

## Urteil vom 12. Juli 2012, I R 23/11

### Abtretung der Besserungsanwartschaft auf eine Gesellschafterforderung an einen Anteilserwerber im Rahmen eines sog. Mantelkaufs nicht missbräuchlich - Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs - Einwendungen im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Folgebescheid

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 8 Abs 4, EStG § 10d, AO § 42, BGB § 158 Abs 1, BGB § 397, AO § 351 Abs 2, FGO § 42

vorgehend FG München, 21. Februar 2011, Az: 6 K 1451/08

### Leitsätze

Eine GmbH kann die Zahlung auf eine betrieblich begründete Gesellschafterforderung auch dann als Betriebsausgabe abziehen, wenn die Forderung zwischenzeitlich wertlos geworden war, der frühere Gesellschafter und Forderungsinhaber gegen Besserungsschein auf die Forderung verzichtet und die Besserungsanwartschaft später im Zusammenhang mit der Veräußerung des sog. GmbH-Mantels an einen der Erwerber veräußert hatte und sodann im Anschluss an eine Verschmelzung auf die GmbH der Besserungsfall eingetreten war (entgegen BMF-Schreiben vom 2. Dezember 2003, BStBl I 2003, 648, Nr. 2 Buchst. d; Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 1. Februar 2001 IV R 3/00, BFHE 194, 13, BStBl II 2001, 520).

### Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine im Jahr 1994 von A als alleinigem Gesellschafter mit einem Stammkapital von 50.000 DM gegründete GmbH. Ihr Unternehmensgegenstand war zunächst die Vermittlung von Kapitalanlagen, Beteiligungen, Wertpapier- und Immobilienfonds, Finanzierungen sowie Immobilien. Im Juli 1997 änderte die Klägerin ihren Unternehmensgegenstand in den Vertrieb von Bio-Energiesystemen jeglicher Art, stellte aber in diesem Jahr ihren Geschäftsbetrieb weitgehend ein. Im Jahr 1999 erzielte die Klägerin keine Umsätze. Ihre Bilanz zum 31. Dezember 1999 wies eine Verbindlichkeit gegenüber A in Höhe von 403.965 DM sowie einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag aus.
- 2** Am 20. Januar 2000 verzichtete A gegenüber der Klägerin wegen der nur noch geringfügigen wirtschaftlichen Betätigung mit Wirkung zum 1. Januar 2000 auf seine mit dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 1999 betragsmäßig festzustellende Forderung unter der auflösenden Bedingung, dass im Besserungsfall die Forderung wieder aufleben sollte. Die Klägerin verbuchte infolgedessen im Jahr 2000 einen außerordentlichen Ertrag von 404.172 DM. Im März 2000 löste A die Klägerin auf und bestellte sich zum Liquidator.
- 3** Am 22. Juni 2001 (Streitjahr) teilte A den Geschäftsanteil an der Klägerin in zwei Anteile zu 25.000 DM und übertrug jeweils einen davon auf X und Y zum Kaufpreis von 1 DM. Am gleichen Tag beschlossen X und Y die Fortsetzung der Klägerin. Außerdem beschlossen sie an diesem Tag mit steuerlicher Wirkung zum 31. Oktober 2000 die Verschmelzung der S-GmbH, an der sie ebenfalls je zur Hälfte als Gesellschafter beteiligt waren, auf die Klägerin. Diese änderte erneut ihren Unternehmensgegenstand (in Erstellung von Zuschnitten aus Materialien aller Art mittels Wasserstrahltechnik) und firmierte fortan als S-GmbH.
- 4** Am 5. Juli des Streitjahrs veräußerte A die "Besserungsanwartschaft" aus dem Forderungsverzicht mit Besserungsabrede zum Kaufpreis von 5.000 DM an Y. Die Klägerin erzielte im Streitjahr einen Gewinn und zahlte an Y auf den Besserungsschein 316.612 DM. Diese Zahlung berücksichtigte die Klägerin in ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember des Streitjahrs als gewinnmindernde Betriebsausgabe.
- 5** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beurteilte das "Wiederaufleben" der Gesellschafterforderung in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit dem Gesellschafterwechsel als verdeckte

Gewinnausschüttung (vGA). Er rechnete deshalb dem Gewinn der Klägerin für das Streitjahr außerbilanziell den Betrag von 404.172 DM hinzu und erließ entsprechende ertragsteuerliche Änderungsbescheide.

- 6 Die deswegen erhobene Klage hatte lediglich insoweit Erfolg, als das Finanzgericht (FG) München die Hinzurechnung in Höhe des 316.612 DM übersteigenden Betrages als ungerechtfertigt angesehen hat; im Übrigen hat es die Klage als unbegründet abgewiesen, weil insoweit sowohl eine vGA als auch ein Gestaltungsmissbrauch vorliege. Sein Urteil vom 22. Februar 2011 6 K 1451/08 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1086 abgedruckt.
- 7 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.
- 8 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dergestalt abzuändern, dass die bisher angesetzte vGA nicht mehr berücksichtigt wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist ganz überwiegend begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des FG-Urteils und zur antragsgemäßen Änderung der angefochtenen Bescheide, soweit nicht die Festsetzung des Solidaritätszuschlags betroffen ist.
- 11 1. Im Hinblick auf die Festsetzung des Solidaritätszuschlags ist die Revision unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Die Klageabweisung erweist sich insoweit als im Ergebnis zutreffend, weil die Klage unzulässig ist. Die Einwendungen der Klägerin betreffen ausschließlich die Ermittlung ihres Gewinns als Grundlage ihres zu versteuernden Einkommens. Insoweit ist der Körperschaftsteuerbescheid aber Grundlagenbescheid für die Festsetzung des Solidaritätszuschlags (vgl. § 1 Abs. 5 des Solidaritätszuschlagsgesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern vom 21. Dezember 2000, BGBl I 2000, 1978, BStBl I 2001, 38). Die diesbezüglichen Einwendungen können deshalb gemäß § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) nur im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Körperschaftsteuerbescheid als Grundlagenbescheid, nicht aber im Verfahren gegen den Folgebescheid geltend gemacht werden (Senatsurteil vom 20. April 2011 I R 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761, m.w.N.).
- 12 2. Im Übrigen ist das Rechtsmittel jedoch begründet. Das FG hat dem Gewinn der Klägerin zu Unrecht den Rückzahlungsbetrag für das Gesellschafterdarlehen in Höhe von 316.612 DM hinzugerechnet.
- 13 a) Bei der Darlehensrückzahlung an Y handelt es sich nicht um eine vGA i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 (KStG 1999), in Bezug auf die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 1999.
- 14 aa) Nach den Feststellungen des FG, gegen die keine zulässigen und begründeten Rügen vorgebracht worden sind und die deshalb gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat verbindlich sind, beruhte die Begründung des Darlehensverhältnisses zwischen A und der Klägerin nicht auf dem Gesellschaftsverhältnis, sondern war ausschließlich betrieblich veranlasst.
- 15 bb) Der im Januar 2000 auflösend bedingt (§ 158 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) erklärte Forderungsverzicht des A (§ 397 BGB) führte aus der Sicht der Klägerin zum Erlöschen einer Verbindlichkeit und damit zu einer Gewinnerhöhung im Wirtschaftsjahr 2000. Daran ändert nichts, dass der Verzicht mit Blick auf die finanzielle Krise der Klägerin erklärt wurde und deshalb offenkundig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. Die in der Steuerbilanz zu erfassende Gewinnerhöhung ist zwar außerhalb der Bilanz zu neutralisieren, soweit es sich bei dem Forderungsverzicht steuerrechtlich um eine Einlage handelt. Ein im Gesellschaftsverhältnis veranlasster Forderungsverzicht eines Gesellschafters führt jedoch zu einer Einlage (nur) in Höhe des Teilwerts der Forderung im Zeitpunkt des Verzichts; soweit die erlassene Forderung in diesem Zeitpunkt nicht (mehr) werthaltig war, bleibt es mithin bei der durch den Wegfall der Verbindlichkeit ausgelösten Gewinnerhöhung (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307; Senatsbeschluss vom 16. Mai 2001 I B 143/00, BFHE 195, 351, BStBl II 2002, 436). Da die streitbefangene Forderung angesichts der Vermögensverhältnisse der Klägerin zum Verzichtszeitpunkt wertlos war, führte der mit

dem Forderungsverzicht verbundene außerordentliche Ertrag der Klägerin somit im Veranlagungszeitraum 2000 zu einer entsprechenden Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage.

- 16** cc) Der im Streitjahr zu verzeichnende Eintritt der auflösenden Bedingung in Form der Besserung der finanziellen Situation der Klägerin hat nach dem Inhalt der Verzichtserklärung dazu geführt, dass die Forderung wiederaufgelebt ist (§ 158 Abs. 2 BGB). Das ist --wie auch das FG im Grundsatz nicht verkannt hat-- trotz der zwischenzeitlichen Umqualifizierung des Darlehens von Fremdkapital in Eigenkapital steuerlich anzuerkennen mit der Folge, dass damit die anschließende Wiedereinbuchung und Erfüllung der Forderung nach den allgemeinen Grundsätzen zu Betriebsausgaben führt, wenn die ursprüngliche Forderung --wie hier-- betrieblich veranlasst war (Senatsurteile vom 30. Mai 1990 I R 41/87, BFHE 161, 87, BStBl II 1991, 588; vom 18. Dezember 2002 I R 27/02, BFH/NV 2003, 824; vom 29. Januar 2003 I R 50/02, BFHE 202, 74, BStBl II 2003, 768; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 2. Dezember 2003, BStBl I 2003, 648, Nr. 2 Buchst. a).
- 17** dd) Entgegen der Auffassung der Vorinstanz ändert sich am Charakter der nach Eintritt des Besserungsfalls neu einzubuchenden Verbindlichkeit als betrieblich veranlasst nichts dadurch, dass zwischen dem Verzicht und dem Eintritt des Besserungsfalls A den Geschäftsanteil an der Klägerin an X und Y veräußert hat, die S-GmbH auf die Klägerin verschmolzen wurde und A die Anwartschaft auf das Wiederentstehen der Gesellschafterforderung im Besserungsfall (Besserungsanwartschaft) an Y abgetreten hat.
- 18** Das FG hat angenommen, die genannten Umstände führten zu einer "Unterbrechung" des betrieblichen Veranlassungszusammenhangs, weil Y sich dadurch die von der Klägerin erwirtschafteten Gewinne "gesichert" habe; damit sei im Ergebnis der negative Wert der erworbenen Geschäftsanteile beseitigt worden. Der Grund für die Abtretung der Besserungsanwartschaft liege mithin auf der Ebene des Anteilserwerbs, wodurch der betriebliche Veranlassungszusammenhang unterbrochen sei; bei der Zahlung an Y handele es sich letztlich nicht um eine Betriebsausgabe, sondern um eine Gewinnausschüttung.
- 19** Dem ist nicht zu folgen. Die Abtretung der Besserungsanwartschaft von A an Y vermag aus Sicht der Klägerin nicht den betrieblichen Charakter der Verbindlichkeit zu ändern. Dieser beurteilt sich nach dem Entstehungsgrund der Verbindlichkeit und wird durch einen Wechsel in der Person des Gläubigers nicht berührt. Auch der Umstand, dass die Verbindlichkeit nach Eintritt der auflösenden Bedingung nicht rückwirkend, sondern "neu" einzubuchen ist (vgl. Senatsurteile in BFHE 161, 87, BStBl II 1991, 588, und in BFHE 202, 74, BStBl II 2003, 768) beseitigt nicht den betrieblichen Veranlassungszusammenhang; es handelt sich materiell vielmehr nach wie vor um dieselbe Forderung (s. auch Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 627, m.w.N.).
- 20** b) Eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung für das Streitjahr ergibt sich nicht aus § 42 AO in der im Streitfall maßgeblichen Fassung der Bekanntmachung vom 16. März 1976 (BGBl I 1976, 613, BStBl I 1976, 157) --AO a.F.--. Danach kann das Steuergesetz nicht durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts umgangen werden (Satz 1); liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht (Satz 2).
- 21** aa) Das FG ist davon ausgegangen, dass die Anteile an der Klägerin im Zeitpunkt der Veräußerung wertlos waren und dass ihr Erwerb durch X und Y deshalb als "Mantelkauf" anzusehen sei. Dieser sei jedoch nach der im Streitfall maßgeblichen Rechtslage steuerlich anzuerkennen und insbesondere nicht als missbräuchlich i.S. des § 42 AO a.F. anzusehen. Das entspricht der Rechtsprechung des Senats (Urteile vom 29. Oktober 1986 I R 202/82, BFHE 148, 153, BStBl II 1987, 308; vom 29. Oktober 1986 I R 318-319/83, BFHE 148, 158, BStBl II 1987, 310), an der festzuhalten ist. Entsprechendes gilt für die mit steuerlicher Rückwirkung zum 31. Oktober 2000 beschlossene Verschmelzung der vormaligen S-GmbH auf die Klägerin. Auch den Forderungsverzicht des A gegen Besserungsschein zum Zwecke der Entschuldung hat das FG zu Recht nicht als missbräuchlich angesehen.
- 22** bb) Die Vorinstanz hält die im Streitfall zu beurteilende Gestaltung dennoch für missbräuchlich, weil A im Zusammenhang mit der Anteilsübertragung auf X und Y die Besserungsanwartschaft an Y veräußert habe. Dadurch sei eine Gestaltung gewählt worden, die entgegen der gesetzlichen Wertung des § 8 Abs. 4 KStG 1999 ausschließlich der Erhaltung einer Verlustausgleichsmöglichkeit auf der Ebene der Klägerin habe dienen sollen. Dem liegt --unausgesprochen-- die Vorstellung zu Grunde, dass A zur Verwirklichung einer "angemessenen" Gestaltung die Besserungsanwartschaft im Zuge der Anteilsveräußerung nicht hätte an Y veräußern dürfen, sondern endgültig darauf hätte verzichten müssen. Dem ist nicht zu folgen.
- 23** Die vorliegende Gestaltung des Forderungsverzichts mit Besserungsschein sowie späterer Abtretung der Besserungsanwartschaft an den Anteilserwerber wird zwar in der Literatur --neben anderen Optionen-- als

Vorschlag zur Vermeidung des Verlustuntergangs nach § 8 Abs. 4 KStG 1999 --bzw. jetzt nach dem durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) an dessen Stelle getretenen § 8c KStG-- diskutiert (vgl. Nachweise bei Blümich/Brandis, § 8c KStG Rz 23; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Kommentar zum KStG und EStG, § 8c KStG Rz 105; Hoffmann, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2005, 49 ff.; Pohl, Der Betrieb --DB-- 2008, 1531). Als missbräuchlich i.S. des § 42 AO a.F. könnte die Gestaltung nach den vom BFH entwickelten Kriterien dabei nur dann angesehen werden, wenn sie erstens im Hinblick auf das erstrebte Ziel unangemessen wäre, zweitens der Steuerminderung dienen sollte und drittens nicht durch beachtliche außersteuerliche Gründe gerechtfertigt würde (z.B. BFH-Urteile vom 7. März 2001 X R 192/96, BFHE 196, 414, BStBl II 2002, 126; vom 11. März 2003 IX R 55/01, BFHE 202, 15, BStBl II 2003, 627; Senatsurteil vom 29. Januar 2008 I R 26/06, BFHE 220, 392, BStBl II 2008, 978; vgl. auch die jetzige Legaldefinition in § 42 Abs. 2 AO i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007, BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218). Es fehlt jedoch schon an der ersten dieser drei Voraussetzungen.

- 24** aaa) Ausgangspunkt des Missbrauchsverdikts des FG ist die Bestimmung des § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG 1999, die den Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) bei einer Körperschaft davon abhängig macht, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Wirtschaftliche Identität liegt gemäß § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1999 insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt.
- 25** bbb) Mit dem FG kann angenommen werden, dass die nicht mehr werbend tätige Klägerin infolge der Anteilsübertragung durch A auf X und Y und der Übernahme des Betriebsvermögens der S-GmbH im Zuge der Verschmelzung ihre wirtschaftliche Identität i.S. des § 8 Abs. 4 KStG 1999 gewechselt hat. Ein vor der Verschmelzung bei der Klägerin etwa vorhandener Verlustabzug wäre deshalb nach § 10d EStG 1997 nicht erhalten geblieben und könnte nicht mit den in der Folgezeit erzielten Gewinnen verrechnet werden.
- 26** ccc) Wie auch das FG richtig erkannt hat, führt die Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG 1999 jedoch nicht zu einem Verbot des Betriebsausgabenabzugs im Hinblick auf das streitbefangene Gesellschafterdarlehen. Für die im BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 648 (Nr. 2 Buchst. d) vertretene Auffassung der Finanzverwaltung, der aus der Wiedereinbuchung der Darlehensverbindlichkeit nach Eintritt des Besserungsfalls resultierende steuerliche Aufwand unterfalle der beschränkten Verlustberücksichtigung nach § 8 Abs. 4 KStG 1999, wenn zwischen der Ausbuchung und der Wiedereinbuchung der Verbindlichkeit dessen Tatbestandsvoraussetzungen vorlägen, fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage (ebenso Gosch/Roser, a.a.O., § 8 Rz 1480, § 8c Rz 101; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 951; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c KStG Rz 82; Dötsch in Gocke/Gosch/Lang, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer, S. 113, 132 f.; Prinz, GmbHR 2004, 921, 928; Brendt in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8 Abs. 4 aF/Anh § 8c Rz 218; Berg/Schmich, Finanz-Rundschau 2004, 520; Grube/Altrichter-Herzberg, GmbHR 2005, 284, 287; Hoffmann, Deutsches Steuerrecht 2004, 293, 295 f.; Pohl, DB 2008, 1531). Die Rechtsfolge des § 8 Abs. 4 KStG 1999 besteht nach dessen Wortlaut ausschließlich im Wegfall des Verlustabzugs nach § 10d EStG 1997. Die Passivierung einer bestehenden Verbindlichkeit ist aber etwas grundsätzlich anderes als die Verrechnung eines Verlustabzugs nach Maßgabe des § 10d EStG 1997. Die Wiedereinbuchung der Verbindlichkeit ist bilanziell auch nicht rückwirkend in der Weise zu vollziehen, als habe es den auflösend bedingten Verzicht nie gegeben und handele es sich letztlich um die Fortschreibung eines in der Vergangenheit eingetretenen Verlusts. Vielmehr ist die Verbindlichkeit nach Eintritt der auflösenden Bedingung --wie bereits ausgeführt-- "neu" einzubuchen (Senatsurteile in BFHE 161, 87, BStBl II 1991, 588, und in BFHE 202, 74, BStBl II 2003, 768).
- 27** ddd) Entgegen der Sichtweise des FG lässt sich der Regelung des § 8 Abs. 4 KStG 1999 keine grundsätzliche Wertentscheidung des Gesetzes entnehmen, die es über § 42 AO a.F. im Fall einer "schädlichen" Anteilsübertragung ermöglichte, neben dem gesetzlich geregelten Ausschluss des Verlustabzugs nach § 10d EStG 1997 auch andere, dort nicht angesprochene Formen der "Verlustkonservierung" als ausgeschlossen anzusehen.
- 28** § 8 Abs. 4 KStG 1999 bezweckt zwar in erster Linie, missbräuchlichen Gestaltungen vorzubeugen und in diesem Zusammenhang vor allem den Handel mit vortragsfähigen Verlusten zu unterbinden (Senatsurteil vom 14. März 2006 I R 8/05, BFHE 212, 517, BStBl II 2007, 602). Die Vorschrift abstrahiert und typisiert die Missbrauchsverhinderung durch die Ausgestaltung ihres Tatbestands indes in einer Weise, dass sie den "schädlichen" Anteilserwerb auch dann sanktioniert, wenn im konkreten Fall eine missbräuchliche Gestaltung nicht vorliegt (vgl. Senatsurteile vom 24. November 2009 I R 56/09, BFH/NV 2010, 1123; vom 23. Februar 2011 I R 8/10, BFH/NV 2011, 1188). Wenn aber das Gesetz keine Handhabe dafür bietet, den Anwendungsbereich der

Verlustabzugsbeschränkung zugunsten des Steuerpflichtigen teleologisch auf die Fälle zu beschränken, in denen es tatsächlich um den Handel mit Verlustvorträgen geht (Senatsurteil vom 20. August 2003 I R 81/02, BFHE 203, 424, BStBl II 2004, 614), dann kann der Vorschrift umgekehrt auch keine allgemeine Wertentscheidung dahingehend entnommen werden, dass infolge eines "schädlichen" Anteilserwerbs nicht nur ein bestehender Verlustabzug nach § 10d EStG 1997 zum Wegfall kommen, sondern darüber hinaus auch Gestaltungen, die in anderer Weise als durch die Fortgeltung eines Verlustabzugs nach § 10d EStG 1997 zu einer Verlustkonservierung führen, zu neutralisieren sind. Um von einer "Umgehung" des Gesetzes durch Gestaltungen wie die vorliegende sprechen zu können, müsste § 8 Abs. 4 KStG 1999 der Gesetzesbefehl entnommen werden können, im Vorfeld von "schädlichen" Anteilserwerben vorhandene Verlustabzüge in größtmöglichem Umfang den Rechtsfolgen des § 8 Abs. 4 KStG 1999 zu unterwerfen. Diese Folgerung würde dem Gehalt der Vorschrift jedoch nicht gerecht.

- 29** eee) Auch aus allgemeinen Erwägungen heraus ist die Veräußerung der Besserungsanwartschaft von A an Y nicht als unangemessene Gestaltung zu bewerten. Das wirtschaftliche Ziel der Vertragsparteien lag vor allem darin, im Zusammenhang mit dem Anteilserwerb durch X und Y einerseits die Klägerin von ihrer im Falle der wirtschaftlichen Gesundung drohenden Inanspruchnahme durch den nunmehr gesellschaftsfremden A zu entlasten (Sicht des Y als Anteilserwerber) und andererseits die bis dahin wertlose Besserungsanwartschaft bestmöglich zu verwerten (Sicht des A als Veräußerer). Dafür standen zwei Möglichkeiten zur Verfügung, nämlich zum einen ein entgeltlicher Verzicht des A auf die Besserungsanwartschaft und zum anderen deren entgeltlicher Erwerb durch X und Y oder einen der beiden. Dass im Streitfall der letztgenannte Weg gewählt wurde, könnte nur dann unangemessen und damit missbräuchlich sein, wenn allein der Forderungsverzicht dem Ziel und den Wertungen des Gesetzes entsprochen hätte. Das ist jedoch nicht der Fall.
- 30** Denn nach ständiger Rechtsprechung steht es dem Steuerpflichtigen im Grundsatz frei, seine Verhältnisse im Rahmen des rechtlich Zulässigen so einzurichten, dass sich für ihn eine möglichst geringe Steuerbelastung ergibt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 29. November 1982 GrS 1/81, BFHE 137, 433, 444, BStBl II 1983, 272; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 42 AO Rz 39, m.w.N.). Er kann deshalb von mehreren zur Verfügung stehenden rechtlichen Gestaltungsformen regelmäßig die für ihn steuerlich günstigste wählen (BFH-Urteile vom 16. März 1993 XI R 45/90, BFHE 171, 122, BStBl II 1993, 530; vom 8. Juli 2003 VIII R 43/01, BFHE 203, 65, BStBl II 2003, 937). Missbräuchlich kann eine Gestaltung nur dann sein, wenn das Gesetz für das Erreichen eines bestimmten Ziels erkennbar eine andere Gestaltung als typisch voraussetzt und die Vermeidung dieser anderen Gestaltung der Steuerumgehung dient (vgl. BFH-Urteile vom 6. März 1990 II R 88/87, BFHE 160, 57, BStBl II 1990, 446; vom 13. November 1991 II R 7/88, BFHE 166, 180, BStBl II 1992, 202).
- 31** Ein solcher Sachverhalt liegt im Streitfall jedoch schon deshalb nicht vor, weil keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass dem Zivil- oder Steuerrecht für die hier interessierende Situation (Erwerb einer bedingt entschuldeten GmbH) der endgültige Verzicht auf die potentiell wiederauflebende Gesellschafterforderung als "Normalfall" vorschwebt. Vielmehr muss der Erwerb der Besserungsanwartschaft als aus der Sicht des Gesetzes gleichwertige Gestaltungsform angesehen werden (vgl. auch Gosch, a.a.O., § 8 Rz 627; derselbe, Die steuerliche Betriebsprüfung 2001, 180, 181).
- 32** fff) Ein Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO a.F. kann insbesondere dann vorliegen, wenn die gewählte Gestaltung von vornherein nur kurzfristig angelegt war (z.B. BFH-Urteil vom 18. Dezember 1968 III R 71/68, BFHE 94, 546, BStBl II 1969, 232 betreffend Entnahme und Wiedereinlage von Betriebsmitteln) oder in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung durch eine gegenläufige Gestaltung kompensiert wird (z.B. BFH-Urteil vom 14. Januar 2003 IX R 5/00, BFHE 201, 246, BStBl II 2003, 509 betreffend "Überkreuzvermietung") und sich deshalb im Ergebnis lediglich als formale Maßnahme erweist. Auch darum geht es indessen im Streitfall nicht. Denn der Ankauf der Besserungsanwartschaft durch Y war auf Dauer angelegt und unterscheidet sich in der wirtschaftlichen Folge von allen in Betracht kommenden Alternativen: von dem Fortbestand der Besserungsanwartschaft in der Person des A durch den Wechsel in der Person des Gläubigers, von einem Verzicht des A auf die Besserungsanwartschaft dadurch, dass in diesem Fall ein Wiederenstehen der Forderung ausgeschlossen wäre. Zudem hätten in letzterem Fall --mittelbar über ihre Beteiligung an der Klägerin-- beide Neugesellschafter gleichmäßig vom Wegfall der Möglichkeit des Wiederauflebens der Forderung profitiert, während die Risiken und Chancen aus dem Ankauf der Besserungsanwartschaft ausschließlich auf Y als alleinigem Erwerber entfallen sind.
- 33** Ebenso handelt es sich bei dem Erwerb der Besserungsanwartschaft durch Y nicht um ein Geschäft, das zwangsläufig zu einem wirtschaftlichen Gesamtverlust führen musste und nur durch die Inanspruchnahme steuerlicher Effekte rentierlich werden konnte (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 27. Juli 1999 VIII R 36/98, BFHE 189, 408, BStBl II 1999, 769); vielmehr bestand für den Erwerber bei Abschluss des Geschäfts die Aussicht, dass die



Klägerin wieder solvent werden und sodann die Forderung wieder aufleben und von der Klägerin bedient werden würde. Diese Möglichkeit zu nutzen, ist wirtschaftlich vernünftig, weshalb auch unter diesem Gesichtspunkt nicht von einem Gestaltungsmissbrauch ausgegangen werden kann.

- 34** cc) Der Senat weicht mit dieser Entscheidung nicht von dem Urteil des IV. Senats des BFH vom 1. Februar 2001 IV R 3/00 (BFHE 194, 13, BStBl II 2001, 520) ab. Zwar ist dort eine Gestaltung, bei der (vor In-Kraft-Treten des § 8 Abs. 4 KStG 1999) zugleich mit dem Verlustmantel einer GmbH eine gegen diese gerichtete nicht mehr werthaltige Forderung erworben worden war, als missbräuchlich i.S. des § 42 AO a.F. gewertet worden. Der seinerzeit zu beurteilende Sachverhalt unterschied sich jedoch in einem wesentlichen Punkt von dem hier vorliegenden, weshalb es einer Divergenzanfrage nach § 11 Abs. 3 Satz 1 FGO nicht bedarf: Es ging dort um die Besteuerung der Gesellschafter, die an dem nach Ansicht des IV. Senats missbräuchlichen Vorgehen beteiligt waren. Im Streitfall ist hingegen über die Auswirkungen des Vorgangs bei der Gesellschaft zu entscheiden, die auf die Ausgestaltung der Veräußerungsgeschäfte im Verhältnis zwischen A, X und Y keinen Einfluss nehmen konnte, sondern nur deren Objekt war (vgl. dazu schon Senatsurteil vom 30. Januar 2002 I R 13/01, BFH/NV 2002, 1172). Deshalb würde im Streitfall selbst bei Annahme eines Missbrauchs der Gedanke Platz greifen, dass die Rechtsfolge des § 42 AO a.F. nur gegenüber demjenigen eintreten kann, der aus der missbräuchlichen Gestaltung einen Vorteil zieht (Senatsurteil vom 19. August 1999 I R 77/96, BFHE 189, 342, BStBl II 2001, 43; Senatsbeschluss vom 10. August 2004 I B 2/04, BFH/NV 2005, 239). Der hier für die Klägerin entstandene "Vorteil" des Betriebsausgabenabzugs ist indessen nur ein Reflex der von Veräußerer und Erwerbern gewählten --wirtschaftlich für die Klägerin im Vergleich zu den Folgen eines endgültigen Verzichts auf die Besserungsanwartschaft eher nachteiligen-- Gestaltung, was für eine Anwendung des § 42 AO a.F. der Klägerin gegenüber nicht ausreichen würde (vgl. Senatsurteil in BFHE 189, 342, BStBl II 2001, 43; Senatsbeschluss in BFH/NV 2005, 239).
- 35** 3. Das FG ist von einer anderen rechtlichen Beurteilung ausgegangen. Sein Urteil ist aufzuheben und die angefochtenen Bescheide sind --mit Ausnahme des Bescheids über die Festsetzung des Solidaritätszuschlags-- dahin zu ändern, dass die für das Streitjahr angesetzte vGA aufgrund der Rückzahlung des Darlehens an Y dem Gewinn der Klägerin nicht hinzugerechnet wird. Die Berechnung der festzusetzenden und festzustellenden Beträge wird gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)