

Urteil vom 11. November 2015, I R 5/14

Verdeckte Gewinnausschüttung bei Teilwertabschreibung auf Zinsforderungen nach Teilwertabschreibung der Darlehensforderung

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2

vorgehend FG Münster, 17. Dezember 2013, Az: 10 K 2908/11 K,F,F

Leitsätze

Die Forderung auf Rückzahlung des Darlehens und die Forderung auf Zahlung der vereinbarten Darlehenszinsen sind getrennt voneinander zu bilanzieren. Dementsprechend schlägt die als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizierende Wertberichtigung der Darlehensforderung nicht auf den Ausweis der Zinsforderungen durch.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 18. Dezember 2013 10 K 2908/11 K,G,F aufgehoben.

Die angefochtenen Steuer- und Feststellungsbescheide werden abgeändert.

Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderten Steuerfestsetzungen und -feststellungen nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die Kosten des Klageverfahrens tragen die Klägerin zu 55 v.H. und der Beklagte zu 45 v.H.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, betreibt einen Großhandel mit Holzhalbwaren und Holzbauelementen. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ist H.
- 2** Neben weiteren --im Revisionsverfahren nicht mehr streitigen-- Geschäftsvorfällen schloss die Klägerin mit B im Dezember 1999 einen Vertrag über die Gewährung eines Darlehens in Höhe von 205.000 DM, das in den Jahren 1997 bis 1999 in Teilbeträgen ausgezahlt worden war. B war im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses mit einer Nichte der Ehefrau von H verheiratet. Das Darlehen war mit 6 v.H. zu verzinsen, Sicherheiten wurden für das Darlehen nicht vereinbart und auch nicht gewährt.
- 3** Das Darlehenskonto wurde als Verrechnungskonto geführt und die vereinbarte Verzinsung dem Darlehenskonto jeweils am Jahresende belastet. Zum 31. Dezember 2002 war die Darlehensforderung auf 184.266,94 € und zum 31. Dezember des Folgejahres auf 250.748,42 € angewachsen.
- 4** Bis einschließlich des Streitjahres 2003 wurde eine Verzinsung des Darlehenskontos vorgenommen und das Verrechnungskonto entsprechend belastet, in den Streitjahren 2004 und 2005 erfolgte dagegen eine Verzinsung des Darlehenskontos und entsprechende Belastung des Verrechnungskontos nicht mehr. Die Zinsforderungen wurden zudem in der Buchführung nicht mehr erfasst. Eine Rückzahlung des Darlehens fand nicht statt.
- 5** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, dass aufgrund der finanziell angespannten Lage von B das Darlehen insgesamt nicht mehr als werthaltig angesehen werden könne und eine

Rückzahlung des Forderungsbetrags offensichtlich ernsthaft auch nicht gewollt sei. Ein ordentlicher und gewissenhaft handelnder Geschäftsführer hätte ein entsprechendes Darlehen ohne Sicherheiten und weitere eindeutige Rückzahlungsvereinbarungen nicht gewährt. Gegenüber einem fremden Dritten wäre auch ein Verzicht auf die Einstellung der Zinsansprüche als Forderungen in das Verrechnungskonto nicht in Betracht gekommen. Da das Darlehen zu keiner Zeit getilgt worden sei und die Verbindlichkeiten ständig angewachsen seien, sei von einem Verzicht auf die entsprechende Darlehensforderung und die Zinsforderungen auszugehen. Aufgrund der privaten Verbindungen zu H sei eine Veranlassung des Verzichts durch das Gesellschaftsverhältnis gegeben. Das gewährte Darlehen wurde daher mit dem Bestand zum 1. Januar 2003 in Höhe von 184.266,94 € als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) behandelt. Weiter wurden die zu gering erfasste Zinsforderung für das Streitjahr 2003 sowie die nicht erfassten Zinsforderungen für die weiteren Streitjahre ebenfalls als vGA erfasst.

- 6 Nachdem die Einsprüche gegen die entsprechenden Steuerbescheide erfolglos geblieben waren, machte die Klägerin mit ihrer dagegen gerichteten Klage im Wesentlichen geltend, dass trotz erkennbarer Zahlungsschwierigkeiten des B die Klägerin nur auf die Verbuchung der Zinseinnahmen auf dem Verrechnungskonto verzichtet habe. Einen Forderungsverzicht gegenüber B habe die Klägerin zu keiner Zeit ausgesprochen, sie habe vielmehr an der Rückzahlung des Darlehens festgehalten. Erst zum 30. April 2012 habe die Klägerin das Darlehen gekündigt und versuche seither, ihre Forderung gerichtlich durchzusetzen. Allerdings schloss sich die Klägerin der Auffassung des FA an, dass in Höhe der Darlehensforderung am 1. Januar 2003 von 184.266,94 € eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung vorzunehmen und in gleicher Höhe eine vGA zu erfassen sei. Wegen der Teilwertberichtigung der Darlehensforderung sei aber in der Folgezeit aus der Nichtberechnung von Zinsen auf diese Forderung keine vGA mehr anzunehmen.
- 7 Das Finanzgericht (FG) Münster wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 375 veröffentlichtem Urteil vom 18. Dezember 2013 10 K 2908/11 K,G,F teilweise als unbegründet ab, folgte der Klägerin aber in den im Revisionsverfahren noch gegenständlichen Streitpunkten.
- 8 Das FA rügt mit seiner --vom FG zugelassenen -- Revision eine Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage auch insoweit abzuweisen, als die unterbliebene Geltendmachung der zivilrechtlichen Zinsforderung für ein Darlehen, das nach einer Teilwertabschreibung als vGA behandelt wurde, nicht als vGA angesehen worden ist.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und --unter Berücksichtigung der im Revisionsverfahren nicht streitigen Änderungen im finanzgerichtlichen Verfahren-- zur anderweitigen Neufestsetzung/-feststellung nach folgender Maßgabe: Die Körperschaftsteuer 2003 bis 2005, die Gewerbesteuermessbeträge 2003 bis 2005 sowie die entsprechenden Feststellungsbescheide werden in der Weise abgeändert, dass Zinsforderungen in Höhe von 25.841,64 € für das Jahr 2003, in Höhe von 15.138,42 € für das Jahr 2004 und 16.260,24 € für das Jahr 2005 einkommenswirksam erfasst werden; die Zinsforderungen sind sodann jeweils mit einem Teilwert von 0 € anzusetzen und die Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert als vGA jeweils wieder außerbilanziell hinzuzurechnen.
- 11 Das FG hat zwar die Teilwertabschreibung auf das dem B gewährte (unbesicherte) Darlehen ohne Rechtsfehler als vGA gewertet. Jedoch ist die Vorinstanz im Weiteren zu Unrecht davon ausgegangen, dass aufgrund dieser Zuordnung der Darlehensforderung zum gesellschaftlichen Bereich die Zinsforderungen für die Streitjahre (2003 bis 2005) steuerbilanziell nicht mehr zu erfassen seien und damit --mangels bilanzieller Vermögensminderung-- eine vGA bereits dem Grunde nach ausscheide.
- 12 1. a) Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 (KStG 2002) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG 2002) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 (für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 des Gewerbesteuergesetzes 2002) auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den

größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats, seit Urteil vom 16. März 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 2002 auszulösen (ebenfalls ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 7. August 2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 8. September 2010 I R 6/09, BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186).

- 13** Eine vGA kann auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahe stehende Person bewirkt wird. Entscheidend ist in diesem Fall, ob die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahe steht, nicht gewährt hätte (Senatsurteil vom 18. Dezember 1996 I R 139/94, BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301, m.w.N.). Da das "Nahestehen" lediglich ein Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist, reicht zu dessen Begründung jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst. Derartige Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (Senatsurteil in BFHE 182, 184, BStBl II 1997, 301).
- 14** b) Das FG ist von diesen Grundsätzen ausgegangen und hat zunächst die Wertberichtigung der Darlehensforderung gegenüber B als vGA angesehen. Dies steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Senats, wonach eine vGA vorliegen kann, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen ein ungesichertes Darlehen gegeben hat und sie die Darlehensforderung in der Folge auf einen niedrigeren Teilwert abschreiben muss (Senatsurteile vom 14. Juli 2004 I R 16/03, BFHE 207, 147, BStBl II 2004, 1010; vom 7. März 2007 I R 45/06, BFH/NV 2007, 1710; vom 8. Oktober 2008 I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62; vgl. auch Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 694; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 578). Anhaltspunkte dafür, dass die der Wertberichtigung zugrunde liegende Darlehensforderung bereits von Beginn an nicht werthaltig gewesen ist, sind von der Vorinstanz nicht festgestellt worden. Der (neuerliche) Hinweis des FA, wonach aufgrund des "Stehenlassens" der Darlehensforderung auf dem Verrechnungskonto von einem "faktischen Verzicht" der Klägerin auszugehen sei, ändert hieran nichts. Damit ist weder eine fehlende Werthaltigkeit des Darlehens im Zeitpunkt seiner Ausreichung dargelegt noch ergeben sich --wie das FA selbst in seiner Revisionsbegründung einräumt-- steuerliche Auswirkungen im Hinblick auf den von der Vorinstanz angenommenen Ansatz einer vGA. Zudem ergeben sich nach den insoweit den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen der Vorinstanz keine Hinweise auf einen Verzicht der Klägerin auf ihren Rückzahlungsanspruch.
- 15** c) Soweit die Vorinstanz allerdings davon ausgeht, dass aufgrund der Wertberichtigung der Darlehensforderung diese unbeschadet deren zivilrechtlicher Wirksamkeit steuerlich nicht mehr als Darlehen, sondern als "gesellschaftlich veranlasste Zuwendung" zu behandeln sei und diese steuerliche Einordnung der Darlehensforderung auf die Zinsforderungen als Nebenleistung zum Darlehen zu übertragen sei, folgt der Senat dem nicht.
- 16** Die Vorinstanz berücksichtigt dabei nicht ausreichend, dass im Streitfall zwischen der Forderung auf Rückzahlung des Darlehens und der Forderung auf Zahlung der vereinbarten Darlehenszinsen zu unterscheiden ist. Bei der Darlehensforderung handelt es sich ebenso wie bei der Zinsforderung um jeweils eigenständige Forderungen; diese sind getrennt voneinander zu bilanzieren (vgl. Senatsurteil vom 29. Oktober 1997 I R 24/97, BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573 zur getrennten Bilanzierung von Darlehensrückzahlungsschuld und Zinsschuld). Da sich das Erfordernis der Dauerhaftigkeit der Wertminderung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 nur auf den Teilwert des betreffenden Wirtschaftsguts bezieht (vgl. Senatsurteil vom 24. Oktober 2012 I R 43/11, BFHE 239, 275, BStBl II 2013, 162), hat dies zunächst zur Folge, dass die Wertberichtigung der Darlehensforderung unabhängig von den davon zu unterscheidenden Zinsforderungen zu beurteilen ist. Entsprechend schlägt die von der Vorinstanz aufgrund des Vorliegens einer vGA angenommene Zuordnung der Darlehensforderung zum gesellschaftlichen Bereich auch nicht auf die steuerbilanzielle Zuordnung der Zinsforderungen durch (im Ergebnis ebenso Rätke, Unternehmensteuern und Bilanzen 2014, 425; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 578; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, Anhang zu § 8 KStG Verdeckte Gewinnausschüttung, Darlehen unter 2.; Gosch, a.a.O., § 8 Rz 694).
- 17** Etwas anderes lässt sich der Rechtsprechung des Senats zur "anderen Ausschüttung" i.S. von § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG

vor der Fassung vom 22. April 1999 (BGBl I 1999, 817) --KStG a.F.-- nicht entnehmen. Vielmehr hat der Senat dazu ausgeführt, dass für die Annahme einer vGA die erforderliche Vermögensminderung anhand der Steuerbilanz zu ermitteln ist, wie sie ohne Berücksichtigung der Rechtsfolgen aus § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG a.F. unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes aufzustellen ist. Damit ist es gerade nicht erforderlich, dass es zu einem Mittelabfluss kommt oder sich die Nichtrealisierung einer Vermögensmehrung tatsächlich konkretisiert hat (vgl. Senatsurteil in BFHE 207, 147, BStBl II 2004, 1010, Rz 12). Der Annahme einer vGA für die im Streitjahr 2003 von der Klägerin bilanziell ausgewiesenen oder in den Streitjahren 2004 und 2005 nicht ausgewiesenen Zinsforderungen steht dies damit nicht entgegen.

- 18** 2. Vor diesem Hintergrund hat die buchführende Klägerin in ihrer Bilanz das Betriebsvermögen gemäß § 8 Abs. 1 KStG 2002 i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Zinsforderungen sind in der Steuerbilanz gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG 2002 ebenso wie in der Handelsbilanz gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen. Diese entsprechen dem Nennwert (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23. November 1967 IV 123/63, BFHE 90, 484, BStBl II 1968, 176). Dementsprechend hat die Klägerin zunächst die Zinsforderung für das Streitjahr 2003, die von der Vorinstanz zu Unrecht ausgebucht worden ist, gewinnerhöhend zu erfassen. Entsprechend sind die Zinsforderungen für die Streitjahre 2004 und 2005, die von der Klägerin nicht steuerbilanziell ausgewiesen worden sind, (erstmal) gewinnwirksam zu bilanzieren. Die Teilwertabschreibung der Darlehensforderung selbst (als wesentlicher Bestandteil der mit dem Wert 1. Januar 2003 praktizierten Teilwertabschreibung des Bestands des Verrechnungskontos) schlägt sich --wie ausgeführt-- nicht auf den Ausweis der Zinsforderungen in der Steuerbilanz der Klägerin nieder.
- 19** Im Weiteren sind die Zinsforderungen in den Bilanzen der Klägerin für die Streitjahre gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 in Befolgung des handelsrechtlichen Niederstwertprinzips gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 auch in der Steuerbilanz aufgrund einer dauernden Wertminderung auf den niedrigeren Teilwert von 0 € gewinnmindernd abzuschreiben (s. allgemein Senatsurteil vom 20. August 2003 I R 49/02, BFHE 203, 319, BStBl II 2003, 941). Dies ergibt sich aus den insoweit den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen der Vorinstanz, wonach die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung in Höhe der Darlehensforderung am 1. Januar 2003 von 184.266,94 € vorgelegen haben. Diese Teilwertabschreibung erfasst aber nicht nur die Darlehensforderung selbst, sondern, da das Darlehenskonto als Verrechnungskonto geführt worden ist, auch die entsprechenden Zinsforderungen, die bis zu diesem Zeitpunkt auf dem Verrechnungskonto verbucht worden sind. Dementsprechend geht der Senat davon aus, dass die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 auch für die Zinsforderungen in den Streitjahren vorgelegen haben.
- 20** Die Wertberichtigung der Zinsforderungen für die Streitjahre ist schließlich nach den wiedergegebenen Grundsätzen der Rechtsprechung des Senats als vGA zu erfassen und damit die gewinnwirksame Abschreibung der Zinsforderungen auf den niedrigeren Teilwert zu neutralisieren und dem Gewinn der Klägerin außerbilanziell wieder hinzuzurechnen. Die für die Annahme einer vGA erforderliche Vermögensminderung anhand der Steuerbilanz ergibt sich aus der Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert. Der der Abschreibung vorgehende Ausweis der Zinsforderungen in der Steuerbilanz der Klägerin ist nicht geeignet, diese Vermögensminderung zu kompensieren, da es sich um zwei getrennt zu beurteilende Buchungsvorgänge handelt.
- 21** 3. Die Vorinstanz hat insoweit ein abweichendes Rechtsverständnis vertreten. Ihr Urteil ist aufzuheben. Die Sache ist spruchreif.
- 22** Dem FA wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO (i.V.m. § 121 Satz 1 FGO) aufgegeben, die geänderten Steuerfestsetzungen und -feststellungen nach Maßgabe der Urteilsgründe neu zu berechnen.
- 23** 4. Die Kostenentscheidung folgt, was das Revisionsverfahren angeht, aus § 135 Abs. 1 FGO, im Übrigen aus § 136 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de