

Herzlich Willkommen
zur Mandanteninformationsveranstaltung

GmbH in der Krise

Einleitung

- Begriff und Verlauf einer Unternehmenskrise
 - Begriff
 - Verlauf

Finanzierung einer Kapitalgesellschaft

- zivilrechtliche Überlegungen:
 - Gesellschafterdarlehen
 - Eigenkapitalzuschüsse
- steuerrechtliche Überlegungen:
 - Beteiligungsverlust
 - Darlehensausfall im Betriebs- / Privatvermögen
 - Bürgschaften

Sanierungsbeiträge

- Forderungsverzicht
- Forderungsverzicht mit Besserungsschein
- Rangrücktrittsvereinbarung
- verminderte Leistungsentgelte

ausgewählte Risiken

- Steuerrecht:
 - Betriebsaufspaltung
 - Organschaft
- Zivilrecht:
 - Pflichtverletzung und Haftung des Geschäftsführers

Begriff und Verlauf einer Unternehmenskrise

Begriff der Unternehmenskrise aus

- betriebswirtschaftlicher
- insolvenzrechtlicher
- strafrechtlicher
- eigenkapitalersatzrechtlicher

Sicht

Typischer Verlauf einer Krise

- Strategiekrise
- Ertrags- und Erfolgskrise
- Liquiditätskrise

Gesellschafterdarlehen oder Eigenkapitalzuschuss

Zivilrechtliche Überlegungen

Kapitalgesellschaft / GmbH	
Vermögen	Eigenkapital
Anlage...	Stammkapital
Umlauf...	Kapitalrücklage
	Bilanzgew./-verlust
	Fremdkapital
	Darlehn
	Gesellschafter
	Bank
	Dritte
	Verbindlichkeiten
	aus Leistungen
	...von Gesellschaftern
	...von Dritten
	sonstige

Gesellschafterdarlehen

- grds. formfreier schuldrechtlicher Vertrag
(Darlehensgewährung/ Darlehensrückzahlung etc.)
- Beachtung des Gesellschaftsvertrages
- Beratungsempfehlung: aus Beweisgründen Schriftform

Eigenkapitalersatzrecht (Rechtslage vor In-Kraft-Treten des MoMiG)

eigenkapitalersetzend, wenn

- von einem Gesellschafter
- bei Kreditunwürdigkeit der GmbH gewährt oder stehengelassen
- und die Krise für den Gesellschafter erkennbar

Eigenkapitalersatzrecht

(Rechtslage nach In-Kraft-Treten des MoMiG, 01.11.2008)

Eigenkapitalvorschriften der §§ 32a und 32 b GmbHG a.F. aufgehoben

Folge: keine Unterscheidung mehr zwischen „kapitalersetzenden“ und „normalen“ Darlehen

Ersatz durch insolvenzrechtliche Regelungen (§§ 44a, 135 und 143 InsO)

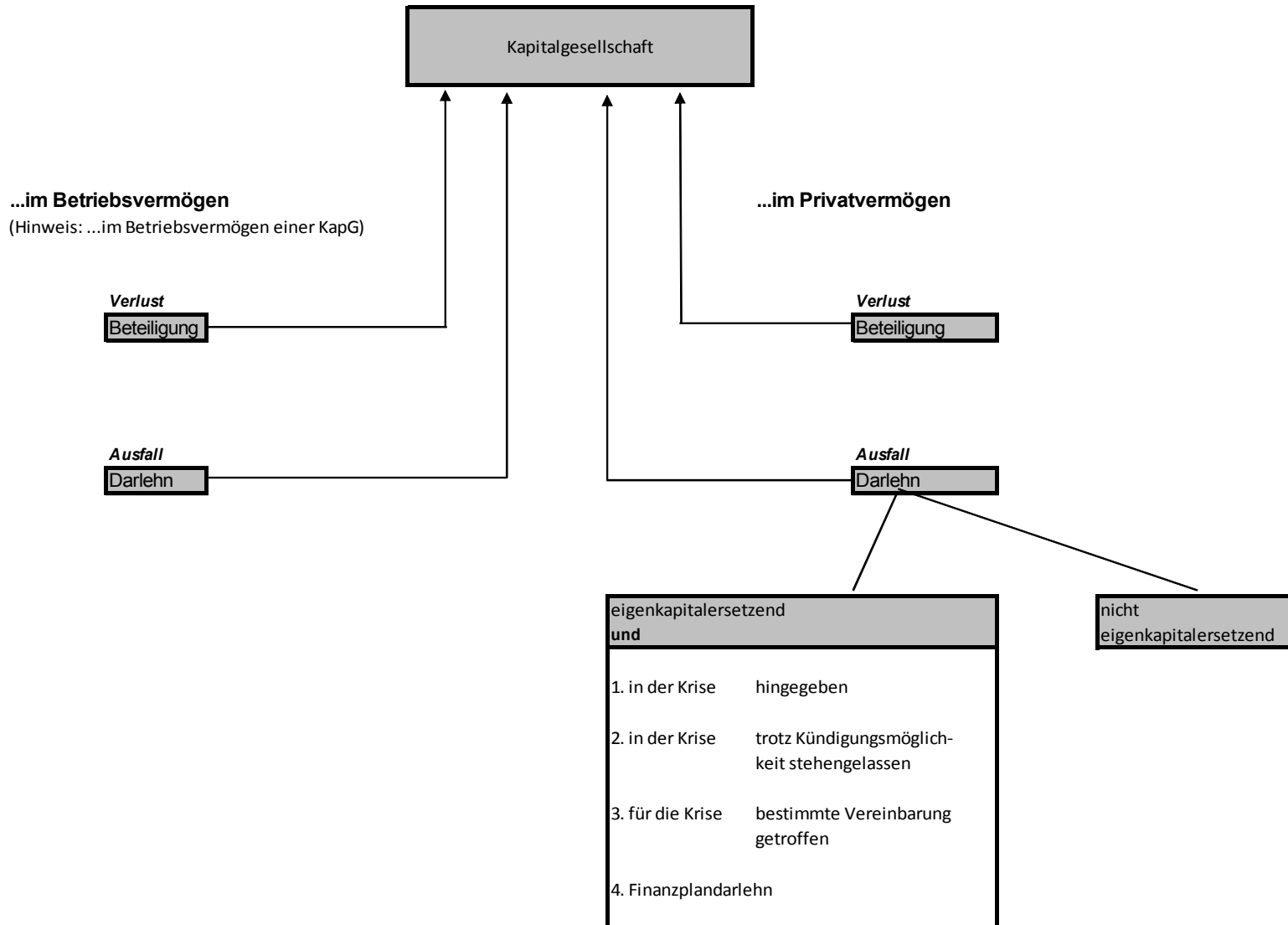
Folge: alle Gesellschafterdarlehen und gleichgestellte Gesellschafterleistungen werden im Insolvenzfall (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) als nachrangig klassifiziert (auf Krise kommt es nicht an)

Eigenkapitalzuschüsse

- Kapitalerhöhung
- Kapitalrücklage

*Beteiligungsverluste und
Darlehensausfälle im
Betriebs- und Privatvermögen*

Steuerrechtliche Überlegungen



Verlust einer Kapitalbeteiligung

- führt zu steuerlichem Aufwand

Beteiligung im Betriebsvermögen

- unabhängig von der Höhe der Beteiligung
- Ansatz mit 60% (Teileinkünfteverfahren)

Hinweis: Kein Abzug, wenn im Betriebsvermögen einer KapG (§ 8b Abs.3 KStG)

Beteiligung im Privatvermögen

- bei Beteiligungshöhe von mindestens 1% (unter den weiteren Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG)
- Ansatz mit 60% (Teileinkünfteverfahren)

Verlust einer Kapitalbeteiligung

- führt zu steuerlichem Aufwand zu 60% der **Anschaffungskosten**

Anschaffungskosten sind

- alle Kosten eines Gesellschafters, welche zur Erlangung eines Wirtschaftsgutes aufgewendet werden.

z.B.:

- geleistete Kaufpreise
- offene Einlagen als Gesellschafterbeiträge (im Rahmen der Gründung oder Kapitalerhöhung)
- nachträgliche Anschaffungskosten („verdeckte“ Einlagen)

Ausfall Gesellschafterdarlehen

... führt zu steuerlichem Aufwand

im Betriebsvermögen

eigenständiges Wirtschaftsgut „Darlehensforderung“, das gesondert zu beurteilen ist

daher keine nachträglichen Anschaffungskosten auf die Kapitalbeteiligung

Folge:

Berücksichtigung des Ausfalls in voller Höhe

Abweichende Auffassung der Finanzverwaltung:

Die Finanzverwaltung will zumindest teilweise (z.B. in NRW) das Abzugsverbot des § 3c Abs.2 EStG auch auf einen betrieblichen Darlehensverlust anwenden, wenn zwischen den Beteiligungseinkünften und der Darlehenshingabe ein Veranlassungszusammenhang besteht.

Diese (umstrittene) Auffassung hat zur Folge, dass auch ein etwaiger Darlehensverlust derzeit nur zu 60% nach § 3c Abs.2 EStG Berücksichtigung finden würde.

Auffassung des BFH:

Der BFH hat zwischenzeitlich entschieden, dass das „Halbabzugsverbot“ (seit 2009 Teilabzugsverbot) dann keine Anwendung finden soll, wenn die Gesellschaft in der Vergangenheit keine (partiell steuerfreien) Ausschüttungen an den Gesellschafter vorgenommen hat.

Die Finanzverwaltung hat das Urteil (entgegen der Verlautbarungen im Koalitionsvertrag) mit einem „Nichtanwendungserlass“ belegt.

Beispiel:

A ist zu 100% an der A-GmbH beteiligt und führt zudem die Geschäfte der Gesellschaft. Die Gesellschaftsanteile des A stellen **steuerliches Betriebsvermögen** dar. Die **Stammeinlage in Höhe von 150.000,00 Euro** wurde durch Bareinzahlung bei Gründung der Gesellschaft im Jahre 1995 voll eingezahlt.

Die Gesellschaft gerät Mitte 2008 in die Krise und benötigt im September 2008 zur Deckung des kurzfristigen Liquiditätsbedarfs dringend einen **Überbrückungskredit in Höhe von 500.000,00 Euro**, welchen der Gesellschafter A in Form eines Darlehens zur Verfügung stellt.

Im Frühjahr des Jahres 2009 muss A als Geschäftsführer der Gesellschaft aufgrund der fort dauernden Krise der Gesellschaft wegen Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft einen Insolvenzantrag stellen.

Nach Abschluss des eröffneten Insolvenzverfahrens steht fest, dass A als Gesellschafter der A-GmbH keinerlei Vermögenswerte zugeteilt bekommt.

Lösung:

Der Verlust der Kapitalbeteiligung führt zu einem Aufwand in Höhe von 150.000 Euro, welcher nach § 3c Abs.2 EStG nur zu 60% abzugsfähig ist (also 90.000 Euro).

Der Verlust des Darlehens ist u.E. (umstritten) in voller Höhe zu berücksichtigen (also 500.000 Euro).

Alternativlösung Finanzverwaltung:

Die Finanzverwaltung NRW würde (gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Darlehenshingabe unterstellt) aller Voraussicht nach nur 60% des Darlehensverlustes (also 300.000 Euro) steuerlich anerkennen.

Zum selben steuerlichen Ergebnis (wie die FinVerw) würde man kommen, wenn an Stelle eines Darlehens eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln (=Einlage) vorgenommen worden wäre.

Die Finanzverwaltung will auf eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung schließen, wenn das Darlehen zu nicht fremdüblichen Konditionen an die Gesellschaft ausgereicht wird (Verzinsung, Sicherheitengestellung, etc.).

Ausfall Gesellschafterdarlehen

... führt zu steuerlichem Aufwand

im Privatvermögen

nur wenn Forderungsausfall nachträgliche Anschaffungskosten im Sinne des § 17 EStG

im Übrigen steuerlicher Verlust nicht abzugsfähig (Vermögensebene)

Definition:

Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 HGB Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben; dazu gehören nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch nachträgliche Anschaffungskosten.

Zu den **nachträglichen Anschaffungskosten** einer Kapitalbeteiligung zählen neben verdeckten Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn Sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungskosten sind.

Darlehensverluste eines Gesellschafters als **nachträgliche Anschaffungskosten?**

Rechtsprechung:

Ja, wenn und soweit nach der alten (also durch das MoMiG suspendierten) Zivilrechtslage ein **eigenkapitalersetzendes Darlehen** vorliegt.

Wenn Eigenkapitalersatz vorliegt, erfolgt eine Unterscheidung von folgenden vier Fällen :

- Hingabe eines Darlehens in der Krise
 - Ansatz mit dem Nennwert
 - Problem/ Streitpunkt: Krisenbeginn

- Hingabe eines Darlehens vor der Krise, in der Krise „stehen gelassen“
- Ansatz mit dem gemeinen Wert (bei Krisenbeginn, im Regelfall 0,00 €)
- Problem/ Streitpunkt: Krisenbeginn

- Hingabe eines Darlehens mit einer vertraglich vereinbarten „Krisenbestimmungsklausel“
- Ansatz mit dem Nennwert

Definition: „Krisenbestimmungsklausel“

- bindende vertragliche Vereinbarung
- Gesellschafter bindet sich dahingehend, auf sein ordentliches und außerordentliches Kündigungsrecht des Darlehens im Zeitpunkt der Krise zu verzichten

- Hingabe eines Finanzplandarlehens
- Ansatz mit dem Nennwert
- Problem/ Streitpunkt: Dokumentation

Definition:

Als **Finanzplandarlehen** werden Darlehen bezeichnet, die von vornherein auf Grundlage einer schuldrechtlichen oder satzungsmäßigen Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern untereinander oder mit der GmbH in die Finanzplanung der Gesellschaft einbezogen sind und daher nicht nur vorübergehend zur Verfügung gestellt sein sollen.

Probleme durch die am Eigenkapitalersatzrecht orientierte Betrachtungsweise:

- **Minderheitsgesellschafter ohne Geschäftsführungsbefugnisse** fallen nicht unter die „alten“ Eigenkapitalersatzregelungen, so dass diese grundsätzlich keine nachträglichen Anschaffungskosten generieren können; etwaige Darlehensverluste laufen im Privatvermögen daher „leer“.
- **Geänderte Zivilrechtslage** durch das MoMiG bringt generelle Unsicherheit, in wieweit die Rechtsprechungsgrundsätze noch Anwendung finden.

Beispiel:

A ist zu 100% an der A-GmbH beteiligt und führt zudem die Geschäfte der Gesellschaft. Die Gesellschaftsanteile des A stellen **steuerliches Privatvermögen** dar. Die **Stammeinlage in Höhe von 150.000,00 Euro** wurde durch Bareinzahlung bei Gründung der Gesellschaft im Jahre 1995 voll eingezahlt.

Die Gesellschaft gerät **Mitte 2008 in die Krise** und benötigt im **September 2008** zur Deckung des kurzfristigen Liquiditätsbedarfs dringend einen **Überbrückungskredit in Höhe von 500.000,00 Euro**, welchen der Gesellschafter A in Form eines Darlehens zur Verfügung stellt.

Im Frühjahr des Jahres 2009 muss A als Geschäftsführer der Gesellschaft aufgrund der fortdauernden Krise der Gesellschaft wegen Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft einen Insolvenzantrag stellen.

Nach Abschluss des eröffneten Insolvenzverfahrens steht fest, dass A als Gesellschafter der A-GmbH keinerlei Vermögenswerte zugeteilt bekommt.

Lösung:

Dem Gesellschafter A ist ein Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 1, 4 EStG entstanden.

Die Höhe ermittelt sich wie folgt:

Höhe des zugewiesenen Vermögens	0 Euro
abzüglich	
Anschaffungskosten / Stammeinlage	150.000 Euro
nachträgl. Anschaffungskosten / Darlehen	500.000 Euro
= Auflösungsverlust	./ 650.000 Euro

Der Auflösungsverlust kann nach derzeitiger Rechtslage zu 60% (also 390.000,00 Euro) steuerlich geltend gemacht werden (Ausnahme 100%, wenn bisher keine Ausschüttungen im Sinne von § 3 Nr.40 EStG lt. BFH, aA Finanzverwaltung).

Abwandlung:

Die Gesellschaft gerät **Mitte 2008 in die Krise**. Der Gesellschafter A hat der Gesellschaft **bereits im Jahre 2002** ein Darlehen in Höhe von 500.000 Euro gewährt. Der Darlehensvertrag sieht **keine Regelung für den etwaigen Eintritt einer Krise** der Gläubigerin vor.

Der Gesellschafter A macht von seinem gesetzlichen Kündigungsrecht bei Eintritt der Krise im Jahre 2008 keinen Gebrauch.

Lösung:

Dem Gesellschafter A ist ein Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 1, 4 EStG entstanden.

Die Höhe ermittelt sich wie folgt:

Höhe des zugeteilten Vermögens	0 Euro
abzüglich	
Anschaffungskosten / Stammeinlage	150.000 Euro
nachträgl. Anschaffungskosten / Darlehen	0 Euro (gemeiner Wert bei Eintritt der Krise)
= Auflösungsverlust	./. 150.000 Euro

Der Auflösungsverlust kann nach derzeitiger Rechtslage zu 60% (also 90.000,00 Euro) steuerlich geltend gemacht werden (Ausnahme 100%, wenn bisher keine Ausschüttungen im Sinne von § 3 Nr.40 EStG lt. BFH, aA Finanzverwaltung).

Hinweis:

Beteiligung/ Darlehen im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft

Gewinne einer Kapitalgesellschaft aus der Veräußerung einer Kapitalbeteiligung sind nach Maßgabe des § 8b KStG in aller Regel steuerfrei (lediglich 5% eines etwaigen Gewinns gelten als nichtabziehbare Betriebsausgabe).

Verluste aus der Veräußerung / Auflösung einer Kapitalbeteiligung sind daher nicht abzugsfähig.

Seit 2008 werden (aufgrund einer Gesetzesänderungen) auch Verluste aus Darlehensgewährungen in das Abzugsverbot einbezogen.

(Ausnahme Öffnungsklausel, Fremdvergleich)

Bürgschaften

Steuerliche Überlegungen

Es gelten die Ausführungen zu Darlehensverlusten.

*Forderungsverzicht
(...mit Besserungsschein) durch
einen Gesellschafter als
Sanierungsbeitrag*

Forderungsverzicht

Zivilrechtlich

handelt es sich um einen Erlassvertrag. Mit Verzicht sind diese Forderungen nicht mehr in der Handels- und Steuerbilanz auszuweisen.

Mit Verzicht erlöschen auch die akzessorischen Sicherheiten (z.B. Bürgschaft) und die durch enge Zweckerklärung gebundenen Sicherheiten.

Forderungsverzicht

Steuerlich

stellt sich die Frage beim **Gesellschafter**,
ob und in welcher Höhe beim Gesellschafter nachträgliche Anschaffungskosten aufgrund einer „verdeckten Einlage“ entstehen oder ob Betriebsausgaben oder Werbungskosten vorliegen.

Dabei sind die Auswirkungen (ähnlich wie beim Ausfall eines Darlehens) unterschiedlich, je nach dem, ob das Darlehen und die Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen oder Betriebsvermögen gehalten wird.

auf Ebene der **Kapitalgesellschaft**,

in wieweit durch den Verzicht des Gesellschafters, das zu versteuernde Einkommen tangiert wird.

Behandlung beim Gesellschafter

Verzicht auf Grund **Gesellschafterstellung** (z.B. wenn ein fremder Gläubiger nicht verzichtet hätte)

Verdeckte Einlage (Höhe werthaltiger Teil)

=

nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung (im Privatvermögen nur, wenn Forderung eigenkapitalersetzend)

Behandlung beim Gesellschafter

Verzicht auf Grund **Gläubigerstellung** (z.B. mit allgemeinen Sanierungsmaßnahmen von dritter Seite)

Forderungsverzicht führt im betrieblichen Bereich zur Betriebsausgabe
(im Privatvermögen kein Zufluss von Einnahmen / Vermögensebene)

Behandlung bei der Gesellschaft

handelsrechtlich

- Verbindlichkeit entfällt
- Entsprechender bilanzieller Ertrag

steuerrechtlich

- Korrektur des Ertrages um werthaltigen Teil der Forderung (verdeckte Einlage)

In der Regel stehen dem steuerpflichtigen Ertrag der Gesellschaft zunächst steuerliche Verlustvorträge im Krisenfall gegenüber, welche entsprechend verrechnet werden können.

Problematik / Hinweis:

15. Mindestbesteuerung

16. Sanierungserlass BMF

Beispiel:

A ist zu 100% an der A-GmbH beteiligt und führt zudem die Geschäfte der Gesellschaft. Die Gesellschaftsanteile des A stellen **steuerliches Betriebsvermögen** dar. **Die Stammeinlage in Höhe von 150.000,00 Euro** wurde durch Bareinzahlung bei Gründung der Gesellschaft im Jahre 1995 voll eingezahlt.

A hat der Gesellschaft im Jahre 2002 ein **Darlehen in Höhe von 500.000 Euro** gewährt, welches fremdüblich verzinst wird und im Jahre 2012 endfällig ist. Im Jahre 2008 gerät die Gesellschaft in eine wirtschaftliche Krise. Zur Abwendung einer bilanziellen Überschuldungssituation und auf Druck der Hauptgläubigerbank verzichtet A auf die Rückzahlung des Darlehens. Andere Gläubiger leisten keine Sanierungsbeiträge.

Der Teilwert der Forderung (=werthaltiger Teil) soll unstreitig 50.000 Euro betragen.

Lösung:

Gesellschafter

Der Verzicht führt in Höhe des werthaltigen Teils der Darlehensforderung zu einer „verdeckten Einlage“ und damit zu nachträglichen Anschaffungskosten für die Beteiligung. Insoweit ergeben sich daher zunächst keine steuerlichen Auswirkungen.

In Höhe des nicht werthaltigen Teils (450.000 Euro) liegt ein betrieblicher Aufwand vor. UE (umstritten) liegen insoweit sofort abzugsfähige Betriebsausgaben vor.

Es ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung insoweit auch das partielle Abzugsverbot des § 3c Abs.2 EStG zur Anwendung gelangen lassen will. Der abzugsfähige Aufwand würde sich dann auf 60% (=270.000 Euro) reduzieren.

Lösung:

Gesellschaft

Der Verzicht führt zunächst zu einem bilanziellen Ertrag in Höhe von 500.000 Euro. In Höhe des werthaltigen Teils (50.000 Euro) liegt eine verdeckte Einlage des Gesellschafters A vor, welche das zu versteuernde Einkommen außerhalb der Bilanz wieder mindert und das steuerliche Einlagekonto des A erhöht.

In Höhe des nicht werthaltigen Teils (450.000 Euro) verbleibt es bei einer Erhöhung des zu versteuernden Einkommens. Je nach Situation stehen ausreichend Verlustvorträge zur Verfügung oder aber es kommt zu einer Ertragsteuerbelastung (und damit Liquiditätsbelastung) der Gesellschaft.

Im Falle einer Steuerbelastung muss geprüft werden, ob die Voraussetzung für einen Erlass aus Billigkeitsgründen nach Maßgabe der „Sanierungserlasses des BMF“ in Betracht kommt.

Gestaltungsempfehlung:

Forderungsverzicht mit Besserungsschein

- Zivilrechtliche Grundlagen
- Steuerliche Behandlung

Forderungsverzicht mit Besserungsschein

Zivilrechtlich

Erlassvertrag mit auflösender Bedingung für den Besserungsfall

Bilanzielle Folgen:

Erlass der Forderung führt zu bilanziellen Eigenkapital / Ertrag bei der GmbH

Aufleben der Forderung bei Besserung der Vermögensverhältnisse des Schuldners (Besserungsfall) führt bei der GmbH bilanziell zu Fremdkapital / Aufwand

Beispiel:

A ist zu 100% an der A-GmbH beteiligt und führt zudem die Geschäfte der Gesellschaft. Die Gesellschaftsanteile des A stellen **steuerliches Betriebsvermögen** dar. **Die Stammeinlage in Höhe von 150.000,00 Euro** wurde durch Bareinzahlung bei Gründung der Gesellschaft im Jahre 1995 voll eingezahlt.

A hat der Gesellschaft im Jahre 2002 ein **Darlehen in Höhe von 500.000 Euro** gewährt, welches fremdüblich verzinst wird und im Jahre 2012 endfällig ist. Im Jahre 2008 gerät die Gesellschaft in eine wirtschaftliche Krise. Zur Abwendung einer bilanziellen Überschuldungssituation und auf Druck der Hauptgläubigerbank verzichtet A auf die Rückzahlung des Darlehens gegen Besserungsschein. Andere Gläubiger leisten keine Sanierungsbeiträge.

Der Teilwert der Forderung (=werthaltiger Teil) soll unstreitig 50.000 Euro betragen.

Im Jahre 2010 ist das Unternehmen wieder wirtschaftlich und finanziell gesundet, so dass die Voraussetzungen des Besserungsschein vorliegen.

Lösung:

Im Jahre 2008 ergeben sich zunächst die gleichen steuerlichen Konsequenzen wie im vorherigen Beispiel (also so, als wenn keine Besserungsabrede erfolgt wäre).

Im Jahr 2010 hingegen lebt die Verbindlichkeit der Gesellschaft wieder auf. Es werden aus steuerlicher Sicht alle Gewinnauswirkungen wieder „zurückgedreht“, so dass die Gesellschaft wieder einen entsprechenden Verlust aus der erneuten Einstellung der Verbindlichkeit generiert.

Der Gesellschafter realisiert einen entsprechenden Ertrag aus der „wiederauflebenden“ Forderung.

Rangrücktrittsvereinbarungen als Sanierungsbeitrag

Rangrücktrittsvereinbarung

zivilrechtlich

Rangrücktrittsvereinbarung kein Forderungsverzicht, schuldändernde Vereinbarung, § 311 Abs. 1 BGB

Folge: Forderung ist in der Insolvenz der Gesellschaft wie ein (früheres) eigenkapitalersetzendes Darlehen zu behandeln; erfolgte Tilgungen sind nach §§ 135 Abs. 1 Nr. 2, 143 Abs. 1 InsO anfechtbar

Einfache Rangrücktrittsvereinbarung

Forderung des Gesellschafters tritt im Rang hinter die Forderungen aller anderen Gläubiger zurück.

Qualifizierte Rangrücktrittsvereinbarung

Forderung des Gesellschafters tritt im Rang hinter die Forderungen aller anderen Gläubiger zurück

und

darf nur aus künftigen Gewinnen oder sonstigem ungebundenem Vermögen getilgt werden.

Steuerlich

- Rangrücktritt ist kein Forderungsverzicht, Forderung bleibt bestehen
- Keine Auswirkung auf die Steuerbilanz
- Wenn vor Krise vereinbart, liegt u.E. ein sog. „krisenbestimmtes Darlehen“ vor

Problematik „haftungslose Schuld“ im Sinne von § 5a EStG?

Verminderte Leistungsentgelte als Sanierungsbeitrag

In wirtschaftlich schwierigen Zeiten oder einer Unternehmenskrise ist häufig zu beobachten, dass vereinbarte Leistungsentgelte (z.B. Miete, Pacht,...) nicht mehr oder nicht mehr regelmäßig an den Gesellschafter ausbezahlt werden.

Vor diesem Hintergrund wird, ohne Beachtung etwaiger steuerlicher Folgen, häufig eine Aussetzung oder eine Reduzierung der laufenden Leistungsentgelte vereinbart.

Hierzu besteht gerade in Krisenzeiten neben wirtschaftlichen Aspekten auch aus steuerlicher Sicht eine erhöhte Motivationslage, da die Gesellschaft durch die zu leistenden Entgelte nicht selten weitere steuerliche Verlustvorträge generiert, wohin gegen der Gesellschafter durch Erfassung der entsprechenden Einnahmen sein steuerliches Einkommen erhöht.

Hierbei ist grundsätzlich Folgendes zu beachten:

- Die vertraglichen Vereinbarungen müssen aus steuerlicher Sicht dem Fremdvergleichsgrundsatz standhalten (Stichwort „dauernder Wechsel“ der Bezüge oder Leistungsentgelte ist in aller Regel schädlich)
- Rückwirkende Vereinbarungen (über bereits verwirklichte Sachverhalte und daher bereits geschuldete Leistungsentgelte) sind steuerlich nicht möglich. Ein Verzicht auf bereits verwirklichte Leistungsentgelte ist daher nach dem Grundsatz für „Forderungsverzichte“ zu behandeln, wobei es unter Umständen zu einer fiktiven Einnahmerealisation in Folge einer verdeckten Einlage kommen kann (Bsp. Gehalt)
- Umstrittene Steuergefahren durch Reduzierung von künftigen Pachtzinsen bei einer Betriebsaufspaltung in Krisenfällen

Beispiel zur Reduzierung des Pachtzinses im Rahmen einer Betriebsaufspaltung:

A überlässt seit Jahren ein bebautes Grundstück zur vorübergehenden Verwendung an die A-GmbH zu einer ortsüblichen Pacht in Höhe von mtl. 5.000 Euro.

Die A-GmbH gerät in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Vor diesem Hintergrund reduziert A die Pacht (im Dezember 2008) ab dem 01.01.2009 auf 3.000 Euro mtl. um die Gesellschaft finanziell zu entlasten.

A hat Aufwendungen im Zusammenhang mit dem überlassenen Grundstück (Refinanzierungszinsen, AfA, etc) in Höhe von 40.000 Euro.

Lösung der Finanzverwaltung (Verfügung der OFD Frankfurt, umstritten):

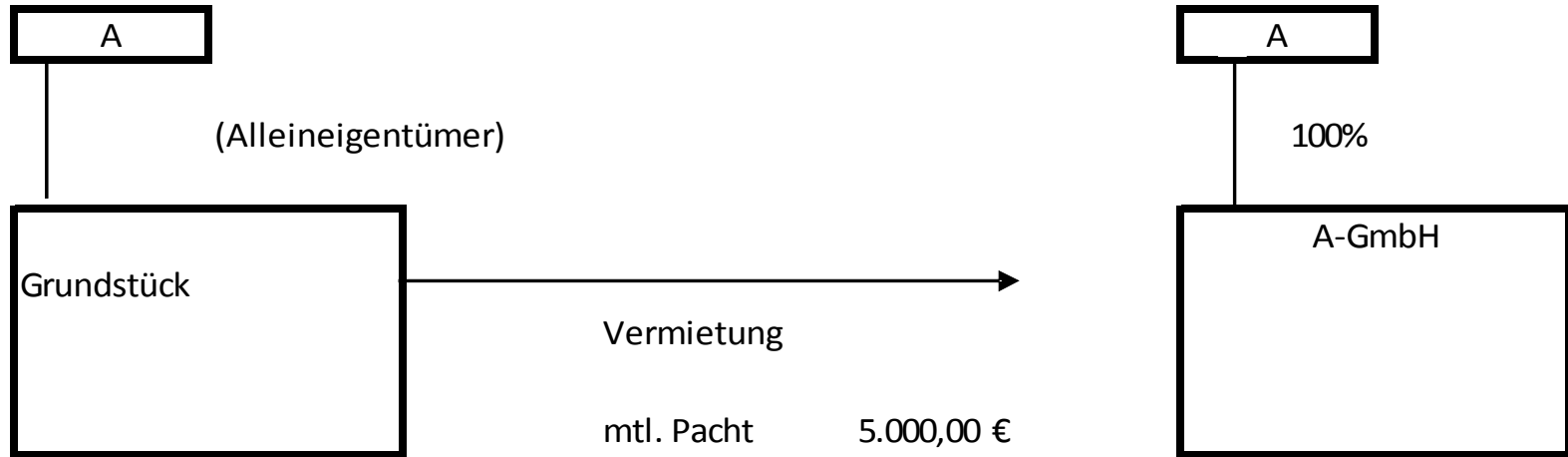
Überlässt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut zur Nutzung, so ist zunächst zu überprüfen, ob die Nutzungsüberlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Der Vorgang ist ggf. aufzuteilen.

Vorliegend erfolgt die Überlassung zu 60% (= 3000 / 5000) entgeltlich und zu 40% (= 2000 / 5000) unentgeltlich.

Soweit es sich um einen entgeltlichen Geschäftsvorgang handelt, sind die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben / Werbungskosten im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart (hier Einkünfte aus Gewerbebetrieb) abzugsfähig.

Soweit der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut unentgeltlich überlässt, stellen die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen des Gesellschafters keine nachträglichen Anschaffungskosten dar. Es handelt sich vielmehr um Beteiligungsaufwendungen, welche vorliegend nach § 4 Abs.4 EStG, § 3c Abs.2 EStG zu 60% abzugsfähig sind.

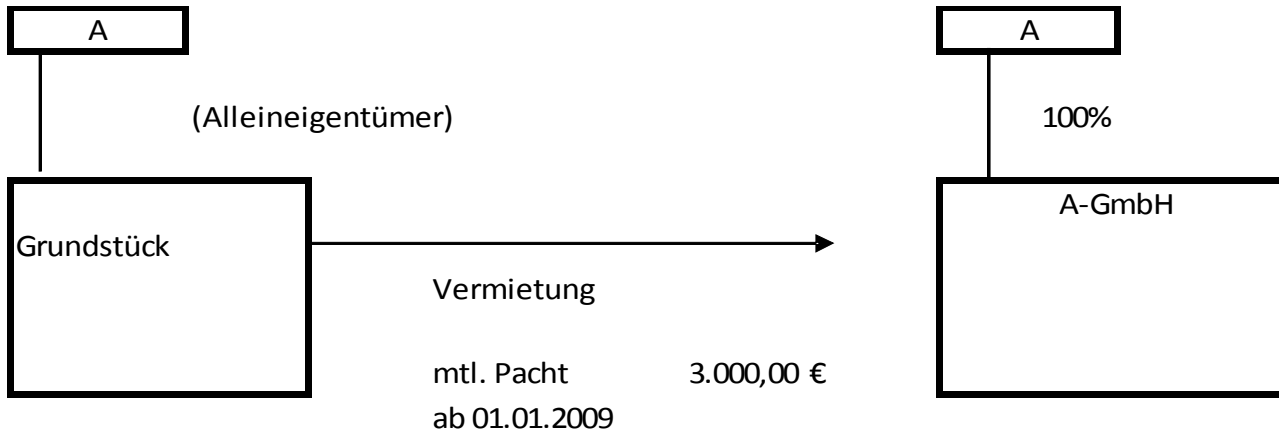
Ausgangsfall



Ermittlung Einkünfte?

Pachteinnahmen	p.a.	60.000,00 €
Betriebsausgaben	p.a.	-40.000,00 €
		<hr/>
		20.000,00 €

Abwandlung: Pachtreduzierung

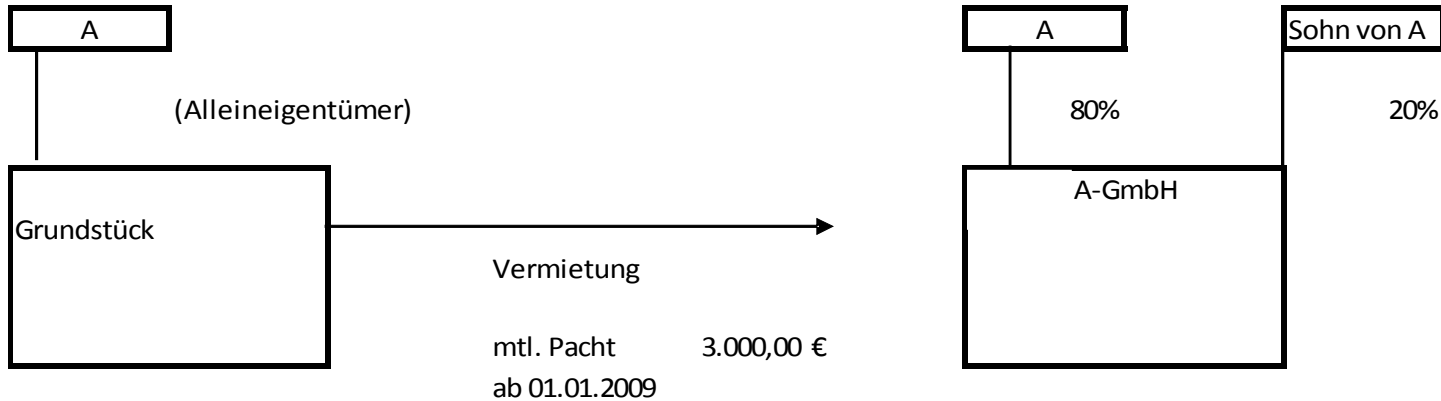


Ermittlung Einkünfte?		Vermietung Grundstück		Zusammenhang
				künftige Ausschüttungsertrag lt. FinVerw
Pachteinnahmen	p.a.	36.000,00 €		
Betriebsausgaben	p.a. 3/5	-24.000,00 €	2/5	-16.000,00 €
		<hr/>		<hr/>
		12.000,00 €		6.400,00 € 40% nicht abzugsfähig wg. § 3c II EStG
				-9.600,00 €

Abwandlung des Beispiels:

A ist nicht zu 100% an der A-GmbH beteiligt, sondern nur zu 80%. Die verbleibenden 20% werden von dem Sohn des A gehalten. Der Sohn des A leistet keinerlei Beiträge zur Gesundung der A-GmbH.

Abwandlung: Pachtreduzierung und 80%-Bet.



Ermittlung Einkünfte?

Vermietung Grundstück

Zusammenhang

Betriebsausgaben in Höhe von 20% sind lt. FinVerw (umstritten) wg. § 12 (Unterhalt, Kosten der privaten Lebensführung) vom Abzug ausgeschlossen.

künftige Ausschüttungsertrag lt. FinVerw

Pachteinnahmen p.a. 36.000,00 €

Betriebsausgaben p.a. $3/5 \times 80\%$ -19.200,00 €

$2/5 \times 80\%$ -12.800,00 €

5.120,00 40% nicht abzugsfähig wg. § 3c II EStG

16.800,00 €

-7.680,00 €

Lösung der Finanzverwaltung (Verfügung der OFD Frankfurt, umstritten):

Überlässt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut zur Nutzung, so ist zunächst zu überprüfen, ob die Nutzungsüberlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Der Vorgang ist ggf. aufzuteilen.

Soweit der A im Interesse seines Sohnes handelt, sind die Aufwendungen als Kosten privaten Lebensführung nach § 12 Nr.1 EStG nicht abzugsfähig (40.000 Euro x 20% = 8.000 Euro).

Vorliegend erfolgt die Überlassung zu 60% (= 3000 / 5000) entgeltlich und zu 40% (= 2000 / 5000) unentgeltlich.

Soweit es sich um einen entgeltlichen Geschäftsvorgang handelt, sind die damit verbleibenden zusammenhängenden Betriebsausgaben / Werbungskosten im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart (hier Einkünfte aus Gewerbebetrieb) zu berücksichtigen.

Soweit der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut unentgeltlich überlässt, stellen die verbleibenden damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen des Gesellschafters keine nachträglichen Anschaffungskosten dar. Es handelt sich vielmehr um Beteiligungsaufwendungen, welche vorliegend nach § 4 Abs.4 EStG, § 3c Abs.2 EStG zu 60% abzugsfähig sind (Halbabzugsverbot).

*Ausgewählte steuerliche Risiken in
der Krise:
Betriebsaufspaltung
Umsatzsteuerliche Organschaft*

Betriebsaufspaltung

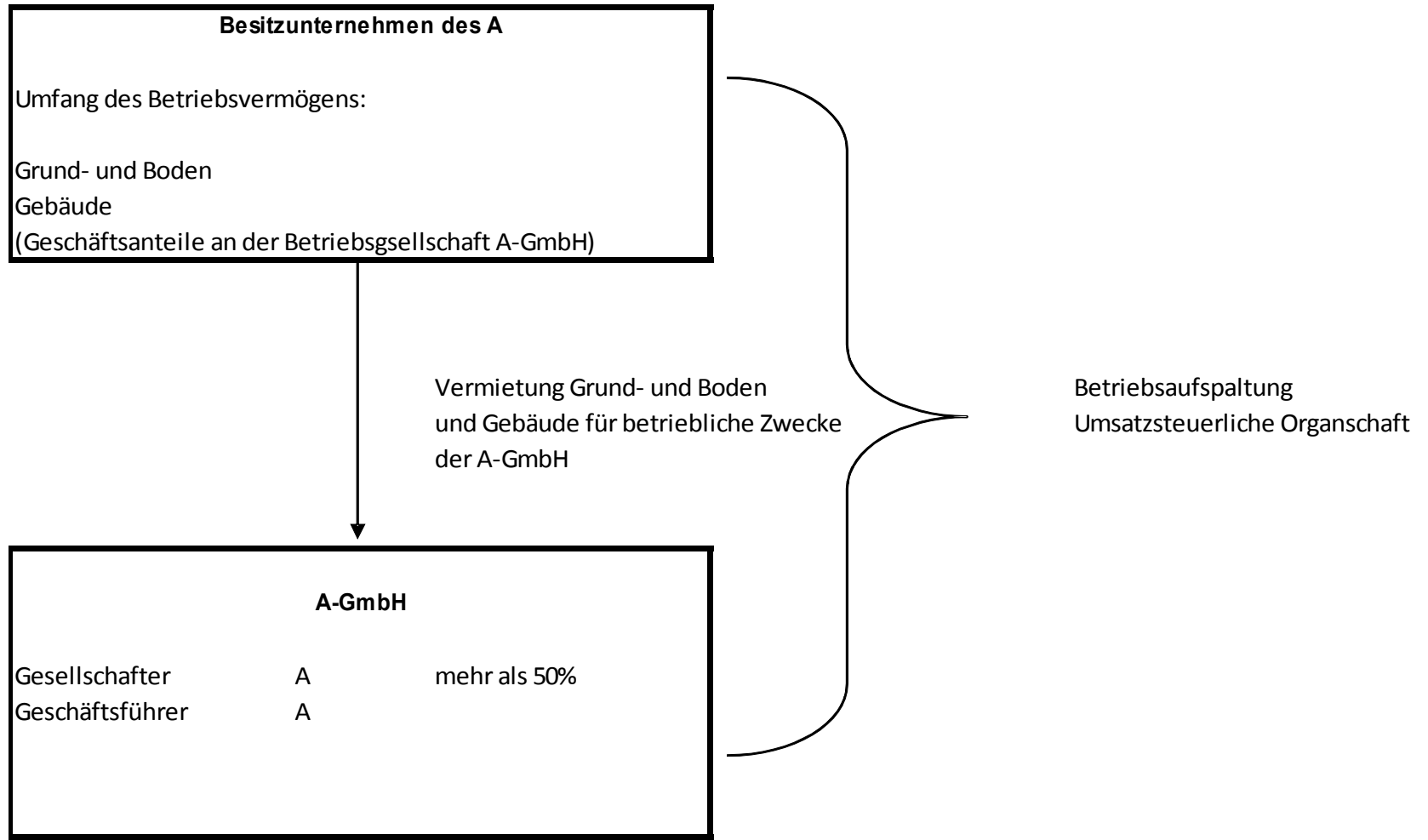
- Personelle Verflechtung (Stimmmehrheit in beiden Unternehmen)
- Sachliche Verflechtung (Überlassung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage)

Umsatzsteuerliche Organschaft

- Finanzielle Eingliederung
- Wirtschaftliche Eingliederung
- Organisatorische Eingliederung

Rechtsfolge:

Das Unternehmen der Kapitalgesellschaft ist unselbständiger Bestandteil des Besitzunternehmens.



Pflichten / Haftungsfragen der Geschäftsführer

Pflichten GF in der Krise

- Verantwortlich für Gesellschaftsinteressen
- Verantwortlich für Gläubigerinteressen
- Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns
- ggf. Zurückweisung von Gesellschafteranweisungen
- Vermeidung von Risikogeschäften

Rechtsfolge bei Verstoß und Schadeneintritt

=> Beweislast beim GF, dass Schaden auch bei ordentlichem Verhalten eingetreten wäre

Innen- und Außenhaftung

Innenhaftung = Haftung ggü. Gesellschaft

Die Innenhaftung gilt auch bei deliktischen Haftungen etwa aus unerlaubten Handlungen.

Außenhaftung = Haftung ggü. Gläubigern der Gesellschaft

Relevante Haftungstatbestände der Innenhaftung

- **Verbotene Stammkapitalausschüttung**

Zahlungen aus dem zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögens der Gesellschaft an Gesellschafter

=> Haftung GF §§ 43 Abs. 3, 30 GmbHG

- **Erstattungspflicht für verbotene Zahlungen, § 64 Abs. 2 GmbHG**

Zahlungen, die nach dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder nach Feststellung der Überschuldung noch geleistet werden

=> Erstattungspflicht GF § 64 Abs. 2 GmbHG

es sei denn,

Zahlungen sind mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäfts-mannes vereinbar.

▪ Haftung für existenzvernichtende Eingriffe

Definition:

Ein **existenzvernichtender Eingriff** in das Gesellschaftsvermögen liegt vor, wenn der Gesellschaft offen oder verdeckt Vermögenswerte entzogen werden, die sie zur Erfüllung ihrer Verbindlichkeiten benötigt und die Gesellschaft so in die Lage bringt, in der sie ihre Verbindlichkeiten nicht mehr oder nur noch in geringem Maße erfüllen kann.

⇒ Bei Mitwirkung GF an solchen Eingriffen Schadenersatzhaftung des GF

⇒ GF darf entsprechende Weisungen der Gesellschafter nicht befolgen

- **Nichteinberufung der Gesellschafterversammlung bei Verlust der Hälfte des Stammkapitals**

Verlust der Hälfte des Stammkapitals bzw. des Grundkapitals GF hat unverzüglich Gesellschafterversammlung einzuberufen

⇒ Bei Verstoß Schadenersatzpflicht ggü. Gesellschaft und ggf. strafbar

Relevante Haftungstatbestände der Außenhaftung

▪ Insolvenzverschleppung

Antragspflicht GF nach Eintritt Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung unverzüglich (innerhalb von 3 Wochen)

Ausschöpfung der 3-Wochen-Frist nur bei begründeter Sanierungsaussicht

=> Bei schuldhafter Verspätung oder Ausbleiben der Antragsstellung = strafbare Handlung des GF (es droht Freiheits- oder Geldstrafe)

=> GF ist Gläubigern der Gesellschaft zum Schadenersatz verpflichtet

- **Nicht abgeführte Sozialversicherungsbeiträge**

Trotz Fälligkeit keine Abführung der Arbeitnehmer-Beiträge zur Sozialversicherung

vorsätzliches Handeln des GF

⇒ Persönliche Haftung des GF §§ 823 Abs. 2 BGB, 266 a StGB

es sei denn,

GF hatte keine Kenntnis, dass die Abführung aufgrund der Liquiditätssituation gefährdet sein könnte.

▪ Rückständige Steuern

vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung etwa folgender Pflichten durch den GF:

- Buchführungs- u. Aufzeichnungspflichten
- Pflicht zur Abgabe der Steuererklärungen
- Auskunftspflichten
- Pflicht zur Abführung Lohnsteuer

=> Persönliche Haftung des GF, §§ 69, 34 AO für Steuerausfälle wegen

Beachte: Die von § 34 AO erfassten Personen müssen dafür Sorge tragen, dass die Steuern aus den Mitteln, die sie verwalten, auch bezahlt werden.

Fehlende steuerrechtliche Kenntnisse können den GF nicht entlasten.

Voraussetzung für eine persönliche Haftung ist stets, dass die
Pflichtverletzung

ursächlich für den Steuerausfall ist.