

Urteil vom 05. Februar 2014, I R 34/12

Überprüfung einer verbindlichen Auskunft - Passivierung einer Verbindlichkeit in der Liquidationsschlussbilanz

BFH I. Senat

AO § 89 Abs 2, AO § 89 Abs 4, AO § 89 Abs 5, AO § 89 Abs 7, KStG § 11 Abs 1 S 1, KStG § 11 Abs 2, BewG § 12 Abs 1

vorgehend FG Köln, 05. März 2012, Az: 13 K 3006/11

Leitsätze

1. NV: Eine verbindliche Auskunft kann gerichtlich nur darauf hin überprüft werden, ob die Behörde den zu beurteilenden Sachverhalt zutreffend erfasst hat und ob dessen rechtliche Einordnung in sich schlüssig und nicht evident rechtsfehlerhaft ist (Anschluss an BFH-Urteil vom 19. Februar 2012 IX R 11/11, BFHE 237, 9, BStBl II 2012, 651).
2. NV: Für die Ermittlung des Abwicklungsendvermögens einer GmbH sind die sich nach den allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes ergebenden Werte anzusetzen.
3. NV: Die Rechtsauffassung, in der Liquidationsschlussbilanz sei eine verbliebene Verbindlichkeit gegenüber einem Gesellschafter mangels wirtschaftlicher Belastung nicht zu passivieren, ist nicht evident rechtsfehlerhaft.

Tatbestand

- 1 I. Streitpunkte sind die gerichtliche Überprüfbarkeit und die inhaltliche Richtigkeit einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO).
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine in Liquidation befindliche GmbH, die sich in ihrer aktiven Zeit mit Erwerb, Verwaltung und Veräußerung von Immobilien und Unternehmensbeteiligungen befasst hat. Mit einem Geschäftsanteil von 45 v.H. ist die C-S.A. an der Klägerin beteiligt. Die C-S.A. bzw. deren Rechtsvorgängerin gewährte der Klägerin Gesellschafterdarlehen, die per 31. Dezember 2007 mit 18.675.900,85 € valutierten. Die Klägerin stellte ihre aktive Tätigkeit im Jahr 2007 ein; im Mai 2009 beschloss die Gesellschafterversammlung die Auflösung der Klägerin.
- 3 Im Juli 2009 schlossen die Klägerin und die C-S.A. hinsichtlich des Gesellschafterdarlehens zur Vermeidung einer etwaigen Überschuldung eine Rangrücktrittsvereinbarung, nach deren Inhalt die C-S.A. hinsichtlich ihres Anspruchs auf Rückzahlung der Darlehensvaluta hinter alle gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen der übrigen Gläubiger der Klägerin zurücktrat. Zahlungen auf das Darlehen sollten lediglich aus einem künftigen Jahres- oder Liquidationsüberschuss oder aus einem die sonstigen Schulden übersteigenden Vermögen der Klägerin zu leisten sein; die C-S.A. sollte mit ihrer nachrangigen Forderung nur zugleich und im anteiligen Verhältnis mit den Einlagenrückgewähransprüchen der übrigen Gesellschafter der Klägerin und mit denjenigen Forderungen zu berücksichtigen sein, hinsichtlich derer ebenfalls eine Rangrücktrittserklärung abgegeben worden sei; dies sollte auch für den Fall der Insolvenz der Klägerin gelten. Der Rangrücktritt sollte seine Wirkung verlieren, sobald und soweit eine Überschuldung der Klägerin auch ohne ihn nicht mehr gegeben wäre.
- 4 Die Liquidationseröffnungsbilanz der Klägerin zum 13. Mai 2009 wies bei einer Bilanzsumme von 18.689.377,55 € auf der Aktivseite ein Restvermögen in Höhe von 75.400,39 € sowie einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag in Höhe von 18.613.977,16 € aus. Dem standen Rückstellungen in Höhe von 5.000 € und Verbindlichkeiten in Höhe von 18.684.377,55 € gegenüber. Von den Gesamtverbindlichkeiten entfielen 18.675.900,85 € auf das von der qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarung betroffene Darlehen der C-S.A.
- 5 Der Liquidator der Klägerin beabsichtigte im Rahmen der Liquidation, die noch offenen Verbindlichkeiten lediglich in Höhe des Vermögens abzüglich der Liquidationskosten zu begleichen. Der verbleibende Restbetrag des mit dem

Rangrücktritt versehenen Darlehens der C-S.A. sollte mangels hinreichenden Aktivvermögens nicht zurückgezahlt werden.

- 6 Die Klägerin beantragte mit Schreiben vom 29. Mai 2010 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eine verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO und fragte sinngemäß, ob das FA ihre Auffassung teile, dass sie weder während noch bei Beendigung der Liquidation einen steuerpflichtigen Gewinn erziele, wenn der verbleibende Restbetrag des Gesellschafterdarlehens in der Liquidation der Klägerin nicht an die C-S.A. zurückgeführt werde. Ihrer Auffassung nach könne ein steuerpflichtiger Gewinn nicht entstehen, weil die Verpflichtung aus dem Gesellschafterdarlehen sowohl in der Liquidationsanfangs- als auch in der Liquidationsschlussbilanz zu passivieren sei.
- 7 Das FA entschied mit Verfügung vom 20. April 2011, dass es der Rechtsauffassung der Klägerin nicht folge, sondern davon ausgehe, dass die Klägerin die gegenüber der C-S.A. bestehenden Verbindlichkeiten in ihrer Liquidationsschlussbilanz nicht mehr ausweisen könne, diese also gewinnwirksam aufzulösen habe. Zum Abwicklungs-Endvermögen i.S. des § 11 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 (KStG 2002) gehöre die Darlehensverbindlichkeit nicht mehr. Eine betriebliche Verbindlichkeit sei bilanziell nur auszuweisen, solange nicht der Gläubiger dem Schuldner die Schuld erlasse oder festgestellt werde, dass die Verbindlichkeit aus sonstigen Gründen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden könne. Danach sei grundsätzlich die Passivierung eines mit einem Rangrücktritt verbundenen Darlehens möglich, weil diese Verbindlichkeit zukünftig aus einem möglichen Abwicklungsgewinn befriedigt werden könne. Im Zeitpunkt der Aufstellung der Liquidationsschlussbilanz sei es aber unwahrscheinlich, dass es zu einer zukünftigen Erfüllung der Forderung komme.
- 8 Die deswegen erhobene Klage, die darauf gerichtet war, das FA zu verpflichten, die Klägerin im Wege einer verbindlichen Auskunft dahin zu bescheiden, dass sie auf Grundlage des vorgetragenen Sachverhalts weder während noch bei Beendigung ihrer Liquidation einen steuerpflichtigen Gewinn erziele, wenn der verbleibende Restbetrag des Darlehens der C-S.A. während der Liquidation nicht zurückgeführt werde, hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat die Verfügung vom 20. April 2011 aufgehoben und das FA verpflichtet, die Klägerin unter Beachtung der eigenen Rechtsauffassung erneut zu bescheiden; die weiter gehende Klage hat es abgewiesen (FG Köln, Urteil vom 6. März 2012 13 K 3006/11, Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1421). Das FG hält den Inhalt der vom FA erteilten Auskunft für gerichtlich in vollem Umfang überprüfbar und für rechtlich unzutreffend. Allerdings sei verfahrensrechtlich gemäß § 102 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nur ein sog. Bescheidungsurteil möglich, weil dem FA Gelegenheit gegeben werden müsse, im Lichte der Rechtsauffassung des Gerichts erneut über die Frage zu entscheiden, ob und in welchem Umfang die erbetene Auskunft erteilt werde (Entschliessungsermessen).
- 9 Gegen das FG-Urteil richtet sich die --vom FG zugelassene-- Revision des FA.
- 10 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO zur Abweisung der Klage. Die Klägerin hat keinen Anspruch auf eine verbindliche Auskunft mit dem von ihr begehrten Inhalt.
- 13 1. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz unterliegt die verbindliche Auskunft im Hinblick auf ihre materiell-rechtliche Richtigkeit keiner uneingeschränkten gerichtlichen Prüfung.
- 14 a) Der IX. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat mit Urteil vom 29. Februar 2012 IX R 11/11 (BFHE 237, 9, BStBl II 2012, 651) --das zum Zeitpunkt des Ergehens des angefochtenen Urteils noch nicht veröffentlicht war-- entschieden, dass eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO gerichtlich nur daraufhin überprüft werden kann, ob die Behörde den zu beurteilenden Sachverhalt zutreffend erfasst hat und ob dessen rechtliche Einordnung in sich schlüssig und nicht evident rechtsfehlerhaft ist. Der erkennende Senat schließt sich dem an und verweist insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Entscheidungsgründe des BFH-Urteils in BFHE 237, 9, BStBl II 2012, 651.

- 15** b) Die von der Klägerin geäußerte Kritik an der Auffassung des IX. Senats des BFH nötigt zu keiner Änderung der Rechtsprechung.
- 16** aa) Die Klägerin meint, die begrenzte Überprüfbarkeit sei mit Sinn und Zweck des Auskunftsverfahrens, durch welches dem Steuerpflichtigen Rechtssicherheit (Planungs- und Entscheidungssicherheit) in Bezug auf das Besteuerungsverfahren verschafft werden solle, nicht zu vereinbaren (kritisch auch Steinhilff, juris PraxisReport Steuerrecht 35/2012 Anm. 2; Frase, Betriebs-Berater 2012, 1969; Plewka/Pott, Neue Juristische Wochenschrift 2012, 2558; Farle, Deutsches Steuerrecht 2012, 1590). Dem liegt eine unzutreffende Auffassung von Sinn und Zweck des Auskunftsverfahrens zugrunde. Bei dem Auskunftsverfahren geht es darum, dem Steuerpflichtigen eine Möglichkeit zu verschaffen, schon im Vorfeld einer geplanten Maßnahme zu erfahren, wie die zuständige Behörde den Sachverhalt rechtlich beurteilt. Nicht aber ist das Verfahren Instrument einer umfassenden Rechtmäßigkeitskontrolle im Vorfeld der Steuerfestsetzung. Dies ergibt sich nicht zuletzt auch aus dem Umstand, dass die Steuerpflichtigen mit den geplanten Maßnahmen in aller Regel nicht so lange zuwarten können, bis die betreffende Rechtsfrage letztinstanzlich geklärt ist. Aus der von der Klägerin zitierten Begründung der vom Bundesministerium der Finanzen erlassenen Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung vom 19. Oktober 2007 (BRDrucks 725/07, S. 3), der zufolge die verbindliche Auskunft es den Steuerpflichtigen ermöglichen solle, steuerliche Konsequenzen bereits vor der Verwirklichung von Gestaltungsmöglichkeiten abzuschätzen, folgt nicht Gegenteiliges.
- 17** bb) Soweit sich die Klägerin für ihre gegenteilige Auffassung auf Aussagen des Urteils des VI. Senats des BFH vom 30. April 2009 VI R 54/07 (BFHE 225, 50, BStBl II 2010, 996) zur gerichtlichen Überprüfbarkeit der Lohnsteueranrufungsauskunft gemäß § 42e des Einkommensteuergesetzes beruft, hat bereits der IX. Senat in seinem Urteil in BFHE 237, 9, BStBl II 2012, 651 verdeutlicht, dass insoweit eine umfassendere Rechtsschutzmöglichkeit für den Arbeitgeber geboten ist, weil die Anrufungsauskunft den Arbeitgeber in der Wahrnehmung dessen Funktion als bei der Steuererhebung vom Staat in die Pflicht genommener, Haftungsrisiken ausgesetzter "Erfüllungsgehilfe" unterstützen soll. An dieser Besonderheit, die eine andere Handhabung als im Anwendungsbereich des § 89 Abs. 2 AO rechtfertigt, hat sich dadurch, dass nach neuer BFH-Rechtsprechung die dem Arbeitgeber erteilte Lohnsteueranrufungsauskunft auch dem Arbeitnehmer gegenüber verbindlich ist (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2013 VI R 44/12, BFHE 243, 266, BFH/NV 2014, 229), nichts geändert.
- 18** cc) Ein anderes Ergebnis ergibt sich auch nicht aus dem Umstand, dass gemäß § 89 Abs. 4 und 5 AO auch für den hier vorliegenden Fall der Erteilung einer Negativ-Auskunft grundsätzlich eine am Gegenstandswert der Auskunft und am Maßstab des § 34 des Gerichtskostengesetzes orientierte Auskunftsgebühr fällig wird. Falls die Erhebung einer Gebühr, die sich nicht am jeweiligen Verwaltungsaufwand orientiert, im Falle der Erteilung einer Negativ-Auskunft als unverhältnismäßig zu beurteilen wäre (offengelassen im Senatsurteil vom 30. März 2011 I R 61/10, BFHE 232, 406, BStBl II 2011, 536), könnte dies dazu führen, dass die Behörde nach Maßgabe des § 89 Abs. 7 AO gehalten wäre, wegen Unbilligkeit ganz oder teilweise auf die Erhebung der Gebühr zu verzichten. Eine erweiterte gerichtliche Überprüfbarkeit vermag die Gebührenerhebung dagegen nicht zu begründen.
- 19** 2. Die vom FA erteilte Auskunft ist rechtlich vertretbar und nicht evident rechtsfehlerhaft.
- 20** a) Wird eine Kapitalgesellschaft nach der Auflösung abgewickelt, so ist im Grundsatz der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen (§ 11 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002). Zur Ermittlung des Gewinns ist das Abwicklungs-Endvermögen dem Abwicklungs-Anfangsvermögen gegenüberzustellen (§ 11 Abs. 2 KStG 2002). Für die Ermittlung des Abwicklungs-Endvermögens sind die sich nach den allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes (BewG) ergebenden Werte anzusetzen (Senatsurteil vom 14. Dezember 1965 I 246/62 U, BFHE 84, 420, BStBl III 1966, 152; Blümich/Hofmeister, § 11 KStG Rz 51; Bergmann, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012, S. 120 ff.).
- 21** b) Für die Bewertung der Schulden im Abwicklungs-Endvermögen gilt demzufolge die Bestimmung des § 12 Abs. 1 BewG. Danach sind u.a. Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Der BFH hat entschieden, dass zwar für Schulden nicht die Bestimmung des § 12 Abs. 2 BewG gilt, wonach Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz bleiben; jedoch sind Ausnahmefälle denkbar, in denen mit einer bestehenden Schuld keine wirtschaftliche Belastung (mehr) verbunden ist und in denen die Schulden demnach außer Ansatz bleiben (BFH-Urteil vom 26. Februar 2003 II R 19/01, BFHE 201, 531, BStBl II 2003, 561).
- 22** Ohne dass der Senat hierzu im streitgegenständlichen Verfahren näher Stellung zu nehmen hat, ist es vor diesem Hintergrund zumindest diskussionswürdig, entsprechend der hier vom FA vertretenen Auffassung als einen solchen

Ausnahmefall auch eine bestehende Forderung anzusehen, die aufgrund der bevorstehenden Existenzbeendigung des Schuldners mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden wird (vgl. hierzu auch Bergmann, a.a.O., S. 145 ff., der dieser Sichtweise zwar im Ergebnis nicht folgt, sie aber als durchaus ernsthafte Entscheidungsmöglichkeit erwägt).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de