

Gewinnbringer Forderungsverzicht



Zur Eigenkapitalstärkung verzichten Gesellschafter – insbesondere in der Krise – häufig auf Forderungen gegen ihre GmbH. In diesem Zusammenhang sind die ertragsteuerlichen Folgen unbedingt zu berücksichtigen.

Mit dem – auch formlos möglichen – Forderungsverzicht erlässt ein Gesellschafter seiner GmbH Schulden, beispielsweise aus Darlehen, Nutzungsentgelten oder aufgeführten Waren- oder Dienstleistungen. Sie fallen ohne Gegenleistung weg – und das endgültig. Die hierfür aufzubringenden Mittel sind anderweitig verwendbar. Handelsbilanziell erhöht sich, abhängig von der Vereinbarung, der Gewinn oder die Kapitalrücklage der Gesellschaft. Eine Umwandlung von Schulden in Stammkapital (Sachkapitalerhöhung) ist nur bei Werthaltigkeit der Forderung umsetzbar.

Das Erlöschen der Forderung wird als überschießend empfunden, wenn eine Rückkehr der GmbH in die Gewinnzone möglich ist und damit die Forderung zukünftig zumindest teilweise rückführbar erscheint.

Durch einen sog. Besserungsschein wird dies vermieden. Hierdurch wird der Verzicht unter die auflösende Bedingung einer Vermögensverbesserung gestellt. Die handelsbilanzielle Eigenkapitalstärkung tritt auch hierbei ein, da die Verbindlichkeit der Gesellschaft zunächst erlischt. Erst bei Bedingungseintritt ist die dann wieder aufliebende Verbindlichkeit zu passivieren.

Großer Gestaltungsspielraum

Bei der Vereinbarung eines Forderungsverzichts sind vielfältige Gestaltungen möglich. Beispielsweise können die Rückzahlungen auf einen bestimmten Teilbetrag beschränkt, erst ab Erreichen eines bestimmten Eigenkapitalwerts in bestimmten Tranchen zugelassen oder die Zinsen abweichend behandelt werden. Die Bedienung mehrerer verzich-

tender Gesellschafter oder Gläubiger kann auch in einer bestimmten Rangfolge erfolgen.

Ferner wird vielfach der sog. qualifizierte Rangrücktritt zur Beseitigung einer Krise verwendet. In einem solchen Fall bleiben die Forderung und hierfür gewährte Sicherheiten bestehen. Die GmbH braucht sie aber nur nach- oder letzttrangig aus zukünftigen Bilanzgewinnen und Liquidationserlösen zu erfüllen, sodass die Erfüllung der Forderung in der Verlustphase ausgesetzt ist.

Andere Maßnahmen sind Zahlungsaufschub, Barkapitalerhöhung, die Realisierung stiller Reserven von nicht betriebsnotwendigem Vermögen, die Gesellschafter- oder Gläubigergarantie einer für die Schuldenerfüllung ausreichenden Vermögensausstattung der GmbH (sog. harte Patronatserklärung) sowie die Schuldenübernahme.

Zur Beseitigung einer Überschuldung der GmbH ist zukünftig der Verzicht des Gesellschafters auf seine Forderung wohl nicht mehr erforderlich, wenn diese schon kapitaleretzend war, d.h. infolge der Krise eine Sperre der Rückzahlung bestand. Nach dem Entwurf des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG) sollen solche Verbindlichkeiten im Überschuldungsstatus der GmbH per se nicht mehr auszuweisen sein.

Steuerliche Auswirkungen

Durch den Forderungsverzicht eines Gläubigers entsteht ein Sanierungsgewinn. Dieser erhöht grundsätzlich die Steuerlast der GmbH, soweit keine Verlustvorträge nutzbar sind. Beim Gesellschafterverzicht gilt dies nur hinsichtlich des nicht werthaltigen Forderungsteils; der werthaltige Teil gilt als

verdeckt eingelegt (steuerliche Kapitalmaßnahme).

Sanierungsfördernd gewährte bisher die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 27.3.2007) die zinsfreie Stundung der Ertragsteuern auf den Gewinn aus bestimmten Sanierungsmaßnahmen, insbesondere dem Forderungsverzicht. Mit seiner endgültigen Feststellung – außer beim Besserungsschein – wurde sogar der Steuererlass gewährt. Dazu mussten folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Sanierungsabsicht;
- Sanierungsbedürftigkeit, sprich: ohne Sanierungsmaßnahmen dürfte die erfolgreiche Betriebsfortführung nicht möglich sein;
- Sanierungsfähigkeit, sprich: die Maßnahme muss die Wiederherstellung der Ertragsfähigkeit ermöglichen.

Das Finanzgericht München, gegen dessen Urteil Rechtsmittel eingelegt wurde, hält diese Praxis als Billigkeitsmaßnahme für nicht gesetzmäßig, da vorher eine gesetzliche Steuerfreistellung bestand, die aufgehoben wurde. Bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs sollte vorab eine – allerdings gebührenpflichtige – verbindliche Auskunft über die Begünstigung des Sanierungsgewinns eingeholt werden.



Jochen Jungbluth
Rechtsanwalt und
Steuerberater
Heuking Kühn Lüer
Wojtek, Köln