Urteil vom 16. November 2023, IV R 28/20

Verzicht des Gesellschafters auf unter Nennwert erworbene Genussrechtsforderung

ECLI:DE:BFH:2023:U.161123.IVR28.20.0

BFH IV. Senat

FGO § 118 Abs 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStDV 2000 § 60 Abs 2, EStG VZ 2010 , EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 07. Oktober 2020, Az: 1 K 2191/15

Leitsätze

1. 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 "Wegfallgewinn", der aus der Minderung der Verbindlichkeit resultiert.

2. Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung stehen dem nicht entgegen. Der Ertrag kann auch nicht durch die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens neutralisiert werden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 07.10.2020 - 1 K 2191/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Behandlung eines Forderungsverzichts.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, die im Bereich der ... tätig ist. Sie ist Teil der C-Gruppe und fungiert als Organträgerin. Komplementärin ist die D-GmbH, die nur eine Vergütung erhält. Kommanditistinnen sind die H-GmbH (80 %), die V-AG (10 %) und die L-AG (10 %).

3 Im Jahr 2004 schloss die Klägerin mit der A-LP (Kanalinseln) und der B-LP (Kanalinseln) jeweils eine Genussrechtsvereinbarung (GRV) ab, mit der die Gläubigerinnen der Klägerin (Kreditnehmerin) einen Vorschuss in Höhe von 10 Mio. € beziehungsweise 18 Mio. € mit einer Laufzeit bis März beziehungsweise Oktober 2011 gewährten (P). Die Verbindlichkeiten aus den GRV wurden von der Klägerin mit ihrem Nennwert von insgesamt 28 Mio. € in der Gesamthandsbilanz passiviert.

4 Bedingt durch hohe Investitionen ... kam es in der C-Gruppe Ende 2008 zu hohen Verlusten. Anlaufschwierigkeiten im Werk und die allgemeine Wirtschaftskrise führten dazu, dass laufende langfristige Kredite nicht mehr getilgt werden konnten. Das Bankenkonsortium gewährte eine Tilgungsaussetzung; die ausgesetzten Tilgungsbeträge der Bankdarlehen für die Vorjahre sollten Ende 2010 zurückgeführt werden, wozu die C-Gruppe aber nicht in der Lage war. Eine Verlängerung der im März 2011 zur Rückzahlung fälligen P-Mittel war aufgrund des von der Finanzkrise noch stark belasteten Risikokapitalmarkts und des seinerzeit hohen Insolvenzrisikos der C-Gruppe ausgeschlossen. Für eine ordnungsgemäße Rückzahlung stand der C-Gruppe keine Liquidität zur Verfügung. Im Herbst 2010 machten

die Banken die Gewährung eines neuen Finanzierungsrahmens davon abhängig, dass die P-Mittel vorab getilgt werden. Nach dem Willen der Banken sollten ihre Mittel nicht zur Tilgung der nachrangigen P-Verbindlichkeiten verwendet werden, während sie seit 2008 keine Tilgungen mehr erhalten hatten. Es sollte aber auch keine Zahlungsunfähigkeit dadurch eintreten, dass die Klägerin die fälligen P-Mittel nicht zurückzahlen kann.

5 Vor diesem Hintergrund erklärten sich die Gesellschafter der Klägerin bereit, 14 Mio. € zur Ablösung der GRV zur Verfügung zu stellen. Hierzu gründeten sie (und X mit einer Kommanditeinlage von 500 €, aber ohne Vermögensbeteiligung) mit Gesellschaftsvertrag vom 29.11.2010 die F-GmbH & Co. KG (F-KG) und boten den Genussrechtsgläubigern den Ankauf der Forderungen an. Auf ihr eigenes Vorkaufsrecht verzichteten sie.

6 Am 17.12.2010 schlossen die Genussrechtsinhaber (Übertragende), die F-KG (Empfängerin) und die Klägerin (Kreditnehmerin) über die beiden Genussrechte in Höhe von 10 Mio. € beziehungsweise 18 Mio. € jeweils einen Übertragungsvertrag ("Transfer Agreement"). § 2.3 enthielt jeweils die aufschiebenden Bedingungen, die für die Wirksamkeit der Übertragung erfüllt und nachgewiesen sein mussten. Nach § 3 war der Kaufpreis von 5 Mio. € beziehungsweise 9 Mio. € bis spätestens 22.12.2010 fällig. Unter § 5 enthielten die Übertragungsverträge "Erklärungen und weitere Zusicherungen der Empfängerin". § 5.3 lautet wie folgt:

> "Unter der Voraussetzung, dass die Übertragung nach § 2.2 durchgeführt wurde, versichern sowohl die Empfängerin wie [auch] der Kreditnehmer gegenüber der Übertragenden, dass sie während der derzeitigen finanziellen Restrukturierung des Kreditnehmers, wovon die Übertragung ein Teil ist, und noch vor dem in § 3.1 der GRV genannten Enddatum, die GRV in ein Nachrangdarlehen zwischen Empfängerin und Kreditnehmer umwandeln, wobei in diesem Nachrangdarlehen:
>
> (a) der Nominalbetrag € 5.000.000 [€ 9.000.000] (...) nicht überschritten wird,
>
> (b) die Rückzahlung des Nominalbetrags nicht vor dem 31.03.2016 fällig ist und
>
> (c) die Bestimmungen für die Nachrangigkeit im Wesentlichen denen aus der GRV entsprechen.
>
> Die Parteien sind sich einig, dass falls und solange die GRV nicht bis vor ihrem Enddatum aus § 3.1 der GRV in ein Nachrangdarlehen umgewandelt ist, die Bestimmungen der GRV vor ihrem Enddatum so geändert werden, dass sie den Anforderungen unter den Ziffern (a) und (b) dieses Paragrafen entsprechen. Die Vereinbarung [Zusicherung], die GRV umzuwandeln gilt als umgesetzt, wenn die GRV entsprechend diesem § 5.3 geändert wird. Die Empfängerin und der Kreditnehmer versichern außerdem, Nachweise für die obigen Vereinbarungen [Zusicherungen] zur Verfügung zu stellen, die für die Übertragende nach Form und Inhalt zufriedenstellend sind. ..."

7 Für den Erwerb der Genussrechtsanteile hatten die Gesellschafter der F-KG ihrer Gesellschaft zuvor mit Verträgen vom 16.12.2010 Darlehen über 10 Mio. € (V-AG) beziehungsweise 4 Mio. € (H-GmbH) gewährt.

8 Die Kaufpreiszahlungen an die P-Gläubiger in Höhe von 5 Mio. € und 9 Mio. € wies die Klägerin nach Eingang der Mittel seitens ihrer Gesellschafter am 22.12.2010 an.

9 Mit Vertrag vom 23.12.2010 gewährte die F-KG der Klägerin ein Darlehen in Höhe von 14 Mio. €. In der Präambel wurde ausgeführt, dass die Gesellschafter der Klägerin gemeinsam mit X die F-KG errichtet hätten, damit sich diese an der Refinanzierung der Klägerin beteilige. Zudem wurde auf die oben genannten Vertragsübernahmevereinbarungen mit den P-Gläubigern und der Klägerin Bezug genommen. Nach § 1 Abs. 2 erfolgte die Darlehensgewährung derart, dass der Anspruch auf Rückzahlung des Genussrechtskapitals in Höhe von insgesamt 28 Mio. € unter einem teilweisen Anspruchsverzicht gemäß § 2 Abs. 3 des Vertrags in eine Darlehensforderung in Höhe von 14 Mio. € umgewandelt wurde. In § 2 Abs. 3 des Vertrags wurde ausgeführt, dass die Darlehensgeberin auf einen Teilbetrag von 5 Mio. € beziehungsweise 9 Mio. € ihres Anspruchs auf Rückzahlung des Genussrechtskapitals verzichtet und die Darlehensnehmerin diesen Verzicht annimmt. Der gesamte Verzichtsbetrag sollte in die gesamthänderisch gebundene Rücklage der Darlehensnehmerin gemäß § 264c Abs. 2 Satz 1, § 266 Abs. 3 Buchst. A II. des Handelsgesetzbuchs eingestellt werden. Das Darlehen war am 31.03.2016 zurückzuzahlen.

10 In ihrer Feststellungserklärung für 2010 gab die Klägerin einen Gewinn in Höhe von 711.415 € an und erläuterte, ihre Gesellschafter hätten im Rahmen umfassender Finanzierungsgespräche und -umgestaltungen mit externen

Kapitalgebern Forderungen eines Kapitalgebers gegen die Klägerin mit einem Nennwert von 28 Mio. € über die F-KG für einen Kaufpreis in Höhe von 14 Mio. € erworben. Sodann habe die F-KG als gemeinsames Finanzierungsvehikel der Gesellschafter auf einen Teilbetrag der Forderungen in Höhe von 14 Mio. € verzichtet, was Bedingung der externen Kapitalgeber für eine weitere Finanzierung der C-Gruppe gewesen sei. Steuerlich liege im Hinblick auf die ertragsteuerliche "Volltransparenz" der F-KG ein Darlehensverzicht der Gesellschafter vor. Dieser sei nicht erfolgswirksam; der auf Ebene der Klägerin erzielte handelsrechtliche Ertrag (aus dem Wegfall von Verbindlichkeiten) in Höhe von 14 Mio. € sei in der Steuerbilanz der Klägerin in einen steuerlichen Ausgleichsposten einzustellen.

11 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) erließ am 03.05.2012 einen erklärungsgemäßen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2010, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) stand.

12 Im Rahmen einer in den Jahren 2012 bis 2014 durchgeführten Konzernprüfung vertrat der Betriebsprüfer hingegen die Auffassung, dass die Vorgänge zu einer Gewinnrealisierung in Höhe von 14 Mio. € bei der Klägerin geführt hätten.

13 Dem schloss sich das FA an und erließ am 22.07.2014 einen entsprechend geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2010, der am 23.02.2015 aus hier nicht streitigen Gründen geändert wurde. Der dagegen gerichtete Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 07.10.2015).

14 Mit der nachfolgenden Klage machte die Klägerin geltend, ihre Gesellschafter hätten aus gesellschaftlichen Gründen hälftig auf die Darlehensforderungen verzichtet. Der Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 09.06.1997 - GrS 1/94 (BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307) gelte für Personengesellschaften sinngemäß. Der Vorgang sei erfolgsneutral. Der Teilerlass habe sich ausschließlich in der Eigenkapitalsphäre abgespielt. Mangels Rechtsgrundlage sei kein steuerlicher Ertrag entstanden.

15 Mit Urteil vom 07.10.2020 - 1 K 2191/15 änderte das Finanzgericht (FG) den Gewinnfeststellungsbescheid für 2010 dahingehend, dass "die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 14.000.000 EUR niedriger festgestellt und auf die Gesellschafter verteilt" werden. Der erst nach dem vollzogenen Verkauf der Forderungen unter Nennwert durch die P-Gläubiger an die in der F-KG verbundenen Gesellschafter der Klägerin erfolgte teilweise Forderungsverzicht durch die Gesellschafter der Klägerin sei insgesamt erfolgsneutral.

16 Dagegen richtet sich die Revision des FA, das eine Verletzung materiellen Rechts in Gestalt der allgemeinen Auslegungsregeln sowie von § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 5 Satz 3, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 16 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) rügt.

17 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 07.10.2020 - 1 K 2191/15 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

18 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

19 Das dem Rechtsstreit beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

20 Die Revision ist begründet. Die Auslegung des FG, der (teilweise) Forderungsverzicht sei von den Gesellschaftern der Klägerin nach dem Erwerb der betreffenden Forderungen ausgesprochen worden, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (dazu 1.). Das FG ist jedoch zu Unrecht davon ausgegangen, dass der im Gesamthandsbereich der Klägerin durch den Forderungsverzicht ausgelöste Ertrag durch die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens neutralisiert werden konnte (dazu 2.). Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klage ist als unbegründet abzuweisen (dazu 3.).

21 1. Die auf einer Vertragsauslegung beruhende Annahme des FG, der (teilweise) Forderungsverzicht sei von den Gesellschaftern der Klägerin nach dem entgeltlichen Erwerb der betreffenden Forderungen ausgesprochen worden,

ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

22 a) Die Auslegung von Verträgen gehört grundsätzlich zu der dem FG obliegenden Feststellung von Tatsachen. Die Vertragsauslegung bindet den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO, sofern sie jedenfalls möglich ist. In der Revisionsinstanz ist die Vertragsauslegung durch das FG aber daraufhin zu prüfen, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet wurden. Das Revisionsgericht hat auch nachzuprüfen, ob die Vorinstanz die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (z.B. BFH-Urteile vom 25.07.2019 - IV R 49/16, Rz 23; vom 15.02.2017 - VI R 96/13, BFHE 257, 244, BStBl II 2017, 884, Rz 28).

23 b) Das FG ist zu der Überzeugung gelangt, dass zwischen den P-Gläubigern und der F-KG mit den Übertragungsverträgen vom 17.12.2010 jeweils ein entgeltlicher Erwerb einer nicht mehr voll werthaltigen (GRV-)Forderung vereinbart worden ist. Hingegen sei kein Forderungsverzicht der P-Gläubiger erfolgt. Zunächst sei es zu einem Gläubigerwechsel gekommen, erst danach hätten die Gesellschafter der Klägerin als neue Gläubiger auf Forderungen verzichtet. Dabei hat die Vorinstanz zunächst auf den Wortlaut der Verträge (Vorbemerkung, § 2.1, § 5.3, § 6.1 f) abgestellt. Insbesondere sei die Reduzierung der (GRV-)Forderungen und des Rückzahlungsbetrags nicht Bedingung für das Zustandekommen der Übertragungsverträge gewesen. Daneben hat das FG die Begleitumstände gewürdigt. Dies gilt insbesondere für die Interessenlage beider Parteien und die Beweggründe der P-Gläubiger (wie sie aus dem Schreiben der Kanzlei ... & Partner vom 25.03.2013 hervorgingen) sowie die Einschätzung, dass die P-Gläubiger --entgegen der Ansicht des FA-- keine besondere Verhandlungsmacht besessen hätten (E-Mail von Herrn Z vom 11.11.2010).

24 c) Diese Würdigung hält der revisionsrechtlichen Prüfung stand.

25 aa) Die Auslegung durch das FG ist möglich. Nach den Vorbemerkungen zu den Übertragungsverträgen vom 17.12.2010 sollte die F-KG die (GRV-)Forderungen samt aller Rechte und Pflichten im Wege der Vertragsübernahme erwerben und die Gläubigerinnen wollten ihren Rechtsstatus samt aller Rechte und Pflichten aus den GRV auf die Empfängerin übertragen. Nach § 2.1 und § 2.2 der Übertragungsverträge ist Gegenstand der Verträge der Verkauf und die Übertragung der GRV im Nennwert von 10 Mio. € beziehungsweise 18 Mio. € samt aller gegenwärtigen und künftigen Forderungen, anderen Rechte, Verpflichtungen und allen mit den GRV verbundenen potenziellen Sicherheiten zum Kaufpreis von 5 Mio. € beziehungsweise 9 Mio. €. Eine auf den teilweisen Verzicht bezogene Bedingung enthält § 2.3 der Übertragungsverträge nicht. Die F-KG und die Klägerin haben allein versichert, dass sie während der finanziellen Restrukturierung der Klägerin und vor dem in § 3.1 der GRV genannten Enddatum die GRV in ein Nachrangdarlehen über maximal 5 Mio. € beziehungsweise 9 Mio. € zwischen der F-KG und der Klägerin umwandeln (§ 5.3 der Übertragungsverträge). Dementsprechend haben sie am 23.12.2010 einen Darlehensvertrag über 14 Mio. € geschlossen. Die Darlehensgewährung ist derart erfolgt, dass der Anspruch auf Rückzahlung des Genussrechtskapitals in Höhe von 10 Mio. € beziehungsweise 18 Mio. € unter einem teilweisen Anspruchsverzicht in eine Darlehensforderung in Höhe von 14 Mio. € umgewandelt worden ist (§ 1 Abs. 2 des Darlehensvertrags). Die F-KG hat gemäß § 2 Abs. 3 des Darlehensvertrags auf einen Teilbetrag in Höhe von 5 Mio. € beziehungsweise 9 Mio. € ihres Anspruchs auf Rückzahlung des Genussrechtskapitals verzichtet. Entsprechendes ergibt sich aus der Präambel zum Gesellschafterbeschluss der Gesellschafter der Klägerin vom 29.11.2010, aus der Präambel der Vereinbarung über die Errichtung der F-KG vom 29.11.2010 sowie aus der Präambel der Darlehensverträge zwischen der F-KG und den Gesellschaftern der Klägerin vom 16.12.2010. Der Wortlaut der zwischen den Parteien abgeschlossenen Vereinbarungen gibt die Auslegung des FG damit her.

26 Die vom FG festgestellten Begleitumstände (Schreiben der Kanzlei ... & Partner vom 25.03.2013, E-Mail von Herrn Z vom 11.11.2010) stehen dieser Auslegung nicht zwingend entgegen. Zu Recht hat die Vorinstanz berücksichtigt, dass die P-Gläubiger nicht auf ihre --unbesicherten und nachrangigen-- Forderungen verzichten wollten, um eine negative Außenwirkung (Schaffung eines "Präzedenzfalls") zu vermeiden. Dies lässt nachvollziehbar erscheinen, warum sie Forderungen gegenüber der stark insolvenzgefährdeten Klägerin im Nennwert von 28 Mio. € zum (marktgerechten) Kaufpreis von 14 Mio. € veräußert haben.

27 Letztlich rügt das FA im Kern eine --aus seiner Sicht-- unzutreffende Auslegung der Übertragungsverträge und des Darlehensvertrags durch das FG. Damit kann es im Revisionsverfahren allerdings keinen Erfolg haben (§ 118 Abs. 2 FGO).

28 bb) Entgegen der Ansicht des FA hat die Vorinstanz auch nicht gegen gesetzliche Auslegungsregeln verstoßen. Sie hat insbesondere nicht den Grundsatz missachtet, dass der Tatrichter alle für die Auslegung erheblichen Umstände umfassend zu würdigen und zumindest die wichtigsten für und gegen eine bestimmte Auslegung sprechenden

Umstände in ihrer Bedeutung für das Auslegungsergebnis zu erörtern und gegeneinander abzuwägen hat (BFH-Urteil vom 14.03.2007 - XI R 59/05, BFH/NV 2007, 1319). So hat das FG die wesentlichen Interessen der P-Gläubiger ermittelt (Seite 19 des angefochtenen Urteils). Dabei hat es ebenso die Versicherung der F-KG und der Klägerin gewürdigt, während der finanziellen Restrukturierung der Klägerin und vor dem in § 3.1 der GRV genannten Enddatum die GRV bei teilweisem Anspruchsverzicht in ein Nachrangdarlehen über maximal 5 Mio. € beziehungsweise 9 Mio. € umzuwandeln (§ 5.3 der Übertragungsverträge). Zugleich hat es aber auch die grundlegenden Interessen der Gesellschafter der Klägerin benannt (Seite 21 des angefochtenen Urteils). Die verschiedenen Positionen hat die Vorinstanz in ihre Würdigung einbezogen und nachvollziehbar gewichtet. Eine Verletzung von Auslegungsregeln vermag der Senat nicht zu erkennen.

29 cc) Ein Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze ist weder dargelegt noch sonst ersichtlich.

30 2. Das FG ist jedoch zu Unrecht davon ausgegangen, dass der mit dem (teilweisen) Forderungsverzicht der Gesellschafter der Klägerin im Gesamthandsbereich der Klägerin einhergehende Ertrag durch die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens neutralisiert werden konnte. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben.

31 a) Wird der Gewinn --wie im Streitfall-- durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, so ist für den Schluss des betreffenden Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 Satz 1, § 4 Abs. 1 EStG).

32 b) Durch den Forderungsverzicht in Höhe von 14 Mio. € war die in der Gesamthandsbilanz der Klägerin mit 28 Mio. € ausgewiesene Verbindlichkeit in entsprechender Höhe auszubuchen. Aus der Minderung dieses Passivpostens um 14 Mio. € entsteht ein entsprechender Ertrag ("Wegfallgewinn", Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz 550; zustimmend Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 42. Aufl., § 5 Rz 671; vgl. auch Erhardt/Zeller, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 1636, 1638: "Konfusion von Forderung und Verbindlichkeit in ungleicher Höhe"; Desens, Betriebs-Berater --BB-- 2023, 2326, 2327: "Konfusionsgewinn"). Einer besonderen Rechtsgrundlage dafür, den Ertrag aus der Erhöhung des steuerlichen Betriebsvermögens als steuerpflichtig zu behandeln, bedarf es nicht (anderer Ansicht Pyszka, BB 1998, 1557, 1560: keine Betriebseinnahme wegen Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis; ähnlich Herbst/Stegemann, DStR 2013, 176, 179 und DStR 2017, 2081, 2086: keine Gegenleistung).

33 c) Der mit dem Wegfall der Verbindlichkeit einhergehenden Erhöhung des Gesamthandsvermögens steht keine Einlage oder "Quasi-Einlage" der Gesellschafter der Klägerin gegenüber (so aber Pyszka, BB 1998, 1557, 1560: "wie eine 'Einlage' zu behandeln"; ähnlich Lauer, DStR 2021, 2333, 2337). Zwar stellen die Forderungen der F-KG Sonderbetriebsvermögen (I) der Gesellschafter der Klägerin bei der Klägerin dar (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG; zu den Anforderungen s. zuletzt BFH-Urteil vom 27.07.2023 - IV R 10/20, Rz 30); die F-KG ist eine vermögensverwaltende (nicht im Sinne von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte) Personengesellschaft, deren Wirtschaftsgüter ihren Gesellschaftern nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (Bruchteilsbetrachtung) zuzurechnen sind (vgl. BFH-Urteil vom 30.06.2022 - IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118, Rz 60). Da in den Sonderbilanzen indes nur Forderungen in Höhe von insgesamt 14 Mio. € aktiviert waren, konnte der übersteigende Verzichtsbetrag in Höhe von 14 Mio. € nicht (aus dem Sonderbereich entnommen und) in das Gesamthandsvermögen eingelegt werden (ähnlich Eilers/Schwahn, Sanierungs-Steuerrecht, 2. Aufl., Rz 3.63). Auf die Fragen der betrieblichen oder gesellschaftlichen Veranlassung des Forderungsverzichts und der Werthaltigkeit der Forderung kommt es nicht an.

34 d) Die bei Mitunternehmerschaften anzuwendenden Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung stehen der Ertragswirksamkeit des Vorgangs nicht entgegen.

35 aa) Ansprüche eines Gesellschafters aus einer gegenüber der Gesellschaft bestehenden Darlehensforderung gehören zwar nicht zu dem in der Gesellschaftsbilanz (Gesamthandsbilanz) auszuweisenden Eigenkapital, wohl aber zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters, das in der aus Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen zu bildenden Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft als Eigenkapital behandelt wird. Auch wenn feststeht, dass eine solche Darlehensforderung wertlos ist, weil sie von der Gesellschaft nicht beglichen werden kann, folgt aus der Behandlung als Eigenkapital, dass eine Wertberichtigung während des Bestehens der Gesellschaft regelmäßig nicht in Betracht kommt. Das Imparitätsprinzip gilt insoweit nicht. Vielmehr wird dieser Verlust im Sonderbetriebsvermögen --ebenso wie der Verlust der Einlage in das Gesellschaftsvermögen-- grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung, also beim Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft realisiert (BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 1/15, BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 39, m.w.N.).

36 Aus der Gleichbehandlung eines Verlusts im Sonderbetriebsvermögen mit dem Verlust einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen folgt, dass maßgeblich für die Verlustrealisierung infolge der Wertlosigkeit einer Darlehensforderung der Zeitpunkt ist, zu dem die Gesellschaft ihren Gewerbebetrieb im Ganzen aufgibt oder veräußert. Die auf diesen Zeitpunkt aufzustellende Schlussbilanz zur Ermittlung des Gewinns oder Verlusts aus der Betriebsveräußerung oder -aufgabe tritt an die Stelle der handelsrechtlichen Liquidationsschlussbilanz. Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn schließt grundsätzlich das Ergebnis der gewerblichen Betätigung des Gesellschafters ab. Deshalb sind bei der Ermittlung des Aufgabegewinns oder -verlusts sämtliche Aufwendungen des Gesellschafters gewinnmindernd zu berücksichtigen, die mit dem Aufgabevorgang verbunden sind (BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 1/15, BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 40, m.w.N.).

37 Gleiches gilt, soweit der Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet, ohne dass die Gesellschaft ihren Betrieb beendet. Mit dem Ausscheiden endet die Stellung als Mitunternehmer. Die steuerlichen Folgen des Ausscheidens sind daher abschließend durch die Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns im Sinne des § 16 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG zu ziehen und erstrecken sich mithin auch auf eine etwaige Gewinn-/Verlustrealisierung im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung des ausgeschiedenen Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft. Wird im Zuge der Veräußerung des Gesellschaftsanteils auch eine Darlehensforderung veräußert, erhöht das dafür geleistete Entgelt den Veräußerungserlös. Liegt das Entgelt unter dem Nennbetrag der Forderung, führt dies zu einem Veräußerungsverlust im Sonderbetriebsvermögen (BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 1/15, BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 41, m.w.N.).

38 Mit dem Ausscheiden des Gesellschafters aus der Mitunternehmerschaft werden, wie dargelegt, die in der Sonderbilanz ausgewiesenen Bilanzpositionen durch die Erstellung einer Sonderschlussbilanz nur noch bei der Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns berücksichtigt. Eine Sonderbilanz ist für den ausgeschiedenen Gesellschafter nicht mehr aufzustellen. Damit entfällt zugleich das Erfordernis einer korrespondierenden Bilanzierung. Der Erwerber des Gesellschaftsanteils, der zugleich auch die Forderung des veräußernden Gesellschafters gegen die Gesellschaft erworben hat, übernimmt nicht das in der Sonderbilanz ausgewiesene Kapitalkonto des veräußernden Gesellschafters. Vielmehr ist für den Erwerber eine "eigene" Sonderbilanz zu erstellen, in der die der Gesellschaft (weiterhin) zur Verfügung gestellte Darlehensforderung mit den Anschaffungskosten des Neugesellschafters zu bilanzieren ist. Liegen diese unter dem Nominalwert der Darlehensforderung, ist der Bilanzansatz in der Sonderbilanz auf die niedrigeren Anschaffungskosten begrenzt. Davon ausgehend gelten dann grundsätzlich (wieder) die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung (BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 1/15, BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 42).

39 Auf die Gesamthandsbilanz der Gesellschaft haben die Veräußerung der Darlehensforderung und der damit einhergehende Veräußerungsverlust im Sonderbetriebsvermögen des veräußernden Gesellschafters keine Auswirkung. Die Darlehensverbindlichkeit ist ungeachtet der Übertragung auf den Neugesellschafter in unveränderter Höhe auszuweisen. Dies hat zur Folge, dass spätere Zahlungen der Gesellschaft auf die Darlehensforderung bei dem Neugesellschafter zu einer Gewinnrealisierung im Sonderbetriebsvermögen führen, soweit sie die in der Sonderbilanz des Neugesellschafters ausgewiesenen Anschaffungskosten übersteigen (BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 1/15, BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 43, m.w.N.).

40 Nur durch diese bilanzielle Behandlung wird sichergestellt, dass dem Altgesellschafter der Verlust aus der Wertlosigkeit der Darlehensforderung gleich dem Verlust einer in das Gesamthandsvermögen geleisteten Einlage im Zeitpunkt der Beendigung seines (mit-)unternehmerischen Engagements und dem Erwerber der Darlehensforderung, dem Neugesellschafter, eine funktionale Einlage im Rahmen der additiven Gesamtbilanz nur in Höhe des tatsächlich geleisteten Aufwands steuerlich zugerechnet werden (BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 1/15, BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 44).

41 Die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung sind streng gesellschafterbezogen anzuwenden. Die in der Gesamthandsbilanz ausgewiesene Darlehensverbindlichkeit verliert damit im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters ihre Funktion als funktionales Eigenkapital. Im Zeitpunkt der Übertragung der Gesellschafterforderung auf den Neugesellschafter fällt der korrespondierende Bilanzansatz in der Sonderbilanz des Altgesellschafters weg. Dies hat zur Folge, dass eine in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft ausgewiesene Darlehensverbindlichkeit im Zeitpunkt der Übertragung des Gesellschaftsanteils entsprechend ihrem Bilanzausweis als Fremdkapital anzusehen ist. Sie wandelt sich erst durch die Erfassung der Darlehensforderung in der Sonderbilanz des erwerbenden Neugesellschafters von Fremdkapital (wieder) in funktionales Eigenkapital der Gesellschaft um (BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 1/15, BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 45).

42 bb) Diese Grundsätze stehen dem Ertragsausweis in der Gesamthandsbilanz der Klägerin, der aus dem teilweisen Wegfall der Verbindlichkeit resultiert, nicht entgegen (so aber --der Vorinstanz zustimmend-- Lauer, DStR 2021, 2333, 2337; Kubik/Münch, BB 2022, 555, 558; Kahle, BB 2023, 1771, 1774).

43 aaa) Zum einen führen die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung dazu, dass der Gesellschafter seine Forderung gegen die Personengesellschaft während des Bestehens der Gesellschaft nicht gewinnmindernd wertberichtigen kann (Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz 544; Ley, Kölner Steuer-Dialog --KÖSDI-- 2005, 14815, 14822). Ein im Sonderbereich eintretender (Darlehens-)Verlust wird unter Suspendierung des Imparitätsprinzips auf den Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung hinausgeschoben. Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung können indes einen --auch handelsrechtlich gebotenen-- Ertragsausweis im Gesamthandsbereich der Gesellschaft nicht neutralisieren. Ihre Rechtfertigung liegt in den mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG verfolgten Zielen, den Gewinn des Mitunternehmers demjenigen eines Einzelunternehmers anzugleichen, der mit sich selbst keine schuldrechtlichen Verpflichtungen eingehen und deshalb auch den Gewinn seines Einzelgewerbes nicht um einen Unternehmerlohn mindern kann, und zudem das Ergebnis der Besteuerung unabhängig davon zu machen, ob die Leistung des Gesellschafters durch einen Vorabgewinn oder durch eine besondere Vergütung abgegolten wird (BFH-Urteil vom 12.02.2015 - IV R 29/12, BFHE 249, 177, BStBl II 2017, 668, Rz 20; Wendt, Finanz-Rundschau --FR-- 2017, 957). Die Gleichstellungsthese verlangt indes keine Nichtberücksichtigung des in der Gesamthand angefallenen Ertrags. Denn auch beim Einzelunternehmer wäre der Forderungsverzicht mit einem entsprechenden Ertrag verbunden.

44 bbb) Zum anderen muss die Klägerin die am 17.12.2010 erworbenen Forderungen im Nennwert von insgesamt 28 Mio. € in den Sonderbilanzen ihrer Gesellschafter mit den Anschaffungskosten von 14 Mio. € aktivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Liegen die Anschaffungskosten einer Forderung unter ihrem Nominalwert, ist der Bilanzansatz in der Sonderbilanz auf die niedrigeren Anschaffungskosten begrenzt (BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 1/15, BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 42). Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung beschränken das Anschaffungskostenprinzip also nicht (Wendt, FR 2017, 957, 959). Diesem Ansatz im Sonderbereich stand bis zum Forderungsverzicht am 23.12.2010 allerdings eine Verbindlichkeit im Gesamthandsbereich in Höhe von 28 Mio. € (Nennbetrag) gegenüber (vgl. Reddig in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 5 Rz 238 "Genussrechte"). Die korrespondierende Bilanzierung kann sich damit auch nur auf den in der Sonderbilanz ausgewiesenen Wert der Forderung von 14 Mio. € beziehen, nicht auf den --vom Anschaffungskostenprinzip "gedeckelten"-- übersteigenden Betrag.

45 Ein korrespondierender Aktivposten ist in der Sonderbilanz nur für solche Ansprüche des Gesellschafters zu bilden, die zu einer Sondervergütung führen können (BFH-Urteil vom 12.02.2015 - IV R 29/12, 249, 177, BStBl II 2017, 668, Rz 20; Kahle, BB 2018, 747, 751). Dies ist hier allein die erworbene Kapitalforderung, die mit den Anschaffungskosten von 14 Mio. € aktiviert wird. Der diesen Betrag übersteigende Betrag der Verbindlichkeit steht in keinem Korrespondenzverhältnis zu einer Forderung im Sonderbereich (ebenso Centrale für GmbH, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2004, 1212). Insoweit fehlt es an einer die Anwendung der Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung rechtfertigenden "systembedingten Verknüpfung" (BFH-Urteil vom 01.03.2005 - VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523, unter II.B.2.c aa) beziehungsweise an einer Passivierung "aus gleichem Rechtsgrund" (Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 15 Rz 240). Ebenso wenig trägt der Gedanke der "Umwandlung" der Gesamthandsverbindlichkeit in Eigenkapital (BFH-Urteil vom 24.01.2008 - IV R 37/06, BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617, unter II.3.; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 15 Rz 240; Kahle, BB 2018, 747, 749): In Höhe des 14 Mio. € übersteigenden Betrags der Verbindlichkeit ist es in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft nicht zu einem Wechsel von Fremdkapital in (funktionales) Eigenkapital gekommen (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 1/15, BFHE 257, 304, BStBl II 2017, 943, Rz 45). Daher führt der Erwerb einer Forderung des Sonderbetriebsvermögens I unter Nennwert im Hinblick auf die Wertdifferenz zu einem "Wegfallgewinn" (Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz 550; zustimmend Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 42. Aufl., § 5 Rz 671; Ley, KÖSDI 2005, 14815, 14822).

46 ccc) Der Ertragswirksamkeit des Vorgangs steht --entgegen dem Vortrag der Klägerin in der mündlichen Verhandlung-- auch nicht entgegen, dass der teilweise Forderungsverzicht durch die Gesellschafter der Klägerin erfolgt ist (und nicht durch fremde Dritte). Greifen die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung --wie im Streitfall in Höhe des 14 Mio. € übersteigenden Betrags-- nicht, kommt es durch den teilweisen Wegfall der Gesellschaftsverbindlichkeit nach allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer (sofortigen) Gewinnrealisierung im Gesamthandsbereich.

47 e) Der Ertrag konnte auch nicht durch die Bildung eines (passiven) Ausgleichspostens im Gesamthandsbereich

neutralisiert werden. Eine Rechtsgrundlage für die Bildung eines Ausgleichsposten ist nicht ersichtlich (anderer Ansicht Centrale für GmbH, GmbHR 2004, 1212; Herbst/Stegemann, DStR 2013, 176, 179). Eine solche ergibt sich --entgegen der Ansicht der Klägerin-- auch nicht aus § 60 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV). Die Vorschrift des § 60 EStDV regelt ausweislich ihrer Überschrift, welche "Gewinnermittlungsunterlagen" (Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 5 EStG Rz 104) der Buchführung beizufügen sind. Enthält die Bilanz Ansätze oder Beträge, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, so sind diese Ansätze oder Beträge nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen. Der Steuerpflichtige kann aber auch eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz (Steuerbilanz) beifügen (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV). Hierbei handelt es sich um Verfahrensvorschriften (HHR/Anzinger, § 5 EStG Rz 104). Eine materiell-rechtliche Rechtsgrundlage für einen steuerlichen Ausgleichsposten ist in § 60 Abs. 2 EStDV nicht zu erblicken.

48 f) Ferner steht dem steuerpflichtigen Ertrag im Gesamthandsbereich kein korrespondierender Aufwand im Sonderbereich gegenüber. Zwar wird vertreten, dass im Fall des Darlehensverzichts des Gesellschafters zugunsten der Personengesellschaft die Grundsätze des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 09.06.1997 - GrS 1/94 (BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307) sinngemäß anzuwenden seien, wenn der Verzicht aus eigenbetrieblichem Interesse des Gesellschafters erfolge - in Höhe des noch werthaltigen Teils der Forderung seien bei der Personengesellschaft eine Einlage und beim Gesellschafter eine Entnahme zu erfassen; in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils entstünden bei der Personengesellschaft ein steuerpflichtiger Ertrag und beim Gesellschafter ein abzugsfähiger Aufwand (Pyszka, BB 1998, 1557, 1559; Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz 550; anderer Ansicht Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 15 Rz 331; HHR/Schneider, § 15 EStG Rz 730). Dies betrifft jedoch allein den Verzicht auf eine mit dem Nennwert aktivierte Forderung des Gesellschafters, nicht den Forderungserwerb unter Nennwert. Daher kann offenbleiben, ob dem Verzicht vorliegend eine gesellschaftsrechtliche oder eine betriebliche Veranlassung zugrunde lag.

49 g) Schließlich hat das BMF zu Recht darauf hingewiesen, dass die Gegenauffassung zu Wertungswidersprüchen führen würde. Das betrifft zum einen die Behandlung einer vollständigen Erfüllung der unter Nennwert erworbenen Forderung. Das BMF geht zutreffend davon aus, dass diese zu einem entsprechenden Ertrag im Sonderbereich führen müsste - spiegelbildlich zu dem hier streitigen Ertrag im Gesamthandsbereich, der auf dem Verzicht auf den entsprechenden Teil der Forderung beruht. Der Vorgang ist nicht gewinnneutral.

50 Ebenso berechtigt ist der Hinweis auf den Forderungsverkauf des Gesellschafters an einen Dritten unter Nennwert. Mit einer derartigen Abtretung geht ein entsprechender Verlust im Sonderbereich einher, aber kein korrespondierender Ertrag im Gesamthandsbereich. Durch die Abtretung werden Forderung und Verbindlichkeit aus der systembedingten Verknüpfung gelöst (BFH-Urteil vom 01.03.2005 - VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523, unter II.B.2.c). Entsprechendes gilt im Fall des Forderungserwerbs unter Nennwert. Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung stehen einer --nach allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen eintretenden-- Gewinnerhöhung im Gesamthandsbereich nicht entgegen.

51 3. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Aus dem im Streitjahr erfolgten teilweisen Forderungsverzicht in Höhe von 14 Mio. € durch die Gesellschafter der Klägerin ist im Gesamthandsbereich der Klägerin ein steuerpflichtiger Ertrag in nämlicher Höhe entstanden. Dieser kann nicht durch einen (steuerlichen) Ausgleichsposten neutralisiert werden. Die Klage ist als unbegründet abzuweisen.

52 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de