



Die Community für Entscheider im Steuerbereich

HERZLICH WILLKOMMEN

17. taxcellence club

**Steuerliche Fragen von Sanierungsmaßnahmen
bei Kapitalgesellschaften**

Düsseldorf, den 24. August 2023



Die Community für Entscheider im Steuerbereich

- ✦ Hochwertige Wissensvermittlung
- ✦ Offener Gedankenaustausch
- ✦ Intensives Networking

Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Steuerliche Fragen von Sanierungsmaßnahmen bei Kapitalgesellschaften

1. Sanierungsgewinne (§§ 3a, 3c Abs. 4 EStG)
2. Darlehensverzicht mit Besserungsvereinbarung
3. Rangrücktritt
4. Regresslose Schuldübernahme (Debt-Push-Up)
5. Bareinlage und Rückzahlung des Gesellschafterdarlehens

Podiumsdiskutanten:

- Dr. Peter Brandis, Vorsitzender Richter am BFH
- MR Thorsten Kontny, Referatsleiter, Finanzministerium NRW
- RA/StB Dr. Alexander Witfeld, Assoziierter Partner FGS

Moderation:

- Prof. Dr. Guido Förster (Henrich-Heine-Universität Düsseldorf)

Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Steuerliche Fragen von Sanierungsmaßnahmen bei Kapitalgesellschaften

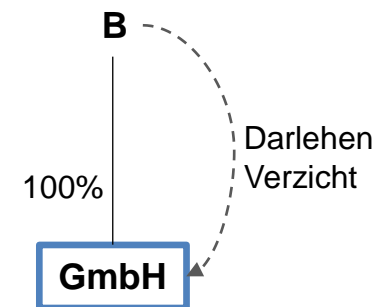
1. Sanierungsgewinne (§§ 3a, 3c Abs. 4 EStG)
2. Darlehensverzicht mit Besserungsvereinbarung
3. Rangrücktritt
4. Regresslose Schuldübernahme (Debt-Push-Up)
5. Bareinlage und Rückzahlung des Gesellschafterdarlehens

- Betrieblich veranlasster Schulderrlass?
- Ja: Bei Gläubigerakkord. Verzicht nur des Gesellschafters spricht gegen eine betriebliche Veranlassung (BFH 29.7.1997 VIII R 57/94).

Problemfälle

- Gesellschafter ist der einzige (wesentliche) Gläubiger.
- Andere Gläubiger haben Sicherungsrechte und verzichten daher nicht.
- Fremdübliche Sanierungshandlung auch möglich, wenn nur der Gesellschafter oder ihm Nahestehende verzichten (BFH 15.10.1997 I R 103/93, 17.7.2013 X R 17/11).
- Was ist ein betrieblich begründeter Schulderrlass?

Gesellschafterverzicht und Sanierungsgewinn

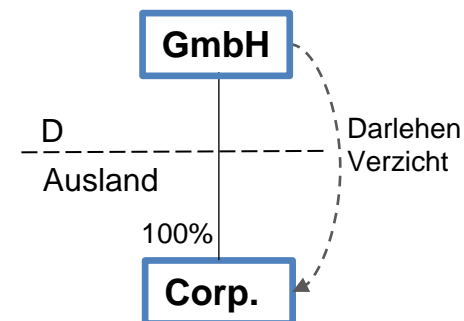


- GmbH verzichtet auf die wertlose Forderung ggü. ihrer passiv tätigen Auslandstochter-KapG.
- Ausland qualifiziert den Verzicht als Einlage zum Nennwert und besteuert daher nicht.

Problem

- Hinzurechnungsbesteuerung des Verzichtsertrags wegen dessen Niedrigbesteuerung?

Hinzurechnungsbesteuerung



Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Steuerliche Fragen von Sanierungsmaßnahmen bei Kapitalgesellschaften

1. Sanierungsgewinne (§§ 3a, 3c Abs. 4 EStG)
2. Darlehensverzicht mit Besserungsvereinbarung
3. Rangrücktritt
4. Regresslose Schuldübernahme (Debt-Push-Up)
5. Bareinlage und Rückzahlung des Gesellschafterdarlehens

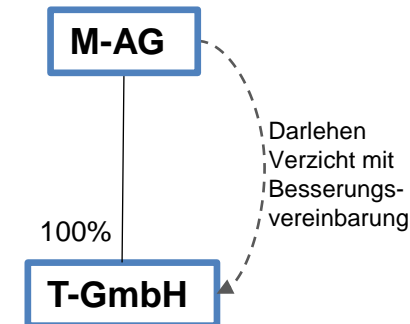
T-GmbH

- Vermögensmehrung durch Wegfall der Verbindlichkeit
 - Soweit Forderung werthaltig: vE, stl. Einlagekonto
 - Soweit Forderung **nicht werthaltig**: Gewinn, § 3a EStG?

M-AG

- Soweit Forderung werthaltig: vE, Erhöhung der AK der T-GmbH-Beteiligung.
- Soweit Forderung **nicht werthaltig**:
 - Betriebsvermögensminderung
 - Abzugsverbot gem. § 8b III 4, 5, 8 KStG
 - Erleichterungen beim Drittvergleich (§ 8b III 7 KStG) (BFH 18.5.2021 I R 62/17, 9.6.2021 I R 32/17, 13.1.2022 I R 15/21, VWG VP 2023, Rn. 3.128)?

Zeitpunkt des Darlehensverzichts



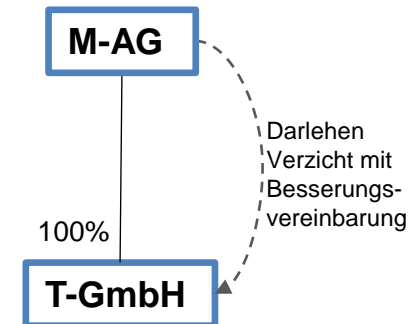
T-GmbH

- Wiedereinbuchung der Verbindlichkeit (ex nunc)
 - Soweit bei Verzicht vE: keine Aufwandswirksamkeit, Minderung stl. Einlagekonto (Direktzugriff)?
 - Soweit bei Verzicht Gewinn: grds. aufwandswirksam, aber § 3c IV 3 EStG (wenn zuvor § 3a EStG)
 - Kein „nicht genutzter Verlust“ iSd. § 8c KStG.
 - Nur ausnahmsweise vGA (Schuldnerwechsel, BFH 21.2.2018 I R 46/16)

M-AG

- Soweit bei Verzicht vE: Minderung der AK der T-GmbH-Beteiligung.
- Soweit bei Verzicht Aufwand, aber Abzugsverbot: Betriebsvermögensmehrung steuerfrei gem. § 8b III 9 KStG?

Besserungsfall

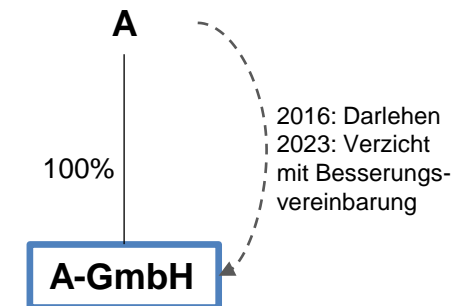


Zeitpunkt des Darlehensverzichts (§ 17 EStG)

A-GmbH (wie oben, Folie 5)

Anteilseigner A (nach Inkrafttreten § 17 IIa EStG)

- Krisendarlehen, krisenbestimmtes Darlehen*, Finanzplan-darlehen: nachtr. AK auf Beteiligung iHd. des Nennwerts der Forderung (§ 17 IIa 3 Nr. 1 und 2 EStG).
- Stehengelassenes Darlehen:
 - Soweit werthaltig: nachträgliche AK auf Beteiligung.
 - Soweit nicht werthaltig: **Verzichtsverlust**
=> § 20 II 1 Nr. 7, S. 2 EStG (BMF 7.6.2022)
 - Beteiligung < 10%: § 20 VI 6 EStG
 - Beteiligung >= 10% (§ 32d II Nr. 1 S. 1 Bst. b) EStG)
Neudarlehen (ab 2021): § 20 VI 6 EStG (str.)
Altdarlehen (bis 2020 ausgereicht): tarifbesteuert noch bis 2023, ab 2024 § 20 VI 6 EStG (str.).
 - BMF 7.6.2022, Rn 62: Verlustrealis. erst bei Entfallen der Besserungsvereinbarung (a.A. FG RP 19.11.2018, rkr; FG München 17.2.2022, Rev. (VIII R 8/22))

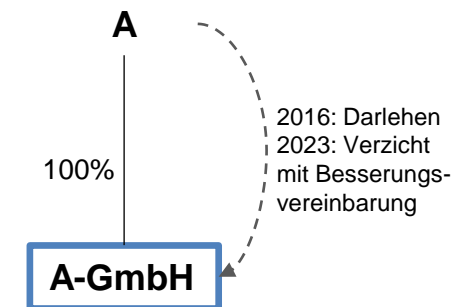


A-GmbH (wie oben, Folie 6)

Anteilseigner A

- Minderung der AK, soweit zuvor Erhöhung.
- Soweit zuvor Verlust gem. § 20 II 1 Nr. 7, S. 2 EStG: Gewinn im Zeitpunkt der Darlehensrückzahlung (bloße Werterhöhung der Forderung im PV ist nicht steuerbar)
- Gestaltungsmissbrauch, wenn vor Eintritt des Besserungsfalls schädlicher Beteiligungserwerb?
 - Ja: BFH 1.2.2001 IV R 3/00
 - Nein: BFH 11.12.2018 VIII R 21/15
 - Beachte: Seit 2009 ist steuerfreie Vereinnahmung unter Nennwert erworbener Darlehensforderungen (auch) im PV nicht mehr möglich (§ 20 EStG).

Besserungsfall



Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Steuerliche Fragen von Sanierungsmaßnahmen bei Kapitalgesellschaften

1. Sanierungsgewinne (§§ 3a, 3c Abs. 4 EStG)
2. Darlehensverzicht mit Besserungsvereinbarung
3. Rangrücktritt
4. Regresslose Schuldübernahme (Debt-Push-Up)
5. Bareinlage und Rückzahlung des Gesellschafterdarlehens

1. Gesellschaftsebene - Überschuldungsstatus

- § 19 II 2 InsO: Keine Passivierung im Überschuldungsstatus, wenn zwischen Gläubiger und Schuldner gem. § 39 II InsO der Nachrang im Insolvenzverfahren hinter den Rang des § 39 I Nr. 5 InsO vereinbart worden ist.
- BGH v. 5.3.2015: RR muss sich in zeitlicher Hinsicht auch auf den Zeitraum vor Verfahrenseröffnung erstrecken.
- Qualifizierter Rangrücktritt gem. BGH-Urteil v. 8.1.2001 nicht mehr erforderlich. Allerdings genügt dieser auch den neuen Anforderungen.

1. Gesellschaftsebene – Handels- und Steuerbilanz

- Trotz Rangrücktritt ist Darlehensverbindlichkeit in HB und StBil weiter zu passivieren.
- Ausnahme § 5 IIa EStG
 - Rückzahlungen nur aus künftigen Jahresüberschüssen, aus künftigen Liquidationsüberschüssen bei nicht konkret absehbarer Liquidation oder aus künftigen Bilanzgewinnen erlaubt, sofern nach den konkreten Verhältnissen des Bilanzstichtags ein Bilanzgewinn nicht entstehen kann (BFH v. 15.4.2015 I R 44/14).
 - => Verbindlichkeit in StBil auszubuchen; HB strittig.
 - => Steuerliche Konsequenzen wie bei Darlehensverzicht mit BV.
 - Kein § 5 IIa EStG, wenn Möglichkeit zur Tilgung aus sonstigen freien Vermögen (ausdrücklich) vorgesehen (BMF v. 8.9.2006).

2. Gesellschafterebene

- Rangrücktritt berührt den Bestand der Forderung dem Grunde nach nicht, kann aber ggf. einen niedrigeren TW indizieren.
- Ausnahme § 5 IIa EStG
 - Bei **bilanzierendem Gesellschafter** ist Forderung in StBil (nicht HB) auszubuchen (BFH v. 10.11.2005 IV R 13/04).
=> Steuerliche Konsequenzen wie bei Darlehensverzicht mit BV.
 - Bei **Gesellschafter iSd § 17 EStG** ebenfalls steuerliche Folgen wie beim Darlehensverzicht mit BV.

Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Steuerliche Fragen von Sanierungsmaßnahmen bei Kapitalgesellschaften

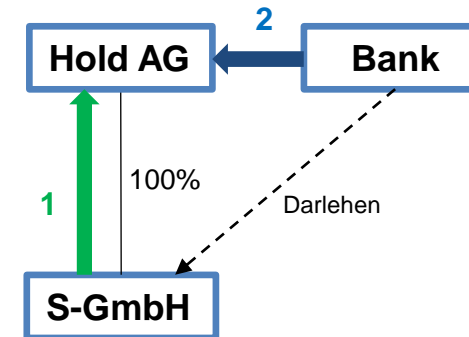
1. Sanierungsgewinne (§§ 3a, 3c Abs. 4 EStG)
2. Darlehensverzicht mit Besserungsvereinbarung
3. Rangrücktritt
4. Regresslose Schuldübernahme (Debt-Push-Up)
5. Bareinlage und Rückzahlung des Gesellschafterdarlehens

Regresslose Schuldübernahme ggü. Schuldnerin

1. Hold AG übernimmt durch Vertrag mit dem Gläubiger befreiend die Erfüllung der Darlehensrückzahlungsverbindlichkeit

Lsg.:

1. BFH 31.5.2005 X R 36/02: Einlage nur iHd. TW des hypothetischen Regressanspruchs des Bürgen im Zeitpunkt der Schuldübernahme.
=> Steuerfolgen entsprechen denen eines Darlehensverzichts (S-GmbH: Gewinn, soweit hypothetischer Regressanspruch der Hold AG wertlos / Hold AG: Abzugsverbot für BV-Minderung, § 8b III 4, 8 KStG).

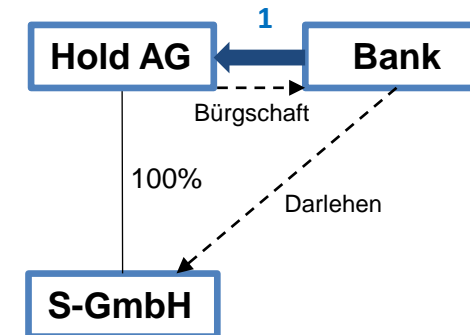


Befreiende Schuldübernahme durch Vertrag mit Gläubiger

1. Hold AG übernimmt durch Vertrag mit der Schuldnerin die unbedingte Erfüllung der Darlehensrückzahlungsverbindlichkeit unter Ausschluss jeglicher Regressansprüche
2. Bank genehmigt die Schuldübernahme bzw. Hold AG tilgt die Verbindlichkeit

Lsg.:

1. S-GmbH: Einlage eines Freistellungsanspruchs in die S-GmbH (BFH 20.12.2001 I B 74/01): Erfolgsneutral, soweit werthaltig. / Hold AG: Nachtr. AK auf S-Beteiligung und Einbuchung Freistellungsverbindlichkeit.
2. S-GmbH: Erfolgsneutrale Ausbuchung des Freistellungsanspruchs und der Verbindlichkeit / Hold AG: Erfolgsneutrale Wandlung bzw. Tilgung der Freistellungsverbindlichkeit



Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Steuerliche Fragen von Sanierungsmaßnahmen bei Kapitalgesellschaften

1. Sanierungsgewinne (§§ 3a, 3c Abs. 4 EStG)
2. Darlehensverzicht mit Besserungsvereinbarung
3. Rangrücktritt
4. Regresslose Schuldübernahme (Debt-Push-Up)
5. Bareinlage und Rückzahlung des Gesellschafterdarlehens

Bareinlage mit Darlehensrückzahlung

- Bareinlage
 - Gesellschaftsebene: steuerneutral (Ausn.: wenn bei Gesellschafter die Bareinlage einkommensmindernd, § 8 III 4 KStG).
 - Gesellschafterebene: Erhöhung der AK um Bareinlage.
- Tilgungsauszahlung
 - Gesellschaftsebene: steuerneutral, keine vGA.
 - Gesellschafterebene: steuerneutral (Ausn.: wertberichtigte Forderung).

Bareinlage mit Darlehensrückzahlung

- Gestaltungsmissbrauch?
 - Kein Gestaltungsmissbrauch
 - FG München v. 27.10.2009 – 6 K 3941/06, rkr.: tatsächlich vollzogene Einlage.
 - Bareinzahlung von im GesV vorgesehenen Nachschüssen ist gesetzlicher Normalfall (§ 26 GmbHG).
 - Gefahr des Vollstreckungszugriffs anderer Gläubiger (FG Bln-Brbg, FG Ddf).
 - BFH v. 20.7.2018 IX R 5/15, BStBl II 2019, 194: tatsächliche Einlage in Kapital-rücklage mit zeitnaher Tilgung eines gesellschafterverbürgten Drittdarlehens.
 - Gestaltungsmissbrauch
 - FG Berlin-Brandenburg v. 13.4.2010 – 6 K 53/06, rkr.: keine tatsächlich vollzogene Einlage, sondern Aufrechnung mit wertlosen Darlehensrückzahlungsanspruch.
 - FG Düsseldorf v. 22.12.2021 – 7 K 101/18 K, G, F (Rev. I R 11/22): Einlage und Tilgung der Verbindlichkeit wurden nur buchhalterisch abgebildet).
 - Nds. FG v. 26.9.2012 – 2 K 13510/10, rkr.: tatsächliche Einlage (überholt durch BFH v. 20.7.2018 IX R 5/15).

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Und jetzt:
Abendessen & Networking