

Patrick Schulz

Die Rückabwicklung im Ertragsteuerrecht



Nomos



Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg

Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 70

Patrick Schulz

Die Rückabwicklung im Ertragsteuerrecht



Nomos



Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Potsdam, Univ., Diss., 2019

ISBN 978-3-8487-5958-3 (Print)

ISBN 978-3-7489-0087-0 (ePDF)

1. Auflage 2019

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2019. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Im Rahmen meiner Masterarbeit habe ich mich mit der Rückzahlung von Auszahlungen einer GmbH beschäftigt, die gegen das Auszahlungsverbot des § 30 Abs. 1 GmbHG verstoßen. Dabei habe ich festgestellt, dass die Auszahlung einer GmbH auch dann auf Ebene der Gesellschafter zu Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führt und versteuert werden muss, wenn die Auszahlung § 30 Abs. 1 GmbHG zuwider geleistet wurde. Weder der Rückzahlungsanspruch der Gesellschaft nach § 31 GmbHG noch die tatsächliche Rückgewähr verhindern dies. Die spätere Rückzahlung stellt nach der Rechtsprechung des BFH vielmehr einen eigenständigen Vorgang dar, der als (verdeckte) Einlage des Gesellschafters in das Vermögen der Gesellschaft zu berücksichtigen ist. Das hat zur Folge, dass sich durch die Rückzahlung lediglich die Anschaffungskosten auf die Beteiligung des Gesellschafters erhöhen. Eine Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage findet zumindest zunächst nicht statt. Ich habe mich deshalb gefragt, ob es auch noch andere Fälle gibt, in denen die Rückabwicklung eines ertragsteuerrelevanten Vorgangs zu ähnlich unbefriedigenden Ergebnissen führt. Dabei habe ich festgestellt, dass die ertragsteuerlichen Folgen von Rückabwicklungen nicht gesetzlich geregelt und bisher nur vereinzelt und punktuell wissenschaftlich untersucht worden sind. Diesen Umstand habe ich zum Anlass genommen, mich im Rahmen dieser Arbeit einmal ausführlicher mit dem Thema Rückabwicklung im Ertragsteuerrecht zu befassen.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Prof. Dr. Lutz Lamers, für seine Unterstützung und sein persönliches Engagement bei der Betreuung dieser Arbeit. Durch seine konstruktiven Anmerkungen und Hinweise hat er entscheidend zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen. Danken möchte ich darüber hinaus Robert Mier für die stets hilfreichen inhaltlichen Diskussionen und die kritische Durchsicht dieser Arbeit.

Ahrensfelde, im April 2019

Dr. Patrick Schulz, LL.M.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	15
A. Einleitung	19
B. Die Rückabwicklung ertragsteuerrelevanter Vorgänge (Begriffsbestimmung)	22
I. Die ertragsteuerliche Relevanz wirtschaftlicher Vorgänge	22
1. Steuern vom Einkommen und Ertrag (Ertragsteuern)	22
a) Einkommensteuer	22
b) Körperschaftsteuer	26
c) Gewerbesteuer	27
2. Ertragsteuerrelevante Vorgänge	29
a) Betriebsvermögensmehrungen und -minderungen (Betriebsvermögensänderungen)	29
b) Zu- und Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert	30
c) Anschaffung oder Herstellung von (abnutzbaren) Wirtschaftsgütern	31
d) Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter	32
3. Zur wirtschaftliche Betrachtungsweise im (Ertrag-)Steuerrecht	32
a) Bei der (teleologischen) Auslegung von Steuernormen	33
b) Im Bereich des Betriebsvermögensvergleichs (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG)	38
c) Im Bereich des Zu- und Abflussprinzips	39
d) Bei der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern	40
e) Bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter	41
4. Zwischenergebnis	43
II. Die Rückabwicklung wirtschaftlicher Vorgänge	43
1. „Actus contrarius“ des (früheren) wirtschaftlichen Vorgangs	44
a) Identität der beteiligten Personen; Abgrenzung zu Erstattungen durch Dritte	45

Inhaltsverzeichnis

b) Rückgewähr der früheren Leistung; Wiederherstellung der früheren Vermögenslage	46
2. Objektiver Zusammenhang mit dem (früheren) wirtschaftlichen Vorgang; Abgrenzung zu Gegengeschäften mit umgekehrten Parteirollen	47
a) In Fällen, in denen die Gegenleistung bereits erbracht wurde bzw. in denen eine Gegenleistung objektiv nicht zu erwarten ist	48
b) In Fällen, in denen die Gegenleistung noch nicht erbracht wurde	49
3. Subjektive Absicht der Beteiligten zur Beseitigung des ursprünglich bezweckten Erfolgs	50
4. Weitere Voraussetzungen in Einzelfällen	50
III. Rückgängigmachungen aufgrund von Steuerklauseln	51
IV. Ergebnis	55
C. Die ertragsteuerlichen Folgen der Rückabwicklung (aktuelle Rechtslage)	57
I. Keine rückwirkende Änderung des bereits verwirklichten Steuertatbestands	57
1. Grundsatz der Unabänderlichkeit (im Ertragsteuerrecht)	57
a) Entstehung des Ertragsteueranspruchs	57
b) Unabänderlichkeit des einmal entstandenen Ertragsteueranspruchs	60
2. Ausnahmen vom Grundsatz der Unabänderlichkeit (im Ertragsteuerrecht)	62
a) Ereignisse mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit (rückwirkende Ereignisse)	63
aa) Rückwirkende Ereignisse	63
bb) Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO (wegen rückwirkender Ereignisse)	65
b) Rückabwicklungen als rückwirkende Ereignisse	66
aa) Steuertatbestände, die an einen einmaligen Vorgang anknüpfen	66
(1) Betriebsveräußerungen i.S. des § 16 EStG	67
(2) Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S. des § 17 EStG	70
(3) Veräußerungen von Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 2 EStG	71

(4) Private Veräußerungsgeschäfte i.S. der §§ 22 Nr. 2, 23 EStG	73
(5) Veräußerungen von Anteilen i.S. des § 3 Nr. 40 S. 1 lit. a EStG	76
(6) Veräußerungen von Anteilen i.S. des § 8b Abs. 2 KStG	78
bb) Steuertatbestände, die eine tatsächliche und endgültige Belastung fordern	81
(1) Sonderausgaben i.S. des § 10 EStG	82
(2) Außergewöhnlichen Belastungen i.S. des § 33 EStG	85
3. Zwischenergebnis	87
II. Isolierte steuerliche Betrachtung der Rückabwicklung	88
1. Grundsatz der geschäftsvorfallbezogenen Betrachtungsweise	88
a) Rückzahlungen von Betriebseinnahmen	89
b) Rückzahlungen von Betriebsausgaben	91
c) Rückzahlungen von Einnahmen i.S. des § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG	95
aa) Grundsätzliche Behandlung	97
bb) Besonderheiten bei Rückzahlungen von Gewinnausschüttungen	100
d) Rückzahlungen von Werbungskosten	102
2. Ausnahmen vom Grundsatz der geschäftsvorfallbezogenen Betrachtungsweise	106
a) Rückzahlungen bestimmter nicht abziehbarer Betriebsausgaben	106
aa) Rückzahlungen von Körperschaftsteuer	106
bb) Rückzahlungen von Gewerbesteuer	108
cc) Rückzahlungen von steuerlichen Nebenleistungen zur Körperschaft- und Gewerbesteuer	108
b) Rückabwicklung eines im Gesellschaftsverhältnis begründeten Forderungsverzichts gegen Besserungsschein	109
3. Zwischenergebnis	111
III. Ergebnis	113

Inhaltsverzeichnis

D. Die ertragsteuerlichen Folgen der Rückabwicklung auf dem Prüfstand	116
I. Grundsatz der Unabänderlichkeit	117
1. Kein Versäumnis des Gesetzgebers	117
2. Kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	117
a) Gleichheitsgarantie im Steuerrecht	118
b) Unabänderlichkeit versus Leistungsfähigkeit	122
c) Bestätigung durch das BVerfG	124
3. Keine Notwendigkeit zur steuerlichen Rückwirkung	124
a) Im Bereich der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG	125
aa) Möglichkeit der Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse	125
bb) Kein „steuerliches Bedürfnis“ zur Rückwirkung	127
b) Im Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und im Bereich der Ermittlung der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG)	131
4. Zwischenergebnis	134
II. Ausnahmen vom Grundsatz der Unabänderlichkeit	136
1. Kein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit	136
2. Entscheidung nach den Normen des materiellen Steuerrechts	138
3. Steuertatbestände, die an einen einmaligen Vorgang anknüpfen	139
a) Veräußerungen i.S. der §§ 16 und 17 EStG	140
aa) Berücksichtigung nachträglicher Änderungen in einem späteren Veranlagungszeitraum nicht möglich	141
bb) Begünstigung des Veräußerungsgewinns nach den §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG	143
cc) Abwicklung des Veräußerungsgeschäfts, so wie es vertraglich vereinbart wurde	144
dd) Bestätigung durch die Entstehungsgeschichte des § 16 EStG	145
b) Veräußerungen i.S. der §§ 20 Abs. 2 und 22 Nr. 2, 23 EStG	146
aa) Übertragung der Rechtsprechung zu den §§ 16 und 17 EStG nicht möglich	146

bb)	Keine steuerliche Rückwirkung bei späteren Veräußerungspreisrückzahlungen	147
cc)	Steuerliche Rückwirkung bei nachträglichen Änderungen der Veräußerungskosten bzw. der Anschaffungs-/Herstellungskosten	148
	(1) Nachträgliche Änderungen der Veräußerungskosten	148
	(2) Nachträgliche Änderungen der Anschaffungs-/Herstellungskosten	149
dd)	Steuerliche Rückwirkung bei nachträglichen Ereignissen, die auf den Veräußerungsvorgang selbst einwirken	150
c)	Veräußerungen i.S. der §§ 3 Nr. 40 S. 1 lit. a EStG und 8b Abs. 2 KStG	151
	aa) Übertragung der Rechtsprechung zu den §§ 16, 17 EStG nicht möglich	151
	bb) Auslegung der §§ 3 Nr. 40 S. 1 lit. a, 3c Abs. 2 EStG	152
	(1) Kein Regelungszusammenhang mit den §§ 3 Nr. 40 S. 1 lit. b und c, 3c Abs. 2 EStG	152
	(2) Regelungszusammenhang mit § 8b Abs. 2, Abs. 3 S. 1 und Abs. 3 S. 3 KStG	153
	cc) Auslegung des § 8b Abs. 2, Abs. 3 S. 1 und Abs. 3 S. 3 KStG	153
	(1) Auslegung nach dem Sinn und Zweck	154
	(2) Notwendigkeit der stichtagsbezogenen Ermittlung des Veräußerungsgewinns/-verlusts	158
	(3) Wortlaut des § 8b Abs. 2 S. 1 KStG	158
	dd) Zeitpunkt der Steuerfreistellung	159
	ee) Auswirkungen der Veräußerung in anderen Wirtschaftsjahren	160
4.	Steuertatbestände, die eine tatsächliche und endgültige Belastung fordern	161
	a) Steuerliche Rückwirkung bei späterer Rückabwicklung	162
	b) Sonderausgaben (§ 10 EStG) und außergewöhnlichen Belastungen (§ 33 EStG)	162
	aa) Tatsächliche und endgültige Belastung des Steuerpflichtigen	162

Inhaltsverzeichnis

bb)	Verminderte Leistungsfähigkeit muss nicht alleiniger Zweck sein	165
cc)	§ 11 EStG tritt hinter das Belastungsprinzip zurück	166
dd)	Widerspruch zum abschließenden Katalog des § 2 Abs. 1 EStG wird verhindert	168
ee)	Auslegung des Begriffs „Aufwendungen“ im Bereich des objektiven Nettoprinzips	169
ff)	Ausnahmsweise Verrechnung gleichartiger Sonderausgaben im Erstattungsjahr	171
	(1) Gründe der Rechtskontinuität	171
	(2) Gründe der Praktikabilität	173
	(3) Nur soweit es nicht zu ungerechtfertigten Steuervorteilen kommt	174
5.	Zwischenergebnis	175
III.	Grundsatz der geschäftsvorfallbezogenen Betrachtungsweise	178
1.	Kritik an der Rechtsprechung des BFH	178
a)	Rückzahlungen von Betriebs-/Einnahmen	178
aa)	Zu Unrecht nicht versteuerte Betriebs-/Einnahmen können Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein	179
	(1) Zutreffend versteuerte Betriebs-/Einnahmen	180
	(2) Zu Unrecht nicht besteuerte oder zu Unrecht steuerfrei belassene Betriebs-/Einnahmen	181
	(3) Zu Unrecht besteuerte Betriebs-/Einnahmen	183
	(4) Stellungnahme	184
bb)	Rückzahlungen von Gewinnausschüttungen sind keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten (oder negative Einnahmen)	184
	(1) Rückzahlungen führen zu (nachträglichen) Anschaffungskosten	185
	(2) Rückzahlungen als negative Einnahmen	185
	(a) Negative Einnahmen wirken sich bereits im Zeitpunkt des Rückflusses aus	185
	(b) „Actus contrarius“ der Einnahme ist die negative Einnahme	186
	(c) Bestätigung durch die frühere Rechtsprechung des BFH	188

(d) Rückzahlungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten	190
(3) Einlagen nur bei Rückzahlungen von Ausschüttungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG	190
b) Rückzahlungen von Betriebsausgaben/ Werbungskosten	192
aa) Betriebs-/Einnahmen auch ohne steuerermindernde Berücksichtigung der früheren Aufwendungen	193
(1) Nicht abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten	193
(2) Zu Unrecht als nicht abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigte Aufwendungen	195
(3) Aufwendungen der privaten Lebensführung	196
(4) Zu Unrecht als Aufwendungen der privaten Lebensführung berücksichtigte Betriebsausgaben oder Werbungskosten	197
bb) Zu Unrecht berücksichtigte Aufwendungen sind keine Betriebs-/Einnahmen	198
2. Verfassungsrechtliche Bedenken	199
a) Unterschiedliche Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage	199
b) Unterschiedliche Auswirkungen aufgrund progressiver Steuersätze	203
3. Einfachgesetzliche Bedenken	204
4. Die Lösung: Korrespondierende Besteuerung	208
a) Geschäftsvorfallbezogene Betrachtung versus Korrespondenz	208
b) Folgen für die Besteuerung von Rückabwicklungen	216
aa) Folgen für die Rückzahlung von Betriebs-/ Einnahmen	216
(1) Rückzahlungen von Einnahmen i.S. des § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG	217
(2) Rückzahlungen von Betriebseinnahmen	222
(3) Rückzahlungen von zu Unrecht versteuerten Betriebs-/Einnahmen	223

Inhaltsverzeichnis

(4) Rückzahlungen von steuerfreien Betriebs-/ Einnahmen	224
(5) Rückzahlungen von zu Unrecht nicht versteuerten Betriebs-/Einnahmen	226
bb) Folgen für die Rückzahlung von Betriebsausgaben und Werbungskosten	227
(1) Rückzahlungen von Werbungskosten	228
(2) Rückzahlungen von Betriebsausgaben	231
(3) Rückzahlungen von zu Unrecht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigten Aufwendungen	232
(4) Rückzahlungen von nicht abziehbaren Aufwendungen	233
(5) Rückzahlungen von Aufwendungen der privaten Lebensführung	235
(6) Rückzahlungen von nicht geltend gemachten Aufwendungen	236
(7) „Rückzahlungen“ von Absetzung für Abnutzung (AfA)	238
(a) Im Bereich der Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG)	238
(b) Im Bereich der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG)	240
c) Verfahrensrechtliche Fragen	244
d) Gefahr des Missbrauchs durch sog. Steuerklauseln	246
IV. Ergebnis	249
F. Zusammenfassung der Ergebnisse	254
Literaturverzeichnis	261

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
BB	Betriebs-Berater (Fachzeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFH/NV	Entscheidungen des Bundesfinanzhofes, die nicht in der amtlichen Sammlung des BFH veröffentlicht wurden
BFH/PR	Entscheidungen des BFH für die Praxis der Steuerberatung (Fachzeitschrift)
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BR	Bundesrat
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Fachzeitschrift)
ders./dies.	derselbe/dieselbe
d.h.	das heißt
Drucks.	Drucksache
DS _t JG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Fachzeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Fachzeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Fachzeitschrift)
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Fachzeitschrift)

Abkürzungsverzeichnis

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStB	Der Ertrag-Steuerberater (Fachzeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGRZ	Europäische Grundrechte-Zeitschrift (Fachzeitschrift)
f.	folgende (Seite)
ff.	fortfolgende (Seiten)
FG	Finanzgericht
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
gg.	gegen
ggf.	gegebenenfalls
gl.A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau (Fachzeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuerberater (Fachzeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Fachzeitschrift)
i.S.	im Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
JZ	Juristenzeitung (Fachzeitschrift)
KirchE	Entscheidungen in Kirchensachen seit 1946
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
lit.	(lat.: littera) Buchstabe
m.a.W.	mit anderen Worten
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht (Fachzeitschrift)
MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins (Fachzeitschrift)
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
m.W.v.	mit Wirkung vom
Nr.	Nummer
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Fachzeitschrift)

NJW-RR	NJW-Rechtsprechungs-Report (Fachzeitschrift)
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Fachzeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RM	Reichsmark
Rn.	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
RT	Reichstag
S.	Seite
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst (Fachzeitschrift)
StVereinfG	Steuervereinfachungsgesetz
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Fachzeitschrift)
UntStRefG	Unternehmenssteuerreformgesetz
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
VZ	Veranlagungszeitraum
z.B.	zum Beispiel
ZSteu	Zeitschrift für Steuern und Recht (Fachzeitschrift)

