Beschluss vom 08. Mai 2017, X B 78/16

Erfolgreiche Nichtzulassungsbeschwerde wegen mehrerer Verfahrensmängel

ECLI:DE:BFH:2017:B.080517.XB78.16.0

BFH X. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 119 Nr 6, EStG § 20 Abs 1 Nr 3, EStG § 36a

vorgehend FG Hamburg, 25. Mai 2016, Az: 6 K 148/14

Leitsätze

1. NV: Ein FG verstößt gegen den klaren Inhalt der Akten, wenn es ohne erkennbare Grundlage in den Akten annimmt, Zinsaufwand sei in einer ganz anderen als der vom Kläger substantiiert und unbestritten vorgetragenen Höhe entstanden.

2. NV: Entscheidungserhebliche zivilrechtliche Vorfragen müssen vom FG grundsätzlich geklärt werden. Eine Schätzung in Bezug auf rechtliche Vorfragen ist ausgeschlossen.

3. NV: Anrechenbare Körperschaftsteuer darf nicht gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1997 als Einnahme angesetzt werden, wenn die Anrechnung gemäß § 36a EStG 1997 auf Dauer ausgeschlossen ist.

Tenor

Auf die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 26. Mai 2016 6 K 148/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 1998 bis 2002 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Der Kläger erzielte durch die Vermittlung von Immobilien, Kapitalanlagen und Versicherungsverträgen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.

2 Bei den Klägern führte das früher zuständige Finanzamt (FA) X für die Jahre 2000 bis 2002 eine Außenprüfung durch, wobei der Prüfer auch die Verhältnisse der Jahre 1998 und 1999 prüfte. Dabei blieben --bis ins Klageverfahren hinein-- zahlreiche Punkte zwischen den Beteiligten streitig. Für Zwecke der vorliegenden Beschwerde kann sich der Senat indes auf die Darstellung der beiden folgenden Streitpunkte beschränken:

3 1. Immobilienfinanzierung

4 Im Jahr 1984 erwarb der Kläger fünf Eigentumswohnungen und finanzierte diese über mehrere Bankdarlehen. Als Sicherheit räumte er der finanzierenden Bank (im Folgenden --auch soweit es um ihre späteren Rechtsnachfolger geht-- als "Bank" bezeichnet) jeweils Grundschulden an den finanzierten Objekten ein. Bei Bestellung der Grundschulden wurde der Kläger aufgrund einer notariellen Vollmacht durch einen Wirtschaftsprüfer vertreten. In den Grundschuldbestellungsurkunden übernahm der Kläger jeweils auch die persönliche Haftung für die Forderungen aus den Grundschulden und unterwarf sich insoweit der sofortigen Zwangsvollstreckung in sein gesamtes Vermögen. Ein anderes Kreditinstitut (im Folgenden --auch soweit es um dessen späteren

Rechtsnachfolger geht-- als "Bürgin" bezeichnet) übernahm gegenüber der Bank Bürgschaften für einige der Darlehensforderungen.

5 Nachdem der Kläger die Bankdarlehen nicht mehr bedienen konnte, wurden die fünf Eigentumswohnungen auf Betreiben der Bank in den Jahren 1989 bis 1991 zwangsversteigert. Die Versteigerungserlöse reichten zur vollständigen Befriedigung der Bank nicht aus. Sie nahm daher die Bürgin in Anspruch und erhielt von dieser Zahlungen in Höhe von insgesamt 516.963,17 DM. Im Gegenzug trat die Bank der Bürgin Teilbeträge der Forderungen aus den abstrakten Schuldanerkenntnissen in Höhe von insgesamt 509.353,38 DM ab. Auch nach dieser Abtretung verblieben bei der Bank noch offene Forderungen gegen den Kläger.

6 Nach den Zwangsversteigerungen zahlte der Kläger in den Jahren 1991 bis 1994 noch insgesamt 11.400 DM an die Bank. Danach leistete er nach seinen Angaben keine Zahlungen mehr. An die Bürgin hat er zu keinem Zeitpunkt Zahlungen erbracht.

7 Die Bank machte gegen den Kläger mit Schreiben vom 14. Mai 1992 verbleibende Ansprüche von 492.556,01 DM geltend. Mit Schreiben vom 3. Juni 1994 schlüsselte sie die Restforderungen auf die jeweiligen Darlehensverträge auf und wies einen Gesamtbetrag von 492.555,19 DM "zuzüglich Zinsen" aus. Am 8. Oktober 2002 bezifferte sie die Hauptforderung auf 251.839,89 € zzgl. Verzugszinsen und Mahnauslagen; am 29. Februar 2004 forderte sie einen Betrag von 266.991,89 € zur Zahlung an. Mit Schreiben vom 27. Juli 2004 an das FA X wurden die Hauptforderungen erneut auf 251.839,89 € (einschließlich Zinsen und Kosten: 270.881,42 €) beziffert; in einem weiteren Schreiben an das FA X vom 7. August 2006 ist jedoch nur noch von einem auf die Bank entfallenden Betrag von 184.041,26 € die Rede. In einer erneuten Zahlungsaufforderung an den Kläger bezifferte die Bank die unbezahlte Restschuld am 22. November 2013 auf 385.170,66 €. In einer bankinternen Abtretungsurkunde vom 23. Juli 2014 ist wiederum von einer Hauptforderung in Höhe von 251.839,89 € die Rede. Gegenüber dem Kläger nannte die Bank am 9. Februar 2016 einen "Vergleichsbetrag" von 261.387,82 €.

8 Die Bürgin erklärte gegenüber dem Kläger mit Schreiben vom 5. November 1993, sie sei von der Bank auf einen Kapitalbetrag von 443.144,80 DM sowie auf Zinszahlungen von 73.818,37 DM in Anspruch genommen worden (Gesamtbetrag: 516.963,17 DM). Im Betreff eines an den Kläger gerichteten Schreibens vom 27. Oktober 2004 formulierte sie: "Restforderung EUR 226.576,34 einschl. Zinsen und Kosten per 30.5.2003". Dem Schreiben vom 18. Februar 2005 war eine Forderungsaufstellung beigefügt, in der der Betrag von 226.576,34 € als rückständiges Kapital bezeichnet war, zu dem Zinsen von 209.311,62 € sowie Kosten von 661,55 € hinzukämen. Gegenüber dem FA X gab die Bürgin in einem Schreiben vom 17. März 2006 an, im Jahr 1991 an die Bank eine Kapitalzahlung von 443.144,80 DM zzgl. Zinsen von 73.818,37 DM geleistet zu haben. Der aktuelle Stand der Forderung gegen den Kläger untergliedere sich in eine Hauptforderung von 226.576,34 €, Zinsansprüche von 218.374,29 € und Kosten von 697,55 €. Weiter teilte die Bürgin dem FA X mit, sie habe im November 2005 einen Vollstreckungsversuch beim Kläger unternommen. Daraufhin habe der Kläger ihr --unter Vorlage eines entsprechenden Klageentwurfs-- eine Vollstreckungsgegenklage angedroht.

9 Der Kläger passivierte in seinen Jahresabschlüssen für die Streitjahre 1998 bis 2002 in diesem Zusammenhang die folgenden Beträge:

-	Verbindlichkeiten aus Darlehen	537.639,00 DM
-	Verbindlichkeiten aus Zinsen	112.572,74 DM
-	Rückstellung für Zinsen	211.911,08 DM
-	Summe	862.122,82 DM

10 Der Prüfer ging davon aus, dass die Zinsverbindlichkeit sich auf Zinsen beziehe, die bis Ende 1992 angefallen und daher in den Streitjahren bereits verjährt seien. Ebenso ging er davon aus, dass die Zinsrückstellung sich auf Zinsansprüche der Jahre 1993 bis 1996 beziehe, die spätestens zum 31. Dezember 2000 verjährt seien. Er löste daher diese Passivposten im Streitjahr 2000 auf, wodurch sich eine Gewinnerhöhung von 324.483,82 DM ergab.

11 Demgegenüber brachten die Kläger vor, die von ihnen als "Zinsverbindlichkeiten" bezeichneten Beträge entfielen auf solche Zinsen, die die Bank im Zuge der Abrechnung der gekündigten Darlehen als unselbständige Rechnungsposten in den Abrechnungssaldo eingestellt habe. Dieser Abrechnungssaldo unterliege nicht der kurzen

--damals noch vierjährigen-- Verjährung, sondern der 30-jährigen Verjährung aus dem Schuldanerkenntnis. Die als "Rückstellung für Zinsen" bezeichneten Beträge bezögen sich nicht auf die Zinsen der Jahre 1993 bis 1996, sondern auf die Zinsansprüche für die aus Sicht des jeweiligen Bilanzstichtags zurückliegenden vier Jahre, für die noch keine Verjährung eingetreten sei. Daher sei für keine der vom Prüfer ausgebuchten Positionen Verjährung eingetreten.

12 Der in den Bilanzen des Klägers passivierte --auf einer Schätzung beruhende-- Betrag der Hauptschuld sei aufgrund der Ergebnisse der im Einspruchsverfahren durchgeführten Sachaufklärungsmaßnahmen sogar noch zu erhöhen. Daher beantragten die Kläger vor dem Finanzgericht (FG) nicht nur, die vom Prüfer für das Jahr 2000 vorgenommene Gewinnerhöhung rückgängig zu machen, sondern für 1998 zusätzliche Verbindlichkeiten in Höhe von 464.270,39 DM (Hauptschuld) sowie 96.318,14 DM (Zinsverbindlichkeiten) gewinnmindernd einzubuchen.

13 2. Verbindlichkeiten gegenüber der A-GmbH

14 Die Klägerin war alleinige Gesellschafterin und der Kläger einziger Geschäftsführer der A-GmbH. Im Jahr 1992 schloss die Klägerin mit dem Kläger einen Darlehensvertrag, wonach sie dem Kläger zur Abdeckung von Verbindlichkeiten aus einer früheren selbständigen Tätigkeit entweder selbst oder über die A-GmbH ein Darlehen von 200.000 DM zur Verfügung stellte. Die jeweils halbjährlich gemeinsam festzustellenden Schuldsalden waren mit 6 % zu verzinsen; die Zinsen für die ersten vier Jahre der Darlehenslaufzeit sollten dem Darlehensbetrag zugeschlagen werden. Durch einen im Jahr 1994 abgeschlossenen Änderungsvertrag wurde der Darlehensbetrag auf 400.000 DM erhöht.

15 Tatsächlich gewährte die A-GmbH dem Kläger das Darlehen aus ihren Mitteln. Die Zinsen wurden auch nach Ablauf der ersten vier Jahre der Darlehenslaufzeit nicht tatsächlich ausgezahlt, sondern dem Darlehensbetrag zugeschlagen. In einem weiteren Änderungsvertrag aus dem Jahr 1997 stellten die Vertragsparteien zum 1. Januar 1997 einen Darlehensstand von 575.952,52 DM fest; zugleich wurde die ursprünglich zehnjährige Darlehenslaufzeit bis Ende 2012 verlängert.

16 Zum 31. Dezember der Jahre 2000 bis 2002 haben die Kläger jeweils Saldofeststellungen vom 27. Juni 2002 (für 2000) bzw. 18. Februar 2003 (für 2001 und 2002) vorgelegt. Darin erkannte der Kläger die Höhe des ermittelten Darlehenssaldos ausdrücklich an und verzichtete auf die Einrede der Verjährung für die Darlehensforderung und die belasteten Zinsen. Die Höhe der Verbindlichkeit des Klägers gegenüber der A-GmbH (einschließlich der aufgelaufenen Zinsen) belief sich auf die folgenden Beträge:
31. Dezember 1999: 768.908,97 DM,
31. Dezember 2000: 787.621,36 DM,
31. Dezember 2001: 823.532,58 DM,
31. Dezember 2002: 440.463,45 €.

17 Die A-GmbH war in den Streitjahren wirtschaftlich nicht mehr aktiv. Im Jahr 2004 veräußerte die Klägerin ihre Beteiligung an der A-GmbH an einen Dritten; ein Kaufpreis wurde hierfür nicht gezahlt.

18 Der Prüfer vertrat die Auffassung, die --schon seit 1992 passivierten-- Zinsansprüche seien jeweils mit Ablauf des vierten Jahres nach ihrer Entstehung verjährt. Der vom Kläger ausgesprochene Verzicht auf die Einrede der Verjährung sei nicht fremdüblich. Die unterbliebene Einforderung und Titulierung der Zinsen sei als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) der A-GmbH an die Klägerin anzusehen, die bei dieser im Zeitpunkt des Eintritts der jeweiligen Verjährung zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) führe. Hieraus ermittelte er die folgenden Einkünfteerhöhungen:

Jahr	vGA	anrechenbare Körperschaftsteuer § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1997	hälftige Steuerbefreiung § 3 Nr. 40 EStG 2002
1999	34.982,88 DM	14.992,66 DM	
2000	29.717,68 DM	12.736,15 DM	
2001	34.557,15 DM	14.810,21 DM	
2002	45.279,99 €		./. 22.640 €

19 Dabei erfasste der Prüfer die anrechenbare Körperschaftsteuer einkünfteerhöhend. Das FA X gewährte die

Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG 1997) aber nicht, da die Voraussetzungen des § 36a EStG 1997 nicht gegeben seien.

20 Ferner verminderte der Prüfer die Darlehensverbindlichkeiten des Klägers um die aus seiner Sicht verjährten Teile der Zinsansprüche der A-GmbH. Davon ausgehend nahm er für die Streitjahre eine Neuberechnung der Verzinsung vor und minderte auf dieser Grundlage den rechnerischen Zinsaufwand um die folgenden Beträge:
2000: 1.259,38 DM,
2001: 2.404,78 DM,
2002: 1.939,39 €.

21 Mit ihrer Einspruchsbegründung trugen die Kläger vor, in den Streitjahren sei der Zinsaufwand --entsprechend der Handhabung durch die vorangegangene Betriebsprüfung für die Jahre 1992 bis 1996-- jeweils um einen Privatanteil von 40 % vermindert und danach im Ergebnis wie folgt ermittelt worden:

Jahr	Brutto-Zinsaufwand	Privatanteil	Netto-Zinsaufwand
1998	43.853,35 DM	17.541,34 DM	26.312,01 DM
1999	44.706,62 DM	17.882,65 DM	26.823,97 DM
2000	46.134,54 DM	18.453,82 DM	27.680,72 DM
2001	47.257,28 DM	18.902,91 DM	28.354,37 DM
2002	25.263,93 €	10.105,57 €	15.158,36 €

22 Ferner bezeichnete der Kläger die Höhe von Beträgen, die er in den Streitjahren an die A-GmbH zurückgezahlt habe. Diese Beträge seien zivilrechtlich zuerst auf die Zinsen anzurechnen. Auch darin sei ein Anerkenntnis zu sehen, das zur Unterbrechung der Verjährung führe. Erst recht zeige sich angesichts dieser Teilzahlungen, dass die A-GmbH nicht auf die Zinsen verzichtet habe.

23 3. Weiteres Verfahren

24 Das FA X erließ am 25. Januar 2005 die im vorliegenden Verfahren angefochtenen Änderungsbescheide für die Streitjahre. Im Einspruchsschreiben vom 16. Februar 2005 beantragten die Kläger die Aufteilung der Steuerschuld nach § 268 der Abgabenordnung (AO).

25 Am 26. Juni 2014 wies der mittlerweile zuständig gewordene Beklagte und Beschwerdegegner (FA) den Einspruch in den hier noch streitigen Punkten zurück.

26 Auch die Klage blieb im Ergebnis ohne Erfolg. In einem ersten Schritt ging das FG davon aus, dass die vom Kläger hinsichtlich der Immobilienfinanzierung ursprünglich bilanzierten Beträge (862.122,82 DM = 440.796,39 €) zutreffend gewesen seien, machte insoweit also die vom FA für das Streitjahr 2000 vorgenommene Gewinnerhöhung um 324.483,82 DM rückgängig. Dies begründete es wie folgt: Nach den vorliegenden Unterlagen seien in den Streitjahren gegenüber der Bank noch 251.839,89 € und gegenüber der Bürgin 226.576,34 € offen gewesen (insgesamt 478.416,23 € = 935.700,81 DM). Gleichwohl gehe das Gericht im Rahmen seiner Schätzungsbefugnis davon aus, dass der Kläger keine höheren als die in seinen Bilanzen bereits ausgewiesenen Beträge passivieren könne. Zum einen bestünden erhebliche Zweifel, ob alle Verbindlichkeiten betrieblich veranlasst seien, weil die Darlehensbeträge "teilweise erheblich über dem Wert der gekauften Immobilien" lägen. Die Höhe des betrieblichen Anteils sei daher zu schätzen. Zum anderen habe das FG erhebliche Zweifel, ob die Forderungen tatsächlich noch in voller Höhe bestanden hätten. Möglicherweise habe der Kläger weitere Tilgungen geleistet; auch könnten erhebliche Teile der Forderungen verjährt sein. Zudem zeige das bisherige Verhalten des Klägers, insbesondere die Androhung einer Vollstreckungsgegenklage und der Umstand, dass er den Entwurf dieser Klageschrift nicht vorgelegt habe, dass nicht von seiner vollen Inanspruchnahme auszugehen sei. Eine weitere Sachaufklärung sei dem Gericht nicht möglich.

27 Hinsichtlich der Verbindlichkeiten des Klägers gegenüber der A-GmbH führte das FG aus, es könne offen bleiben, ob die vom FA angenommene vGA gegeben sei. Zwar sei zwischen den Beteiligten bisher unstreitig, dass die A-GmbH das Darlehen gewährt habe. Das Gericht gehe aber davon aus, dass Darlehensgeberin die Klägerin gewesen sei.

Auch könne nicht beurteilt werden, ob die A-GmbH schon im Jahr 2002 beschlossen habe, etwaige Darlehensansprüche gegen den Kläger oder die Klägerin nicht mehr geltend zu machen.

28 Damit sei die Klage hinsichtlich der Immobilienfinanzierung "grundsätzlich insoweit begründet", hinsichtlich der vGA bestehe zumindest diese Möglichkeit. Dies führe aber nicht zu einer Klagestattgabe, da mit gegenläufigen Fehlern zu saldieren sei. Das als "Darlehensverbindlichkeit gegenüber der A-GmbH" bezeichnete Vertragsverhältnis halte --unabhängig davon, ob Darlehensgeberin die A-GmbH oder aber die Klägerin sei-- einem Fremdvergleich nicht stand. Eine nicht fremdübliche Darlehensverbindlichkeit sei aber privat veranlasst und nicht in den Bilanzen eines Gewerbebetriebs zu passivieren. Entsprechend seien die Darlehenszinsen nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Das FG ging in diesem Zusammenhang davon aus, der Kläger habe Zinsaufwand in folgender Höhe als Betriebsausgaben abgezogen:
1999: 84.051,74 DM,
2000: 84.908,49 DM,
2001: 85.754,70 DM,
2002: 45.811,39 €.

29 Dies kompensiere einerseits einen etwaigen Teilerfolg der Kläger aus dem möglichen Wegfall der vom FA angenommenen vGA. Soweit die Klage für das Streitjahr 2000 im Hinblick auf die Verbindlichkeiten aus der Immobilienfinanzierung Erfolg haben müsse, sei zusätzlich eine Saldierung mit einer Gewinnerhöhung aus der Auflösung des Darlehens der A-GmbH vorzunehmen. Mit dem Restbetrag dieses Darlehens sei im Streitjahr 2002 zu saldieren, in dem allein der zu Unrecht als Betriebsausgabe abgezogene Zinsbetrag nicht ausreiche, um die zweifelhafte vGA zu kompensieren.

30 Mit ihrer Beschwerde begehren die Kläger die Zulassung der Revision wegen Verfahrensmängeln und Divergenz.

31 Das FA hält die Beschwerde für unbegründet.

Entscheidungsgründe

32 II. Die Beschwerde ist begründet. Es liegt für jedes Streitjahr zumindest einer der von den Klägern geltend gemachten Verfahrensmängel vor, auf dem jeweils die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

33 1. Hinsichtlich der Streitjahre 1999 bis 2002 hat das FG gegen den klaren Inhalt der Akten --und damit gegen die in § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO angeordnete Pflicht, seine Überzeugung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu gewinnen-- verstoßen.

34 a) Zum Gesamtergebnis des Verfahrens i.S. des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO gehört auch die Auswertung des Inhalts der dem Gericht vorliegenden Akten (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Oktober 1985 I R 163/82, BFH/NV 1986, 288). Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten und damit eine Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ist gegeben, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder wenn es eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat und die angefochtene Entscheidung darauf beruht (Senatsbeschlüsse vom 11. November 2010 X B 159/09, BFH/NV 2011, 610, unter II.2., und vom 26. Juni 2013 X B 244/12, BFH/NV 2013, 1578, unter II.1.c).

35 b) Die Kläger hatten während des Verfahrens unter Bezugnahme auf die Buchhaltungsunterlagen des Klägers mehrfach --und vom FA unbestritten-- vorgetragen, der ergebniswirksame Zinsaufwand für das gegenüber der A-GmbH bestehende Darlehen habe sich in den Streitjahren (nach Abzug eines Privatanteils von 40 %) auf die folgenden Beträge belaufen:
1998: 26.312,01 DM,
1999: 26.823,97 DM,
2000: 27.680,72 DM,
2001: 28.354,37 DM,
2002: 15.158,36 €.

36 Entsprechende Darlegungen finden sich zunächst in Anlage 5 zur Einspruchsbegründung vom 7. März 2005. Während des Klageverfahrens haben die Kläger auf Bl. 3 ihres Schriftsatzes vom 9. März 2016 ausdrücklich auf

diese Anlage 5 Bezug genommen und nochmals darauf hingewiesen, dass sie nur 60 % des zunächst gebuchten Zinsbetrags als Betriebsausgabe berücksichtigt hätten. Eine weitere Bezugnahme auf die Anlage 5 zur Einspruchsbegründung findet sich auf Bl. 3 des Schriftsatzes der Kläger vom 30. März 2016. Auf diese Aktenbestandteile haben die Kläger im Rahmen der entsprechenden Verfahrensrüge in ihrer Beschwerdebegründung jeweils hingewiesen.

37 Demgegenüber hat das FG in seinem Urteil angenommen, der Zinsaufwand für das Darlehen der A-GmbH habe sich in der folgenden Höhe als Betriebsausgaben ausgewirkt:
1999: 84.051,74 DM,
2000: 84.908,49 DM,
2001: 85.754,70 DM,
2002: 45.811,39 €.

38 Es handelt sich dabei ersichtlich um die in dem Betriebsprüfungsbericht des FA X unter 2.8 (Überschrift "Dauerschuldzinsen nach § 8 Nr. 1 GewStG") sowie in den jeweiligen Bilanzen des Klägers, dort im Kontennachweis zur Gewinn- und Verlustrechnung unter dem Konto #2120 ("Zinsaufwendungen f.lfr.Verbindlichkeit") enthaltenen Positionen. Das FG durfte diese Beträge nach Aktenlage nicht mit den Zinsverbindlichkeiten gegenüber der A-GmbH gleichsetzen. Wenn dies auch langfristige Verbindlichkeiten sind, so bedeutet das nicht, dass es sich um die einzigen langfristigen Verbindlichkeiten handeln muss. Zunächst gab bereits das vorzitierte Vorbringen des Klägers im Einspruchsverfahren Anlass, diese Zahlen zu differenzieren, wenigstens zu hinterfragen. Außerdem war auch in den Bilanzen selbst, denen das FG augenscheinlich diese Werte entnommen hat, unter dem Konto #0650 ("langfristige Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten") der Komplex Immobilienfinanzierung genannt, was bereits dafür spricht, dass das Konto #2120 auch Zinsen aus diesem Geschäftsbereich erfasste. Die vom FG genannte Höhe des Zinsaufwands ist zudem nicht plausibel, da hierfür --bei feststehender und auch vom FG zugrunde gelegter Höhe der Darlehensverbindlichkeit-- ein deutlich höherer als der vertraglich vereinbarte Zinssatz von 6 % hätte angewendet werden müssen.

39 c) Das angefochtene Urteil kann auch auf diesem Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten beruhen. Das FG hat zwar letztlich offengelassen, ob das FA bei der Klägerin zu Recht eine vGA aus einem vermeintlichen Zinsverzicht der A-GmbH angenommen hatte, und nur "hilfsweise" --für den Fall, dass der Ansatz einer vGA rechtswidrig sein sollte-- eine Saldierung mit den vom FG überhöht angenommenen Zinsaufwendungen des Klägers vorgenommen. Hätte das FG aber die aus den Akten ersichtlichen Zinsaufwendungen zugrunde gelegt, hätte es sich hinsichtlich der vGA eindeutig entscheiden müssen, da diese Zinsaufwendungen geringer waren als die vom FA angesetzten vGA, also nicht zur vollen Eventual-Kompensation der vGA ausgereicht hätten.

40 2. Ein ebensolcher Fehler liegt hinsichtlich des Streitjahres 1998 vor. Das FG ist davon ausgegangen, dass sowohl in den Verbindlichkeiten gegenüber der Bank in Höhe von 251.839,89 € als auch in den Verbindlichkeiten gegenüber der Bürgin in Höhe von 226.576,34 € Zinsen enthalten sind, und hat sich dafür auf bestimmte Abrechnungen bzw. Schreiben der jeweiligen Gläubiger berufen. Damit hat es den Akteninhalt nur selektiv berücksichtigt. Insbesondere durfte das FG zu dieser Erkenntnis nicht gelangen, ohne außerdem hinsichtlich der Bank die Abtretungsurkunde vom 23. Juli 2014, hinsichtlich der Bürgin die Schreiben an den Kläger bzw. das FA X vom 18. Februar 2005 bzw. vom 17. März 2006 auszuwerten. Diese Dokumente enthalten zumindest deutliche Hinweise darauf, dass die genannten Beträge die Zinsen nicht einschließen.

41 3. Der Senat hält es für angezeigt, nach § 116 Abs. 6 FGO zu verfahren, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne Bindungswirkung für das FG-- auf die folgenden Punkte hin:

42 a) Hinsichtlich der Höhe der Verbindlichkeiten aus der Immobilienfinanzierung spricht zunächst Vieles für die Annahme des FG, die Hauptschulden hätten sich gegenüber der Bank in den Streitjahren auf 251.839,89 € (492.556,01 DM) und gegenüber der Bürgin auf 226.576,34 € (443.144,80 DM) belaufen. In der Mehrzahl der vorhandenen Belege sind diese Beträge --als Höhe der Hauptschuld, zu der noch Zinsen und Kosten hinzukommen-- genannt.

43 Nicht berücksichtigt hat das FG allerdings die aufgelaufenen Zinsforderungen. Insoweit dürfte der rechtliche Ansatz des Klägers, anzusetzen seien jeweils die zum jeweiligen Bilanzstichtag nicht verjährten Zinsansprüche --nach damaliger Rechtslage also die rückständigen Zinsen für vier Jahre--, einiges für sich haben.

44 Zu der zivilrechtlichen Vorfrage, ob Zinsen, die vor dem Jahr 1991 entstanden sind, sich im Zuge der Abrechnung

der gekündigten Darlehen in eine neue Hauptschuld --mit der Folge der Anwendung der langen 30-jährigen Verjährungsfrist-- umgewandelt haben, haben beide Beteiligten substantiiert und gegenläufig, jeweils unter Berufung auf obergerichtliche Rechtsprechung, vorgetragen. Das FG wird sich hierzu ggf. noch eine eigene Auffassung bilden müssen.

45 b) Das FG kann aber umgekehrt auch den Anhaltspunkten nachgehen --vorrangig im Wege der Sachaufklärung, nicht im Wege der Vermutung oder "Schätzung" eines Sachverhalts--, die sich aus den Akten dafür zu ergeben scheinen, dass die Gläubiger ihre Ansprüche gegen den Kläger nicht mehr ernsthaft verfolgt haben und die Verbindlichkeiten aus diesem Grund aus Sicht des Klägers möglicherweise keine wirtschaftliche Belastung mehr dargestellt haben. Dabei ist indes sorgfältig danach zu differenzieren, ob die entsprechenden Indizien bereits in den Streitjahren oder aber erst später vorhanden waren.

46 Der Kläger hatte der Bürgin im Dezember 2005 --lange nach den Streitjahren-- eine Vollstreckungsgegenklage angedroht und ihr den Entwurf einer entsprechenden Klageschrift übersandt. Weil sich aus diesem Klageentwurf möglicherweise Umstände ergeben könnten, die den Schluss zulassen, der Kläger sei ab einem bestimmten Zeitpunkt durch die gegenüber der Bürgin bestehenden Verbindlichkeiten wirtschaftlich nicht mehr belastet, wird das FG im zweiten Rechtsgang versuchen, diesen Klageentwurf anzufordern. Hierfür kann neben dem Kläger auch die Bürgin herangezogen werden, in deren Unterlagen dieses Dokument enthalten sein müsste.

47 Sollte es dem FG --insbesondere wegen einer insoweit verweigerten Mitwirkung des Klägers-- nicht gelingen, den Klageentwurf zu erhalten, könnte es daraus unter Berufung auf weitere Aktenteile Schlüsse ziehen, die dem Kläger nachteilig sind. So findet sich in den Akten ein Vermerk über ein am 29. Juli 2008 geführtes Telefongespräch eines Bediensteten des FA X mit einem Mitarbeiter der Bürgin. Darin hat der Beamte vermerkt, in den Unterlagen der Bürgin befinde sich keine notarielle Urkunde über die vom Kläger erteilte Vollmacht für die Bestellung der Grundschulden und die Abgabe des abstrakten Schuldanerkenntnisses. Dies stehe aus Sicht der Bürgin einer gerichtlichen Geltendmachung des Anspruchs aus dem Schuldanerkenntnis entgegen.

48 Sollte sich dies tatsächlich so darstellen, könnte der Schluss gerechtfertigt sein, dass die Gläubigerin den von ihr geltend gemachten Anspruch nicht in der für eine gerichtliche Durchsetzbarkeit erforderlichen Form nachweisen kann, so dass die Verbindlichkeit aus Sicht des Klägers keine wirtschaftliche Belastung mehr darstellt. Dies könnte dann nicht nur für die Verbindlichkeit gegenüber der Bürgin, sondern auch für die Verbindlichkeit gegenüber der Bank gelten, weil auch diese sich auf das Schuldanerkenntnis beruft, dessen gerichtliche Geltendmachung aber ebenfalls einen Nachweis der Vollmacht in notarieller Form voraussetzt. Allerdings ist denkbar, dass die Gläubiger nicht aus dem formgebundenen Schuldanerkenntnis, sondern aus der persönlichen (Darlehens-)Forderung vorgehen, deren Durchsetzbarkeit nicht von der dargestellten Problematik des formgerechten Nachweises der Vollmacht abhängig ist. Ob dem so ist, lässt sich den bisher vorliegenden Unterlagen nicht entnehmen.

49 Sollte das FG im zweiten Rechtsgang feststellen --oder wegen Verletzung von Mitwirkungspflichten im Wege der Anwendung eines geminderten Beweismaßes unterstellen-- können, dass die Gläubiger jedenfalls zu einem Zeitpunkt Ende 2005 ihre Forderungen aus dem notariellen Schuldanerkenntnis nicht würden nachweisen können, wird aber in einem zweiten Schritt zu würdigen sein, ob die wirtschaftliche Belastung des Klägers aus dieser Verbindlichkeit bereits in den Streitjahren entfallen war.

50 c) Sollte das FG erneut eine Saldierung in Betracht ziehen, ist dabei zu bedenken, dass die Ausbuchung von Bilanzposten nicht stets erfolgswirksam ist. Das FG hat in den Streitjahren 2000 und 2002 eine Saldierung mit einer Gewinnerhöhung vorgenommen, die aus der Ausbuchung der Darlehensverbindlichkeit gegenüber der A-GmbH resultieren soll.

51 Das FG hat die Vertragsbedingungen, die der Verbindlichkeit zugrunde lagen, als nicht fremdüblich angesehen. Vor diesem Hintergrund hat es die Verbindlichkeit wohl als privat veranlasst beurteilt. Wirtschaftsgüter des notwendigen Privatvermögens, die --was im Rahmen dieses Beschwerdeverfahrens unterstellt werden soll-- zu Unrecht in der Bilanz ausgewiesen sind, sind aber im Wege der erfolgsneutralen Korrektur in der ersten offenen Anfangsbilanz auszubuchen (für Wirtschaftsgüter der Aktivseite BFH-Urteile vom 19. Juni 1973 I R 201/71, BFHE 109, 529, BStBl II 1973, 706, unter 4., und vom 29. Juli 2015 X R 37/13, BFH/NV 2016, 536, Rz 56; für Wirtschaftsgüter der Passivseite BFH-Urteil vom 26. Februar 1976 I R 150/74, BFHE 118, 337, BStBl II 1976, 378). Etwas anderes würde nur gelten, wenn die seinerzeitige Einbuchung der Darlehensverbindlichkeit gewinnmindernd gewesen sein sollte. Einen solchen Sachverhalt hat das FG aber nicht festgestellt.

52 d) Mit dem FG hat auch der beschließende Senat erhebliche Zweifel daran, dass die A-GmbH eine vGA zugunsten

der Klägerin bewirkt hat. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung setzt die Annahme einer vGA in der hier einschlägigen Fallgruppe grundsätzlich einen *Verzicht* der Kapitalgesellschaft auf die Forderung gegen ihre Gesellschafterin (bzw. gegen eine der Gesellschafterin nahestehende Person) voraus. Es muss ein Sachverhalt gegeben sein, nach dem die Kapitalgesellschaft die Forderung aufgrund eines Erlassvertrags oder aus Gründen eines in anderer Weise ausgesprochenen Forderungsverzichts nicht mehr aktivieren darf, was bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Gewinnminderung führt (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 14. September 1994 I R 6/94, BFHE 175, 412, BStBl II 1997, 89, unter II.2.c). Hierfür ist derzeit nichts ersichtlich.

53 Weil die Kläger die Aufteilung der Einkommensteuerschuld (§ 268 AO) beantragt haben, könnte es sich zur Vermeidung eines Folge-Rechtsstreits allerdings empfehlen, dass das FG sich im zweiten Rechtsgang verbindlich zur Frage der Verwirklichung einer vGA äußert und diese Frage nicht --aufgrund einer lediglich hilfsweise vorgenommenen Saldierung mit Einkünften des anderen Ehegatten-- offenläßt.

54 Sollte das FG --wofür derzeit allerdings wenig spricht-- im zweiten Rechtsgang die Annahme des FA bestätigen, der Klägerin sei eine vGA aus einem Zinsverzicht der A-GmbH zugeflossen, wird es berücksichtigen müssen, dass die anrechenbare Körperschaftsteuer dann nicht gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1997 als Einnahme angesetzt werden darf, wenn die Anrechnung gemäß § 36a EStG 1997 auf Dauer ausgeschlossen ist (BFH-Urteil vom 18. April 2000 VIII R 75/98, BFHE 192, 80, BStBl II 2000, 423, unter II.1.). Nach Aktenlage dürften die Voraussetzungen des § 36a EStG 1997 --was wohl auch der Betriebsprüfer angenommen hat-- nicht erfüllt sein. Gleichwohl hat das FA die anrechenbare Körperschaftsteuer als Einnahme angesetzt.

55 Ferner weist der Senat in diesem Zusammenhang darauf hin, dass das FA für das Jahr 2002 --in sich konsequent-- für die vGA die hälftige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG 2002 gewährt hat. Das FG hat dies im Rahmen der von ihm vorgenommenen Saldierung übersehen.

56 e) Für das Jahr 1999 hat das FA den Zinsaufwand des Klägers auf der rechtlichen Grundlage des § 4 Abs. 4a EStG wegen getätigter Überentnahmen nicht in vollem Umfang zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. Sollte das FG auch im zweiten Rechtsgang die Auffassung vertreten, der Zinsaufwand des Klägers sei schon aus tatsächlichen Gründen zu mindern, wird es ggf. eine Neuberechnung des nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Betrags vorzunehmen haben.

57 f) Für den Fall einer erneuten teilweisen Herabsetzung der gewerblichen Einkünfte des Klägers wäre gegenläufig auch die vom FA für das Mehrergebnis der Außenprüfung (für die Streitjahre 2000 bis 2002) gebildete Gewerbesteuerrückstellung zu mindern. Für das Jahr 2000 könnte die Gewerbesteuerrückstellung schon nach derzeitigem Stand zu hoch sein, da trotz der Herabsetzung der gewerblichen Einkünfte in der Einspruchsentscheidung die Gewerbesteuerrückstellung unverändert geblieben ist.

58 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

59 5. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de