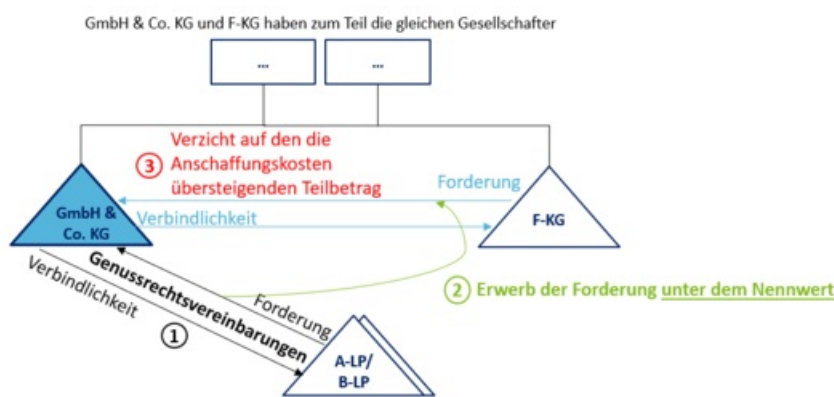


BFH: Verzicht des Gesellschafters auf unter Nennwert erworbene Genussrechtsforderung

Erwirbt der Gesellschafter eine Genussrechtsforderung gegen die Personengesellschaft unter Nennwert und verzichtet er im Anschluss auf den die Anschaffungskosten übersteigenden Teil der Forderung, entsteht im Gesamthandsbereich ein steuerpflichtiger Ertrag. Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung stehen dem nicht entgegen. Der Ertrag kann auch nicht durch die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens neutralisiert werden.

Sachverhalt



Liegt ein steuerpflichtiger Ertrag vor, wenn ein Gesellschafter eine Genussrechtsforderung gegen eine GmbH & Co. KG unter dem Nennwert erwirbt und er im Anschluss auf den die Anschaffungskosten übersteigenden Teil der Forderung verzichtet?

Die Klägerin war eine GmbH & Co. KG, die von fremden Dritten (A-LP und B-LP (im Folgenden: P)) Genussrechtskapital in Höhe von insgesamt 28 Mio. EUR aufgenommen hat. Die Verbindlichkeiten aus den Genussrechtsvereinbarungen wurden bei der GmbH & Co. KG mit ihrem Nennwert von insgesamt 28 Mio. EUR in der Gesamthandsbilanz passiviert.

Aufgrund der anhaltenden Verlustsituation der Unternehmensgruppe haben Gesellschafter der GmbH & Co. KG die Genussrechtsforderungen gegenüber der GmbH & Co. KG über die von ihnen gegründete F-KG unter ihrem Nennwert für einen Kaufpreis von 14 Mio. EUR erworben. Im nächsten Schritt verzichtete die F-KG auf den die Anschaffungskosten übersteigenden Teil der Genussrechtsforderung gegenüber der GmbH & Co. KG, was auf Ebene der Klägerin einen handelsrechtlichen Ertrag in Höhe von 14 Mio. EUR zur Folge hatte.

Während die GmbH & Co. KG von einem erfolgsneutralen Vorgang ausging, war das Finanzamt der Auffassung, dass auf Ebene der GmbH & Co. KG eine Gewinnrealisierung von 14 Mio. EUR zu versteuern sei. Hingegen sprach sich das FG für einen – bis zur Vollbeendigung der Gesellschaft oder bis zum Ausscheiden des Gesellschafters – als steuerneutral zu behandelndem Vorgang aus.

Entscheidung

Der BFH kommt – entgegen der Auffassung des FG - zu dem Ergebnis, dass der im Gesamthandsbereich der GmbH & Co. KG durch den Verzicht auf den die Anschaffungskosten übersteigenden Teil der Forderung ausgelöste Ertrag nicht durch die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens neutralisiert werden kann. Nach dem BFH liegt in dieser Höhe ein steuerpflichtiger Ertrag vor.

Keine Einlage oder „Quasi-Einlage“ der Gesellschafter

Durch den Wegfall von Verbindlichkeiten entstand auf Ebene der GmbH & Co. KG in der Gesamthandsbilanz ein entsprechender Ertrag (in Höhe von 14 Mio. EUR). Einer besonderen Rechtsgrundlage dafür, den Ertrag aus der Erhöhung des steuerlichen Betriebsvermögens

als steuerpflichtig zu behandeln, bedarf es nach dem BFH nicht.

Der mit dem Wegfall der Verbindlichkeit einhergehenden Erhöhung des Gesamthandsvermögens steht keine Einlage oder "Quasi-Einlage" der Gesellschafter der GmbH & Co. KG gegenüber. Zwar stellen die Forderungen der F-KG Sonderbetriebsvermögen (I) der Gesellschafter der GmbH & Co. KG bei der GmbH & Co. KG dar. Allerdings ist bei Erwerb einer Darlehensforderung unter dem Nennwert, der Bilanzansatz in der Sonderbilanz auch auf die niedrigeren Anschaffungskosten begrenzt. Folglich konnte der die Anschaffungskosten übersteigende Teil der Genussrechtsforderung auch nicht in der Sonderbilanz aktiviert werden. Eine Entnahme eines solchen Betrags aus dem Sonderbereich und Einlage in das Gesamthandsvermögen scheidet folglich aus. Auf die Fragen der betrieblichen oder gesellschaftlichen Veranlassung des Forderungsverzichts und der Werthaltigkeit der Forderung komme es nicht an.

Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung stehen dem nicht entgegen

Weiter führen die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung dazu, dass der Gesellschafter seine Forderung gegen die Personengesellschaft während des Bestehens der Gesellschaft nicht gewinnmindernd wertberichtigend kann. Ein im Sonderbereich eintretender (Darlehens-)Verlust werde unter Suspendierung des Imparitätsprinzips auf den Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung hinausgeschoben (vgl. auch BFH-Urteil vom 16.03.2017, IV R 1/15).

Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung könnten indes einen – auch handelsrechtlich gebotenen – Ertragsausweis im Gesamthandsbereich der Gesellschaft nicht neutralisieren. In diesem Zusammenhang weist der BFH daraufhin, dass auch beim Einzelunternehmer der Forderungsverzicht mit einem entsprechenden Ertrag verbunden ist. Während die Verbindlichkeit auf Ebene der GmbH & Co. KG mit ihrem Nennwert (in Höhe von 28 Mio. EUR) zu passivieren war, ist die in der Sonderbilanz zu aktivierende Forderung auf ihre Anschaffungskosten (in Höhe von 14 Mio. EUR) begrenzt (vgl. auch BFH-Urteil vom 16.03.2017, IV R 1/15). Der die Anschaffungskosten übersteigende Betrag steht in keinem Korrespondenzverhältnis zu einer Forderung im Sonderbereich. Insoweit fehle es an einer die Anwendung der Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung rechtfertigenden „systembedingten“ Verknüpfung (vgl. BFH-Urteil vom 01.03.2005, VIII R 5/03). Folglich kommt es nach dem BFH durch den Wegfall der Verbindlichkeit auf Ebene der GmbH & Co. KG zu einer (sofortigen) Gewinnrealisierung im Gesamthandsbereich.

Keine Rechtsgrundlage für die Bildung eines passiven Ausgleichspostens

Nach dem BFH konnte der Wegfallgewinn auch nicht durch die Bildung eines (passiven) Ausgleichspostens im Gesamthandsbereich neutralisiert werden, da eine Rechtsgrundlage für die Bildung eines solchen Ausgleichspostens nicht ersichtlich sei. Eine solche ergebe sich auch nicht aus § 60 Abs. 2 EStDV.

Keine Anwendung der Grundsätze des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 09.06.1997 (GrS 1/94)

Nach den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 09.06.1997 (GrS 1/94) ist im Fall des Darlehensverzichts des Gesellschafters zugunsten der Personengesellschaft, wenn der Verzicht aus eigenbetrieblichem Interesse des Gesellschafters erfolgt, in Höhe des noch werthaltigen Teils der Forderung bei der Personengesellschaft eine Einlage und beim Gesellschafter eine Entnahme zu erfassen; in Höhe des nicht mehr wert mehr werthaltigen Teils entstünden bei der Personengesellschaft ein steuerpflichtiger Ertrag und beim Gesellschafter ein abzugsfähiger Aufwand. Allerdings sind diese Grundsätze nach dem BFH im Streitfall nicht anzuwenden, da im Streitfall nicht auf eine mit dem Nennwert aktivierte Forderung des Gesellschafters verzichtet wurde. Im Streitfall erfolgte der Forderungserwerb unter Nennwert. Folglich konnte nach dem BFH offenbleiben, ob dem Verzicht eine gesellschaftsrechtliche oder eine betriebliche Veranlassung zugrunde lag.

Betroffene Norm

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

Streitjahr: 2010

Vorinstanz

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 07.10.2020, 1 K 2191/15, siehe [Deloitte Tax News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 16.11.2023, [IV R 28/20](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 16.03.2017, IV R 1/15, BStBl. II 2017, S. 943, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 01.03.2005, VIII R 5/03

Großer Senat des BFH, Beschluss vom 09.06.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, S. 307

Ihr Ansprechpartner

Denise Käshammer

dkaeshammer@deloitte.de

Tel.: +49 89 290368711

Johanna König

Consultant

jkoenig@deloitte.de

Tel.: +49-69-756957280

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.