

**Thomas Schäffer**

# Die steuerliche Behandlung von Verlusten in der Insolvenz der GmbH

**Bachelorarbeit**

# BEI GRIN MACHT SICH IHR WISSEN BEZAHLT



- Wir veröffentlichen Ihre Hausarbeit, Bachelor- und Masterarbeit
- Ihr eigenes eBook und Buch - weltweit in allen wichtigen Shops
- Verdienen Sie an jedem Verkauf

Jetzt bei [www.GRIN.com](http://www.GRIN.com) hochladen  
und kostenlos publizieren



## **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:**

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

Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlanges. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

## **Impressum:**

Copyright © 2017 GRIN Verlag  
ISBN: 9783668869776

## **Dieses Buch bei GRIN:**

<https://www.grin.com/document/456454>

**Thomas Schäffer**

# **Die steuerliche Behandlung von Verlusten in der Insolvenz der GmbH**

## **GRIN - Your knowledge has value**

Der GRIN Verlag publiziert seit 1998 wissenschaftliche Arbeiten von Studenten, Hochschullehrern und anderen Akademikern als eBook und gedrucktes Buch. Die Verlagswebsite [www.grin.com](http://www.grin.com) ist die ideale Plattform zur Veröffentlichung von Hausarbeiten, Abschlussarbeiten, wissenschaftlichen Aufsätzen, Dissertationen und Fachbüchern.

### **Besuchen Sie uns im Internet:**

<http://www.grin.com/>

<http://www.facebook.com/grincom>

[http://www.twitter.com/grin\\_com](http://www.twitter.com/grin_com)

**Technische Hochschule Ingolstadt**

**Fakultät: Business School**

**Studiengang: Betriebswirtschaft**

**Wintersemester 2016/2017**

**Bachelorarbeit**

**Die steuerliche Behandlung von Verlusten  
in der Insolvenz der GmbH**

Vor- und Zuname:

Thomas Jürgen Schäffer

Ausgegeben am: 6. Dezember 2016

Abgegeben am: 9. Januar 2017

## Abstract

Die Insolvenz kann früher oder später jedes Unternehmen betreffen. In Zeiten wirtschaftlicher Schieflage ist guter Rat von steuerlicher Seite für die Unternehmer oft teuer, da Insolvenz- und Steuerrecht unabhängig voneinander ihre eigenen Normen vorgeben, die mitunter nicht deckungsgleich wirken.

Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (kurz GmbH) ist aufgrund ihrer Verbreitung und der Vorteile für den Unternehmer von eminenter Bedeutung im deutschen Wirtschaftsleben. Nicht zuletzt aus diesem Grund, und, weil der GmbH als bilanzierender Kapitalgesellschaft andere Gestaltungsmöglichkeiten offenstehen als beispielsweise Einzelunternehmen, konzentriert sich die vorliegende Arbeit auf diese Rechtsform.

Verluste spielen in der Insolvenz per se eine ausschlaggebende Rolle, da sie bei dauerhaftem Vorliegen regelmäßig den Grund für den Eintritt der Insolvenzreife darstellen. Um seine Interessen zu verwirklichen und rechtsmissbräuchliche Gestaltungen zu vermeiden, hat der Gesetzgeber auf verschiedenen Ebenen Restriktionen bei der steuerlichen Geltendmachung von Verlusten etabliert. Es existieren jedoch noch Gestaltungsmöglichkeiten, die sich Steuerpflichtige in der Insolvenz zunutze machen können.

Die vorliegende Arbeit soll einen Überblick über dieses Themenfeld geben. Zunächst wird die GmbH umfangreich in das Wirtschaftsleben und die anderen Rechtsformen eingeordnet und die Besonderheiten dieser Gesellschaftsform beleuchtet. Anschließend erhält der Leser ein Bild des allgemeinen Insolvenzrechts und seiner Verfahren und Begrifflichkeiten. Daraufhin wird auf die Besteuerung der GmbH und ihrer Anteilseigner abgestellt sowie die Möglichkeiten der steuerlichen Verlustnutzung veranschaulicht. Im Anschluss folgt ein Überblick über ausgewählte Gestaltungsmöglichkeiten in Bezug auf die Verlustnutzung der GmbH auf Gesellschafts- und Anteilseig-

nerEbene und ihre Folgen. Davon ausgehend wird ein Ausblick auf Streitfragen im geltenden Recht und mögliche Gesetzesänderungen in naher Zukunft gegeben. Abschließend werden die Erkenntnisse in einem Resümee zusammengefasst.

## Inhaltsübersicht

1.	<b>Einführung .....</b>	<b>1</b>
2.	<b>Grundlagen des Gesellschaftsrechts .....</b>	<b>5</b>
3.	<b>Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH).....</b>	<b>13</b>
4.	<b>Grundlagen des Insolvenzrechts .....</b>	<b>22</b>
5.	<b>Grundriss der Besteuerung einer GmbH in der Insolvenz .....</b>	<b>49</b>
6.	<b>Würdigung der Verlustnutzung bei Körperschaften und ihren Anteilseignern .....</b>	<b>62</b>
7.	<b>Gestaltungsmöglichkeiten im Umfeld der Verlustnutzung .....</b>	<b>87</b>
8.	<b>Würdigung geltenden Rechts und anstehender Gesetzesänderunge.....</b>	<b>133</b>
9.	<b>Resümee .....</b>	<b>144</b>

Wichtig: Aus urheberrechtlichen Gründen werden die Anhänge nicht mit veröffentlicht. Sie können anhand der Quellenangaben leicht nachvollzogen werden.

# Inhaltsverzeichnis

Abstract.....	II
Inhaltsübersicht.....	IV
Inhaltsverzeichnis.....	V
Abkürzungsverzeichnis.....	XI
Abbildungsverzeichnis.....	XV
Tabellenverzeichnis.....	XV
<b>1. Einführung.....</b>	<b>1</b>
1.1.    Gegenstand der Arbeit.....	1
1.2.    Zielsetzungen der Arbeit.....	1
1.3.    Thematische Abgrenzung.....	2
1.4.    Methodik und Überblick über die Arbeit.....	3
<b>2. Grundlagen des Gesellschaftsrechts.....</b>	<b>5</b>
2.1.    Definition des Wirtschaftens und der Betriebe.....	5
2.2.    Begriff des Gesellschaftsrechts.....	6
2.3.    Die Wahl der Rechtsform.....	7
2.3.1.    Einschränkung der freien Rechtsformwahl.....	7
2.3.2.    Bestehende Rechtsformalternativen.....	8
2.3.2.1. <i>Personenunternehmen</i> .....	9
2.3.2.2. <i>Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und</i> <i>Mischformen</i> .....	10
<b>3. Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH).....</b>	<b>13</b>
3.1.    Überblick.....	13
3.2.    Gründung der GmbH.....	14
3.3.    Organe der GmbH.....	16
3.3.1.    Gesellschafterversammlung.....	16
3.3.2.    Geschäftsführer.....	17
3.3.3.    Aufsichtsrat / Beirat.....	17

3.4.	Beendigung der GmbH.....	18
3.5.	Die Unternehmergeellschaft (UG) haftungsbeschränkt .....	20
<b>4.</b>	<b>Grundlagen des Insolvenzrechts .....</b>	<b>22</b>
4.1.	Allgemeines zum Insolvenzrecht .....	22
4.1.1.	Die Insolvenz als Folge wirtschaftlichen Handelns .....	22
4.1.2.	Der Zweck und der Gegenstand des Insolvenzverfahrens	23
4.1.3.	Grundsätze und Begrifflichkeiten in der Insolvenzordnung	25
4.2.	Beteiligte des Insolvenzverfahrens .....	27
4.2.1.	Insolvenzgericht.....	27
4.2.2.	Schuldner .....	28
4.2.3.	Insolvenzverwalter .....	28
4.2.4.	Gläubiger .....	30
4.3.	Ablauf des Insolvenzverfahrens .....	32
4.3.1.	Verfahrensarten.....	32
4.3.2.	Der Eröffnungsantrag .....	32
4.3.3.	Eröffnungsgründe .....	35
4.3.3.1.	<i>Zahlungsunfähigkeit</i> .....	35
4.3.3.2.	<i>Drohende Zahlungsunfähigkeit</i> .....	37
4.3.3.3.	<i>Überschuldung</i> .....	38
4.3.4.	Sicherungsmaßnahmen.....	39
4.3.5.	Entscheidung über den Eröffnungsantrag .....	40
4.3.6.	Das Insolvenzeröffnungsverfahren .....	42
4.3.7.	Der Verfahrensablauf nach Insolvenzeröffnung.....	42
4.3.8.	Sanierungswege im Insolvenzverfahren .....	43
4.3.9.	Eigenverwaltung und Schutzschirmverfahren.....	45
4.4.	Überblick .....	48
<b>5.</b>	<b>Grundriss der Besteuerung einer GmbH in der Insolvenz.</b>	<b>49</b>
	.....	<b>49</b>
5.1.	Grundriss der Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft und Folgen der Insolvenzeröffnung .....	49

5.1.1.	Körperschaftsteuer .....	49
5.1.2.	Gewerbsteuer .....	51
5.2.	Allgemeine Besteuerung auf Ebene der Anteilseigner .....	53
5.2.1.	Anteile im Privatvermögen .....	55
5.2.2.	Anteile im Betriebsvermögen .....	56
5.3.	Die Sonderregelung bei der Liquidationsbesteuerung.....	56
5.4.	Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen.....	58
5.5.	Insolvenzsteuerrecht .....	60

## **6. Würdigung der Verlustnutzung bei Körperschaften und ihren Anteilseignern ..... 62**

6.1.	Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG.....	62
6.2.	Verlustnutzung nach § 10d EStG .....	63
6.2.1.	Anwendungsbereich .....	63
6.2.2.	Verlustrücktrag gem. § 10d Abs. 1 EStG .....	64
6.2.3.	Verlustvortrag gem. § 10d Abs. 2 EStG.....	65
6.2.4.	Auswirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.....	66
6.3.	Beschränkung der Verlustberücksichtigung nach § 8c KStG	66
6.3.1.	Steuerliche Attraktivität des Mantelkaufs .....	66
6.3.2.	Rechtsentwicklung.....	67
6.3.3.	Systematik des § 8c KStG .....	68
6.3.3.1.	<i>Wirkungsweise .....</i>	68
6.3.3.2.	<i>Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich...</i>	69
6.3.3.3.	<i>Definition des schädlichen Beteiligungserwerbs .....</i>	70
6.3.3.4.	<i>Einordnung des Erwerbers.....</i>	73
6.3.3.5.	<i>Kapitalerhöhung als schädlicher Beteiligungserwerb ..</i> .....	74
6.3.3.6.	<i>Berücksichtigung der stillen Reserven .....</i>	75
6.3.3.7.	<i>Billigkeitsregelung in Sanierungsfällen.....</i>	75
6.4.	Verlustvortrag nach § 10a GewStG .....	76
6.5.	Veräußerungsverluste nach § 17 EStG beim Gesellschafter	77

6.5.1.	Verortung und Anwendungsbereich nach § 17 EStG .....	78
6.5.2.	Definition des Auflösungsverlustes .....	79
6.5.3.	Auflösung der Kapitalgesellschaft.....	80
6.5.3.1.	<i>Auflösung durch Gesellschafterbeschluss.....</i>	80
6.5.3.2.	<i>Auflösung aufgrund Insolvenz.....</i>	82
6.5.4.	Vermögenslage auf Ebene des Gesellschafters .....	84
<b>7.</b>	<b>Gestaltungsmöglichkeiten im Umfeld der Verlustnutzung</b>	<b>87</b>
	.....	<b>87</b>
7.1.	Gesellschafterdarlehen und Rangrücktritt .....	87
7.1.1.	Grundlagen des Gesellschafterdarlehens.....	87
7.1.2.	Grundlagen der Rangrücktrittsvereinbarung .....	89
7.1.3.	Formulierung der Rangrücktrittsvereinbarung.....	91
7.1.4.	Qualifikation des Rangrücktritts als verdeckte Einlage .....	93
7.1.5.	Gestaltung über Darlehen einer beteiligten GmbH .....	94
7.1.6.	Gestaltung über Darlehen beteiligter Personenunternehmen	
	.....	95
7.1.7.	Darlehensforderung im Privatvermögen .....	96
7.1.7.1.	<i>Umfang der nachträglichen Anschaffungskosten ....</i>	97
7.1.7.2.	<i>Veräußerung wertloser Gesellschafterdarlehen .....</i>	99
7.2.	Die Bareinlage mit anschließender Darlehensrückzahlung (Cash-Zirkel).....	101
7.3.	Forderungsverzicht mit Besserungsabrede .....	102
7.3.1.	Allgemeine Grundlagen .....	102
7.3.2.	Folgen auf Gesellschaftsebene .....	103
7.3.3.	Folgen auf Gesellschafterebene .....	104
7.3.4.	Berechnungsbeispiel .....	107
7.4.	Umwandlung der Gesellschaft.....	108
7.4.1.	Formwechsel .....	109
7.4.2.	Verschmelzung.....	110
7.4.2.1.	<i>Upstream-Merger .....</i>	113

7.4.2.2.	<i>Downstream-Merger</i> .....	113
7.4.2.3.	<i>Sidestream-Merger</i> .....	114
7.4.2.4.	<i>Beschränkung der Verlustverrechnung nach § 2 Abs. 4 UmwStG</i> .....	115
7.4.3.	Vermögensübertragung .....	116
7.4.4.	Spaltung .....	117
7.5.	Weitere Möglichkeiten der Umstrukturierung von Finanzverbindlichkeiten .....	118
7.5.1.	Debt-to-Equity-Swap.....	118
7.5.2.	Debt-to-Mezzanine-Swap .....	121
7.5.3.	Debt Buy Back .....	123
7.6.	Verlagerung künftiger Ertragspotenziale .....	125
7.7.	Organschaft.....	126
7.7.1.	Grundlagen der Organschaft .....	126
7.7.2.	Organschaft in der Insolvenz .....	128
7.7.2.1.	<i>Insolvenz des Organträgers</i> .....	128
7.7.2.2.	<i>Insolvenz der Organgesellschaft</i> .....	129
7.7.2.3.	<i>Insolvenz von Organträger und Organgesellschaft</i>	130
7.7.3.	Organschaft bei Group Buy Back und Verschmelzung...	131
<b>8.</b>	<b>Würdigung geltenden Rechts und anstehender Gesetzesänderungen.....</b>	<b>133</b>
8.1.	Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung .....	133
8.2.	EuGH vs. BGH: Stellt die Sanierungsklausel eine unionsrechtswidrige ungerechtfertigte Bevorteilung dar? ....	135
8.3.	Der unterjährige Beteiligungserwerb und § 8c KStG .....	137
8.4.	Der Regierungsentwurf zur Einführung eines § 8d KStG ....	139
8.4.1.	Ausgangslage und Zielsetzung der Norm.....	139
8.4.2.	Voraussetzungen des § 8d KStG-E .....	139
8.4.3.	Rechtsfolge bei Eintritt der Norm und Meinungen .....	142
<b>9.</b>	<b>Resümee .....</b>	<b>144</b>

Anhang.....	XIII
Literaturverzeichnis .....	XIV
Quellenverzeichnis .....	XXI
Rechtsprechungsverzeichnis .....	XXII
Verzeichnis der zitierten Verwaltungsanweisungen .....	XXIII

# Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alter Fassung
Abb.	Abbildung
ABl. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
Alt.	Alternative
AnfG	Anfechtungsgesetz
AntE	Anteilseigner
AO	Abgabenordnung
B-B	Berlin-Brandenburg
BB	Betriebsberater
BeitrRLUmsG	Beitreibungsrichtlinienumsetzungsgesetz
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH-NV	Nichtveröffentlichungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRD	Bundesrepublik Deutschland
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
DStR	Deutsches Steuerrecht

EBITDA	earnings before interest, tax, depreciation and amortization
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Engl.	Englisch
EStDV	Einkommensteuereinführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWIG	Europäische Wirtschaftliche Interessensvereinigung
f./ff.	folgende/fortfolgende
FG	Finanzgericht
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GG	Grundgesetz
gg.	gegen
ggü.	gegenüber
GewStDV	Gewerbesteuereinführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
Gl.	Gläubiger
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GrS	Großer Senat
HGB	Handelsgesetzbuch
i.d.R.	in der Regel
i.H.v.	in Höhe von
i.L.	in Liquidation
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit

InsO	Insolvenzordnung
IStR	Internationales Steuerrecht
IV	Insolvenzverwalter
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStG-E	Entwurf des Körperschaftsteuergesetzes
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
Ltd.	Limited
Mio.	Million
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
Nr.	Nummer
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PartG	Partnerschaftsgesellschaft
PartGG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
R	Richtlinie
Rz.	Randziffer
S	Schuldner
S.	Seite (Quellenangabe)/ Satz (Gesetzeszitat)
SE	Societas Europaea
Sog.	Sogenannt
StGB	Strafgesetzbuch
Thür.	Thüringer
u.	und
übern.	Übernehmender