

# Die Körperschaftsteuer: KSt • Grundwerk mit Fortsetzungsbezug

Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Anteilseignerbesteuerung.

von

Ewald Dötsch, Alexandra Pung, Dr. Rolf Möhlenbrock

Grundwerk mit 81. Ergänzungslieferung

Schäffer-Poeschel Stuttgart

Verlag C.H. Beck im Internet:  
[www.beck.de](http://www.beck.de)

ISBN 978 3 8202 0256 4

## ABC der verdeckten Gewinnausschüttung

Bearbeiter: Jörg Klingebiel

### Abfindungen

Erhält ein Ges-GF eine Abfindung wegen Auflösung seines Dienstverhältnisses, kann dies zu einer vGA führen. Es ist zu prüfen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einem fremden Dritten unter gleichen Umständen ebenfalls eine Abfindung gezahlt hätte. Eine betriebliche Veranlassung der Abfindungsvereinbarung liegt regelmäßig nur dann vor, wenn der Anstellungsvertrag nur durch Zahlung einer Abfindung zum betreffenden Zeitpunkt aufgelöst werden könnte. Entscheidend ist also, dass durch die Abfindungszahlung eine sonst unzulässige Kündigung erst ermöglicht wird oder dass die GmbH damit das Anstellungsverhältnis vor Ablauf der normalen Kündigungsfrist beenden kann. Bestehen hingegen vertragliche oder gesetzliche Kündigungsmöglichkeiten, die keine Zustimmung des Arbeitnehmers erfordern, so besteht idR keine betriebliche Veranlassung für eine Abfindung. Dies gilt auch dann, wenn Abfindungszahlungen in der Branche allgemein üblich sind; s Urt des FG Köln v 05.09.2002 (EFG 2003, 118). Diese Grundsätze gelten im Übrigen auch bei Abfindungszahlungen an eine nahe stehende Person eines AE. Bestehen hingegen vertragliche oder gesetzliche Kündigungsmöglichkeiten, die keine Zustimmung des Arbeitnehmers erfordern, so besteht idR keine betriebliche Veranlassung für eine Abfindung. Dies gilt auch dann, wenn Abfindungszahlungen in der Branche allgemein üblich sind; s Urt des FG Köln v 05.09.2002 (EFG 2003, 118). Diese Grundsätze gelten im Übrigen auch bei Abfindungszahlungen an eine nahe stehende Person eines AE.

Anhaltspunkte für die Höhe einer dem Grunde nach zulässigen Abfindung können sich aus dem Kündigungsschutzgesetz (KSchG) ergeben. Nach § 10 Abs 1 KSchG ist allgemein, unabhängig von der Dauer der Betriebszugehörigkeit, als Abfindung ein Betrag von bis zu zwölf Monatsverdiensten denkbar. Höhere Beträge können allenfalls über den innerbetrieblichen Fremdvergleich als angemessen angesehen werden (Abfindungen auch an Fremdarbeitnehmer in vergleichbarer Höhe).

Liegt eine betriebliche Veranlassung vor, ist bei beherrschenden AE darauf zu achten, dass eine klare und im Voraus getroffene Vereinbarung vorliegt, aus der sich ergibt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für die Auflösung des Dienstverhältnisses zu zahlen ist. Da die Abfindung nicht bisherige Leistungen des Geschäftsführers abgelten soll, sondern eine Entschädigung für den – zukünftigen – Verlust des Arbeitsplatzes darstellt, genügt es, wenn diese Vereinbarung noch kurz vor der Zahlung der Abfindung getroffen wird. Eine Vereinbarung bereits im ursprünglichen Anstellungsvertrag ist uE nicht zwingend erforderlich.

Die Abfindung eines verfallbaren Pensionsanspruchs stellt eine vGA dar; s Urt des FG Ddf v 14.05.2002 (EFG 2002, 1450). Im Übrigen wegen der Behandlung von Abfindungen für Pensionszusagen s § 8 KStG nF Tz707f.

### Abschreibungen

#### 1 Teilwertabschreibungen

Nimmt eine Kö kurz nach dem Erwerb eines WG von einem AE oder einer ihm nahe stehenden Person eine Tw-Abschr bei diesem WG vor, so spricht der Beweis des ersten

## **Anh zu §8 Abs3 KStG nF**

noch

- 1 Anscheins dafür, dass bereits im Erwerbszeitpunkt ein unangemessen hoher Kaufpreis gezahlt wurde, der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführen ist. Insofern sind bereits niedrigere AK anzusetzen, weil nur der angemessene Kaufpreis aufgewandt wurde, um das WG zu erwerben (s »Anschaffungskosten«). Dies gilt entspr, soweit andere Gründe dafür sprechen, dass der geringere Wert bereits im Zeitpunkt des Erwerbs bestanden hat. Hinsichtlich der Möglichkeit von Tw-Abschr bei eigenen Anteilen s §8 Abs1 KStG nF Tz37 ff.
- 2 Tritt eine Tw-Minderung bei einem vom AE erworbenen WG nachweislich erst in der Folgezeit ein, so handelt es sich dabei grds nicht um eine vGA. Dies wurde jedoch anders beurteilt (s Urt des BFH v 08.07.1998, DB 1998, 2399, und Schr des BMF v 19.12.1996, BStBl I 1997, 112), wenn es sich um ein risikobehaftetes Geschäft gehandelt hat, welches nach Art und Umfang für die Geschäftstätigkeit der Kap-Ges völlig unüblich und mit hohen Risiken behaftet ist. In diesem Fall wurde die Verlagerung des Verlustrisikos vom AE auf die Kap-Ges als gesellschaftsrechtlich veranlasst angesehen. Diese Auff hat der BFH inzwischen wieder aufgegeben. Nach dem Urt des BFH v 31.03.2004 (BFH/NV 2004, 1482) und v 08.08.2001 (BStBl II 2003, 487) rechtfertigt die Wahrnehmung von Risikogeschäften einer Kap-Ges im Allgemeinen nicht die Annahme, die Geschäfte würden im privaten Interesse des (beherrschenden) AE ausgeübt. Die Kap-Ges ist grds frei darin, solche Geschäfte und die damit verbundenen Chancen, zugleich aber auch die Verlustgefahren wahrzunehmen. Die Fin-Verw hat sich dieser Auff nicht angeschlossen und mit Schr des BMF v 20.05.2003 (BStBl I 2003, 333) verfügt, dass die Grundsätze des og Urt des BFH v 08.08.2001 über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden sind. Für die Abgrenzung der Gesellschafter- von der Gesellschaftersphäre bei Risikogeschäften gelten die Grundsätze des Schr des BMF v 19.12.1996 (BStBl I 1997, 112) weiter. Es bleibt abzuwarten, wie die Fin-Verw auf das og Urt des BFH v 31.03.2004 reagieren wird. Im Übrigen s »Risikogeschäfte«.

### **2 Forderungsabschreibung**

- 3 Forderungen der Kap-Ges gegenüber ihrem AE bedürfen hinsichtlich eingetretener Tw-Minderungen einer besonderen stlichen Beurteilung. Die durch den Ausfall einer Darlehensforderung eingetretene Vermögensminderung findet ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, wenn es die Kap-Ges unterlassen hat, rechtzeitig, insbes bei Ausreichung des Darlehens, die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um das ihrem AE gewährte Darlehen zu sichern und zurück zu erhalten; s Urt des BFH v 14.03.1990 (BStBl II 1990, 795). Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung kann auch darin gesehen werden, dass trotz erkennbarer Liquiditätsschwierigkeiten des AE auf eine Kündigung des Darlehensvertrags verzichtet wird.
- 4 Bei der Kap-Ges tritt iHd Tw-Abschr eine Einkommensminderung ein, die als vGA iSd §8 Abs3 S2 KStG zu korrigieren ist, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einem fremden Dritten unter gleichen Bedingungen aus Bonitätsgründen gar nicht erst ein Darlehen gewährt hätte oder das Darlehen ganz oder tw gekündigt bzw die Rückzahlung verlangt hätte und dies nur im Hinblick auf die Gesellschafterstellung unterblieben ist.

Wegen der denkbaren Möglichkeiten s Anh3 zu §8 Abs3 KStG nF »Darlehen« Tz9 ff.

Ein nachfolgend ausgesprochener gesellschaftsrechtlich veranlasster Verzicht auf den Darlehensanspruch führt innerhalb der St-Bil nur noch zur aufwandswirksamen Ausbuchung des Restbetrags und deshalb nur noch insoweit zur gesellschaftsrechtlich veranlassten Vermögens- und Einkommensminderung, die als vGA iSd §8 Abs3 S2 KStG angesehen werden kann. Erst mit dem Darlehensverzicht besteht die Möglichkeit der Erfassung als Einnahme aus der Beteiligung beim AE, so dass auch nach der Variante c) erst in diesem Zeitpunkt eine Leistung iSd §27 Abs1 S3 KStG bzw iSd §38 Abs1 S4 KStG (bzw eine »andere Ausschüttung« iSd §27 Abs3 S2 KStG 1999) vorliegen kann.

**Absetzung für Abnutzung**

Erwirbt eine Kap-Ges von ihrem AE ein WG zu einem überhöhten Preis oder zahlt sie überhöhte Vergütungen, die als AK oder HK zu behandeln wären, so stellt sich die Frage nach der Bemessungsgrundlage für die AfA. Als AK iSd §255 Abs1 HGB sind (nur) die Aufwendungen anzusetzen, die geleistet werden, um ein WG zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Derartige Aufwendungen liegen nur iHd angemessenen Kaufpreises vor. Überhöhte AfA-Beträge, die nach §8 Abs3 S2 KStG als vGA zu korrigieren wären, ergeben sich bei dieser Beurteilung nicht.

**Beispiel:**

Eine Kap-Ges erwirbt von ihrem AE im Januar 03 eine Maschine (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer = fünf Jahre) im Wert von 50000€ zum Preis von 80000€. Der Mehrpreis von 30000€ ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Der Kaufpreis wird in vier gleichen Jahresraten beglichen.

**Lösung:**

Die Maschine ist mit den angemessenen AK zu aktivieren (s Urt des BFH v 13.03.1985, BFH/NV 1986, 116). IHD Differenz zum tats gezahlten Betrag kommt es in der St-Bil zu einem gesellschaftsrechtlich veranlassten Aufwand (Buchung: an Verbindlichkeit), der außerhalb der St-Bil iRd Einkommensermittlung als vGA iSd §8 Abs3 S2 KStG wieder korrigiert wird. Der Zufluss beim AE erfolgt in dem Zeitpunkt, in dem er den Anspruch nach den für ihn geltenden allgemeinen Gewinn- bzw Einkommensermittlungsvorschriften zu erfassen hat.

Da der Kaufpreis nicht auf einmal, sondern in vier gleichen Jahresraten gezahlt wird, ist in der St-Bil in 03 iHv drei Raten eine Verbindlichkeit einzustellen. Insgesamt ist wie folgt zu buchen:

|                           |                                      |          |
|---------------------------|--------------------------------------|----------|
| Maschine                  | 50 000 € an Bank                     | 20 000 € |
| außerordentlicher Aufwand | 30 000 € an Kaufpreisverbindlichkeit | 30 000 € |
|                           | an Ausschüttungsverbindlichkeit      | 30 000 € |

Erst die dritte Rate in 05 entfällt iHv 10000€ auf die Ausschüttungsverbindlichkeit und stellt daher eine Leistung iSd §27 Abs1 S3 KStG nF bzw iSd §38 Abs1 S4 KStG nF und eine vGA iSd §20 Abs1 Nr 1 S2 EStG dar. Die vierte Rate in 05 stellt in voller Höhe von 20000€ eine Leistung iSd §27 Abs1 S3 KStG nF bzw iSd §38 Abs1 S4 KStG nF und eine vGA iSd §20 Abs1 Nr 1 S2 EStG dar.

Im Übrigen s »Anschaffungskosten«.

**Agio**

Zur Behandlung des Agio s »Ausgabeaufgeld«.

**Aktiengesellschaft**

Bei einer AG bestehen zT entscheidende Strukturunterschiede zu einer GmbH. Für die Beurteilung einer vGA sind deshalb uU die gesellschaftsrechtlichen Besonderheiten der AG zu berücksichtigen. Insbes die abweichende Vertretung der AG durch den Aufsichtsrat bei Vereinbarungen mit Vorstandsmitgliedern (s §112 AktG) führt dazu, dass die Grundsätze

## **Anh zu §8 Abs3 KStG nF**

noch

- 1 der vGA für beherrschende Ges-GF einer GmbH nicht uneingeschränkt auf Vorstandsmitglieder einer AG, die zugleich Mehrheitsaktionäre sind, übertragen werden können. Bei Familiengesellschaften (s §76 Abs1 BetrVG 1952) können sich jedoch Besonderheiten ergeben, wenn eine neutrale Besetzung des Aufsichtsrats nicht gewährleistet ist und das Vorstandsmitglied deshalb seine Interessen durchsetzen kann; s UrT des BFH v 18.12.2002 (BFH/NV 2003, 946).
- 2 Hinsichtlich der Anwendung der Grundsätze der vGA auf einen Minderheitsaktionär (einer Familiengesellschaft) s UrT des FG Nds v 18.06.2003 (EFG 2003, 1650; NZB eingelegt, Az des BFH: I B 159/03).
- 3 Hinsichtlich des Erwerbs eigener Aktien s §8 Abs 1 KStG nF Tz21 ff.
- 4 Zur Einlagenrückgewähr entgegen §57 AktG s UrT des BFH v 17.10.1984 (BStBl II 1985, 69).

### **Aktivierung**

Die Aktivierung erworbener WG und die Annahme einer vGA iSd §8 Abs3 S2 KStG schließen sich idR aus, weil aufgrund der Aktivierung grds (noch) nicht die erforderliche Vermögens- und Einkommensminderung eintritt. Solange innerhalb der St-Bil keine Gewinnminderung, zB durch Ausbuchung bei Veräußerung, Vornahme von AfA oder Tw-Abschr (s »Abschreibungen«), eingetreten ist, fehlt es an einer wes Voraussetzung für die Annahme einer vGA iSd §8 Abs3 S2 KStG.

Hinsichtlich der Beurteilung des Erwerbs von WG durch eine Kap-Ges von ihrem AE zu einem überhöhten Kaufpreis s »Anschaffungskosten« und »Absetzung für Abnutzung«.

Als Folgewirkung einer vGA kann es bei Leistungsbeziehungen zwischen Schwestergesellschaften beim gemeinsamen AE dieser Gesellschaften zu einer Hinzukaktivierung im Bw der Beteiligung der den Vorteil erhaltenden Schwestergesellschaft kommen, wenn die Vorteilsgewährung an die andere Kap-Ges eine verdeckte Einlage darstellt. Die verdeckte Einlage hat darüber hinaus auch Auswirkungen auf die Aktivierung des eingelegten WG. Im Übrigen s »Anschaffungskosten«.

### **Andere Ausschüttung**

- 1 Der Begriff »andere Ausschüttung« war für das Anrechnungsverfahren von Bedeutung. Nach §27 Abs3 KStG 1999 wurde zwischen GA für ein abgelaufenes Wj, die auf einem den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen, und »anderen Ausschüttungen« unterschieden. Diese Unterscheidung war im Anrechnungsverfahren insbes für die Frage von Bedeutung, für welchen VZ die KSt-Ausschüttungsbelastung zu berücksichtigen (s §27 Abs3 KStG 1999) und mit welchem vEK die betreffende Ausschüttung zu verrechnen ist (s §28 Abs2 KStG 1999).
- 2 Auch eine vGA stellt im Anrechnungsverfahren eine »andere Ausschüttungen« iSd §27 Abs3 S2 KStG 1999 dar. Für den Vollzug der Ausschüttung wird dabei auf den Zeitpunkt des tats Abflusses bei der Kö abgestellt. Die Passivierung als Verbindlichkeit oder Rückstellung ist insoweit nicht entscheidend. Es ist für die »andere Ausschüttung« auch ohne Bedeutung, ob tats ein Vermögensvorteil beim AE eingetreten ist. Zu den Besonderheiten hinsichtlich des Zeitpunkts einer anderen Ausschüttung iSd §27 Abs3 S2 KStG 1999 bei Tw-Abschr auf Darlehen s »Abschreibungen« und »Darlehen«.

Eine »andere Ausschüttung« iSd § 27 Abs 3 S 2 KStG 1999 und eine vGA iSd § 8 Abs 3 S 2 KStG müssen somit nicht zwangsläufig im gleichen Wj auftreten. So führt zB eine nicht **3**

klar und eindeutig im Voraus vereinbarte Tantieme gegenüber einem beherrschenden Ges-GF im Wj der Bildung der Tantiemerückstellung zu einer vGA iSd §8 Abs3 S2 KStG. Eine »andere Ausschüttung« iSd §27 Abs3 S2 KStG 1999 liegt jedoch erst im Zeitpunkt der Zahlung der Tantieme (idR im folgenden Wj) vor. Das gilt nach Wegfall des Anrechnungsverfahrens in gleichem Maße für den Zeitpunkt der Leistung iSd §27 Abs1 S3 KStG nF bzw iSd §38 Abs1 S4 KStG nF.

noch  
3

Mit der Umstellung vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren durch das StSenkG ist auch der Begriff »andere Ausschüttung« entfallen.

4

Für vGA, die in Wj erfolgen (abfließen), die nach dem 31.12.2000 begonnen haben, gilt das Anrechnungsverfahren (§§27 bis 47 KStG 1999) nicht mehr. Diese vGA können auch nicht zu einer KSt-Minderung (iSd §37 KStG nF führen, weil danach nur Leistungen begünstigt sind, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschl beruhen; s §37 KStG nF Tz7 ff. Demgegenüber kann eine vGA nach §38 KStG nF eine KSt-Erhöhung auslösen, soweit für die vGA der nach §36 Abs7 KStG nF festgestellte Teilbetrag des EK02 als verwendet gilt. Hinsichtlich der Ermittlung des verwendeten Betrags s §38 KStG nF Tz12 ff. Daneben kann eine vGA auch eine Minderung des stlichen Einlagekontos iSd §27 KStG nF auslösen. Zur Ermittlung eines daraus verwendeten Betrages s §27 KStG nF Tz14 ff.

5

Aus den vorstehenden Gründen kann eine vGA nach Wegfall des Anrechnungsverfahrens zugleich eine KSt-Erhöhung nach §38 Abs2 KStG nF als auch eine Verwendung iSd §27 Abs1 S3 KStG nF darstellen. Im Übrigen s »Halbeinkünfteverfahren«.

6

### Angemessenheit

Allgemeine Ausführungen zur Angemessenheit s §8 Abs3 KStG nF Tz75 ff und Tz100 ff.

1

Zur Angemessenheit der Gesamtausstattung von GF-Gehältern s §8 Abs3 KStG nF Tz383 bis 444.

Die Angemessenheit der Gesamtausstattung eines Ges-GF muss grds anhand derjenigen Umstände und Erwägungen beurteilt werden, die im Zeitpunkt der Gehaltsvereinbarung vorgelegen haben und angestellt wurden; s Urt des BFH v 27.02.2003 (BStBl II 2004, 132).

2

Bei kleineren Unternehmen, bei denen **zwei oder mehr GF** bestellt sind, orientiert sich die Angemessenheit der Gesamtausstattung aller GF grds an den Werten der Gehaltsstrukturuntersuchungen für einen GF zuzüglich des Gehalts für einen leitenden Angestellten für jeden weiteren GF. Die vom GF **aufgewandte Arbeitszeit** ist grds kein geeigneter Maßstab für die Höhe des GF-Gehalts. Die Faustregel, wonach das GF-Gehalt 300% des Gehalts des bestbezahlten Angestellten in dem Betrieb nicht überschreiten darf, ist kein geeigneter Beurteilungsmaßstab; s Urt des Hess FG v 18.01.2000 (EFG 2000, 828, rkr).

3

Bei der Bestimmung der Angemessenheit anhand von Gehaltsstrukturuntersuchungen kann ein überdurchschnittlich hohes Gehalt im oberen Drittel der Gehaltsreihe nur beim Vorliegen besonderer Gründe anerkannt werden. Als ein solcher Grund kann eine außergewöhnlich gute Ertragslage des Unternehmens in Betracht kommen, wobei der Beurteilung der Gewinn nach Abzug eines Durchschnittsgehalts für den GF zugrunde zu legen ist. Gehälter der oberen Gehaltsreihe sind auch bei einem außergewöhnlichen Einsatz des GF gerechtfertigt. Allein kaufmännische Fähigkeiten, die zu den Grundvoraussetzungen einer

4

## Anh zu §8 Abs3 KStG nF

noch

- 4 geschäftsführenden Tätigkeit gehören, reichen aber nicht aus; s Urt des FG München v 09.02.2000 (EFG 2000, 568, rkr).
- 5 Auch bei einer **personengebundenen** Kap-Ges darf der erwirtschaftete Ertrag nicht in voller Höhe als Tätigkeitsvergütung des Ges-GF ausgekehrt werden; der Kap-Ges muss etwa ein Viertel ihres Geschäftserfolges verbleiben; s Urt des FG Hamburg v 13.10.2000 (EFG 2000, 108, rkr).
- 6 Die GF-Vergütung bestimmt sich vorrangig nach Art und Umfang der Tätigkeit. **Steigerungen des Unternehmenswerts** sind bei der Bemessung des GF-Gehalts nicht mit zu berücksichtigen, denn dies sind Erträge, die aufgrund des zu tragenden Unternehmerrisikos den AE zustehen; s Urt des Hess FG v 27.06.2001 (EFG 2002, 490).
- 7 Erhält der Ges-GF einer GmbH neben seinem Festgehalt eine **Gewinntantieme**, wird künftig bei der Prüfung der Angemessenheit der Bezüge dem Verteilungsschlüssel von höchstens 25% variabler und mindestens 75% fester Vergütungsbestandteile nicht mehr so große Bedeutung beizumessen sein. Im Urt des BFH v 27.02.2003 (BStBl II 2004, 132) wird ua ausgeführt, bei einer angemessenen Gesamtausstattung müsse nicht schon deshalb eine vGA vorliegen, weil die Vergütung zu mehr als 25% aus variablen Bestandteilen bestehe. Ist das der Fall, müsste im Einzelfall ermittelt werden, ob ein höherer Tantiemeanteil darauf hinweist, dass die gewählte Gestaltung in ihrer Gesamtheit oder ggf in Teilen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Diese Auff hat der BFH s Urt des BFH v 04.06.2003 (BStBl II 2004, 136) bekräftigt, wenn auch nicht so eindeutig, wie dies einige FG getan haben, zB s Urt des FG Ddf v 19.08.203 (EFG 2004, 289; Rev eingelegt; BFH-Az: I R 86/03). Inzwischen hat der BFH in einer weiteren Entscheidung noch deutlicher herausgestellt, dass die 25%-Marke als Höchstgrenze für eine Gewinntantieme keine statische Marke ist, sondern dass es bei Überschreiten dieser Marke stets auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls ankommt; s Urt des BFH v 19.11.2003 (GmbHR 2004, 512, – Az: I R 42/03). Der BFH hat in den og Urt v 27.02.2003 und v 04.06.2003 auch ausgeführt, bei Vereinbarung einer gewinnabhängigen Vergütung könne eine Begrenzung auf einen Höchstbetrag (sog **Deckelung**) geboten sein, wenn im Zeitpunkt der Vereinbarung ein sprunghafter Gewinnanstieg ernsthaft im Raum stehe. Damit dürfte dem Gedanken der Deckelung der Gewinntantieme künftig eine sehr viel größere Bedeutung zukommen als dem Verhältnis zwischen Festgehalt und Gewinntantieme. Die Beantwortung der Frage, wo im konkreten Einzelfall die Grenze zwischen (noch) angemessenen und (schon) unangemessenen Gesamtbezügen verläuft, ist dem FG als Tatsacheninstanz vorbehalten. Dabei zählt auch zum Bereich der vom FG zu treffenden Sachverhaltsfeststellungen, welchen Kriterien der Vorrang zur Beurteilung der Angemessenheit der Geschäftsführervergütung im Einzelfall beizumessen ist. Sind die Erkenntnisse des FG nicht verfahrensfehlerhaft zustande gekommen und verstoßen sie nicht gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze, ist das Revisionsgericht gem § 18 FGO daran gebunden.

Eine Gewinntantieme von über 50% des Jahresüberschusses zugunsten der beiden Ges-GF der GmbH ist auch dann regelmäßig als vGA zu beurteilen, wenn sie zwar auf die **Anlaufphase** der neu gegründeten GmbH zeitlich beschränkt ist, es der GmbH aber möglich ist, ohne die typischen Anlaufschwierigkeiten eines neu eröffneten Unternehmens sofort am Markt teilzunehmen, zB durch den Erwerb eines Einzelunternehmens, in dem einer der jetzigen AE zuvor als leitender Mitarbeiter angestellt war. Eine zugunsten des AE unübliche Tantiemeregelung verliert ihre gesellschaftsrechtliche Veranlassung nicht allein

dadurch, dass die Vertragsparteien bei anderen Gehaltsbestandteilen zum Vorteil der Gesellschaft vom Üblichen abweichen, zB ungewöhnlich niedriges Festgehalt; s Urt des BFH v 17.12.2003 (GmbHR 2004, 672 – Az: R 16/02); Bestätigung des Urt des FG Schleswig-Holstein v 16.01.2002, EFG 2002, 495). Im Übrigen s »Gewinntantieme«.

noch  
7

Wird dem Ges-GF einer GmbH neben einem monatlichen Festgehalt jährlich eine weitere Festvergütung für den Fall gezahlt, dass eine bestimmte Umsatzgrenze erreicht wird, ist eine vGA regelmäßig nur dann anzunehmen, wenn die Gesamtvergütung ihrer Höhe nach unangemessen ist; s Urt des BFH v 05.06.2002 (BStBl II 2003, 329).

8

Ist der Ges-GF zugleich auch alleiniger Ges-GF einer weiteren GmbH, ist für die Prüfung der Angemessenheit des Gehalts nicht auf ein fiktives Gehalt in einem zusammengefassten Unternehmen abzustellen. Gleichwohl ist diesem Umstand besondere Bedeutung beizumessen, da die für die Tätigkeit bei der einen Gesellschaft zur Verfügung stehende Arbeitszeit regelmäßig eingeschränkt ist und mithin nicht ausschließlich dieser Gesellschaft zugute kommt. Bei der Prüfung der Angemessenheit des GF-Gehalts kann zunächst von einem Unternehmen ausgegangen werden, dessen GF ausschließlich für dieses Unternehmen tätig ist. Zur Schätzung des angemessenen Gehalts kann dann auf den jeweiligen zeitlichen Einsatz des Ges-GF zurückgegriffen werden; s Urt des FG Brandenburg v 20.08.2002 (EFG 2002, 1405; Rev eingelegt, BFH-Az: I R 61/03).

9

Zur Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Ges-GF s Schr des BMF v 14.10.2002 (BStBl I 2002, 972).

10

Im Übrigen s »Geschäftsführergehalt« und »Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter«.

11

### **Anlaufverluste**

Zu Anlaufverlusten s »Mittelwertmethode«; »Verrechnungspreise« und »Verlustbetrieb«.

### **Anschaffungskosten**

#### **1 Anschaffung eines Wirtschaftsguts zu einem überhöhten Kaufpreis**

§255 Abs1 HGB definiert AK als Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Erwirbt eine Kap-Ges von ihrem AE oder einer diesem nahe stehende Person ein WG zu einem überhöhten Kaufpreis, so stellt sich die Frage, ob in diesem Fall die AK auf den angemessenen Betrag reduziert werden können oder ob eine Korrektur nur iRd in der Folgezeit vorgenommenen überhöhten AfA bzw Tw-Abschr erfolgen kann.

1

**1.1 Aktivierung mit den überhöhten Anschaffungskosten**

Würde das WG mit den überhöhten AK aktiviert werden, dann ergäbe sich dadurch noch keine Vermögens- und Einkommensminderung, die als vGA iSd § 8 Abs 3 S 2 KStG zu qualifizieren wäre. Eine Vermögens- und Einkommensminderung würde sich erst dann ergeben, wenn bei dem WG eine (überhöhte) AfA, eine Tw-Abschr vorgenommen oder das WG veräußert wird. 2

Diese Methode wird von uns abgelehnt. Im Übrigen würde sich bei dieser Beurteilung eine Leistung iSd § 27 Abs 1 S 3 KStG nF bzw iSd § 38 Abs 1 S 4 KStG nF zeitlich vor einer vGA iSd § 8 Abs 3 S 2 KStG ergeben. Ferner ergäben sich bei abnutzbaren WG des Anlagevermögens in den Folgejahren Probleme hinsichtlich der Differenzbeträge bei der AfA aufgrund der zu hohen Bemessungsgrundlage. 3

**1.2 Aktivierung der angemessenen Anschaffungskosten und Buchung des Restbetrags als Aufwand**

UE ist das WG nur mit den unter fremden Dritten üblichen AK zu aktivieren. Beim Erwerb eines WG zu einem unangemessen hohen Kaufpreis von einem AE bzw einer diesem nahe stehenden Person ist die Korrektur der AK bereits nach den Grundsätzen des § 255 Abs 1 HGB in der H-Bil vorzunehmen, weil die Kap-Ges für den Erwerb des WG nur den angemessenen Kaufpreis aufwendet, um das WG zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Die darüber hinausgehende Zahlung ist gesellschaftsrechtlich veranlasst und stellt einen »außerordentlichen Aufwand« in der St-Bil der Kap-Ges dar. 4

Eine Leistung iSd § 27 Abs 1 S 3 KStG nF bzw § 38 Abs 1 S 4 KStG nF liegt auf der Ebene der Kap-Ges ggf in dem Zeitpunkt vor, in dem der überhöhte Kaufpreis an den AE oder der diesem nahe stehenden Person gezahlt wird. Zahlt die Gesellschaft in Raten, liegt eine Leistung ab dem Zeitpunkt vor, ab dem die Raten den angemessenen Kaufpreis übersteigen (s Urt des BFH v 20.01.1999, BStBl I 1999, 369). 5

Beim AE liegt ein Zufluss in dem Zeitpunkt vor, in dem die Kö den Mehrpreis an den AE zahlt. Zahlt die Kö in Raten, kommt es beim AE zu einem Zufluss einer vGA iSd § 20 Abs 1 Nr 1 S 2 EStG ab dem Zeitpunkt, ab dem die Raten den angemessenen Kaufpreis übersteigen (s Urt des BFH v 20.01.1999, BStBl I 1999, 369). IHD des überhöht gezahlten Betrags handelt es sich auf der Ebene des AE nicht um einen Veräußerungserlös für das betreffende WG, sondern grds um Einnahmen iSd § 20 Abs 1 Nr 1 S 2 EStG. 6

**Beispiel:**

Eine Kap-Ges erwirbt von ihrem AE im Januar 01 einen drei Jahre alten Pkw, der zum PV des AE gehörte, für 10 000 €. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt noch fünf Jahre. Der Tw und gemeine Wert des Pkw beläuft sich zu diesem Zeitpunkt noch auf 7 000 €. In der Bil wird das WG mit 10 000 € aktiviert und jährlich mit 2 000 € (1/5 von 10 000 €) abgeschrieben. 7

**Lösung:**

In diesem Fall ist davon auszugehen, dass die Kap-Ges für den Erwerb des Pkw nur den angemessenen Kaufpreis von 7 000 € aufgewandt hat. Für den übersteigenden Betrag von 3 000 € besteht kein kausaler Zusammenhang mit dem Erwerb des WG. Deshalb sind (in der H-Bil und St-Bil) als AK iSd § 255 Abs 1 HGB auch nur 7 000 € anzusetzen. Der unangemessene Teil der Zahlung stellt bei der Kap-Ges einen außerordentlichen Aufwand dar. Im Zeitpunkt des Erwerbs ist wie folgt zu buchen:

|                           |         |         |          |
|---------------------------|---------|---------|----------|
| Pkw                       | 7 000 € | an Bank | 10 000 € |
| außerordentlicher Aufwand | 3 000 € |         |          |

## Anh zu §8 Abs3 KStG nF

noch

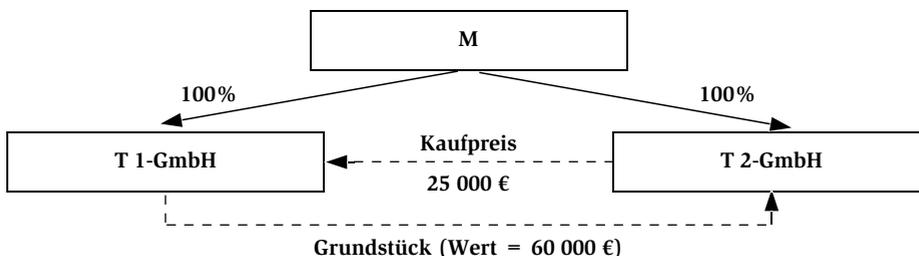
- 7 Der außerordentliche Aufwand iHv 3 000 € ist außerhalb der St-Bil iRd Einkommensermittlung als vGA iSd § 8 Abs3 S2 KStG wieder hinzuzurechnen. Ferner handelt es sich im Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung um eine Leistung iSd §27 Abs1 S3 KStG nF bzw iSd §38 Abs1 S4 KStG nF. Dem AE fließt im Zeitpunkt der Zahlung eine vGA iSd §20 Abs1 Nr 1 S2 EStG zu. Da der Pkw vom AE im PV gehalten wurde, ergeben sich aus dem Umstand, dass als Veräußerungserlös nur 7 000 € anzusetzen sind, keine stlichen Auswirkungen.
- 8 Im Übrigen s »Abschreibungen« und »Absetzung für Abnutzung«.

### 2 Anschaffungskosten der Beteiligung bei Vorteilsgewährung an eine Schwestergesellschaft

- 9 Eine vGA von einer Kap-Ges an eine Schwestergesellschaft kann sich auch auf die AK der Beteiligung beim gemeinsamen AE auswirken. In diesem Fall handelt es sich bei der Vorteilsgewährung um eine vGA an eine nahe stehende Person des AE; s § 8 Abs3 KStG nF Tz250ff und »Nahe stehende Personen«. Die vGA ist jedoch auch in diesem Fall dem AE zuzurechnen. Liegt der Vorteilsgewährung die unentgeltliche oder verbilligte Übereignung eines einlagefähigen WG zugrunde, so ist die gedachte Weiterleitung des Vorteils beim AE als verdeckte Einlage zu beurteilen und führt bei ihm zu nachträglichen AK seiner Beteiligung an der begünstigten Kap-Ges. Darüber hinaus führt auch die verdeckte Einlage bei der anderen Kap-Ges zu einer Korrektur der AK für das eingelegte WG.

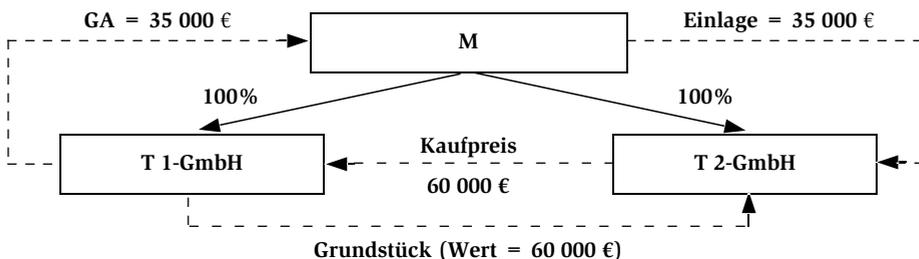
#### 10 Beispiel:

M ist sowohl an der T1-GmbH als auch an der T2-GmbH zu 100% beteiligt und hält beide Beteiligungen in seinem BV. Die T1-GmbH veräußert ein Grundstück (Tw = 60 000 €) zum ausgewiesenen Bw von 25 000 € an die T2-GmbH.



#### Lösung:

Für die stliche Beurteilung wird angenommen, dass die T2-GmbH den angemessenen Kaufpreis von 60 000 € für das Grundstück bezahlt, die T1-GmbH den Mehrerlös an M (verdeckt) ausschüttet und die M-GmbH die 35 000 € (verdeckt) in die T2-GmbH einlegt (siehe Schaubild).



#### Auswirkungen bei der T1-GmbH:

Bei der T1-GmbH tritt durch den um 35 000 € zu niedrigen Verkaufserlös eine verhinderte Vermögensmehrung ein, die sich auch auf das Einkommen auswirkt und im Gesellschaftsverhältnis ver-

anlasst ist. Ihr Einkommen wird außerhalb der St-Bil nach § 8 Abs 3 S 2 KStG um 35 000 € erhöht. Ferner handelt es sich iHv 35 000 € um eine Leistung iSd § 27 Abs 1 S 3 KStG nF bzw iSd § 38 Abs 1 S 4 KStG nF.

**Auswirkungen bei M:**

Die vGA iHv 35 000 € führt bei M zu Eink aus Gew (s § 20 Abs 1 Nr 1 S 2 iVm Abs 3 EStG). Ferner ist bei M eine verdeckte Einlage in das BV der T2-GmbH iHv 35 000 € anzunehmen, die in der St-Bil des M auch zu einer Erhöhung des Bw der Beteiligung an der T2-GmbH führt.

**Auswirkungen bei der T2-GmbH:**

Bei der T2-GmbH ist der Erwerb des Grundstücks wie folgt zu buchen:

|            |                                      |          |
|------------|--------------------------------------|----------|
| Grundstück | 60 000 € an Bank (Überweisung an T1) | 25 000 € |
|            | an außerordentlicher Ertrag          | 35 000 € |

Der außerordentliche Ertrag iHv 35 000 € stellt eine verdeckte Einlage des M dar, was dazu führt, dass dieser Betrag außerhalb der St-Bil iRd Einkommensermittlung wieder abzuziehen ist.

Im Übrigen s Urtd des FG Ba-Wü v 05.06.2002 (EFG 2002, 1214).

**Ansprüche**

**1 Ausgleichsansprüche**

Nach Abschn 31 Abs 9 KStR 1995 kann eine vGA nicht durch Ansprüche rückgängig gemacht werden, die auf St- oder Satzungsklauseln beruhen; s H 37 (Rückgängigmachung) KStHE 2004 und H 40 (Rückgewähr einer vGA) KStHE 2004. Dabei sind folgende Ansprüche zu unterscheiden:

- Ausgleichsansprüche, die auf **gesellschaftsrechtliche Beziehungen** zurückzuführen sind (zB Verwendung des Stamm-Kap für eine – offene oder verdeckte – GA oder Satzungsklauseln),
- Ausgleichsansprüche, die auf einer **unerlaubten Handlung** beruhen (zB Diebstahl, Unterschlagung, Untreue oÄ).

**1.1 Ausgleichsanspruch aufgrund gesellschaftsrechtlicher Beziehungen**

Soweit eine vGA aus dem zur Erhaltung des Stamm-Kap erforderlichen Vermögen erfolgt, müssen die geleisteten Zahlungen nach § 31 Abs 1 iVm § 30 Abs 1 GmbHG an die Kap-Ges erstattet werden. Insoweit muss in einem ersten Schritt festgestellt werden, dass verbotswidrig Zahlungen (auch vGA) erfolgten, für die handelsrechtlich Stamm-Kap verwendet wurde. Diese Zahlung und die Annahme einer vGA können durch den Ausgleichsanspruch nicht rückgängig gemacht werden. Der Ertrag aus der Einbuchung des Ausgleichsanspruchs nach § 31 Abs 1 GmbHG stellt eine verdeckte Einlage dar, die jedoch erst im Wj der tats Zahlung auch eine entspr Erhöhung des stlichen Einlagekontos iSd § 27 KStG nF (bzw des EK 04) zur Folge hat.

Verzichtet die Kap-Ges auf den Ausgleichsanspruch und führt dieser Verzicht zu einem Aufwand, dann ist diese Vermögens- und Einkommensminderung wiederum auf ihre gesellschaftsrechtliche Veranlassung zu untersuchen. Ist eine solche gegeben, dann liegt insoweit erneut eine vGA iSd § 8 Abs 3 S 2 KStG vor. Der Verzicht stellt keine Leistung iSd § 27 Abs 1 S 3 KStG nF bzw iSd § 38 Abs 1 S 4 und 5 KStG nF dar, weil ein Zugang zum stlichen Einlagekonto (bzw zum EK 04) noch nicht berücksichtigt wurde.

Steht der Kap-Ges nach einer abgelaufenen vGA ein Rückzahlungsanspruch aufgrund einer Satzungsklausel zu, dann gelten die vorstehenden Ausführungen entspr.

## Anh zu §8 Abs3 KStG nF

### 5 Beispiel:

Die X-GmbH zahlt dem Ges-GF A ein unangemessen hohes Gehalt. IR einer Bp in 06 für die VZ 03 bis 05 wird deshalb für die Wj 03 bis 05 jeweils unstreitig eine vGA iHv 30 000 € festgestellt. Nach der Satzung hat A bei Feststellung einer vGA der X-GmbH die vGA zurückzuzahlen. In der Prüfer-Bil zum 31.12.03 wird daher bereits eine Einlageforderung iHv 30 000 € gewinnerhöhend eingestellt und iRd Einkommensermittlung für den VZ 03 als verdeckte Einlage wieder abgezogen. Ein entspr Zugang zum stlichen Einlagekonto iSd §27 KStG nF wurde noch nicht berücksichtigt. In den Folge-Bil wird die Einlageforderung (nicht jedoch das stliche Einlagekonto iSd §27 KStG nF) entspr erhöht.

Im Wj 06 verzichtet die X-GmbH aus gesellschaftsrechtlichen Gründen auf die Einlageforderung iHv 90 000 €. Dadurch ergibt sich innerhalb der St-Bil eine Gewinnminderung iHv 90 000 €.

### Lösung:

In diesem Fall stellt der Verzicht auf die Einlageforderung zusätzlich eine vGA iSd §8 Abs3 S2 KStG dar, denn die dadurch eintretende Vermögensminderung ist gesellschaftsrechtlich veranlasst und würde zu einer Minderung des Einkommens führen. Die nachstehende Tabelle zeigt, dass sich durch die unangemessenen Gehaltszahlungen, die Einstellung der Einlageforderung und den Verzicht auf die Einlageforderung keine Einkommensänderung ergeben darf:

|                                     | Gewinn-<br>änderung | Korrektur als<br>vGA (+) oder als<br>verdeckte Einlage<br>(/) | Einkom-<br>mens-<br>änderung |
|-------------------------------------|---------------------|---|------------------------------|
| Gehaltszahlungen 03 bis 05          | / 90 000 €          | + 90 000 €  | 0 €                          |
| Einlageforderung 03 bis 05          | + 90 000 €          | / 90 000 €  | 0 €                          |
| Verzicht auf Einlageforderung in 06 | / 90 000 €          | + 90 000 €  | 0 €                          |

Würde man in diesem Fall der Aussage im Urt des BFH v 13.11.1996 (DB 1997, 1312, unter II, 3 d) folgen, dann dürfte der im Wj 06 eintretende Aufwand nicht als vGA korrigiert werden, was bei einer Gesamtbetrachtung dazu führen würde, dass die überhöhten Gehaltszahlungen letztlich doch eine Gewinn- und Einkommensminderung zur Folge hätten. Diese Auff wird deshalb von uns nicht geteilt.

Der Verzicht auf die Einlageforderung stellt keine Leistung iSd §27 Abs1 S3 KStG nF dar, weil ein Zugang zum stlichen Einlagekonto noch nicht berücksichtigt wurde.

- 6 Die Rückgewähr von vGA aufgrund einer sog Satzungsklausel ist beim AE als Einlage zu qualifizieren. Bestimmend hierfür sind die Erwägungen, nach denen der Rückgewähranspruch sein **auslösendes Moment** in der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorteilszuwendung findet; s Urt des BFH v 25.05.1999 (BStBl II 2001, 226).

### 1.2 Ausgleichsansprüche aufgrund unerlaubter Handlungen

- 7 Hier ist zu berücksichtigen, dass Ausgleichsansprüche aufgrund unerlaubter Handlung grds nur dann in der St-Bil auszuweisen sind, wenn die Handlung ohne Zustimmung der Mehrheit der AE erfolgte, denn wenn die Mehrheit der AE der Handlung zugestimmt haben, liegt keine unerlaubte Handlung mehr vor. Insoweit können Handlungen eines insoweit beherrschenden Ges-GF keinen entspr Schadensersatzanspruch begründen, weil seine Zustimmung zu der betreffenden Handlung zu unterstellen ist.
- 8 Mit Beschl des BFH v 30.05.2001 (BFH/NV 2001, 1456) hat dieser die bisherige Rspr bestätigt, dass ein Ersatzanspruch der Kö gegen ihre AE eine Einlageforderung ist, deshalb das Einkommen der Kö nicht erhöht und aus diesem Grund der Annahme einer Vermögensminderung auf Seiten der Kö nicht entgegen steht (s Urt des BFH v 29.05.1996, BStBl II

1997, 92; v 13.11.1996, DB 1997, 1312). Ob der Ersatzanspruch ein ges (s §31 GmbHG) oder aber ein schuldrechtlicher ist, ist in diesem Zusammenhang unbeachtlich. **Anders verhalte es sich lediglich dann**, wenn die die Kö schädigende Handlung des GF diesem gegenüber einen **Schadensersatzanspruch** zur Folge habe. Unter solchen Umständen liege **von vornherein keine Vermögensminderung** und damit **keine vGA** vor, die rückgängig zu machen wäre; dieser Anspruch wäre bilanziell auszuweisen, was die Vermögensminderung ausschliesse. Ein vertrags- und satzungswidriges Verhalten des GF führe jedoch nicht zu einem Schadensersatzanspruch, wenn die AE dieser Handlung zustimmen (s Urt des BFH v 14.09.1994, BStBl II 1997, 89). Bei einem alleinigen Ges-GF komme ein solcher Anspruch nicht in Betracht.

noch  
8

Dagegen führt eine Unterschlagung durch einen AE oder eine ihm nahe stehende Person ohne tats oder faktische Genehmigung des GF oder der Mehrheit der AE der Kö grds zum Ausweis eines Schadensersatzanspruchs in der St-Bil. Dieser Schadensersatzanspruch tritt an die Stelle des Vermögenswerts, der Gegenstand der unerlaubten Handlung war. Dadurch ist bei der Kö keine Vermögens- und Einkommensminderung als Tatbestandsmerkmal einer vGA iSd §8 Abs3 S2 KStG eingetreten. Erst der Verzicht der Kö auf diesen Schadensersatzanspruch oder eine Ausbuchung aus anderen Gründen ruft eine Vermögens- und Einkommensminderung hervor, die idR gesellschaftsrechtlich veranlasst sein dürfte. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass aufgrund der fehlenden Aktivierung des Anspruchs nicht zweifelsfrei auf einen Verzicht geschlossen werden kann; hierfür müssen ggf weitere Umstände hinzutreten. UU ist lediglich die St-Bil zu berichtigen; s Urt des BFH v 18.12.1996 (BFH/NV 1997, 237).

9

In diesen Fällen stellt sich jedoch die Frage, wann der betreffende Anspruch ggf auszubuchen ist. Die Fälle, in denen die Kö auf den betreffenden Anspruch verzichtet, sind insoweit eindeutig. Andererseits dürfte spätestens der Eintritt der Verjährung zur Ausbuchung des Anspruchs führen. In den übrigen Fällen ist zu berücksichtigen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter, der von diesem Anspruch Kenntnis erlangt, bestrebt wäre, den Anspruch einzufordern oder ihn in ein verzinsliches Darlehen mit entspr Sicherheiten umzuwandeln. Geschieht dies nicht, so kann darin möglicherweise eine fehlende Ernsthaftigkeit der Durchsetzung des Anspruchs gesehen werden.

10

Eine **fehlende Verzinslichkeit** des Schadensersatzanspruchs kann zus unter dem Gesichtspunkt der vGA zu beurteilen sein. Dabei ist zu beachten, dass die Nichteinforderung eines Anspruchs iHd entgehenden Zinseinnahmen vGA sein kann, wenn die Kö den Anspruch kennt und trotzdem davon absieht, Zinsen entstehen zu lassen; s Urt des BFH v 13.11.1996 (BFH/NV 1997, 355).

11

Im Zeitpunkt der Ausbuchung des Anspruchs tritt bei der Kö eine Vermögens- und Einkommensminderung ein, deren gesellschaftsrechtliche Veranlassung idR vorliegen dürfte. Insoweit liegt auf der Ebene der Kö eine vGA iSd §8 Abs3 S2 KStG und eine Leistung iSd §27 Abs1 S3 KStG nF bzw iSd §38 Abs1 S4 KStG nF (bzw eine »andere Ausschüttung« iSd §27 Abs3 S2 KStG 1999) vor. Dem AE fließt ebenfalls erst im Zeitpunkt des Verzichts bzw Wegfalls des Anspruchs eine vGA iSd §20 Abs1 Nr1 S2 EStG zu, denn bis zu diesem Zeitpunkt besteht für ihn noch eine entspr Schadensersatzverpflichtung. Ferner ist beim AE zu beachten, dass dieser im Zeitpunkt der Entstehung des Schadensersatzanspruchs keine korrespondierenden Einnahmen bzw entspr Ausgaben bzw AK oder HK hat.

12

## Anh zu §8 Abs3 KStG nF

### 13 Beispiel:

Die X-GmbH mietete ab dem 01.01.04 von dem AE A ein Grundstück mit aufstehendem Zweifamilienhaus an. Der Mietvertrag wurde auf die Dauer von zehn Jahren abgeschlossen. In 04 errichtete die Klägerin mit Zustimmung des Grundstückseigentümers auf eigene Kosten auf dem Grundstück einen Anbau als Bürogebäude. Der Mietzins wurde aufgrund der Errichtung des Bürogebäudes erhöht. Die X-GmbH aktivierte die ihr im Zusammenhang mit dem Anbau entstandenen HK und schrieb diese unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von zehn Jahren ab.

### Lösung:

Die X-GmbH hat den Anbau als selbstständiges WG iHd ihr entstandenen Aufwendungen (= HK) in der Bil anzusetzen. HK für einen selbstständigen Gebäudeteil, der ausschließlich betrieblich genutzt wird, sind auch dann zu aktivieren, wenn der Hersteller nicht Eigentümer des Grundstücks ist; s Ur t des BFH v 30.01.1995 (BStBl II 1995, 281).

Die Frage, ob in diesem Fall eine vGA vorliegt, beantwortet sich im Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses. Da ab diesem Zeitpunkt eine Nutzungsbefugnis nicht mehr »wie ein materielles WG« aktiviert werden kann, tritt eine bilanzielle Vermögensminderung ein, wenn die Kö auf Ausgleichsansprüche gegenüber dem Grundstückseigentümer verzichtet, die sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu aktivieren hat; s Ur t des BFH v 13.11.1996 (DB 1997, 1312) und v 14.09.1994 (BStBl II 1997, 89). Derartige Ausgleichsansprüche können sich aus §§951, 946 iVm §§812 ff BGB ergeben. Es ist nicht automatisch davon auszugehen, dass die X-GmbH auf bestehende Ausgleichsansprüche gegenüber einem AE verzichtet.

Ein Mieter, der mit Zustimmung des Grundstückseigentümers Aufwendungen auf das gemietete Grundstück getätigt hat, hat ein Recht zum Besitz, insbes dann, wenn er ein gesondertes Entgelt für die über den normalen Gebrauch hinausgehende Nutzung der Mietsache zu zahlen hat.

Die Ausgleichsansprüche einer Kö gegen ihren beherrschenden AE bzw diesem nahe stehende Personen müssen nicht klar und eindeutig vereinbart sein. Grundlage der Rspr, wonach klare und eindeutige Vereinbarungen zwischen einer Kö und ihrem beherrschenden AE gefordert werden, ist, dass der AE aufgrund schuldrechtlicher oder gesellschaftsrechtlicher Grundlage gegenüber der Kö etwas leisten kann und aus diesem Grund klarzustellen ist, von welcher Möglichkeit Gebrauch gemacht wurde. Die bezeichnete Rspr hat daher nicht den Zweck, der Kö ihre kraft Gesetzes gegenüber dem AE bestehenden Ansprüche zu nehmen. Im Übrigen s Ur t des BFH v 30.07.1997 (BStBl II 1998, 402).

### 1.3 Zusammenfassung

- 14 Der Ausgleichsanspruch aufgrund gesellschaftsrechtlicher Beziehungen (zB nach §31 GmbHG oder aufgrund einer Satzungsklausel) unterscheidet sich vom Ausgleichsanspruch aufgrund unerlaubter Handlung dadurch, dass bei letzterem die unerlaubte Handlung **einen Geschäftsvorfall** darstellt, der buchungstechnisch nicht zu einem Aufwand in der St-Bil und damit nicht zu der für eine vGA erforderlichen Vermögensminderung führt.
- 15 Der ges Rückzahlungsanspruch nach §31 Abs1 GmbHG ergibt sich regelmäßig nicht bereits im Zeitpunkt der Vornahme der (überhöhten) Zahlung, sondern frühestens zum folgenden Bil-Stichtag, zu dem die Minderung des Stamm-Kap festgestellt wird. Im Zeitpunkt der geleisteten vGA ergibt sich daher buchungstechnisch zutr ein Aufwand, der eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögens- und Einkommensminderung darstellt, die als vGA zu korrigieren ist. Die Feststellung der Minderung des Stamm-Kap führt erst zur erfolgswirksamen Einbuchung des Rückforderungsanspruchs. Dieser Rückforderungsanspruch hat Einlagecharakter.
- 16 Die Rückgewähr von vGA aufgrund einer Satzungsklausel ist beim AE auch dann als Einlage zu qualifizieren, wenn nach dieser Klausel der gesamte Leistungsverkehr zwischen der Kö und dem AE nach den stlich anerkannten Grundsätzen über die Angemessenheit

von Leistung und Gegenleistung zu erfolgen hat, und im Fall der Zuwiderhandlung für die Kö bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung gegenüber dem Begünstigten ein Anspruch auf Rückgewähr entsteht; s UrT des BFH v 25.05.1999 (BStBl II 2001, 226). Derartige Klauseln beruhen zum einen nicht auf ges Ansprüchen, sondern auf gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen, und zum anderen findet der Rückgewähranspruch sein auslösendes Moment in der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorteilszuwendung. Würde von Anfang an keine Vermögensminderung eintreten, ergäbe sich keine vGA und demzufolge kein Rückgewähranspruch.

noch  
16

Im Übrigen s §8 Abs3 KStG nF Tz1701 und »Rückgängigmachung einer verdeckten Gewinnausschüttung«.

17

## **2 Verzicht gegenüber einem Dritten ist ursächlich für den Vorteil eines Anteilseigners**

Verzichtet eine Kö gegenüber einem Dritten auf Ansprüche, und kommt es dadurch anschließend zwischen dem Dritten und dem AE zu einem vorteilhaften Geschäft für den AE, so kann in dem Verzicht eine vGA gesehen werden. Insoweit handelt es sich bei dem Dritten auch um eine nahe stehende Person des AE, weil zwischen diesen Personen eine schuldrechtliche Beziehung oder eine Beziehung rein tats Art besteht, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kö an die andere Person beeinflusst; s UrT des BFH v 18.12.1996 (BStBl II 1997, 301). Im Übrigen s §8 Abs3 KStG nF Tz255 f und »Nahe stehende Personen«.

18

## **Anstellungsvertrag**

Zum Anstellungsvertrag s §8 Abs3 KStG nF Tz360 ff.

## **Anteilsveräußerung**

Nach Tz21 des Schr des BMF v 28.04.2003 (BStBl I 2003, 292) fallen auch Einkommenserhöhungen durch vGA im Zusammenhang mit der Übertragung von Anteilen unter die St-Befreiung gem §8b Abs2 KStG nF. Die Ermittlung der vGA geht dabei zeitlich der Anwendung des §8b KStG nF voraus.

Zur stlichen Beurteilung der Veräußerung eigener Anteile s §8 Abs1 KStG nF Tz19 ff und §8 Abs3 KStG nF Tz1501 ff.

## **Arbeitsverhältnis**

Zum Arbeitsverhältnis s §8 Abs3 KStG nF Tz360 ff.

## **Arbeitszimmer**

Vermietet ein AE seiner Kap-Ges das Arbeitszimmer in seinem Einfamilienhaus bzw seiner Eigentumswohnung, dann geschieht dies oft, um die stliche Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zu umgehen. Hierzu s §8 Abs3 KStG nF Tz1013 ff.

## **Arztkosten**

Übernimmt eine Kö die Arztkosten für ihren AE, so liegt darin idR eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung und somit eine vGA. Das gilt auch bei betriebsbedingten Krankheitskosten oder Kosten für eine Heilbehandlung nach einem Betriebsunfall. Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung dieser Aufwendungen wird damit begründet, dass es in erster Linie um die Wiederherstellung der Gesundheit des AE geht. Betriebliche Interessen treten dabei in den Hintergrund.

## § 14 KStG nF

noch

- 13 Regelungen zur Abgrenzung der Organschaftsregelungen von denen der Ausschüttungsbesteuerung finden sich aber in den **KStR**, und zwar sowohl für den Beginn als auch für die Beendigung der Organschaft.

### 3.2 Zur Abgrenzung der Verfahren bei Beginn der Organschaft

#### 3.2.1 Vorvertragliche Rücklagen in der Handelsbilanz

##### 3.2.1.1 Handelsrechtliche Behandlung

- 14 Eine **nicht** nach den §§319 bis 327 AktG **eingegliederte AG oder eine KGaA** als OG darf wegen der Regelung des §301 AktG vorvertragliche Rücklagen nicht an den OT abführen (s Tz 89). Das gilt nach der hM (s § 17 KStG 1999 Tz 6, 6c) entspr für eine OG in der Rechtsform der **GmbH**. § 17 Nr 1 KStG, der fordert, dass für die entspr Anwendung der §§ 14 bis 16 KStG auf eine GmbH als OG deren Gewinnabführung den in § 301 AktG genannten Betrag nicht übersteigen darf, hat nur deklaratorischen Charakter (§ 17 KStG 1999 Tz 6c). Die Regelung des § 301 AktG dient dem Schutz der außenstehenden Gesellschafter der OG, die bei einer Vollabführung der vorvertraglichen Rücklagen an den OT um ihren Anteil daran gebracht würden. § 301 AktG verbietet nicht, weil daran auch die außenstehenden Gesellschafter partizipieren, die **Ausschüttung** der vorvertraglichen Rücklagen.

Bei einer nach den §§319 bis 327 AktG **eingegliederten** AG als OG sind nach § 324 Abs 2 die §§ 293 bis 296, 298 bis 303 AktG nicht anzuwenden. Löst eine solche OG ihre vorvertraglichen Rücklagen zugunsten des an den OT abzuführenden Gewinns auf, verstößt sie handelsrechtlich nicht gegen das Abführungsverbot (s Tz 94).

##### 3.2.1.2 Steuerrechtliche Behandlung

Die KStR enthalten für diese Fallgruppe folgende Regelungen:

###### 3.2.1.2.1 Nicht eingegliederte Organgesellschaft

- 15 Ein Verstoß gegen das handelsrechtliche **Abführungsverbot** führt stlich zur Nichtanerkennung der Organschaft (s R 55 Abs 4 KStR 1995, R 60 Abs 4 KStRE 2004).

Nach R 55 Abs 4 S 4 und 5 KStR 1995, R 60 Abs 4 S 4 und 5 KStRE 2004 gelten für an den OT **ausgeschüttete** vorvertragliche Rücklagen die allgemeinen Grundsätze statt der Sonderregelung des § 14 KStG, dh die Dividendenbesteuerung verdrängt insoweit die Organschaftsregelungen.

Die GA deckt sich mit der aufgelösten Rücklage. Eine **KSt-Minderung** nach § 37 KStG bzw eine **KSt-Erhöhung** nach § 38 KStG sind Ertrag bzw Aufwand des Wj, in dem die Ausschüttung erfolgt und erhöhen bzw vermindern die Gewinnabführung in dem Jahr, in dem die Ausschüttung erfolgt.

###### 3.2.1.2.2 Eingegliederte Organgesellschaft

- 16 Nach R 57 Abs 5 S 4 KStR 1995, R 61 Abs 3 S 4 KStRE 2004 fällt die bei diesen OG zulässige **Vollabführung** der vorvertraglichen Rücklagen an den OT nicht unter die organschaftli-

che Sonderregelung des § 14 KStG, sondern unterliegt den allgemeinen stlichen Vorschriften. UE liegt hier jedoch nach den Entsch-Gründen des Urts des BFH v 18.12.2002 (DB 2003, 586) **keine Ausschüttung** vor mit der Folge, dass die Mehrabführung in Höhe der Rücklagenauflösung für den OT eine stlich außer Ansatz bleibende Vermögensmehrung ist (s Tz100). Weil eingegliederte OG die aufgelösten Rücklagen auch ausschütten können, ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten (s Tz101).

### 3.2.2 Wirksamwerden des Gewinnabführungsvertrags vor dem Beginn der körperschaftsteuerlichen Organschaft

#### 3.2.2.1 Rechtslage für den Veranlagungszeitraum 2001 und für den Veranlagungszeitraum 2002, wenn der Gewinnabführungsvertrag vor dem 20.11.2002 abgeschlossen worden ist

Nach § 14 Abs 1 Nr 3 KStG muss der GAV bis zum Ende **des Wj** der OG, für das erstmals die Einkommenszurechnung zum OT erfolgen soll, auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und bis zum Ende des folgenden Wj wirksam werden. 17

Wenn ein im Wj 01 mit Wirkung ab dem 01.01.01 abgeschlossener GAV erst in dem Wj 03 in das H-Reg eingetragen wird, kann die kstliche Organschaft frühestens für das Wj 02 anerkannt werden (s Tz83).

Die stliche Anerkennung ab dem Wj 02 setzt aber voraus, dass der GAV ab diesem Jahr eine Laufzeit von mindestens fünf Jahren hat. Diese Voraussetzung wird in der Praxis nur erfüllt sein, wenn bei Abschluss des Vertrags von vornherein eine längere Laufzeit als fünf Jahre vereinbart war oder wenn noch im Jahr 02 die Vertragslaufzeit entspr verlängert wird.

Für das **ZivR** hat die Rspr die stliche Rückwirkung übernommen (s Tz82). Hier stellt sich die Frage, ob diese Rückwirkung parallel zum StR auf das dem Eintritt der Wirksamkeit (Eintragung im H-Reg) vorangehende Wj beschränkt ist oder noch darüber hinaus auch für frühere Wj gilt, deren Jahresabschluss noch nicht festgestellt ist. Walter, in Ernst & Young, § 14 KStG Rz604 hält das Aufschieben der Feststellung des Jahresabschlusses in diesen Fällen für unzulässig. Nachdem das Urt des BGH v 05.11.2001 (GmbHR 2002, 62) einen mangels Eintragung in das H-Reg nichtigen GAV für die Zeit seiner Durchführung als wirksam anerkannt hat, muss das uE auch für einen verspätet eingetragenen GAV gelten. Im vorliegenden Fall bedeutet das, dass die handelsrechtliche In-Kraft-Setzung bereits für das Jahr 01 nur möglich ist, wenn der Jahresabschluss für 01 erst nach der Eintragung des GAV in das H-Reg, also im Jahr 03, festgestellt wird. Somit wird auch die Gewinnabführungsverpflichtung für das Jahr 01 erst in 03 bei der Feststellung des Jahresabschlusses begründet; sie wird in vertraglicher Zeit erfüllt.

Der Sachverhalt weist insofern eine Parallele zum Fall der Tz15 auf, als die handelsrechtliche Gewinnabführung in 03 für 01 aus stlicher Sicht als Ausschüttung vorvertraglicher Rücklagen zu werten ist.

Das **St-Recht** behandelt die in 03 für das Wj 01 erfolgte Gewinnabführung nach den Regeln für die »verunglückte Organschaft« (s § 14 KStG 1999 Tz220), dh auch in diesem Fall gehen die Vorschriften über die Dividendenbesteuerung denen der Organschaftsbesteuerung vor.

## § 14 KStG nF

noch

17

- Die OG ist für das Jahr 01 eigenständig zur KSt zu veranlagern (s R55 Abs9 S2 KStR 1995, R60 Abs8 S2 KStRE 2004) und
- die Gewinnabführung ist stlich wie eine andere und nicht wie eine oGA zu behandeln (s Urte des BFH v 30.01.1974, BStBl II 1974, 323; Beschl des BFH v 05.07.1990, BFH/NV 1991, 121). Eine KSt-Minderung ist deshalb nicht möglich, eine KSt-Erhöhung vermindert das Ergebnis und damit die Gewinnabführung im Abflussjahr.

Die handelsrechtliche Gewinnabführung, die stlich als Ausschüttung vorvertraglicher Rücklagen und damit als andere Ausschüttung zu werten ist, wirft zusätzlich die Frage auf, ob die Gewinnabführungsverpflichtung in den St-Bil zum 31.12.01 und zum 31.12.02 ausgewiesen werden darf. Nach der **BFH-Rspr** zur Tantiemerrückstellung (s Urte des BFH v 29.06.1994, BStBl II 2002, 366 und v 12.10.1995, BStBl II 2002, 367) ist die Gewinnabführungsverpflichtung für 01 nicht nur in den H-Bil, sondern auch in den St-Bil zum 31.12.01 und zum 31.12.02 auszuweisen. Bei Zugrundelegung dieser Rspr ist der Aufwand, der zur Bildung der Gewinnabführungsverpflichtung geführt hat, dem Ergebnis des Jahres 01 außerhalb der Bil als vGA hinzuzurechnen. Der Abfluss in dem Jahr 03 (andere Ausschüttung) stellt die Bezahlung der bilanzierten Verbindlichkeit dar. Ergibt sich hierbei eine KSt-Erhöhung nach §38 KStG, so vermindert der dadurch bedingte Aufwand die Gewinnabführung im Jahr 03 (ähnlich wie im Fall der Tz15).

### 3.2.2.2 Rechtslage für den Veranlagungszeitraum 2002, wenn der Gewinnabführungsvertrag nach dem 20.11.2002 abgeschlossen worden ist, und ab dem Veranlagungszeitraum 2003

- 17a Nach § 14 Abs 1 S 1 Nr 3 iVm Abs 2 KStG muss der GAV auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein und das Einkommen der OG ist dem OT erstmals für das Kj zuzurechnen, in dem das Wj der OG endet, in dem der GAV wirksam wird.

Wenn ein im Wj 01 mit Wirkung ab dem 01.01.01 abgeschlossener GAV erst im Wj 02 in das H-Reg eingetragen wird, kann die kstliche Organschaft frühestens für das Wj 02 anerkannt werden (s Tz84).

Im vorliegenden Fall gilt die Darstellung in Tz17 entspr:

Die stliche Anerkennung ab dem Wj 02 setzt eine fünfjährige Laufzeit ab diesem Jahr voraus.

Die **handelsrechtliche** In-Kraft-Setzung des GAV für das Jahr 01 ist nur möglich, wenn der Jahresabschluss für 01 im Jahr 02 erst nach der Eintragung des GAV in das H-Reg festgestellt wird.

Das **St-Recht** behandelt die in 02 für 01 erfolgte Gewinnabführung nach den Regeln der »verunglückten Organschaft«.

Die Gewinnabführungsverpflichtung für 01 ist in der H-Bil und auch in der St-Bil zum 31.12.01 auszuweisen. Der Abfluss im Jahr 02 stellt die Bezahlung der bilanzierten Verbindlichkeit dar.

### 3.2.3 »Vorvertragliche Rücklagen« nur in der Steuerbilanz

Einen völlig anders als in Tz 14 gelagerten Fall »vorvertraglicher Rücklagen« spricht R 59 Abs 4 KStR 1995, R 63 Abs 3 KStRE 2004 unter der Bezeichnung »Mehr- oder Minderabführungen in vertraglicher Zeit als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen aus der vorvertraglichen Zeit« an. Das nachstehende Bsp soll die Probleme verdeutlichen. 18

#### Beispiel:

Die MG (späterer OT) besitzt alle Anteile an der TG (spätere OG). Mit Wirkung ab dem 01.01.02 besteht zwischen beiden Gesellschaften ein GAV. Eine stliche Außenprüfung im Jahr 05 für die Jahre 01 bis 03 führt bei der TG zu Abschr-Verlagerungen zwischen den Jahren 01 und 02, dh

- das (von der OG noch eigenständig zu versteuernde) Einkommen 01 erhöht sich wegen der Kürzung der Abschr um 100 000 € und
- das (dem OT zuzurechnende Organ-)Einkommen 02 verringert sich wegen der Abschr-Verlagerung um 100 000 €.

Das H-Bil-Ergebnis vor KSt soll in beiden Jahren 110 000 € betragen, so dass sich für das Jahr 02 eine Gewinnabführungsverpflichtung von ebenfalls 110 000 € ergibt.

Die Abschr-Verlagerung führt dazu, dass dem OT für das Jahr 02 nur ein Organeinkommen von 110 000 €  $\neq$  100 000 € = 10 000 € zuzurechnen ist.

Das Einkommensmehr für das Jahr 01 führt in der St-Bil der TG (anders als in der nicht angepassten H-Bil) zu »vorvertraglichen Rücklagen«. Da die TG im Jahr 01 noch nicht organschaftlich verbunden war, ergeben sich bei der MG insoweit keine Auswirkungen.

Dem stlichen Organeinkommen des Jahres 02 von 10 000 € steht eine Abführung von 110 000 € gegenüber; es ergibt sich eine Mehrabführung von 100 000 €. Diese Mehrabführung führt in der St-Bil

- der OG zu einer EK-Verringerung und
- in der des OT zu einer EK-Mehrung.

#### Zum Begriff »Mehr- oder Minderabführungen als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen aus der vorvertraglichen Zeit«

Wenn R 59 Abs 4 KStR 1995, R 63 Abs 3 KStRE 2004 den Begriff der »Mehr- oder Minderabführungen als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen aus der vorvertraglichen Zeit« verwendet, darf das nicht in dem Sinn missverstanden werden, dass damit die Abführung vorvertraglicher Rücklagen gemeint ist. Im oa Beispielfall sind in der H-Bil vorvertragliche Rücklagen nicht vorhanden; folglich können auch keine abgeführt werden. Mit Mehr- oder Minderabführungen iSd R 59 Abs 4 KStR 1995, R 63 Abs 3 KStRE 2004 sind **rein stlich verursachte Differenzen** gemeint, die sich daraus ergeben, dass 19

- einer handelsrechtlichen Abführung eine entspr stliche Einkommenszurechnung oder
  - einer handelsrechtlichen Verlustübernahme eine entspr stliche Verlustzurechnung
- an den OT nicht gegenüberstehen.

#### Rechtliche Beurteilung

Nach R 63 Abs 3 KStRE 2004 ist eine Mehrabführung an den OT als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen aus der vorvertraglichen Zeit als GA zu behandeln. Der Entw übernimmt diese Regelung aus den KStR 1995. Der BFH (s Urt des BFH v 18.12.2002, DB 2003, 586) hat diese Verw-Auff nicht bestätigt. Nach der im Entw KStR vorgesehenen Fußnote wird die Anwendung dieses Urt noch geprüft. Nach den Urt-Gründen **unterliegt** der Mittelfluss an den OT in Höhe der Mehrabführung beim OT **nicht der Besteuerung**. Bei einer Kö als OT ergibt sich im Ergebnis keine abweichende Behandlung gegenüber der Richtlinienregelung, weil der Ertrag aus der GA nach § 8b Abs 1 KStG stfrei wäre; eine Auswirkung 20

## § 14 KStG nF

noch  
20

ergibt sich aber bei natürlichen Personen als OT, hier wäre der Ertrag aus der GA nach § 3 Nr 40 EStG zur Hälfte anzusetzen. Bei der OG können sich Abweichungen zwischen der Urte-Lösung und der Richtlinienregelung ergeben, wenn die Behandlung als GA zu einer St-Erhöhung nach § 38 KStG oder zu einer Verrechnung gegen das Einlagekonto nach § 27 KStG führen würde.

### 3.2.4 Vorvertraglich verursachte Minderabführungen

- 21 Nach R 59 Abs 4 S 5 KStR 1995, R 63 Abs 3 S 3 KStRE 2004 ist eine Minderabführung als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen aus vorvertraglicher Zeit stlich als **Einlage** des OT in die OG zu behandeln. Nach den Entsch-Gründen des BFH im zu vorvertraglich verursachten Mehrabführungen ergangenen Urte des BFH v 18.12.2002 (DB 2003, 586) muss diese Regelung als durch die Rspr überholt angesehen werden. In entspr Anwendung der Urte-Gründe führt die in der Minderabführung liegende Zurückbehaltung von einem Teil des stlichen Gewinns in der OG **weder beim OT noch bei der OG zu stlichen Auswirkungen**. Im Gegensatz zur Einlageregelung bleiben somit der Beteiligungs-Bw beim OT und das Einlagekonto bei der OG unverändert; ein Anwendungsfall des § 27 Abs 6 KStG ergibt sich nicht.

### 3.3 Zur Abgrenzung der Verfahren während der Organschaft/ Auflösung einer in vertraglicher Zeit gebildeten Kapitalrücklage

- 21a Wird eine in vertraglicher Zeit gebildete Kap-Rücklage noch während des GAV wieder aufgelöst, unterliegt der **Auflösungsbetrag nicht der Gewinnabführung** (s Tz90 und Urte des BFH v 08.08.2001, DB 2002, 408). Durch das hiernach zugelassene »Leg-ein-hol-zurück-Verfahren« besteht die Möglichkeit, während der Organschaft der OG Mittel zuzuführen und über eine Gewinnausschüttung wieder zurückzuholen. Das Verfahren kann dazu eingesetzt werden, eine KSt-Minderung nach § 37 KStG zu erreichen, wenn die OG über ein KSt-Guthaben verfügt (im Einzelnen s Tz90).

### 3.4 Zur Abgrenzung der Verfahren bei Beendigung der Organschaft

#### 3.4.1 Veräußerung der Organbeteiligung vor der Auflösung und Abführung von während der vertraglichen Zeit gebildeten Rücklagen der Organgesellschaft

- 22 R 59 KStR 1995, R 63 KStRE 2004 enthält verschiedene Aussagen, die die Organschaftsregelungen des KStG im Fall der Beendigung der Organschaft von der Dividendenbesteuerung abgrenzen. Sie betreffen schwerpunktmäßig den Fall, dass die OG Teile ihres Jahresüberschusses in die Gewinnrücklage iSd § 272 Abs 3 HGB eingestellt hat und der OT vor der Auflösung und Abführung dieser Rücklage seine Organbeteiligung veräußert oder aber der GAV bei fortbestehender Beteiligung beendet wird.

In dem Jahr, in dem die OG die **Rücklage bildet**, ist dem OT nach § 14 KStG das volle Organeinkommen zuzurechnen, auch wenn es nur zum Teil an ihn abgeführt wird. Nach R 59 Abs 1 KStR 1995, R 63 Abs 1 KStRE 2004 ist in der St-Bil des OT in Höhe der Minderabführung ein aktiver Ausgleichsposten einkommensneutral **zu bilden**. UE ist die Minderabfüh-

zung als Einlage zu behandeln und der Beteiligungs-Bw einkommensneutral zu **erhöhen** (s § 14 KStG 1999 Tz 149). Später ist je nach Sachbehandlung der aktive Ausgleichsposten **aufzulösen** bzw der Beteiligungs-Bw ist wieder **herabzusetzen**:

- einkommensneutral bei Auflösung und Abführung der Rücklage während der Laufzeit des GAV oder
- mit Wirkung auf die Höhe des VG bei Veräußerung der Organbeteiligung wobei die stliche Behandlung des so reduzierten VG (ganz oder zur Hälfte stfrei je nach Rechtsform des OT) sich nach den allgemeinen stlichen Vorschriften richtet. Diese Regelung verhindert, dass das während der Dauer der kstlichen Organschaft erwirtschaftete Einkommen der OG doppelt oder nicht stliche Bemessungsgrundlage wird. Ohne diese Regelung könnte im Fall der Rücklagenbildung bei der OG der in die Rücklage eingestellte Jahresüberschuss der OG zweimal eine stliche Bemessungsgrundlage bilden:
  - Zum ersten wird der in die Rücklage eingestellte Betrag dem OT als Organeinkommen zugerechnet.
  - Außerdem wäre der in die Rücklage eingestellte Betrag Teil des VG bei der **Anteilsveräußerung**. Der OT erzielt wegen der noch nicht aufgelösten Rücklage einen entspr höheren Erlös aus der Veräußerung der Organbeteiligung. Der aktive Ausgleichsposten bzw der durch die Aktivierung erhöhte Beteiligungsansatz verhindern, dass diese Erlöserhöhung Teil des VG wird.

Die aufgezeigte Regelung grenzt die Organschaftsbesteuerung gegenüber den allgemeinen Besteuerungsregeln ab, indem sie den in organschaftlicher Zeit erwirtschafteten und in Rücklagen eingestellten Einkommensteil der Besteuerung nach § 14 KStG zuweist und den den allgemeinen Besteuerungsregeln zu unterwerfenden VG insoweit neutralisiert.

### 3.4.2 Nachträgliche Abführung von später festgestellten Mehrgewinnen der Organgesellschaft nach Beendigung des Gewinnabführungsvertrags

Damit ist der Sachverhalt des bis heute nicht amtlich veröffentlichten Urt des BFH v 05.04.1995 (DB 1995, 1593) gemeint. Im Urt-Fall stellte eine Außenprüfung des FA bei einer GmbH für eine Zeit, in der diese noch OG war, Mehrgewinne fest. Die GmbH passte ihre H-Bil erst für ein nachvertragliches Jahr an die geänderte St-Bil des organschaftlichen Vorjahrs an und überwies den Mehrgewinn unter der Bezeichnung »nachträgliche Ergebnisabführung« an ihren Gesellschafter, den früheren OT. Der BFH bezeichnet die spätere Zahlung als nachträgliche organschaftliche Ergebnisabführung und bejaht einen nachträglichen Anwendungsfall des § 37 Abs 2 KStG 1999 (Verrechnung mit dem EK 04). Er beruft sich dabei auf das Urt des BGH v 05.06.1989 (DB 1989, 1863). Nach Auff des BGH (dort für den Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters) ist der Anspruch des Berechtigten **inhaltlich** auf den **materiell richtigen** Gewinn gerichtet, auch wenn ein etwaiger Mehrgewinn formal als Bestandteil des Ergebnisses einer späteren Bil ausgewiesen wird. Darauf aufbauend, sieht der BFH eine »in nachvertraglicher Zeit erfüllte Gewinnabführungsverpflichtung« für die organschaftliche Zeit als nachträgliche organschaftliche **Gewinnabführung** und nicht als GA an.

Für die hier vorzunehmende Untersuchung, die die Abgrenzung von Organschaftsbesteuerung und Dividendenbesteuerung zum Gegenstand hat, bedeuten die Urt-Grundsätze:

## § 17 EStG nF

noch  
147a

Wegen Alternativgestaltungen zu einem Forderungsverzicht s GmbH-StB 2002, 216. Zu Gestaltungen eine Forderung wieder werthaltig zu machen s Hoffmann, GmbH-StB 2001, 241.

Wegen der stlichen Behandlung des Verzichts auf ein Gesellschafterdarlehen mit **Besserungsschein** s Tz 86.

### 6.4.4.11.3 Verlust einer Darlehensforderung

- 148 Nach der ständigen Rspr des VIII. Senats des BFH kommen als nachträgliche AK iSd § 17 EStG nicht nur Aufwendungen in Betracht, die auf der Ebene der Kap-Ges als Nachschüsse oder verdeckte Einlagen zu werten sind, sondern auch **Verluste aus Finanzierungsmaßnahmen** des Gesellschafters, wenn diese **durch das Gesellschaftsverhältnis** veranlasst sind. Dabei sind Finanzierungsmaßnahmen des Gesellschafters **nur dann** durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, **wenn und insoweit sie ek-ersetzenden Charakter** haben. Das damit verbundene Haftungsrisiko rechtfertigt es nach Ansicht des BFH, derartige Finanzierungsmaßnahmen in der Frage der AK den gesellschaftsrechtlichen Einlagen gleichzustellen. Dieser normspezifische AK-Begriff des § 17 EStG soll dem sog Nettoprinzip Rechnung tragen (s Tz 134 und 140). Kritisch hierzu s Jäschke (in Lademann, § 17 EStG Rz 243), der nicht auf das EK-Ersatzrecht abstellen will. SE sollte zwischen verzinslichen und unverzinslichen Darlehen unterschieden werden.

**Wertminderungen eines Rückzahlungsanspruchs** sind danach in den vier nachfolgend dargestellten Fällen wegen des ek-ersetzenden Charakters des Darlehens zu berücksichtigen. Dabei bewertet der BFH das Darlehen für die Frage der **Höhe** der nachträglichen AK mit dem **Wert**, den es in dem **Zeitpunkt** hatte, in dem es **ek-ersetzend** wurde. Ebenfalls hierzu s Hoffmann (GmbHR 1997, 1140 und GmbHR 1998, 174); Schr des BMF v 08.06.1999 (BStBl I 1999, 545) und VfG der OFD Kiel v 14.12.1999 (FR 2000, 161). Nachträgliche AK bei ek-ersetzenden Darlehen entstehen dadurch, dass der Gesellschafter mit seinem Rückzahlungsanspruch gegen die Gesellschaft ausfällt und damit seine hingegebenen Mittel nicht mehr zurückerlangt. Wegen des Zeitpunkts zu dem die nachträglichen AK entstehen s Tz 152.

#### a) Krisendarlehen

Ein in der Krise hingegebenes Darlehen ist von Beginn an gesellschaftsrechtlich veranlasst. Daher ist der Ausfall eines solchen Darlehens mit dem **Nennwert** des Darlehens zu berücksichtigen (s Urt des BFH v 16.04.1991, BStBl II 1992, 234 und v 24.04.1997, BStBl II 1999, 339).

#### b) Krisenbestimmtes Darlehen

War das Darlehen **von vornherein auf eine Krisenfinanzierung hin angelegt**, erhöht sich der Beteiligungsansatz beim Gesellschafter um den **Nennwert** des Darlehens, da das Darlehen bereits bei der Hingabe kap-ersetzend ist (s Urt des BFH v 10.11.1998, BStBl II 1999, 348).

Ein Darlehen ist auf eine Krisenfinanzierung angelegt, wenn der Gesellschafter frühzeitig mit hinreichender Wirkung zu erkennen gegeben hat, dass er das Darlehen in einer künftigen Krise stehen lassen wird.

IdR dürfte dies nur dann gegeben sein, wenn die Bindung auf einem **Vertrag** beruht. Einseitig widerrufbare Willenserklärungen sind nicht ausreichend, da diese bereits nach Zivilrecht unwirksam sind. Die Bindung des Gesellschafters tritt bereits mit der Erklärung ein, dass er auf eine ordentliche und außerordentliche Kündigung im Zeit-

punkt der Krise verzichtet. Nach Ansicht des FG Kln (s Urt des FG Kln v 09.10.2003, StED 2003, 764, vorl nrkr) reicht es aus, dass die Erklärung vor dem Eintritt der Krise abgegeben wird. Weiterhin ist Voraussetzung, dass die Vereinbarung über die Krisenbestimmtheit des Darlehens nicht vor Eintritt der Krise wieder aufgehoben wurde. Ebenfalls zu dem Erfordernis einer Erklärung mit **rechtlich bindender Wirkung** gegenüber der Gesellschaft oder den Gesellschaftsgläubigern s Wacker (NWB F 3, 11272, 11262) und Urt des FG Kln v 09.10.2003, StED 2003, 764, vorl nrkr.

Der BFH (s Urt des BFH v 13.07.1999, BStBl II 1999, 724) hat klargestellt, dass ein krisenbestimmtes Darlehen **nicht** vorliegt, wenn **nur für den Fall des Insolvenzverfahrens** bzw des Konkurses auf das Kündigungsrecht verzichtet oder der Rangrücktritt vereinbart wird.

### c) In der Krise stehen gelassenes Darlehen

Wird ein Darlehen vor der Krise gewährt, aber in der Krise stehen gelassen, wird es erst durch das Stehen lassen kap-ersetzend. Entspr erhöht sich der Beteiligungswert um den **Wert** des Darlehens, den es im **Zeitpunkt des Eintritts der Krise** hatte (s Urt des BFH v 24.04.1997, BStBl II 1999, 339).

Im Urt des BFH v 16.04.1991 (BStBl II 1992, 234) wurde der gemeine Wert des Darlehens zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise mit 0,- DM bewertet. Nach uE zutr Ansicht von Wacker (NWB F 3, 3295, 3306), ist unter Hinweis auf das Urt des BFH v 10.11.1998 (BStBl II 1999, 348) von der zu erwartenden Insolvenz- oder Vergleichsquote auszugehen, da dies der Wert ist, den der Gesellschafter bei einer fiktiven Veräußerung der Darlehensforderung erhalten hätte. Zu der Bewertung im Fall des schleichenden Kriseneintritts s Tz 140.

Ebenfalls hierzu s Schaumberger (INF 2003, 355, 356), Urt des BFH v 07.07.1992 (BStBl II 1993, 333); v 24.04.1997 (BStBl II 1999, 339) und v 26.01.1999 (BFH/NV 1999, 924).

### d) Finanzplandarlehen

Ein Finanzplandarlehen liegt vor, wenn die Mittel von vornherein in der Weise in die Finanzplanung der Gesellschaft einbezogen sind, dass die zur Aufnahme der Geschäfte erforderliche Kap-Ausstattung der Gesellschaft durch eine Kombination von Eigen- und Fremdfinanzierung erreicht werden soll. Davon ist insbes auszugehen, wenn bereits im zeitlichen Zusammenhang mit der Gründung der Gesellschaft neben dem Stamm-Kap auch Darlehen gewährt werden. Auch in diesem Fall erhöht sich der Beteiligungswert um den **Nennwert** des Darlehens (s Urt des BFH v 04.11.1997, BStBl II 1999, 344).

Nach Katterbe (DB 2001, 2671, 2677) ist für die Frage, ob ein Finanzplandarlehen vorliegt entscheidend, ob sich die planmäßige Gesellschafterfinanzierung aus einer Gesamtwürdigung des Gesellschaftsvertrags und/oder des Darlehensvertrags und der im Zeitpunkt des Abschlusses dieser Verträge vorliegenden Umstände ergibt. Nach der Rspr des BFH ist vor allem zu berücksichtigen, ob zumindest nach Einschätzung der Gesellschafter das Darlehen für die Verwirklichung der gesellschaftsvertraglichen Ziele unentbehrlich war, sowie ob eine Verpflichtung zur langfristigen Belassung des Kap bestand. Dabei spricht eine Kündigungsmöglichkeit gegen eine langfristige Bindung und gegen einen darauf gerichteten Bindungswillen der AE (s Urt des BFH v 13.07.1999, BStBl II 1999, 724).

Nach uE zutr Ansicht von Olbing (GmbH-StB 2002, 175, 178) ist es für die Annahme eines Finanzplandarlehens erforderlich, dass nicht nur ein vorübergehender Geldbedarf ausgeglichen werden soll. Weiter geht Olbing uE zutr davon aus, dass das Finanzplandarlehen nicht bereits bei Gründung der Gesellschaft eingeräumt werden muss. Zu den Indizien für das Vorliegen eines Finanzplandarlehens ebenfalls s Ostermayer/Erhart, BB 2003, 449, 450.

## § 17 EStG nF

noch  
148

Die BGH-Rspr zu den **Finanzplan-Darlehen** (s Urt des BGH v 28.06.1999, DStR 1999, 1198) führt nach Verw-Auff **nicht** zu einer geänderten Behandlung der im Schr des BMF v 08.06.1999 (BStBl I 1999, 545) als Finanzplandarlehen bezeichneten Finanzierungshilfen. Bei den in dem Schr des BMF v 08.06.1999 (BStBl I 1999, 545) bezeichneten Finanzplandarlehen handelt es sich um so genannte »gesplittete« Pflichteinlagen iSd BFH-Rspr. »Gesplittete« Pflichteinlagen werden nach der Rspr des BGH wie folgt definiert: Werden Einlagen von Gesellschaftern in der Weise vereinbart, dass nur ein Teil als echte Einlage, der andere Teil aber als Darlehen des Gesellschafters gewährt wird, und ist das Darlehen für die Verfolgung des Gesellschaftszwecks unerlässlich, so wird auch dieses Darlehen unabhängig vom Eintritt der Krise wie haftendes EK behandelt. Unabdingbare Voraussetzung für die Qualifizierung als Quasi-EK ist, dass die Gewährung des Darlehens als echte gesellschaftsvertragliche Pflicht vereinbart ist. Zudem muss das Darlehen wie EK von den Gesellschaftern behandelt worden sein. Indizien hierfür sind möglicherweise besonders günstige Darlehenskonditionen, die Pflicht zur langfristigen Belassung oder das Fehlen einseitiger Kündigungsmöglichkeiten und die nach Einschätzung der Gesellschafter gegebene Unentbehrlichkeit für die Verwirklichung der gesellschaftlichen Ziele. Zu der BGH-Rspr ebenfalls s Sieger/Aleth (GmbHR 2000, 462).

Liegt ein Ausfall eines **nicht ek-ersetzenden** Darlehens vor, können die Darlehensverluste stlich mangels gesellschaftsrechtlicher Veranlassung **nicht** berücksichtigt werden. Ebenfalls hierzu s Dörner (INF 2001, 494, 497) und Tz 151.

Die **Feststellungslast** für das Vorliegen eines ek-ersetzenden Darlehens trägt vollumfänglich der Stpfl (s Gschwendtner, DStR 1999, Beihefter zu Heft 32, 11).

149 Entscheidend für die in Tz 148 vorgenommene Unterscheidung der Darlehensarten ist das Merkmal der »Krise«. In § 32a Abs 1 GmbHG ist der **Zeitpunkt der Krise** definiert als der Zeitpunkt, in dem die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute der Gesellschaft EK statt FK zugeführt hätten. Ebenfalls hierzu s Urt des BFH v 12.12.2000, BFH/NV 2001, 761. Dies ist immer dann der Fall, wenn die Gesellschaft **überschuldet** oder **zahlungsunfähig** ist.

Zur Feststellung der **Überschuldung** ist zu prüfen, ob das Vermögen der Gesellschaft unter Einbeziehung der stillen Reserven nach Liquidationswerten die bestehenden Verbindlichkeiten deckt und ob die Finanzkraft der Gesellschaft wahrscheinlich mittelfristig zur Fortführung des Unternehmens ausreicht.

Ob **Zahlungsunfähigkeit** vorliegt, ist nach den insolvenzrechtlichen Bestimmungen zu beurteilen (s § 17 InsO). Voraussetzung ist, dass die Kap-Ges wegen fehlender Zahlungsmittel die sofort fälligen Geldschulden im Wesentlichen nicht mehr erfüllen kann.

Ein weiteres maßgebendes Kriterium für das Vorliegen einer Krise ist die **Kreditwürdigkeit** der Gesellschaft. Nach Ansicht des BFH (s Urt des BFH v 12.12.2000, BFH/NV 2001, 761) spricht gegen die Kreditwürdigkeit, wenn das Ergebnis zwischen ausgewiesener Verlust und dem EK der Gesellschaft (einschließlich stiller Reserven) ergibt, dass mehr als die Hälfte des Stamm-Kap verloren ist und im Gesellschaftsvermögen keine Vermögenswerte vorhanden sind, die als Kreditsicherheiten in Betracht kommen.

Als Indizien für eine Kreditwürdigkeit kommen nach Dörner (INF 2001, 494) in Betracht: Weigerung der Hausbank, einen Kredit zu gewähren; Kündigung eines Kredits durch einen Gläubiger; fehlende Kreditlinie bei der Hausbank; fehlende Ertragsaussichten;

Unter-Bil oder nennenswerte Überschreitung von Zahlungszielen, Nichtbedienung fälliger Verbindlichkeiten.

noch  
149

Ebenfalls zum Kriseneintritt s Schaumberger (INF 2003, 355), Tz 140 und Tz 151.

Die **objektive Feststellungslast** für den **Zeitpunkt des Eintritt der Krise trägt der AE** (s Mohr/Schmidt, GmbH-StB 1999, 294, 295 und Gschwendtner, DStR 1999, Beihefter zu Heft 32). Verbleiben nach einer zumutbaren Sachverhaltsaufklärung Zweifel, gehen diese zu Lasten des Stpfl (s Wacker, NWB F 3, 3295, 3306).

Bei kurzfristigen **Überbrückungskrediten** handelt es sich idR nicht um ek-ersetzende Darlehen (s Gschwendtner, DStR 1999, Beihefter zu Heft 32, 12 und Hueck in Baumbach/Hueck, GmbHG, 16. Aufl, § 32a GmbHG Rz 29).

149a

Zum Zusammenspiel der Rspr des GrS und des VIII. Senats des BFH gilt uE Folgendes:

150

a) Solange auf ein ek-ersetzendes Darlehen **nicht verzichtet** wird, können sich **nur die AK** der Beteiligung des AE in Folge des Ausfalls des Darlehens erhöhen (Rspr VIII. Senat); das BV der Kap-Ges erhöht sich in diesen Fällen nicht.

b) Wenn auf ein ek-ersetzendes Darlehen **verzichtet** wird, erhöht sich das BV der Kap-Ges um den nicht werthaltigen Teil der Forderung. Ihd werthaltigen Teils liegt eine stneutrale Einlage vor (Rspr GrS, s Tz 147). Auch hier ergibt sich nur in Ausnahmefällen eine betragsmäßige Übereinstimmung zwischen der Höhe der Einlage bei der Kap-Ges und den nachträglichen AK auf die Beteiligung, da nach der Rspr des VIII. Senats (s Urte des BFH v 10.11.1998, BStBl II 1999, 348, 350) der Verzicht auf eine bereits dem Kap-Ersatzrecht unterliegende Darlehensforderung keinen Einfluss auf die Höhe der nachträglichen AK hat. Die Höhe der nachträglichen AK bestimmt sich in diesen Fällen nach den für den **Ausfall** von Gesellschafterdarlehen maßgebenden Grundsätzen (s Tz 148 ff). Ebenso s Buciek (Stbg 2000, 109, 112).

Wie Hoffmann (GmbHR 1997, 1140) zutr ausführt, bedeutet die Rspr des VIII. Senats des BFH, dass Darlehen, die **nicht** von vornherein auf eine **Krisenfinanzierung** hin angelegt sind, im Ergebnis die AK der Beteiligung **nicht** erhöhen; der Darlehensverlust ist ein stlich nicht relevanter Vermögensverlust in der Privatsphäre des AE. Nach der BFH-Rspr erhöhen sich in diesen Fällen die AK des AE um den Wert, den die Darlehensforderung in dem Zeitpunkt hat, in dem sie kap-ersetzend wird. Hierzu s Tz 148 und 149. Nach der Rspr des BGH bleiben dem AE bei Eintritt der Krise folgende Optionen:

151

- Er zieht sein Darlehen sofort ab. Dies ist mangels eines anderen Kreditgebers in der Praxis kaum durchführbar.
- Er liquidiert die Kap-Ges durch Insolvenzantrag. Damit wird die Darlehensforderung meist wertlos.

Wie Gschwendtner (DStR 1999, Beihefter zu Heft 32) uE zutr ausführt, führt die Übernahme des Kap-Ersatzrechts dazu, dass FA und FG im Einzelfall die Ergebnisse eines Zivilrechtsstreits übernehmen können.

151a

Die oa Rspr des BFH richtet sich danach, ob nach Zivilrecht ek-ersetzende Darlehen vorliegen. Nach uE zutr Verw-Auff (s Erl der Sen-Verw Bremen v 08.11.2002, DStR 2003, 564; GmbH-StB 2003, 124; VfG der OFD Ddf v 05.11.2002, DB 2002, 2409; GmbH-StB 2002, 346) wirken sich daher die nachfolgend dargestellten **Änderungen im EK-Ersatzrecht** auf die Berücksichtigung von nachträglichen AK iRd § 17 Abs 2 EstG aus. GlA s Dörner (INF 2001,

## § 17 EStG nF

noch  
151a

523, 525). Die Verw-Auff unter Hinweis auf das Nettoprinzip ablehnend s Bauschatz (KÖSDI 2002, 13320,13328). Ebenfalls kritisch zu der Verw-Auff s Schneider (in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 17 EStG RzC 305). Wegen der Rechtfertigung der Verw-Auff ebenfalls s Tz151g.

Nach **§ 32 a Abs 3 S 2 GmbHG** (sog Zwerganteilsprivileg; eingefügt mit Wirkung ab dem 24.04.1998) gelten die Regeln über den EK-Ersatz **nicht** für den nichtgeschäftsführenden Gesellschafter, der mit 10% oder weniger am Stamm-Kap beteiligt ist. Dies führt dazu, dass der mit **10% oder weniger beteiligte nichtgeschäftsführende AE** nachträgliche AK iSd oa Rspr nicht geltend machen kann. Entspr gilt für dem Gesellschafter als eigenen Aufwand zuzurechnenden Drittaufwand (s Tz 141a). GLA s Gschwendtner (DStR 1999, Beihefter zu Heft 32). Watermeyer (GmbH-StB 1999, 193, 197) weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass es dem Gesellschafter frei steht, sich freiwillig dem EK-Ersatz zu unterwerfen. Wacker (NWB F 3, 3295, 3310) weist darauf hin, dass nach Ansicht der Literatur **Finanzplandarlehen nicht** von § 32a Abs 3 S 2 GmbHG erfasst werden, mit der Folge, dass insoweit die Entstehung von nachträglichen AK noch möglich wäre. Ebenfalls hierzu s Sieger/Aleth (GmbHR 2000, 462, 468).

Nach **§ 32a Abs 3 S 3 GmbHG** (sog Sanierungsprivileg; eingefügt mit Wirkung ab dem 01.05.1998) führt der Erwerb von Geschäftsanteilen durch einen Darlehensgeber in der Krise der Gesellschaft zum Zweck der Überwindung der Krise, für die bestehenden und neu gewährten Kredite nicht zur Anwendung der Regeln über den EK-Ersatz. Entspr können insoweit auch **keine nachträglichen AK** iSd § 17 Abs 2 EStG entstehen. Dieses Privileg gilt **nicht** für Darlehen, die bereits vor der Sanierung EK ersetzenden Charakter hatten. **Nicht** anwendbar ist das Sanierungsprivileg auch auf Gesellschafter, die bereits vor der Krise den Regeln des EK-Ersatzrechts unterlegen haben. Ein Hinzuerwerb von Anteilen durch diese Gesellschafter ändert nichts daran, dass Finanzierungsmaßnahmen in der Krise ek-ersetzend sind. Ebenso s VfG der OFD Kiel v 14.12.1999, FR 2000, 161, 168.

Bei **AG** sind die Regeln über das Kap-Ersatzrecht nach hM – mangels einer dem § 32a Abs 3 GmbHG entspr Regelung – erst anwendbar, wenn ein Gesellschafter »unternehmerisch«, dh grds mit mehr als 25% (Sperrminorität) am Grund-Kap der AG beteiligt ist. Etwas anderes kann nur gelten, wenn bei einer unter 25% liegenden Beteiligung weitere Umstände hinzutreten, die einen ständigen Einfluss auf die Unternehmensleitung sichern. Daraus folgt, dass bei einem nicht mehr als 25% beteiligten Aktionär idR nachträgliche AK durch Finanzierungsmaßnahmen nicht entstehen können. GLA s Gschwendtner (DStR 1999, Beihefter zu Heft 32) und Mack/Schwedhelm/Olgemöller/Spatschek (GmbHR 1999, 1221, 1225), die ebenfalls davon ausgehen, dass der Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung **zwischen 1% und 25%** zwar stpfl ist, **Finanzierungshilfen**, die der Gesellschafter »seiner« Gesellschaft gewährt, aber wegen fehlender »Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis « **nicht zu** nachträglichen AK führen können.

- 151b** Der Darlehensgeber muss grds im **Zeitpunkt der Darlehensgewährung** Gesellschafter sein. Ein erst **nach** Aufgabe der Gesellschafterstellung gewährtes Darlehen (s Urt des BFH v 06.07.1999, BStBl II 1999, 817) kann **nicht** kap-ersetzend sein. Ebenfalls hierzu s Gail/Düll/Fuhrmann/Grupp/Eberhard (DB 2000 Beil 15, 6). Wird das Darlehen **vor** dem Eintritt als Gesellschafter gewährt und wird es nach dem Eintritt als Gesellschafter stehen gelassen, gilt Folgendes: Es handelt sich um ein ek-ersetzendes Darlehen iSd § 32a GmbHG, wenn das Darlehen über den Eintritt der Krise hinaus stehen gelassen wird und der AE

## § 21 UmwStG nF

noch  
50

(was dem Sinn und Zweck des §§ 20 ff UmwStG widerspräche). Gleichwohl fehlt der hA uE jedoch die Rechtsgrundlage (s Patt, DStR 1993, 1389). Denn im Gegensatz zur Infektionstheorie bei Kap-Erhöhungen fehlt es beim Gründungsfall an einem verselbständigten Recht als »Transportmittel« für die übergehenden stillen Reserven. Eine Rechtsnachfolge iSd § 21 Abs 1 S 1 UmwStG bloß an stillen Reserven ist nicht zulässig. Hinzu kommt, dass die einbringungsgeborenen Anteile des Einbringenden erst mit Gründung entstehen und sich die übergehenden stillen Reserven nicht aus den Anteilen ableiten, sondern vom dem in die Kap-Ges eingebrachten BV. Eine Rechtsgrundlage für das Entstehen derivativer einbringungsgeborener Anteile bei Gründung kann auch nicht in § 10 Abs 1 S 1 Buchst a VO zu § 180 Abs 2 AO gesehen werden. Denn die Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen kann nicht die Tatbestandsmerkmale des § 21 Abs 1 UmwStG bestimmen.

## 4 Gewinnrealisierung bei einbringungsgeborenen Anteilen durch Veräußerung (§ 21 Abs 1 UmwStG)

### 4.1 Begriff der Veräußerung

51 § 21 Abs 1 S 1 UmwStG fingiert einen Gewinn iSd § 16 EStG als Differenz zwischen dem Veräußerungspreis abzüglich der Veräußerungskosten und den AK, wenn einbringungsgeborene Anteile »veräußert« werden. Die Veräußerung löst also die Realisierung der stillen Reserven in den Anteilen (dh stille Reserven bei Sacheinlage zuz oder abzüglich aller Wertveränderungen seit der Einbringung) aus. Der Begriff der Veräußerung ist in § 21 Abs 1 S 1 UmwStG nicht erläutert. Aus dem Sinnzusammenhang muss geschlossen werden, dass unter **Veräußerung** nur die **(voll)entgeltliche Übertragung** gemeint ist. Dies folgt aus

- der Abgrenzung in § 21 Abs 1 S 1 UmwStG zum unentgeltlichen Erwerb, der eben nicht zur Realisierung der stillen Reserven, sondern zur Übernahme der St-Verstrickung der Anteile iSd § 21 Abs 1 UmwStG führt,
- aus der Ermittlung des Entstrickungsgewinns gem § 21 Abs 1 S 1 UmwStG, bei der von einem Veräußerungspreis (also einem Entgelt für die Anteilsübertragung) ausgegangen wird und
- aus der Ähnlichkeit der Vorschrift zur Betriebsveräußerung nach § 16 EStG (der VG wird als Gewinn iSd § 16 EStG fingiert und die Gewinnermittlung nach § 21 Abs 1 S 1 UmwStG ist der Ermittlung des Gewinns aus § 16 Abs 2 EStG nachgebildet); eine Veräußerung iSd § 16 Abs 1 EStG ist nämlich nur die entgeltliche Übertragung des (wirtsch) Eigentums (s Schmidt, EStG, 21. Aufl, § 16 Tz 20).

Dementsprechend versteht der BFH unter einer **Veräußerung** iSd § 21 Abs 1 S 1 UmwStG die **entgeltliche Übertragung** der Anteile **auf einen anderen Rechtsträger** (s Urte des BFH v 08.04.1992, BStBl II 1992, 761, unter II. 1. und v 08.04.1992, BFH/NV 1992, 778 unter II. 1. mit Hinweis auf BFH v 27.07.1988, BStBl II 1989, 271). Unter Rechtsträger ist jede im Rechtsverkehr auftretende rechtliche Einheit zu verstehen (dh Vollinhaber eines Rechts). Damit ist dieser Begriff weiter als der des St-Subjekts. Somit führt – uE zutr – auch die entgeltliche Übertragung von einbringungsgeborenen Anteilen auf eine (mitunternehmerische) Pers-Ges zu einer Veräußerung iSd § 21 Abs 1 S 1 UmwStG.

Eine **Veräußerung von Anteilen** iSd §21 Abs1 S1 UmwStG ist auch die **entgeltliche Überlassung des Bezugsrechts** eines AE von einbringungsgeborenen Anteilen an einen Dritten zur Teilnahme an einer Kap-Erhöhung (entgeltliche Bezugsrechtsveräußerung). Dem Bezugsrecht kommt die Funktion eines Korrektivs zu, das es dem AE ermöglicht, für die von den einbringungsgeborenen Altanteilen auf das Bezugsrecht übergehende Substanz durch dessen Veräußerung einen Ausgleich zu erhalten, falls er sich nicht für den Bezug neuer Anteile entscheidet. **Veräußert** der AE **das Bezugsrecht**, so liegt darin eine **Teilveräußerung von Gesellschaftsanteilen** (s Tz36) und nicht eine von einem WG mit Substrat losgelöste, der Realisierung einer bloßen Wertdifferenz gleichkommende, Vermögensmehrung (s Urt des BFH v 21.01.1999, BStBl II 1999, 638 unter B. II. 3 b) unter Hinweis auf Urt des BFH v 21.08.1996, BFH/NV 1997, 314 unter II. 2. a); Urt des BFH v 22.05.2003, BStBl II 2003, 712 mit allgemeinen Ausführungen zu Bezugsrechten eines Aktionärs; W/M, §21 UmwStG Tz165; Merkert in Bordewin/Brandt, §21 UmwStG Rn28; Schr des BMF v 25.03.1998, BStBl I 1998, 268 Tz21.15). Zur Ermittlung des VG s Tz78.

## 4.2 Veräußerungsvorgang

Was unter dem Vorgang der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile zu verstehen ist, wird in §21 UmwStG nicht erläutert. Aus dem Sinnzusammenhang ergibt sich jedoch, dass dem **Begriff der Veräußerung** eine eigene stliche und vom Zivilrecht abweichende Bedeutung zukommt, die mit dem **gleichlautenden Begriff der §§ 16 und 17 EStG übereinstimmt**. Daher kann auf die Bestimmung des Begriffs der Veräußerung zu den §§ 17 und 16 EStG in der Rspr zurückgegriffen werden. Der Tatbestand des §21 Abs1 S1 UmwStG entspr nämlich in seinem Aufbau und seiner systematischen Stellung innerhalb der Besteuerungstatbestände des EStG demjenigen der Betriebsveräußerung des §16 EStG. Dementsprechend sollen auch die Gewinne aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile an Kap-Ges in gleicher Weise versteuert werden, wie die Gewinne aus einer Betriebsveräußerung iSd §16 EStG (s §21 Abs1 S1 UmwStG). Dies ist auch insofern gerechtfertigt, weil die Sacheinlagegegenstände des §20 Abs1 S1 UmwStG mit den Veräußerungsgegenständen des §16 Abs1 S1 Nr1 S1, Nr2 und Nr3 EStG übereinstimmen und die nach allgemeinen Grundsätzen vorzunehmende Aufdeckung der stillen Reserven bei Einbringung in Gestalt der einbringungsgeborenen Anteile bei Veräußerung nachgeholt wird (zur Systematik allgemein s Vor §20 UmwStG nF Tz7 ff). Gleiches gilt im Fall der Einbringung von Anteilen an Kap-Ges iSd §17 EStG unter den Voraussetzungen des §20 Abs1 S2 EStG. In diesem Fall treten die einbringungsgeborenen Anteile an die Stelle der nach §17 EStG stverstrickten Anteile. Der BFH hat nach der systematischen Stellung, dem Zweck und dem Aufbau des Besteuerungstatbestandes sowie aus der Entstehungsgeschichte gefolgert, dass die in §17 EStG verwendeten Begriffe der Veräußerung, der Veräußerungskosten und der AK ebenso wie in §16 EStG inhaltlich übereinstimmend auszulegen sind (s Urt des BFH v 17.04.1997, BStBl II 1998, 102).

»Veräußerung« iSd §21 Abs S1 UmwStG ist nach höchstrichterlicher Rspr die **entgeltliche Übertragung des wirtsch Eigentums** auf einen **anderen Rechtsträger** (zB s Urt des BFH v 27.07.1988, BStBl II 1989, 271 unter II. 4; v 08.04.1992, BStBl II 1992, 761, 763 und 764; v 28.02.1990, BStBl II 1990, 615 zu §17 EStG und Schmidt, EStG, 23. Aufl, §16 Rn20ff mwNachw zur Betriebsveräußerung nach §16 EStG; s W/M, §21 UmwStG Rn164). Fallen zivilrechtliches und wirtsch Eigentum auseinander, ist als Veräußerung iSd §21 Abs1 S1 UmwStG die entgeltliche Übertragung des wirtsch Eigentums an den Anteilen anzusehen

## § 21 UmwStG nF

noch  
53

(s Urt des BFH v 21.10.1999, BStBl II 2000, 424 unter II. 2. a) dd) aaa) mwNachw und v 17.02.2004, BStBl II 2004, 651 unter II.2.a zu § 17 EStG).

Unerheblich ist, ob die entgeltliche Übertragung freiwillig oder unfreiwillig (zB Zwangsversteigerung) erfolgt und ob ihr ein Rechtsgeschäft oder zB ein hoheitlicher Eingriff zugrunde liegt (s Urt des BFH v 21.10.1999, BStBl II 2000, 424 unter II. 2. a) dd) aaa). Dies gilt auch für die »Übertragung« von Anteilen an einer AG kraft Gesetzes nach den §§ 327a ff AktG ab 01.01.2002 (sog Squeeze Out). Danach kann der Mehrheitsgesellschafter einer AG, der über mindestens 95% des Grund-Kap verfügt, einen Minderheitsgesellschafter durch Beschluss der Hauptversammlung zwingen, seinen Anteil gegen Abfindung ihm zu übertragen (s Krieger, BB 2002, 53; Schumacher, DB 2002, 1626). Die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums von einbringungsgeborenen Aktien mit Eintragung des Hauptversammlungsbeschlusses in das H-Reg kraft Gesetzes nach den Regeln des squeeze out gegen angemessene Entschädigung ist folglich eine (vollentgeltliche) Veräußerung iSd § 21 Abs 1 S 1 UmwStG.

- 54 Der Tatbestand der Veräußerung iSd § 21 Abs 1 S 1 UmwStG setzt sich aus dem Kausal- (Verpflichtungsgeschäft) und Erfüllungsgeschäft zusammen (s Schmidt, EStG, 23. Aufl, § 16 EStG Rn 24: »zweigliedriges Tatbestandselement«). Eine **Veräußerung liegt somit erst dann vor**, wenn ein Veräußerungs-, Tausch-, Einbringungsvertrag, etc durch Erfüllung, dh **Übertragung des zivilrechtlichen oder wirtsch Eigentums**, realisiert wird (glA s Dehmer, 2. Aufl, § 21 UmwStG Tz 16). Wird das Eigentum an einer Beteiligung unter einer auflösenden Bedingung übertragen, ist die Veräußerung mit der Übertragung des (wirtsch oder zivilrechtlichen) Eigentums erfolgt (s §§ 1 Abs 1 iVm 5 Abs 1 S 1 BewG). Bei einem Erwerb unter einer aufschiebenden Bedingung (zB Genehmigung des Vertrags durch die inl oder EU-Kartellbehörde) wird die Veräußerung grds erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist (s §§ 1 Abs 1 iVm 4 BewG). Etwas anderes gilt nur, wenn die Vertragsparteien durch entspr Vereinbarungen sicherstellen, dass schon vor Eintritt der Bedingung das wirtsch Eigentum übergehen soll.

Gem § 15 Abs 3 GmbHG bedarf es zur Abtretung von Geschäftsanteilen durch den Gesellschafter eines in notarieller Form abgeschlossenen Vertrags. Diese Formvorschrift gilt auch für das Verpflichtungsgeschäft (s § 15 Abs 4 S 1 GmbHG; Scholz/Winter, GmbHG, 9. Aufl, § 15 Rn 51; Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 15 Rn 11). Ist das Verpflichtungsgeschäft wegen Mängeln nichtig oder unwirksam (zB fehlende notarielle Beurkundung nach § 15 Abs 4 S 1 GmbHG) kann der Mangel durch Nachholen der notariellen Beurkundung beseitigt werden oder durch notariell beurkundete Abtretung nach § 15 Abs 3 GmbHG ex nunc geheilt werden (s Scholz/Winter, GmbHG, 9. Aufl, § 15 Tz 78).

Bei einer zivilrechtlich formunwirksamen Anteilsübertragung (dh ohne notariell beurkundeten Abtretungsvertrag) geht das wirtsch Eigentum gleichwohl über (s Urt des BFH v 17.02.2004, BStBl II 2004, 651), wenn

- dem Erwerber das Gewinnbezugsrecht eingeräumt wird,
- dem Erwerber das Stimmrecht übertragen wird oder der zivilrechtliche Gesellschafter verpflichtet ist, bei der Ausübung des Stimmrechts die Interessen des Erwerbers wahrzunehmen,
- die getroffenen Vereinbarungen und die formwirksame Abtretung in der Folgezeit tats vollzogen werden und

- Veräußerer sowie Erwerber fremde Dritte sind (s Urt-Anm von Kleinert/Sedlaczek, GmbHR 2004, 908).

Geht das wirtsch Eigentum (s §39 Abs2 Nr 1 AO) vor dem zivilrechtlichen Eigentum über oder wird nur das wirtsch Eigentum an den einbringungsgeborenen Anteilen übertragen, ist die **Veräußerung iSd §21 Abs1 S1 UmwStG** (bereits) **durch die Verschaffung des wirtsch Eigentums erfolgt** (= Zeitpunkt der Veräußerung und Entstehung des VG). Wirtsch Eigentümer eines WG ist gem §39 Abs2 Nr 1 S1 AO derjenige, der die tats Sachherrschaft über das WG in der Weise ausübt, dass er den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer im Regelfall auf Dauer von der Einwirkung auf das WG wirtsch ausschließen kann. Nach diesen Grundsätzen sind GmbH-Anteile dem Käufer trotz einer aufschiebend bedingten Befristung im Kaufvertrag oder vor dem dinglichen Vollzug der Anteilsabtretung als wirtsch Eigentümer zuzurechnen, wenn er aufgrund des Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann und auch die mit den Anteilen verbundenen wes Rechte (Gewinnbezugsrecht) sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (s Urt des BFH v 10.03.1988, BStBl II 1988, 832 und v 17.02.2004, BStBl II 2004, 651 unter II.4.a) mwNachw).

55

Ist das wirtsch Eigentum auf Grund formwirksamer Anteilsabtretung zwischen fremden Personen übergegangen und werden die schuldrechtlichen Vereinbarungen nachträglich unwirksam (zB, weil der Kap-Anteil unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Kaufpreisentrichtung übertragen worden ist und eine (Rest-)Zahlung später ausbleibt), bleibt der Erwerber wirtsch Eigentümer, wenn das unwirksam gewordene Geschäft aufrecht erhalten wird. Der Veräußerungsvorgang iSd §21 Abs1 S1 UmwStG entfällt nicht rückwirkend (s Urt des BFH v 17.02.2004, BStBl II 2005, 46).

Bei Aktien erlangt der Erwerber wirtsch Eigentum (s §39 Abs2 Nr 1 S1 AO) im Allgemeinen ab dem Zeitpunkt, von dem ab er nach dem Willen der Vertragspartner über die Wertpapiere verfügen kann. Das ist in der Regel der Fall, sobald Besitz (oder die vergleichbare letztlich unentziehbare Position), Gefahr, Nutzungen und Lasten, insbes die mit Wertpapieren gemeinhin verbundenen Kursrisiken und Kurschancen, auf den Erwerber übergegangen sind (s Urt des BFH v 15.12.1999, BStBl II 2000, 527).

Ein **rechtlich bindendes Verkaufsangebot** ist dann als Veräußerung zu werten, wenn zusätzlich durch den Übergang von Besitz und Gefahr, Nutzungen und Lasten der Verkauf wirtsch bereits mit dem Angebot vollzogen ist. Zum Terminkauf, Treuhandverträgen oder Kaufoptionen, s §8b KStG nF Tz94 und §17 EStG nF Tz34.

Bei einem **Tausch** ist die **Veräußerung** der einbringungsgeborenen Anteile **gegeben**, wenn das **wirtsch Eigentum** an den **hingegen** (einbringungsgeborenen) **Anteilen übergeht**. Es spielt keine Rolle, wann die Verfügungsmacht über das eingetauschte WG erlangt wird.

56

Scheidet der AE einbringungsgeborener Anteile infolge der Umwandlung der Kap-Ges, an der die Anteile bestehen, gegen Barabfindung gem den §§29, 125, 207 UmwG aus (Veräußerung der Anteile gem §21 Abs1 S1 UmwStG, s Tz59), erfolgt die Veräußerung mit Eintragung der Umwandlung in das H-Reg. Die stliche Rückwirkungsfiktion des §2 Abs1 UmwStG ist auf den ausscheidenden Gesellschafter nicht anwendbar (s Loos, UmwStG, Rn466 zum UmwStG 1969; Hübl in H/H/R, §2 UmwStG 1977 Rn25 zum UmwStG 1977; Dehmer, 2. Aufl, §17 UmwStG Tz12; H/B, UmwStG, 2. Aufl, §17 Rn22; Blümich, EStG,

57

## § 21 UmwStG nF

noch

57 § 17 UmwStG Rn4; Schr des BMF v 25.03.1998, BStBl I 1998, 268 Tz02.10; auch s § 17 UmwStG nF Tz5 zu Anteilen im BV).

### 4.3 Arten der Veräußerung

- 58 Der Hauptfall der entgeltlichen Übertragung von einbringungsgeborenen Anteilen ist der **Verkauf** (zum teilentgeltlichen Geschäft s Tz33) oder der **Tausch**. Beim Tausch besteht das Entgelt für die Übertragung nicht in Geld, sondern in anderen WG. Der Tausch führt selbst dann zu einer Veräußerung iSd § 21 Abs 1 S 1 UmwStG, wenn die Gegenleistung für die Übertragung der einbringungsgeborenen Anteile in wert-, art- und funktionsgleichen anderen Anteilen an Kap-Ges besteht und der Tauschvertrag nach dem 31.12.1998 abgeschlossen worden ist (s Tz26).
- 59 Eine **Anteilsveräußerung** nach § 21 Abs 1 S 1 UmwStG liegt vor, wenn der AE im Fall der Verschmelzung oder des Formwechsels der Kap-Ges, an der die einbringungsgeborenen Anteile bestehen, auf eine Pers-Ges gegen den Umwandlungsbeschl Widerspruch einlegt und **gegen Barabfindung ausscheidet** (s §§ 29, 125 und 207 UmwG). Es stellt sich hier die Frage, ob der Gegenstand der Veräußerung durch den abgefundenen AE die Beteiligung an einer Kap-Ges (übertragender Rechtsträger) oder vielmehr die Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft (stlich: MU-Anteil) ist. Denn zivilrechtlich kann das Barabfindungsangebot erst ab Eintragung der Umwandlung angenommen werden (s §§ 31, 209 UmwG; W/M, § 29 UmwG Rn32) und der abgefundene Gesellschafter scheidet aus der übernehmenden Pers-Ges bzw Gesellschaft neuer Rechtsform aus (s W/M, § 29 UmwG Rn39f). Nach hM scheidet der AE stlich aus dem übertragenden Rechtsträger aus und verwirklicht somit den Veräußerungstatbestand des § 21 Abs 1 S 1 UmwStG (s § 2 UmwStG nF Tz24; Dehmer, 2. Aufl, § 17 UmwStG Rn25; H/B, UmwStG, 2. Aufl, § 2 Rn38; Schr des BMF v 25.03.1998, BStBl I 1998, 268 Tz02.10; aA s W/M, § 2 UmwStG Rn56).

Zur **Ausschließung oder Austritt** eines GmbH-Gesellschafters **gegen Entgelt** s § 17 EStG Tz58.

- 60 Einem Tausch ähnlich – und somit **Veräußerung** iSd § 21 Abs 1 S 1 UmwStG – ist die **offene (Sach-)Einlage der einbringungsgeborenen Anteile in eine Kap-Ges oder Pers-Ges** (glA zur offenen Einlage in eine Pers-Ges s Stegmann, BB 2003, 79). IRd Gründung oder Kap-Erhöhung werden WG zur Erfüllung der im Gesellschaftsvertrag bestimmten Pflicht zur Erbringung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen übertragen. Hier kann wirtsch von einem Tausch gesprochen werden (genauer: tauschähnlicher Vorgang: s Schmidt, EStG, 23. Aufl, § 5 Rn636f; Groh, DB 1997, 1683). Die Einlage dient nämlich dem Erwerb der IRd Gründung oder Kap-Erhöhung ausgegebenen neuen Anteile. Hier besteht wie beim (echten) Tausch ein wirtsch Zusammenhang zwischen der Hingabe des WG und dem Erhalt eines eingetauschten WG, nämlich der Beteiligung an der aufnehmenden Gesellschaft (aA s Büchele, DB 1997, 2337). Der BFH geht bei Sacheinlagen in Gestalt der Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder MU-Anteils in ständiger Rspr von einem tauschähnlichen Vorgang aus (zu Sacheinlagen in eine Kap-Ges s Vor § 20 UmwStG nF Tz31; zu Sacheinlagen in eine Pers-Ges s Urt des BFH v 29.10.1987, BStBlII 1988, 374 und v 21.06.1994, BStBlII 1994, 856 unter II. Nr 1). Dies gilt auch bei der Sacheinlage einzelner WG – wie zB bei einbringungsgeborenen Anteilen –, denn der wirtsch Charakter einer Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als tauschähnlicher Vorgang bleibt vom

Gegenstand der Einlage unberührt (so auch zur offenen Einlage einer Beteiligung iSd § 17 EStG s Urt des BFH v 19.10.1998, BStBl II 2000, 230; Schr des BMF v 29.03.2000, BStBl I 2000, 462). Erfüllt die Einbringung der Anteile iSd § 21 Abs 1 S 1 UmwStG die Voraussetzungen der Sacheinlage gem §§ 20 Abs 1 oder 24 Abs 1 UmwStG, ergeben sich Besonderheiten bei der Ermittlung des VG, s Tz 71. Erfolgt die Übertragung der einbringungsgeborenen Anteile auf eine Kap-Ges oder Pers-Ges im Wege der verdeckten Einlage, ist keine Veräußerung gegeben (zur verdeckten Einlage in eine Kap-Ges s Tz 174; zur verdeckten Einlage in eine Pers-Ges s Tz 235).

noch  
60

Eine Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen ist auch die entgeltliche **Übertragung des Gesellschaftsanteils an einer vermögensverwaltenden GbR**, in deren Gesellschaftsvermögen sich einbringungsgeborene Anteile befinden (s Tz 137).

61

Die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile iSd § 21 Abs 1 S 1 UmwStG ist gegeben, wenn die **Anteile an die eigene Kap-Ges entgeltlich übertragen** werden. Bei diesem Vorgang stehen sich AE und Kap-Ges wie fremde Dritte gegenüber, so dass eine Übertragung auf einen anderen Rechtsträger vorliegt (hM s Merkert in Bordewin/Brandt, § 21 UmwStG Rn 20). Nach anderer Auff von Herrmann (in F/M, § 21 UmwStG Tz 68c) ist dieser Vorgang wirtsch und stlich wie eine Kap-Herabsetzung zu behandeln, so dass eine Gewinnrealisierung nach § 21 Abs 2 S 1 Nr 3 UmwStG zu beurteilen ist (Mindermeinung s Schmidt, EStG, 23. Aufl, § 17 Rn 102 mwNachw).

62

#### 4.4 Rückgängigmachung der Veräußerung

Rechtswirksam entstandenes Eigentum wird nicht dadurch beseitigt, dass es rückwirkend auf einen anderen übertragen wird. Folglich kann ein Veräußerungstatbestand durch einen derartigen Vorgang nicht mit stlicher Rückwirkung aufgehoben werden.

62a

Anders ist jedoch der Fall zu beurteilen, dass Leistungen rückgängig gemacht werden, die der Erfüllung des Geschäfts dienen. Werden einbringungsgeborene Anteile unter einer aufschiebenden Bedingung übertragen (zB Kaufpreiszahlung bis zu einem bestimmten Termin) und fällt die Bedingung später aus, wird das vereinbarte Übertragungsgeschäft zivilrechtlich (endgültig) wirkungslos. Werden im Hinblick auf diese zivilrechtliche Beurteilung von den Beteiligten die **erbrachten Leistungen herausgegeben** und somit der Vorgang **tatsächlich rückabgewickelt**, entfällt stlich im Jahr der Übertragung des (wirtsch) Eigentums **der VG rückwirkend** (s Urt des BFH v 19.08.2003, BStBl II 2004, 107 und v 17.02.2004, BStBl II 2005, 46 unter II. 2. a); anders ungeachtet der Zivilrechtslage, wenn die Vertragsparteien das wirtsch Ergebnis des Rechtsgeschäfts bestehen lassen, dazu s Tz 55). Es liegen nicht etwa zwei stlich getrennt zu beurteilende Übertragungsvorgänge vor. Die Rückabwicklung des Vertrags ist vielmehr ein Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit iSd § 175 Abs 1 S 1 Nr 2 AO. Gleiches gilt für die Rückgängigmachung eines Veräußerungsvertrags wegen Verletzung einer auflösenden Bedingung. Wird der Verkauf eines Kap-Anteils nach Übertragung und vollständiger Bezahlung des Kaufpreises durch den Abschluss eines außergerichtlichen Vergleichs, mit dem die Vertragsparteien den Rechtsstreit über den Eintritt einer im Kaufvertrag vereinbarten auflösenden Bedingung beilegen, rückgängig gemacht, so wirkt dies stlich ebenfalls auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurück (s Urt des BFH v 19.08.2003, BStBl II 2004, 107).