



# **GmbH in der Krise**

**Steuerliche Behandlung von  
Stützungsmaßnahmen der Gesellschafter**

Von

**Prof. Dr. Hans Ott**

**ERICH SCHMIDT VERLAG**

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

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

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

<http://ESV.info/978-3-503-20024-5>

**Zitiervorschlag:**

Ott, GmbH in der Krise

ISBN 978-3-503-20024-5 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-20025-2 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2021

[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Druck: docupoint, Barleben

## Vorwort

Nicht zuletzt durch die gravierenden Folgen der Corona-Pandemie sind viele Unternehmen bereits in eine Krisensituation geraten oder stehen vor einer solchen Krisensituation. Auch die gesetzgeberischen Maßnahmen und Hilfspakete aufgrund der Corona-Pandemie können nicht verhindern, dass Stützungsmaßnahmen der Inhaber oder Gesellschafter erforderlich werden. Vor diesem Hintergrund zeigt das vorliegende Buch auf, mit welchen ausgewählten Stützungsmaßnahmen zur Verbesserung der Liquiditäts- und Ertragslage die Gesellschafter eine mittelständisch geprägte GmbH in einer Krisensituation wieder zurück in die Erfolgsspur führen können und welche steuerlichen Folgen sich hieraus ergeben.

Ausgehend von der Absenkung von Leistungsvergütungen und deren steuerliche Nebenwirkungen werden die Maßnahmen zur Zuführung von Eigenkapital sowie die Gewährung von Gesellschafterdarlehen unter Berücksichtigung der steuerlichen Konsequenzen diskutiert. Schließlich werden die komplexen steuerlichen Fragen erörtert, die sich bei Darlehensverlusten der Gesellschafter und bei der Inanspruchnahme aus Bürgschaften der Gesellschafter zugunsten ihrer GmbH ergeben können. Die hierzu ergangenen gesetzlichen Änderungen in jüngster Zeit haben vielfältige Fragen aufgeworfen, wann solche Darlehensverluste zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung führen, die bei einer Veräußerung der GmbH-Anteile oder der Auflösung der GmbH steuermindernd berücksichtigt werden können. Diese gesetzlichen Änderungen werden ebenso diskutiert wie die Frage, in welchen Fällen solche Darlehensverluste – derzeit noch – zu einem vollständigen Verlustausgleich mit anderen positiven Einkünften führen können. Berücksichtigt ist der Rechtszustand im Mai 2021.

Das vorliegende Buch, mit dem etwaige Stützungsmaßnahmen in der Krise der GmbH grundlegend dargestellt und deren steuerliche Konsequenzen aufgezeigt werden, vermag eine umfassende Kommentierung der zahlreichen Einzelfragen nicht zu ersetzen. Hierzu dienen vielmehr die vielfältigen Hinweise auf einschlägige Kommentare und weiterführende Beiträge im Fachschrifttum. Das Werk hat sich vielmehr zum Ziel gesetzt, dem Praktiker grundlegende Hilfestellungen zur Verfügung zu stellen, die zur Lösung steuerlicher Fragestellungen beitragen und eine sichere Gestaltung gewährleisten.

In die praxisorientierte Darstellung der steuerlichen Konsequenzen sind die langjährigen praktischen Erfahrungen aus der Tätigkeit als Steuerberater sowie als Dozent aus zahlreichen Seminarveranstaltungen zur Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter eingeflossen. Das Werk enthält vielfältige Hinweise auf Gestaltungen und auf steuerliche Fallstricke. Zielgruppe sind in erster Linie Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte, die mittelständisch geprägte Kapitalgesellschaften beraten, aber auch Mitarbeiter in Steuerabtei-

lungen solcher Unternehmen. Darüber hinaus finden aber auch Hochschullehrer, Dozenten, Referenten und Studierende und andere Personen mit einem fortgeschrittenen Ausbildungsstand mit dem Werk einen Überblick über die einschlägigen Stützungsmaßnahmen und deren steuerliche Behandlung.

Ein herzlicher Dank gebührt dem Erich Schmidt Verlag und vor allem Herrn Dr. Stefan Lorenz, auf dessen Anregung dieses Buch zurückzuführen ist. Schließlich gebührt Herrn Franz Lübbehüsen ein ebenso herzlicher Dank für die redaktionelle Betreuung während der Entstehung dieses Werks.

Dem Leser möge dieses Buch die erhofften Hilfestellungen bei der Lösung praktischer Fragestellungen an die Hand geben. Anregungen und kritische Hinweise sind jederzeit willkommen.

Köln, im Mai 2021

Prof. Dr. Hans Ott

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	5
<b>I. Einführung</b> .....	11
<b>II. Absenken von Leistungsvergütungen</b> .....	13
1. Geschäftsführervergütungen .....	13
2. Vorübergehender Vergütungsverzicht .....	15
3. Steuerliche Nebenwirkungen bei Absenkung von Vergütungen .....	16
3.1. Gehaltsabsenkung und Pensionszusage .....	16
3.2. Verbilligte Nutzungsüberlassung .....	18
3.3. Steuerfalle bei disquotaler Nutzungsüberlassung .....	22
3.4. Unverzinsliche Darlehen .....	23
4. Schenkungsteuerliche Folgen von Stützungsmaßnahmen in der Krise .....	27
<b>III. Zuführung von Eigenkapital</b> .....	31
1. Erhöhung des Stammkapitals .....	31
2. Disquotale Einzahlung in die Kapitalrücklage .....	35
2.1. Gesellschaftsrechtliche Voraussetzungen .....	35
2.2. Schenkungsteuerliche Folgen .....	36
2.3. Ertragsteuerliche Folgen .....	36
2.4. Einlagenzuordnung bei mehreren Anteilen an derselben GmbH .....	38
3. Rückzahlungen aus der personengebundenen Rücklage .....	41
4. Einlagenrückgewähr bei mehreren Anteilen an derselben GmbH .....	44
4.1. Zulässigkeit einer anteilsbezogenen Betrachtung .....	44
4.2. Beispielfälle .....	46
4.3. Alternativer Aufteilungsmaßstab .....	48
4.4. Zusammenlegung von Anteilen .....	49
<b>IV. Gewährung von Gesellschafterdarlehen</b> .....	51
1. Abzug von Refinanzierungsaufwendungen bei Gesellschafterdarlehen .....	51
2. Darlehensgewährung durch nahestehende Personen .....	55
2.1. Näheverhältnis i. S. des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG .....	56
2.2. Näheverhältnis zwischen Darlehensgeber und Anteilseigner .....	59
2.3. Einflussnahme auf den Darlehensgeber und Abhängigkeitsverhältnis .....	61
2.4. Spezialregelung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG .....	62

3. Entlastung von Verbindlichkeiten durch Forderungsverzicht .....	63
3.1. Steuerbefreiung des Sanierungsertrags .....	63
3.2. Gesellschaftsrechtlich veranlasster Forderungsverzicht .....	67
4. Forderungsverzicht mit Besserungsabrede .....	78
4.1. Steuerliche Folgen .....	78
4.2. Verzinsung für den Verzichtszeitraum .....	81
5. Schenkungsteuer beim disquotalen Forderungsverzicht .....	82
6. Umwandlung von Fremdkapital in Eigenkapital .....	83
7. Rangrücktritt .....	83
<b>V. Verzicht auf Pensionsansparungen</b> .....	87
1. Betriebliche oder gesellschaftsrechtliche Veranlassung .....	87
2. Rechtsfolgen des Verzichts .....	88
3. Verzicht auf den Future-Service .....	92
<b>VI. Ausfall von Finanzierungshilfen des GmbH-Gesellschafters</b> .....	95
1. Einführung .....	95
2. Ausfall von Gesellschafterdarlehen .....	95
2.1. Entwicklungslinien in der BFH-Rechtsprechung .....	95
2.2. Behandlung nach dem BMF-Schreiben vom 21. 10. 2020 .....	98
3. Ausfall von Gesellschafterdarlehen nach § 17 Abs. 2a EStG .....	103
3.1. Inhalt der Regelung des § 17 Abs. 2a EStG .....	103
3.2. BFH-Rechtsprechung als Anlass für die Neuregelung .....	106
3.3. Abzugsfähigkeit von Refinanzierungszinsen .....	114
4. Änderung in § 20 Abs. 6 EStG .....	115
5. Bedeutung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG .....	117
6. Definition und Umfang nachträglicher Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2a EStG .....	118
6.1. Offene und verdeckte Einlagen .....	118
6.2. Wirtschaftlich mit einer Einlage vergleichbare Darlehensforderung .....	120
6.3. Darlehensverluste .....	122
6.4. Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen .....	128
7. Konkurrenzverhältnis zwischen den §§ 17 und § 20 Abs. 2 EStG .....	129
7.1. Subsidiaritätsprinzip nach § 20 Abs. 8 EStG .....	129
7.2. Konkurrenzverhältnis nach dem Inkrafttreten des § 17 Abs. 2a EStG .....	130
7.3. Konkurrenzverhältnis vor dem Inkrafttreten des § 17 Abs. 2a EStG .....	136
7.4. Übersicht und Beispielfälle zum Konkurrenzverhältnis .....	138
8. Ausschließliche Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG nach dem Holding-Modell .....	142
9. Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung .....	147

<b>VII. Neuregelung des § 32d Abs.2 Nr. 1 Buchst. b EStG durch das Jahressteuergesetz 2020</b> .....	149
1. Inhalt der Neuregelung .....	149
2. Zeitliche Anwendung der Neureglung .....	150
3. Begründung zur Neuregelung .....	150
4. Praktische Auswirkungen der Änderung in § 32d Abs.2	
Nr. 1 Buchst. b EStG .....	152
4.1. Ausschluss aus der Abgeltungsteuer .....	152
4.2. Konkurrenzverhältnis zwischen § 17 Abs.2a und § 20 EStG ....	154
4.3. Ausfall von Darlehen .....	155
4.4. Verzicht auf Darlehensforderungen .....	156
4.5. Unmittelbar betroffene Fälle .....	157
<b>VIII. Besonderheiten bei Bürgschaften</b> .....	161
<b>Stichwortverzeichnis</b> .....	163