

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2008

45. Ausgabe | 10. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

www.steuerrecht.org

201 **Editorial**

Wagner

Beiträge

202 von Briel **Anforderungen an
Durchsuchungs- und Beschlagnahme-
beschlüsse – Beweisgewinnung durch
die Steuerfahndung**

208 Schwedhelm **Einbringungsgeborene
und sperrfristbehaftete Anteile nach
dem Erbfall**

212 Beul **Andere Zuzahlungen in die
Kapitalrücklage durch Forderungs-
verzicht**

218 Unkelbach-Tomczak **Internethandel
und Umsatzsteuer: Nationale und
internationale Aspekte**

221 Ebner **Kirchensteuerhinterziehung
ade – obiter dictu!**

223 Guillaume **GmbH-Gründung:
Unternehmergesellschaft (haftungs-
beschränkt)**

228 **Veranstaltungen**

229 **Veranstaltungsberichte**

233 **LiteraTour**

236 **Steuermelder**

238 **Termine**

Andere Zuzahlungen in die Kapitalrücklage durch Forderungsverzicht

– zugleich von der Gefahr, bilanzrechtliche Probleme von Juristen beurteilen zu lassen, die nicht buchen können, oder von Wirtschaftswissenschaftlern, die nicht juristisch denken –

Dr. Carsten René Beul RA/StB/WP/FAfStR/Revisore Contabile (I)/Réviseur d'Entreprises (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg

1. Problemstellung

Die bilanzielle Behandlung von Zuzahlungen eines Gesellschafters ins Eigenkapital durch Forderungsverzicht ist umstritten. Die Problematik besteht in dem Fall, wenn die Gesellschaft sich in Schwierigkeiten befindet und der Gesellschafter dann auf ein der Gesellschaft gewährtes Darlehen verzichtet. Aus der Sicht des Gesellschafters handelt es sich dabei um ein nicht mehr voll werthaltiges Darlehen. Die Frage stellt sich, ob dieses Darlehen im Verzichtsfall in die Rücklage nach § 272 II Nr. 4 HGB einzustellen ist. Darüber hinaus soll die Frage behandelt werden, welche Rechtsfolgen sich aus der derzeit h.M. ergeben können und ob gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs¹ zur Behandlung des Forderungsverzichts entgegenstehen.

2. Rechtsentwicklung der Bilanzierung

Vor Inkrafttreten des Bilanzrichtliniengesetzes² war die Einstellung in Rücklagen nur ansatzweise geregelt.³ Bilanzierungsregelungen fanden sich lediglich im Aktiengesetz. Das Aktiengesetz unterschied in diesem Zusammenhang nur zwischen gesetzlichen Rücklagen,⁴ Rücklagen für eigene Anteile⁵ und anderen (freien) Rücklagen.⁶ In die gesetzlichen Rücklagen waren unter anderem das Agio bei der Aktienausgabe und der Ausgabe von Wandelanleihen einzustellen sowie Zuzahlungen von Gesellschaftern für Vorzugsrechte und die aus dem Jahresüberschuß nach § 150 II AktG⁷ zu bildenden Rücklagen.

Darüber hinaus waren in die anderen (freien) Rücklagen z. B. die satzungsmäßige Rücklage und andere Gewinnrücklagen sowie Rücklagen für eigene Aktien einzustellen. Soweit Beträge in das gezeichnete Kapital oder die gesetzlichen Rücklagen eingehen, konnten sie nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung einbezogen werden und daher den Jahresüberschuß nicht erhöhen, was in § 158 V AktG⁸ ausdrücklich für das Aufgeld klargestellt war.

Im Rahmen der Bilanzierung bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung wurden die aktienrechtlichen Regelungen entsprechend angewendet, allerdings mit dem Unterschied, daß z. B. das Aufgeld einer freien Rücklage zuzu-

führen war.⁹ Die Bilanzierungspraxis der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, dominiert durch die Kommentierung bei Adler/Düring/Schmalz,¹⁰ lehnte sich bereits vor Inkrafttreten des Bilanzrichtliniengesetzes eng an die Bestimmungen des Aktienrechtes an. In die gesetzliche Rücklage waren daher sowohl Zuzahlungen der Aktionäre gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Aktien einzustellen, ohne daß die Gewinn- und Verlustrechnung berührt worden wäre,¹¹ als auch die Nachschüsse der Gesellschafter einer GmbH (§§ 26, 27 GmbHG), die in einem besonderen Passivposten „nach Art der gesetzlichen Rücklage“¹² einzustellen waren.

Die anderen Zuwendungen der Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hatten, wurden nicht gesondert behandelt, sondern nach überwiegender Auffassung in der Gewinn- und Verlustrechnung als sonstige Erträge verbucht,¹³ was zur Erhö-

1 BFH; GrS 1/94 vom 9. 6. 1997, BStBl. II 1998, 307.

2 Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) vom 19. 12. 1985, BGBl. I, 2355 ff.

3 Grundsätzlich zu Handelsrecht und Steuerrecht, vgl. *Döllner* BB 1986, 1857 ff., schematische Gegenüberstellung des alten und neuen Bilanzrechts bei *Gross/Schruff*, Der Jahresabschluß nach neuem Recht, 1986, 169 f.

4 § 150 II Nr. 2, 3 AktG i. d. F. vor Inkrafttreten des BiRiLiG.

5 § 150 a AktG i. d. F. vor Inkrafttreten des BiRiLiG.

6 Vgl. § 151 I AktG i. d. F. vor Inkrafttreten des BiRiLiG, Pos. II. 3. der Passivseite.

7 AktG i. d. F. vor Inkrafttreten des BiRiLiG.

8 AktG i. d. F. vor Inkrafttreten des BiRiLiG.

9 *Scholz/Winter*, GmbHG, 6. Aufl., §§ 42, 42 a Rn. 28.

10 *Adler/Düring/Schmalz* (ADS), Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Aufl., 1968.

11 § 150 II Nr. 4, § 158 V AktG i. d. F. vor Inkrafttreten des BiRiLiG.

12 § 42 Nr. 4 GmbHG i. d. F. vor Inkrafttreten des BiRiLiG.

13 ADS, 4. Aufl., § 150 Rn. 45a, allerdings vordergründig nur zum Ausschluß des Ausweises in der gesetzlichen Rücklage, insoweit widersprüchlich zur eigenen Kommentierung des § 158 Rn. 36 und der ratio legis des § 158 V AktG 1965: „Diese Einstellungen betreffen Vorgänge der Kapitalseite und stehen mit der Ergebnisrechnung in keinem Zusammenhang. Sie sind erfolgsneutral. Die Einstellung muß daher auch erfolgen, wenn im übrigen keine Gewinne erzielt wurden. Aus diesen Gesichtspunkten heraus sind schon bisher derartige Zuwendungen überwiegend nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung geführt, sondern lediglich in der Bilanz bei dem Posten gesetzliche Rücklage kenntlich gemacht worden.“ Nicht ersichtlich ist eine Begründung, warum sonstige Zuzahlungen nicht mit demselben Argument den freien Rücklagen unmittelbar hätten zugeführt werden können, statt als sonstiger Ertrag.

hung des Jahresüberschusses führte und mangels Einstellung in Rücklagen auch zur Erhöhung des Bilanzgewinns führte. Allerdings gab es gegen diese Auffassung bereits eine gut begründete Kritik von Jan Wilhelm.¹⁴ Er hielt es für bedeutungslos, ob Zuzahlungen der Gesellschaft gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile oder ohne einen solchen geleistet wurden. Auch Zuzahlungen ohne Gewährung eines Vorzugs für die Anteile seien nicht unentgeltlich gewährt, sondern mit der besonderen „causa societatis“, weil sie im Hinblick auf die Beteiligung aufgewendet würden. Sie stellten keinen Gewinn, sondern zusätzliches Kapital dar, zusätzliche Einlagen der Gesellschafter und dürften daher nicht zur Darstellung und Verteilung eines Gewinns benutzt werden.

Diese Auffassung verdiente bereits damals den Vorzug, da sie zwischen periodengerechter Gewinnermittlung einerseits und „causa societatis“ erbrachten Gesellschafterleistungen andererseits deutlich unterschied.

Die Problematik lag darin, daß durch den Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung unter sonstigen betrieblichen Erträgen das Ergebnis durch Gesellschafterleistungen „geschönt“ und dadurch über die tatsächliche Lage des Unternehmens getäuscht werden konnte. Daher war bereits vor Inkrafttreten des Bilanzrichtliniengesetzes derjenigen Meinung der Vorzug zu geben, die Zuwendungen „causa societatis“ nur als Zuwendungen der Kapitalgeber in die Rücklage gewertet wissen wollten und nicht als solche in die Gewinn- und Verlustrechnung.

Die Vierte Gesellschaftsrechtliche Richtlinie¹⁵ sah eine Regelung, wie sie in § 272 II Nr. 4 HGB enthalten ist, nicht vor. Diese wurde vielmehr mit dem Bilanzrichtliniengesetz in das deutsche Recht eingeführt.

Die Vorschrift war auch im Gesetzesentwurf der Bundesregierung¹⁶ nicht enthalten, sondern wurde erst im Rahmen der Beschlüsse des Rechtsausschusses des Bundestags¹⁷ in das Gesetzgebungsverfahren eingeführt. Bezüglich der Motivation geben die Materialien kaum Hinweise. Lediglich im Bericht des Rechtsausschusses findet sich die Aussage, die Fassung der Nr. 3 (Zuzahlungen, die Gesellschafter gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile leisten) sei zu eng, weil Zuzahlungen von Gesellschaftern nicht nur für die Gewährung von Vorzugsrechten geleistet würden. Diese Fragestellung findet sich auch in der Wiedergabe der öffentlichen Anhörung durch den Unterausschuß „Bilanzrichtliniengesetz“ in der 18. Sitzung vom 23. 9. 1985.¹⁸ Die Problematik liegt darin, daß die Zuwendungen der Gesellschafter nach überwiegender Auffassung bis dahin sonstige Erträge waren, die den Jahresüberschuß erhöhten und nicht unmittelbar in eine freie Rücklage eingestellt wurden. Zwar wurde die zutreffende Meinung vertreten,¹⁹ auch Zuzahlungen ohne Gewährung eines Vorzugs für Anteile würden

nicht unentgeltlich gewährt, sondern aufgrund der besonderen „causa societatis“, weshalb es sich nicht um Gewinn, sondern um zusätzliches Kapital handele, allerdings vertrat die h. M. die Gegenansicht. Daher bestand für den Gesetzgeber Regelungsbedarf, weshalb er sich entschloß, die Abgrenzung zwischen Kapital und Gewinn deutlicher zu ziehen.²⁰

3. Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

In der Vierten RL ist für die Fallgruppen des § 272 II HGB nur die Zuzahlung eines Agios geregelt.²¹ Allerdings kann aus der Gesamtregelung durchaus entnommen werden, daß alle gesellschaftsrechtlich motivierten Zuzahlungen in die Kapitalrücklage einzustellen sind. So ist es traditionell auch heute noch im romanischen Rechtsraum selbstverständlich, Gesellschaftereinlagen – gerade im Fall der Unterbilanz – unmittelbar dem Eigenkapital zuzuführen, ohne daß sie die Gewinn- und Verlustrechnung berührt. Die Gliederungen des Art. 9, Passiva A II–IV der Vierten RL unterscheiden nicht nach Kapitalrücklagen und Gewinnrücklagen. Diese Unterscheidung ergibt sich lediglich aus der historischen Betrachtung im deutschen Bilanzrecht. Dasselbe gilt für Artikel 10 L II–IV der Vierten RL. Daher ist die Unterscheidung zwischen Kapitalrücklage und Einbringung in die Gewinn- und Verlustrechnung eine genuin deutsche Interpretation der Vierten RL. Eine Kapitalrücklage wie im deutschen Recht ist dort nicht erwähnt. Insoweit könnte es sich bei den sonstigen Rücklagen gemäß Art. 9, Passiva A IV 4 und Art 10 L IV 4 Vierte RL in erster Linie um Gewinnrücklagen handeln.

Hierbei ist auf Art. 2 III und IV der Richtlinie zu rekurrieren. Nach Art. 2 III hat der Jahresabschluß „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermit-

¹⁴ Jan Wilhelm, FS Flume, 1978, Band II, 337, 366 ff., im Ergebnis argumentiert auch ADS, 4. Aufl. § 158 Rn. 36 für die ratio legis des § 158 V AktG 1965 (s. o.) vergleichbar.

¹⁵ RL 78/660/EWG vom 25. 7. 1978, ABl. L 222, 11 ff. (Vierte RL).

¹⁶ BT-Drucks. 10/317.

¹⁷ BT-Drucks. 10/4268.

¹⁸ Deutscher BT, 10. Wahlperiode 1983, 6. Ausschuß und Unterausschuß „Bilanzrichtlinien-Gesetz“, Stenographisches Protokoll, 18, 99 ff.

¹⁹ S. o. Fn. 14.

²⁰ Vgl. Biener/Berneke, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986, 196 f: „Damit soll es ermöglicht werden, Zuschüsse von Gesellschaftern, die zur Stärkung des Eigenkapitals in dieses geleistet werden, ohne Berührung des Ergebnisses als Kapitalrücklage auszuweisen. ..., daß Gesellschafter verlorene Zuschüsse zur Ertragsverbesserung geben, bleibt unberührt... Diese Möglichkeit darf aber nicht dazu benutzt werden, die Regelung über die Bildung von Kapitalrücklagen zu umgehen. Die ergebniswirksame Vereinnahmung von Gesellschafterzuschüssen dürfte daher nur zulässig sein, wenn dafür ein vernünftiger Grund besteht...“

²¹ Art. 9, Passiva, A II; Art. 10 L II Vierte RL.

ten“. Soweit die Anwendung der Richtlinie nicht ausreicht, sind nach deren Art. 2 IV zusätzliche Angaben zu machen.

Daher war es unabdingbar, daß „causa societatis“ eingelegte Vermögensgegenstände nicht als Ertrag der Gesellschaft ausgewiesen werden, weil diese das Bild zwangsläufig verzerrten.

Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber des BiRiLiG folgerichtig in Anwendung der Generalklausel die Abgrenzung dahingehend getroffen, daß in der Kapitalrücklage alle „causa societatis“ eingebrachten Vermögensgegenstände auszuweisen sind und diese nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung einfließen dürfen.²² Denn Sinn und Zweck des BiRiLiG war allein die Anpassung des deutschen Rechts an die 4., 7. und 8. Bilanzrichtlinie, nicht aber zusätzliche nationale Rechtsänderungen einzuführen.²³

Sedes materiae für § 272 II Nr. 4 HGB ist die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Ertragslage.²⁴ Wie vom Gesetzgeber des BiRiLiG richtig bemerkt, war dieses Bild nach der alten Rechtsauffassung nur unbefriedigend gelöst, weshalb es für den externen Bilanzleser nicht ersichtlich war, welcher Teil der gesetzlichen Rücklage aus dem Gewinn und welcher Teil dem Unternehmen von außen als Kapital zugeführt worden war. Dieser Mangel sollte durch die Neugliederung der offenen Rücklagen „Eigenfinanzierung von außen“ (Kapitalrücklage) und „Eigenfinanzierung von innen“ (Gewinnrücklage) beseitigt werden. Dies war notwendig vor dem Hintergrund, daß die h. M. bislang die von außen zugeführten Beiträge der Gesellschafter nicht wie Kapital behandelt, sondern zum Teil als sonstigen Ertrag erfaßt hatte und dadurch eine Erhöhung des Jahresüberschusses auswies. Gegen diesen Mangel richtet sich die Vorschrift des § 272 II Nr. 4 HGB.²⁵ Letztlich handelt es sich bei der Gliederung im deutschen Bilanzrecht nur um die Umsetzung des Bilanzgliederungsschemas der Art. 9 und 10 Vierte RL i. V. m. Art. 2 III und IV.

Das Gemeinschaftsrecht verbietet den Ausweis von Zuzahlungen „causa societatis“ in der Gewinn- und Verlustrechnung, da hierin ein Verstoß gegen Artikel 2 III und IV der Vierten RL läge. Die Regelung des § 272 II Nr. 4 HGB ist somit nur eine spezielle Ausprägung der Generalklausel des Artikels 2 IV der Vierten RL. Gemeinschaftsrechtlich ist daher der Ausweis eines Forderungsverzichts in der Gewinn- und Verlustrechnung unzulässig. Dies wiederum hat – wie weiter auszuführen sein wird²⁶ – Auswirkungen auf die rechtliche Einordnung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.²⁷

4. Regelung des § 272 II Nr. 4 HGB als Bilanzgliederungsvorschrift

Der Begriff der „Zuzahlung“ gemäß § 272 HGB umfaßt nach allgemeiner Ansicht nicht nur Bar-, sondern auch Sachleistungen.²⁸ Dabei wird problematisiert, ob auf Zuzahlungen nach § 272 II Nr. 4 HGB auch die für Sacheinlagen geltenden Grundsätze entsprechend anwendbar sind.²⁹ Dies hänge davon ab, ob man den Grundsatz der realen Kapitalaufbringung auch auf Zuzahlungen in Form von Sacheinlagen anwendet oder zwischen Einlagen auf das Nennkapital und „anderen Zuzahlungen“ unterscheidet.³⁰ Dabei habe die Frage zwar Bedeutung für den Fall des Verzichts eines Gesellschafters auf eine nicht mehr vollwertige Forderung der Gesellschaft, diese führe bei der Gesellschaft zu einer Vermögensmehrung in Höhe des Nennwertes, während nach allgemeinen Kapitalaufbringungsgrundsätzen nur der werthaltige Teil tauglicher Gegenstand einer (Sach-)Einlage sein könne.³¹

Diese Auffassung begegnet grundsätzlichen Bedenken.

Bei einer Sacheinlage in Form der Einbringung von Vermögensgegenständen liegt der Wert der Bereicherung auf der Ebene der Gesellschaft grundsätzlich nur in dem, was sie als Gegenwert erhält. Soweit die Meinung vertreten wird, auf die Zuzahlungen i. S. d. § 272 II Nr. 4 HGB seien

22 S. o. Fn. 20.

23 BT-Drucks. 10/4268, 87.

24 Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, Band 1 a, 4. Auflage 1995, § 272 Rn. 88.

25 Biener/Berneke, a. a. O. (Fn. 20); Küting/Weber, a. a. O. (Fn. 24), § 272 Rn. 88: „...sollte die früher unbefriedigende Trennung von Gewinn und Kapital im handelsrechtlichen Jahresabschluß ... verbessert werden“; so auch ausdrücklich Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rn. 207 m. w. N. (Fn. 884, 885), sowie Schulze-Osterloh, FS Clausen 1997, 769, 779 f., 775 ff.; demgegenüber soll es nach ADS, 5. Aufl. 1987–1992, § 272 Rn. 108 und 6. Aufl. 1997 –, § 272 Rn. 137 auf die vereinbarte Zwecksetzung ankommen, weitere Nachweise für die entgegenstehende h. M. Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh, a. a. O. § 42 Rn. 207 m. Fn. 877, 878; Hüttemann/Staub, HGB-Großkommentar, 4. Auflage, § 272 Rn. 41 m. w. N. verneint ein echtes „Wahlrecht“, da der Sinn und Zweck im richtigen Ergebnisausweis liege, will aber auf die anhand objektiver Umstände des Einzelfalls ableitbare Zweckbestimmung des Gesellschafters als maßgeblich abstellen. Welche objektiven Umstände dies sein sollen, ist nicht ersichtlich.

26 S. u. 6.

27 BFH GrS 1/94 vom 9. 6. 1997, BStBl. II 1998, 307.

28 ADS, 6. Aufl. 1997, § 272 Rn. 137; Küting/Weber, a. a. O. (Fn. 24), § 272 Rn. 101; Hüttemann/Staub, a. a. O. (Fn. 25), § 272 Rn. 42.

29 Küting/Weber, a. a. O. (Fn. 24), § 272 Rn. 101 ff.; Hüttemann/Staub, a. a. O. (Fn. 25), § 272 Rn. 42.

30 Küting/Weber, a. a. O. (Fn. 24), § 272 Rn. 101 ff.; Hüttemann/Staub a. a. O. (Fn. 25), § 272 Rn. 42; vgl. Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh, a. a. O. (Fn. 25), § 42 Rn. 208; H.-P. Müller, FS Heinsius, 1991, 605 ff.; Herlinghaus, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, 1994, 26 f.

31 Herlinghaus, a. a. O. (Fn. 30), 27 f.; Hüttemann/Staub, a. a. O. (Fn. 25), § 272 Rn. 42.

die für Sachleistungen geltenden Grundsätze anwendbar, ist dieser Ansatz irreführend. Er basiert auf der unreflektierten Annahme, zugrunde liege der Grundsatz der realen Kapitalaufbringung.³² Dieser Grundsatz ist jedoch nicht im Bilanzgliederungsrecht geregelt, zumal es sich in dieser Interpretation um einen genuin deutschen Grundsatz handelt, der dem Gemeinschaftsrecht und den Rechtsordnungen anderer Mitgliedsstaaten fremd ist, wenn man den Forderungsverzicht betrachtet. Die Regelungen hierzu finden sich auch nicht im allgemeinen Bilanzrecht, sondern sind Ausprägung der jeweiligen Kapitalaufbringungs Vorschriften und den hierzu korrelierenden Schutzvorschriften, etwa der §§ 9, 27, 32II, 33 II Nr. 4, 37 IV Nr. 2, 38 II 2 AktG³³ sowie der Differenzhaftung gemäß § 9 GmbHG. Demgegenüber stellt die Regelung des § 272 II Nr. 4 HGB eine Bilanzgliederungsvorschrift³⁴ dar und enthält keine Bewertungsregel. Soweit eine Sacheinlage erfolgt, ist sie nach den allgemeinen Bewertungsregeln der §§ 253, 255 HGB³⁵ zu behandeln. Dazu sind die Vermögensgegenstände zu fiktiven Anschaffungskosten (Zeitwert) anzusetzen, wobei nach dem Vorsichtsprinzip des § 252 I Nr. 4 HGB eher zu niedrig als zu hoch zu schätzen ist.³⁶ Anders liegt es, wenn die Gesellschaft eine Verbindlichkeit gegenüber einem Gesellschafter hat. In diesem Fall handelt es sich bei der „Einlage“ nicht um die Zuführung von Vermögen, sondern rechtlich gesehen um den Verzicht auf eine Forderung, d. h. den Erlaß einer Verbindlichkeit. Die Bewertung der Verbindlichkeit erfolgt aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Regelung des § 253 I 2 HGB³⁷ mit dem Rückzahlungsbetrag. Die Vermögensmehrung auf der Ebene der Gesellschaft beläuft sich auf eben diesen Rückzahlungsbetrag, auf den verzichtet wird. Der logische Trugschluß liegt darin, daß die Befürworter der entgegenstehenden Auffassung die Einlage dahin interpretieren, als ob eine Forderung eingebracht würde. Dies ist jedoch nicht der Fall; es handelt sich nicht um eine Forderungsabtretung, sondern um einen Forderungsverzicht.

5. Grundsatz der realen Kapitalaufbringung und Differenzhaftung

Damit stellt sich das Problem, ob die Geltung des Grundsatzes der realen Kapitalaufbringung aus anderen rechtlichen Gesichtspunkten gefolgert werden kann. Die Rechtsprechung hat den Grundsatz der realen Kapitalaufbringung im Aktienrecht aus den Kapitalaufbringungs normen und Schutzvorschriften der §§ 9, 27, 32II, 33 II Nr. 4, 37 IV Nr. 2, 38 II 2 AktG³⁸ entnommen und richterrechtlich folgerichtig bei einem Verstoß gegen diese Schutzvorschriften eine Differenzhaftung angenommen,³⁹ die auch auf das GmbH-Recht angewendet wurde.⁴⁰ Durch die GmbH-Novelle 1980 wurde die Rechtsprechung in § 9 GmbHG normiert. Eine entsprechende ausdrückliche Normierung wurde im AktG nicht implementiert. Dies erscheint angesichts des klaren

Wortlauts insbesondere der §§ 9 und 27 II AktG entbehrlich, allerdings wird auch eine analoge Anwendung des § 9 GmbHG auf das Aktienrecht angenommen.⁴¹ Allerdings ist für den hier entscheidenden Zusammenhang festzustellen, daß alle vorstehend erwähnten Normen sich auf Sacheinlagen in Zusammenhang mit der Ausgabe von Aktien oder der übernommenen Stammeinlage beziehen. Eine unmittelbare Anwendung auf andere Zuzahlungen i. S. d. § 272 II Nr. 4 HGB scheidet danach aus.

Die Geltung des Grundsatzes der realen Kapitalaufbringung und eine Differenzhaftung könnten demnach nur durch analoge Anwendung des § 9 GmbHG und der Grundsätze der §§ 9, 27, 32II, 33 II Nr. 4, 37 IV Nr. 2, 38 II 2 AktG angenommen werden.

Eine analoge Anwendung von Normen kann in Betracht kommen, wenn für einen bestimmten Sachverhalt planwidrig keine Rechtsnorm existiert, eine andere Norm aber einen vergleichbaren Regelungsgehalt hat. Soweit die Interessenlage vergleichbar ist und das Fehlen einer passenden Rechtsnorm Folge einer planwidrigen Regelungslücke ist, kann die andere Norm entsprechend, also analog auf den Sachverhalt angewendet werden. Eine Regelungslücke liegt vor, wenn der Sachverhalt nicht unter das Gesetz subsumierbar ist. Sie ist planwidrig, wenn der Gesetzgeber bei der Regelung eines Komplexes schlicht übersehen hat, eine Regelung zu treffen. Oft läßt sich aus den Wertungen der Verfassung oder den Generalklauseln ableiten, daß eine Lücke planwidrig sein muß, weil sich der Gesetzgeber sonst in Widerspruch zu grundsätzlichen Wertungen gesetzt hätte.

Im vorliegenden Zusammenhang ist bereits das Vorliegen einer Lücke zweifelhaft, zumindest kann sie nicht als planwidrig angesehen werden. Hierzu ist die Norm auszu-legen.

32 Vgl. *Kütting/Weber*, a. a. O. (Fn. 24), § 272 Rn. 101; weiter Nachweise bei *H.-P. Müller*, a. a. O. (Fn. 30), 605 m. Fn. 62; differenzierend *Herlinghaus*, a. a. O. (Fn. 30), 27 f., der dies nur auf Sacheinlagen beschränkt sehen will; *Hüttemann/Staub*, a. a. O. (Fn. 25), § 272 Rn. 42 m. Fn. 103.

33 Mit der Folge der Differenzhaftung richterrechtlich (BGHZ 64, 52, 62; BGHZ 68, 191, 195) oder in Analogie zu § 9 GmbHG, vgl. *Hüffer*, AktG, 7. Aufl. 2006, § 9 Rn. 6 m. w. N.

34 I. E. dürfte *H.-P. Müller*, a. a. O. (Fn. 3032), 604 mit „*ausschließlich bilanzrechtlichem Charakter*“ wohl die Bilanzgliederung gemeint haben, da auch Bewertungsvorschriften bilanzrechtlichen Charakters sind.

35 Auf Grundlage der Art. 35, 39 Vierte RL.

36 ADS, 6. Auflage 1995, § 255 Rn. 84 m. w. N.; ebenso *Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh*, a. a. O. (Fn. 25), § 42 Rn. 208, 360.

37 Entsprechend Art. 43 Vierte RL.

38 Vgl. *Hüffer*, AktG, 7. Aufl. 2006, § 9 Rn. 6 m. w. N.

39 BGHZ 64, 52, 62; BGHZ 68, 191, 195.

40 *Baumbach/Hueck/Fastrich*, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 9 Rn. 1 m. w. N.

41 Vgl. *Hüffer*, AktG, 7. Aufl. 2006, § 9 Rn. 6.

Die Vorschrift über den Ausweis des Eigenkapitals (§ 272 HGB) ist wie das gesamte Dritte Buch des HGB durch das BiRiLiG⁴² eingefügt worden. Das BiRiLiG transformierte drei EG-Richtlinien in deutsches Recht, nämlich die Vierte RL („Jahresabschluß“),⁴³ die Siebte Gesellschaftsrechtliche Richtlinie („Konzernabschluß“)⁴⁴ und die Achte Gesellschaftsrechtliche Richtlinie („Prüferbefähigung“).⁴⁵ Ziel des Bundesgesetzgebers war nach dessen ausdrücklich erklärtem Willen⁴⁶ ausschließlich die „Umsetzung dieser Richtlinien in innerstaatliches Recht“.

Das bedeutet, daß der nationale Gesetzgeber im Rahmen der Umsetzung europarechtlicher Vorgaben keine weiteren Zwecke verfolgte, die er „bei Gelegenheit“ mitgeregelt hätte. Vorliegend berücksichtigte er den Umstand nicht, daß es eine Differenz zwischen dem Rückzahlungsbetrag der Verbindlichkeit und deren Wert der Forderung aus der Sicht des Gesellschafters geben könnte. Dabei waren – natürlich – die „alte“ Vorschrift des § 9 GmbHG und die höchstrichterliche Rechtsprechung des BGH zur Differenzhaftung im Aktienrecht bekannt. Bei der gewählten allgemeinen Ausrichtung der Vorschriften zum Jahresabschluß kam es dem deutschen Gesetzgeber offensichtlich nur auf den richtigen Bilanzausweis an. Dafür, daß Änderungen des Gesellschaftsrechts, vergleichbar der Regelung über die Sacheinlage und die Differenzhaftung angestrebt gewesen wären, gibt die historische Auslegung vorliegend nichts her. Die systematische und teleologische Auslegung gelangen zum selben Ergebnis, da es sich bei § 272 HGB um eine reine Bilanzgliederungsvorschrift handelt.

Auch die im Schrifttum vertretene Ansicht, der Grundsatz der realen Kapitalaufbringung bzw. die Norm des § 27 Abs. 2 AktG gelte auch für die fakultativen Sacheinlagen,⁴⁷ mit der Begründung, daß die durch solche Sacheinlagen entstandenen Kapitalrücklagen gem. § 207 Abs. 1 AktG und §§ 1, 2 KapErhG in Grund- bzw. Stammkapital umgewandelt werden könnten, erscheint nicht überzeugend. Denn einerseits können Gewinnrücklagen ebenfalls in Nennkapital umgewandelt werden, andererseits gilt bei allen Kapitalerhöhungen durch Umwandlung von Gewinn- und Kapitalrücklagen das Erfordernis, daß sie zuvor in einer von einem Abschlußprüfer uneingeschränkt testierten Bilanz als Rücklagen ausgewiesen sind, was eine entsprechende bilanzielle Deckung durch Aktiva voraussetzt (§§ 208, 209 III AktG, § 57 e GmbHG).⁴⁸ Aus diesen Gründen bestehen im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung keine Umgehungsgefahren.

Zuletzt erscheint auch der Gläubigerschutz argumentativ nicht verwertbar. Denn der Grundsatz der Kapitalaufbringung und -erhaltung, der dem Gläubigerschutz dadurch dient, daß er den Gründern und Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft grundsätzlich verwehrt, die Gesellschaftsgläubiger durch Vorenthalten der finanziellen Mindestausstat-

tung der Gesellschaft zu schädigen,⁴⁹ ist nicht tangiert. Die Einbringung von Sacheinlagen und der Forderungsverzicht sind zwei unterschiedliche Fallgruppen und unterschiedlich zu bewerten: die Einlage nach den allgemeinen Bewertungsregeln der §§ 253, 255 HGB,⁵⁰ der Forderungsverzicht als Reflex des § 253 I 2 HGB mit dem passivierten Rückzahlungsbetrag.⁵¹ Ein solcher Forderungsverzicht zur Beseitigung einer Unterbilanz hat mit der Mindestkapitalausstattung der Gesellschaft nichts zu tun, da die Kapitalrücklage gerade nicht zur Mindestausstattung der Gesellschaft gehört.⁵² Dies ergibt sich bereits aus der Gesetzesbegründung, wonach die Regelung getrennt von der in § 272 II Nr. 3 erfolge, um diese Rücklagen wegen ihres allgemeinen Charakters nicht in die gesetzlichen Rücklagen nach § 150 AktG einzubeziehen.⁵³ Damit hat der Gesetzgeber bewußt die Vermögensbindung auf die Kapitalrücklagen gemäß § 272 II Nr. 1–3 HGB beschränkt, also auch gebilligt, daß diese Kapitalrücklage an den Gesellschafter zurückgewährt werden kann, was die Kapitalbindung im Interesse des Gläubigerschutzes gedanklich ausschließt.

Eine zusätzliche Bestätigung ergibt sich aktuell aus dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Mißbräuchen (MoMiG). Das Gesetz enthält grundlegende Neuerungen zum GmbH-Recht, dabei auch eine ausführliche Überarbeitung des Eigenkapitalersatzrechts (§§ 30 ff. GmbHG). Die Novelle selbst wie auch die Gesetzesbegründung⁵⁴ sehen keine Notwendigkeit zur Regelung einer Differenzhaftung für Zuzahlungen in das Eigenkapital durch Verzicht auf unterwertige Forderungen. Die Begründung wehrt sich gegen den Vorwurf, daß die Novellierung Gläubigerschutzlücken entstehen lasse. Das bedeutet im Umkehrschluß, daß das Gesetz mehrere Zielsetzungen enthält, aber gerade nicht beabsichtigt, Haftungstatbestände auszuweiten. Für die spezielle Frage des Verzichts auf unterwertige Forderungen nach § 272 II Nr. 4 HGB enthalten Neuregelung und Begründung hierzu keinerlei Aussagen.

42 S. o. Fn. 2.

43 RL 78/660/EWG vom 25. 7. 1978, ABl. L 222, 11 ff.

44 RL 83/349 EWG vom 13. 6. 1983 ABl. L 193, 1 ff.

45 RL 84/253/EWG vom 10. 4. 1984 ABl. L 126, 20 ff.

46 BT-Drucks. 10/3440, 1 f.; BT-Drucks. 10/4268, 87.

47 H.-P. Müller, a. a. O. (Fn. 30), m. w. N. in Fn. 62.

48 H.-P. Müller, a. a. O. (Fn. 30), 605.

49 Herlinghaus, a. a. O. (Fn. 30), 27 m. Fn. 93.

50 S. o. 4 m. Fn. 35 und 36, 37

51 S. o. 4 m. Fn. 37.

52 Herlinghaus, a. a. O. (Fn. 30), 27.

53 BT-Drucks. 10/4268, 107.

54 Vgl. insbesondere BT-Drucks. 16/6140, 40.

Auch der Bundesfinanzhof⁵⁵ betrachtet die Problematik im Ergebnis nicht unter dem Blickwinkel der realen Kapitalaufbringung, sondern als Ausweisproblem, d. h., unter dem Aspekt, ob der Erlaß anteilig als sonstiger betrieblicher Ertrag auszuweisen ist. Dies ergibt sich aus der Aussage des Großen Senats, daß auf die Rechtsprechung des BGH zur Kapitalaufbringung nicht eingegangen werden muß. Auch die Betrachtung der Buchung führt zum selben Ergebnis. Hätte der BFH eine Differenzhaftung angenommen, so wäre der werthaltige Teil der Gesellschaftereinlage „Gesellschafterkonto“ (Soll) an „Rücklage“ (Haben) zu buchen, der nicht werthaltige Teil „Forderung gegen Gesellschafter“ (Soll) ebenfalls an „Rücklage“ (Haben). Allerdings verbliebe dann in Höhe des nicht werthaltigen Teils eine Verbindlichkeit gegen den Gesellschafter. Dieser könnte mit der Forderung gegen den Gesellschafter, die in gleicher Höhe bestünde, aufgerechnet werden. Sieht man in dem Verzicht in Höhe der vollen Forderung des Gesellschafters einen Erlaß, müßte zusätzlich der nicht werthaltige Teil als sonstiger betrieblicher Ertrag („Gesellschafterkonto“ an „sonstige betriebliche Erträge“) verbucht werden. Das Eigenkapital würde also in Höhe des nicht werthaltigen Teils doppelt gestärkt, zum einen über die Rücklage, zum anderen über den Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung. Da steuerrechtlich nach st. Rspr. des BFH selbst bei Aktivierungswahlrechten ein Aktivierungsgebot⁵⁶ gilt, hätte der BFH dies auch expliziert ausgeführt, wenn er es so gemeint hätte. Unabhängig davon läge eine Bilanzierungspflicht vor, die Aktivierung hätte vorgenommen werden müssen. Auch diese Rechtsfolge wäre dem Großen Senat des BFH wohl nicht entgangen, so daß er dies in seinem Beschluß mit Sicherheit erwähnt hätte. Denn der Verzicht auf die Aktivierung legt den Schluß nahe, die Gesellschaft wolle aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis liegen, auf die Forderung gegen den Gesellschafter verzichten. Da es sich im vom BFH entschiedenen Fall um eine GmbH handelte, hätte dies eine verdeckte Gewinnausschüttung zur Folge. Auch derartige Rechtsfolgen wären dem Großen Senat des BFH sicher nicht entgangen. Das Fehlen jeglicher Ausführung macht den Schluß zwingend, daß es sich nach Ansicht des BFH lediglich um eine Ausweisfrage handelt.

6. Steuerrechtliche Folgerungen

Unabhängig von der Frage, ob der Grundsatz der realen Kapitalaufbringung vorliegend tangiert ist, muß die steuerliche Einordnung unter gemeinschaftsrechtlichen Aspekten hinterfragt werden. Zwar hat der Große Senat des BFH die Anrufung des EuGH als entbehrlich angesehen. Die einzige Erwägung lautet: „Ob nach der zweiten Gemeinschaftsrechtlichen Richtlinie der Europäischen Union gegen die Kapitalgesellschaft gerichtete Forderungen zum Zwecke der Kapitalerhöhung auch dann zum Nennwert eingebracht werden können, wenn sie nicht mehr voll werthaltig sind, braucht daher nicht entschieden zu

werden; es besteht daher auch keine Veranlassung, in dieser Frage den EuGH anzurufen.“ Hier stellt sich schon die Grundsatzfrage, welche Richtlinie die Europäische Union im Gesellschaftsrecht erlassen haben soll. Bislang ist keine bekannt!⁵⁷ Offensichtlich ergibt sich hieraus, daß der BFH sich mit der gemeinschaftsrechtlichen Problematik auch nicht ansatzweise auseinandergesetzt hat. Denn unterstellt, daß es sich wohl um die Zweite Gemeinschaftsrechtliche Richtlinie der EWG⁵⁸ handeln soll, erstaunen die Ausführungen selbst, da ausweislich des Art. 1 I der RL nur Aktiengesellschaften deutschen Rechts betroffen sind und die Behandlung des gezeichneten Kapitals derselben geregelt werden. Im vom BFH entschiedenen Fall handelte es sich jedoch um eine GmbH, und es ging nicht um gezeichnetes Kapital. Hieraus ergibt sich, daß der BFH die gemeinschaftsrechtliche Problematik, ob die Regelung des § 272 II Nr. 4 HGB als Bilanzgliederungsvorschrift nur eine Ausprägung des Art. 2 III und IV der Vierten RL darstellt, bislang nicht gesehen hat.⁵⁹ In einem solchen Fall läge wegen des Maßgeblichkeitsprinzips zwingend eine Einlage und kein Ertrag vor. Die Prämisse des Großen Senats⁶⁰ „Ein solcher Verzicht führt durch den Wegfall der zuvor passivierten Verbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft zu einer Vermögensmehrung, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen als Gewinn ausgewiesen werden kann.“, die die Entscheidung trägt, wäre somit hinfällig. Die Entscheidung des Großen Senats geht erkennbar von anderen Grundsätzen aus.

So ist der Große Senat seinerzeit von einer handelsrechtlich unzutreffenden Meinung ausgegangen und hätte für die Entscheidung der Frage letztlich den EuGH anrufen müssen. Die Vorlageverpflichtung besteht für ein letztinstanzlich entscheidendes Gericht nach der Acte-claire-Doktrin gemäß der CILFIT-Entscheidung des EuGH,⁶¹ nur dann nicht, wenn über die Auslegung oder Gültigkeit des Gemeinschaftsrechts vernünftigerweise keine Zweifel bestehen können, d. h., es muß objektiv sicher sein, daß der EuGH und alle Gerichte der übrigen Mitgliedsstaaten gleicher Auffassung sind. Derartige Zweifel können jedoch, wie vorstehend ausgeführt, zumindest nicht ausgeschlossen werden, weshalb eine Vorlage durch den BFH spätestens in

55 BFH; GrS 1/94 vom 9. 6. 1997, BStBl. II 1998, 307.

56 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, § 5 Rn. 31 m. w. N.

57 Auch wenn man dem BFH zugute halten muß, daß er mit der Formulierung „Europäische Union“ (die zur Zeit des Erlasses der Richtlinien zudem noch nicht existierte) dem Prozeßbevollmächtigten im Ausgangsverfahren „auf den Leim gegangen ist“, zeigt dies, daß zur gemeinschaftsrechtlichen Problematik nicht das intensivste Nachdenken erfolgte.

58 RL 77/91/EWG, ABl. L 026, 1 ff.

59 S. o. Abschn. 3.

60 BFH GrS 1/94 vom 9. 6. 1997, BStBl. II 1998, 307 ff.

61 EuGH vom 6. 10. 1982, Rs. 283/81, Slg. 1982, 3415 ff., 3436.

dem nächsten anhängigen Verfahren nachzuholen sein wird.⁶²

7. Zusammenfassung

Die Regelung des § 272 II Nr.4 HGB ist aufgrund der Vorgaben der Vierten RL, insbesondere Art. 2 III und IV, zwingend dahin auszulegen, daß der Verzicht auf eine unterwertige Forderung mit vollem Nennwert als andere Zahlung zu bilanzieren ist. Eine analoge Anwendung des Grundsatzes der realen Kapitalaufbringung und der entsprechenden Normen, insbesondere § 9 GmbHG, scheidet

aus. Daher kann eine Differenzhaftung nicht angenommen werden. Dies hat wiederum zur Folge, daß die Rechtsprechung des BFH zum Verzicht auf eine unterwertige Forderung gemeinschaftsrechtlich überprüft werden muß.

62 Der Streit um die Frage der Vorlageverpflichtung gemäß Art. 234 EG (Vgl. BFH VIII R 77/96 vom 28. 3. 2000, BStBl II 2002, 227; BFH I R 6/96 vom 9. 9. 1998, BStBl II 1999, 129, unter II. 2. der Gründe; Hennrichs, ZGR 1997, 66, 74 f. m.w.N. zum Streitstand; Schulze-Osterloh, DStZ 1997, 281, 283 ff.; Beisse, FS Clemm, 1996, 27, 49 ff.; ders., DStZ 1998, 310, 314 ff.; W. Müller, FS Claussen, 1997, 707, 715 ff., 723; Klinke, ZGR 1998, 212, 234 ff.; für Vorlagepflicht: unter anderem Herzig/Rieck, IStR 1998, 309, 315, 318 ff.; Schön, FS Flick, 1998, 573, 577 m. Fn. 13, 581) spielt hier keine Rolle, da es sich bei § 272 II Nr. 4 HGB um eine Vorschrift handelt, die nur für Kapitalgesellschaften gilt.

Internethandel und Umsatzsteuer: Nationale und internationale Aspekte

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt

I. Der Internethändler als umsatzsteuerlicher Unternehmer

Im Beitrag „Internethandel und Umsatzsteuer: Ein Hobby mit Tücken“¹ wurde die Unternehmereigenschaft eines Internethändlers, der seinen Handel als Hobby betreibt, hinsichtlich der Einkommensteuerpflicht und der Umsatzsteuerpflicht unterschiedlich beurteilt. Kommt es für die einkommensteuerliche Unternehmereigenschaft in Abgrenzung zur Liebhaberei auf die Gewinnerzielungsabsicht an, so genügt für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft bereits die Einkünfteerzielungsabsicht. Diese liegt im Verhältnis zur Gewinnerzielungsabsicht bereits vor, wenn subjektiv die Absicht besteht, Einkünfte zu erzielen, wobei die darüber hinausgehende Absicht, mit den Einkünften den Aufwand überschreitende Einnahmen und damit Gewinn zu erwirtschaften, nicht notwendig ist. Kommen objektive Anhaltspunkte zu der Einkünfteerzielungsabsicht hinzu, ist die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft zu bejahen.

Ob ein Internethändler, der die Voraussetzungen des umsatzsteuerlichen Unternehmers erfüllt, tatsächlich ein umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen betreibt, hängt davon ab, ob er Kleinunternehmer i. S. d. § 19 Umsatzsteuergesetz (UStG) ist. Bleiben seine steuerbaren Umsätze i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unter den Grenzen des § 19 UStG (Der Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer übersteigt im vorangegangenen Kalenderjahr nicht 17 500 Euro und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich

nicht 50 000 Euro), so ist er Kleinunternehmer. Überschreiten seine Umsätze diese Grenzen, ist er zur Einhaltung der Bestimmungen des UStG verpflichtet, ohne daß die Ausnahmetatbestände des § 19 UStG eingreifen.

II. Verzicht auf Kleinunternehmereigenschaft

Der umsatzsteuerliche Kleinunternehmer hat die Möglichkeit, auf die Behandlung als Kleinunternehmer zu verzichten. Er kann dem Finanzamt gem. § 19 Abs. 2 UStG bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung (§ 18 Abs. 3 und 4) erklären, daß er auf die Anwendung des § 19 Absatz 1 UStG verzichtet. Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bindet ihn diese Erklärung mindestens für fünf Kalenderjahre. Er kann diese Erklärung nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen. Den Widerruf hat er spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahres, für das er gelten soll, zu erklären.

Folge des Verzichts ist, daß der Kleinunternehmer vom Beginn des Kalenderjahres an, für das er die Verzichtserklärung abgegeben hat, der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG unterliegt.² Er hat unter anderem die Umsatzsteuer abzuführen und ist zum Vorsteuerabzug berechtigt.

1 steueranwaltsmagazin 2008, S. 132 ff.

2 R 247 Abs. 1 UStR 2008.