Downloaded from Blogs on 25.11.2026 12:51h

By PwC Deutschland | 16. Oktober 2020

Update: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Verschmelzung nach Forderungsverzicht mit Besserungsabrede

Wird eine vermögenslose und inaktive Gesellschaft, deren Gesellschafter ihr gegenüber auf Darlehensforderungen mit Besserungsschein verzichtet hatten, auf eine finanziell gut ausgestattete Schwestergesellschaft mit der Folge des Eintritts des Besserungsfalls und dem "Wiederaufleben" der Forderungen verschmolzen, so kann nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofes die beim übernehmenden Rechtsträger ausgelöste Passivierungspflicht durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung wegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu korrigieren sein.

Downloaded from Blogs on 25.11.2026 12:51h

Weder umwandlungssteuerliche Sonderregelungen noch der ursprünglich betriebliche Charakter der Darlehensverbindlichkeiten bei der übertragenden Körperschaft stehen der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) entgegen. Das Finanzgericht Hamburg hatte zuvor ebenfalls in diesem Sinne geurteilt.

Der Urteilsfall betraf die Verschmelzung zweier GmbHs mit jeweils denselben Gesellschaftern. Die übertragende (untergehende) G-GmbH war verlustträchtig und hatte in ihrem Jahresüberschuss einen außerordentlichen Ertrag ausgewiesen, der aus dem Verzicht zweier Gesellschafter auf Gesellschafterdarlehen herrührte. Nach erfolgter Verschmelzung sah die finanziell gut ausgestattete Übernehmerin (Klägerin) die Besserungsbedingungen aus diesem Verzicht als gegeben an – d. h. es kam zum Wiederaufleben der Verbindlichkeiten – und verbuchte für das Geschäftsjahr 1996 außerordentliche Aufwendungen aus der Passivierung der Besserungsscheinverpflichtungen.

Vermögensminderung durch Gesellschaftsverhältnis veranlasst

Die Verschmelzung führte zu einer Vermögensminderung bei der Klägerin zugunsten ihrer beiden Gesellschafter und die Inkaufnahme dieses Nachteils für die Klägerin als nunmehrige Schuldnerin war insoweit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Die Abtretung der Geschäftsanteile der Gesellschafter der G-GmbH an die Klägerin mit anschließender Verschmelzung der G-GmbH auf die Klägerin hob aus Sicht der Klägerin den ehemals für die G-GmbH betrieblichen Charakter der Verbindlichkeit auf.

Der BFH erachtet im Umfang der eingetretenen Gewinnminderung eine außerbilanzielle Korrektur wegen einer vGA für rechtsfehlerfrei – und zwar unabhängig von der Beantwortung der Frage, ob und in welcher Höhe die Klägerin Besserungsscheinverpflichtungen zu passivieren hatte.

Umwandlungssteuerliche Spezialregelungen kommen nicht zum Zug

Die Klägerin hatte unter anderem argumentiert, dass die Spezialregelungen des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) einem Rückgriff auf eine vGA entgegenstünden. Auch hier vertritt der BFH eine abweichende Ansicht. Denn: Die Verschmelzung war ausschließlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Insofern handelte es sich hier nicht um den Regelfall einer Umwandlung aus betriebswirtschaftlich sinnvollen Gründen. Das Instrumentarium des UmwStG wurde vielmehr genutzt, um die Werthaltigkeit der Gesellschafterdarlehensforderungen durch einen Schuldnerwechsel im Interesse und zum alleinigen Vorteil der Gesellschafter zu erhöhen. Zum anderen, so der BFH abschließend, liege die vGA-auslösende Vermögensminderung zeitlich und gegenständlich außerhalb des Umwandlungsvorganges. Zwar ist die vGA, wie von der Klägerin ins Feld geführt, ohne den Verschmelzungsvertrag nicht denkbar, jedoch wird sie nicht durch den Geschäftsvorfall der Verschmelzung als solchen, sondern durch den "Eintritt des Besserungsfalls", also durch einen Umstand ausgelöst, welcher der Verschmelzung nachfolgt.

Abgrenzung zu früherem Urteil des BFH

Downloaded from Blogs on 25.11.2026 12:51h

Auch den weiteren Einwand der Klägerin, dass die Wiedereinbuchung - und ggf. Erfüllung - der Verbindlichkeit nach Eintritt des Besserungsfalles betrieblichen Charakter hat, wenn auch die ursprüngliche Verbindlichkeit betrieblich veranlasst war, hielt der BFH für unbegründet. Die obersten Steuerrichter hatten zwar früher entschieden, dass weder der ursprüngliche Forderungsverzicht noch ein Wechsel des Gläubigers den betrieblichen Charakter der Verbindlichkeit ändert (Urteil des BFH vom 12.7.2012 - I R 23/11). Vorliegend hatte sich jedoch der *Schuldner* der Verbindlichkeit (vormals G GmbH, nunmehr die Klägerin) verändert, wodurch die betriebliche Veranlassung der Verbindlichkeit entfallen sei und die (Wieder-)Einbuchung der Verbindlichkeit als außerbilanziell zu korrigierende vGA qualifiziere.

Update (16. Oktober 2020)

Das Urteil I R 46/16 wurde im BStBl. veröffentlicht, BStBl. II 2020, Seite 412.

Fundstelle

BFH-Urteil vom 21. Februar 2018 (I R 46/16), veröffentlicht am 20. Juni 2018

Schlagwörter

Besserungsschein, Forderungsverzicht, Gesellschafterdarlehen, Körperschaftsteuerrecht, Verrechnungspreise, Verschmelzung