

## Leitsätze

- Ein auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhender Verzicht eines Gesellschafters auf seine nicht mehr vollwertige Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft führt bei dieser zu einer Einlage in Höhe des Teilwerts der Forderung. Dies gilt auch dann, wenn die entsprechende Verbindlichkeit auf abziehbare Aufwendungen zurückgeht.
- Der Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft im Wege der verdeckten Einlage führt bei ihm zum Zufluss des noch werthaltigen Teils der Forderung.
- Eine verdeckte Einlage bei der Kapitalgesellschaft kann auch dann anzunehmen sein, wenn der Forderungsverzicht von einer dem Gesellschafter nahestehenden Person ausgesprochen wird.

## Tatbestand:

I.

Der I. Senat hat mit Beschluss vom 27. 7. 1994 den Großen Senat in drei Revisionsverfahren (I R 23/93, I R 58/93), I R 103/93) angerufen und ihm gem. § 11 Abs. 4 FGO folgende Rechtsfragen wegen grundsätzlicher Bedeutung zur Entscheidung vorgelegt:

1. Führt der Verzicht eines Gesellschafters auf seine nicht mehr werthaltige Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft bei letzterer zu einer Einlage in Höhe des Nominalwerts der Verbindlichkeit oder in Höhe des Teilwerts der Forderung?
2. Ist eine Einlage bei der Kapitalgesellschaft auch dann anzunehmen, wenn der Forderungsverzicht i. S. der ersten Vorlagefrage von einer dem Gesellschafter nahestehenden Person ausgesprochen wird (Drittaufwand?)
3. Löst der Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft bei ihm stets den Zufluss des erlassenen Forderungsbetrags nach Art des § 11 EStG aus oder tritt diese Rechtsfolge nur bei bestimmten Formen eines Forderungsverzichts (z. B. Erlassvertrag i. S. des § 397 BGB) ein?

Die vorgelegten Rechtsfragen beruhen auf drei Revisionsverfahren.

II.

### 1. Revisionsverfahren I R 23/93

Im Ausgangsfall hatte eine GmbH ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen von einer GbR gepachtet. Gesellschafterinnen der GmbH waren A und B, Gesellschafter der GbR waren P und R, die beide auch Geschäftsführer der GmbH waren. P und R waren den Gesellschafterinnen der GmbH verwandtschaftlich verbunden; sie waren Brüder der B, P war außerdem Ehemann der A. Infolge aufgetretener Verluste entstanden bei der GmbH Pachtrückstände, die in ein Darlehen der GbR umgewandelt wurden. 1983 erließen P und R für die GbR die Darlehensforderung von 160000 DM; zusätzlich erließen sie auch eigene Darlehensforderungen von 12000 DM. Die GmbH behandelte den Wegfall der Verbindlichkeiten als steuerfreien Sanierungsgewinn; das FA nahm jedoch einen steuerpflichtigen Ertrag an. Nunmehr machte die GmbH geltend, es handle sich um eine Einlage der Gesellschafterinnen. Die Klage hatte Erfolg. Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision des FA.

## **2. Revisionsverfahren I R 58/93**

An einer GmbH waren der Gesellschafter X mit 44 v.H., daneben seine Ehefrau und seine Kinder beteiligt. X war Geschäftsführer der GmbH. Ihm war eine Pensionszusage erteilt worden, für die in der Bilanz der GmbH zum 31. 12. 1988 eine Rückstellung von rd. 600000 DM gebildet worden war. Zum 1. 10. 1989 veräußerten die Gesellschafter ihre Anteile. Im Kaufvertrag war vereinbart, daß X die Geschäftsführung niederlegt und auf seinen Pensionsanspruch verzichtet. Die Klägerin löste die Pensionsrückstellung zunächst erfolgserhöhend auf. Später ging sie davon aus, daß die Vermögensmehrung auf einer Einlage des früheren Gesellschafters beruhe. Einspruch und Klage blieben jedoch erfolglos; gegen das Urteil des FG richtet sich die Revision der GmbH.

## **3. Revisionsverfahren I R 103/93**

In diesem Verfahren hatte die B-GmbH Forderungen von 3,9 Mio. DM gegenüber der A-GmbH. Alleingesellschafter beider Gesellschaften war S, der auch eigene Forderungen von knapp 700000 DM gegen die A-GmbH hatte. Die A-GmbH war zum 31. 12. 1984 bilanziell mit 2,9 Mio. DM, unter Berücksichtigung stiller Reserven mit 2,4 Mio. DM, überschuldet. Die A-GmbH schloss im April 1986 mit der B-GmbH und S Verträge über den Erlass von Forderungen im Gesamtbetrag von 2,195 Mio. DM. Die A-GmbH behandelte die dadurch eingetretene Vermögensmehrung als steuerfreien Sanierungsgewinn. Das FA sah darin jedoch einen außerordentlichen Ertrag und setzte danach die KSt und das zu versteuernde Einkommen der A-GmbH fest; wäre der Erlass als Einlage des S behandelt worden, hätte sich ein negativer Einkommensbetrag ergeben. Die Klage der GmbH blieb erfolglos; gegen das Urteil des FG richtet sich die Revision.

III.

Begründung des Vorlagebeschlusses und Stellungnahmen der Beteiligten

### **1. Einlagewert bei Verzicht des Gesellschafters auf eine nicht mehr vollwertige Forderung**

a) Zur Begründung der Vorlage führt der I. Senat aus, die Mehrheit der Richter sehe im Wegfall der Verbindlichkeit eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einlage, die mit dem Nennwert der Verbindlichkeit bewertet werden müsse. Eine Minderheit nehme an, dass die Einlage wie bei einer Abtretung des Anspruchs an die GmbH mit dem Teilwert der Forderung angesetzt werden müsse, während der Unterschied zum höheren Nennbetrag als außerordentlicher Ertrag in Erscheinung trete. In diesem Zusammenhang sei auch die Meinung vertreten worden, bei Verzicht auf einen bei der Gesellschaft gewinnmindernd behandelten Anspruch aus Dienstleistungen und Nutzungsüberlassung müsse die Verbindlichkeit ohne Absetzung einer Einlage erfolgserhöhend aufgelöst werden. Der Senat sei einhellig der Auffassung, dass für den erlassenden Gesellschafter nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung entständen. Die Senatsmehrheit halte eine unterschiedliche Bewertung der Einlage beim Gesellschafter und bei der Kapitalgesellschaft für zulässig, während die Minderheit eine korrespondierende Bewertung als erforderlich ansehe. In diesem Zusammenhang sei auch die Rechtsprechung des VIII. Senats unterschiedlich beurteilt worden, der die Entstehung nachträglicher Anschaffungskosten auch ohne Einlage in die Kapitalgesellschaft für möglich halte. Außerdem müssten die Folgen für das Anrechnungsverfahren in Betracht gezogen werden. Die Einlage des Gesellschafters sei gliederungsrechtlich in das EK 04 einzustellen, dessen Ausschüttung zu nicht steuerbaren Einkünften führe. Sei der Einlagewert für die Gesellschaft höher als für die Gesellschafter, könnten sich für diese ungerechtfertigte Steuervorteile ergeben.

b) Das BMF ist im Vorlageverfahren beigetreten. Es vertritt zur Vorlagefrage die Auffassung, dass eine Einlage beim Gesellschafter und bei der Gesellschaft nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung angenommen werden könne, im Übrigen aber für die Kapitalgesellschaft ein außerordentlicher Ertrag entstehe. Der Forderungsverzicht könne nicht anders behandelt werden als

eine Abtretung der Forderung durch einen Gesellschafter, bei der diese Folgen ohne weiteres einträten. Die Einlage müsse beim Gesellschafter und bei der Gesellschaft korrespondierend bewertet werden; dies müsse auch geschehen, um die sonst auftretenden Unstimmigkeiten im körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren zu vermeiden. Auch im Gesellschaftsrecht werde auf eine Kapitalerhöhung nur der wert-haltige Teil der Forderung angerechnet.

Der Prozessbevollmächtigte im Verfahren I R 103/93 erwidert, dass der Forderungsverzicht nicht mit der Abtretung der Forderung gleichgesetzt werden könne. Der Verzicht erhöhe das Vermögen der GmbH auch um den für den Gesellschafter nicht werthaltigen Teil der Forderung; die Einlage könne deshalb bei der Kapitalgesellschaft und beim Gesellschafter unterschiedlich bewertet werden.

Zur Streitfrage hat auch der Prozessbevollmächtigte der Klägerin im Revisionsverfahren I R 58/93 Stellung genommen. Er geht gleichfalls davon aus, dass die Einlage bei der Kapitalgesellschaft mit dem Nennwert der erlassenen Forderung angesetzt werden müsse. Die Besteuerung des Erlasses würde Sanierungen behindern. Außerdem ließe sich eine Einlage in Höhe des Nennbetrags der Verbindlichkeit dadurch erreichen, dass der Gesellschafter einen entsprechenden Barbetrag einlege und diesen zur Tilgung seiner Forderung zurückerhalte. Steuerersparnisse ließen sich durch eine Bewertung der Einlage mit dem Nennwert der Verbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft nicht erreichen. Käme es auf die gesellschaftsrechtliche Beurteilung der Forderungseinlage an, müsse die Sache dem EuGH vorgelegt werden; denn nach zutreffender Auslegung der Zweiten Gesellschaftsrechtlichen Richtlinie der Europäischen Union richte sich der Einlagewert einer gegen die Gesellschaft gerichteten Forderung entgegen herrschender Auffassung nach ihrem Nennwert.

## **2. Forderungsverzicht durch eine dem Gesellschafter nahestehende Person**

a) Der vorliegende Senat hält für fraglich, ob eine Einlage bei der Kapitalgesellschaft steuerrechtlich auch dann anzunehmen ist, wenn der Forderungsverzicht nicht vom Gesellschafter, sondern von einer ihm nahestehenden Person erklärt wird. Der IV. Senat habe sich in einem Vorlagebeschluss vom 9. 7. 1992 IV R 115/90 mit der Berücksichtigung von Drittaufwand beschäftigt. Hierzu vertrete der Senat einmütig die Auffassung, dass eine Einlage durch den Gesellschafter angenommen werden könne, wenn der Aufwand der nahestehenden Person eine Zuwendung an den Gesellschafter bewirke.

b) Nach Auffassung des BMF muss danach unterschieden werden, ob die nahestehende Person zur Wahrnehmung eigener Interessen auf die Forderung verzichte oder ob sie damit eine Zuwendung an den Gesellschafter bewirken wolle; in diesem Fall sei gleichzeitig eine Einlage durch den begünstigten Gesellschafter anzunehmen. Andere Verfahrensbeteiligte haben nicht Stellung genommen.

## **3. Forderungsverzicht und Zufluss beim Gesellschafter**

a) Der vorliegende Senat geht mehrheitlich davon aus, dass eine Einlage bei der Gesellschaft nur angenommen werden könne, wenn der Forderungsverzicht beim Gesellschafter nach Art des § 11 EStG zu einem Zufluss geführt habe. Infolgedessen komme es darauf an, ob der Verzicht auf einen Pensionsanspruch einen solchen Zufluss bewirke. Eine Mindermeinung war der Auffassung, dass eine Einlage bei der Kapitalgesellschaft nicht von einem entsprechenden Zufluss beim Gesellschafter abhängen.

b) Das BMF äußert hierzu, dass eine gewinnmindernd gebildete Verbindlichkeit für Leistungen eines Gesellschafters infolge Anspruchsverzichts grundsätzlich gewinnerhöhend aufgelöst werden müsse und eine gewinnmindernde Einlage insoweit nur anerkannt werden könne, wenn ein entsprechender Betrag beim Gesellschafter steuererhöhend berücksichtigt werde oder bereits in der Vergangenheit

berücksichtigt worden sei. Es genüge nicht, dass der Gesellschafter im Hinblick auf den Verzicht möglicherweise später einen höheren Erlös aus der Veräußerung der Beteiligung erziele. Verzichte der Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen auf seinen Anspruch, sei ein Zufluss anzunehmen, soweit die Gesellschaft zahlungsfähig sei. Der Verzicht auf eine Pensionszusage führe allerdings nicht zu einem steuerpflichtigen Zufluss, da die Leistung noch nicht habe verlangt werden können; insoweit bewende es bei der erfolgserhöhenden Auflösung der Rückstellung. Im Übrigen sei die bisherige Rechtsprechung des BFH zu den Folgen einer verdeckten Einlage auf Seiten des Gesellschafters in Frage zu stellen. Es biete sich an, die verdeckte Einlage wie die offene Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als tausch-ähnliches Geschäft anzusehen. Damit übereinstimmend sei in § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG nunmehr vorgesehen, dass die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft der Veräußerung der Anteile gleichstehe.

Der Prozessbevollmächtigte im Verfahren I R 58/93 führt aus, dass eine Einlage bei der Kapitalgesellschaft nicht von der Besteuerung des Einlegenden abhängig gemacht werden könne. Sonst könne es im Fall der Anteilsveräußerung zu einer doppelten Besteuerung bei der Kapitalgesellschaft und beim Gesellschafter kommen. Gegen die Verknüpfung spreche auch, dass die Rechtsprechung zum Zufluss im Fall des Anspruchsverzichts nicht eindeutig sei; es sei auch verfahrensrechtlich nicht gewährleistet, dass Zufluss und Einlage übereinstimmend behandelt würden.

#### **4. Grundsätzliche Bedeutung der Vorlagefragen**

Der I. Senat misst den vorgelegten Rechtsfragen grundsätzliche Bedeutung zu, weil es auf die Auslegung des Beschlusses des Großen Senats vom 26. 10. 1987 GrS 2/86 (BStBl. II 1988 S. 348 ) ankomme und die Rechtsfragen grundlegend in die Rechtsprechung aller anderen Ertragssteuersenate eingreifen würden. Im Zusammenhang mit der Vorlagefrage 3 hat der Senat geäußert, die Entscheidung über den Zufluss bei einem Forderungsverzicht habe auch Bedeutung für die Erhebung von Abzugssteuern.

Im Übrigen wird auf den Vorlagebeschluss vom 27. 7. 1994 I R 103/93 (BStBl. II 1995 S. 27) verwiesen.

Aus den Gründen:

C. Entscheidung des Großen Senats zu den vorgelegten Rechtsfragen

##### *I. Erlass einer nicht vollwertigen Forderung durch den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft*

1. Wie der Große Senat in seinem Beschluss vom 26. 10. 1987 GrS 2/86 (BStBl. II 1988 S. 348) ausgeführt hat, ist auch der Gewinn einer Kapitalgesellschaft für das Steuerrecht gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG durch einen Vergleich des Reinvermögens an den Bilanzstichtagen zu ermitteln. Hierbei ist das Betriebsvermögen gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) anzusetzen, sofern das Steuerrecht nichts anderes bestimmt. Das Endvermögen der Gesellschaft kann durch Einlagen der Gesellschafter erhöht worden sein. Solche Einlagen müssen gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG von dem sich ergebenden Vermögensunterschied abgesetzt werden. Die Vorschrift ist anwendbar, obwohl der Einlegende und die Kapitalgesellschaft verschiedene Rechtsträger sind. Im Fall der Kapitalgesellschaft gilt dies nicht nur für offene Einlagen, die bereits in der handelsrechtlichen Gewinnermittlung berücksichtigt sind, sondern auch für verdeckte Einlagen, die den handelsrechtlichen Gewinn der Gesellschaft erhöht haben; sie sind aufgrund von § 4 Abs. 1. Satz 1 EStG zur Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns ebenfalls abzusetzen.

2. Die Gesellschafter können eine verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft nicht nur durch die Zuführung von Wirtschaftsgütern, sondern auch durch den Verzicht auf Forderungen gegenüber der Gesellschaft bewirken. 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. Dem ist steuerrechtlich jedoch durch den Abzug einer verdeckten Einlage zu begegnen, wenn der Gesellschafter den Erlass im Hinblick auf das Gesellschaftsverhältnis gewährt hat (BFH-Urteile vom 19. Mai 1982 I R 102/79, BFHE 136, 105, BStBl. II 1982, 631; vom 22. November 1983 VIII R 37/79, BFHE 140, 63, 66; vom 24. Mai 1984 I R 166/78, BFHE 141, 176, BStBl. II 1984, 747; vom 19. Juli 1994 VIII R 58/92, BFHE 176, 317, BStBl. II 1995, 362, m.w.N.).

Der Verzicht des Gesellschafters kann sich auch auf eine Forderung erstrecken, die angesichts der Vermögensverhältnisse der Gesellschaft nicht als vollwertig angesehen werden kann. Ob in diesem Fall der Nennwert der Verbindlichkeit oder nur ihr werthaltiger Teil als Einlage abgesetzt wird, ist bisher nicht entschieden worden. Im Urteil des I. Senats vom 30. Mai 1990 I R 41/87 (BFHE 161, 87, BStBl. II 1991, 588) ist die Frage offengeblieben.

In der Literatur wird die Frage unterschiedlich beantwortet (für Verbuchung des Buchwerts der Verbindlichkeit als Einlage Knobbe-Keuk, Steuer und Wirtschaft – StuW – 1991, 306; Thiel, GmbHR 1992, 20, 23 und Deutsches Steuerrecht – DStR – 1992, 1, 4; Hoffmann, Betriebs-Berater – BB – 1991, 773; 1995, 614; ders., DStR 1995, 77; Bullinger, DStR 1993, 225, 228; Häuselmann, BB 1993, 1552; Groh, BB 1993, 1882, 1886; Bruse/von Braunschweig, Der Betrieb – DB – 1993, 2302; Meyer/Scharenberg, DStR 1994, 889; Orth, Finanz-Rundschau – FR – 1994, 251, 391; Döllerer, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl., S. 174; Herlinghaus, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften 1994, 44 ff.; Marx, FR 1995, 453; Meilicke/Pohl, FR 1995, 877; Brenner, Deutsche Steuer-Zeitung – DStZ – 1995, 97; 1996, 65; Beiser, StuW 1996, 62, 66; Rautenberg/Schaufenberg, DB 1995, 1345; Roser, DB 1996, 1303; Clemm, Festschrift Haas 1996, 67, 71. Für Bewertung der Einlage mit dem Teilwert der Forderung und Gewinnausweis im übrigen Wassermeyer, DB 1990, 2288; L. Schmidt, DStR 1990, 599; Eppler, DB 1991, 195, 196; Elberg, DStZ 1992, 113, 114; Janssen, Steuerliches Journal 1994, 115, 118; Weber-Grellet, BB 1995, 243, 246; Schmidt/Glanegger, Einkommensteuergesetz, 16. Aufl., § 6 Rdnr. 440, „Forderungsverzicht“).

3. Der Große Senat entscheidet die Streitfrage dahin, dass die Kapitalgesellschaft als Wert der Einlage den tatsächlichen Wert der Forderung, nicht ihren Nennbetrag und auch nicht den als Verbindlichkeit passivierten Betrag anzusetzen hat.

Einlagen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG bei der Kapitalgesellschaft mit dem Teilwert der zugeführten Wirtschaftsgüter anzusetzen.

Das gilt auch, wenn der Gesellschafter eine gegen die Gesellschaft gerichtete Forderung an die Gesellschaft abtritt oder ihr die entsprechende Schuld erlässt. Beide Vorgänge können nicht unterschiedlich bewertet werden, weil die abgetretene Forderung durch die Vereinigung mit der Verbindlichkeit untergeht, das Ergebnis also demjenigen eines Forderungsverzichts entspricht. Der Wert des Vermögenszugangs ist in beiden Fällen mit dem Betrag zu bemessen, den der Betriebsinhaber für den Erwerb der Forderung oder die Herbeiführung des Verzichts hätte aufwenden müssen. Er entspricht dem noch werthaltigen Teil der Forderung.

Die Bewertung von verdeckten Einlagen folgt allein steuerrechtlichen Regelungen. Ob nach der Zweiten Gesellschaftsrechtlichen 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 darum auch keine Veranlassung, in dieser Frage den EuGH anzurufen. Ebenso

braucht nicht auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) eingegangen zu werden, die bei der Kapitalaufbringung nur den werthaltigen Teil der Forderung berücksichtigen will (BGH-Urteile vom 26. März 1984 II ZR 14/84, BGHZ 90, 370, 373; vom 15. Januar 1990 II ZR 164/88, BGHZ 110, 47, 61; bestätigend Urteil vom 21. Februar 1994 II ZR 60/93, BGHZ 125, 141).

4. Die Einlage des Gesellschafters ist auch dann nach dem werthaltigen Teil der Forderung zu bewerten, wenn sie aus Leistungen des Gesellschafters stammt, die bei der Gesellschaft zu Aufwand geführt haben. Auch eine solche Einlage ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG bei der Kapitalgesellschaft mit ihrem Teilwert anzusetzen. Die Absetzung der Einlage führt bei der Kapitalgesellschaft dazu, dass insoweit der Aufwand aus der Gesellschafterleistung gewinnwirksam bleibt. Wie der Große Senat in seinem Beschluss in BFHE 151, 523, BStBl. II 1988, 348 unter C. I. 1. b aa ausgeführt hat, soll die steuerrechtliche Einlageregelung allerdings nicht zur Folge haben, dass bei der Gesellschaft eine gewinnmindernde Einlage abgesetzt wird, obwohl beim Gesellschafter infolge der Einlage sonst zu versteuernde Einkünfte nicht entstehen. Daraus kann sich ergeben, dass bei der Kapitalgesellschaft auf den Abzug einer Einlage verzichtet werden muss, wenn dem mit ihrer Hilfe zu berücksichtigenden Aufwand bei der Kapitalgesellschaft keine entsprechenden Einkünfte des Gesellschafters gegenüberstehen. Dies ist hier jedoch nicht zu besorgen.

Führten die erbrachten Leistungen beim Gesellschafter zu Gewinneinkünften i. S. von § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG und ermittelte er diese durch Vermögensausgleich nach § 4 Abs. 1 EStG, so hatte er den Vergütungsanspruch entsprechend der erbrachten Leistung bereits vor dem Forderungserlass gewinnerhöhend zu aktivieren (vgl. BFH-Urteile vom 20. Mai 1992 X R 49/89, BFHE 168, 182, BStBl. II 1992, 904 betreffend Mietzins). Führten die Leistungen zu Überschusseinkünften i. S. von § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG oder ermittelte der Gesellschafter seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, so ist die Vergütung, wie im Folgenden darzulegen, spätestens im Zeitpunkt des Forderungsverzichts zugeflossen. Bei der Ermittlung des der Körperschaftsteuer unterliegenden Einkommens der Kapitalgesellschaft braucht deshalb nicht geprüft zu werden, in welcher Einkunftsart der Gesellschafter die ihm zustehenden Vergütungen versteuert.

Der Abzug der Einlage bei der Kapitalgesellschaft ist auch dann unbedenklich, wenn die Einkünfte des Gesellschafters nicht der inländischen Besteuerung unterliegen. In diesem Fall kann der Abzug der Einlage bei der Kapitalgesellschaft nicht mit dem Hinweis versagt werden, dass sonst zu versteuernde Einkünfte des Gesellschafters unbesteuert blieben. Das Ergebnis kann nicht anders sein, als wäre die Vergütung steuerbefreit an den Gesellschafter ausgezahlt und von diesem anschließend (verdeckt) in die Kapitalgesellschaft eingelegt worden.

## *II. Verdeckte Einlage und Zufluss beim Gesellschafter*

1. a) Einnahmen sind einem Steuerpflichtigen im Rahmen von Überschusseinkünften i. S. von § 11 Abs. 1 EStG zugeflossen, sobald er wirtschaftlich über sie verfügen kann. Hierfür kommen unterschiedliche Zeitpunkte in Betracht.

Für beherrschende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft wird angenommen, dass sie über eine von der Gesellschaft geschuldete Vergütung bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit verfügen können und dass ihnen damit entsprechende Einnahmen zugeflossen sind (BFH-Urteile vom 14. Februar 1984 VIII R 221/80, BFHE 140, 542, BStBl. II 1984, 480 unter 2. b der Gründe; vom 16. November 1993 VIII R 33/92, BFHE 174, 322, BStBl. II 1994, 632). Ebenso kann eine Gutschrift in den Büchern der Kapitalgesellschaft darauf schließen lassen, dass der gutgeschriebene Betrag dem Gesellschafter zur eigenen Verwendung zur Verfügung steht und ihm damit zugeflossen ist (BFH-Urteile in BFHE 140, 542, BStBl. II 1984, 480 unter 2. a; vom 24. März 1993 X R 55/91, BFHE 171, 191, BStBl. II 1993, 499).

b) Unabhängig davon kann aber auch der Verzicht des Gesellschafters auf seinen Vergütungsanspruch zum Zufluss des Forderungswerts führen. Dies ist anzunehmen, wenn der

Gesellschafter den Erlass gewährt, um dadurch eine Einlage zugunsten seiner Beteiligung zu bewirken.

Der Zufluss ist offenkundig, wenn der Gesellschafter auf die Forderung verzichtet, um eine Sacheinlage (§ 5 Abs. 4 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung – GmbHG –, § 27 des Aktiengesetzes – AktG –) im Rahmen einer Kapitalerhöhung zu erbringen und dadurch zusätzliche Gesellschafterrechte zu erlangen. Hierin wird ein Tausch von Wirtschaftsgütern gesehen, durch den der Wert der erlassenen Forderung realisiert wird (BFH-Urteil vom 25. Januar 1984 I R 183/81, BFHE 140, 538, BStBl. II 1984, 422; s. auch Tauschgutachten vom 16. Dezember 1958 I D 1/57 S, BFHE 68, 78, BStBl. III 1959, 30). Bei den Überschusseinkünften ergibt sich hieraus der Zufluss von Einnahmen i. S. von § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Darüber hinaus führt auch ein Forderungsverzicht, soweit mit ihm eine verdeckte Einlage erbracht wird, zum Zufluss des Forderungswerts. Zwar erlangt der Gesellschafter hierdurch nicht zusätzliche Gesellschafterrechte. Er erreicht durch die verdeckte Einlage aber ebenfalls eine Stärkung seiner Gesellschafterrechte. Denn der Forderungsverzicht führt zu einer Vermehrung des Vermögens und der Ertragsfähigkeit der Gesellschaft und damit zur Erhöhung der Ausschüttungsansprüche des Gesellschafters sowie des auf ihn entfallenden Liquidationserlöses. In der Rechtsprechung ist anerkannt, dass ein Gläubiger mit Zuflusswirkung über seinen Vergütungsanspruch verfügt, wenn er ihn freiwillig und einverständlich mit dem Schuldner in Darlehenskapital umwandelt (vgl. BFH in BFHE 140, 542, BStBl. II 1984, 480 unter 2. a). Die Umwandlung eines Vergütungsanspruchs in Beteiligungskapital, zu der es der Mitwirkung der Gesellschaft beim Abschluss des Erlassvertrages bedarf (§ 397 Abs. 1 BGB), ist damit vergleichbar; sie führt gleichfalls zum Zufluss der Vergütung (ebenso Döllerer, a.a.O., S. 211).

Nach der Rechtsprechung des BFH liegt zwar kein Zufluss von Einnahmen vor, wenn der Gläubiger gegenüber dem Schuldner auf bestehende oder künftige Ansprüche ohne Ausgleich verzichtet und dadurch eine Vermögenseinbuße erleidet (BFH-Urteile vom 5. Dezember 1990 I R 5/88, BFHE 163, 87, BStBl. II 1991, 308; vom 30. Juli 1993 VI R 87/92, BFHE 171, 566, BStBl. II 1993, 884; vom 25. November 1993 VI R 115/92, BFHE 173, 292, BStBl. II 1994, 424). Anders als in den zitierten Entscheidungen erreicht der verzichtende Gesellschafter hier aber eine Umschichtung seines Vermögens.

2. Wirtschaftliche Verfügungsmacht kann auch zugunsten eines Dritten ausgeübt werden. Dies geschieht, wenn ein Gläubiger der Kapitalgesellschaft auf seine Forderung verzichtet und dadurch einem Gesellschafter, auch einem Mitgesellschafter, zu einer verdeckten Einlage verhilft. In derselben Weise wie der Gläubiger seine Forderung für Rechnung eines Gesellschafters aufgeben kann, um diesem die Aufbringung einer Sacheinlage im Rahmen einer Kapitalerhöhung zu ermöglichen, kann er auf sie im Einverständnis mit der Gesellschaft und dem begünstigten Gesellschafter auch mit dem Ziel verzichten, dadurch eine verdeckte Einlage des Gesellschafters zu bewirken. Setzt ein Gläubiger sein Forderungsrecht in dieser Weise für die Verstärkung fremder Gesellschafterrechte ein, fließt ihm der Forderungswert in derselben Weise zu, als hätte er den Verzicht zugunsten einer eigenen Beteiligung erklärt. Hierauf ist unter III. näher einzugehen.

3. Diese Überlegungen sind auch maßgebend, wenn der Gesellschafter, wie im Ausgangsfall des Revisionsverfahrens I R 58/93 geschehen, auf einen Pensionsanspruch verzichtet. Der vorlegende Senat hat hierzu entschieden, dass die Pensionsleistung dem Gesellschafter nicht zugeflossen und von ihm nicht zu versteuern sei, und dass deswegen der durch den Erlass bewirkte Gewinn der Gesellschaft nicht gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG durch den Abzug einer Einlage ausgeglichen werden könne (BFH-Urteil vom 19. Mai 1993 I R 34/92, BFHE 171, 286, BStBl. II 1993, 804; ähnlich bereits BFH-Urteil vom 3. Mai 1967 I 263/63, BFHE 88, 425, BStBl. III 1967, 421; den Zufluss bejahend dagegen Thiel, DStR 1992, 1, 3; Döllerer, a.a.O., S. 174, 182; Paus, DStZ 1993, 657; Meilicke/Heidel,

FR 1994, 693; Beiser, StuW 1996, 66; Clemm, a.a.O., 1996, 76; Flies, DStZ 1996, 197, 201; ablehnend Brenner, DStZ 1995, 97, 100; DStZ 1996, 65, 72).

Der Große Senat folgt dieser Auffassung nicht. Vielmehr erlangt der Gesellschafter mit der Pensionszusage ein Anwartschaftsrecht, das einen Bestandteil seines Vermögens bildet. Die Anwartschaft wird im Zeitablauf als Vergütung für erbrachte Leistungen verdient und muss deshalb, sofern der Gesellschafter die Leistungen in seinem Betrieb erbringt, grundsätzlich aktiviert werden, so dass ihr Zugang und ihre Vermehrung im betrieblichen Gewinn versteuert werden (BFH-Urteil vom 14. Dezember 1988 I R 44/83, BFHE 155, 368, BStBl. II 1989, 323). Wird auf einen solchen Anspruch seitens des Gesellschafters aus Gründen des Gesellschaftsverhältnisses verzichtet, ist deshalb die Absetzung einer entsprechenden Einlage bei der Kapitalgesellschaft gerechtfertigt. Gleiches gilt für den Bereich der Überschusseinkünfte. Auch insoweit muss angenommen werden, dass der Gesellschafter durch den Forderungsverzicht zugunsten seiner Beteiligung den Pensionsanspruch für eigene Zwecke verwendet und damit den Wert der Anwartschaft realisiert hat; dieses steuerrechtliche Ergebnis kann nicht davon abhängig gemacht werden, dass die Gesellschaft die Pensionsverpflichtung ablöst und der Gesellschafter den Ablösungsbetrag wieder einzahlt. Dementsprechend erweist sich auch im Ausgangsfall des Revisionsverfahrens I R 58/93, dass der Gesellschafter durch den Verzicht auf die Pensionsforderung seine Beteiligungsrechte gestärkt und im anschließenden Verkauf deshalb für seine Beteiligung einen höheren Erlös erzielt hat. Hätte er den Verzicht erst nach der Veräußerung seiner Beteiligung gegen eine Abfindungssumme erklärt, so wäre der erhaltene Betrag ohne weiteres als steuerpflichtiges Arbeitseinkommen zu betrachten.

4. Ist die erlassene Forderung nicht mehr vollwertig, so beschränken sich Zufluss und Einlage auf den werthaltigen Teil.

5. Die Vorlage erstreckt sich auf die Frage, ob ein Zufluss beim Gesellschafter angenommen werden kann, wenn der Forderungsverzicht durch andere rechtliche Maßnahmen als durch einen Erlassvertrag (§ 397 BGB) bewirkt wird. Der Große Senat bemerkt dazu, dass es auf die einverständliche Entlastung der Gesellschaft von der passivierten Verpflichtung zum Zwecke der Einlage ankommt und hierfür neben dem Erlass und der Abtretung des Anspruchs auch ein Schuldauflösungsvertrag und eine Teilentlastung durch einen Abänderungsvertrag tauglich ist, während ein Stillhalteabkommen (*pactum de non petendo*) am Bestand der Forderung und an der Passivierungspflicht der Gesellschaft nichts ändern würde.

### *III. Forderungsverzicht durch eine dem Gesellschafter nahestehende Person*

Ein Forderungsverzicht durch eine dem Gesellschafter nahestehende Person kann unterschiedliche Gründe haben. Es ist möglich, dass der Erlass im eigenwirtschaftlichen Interesse des Gläubigers ausgesprochen wird, um zur Gesundung der Kapitalgesellschaft beizutragen und die zu ihr bestehenden Geschäftsbeziehungen aufrecht zu erhalten. So kommt auch im Revisionsverfahren I R 23/93 in Betracht, das Bruder und Ehemann der Gesellschafterinnen auf ihre Darlehen verzichtet haben, um die Aufrechterhaltung des Pachtverhältnisses oder ihre weitere Beschäftigung als Geschäftsführer zu sichern. Hieraus ergibt sich keine Einlage bei der Gesellschaft. Dass der im eigenen Interesse des Gläubigers ausgesprochene Verzicht auch den ihm nahestehenden Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft zu Gute kommt, steht dem nicht entgegen. Zu demselben Ergebnis führt es, wenn ein den Gesellschaftern fernstehender Gläubiger im eigenen Interesse auf Forderungen gegen die Gesellschaft verzichtet.

Andererseits kann ein Gläubiger der Gesellschaft den Forderungsverzicht auch aussprechen, um damit eine Zuwendung gegenüber den Gesellschaftern zu machen, die dadurch ihrerseits eine verdeckte Einlage in die Gesellschaft erbringen. Die Vermögensmehrung bei der Gesellschaft beruht in diesem Fall auf einer gleichzeitig vollzogenen Vermögensübertragung des Gläubigers auf die Gesellschafter und der Gesellschafter auf die Gesellschaft. Sie beruht im Verhältnis der Gesellschafter

zur Gesellschaft (Valutaverhältnis) auf dem Gesellschaftsverhältnis, während im Verhältnis des Gläubigers zu den Gesellschaftern (Deckungsverhältnis) unterschiedliche Rechtsbeziehungen in Betracht kommen. Insbesondere kann es sich dabei um eine schenkweise Zuwendung an die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft handeln, wie sie auch im Revisionsverfahren I R 23/93 als möglich erscheint.

Die Zuwendung an die Gesellschafter kann aber auch ihrerseits gesellschaftlich motiviert sein und auf einer zwischen dem Gläubiger und den begünstigten Gesellschaftern bestehenden gesellschaftsrechtlichen Beziehung beruhen. So besteht nach dem Sachverhalt des Revisionsverfahrens I R 103/93 die Möglichkeit, dass die B-GmbH den Forderungsverzicht gegenüber der A-GmbH nicht im Hinblick auf ihre Geschäftsbeziehungen zur A-GmbH, sondern zugunsten des gemeinsamen Gesellschafters S erklärt hat. Ein solcher Forderungsverzicht unter Schwestergesellschaften ist als verdeckte Gewinnausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter und als gleichzeitige verdeckte Einlage dieses Gesellschafters in die begünstigte Schwestergesellschaft gewertet worden (Senatsbeschluss in BFHE 151, 523, BStBl. II 1988, 348 unter C. II. 2.). Die Einlage beruht in diesem Fall auf dem Gesellschaftsverhältnis des S gegenüber der verzichtenden A-GmbH (Deckungsverhältnis) und dem Gesellschaftsverhältnis des S zur begünstigten B-GmbH (Valutaverhältnis).

Ist der Gläubiger, wie im Fall des Revisionsverfahrens I R 58/93, auch Gesellschafter der durch den Erlass begünstigten Kapitalgesellschaft, so kann der Verzicht im eigenwirtschaftlichen Interesse des Gesellschafter-Gläubigers erklärt worden sein, ebenso aber mit dem ausschließlichen Ziel, die eigene Beteiligung durch eine verdeckte Einlage zu verstärken, auch wenn dies gleichzeitig Vorteile für die Mitgesellschafter mit sich bringt. Schließlich ist denkbar, dass der Gläubiger eine verdeckte Einlage zu eigenen Gunsten leistet, gleichzeitig aber eine Zuwendung an seine Mitgesellschafter erreichen will, die ihrerseits eine verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft bewirken.

Auf welchen Rechtsbeziehungen der vom Gesellschafter gewährte Erlass beruht, ist Tatfrage. Sind eigenwirtschaftliche Motive nicht maßgebend, ist bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft eine verdeckte Einlage abzusetzen, ohne dass zu ermitteln wäre, von welchem Gesellschafter sie erbracht wurde.

#### *IV. Beantwortung der vorgelegten Rechtsfragen*

Der Große Senat beantwortet die vorgelegten Rechtsfragen danach wie folgt:

1. Ein auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhender Verzicht eines Gesellschafters auf seine nicht mehr vollwertige Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft führt bei dieser zu einer Einlage in Höhe des Teilwerts der Forderung. Dies gilt auch dann, wenn die entsprechende Verbindlichkeit auf abziehbare Aufwendungen zurückgeht.
2. Der Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft im Wege der verdeckten Einlage führt bei ihm zum Zufluss des noch werthaltigen Teils der Forderung.
3. Eine verdeckte Einlage bei der Kapitalgesellschaft kann auch dann anzunehmen sein, wenn der Forderungsverzicht von einer dem Gesellschafter nahestehenden Person ausgesprochen wird.