

# Urteil vom 11. Dezember 2018, VIII R 21/15

## Gestaltungsmissbrauch und vGA

ECLI:DE:BFH:2018:U.111218.VIIIR21.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 5 Abs 2a, AO § 42, EStG VZ 2005 , KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG VZ 2005

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 23. April 2015, Az: 3 K 19/11

## Leitsätze

1. NV: Die Abtretung von Gesellschafterforderungen im Zusammenhang mit einem sog. Mantelkauf ist nicht stets als Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO anzusehen und wie ein Forderungsverzicht zu behandeln .
2. NV: Rückzahlungen auf ein Darlehen des Gesellschafters oder einer diesem nahestehenden Person vor Eintritt des Besserungsfalls können zu vGA führen .

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Schleswig Holsteinischen Finanzgerichts vom 24. April 2015 3 K 19/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

- I.
- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Der Kläger war in den Streitjahren (2003 bis 2005) zu 50 % an der ... GmbH (GmbH) beteiligt. Weiterer Gesellschafter war X. Der Kläger hatte seinen Geschäftsanteil im Nennbetrag von 25.000 DM mit Vertrag vom 18. Dezember 2002 zum Kaufpreis von 1 € von X erworben. Am gleichen Tag war eine Neufassung des Gesellschaftsvertrages sowie die Bestellung des Klägers zum alleinigen Geschäftsführer der GmbH erfolgt.
- 2 Die GmbH hatte ihren aktiven Geschäftsbetrieb bereits mit Wirkung zum 31. Dezember 2000 eingestellt und ihr gesamtes Anlage- und Umlaufvermögen veräußert. Es bestanden lediglich noch Darlehensverbindlichkeiten der GmbH gegenüber X und dessen Vater (V). X und V hatten zur Vermeidung einer Insolvenzantragspflicht am 5. August 2002 den Rangrücktritt erklärt. Der Bilanzverlust der GmbH zum 31. Dezember 2002 betrug 924.826,99 €.
- 3 Die Klägerin erwarb die Forderungen des X und des V gegen die GmbH im Dezember 2002: V veräußerte mit Vertrag vom 18. Dezember 2002 seine Darlehensforderung in Höhe von 546.968,29 € zum Kaufpreis von 23.668 € an die Klägerin; X veräußerte mit Vertrag vom 23. Dezember 2002 seine Darlehensforderung über 345.155,16 € zum Kaufpreis von 16.332 € an die Klägerin. Diese hatte für die Forderungen in Raten insgesamt einen Kaufpreis von 40.000 € zu zahlen.
- 4 Mit Vertrag vom 30. Dezember 2002 veräußerte der Kläger sein gewinnträchtiges Einzelunternehmen mit allen Aktiva und Passiva an die GmbH. Der Kaufpreis betrug insgesamt 49.288 €. Die GmbH erwirtschaftete ab 2003 erhebliche Gewinne. Infolge der bestehenden Verlustvorträge waren --jedenfalls bis Ende 2010-- keine Steuern zu zahlen. Eine Ausschüttung der Gewinne beschlossen die Gesellschafter der GmbH nicht.

- 5 Zur Vermeidung eines Insolvenzantrages erklärte die Klägerin am 11. April 2003 den Rangrücktritt für die von ihr erworbenen Darlehensansprüche gegen die GmbH. Ab 2003 erfolgte die Tilgung der Darlehen gegenüber der Klägerin.
- 6 Die Klägerin erklärte in den Streitjahren lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die sie als Angestellte der GmbH erzielte.
- 7 Im Rahmen einer im Jahr 2006 bei der GmbH durchgeführten Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, die Tilgung der Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der Klägerin, die über den Anschaffungspreis von 40.000 € hinausgehe, sei als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) anzusehen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) schloss sich dieser Auffassung an und erließ am 18. Januar 2007 unter Verweis auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) Einkommensteueränderungsbescheide für die Streitjahre. Darin erfasste es --unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens jeweils hälftig-- bei den Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen vGA in Höhe von 122.808 € (2003), 56.896 € (2004) und 84.538 € (2005). Die zunächst im Anschluss an die Außenprüfung ebenfalls erlassenen Körperschaftsteueränderungsbescheide hob das FA nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) auf den Einspruch der GmbH auf.
- 8 Der von den Klägern gegen die Einkommensteueränderungsbescheide erhobene Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2010). Das FG gab der nachfolgenden Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG 2015, 1150) veröffentlichtem Urteil vom 24. April 2015 3 K 19/11 statt.
- 9 Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt das FA die Divergenz der Entscheidung und einen Verstoß gegen § 42 AO. Das FG gehe abstrakt von einer Gleichwertigkeit von Forderungserwerb und Forderungsverzicht aus und lasse den engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang der rechtlichen Gestaltung außer Acht. Demgegenüber sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) bei der Wahl des Gestaltungsmittels zu prüfen, ob das gewählte Mittel zur Erreichung des angestrebten Zwecks unangemessen sei, der Steuerminderung dienen solle und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen sei. Der BFH betrachte den Sachverhalt unter dem Aspekt des Gesamtplans.
- 10 Das FG habe auch nicht ausreichend die wirtschaftlich gute Lage des Einzelunternehmens des Klägers berücksichtigt. Zum Zeitpunkt des Forderungserwerbes sei die GmbH überschuldet und die Darlehensforderungen daher wertlos gewesen. Nur der zeitgleiche Verkauf des gewinnbringenden Einzelunternehmens habe Anlass gegeben, dass die Klägerin mit einer Realisierung der Forderungen habe rechnen können.
- 11 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Kläger beantragen sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG war aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 Zwar hat das FG ohne Rechtsfehler erkannt, dass der im Zusammenhang mit dem Anteilserwerb erfolgte Forderungserwerb durch die Klägerin nicht als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO anzusehen ist und dem Kläger hieraus keine Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form einer vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren anzuwendenden Fassung (EStG) zuzurechnen sind (hierzu unter 1.). Jedoch hat es übersehen, dass der Kläger Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form einer vGA erzielen könnte, weil die Darlehensrückzahlungen an die Klägerin vor Eintritt des Besserungsfalls erfolgt sind (hierzu unter 2.). Da der Senat hierüber auf der Grundlage der Feststellungen des FG nicht abschließend entscheiden kann, war die Sache an das FG zurückzuverweisen (hierzu unter 3.).
- 15 1. Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen als sonstige Bezüge aus Anteilen an einer GmbH auch vGA.

- 16** a) Eine vGA i.S. dieser Vorschrift liegt im Grundsatz vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat und der Vermögensvorteil dem Gesellschafter zugeflossen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteile vom 19. Juni 2007 VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830; vom 21. Oktober 2014 VIII R 21/12, BFHE 247, 538, BStBl II 2015, 638; Senatsbeschluss vom 12. Juni 2018 VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141; BFH-Urteil vom 20. August 2008 I R 29/07, BFHE 222, 500, BStBl II 2010, 142). Ein tatsächlicher Zufluss beim Gesellschafter ist auch dann anzunehmen, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht (z.B. Senatsurteil vom 14. März 2017 VIII R 32/14, BFH/NV 2017, 1174).
- 17** b) Im Streitfall liegt eine solche Vorteilszuwendung nicht darin, dass der im Zusammenhang mit dem Anteilskauf erfolgte Forderungserwerb durch die Klägerin als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 AO zu qualifizieren und als angemessene Gestaltung ein Forderungsverzicht der ehemaligen Gesellschafter der GmbH anzunehmen ist, mit der Folge, dass die an die Klägerin erbrachten Zahlungen der GmbH keine Darlehensrückzahlungen, sondern dem Kläger zuzurechnende vGA darstellen.
- 18** aa) Nach § 42 Abs. 1 AO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.
- 19** Ein Gestaltungsmissbrauch ist gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 21. August 2012 VIII R 32/09, BFHE 239, 31, BStBl II 2013, 16; BFH-Urteil vom 22. Januar 2013 IX R 18/12, BFH/NV 2013, 1094). Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen. Sie ist erst dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht gebraucht, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll (vgl. BFH-Urteil vom 8. März 2017 IX R 5/16, BFHE 257, 211, BStBl II 2017, 930, m.w.N.). Wann eine den Gestaltungsmissbrauch kennzeichnende unangemessene rechtliche Gestaltung vorliegt, entzieht sich einer allgemeinen Definition und lässt sich nur durch Würdigung der gesamten Umstände im Einzelfall feststellen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 1094).
- 20** bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG in Bezug auf den Forderungserwerb eine unangemessene rechtliche Gestaltung verneint hat.
- 21** Das FG hat das Ziel der Vertragsparteien darin gesehen, die GmbH von einer im Falle ihrer angestrebten Gesundung drohenden Inanspruchnahme durch die ehemaligen Gesellschafter (d.h. den nicht mehr beteiligten V bzw. den nur noch anteilig beteiligten X) zu entlasten. Als weiteren wirtschaftlichen Grund hat es die --in Anbetracht der erwarteten Einbringung des Einzelunternehmens des Klägers in die GmbH-- realistische Hoffnung der Klägerin erkannt, eine über dem Kaufpreis von 40.000 € liegende Darlehensrückzahlung zu erhalten. Dieses anzuerkennende wirtschaftliche Ziel sei durch einen Forderungsverzicht nicht erreichbar gewesen. Dies gelte auch mit Blick auf das wirtschaftliche Interesse der Altgesellschafter der GmbH, die zum Veräußerungszeitpunkt weitgehend wertlosen Forderungen durch den Verkauf an die Klägerin bestmöglich zu verwerten.
- 22** Diese Würdigung des FG ist möglich. Sie verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze und ist daher für den Senat bindend.
- 23** Das FG hat nicht lediglich --wie das FA meint-- eine abstrakte Betrachtung der Gestaltung vorgenommen und dabei den sachlichen und zeitlichen Zusammenhang unberücksichtigt gelassen, sondern es hat die konkrete Gestaltung im Streitfall unter Einbeziehung der bestehenden gesetzlichen Vorgaben gewürdigt. Dabei hat es weder verkannt, dass es sich um einen Mantelkauf handelte, die GmbH zum Erwerbszeitpunkt überschuldet und die Forderungen (weitgehend) wertlos waren, noch hat es übersehen, dass (allein) wegen des Anteilserwerbs und der nachfolgend beabsichtigten Einbringung des Einzelunternehmens des Klägers in die GmbH eine wirtschaftliche Besserung und damit auch eine Darlehensrückzahlung an die Klägerin möglich war. Das FG hat diese Aspekte in seine Würdigung einbezogen und ist dabei in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt.
- 24** cc) Entgegen der Auffassung des FA weicht das Urteil des FG nicht von der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH (Urteil vom 1. Februar 2001 IV R 3/00, BFHE 194, 13, BStBl II 2001, 520, betreffend Rechtslage vor In-Kraft-Treten

des § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--) ab. Denn zum einen betrifft die Entscheidung des IV. Senats des BFH einen beteiligungsidentischen Forderungs- und Anteilerwerb, der rechtlich durch ein Rücktrittsrecht verknüpft war, und damit einen anderen Fall. Zum anderen ist ihr nicht zu entnehmen, dass eine Forderungsabtretung, die --wie im Streitfall-- im Zusammenhang mit einer Veräußerung von GmbH-Anteilen, die die zwischenzeitlich gesetzlich normierten Voraussetzungen für die Fortführung eines Verlustvortrags in § 8 Abs. 4 KStG erfüllt, stets gemäß § 42 AO wie ein Forderungsverzicht zu behandeln ist (vgl. auch Haep, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2001, 676).

- 25** 2. Das FG hat jedoch übersehen, dass der Kläger Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form einer vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt haben könnte, weil die Darlehensrückzahlungen an die Klägerin vor dem Eintritt des Besserungsfalls erfolgt sind (vgl. Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 900, Stichwort Besserungsleistungen).
- 26** a) Voraussetzung für die Annahme einer vGA in einem solchen Fall ist zum einen, dass die vorzeitige Zahlung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, d.h. es zu einer Überlagerung des ursprünglichen betrieblichen Veranlassungszusammenhanges der Verbindlichkeit kommt. Ob dies der Fall ist, hängt von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls ab. Leistet die Gesellschaft Zahlungen auf eine Verbindlichkeit, hinsichtlich der ein Rangrücktritt erklärt worden ist, ohne zu prüfen, ob der Besserungsfall bereits eingetreten ist, ist eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung indiziert (vgl. zur vorzeitigen Kapitalabfindung einer Pensionszusage: BFH-Urteil vom 23. Oktober 2013 I R 89/12, BFHE 244, 262, BStBl II 2014, 729), da anzunehmen ist, dass vor der Zahlung an einen fremden Dritten stets überprüft wird, ob der Besserungsfall eingetreten und die mit dem Rangrücktritt verbundene Durchsetzungssperre entfallen ist.
- 27** b) Weitere Voraussetzung für die Annahme einer vGA ist eine durch die vorzeitige Zahlung eintretende Vermögensminderung auf der Ebene der GmbH. Diese kann sich aus der Hingabe des der Darlehensstilgung dienenden Betrages (ggf. auch von Zinszahlungen) ergeben, wenn die Zahlung nicht zur Ausbuchung der Darlehensverbindlichkeit führt.
- 28** Dies ist der Fall, wenn die Verbindlichkeit einem Passivierungsverbot gemäß § 5 Abs. 2a EStG unterlag und daher in der Steuerbilanz der GmbH nicht ausgewiesen ist bzw. ausgewiesen werden durfte (vgl. zum Rangrücktritt BFH-Urteile vom 10. August 2016 I R 25/15, BFHE 256, 409, BStBl II 2017, 670; vom 15. April 2015 I R 44/14, BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769; Urteil des Bundesgerichtshofs vom 5. März 2015 IX ZR 133/14, BGHZ 204, 231; Wacker, Der Betrieb 2017, 26, 29; Neumann, GmbH-Steuerberater 2009, 192, 195; Obermüller, Insolvenzrecht in der Bankpraxis, 9. Aufl., Rz 5.386; Feldgen in Ernst & Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Fach 4, Darlehen, Rz 106).
- 29** c) Die Annahme einer vGA scheidet demgegenüber aus, wenn die Zahlung nach Eintritt des Besserungsfalls erfolgt. Dies gilt für den Fall, dass der Gesellschafter auf eine Forderung gegen seine GmbH unter der auflösenden Bedingung, dass im Besserungsfall die Forderung wiederaufleben soll, verzichtet hat. Leistet der Schuldner nach Eintritt des Besserungsfalls Zahlungen auf die wiederaufgelebte Verbindlichkeit, handelt es sich um Betriebsausgaben, nicht um vGA. Ein mit einer zwischenzeitlichen Abtretung der Forderung verbundener Gläubigerwechsel ändert hieran --anders als ein Schuldnerwechsel-- nichts (z.B. BFH-Urteile vom 21. Februar 2018 I R 46/16, BFHE 261, 27; vom 12. Juli 2012 I R 23/11, BFHE 238, 344; vom 18. Dezember 2002 I R 27/02, BFH/NV 2003, 824; vom 3. Dezember 1996 I R 121/95, BFH/NV 1997, 265; vom 30. Mai 1990 I R 41/87, BFHE 161, 87, BStBl II 1991, 588, m.w.N.; Feldgen in Ernst & Young, a.a.O., Fach 4, Darlehen, Rz 94; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8 Rz 551).
- 30** Gleiches gilt, wenn der Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person lediglich einen Rangrücktritt erklärt hat. Die Rückzahlung der Forderung nach Eintritt des Besserungsfalls ist auch dann nicht als vGA anzusehen, wenn es sich um einen sog. spezifizierten Rangrücktritt handelt, der dazu führt, dass die Verbindlichkeit gemäß § 5 Abs. 2a EStG in der Steuerbilanz des Schuldners (bis zum Eintritt des Besserungsfalls) nicht (mehr) passiviert werden darf (vgl. BFH-Urteile vom 15. April 2015 I R 44/14, BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769; vom 10. August 2016 I R 25/15, BFHE 256, 409, BStBl II 2017, 670). Denn die Wiedereinbuchung der Verbindlichkeit im Besserungsfall ändert nichts an der ursprünglichen betrieblichen Veranlassung der Darlehensaufnahme, so dass grundsätzlich kein Raum für die Annahme einer vGA besteht (vgl. Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8 Rz 660).
- 31** 3. Auf der Grundlage der Feststellungen des FG kann der Senat nicht darüber entscheiden, ob (jedenfalls in einem Teil der Streitjahre) --mangels Eintritt des Besserungsfalls-- vorzeitige Rückzahlungen auf die Darlehensforderungen der Klägerin vorliegen und diese zu dem Kläger zurechnenden vGA geführt haben. Die Sache war daher an das FG zurückzuverweisen.

- 32** a) Aufgrund der Höhe des Bilanzverlustes der GmbH zum 31. Dezember 2002 sowie der zeitlichen Nähe zwischen dem (erneut) durch die Klägerin erklärten Rangrücktritt vom 11. April 2003 und der noch im gleichen Jahr erfolgten Aufnahme der Darlehensrückzahlungen besteht im Streitfall --trotz der Einbringung des erfolgreichen Einzelunternehmens des Klägers in die GmbH-- Anlass, die Frage des Eintritts des Besserungsfalls im Zeitpunkt der Darlehensrückzahlungen zu prüfen.
- 33** Die Tatsache, dass nach dem bisher unwidersprochenen Vortrag der Kläger die Darlehensverbindlichkeiten bei der GmbH mit dem Wert von 892.123,45 € passiviert waren und die Verbuchung der Darlehenstilgungen bei der GmbH gewinnneutral über die Bestandskonten erfolgte, steht der Annahme einer vGA nach den dargelegten Grundsätzen nicht notwendig entgegen. Sollte das FG nach Auslegung der Rangrücktrittsvereinbarung vom 11. April 2003 zu der Überzeugung gelangen, dass die Darlehensforderungen einem Passivierungsverbot gemäß § 5 Abs. 2a EStG unterlagen und der von den Vertragsbeteiligten definierte Besserungsfall im Zeitpunkt der Darlehensrückzahlungen noch nicht eingetreten war, erwiese sich die bilanzielle Behandlung bei der GmbH als unzutreffend. Sie stünde der Annahme einer Vermögensminderung damit nicht entgegen.
- 34** b) Sollte das FG im zweiten Rechtsgang nach Maßgabe der dargelegten Grundsätze nicht zur Annahme einer vGA gelangen, wird es sich auch mit der (insoweit nachrangigen) Frage befassen müssen, ob die Einziehung der unter dem Nennwert erworbenen Forderung durch die Klägerin innerhalb eines Jahres nach deren Erwerb zu Einkünften gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG geführt hat (bejahend FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 14. März 2018 3 K 407/16, EFG 2018, 1187, Revision beim BFH anhängig unter IX R 12/18; verneinend Hessisches FG, Urteil vom 1. Oktober 2014 10 K 2040/13, EFG 2015, 128, jeweils m.w.N.).
- 35** 4. Der Senat konnte mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung entscheiden (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO). Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

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