betriebliches Interesse des Gesellschafters nachzuweisen. Sehr hilfreich ist in dieser Situation ein Ausgleich durch die übrigen Gesellschafter. Dies kann durch unmittelbare Zahlung an den überquotale überlassenden Gesellschafter erfolgen. Denkbar ist aber auch, dass die übrigen Gesellschafter ihrerseits überquotale Nutzungsüberlassungen an die GmbH verfügen.

Beraterhinweis: Bei letzterer Variante sollte man aber vor der Nutzungsüberlassung erst rechnen. Bei einem Beteiligungsverhältnis einer zweigliedrigen GmbH von z. B. 10 : 90, erfolgt rechnerisch kein Ausgleich, wenn beide Gesellschafter eine gleich werthaltige Nutzungsüberlassung an die GmbH erbringen. In diesem Fall bleibt es bei einer sehr beachtlichen disquotalen Nutzungsüberlassung durch den Mindergesellschafter.

Während der Nutzungsüberlassung begründet das Wirtschaftsgut beim Gesellschafter keine nachträglichen Anschaffungskosten. Wird aber für die GmbH ein Insolvenzverfahren durchgeführt, können sich dann nachträgliche Anschaffungskosten ergeben, wenn das Wirtschaftsgut Eigenkapitalersatzfunktion inne hatte.³⁵

Auch der Gesellschafter einer GmbH & Co. KG verzeichnet keine verdeckte Einlage, so dass sich keine Auswir-

29 Vgl. z.B. BFH v. 24.5.1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747.

30 Vgl. z.B. Schlagheck, StBp 1998, 92 ff.

31 Dies ist ausnahmsweise in den Fällen der Betriebsaufspaltung bzw. der Überlassung aus einem anderen Betriebsvermögen des GmbH-Gesellschafters anders.

32 Vgl. R 36 a Abs. 2 KStR.

33 Eine Betriebsaufspaltung wird regelmäßig nicht dadurch beendet, dass eine wesentliche Betriebsgrundlage unentgeltlich an die Kapitalgesellschaft überlassen wird.

34 Vgl. BFH vom 28.3.2000 – XIII R 68/96, GmbHR 2000, 942 ff.

35 Dies gilt m.E. unabhängig davon, ob das Wirtschaftsgut selbst oder dessen Wert in Geld dem Insolvenzverwalter überlassen wird.

GmbH-Steuerrecht

kungen für sein Verlustausgleichspotential nach § 15 a EStG ergeben. Da das überlassene Wirtschaftsgut zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehört, können aber alle damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters berücksichtigt werden. Dies gilt unabhängig von seiner Beteiligungsquote.

III. Formale Fremdkapitalzuführung

1. Gesellschafterdarlehen an die GmbH

Für Unternehmen in der Krise ist es regelmäßig unmöglich, ein Darlehen – ohne Besicherung durch die Gesellschafter – von dritter Seite zu erhalten. Gewähren in dieser Situation die Gesellschafter entsprechende Darlehen, handelt es sich hierbei weder um Finanzplandarlehen³⁶ noch um krisenbestimmte Darlehen³⁷, sondern um Darlehen, die von vorneherein Eigenkapitalersatzfunktion einnehmen.³⁸

In der Handelsbilanz der GmbH wird das Darlehen als Fremdkapital ausgewiesen. Allerdings muss auf dessen Eigenkapitalersatzfunktion ab dem Zeitpunkt einer Unterbilanz (und damit erst Recht bei einer bilanzmäßigen Überschuldung) im Anhang oder in der Bilanz hingewiesen werden.³⁹ Selbst bei Aufstellung eines Überschuldungsstatus bleibt die Passivierungspflicht als Fremdkapital erhalten.⁴⁰ Trotz eines gesellschaftsrechtlichen Auszahlungsverbot für Eigenkapital kann das Darlehen wie Fremdkapital verzinst werden. Für die GmbH wirkt sich der Zinsaufwand einkommensmindernd aus.⁴¹

Der Gesellschafter verzeichnet hinsichtlich des hingegebenen Darlehens nachträgliche Anschaffungskosten. Diese stimmen mit dessen Nominalwert überein, wenn das Darlehen von Anfang an Eigenkapitalersatzfunktion hatte. Eine Besonderheit gilt für nicht geschäftsführende Minderheitsgesellschafter⁴², die gesellschaftsrechtlich durch § 32 a Abs. 3 GmbHG nicht unter die Kapitalersatzregelung fallen. Für diese Minderheitsgesellschafter entstehen erst im Zeitpunkt des Ausfalls des Darlehens nachträgliche Anschaffungskosten, die dann nur mit 0 DM anzusetzen sind.⁴³

36 Vgl. BMF v. 8.6.1999 – IV C 2 - S 2244 - 12/99, BStBl. I 1999, 168; vgl. *Watermeyer*, GmbH-StB, 1999, 193 (196).

37 Vgl. BMF v. 8.6.1999 – IV C 2 - S 2244 - 12/99, BStBl. I 1999, 168; vgl. *Watermeyer*, GmbH-StB, 1999, 193 (195).

38 Dies gilt ausnahmsweise nicht für Gesellschafter, die bis zu 10% beteiligt und nicht geschäftsführend tätig sind, weil für diese gem. § 32 a Abs. 3 GmbHG Erleichterungen bei den Eigenkapitalersatzregeln bestehen.

39 Vgl. BFH v. 5.2.1992 – IR 127/90, BStBl. II 1992, 532.

40 Vgl. BGH v. 18.1.2001 – II ZR 88/99, DStR 2001, 175.

41 Vgl. BFH v. 5.2.1992 – IR 127/90, BStBl. II 1992, 532 (537).

42 Dies sind hier Gesellschafter mit einer Beteiligungsquote bis zu 10%.

43 Vgl. *Neu/Neumann/Neumeyer*, Handbuch GmbH-Besteuerung, 1999, S. 510.

44 Dies gilt auch für kapitalersetzende Darlehen i.S.d. § 172 a HGB i. V.m. §§ 32 a, 32 b GmbHG

45 Vgl. BFH v. 28.3.2000 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347 m. w. N.; BMF v. 30.5.1997 – IV B 2 - S 2241 a - 51/93 II, BStBl. I 1997, 627.

46 Vgl. BFH v. 5.2.1992 – IR 127/90, BStBl. II 1992, 532; BMF v. 30.5.1997 – IV B 2 - S 2241 a - 51/93 II, BStBl. I 1997, 627.

47 Vgl. BFH v. 28.3.2000 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347 m. w. N.

Ob auch der Verlust der **Darlehenszinsen** nachträgliche Anschaffungskosten erzeugt und damit den Liquidationsverlust i.S.d. § 17 EStG erhöht, hängt davon ab, ob die Zinsen beim Gesellschafter bereits zugeflossen sind. Eine Zinsgutschrift auf einem Verrechnungskonto der GmbH führt nur bei Zahlungsfähigkeit der GmbH und keiner Verletzung der Kapitalerhaltungsvorschriften des GmbHG zum Zufluss beim GmbH-Gesellschafter und damit bei ihm zur Entstehung von Einkünften aus Kapitalvermögen. In den Fällen, in denen es wegen der nichtbewältigten Krise zum Insolvenzantrag kommt, werden diese Voraussetzungen regelmäßig nicht erfüllt sein. Daher erhöhen die von der GmbH gutgeschriebenen Zinsen die nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschafters i. d. R. nicht.

2. Gesellschafterdarlehen an die GmbH & Co. KG

Darlehen⁴⁴ der Kommanditisten an ihre, sich in der Krise befindende KG sind nach BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung⁴⁵ in der Handels- und Steuerbilanz der KG wie Fremdkapital zu behandeln.⁴⁶ Eine korrespondierende Aktivierung der Darlehensforderung erfolgt im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Die laufenden Zinszahlungen sind bei der KG als Aufwand und bei dem Gesellschafter als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen.

Eine Erhöhung des Eigenkapitals i.S.d. § 15 a EStG mit entsprechender Erweiterung des Verlustausgleichspotentials findet nicht statt.⁴⁷ Eine Verlustrealisation durch eine Teilwertabschreibung des kapitalersetzenden Darlehens kommt erst dann in Betracht, wenn wegen der Beendigung der Mitunternehmerschaft (Veräußerung/Liquidation) mit einer Darlehensrückzahlung nicht mehr zu rechnen ist.

Die Beurteilung, zu welchem Zeitpunkt ein solcher Verlust realisiert ist, kann sich nur nach den o. g. Kriterien zum Verlusteintritt bei Kapitalerhöhungen richten. Hierzu wird ausdrücklich auf Gliederungspunkt I.4 verwiesen.

IV. Fazit

Der Vergleich zeigt beim GmbH-Gesellschafter deutliche Nachteile gegenüber dem Gesellschafter der GmbH & Co. KG für die steuerliche Geltendmachung des persönlichen Krisenaufwands. Strukturiert sind folgende Nachteile zu unterscheiden:

- **Kein steuerlicher Abzug dem Grunde nach:** Dieser Nachteil betrifft Gesellschafter, die nicht über fünf Jahre hinweg wesentlich/relevant beteiligt waren.
- **Quotelung des steuerlichen Abzugs:** Eine prozentuale Einschränkung des Abzugs dem Grunde nach, kann sich aus § 17 EStG oder bei Überlassung von Wirtschaftsgütern an die GmbH ergeben.
- **Zeitpunkt des steuerlichen Abzugs:** Dieser Nachteil ist altbekannt, denn Verluste auf GmbH-Ebene können steuerlich nicht zeitgleich auf die Ebene der Gesellschafter durchgreifen.
- **Bewertung des Krisenaufwands:** Insbesondere für Minderheitsgesellschafter (bis 10%) ist eine steuerliche Bewertung mit 100% des tatsächlichen Aufwandes nicht sichergestellt.
- **Halbierung des Krisenaufwands:** Ab Geltung des Halbeinkünfteverfahrens wirkt sich ein möglicherweise der Höhe nach steuerlich bereits ohnehin geschrumpfter

GmbH-Steuerrecht

Verlust beim GmbH-Gesellschafter nur noch zur Hälfte aus. Der Gesellschafter der GmbH & Co. KG kann grundsätzlich 100% seines Krisenaufwands steuerlich geltend machen.

Entscheidender und nicht beeinflussbarer Nachteil für den GmbH-Gesellschafter ist m.E. das Halbeinkünfteverfahren. Im Gewinnfall mag es gerechtfertigt sein, die Gesamt-

steuerbelastung auf die GmbH einerseits und die Gesellschafter andererseits aufzuteilen. Analog ist dies im Verlustfall aber nicht gerechtfertigt. Denn durch die Teilung wird regelmäßig keine hälftige Verlustverteilung ermöglicht, weil die der GmbH zugeordnete Verlusthälfte regelmäßig leer läuft. Der Gesetzgeber ist aufgerufen, diesen offensichtlichen Verstoß gegen die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu beheben.