

# Steuerliche Behandlung von nachträglichen Änderungen des Veräußerungspreises beim Unternehmensverkauf

Von Andreas Fertig\*

*Der Unternehmenswert wird häufig nach den zukünftigen Ertragsaussichten des Zielunternehmens bemessen. Nachträgliche Zahlungen im Zusammenhang mit einem Unternehmenskauf können auf sogenannten Kaufpreisanpassungsklauseln (Earn-Out-Klauseln) beruhen, allerdings auch durch herkömmliche Garantie- oder Freistellungsverpflichtungen verursacht sein. Darüber hinaus können nachträgliche Kaufpreisanpassungen auch auf dem Eintreten von aufschiebenden oder auflösenden Bedingungen gemäß § 158 BGB beruhen oder auch aus nachträglichen vertraglichen Anpassungen resultieren. Anhand von ausgewählten Rechtsprechungsnachweisen wird aufgezeigt wie nachträgliche Kaufpreisanpassungen steuerlich zu behandeln sind und welche Schlussfolgerungen für die Beratungspraxis daraus abgeleitet werden können.*

## 1. Einleitung

„Prognosen sind schwierig, besonders wenn sie die Zukunft betreffen“.<sup>1</sup> Dieses Zitat trifft insbesondere auch bei der Ermittlung des Preises beim Unternehmenskauf zu. Um unterschiedliche Interessen und Erwartungen der beteiligten Vertragsparteien in Einklang zu bringen, werden häufig sogenannte Kaufpreisanpassungsklauseln (Earn-Out-Klauseln) vereinbart. Typischerweise wird dabei im Unternehmenskaufvertrag ein Basiskaufpreis vereinbart, der in Abhängigkeit von bestimmten zukünftigen Erfolgsfaktoren zu einem späteren Zeitpunkt angepasst wird. Der variable Preisbestandteil kann von finanziellen (z. B. Umsatz, EBIT[DA], Gewinn) oder nicht finanziellen Faktoren (z. B. Patente, Kundenanzahl) abhängig gemacht werden.<sup>2</sup> Nachträgliche Kaufpreisanpassungen können allerdings auch aus herkömmlichen Garantie- oder Freistellungsverpflichtungen, dem Eintreten von aufschiebenden oder auflösenden Bedingungen gemäß § 158 BGB oder nachträglichen vertraglichen Anpassungen resultieren.

Gegenstand zahlreicher Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung war und ist die Frage, wann, in welchem Umfang und in welcher Form nachträgliche Kaufpreisanpassungen im Zusammenhang mit einem Unternehmensverkauf steuerlich auf Ebene des Veräußerers zu berücksichtigen sind. Entscheidender Streitpunkt ist dabei häufig, ob eine nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises dem Grunde nach auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückwirkt. Zwischen dem Zeitpunkt des Unternehmensverkaufs und möglicher späterer Kaufpreisanpassungen beispielsweise aufgrund von Earn-Out-Klauseln, Garantie- und Freistellungsverpflichtungen, dem Eintreten von auflösenden oder

aufschiebenden Bedingungen oder nachträglichen vertraglichen Änderungen können leicht mehrere Jahre liegen. Demnach können die der Veräußerung zugrunde liegenden Steuerbescheide im Zeitpunkt der nachträglichen Zahlung bereits bestandskräftig sein. Eine Änderung der bestandskräftigen Steuerbescheide kommt dann nur noch in wenigen Ausnahmefällen in Betracht. Soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis), wird nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO in Verbindung mit Satz 2 dieser Vorschrift die Festsetzungsverjährung erneut in Gang gesetzt.

Im Hinblick auf das sich fortwährend ändernde Steuerrecht können nachträgliche Kaufpreisanpassungen unterschiedlich zu bewerten sein, je nachdem ob ein Ereignis steuerlich auf den Veräußerungszeitpunkt zurückwirkt oder dieses erst im Jahr der nachträglichen Anpassung zu berücksichtigen ist. Auch im Hinblick auf eine mögliche Mindestbesteuerung nach § 10 d EStG sowie den Wegfall von Verlustvorträgen nach § 8 c KStG können unterschiedliche steuerliche Effekte resultieren. Bei einer nachträglichen Erhöhung des Veräußerungspreises sollten Zinseffekte dagegen keine entscheidende Rolle spielen, da nach dem Sinn und Zweck des § 233 a AO nur Liquiditätsvorteile abgeschöpft werden sollen, welche bei einer nachträglichen Zahlung eines Kaufpreises regelmäßig nicht vorhanden sein sollten.<sup>3</sup> Dies wurde inzwischen durch § 233 a Abs. 2 a AO für rückwirkende Ereignisse auch gesetzlich kodifiziert.

Die einschlägige Rechtsprechung ist recht umfangreich und geht bereits auf Entscheidungen des Reichsfinanzhofs zurück.<sup>4</sup> Der Bundesfinanzhof hat die Rechtsprechung durch zahlreiche Urteile weiterentwickelt. Verschiedene Auffassungen der unterschiedlichen Senate des Bundesfinanzhofs mündeten in einem Grundsatzbeschluss des Großen Senats vom 19.07.1993.<sup>5</sup> In diesem Beschluss hat sich der Große Senat eingehend mit der Frage auseinandergesetzt, wann und unter welchen Voraussetzungen ein rückwirkendes Ereignis nach Maßgabe des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung eines Einzelunternehmens gemäß § 16 Abs. 1 und 2 EStG vorliegt. Die vom Großen Senat entwickelten Rechtsgrundsätze sind Gegenstand der ständigen Rechtsprechung. Darüber hinaus besteht die Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO im Wesentlichen bis heute wortidentisch fort.

\* Dipl. Betriebswirt (FH) Andreas Fertig, Steuerberater, ist Mitarbeiter bei Allen & Overy LLP, Frankfurt/Main.

1 Dieses Zitat wird dem dänischen Physiker Niels Bohr zugeschrieben.

2 Zum grundsätzlichen Anwendungsbereich von Earn-Out-Klauseln Werner, DStR 2012, S. 1662.

3 Vgl. BFH-Urteil vom 27.09.1994 – VIII B 21/94, BFHE 175, S. 516.

4 Vgl. RFH-Urteile vom 08.11.1933 – VI A 1187/22, RStBl. 1933, S. 1226, 1228; vom 17.10.1935 – VI A 640/35, RStBl. 1936, S. 186; vom 05.06.1935 – VI A 109/34, RStBl. 1935, S. 1356.

5 Vgl. BFH-Beschluss vom 19.07.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, S. 897.

Die vom Großen Senat entwickelten Rechtsgrundsätze zur steuerlichen Rückwirkung wurden nicht nur bei der Veräußerung eines Betriebes i. S. d. § 16 EStG angewendet, sondern entsprechend auf die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Rahmen des § 17 EStG<sup>6</sup> und § 8 b KStG<sup>7</sup> (2002) sowie auf § 21 UmwStG (1995)<sup>8</sup> übertragen.<sup>9</sup> Alle diese Vorschriften regeln die Besteuerung von Unternehmensveräußerungen und definieren als Veräußerungsgewinn grundsätzlich den Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des (anteiligen) Betriebsvermögens bzw. der Anschaffungskosten übersteigt. Bei allen Veräußerungstatbeständen handelt es sich jeweils um sogenannte einmalige punktuelle Ereignisse, die regelmäßig gesondert (ermäßigt) besteuert werden und deswegen von der laufenden Besteuerung abzugrenzen sind.

Im Anwendungsbereich des § 8 b Abs. 2 KStG ist nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>10</sup> beim Vorliegen von nachträglichen Kaufpreisanpassungen die Veranlagung des Wirtschaftsjahrs zu ändern, in dem die Veräußerung der Beteiligung erfolgte. Eine Definition, unter welchen Voraussetzungen eine „nachträgliche Kaufpreisanpassung“ vorliegen soll, wird dagegen nicht gegeben. Darüber hinaus ist dem im BMF-Schreiben vom 13.03.2008 wiedergegebenen Beispiel zu entnehmen, dass die Finanzverwaltung die Korrekturen ausschließlich im Rahmen des § 8 b KStG, d. h. hinsichtlich der Höhe der steuerbefreiten Einkünfte, auf den Zeitpunkt der Übertragung der Beteiligung vornehmen möchte. Die sich in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen auswirkenden Einkommensänderungen sollen hingegen nicht angepasst werden.

## 2. Entscheidung des Großen Senats vom 19.07.1993<sup>11</sup>

Da der I.<sup>12</sup> und der IV.<sup>13</sup> Senat sich gegen die Annahme eines rückwirkendes Ereignis beim späteren Ausfall einer aus der Veräußerung eines Betriebs entstandenen Forderung aussprachen und an dieser Rechtsprechung festhalten wollten, rief der VIII. Senat des BFH, der beabsichtigte von dieser Rechtsprechung abzuweichen, den Großen Senat an.

### 2.1. Sachverhalt (vereinfacht)

Ein Steuerpflichtiger veräußerte sein Einzelunternehmen zu einem festen Kaufpreis. Der Kaufpreis war teilweise in Raten zu entrichten. Zum Zeitpunkt der Ermittlung des Veräußerungsgewinns lagen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die

zu diesem Zeitpunkt noch ausstehende Restforderung auf den Kaufpreis uneinbringlich werden könnte. Einige Jahre nach der Veräußerung beantragte der Erwerber des Betriebs die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Die Restkaufpreisforderung des Veräußerers fiel in der Folge aus.

### 2.2. Rechtsansicht des Großen Senats

Der Große Senat kommt in seinem Beschluss zu dem Ergebnis, dass ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung vorliegt, wenn die gestundete Kaufpreisforderung für die Veräußerung eines Gewerbebetriebs zu einem nach der Veräußerung liegenden Zeitpunkt ganz oder teilweise uneinbringlich wird.

Ein Steuerbescheid ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Entgegen vorausgegangener höchstrichterlicher Rechtsprechung sind nach Auffassung des Großen Senats darunter auch Umstände zu subsumieren, die nach der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Betrieb eintreten und zwar auch dann, wenn die Kaufpreisforderung von Anfang an eindeutig und klar vereinbart ist.

Für die Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist es nicht erforderlich, dass das spätere Ereignis „im Kern“ bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt war. Weiterhin kommt es nicht darauf an, welche Gründe rechtlicher oder tatsächlicher Art zur Sachverhaltsänderung geführt haben.

Ausschließlich nach dem materiellen Recht ist zu beurteilen, ob eine Änderung des ursprünglichen Sachverhalts den Steuertatbestand überhaupt betrifft und ob darüber hinaus der bereits entstandene materielle Steueranspruch mit steuerlicher Rückwirkung noch geändert werden kann. Bei den laufend veranlagten Steuern sind die aufgrund des Eintritts neuer Ereignisse materiell-rechtlich erforderlichen steuerlichen Anpassungen regelmäßig in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem diese sich ereignen. Einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts kommt ausnahmsweise dann eine rückwirkende steuerliche Bedeutung zu, wenn die einschlägigen materiell-rechtlichen Bestimmungen dies vorsehen. Ein solcher Tatbestand ist insbesondere dann gegeben, wenn dieser an einen einmaligen punktuellen Vorgang anknüpft, wie dies beispielsweise bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebs gegeben ist.

Nach § 16 Abs. 2 EStG gilt bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebs als Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Der Veräußerungsgewinn entsteht bei der Betriebsveräußerung mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließt. Der Begriff „Veräußerungspreis“ entspricht dabei nicht dem vereinbarten, sondern dem tatsächlich erzielten Erlös. Wird der ursprünglich vereinbarte Veräußerungspreis aufgrund von späteren Ereignissen tatsächlich nicht vereinnahmt, so ist dies auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückzubeziehen.

6 Vgl. BFH-Urteile vom 21.12.1993 – VIII R 69/88, BStBl. II 1994, S. 648; vom 19.08.2003 – VIII R 67/02, BStBl. II 2004, S. 107.

7 Vgl. BFH-Urteil vom 22.12.2010 – I R 58/10, BFHE 232, S. 185; FG Köln, Urteil vom 08.05.2013 – 9 K 1272/10; FG Düsseldorf, Urteil vom 31.05.2011 – 6 K 1587/09 K.

8 Vgl. BFH-Urteil vom 19.08.2009 – I R 3/09, BStBl. II 2010, S. 249.

9 Die Grundsätze wurden ebenfalls auf die Veräußerung eines nach § 6 b EStG begünstigten Wirtschaftsguts übertragen, vgl. BFH-Urteil vom 13.09.2000 – X R 148/97, BStBl. II 2001, S. 641.

10 Vgl. BMF-Schreiben vom 13.03.2008 – IV B 7 – S 2750 – a/07/0002, BStBl. I 2008, S. 506.

11 Vgl. BFH-Beschluss vom 19.07.1993, BStBl. II 1993, S. 897.

12 Vgl. z. B. BFH-Urteil vom 24.09.1976 – I R 41/75, BFHE 120, S. 212

13 Vgl. z. B. BFH-Urteil vom 26.06.1985 – IV R 22/83, BFH/NV 1987, S. 24.

### 3. Entscheidung des VIII. Senats des BFH vom 19.08.2003<sup>14</sup>

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 19.08.2003 mit der Frage auseinandergesetzt, unter welchen Voraussetzungen ein Vertrag über die Rückabwicklung eines Anteilskaufvertrages als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anzusehen ist.

Der VIII. Senat des BFH stellt in seinem Urteil heraus, dass die vom Großen Senat im Beschluss vom 19.07.1993<sup>15</sup> aufgestellten Rechtsgrundsätze sich (nur) auf einen Sachverhalt beziehen, bei dem ein Teil der Kaufpreisforderung noch nicht beglichen und damit der Kaufvertrag noch nicht vollständig abgewickelt wurde. Im vorliegenden Sachverhalt ging es allerdings um die Frage, ob auch ein nach der vollständigen Begleichung des Kaufpreises geschlossener Vergleich über die Rückabwicklung und damit verbundener Rückgewähr der jeweils empfangenen Leistung ein rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellt.

#### 3.1. Sachverhalt (vereinfacht)

Mit notariellem Vertrag vom November 1997 wurden sämtliche Anteile von natürlichen Personen an einer GmbH an eine X-GmbH übertragen. Der Kaufpreis war von der X-GmbH zu einem Teil in bar und zum anderen durch Verrechnung bzw. Neugewährung und Abtretung von Darlehen zu erbringen. Darüber hinaus wurden noch verschiedene zukünftige Verpflichtungen geregelt, wonach Darlehen zu gewähren, verrechnen oder zu erhöhen waren. Die getroffenen Vereinbarungen standen unter verschiedenen auflösenden Bedingungen, wonach beispielsweise der Unternehmenskaufvertrag aufzulösen war, sofern die übernommenen Verpflichtungen nicht rechtswirksam und unwiderruflich durchgeführt würden.

Im Nachgang zur Anteilsübertragung kam es zu Unstimmigkeiten zwischen den an der Übertragung der GmbH beteiligten Parteien. Unter anderem wurde – entgegen den Vereinbarungen im ursprünglichen Anteilskaufvertrag – ein von der Erwerberin übernommenes Darlehen im Januar 1999 nicht vereinbarungsgemäß erhöht. Gestritten wurde über die Frage, ob die Voraussetzungen einer auflösenden Bedingung erfüllt waren. Im März 2000 wurde ein notariell beurkundeter Vertrag über die Rückabwicklung des Anteilskaufvertrages geschlossen. Danach sollte der ursprüngliche Vertrag über den Kauf und die Abtretung der GmbH-Anteile rückwirkend aufgehoben und die Verhältnisse vor Abschluss dieses Vertrags wiederhergestellt werden.

Das Finanzamt erließ für 1997 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid, in dem erklärungsgemäß ein Veräußerungsgewinn gemäß § 17 EStG erfasst wurde. Mit Hinweis auf laufende Verhandlungen über die Rückabwicklung des Anteilskaufvertrages wurde gegen diesen Bescheid Einspruch eingelegt. Das Finanzamt wies den Einspruch als unbegründet zurück. Das Finanzamt ging davon aus, dass die

als Rückabwicklungsvertrag bezeichnete Vereinbarung einen neuen und eigens zu beurteilenden Übertragungsvorgang darstellt, selbst dann wenn die im Anteilskaufvertrag vereinbarte auflösende Bedingung eingetreten wäre.

#### 3.2. Rechtsansicht des VIII. Senats

Die Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, welche grundsätzlich die Änderung bereits bestandskräftiger Bescheide regelt, ist sinngemäß auch für Bescheide anzuwenden, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen, rechtzeitig mit dem Einspruch angefochten worden sind oder noch gar nicht erlassen wurden.<sup>16</sup>

Nach Ansicht des VIII. Senats liegt ein rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vor, wenn der vollständig vereinnahmte Kaufpreis aus Gründen zurückzugewähren ist, die in dem ursprünglichen Kaufvertrag selbst angelegt sind.

Unter Hinweise auf weitere Rechtsprechungsnachweise<sup>17</sup> ist nach Ansicht des BFH anerkannt, dass der Eintritt einer auflösenden Bedingung ein rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellen kann. Es kommt entscheidend darauf an, ob eine im ursprünglichen Anteilskaufvertrag geregelte auflösende Bedingung erfüllt ist. Eine auflösende Bedingung ist dann als erfüllt anzusehen, wenn dies zwischen den Vertragsparteien unumstritten ist oder im Rahmen eines anhängigen Zivilprozesses ein entsprechendes Urteil erwirkt wird. Selbst wenn die Vertragsparteien über den Eintritt einer auflösenden Bedingung zunächst unterschiedlicher Auffassung sind, sich aber im Rahmen eines außergerichtlichen Vergleichs auf deren Eintritt und damit auf die Rückabwicklung einigen, stellt dies ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung dar, sofern die Rückabwicklung auch tatsächlich vollzogen wird.

Auf Basis der außergerichtlichen Einigung über das Vorliegen einer auflösenden Bedingung sah der VIII. Senat die Voraussetzungen eines rückwirkenden Ereignisses im vorliegenden Sachverhalt als erfüllt an, da die streitgegenständlichen Regelungen bereits im ursprünglichen Anteilskaufvertrag angelegt waren.<sup>18</sup>

### 4. Entscheidung des VIII. Senats des BFH vom 14.06.2005<sup>19</sup>

In der neueren Rechtsprechung zur Rückwirkung i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO wird regelmäßig auf das Urteil des VIII. Senats vom 14.06.2005 Bezug genommen.

<sup>16</sup> Vgl. so auch BFH-Urteil vom 19.04.2005 – VIII R 68/04, BFHE 209, S. 476, BStBl. II 2005, S. 762.

<sup>17</sup> Vgl. BFH-Urteile vom 26.08.1986 – IX R 6/81, BFHE 148, S. 240, BStBl. II 1987, S. 164, unter 2. der Gründe; vom 01.06.1994 – X R 90/91, BFHE 175, S. 64, BStBl. II 1994, S. 849, unter 3. der Gründe; vom 21.03.1996 – XI R 36/95, BFHE 179, S. 563, BStBl. II 1996, S. 399, unter II.2. der Gründe.

<sup>18</sup> Ähnlich BFH-Urteil vom 19.08.2009, BStBl. II 2010, S. 249 wegen (echter) Streitigkeiten über die Wirksamkeit eines Vertrages oder dessen Inhalt. Der IX. Senat des BFH sah in einem anderen Urteil vom 19.03.2013 – IX R 65/10, BFH/NV 2013, S. 1085 bis 1087 dagegen keinen sachlichen Zusammenhang zwischen der Veräußerung von Anteilen und einer später geleisteten Zahlung, die auf Basis einer Vergleichsvereinbarung fällig wurde, denn Grundlage für den Vergleich war nicht der Veräußerungsvorgang, sondern die Entwertung der Beteiligung, die der Veräußerung vorausging.

<sup>19</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 14.06.2005 – VIII R 14/04, BFHE 210, S. 278, BStBl. II 2006, S. 15.

<sup>14</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 19.08.2003, BFHE 203, S. 309, BStBl. II 2004, S. 107.

<sup>15</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 19.07.1993, BStBl. II 1993, S. 897.

#### 4.1. Sachverhalt (vereinfacht)

Mit notariellem Vertrag vom Dezember 1995 übertrug eine natürliche Person im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ihren Anteil i. H. v. 30 % an einer im Privatvermögen gehaltenen GmbH an ihre vier Kinder. Im Gegenzug wurde ein lebenslanges unentgeltliches Nießbrauchsrecht an den Anteilen eingeräumt sowie die Eintragung einer dinglichen Last in Form von wiederkehrenden Bezügen vereinbart für den Fall, dass der Ehegatte den Übertragenden überleben sollte.

Neben anderen Anteilseignern veräußerten auch die Kinder ihre Anteile an der GmbH mit notariellem Vertrag vom Dezember 1997. Im Nachgang zu der Veräußerung durch die Kinder verzichteten der Übertragende und der Ehegatte gegen eine Einmalzahlung jedes Kindes auf ihre Rechte an den veräußerten Anteilen.

#### 4.2. Rechtsansicht des VIII. Senats

Ein rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO liegt bei einem abgeschlossenen Rechtsgeschäft nur dann vor, wenn der Rechtsgrund für die später geleisteten Zahlungen bereits in dem ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt ist. Erforderlich hierfür ist ein sachlicher Zusammenhang zwischen den zu beurteilenden Rechtsgeschäften.

Der VIII. Senat sah zwischen der Übertragung der belasteten Anteile auf die Kinder im Jahr 1995 und der von diesen für die Ablösung des Nießbrauchsrechts im Jahr 1997 geleisteten Zahlungen keinen erkennbaren sachlichen Zusammenhang. Die spätere Veräußerung der Anteile durch die Kinder sowie die Ablösung der mit den Anteilen im Zusammenhang eingeräumten Rechte beruhten auf neuen Entwicklungen, die im ursprünglichen Vertrag noch keine Berücksichtigung fanden. Es handelt sich daher um zwei getrennte Rechtsgeschäfte, da die Ablösung des Nutzungsrechts nicht in dem Vertrag über die vorweggenommene Erbfolge selbst angelegt war.

Auch wenn das Nießbrauchsrecht später abgelöst wird und der Berechtigte für seinen Verzicht eine Abstandszahlung erhält, hat es der BFH in dem vorgelegten Sachverhalt abgelehnt, für die Übertragung der wesentlichen Beteiligung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts rückwirkend eine Anteilsveräußerung i. S. v. § 17 Abs. 1 EStG des Übertragenden an die Kinder anzunehmen. Ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist daher abgelehnt worden.

#### 5. Entscheidung des IX. Senats des BFH vom 23.05.2012<sup>20</sup>

In dem Urteil vom 23.05.2012 hatte der BFH über die Frage zu entscheiden, ob die im Nachgang zu einer Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft herrührende Erhöhung des Veräußerungspreises aufgrund einer nachträglichen Änderung des ursprünglichen Vertragsinhalts ein rückwirkendes Ereignis darstellt. Der IX. Senat unterscheidet in seinem Urteil

vom 23.05.2012 bei einer nachträglich erfolgten Erhöhung des Veräußerungspreises zwei Fälle, wonach einmal rückwirkende Ereignisse und zum anderen keine rückwirkenden Ereignisse i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vorliegen.

#### 5.1. Sachverhalt (vereinfacht)

Ein i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG beteiligter Steuerpflichtiger verkaufte im Jahr 2000 einen Teilgeschäftsanteil an der A-GmbH an die M-GmbH. Der Gesamtkaufpreis bestand aus einem fixen und einem variablen Bestandteil. Der variable Preisbestandteil war an das Erreichen wirtschaftlicher Ziele (Gesamtüberschuss) geknüpft. Der variable Kaufpreisbestandteil war zu entrichten, wenn eine Zielvereinbarung gemäß einem Fünf-Jahres-Plan [wohl 2000 bis 2004] vollständig erfüllt wird.

Das Finanzamt erließ für den Steuerpflichtigen einen nach § 165 Abs. 1 AO vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000, in dem es den fix vereinbarten Kaufpreis der Besteuerung nach § 17 EStG zugrunde legte.

Die Vertragsparteien einigten sich mit Vereinbarung vom März 2004 auf eine nachträgliche Änderung des Vertragsinhalts. Hintergrund der Änderung war, dass auf Basis der (vorläufigen) Jahresabschlüsse bereits festgestellt wurde, dass der vereinbarte Gesamtüberschuss im Wesentlichen erreicht würde. Der Verkäufer sollte nach dieser Änderungsvereinbarung von der Käuferin einen einmaligen variablen Kaufpreisbestandteil erhalten, sofern nunmehr in dem Zeitraum von 2000 bis 2003 ein bestimmter Gesamtüberschuss auf Basis der testierten Jahresabschlüsse erreicht wird. Der Steuerpflichtige erhielt im Jahr 2004 auf Grundlage der Vereinbarung aus dem Jahr 2004 einen Einmalbetrag ausbezahlt.

Das Finanzamt änderte den Einkommensteuerbescheid rückwirkend für das Jahr 2000 nach § 16 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Der Steuerpflichtige war hingegen der Auffassung, dass der Einmalbetrag nicht rückwirkend, sondern erst im Jahr der Vereinbarung bzw. des Zuflusses im Jahr 2004 der Besteuerung zu unterwerfen sei.

#### 5.2. Rechtsansicht des IX. Senats des BFH

Der IX. Senat des BFH führt in seiner Urteilsbegründung grundsätzlich die Rechtsprechung des Großen Senats vom 19.07.1993<sup>21</sup> fort. Unter Berufung auf frühere BFH-Rechtsprechung<sup>22</sup> kann nach Ansicht des IX. Senat bei nachträglichen vertraglichen Änderungen ein Ereignis mit oder ohne steuerliche Rückwirkung i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vorliegen. Entscheidend ist, welche Vereinbarung über den Veräußerungspreis im Zeitpunkt der Übertragung der Anteile getroffen wird. Ist im Zeitpunkt der Anteilsübertragung keine abschließende Einigung erzielt worden, dann erhöht ein später festgesetzter Mehrbetrag rückwirkend im Jahr der Übertragung den Veräußerungsgewinn. Wird dagegen ein zunächst

<sup>21</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 19.07.1993, BStBl. II 1993, S. 897.

<sup>22</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 17.01.1989 – VIII R 370/83, BFHE 156, S. 103, BStBl. II 1989, S. 563 mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen in Tz. 34 des Urteils.

<sup>20</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 23.05.2012 – IX R 32/11, BStBl. II 2012, S. 675 – vorgehend FG München, Urteil vom 17.03.2011 – 10 K 2394/09.

feststehender Veräußerungspreis nachträglich geändert, dann ist ein Mehrbetrag erst in dem Veranlagungszeitraum zu erfassen, in dem die Erhöhung vereinbart wurde. Mit Hinweis auf das Urteil des BFH vom 14.06.2005<sup>23</sup> liegt nach Ansicht des IX. Senats ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nur dann vor, wenn der Rechtsgrund für die später entstehende Forderung bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt ist.

Der IX. Senat des BFH sieht im vorgelegten Fall den Rechtsgrund für das nachträglich gewährte Entgelt in der Vereinbarung vom März 2004 angelegt und nicht im ursprünglichen Kauf- und Übertragungsvertrag des Jahres 2000. Der Einmalbetrag war demnach nicht im Jahr 2000, sondern erst im Jahr der Änderungsvereinbarung bzw. des Zuflusses (2004) zu erfassen.

## 6. Entscheidung des FG Köln vom 08.05.2013<sup>24</sup>

Unter Fortführung der beschriebenen Rechtsgrundsätze beschäftigt sich das FG Köln mit der Frage, wie sich eine Erhöhung des Kaufpreises auswirkt, die im Nachgang zum Unternehmenskaufvertrag zwischen den Vertragsparteien im Rahmen eines außergerichtlichen Vergleichs festgelegt wurde.

### 6.1. Sachverhalt (vereinfacht)

Eine GmbH & Co. KG (Klägerin) war seit dem Jahr 2005 gewerbesteuerliche und körperschaftsteuerliche Organträgerin der B-GmbH als Organgesellschaft. Gesellschafter der Klägerin waren ausschließlich Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Die B-GmbH veräußerte im Jahr 2006 ihre 100%ige Beteiligung an der A-Holding GmbH und erzielte daraus einen vorläufigen Veräußerungsgewinn.

Der Anteilskaufvertrag enthielt verschiedene aufschiebend bedingte Vereinbarungen, welche die künftige Kooperation der Organgesellschaft und der Käufergruppe betrafen (z. B. Gewährleistungsverpflichtungen, Ausgleichszahlung für den Fall der Nichtausübung von Optionen). Aufgrund von Unstimmigkeiten zwischen der Organgesellschaft und der Käufergruppe wurde im April 2007 ein außergerichtlicher Vergleich geschlossen. Danach war unter anderem eine nachträgliche Kaufpreiszahlung auf die veräußerten Anteile an der A-Holding GmbH durch die Käufer zu leisten; weiterhin entfiel eine Gewährleistungsverpflichtung der Organgesellschaft.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass für die Übertragung der A-Holding GmbH Kaufpreiszahlungen sowie Veräußerungskosten in jedem Veranlagungszeitraum von 2006 bis 2008 einkommenswirksam vereinnahmt bzw. geleistet wurden. Das Finanzamt und die Klägerin stritten im Wesentlichen über zwei Fragen. Zum einen, in welchem Veranlagungszeitraum die aufgrund des außergerichtlichen Vergleichs zusätzlich vereinnahmten Zahlungen sowie die in diesem Zusammenhang angefallenen Veräußerungskosten im

Rahmen des § 8 b KStG zu berücksichtigen waren. Zum anderen, ob zusätzlich auch eine korrespondierende Einkommenskorrektur angezeigt war.

### 6.2. Rechtsansicht des FG Köln

Nach gemeinsamer Auffassung der am Verfahren Beteiligten ist der Rechtsgrund für den außergerichtlichen Vergleich vom April 2007 allein im ursprünglichen Vertrag über die Veräußerung der Anteile an der A-Holding GmbH aus dem Jahr 2006 zu sehen. Im Zeitpunkt der Veräußerung war der Veräußerungspreis noch unklar, da dieser noch an verschiedene aufschiebend bedingte Vereinbarungen geknüpft war. Durch den außergerichtlichen Vergleich wurde der endgültige Veräußerungspreis bestimmt.

Nach Auffassung des FG Köln sind sowohl die auf Basis des außergerichtlichen Vergleichs vom April 2007 resultierende Erhöhung des Erlöses aus der Veräußerung der Geschäftsanteile an der A-Holding GmbH als auch die nachträglich angefallenen Veräußerungskosten rückwirkend im Jahr 2006, in dem die Anteile übertragen wurden, zu berücksichtigen.

Die Rückwirkung der nachträglichen Änderung des Kaufpreises gilt sowohl für die Einkommenskorrektur nach § 8 b Abs. 2 und 3 KStG als auch für die korrespondierende Erfassung der steuerlichen einkommensrelevanten Wirkungen. Die einkommensrelevanten Wirkungen, die sich aus der (nachträglichen) Erfassung der Veräußerungskosten sowie des Kaufpreises in den unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen ergeben, sind ebenfalls außerhalb der Steuerbilanz vorzunehmen und wirken sich im Ergebnis einkommenswirksam nur in dem Jahr der Übertragung der Beteiligung aus.

## 7. Würdigung

### 7.1. Voraussetzungen für das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses

Der Große Senat hat in seinem Beschluss vom 19.07.1993<sup>25</sup> ein rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei einem Ausfall einer gestundeten Kaufpreisforderung für die Veräußerung eines Gewerbebetriebes unabhängig davon bejaht, welche Gründe rechtlicher oder tatsächlicher Art ausschlaggebend für den Forderungsausfall sind. Unerheblich sei auch, ob das spätere Ereignis „im Kern“ bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt war. Bei nachträglichen vertraglichen Änderungen sieht die Rechtsprechung ein rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dagegen nur dann als gegeben an, wenn es einen sachlichen Zusammenhang zwischen den zu beurteilenden Rechtsgeschäften gibt. Der sachliche Zusammenhang ist regelmäßig dann gegeben, wenn die Gründe für die Anpassung des Kaufpreises im ursprünglichen Kaufvertrag selbst bereits angelegt sind. Dieser vermeintliche Widerspruch ist nach hier vertretener Auffassung dahingehend aufzulösen, dass sich die Aussage des Großen Senats (Rückwirkung unabhängig davon, ob das spätere Ereignis bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt

<sup>23</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 14.06.2005, BFHE 210, S. 278, BStBl. II 2006, S. 15.

<sup>24</sup> Vgl. FG Köln, Urteil vom 08.05.2013 – 9 K 1272//10; gegen das Urteil des FG Köln ist Revision beim BFH eingelegt (I R 55/13).

<sup>25</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 19.07.1993, BStBl. II 1993, S. 897.

war) ausschließlich auf den Ausfall einer im Rahmen der Veräußerung eines Betriebs gestundeten Kaufpreisforderung bezieht. Denn selbst wenn der ursprüngliche Kaufvertrag keine Vorkehrungen für einen möglichen Ausfall der Kaufpreisforderung vorsieht, erscheint ein sachlicher Zusammenhang zwischen der ursprünglichen Übertragung des Betriebs und dem späteren Ausfall des gestundeten Teils des Kaufpreises zwingend.

Auch wenn die Rechtsprechung zur steuerlichen Rückwirkung i. S. v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO überwiegend zu den Vorschriften der §§ 16 und 17 EStG ergangen ist, ist davon auszugehen, dass diese Rechtsgrundsätze grundsätzlich auch für Sachverhalte heranzuziehen sind, bei denen ausschließlich Körperschaften als Vertragsparteien auftreten. Eine steuerliche Rückwirkung von nachträglichen vertraglichen Änderungen des Kaufpreises kommt danach nur dann in Betracht, wenn der Rechtsgrund für die Änderung bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt war.

Es ist indes unerheblich, ob es sich um eine nachträgliche Erhöhung oder um eine nachträgliche Minderung des Kaufpreises handelt. Ebenfalls unerheblich ist, ob im Zeitpunkt der Übertragung bereits eine abschließende Einigung über die Höhe des Kaufpreises erzielt wurde oder ob die Höhe des endgültigen Kaufpreises (teilweise) von zukünftigen Ereignissen wie beispielsweise der künftigen Gewinnentwicklung eines Unternehmens abhängen soll.<sup>26</sup> Hängt eine Kaufpreisanpassung im Allgemeinen von aufschiebenden Bedingungen i. S. d. § 158 Abs. 1 BGB ab und erbringt die Vertragspartei bei Eintritt der Bedingung die vereinbarte Gegenleistung, dann ist der Veräußerungsgewinn rückwirkend im Jahr der Übertragung anzupassen.<sup>27</sup> Dabei kann es nicht darauf ankommen, wie die aufschiebende Bedingung im Vertrag bezeichnet wird, sondern einzig, ob diese Regelung als solche als aufschiebende Bedingung zu qualifizieren ist.<sup>28</sup> Auch beim Eintreten von auflösenden Bedingungen i. S. d. § 158 Abs. 2 BGB liegen regelmäßig Ereignisse mit steuerlicher Rückwirkung vor. Es kommt auch nicht darauf an, ob bei Eintritt des nachträglichen Ereignisses der Kaufpreis erst teilweise oder bereits vollständig verrinnahmt wurde.<sup>29</sup> Für das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses kann es ferner nicht darauf ankommen, ob der entsprechende Unternehmenskaufvertrag vorsieht, dass nachträgliche Zahlungen als Anschaffungskosten oder Veräußerungserlös zu behandeln sind.

In der Entscheidung des IX. Senats des BFH vom 23.05.2012<sup>30</sup> lag dem ursprünglichen Kauf- und Übertragungsvertrag aus dem Jahr 2000 neben dem fixen Kaufpreis noch ein variabler Kaufpreisbestandteil zugrunde, der bei der Zielerreichung eines Fünfjahresplans fällig war. Dabei handelt es sich um eine typische Earn-Out-Klausel, wonach der endgültige Kaufpreis von der zukünftigen Entwicklung des Zielunternehmens ab-

hängig gemacht werden soll. Entsprechende Klauseln sind regelmäßig als aufschiebende Bedingungen i. S. d. § 158 Abs. 1 BGB einzuordnen. Sofern der variable Kaufpreis entsprechend dem ursprünglichen Vertragsinhalt gezahlt worden wäre, so hätte auch hier ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung vorgelegen. In dem zu entscheidenden Fall wurde allerdings durch die Vereinbarung aus März 2004 die entsprechende Klausel des Kauf- und Übertragungsvertrags zunächst aufgehoben und dann neu gefasst.<sup>31</sup> Damit wurde ein zunächst feststehender Veräußerungspreis nachträglich geändert. Die Erhöhung des Kaufpreises war entsprechend erst in dem Veranlagungszeitraum 2004 zu erfassen, in dem die Erhöhung vereinbart wurde.

In der Praxis werden primär wirtschaftliche Beweggründe ausschlaggebend für nachträgliche Anpassungen von Unternehmenskaufverträgen sein. Dennoch ergeben sich für die steuerliche Gestaltungspraxis rechtliche Rahmenbedingungen, die es ermöglichen, entsprechende Sachverhalte auch steuerlich zu optimieren. Steuerliche Beweggründe, eine der Übertragung eines Unternehmens später nachfolgende Zahlung rückwirkend im Jahr der Übertragung oder erst in einem späteren Zeitpunkt zu berücksichtigen, können unterschiedlichster Natur und insbesondere davon abhängig sein, welche Vorschriften und Steuersätze in den entsprechenden Veranlagungszeiträumen anzuwenden sind bzw. sein werden. Wird beispielsweise ein zunächst feststehender Veräußerungspreis aufgrund einer nachträglichen vertraglichen Vereinbarung geändert, so wäre diese Anpassung erst zum späteren Zeitpunkt zu berücksichtigen. Wird hingegen eine spätere Zahlung auf Basis einer nicht abschließend oder nicht eindeutigen Regelung im Kauf- und Übertragungsvertrag festgesetzt, dann ist diese Zahlung rückwirkend zu berücksichtigen. Der Frage, ob eine nachträgliche Zahlung, auf dem Eintritt einer im ursprünglichen Kaufvertrag angelegten aufschiebenden Bedingung beruht, oder ob eine ursprüngliche Vereinbarung aufgehoben und neu vereinbart wurde, misst der BFH eine entscheidende Bedeutung bei.<sup>32</sup> Insbesondere wenn es sich bei den Vertragsparteien um fremde Dritte handelt, sollte eine steuerliche Behandlung auf Basis der nachträglichen Vereinbarungen vorgenommen werden können. Dies kann im Einzelfall einen gewissen steuerlichen Gestaltungsspielraum eröffnen.

## 7.2. Korrespondierende Behandlung von steuerlichem Ertrag/Aufwand und Anwendung des § 8 b KStG

Zu den nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebenden Prinzipien der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zählt als Ausdruck des allgemeinen Vorsichtsprinzips nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB und Maßstab für den zeitgerechten Ausweis von Erträgen und Aufwendungen auch das Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung. Eine nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises wirkt sich grundsätzlich nicht rückwirkend, sondern

26 Vgl. BFH-Urteile vom 14.06.2005, BFHE 210, S. 278, BStBl. II 2006, S. 15; vom 27.09.1994, BFHE 175, S. 516.

27 Vgl. BFH-Urteil vom 19.04.2005, BFHE 209, S. 476, BStBl. II 2005, S. 762.

28 Vgl. Diskussion im BFH-Urteil vom 23.05.2012, BStBl. II 2012, S. 675; *Delcker*, DB 1992, S. 2453.

29 Vgl. BFH-Urteil vom 19.08.2003, BFHE 203, S. 309, BStBl. II 2004, S. 107.

30 Vgl. BFH-Urteil vom 23.05.2012, BStBl. II 2012, S. 675.

31 Vgl. FG München, Urteil vom 17.03.2011 – 10 K 2394/09, Rn. 5.

32 Vgl. beispielsweise BFH-Urteil vom 19.08.2003, BStBl. II 2004, S. 107, Rn. 30 f.

erst im Zeitpunkt der Änderung aus.<sup>33</sup> Für die Realisierung einer Forderung kommt es ausschließlich auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise an. Eine Forderung gilt dann als realisiert, wenn sie wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht und am Bilanzstichtag hinreichend sicher ist.<sup>34</sup> Eine abweichende Darstellung in der Steuerbilanz kann nach allgemeinen Grundsätzen nur dann vorgenommen werden, wenn einschlägige steuerliche Vorschriften dies anordnen bzw. ein Wahlrecht einräumen.

Beim Vorliegen rückwirkender Ereignisse geht die Rechtsprechung bei der Veräußerung von Beteiligungen durch Körperschaften davon aus, dass die unter den oben aufgezeigten Voraussetzungen von der handelsrechtlichen Behandlung abweichende steuerliche Beurteilung nicht dem Realisationsprinzip widerspricht.<sup>35</sup> Die Rückwirkung bezieht sich nicht nur auf die außerbilanzielle Einkommenskorrektur nach § 8 b KStG, sondern korrespondierend ist auch der zugrunde liegende steuerliche Ertrag/Aufwand „einkommenswirksam“ zu korrigieren (Korrespondenzprinzip).<sup>36</sup>

Der X. Senat des BFH hat in seinem Urteil vom 13.09.2000<sup>37</sup> eine rückwirkende Änderung des Veräußerungspreises für ein bebaut Grundstück als rückwirkendes Ereignis angesehen und sich entsprechend für eine rückwirkende steuerbilanzielle Anpassung der Rücklage nach § 6 b EStG ausgesprochen. Der I. Senat des BFH spricht sich in seinem Urteil vom 22.12.2010<sup>38</sup> beim Ausfall einer Kaufpreisforderung abstrakt für das vorgenannte Korrespondenzprinzip aus, ohne explizit über die Frage zu entscheiden, ob diese Änderung innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz zu berücksichtigen ist. Das FG Köln<sup>39</sup> ist der Auffassung, dass eine steuerbilanzielle Erfassung eines rückwirkenden Ereignisses nur dann in einer Steuerbilanz vorgenommen werden kann, wenn eine materiellrechtliche Vorschrift wie beispielsweise § 6 b EStG dies vorsieht; dagegen sind die Erträge, die aus nachträglich entstehenden Kaufpreisforderungen entstehen, rückwirkend außerhalb der Steuerbilanz zu erfassen und ebenfalls außerhalb der Steuerbilanz gemäß § 8 b KStG zu korrigieren. Das FG Köln sieht bei nachträglichen Kaufpreiserhöhungen weder eine Möglichkeit noch ein Bedürfnis, diese Änderung innerhalb der Steuerbilanz vorzunehmen.

Teile der Literatur sprechen sich dagegen für eine rückwirkende (steuer-)bilanzielle Korrektur aus.<sup>40</sup> Die Auffassung der Finanzverwaltung, eine entsprechende Einkommenskorrektur generell nicht vorzunehmen (weder innerhalb noch außerhalb der Steuerbilanz), ist entschieden abzulehnen.<sup>41</sup>

Nach Ansicht des Autors sollte sich der BFH in seiner Revisionsentscheidung<sup>42</sup> zum Urteil des FG Köln bei dem Vorliegen von rückwirkenden Ereignissen grundsätzlich für eine korrespondierende Erfassung in der Steuerbilanz aussprechen, die entsprechend das steuerliche Eigenkapital erhöht.<sup>43</sup> Eine Berücksichtigung von rückwirkenden Ereignissen außerhalb der Steuerbilanz erscheint gerade in Fällen, in denen sich rückwirkende Ereignisse in verschiedenen Veranlagungszeiträumen handelsrechtlich niederschlagen, als äußerst unübersichtlich und fehleranfällig. Entgegen der Ansicht des FG Köln besteht darüber hinaus sehr wohl ein „Bedürfnis“, rückwirkende Änderungen in der Steuerbilanz vorzunehmen, da der Steuerbilanz unterschiedliche Funktionen zukommen. Beispielsweise gilt nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG als ausschüttbarer Gewinn das um das gezeichnete Kapital geminderte, in der Steuerbilanz ausgewiesene, Eigenkapital abzüglich des steuerlichen Einlagekontos. Auf Grundlage des ausschüttbaren Gewinns können Leistungen einer Körperschaft entweder als Dividenden (Kapitalertragsteuer) oder als Einlagenrückgewähr (Minderung des Beteiligungsansatzes auf Ebene der empfangenden Gesellschaft) zu qualifizieren sein und können sich insofern auch auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos der Gesellschaft auswirken, vgl. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG. Somit kann eine Korrektur von rückwirkenden Ereignissen außerhalb der Steuerbilanz nicht nur auf Ebene der Gesellschaft selbst, sondern auch auf Ebene ihrer Anteilseigner zu unsystematischen Ergebnissen führen. Sinn und Zweck von rückwirkenden Ereignissen ist es, einen Vorgang in einem Veranlagungszeitraum für steuerliche Zwecke so abzubilden, wie wenn er sich ausschließlich in diesem ereignet hätte. Um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten, sollten rückwirkende Ereignisse das Eigenkapital in der Steuerbilanz erhöhen und demnach in der Steuerbilanz dargestellt werden.

33 A.A. Gosch, der sich bei einer nachträglichen Kaufpreisanpassung i.S.v. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO für eine auch handelsrechtliche Rückwirkung ausspricht, vgl. Gosch, KStG, 2. Auflage 2009, § 8 b, Tz. 195 a.

34 Vgl. Weber-Grellet, in: Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 5, Tz. 270, Stichwort „Forderungen“ mit Rechtsprechungsnachweisen, S. 607; Fey/Deubert, BB 2012, S. 1461.

35 So bereits BFH-Beschluss vom 19.07.1993, BStBl. II 1993, S. 897, Rz. 74.

36 Vgl. BFH-Urteile vom 13.09.2000, BStBl. II 2001, S. 641; vom 22.12.2010, BFHE 232, S. 185; FG Köln, Urteil vom 08.05.2013 – 9 K 1272//10.

37 Vgl. BFH-Urteil vom 13.09.2000, BStBl. II 2001, S. 641.

38 Vgl. BFH-Urteil vom 22.12.2010, BFHE 232, S. 185.

39 Vgl. FG Köln, Urteil vom 08.05.2013 – 9 K 1272//10, Rn. 50 ff des Urteils.

40 Vgl. Pung, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, 78. Erg.-Lfg., August 2013, § 8 b, Tz. 112; Hahne, DStR 2011, S. 955 in seiner Urteilsbesprechung zum BFH-Urteil vom 22.12.2010, BFHE 232, S. 185 für den bonitätsbedingten Ausfall einer Forderung; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, 109. Lfg. 11/2011, § 8 b Rn. 43 c, bildet ein Beispiel und stellt in diesem Zusammenhang die Behandlung nach BMF-Schreiben vom 13.03.2008 sowie des BFH-Urteils vom 22.10.2010 neutral gegenüber.

41 Vgl. Beispielsfall des BMF-Schreibens vom 13.03.2008, BStBl. I 2008, S. 506.

42 Vgl. BFH-Urteil I R 55/13 vorgehend FG Köln, Urteil vom 08.05.2013 – 9 K 1272//10.

43 Die Voraussetzungen einer Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 EStG sollten in Fällen rückwirkender Ereignisse regelmäßig nicht erfüllt sein. Eine Korrektur durch steuerliche Merkposten (Bilanzierungshilfen) sollte sich ebenfalls nicht eignen, da nach Ansicht des BFH diese nicht das steuerbilanzielle Eigenkapital erhöhen, vgl. BFH-Urteil vom 29.08.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, S. 555. Teile der Literatur sprechen sich wohl gegen eine Bilanzänderung bei der Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO aus, vgl. Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, August 2006, § 175, Tz. 284.

**Beispiel**

Die A-GmbH verkauft in 01 sämtliche Anteile an der B-GmbH zu einem vorläufigen Veräußerungspreis von € 2,6 m (Buchwert € 1,3 m). In den Jahren 02 bis 04 entstehen nachträgliche Kaufpreisforderungen sowie Veräußerungskosten, die jeweils als rückwirkendes Ereignis zu qualifizieren sind. Der endgültige Veräußerungsgewinn i. S. d. § 8 b Abs. 2 Satz 2 KStG beträgt € 2 m (€ 4,1 m – € 0,8 m – € 1,3 m).

Jahr	Veräußerungskosten	Kaufpreisforderung	Einkommen vor Anwendung des § 8 b KStG	Steuerbilanzielle Einkommenskorrektur	Korrektur nach § 8 b KStG	Zu versteuerndes Einkommen (zvE)	zvE nach BMF
01	0,2	2,6	$2,4 - 1,3 = 1,1$	$1,5 - 0,6$	$-2 + 0,1$	0,1	-0,8
02	0,2	0,5	0,3	$0,2 - 0,5$	0	0	0,3
03	0,1	0,3	0,2	$0,1 - 0,3$	0	0	0,2
04	0,3	0,7	0,4	$0,3 - 0,7$	0	0	0,4
Summe	0,8	4,1	2,0	0	-1,9	0,1	0,1

Beträge in m€

**8. Zusammenfassung**

Der für steuerliche Zwecke maßgebende Veräußerungspreis eines Unternehmens ist regelmäßig nicht der vereinbarte, sondern der tatsächlich erzielte Betrag. Eine nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises kann ein Ereignis mit oder ohne steuerliche Rückwirkung darstellen. Der Ausfall einer aus einer Unternehmensveräußerung resultierenden Forderung ist stets als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO einzustufen. Dagegen kommt es bei nachträglichen vertraglichen Änderungen entscheidend darauf an, ob der Rechtsgrund für das spätere Ereignis bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt ist. Dies eröffnet einen gewissen Gestaltungsspielraum.

Beim Vorliegen von rückwirkenden Ereignissen sollten nicht nur die Einkommenskorrektur nach § 8 b KStG, sondern auch die zugrunde liegenden „Einkommenswirkungen“ zurückzubeziehen sein. Ob die dem rückwirkenden Ereignis zugrunde liegenden Einkommenswirkungen innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz zu erfassen sind, ist umstritten. Der Autor spricht sich für eine Erhöhung des steuerbilanziellen Eigenkapitals sowie eine Korrektur innerhalb der Steuerbilanz aus. Eine Korrektur außerhalb der Steuerbilanz birgt das Risiko von unsystematischen Folgeeffekten, die sowohl die Ebene der Gesellschaft als auch die der Anteilseigner betreffen können. Der BFH sollte sich in seinem Revisionsverfahren I R 55/13 daher beim Vorliegen von rückwirkenden Ereignissen grundsätzlich für eine Korrektur innerhalb der Steuerbilanz mit entsprechender Erhöhung des steuerbilanziellen Eigenkapitals aussprechen. Darüber hinaus wäre es zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber eine klare Rechtslage schaffen würde.