

Urteil vom 10. Juni 2021, IV R 2/19

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 10.06.2021 IV R 18/18 - Maßgeblicher Zeitpunkt für die Berücksichtigung wertbegründender Tatsachen; Teilwertzuschreibung bei Fremdwährungsverbindlichkeiten

ECLI:DE:BFH:2021:U.100621.IVR2.19.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 5, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 3, HGB § 243 Abs 3, HGB § 244, FGO § 118 Abs 2, AO § 162, EStG VZ 2010

vorgehend FG München, 03. Mai 2017, Az: 11 K 1190/14

Leitsätze

1. NV: Maßgeblicher Zeitpunkt für die Berücksichtigung wertbegründender Tatsachen bei der Bestimmung des Teilwertes ist der Bilanzstichtag.
2. NV: Soweit für die Prognose der zukünftigen Wertentwicklung die Entwicklung des Fremdwährungskurses von Bedeutung ist, stellen Änderungen des Kurswertes ebenso wie Entscheidungen wirtschaftlicher oder währungspolitischer Art wertbegründende Tatsachen dar und sind deshalb bei der Teilwertbestimmung von Fremdwährungsverbindlichkeiten nur zu berücksichtigen, wenn sie am maßgeblichen Bilanzstichtag bereits vorlagen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 04.05.2017 - 11 K 1190/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Sie ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Kommanditisten der Klägerin sind die beiden durch das Finanzgericht (FG) Beigeladenen.
- 2 Die Klägerin nahm bei der B-Bank ein Darlehen in Höhe von 2.375.850 Schweizer Franken (CHF) für eine Laufzeit vom 29.09.2006 bis 29.09.2016 auf. Zur Zeit der Aufnahme des Darlehens betrug der Wechselkurs 1,5839 CHF = 1 €. Die Darlehenssumme betrug umgerechnet 1.500.000 €.
- 3 Zum 31.12.2010 war der Kurswert des CHF gegenüber dem Euro erheblich gestiegen; er betrug zu diesem Zeitpunkt 1,25 CHF = 1 €. In ihrer Bilanz auf den 31.12.2010 bewertete die Klägerin die Verbindlichkeit gegenüber der B-Bank mit 1,32 CHF = 1 €, dem niedrigsten Wechselkurs zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung der Bilanz, und ermittelte so für das Streitjahr 2010 einen Aufwand in Höhe von 299.886,36 €.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2010 vom 07.03.2012 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung für die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest; die geltend gemachte Teilwerterhöhung lehnte er ab, da es sich um keine voraussichtlich dauernde Werterhöhung handele.
- 5 Die Klägerin legte Einspruch gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2010 wie auch gegen den

Gewerbsteuerermessbescheid 2010 ein und erhob am 05.05.2014 (nur) gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2010 Untätigkeitsklage zum FG. Sie beehrte die Berücksichtigung eines Aufwands aus der Teilwertzuschreibung des Fremdwährungsdarlehens in Höhe von 299.886 € sowie eines Aufwands in Höhe von 29.933 € aus einer Teilwertabschreibung für bestimmte Wertpapiere, die im Streitjahr 2010 zu ihrem Betriebsvermögen gehört hätten.

- 6 Das FA wies mit Einspruchsentscheidung vom 03.07.2014 die Einsprüche gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2010 sowie gegen den Gewerbesteuerermessbescheid 2010 als unbegründet zurück.
- 7 Mit Urteil vom 04.05.2017 - 11 K 1190/14 änderte das FG sowohl den Gewinnfeststellungsbescheid 2010 als auch den Gewerbesteuerermessbescheid 2010 dahingehend, dass "die Besteuerungsgrundlagen unter Berücksichtigung einer Teilwertzuschreibung aus dem Eurokredit in Höhe von 299.886 €, einer Erfassung des Übertragungsanspruchs hinsichtlich [näher bezeichneter] Aktien ... in Höhe von ... € und als Ausgleich einer 2009 zu Unrecht vorgenommenen Teilwertabschreibung von ... Euro geändert und Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ... Euro bzw. ein entsprechender Gewerbesteuerbetrag festgestellt und auf beide Gesellschafter verteilt werden". Im Übrigen wies es die Klage ab.
- 8 Zur Begründung führte das FG aus, dass die Teilwerterhöhung der Verbindlichkeit anzuerkennen sei, da die Kurserhöhung des CHF gegenüber dem Euro voraussichtlich dauerhaft gewesen sei. Die Schweizerische Nationalbank habe am 15.01.2015 die zuvor eingeführte Wechselkursanbindung des CHF an den Euro aufgehoben, wodurch der CHF noch mehr in Richtung auf eine Parität mit dem Euro zu bewerten gewesen sei. Aus dem tatsächlichen Geschehen bis zur Rückzahlung des Darlehens im Jahr 2016 werde schließlich die Annahme widerlegt, dass sich Wertschwankungen bei längerfristigen Darlehen ausgleichen. Entgegen der Auffassung des FA sei der Verlust aus der Teilwertzuschreibung der Verbindlichkeit auch nicht nach § 15 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) lediglich beschränkt verrechenbar, denn es liege kein Termingeschäft vor, das auf einen Differenzausgleich gerichtet sei. Die geltend gemachte Teilwertabschreibung auf Wertpapiere scheide aus. Mit dem Aufwand aus der Teilwertzuschreibung des Eurokredits seien allerdings ein Übertragungsanspruch der Klägerin gegen die Beigeladenen für [näher bezeichnete] Aktien in Höhe der Anschaffungskosten von ... € sowie eine im Vorjahr unzutreffend erfolgte Teilwertberichtigung für übertragene Wertpapiere in Höhe von ... € zu verrechnen. Neben dem Gewinnfeststellungsbescheid 2010 sei auch der Gewerbesteuerermessbescheid 2010 entsprechend zu ändern.
- 9 Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung von Bundesrecht. Das FG habe § 96 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verletzt, da es über den Gewerbesteuerermessbescheid 2010 entschieden habe, obwohl dieser nicht Gegenstand des Klageverfahrens gewesen sei. Weiterhin habe das FG die Teilwertzuschreibung der Darlehensverbindlichkeit unter Verletzung von § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Nr. 2 Satz 2 EStG bejaht. Zum Bilanzstichtag 31.12.2010 habe keine voraussichtlich dauernde Werterhöhung der Verbindlichkeit vorgelegen.
- 10 Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG München vom 04.05.2017 - 11 K 1190/14 aufzuheben und die Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid für 2010 vom 07.03.2012, hilfsweise auch eine Klage gegen den Gewerbesteuerermessbescheid 2010, abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben, soweit es den Gewerbesteuerermessbescheid 2010 vom 07.03.2012 betrifft, und die Revision im Übrigen zurückzuweisen.
- 12 Das FG habe nicht über den Gewerbesteuerermessbescheid 2010 entscheiden dürfen, da dieser nicht Gegenstand des Klageverfahrens gewesen sei. In der Sache habe das FG jedoch zutreffend die Teilwertzuschreibung auf die Fremdwährungsverbindlichkeit bejaht.
- 13 Die Beigeladenen haben sich zur Sache nicht geäußert.
- 14 Die Klägerin, die Beigeladenen und das FA haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der

Sache an das FG nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO. Das FG hat rechtsfehlerhaft über einen Bescheid entschieden, der nicht Gegenstand des Klageverfahrens war (dazu 1.). Weiterhin hat das FG seiner Entscheidung zur Teilwertzuschreibung auf die Fremdwährungsverbindlichkeit unzutreffende Rechtsgrundsätze zugrunde gelegt (dazu 2.). Die Sache ist mangels Spruchreife an das FG zurückzuverweisen (dazu 3.).

- 16** 1. Das Urteil ist aufzuheben, soweit es auch über den Gewerbesteuermessbescheid 2010 entschieden hat. Insoweit ist das FG über das Klagebegehren hinausgegangen und hat damit § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO verletzt.
- 17** a) Nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO darf das Gericht über das Klagebegehren nicht hinausgehen, ist aber an die Fassung der Anträge nicht gebunden. Das Gericht darf demnach dem Kläger nicht etwas zusprechen, das dieser nicht beantragt hat. Es darf auch nicht über etwas anderes entscheiden, als der Kläger durch seinen Antrag begehrt und zur Entscheidung gestellt hat. Maßgeblich für das Begehren des Klägers ist in der Regel alleine der in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.09.2008 - IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, unter II.3.a [Rz 38], und BFH-Beschluss vom 17.07.2019 - II B 31/18).
- 18** b) Im Streitfall hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem FG am 04.05.2017 lediglich die Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids 2010 beantragt. Auch aus ihrem sonstigen Vorbringen ergibt sich nicht, dass auch der Gewerbesteuermessbescheid 2010 angefochten werden sollte. Das FG hat deshalb § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO verletzt, indem es auch über den Gewerbesteuermessbescheid 2010 entschieden hat. Insoweit ist sein Urteil aufzuheben.
- 19** 2. Das Urteil ist auch aufzuheben, soweit es die Gewinnfeststellung 2010 betrifft. Insoweit hat das FG seiner Entscheidung zur Teilwertzuschreibung auf die Fremdwährungsverbindlichkeit unzutreffende Rechtsgrundsätze zugrunde gelegt.
- 20** a) Nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG hat die Klägerin, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, in ihrer Bilanz die ihrem Betriebsvermögen zuzurechnenden Wirtschaftsgüter mit den sich aus § 6 EStG ergebenden Werten anzusetzen (vgl. § 5 Abs. 6 EStG).
- 21** Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG sind Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzusetzen und mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Ausgenommen von der Abzinsung sind solche Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen.
- 22** Es gehört zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, dass alle Bilanzposten nach § 244 des Handelsgesetzbuchs (HGB) in Euro anzusetzen sind (Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 40. Aufl., § 5 Rz 82; Reddig in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 5 Rz 44; vgl. BFH-Beschluss vom 16.12.2008 - I B 44/08, BFH/NV 2009, 940, unter II.1.b aa [Rz 12], zur Gewinnermittlung der inländischen Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft). Ist eine zu passivierende Verbindlichkeit in einer Fremdwährung zu erfüllen, so muss in der Bilanz daher eine Umrechnung in Euro erfolgen.
- 23** Fremdwährungsverbindlichkeiten sind danach grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag zu bewerten, der sich aus dem Wechselkurs der Fremdwährung --dem Preis einer Einheit der betreffenden ausländischen Währung in Euro-- im Zeitpunkt der Aufnahme (Einstandskurs) des betreffenden Darlehens ergibt (vgl. BFH-Urteile vom 23.04.2009 - IV R 62/06, BFHE 224, 564, BStBl II 2009, 778, unter II.1.b [Rz 19], und vom 04.02.2014 - I R 53/12, Rz 11).
- 24** b) Der Rückzahlungsbetrag ändert sich jedoch, wenn sich der Wechselkurs der Währung, die einer Fremdwährungsverbindlichkeit zugrunde liegt, ändert. Erhöht sich der Wechselkurs, so erhöht sich auch der Rückzahlungsbetrag und damit auch der Teilwert der Verbindlichkeit (BFH-Urteil in BFHE 224, 564, BStBl II 2009, 778, unter II.1.c [Rz 20]).
- 25** Mit dem (höheren) Teilwert kann eine Verbindlichkeit nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG angesetzt werden, wenn dieser aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertveränderung höher ist als der ursprüngliche Rückzahlungsbetrag.
- 26** c) Die vorzunehmende Prognoseentscheidung über Umfang und Dauer der Wertminderung bzw. -erhöhung ist Teil der Ermittlung des Teilwertes. Dabei handelt es sich um eine Schätzung nach § 162 der Abgabenordnung (AO), die zu den Tatsachenfeststellungen des FG i.S. von § 118 Abs. 2 FGO gehört und daher revisionsrechtlich nur daraufhin überprüft werden kann, ob sie dem Grunde nach zulässig war, in verfahrensfehlerfreier Weise zustande gekommen ist und nicht gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze verstößt

(ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 16.12.2015 - IV R 18/12, BFHE 252, 408, BStBl II 2016, 346, Rz 30, und vom 12.03.2020 - IV R 9/17, BFHE 268, 319, BStBl II 2021, 226, Rz 34).

- 27** Kann das FG die tatsächlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer geltend gemachten Teilwertabschreibung nicht feststellen, so trifft den Steuerpflichtigen nach allgemeinen Grundsätzen hierfür die Feststellungslast (z.B. BFH-Urteile in BFHE 252, 408, BStBl II 2016, 346, Rz 40, und vom 15.01.2019 - X R 34/17, Rz 81). Dies gilt in gleichem Maße für die Teilwertzuschreibung von Verbindlichkeiten.
- 28** d) Maßgeblicher Zeitpunkt für die Berücksichtigung wertbegründender Tatsachen ist der Bilanzstichtag. Als "werterhellend" sind darüber hinaus Tatsachen für die Bilanz zu berücksichtigen, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und erst nach dem Bilanzstichtag, aber bis zu dem Zeitpunkt, in dem die Bilanz aufgestellt wurde --längstens bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Bilanz nach ordnungsgemäßem Geschäftsgang (§ 243 Abs. 3 HGB) aufzustellen gewesen wäre-- bekannt oder erkennbar wurden (vgl. BFH-Urteile vom 30.03.2017 - IV R 9/15, BFHE 258, 44, BStBl II 2017, 896, Rz 28, und vom 15.09.2004 - I R 5/04, BFHE 208, 116, BStBl II 2009, 100, unter II.7.b [Rz 38]).
- 29** Wird der Teilwert auf der Grundlage eines Kurswertes ermittelt, so stellen eingetretene Kursänderungen wertbegründende, nicht lediglich werterhellende Umstände dar; sie sind also nur bis zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 21.09.2011 - I R 89/10, BFHE 235, 263, BStBl II 2014, 612, Rz 19). Soweit Entscheidungen wirtschaftlicher oder währungspolitischer Art für die Prognose zukünftiger Kursentwicklungen von Bedeutung sind, stellen auch sie wertbegründende Tatsachen dar und können deshalb ebenfalls nur berücksichtigt werden, soweit sie bereits am maßgeblichen Bilanzstichtag vorlagen (so etwa auch Neufang/Schäfer, Der Steuerberater 2016, 128, 130; Zwirner/Petersen, Der Betrieb 2015, 631; Korn/Strahl in Korn, § 6 EStG Rz 203, dazu, dass die Entscheidung der Schweizerischen Nationalbank zur Beendigung von Euro-Stützungskäufen am 15.01.2015 wertbegründend ist).
- 30** e) Das Urteil des FG ist aufzuheben, da es in entscheidungserheblicher Weise auf anderen Grundsätzen beruht.
- 31** Das FG hat die Teilwertzuschreibung auf die Fremdwährungsverbindlichkeit mit der Begründung für berechtigt gehalten, dass eine dauernde Werterhöhung vorgelegen habe. Dies ergebe sich aus den bis zur Darlehensrückzahlung im Jahr 2016 eingetretenen Tatsachen, namentlich der Entscheidung der Schweizerischen Nationalbank vom 15.01.2015, die Wechselkursanbindung des CHF an den Euro aufzugeben.
- 32** Damit hat das FG verkannt, dass bei der Entscheidung, ob am maßgeblichen Bilanzstichtag die Voraussetzungen einer voraussichtlich dauernden Werterhöhung vorliegen, nur auf wertbegründende Umstände abzustellen ist, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv gegeben sind. Da es sich bei der Entscheidung der Schweizerischen Nationalbank vom 15.01.2015 wie auch bei der tatsächlichen Entwicklung des Wechselkurses zwischen CHF und Euro vom Bilanzstichtag bis zum Jahr 2016 um wertbegründende Umstände handelt, die erst nach dem hier maßgeblichen Bilanzstichtag (31.12.2010) eingetreten sind, hätte das FG seine Entscheidung im Streitfall nicht auf diese Umstände stützen dürfen. Sein Urteil war daher aufzuheben.
- 33** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Denn das FG hat bislang keine Feststellungen zu wertbegründenden Umständen getroffen, die bereits am Bilanzstichtag 31.12.2010 vorlagen.
- 34** 4. a) Bei seiner erneuten Entscheidung wird das FG zu prüfen haben, ob aufgrund wertbegründender Tatsachen, die bereits am Bilanzstichtag 31.12.2010 vorgelegen haben, von einer voraussichtlich dauernden Werterhöhung der streitbefangenen Fremdwährungsverbindlichkeit auszugehen war.
- 35** aa) Dabei muss es zum einen berücksichtigen, dass die Frage, ob bei Fremdwährungsverbindlichkeiten eine Veränderung des Wechselkurses zum Bilanzstichtag eine voraussichtlich dauernde Wertänderung darstellt, maßgeblich von der Laufzeit der Verbindlichkeit abhängt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 224, 564, BStBl II 2009, 778).
- 36** (1) Für langfristige Fremdwährungsverbindlichkeiten, deren Restlaufzeit zum maßgeblichen Bilanzstichtag noch mindestens zehn Jahre beträgt, ist bereits entschieden, dass nicht jede Kursveränderung als dauerhafte Wertänderung anzusehen ist. Denn es kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass sich entstandene Währungsschwankungen in der vorhandenen Restlaufzeit ausgleichen (BFH-Urteil in BFHE 224, 564, BStBl II 2009, 778, unter II.1.d [Rz 21 ff.]).
- 37** (2) Inwieweit dies auch für Darlehen gilt, deren Restlaufzeit --wie im Streitfall-- am Bilanzstichtag weniger als zehn Jahre beträgt, ist höchstrichterlich noch nicht entschieden. Jedenfalls ist bei der erforderlichen

Prognoseentscheidung die bisherige Entwicklung des Wechselkurses zu berücksichtigen, um auszuschließen, dass sich die eingetretene Kursänderung noch im Rahmen der üblichen Währungsschwankungen zwischen dem Euro und der betroffenen Fremdwährung hält; hierzu wird vorrangig der vergangene Zeitraum zu würdigen sein, der der Restlaufzeit des Darlehens am Bilanzstichtag entspricht. Um das für die "voraussichtlich dauernde Wertänderung" erforderliche prognostische Element abzubilden, ist es zudem erforderlich, die zu erwartende wirtschaftliche oder währungspolitische Situation zwischen dem Euro-Raum und der betreffenden Fremdwährungszone aus der Sicht des Bilanzstichtages zu würdigen. Dabei werden die Anforderungen an die Stichhaltigkeit der Prognose bei kürzerer Restlaufzeit regelmäßig sinken. Schließlich ist auch zu berücksichtigen, dass das --auch für Verbindlichkeiten geltende-- Wertaufholungsgebot in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3, Nr. 3 EStG gewährleistet, dass Wertänderungen aufgrund von Prognosen, die sich im Nachhinein als unzutreffend erweisen, im Folgejahr durch Wertaufholung wieder korrigiert werden.

- 38** bb) Zudem muss das FG berücksichtigen, dass eine Berechtigung zur Teilwertzuschreibung wegen voraussichtlich dauernder Werterhöhung von Verbindlichkeiten aus Fremdwährungsdarlehen unabhängig von der Dauer der Restlaufzeit besteht, wenn sich der Euro-Wert gegenüber der Fremdwährung aufgrund einer fundamentalen Änderung der wirtschaftlichen oder währungspolitischen Daten der beteiligten Währungsräume gemindert hat (hierzu ausführlich BFH-Urteil vom heutigen Tag IV R 18/18, BFHE 273, 495).
- 39** b) Bei seiner erneuten Entscheidung wird das FG ferner zu berücksichtigen haben, dass es bislang an einer nachvollziehbaren Begründung für die von ihm vorgenommenen Gegenrechnungen fehlt.
- 40** c) Schließlich weist der Senat darauf hin, dass das Vorliegen von Einkünften aus Termingeschäften i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht Gegenstand des Verfahrens ist. Über eine solche Frage ist nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung durch eine selbständige Feststellung zu entscheiden (BFH-Urteil vom 28.04.2016 - IV R 20/13, BFHE 253, 260, BStBl II 2016, 739, Rz 8). Eine solche Feststellung ist hier jedoch nicht getroffen worden.
- 41** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 42** 6. Die Entscheidung ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de