

Inhaltsübersicht

Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	XXVII
Einleitung	1
A. Einführung in die Thematik	1
B. Problemstellung und Zielsetzung	7
C. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes und Gang der Darstellung	10
Kapitel 1: Krise, Sanierung und Steuerrecht: Ökonomische Grundlagen und rechtliche Rahmenbedingungen der Bilanzrestrukturierung durch Forderungserlass und Rangrücktritt	15
A. Die Unternehmenskrise	16
1. Begriff der Unternehmenskrise	16
2. Ablauf einer Unternehmenskrise	17
3. Ursachen der Unternehmenskrise	20
4. Einordnung des Untersuchungsgegenstandes	21
B. Die Unternehmenssanierung	23
1. Begriff der Unternehmenssanierung	23
2. Einordnung des Untersuchungsgegenstandes	27
	IX

C. Steuerliche Regelungen zwischen Krise und Sanierung	29
1. Interessensgegensatz von Steuer- und Sanierungsrecht	29
2. Einzelne steuerrechtliche Vorschriften mit Bezug zu dem Gegenstand der Untersuchung	32
3. Zusammenfassung und Einordnung des Untersuchungsgegenstandes	42

Kapitel 2: Forderungserlass und qualifizierter Rangrücktritt in der Handels- und Steuerbilanz der schuldenden Kapitalgesellschaft **43**

A. Forderungserlass ohne Besserungsvereinbarung	43
1. Zivilrechtliche Grundlagen	44
2. Handelsbilanz	47
3. Steuerbilanz	61
B. Forderungserlass gegen Besserungsschein	120
1. Zivilrechtliche Grundlagen	120
2. Handelsbilanz	122
3. Steuerbilanz	161
C. Qualifizierter Rangrücktritt	182
1. Zivil- und insolvenzrechtliche Grundlagen	182
2. Handelsbilanz	192
3. Steuerbilanz	232
4. Rangrücktritt eines Gesellschafters aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung; die Verpflichtung ist nicht rein gewinnabhängig	262

Kapitel 3: Handels- und steuerrechtliche Behandlung von Forderungserlass und qualifiziertem Rangrücktritt aus der Perspektive des Gläubigers	269
A. Forderungserlass ohne Besserungsschein	271
1. Handelsbilanz	271
2. Steuerrechtliche Behandlung	283
B. Forderungserlass gegen Besserungsschein	320
1. Handelsbilanz	320
2. Steuerrechtliche Behandlung	324
C. Qualifizierter Rangrücktritt	333
1. Handelsbilanz	333
2. Steuerbilanz	334
 Kapitel 4: Kautelarjuristische Analyse der dargestellten Sanierungsinstrumente	 337
A. Perspektive der schuldenden Kapitalgesellschaft	338
1. Forderungserlass ohne Besserungsschein	338
2. Forderungserlass mit Besserungsschein	342
3. Qualifizierter Rangrücktritt	345
4. Zusammenfassung	346
B. Perspektive des Gläubigers	349
1. Haupt- oder Alleingesellschafter: Vornehmliches Interesse am Erhalt der Beteiligung	350
2. Minderheitsgesellschafter: Vornehmliches Interesse am Erhalt der Forderung	354

3. Drittgläubiger: Ausschließliches Interesse am Erhalt der Forderung	357
4. Zusammenfassung	359
Zusammenfassung in Thesen	361
Literaturverzeichnis	381
Rechtsprechungs-/ Verwaltungsanweisungsverzeichnis	395

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	XXVII
Einleitung	1
A. Einführung in die Thematik	1
B. Problemstellung und Zielsetzung	7
C. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes und Gang der Darstellung	10
Kapitel 1: Krise, Sanierung und Steuerrecht: Ökonomische Grundlagen und rechtliche Rahmenbedingungen der Bilanzrestrukturierung durch Forderungserlass und Rangrücktritt	15
A. Die Unternehmenskrise	16
1. Begriff der Unternehmenskrise	16
2. Ablauf einer Unternehmenskrise	17
3. Ursachen der Unternehmenskrise	20
4. Einordnung des Untersuchungsgegenstandes	21
B. Die Unternehmenssanierung	23
1. Begriff der Unternehmenssanierung	23
a) Ökonomische Ansätze	23

b) Rechtliche Ansätze	25
2. Einordnung des Untersuchungsgegenstandes	27
C. Steuerliche Regelungen zwischen Krise und Sanierung	29
1. Interessensgegensatz von Steuer- und Sanierungsrecht	29
2. Einzelne steuerrechtliche Vorschriften mit Bezug zu dem Gegenstand der Untersuchung	32
a) Überblick	32
b) Mindestbesteuerung im Rahmen des Verlustabzuges	33
c) Verlustabzugsbeschränkung bei Anteilseignerwechsel	35
d) Zinsschranke	38
e) Verlustabzugsbeschränkung bei Gesellschafter- fremdfinanzierung	40
3. Zusammenfassung und Einordnung des Untersuchungsgegenstandes	42

Kapitel 2: Forderungserlass und qualifizierter Rangrücktritt in der Handels- und Steuerbilanz der schuldenden Kapitalgesellschaft

43

A. Forderungserlass ohne Besserungsvereinbarung	43
1. Zivilrechtliche Grundlagen	44
a) Rechtsnatur des Forderungserlasses	44
b) Abgrenzung zu anderen Gestaltungen	46
c) Zusammenfassung	47
2. Handelsbilanz	47
a) Drittgläubiger: Ertragswirksame Auflösung	48
b) Gesellschaftergläubiger: Maßgeblichkeit der Zweckbestimmung	49

(1) Möglichkeit einer Zweckbestimmung von Gesellschafterzuwendungen	50
(2) Feststellung der Zweckbestimmung: Subjektiver Wille oder objektive Umstände maßgeblich?	54
(3) Die Bewertung der Zuwendung	55
(4) Ergebnis	60
3. Steuerbilanz	61
a) Drittgläubiger	61
b) Gesellschaftergläubiger	61
(1) Grundlagen: Die steuerliche Veranlassung und die Bedeutung für den Untersuchungsgegenstand	62
(a) Veranlassung im Steuerrecht	62
(b) Exkurs: Besonderheiten bei konzerninternen Darlehensbeziehungen	71
(i) Grenzüberschreitende Konzerndarlehen	71
(ii) Unterschiedliche Veranlassungszusammenhänge bei einem konzerninternen Forderungsverzicht der Muttergesellschaft	73
(c) Bedeutung für den Untersuchungsgegenstand	77
(2) Regelfall: Gesellschaftsrechtlich veranlasster Forderungsverzicht	78
(3) Ausnahme: Betrieblich veranlasster Forderungsverzicht	78
(4) Bewertung der „Verzichtseinlage“	82
(5) Ergebnis	90

c) Einordnung als Sanierungsgewinn	91
(1) Historischer Hintergrund	91
(2) Konflikt mit dem EU-Beihilferecht?	97
(3) Tatbestand	99
(a) Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass	99
(b) Unternehmensbezogene Sanierung	101
(4) Rechtsfolgen	106
(a) Steuerfreiheit des Sanierungsertrages	106
(b) Zwang zur Ausübung steuerlicher Wahlrechte	107
(c) Verbrauch von Verlusten und negativen Einkünften	111
(i) Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen (§ 3a Abs. 3 S. 1 i. V. m. § 3c Abs. 4 EStG)	112
(ii) Untergang von Verlustverrechnungspotentialen (§ 3a Abs. 3 S. 2 EStG) und Verlustuntergang bei nahestehenden Personen (§ 3a Abs. 3 S. 3 EStG)	117
(5) Fazit zu § 3a EStG und Einordnung des Untersuchungsgegenstandes	119
B. Forderungserlass gegen Besserungsschein	120
1. Zivilrechtliche Grundlagen	120
2. Handelsbilanz	122
a) Auswirkungen der Besserungsvereinbarung: Vier Varianten der Verpflichtung	122

(1) Gewinnabhängige Verpflichtung gegenüber einem Drittgläubiger beziehungsweise gegenüber einem Gesellschafter, der aus betrieblicher Veranlassung auf seine Forderung verzichtet hat	123
(a) Herrschende Meinung: Ausbuchung der Verbindlichkeit	123
(i) Wirtschaftliche Belastung	124
(ii) Isolierte Betrachtung von Forderungsverzicht und Besserungsabrede	132
(iii) Grundsatz der Nicht-Bilanzierung gewinnabhängiger Verpflichtungen ..	134
(b) Eigene Auffassung	138
(i) Ausgangspunkt: Verstoß gegen handelsrechtliche Prinzipien durch Ertragsbuchung	138
(ii) Auswirkungen auf den Forderungserlass mit Besserungsschein	139
(iii) Konsequenz: Ausweis einer Rückstellung möglich und geboten ...	140
(iv) Bewertung der Rückstellung: Trennung von Ansatz und Bewertung versus Erwartungswert	146
(v) Konflikt mit dem Grundsatz der Nicht-Bilanzierung gewinnabhängiger Verpflichtungen ..	150
(c) Zusammenfassung	153

(2) Gewinnabhängige Verpflichtung gegenüber einem Gesellschafter, der aufgrund gesellschaftsrechtlicher Veranlassung auf seine Forderung verzichtet hat	154
(3) Gewinnunabhängige Verpflichtung gegenüber einem Drittgläubiger beziehungsweise gegenüber einem Gesellschafter, der aus betrieblicher Veranlassung auf seine Forderung verzichtet hat	155
(4) Gewinnunabhängige Verpflichtung gegenüber einem Gesellschafter, der aufgrund gesellschaftsrechtlicher Veranlassung auf seine Forderung verzichtet hat	157
b) Eintritt des Besserungsfalles	158
c) Behandlung der Zinsen	159
d) Ergebnis	160
3. Steuerbilanz	161
a) Die Besserungsvereinbarung und § 5 Abs. 2a EStG ·	162
(1) Historischer Hintergrund von § 5 Abs. 2a EStG	162
(2) Rezeption und Analyse	164
(a) Die Kritik an der Gesetzesbegründung	165
(b) Konstitutive oder deklaratorische Bedeutung von § 5 Abs. 2a EStG?	166
(3) Auswirkungen auf den Forderungsverzicht mit Besserungsschein	170
(4) Zusammenfassung	174
b) Eintritt des Besserungsfalles	174
(1) Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos	175
(2) Erfolgswirksame Ausbuchung	179

(3) Behandlung der Zinsen	179
c) Ergebnis	180
C. Qualifizierter Rangrücktritt	182
1. Zivil- und insolvenzrechtliche Grundlagen	182
a) Begriff des Rangrücktritts	182
b) Der qualifizierte Rangrücktritt unter Berücksichtigung der Entscheidung BGHZ 204, 231	185
(1) Sachverhalt	185
(2) Dogmatik des Rangrücktritts nach dem BGH ·	187
c) Die Besserungsvereinbarung	189
d) Zusammenfassung	191
2. Handelsbilanz	192
a) Rezeption von BGHZ 204, 231 im handelsrechtlichen Schrifttum	193
b) Stellungnahme zu den Auffassungen des handelsrechtlichen Schrifttums	196
c) Eigene Auffassung	198
(1) Bedeutung, Inhalt und Reichweite der Zahlungssperre	199
(a) Der Vorbehalt der (drohenden) Insolvenzsperre und die erfassten Solvenzstadien	199
(b) Zeitliche Reichweite der Zahlungssperre ···	204
(c) Gegenständliche Reichweite der Zahlungssperre: Unterschiedliche Definition der „entsperrten“ Befriedigungsmasse von BGH und BFH ···	208
(d) Zusammenfassung	209
(2) Handelsbilanzielle Auswirkungen	210

(a) Vorliegen einer erzwingbaren Leistungspflicht	210
(b) Wirtschaftliche Belastung	211
(i) Bedeutung der vorinsolvenzlichen Zahlungssperre	212
(ii) Bedeutung des Vorbehalts der (drohenden) Insolvenzreife	219
(c) Verstoß gegen handelsrechtliche Bilanzierungsprinzipien	226
(3) Gegenbuchung im Falle der Ausbuchung	227
(a) Ausgangspunkt: Vergleich mit Forderungserlass gegen Besserungsschein nicht stimmig	227
(b) Auffassung von <i>W. Müller</i>	229
d) Ergebnis	231
3. Steuerbilanz	232
a) Auswirkungen der Rangrücktrittsvereinbarungen in der Steuerbilanz	232
(1) Darstellung und Analyse des Meinungsstands zur steuerbilanziellen Behandlung eines Rangrücktritts	232
(2) Stellungnahme und eigene Auffassung	240
(a) Bedeutung des Parteiwillens	240
(b) Konkrete Vermögensverhältnisse und abstrakte Gewinnerzielungsmöglichkeit des Schuldners	246
(c) Der qualifizierte Rangrücktritt im Lichte des § 5 Abs. 2a EStG	248
(d) Der Grundsatz der Nicht-Bilanzierung gewinnabhängiger Verpflichtungen	250
(3) Zusammenfassung	251

b) Der Problematik der Gegenbuchung und die Friktionen mit der Gläubigerbilanz	252
(1) Rangrücktritt eines Drittgläubigers beziehungsweise eines Gesellschafters aus betrieblicher Veranlassung	253
(2) Rangrücktritt eines Gesellschafters aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung; die Verpflichtung ist rein gewinnabhängig	254
(a) Zuführung eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes	255
(b) Keine Bildung von gebundenem Kapital ...	261
(c) Keine Bildung von Haftkapital	262
4. Rangrücktritt eines Gesellschafters aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung; die Verpflichtung ist nicht rein gewinnabhängig	262
a) Der Rangrücktritt als Anwendungsfall von § 3a EStG?	263
(1) Vorbemerkung	263
(2) Rangrücktritt als „Schuldenerlass“?	264
(3) Zusammenfassung	266
b) Ergebnis	266

Kapitel 3: Handels- und steuerrechtliche Behandlung von Forderungserlass und qualifiziertem Rangrücktritt aus der Perspektive des Gläubigers 269

A. Forderungserlass ohne Besserungsschein	271
1. Handelsbilanz	271
a) Forderungsverzicht eines Drittgläubigers	271

(1) Grundlagen: Bilanzierung von Forderungen eines Drittgläubigers	271
(2) Auswirkungen des Verzichts	273
b) Forderungsverzicht eines Gesellschafters aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung	274
(1) Grundlagen: Bilanzierung von Gesellschafterforderungen	274
(2) Auswirkungen des Verzichts: Erhöhung des Beteiligungsansatzes versus Erhaltungsaufwand	276
(3) Bewertung der Beteiligung	280
2. Steuerrechtliche Behandlung	283
a) Forderung wird im Betriebsvermögen gehalten	284
(1) Drittgläubiger	284
(2) Gesellschaftergläubiger	286
b) Forderung wird im Privatvermögen gehalten	288
(1) Drittgläubiger beziehungsweise Gesellschafter bei Beteiligung von weniger als 1%	289
(2) Gesellschaftergläubiger mit einer Beteiligung von mindestens 1%	296
(a) Hintergrund der Neuregelung von § 17 Abs. 2a EStG	297
(b) Einordnung des Gesellschafterforderungsverzichts	301
(i) Ausgangspunkt: Verdeckte Einlage	301
(ii) Berücksichtigung als Darlehensverlust gem. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG	303

(iii) Bewertung der nachträglichen Anschaffungskosten: Fortgeltung der Fallgruppen des Eigenkapitalersatzrechts	307
(iv) „Faktische“ Korrespondenz zwischen Vermögenszuwachs der Gesellschaft und Erhöhung des Beteiligungsansatzes des Gesellschafters?	310
(c) Verbleibender Anwendungsbereich von § 20 Abs.2 S.1 Nr.7 EStG im Bereich der Gesellschafterdarlehen	313
(d) Sonderfall: Beteiligung von mindestens 10 % und Anwendbarkeit von § 20 Abs.2 S.1 Nr.7 EStG: Bedeutung der Änderung von § 32d Abs.2 Nr.1 lit b S.1 EStG	317
(3) Ergebnis	319
B. Forderungserlass gegen Besserungsschein	320
1. Handelsbilanz	320
a) Erlass der Forderung	320
b) Eintritt des Besserungsfalls	322
2. Steuerrechtliche Behandlung	324
a) Erlass der Forderung	324
b) Eintritt des Besserungsfalls	326
(1) Forderung wird im Betriebsvermögen gehalten	326
(a) Drittgläubiger	326
(b) Gesellschaftergläubiger	327
(2) Forderung wird im Privatvermögen gehalten	330
(a) Drittgläubiger	330
(b) Gesellschaftergläubiger	330

C. Qualifizierter Rangrücktritt	333
1. Handelsbilanz	333
2. Steuerbilanz	334

Kapitel 4: Kautelarjuristische Analyse der dargestellten Sanierungsinstrumente 337

A. Perspektive der schuldenden Kapitalgesellschaft	338
1. Forderungserlass ohne Besserungsschein	338
a) Auswirkungen auf Liquidität und Bilanz	338
b) Steuerliche Implikationen	339
2. Forderungserlass mit Besserungsschein	342
a) Auswirkungen auf Liquidität und Bilanz	342
b) Steuerliche Implikationen	343
3. Qualifizierter Rangrücktritt	345
4. Zusammenfassung	346
B. Perspektive des Gläubigers	349
1. Haupt- oder Alleingesellschafter: Vornehmliches Interesse am Erhalt der Beteiligung	350
a) Vorüberlegungen	350
b) Steuerliche Implikationen	351
(1) Forderungserlass ohne Besserungsschein	351
(2) Forderungserlass mit Besserungsschein	354
2. Minderheitsgesellschafter: Vornehmliches Interesse am Erhalt der Forderung	354
a) Vorüberlegungen	354
b) Steuerliche Implikationen	356
3. Drittgläubiger: Ausschließliches Interesse am Erhalt der Forderung	357
a) Vorüberlegungen	357

b) Steuerliche Implikationen	358
4. Zusammenfassung	359
Zusammenfassung in Thesen	361
Literaturverzeichnis	381
Rechtsprechungs-/ Verwaltungsanweisungsverzeichnis	395