
Datum: 13.10.2016
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1087/14 K,G,F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2016:1013.9K1087.14K.G.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Streitig ist die steuerliche Behandlung von Nebenkosten zur Anschaffung eigener Aktien im Streitjahr 2011. 2

Die Klägerin ist eine börsennotierte Aktiengesellschaft, deren Wirtschaftsjahr den Zeitraum vom 01.11. bis 31.10. des Folgejahres umfasst. 3

Auf der Grundlage einer Ermächtigung der Hauptversammlung vom2008 beschloss der Vorstand der Klägerin am2008, Aktien im Umfang von bis zu 10 % des Grundkapitals bis zum 31.12.2009 am Markt zurückzukaufen. Zum 31.10.2010 hielt die Gesellschaft eigene Aktien in Höhe von ... % des Grundkapitals. Sämtliche eigenen Aktien wurden im Geschäftsjahr 2010/2011 über die Börse veräußert. 4

Die Klägerin aktivierte die eigenen Aktien zunächst in der Steuerbilanz zum 31.10.2010 gemäß § 265 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs in der Fassung vor dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – HGB a.F. – mit den Anschaffungskosten in Höhe von 23.662.100,26 € (einschließlich Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 101.602,62 €). Aufgrund der handelsrechtlichen Neuregelungen zum Bilanzausweis eigener Geschäftsanteile durch das BilMoG in § 272 Abs. 1a HGB n.F. wurde zum 01.11.2010 in der 5

handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz der Aktivposten „Eigene Anteile“ aufgelöst und erfolgsneutral gegen das gezeichnete Kapital sowie Rücklagen gebucht. Aufgrund der Veräußerung der eigenen Aktien im Geschäftsjahr 2010/2011 entfiel der Ausweis nach § 272 Abs. 1b Satz 1 HGB n.F. Der den Nennbetrag übersteigende Betrag des Veräußerungserlöses wurde anteilig in die Rücklagen und der darüber hinausgehende Betrag von 23.626.459,20 € wurde in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB n.F. eingestellt. Den Erlös aus der Veräußerung erfasste die Klägerin steuerneutral im Eigenkapital. Die Nebenkosten der Veräußerung in Höhe von 400.000 € wurden als Aufwand des Geschäftsjahres gebucht. Mit dem Hinweis, dass der handelsrechtliche Abschluss gemäß § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) maßgebend für die Steuerbilanz sei und es keine abweichenden steuerrechtlichen Regelungen gebe, übernahm die Klägerin die handelsrechtliche Behandlung auch für ihre steuerrechtliche Beurteilung. Den Zugang zu den Rücklagen i.H.v. 23.626.459,20 € (Veräußerungsgewinn ohne Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten und Veräußerungskosten) erfasste die Klägerin im Jahr 2011 als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG).

Im Rahmen einer nachfolgenden Betriebsprüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernprüfung C (KonzBp) vertrat dieses demgegenüber die Auffassung, es sei ein Veräußerungsgewinn i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG aus dem Verkauf der eigenen Anteile für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 wie folgt entstanden: 6

Veräußerungserlös eigene Aktien	47.186.956,80 €		7
./. Anschaffungskosten		./. 23.560.497,64 €	8
./. Anschaffungsnebenkosten		./. 101.602,62 €	9
./. Veräußerungskosten		./. <u>400.000,00 €</u>	10
Veräußerungsgewinn		23.124.856,58 €	11
Dementsprechend seien gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG			12
nicht abziehbare Betriebsausgaben anzusetzen i.H.v.			13
5 % von 23.124.856,58 €		<u>1.156.242,83</u>	14
€			

Insgesamt ergebe sich aus dem Rückerwerb und der Veräußerung der eigenen Aktien im Streitjahr 2011 die nachfolgende Einkommenserhöhung: 15

nicht abziehbare Betriebsausgaben			16
gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG		1.156.242,83 €	17
bislang zu Unrecht gewinnmindernd erfasste			18
Anschaffungsnebenkosten			19
101.602,62 €			
bislang zu Unrecht gewinnmindernd erfasste			20
Veräußerungskosten		<u>400.000,00 €</u>	21
			22

€

- Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 08.02.2013 Bezug genommen. 23
- Der Beklagte folgte zunächst der Auffassung der KonzBp und erließ jeweils mit Datum vom 13.03.2013 und gestützt auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) einen entsprechend geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2011, einen Bescheid über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.10.2011 und einen Gewerbesteuermessbescheid 2011. 24
- Die dagegen eingelegten Einsprüche hatten insoweit Erfolg als der Beklagte nunmehr unter Berücksichtigung des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 27.11.2013 (BStBl I 2013, 1615) die Auffassung vertrat, dass die Ausbuchung der eigenen Aktien zum 01.11.2010 steuerrechtlich als Kapitalherabsetzung zu behandeln sei, die mangels einer Kaufpreiszahlung in dem betreffenden Wirtschaftsjahr bei Anwendung des § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG weder zu einer Verminderung des Sonderausweises, noch zu einer Erhöhung des Einlagekontos führe (BMF-Schreiben vom 04.06.2003, BStBl I 2003, 366, Rz. 37, 39). Der über den Nennwert hinausgehende Teil des Buchwerts führe durch die Verringerung des Betriebsvermögens rechnerisch zu einer Verminderung des ausschüttbaren Gewinns und damit zu einer früheren Verwendung eines ggf. bestehenden Einlageguthabens. Die Weiterveräußerung der eigenen Anteile sei als Kapitalmaßnahme zu behandeln. Danach sei in Höhe des Nennkapitals eine ordentliche Kapitalerhöhung anzunehmen. In Höhe des über den Nennwert der Anteile hinausgehenden Verkaufspreises müsse ein entsprechender Zugang zum steuerlichen Einlagekonto berücksichtigt werden. Die Verkaufskosten seien mangels Anwendbarkeit des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG voll als Betriebsausgaben abziehbar. 25
- Demgegenüber sah sich der Beklagte zu einer Abhilfe in Bezug auf die Anschaffungsnebenkosten außerstande. Aufgrund der Neufassung des § 272 HGB sei nach dem Erwerb der eigenen Anteile ein aktivischer Ausweis der erworbenen Anteile mit korrespondierendem Ausweis einer Rücklage für eigene Anteile – unabhängig vom Zweck des Erwerbs – nicht mehr zulässig. Dementsprechend sei der Ausweis von im Übergangszeitpunkt gehaltenen eigenen Anteilen beim Übergang auf das neue Recht an § 272 Abs. 1a HGB n.F. anzupassen. Hierfür sei die Rücklage für eigene Anteile aufzulösen und der frei werdende Betrag einer frei verfügbaren Rücklage zuzuführen. Zudem sei das gezeichnete Kapital um den Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden sei, den rechnerischen Nennwert der eigenen Anteile zu reduzieren. Ein darüber hinausgehender Betrag sei gegen frei verfügbare Rücklagen zu verrechnen. Damit einhergehend müssten die eigenen Anteile ausgebucht werden. Unter Geltung des § 272 HGB a.F. habe die Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass die steuerliche Behandlung eigener Anteile davon abhängen, ob die Anteile zur Weiterveräußerung oder zur Einziehung erworben worden seien (BMF-Schreiben vom 02.12.1998, BStBl I 1998, 1509). In diesem BMF-Schreiben (Rz. 12 ff.) sei auch eine Regelung hinsichtlich späterer Einziehung getroffen worden, welche der oben beschriebenen Regelung entspreche. Nach neuem Recht werde eine Kapitalherabsetzung unterstellt, nach altem Recht sei die Umbuchung aufgrund eines Einziehungsbeschlusses vollzogen worden. Nach Rz. 15 des BMF-Schreiben vom 27.11.2013 habe die Einziehung erfolgsneutral zu erfolgen. Die Umstellung auf das BilMoG erfolge erfolgsneutral (vgl. Art. 67 Abs. 6 BilMoG; s.a. die Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer – IDW – zu den Übergangsregelungen des BilMoG, IDW RS HFA 28, DB, 26

Beilage 4 zu Heft 17 vom 30.04.2010, S. 18: Verrechnung mit den frei verfügbaren Rücklagen). Damit seien die Anschaffungsnebenkosten von 101.602,62 € nicht als Aufwand sondern erfolgsneutral zu behandeln.

Aufgrund der vorgenannten Erwägungen ging der Beklagte nunmehr von einem um 1.556.242,40 € geminderten zu versteuernden Einkommen bzw. Gewerbeertrag aus. Das steuerliche Einlagekonto wurde um 23.524.856,80 € erhöht. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidungen vom 12.03.2014 Bezug genommen. 27

Mit ihrer dagegen erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, die Anschaffungsnebenkosten zu den eigenen Anteilen i.H.v. 101.602,62 € müssten als Aufwand und damit gewinnmindernd berücksichtigt werden. Außerdem sei das steuerliche Einlagekonto um denselben Betrag zu erhöhen. 28

Aus der gesetzlichen Neuregelung in § 272 Abs. 1a, 1b HGB n.F. folge zwingend, dass bei der Klägerin mit Beginn des Geschäftsjahres 2010/2011 die eigenen Anteile mit den Eigenkapitalkonten der Gesellschaft zu verrechnen gewesen seien. Damit hätten die eigenen Anteile ihren Charakter als selbständige Vermögensgegenstände eingebüßt und diese bilanzielle Behandlung wirke wie eine Kapitalherabsetzung. Die Veräußerung der eigenen Anteile habe der Gesetzgeber handelsrechtlich wie eine Kapitalerhöhung geregelt. Damit sei handelsrechtlich zwingend kein Veräußerungsgeschäft zu erfassen, welches in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden müsse. Es sei lediglich bestimmt worden, dass die Anschaffungskosten Aufwand des Geschäftsjahres würden und dass Veräußerungskosten ebenfalls als Aufwand zu behandeln seien. Die übrigen Beträge seien über Eigenkapitalkonten zu bilanzieren. Die Vorgänge würden vom Gesetzgeber als gesellschaftsrechtlich veranlasst vorgegeben. 29

Da in den steuerrechtlichen Vorschriften keine steuerlichen Sonderregelungen zur Behandlung eigener Anteile zu finden seien, bedeute dies auf Grund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nach § 5 EStG, dass der handelsrechtliche Jahresüberschuss der Besteuerung zu Grunde zu legen sei. Dieser Überschuss enthalte grundsätzlich bei eigenen Anteilen keine Vorgänge aus dem Erwerb bzw. der Veräußerung solcher Anteile, mit Ausnahme der Anschaffungsnebenkosten bzw. der Veräußerungskosten. Entsprechend der handelsrechtlichen Beurteilung (kein Vermögensgegenstand) könnten die eigenen Anteile auch steuerlich nicht mehr als Wirtschaftsgut beurteilt werden. Damit liege keine Anschaffung eines Wirtschaftsgutes und bei Veräußerung in Höhe des die Anschaffungskosten übersteigenden Betrages kein Gewinn i.S. des § 8b Abs. 2 KStG vor. 30

Zu den Anschaffungsnebenkosten bestimme § 272 Abs. 1a Satz 3 HGB n.F. eindeutig, dass diese handelsrechtlich als Aufwand zu erfassen seien. Mangels anderweitiger steuerlicher Vorschriften gelte die handelsrechtliche Behandlung der Anschaffungsnebenkosten auch für das Steuerrecht. Gegenteiliges lasse sich insbesondere nicht aus Art. 67 Abs. 6 des Einführungsgesetzes zum HGB (EGHGB) ableiten, wonach Aufwendungen oder Erträge aus der erstmaligen Anwendung der §§ 274, 306 HGB mit Gewinnrücklagen zu verrechnen seien. Die §§ 274, 306 HGB beträfen die Behandlung latenter Steuern. Im Streitfall gehe es jedoch nicht um latente Steuern, sondern um Anschaffungsnebenkosten erworbener eigener Anteile. Ein Hinweis auf die hier maßgebende Vorschrift des § 272 Abs. 1a HGB n.F. fehle in Art. 67 Abs. 6 EGHGB. Eine Regelungslücke, die eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des Art. 67 Abs. 6 EGHGB über den eindeutigen Wortlaut hinaus ermögliche, sei nicht ersichtlich. Auch die vom Beklagten zitierte IDW-Stellungnahme vertrete die erfolgsneutrale Verbuchung nur mit der „Unwesentlichkeit der Beträge“ ohne dafür eine gesetzliche Regelung zu bezeichnen. Die dort weiter vertretene 31

Ansicht, dass zwischen Anschaffungsnebenkosten, die vor und nach Inkrafttreten des BilMoG entstanden seien, unterschieden werden könne, sei mangels gesetzlicher Regelung unhaltbar. Außerdem sei der hier streitgegenständliche Betrag auch nicht unwesentlich. Das IDW halte die zitierte Buchungsweise lediglich für sachgerecht. Ein Zwang zur erfolgsneutralen Verbuchung lasse sich daraus aber nicht ableiten.

Entgegen der Ansicht des Beklagten sei die hier in Rede stehende Frage der Bilanzierung von eigenen Anteilen auf Grund der Neuregelung des BilMoG nicht mit der Einziehung eigener Anteile vergleichbar. 32

Im Ergebnis müssten deshalb aufgrund des eindeutigen Wortlauts des § 272 Abs. 1a HGB n.F. die Anschaffungsnebenkosten als Aufwand handels- und steuerrechtlich berücksichtigt werden. Entsprechend erhöhe sich das steuerliche Einlagenkonto um 101.602,62 €. 33

Die Berichterstatterin hat die Beteiligten mit Schreiben vom 01.07.2016 darauf hingewiesen, dass das BMF-Schreiben vom 27.11.2013 (BStBl I 2013, 1615) im Schrifttum zwar vielfach auf Zustimmung gestoßen sei, aber auch nicht unerhebliche Gegenstimmen vorlägen. Deshalb werde in der mündlichen Verhandlung auch zu erörtern sein, ob dem vorgenannten BMF-Schreiben im Ansatz zu folgen sei. 34

Der Senat hat den Rechtsstreit am 13.10.2016 mündlich verhandelt und dabei zu erkennen gegeben, dass er eine Abweichung von dem vorstehend zitierten BMF-Schreiben ernsthaft erwäge. Der Prozessbevollmächtigte der Klägerin hat daraufhin beantragt, die Sache zu vertagen und ihm eine Schriftsatzfrist einzuräumen. Er wolle die Angelegenheit nochmals mit der Mandantin besprechen. 35

Die Klägerin beantragt in der Sache, 36

- 1. den Körperschaftsteuerbescheid 2011 und den Gewerbesteuermessbescheid 2011, jeweils vom 13.03.2013 und in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 12.03.2014, dahingehend zu ändern, dass das körperschaftsteuerliche Einkommen und der Gewerbeertrag um 101.602,62 € herabgesetzt werden, 37
- 2. den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG vom 13.03.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.03.2014 dahingehend zu ändern, dass das steuerliche Einlagekonto um 101.602,62 € erhöht wird, 39
- 3. hilfsweise, die Revision zuzulassen. 40

Der Beklagte beantragt, 41

die Klage abzuweisen, 42

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 43

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung und macht ergänzend Folgendes geltend: Die Klägerin habe die Grundsätze des BilMoG zu Recht erstmalig in dem Geschäftsjahr 2010/2011 angewandt. Nach dem Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 Satz 1, erster Halbsatz EStG seien die eigenen Anteile auch steuerbilanziell nicht mehr als Wirtschaftsgut mit den Anschaffungskosten zu aktivieren, sondern sie minderten stets das 44

gezeichnete Kapital. Im Hinblick auf die regelmäßig gegebene Unwesentlichkeit der Beträge sei es sachgerecht, nach altem Recht aktivierte Anschaffungsnebenkosten beim Übergang auf die Bilanzierung von eigenen Anteilen nach dem HGB n.F. erfolgsneutral gegen frei verfügbare Rücklagen auszubuchen (IDW Fachnachrichten 12/2009, 642, Rn. 50 und 51).

Entscheidungsgründe

45

Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Bescheide verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Im Ergebnis hat der Beklagte den steuerlichen Gewinn der Klägerin zu Recht nicht um die Anschaffungsnebenkosten der von der Klägerin vor Geltung des BilMoG erworbenen eigenen Anteile gemindert. Gleichermaßen ist im Ergebnis nicht zu beanstanden, dass das steuerliche Einlagenkonto nicht um diese Anschaffungsnebenkosten erhöht wurde.

46

I. Der Senat ist nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen an einer Sachentscheidung gehindert. Dem Vertagungsantrag der Klägerin war nicht zu entsprechen.

47

Nach § 227 der Zivilprozessordnung (ZPO) i.V.m. § 155 FGO kann das Gericht aus erheblichen Gründen auf Antrag oder von Amts wegen einen Termin aufheben oder verlegen bzw. eine Verhandlung vertagen. Liegen solche Gründe vor, verdichtet sich die in dieser Vorschrift grundsätzlich eingeräumte Ermessensfreiheit des Gerichts zu einer Rechtspflicht (BFH-Beschluss vom 02.08.2016 X B 10/16, juris). Im Streitfall hat die Klägerin jedoch keinen erheblichen Grund für die Vertagung der Verhandlung bezeichnet, d.h. insbesondere nicht angegeben, dass sie ohne ihr Verschulden an einer sachdienlichen Vorbereitung der Verhandlung gehindert war (vgl. § 227 Abs. 1 Satz 2 ZPO). Da die mündliche Verhandlung zur abschließenden Erörterung der Sach- und Rechtslage bestimmt ist, kann der fristgemäß geladene Beteiligte nicht darauf vertrauen, dass eine mündliche Verhandlung vertagt wird, um ihm Gelegenheit zu einem weiteren Sachvortrag zu geben, für den er bei hinreichender Vorbereitung hätte Vorsorge treffen müssen (BFH-Beschluss vom 18.11.2011 V B 25/11, BFH/NV 2012, 257). Vorliegend hat die Berichterstatterin mit Schreiben vom 30.06.2016 (und damit rechtzeitig vor der mündlichen Verhandlung am 13.10.2016) darauf hingewiesen, dass in der mündlichen Verhandlung auch zu erörtern sein werde, ob dem BMF-Schreiben vom 27.11.2013 (BStBl I 2013, 1615) im Ansatz zu folgen ist. Der Prozessbevollmächtigte der Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung weder den Zugang dieses Hinweises bestritten noch substantiiert dargelegt, aus welchen Gründen er gleichwohl nicht zur abschließenden Erörterung der anstehenden Rechtsfragen in der Lage sei.

48

II. Die handelsrechtliche Neuregelung der Erfassung eigener Anteile im handelsrechtlichen Jahresabschluss durch das BilMoG führt im Streitjahr 2011 nicht zu einer Minderung des steuerlichen Gewinns der Klägerin in Höhe der Anschaffungsnebenkosten der von ihr zuvor erworbenen eigenen Anteile (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG, § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG, § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG –).

49

1. Die Klägerin hat die erworbenen eigenen Anteile in der Steuerbilanz des dem Streitjahr vorhergehenden, am 31.10.2010 endenden Wirtschaftsjahres zu Recht mit den Anschaffungskosten in Höhe von 23.662.100,26 €, d.h. einschließlich der Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 101.602,62 €, aktiviert. Denn vor der Geltung des BilMoG waren eigene Anteile einer Kapitalgesellschaft, welche diese nicht zur Einziehung erworben hatte, als Wirtschaftsgut mit den Anschaffungskosten einschließlich der Anschaffungsnebenkosten zu bilanzieren. Dies ist auch zwischen den Beteiligten unstrittig.

50

51

a) Eigene Anteile waren bis zum BilMoG zumindest dann handelsrechtlich als Vermögensgegenstände gemäß § 265 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 266 Abs. 2 B III.2. HGB a.F. in der dem Anteilserwerb folgenden Bilanz als Umlaufvermögen zu aktivieren, wenn sie nicht zur Einziehung erworben wurden; auf der Passivseite war nach § 266 Abs. 3 A III. 2. HGB a.F. die in § 272 Abs. 4 Satz 1 HGB a.F. vorgeschriebene Rücklage zu bilden (vgl. BFH-Urteil vom 20.01.2016 II R 40/14, BFHE 252, 453, BFH/NV 2016, 848). Diese handelsrechtlichen Vorschriften waren körperschaftsteuerrechtlich nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG auch für die Steuerbilanz maßgebend (BFH-Urteil in BFHE 252, 453, BFH/NV 2016, 848). Gleiches galt über § 7 Satz 1 GewStG für die Gewerbesteuer. Dementsprechend waren eigene Anteile steuerrechtlich als Wirtschaftsgüter im bilanzsteuerrechtlichen Sinne anzusehen und zu aktivieren, falls sie nicht zur Einziehung erworben wurden (BFH-Urteile vom 23.02.2005 I R 44/04, BFHE 209, 123, BStBl II 2005, 522; in BFHE 252, 453, BFH/NV 2016, 848; BMF-Schreiben vom 02.12.1998, BStBl I 1998, 1509; weitergehend auch für zur Einziehung bestimmte Anteile Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 8b Rz. 201; wohl auch Gosch in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8b Rz. 163 und Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rz. 129a). Bei Veräußerungsgeschäften und Teilwertabschreibungen waren auch bei eigenen Anteilen § 8b Abs. 2, 3 KStG zu beachten (Gosch in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz. 580; § 8b Rz. 163; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rz. 199).

Auf der Ebene des Gesellschafters stellte die Veräußerung seiner Anteile an die Gesellschaft bzw. der Erwerb von eigenen Anteilen der Gesellschaft ein Veräußerungs- bzw. Anschaffungsgeschäft dar. 52

Der Erwerb eigener Anteile durfte auf der Ebene der Gesellschaft im Ergebnis i. d. R. nicht zu einer Gewinnminderung führen (BFH-Urteile vom 06.12.1995 I R 51/95, BFHE 179, 326, BStBl II 1998, 781 zur Teilwertabschreibung; vom 29.07.1992 I R 31/91, BFHE 169, 407, BStBl II 1993, 369 zur Einziehung; zu Ausnahmen s. Gosch in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz. 577, 579). Insbesondere minderte auch ein Erwerb von den Gesellschaftern zu einem überhöhten Preis bei der Kapitalgesellschaft nicht den Gewinn, weil eine etwaige Teilwertabschreibung als verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu beurteilen bzw. seit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens wegen § 8b Abs. 3 KStG steuerlich nicht zu berücksichtigen war. Auf der Ebene des Gesellschafters führte ein derartiger Erwerb durch die Kapitalgesellschaft zu einem unangemessen hohen Preis zu einer verdeckten Gewinnausschüttung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 07.08.2000 I R 14/99, BFHE 192, 524, BStBl II 2001, 258; BMF-Schreiben vom 02.12.1998, BStBl I 1998, 1509). Wurden die eigenen Anteile zu einem unangemessen niedrigen Entgelt an die bisherigen Gesellschafter veräußert, lag eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG bei der Kapitalgesellschaft und eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG bei dem Gesellschafter vor, wenn die Anteile zu einem höheren Preis an Dritte hätten verkauft werden können (BFH-Urteil vom 31.10.1990 I R 47/88, BFHE 162, 546, BStBl II 1991, 255; BFH-Beschlüsse vom 03.03.2009 I B 51/08, BFH/NV 2009, 1280; vom 03.03.2010 I B 102/09, BFH/NV 2010, 1131; vom 27.07.2010 I B 61/10, BFH/NV 2010, 2119). Entsprechendes galt bei einer Veräußerung an die neuen Gesellschafter (Gosch in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz. 579). Der Erwerb eigener Anteile unter dem angemessenen Wert konnte nach dem BFH-Urteil in BFHE 252, 453, BFH/NV 2016, 848 zu einer Einlage führen. 53

b) Für das am 31.10.2010 endende Geschäftsjahr/Wirtschaftsjahr hat die Klägerin zutreffend noch die vorgenannten Bilanzierungsgrundsätze zugrunde gelegt. Zum zeitlichen Anwendungsbereich der Neuregelungen durch das BilMoG vgl. nachfolgend unter II.2.a)aa). 54

2. Entgegen der Ansicht der Klägerin rechtfertigt die handelsrechtliche Neuregelung der Erfassung eigener Anteile im handelsrechtlichen Jahresabschluss durch das BilMoG keine Minderung des im Streitjahr 2011 anzusetzenden steuerlichen Gewinns um die Anschaffungsnebenkosten (101.602,62 €) der von ihr zuvor erworbenen eigenen Anteile. 55

Die handelsrechtliche Neuregelung der Erfassung eigener Anteile durch das BilMoG (vgl. dazu unter a) hat jedenfalls für eigene Anteile, die nicht zur Einziehung bestimmt sind, nichts daran geändert, dass diese handelsrechtlich als Vermögensgegenstand und steuerrechtlich als Wirtschaftsgut anzusehen sind. Der Senat kann offen lassen, ob das nach dem HGB i.d.F. des BilMoG (HGB n.F.) geltende handelsrechtliche Aktivierungsverbot auch steuerrechtlich zu einem Aktivierungsverbot führt (vgl. dazu unter b). Selbst wenn Letzteres zu bejahen wäre, wären ausgehend von den Regelungen in § 8b Abs. 2, 3 KStG und unter Berücksichtigung des Art. 3 des Grundgesetzes (GG) etwaige bilanzielle Gewinnminderungen (oder verhinderte Gewinnerhöhungen) aufgrund der handelsrechtlichen Neuregelungen für Zwecke der Besteuerung außerbilanziell zu korrigieren (vgl. dazu unter c). 56

a) Die Klägerin ist zutreffend davon ausgegangen, dass die von ihr erworbenen eigenen Anteile (eigene Aktien) handelsrechtlich erstmals in ihrem Geschäftsjahr 2010/2011 nach Maßgabe des HGB n.F. zu bilanzieren waren und sie die Anschaffungsnebenkosten für die eigenen Anteile in diesem Geschäftsjahr handelsrechtlich als Aufwand behandeln durfte. 57

aa) Nach § 272 Abs. 1a HGB n.F. ist der Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, der rechnerische Wert von erworbenen eigenen Anteilen in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Aufwendungen, die Anschaffungsnebenkosten sind, sind Aufwand des Geschäftsjahres. Ergänzend bestimmt § 272 Abs. 1b HGB n.F., dass nach der Veräußerung der eigenen Anteile der Ausweis nach § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB n.F. entfällt. Ein den Nennbetrag oder den rechnerischen Wert übersteigender Differenzbetrag aus dem Veräußerungserlös ist bis zur Höhe des mit den frei verfügbaren Rücklagen verrechneten Betrages in die jeweiligen Rücklagen einzustellen. Ein darüber hinausgehender Differenzbetrag ist in die Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB n.F. einzustellen. Die Nebenkosten der Veräußerung sind Aufwand des Geschäftsjahres. 58

§ 272 Abs. 1a, Abs. 1b HGB n.F. ist erstmals auf Jahresabschlüsse für das nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 S. 1 EGHGB). Wahlweise sind die Regelungen nach Art. 66 Abs. 3 letzter Satz EGHGB allerdings auch bereits auf Jahresabschlüsse für nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Nach Art. 67 Abs. 7 EGHGB sind Aufwendungen aus der Anwendung des Art. 66 EGHGB in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „außerordentliche Aufwendungen“ und Erträge hieraus gesondert unter dem Posten „außerordentliche Erträge“ anzugeben. 59

bb) Im Streitfall ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstrittig, dass § 272 Abs. 1a, Abs. 1b HGB n.F. erstmals für das am 01.11.2011 beginnende Wirtschaftsjahr 2010/2011 der Klägerin galt. Das Wahlrecht zu einer früheren Anwendung der Neuregelung hat die Klägerin nicht ausgeübt. Da der Jahresabschluss für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 auf den 31.10.2011 aufzustellen war, könnte zwar grundsätzlich fraglich sein, ob die Anpassungen an die gesetzliche Neuregelung bereits zum 01.11.2011 (Beginn des Wirtschaftsjahres) vorzunehmen waren oder zum Ende des Wirtschaftsjahres. Da die Klägerin die eigenen Anteile jedoch bereits im Wirtschaftsjahr 2010/2011 wieder veräußert hat, waren die 60

Auswirkungen der gesetzlichen Neuregelung aber unabhängig von der vorgenannten Frage bereits im Wirtschaftsjahr 2010/2011 zu berücksichtigen.

Ausgehend von § 272 Abs. 1a HGB n.F. hat die Klägerin die Anschaffungsnebenkosten der eigenen Anteile handelsrechtlich zu Recht als Aufwand behandelt. Dessen Satz 3 regelt ausdrücklich, dass Aufwendungen, die Anschaffungsnebenkosten sind, Aufwand des Geschäftsjahres darstellen. 61

Zwar soll es nach einer Stellungnahme des IDW (IDW RS HFA 28, vgl. DB, Beilage Nr. 4 zu Heft 17 vom 30.4.2010, S. 18) betreffend die Umstellung auf das neue Bilanzrecht im Hinblick auf die regelmäßig gegebene Unwesentlichkeit der Beträge sachgerecht sein, nach altem Recht aktivierte Anschaffungsnebenkosten beim Übergang auf die Bilanzierung von eigenen Anteilen nach dem HGB i.d.F. des BilMoG erfolgsneutral gegen frei verfügbare Rücklagen auszubuchen. In dieselbe Richtung geht möglicherweise das BMF-Schreiben vom 27.11.2013 (BStBl I 2013, 1615 Tz. 24), wenn dort zur „Anpassung an BilMoG-Grundsätze“ allgemein – ohne die Anschaffungsnebenkosten gesondert anzusprechen – ausgeführt wird, die frei verfügbaren Rücklagen seien in Höhe des über den Nennbetrag hinausgehenden Buchwerts der eigenen Anteile zu vermindern. Die Klägerin sieht die Ausbuchung der Anschaffungsnebenkosten über die frei verfügbaren Rücklagen aber zu Recht als nicht geboten an. Die Neuregelung des BilMoG gilt grundsätzlich auch für bereits zuvor erworbene eigene Anteile. § 272 Abs. 1a Satz 3 HGB n.F. sieht die Anschaffungsnebenkosten als Aufwand an. Zwar soll es sich um Aufwand „des Geschäftsjahres“ handeln, und damit normalerweise um Aufwand des Geschäftsjahres, in dem die Anschaffungsnebenkosten angefallen sind. Daraus lässt sich jedoch nicht ableiten, dass für den Übergang auf die Grundsätze des BilMoG die Anschaffungsnebenkosten keinen Aufwand darstellen sollten. Eine dahingehende gesetzliche Übergangsregelung fehlt. Dies rechtfertigt die uneingeschränkte Anwendung der gesetzlichen Neuregelung auch hinsichtlich der Beurteilung der Anschaffungsnebenkosten als Aufwand. Es ist kein Grund ersichtlich, insoweit nur speziell hinsichtlich der Anschaffungsnebenkosten zwischen bereits erworbenen eigenen Anteilen und solchen Anteilen zu differenzieren, die erst nach Inkrafttreten des BilMoG erworben worden sind. Dass der Übergang zum neuen Recht zu einem besonderen Aufwand führen kann, belegt Art. 67 Abs. 7 EGHGB. Gegenteiliges lässt sich nicht mit dem Hinweis begründen, die Anschaffungsnebenkosten seien regelmäßig unwesentlich. Immerhin waren sie für den Gesetzgeber so wesentlich, dass er sie einer Sonderregelung zugeführt und gerade keine Verrechnung mit den freien Rücklagen zugelassen hat. Außerdem dürfte die Frage der „Wesentlichkeit“ relativ und absolut zu sehen sein und zumindest absolut betrachtet ist ein Betrag von rd. 101.000 € nicht unwesentlich. 62

b) Der Senat kann aus den unter c) dargestellten Gründen offen lassen, ob das nach dem HGB i.d.F. des BilMoG geltende handelsrechtliche Aktivierungsverbot für eigene Anteile auch steuerrechtlich zu einem Aktivierungsverbot führt oder ob eigene Anteile von der Kapitalgesellschaft steuerrechtlich weiterhin unverändert mit den Anschaffungskosten einschließlich der Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren sind, so dass die handelsrechtlichen Anpassungen an das BilMoG bereits in der Steuerbilanz nicht zu einer Gewinnminderung in Höhe der Anschaffungsnebenkosten führen würden. 63

aa) Die Klägerin hat als Kapitalgesellschaft ihren Gewinn gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. §§ 4, 5 EStG zu ermitteln. Gewinn ist danach der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen 64

anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt. Die GoB ergeben sich vornehmlich aus den „Vorschriften für alle Kaufleute“ der §§ 238 ff. HGB. Für Kapitalgesellschaften sind zusätzlich die einschlägigen „Ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften“ der §§ 264 ff. HGB heranzuziehen. Darunter fallen, soweit ihnen materielle Bedeutung zukommt, auch die Vorschriften über die Gliederung der Bilanz (§§ 266 ff. HGB) und der Gewinn- und Verlustrechnung (§§ 275 ff. HGB, vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2005 I R 3/04, BFHE 211, 339, BStBl II 2008, 809). Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen sind gemäß § 5 Abs. 6 EStG zu befolgen, allerdings geht § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG den Bestimmungen des EStG über die (ergebniswirksame) Entnahme vor (BFH-Beschluss vom 26.10.1987 GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, 354). In den Betriebsvermögensvergleich sind nur aktive und passive Bilanzposten einzubeziehen, die Betriebsvermögen i.S. des § 4 Abs. 1 EStG sind (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 35. Aufl., § 5 Rz. 22). Eine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz besteht deshalb weder hinsichtlich der Kapitalrücklage (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2005 I R 3/04, BFHE 211, 339, BStBl II 2008, 809) noch bezüglich des steuerrechtlichen Einlagebegriffs (BFH-Urteil vom 15.04.2015 I R 44/14, BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769).

bb) Die von einer Kapitalgesellschaft erworbenen eigenen Anteile stellen auch nach der Neuregelung ihrer bilanziellen Behandlung durch das BilMoG handelsrechtlich Vermögensgegenstände und – da der steuerliche Begriff des Wirtschaftsguts grundsätzlich dem handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstandes entspricht (BFH-Beschluss vom 07.08.2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632, 635) – steuerlich Wirtschaftsgüter dar. 65

Nach der BFH-Rechtsprechung zählen zu den Wirtschaftsgütern Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die einer selbständigen Bewertung zugänglich sind, in der Regel eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können (BFH-Urteil vom 10.03.2016 IV R 41/13, BFHE 253, 337, BFH/NV 2016, 1346; das Erfordernis der Mehrjährigkeit des Vorteils verneinend BFH-Urteil vom 26.11.2014 X R 20/12, BFHE 202, 256, BStBl II 2015, 325 m.w.N.). 66

Diese Voraussetzungen für die Annahme eines Wirtschaftsguts/Vermögensgegenstands erfüllen die eigenen Anteile zumindest dann, wenn ihr Erwerbzweck in der Weiterveräußerung oder vergleichbaren Verwendungen (z.B. der Abfindung von Anteilseignern in Umwandlungsfällen oder der Beteiligung von Arbeitnehmern am Unternehmen) besteht (vgl. Gosch in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8b Rz. 163a; ders., a.a.O., § 8 Rz. 576; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rz. 129b; Blumenberg/Roßner, GmbHR 2008, 1079; Schmidtman, StuW 2010, 286, 292; Wiese/Lukas, GmbHR 2014, 238; Johannemann/Herr, BB 2015, 2158; Briese, GmbHR 2016, 49; s.a. Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 28 KStG Rz. 118; a.A. Schiffers, GmbHR 2014, 79; G. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG, § 8 Rz. 483). Dabei knüpft die letztgenannte Einschränkung an den Doppelcharakter der eigenen Anteile an, die sowohl echte Vermögenswerte wie bloße Korrekturposten zum Eigenkapital sein können (Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 28 KStG Rz. 51d). Doch ist zu bedenken, dass der Begriff des Vermögensgegenstands/Wirtschaftsguts lediglich konkrete Möglichkeiten/Vorteile voraussetzt, und es von daher allenfalls geboten erscheint, auf der Ebene der Gesellschaft solchen eigenen Anteilen die Eigenschaft eines Vermögensgegenstandes/Wirtschaftsguts abzusprechen, die zur Einziehung bestimmt sind. 67

Unabhängig von den vorgenannten Differenzierungen sind die eigenen Anteile aufgrund der ausdrücklichen Regelungen in § 272 Abs. 1a HGB n.F. handelsrechtlich allerdings nicht aktivierungsfähig, d.h. für sie gilt handelsrechtlich ein Aktivierungsverbot (Briese, GmbHR 2016, 49; Schmidtman, StuW 2010, 286; Reiner in Münchener Kommentar zum HGB, 3. Aufl., § 272 Rz. 21). Ob insoweit Besonderheiten beim Eigenhandel von Kreditinstituten gelten könnten (vgl. dazu Johannemann/Herr, BB 2015, 2158), ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

cc) Der erkennende Senat lässt offen, ob das handelsrechtliche Aktivierungsverbot für eigene Anteile auch für die Steuerbilanz maßgeblich ist. 68

Nach den unter aa) dargestellten allgemeinen Grundsätzen würde das handelsrechtliche Aktivierungsverbot für eigene Anteile zwar gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG grundsätzlich auch zu einem steuerrechtlichen Aktivierungsverbot führen. Steuerlicher Ansatzpunkt für eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips speziell bezogen auf eigene Anteile könnte allerdings § 5 Abs. 6 EStG sein, wonach die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen zu befolgen sind (vgl. dazu Briese, GmbHR 2016, 49). Andererseits ist die Bedeutung der Vorschriften über die Entnahmen und Einlagen für das Maßgeblichkeitsprinzip nicht zweifelsfrei, weil Entnahmen und Einlagen auch als außerbilanzielle Gewinnkorrekturen verstanden werden könnten (so Wassermeyer, GmbHR 1998, 157; Gosch in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz. 395; R 7.1 Abs. 1 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015; a.A. Briese, GmbHR 2006, 1136 m.w.N.), die keinen Einfluss auf die Ermittlung des Unterschiedsbetrags i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG haben, und deshalb möglicherweise keinen Einfluss auf die Bilanzansätze auszuüben vermögen. 69

Wollte man gleichwohl von einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bezogen auf eigene Anteile ausgehen, wären die von der Klägerin erworbenen eigenen Anteile bis zu deren Veräußerung weiter mit den Anschaffungskosten einschließlich der Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren. Letztere würden vor der Veräußerung den Gewinn somit nicht mindern, sondern wären erst im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen. Im Ergebnis ergäbe sich unter Berücksichtigung des § 8b Abs. 2, 3 KStG der von der Betriebsprüfung ermittelte Mehrgewinn i.H.v. 1.657.845,45 €, dessen vollständiger Ansatz wegen des im gerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots jedoch nicht in Betracht käme. 70

Die vorgenannte Frage bedarf nach Auffassung des erkennenden Senats im vorliegenden Streitfall aber keiner abschließenden Entscheidung. Denn selbst wenn das handelsrechtliche Aktivierungsverbot für eigene Anteile auch für die Steuerbilanz gelten sollte, bedürfte es aus den unter c) dargestellten Gründen außerbilanzieller Korrekturen nach Maßgabe des § 8b Abs. 2, 3 KStG, die im Ergebnis ebenfalls zu der von der Betriebsprüfung ermittelten Gewinnerhöhung führen würden, die wegen des im gerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots aber wiederum nicht in vollem Umfang angesetzt werden dürfte. 71

c) § 8b Abs. 2, 3 KStG findet auch auf solche Änderungen des Unterschiedsbetrags i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG Anwendung, die im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung solcher eigener Anteile entstehen, die – wie im vorliegenden Streitfall – nicht zum Zwecke der Einziehung erworben wurden. Damit steht im Streitfall § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG einer Minderung des steuerlichen Gewinns der Klägerin um die Nebenkosten der Anschaffung der eigenen Anteile entgegen. 72

aa) Seit dem BilMoG qualifiziert das Handelsrecht den Erwerb und die Veräußerung eigener Anteile als Kapitalmaßnahmen. Diese Änderung durch das BilMoG beruhte nicht nur auf 73

spezifisch handelsrechtlichen Erwägungen (rechtsformunabhängige Erfassung eigener Anteile/Aktien, Kapitalerhaltungsgesichtspunkte), sondern auch darauf, dass „dem wirtschaftlichen Gehalt des Rückkaufs bzw. der Veräußerung eigener Anteile als Auskehrung frei verfügbarer Rücklagen an die Anteilseigner beziehungsweise wirtschaftlicher Kapitalerhöhung handelsbilanziell Rechnung getragen“ werden sollte, vgl. Bundestags-Drucksache 16/10067, 65 f.). Steuerliche Änderungen wurden mit dem BilMoG nicht angestrebt, sondern sollten nach der Begründung des Gesetzentwurfs vielmehr durch entsprechende steuerliche Regelungen vermieden werden (Bundestags-Drucksache 16/10067, 41).

Die handelsrechtliche Sichtweise des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile erscheint steuerrechtlich nicht zwingend, weil der Handelsbilanzausweis immer nur die anteilserwerbende Gesellschaft, nicht aber – wie im Steuerrecht – auch den oder die Gesellschafter berührt. Im Steuerrecht fehlt eine Regelung, die entsprechend dem Handelsrecht eine Behandlung des Eigenanteilserwerbs als Kapitalherabsetzung oder als Teilliquidation einfordern würde (so krit. auch Gosch in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 17 EStG Rz. 55; Gosch in Gosch, KStG, § 8b Rz. 163a; anders aber eventuell Gosch in Gosch, KStG § 8 Rz. 576). Aus der Sicht des Anteilseigners werden in den Fällen einer fremdüblichen Kaufpreisbemessung die von ihm an die Gesellschaft abgetretenen eigenen Anteile nicht aus gesellschaftlichen Gründen eingelegt bzw. aufgegeben, sondern ihm geht es um eine eigennützige Verwertung seiner Anteile im Rahmen eines Veräußerungsgeschäfts. 74

Dementsprechend wird für die Ebene des Anteilseigners im Ergebnis von der ganz herrschenden Meinung zutreffend die Auffassung vertreten, auch nach dem BilMoG verbleibe es steuerrechtlich bei den zuvor geltenden Grundsätzen. Der Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft zu einem fremdüblichen Preis stelle für den Anteilseigner ein Veräußerungsgeschäft dar und die Veräußerung eigener Anteile durch die Gesellschaft müsse beim Anteilseigner als Anschaffungsgeschäft beurteilt werden, d.h. auf der Ebene des Anteilseigners handele es sich nicht um Einlagen/Kapitalmaßnahmen (vgl. BMF-Schreiben vom 27.11.2013, BStBl I 2013, 1615, Rz. 20, und bereits zuvor BMF-Schreiben vom 02.12.1998, BStBl I 1998, 1509, Rz. 19, 24; Gosch in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 17 Rz. 55; ders. in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8b Rz. 163a; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rz. 129b; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rz. 51u; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 28 KStG Rz. 40; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 28 KStG Rz. 119; Wiese/Lukas, GmbHR 2014, 238; Blumenberg/Lechner, DB 2014, 141; a.A. G. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG, § 8 Rz. 488: Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft auch auf der Ebene des Anteilseigners wie eine Kapitalherabsetzung zu beurteilen; vgl. auch Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 04.11.2015 1 K 1214/13, EFG 2016, 288, wonach selbst eine Zwangseinziehung von GmbH-Anteilen auf der Ebene des Anteilseigners als entgeltliche Anteilsveräußerung und nicht als Teilliquidation zu beurteilen ist). 75

Die Folgen des BilMoG für die steuerliche Beurteilung des Erwerbs eigener Anteile, die nicht zur Einziehung bestimmt sind, sowie für die spätere Veräußerung derartiger eigener Anteile sind auf der Ebene der Kapitalgesellschaft hingegen umstritten. 76

Nach Auffassung des BMF (Schreiben vom 27.11.2013, BStBl I 2013, 1615, Rz. 8 ff.) und einer Vielzahl von zustimmenden Stimmen im Schrifttum (vgl. z.B. Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8b KStG Rz. 64; Richter in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Rz. 613; Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 28 KStG Rz. 40; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 77

35. Aufl., § 5 Rz. 270 „Eigene Anteile“; Krumm in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG Rz. 740 „Eigene Anteile“; Blumenberg/Lechner, DB 2014, 141; Mayer/Wagner, DStR 2014, 571; Müller/Reinke, DStR 2014, 711) muss die steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile der Betrachtungsweise im Handelsrecht folgen. Danach sollen auch steuerlich der Erwerb und die Veräußerung eigener Anteile nicht als Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang, sondern wie eine Kapitalherabsetzung oder Kapitalerhöhung zu behandeln sein. Die Weiterveräußerung der eigenen Anteile führe nicht zu einem steuerlichen Veräußerungsgewinn (BMF-Schreiben vom 27.11.2013, a.a.O., Rz. 13). Eine Anwendung des § 8b Abs. 2, 3 KStG wird deshalb abgelehnt (Schiffers, GmbHR 2014, 79; Blumenbert/Lechner, DB 2014, 141; Schmidtmann, StuW 2010, 286; G. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG, § 8 Rz. 490; M. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG, § 8b Rz. 162; Harle/Kuhlmann in Ernst & Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Fach 4 „Eigene Anteile“ Rz. 19). Unangemessene Kaufpreise zugunsten des Anteilseigners beurteilt das vorgenannte BMF-Schreiben wohl nur noch als verdeckte Gewinnausschüttungen auf der Gesellschafterebene, da in dessen Rz. 12, 15 lediglich verdeckte Gewinnausschüttungen „im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG“ angesprochen werden (ebenso die Auslegung des BMF-Schreibens durch Klingebiel in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Anhang zu § 8 Abs. 3 Rz. 8; a.A. zur Auslegung Schmidtmann, Ubg 2014, 326, und G. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG, § 8 Rz. 491). Ausdrücklich hält das BMF-Schreiben in Rz. 18 fest: „Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung der eigenen Anteile sind als Betriebsausgaben abziehbar, soweit sie angemessen sind.“ (zustimmend zum Abzug der Anschaffungsnebenkosten als Betriebsausgaben z.B. Schiffers, DB 2014, 79).

Die Gegenauffassung sieht die nicht zum Zwecke der Einziehung erworbenen eigenen Anteile hingegen nicht nur weiter als Wirtschaftsgüter an (vgl. dazu bereits oben unter II.2.b,bb), sondern beurteilt deren Erwerb und Veräußerung nicht als Kapitalmaßnahme, sondern als Anschaffungs- bzw. Veräußerungsgeschäft, auf das § 8b KStG Anwendung findet (Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rz. 129b; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rz. 200; Johannemann/Herr, BB 2015, 2158; Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, KStG § 8b Rz. 274; Hüttemann in FS Herzig, 2010, S. 596, 607; Siebert/Ivzhenko-Siebert, FR 2012, 285).

78

bb) Der erkennende Senat folgt auf der vorliegend in Rede stehenden Ebene der Gesellschaft nicht der Verwaltungsansicht und herrschenden Meinung, sondern der Gegenauffassung. Nach dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte des § 8b KStG bezieht dieser sich auch auf die Veräußerung von eigenen Anteilen (vgl. unter aaa) und die Anwendung des § 8b Abs. 2, 3 KStG führt selbst dann zu in sich schlüssigen außerbilanziellen Korrekturen, wenn das handelsrechtliche Aktivierungsverbot für die Steuerbilanz gelten würde (vgl. unter bbb). Die Beurteilung des Handels mit eigenen Anteilen als Veräußerungsgeschäft und nicht als Kapitalmaßnahme ermöglicht außerdem eine sachgerechte parallele Behandlung auf der Gesellschafts- und der Gesellschafterebene (vgl. unter ddd). Die Anwendung des § 8b Abs. 2, 3 KStG trägt des Weiteren dem verfassungsrechtlichen Grundsatz einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Rechnung (vgl. unter eee). Schließlich wird damit von vornherein ausgeschlossen, dass eigene Anteile als Gestaltungsmittel zur Vermeidung der Rechtsfolgen des § 8b Abs. 2, 3 KStG eingesetzt werden können (vgl. unter fff).

79

aaa) § 8b Abs. 2 KStG bezieht sich nach seinem Wortlaut und seiner Entstehungsgeschichte auch auf die Veräußerung von eigenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Geregelt wird in dieser Norm die Steuerbefreiung der „Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer

80

Körperschaft ...“. Diese Fassung gilt seit dem Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001 (UntStFG, BGBl I 2001, 3858), während die Steuerbefreiung zuvor für „Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer anderen Körperschaft ...“ vorgesehen war. Die Änderung durch das UntStFG sollte klarstellen, dass sich die Veräußerungsgewinnbefreiung auch auf den Verkauf von eigenen Anteilen erstreckt (Bundestags-Drucksache 14/6882, S. 36). Findet aber § 8b Abs. 2 KStG auf eigene Anteile Anwendung, gilt dies gleichermaßen für § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, der sich auf Gewinnminderungen im Zusammenhang „mit dem in Absatz 2 genannten Anteil“ bezieht. § 8b KStG ist weder durch noch im Zusammenhang mit dem BilMoG geändert worden. Da das BilMoG grundsätzlich das Handels-/Gesellschaftsrecht betrifft und nicht (unmittelbar) das Steuerrecht, kann im vorliegenden Zusammenhang auch nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass die jüngere Regelung der älteren, spezielleren Norm vorgeht (vgl. Siebert/Ivzhenko-Siebert, FR 2012, 285).

bbb) Die Anwendung des § 8b Abs. 2, 3 KStG auf den Handel mit eigenen Anteilen führt selbst dann zu in sich schlüssigen Ergebnissen, wenn das handelsrechtliche Aktivierungsverbot für die Steuerbilanz übernommen wird. 81

Der Erwerb eigener Anteile bewirkt aufgrund des Abgangs der entsprechenden Geldmittel eine Minderung des Unterschiedsbetrags i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG, falls die eigenen Anteile wegen des handelsrechtlichen Aktivierungsverbots auch steuerlich nicht aktiviert werden dürfen. Diese bilanzielle Gewinnminderung wird durch das Handelsrecht nicht ausgeschlossen, weil – wie dargelegt – das Maßgeblichkeitsprinzip sich nicht auf die Kapitalkonten bezieht (vgl. auch, wenngleich letztlich doch a.A. und dem Handelsrecht folgend Briese, GmbHR 2016, 49). Die vorgenannte bilanzielle Gewinnminderung steht im Zusammenhang mit den eigenen Anteilen und ist deshalb bei der Ermittlung des Einkommens (d.h. des steuerlichen Gewinns) nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht zu berücksichtigen (Siebert/Ivzhenko-Siebert, FR 2012, 285). Die letztgenannte Norm regelt zwar nur ein Abzugsverbot für substanzbezogene Gewinnminderungen (BFH-Urteil vom 04.02.2014 I R 32/12, BFH/NV 2014, 1090), doch fallen darunter steuerrechtlich alle Aufwendungen, die in einem so engen Zusammenhang mit dem Anteilserwerb stehen, dass sie als Anschaffungskosten bzw. Anschaffungsnebenkosten anzusehen sind (vgl. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rz. 304). 82

Der Senat verkennt nicht, dass im Fall einer Veräußerung eigener Anteile der entsprechende Zugang von Geldmitteln zu einer Erhöhung des Unterschiedsbetrages i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG führt, dem kein Wegfall eines „Buchwerts“ gegenübersteht. Daraus folgt nach Auffassung des erkennenden Senats allerdings nicht zwingend, dass die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns im Sinne des § 8b Abs. 2 Satz 1, 2 KStG (der Bemessungsgrundlage für die Höhe des 5%-igen Abzugsverbots nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG ist) ohne einen Minderungsbetrag in Höhe der Anschaffungskosten (einschließlich Anschaffungsnebenkosten) der eigenen Anteile zu erfolgen hätte. Vielmehr knüpft § 8b KStG in anderen Zusammenhängen daran an, ob sich bestimmte Aufwendungen bereits in früheren Jahren steuerlich ausgewirkt haben oder nicht (vgl. § 8b Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 8 KStG). Des Weiteren hat sich auch bei anderen Normen, die außerbilanzielle Gewinnkorrekturen vorsehen, wie insbesondere bei dem Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, die Notwendigkeit ergeben, unter Umständen später außerbilanzielle Gegenkorrekturen vorzunehmen (vgl. dazu BMF-Schreiben vom 28.05.2002, BStBl I 2002, 603; Gosch in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz. 405 ff.; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8 Rz. 318 ff.). Bezogen auf die vorliegend in Rede stehenden Sachverhalte erscheint es deshalb möglich und geboten, die Nichtabziehbarkeit 83

der Unterschiedsbetragsminderung im Zeitpunkt des Erwerbs eigener Anteile bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns– wie einen Buchwert – mindernd zu berücksichtigen (Siebert/Ivzhenko-Siebert, FR 2012, 285).

Damit ergeben sich unter Anwendung des § 8b Abs. 2, 3 KStG sowohl bei dem Erwerb wie bei der der Veräußerung eigener Anteile letztlich dieselben steuerlichen Ergebnisse (einschließlich der Höhe der nichtabziehbaren Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG) wie im Fall des Erwerbs und der Veräußerung von Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften. 84

Der Senat verkennt nicht, dass sich das vorgenannte Ergebnis nicht ohne weiteres auf eigene Anteile übertragen lässt, die gegebenenfalls § 8b Nr. 7 und 8 KStG unterfallen, d.h. auf die § 8b Abs. 2, 3 KStG bereits deshalb keine Anwendung findet, weil die Anteile Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten, Lebens- oder Krankenversicherungen zuzurechnen sind. Die dortigen Besonderheiten (wie etwa die in § 8b Nr. 7 KStG vorausgesetzte kurzfristige Handelsabsicht, die in einem Widerspruch zur Annahme einer Kapitalmaßnahme stehen könnte) sind jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. 85

ccc) Das BFH-Urteil vom 30.11.2005 I R 3/04 (BFHE 211, 339, BStBl II 2008, 809; vgl. auch BFH-Urteile vom 30.11.2005 I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; vom 25.08.2010 I R 103/09, BFHE 231, 57, BStBl II 2011, 215) steht der vorgenannten Beurteilung des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile als Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäfte (und nicht als Kapitalmaßnahmen) nicht entgegen. Dort war über ein Aufgeld bei der Ausgabe von Optionsanleihen zu entscheiden. Der BFH nahm insoweit eine Einlage an, weil die dem Erwerber der Optionsanleihe verschaffte Rechtsposition ein Bezugsrecht für neue Anteile an der Gesellschaft begründe, welches grundsätzlich den Gesellschaftern selbst zustehe. Damit fehle es an einem Mittelzufluss im betrieblichen Bereich, denn ein solcher würde ein Austauschverhältnis im eigenen geschäftlichen Bereich der Kapitalgesellschaft voraussetzen, welches bei Einräumung einer – ausschließlich von den Altgesellschafter, nicht hingegen von der Gesellschaft abgeleiteten – Anwartschaft auf den Erwerb neuer Aktien an dieser Gesellschaft ausscheide. Der Gesellschaft fließe zwar das Optionsentgelt zu; eine Leistung zu Lasten ihres eigenen Betriebsvermögens erbringe sie jedoch nicht. Ausgehend von der Annahme des erkennenden Senats, dass es sich bei erworbenen eigenen Anteilen (weiterhin) um Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter handelt (die lediglich einem handelsrechtlichen und eventuell gleichermaßen einem steuerlichen Aktivierungsverbot unterliegen), erbringt eine Kapitalgesellschaft jedoch eine Leistung zu Lasten ihres eigenen Betriebsvermögens, wenn sie erworbene eigene Anteile veräußert. Auch die Hingabe von Wirtschaftsgütern, die einem Aktivierungsverbot unterliegen (wie neben den eigenen Anteilen z.B. auch selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens i.S. des § 5 Abs. 2 EStG), führt zu einer Verminderung des eigenen Betriebsvermögens und kann deshalb dem betrieblichen Bereich zuzuordnen sein. 86

ddd) Nur die von § 8b KStG zugrunde gelegte Beurteilung des Handels mit eigenen Anteilen als Veräußerungsgeschäft (und nicht als Kapitalmaßnahme) ermöglicht eine sachgerechte parallele Behandlung auf der Gesellschafts- und der Gesellschafterebene. 87

Wie schon unter II.2.b)bb) dargelegt, stellt der Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft zu einem fremdüblichen Preis für den Anteilseigner trotz der handelsrechtlichen Änderungen durch das BilMoG steuerlich ein Veräußerungsgeschäft und keine Einlage/Kapitalmaßnahme dar. Bereits die unterschiedliche Qualifizierung eines Rechtsgeschäfts aus der jeweiligen Sicht des Geschäftspartners (als Veräußerungsgeschäft aus der Sicht des Anteilseigners, als 88

Kapitalmaßnahme aus der Sicht der Kapitalgesellschaft) überzeugt nicht (G. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG, § 8 Rz. 488; vgl. auch Johannemann/Herr, BB 2015, 2158) und erscheint im Übrigen selbst bei einem Erwerb eigener Anteile zum Zweck der Einziehung nicht zwingend (vgl. BMF-Schreiben vom 02.12.1998, BStBl I 1998, 1509, Rz. 21: Anschaffungsgeschäft bei der Gesellschaft; a.A. Mayer/Wagner, DStR 2014, 571).

Darüber hinaus knüpft die Besteuerung der Einkünfte der Gesellschafter an das auf der Ebene der Kapitalgesellschaft gesondert festzustellende steuerliche Einlagekonto an (§ 20 Abs. 1 Satz 3 EStG i.V.m. §§ 27 ff. KStG). Wäre die handelsrechtliche Beurteilung des Erwerbs und der Veräußerung von eigenen Anteilen als Kapitalmaßnahme für die Gesellschaft auch steuerlich zu übernehmen, würde es an einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung fehlen, welche Konsequenzen daraus für das steuerliche Einlagekonto zu ziehen sind. § 28 KStG trifft nach seinem Wortlaut nur förmliche Nennkapitalerhöhungen und –herabsetzungen, nicht aber die Fälle des § 272 Abs. 1a und 1b HGB n.F. (Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 28 KStG Rz. 40).

89

Soweit die Finanzverwaltung die aus ihrer Sicht fehlenden Bestimmungen zum steuerlichen Einlagekonto durch eine Analogie zu § 28 KStG schließen will (BMF-Schreiben vom 27.11.2013, BStBl I 2013, 1615, Rz. 9 ff., 14; zustimmend Berninghaus, a.a.O., § 28 KStG Rz. 40; Bauschatz in Gosch, KStG, 3. Aufl., § 28 Rz. 43; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 28 KStG Rz. 51e; a.A. Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 28 Rz. 122), erscheint dies insbesondere deshalb bedenklich, weil die Regelungen des § 28 KStG gerade nicht einfach übernommen, sondern die in § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG vorgesehene vorrangige Sonderausweisminderung und die Ausschüttungsfiktion nach § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG keine Anwendung finden sollen. Darüber hinaus führt die im BMF-Schreiben vorgesehene steuerliche Behandlung des Erwerbs und der Weiterveräußerung eigener Anteile zu einer Minderung des ausschüttbaren Gewinns und zu einem früheren Zugriff auf das steuerliche Einlagekonto (vgl. dazu Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 28 KStG Rz. 51e/1; Ott, DStR 2014, 673, 676 ff.; ders., DStR 2016, 227; Empfehlungen der Ausschüsse zum Entwurf eines Investmentsteuerreformgesetzes – InvStRefG –, Bundesratsdrucksache 119/1/16, S. 3). Ausgehend von dem rechtlichen Ansatz des BMF, wonach es sich bei dem Erwerb und der Veräußerung von eigenen Anteilen auch steuerlich nur auf der Ebene der Gesellschaft um Kapitalmaßnahmen handeln soll, mögen die Abweichungen von § 28 KStG zwar wegen der Beurteilung als Veräußerungsgeschäft beim Anteilseigner im Ansatz konsequent sein (so Berninghaus, a.a.O., § 28 KStG Rz. 40; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 28 KStG Rz. 51e). Dies ändert aber nichts daran, dass fraglich erscheint, ob überhaupt eine Gesetzeslücke besteht und ob bejahendenfalls noch eine erlaubte „Lückenausfüllung“ vorliegt oder die Grenzen einer zulässigen Analogie überschritten werden (eine Analogie ablehnend G. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG, § 8 Rz. 488; zweifelnd auch Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 28 Rz. 122; Schiffers, GmbHHR 2014, 79, 82). Analogie ist die Ausdehnung der einer einzelnen Gesetzesnorm oder dem Regelungsplan mehrerer Vorschriften zu entnehmenden Prinzipien (Gesetzes- oder Rechtsanalogie) auf Fälle, die von den im Gesetz entschiedenen Fällen nur unwesentlich abweichen (BFH-Urteil vom 15.02.1990 IV R 13/89, BFHE 160, 229, BStBl II 1990, 621). Voraussetzung ist das Vorliegen einer Lücke im Gesetz in Form einer planwidrigen Unvollständigkeit, wobei die Gesetzeslücke auch erst zu einem späteren Zeitpunkt entstehen kann (vgl. BFH-Urteil vom 26.01.2006 V R 70/03, BFHE 213, 74, BStBl II 2006, 387; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 351). Bezogen auf die hier in Rede stehenden Rechtsfragen sollen nach der Verwaltungsauffassung und herrschenden Meinung aus einer lediglich formalen Änderung der Bilanzausweises eigener Anteile im Handelsrecht

90

durch das BilMoG steuerlich erhebliche (steuerwirksame) Folgerungen gezogen werden, die dem Wortlaut und System der unverändert fortgeltenden steuerlichen Regelungen (Einbeziehung der Veräußerung eigener Anteile in den Anwendungsbereich des § 8b KStG; Sonderregelungen für Kapitalmaßnahmen in § 28 KStG nur für förmliche Nennkapitalerhöhungen und –herabsetzungen) widersprechen. Im Vergleich dazu erscheint es dem erkennenden Senat vorzugswürdig, es bei den bisherigen Wertungen des § 8b Abs. 2, 3 KStG auch nach dem BilMoG zu belassen, wodurch in Bezug auf das steuerliche Einlagenkonto von vornherein keine Gesetzeslücke entsteht und es mithin keiner Eingriffe in den Regelungsgehalt der §§ 27 ff. KStG bedarf.

eee) Nicht zuletzt lässt es der verfassungsrechtliche Grundsatz einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit geboten erscheinen, die Anwendung des § 8b Abs. 2, 3 KStG auch auf den Handel einer Kapitalgesellschaft mit eigenen Anteilen zu erstrecken. 91

(1) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Im Bereich des Steuerrechts wird der weitreichende Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers durch zwei Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Diese Gebote gelten auch im Bereich der Körperschaftsteuer (BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224). Sie betreffen aber nicht nur den Gesetzgeber, sondern gleichermaßen den Gesetzesvollzug und die Rechtsprechung, wenn für vergleichbare Sachverhalte offene steuerliche Tatbestandsmerkmale zu konkretisieren sind (vgl. BVerfG-Beschluss vom 10.11.1999 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151). 92

(2) Mit den vorgenannten Grundsätzen wäre es nicht vereinbar, Anschaffungsnebenkosten und Veräußerungskosten betreffend den Handel mit eigenen Anteilen steuerwirksam zum Abzug zuzulassen und vom pauschalen 5%igen Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG abzusehen, das Veräußerungsgeschäft als solches aber als steuerneutrale Kapitalmaßnahme zu beurteilen. Aus handelsrechtlicher Sicht mag zwar aus Vorsichtsgründen eine Beurteilung als Kapitalmaßnahme sachgerecht sein. Steuerrechtlich ist jedoch in den Vordergrund zu rücken, dass der von vornherein beabsichtigte Handel mit eigenen Aktien in Bezug auf die steuerliche Leistungsfähigkeit nicht anders beurteilt werden kann als der Handel mit fremden Aktien. Nach dem in § 3c EStG zum Ausdruck kommenden allgemeinen Grundsatz dürfen Aufwendungen für steuerfreie Einnahmen nicht in Abzug gebracht werden (BVerfG-Beschluss vom 10.11.1999 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151) und hieran knüpfen die Regelungen in § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG (Einbeziehung von Anschaffungsnebenkosten und Veräußerungskosten in den Veräußerungsgewinn) und § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG (5%iges Betriebsausgabenabzugsverbot bei gleichzeitigem vollem Betriebsausgabenabzug z.B. für etwaige Finanzierungskosten im Zusammenhang mit dem Anteilserwerb) sowie § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG (Abzugsverbot für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Anteilen, die allenfalls zu steuerfreien Bezügen bzw. steuerfreien Veräußerungsgewinnen führen) an (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224 zu § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG). 93

Der vorgenannten Beurteilung stehen die BFH-Urteil vom 19.01.2000 I R 24/99 (BFHE 191, 107, BStBl II 2000, 545) und vom 17.05.2000 I R 21/99 (BFH/NV 2001, 343) nicht entgegen. Danach führen Kosten, die mit einer Kapitalerhöhung (und nicht mit der Übernahme der neuen Gesellschaftsanteile) zusammenhängen, zu abziehbaren Betriebsausgaben. Doch ist auch insoweit wiederum darauf hinzuweisen, dass der Erwerb nicht zur Einziehung 94

bestimmter eigener Anteile und die Veräußerung eigener Anteile nach Auffassung des erkennenden Senats steuerrechtlich nicht mit einer formellen Kapitalmaßnahme vergleichbar sind.

(3) Wegen der wirtschaftlichen Gleichwertigkeit von verdeckten Gewinnausschüttungen mittels Unterpreisverkäufen eigener Anteile im Vergleich zu Unterpreisverkäufen von Anteilen an anderen Gesellschaften erscheint es des Weiteren nicht gerechtfertigt, auf der Ebene der Gesellschaft nur im letztgenannten Fall nicht abziehbare Betriebsausgaben in Höhe von 5% des bei einer angemessenen Preisgestaltung erzielten höheren Veräußerungsgewinns anzusetzen (vgl. zu dieser Rechtsfolge bei verdeckten Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit anderen Anteilen Hessisches FG, Urteil vom 24.03.2015 4 K 2179/13, EFG 2015, 1299, Rev. I R 34/15; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rz. 133, Beispiel 1) und dies im erstgenannten Fall wegen eines (vermeintlich) fehlenden Veräußerungsgeschäfts oder wegen einer (vermeintlich) fehlenden Minderung des Unterschiedsbetrags aufgrund eines Aktivierungsverbots für eigene Anteile zu verneinen. Wie bereits dargelegt, stellt die Veräußerung eigener Anteile durch die Gesellschaft nach Auffassung des erkennenden Senats auch auf der Ebene der Gesellschaft ein Veräußerungsgeschäft und keine Kapitalmaßnahme dar, so dass die verdeckte Gewinnausschüttung die Höhe des Veräußerungsgewinns beeinflusst und insoweit wie dieser zu behandeln ist. Darüber hinaus stünde es der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung auf der Ebene der Gesellschaft auch nicht entgegen, wenn – wie hier offen gelassen wurde – die verbilligt überlassenen eigenen Anteile auch steuerlich einem Aktivierungsverbot unterlegen hätten (vgl. Schmidtman, Ubg 2014, 326, 331; Briese, GmbHR 2016, 49, 54 f.).

95

fff) Die vom erkennenden Senat vertretene Auslegung des Gesetzes vermeidet es von vornherein, dass eigene Anteile als Gestaltungsmittel zur (ggf. missbräuchlichen) Steuervermeidung eingesetzt werden können, bzw. diese Auslegung vermindert zumindest die Steuerspareffekte.

96

Im Schrifttum wird ausgehend von der jetzigen Verwaltungsauffassung auf Vorteile des Einsatzes eigener Anteile hingewiesen im Zusammenhang mit dem Ausscheiden eines Gesellschafters (vgl. Schwetlik, GmbH-StB 2014, 45), als Alternative zu einer inkongruenten Gewinnausschüttung z.B. bei ausländischen Gesellschaftern (Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 28 KStG Rz. 40) bzw. allgemein als Alternative zu Gewinnausschüttungen an ausländische Gesellschafter zur Vermeidung des Einbehalts von Kapitalertragsteuer (Wiese/Lukas, GmbHR 2014, 238; Mayer/Wagner, DStR 2014, 571), als Alternative zu einer Gewinnausschüttung bei Gesellschaften, an denen sog. Streubesitzbeteiligungen i.S.d. § 8b Abs. 4 KStG bestehen (Wiese/Lukas, GmbHR 2014, 238; Mayer/Wagner, DStR 2014, 571) oder zwecks Minderung des ausschüttungsfähigen Gewinns und nachfolgenden Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) ohne Erhebung von Kapitalertragsteuer (vgl. Empfehlungen der Ausschüsse vom 11.04.2016 zum Entwurf eines InvStRefG, BR-Drucksache 119/1/16, S. 3, mit der Anregung einer Gesetzesänderung; Mayer/Wagner, DStR 2014, 571). Auch im Fall einer beabsichtigten Veräußerung eines Teils der Gesellschaftsanteile durch die bisherigen Gesellschafter an einen neuen Gesellschafter ließen sich im Fall einer Abwicklung durch den Erwerb von eigenen Anteilen und nachfolgender Veräußerung an den neuen Gesellschafter zumindest die Kosten für die Veräußerung der Gesellschaftsanteile (einschließlich – wie im Streitfall – von Provisionen für eine erfolgreiche Vermarktung) auf die Gesellschaft verlagern, während im Fall einer Anwendung des § 8b Abs. 2, 3 KStG die Veräußerungskosten in die Ermittlung des steuerfreien Veräußerungsgewinns bzw. des steuerlich unerheblichen

97

Veräußerungsverlustes einzubeziehen wären. Im Falle einer erfolgreichen Veräußerung der eigenen Anteile durch die Gesellschaft fiel in Höhe der Differenz zum Erwerbspreis (= Veräußerungspreis des Altgesellschafter) bei dem Altgesellschafter kein Veräußerungsgewinn an, der bei natürlichen Personen ggf. dem Halb-/Teileinkünfteverfahren unterläge und bei Körperschaften zu einem Ansatz von 5 % nicht abziehbaren Betriebsausgaben führen würde (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG), sondern der Wert der verbliebenen Anteile würde erhöht. Außerdem ergäbe sich innerhalb von Konzernen faktisch ein Gestaltungswahlrecht in Bezug auf die Anwendung des § 8b KStG, weil es zumindest in den Fällen, in denen die Gesellschaft die eigenen Anteile nicht selbst, sondern über eine Tochtergesellschaft erwirbt, es bei der Aktivierung der Anteile und der Anwendung des § 8b KStG verbleibt (Johannemann/Herr, BB 2015, 2158; Rödder, JbFSt 2014/2015, S. 131).

Der Senat verkennt bei den vorgenannten Erwägungen nicht, dass der Einsatz eigener Anteile unabhängig von der Frage einer Anwendung des § 8b Abs. 2, 3 KStG vorteilhaft sein kann, weil die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns anstelle eines Dividendenbezugs im Einzelfall für den Anteilseigner steuerlich günstiger sein mag oder weil die Finanzierung des Anteilserwerbs durch die Gesellschaft anstelle einer Finanzierung desselben durch den Anteilseigner wirtschaftlich vorzugswürdig sein kann. Doch geht es bei der steuerlichen Beurteilung der eigenen Anteile nicht um die vorgenannten Fragen, sondern darum, ob der Erwerb eigener Anteile darüber hinaus Vorteile in Bezug auf die Anschaffungsnebenkosten, die Veräußerungskosten, das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot i.S. des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG und die Zugriffsmöglichkeiten auf das steuerliche Einlagekonto vermittelt, die der Systematik der §§ 8b, 27, 28 KStG widersprechen. 98

ggg) Soweit der erkennende Senat in seinem Urteil vom 01.10.2014 9 K 4169/10 (EFG 2015, 933, Rz. 95, Rev. I R 11/15) im Zusammenhang mit Aktienoptionsplänen in seinen die dortige Entscheidung nicht tragenden Erwägungen auf das BMF-Schreiben vom 27.11.2013 (BStBl I 2013, 1615) verwiesen hat, hält er daran nicht fest. 99

cc) Findet aber – wie vorstehend dargelegt – § 8b Abs. 2, 3 KStG auch auf eigene Anteile Anwendung, so steht im Streitfall § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG einer Minderung des steuerlichen Gewinns der Klägerin um die Nebenkosten der Anschaffung der eigenen Anteile entgegen. Im Übrigen ist vom Senat das im gerichtlichen Verfahren geltende Verböserungsverbot zu beachten. 100

III. Die Klage hat auch hinsichtlich der begehrten weiteren Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG) keinen Erfolg. 101

Ausgehend von der Annahme, dass es sich bei dem Erwerb der eigenen Anteile nicht um eine Kapitalmaßnahme, sondern um den Erwerb von Wirtschaftsgütern gehandelt hat (vgl. unter II.), liegt keine Einlage vor, die auf dem Einlagekonto zu erfassen wäre. Eine Verböserung ist im gerichtlichen Verfahren ausgeschlossen. 102

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 103

V. Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 FGO zuzulassen. Die vorliegende Entscheidung weicht von dem Schreiben des BMF vom 27.11.2013 (BStBl I 2013, 1615) ab. 104

... .. 105

