

Urteil vom 09. April 2019, X R 23/16

Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf ihren Gesellschafter: Ausnahmsweise kein steuerpflichtiger Konfusionsgewinn trotz Vereinigung einer wertgeminderten Forderung des Gesellschafters mit einer Darlehensverbindlichkeit der Gesellschaft

ECLI:DE:BFH:2019:U.090419.XR23.16.0

BFH X. Senat

UmwStG 2006 § 5 Abs 2, UmwStG 2006 § 6, EStG § 6 Abs 1 Nr 5 S 1 Halbs 2 Buchst b, EStG § 17, EStG § 6 Abs 1 Nr 5 S 1 Halbs 2 Buchst b, UmwStG 1995 § 21, UmwStG 1995 § 21 Abs 2 S 1 Nr 1, EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 20. Juni 2016, Az: 11 K 1536/14

Leitsätze

1. Wird eine Kapitalgesellschaft auf ihren Gesellschafter verschmolzen, gilt eine zum Privatvermögen des Gesellschafters gehörende Forderung gegen die übertragende Körperschaft als in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt .
2. War die Forderung wertgemindert und hätte sich ihr Ausfall im Falle ihrer weiteren Zugehörigkeit zum Privatvermögen bei der Verwirklichung eines Realisationstatbestands nach § 17 EStG einkommensteuermindernd ausgewirkt, ist als Einlagewert nicht der (geminderte) Teilwert anzusetzen, sondern derjenige Wert, mit dem die Forderung im Falle der Verwirklichung eines Realisationstatbestands nach § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen gewesen wäre (Fortführung des Senatsurteils vom 29. November 2017 - X R 8/16, BFHE 260, 224, BStBl II 2018, 426, Rz 68 ff.) .
3. Nach den bis zum 27. September 2017 geltenden Grundsätzen für die Berücksichtigung von Forderungsverlusten bei § 17 EStG führt der Ausfall eines Krisendarlehens zu nachträglichen Anschaffungskosten. Ein Krisendarlehen ist anzunehmen, wenn sich die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung in einer Krise befindet, d.h. die Rückzahlung angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft in einem Maße gefährdet ist, dass ein ordentlicher Kaufmann das Risiko einer Kreditgewährung zu denselben Bedingungen wie der Gesellschafter nicht mehr eingegangen wäre .

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 21.06.2016 11 K 1536/14 und die Einspruchsentscheidungen des Beklagten vom 08.04.2014 aufgehoben.

Die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 vom 21.12.2012 sowie die Gewerbesteuermessbescheide 2009 und 2010 vom 18.03.2013 werden dahingehend geändert, dass keine Erträge aus der Auflösung einer für den Konfusionsgewinn gebildeten Rücklage in Höhe von jeweils 41.659 € jährlich angesetzt werden.

Die Berechnung der Höhe der Steuer und Messbeträge wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), der in den Streitjahren 2008 bis 2010 einzeln zur Einkommensteuer veranlagt wurde, betrieb ursprünglich ein gewerbliches Einzelunternehmen. Im Jahr 1996 gründete er eine GmbH, an der er zunächst mit 99 % beteiligt war und deren Geschäftsführer er wurde. Zum 1. Oktober 1996 brachte er sein Einzelunternehmen im Rahmen einer Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage in die GmbH ein. Die GmbH-Anteile behandelte er als Privatvermögen.
- 2 Das Finanzgericht (FG) hat keine Feststellungen dazu getroffen, wie der Kläger seinerzeit sein Bewertungswahlrecht nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995) ausgeübt hatte.
- 3 In der Folgezeit gewährte der Kläger der GmbH drei Darlehen. Er hat hierzu unwidersprochen vorgetragen, er habe im eigenen Namen Bankkredite aufgenommen und die Darlehensvaluta an die GmbH weitergeleitet. Ferner bestand ein Gesellschafter-Verrechnungskonto. Die Zinsen aus den Darlehen und dem Verrechnungskonto erklärte der Kläger einkommensteuerlich als Einnahmen aus Kapitalvermögen.
- 4 In den Jahren 2004 und 2005 gab der Kläger gegenüber der GmbH in Bezug auf die drei Darlehensforderungen sowie auf Ansprüche aus dem Gesellschafter-Verrechnungskonto samt rückständiger Gehaltszahlungen vier Rangrücktrittserklärungen über 52.000 €, 15.000 €, 50.000 € bzw. 8.777,13 € ab. Die von dem Rangrücktritt umfassten Forderungen waren nur nach Beseitigung der Überschuldung und nur aus künftigen Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder einem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen der Gesellschaft zu bedienen.
- 5 Am 10. Juni 2008 errichtete der Kläger --der zwischenzeitlich Alleingesellschafter der GmbH geworden war-- eine notarielle Urkunde, deren Teil B. einen Verschmelzungsvertrag enthielt. In diesem übertrug die GmbH ihr Vermögen als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten unter Auflösung ohne Abwicklung im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme auf den Kläger (§ 2 Nr. 1, § 3 Abs. 2 Nr. 2 des Umwandlungsgesetzes). In Abschnitt B.II. der Urkunde hieß es: "Der Verschmelzung wird die noch in Erstellung begriffene Bilanz der GmbH zum 31.12.2007 als Schlussbilanz gemäß § 17 Abs. 2 UmwG zugrundegelegt." Als Stichtag für die Übernahme des Vermögens im Innenverhältnis wurde der Beginn des 1. Januar 2008 festgelegt.
- 6 In der Bilanz der GmbH zum 31. Dezember 2007 sind aus den drei Darlehen und dem Gesellschafter-Verrechnungskonto Verbindlichkeiten gegenüber dem Kläger in Höhe von insgesamt 124.976,50 € ausgewiesen, ferner ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag von 144.835,12 €.
- 7 Die Verschmelzung wurde am 27. August 2008 in das Handelsregister der GmbH eingetragen. Der Kläger setzte den Betrieb der GmbH als Einzelunternehmer fort und knüpfte in der Bilanz des Einzelunternehmens zum 31. Dezember 2008 an die Buchwerte aus der Bilanz der GmbH zum 31. Dezember 2007 an.
- 8 Im Rahmen einer anschließend durchgeführten Außenprüfung ermittelte der Prüfer einen Übernahmeverlust. Dieser blieb gemäß § 4 Abs. 6 Satz 4 des Umwandlungssteuergesetzes in der ab dem 13. Dezember 2006 geltenden Fassung (UmwStG) ertragsteuerrechtlich vollständig außer Ansatz, weil sich für den Kläger mangels offener Rücklagen der GmbH kein Bezug nach § 7 UmwStG ergeben hatte.
- 9 Ferner vertrat der Prüfer die Ansicht, die Vereinigung der Forderungen des Klägers gegen die GmbH mit den korrespondierenden Verbindlichkeiten der GmbH habe im Veranlagungszeitraum 2007 beim Kläger zu einem Konfusionsgewinn in Höhe von 124.976,50 € geführt. Die Forderungen hätten bis zum 31. Dezember 2007 zum Privatvermögen des Klägers gehört. Da ihr Teilwert wegen der Überschuldung der GmbH 0 € betragen habe, habe der Buchgewinn aus dem Wegfall des Passivpostens nicht durch den Wegfall eines entsprechenden Aktivpostens neutralisiert werden können. Dabei ging der Prüfer --wie sich aus den Ausführungen in Tz 18 des vom FG in Bezug genommenen Betriebsprüfungsberichts ergibt-- ausdrücklich von einer Einlage der Darlehensforderungen in das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens aus.
- 10 Auf Antrag des Klägers verteilte der Prüfer den Übernahmefolgegewinn gemäß § 6 Abs. 1 UmwStG gleichmäßig auf die Jahre 2008 bis 2010, in denen sich hierdurch eine Gewinnerhöhung von jeweils 41.658,83 € ergab. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für 2008 bis 2010 und zusätzlich geänderte Gewerbesteuerbescheide für 2009 und 2010. Der gleichzeitig erlassene geänderte Einkommensteuerbescheid für 2007 führte zu einer Herabsetzung der festgesetzten Steuer.
- 11 Im anschließenden Einspruchs- und Klageverfahren wandte sich der Kläger zunächst gegen alle genannten

Änderungsbescheide. In der mündlichen Verhandlung vor dem FG nahm er die Klage gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 zurück. Hierzu heißt es im Protokoll der mündlichen Verhandlung: "Nach einem Hinweis auf die fehlende Beschwer der auf die Einkommensteuer 2007 bezogenen Klage nimmt der Kläger die Klage insoweit zurück." Der Kläger hat erklärt, dieser Hinweis sei --was das Protokoll offenlässt-- vom FG ausgegangen. Das FA hat sich zu dieser Frage nicht geäußert.

- 12** Das FG wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1571). Zur Begründung führte es aus, die Ermittlung des Konfusionsgewinns durch den Prüfer sei zutreffend. Der Senat habe zwar eine teleologische Reduktion der § 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 UmwStG erwogen, weil diese Vorschriften eine Steuerpflicht anordneten, obwohl sich die im Privatvermögen eingetretene Wertminderung der Forderungen in Fällen wie dem vorliegenden nicht steuermindernd ausgewirkt haben könne. An einer solchen Auslegung sehe sich der Senat aber durch den eindeutigen Wortlaut der gesetzlichen Vorschriften gehindert. Der Gesetzgeber habe es für ausreichend erachtet, die steuerlichen Folgen durch die Möglichkeit, einen Übernahmefolgegewinn über drei Jahre verteilen zu können, abzumildern.
- 13** Mit seiner Revision rügt der Kläger in erster Linie, das FG hätte eine teleologische Reduktion der § 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 UmwStG vornehmen müssen. Aus den Gesetzesmaterialien zu den Vorgängervorschriften des § 6 UmwStG gehe hervor, dass der Gesetzgeber einen Übernahmefolgegewinn nur dann habe besteuern wollen, wenn er sich aus Maßnahmen ergeben habe, die sich zuvor zugunsten des Steuerpflichtigen ausgewirkt hätten.
- 14** Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidungen vom 8. April 2014 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 vom 21. Dezember 2012 sowie die Gewerbesteuermessbescheide 2009 und 2010 vom 18. März 2013 dahingehend zu ändern, dass die Erträge aus der Auflösung einer für den Konfusionsgewinn gebildeten Rücklage in Höhe von jeweils 41.659 € jährlich nicht mehr berücksichtigt werden.
- 15** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 16** Es vertritt nunmehr die Auffassung, der Kläger verfolge sein Anliegen in den falschen Jahren. Der Streit über das Entstehen eines Übernahmefolgegewinns könne nur in Bezug auf den Veranlagungszeitraum 2007 ausgetragen werden, in dem ein solcher Gewinn allein entstanden sein könne. Die zunächst auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 gerichtete Klage habe der Kläger aber zurückgenommen. Bei den gewinnerhöhenden Rücklagenauflösungen der verbleibenden Streitjahre 2008 bis 2010 handele es sich nur um bilanzielle Folgewirkungen eines Sachverhalts, der ertragsteuerrechtlich verbindlich bereits in der Bilanz und im bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid für 2007 gewürdigt worden sei.
- 17** Unabhängig davon scheide die vom Kläger begehrte teleologische Reduktion der § 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 UmwStG vorliegend aus, da die Wortlautauslegung noch nicht zu einem sinnwidrigen Ergebnis führe. Bloße rechtspolitische Fehler, die nicht die Stufe einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes erreichten, könnten nicht durch eine teleologische Reduktion korrigiert werden. Eine solche sei auch deshalb nicht geboten, weil der Kläger die Entstehung eines Konfusionsgewinns durch einfache Gestaltungen --den rechtzeitigen Ausspruch eines Forderungsverzichts vor der Verschmelzung oder aber die Liquidation der GmbH statt der Verschmelzung-- hätte vermeiden können.
- 18** Im Übrigen würde die vom Kläger erstrebte teleologische Reduktion zu einer doppelten Berücksichtigung des Wertverlusts der Forderung führen, was mit der Systematik des § 4 UmwStG und des § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unvereinbar sei. Nur die wortlautgemäße Anwendung der gesetzlichen Regelungen führe zu einer Gleichbehandlung der Gesellschafterfinanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital.
- 19** Darüber hinaus sei der Kläger nicht schutzwürdig, so dass ihm die Vorteile aus einer teleologischen Reduktion nicht zugutekommen dürften. Denn im Rahmen der Außenprüfung sei wegen der möglicherweise nicht vollständigen Erfassung der Betriebseinnahmen des Einzelunternehmens für die Streitjahre eine Zuschätzung von jeweils 6.000 € vorgenommen worden, die der Kläger akzeptiert habe.

Entscheidungsgründe

- 20** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur antragsgemäßen Herabsetzung der angefochtenen Steuer- und Messbetragsfestsetzungen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 21** Die Vereinigung der Forderungen des Klägers gegen die GmbH mit den korrespondierenden Verbindlichkeiten der GmbH hat im Streitfall nicht zur Entstehung eines Übernahmefolgegewinns geführt. Damit gibt es keine Grundlage für die Bildung einer Rücklage nach § 6 UmwStG und für deren gewinnerhöhende Auflösung in den Streitjahren. Dies gilt unabhängig davon, ob die Beteiligung des Klägers an der GmbH --wozu das FG keine Feststellungen getroffen hat, wovon die Beteiligten aber unausgesprochen auszugehen scheinen-- unter § 17 EStG fiel (dazu unten 1.) oder ob es sich um einbringungsgeborene Anteile i.S. des § 21 UmwStG 1995 handelte (unten 2.). Der Kläger wird auch nicht durch die Grundsätze über den formellen Bilanzenzusammenhang daran gehindert, sich gegen die erst in den Streitjahren 2008 bis 2010 eingetretenen Gewinnauswirkungen der --materiell-rechtlich fehlerhaften-- Rechtsauffassung des FA zu wenden (unten 3.).
- 22** 1. Im Rahmen der Ermittlung des Übernahmeergebnisses gelten Anteile an der übertragenden Körperschaft, auf die § 17 EStG anzuwenden ist, als mit den Anschaffungskosten in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt (dazu unten a). Gehörte nicht nur die Beteiligung, sondern auch eine Forderung des Gesellschafters gegen die übertragende Körperschaft zu seinem Privatvermögen, gilt auch diese als in das Betriebsvermögen eingelegt (unten b). Im Falle der Wertminderung einer solchen Forderung ist ihre Einlage nach den zu § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG entwickelten Grundsätzen mit den Anschaffungskosten zu bewerten, sofern der Ausfall der Forderung sich im Falle ihrer weiteren Zugehörigkeit zum Privatvermögen bei der Verwirklichung eines Realisierungstatbestands nach § 17 EStG einkommensteuerrechtlich ausgewirkt hätte (unten c). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt, da die Darlehen, die der Kläger der GmbH gewährt hatte, als Krisendarlehen i.S. der zu § 17 EStG ergangenen Rechtsprechung anzusehen sind (unten d). Weil danach die Forderungen des Klägers und die korrespondierenden Verbindlichkeiten der GmbH im Rahmen der Übernahme mit denselben Beträgen --jeweils den Nennwerten-- zu bewerten sind, ergibt sich im Streitfall kein Übernahmefolgegewinn (unten e).
- 23** a) Gemäß § 5 Abs. 2 UmwStG gelten Anteile an der übertragenden Körperschaft i.S. des § 17 EStG, die an dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft oder einer natürlichen Person gehören, für die Ermittlung des Gewinns als an diesem Stichtag in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers mit den Anschaffungskosten eingelegt. Diese Vorschrift ist im Streitfall auf die Beteiligung des Klägers an der GmbH anwendbar, sofern man --was an dieser Stelle erforderlich ist-- unterstellt, dass die Beteiligung unter § 17 EStG fiel.
- 24** b) Nach nahezu allgemeiner Auffassung, der sich auch das FG angeschlossen hat und die der erkennende Senat für zutreffend erachtet, gilt eine zum Privatvermögen gehörende Forderung gegen die übertragende Körperschaft ebenfalls als in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt (Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 6 UmwStG Rz 65; Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 6 Rz 29; Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 7. Aufl., § 6 UmwStG Rz 22; Haritz in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 6 Rz 33; Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG-Kommentar, § 6 UmwStG Rz 24; Bron in Kraft/Edelmann/Bron, § 6 UmwStG Rz 62; Klingebiel/Patt/ Rasche/Krause, Umwandlungssteuerrecht, 4. Aufl., Teil B.6.3.1 [S. 186]; Centrale-Gutachtendienst, GmbH-Rundschau 1997, 497; Häfke, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 2003, 221, 224; Pung in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht 2012, § 6 UmwStG Rz 9; anders aber Pung/Werner in Dötsch/ Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 4 UmwStG Rz 71).
- 25** Die Annahme einer Einlage auch der Forderung ist nach Auffassung des Senats schon deshalb zwingend, weil sich ohne eine solche Einlage selbst bei einer in vollem Umfang werthaltigen Gesellschafterforderung gegen die übertragende Körperschaft stets ein Konfusionsgewinn in Höhe des Nennwerts dieser Forderung ergäbe. Zwar stünden sich in einem derartigen Fall die Forderung (des Gesellschafters) und die Verbindlichkeit (der Kapitalgesellschaft) wertgleich gegenüber. Wenn aber lediglich die Verbindlichkeit, nicht jedoch die korrespondierende Forderung in das Betriebsvermögen des übernehmenden Einzelunternehmens gelangen würde, könnte der Buchgewinn aus dem Wegfall des Passivpostens nicht mit dem Buchverlust aus dem Wegfall eines korrespondierenden Aktivpostens *des Betriebsvermögens* saldiert werden, so dass es bilanziell stets zu einem buchmäßigen Konfusionsgewinn käme.

- 26** Nichts anderes folgt daraus, dass das FA die grundsätzliche einkommensteuerrechtliche Unbeachtlichkeit privater Darlehen nach der bis 2008 geltenden Rechtslage anführt. Denn in den Fällen des § 17 EStG handelt es sich gerade nicht um den Regelfall eines "privaten Darlehens", sondern um ein Darlehen, dessen Ausfall zu nachträglichen --steuerwirksamen-- Anschaffungskosten auf die Beteiligung führen kann, so dass hier schon nach den allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen eine Steuerverstrickung zu bejahen ist.
- 27** c) Auch bei der Bewertung der Einlage einer solchen Forderung des Gesellschafters gegen die Kapitalgesellschaft sind die zu § 17 EStG entwickelten Grundsätze zu berücksichtigen, um Widersprüche zu vermeiden.
- 28** aa) Für die Bewertung der Einlage von Forderungen gelten grundsätzlich die Vorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG.
- 29** Der Senat hat indes bereits entschieden, dass die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG entwickelten Grundsätze zur Bewertung der Einlage wertgeminderter Beteiligungen i.S. des § 17 EStG in ein Betriebsvermögen entsprechend auf die Bewertung der Einlage solcher wertgeminderter Gesellschafterdarlehensforderungen anzuwenden sind, deren Ausfall sich im Falle der weiteren Zugehörigkeit der Forderung und der korrespondierenden Beteiligung zum Privatvermögen bei der Verwirklichung eines Realisierungstatbestands nach § 17 EStG einkommensteuerrechtlich ausgewirkt hätte. Daher ist in diesen Fällen als Einlagewert nicht der Teilwert anzusetzen, sondern derjenige Wert, mit dem die Forderung im Falle der Verwirklichung eines Realisierungstatbestands nach § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen gewesen wäre. Wegen der Einzelheiten und der Begründung verweist der Senat auf sein Urteil vom 29. November 2017 - X R 8/16 (BFHE 260, 224, BStBl II 2018, 426, Rz 68 ff.).
- 30** Es ist kein Grund ersichtlich, die im Rahmen eines Verschmelzungsvorgangs fingierte Einlage einer --zu einer Beteiligung i.S. des § 17 EStG gehörenden-- Forderung von der Anwendung dieser Grundsätze auszunehmen. Tragend für die vom Senat --dort für den Fall der Einlage einer wertgeminderten Forderung infolge der Begründung einer Betriebsaufspaltung-- vorgenommene Auslegung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG war, dass es als planwidrige Regelungslücke anzusehen ist, wenn sich der Ausfall einer zum Privatvermögen gehörenden, aber bei § 17 EStG steuerverstrickten Forderung bei Verwirklichung eines der in § 17 EStG genannten Realisationstatbestände steuermindernd ausgewirkt hätte, diese Wertminderung aber steuerlich endgültig unbeachtlich wird, wenn die Forderung durch eine Einlagefiktion dem Betriebsvermögen zugeordnet wird. Dieselbe Interessenlage besteht aber auch in der vorliegend zu beurteilenden Sachverhaltskonstellation, die dadurch gekennzeichnet ist, dass die Einlage einer wertgeminderten Forderung infolge einer Verschmelzung fingiert wird.
- 31** bb) Die hiergegen vom FA vorgebrachten Argumente greifen nicht durch.
- 32** (1) Das FA meint zunächst, der Sachverhalt, der dem Senatsurteil in BFHE 260, 224, BStBl II 2018, 426 zugrunde gelegen habe, sei nicht mit dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbar. Während die Forderung dort zum Betriebsvermögen gehört habe, handele es sich hier um Privatvermögen.
- 33** Dieser Einwand ist unzutreffend. In beiden Fällen hatte der Senat die Frage zu beurteilen, wie die Einlage einer Forderung aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen zu bewerten ist. Im Senatsurteil in BFHE 260, 224, BStBl II 2018, 426 ging es um die Einlage einer --zuvor zum Privatvermögen gehörenden, aber dort nach § 17 EStG berücksichtigungsfähigen-- Forderung in ein Betriebsvermögen, wobei die Einlage durch die Begründung einer Betriebsaufspaltung ausgelöst worden war. Im vorliegenden Fall beruht die Einlage einer --zuvor zum Privatvermögen gehörenden, aber dort nach § 17 EStG berücksichtigungsfähigen-- Forderung in das Betriebsvermögen auf einer sachgerechten Auslegung der §§ 5, 6 UmwStG.
- 34** (2) Im Ausgangspunkt zutreffend weist das FA zwar darauf hin, dass nach heutiger Rechtslage andere Grundsätze für die Berücksichtigung von Forderungsverlusten im Privatvermögen gelten. Vorliegend ist aber ein Verschmelzungsvorgang zum Stichtag 1. Januar 2008 zu beurteilen; hierfür sind weiterhin die damals geltenden Rechtsgrundsätze anzuwenden.
- 35** (a) Der IX. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat zwar die bisherige Rechtsprechung zur Einbeziehung kapitalersetzender Gesellschafterdarlehen in die Anschaffungskosten i.S. des § 17 EStG für die Zeit ab dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23. Oktober 2008 (BGBl I 2008, 2026) nicht mehr fortgeführt, diese Rechtsfolge aber auf Sachverhalte beschränkt, die nach dem 27. September 2017 verwirklicht werden (BFH-Urteil vom 11. Juli 2017 - IX R 36/15, BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208). Der vorliegend maßgebende Verschmelzungstichtag 1. Januar 2008 liegt

sowohl vor dem Inkrafttreten des MoMiG (gemäß Art. 25 MoMiG war dies der 1. November 2008) als auch --erst recht-- vor dem vom IX. Senat genannten Stichtag.

- 36** (b) Die ab 2009 geltenden gesetzlichen Neuregelungen für die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen (vgl. insoweit § 52 Abs. 28 Satz 16 EStG und Schmidt/Levedag, EStG, 38. Aufl., § 20 Rz 255) können für die Auslegung und Anwendung der bis einschließlich 2008 maßgebenden Rechtslage ebenfalls nicht von Bedeutung sein. Zudem hat der VIII. Senat des BFH für Sachverhalte, die seit 2009 verwirklicht werden, die Möglichkeiten der einkommensteuerrechtlichen Geltendmachung von Forderungsverlusten im Privatvermögen deutlich erweitert (z.B. BFH-Urteile vom 24. Oktober 2017 - VIII R 13/15, BFHE 259, 535, und vom 12. Juni 2018 - VIII R 32/16, BFHE 262, 74, BStBl II 2019, 221).
- 37** (3) Der vom FA behauptete Wertungswiderspruch zwischen der Behandlung der Finanzierung einer Kapitalgesellschaft durch Eigen- oder Fremdmittel des Gesellschafters liegt nicht vor. Vielmehr bewirkt die vom Senat vorgenommene teleologische Auslegung gerade die Gleichbehandlung beider Finanzierungsformen.
- 38** Das FA meint, die nachträglichen Anschaffungskosten aus den Gesellschafterdarlehen seien genau einmal zu berücksichtigen, und zwar bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses (§ 4 Abs. 4 bis 7 UmwStG). Der sich dort ergebende Übernahmeverlust bleibe aber kraft gesetzlicher Anordnung außer Ansatz. Dasselbe Ergebnis wäre bei einer Finanzierung der GmbH durch Eigenkapital eingetreten; auch in diesem Fall wären dem Kläger nachträgliche Anschaffungskosten entstanden, die bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses berücksichtigt worden, aber aufgrund des sich ergebenden Verlusts außer Ansatz geblieben wären. Wenn der Senat nun die nachträglichen Anschaffungskosten aus den Gesellschafterdarlehen ein weiteres Mal im Rahmen der Ermittlung des Übernahmeerfolgs berücksichtigen wolle, stelle dies eine Doppelberücksichtigung dar, die demjenigen Gesellschafter, der die GmbH mit Eigenmitteln finanziert habe, nicht zugutekomme.
- 39** Der Senat kann offenlassen, wie das Übernahmeergebnis erster Stufe beim Vorhandensein einer wertgeminderten Gesellschafterforderung zu ermitteln ist, da im vorliegenden Verfahren allein streitig ist, ob --außerhalb dieses Übernahmeergebnisses-- ein Konfusionsgewinn (Übernahmeerfolgsbeitrag) angefallen ist. Insoweit übersieht das FA, dass es bei einer Finanzierung der Kapitalgesellschaft durch Eigenmittel von vornherein keine Forderung gibt, deren Wertminderung geeignet wäre, einen Übernahmeerfolgsbeitrag auszulösen. Bei einer Eigenmittelfinanzierung kann die Situation, der sich der Kläger ausgesetzt sieht, daher von vornherein nicht eintreten. Die vom Senat vorgenommene Auslegung dient daher der Gleichbehandlung beider Finanzierungsformen. Nach der vom FA vertretenen Auslegung würde nur beim Einsatz von Fremdkapital, nicht aber bei der Eigenmittelfinanzierung einer Kapitalgesellschaft ein steuerpflichtiger Übernahmeerfolgsbeitrag beim Gesellschafter entstehen; es käme also gerade zu der --vom FA selbst nicht für zutreffend gehaltenen-- Ungleichbehandlung.
- 40** (4) Eine --wie hier-- nach den allgemein anerkannten juristischen Methoden vorzunehmende teleologische Auslegung einer steuerrechtlichen Vorschrift stellt auch dann, wenn sie im Ergebnis zugunsten des Steuerpflichtigen wirkt, nicht etwa eine Billigkeitsmaßnahme dar, für die gegebenenfalls eine "Erlasswürdigkeit" des Steuerpflichtigen zu fordern sein könnte. Der Hinweis des FA, dass der Betriebsprüfer bei der Gewinnermittlung des Klägers eine Hinzuschätzung wegen möglicherweise nicht vollständiger Erfassung der Betriebseinnahmen vorgenommen habe, ist daher von vornherein rechtlich unhaltbar. Ein --eventuelles-- Fehlverhalten eines Steuerpflichtigen bei der Einnahmenerfassung ist bei der Auslegung des Gesetzes in Fällen der Einlage wertgeminderter Forderungen aus Gesellschafterdarlehen nicht zu berücksichtigen.
- 41** d) Im Streitfall hätten sich bei Verwirklichung eines der in § 17 EStG genannten Realisationstatbestände die Nennbeträge der Forderungen des Klägers gegen die GmbH steuermindernd ausgewirkt, da es sich um Krisendarlehen i.S. der zu § 17 EStG ergangenen Rechtsprechung handelte.
- 42** aa) Nach ständiger Rechtsprechung zu der --im Streitfall noch anzuwendenden-- Rechtslage vor Aufhebung der §§ 32a, 32b des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung durch das MoMiG war der Ausfall von Finanzierungshilfen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren --insbesondere von kapitalersetzenden Darlehen--, bei Verwirklichung eines Realisationstatbestands nach § 17 EStG dadurch gewinnmindernd zu berücksichtigen, dass hier im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungs- oder Liquidationsergebnisses nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung anzusetzen waren (z.B. BFH-Urteil vom 18. August 1992 - VIII R 13/90, BFHE 169, 90, BStBl II 1993, 34, unter 2.). Diese normspezifische weite Auslegung des Begriffs der Anschaffungskosten hat der BFH für geboten erachtet, weil in den Fällen des § 17 EStG der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils bzw. der Liquidation der Gesellschaft dem Grunde nach in gleicher Weise und der

Höhe nach gemäß ähnlichen Grundsätzen wie bei einem Mitunternehmer als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst werden soll (BFH-Urteil vom 27. Oktober 1992 - VIII R 87/89, BFHE 170, 53, BStBl II 1993, 340, unter a).

- 43** Außerhalb des Anwendungsbereichs dieser Grundsätze respektiert das Einkommensteuerrecht demgegenüber die Entscheidung der Gesellschafter, der Gesellschaft nicht Eigenkapital, sondern Fremdkapital zur Verfügung zu stellen (vgl. BFH-Urteile vom 2. April 2008 - IX R 76/06, BFHE 221, 7, BStBl II 2008, 706, unter II.2.b, und in BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208, Rz 21).
- 44** bb) Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung ist ein Darlehen u.a. dann durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn die Gesellschaft sich zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung in einer Krise befindet (Krisendarlehen), d.h. die Rückzahlung angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft in einem Maße gefährdet ist, dass ein ordentlicher Kaufmann das Risiko einer Kreditgewährung zu denselben Bedingungen wie der Gesellschafter nicht mehr eingegangen wäre. Für die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten ist in diesem Fall der Nennwert des Darlehens maßgeblich (zum Ganzen ausführlich BFH-Urteil vom 4. November 1997 - VIII R 18/94, BFHE 184, 374, BStBl II 1999, 344, unter 2.a, b, m.w.N.).
- 45** cc) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Der Kläger hat --unter Vorlage eines Darlehensvertrags zwischen ihm und einem Kreditinstitut, der dieses Vorbringen stützt-- unwidersprochen vorgetragen, dass er im eigenen Namen Bankdarlehen aufgenommen und an die GmbH weitergereicht habe. Die bilanziellen Verhältnisse der nominell überschuldeten GmbH lassen eine Kreditwürdigkeit nicht erkennen. Auch der Prüfer selbst hat die Darlehensnennbeträge bei der Ermittlung des Buchwerts der GmbH-Anteile berücksichtigt, ist also ebenfalls davon ausgegangen, dass diese die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung nach § 17 EStG erfüllen.
- 46** e) Wenn die Forderungen des Klägers bei ihrer Einlage in das Betriebsvermögen aber mit ihren Anschaffungskosten --d.h. mit den Nennbeträgen bzw. den noch valutierenden Beträgen-- zu bewerten sind, dann ergibt sich durch ihre Vereinigung mit den korrespondierenden Verbindlichkeiten der GmbH, die ebenfalls mit den noch valutierenden Beträgen zu Nennwerten passiviert sind, kein Konfusionsgewinn.
- 47** 2. Im Ergebnis würde nichts anderes gelten, wenn die Beteiligung des Klägers an der GmbH als einbringungsgeboren i.S. des § 21 UmwStG 1995 anzusehen wäre.
- 48** a) Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, wie der Kläger sein Bewertungswahlrecht (§ 20 Abs. 2 UmwStG 1995) anlässlich der Einbringung des früheren Einzelunternehmens in die GmbH im Jahr 1996 ausgeübt hat. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass die Einbringung zu einem Wert unterhalb der Teilwerte vorgenommen worden ist. In diesem Fall wären gemäß § 21 UmwStG 1995 einbringungsgeborene Anteile entstanden.
- 49** b) Bei sachgerechter Auslegung müssen für Forderungen aus Gesellschafterdarlehen jedenfalls dann, wenn --wie hier-- die Beteiligung neben den Voraussetzungen des vorrangigen § 21 UmwStG 1995 zugleich auch die des § 17 EStG erfüllt, die zu § 17 EStG entwickelten Grundsätze gelten (grundlegend hierzu --betreffend die insoweit vergleichbare Vorschrift des § 21 UmwStG 1977-- BFH-Urteil vom 29. März 2000 - I R 22/99, BFHE 192, 56, BStBl II 2000, 508; vgl. ab 2006 auch § 17 Abs. 6 EStG). Die mit solchen einbringungsgeborenen Anteilen verbundenen Forderungen des Klägers wären im Rahmen ihrer verschmelzungsbedingten Einlage in das Betriebsvermögen daher ebenso zu bewerten wie Forderungen, die mit Anteilen i.S. des § 17 EStG verbunden sind. Wegen der Einzelheiten der Begründung verweist der Senat auf die Ausführungen unter II.1. dieser Entscheidung.
- 50** c) Ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis käme man, wenn der Kläger --wozu das FG ebenfalls keine Feststellungen getroffen hat-- zu einem bestimmten Zeitpunkt zwischen dem eventuellen Entstehen einbringungsgeborener Anteile und der Verschmelzung einen Entstrickungsantrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG 1995 gestellt hätte. In einem solchen Fall wäre nach den Grundsätzen des § 16 EStG (vgl. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995) ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln gewesen. Dabei wäre an die Stelle des Veräußerungspreises der gemeine Wert der Anteile getreten (§ 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995). Da ein solcher Entstrickungsgewinn sich nicht nach den Grundsätzen des § 17 EStG, sondern kraft ausdrücklichen Verweises nach denen des § 16 EStG ermittelt, wären die Forderungen aus den Gesellschafterdarlehen dabei unberücksichtigt geblieben.
- 51** Nach Vornahme einer solchen Entstrickung würden für die Anteile die Grundsätze des --nun nicht mehr durch § 21 UmwStG 1995 verdrängten-- § 17 EStG gelten (BFH-Urteil vom 24. Juni 2008 - IX R 58/05, BFHE 222, 367, BStBl II 2008, 872, unter II.2.), so dass die Ausführungen unter II.1. dieser Entscheidung auch auf diese Fallvariante anzuwenden wären.

- 52** 3. Es kann offenbleiben, ob ein etwaiger Übernahmefolgegewinn im Streitfall bereits im Jahr 2007 entstanden wäre und ob der dem Kläger in der mündlichen Verhandlung vor dem FG erteilte --und insoweit eine Klagerücknahme bewirkende-- Hinweis, die Klage hinsichtlich des Einkommensteuerbescheids 2007 sei mangels Beschwer unzulässig, zutreffend war. In jedem Fall wird der Kläger durch die Grundsätze über den formellen Bilanzenzusammenhang nicht daran gehindert, sich gegen die erst und ausschließlich in den Streitjahren 2008 bis 2010 eingetretenen Gewinnauswirkungen der --materiell-rechtlich fehlerhaften-- Rechtsauffassung des FA zu wenden.
- 53** a) Nach dem Prinzip des formellen Bilanzenzusammenhangs (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) ist ein Bilanzierungsfehler, der in einer Bilanz enthalten ist, die einer verfahrensrechtlich nicht mehr änderbaren Steuerveranlagung zugrunde liegt, grundsätzlich erst in der *Schlussbilanz* des ersten Jahres, dessen Veranlagung verfahrensrechtlich noch änderbar ("offen") ist, richtigzustellen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10. Dezember 1992 - IV R 118/90, BFHE 170, 336, BStBl II 1994, 381, unter II.a, m.w.N.). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt jedoch, wenn der Bilanzierungsfehler in den Vorjahren ohne Auswirkung auf die Höhe des Gewinns bzw. der festgesetzten Steuern geblieben ist. In diesem Fall ist der Fehler in der *Anfangsbilanz* des ersten offenen Jahres erfolgsneutral zu korrigieren (zum Ganzen BFH-Urteile vom 29. Oktober 1991 - VIII R 51/84, BFHE 166, 431, BStBl II 1992, 512, unter II.3., und vom 29. Juli 2015 - X R 37/13, BFH/NV 2016, 536, Rz 58, beide m.w.N.).
- 54** b) Nach diesen Grundsätzen ist die Korrektur des Fehlers vorliegend in der Anfangsbilanz des Einzelunternehmens für das erste Streitjahr (2008) vorzunehmen.
- 55** Der Prüfer hatte in der Schlussbilanz zum 31. Dezember des bestandskräftig veranlagten Jahres 2007 die Forderung des Klägers gegen die GmbH zu Unrecht mit 0 € bewertet; der dadurch entstandene Konfusionsgewinn wurde aber im Jahr 2007 durch Bildung der in § 6 Abs. 1 UmwStG vorgesehenen Rücklage in vollem Umfang neutralisiert. In der Anfangsbilanz zum 1. Januar des ersten verfahrensrechtlich noch offenen Jahres 2008 ist daher die --materiell-rechtlich zu Unrecht gebildete-- Rücklage nach § 6 Abs. 1 UmwStG enthalten.
- 56** Die Bilanz darf zum 1. Januar 2008 gewinnneutral korrigiert werden, da der Bilanzierungsfehler im Jahr 2007 ohne Auswirkung auf den Gewinn bzw. die festgesetzte Steuer geblieben ist. Für die Beurteilung, ob ein Vorgang im Fehlerjahr erfolgswirksam oder gewinnneutral war, ist nicht isoliert auf den einzelnen Bilanzposten abzustellen --hier: auf die gewinnmindernde Einbuchung der Rücklage-; vielmehr ist eine Saldierung aller Bilanzposten vorzunehmen, die durch die fehlerhafte Buchung (durch den Vorgang) berührt werden (Senatsurteil in BFH/NV 2016, 536, Rz 58, m.w.N.). Betrachtet man aber die fehlerhafte Einlage der Forderung mit einem Wert von 0 € und die auf dem dadurch entstandenen Konfusionsgewinn beruhende Rücklage, ergibt sich, dass dieser Vorgang im Jahr 2007 insgesamt nicht zu einer Gewinnauswirkung geführt hat.
- 57** Wird in der Anfangsbilanz zum 1. Januar 2008 die Einlage der Forderung mit dem zutreffenden Wert erfasst und die Rücklage dementsprechend ausgebucht, gibt es keine bilanzielle Grundlage für die vom FA jeweils in Höhe von 41.659 € vorgenommenen gewinnerhöhenden Rücklagenauflösungen in den Streitjahren 2008 bis 2010 mehr.
- 58** 4. Die Ermittlung der festzusetzenden Steuer- und Messbeträge wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2, § 121 Satz 1 FGO dem FA übertragen.
- 59** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de