Urteil vom 21. Februar 2018, I R 46/16

Verschmelzung nach Forderungsverzicht mit Besserungsabrede

ECLI:DE:BFH:2018:U.210218.IR46.16.0

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, BGB § 158 Abs 2, BGB § 397 Abs 1, UmwStG § 11, UmwStG § 12, KStG § 8 Abs 3 S 2

vorgehend FG Hamburg, 28. Juni 2016, Az: 6 K 236/13

Leitsätze

1. Wird eine vermögenslose und inaktive Kapitalgesellschaft, deren Gesellschafter ihr gegenüber auf Darlehensforderungen mit Besserungsschein verzichtet hatten, auf eine finanziell gut ausgestattete Schwesterkapitalgesellschaft mit der weiteren Folge des Eintritts des Besserungsfalls und dem "Wiederaufleben" der Forderungen verschmolzen, so kann die beim übernehmenden Rechtsträger ausgelöste Passivierungspflicht durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung wegen einer vGA zu korrigieren sein .

2. Weder umwandlungssteuerrechtliche Sonderregelungen noch der ursprünglich betriebliche Charakter der Darlehensverbindlichkeiten bei der übertragenden Körperschaft stehen der Annahme einer vGA entgegen .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 29. Juni 2016 6 K 236/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, befasste sich mit ... . In den Streitjahren 1995 und 1996 waren am Stammkapital der Klägerin sechs natürliche Personen beteiligt. Diese waren zugleich Gesellschafter der G GmbH.

2 Mit Vertrag vom ... 1996 erwarb die Klägerin sämtliche Anteile an der G GmbH zum Nennwert der Stammeinlage. Die Gewinnbezugsrechte gingen mit Wirkung vom 1. Januar 1996 auf die Klägerin über.

3 Mit Vertrag vom selben Tag wurde sodann die G GmbH als übertragende Rechtsträgerin mit der Klägerin als übernehmender Rechtsträgerin verschmolzen. Die Verschmelzung erfolgte auf der Grundlage der Bilanz der G GmbH vom 31. Dezember 1995, die im Rahmen der Verschmelzung als Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft gelten sollte. Verschmelzungsstichtag war der 31. Dezember 1995, 24 Uhr. Die Verschmelzung wurde am ... 1996 in das Handelsregister der Klägerin als übernehmende Rechtsträgerin eingetragen.

4 Die G GmbH war in den Jahren vor der Verschmelzung nur noch mit der Verwaltung und Umschichtung eigenen Wertpapiervermögens befasst. Am ... 1995 wurde der gesamte Wertpapierbestand der G GmbH auf Basis der Steuerkurswerte vom 31. Dezember 1995 in Höhe von ... DM auf die Schwestergesellschaft ... GmbH (A GmbH) entgeltlich übertragen und der Geschäftsbetrieb der G GmbH eingestellt. Diese hatte danach nur noch eine Angestellte, die vorwiegend für andere Gesellschaften des Konzerns tätig war.

5 Bereits in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 1994 hatte die G GmbH bei einem gezeichneten Kapital von ... DM einen

Verlustvortrag von ... DM und einen Jahresfehlbetrag von ... DM und damit einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag in Höhe von ... DM ausgewiesen.

6 Die Bilanz per 31. Dezember 1995 wies einen Jahresüberschuss von ... DM aus; das Eigenkapital belief sich hiernach auf ... DM. Dem Jahresüberschuss lag ein außerordentlicher Ertrag von ... DM zu Grunde, der aus dem Verzicht der beiden mit 25 % beteiligten Gesellschafter B und L auf Gesellschafterdarlehen herrührte, die ursprünglich zur Finanzierung der geschäftlichen Aktivitäten der G GmbH gewährt worden waren. Die Verzichtserklärungen vom Mai 1995 lauteten wie folgt:

7 "Wir verzichten mit unseren kapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen gegen die" G GmbH "bis zum Betrag einer bilanzmäßig ausgewiesenen Überschuldung dieser Firma. Eine Rückzahlung unserer Forderungen soll erst in den Jahren erfolgen, in denen Gewinne entstehen, aus denen die Rückzahlungen erfolgen können. Eine Rückzahlung soll auch im Fall von Liquidationserlösen erfolgen. Durch diese Vereinbarung wird die rechtliche Verpflichtung zur Zahlung evtl. Zinsen (derzeit 8 %) und deren Fälligkeit nicht berührt."

8 Nach der Verschmelzung der G GmbH auf die Klägerin sah die finanziell gut ausgestattete Klägerin die Besserungsbedingung aus den Verzichtserklärungen als gegeben an und verbuchte in ihrer Gewinn- und Verlustrechnung für das Streitjahr 1996 außerordentliche Aufwendungen in Höhe von ... DM, zu denen sie erläuternd ausführte, dass es sich um Aufwendungen aus der Passivierung von Besserungsscheinverpflichtungen der ehemaligen G GmbH gegenüber ihren Gesellschaftern handele. Die Darlehen wurden zunächst nicht getilgt. Der handelsrechtliche Bilanzgewinn der Klägerin betrug im Jahr 1996, vor Berücksichtigung der Besserungsscheinverpflichtungen ... DM.

9 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging in Höhe der passivierten Besserungsscheinverpflichtungen von einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) aus.

10 Die Klage blieb ohne Erfolg (Finanzgericht --FG-- Hamburg vom 29. Juni 2016 6 K 236/13, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1721).

11 Mit ihrer Revision beantragt die Klägerin, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit es nicht die Bescheide über den Solidaritätszuschlag und über die Gewerbesteuer betrifft, und

a) den Bescheid für 1996 über Körperschaftsteuer vom 13. Juli 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. September 2013 dergestalt zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen um ... DM gemindert wird und die Körperschaftsteuer mit ... DM festgesetzt wird;
b) den Bescheid für 1996 über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag vom 13. Juli 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. September 2013 dergestalt zu ändern, dass der Gewerbeertrag um ... DM gemindert wird und der Gewerbesteuermessbetrag mit ... DM festgesetzt wird;
c) den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1996 vom 13. Juli 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. September 2013 dergestalt zu ändern, dass bei der Ermittlung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes eine Minderung des Gewerbeertrags in Höhe von ... DM berücksichtigt wird und der vortragsfähige Gewerbeverlust in entsprechender Höhe festgestellt wird;
d) hilfsweise, den Bescheid für 1995 über Körperschaftsteuer vom 13. Juli 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. September 2013 dergestalt zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen um ... DM gemindert wird und die Körperschaftsteuer mit ... DM festgesetzt wird.

12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG-Urteil weist keinen Rechtsfehler auf. Es kann dahinstehen, ob und in welcher Höhe die Klägerin Besserungsscheinverpflichtungen gewinnmindernd zu passivieren hat (nachfolgend unter 1.). Jedenfalls wäre im Umfang der Gewinnminderung eine außerbilanzielle Einkommenskorrektur wegen einer vGA vorzunehmen (nachfolgend unter 2.).

14 1. Das FG ist hinsichtlich des ersten Streitpunkts (Passivierung von Verbindlichkeiten) im Anschluss an die

höchstrichterliche Rechtsprechung (vgl. Senatsurteile vom 30. Mai 1990 I R 41/87, BFHE 161, 87, BStBl II 1991, 588; vom 29. Januar 2003 I R 50/02, BFHE 202, 74, BStBl II 2003, 768; vom 12. Juli 2012 I R 23/11, BFHE 238, 344; Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307; gleicher Auffassung Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 2. Dezember 2003, BStBl I 2003, 648) davon ausgegangen, dass die Gesellschafter der G GmbH im Mai 1995 unter der auflösenden Bedingung (§ 158 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) des Erzielens künftiger Gewinne auf ihre Darlehensforderungen verzichtet haben (Erlass gemäß § 397 Abs. 1 BGB) und die hieraus resultierenden Besserungsscheinverpflichtungen im Zuge der Verschmelzung auf die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin übergegangen sind (vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 7. Aufl., § 11 UmwStG Rz 80; Bildstein/Dallwitz, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2009, 1177, 1180; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 4 UmwStG Rz 108 f. und 966; Rödder in Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 12 Rz 47 "Forderungsverzicht mit Besserungsschein"). Die auflösende Bedingung für den Forderungsverzicht und damit für das Wiederaufleben der Verpflichtungen sei auf Seiten der Klägerin eingetreten, weil diese zum 31. Dezember 1996 in Höhe von ... DM einen handelsrechtlichen Bilanzgewinn erzielt habe. In entsprechender Höhe sei gewinnwirksam ein Passivposten zu bilden. Im Übrigen stellten die übergegangenen Verpflichtungen jedoch keine wirtschaftliche Last dar, weil nach dem Inhalt der von den Gesellschaftern der G GmbH abgegebenen Verzichtserklärungen Zahlungen erst aus künftigen --den Bilanzgewinn 1996 übersteigenden-- Überschüssen geleistet werden müssten. Übereinstimmend mit der Entscheidung der Vorinstanz gehen auch die Beteiligten davon aus, dass zumindest dem Grunde nach eine Passivierung geboten ist. Die Klägerin ist darüber hinaus der Auffassung, dass in den Verzichtserklärungen der Gesellschafter auf den handelsrechtlichen Bilanzgewinn abgestellt worden und eine zur Passivierung nötigende wirtschaftliche Belastung schon dann gegeben sei, wenn sich ein solcher Bilanzgewinn aus einer Auflösung der --im Streitfall vorhandenen-- Kapitalrücklage, d.h. dem gegenwärtigen Schuldnervermögen, ergeben könnte.

15 Der Senat hat allerdings Zweifel, ob die Grundannahme des FG und der Beteiligten, dass der Besserungsfall im Hinblick auf das vorhandene (Kapitalrücklage) und entstehende Vermögen (Bilanzgewinn 1996) der Klägerin eingetreten sein soll, trägt oder ob nicht die Verzichtserklärungen und die Besserungsabreden nach den im Verzichtszeitpunkt gegebenen Umständen so zu verstehen sind, dass es auf die Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse gerade des vom Verzicht begünstigten Schuldners, also der G GmbH, ankommt. Weitere Folge hiervon wäre, dass die so verstandene Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse die später im Wege der Verschmelzung mit der Klägerin erfolgte Zuführung von deren Vermögen nicht erfasst. Darauf und auf die Frage der richtigen Passivierungshöhe kommt es indes nicht an, weil in Höhe einer etwaigen Passivierung eine vGA und damit eine außerbilanzielle Hinzurechnung anzusetzen wäre.

16 2. Letzteres hat das FG angenommen, weil durch die Wiedereinbuchung der im Zuge der Verschmelzung übergegangenen (bedingten) Darlehensverbindlichkeiten nach Eintritt des Besserungsfalles das Vermögen der Klägerin gemindert worden sei. Die Gestaltung (Einstellung der Geschäftstätigkeit der G GmbH nach den Forderungsverzichten der Gesellschafter, Übertragung der Anteile an der GmbH auf die Klägerin, Verschmelzung der G GmbH auf die Klägerin) habe dazu gedient, die Möglichkeit zur Rückführung der darlehensweise hingegebenen Gelder an die Gesellschafter sicherzustellen. Die Übernahme der G GmbH als "leere Hülle" mit der Belastung zu erfüllender Verbindlichkeiten bei Eintritt des Besserungsfalles habe nur den Zweck gehabt, die Verbindlichkeiten aus der Besserungsabrede zugunsten der Gesellschafter zu übernehmen. Die Vermögensminderung sei damit allein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen. Diese rechtliche Bewertung der tatsächlichen Vorgänge ist revisionsrichterlich nicht zu beanstanden.

17 a) Im Streitfall sind die Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA erfüllt (dazu z.B. Senatsurteil vom 27. Juli 2016 I R 12/15, BFHE 255, 39, BStBl II 2017, 217, m.w.N.). Denn durch die Wiedereinbuchung der Darlehensverbindlichkeiten wurde bei der Klägerin eine Vermögensminderung bewirkt, die nach den nicht angegriffenen und damit für den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Tatsachenfeststellungen des FG ausschließlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. Der Vorgang war auch geeignet auf Seiten der Gesellschafter B und L einen Vorteil auszulösen, konnten sie doch nach der Verschmelzung und dem Eintritt des Besserungsfalles Zahlungen auf ihre wieder werthaltig gewordenen Darlehensforderungen beanspruchen. Dass ihre Anteile an der Klägerin durch die Einbuchung der erheblichen Darlehensverbindlichkeiten zugleich auch an Wert verloren haben, vermag daran schon deshalb nichts zu ändern, weil die Anteilswertminderung alle Gesellschafter trifft während das Wiederaufleben der Darlehensforderungen allein die Gesellschafter B und L begünstigt.

18 b) Die Sachrüge der Klägerin, wonach das FG verkannt habe, dass die Wiedereinbuchung --und ggf. Erfüllung-- der Verbindlichkeit nach Eintritt des Besserungsfalles betrieblichen Charakter hat, wenn auch die ursprüngliche

Verbindlichkeit betrieblich veranlasst war, ist unbegründet.

19 aa) Nach der Senatsrechtsprechung beurteilt sich der Charakter der nach Eintritt der auflösenden Bedingung (Besserung der finanziellen Situation des Schuldners) wiederauflebenden Darlehensverbindlichkeit nach ihrem ursprünglichen Entstehungsgrund. War die Kreditaufnahme ursprünglich betrieblich veranlasst, etwa um Mittel für eine betriebliche Investition zu erhalten, ändert sich der Charakter der Verbindlichkeit durch den Eintritt des Besserungsfalles nicht. Auch der Umstand, dass die Verbindlichkeit nach Eintritt des Besserungsfalles nicht rückwirkend, sondern "neu" einzubuchen ist, beseitigt nicht den betrieblichen Veranlassungszusammenhang. Leistet daher der Schuldner Zahlungen auf die wiederaufgelebte Verbindlichkeit, dann handelt es sich um Betriebsausgaben und nicht um vGA. Auch eine Abtretung der Forderung gemäß § 398 BGB, d.h. ein Gläubigerwechsel, vermag diesen Zurechnungszusammenhang nicht aufzuheben (Senatsurteile in BFHE 161, 87, BStBl II 1991, 588; in BFHE 238, 344).

20 bb) Gegen diese Rechtsprechungsgrundsätze hat das FG entgegen der Auffassung der Klägerin bereits deswegen nicht verstoßen, weil im Streitfall ein wesentlich anderer Sachverhalt zur Beurteilung ansteht. Vorliegend kam es nicht zu einem bloßen Wiederaufleben einer zwischen denselben Personen bestehenden Verbindlichkeit (Senatsurteil in BFHE 161, 87, BStBl II 1991, 588) oder zu einem Gläubigerwechsel nach Wiederaufleben der Verbindlichkeit (Senatsurteil in BFHE 238, 344), sondern zu einem Schuldnerwechsel. Über dessen Folgen hat der BFH noch nicht entschieden.

21 cc) Nach Auffassung des Senats wird jedenfalls unter den Gegebenheiten des Streitfalles durch den Schuldnerwechsel und bezogen auf die Prüfung des Vorliegens einer vGA auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe der betriebliche Veranlassungszusammenhang durch Umstände überlagert, die --wie erläutert-- ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (wohl gleicher Auffassung Tiedchen, EFG 2016, 1725). Denn aus der maßgeblichen Sicht des Neuschuldners kommt der im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Schuldübernahmevertrag zwischen dem Dritten und dem Schuldner gemäß § 415 BGB) oder, wie im Streitfall, der gewillkürten Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzungsvertrag) bewirkte Übergang der Verbindlichkeit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Neubegründung einer Schuld gleich. Erhält der Neuschuldner, wie vorliegend, im Zuge der Schuldübernahme zudem keine nutzbaren Finanzmittel --weder aus einer typischerweise zum Ansatz von Verbindlichkeiten führenden Kreditaufnahme noch (ursprünglich kreditfinanzierte) aktive Wirtschaftsgüter der vermögenslosen, vom FG als "leere Hülle" qualifizierten G GmbH--, so muss der Anlass für die Schuldbegründung gesondert festgestellt werden.

22 Demgemäß ist bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft als einem eigenständigen Steuersubjekt unabhängig von den Gründen, die den Altschuldner zur Kreditaufnahme und Kreditmittelverwendung bewogen haben, zu prüfen, ob die Schuldübernahme durch das Verhältnis der Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern veranlasst war. Eine solche Prüfung hat das FG rechtsfehlerfrei vorgenommen.

23 c) Der Senat kann ferner nicht der Ansicht der Klägerin folgen, nach der die umwandlungssteuerrechtlichen Spezialregelungen im Streitfall einem Rückgriff auf die allgemeine Einkommensermittlungsvorschrift des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) entgegenstünden.

24 aa) Zwar entspricht es der Rechtsprechung des Senats, dass das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) für die einbezogenen Umwandlungsvorgänge einen eigenständigen und sondergesetzlichen Rechtskreis bestimmt, der den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften vorgeht (vgl. Senatsurteil vom 9. Januar 2013 I R 24/12, BFHE 240, 115). Aus diesem Grundsatz wird in der Literatur abgeleitet, dass der Vermögensübergang durch Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft wegen der besonderen Regelungen in §§ 11 ff. UmwStG grundsätzlich weder bei der übertragenden (Vermögensminderung durch Abgang der Wirtschaftsgüter) noch bei der übernehmenden Körperschaft (Vermögensminderung z.B. durch Zugang von Passivposten) eine vGA auslösen könne (z.B. Rödder in Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut, a.a.O., § 11 Rz 10, § 12 Rz 8 und Rz 47 "Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen"; Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 1333a; Rödder/Wochinger, DStR 2006, 684; Breuninger, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010, 355, 361).

25 bb) Auch diese Überlegungen hindern indes im Streitfall nicht die Annahme einer vGA.

26 Zum einen hat das FG in revisionsrechtlich bindender Weise festgestellt, dass die Verschmelzung ausschließlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. Demgemäß geht es vorliegend nicht um den Regelfall einer Umwandlung aus betriebswirtschaftlich sinnvollen Gründen, die der Gesetzgeber des UmwStG aus wirtschaftspolitischen Gründen nicht behindern möchte. Kennzeichen des Streitfalls ist vielmehr, dass das Instrumentarium des UmwStG genutzt wurde, um die Werthaltigkeit der Gesellschafterdarlehensforderungen durch

einen Schuldnerwechsel im Interesse und zum alleinigen Vorteil der Gesellschafter zu erhöhen. Da hierdurch das von der Klägerin erzielte Einkommen des Jahres 1996 aus außerbetrieblichen Gründen verringert wurde, ist eine Einkommenskorrektur gerechtfertigt.

27 Zum anderen --und vor allem-- liegt die vGA-auslösende Vermögensminderung zeitlich und gegenständlich außerhalb des Umwandlungsvorganges. Zwar ist die vGA, wie von der Klägerin geltend gemacht, ohne den Verschmelzungsvertrag nicht denkbar, jedoch wird sie nicht durch den Geschäftsvorfall der Verschmelzung als solchen, sondern durch den "Eintritt des Besserungsfalls", also durch einen Umstand ausgelöst, der der Verschmelzung nachfolgt. In der Schlussbilanz der übertragenden G GmbH war die Darlehensverbindlichkeit nicht auszuweisen, weil die Gesellschafter auf die Forderungen verzichtet hatten und die auflösende Bedingung nicht eingetreten war (allgemeine Meinung vgl. Widmann in Widmann/Mayer, ebenda; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, ebenda; Rödder in Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut, a.a.O., § 12 Rz 47 "Forderungsverzicht mit Besserungsschein"). Demgemäß ergab sich auf Seiten der Klägerin als übernehmender Körperschaft zum umwandlungssteuerrechtlich für den Vermögensübergang und die hieraus zu ziehenden steuerlichen Folgen maßgeblichen Stichtag (31. Dezember 1995) aufgrund des gemäß § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG entsprechend anwendbaren § 4 Abs. 1 UmwStG weder eine durch Einbuchung einer Verbindlichkeit bewirkte Vermögensminderung als denkbarer Gegenstand sondergesetzlicher Beurteilung noch --im Unterschied zur Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft mit einem Überhang aktuell bestehender Verbindlichkeiten-- einen Verschmelzungsverlust i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, der die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sperren könnte. Die Vermögensminderung trat auch noch nicht mit dem zivilrechtlichen Wirksamwerden der Verschmelzung (Handelsregistereintrag im August 1996) ein, sondern erst mit Ablauf des 31. Dezember 1996, als feststand, dass die Klägerin in diesem Jahr tatsächlich einen Bilanzgewinn erzielt hatte, also neues Vermögen angefallen war. Mit anderen Worten: Zum umwandlungssteuerrechtlich maßgeblichen Zeitpunkt war der Besserungsfall ein zukünftiges ungewisses Ereignis (Palandt/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 77. Aufl., Einf v § 158, Rz 1).

28 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de