

Prof. Dr. Marc Desens
**Steuerfreiheit des Sanierungsertrags im Vergleich: GmbH und
GmbH & Co KG**

Jahrestagung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und
Insolvenzsteuerrecht e.V.

16. Juni 2023

**Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insb. Steuerrecht
und öffentliches Wirtschaftsrecht**

Universität Leipzig

Burgstr. 21

04109 Leipzig

Email: steuerrecht@uni-leipzig.de

Agenda

- I. **Überblick**
- II. **Gesellschaft als Schuldnerin der Forderung**
 - 1. Forderungsverzicht eines Dritten
 - 2. Forderungsverzicht eines Gesellschafters
 - a) Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft (GmbH)
 - aa) Steuerliche Wirkungen auf Ebene der Gesellschaft
 - bb) Steuerliche Wirkungen auf Ebene des Gesellschafters
 - (1) Forderungen im Betriebsvermögen
 - (2) Forderungen im Privatvermögen
 - b) Gesellschafter einer Personengesellschaft (KG)
- III. **Gesellschafter als Schuldner der Forderung**
- IV. **Fazit**

I. Überblick

Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften

Gesellschaft

- Verzicht als verdeckte Einlage der Forderung
- Sanierungsertrag steuerfrei als betrieblich begründeter Schuldenerlass?

Maßgebliche Abgrenzungskriterien

- Veranlassung Forderungsverzicht (**Fremdvergleich**): (eigen-)betrieblich oder gesellschaftsrechtlich?
- Werthaltigkeit des Darlehens zum Zeitpunkt des Verzichts?

Gesellschafter

- nAK oder Sofortabzug bei Forderungsverlust durch Verzicht?
- Voll steuerbar, (Teil-)Abzugsverbot oder Verlustverrechnungsbeschränkung

Maßgebliche Abgrenzungskriterien

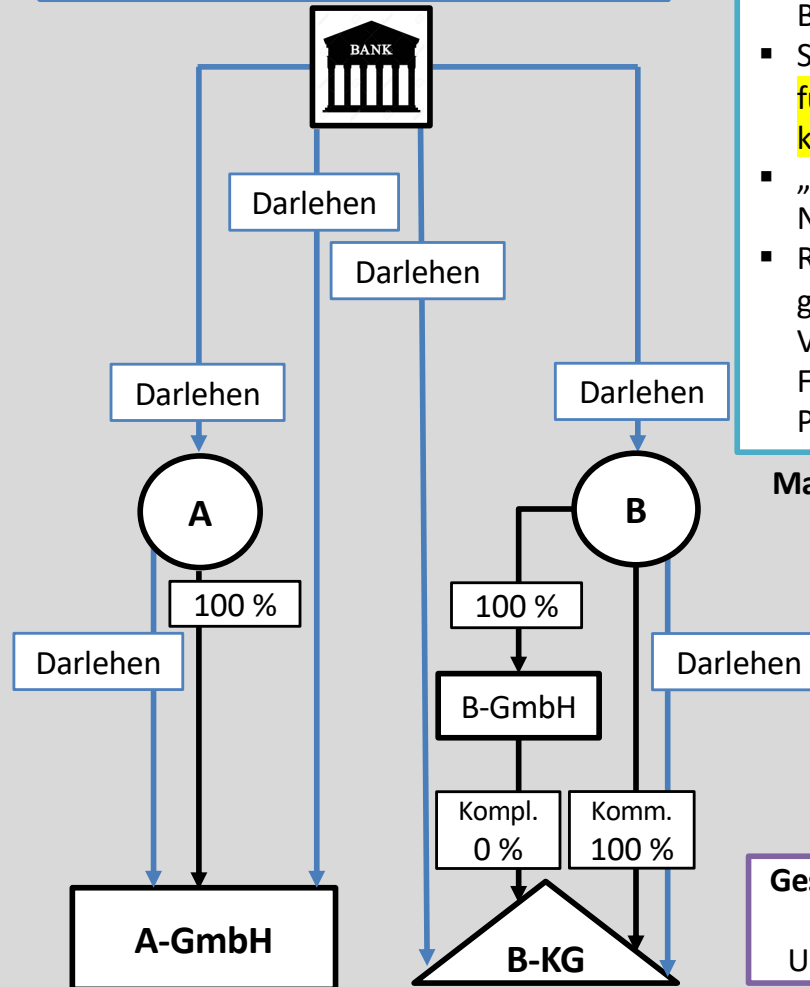
- Betriebsvermögen/Privatvermögen
- Beteiligungsumfang (1 %, 10 %, 25 %)
- Veranlassung: Gewährung/ Stehenlassens des Darlehens (**Fremdvergleich**): betrieblich oder gesellschaftsrechtlich?
- Veranlassung Forderungsverzicht (**Fremdvergleich**): (eigen-)betrieblich oder gesellschaftsrechtlich?

Forderungsverzicht im Bilanzrecht:

Ertrag beim Schuldner
Aufwand beim Gläubiger

Drittgläubiger

Sanierungsabsicht des Drittgläubigers?



Transparenzprinzip bei Personengesellschaften

Mitunternehmerschaft

- Verzicht als Realisationsakt: Umfang Betrieb/Betriebsvermögen bei **SBV**
- SBV-Folgen: Reichweite **funktionales Eigenkapital** und **korrespondierende Bilanzierung**
- „Entnahme“/„Einlage“ und § 6 V 3 Nr. 2 EStG?
- Relevanz der betrieblichen oder gesellschaftsrechtlichen Veranlassung (Fremdvergleich) des Forderungsverzichts bei Personengesellschaften?

Maßgebliche Abgrenzungskriterien

abhängig von der rechtlichen Bewertung der **offenen** Grundsatzfragen

Gesellschafter als Darlehensschuldner (Beteiligungsfinanzierung):
Unternehmensbezogene Sanierung?

II. Gesellschaft als Schuldnerin der Forderung

1. Forderungsverzicht eines Dritten gegenüber der Gesellschaft

Forderungsverzicht durch Drittgläubiger:

- Steuerwirksamer Ertrag bei Schuldnergesellschaft in Höhe des Buchwerts der Verbindlichkeit

Personengesellschaft

- Ertrag in Gesellschaftsbilanz der KG als „Gewinnermittlungssubjekt“
- Anteilige Zurechnung an Mitunternehmer
- Steuerwirksamer Aufwand beim Drittgläubiger durch Ausbuchung der Forderung

Steuerfreiheit nach § 3a EStG?

Unternehmensbezogene Sanierung nach § 3a II EStG

- Sanierungsbedürftigkeit* und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens
 - Personengesellschaft:** Einbeziehung des persönlich haftenden Gesellschafters
 - Sanierungseignung und betriebliche Begründung des Schuldenerlasses
 - Sanierungsabsicht der Gläubiger
- Nachweis durch den Schuldner im Zeitpunkt des Schuldenerlasses

BVerfG 22.2.2023 – 2 BvR 573/21 (Nichtannahme); BFH 27.11.2020 – X B 63/20, BFH/NV 2021, 531;
FG Hamburg 12.6.2020 – 5 K 160/17, DStRE 2021, 897

- „**Sanierungsabsicht**“ wie im Sanierungserlass und in Rspr. zu § 3 Nr. 66 EStG a.F.
- Offen, ob **Abgrenzung zu eigennützigen Motiven streng** (Sanierungsabsicht „maßgebend ins Gewicht fällt“, „maßgeblich mitveranlasst“) oder **großzügiger** (Sanierungsabsicht „[schlicht] mitentscheidend“)
- Nicht ausreichend: Nachweis eines „objektiv sanierungsdienlichen Erlassvertrages“, wenn es dem Gläubiger allein darauf ankommt, hohe Erträge aus der Abwicklung des Kreditengagements zu erzielen.

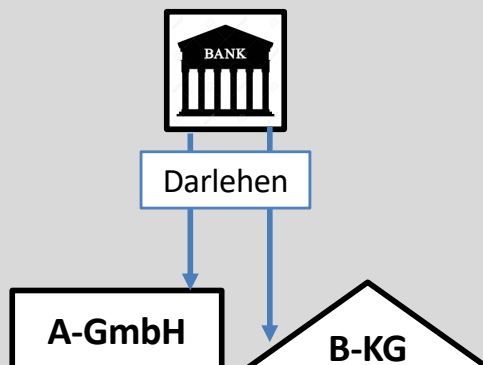
Reduzierung der Steuerfreiheit

- Gewinnmindernde Ausübung steuerlicher Wahlrechte (§ 3a I 2, 3 EStG)
- Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen (§ 3c IV EStG)
- Vorrangiger Verbrauch von Verlusten, Verlustvorträgen, Steuererminderungspositionen (§ 3a III 2 EStG)
- Personengesellschaft:** auch des Gesellschafters (betriebsbezogen und persönlich) sowie des Ehegatten bei Zusammenveranlagung (§ 3a IIIa EStG), **Verfahrensrecht** (§ 3c IV 1, 2 EStG)
- Kapitalgesellschaft:** auch des (ehemaligen) Organträgers (§ 15 S. 1 Nr. 1a KStG)

Besonderheiten bei Gewerbesteuer (§ 7b GewStG)

Sonderregelung zum vorrangigen Verbrauch von Gewerbeverlusten und Fehlbeträgen (§ 7b II GewStG)

- Personengesellschaft:** mitunternehmerbezogener Verbrauch der Fehlbeträge nach Gewinnverteilungsschlüssel (Ausnahme: unterjähriger Gesellschafterwechsel)
- Kapitalgesellschaft:** auch des (ehemaligen) Organträgers (§ 7b III GewStG)



II. Gesellschaft als Schuldnerin der Forderung

2. Forderungsverzicht eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft

a) GmbH (Ebene der Gesellschaft)

Forderungsverzicht betrieblich veranlasst:

Gewinnwirksamer Ertrag durch Ausbuchung der Verbindlichkeit (GmbH) und Sofortaufwand durch Ausbuchung der Forderung (Gesellschaft) jeweils zum Buchwert

Freistellung des Ertrages nach § 3a EStG?
(+) als „**betrieblich begründeter Schuldenerlass**“

Forderungsverzicht gesellschaftsrechtlich veranlasst

BFH 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307

Verdeckte Einlage zum Teilwert im Verichtszeitpunkt:

- Werthaltiger Teil: steuerneutrale EK-Erhöhung (GmbH) und naK (Gesellschafter)
- Nicht werthaltiger Teil: gewinnwirksamer Ertrag (GmbH) und Sofortaufwand (Gesellschafter)

Freistellung des Ertrages nach § 3a EStG?
(-) kein „**betrieblich begründeter Schuldenerlass**“

Wirkungen der Differenzierung

- **Betriebliche Veranlassung günstiger:** nicht werthaltige Darlehen (Freistellung nach § 3a EStG)
- **Gesellschaftsrechtliche Veranlassung günstiger:** werthaltige Darlehen günstiger (schon kein Ertrag)

Kritik an der Differenzierung

- **Beschränkung verdeckte Einlage auf Teilwert (werthaltigen Teil)**
A.A.: verdeckte Einlage auch für nichtwerthaltigen Teil u.a. *Pöschke*, NZG 2017, 1408
- **Einheitliche Bestimmung der Veranlassung:**
A.A.: werthaltiger Teil gesellschaftsrechtlich/nicht werthaltiger Teil betrieblich veranlasst u.a. *Förster*, DStR 2023, 1041

Eigene Auffassung

- Kritik zwar ergebnisorientiert und nach Zweck des § 3a EStG berechtigt
- Wortlaut und übrige Systematik stehen dem aber entgegen

Wann ist ein Schuldenerlass gesellschaftsrechtlich und wann (eigen-)betrieblich veranlasst?

II. Gesellschaft als Schuldnerin der Forderung

2. Forderungsverzicht eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft

a) GmbH (Ebene der Gesellschaft)

Wann liegt ein (eigen-)betrieblich und wann ein gesellschaftsrechtlich veranlasster Schuldenerlass vor?

These 1: Die Voraussetzungen für eine **verdeckte Einlage** durch den **Verzicht** (= gesellschaftsrechtliche Veranlassung) und für einen „**betrieblich begründeten Schuldenerlass**“ i.S.d. § 3a II EStG (= keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung) sind (spiegelbildlich) **deckungsgleich**.

These 2 (Fremdvergleich beim Forderungsverzicht): Der Verzicht ist gesellschaftsrechtlich veranlasst, wenn ein (auch hypothetisch gedachter) fremder Dritter, der gegenüber der Gesellschaft eine mit dem Gesellschafter vergleichbare Forderung inne hat, bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns in eigenen Angelegenheiten auf die Forderung nicht verzichtet hat (oder hätte).

These 3 (vergleichbare Forderung): Ist bereits die Hingabe oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise gesellschaftsrechtlich veranlasst, ist der Verzicht **stets gesellschaftsrechtlich veranlasst**. Es fehlt dann eine mit dem Drittgläubiger vergleichbare Darlehensforderung.

These 4 (Fremdvergleich bei Hingabe und Stehenlasse des Darlehens): gesellschaftsrechtlich veranlasst, wenn ein fremder Dritter das Darlehen unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt oder zurückgefordert hätte.

These 5 (Geschäftsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft): Unterhält der Gesellschafter Geschäftsbeziehungen mit der Gesellschaft, die über das Gesellschaftsverhältnis und die Darlehensgewährung hinausgehen, ist der Forderungsverzicht eines nicht gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehens betrieblich begründet, wenn ein hypothetischer Drittgläubiger mit vergleichbaren Geschäftsbeziehungen auf die Forderung verzichtet hätte.

Keine verdeckte Einlage und betrieblich begründeter Schuldenerlass

Lösung durch einheitliche Prüfung in zwei Stufen

Erste Stufe: Ein **realer Drittgläubiger**, der dem Gesellschafter nicht nahe steht,

- gewährt der Gesellschaft ein Darlehen, das den Umständen nach dem Gesellschafter-Darlehen entspricht,
- lässt dieses Darlehen in der Krise wie der Gesellschafter stehen und
- verzichtet wie der Gesellschafter auf das Darlehen.

Zweite Stufe: Ein **hypothetischer Drittgläubiger**, der dem Gesellschafter nicht nahe steht, hätte

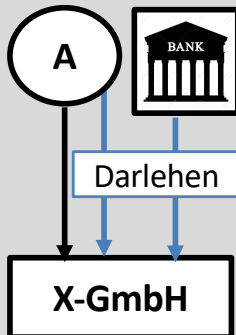
- der Gesellschaft ein Darlehen gewährt, das den Umständen nach dem Gesellschafter-Darlehen entspricht,
- das Darlehen in der Krise wie der Gesellschafter stehen gelassen und
- wie der Gesellschafter verzichtet, wenn er Geschäftsbeziehungen mit der Gesellschaft wie der Gesellschafter unterhalten hätte.

II. Gesellschaft als Schuldnerin der Forderung

2. Forderungsverzicht eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft

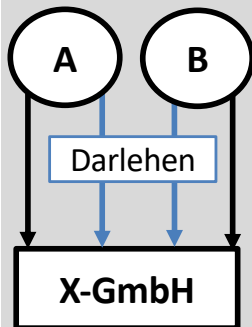
a) GmbH (Ebene der Gesellschaft)

Wann liegt ein (eigen-)betrieblich und wann ein gesellschaftsrechtlich veranlasster Schuldenerlass vor?



Beispiel 1: Gesellschafter A und eine B-Bank als fremder Dritter geben der X-GmbH ein Darlehen zu denselben Konditionen. Die B-Bank fordert ihr Darlehen auch in der Krise nicht zurück und verzichtet wie der A auf das Darlehen.

Lösung: *Erste Stufe:* Hingabe, Stehenlassen und Verzicht des Darlehens sind gesellschaftsrechtlich veranlasst. Verzicht von A führt nicht zur verdeckten Einlage und der Schuldenerlass ist betrieblich begründet (Steuerfreiheit nach § 3a EStG [+]).

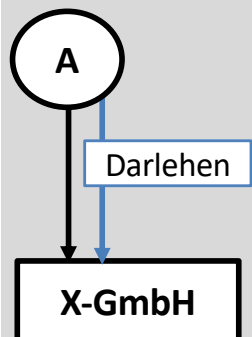


Beispiel 2: Gesellschafter A und die B-Bank geben der X-GmbH ein Darlehen, wobei das Darlehen der B-Bank abgesichert ist. Die B-Bank fordert ihr Darlehen in der Krise nicht zurück und verzichtet (Variante: verzichtet nicht) auf ihr Darlehen.

Lösung: *Erste Stufe:* B-Bank als realer Drittgläubiger hat bereits nicht unter den gleichen Umständen ein Darlehen gewährt, weil ihr Darlehen abgesichert war. Ob die B-Bank auch verzichtet hat (Varianten), ist hier unerheblich. (-)
Zweite Stufe: Hätte ein hypothetischer Drittgläubiger das Darlehen zu denselben Konditionen wie A gewährt und hätte er es in der Krise stehen gelassen, kommt es darauf an, ob der hypothetische Drittgläubiger ebenfalls auf das Darlehen verzichtet hatte: Entscheidend ist hier, ob der Gesellschafter Geschäftsbeziehungen mit der Gesellschaft unterhält, an deren zukünftiger Fortführung auch der hypothetische Drittgläubiger ein überwiegendes Interesse hätte, wenn er die Geschäftsbeziehungen unterhalten hätte. Falls (+), dann Steuerfreiheit nach § 3a EStG (+)

Beispiel 3: Neben dem Gesellschafter A geben die Gesellschafter B bis F der X-GmbH Darlehen zu denselben Konditionen. Alle Gesellschafter fordern ihre Darlehen auch in der Krise nicht zurück und verzichten auf die Darlehen in einem „Gesellschafter“-Gläubiger-Akkord.

Lösung: *Erste Stufe:* Gesellschafter B bis F sind schon keine Drittgläubiger, daher (-)
Zweite Stufe: Lösung wie Zweite Stufe zu Beispiel 2.



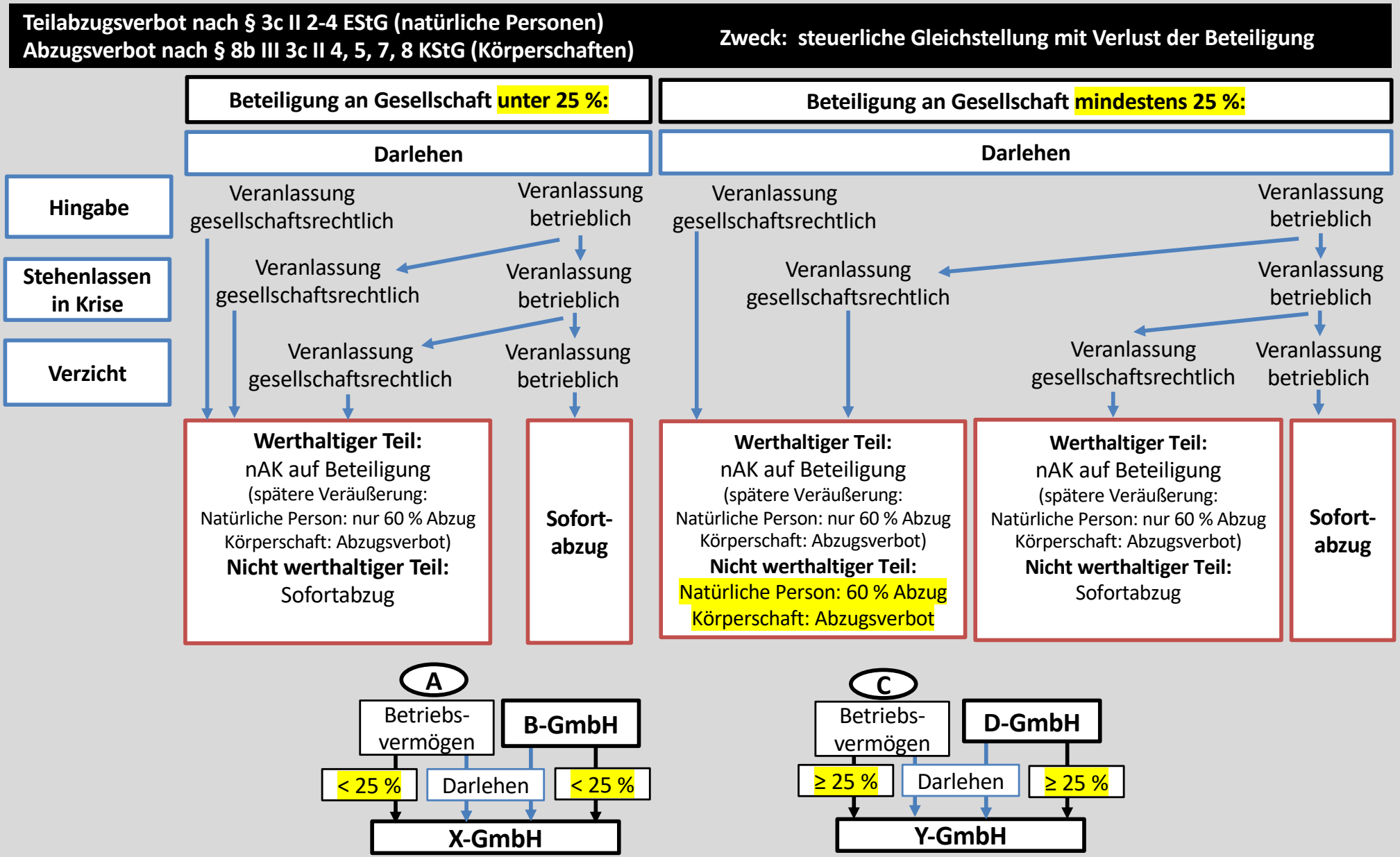
Beispiel 4: Allein Gesellschafter A gibt der X-GmbH Darlehen, fordert es in der Krise nicht zurück und verzichtet.

Lösung: *Erste Stufe:* mangels Drittgläubiger (-)
Zweite Stufe: Lösung wie Zweite Stufe zu Beispiel 2.

II. Gesellschaft als Schuldnerin der Forderung

2. Forderungsverzicht eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft

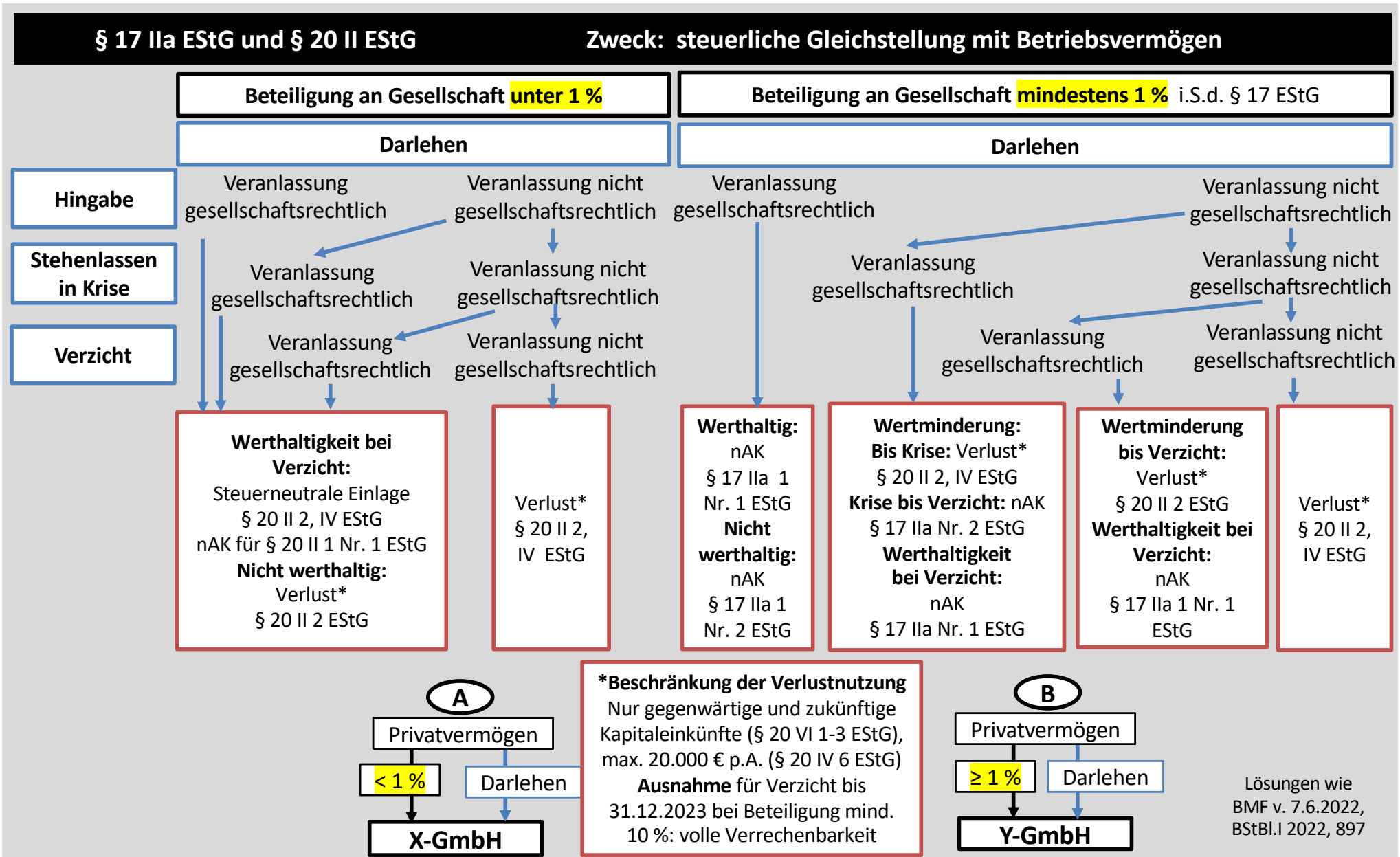
a) GmbH (Ebene der Gesellschafter – Betriebsvermögen)



II. Gesellschaft als Schuldnerin der Forderung

2. Forderungsverzicht eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft

a) GmbH (Ebene der Gesellschafter – Privatvermögen)



II. Gesellschaft als Schuldnerin der Forderung

2. Forderungsverzicht eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft
b) KG (Grundlagen)

Sonderbetriebsvermögen I (SBV I): Wirtschaftsgut im Eigentum des Gesellschafters, das dem Betrieb der Personengesellschaft dient.

- Darlehensforderungen und andere Forderungen, die darlehensähnlich gestundet werden
- Fremdvergleich unerheblich

Additive Gesamtbilanz der Personengesellschaft:

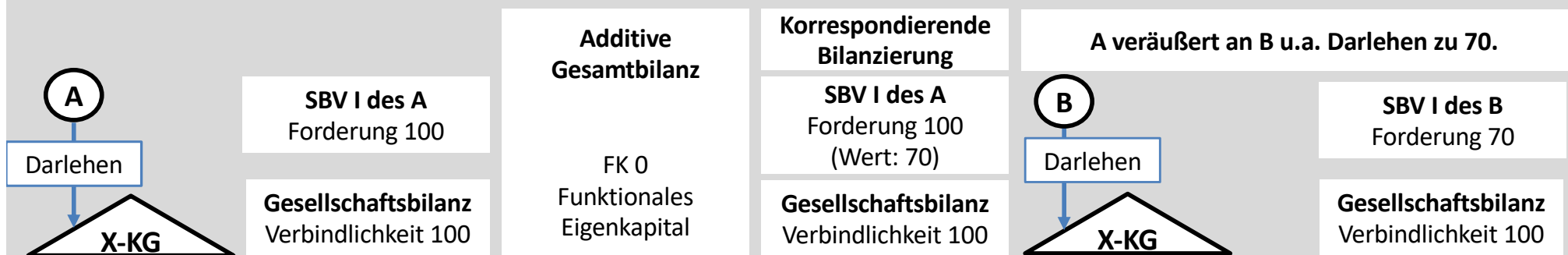
- Gesellschaftsbilanz, etwaige Ergänzungsbilanzen für Gesellschafter (erste Stufe), Sonderbilanzen der Gesellschafter
- Darlehen: Neutralisation von Forderung (SBV I) und Verbindlichkeit (Fremdkapital der Gesellschaft)
- Darlehen wird durch Neutralisation steuerlich zum „funktionalen Eigenkapital“ der Personengesellschaft

Korrespondierende Bilanzierung

- Wertminderung von Eigenkapital wirken sich erst bei Beendigung oder Veräußerung des Betriebes aus.
- Keine Berücksichtigung von Wertminderung von Darlehen als funktionales Eigenkapital bis zur Beendigung oder Veräußerung des Betriebes (Folge: stille Lasten in SBV-Darlehen durch Abweichung vom Imparitätsprinzip)
- Realisation der stillen Lasten im SBV I erst bei Verlust der Mitunternehmerstellung (Zwangsentnahme aus dem SBV I)

Durchbrechung der korrespondierenden Bilanzierung durch streng mitunternehmerbezogene Betrachtung:

- Veräußerung der Darlehensforderung (Realisation der stillen Lasten trotz Fortbestehen der Mitunternehmerstellung)
- Ansatz mit den niedrigen Anschaffungskosten bei einer wertgeminderten Forderung beim Erwerber
- Auch wenn der Erwerber Mitunternehmer und das Darlehen beim diesem wieder SBV I wird: trotz Buchwertdifferenz lebt die korrespondierende Bilanzierung wieder auf.



II. Gesellschaft als Schuldnerin der Forderung**2. Forderungsverzicht eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft****b) KG (Grundkonstellation)**

Beispiel 1: A hat eine vollwertige Darlehensforderung im SBV I mit 1000 aktiviert und die X-KG mit 1000 als Verbindlichkeit passiviert. A verzichtet auf die Forderung.

Beispiel 2: A hat eine wertgeminderte Darlehensforderung (600) im SBV I mit 1000 aktiviert und die X-KG mit 1000 als Verbindlichkeit passiviert. A verzichtet auf die Forderung.

Beispiel 3: B hat die wertgeminderte Darlehensforderung (400) erworben und im SBV I mit 400 aktiviert (AK). Bei der X-KG ist die Verbindlichkeit mit 1000 passiviert. B verzichtet auf die Forderung.

Führt der Verzicht überhaupt zu einem Realisationsakt durch Entnahme und anschließende Einlage?

- Was ist der „Betrieb“ bzw. das Betriebsvermögen bei einer Personengesellschaft?
- Wenn das Sonderbetriebsvermögen dem Betrieb dient, kann der Verzicht betriebsfremd sein?
- Betrieb/Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft = Gesellschaftsbilanz (einschließlich Ergänzungsbilanzen + Sonderbilanzen)

Erste Auffassung (-), daher...

SBV I: kein steuerwirksamer Aufwand durch Ausbuchung der Forderung

X-KG: keine steuerwirksame EK-Erhöhung durch Ausbuchung der Verbindlichkeit

- Wertminderungen in Darlehensforderung werden erst bei Veräußerung berücksichtigt (korrespondierende Bilanzierung)
- Keine steuerwirksame EK-Erhöhung, sondern passiver Ausgleichskosten in **Beispiel 3** (600)
- Veranlassung des Schuldenerlasses (betrieblich oder gesellschaftsrechtlich nicht relevant)

Zweite Auffassung (+), aber...

SBV I: Entnahme, die aber wegen § 6 V 3 Nr. 2 EStG (entsprechend) bzw. korrespondierender Bilanzierung nicht steuerwirksam ist

X-KG: verdeckte Einlage zum SBV-Buchwert wegen § 6 V 3 Nr. 2 EStG (entsprechend) bzw. korrespondierender Bilanzierung (Berücksichtigung der Wertminderung erst bei Veräußerung)

- Buchwerte gleich (**Beispiele 1 und 2**): kein Konfusionsgewinn
- Buchwerte abweichend (**Beispiele 3**): Konfusionsgewinn 600
Umgang mit Konfusionsgewinn 600 ist umstritten.

Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., 2023, § 15 Rn. 550: **Ertrag (+)**

FG Rhl.-Pf. 7.10.20 – 1 K 2191/15, EFG 2021, 81, Rn. 65 ff. (Rev. IV R 28/20):

Ertrag (-), weil Vorrang der korrespondierenden Bilanzierung (passiver Ausgleichsposten)

Kritik an der zweiten Auffassung:

Lässt sich auch bei einem betrieblichen begründeten Forderungserlass von einer „Einlage“ ausgehen?

II. Forderungsverzicht eines Gesellschafters

2. KG (Forderung im Sonderbetriebsvermögen)

Kritik an der zweiten Auffassung:

Lässt sich auch bei einem **betrieblichen begründeten Forderungserlass** von einer „Einlage“ ausgehen?

FG Rhl.-Pf. EFG 2021, 81;
FG HH EFG 1997, 864;
Herbst/Stegemann, DStR 2017,
2081; *Lauer*, DStR 2021, 2333;
Erhardt, DStR 2012, 1636
Erste Auffassung:
keine Einlage, irrelevant
Teil der zweiten Auffassung:
Vorrang korrespondierende
Bilanzierung

Pyszka, BB 1998, 1557 (1558) mit
Verweis auf Knobbe-Keuk

Mangels Einlage sowohl im
SBV als auch
Gesellschaftsbilanz voll
steuerwirksam

Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., 2023, § 15 Rn. 550

Anwendung der BFH GrS 1/94-Grundsätze für
gesellschaftsrechtlich veranlassten
Forderungsverzicht bei KapGes auf betrieblich
veranlasste Forderung bei PersGes
▪ **Werthaltiger Teil:** steuerneutral in SBV und X-KG
▪ **Nichtwerthaltiger Teil:** steuerwirksam in SBV
und X-KG

Beispiel 1
SBV: 1000
X-KG: 1000

SBV: Aufwand 1000
nicht steuerwirksam
KG: EK-Erhöhung 1000
nicht steuerwirksam

SBV: Aufwand
1000 steuerwirksam
KG: EK-Erhöhung
1000 steuerwirksam

SBV: Aufwand 1000 nicht steuerwirksam
KG: EK-Erhöhung 1000 nicht steuerwirksam

Beispiel 2
SBV: 1000 (aber
Wert 600)
X-KG: 1000

SBV: Aufwand 1000
nicht steuerwirksam
KG: EK-Erhöhung 1000
nicht steuerwirksam

SBV: Aufwand
1000 steuerwirksam
KG: EK-Erhöhung
1000 steuerwirksam

SBV: Aufwand 1000, davon 600 nicht
steuerwirksam und 400 steuerwirksam
KG: EK-Erhöhung 1000, davon 600 nicht
steuerwirksam und 400 steuerwirksam

Beispiel 3
SBV: 600
X-KG: 1000

SBV: Aufwand 600 nicht
steuerwirksam
KG: EK-Erhöhung 600
nicht steuerwirksam
und passiver Ausgleichs-
posten 400

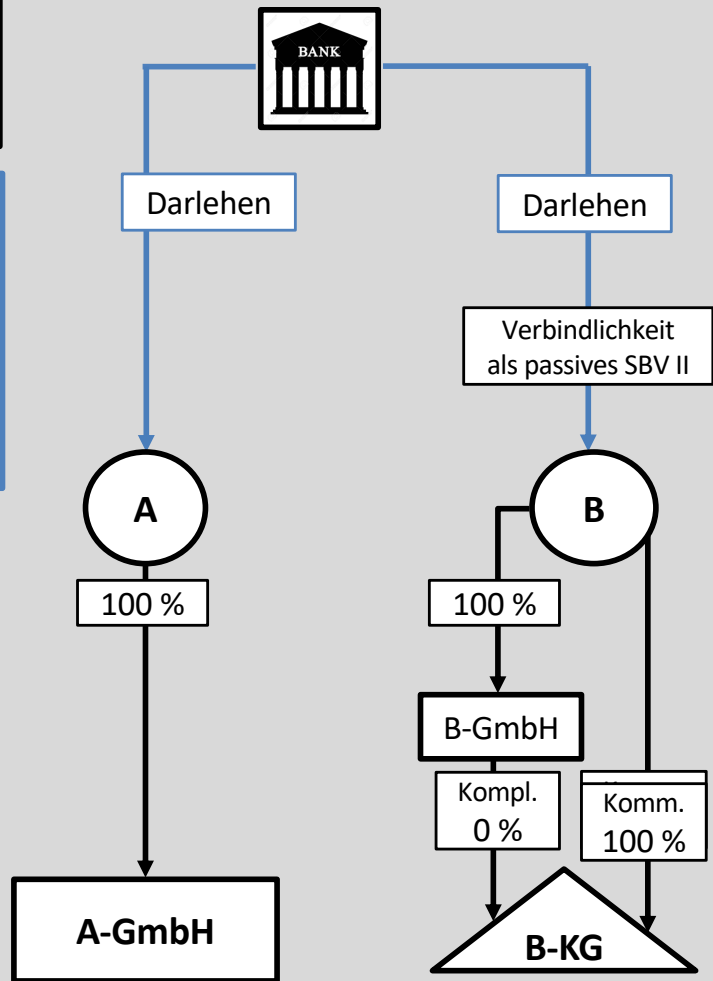
SBV: Aufwand
100 steuerwirksam
KG: EK-Erhöhung
1000 steuerwirksam

SBV: Aufwand 600 nicht steuerwirksam
KG: EK-Erhöhung 1000, davon 600 nicht
steuerwirksam und 400 steuerwirksam
(Wegfallgewinn)

III. Gesellschafter als Schuldner der Forderung

Kapitalgesellschaft und Gesellschafter
Trennungsprinzip
Gesellschafter hat u.U. eigenes Unternehmen, mit dem er an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist

Unternehmensbezogene Sanierung (§ 3 IIa EStG):
Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des eigenen Unternehmens des Gesellschafters entscheidend.



Mitunternehmerschaft

- Betrieb/Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft:
 - Betriebsvermögen der KG
 - SBV der Gesellschafter
- SBV ist kein eigenes Unternehmen des Gesellschafters.
- SBV dient der Beteiligung an der Gesellschaft.

Unternehmensbezogene Sanierung (§ 3 IIa EStG):

- Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit des „Unternehmens“.
- „Unternehmen“: Betriebsvermögen KG und m.E. funktional wesentliche Betriebsgrundlagen der KG im SBV.

Grundsatz (-):
Verbindlichkeit im SBV II keine wesentliche Betriebsgrundlage der KG

Ausnahme:
Gesellschaft selbst kann durch die Schulden des Gesellschafters in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten, etwa bei Haftung.
Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897 (1901)

IV. Fazit

**Kapitalgesellschaft
als Schuldner**

Verzicht allgemein

Einbeziehung (ehemaliger) Organträger

Verzicht durch Gesellschafter

Gesellschaft:

- Kein Ertrag für werthaltigen Teil bei verdeckter Einlage
- **Kein steuerfreier Sanierungsertrag** für nicht werthaltigen Teil der verdeckten Einlage
- Steuerfreier Sanierungsertrag bei betrieblich veranlassten Forderungsverzicht

Gesellschafter:

- Voller Abzug (ggf. mit Verlustverrechnungsbeschränkungen) nur bei betrieblicher Veranlassung von Darlehen und Verzicht
- (Teil-)Abzugsverbot bei gesellschaftsrechtlicher Veranlassung

**Gesellschafter
als Schuldner**

Trennungsprinzip, ggf. eigenes Unternehmen

**Personengesellschaft
als Schuldner**

Verzicht allgemein:

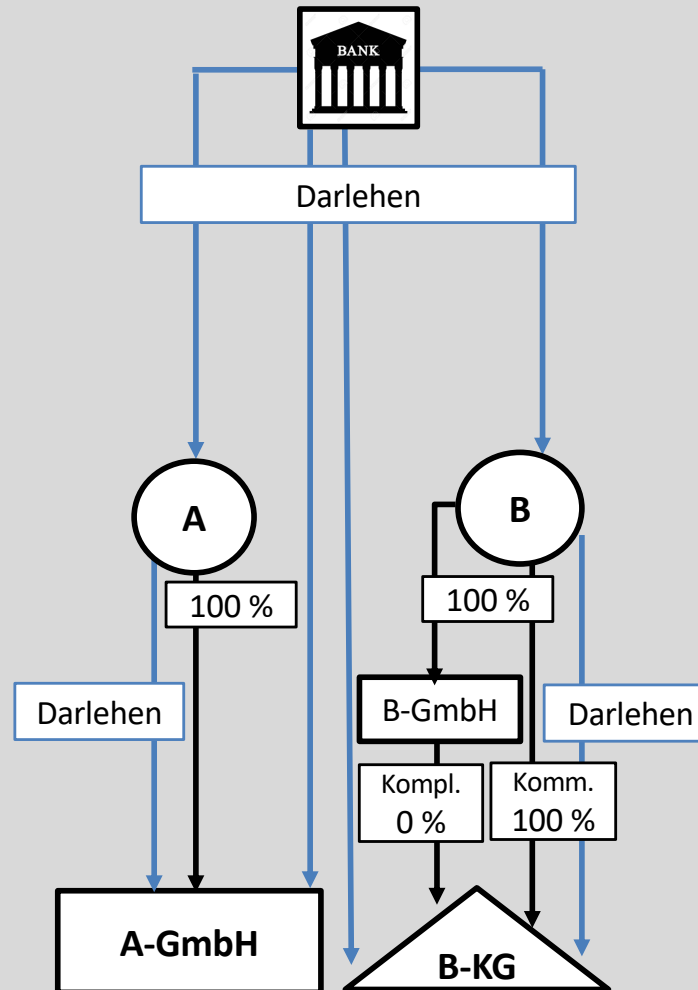
Einbeziehungen des Gesellschafters

Verzicht durch Gesellschafter

- H.M: kein Ertrag bei KG durch Forderungsverzicht, steuerwirksamer Aufwand beim Gesellschafter erst bei Veräußerung
- Soweit Ertrag angenommen wird: **Kein steuerfreier Sanierungsertrag** bei „Wegfallgewinn“ wegen Buchwertdifferenz, wenn Forderungsverzicht gesellschaftsrechtlich veranlasst (§ 3a II EStG)
- Soweit bei betrieblich veranlassten Forderungsverzicht ein Ertrag angenommen wird: Steuerfreier Sanierungsertrag
Steuerwirksamer Aufwand beim Gesellschafter

**Gesellschafter
als Schuldner**

SBV II-Verbindlichkeit nur, wenn Gesellschaft haftet



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Marc Desens

Steuerfreiheit des Sanierungsertrags im Vergleich: GmbH und GmbH & Co KG
Jahrestagung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e.V.
16. Juni 2023