

Beschluss vom 15. May 2018, I B 114/17

"Stehenlassen" einer Gesellschafterforderung als mit Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlung

ECLI:DE:BFH:2018:B.150518.IB114.17.0

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 3 S 7, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, KStG VZ 2007 , KStG VZ 2008

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 13. September 2017, Az: 4 K 2380/16

Leitsätze

1. NV: Das Unterlassen der Geltendmachung ("Stehenlassen") einer fälligen Gesellschafterforderung aus Lieferungen und Leistungen kann i.S. des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG i.d.F. des JStG 2008 mit einem Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich vergleichbar sein .
2. NV: Ab welchem Zeitpunkt eine Vergleichbarkeit des "Stehenlassens" mit der Darlehensgewährung gegeben ist, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab. Wenn die Gesellschafterforderung bis zu ihrer zivilrechtlichen Verjährung nicht eingezogen worden ist, ist die Vergleichbarkeit jedenfalls zu bejahen .

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 14. September 2017 4 K 2380/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Berechtigung und die Gewinnwirksamkeit von Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterforderungen. Streitjahre sind 2007 und 2008.
- 2 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, handelt mit ...-Produkten. Sie war alleinige Gesellschafterin einer polnischen Gesellschaft und belieferte diese in den Jahren 2003 bis 2005 mit ihren Produkten. Die Tochtergesellschaft arbeitete mit Verlusten und beglich die aus den Lieferungen resultierenden Entgeltforderungen der Klägerin nur zu einem Teil.
- 3 Verbliebene Zahlungsforderungen der Klägerin von insgesamt 218.679,96 €, die aus den Lieferungen der Jahre 2003 und 2004 resultierten, bündelten die Klägerin und die Tochtergesellschaft im Jahr 2005 in einem schriftlichen "Darlehensvertrag". Die Klägerin schrieb den danach als Darlehensforderung erfassten Betrag von 218.679,96 € in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2008 gewinnmindernd ab. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) erkannte die Teilwertabschreibung u.a. unter Berufung auf § 8b Abs. 3 Satz 4 des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --KStG-- nicht an und änderte dementsprechend die das Streitjahr 2008 betreffenden Bescheide über die Festsetzung der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags.
- 4 Die Klägerin machte in den Rechtsbehelfsverfahren gegen den Körperschaftsteuer- und den Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr 2007 geltend, die Forderung von 218.679,96 € habe wegen Verjährung bereits zum 31. Dezember 2007 ausgebucht werden müssen, weshalb die Bilanz entsprechend zu berichtigen sei. Aufgrund offenen Dissenses über wesentliche Vertragsbestandteile sei kein wirksamer

Darlehensvertrag zustande gekommen; die somit weiterhin als Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu behandelnden Einzelforderungen seien indes zum 31. Dezember 2007 verjährt.

- 5 Im Hinblick auf die Bescheide über die Festsetzung der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr 2008 machte die Klägerin nunmehr eine Teilwertabschreibung auf Forderungen aus Lieferungen des Jahres 2005 an die Tochtergesellschaft im Betrag von insgesamt 184.020,42 € geltend; diese seien zum 31. Dezember 2008 verjährt und damit wertlos geworden. Außerdem seien die Forderungen aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Situation der Klägerin bereits zum 31. Dezember 2007 im Wert gemindert gewesen und hätten deshalb bereits zu diesem Zeitpunkt zu mindestens 50 % abgeschrieben werden müssen.
- 6 Die Klage blieb ohne Erfolg; das Hessische Finanzgericht (FG) hat sie mit Urteil vom 14. September 2017 4 K 2380/16 als unbegründet abgewiesen.
- 7 Die Klägerin beantragt mit ihrer Beschwerde, die Revision gegen das FG-Urteil zuzulassen.
- 8 Das FA beantragt, die Nichtzulassungsbeschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Nichtzulassungsbeschwerde ist unbegründet. Die von der Klägerin geltend gemachten Zulassungsgründe liegen nicht vor bzw. sind nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) entsprechend dargetan worden.
- 10 1. Hinsichtlich der Annahme des FG, die ursprünglich aus Lieferungen und Leistungen der Jahre 2003 und 2004 resultierenden Forderungen in Höhe von 218.679,96 € seien von den Vertragsparteien durch Novation wirksam in ein Darlehensverhältnis umgewandelt worden, setzt sich die Beschwerdebegründung im Stile einer Revisionsbegründung umfangreich mit den Entscheidungsgründen des FG auseinander. Es fehlt indessen an der substantiierten Darlegung eines Zulassungsgrunds. Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang Verstöße des FG gegen die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und des Bundesgerichtshofs rügt, fehlt es schon an der Grundvoraussetzung der Darlegung einer Rechtsprechungsdivergenz (Zulassungsgrund der Erforderlichkeit einer BFH-Entscheidung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Variante 2 FGO), nämlich der Gegenüberstellung eines abstrakten Rechtssatzes aus dem FG-Urteil mit einem ebensolchen aus dem Vergleichsurteil, so dass die Abweichung erkennbar wird (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 29. Januar 2013 I B 181/12, BFH/NV 2013, 757).
- 11 2. Des Weiteren rügt die Klägerin in vielfacher Hinsicht die Sachverhaltswürdigung des FG, welches unter der Prämisse, der Teilwert von Darlehensforderungen gegen Tochtergesellschaften sei auch anhand des Substanzwerts und der funktionalen Bedeutung der Tochtergesellschaft für den Gesellschafter zu bestimmen, den Nachweis für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung der Darlehensforderung zu den hier in Rede stehenden Bilanzstichtagen als nicht geführt angesehen hat. Ein Grund für die Zulassung der Revision ist daraus indessen nicht abzuleiten. Denn mit der Rüge, die Beweiswürdigung des FG sei fehlerhaft, kann ein Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO regelmäßig nicht begründet werden; die Grundsätze der Beweiswürdigung sind revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb der Prüfung des BFH im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde entzogen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 12. März 2014 I B 37/13, BFH/NV 2014, 1059). Daher könnten auch die behaupteten Verstöße des FG gegen Erfahrungssätze und Denkgesetze nicht zur Zulassung der Revision führen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 27. Juli 2013 III B 15/13, BFH/NV 2014, 352).
- 12 Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang rügt, das FG habe den Akteninhalt nicht ausreichend berücksichtigt, legt sie nicht schlüssig dar, welche nach den Akten feststehende Tatsache das FG unberücksichtigt gelassen haben soll und inwiefern eine Berücksichtigung dieser Tatsache möglicherweise zu einem anderen Ergebnis geführt hätte. So bezeichnet die Klägerin es als Widerspruch gegen den Akteninhalt, dass das FG auch den Vorratsbestand der Tochtergesellschaft als Argument für eine mögliche Werthaltigkeit der Beteiligung ins Feld geführt habe und verweist in diesem Zusammenhang darauf, der Wert der Vorräte habe nicht ausgereicht, eine Überschuldung der Tochtergesellschaft zu beseitigen. Auf Letzteres hat das FG seine Entscheidung indessen an keiner Stelle gestützt.

- 13** Ebenfalls nicht schlüssig ist die Rüge, das FG habe unter Verstoß gegen den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) das Vorbringen der Klägerin übergangen, die Lieferbeziehungen mit der Tochtergesellschaft hätten sich aufgrund der hohen Marge bei ... trotz der nur teilweise erhaltenen Zahlungen für die Klägerin im Ergebnis "gerechnet". Die Klägerin legt nicht dar, woraus sie schließt, dass das FG dieses Vorbringen nicht zur Kenntnis genommen und erwogen habe. Im Urteilstatbestand hat das FG den Vortrag ausdrücklich erwähnt (Urteilsumdruck S. 6 unten). Dass es hierauf im Rahmen der Beweiswürdigung nicht nochmals explizit eingegangen ist, deutet darauf hin, dass das FG dem Vorbringen im Rahmen der Sachverhaltswürdigung kein besonderes Gewicht beigemessen hat und berechtigt nicht zu der Annahme, die Vorinstanz habe es nicht nur Kenntnis genommen.
- 14** Nicht in der gebotenen Weise dargelegt hat die Klägerin auch, dass hinsichtlich der vom FG vorgenommenen Sachverhaltswürdigung die Voraussetzungen eines sog. qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers vorliegen. Besonders schwerwiegende Fehler des FG bei der Anwendung des materiellen Rechts, die geeignet sind, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen, können allerdings die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Variante 2 FGO ermöglichen. Eine Tatsachen- oder Beweiswürdigung erfüllt diese Voraussetzungen jedoch nur dann, wenn sie so schwerwiegende Fehler aufweist, dass sie unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt vertretbar ist und offensichtlich jedem Zweck einer Beweiswürdigung zuwiderläuft, so dass ein allgemeines Interesse an einer korrigierenden Entscheidung besteht (vgl. BFH-Beschluss vom 14. März 2012 V B 10/11, BFH/NV 2012, 1315). Diese besonderen Umstände sind substantiiert darzulegen (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Juli 2013 IX B 25/13, BFH/NV 2013, 1604). Das ist vorliegend nicht geschehen. Die Klägerin behauptet zwar pauschal ein willkürliches Handeln der Vorinstanz, legt dafür aber keine konkreten Anhaltspunkte dar. Ihr Vorbringen geht insbesondere daran vorbei, dass das FG die Werthaltigkeit der Forderungen nicht positiv festgestellt, sondern es lediglich als seitens der Klägerin nicht nachgewiesen angesehen hat, dass die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung zu den Bilanzstichtagen der Streitjahre vorgelegen haben.
- 15** 3. Im Hinblick auf die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen aus dem Jahr 2005 in Höhe von insgesamt 184.020,42 €, hinsichtlich derer das FG die Klage betreffend das Streitjahr 2008 unter Berufung auf die Bestimmung des § 8b Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Satz 7 KStG abgewiesen hat, macht die Klägerin den Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache geltend (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Sie hält es für klärungsbedürftig, ob "eine Forderung einer GmbH aus Lieferung und Leistung gegen ihre 100 % ige Tochtergesellschaft gem. § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG bereits dann mit einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar (ist), wenn sie über einen längeren Zeitraum stehen gelassen wird, ohne sie geltend zu machen oder Sicherheit zu verlangen". Die Frage ist indes für den Streitfall nicht klärungsbedürftig.
- 16** An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es u.a., wenn sich die Antwort auf die streitige Rechtsfrage ohne weiteres aus dem Gesetz ergibt oder die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 24. August 2011 I B 1/11, BFH/NV 2011, 2044, m.w.N.). Letzteres ist hier der Fall.
- 17** Nach der Begründung des Regierungsentwurfs eines Jahressteuergesetzes 2008 sollte mit der Einfügung des § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG erreicht werden, dass die Gesellschafterfinanzierung durch Eigenkapital oder durch nicht fremdübliche Gesellschafterdarlehen hinsichtlich eventueller Gewinnminderungen gleichbehandelt wird (BTDrucks 16/6290, S. 73). An dieser Zielsetzung hat sich daher auch die Auslegung des Begriffs der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit mit einer Darlehensgewährung in § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG zu orientieren. Es kann indessen unter dem Aspekt einer Gleichbehandlung mit Eigenkapital kein vernünftiger Zweifel daran bestehen, dass die Überlassung von Liquidität durch das Unterlassen der Geltendmachung ("Stehenlassen") einer fälligen Forderung des Gesellschafters aus Lieferungen und Leistungen mit der Überlassung von Liquidität in Form eines Gesellschafterdarlehens wirtschaftlich vergleichbar sein kann. So werden in der oben zitierten Gesetzesbegründung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen als Beispiele für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung vergleichbar sind, beispielhaft hervorgehoben (BTDrucks 16/6290, S. 73).
- 18** Zudem kann für die Erfassung des "Stehenlassens" durch § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG eine Parallele zum früheren gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitalersatzrecht (vgl. § 32a, § 32b des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23. Oktober 2008 --BGBl I 2008, 2026-- geltenden Fassung) gezogen werden. Auch dort war anerkannt, dass vom Gesellschafter in der Krise der Gesellschaft nicht eingezogene Forderungen aus Lieferungs- und Leistungsverträgen bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise den stehengelassenen

Gesellschafterdarlehen gleichzustellen sind (vgl. z.B. Lutter/Hommelhoff in Lutter/ Hommelhoff, GmbH-Gesetz, 16. Aufl., §§ 32a/b Rz 45; Löwisch, Eigenkapitalersatzrecht, 2007, Rz 215).

- 19** Ab welchem Zeitpunkt das "Stehenlassen" einer Forderung aus Lieferungen und Leistungen durch den Gesellschafter mit einer Darlehensgewährung vergleichbar wird, lässt sich nicht allgemeingültig beantworten, sondern hängt von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls ab. Es kann jedoch kein Zweifel daran bestehen, dass die Vergleichbarkeit jedenfalls dann gegeben ist, wenn --wie nach den Feststellungen des FG im vorliegenden Fall-- die Forderungen bis zu ihrer zivilrechtlichen Verjährung nicht eingezogen worden sind.
- 20** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 21** 5. Von einer weiter gehenden Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de