Finanzgericht Köln, 13 K 3006/11

Datum:	06.03.2012
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	13. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	13 K 3006/11
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2012:0306.13K3006.11.00

Tenor:

Die Verfügung vom 20. April 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. August 2011 wird aufgehoben.

Der Beklagte wird verpflichtet, die Klägerin unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts erneut zu bescheiden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen Klägerin und Beklagter zu je 1/2.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über die Rechtmäßigkeit einer verbindlichen Auskunft im Sinne des § 89 der Abgabenordnung - AO - bezüglich der Auswirkungen der Liquidationsbeendigung auf die mit einer Rangrücktrittserklärung verbundenen Darlehensverbindlichkeiten der Klägerin gegenüber einem Gesellschafter und damit auf den Abwicklungsgewinn im Sinne des § 11 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG -. 2

Die Klägerin ist eine im Jahr 1995 gegründete Vermögensverwaltungsgesellschaft mbH. Ihr Geschäftsgegenstand ist der Erwerb, die Verwaltung und Veräußerung von Immobilien und Unternehmensbeteiligungen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag und die Auszüge aus dem Handelsregister verwiesen (Vertragsakte). An ihr sind die A S.A. in Frankreich - A - zu 45% und die B Limited, Großbritannien - B - zu 55% beteiligt. 3

Die A bzw. deren Rechtsvorgängerin hatte der Klägerin im Jahr 1996 ein Darlehen mit einem Kreditrahmen in Höhe von 91 Millionen DM gewährt. Wegen der Einzelheiten wird auf den Kreditvertrag, Blatt 43 bis 50 d.A., Bezug genommen. Mit Vereinbarung vom 1. April 2003 trat die Rechtsvorgängerin der A ihre zu diesem Zeitpunkt bestehenden Rückzahlungsansprüche aus dem Darlehensvertrag in Höhe von 24.006.839,78 € an die A ab (Abtretungsvertrag in englischer Sprache Blatt 51/52 d.A.). Zwischen der Klägerin und der Rechtsvorgängerin der A waren für den Zeitraum vom 1. Januar 1999 bis zum 31. März 2005 zur Abwendung der Überschuldung der Klägerin zeitlich befristete Rangrücktrittsvereinbarungen geschlossen worden. 4

Im Jahr 2007 stellte die Klägerin ihre aktive Geschäftstätigkeit ein. 5

Unter dem 13. Juni 2008/27. Juli 2009 schlossen die Kläger und die A die nachfolgend sinngemäß wiedergegebene unbefristete, qualifizierte Rangrücktrittsvereinbarung (Blatt 58/59 bzw. 27 d.A.): 6

A hat der Klägerin ein Gesellschafterdarlehen gewährt, deren Höhe per 31. Dezember 2007 18.675.900,85 € beträgt. 7

Zur Vermeidung einer etwaigen Überschuldung der Klägerin tritt die A hinsichtlich ihres Anspruchs auf Rückzahlung der vorstehenden Darlehensvaluta hinter alle gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen der übrigen Gläubiger der Klägerin zurück. 8

Zahlungen auf das Darlehen sind lediglich aus einem künftigen Jahres- oder Liquidationsüberschuss oder aus einem die sonstigen Schulden übersteigenden Vermögen der Klägerin zu leisten. 9

Die A ist mit ihrer nachrangigen Forderung nur zugleich und im anteiligen Verhältnis mit den Einlagenrückgewähransprüchen der übrigen Gesellschafter der Klägerin und mit denjenigen Forderungen zu berücksichtigen, hinsichtlich derer ebenfalls eine Rangrücktrittserklärung abgegeben wurde. Dies gilt auch für den Fall der Insolvenz der Klägerin. 10

Dieser Rangrücktritt verliert seine Wirkung, sobald insoweit eine Überschuldung der Klägerin auch ohne ihn oder nicht mehr gegeben ist. 11

Dieser Vertrag unterliegt deutschem Recht und soll nach deutschem Rechtsverständnis ausgelegt werden. 12

Am 12. Mai 2009 beschloss die Gesellschafterversammlung der Klägerin die Auflösung der Gesellschaft zum Ablauf des gleichen Tages (Blatt 60 bis 63 d.A.). 13

Die Liquidationseröffnungsbilanz der Klägerin zum 13. Mai 2009 weist bei einer Bilanzsumme von 18.689.377,55 € auf der Aktivseite ein Restvermögen in Höhe von 75.400,39 € sowie einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag in Höhe von 18.613.977,16 € aus. Dem stehen Rückstellungen in Höhe von 5.000 € und Verbindlichkeiten in Höhe von 18.684.377,55 € gegenüber (Blatt 64 d.A.). Von den Gesamtverbindlichkeiten entfallen 18.675.900,85 € auf 14

das von der qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarung betroffene Darlehen der A. Die A hat auf diese Darlehensforderung bisher nicht verzichtet und beabsichtigt dies auch in Zukunft nicht.

Der Liquidator der Klägerin beabsichtigte im Rahmen der Liquidation die noch offenen Verbindlichkeiten lediglich in Höhe des Vermögens abzüglich der Liquidationskosten zu begleichen. Der verbleibende Restbetrag des mit dem Rangrücktritt versehenen Darlehens der A soll mangels hinreichenden Aktivvermögens nicht an die A zurückgezahlt werden. 15

Ausweislich der vorliegenden Steuerakten ist der verbleibende Verlustabzug zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2008 mit 21.070.865 € festgestellt worden. Nach der Steuererklärung für 2009, die nach der Verfügung der Verwaltung auf dem Erklärungsvordruck zu einer erklärungsgemäßen Veranlagung geführt hat, verblieb zum 31. Dezember 2009 ein Verlustvortrag von 20.977.460 €. 16

Die Klägerin hat mit Schreiben vom 29. Mai 2010 beim Beklagten eine verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO beantragt und dabei sinngemäß folgende Frage formuliert: 17

Teilen Sie unsere Auffassung, dass die Klägerin weder während noch bei Beendigung der Liquidation einen steuerpflichtigen Gewinn erzielt, wenn der verbleibende Restbetrag des Darlehens der A mit Rangrücktrittsvereinbarung in der Liquidation der Klägerin nicht an die A zurückgeführt wird? 18

Das steuerliche Interesse begründete die Klägerin mit der Notwendigkeit sicherzustellen, dass im Rahmen der Liquidation kein steuerpflichtiger Gewinn in Höhe des Darlehens entstehe, damit die Gesellschaft nach Verteilung des Vermögens und Befriedigung der Gläubiger beendet werden könne. Unter Hinweis auf die Vorschriften des GmbH-Gesetzes und die einschlägigen Kommentierungen legte die Klägerin dar, dass eine Liquidation trotz Nichterfüllung der Verbindlichkeit gegenüber der A erfolgen könne und keine Verpflichtung der A bestehe, auf ihre Forderung zu verzichten. 19

Ein steuerpflichtiger Gewinn könne nicht entstehen, da sowohl in der Liquidationsanfangs- als auch in der Liquidationsschlussbilanz die Verbindlichkeiten gegenüber der A anzusetzen seien. Erst mit dem Erlöschen der Gesellschaft fielen die Verbindlichkeiten weg. Eine Besteuerung sei wegen des fehlenden Körperschaftsteuersubjektes dann aber nicht mehr möglich. Wegen der weiteren Einzelheiten der Begründung wird auf den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft (Blatt 65 bis 72 d.A.) verwiesen. 20

Der Beklagte entschied mit Verfügung vom 20. April 2011, dass die formellen Voraussetzungen für eine verbindliche Auskunft nach der Steuerauskunftsverordnung - StAuskV - zwar erfüllt seien, er aber der Rechtsauffassung der Klägerin nicht folge, sondern davon ausgehe, dass die Klägerin die Verbindlichkeiten gegenüber der A in ihrer Liquidationsschlussbilanz nicht mehr ausweisen könne, diese also gewinnwirksam aufzulösen habe. Zum Abwicklungsendvermögen im Sinne des § 11 KStG gehöre die Verbindlichkeit gegenüber der A nicht mehr. Eine betriebliche Verbindlichkeit sei nur solange bilanziell auszuweisen, solange nicht der Gläubiger dem Schuldner die Schuld erlasse oder festgestellt werde, dass die Verbindlichkeit aus sonstigen Gründen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden könne. Danach sei grundsätzlich die Passivierung eines mit einem Rangrücktritt verbundenen Darlehens möglich, weil diese Verbindlichkeit zukünftig aus einem möglichen Abwicklungsgewinn befriedigt werden könne. Im Zeitpunkt der Aufstellung der Liquidationsschlussbilanz sei es aber unwahrscheinlich, dass es zu einer zukünftigen Erfüllung der Forderung komme. Wegen der weiteren 21

Einzelheiten wird auf die Verfügung verwiesen (Blatt 73 bis 75 d.A.).

Dagegen wandte sich die Klägerin mit dem Einspruch, mit dem sie insbesondere geltend machte, dass die Annahme des Beklagten, die Verbindlichkeit müsse mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit bei Liquidation nicht mehr erfüllt werden, unzutreffend sei. Ein derartiger Ansatz würde entgegen der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - BFH - dazu führen, dass durch den Nichtausweis der fortbestehenden Verbindlichkeit nicht realisierte Gewinne besteuert würden. Allein die Tatsachen, dass bei der Schuldnerin kein hinreichendes Vermögen vorhanden sei, rechtfertige nicht die Annahme einer fehlenden wirtschaftlichen Belastung durch die Verbindlichkeit. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsbegründungsschrift vom 20. Mai 2011 (Blatt 76 bis 80 d.A.) verwiesen. 22

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 22. August 2011 als unbegründet zurück. Er hielt an seiner Auffassung fest, dass eine wirtschaftliche Belastung durch das von der A gewährte Darlehen im Zeitpunkt der Liquidationsbeendigung nicht mehr bestehe und daher eine Bilanzierung in der Liquidationsschlussbilanz ausscheide. Im Übrigen wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen (Blatt 81 bis 85 d.A.). 23

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der fristgerecht beim Finanzgericht eingegangenen Klage. In Übereinstimmung mit ihrem außergerichtlichen Vorbringen vertritt sie weiterhin die Auffassung, dass sie weder während noch bei Beendigung der Liquidation einen steuerpflichtigen Gewinn erziele, wenn der verbleibende Restbetrag der Darlehen mit Rangrücktritt bis zur Beendigung der Liquidation von ihr nicht zurückgezahlt werde. Zur Begründung verweist sie insbesondere auf die Rechtsprechung des BFH zur Rangrücktrittsvereinbarung. Der BFH habe insbesondere ausgeführt, dass die Prognose, bei derartigen Verbindlichkeiten würden die Voraussetzungen für eine spätere Geltendmachung der Forderung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht eintreten, im Allgemeinen nicht möglich sei (Verweis auf BFH-Urteile vom 30. März 1993 IV R 57/91, Bundessteuerblatt - BStBl - II 1993, 502; vom 20. Oktober 2004 I R 11/03, BStBl II 2005, 581). Zur Begründung habe der BFH ausgeführt, dass der Nichtausweis der zurückgetretenen Verbindlichkeiten die Besteuerung nicht realisierter Gewinne ermöglichen würde. Diese Erwägung des BFH greife auch im Streitfall bei Liquidation der Gesellschaft ein, da ansonsten die endgültige Besteuerung von Scheingewinnen eintrete. Auch im Zeitpunkt der Beendigung der Liquidation stehe nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit fest, dass die Verbindlichkeit nicht erfüllt werden müsse. Allein der Umstand, dass kein hinreichendes Vermögen vorhanden sei und sie deshalb die Verbindlichkeiten nicht tilgen könne, rechtfertige nicht die Annahme einer fehlenden wirtschaftlichen Belastung durch diese Verbindlichkeit. 24

Die Auffassung des Beklagten stehe auch im Widerspruch zu den anerkannten Rechtsfolgen des Erlöschens der Gesellschaft nach Beendigung der Liquidation. Mit der Vollbeendigung der Gesellschaft und dem Wegfall ihrer Rechtspersönlichkeit würden bestehende Verbindlichkeiten erlöschen. Voraussetzung für die Vollbeendigung sei insoweit neben der Löschung der Gesellschaft im Handelsregister deren Vermögenslosigkeit. Durch Beendigung der Liquidation höre die Kapitalgesellschaft vollständig auf zu existieren. Damit könne sie auch nicht mehr Körperschaftsteuersubjekt sein. Dies führe dazu, dass mit der Beendigung der Liquidation keine Steuerverbindlichkeit aufgrund der nach Auffassung des Beklagten gebotenen Ausbuchung der Rangrücktrittsverbindlichkeit entstehen könne. Selbst bereits bestehende Steuerverbindlichkeiten würden infolge der Vollbeendigung untergehen. 25

Hätte die Klägerin noch unbekanntes Gesellschaftsvermögen, trete die Vollbeendigung nicht ein. Für die nur scheinbar voll beendete Gesellschafte sei eine Nachtragsliquidation 26

durchzuführen. In diesem Fall bleibe die Gesellschaft zwar Körperschaftsteuersubjekt, ein steuerpflichtiger Gewinn könne aber nicht entstehen, weil das Gesellschafterdarlehen unverändert fortbestehe und zu passivieren sei. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Klagebegründungsschrift vom 26. September 2011 (Blatt 25 bis 33 d.A.) Bezug genommen.

Die Klägerin beantragt, 27

den Beklagten zu verpflichten, unter Aufhebung des Bescheids vom 20. April 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. August 2011 im Wege einer verbindlichen Auskunft sinngemäß zu bescheiden, dass die Klägerin auf Grundlage des vorgetragenen Sachverhalts weder während noch bei Beendigung ihrer Liquidation einen steuerpflichtigen Gewinn erzielt, wenn der verbleibende Restbetrag des Darlehens der A mit Rangrücktrittsvereinbarung in der Liquidation der Klägerin nicht an die A zurückgeführt wird. 28

Der Beklagte beantragt, 29

die Klage abzuweisen. 30

Er verweist auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. 31

In der mündlichen Verhandlung haben die Beteiligten und das Gericht ausführlich die Problematik des § 101 der Finanzgerichtsordnung - FGO - und damit die Möglichkeit eines Bescheidungsurteiles unter Berücksichtigung des der Finanzverwaltung durch § 89 Abs. 2 AO unstreitig eingeräumten Entschließungsermessens bei der Erteilung verbindlicher Auskünfte erörtert. Die Frage eines weiter gehenden Auswahlermessens der Finanzverwaltung wurde anhand der einschlägigen Entscheidung des Finanzgerichts - FG - München vom 8. Februar 2011 13 K 2769/10, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2011, 1034 angesprochen. 32

Das Gericht hat insoweit darauf hingewiesen, dass die Frage der - gegebenenfalls erneuten - Ausübung des Entschließungsermessens auch unter dem Gesichtspunkt der aktuell anhängigen Verfahren zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Mindestbesteuerung sowie zu europarechtlichen Vorgaben aus den Artikeln 49 und 63 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union - AEUV - zu prüfen sein könnte. 33

Entscheidungsgründe 34

Die Klage ist als Verpflichtungsklage zulässig und teilweise begründet, führt aber wegen fehlender Spruchreife nur zu einem Bescheidungsurteil im Sinne des § 101 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -. Hinsichtlich des weitergehenden Begehrens der Klägerin zur Verpflichtung des Beklagten, die begehrte Auskunft zu erteilen, ist die Klage unbegründet. 35

Die Klage ist als Verpflichtungsklage gem. § 40 Abs. 1, 2. Alternative FGO zulässig. 36

Nach § 40 Abs. 1 FGO kann durch Klage die Aufhebung, in den Fällen des § 100 Abs. 2 FGO auch die Änderung eines Verwaltungsaktes im Wege der Anfechtungsklage sowie die Verurteilung zum Erlass eines abgelehnten oder unterlassenen Verwaltungsaktes im Wege der Verpflichtungsklage oder zu einer anderen Leistung begehrt werden. 37

Die Klage ist darauf gerichtet, den Beklagten zur Erteilung einer abgelehnten verbindlichen Auskunft im Sinne des § 89 Abs. 2 AO zu verurteilen. Eine allgemeine Leistungsklage scheidet daher aus, weil sich das Begehren der Klägerin auf einen Verwaltungsakt richtet. 38

39

Bei der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO handelt es sich nach der übereinstimmenden Auffassung der Klägerin, des Beklagten als Teil der Finanzverwaltung (vgl. dazu Anwendungserlass zur Abgabenordnung - AEAO - zu § 89 Textziffer - Tz - 3.5.5) und des erkennenden Senats um einen Verwaltungsakt. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 30. April 2009 VI R 54/07, BFHE 225, 50, BStBl II 2010, 996 unter II. 3. a mit Nachweisen zur Gesetzgebungsgeschichte) sowie der überwiegenden neueren Literatur (vgl. z. B. Söhn in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, Stand November 2008, § 89 AO Rdnr. 246 m. w. N.; Schmitz in Schwarz, AO, Stand November 2011, § 89 Rdnr. 58 m. w. N.; Roser in Beermann/Gosch, AO/FGO, Stand November 2011, § 89 AO Rdnr. 72; Brockmeyer in Klein, AO, 10. Aufl., 2009, § 89 Rdnr. 6).

Die gegenteilige Auffassung (vgl. dazu Bruschke, Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, Deutsche Steuerzeitung - DStZ - 2007, 267 unter III.; Wagner in Kühn/ von Wedelstädt, AO, 19. Aufl., 2008, § 89 AO Rdnrn. 15-17; für eigene Handlungsform: Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand April 2008, § 89 Rdnrn. 29, 59) überzeugt den erkennenden Senat nicht. 40

Durch die an die §§ 204 ff. AO angelehnte gesetzliche Neuregelung des § 89 Abs. 2 AO mit der im Gesetz angelegten Bindungswirkung und der Einführung einer Gebührenpflicht hat sich die Rechtslage hinsichtlich der verbindlichen Auskunft geändert. Die einseitige Bindungswirkung, die sich aus § 2 Abs. 1 Satz 2 der StAuskV ergibt, entspricht inhaltlich der Regelung in § 206 Abs. 2 AO für die verbindliche Zusage. Es handelt sich insoweit sowohl bei der verbindlichen Auskunft als auch bei der verbindlichen Zusage um eine Einzelfallregelung im Sinne des § 118 AO, die darin besteht, dass sich die Behörde rechtlich zu einem späteren Verhalten verpflichtet (vgl. Schallmoser in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, Stand Februar 2011, § 204 Rdnr. 8). 41

Auf die Tatsache, dass der Beklagte die verbindliche Auskunft in der äußeren Form eines Verwaltungsaktes, insbesondere mit Rechtsbehelfsbelehrung, gegeben und auch in der Einspruchsentscheidung sachlich über das Begehren der Klägerin entschieden hat und daher die Entscheidung des Beklagten auch aus diesem Grund als Verwaltungsakt zu qualifizieren ist (vgl. zur Auslegung nicht eindeutiger Verwaltungserklärungen als Verwaltungsakte z. B. BFH-Urteil vom 19. Mai 2004 III R 18/02, BFHE 206, 201, BStBl II 2004, 980; Oberverwaltungsgericht Schleswig, Urteil vom 7. Juli 1999 2 L 264/98, Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 2000, 1059), kommt es daher im vorliegenden Verfahren nicht entscheidend an. 42

Nach Überzeugung des erkennenden Senats ist, abweichend von der teilweise in der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung (vgl. Oberfinanzdirektion - OFD - Magdeburg, Verfügung vom 19. August 2011, S 0224-5-St-251, AO-Kartei Sachsen-Anhalt § 89 Karte 1, Rdnr. 2.6.2.2), in Fällen wie dem Streitfall, in denen verbunden mit der Ablehnung der begehrten Auskunft einer andere, dem Interesse der Antragsteller entgegenlaufende Auskunft erteilt wurde, auch nicht die Anfechtungsklage, sondern die Verpflichtungsklage gegeben. 43

Wenn die Behörde an Stelle des angestrebten Verwaltungsaktes einen Verwaltungsakt mit einem nicht begehrten - und sogar ausdrücklich nicht gewünschten - Inhalt erteilt, so ist auch in diesem Fall der begehrte Verwaltungsakt nicht erteilt worden. Auch in diesem Fall ist der angestrebten Verwaltungsakt abgelehnt oder dessen Erteilung unterlassen worden (so schon ausdrücklich BFH-Urteil vom 30. April 1980 VII R 1/77, BFHE 131, 134, BStBl II 1980, 594). Auch der erkennende Senat ist der Überzeugung, dass die Erteilung einer anderen Auskunft, als von der Steuerpflichtigen beantragt, zunächst eine Ablehnung der beantragten Auskunft darstellt (ebenso Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Rdnr. 59). 44

Der Senat folgt insoweit auch nicht der Auffassung, dass gegen die Erteilung einer Auskunft mit einem anderen als dem vom Antragsteller vertretenen Rechtsstandpunkt mangels Beschwer bzw. Klagebefugnis kein Rechtsbehelf statthaft sei (so aber Söhn in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 89 Rdnrn. 304, 309; Wagner in Kühn/ von Wedelstädt, AO, § 89 AO Rdnr. 16). Die tragende Begründung dieser Auffassung liegt letztlich darin, dass in der Erteilung einer Auskunft mit einem vom Antragsteller abgelehnten Inhalt keine Ablehnung der begehrten Auskunft liege (so Wagner a. a. O.). 45

Das vermag nicht zu überzeugen. Dies zeigt der Vergleich mit der Ablehnung der Auskunft an sich. Sowohl die Ablehnung der Erteilung einer Auskunft als auch die Erteilung einer Auskunft mit einem vom Antragsteller abgelehnten Inhalt führen übereinstimmend dazu, dass die vom Antragsteller begehrte Rechtssicherheit hinsichtlich der von ihm für richtig gehaltenen rechtlichen Behandlung des geplanten Lebenssachverhaltes nicht eintritt. Die Beschwer und damit die Klagebefugnis liegen in der rechtswidrigen Rechtsanwendung (vgl. Roser in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 89 AO Rdnr. 76). 46

Die richtige Klageart, um das Ziel der Erteilung einer beantragten verbindlichen Auskunft zu erreichen, ist daher die Verpflichtungsklage (ebenso Braun in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler AO/FGO, Stand Juni 2011, § 40 FGO Rdnr. 121 m. w. N.; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Mai 2010, § 40 FGO Rdnr. 17; FG München vom 8. Februar 2011 13 K 2769/10, EFG 2011, 1034; Schmitz in Schwarz, AO, § 89 Rdnr. 78). 47

Das nach § 44 FGO erforderliche, teilweise erfolglose, Vorverfahren ist durchgeführt. Das gegen die Ablehnung der erwünschten und Erteilung der unerwünschten Auskunft gerichtete Einspruchsverfahren ist zumindest teilweise erfolglos geblieben, wenn die Finanzbehörde - wie im Streitfall - in der Einspruchsentscheidung ihre Entscheidung, die begehrte verbindliche Auskunft nicht zu erteilen, aufrechterhält. 48

Die Klage ist aber nur teilweise begründet. Die Sache ist noch nicht spruchreif im Sinne des § 101 FGO, da die Erteilung der Auskunft (1.) in das Ermessen der Finanzbehörde gestellt ist und (2.) der Ermessensspielraum im konkreten Fall nicht derart eingeengt ist, dass nur eine Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt - sog. Ermessensreduktion auf Null (vgl. dazu von Groll in Gräber, FGO, 7. Aufl., 2010, § 101 Rdnr. 3 m. w. N.; BFH-Beschluss vom 17. August 2007 XI B 22/07, BFH/NV 2007, 2075 m. w. N.). 49

1. Die Erteilung einer verbindlichen Auskunft im Sinne des § 89 Abs. 2 AO steht im pflichtgemäßen Ermessen der zuständigen Finanzbehörde, hier des beklagten Finanzamtes. Dies ergibt sich aus der Formulierung des Gesetzes, wonach die Finanzbehörden auf Antrag verbindliche Auskünfte erteilen „können“, und auch aus den Ausführungen in der Gesetzgebungsbegründung, wonach der Gesetzgeber ausdrücklich die „Befugnis“ zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft in Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung des BFH gesetzlich regeln wollte (vgl. Bundestagsdrucksache 16/814, Seite 23). Nach dieser Rechtsprechung (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 22. Januar 1992 I R 20/91, BFH/NV 1992, 562) stand die Erteilung einer verbindlichen Auskunft im Ermessen der Finanzbehörden. Dieses Verständnis der Vorschrift entspricht auch der ganz herrschenden Meinung (vgl. z. B. FG München vom 8. Februar 2011 13 K 2769/10, EFG 2011, 1034; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Rdnr. 40; Brockmeyer in Klein, AO, § 89 Rdnr. 11; Söhn in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 89 AO Rdnr. 236; Roser in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 89 AO Rdnr. 32; AEAO Tz 354 zu § 89), der sich der erkennende Senat anschließt. 50

51

Allerdings betrifft das der Finanzverwaltung eingeräumte Ermessen lediglich den Bereich des so genannten Entschließungsermessens, also die Frage, ob eine Auskunft erteilt wird, und nicht die Einräumung eines Entscheidungsspielraumes oder eines Auswahlermessens hinsichtlich des Inhaltes der Auskunft.

Dies ergibt sich aus dem Zweck des Gesetzes, dem Vergleich mit ähnlichen Rechtsinstituten und letztlich auch der Einführung der Gebührenpflicht. 52

Der Gesetzgeber hat die neue Regelung des § 89 Abs. 2 AO mit dem Föderalismusreform-Begleitgesetz in die Abgabenordnung eingefügt. Danach kann der Steuerpflichtige aus Gründen der Planungs- und Entscheidungssicherheit eine verbindliche Auskunft (Zusage) darüber verlangen, wie ein in der Zukunft liegender Besteuerungstatbestand steuerlich zu beurteilen ist (vgl. BFH, BStBl II 2010, 996 unter II. 3.a). 53

Mit dem gesetzgeberischen Ziel der Schaffung von Entscheidungssicherheit ist ein Entscheidungsspielraum oder Auswahlermessen der Finanzverwaltung, wonach diese berechtigt wäre der Auskunft eine von mehreren vertretbaren (möglicherweise richtigen) materiellrechtlichen Entscheidungen zugrunde zu legen, nicht zu vereinbaren (anderer Ansicht: FG München, EFG 2011, 1034). Die Unsicherheit bliebe bestehen. Die verbindliche Auskunft würde ihres Sinns entkleidet. Eine Auskunft über möglicherweise vertretbare Rechtsauffassungen kann auch im Rahmen des § 89 Abs. 1 Satz 2 AO, also einer unverbindlichen Auskunft, erlangt werden. Es würde zu einer unnötigen Verdoppelung der Rechtsstreitigkeiten führen, wenn das Veranlagungsverfahren trotz Verwirklichung des der Zusage zugrunde gelegten Lebenssachverhaltes zu einem neuen Rechtsstreit über die verfahrens- oder materiellrechtlichen Probleme führen könnte. 54

Gegen einen Entscheidungsspielraum der Finanzbehörde spricht zudem der Vergleich mit den beiden ähnlichen Rechtsinstituten. Die neue Regelung hat die gleiche Zielrichtung wie die verbindliche Zusage nach Durchführung einer Außenprüfung gem. §§ 204 ff. AO oder die Lohnsteueranrufungsauskunft gem. § 42e des Einkommensteuergesetzes - EStG - . 55

Zur Lohnsteueranrufungsauskunft hat der Bundesfinanzhof (BStBl II 2010, 996 unter II. 2.b) ausdrücklich ausgeführt, dass der Arbeitgeber einen Anspruch darauf habe, dass die Anrufungsauskunft inhaltlich richtig sei. Auch hinsichtlich der verbindlichen Auskunft im Sinne des § 204 AO ist im Rahmen eines Rechtsstreites über eine Zusage (zur Möglichkeit der Verpflichtungsklage vgl. BFH-Beschluss vom 30. Oktober 1987 IV B 148/86, BFH/NV 1989, 558), in der das Finanzamt eine für den Antragsteller ungünstige Ansicht vertritt, nicht nur die Frage, ob eine Zusage erteilt werden muss, sondern auch der sachliche Inhalt nachzuprüfen; die strittige Frage ist also abschließend zu klären (vgl. Frotscher in Schwarz, AO, Stand November 2003, § 204 Rdnr. 6; Schallmoser in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, Vor §§ 204 -207 Rdnr. 37). 56

Letztlich spricht gegen einen Entscheidungsspielraum die Einführung der Gebührenpflicht. Wie sich aus der einschlägigen Bundesratsdrucksache (622/1/06, Seite 32) ergibt, erfolgte die Einführung einer Gebühr, weil die verbindlichen Auskünfte nicht mehr in den Bereich der Steuerfestsetzung und Erhebung fallen, sondern eine zusätzliche Dienstleistung gegenüber dem Steuerpflichtigen darstellen. Dies spricht dafür, dass § 89 Abs. 2 AO das Ziel verfolgt, eine vorweggenommene Streitentscheidung über den später verwirklichten Lebenssachverhalt herbeizuführen. Nur dies lässt eine Gebührenpflicht plausibel erscheinen (vgl. dazu ausführlich Krumm, Verbindliche Auskunft und gerichtliche Kontrolle, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2011, 2429, 2435 m. w. N.). 57

58

Im Rahmen der eingeschränkten Überprüfungskompetenz des Finanzgerichtes im Rahmen des § 102 FGO hätte ein Antragsteller hinsichtlich einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO bei einer Ermessensreduktion hinsichtlich des Entschließungsermessens auf Null daher nach Auffassung des erkennenden Senats im gerichtlichen Verfahren den Anspruch auf Verpflichtung der beklagten Behörde zur Erteilung der materiellrechtlich zutreffenden Auskunft (ebenso Krumm, a. a. O. mit ausführlicher Begründung; Olgemöller/Wollweber, Die Steuerberatung 2008, 206; Steinhauff, AO-Steuerberater 2012, 78).

2. Eine derartige Ermessensreduktion auf Null hinsichtlich des Entschließungsermessens kann nach Überzeugung des Senates im vorliegenden Fall aber nicht festgestellt werden. Auch die Tatsache, dass der Beklagte ohne weitere Ausführungen sein dahingehendes Ermessen stillschweigend durch Erlass einer sachlichen Entscheidung über den Auskunftsantrag der Klägerin ausgeübt hat, kann nicht im Sinne einer abschließenden positiven rechtmäßigen Entscheidung über das Entschließungsermessens verstanden werden. 59

Voraussetzung jeder fehlerfreien Ermessensausübung ist, dass die Finanzbehörde ihre Entscheidung anhand eines einwandfrei und erschöpfend ermittelten Sachverhaltes trifft und dabei die Gesichtspunkte tatsächlicher und rechtlicher Art berücksichtigt, die nach Sinn und Zweck der Norm, die das Ermessen einräumt, maßgeblich sind (vgl. z. B. Lange in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, Stand März 2009, § 102 FGO Rdnr. 87 mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung des BFH). Ein Ermessensfehlgebrauch liegt demnach vor, wenn die Behörde bei ihrer Entscheidung Gesichtspunkte tatsächlicher oder rechtlicher Art berücksichtigt, die nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift oder allgemeinen Rechtsgrundsätzen bei der Entscheidung keine Rolle spielen können oder dürfen, oder umgekehrt Gesichtspunkte außer Acht lässt, die zu berücksichtigen wären (BFH-Urteil vom 1. Juli 1981 VII R 84/80, BFHE 134, 79, BStBl II 1981, 740). 60

Nach Überzeugung des Senats liegen - wie auch bei dem vergleichbaren § 204 AO - die Gründe, die eine Ablehnung der verbindlichen Auskunft rechtfertigen können regelmäßig nicht auf der Seite des Sachverhaltes, sondern betreffen die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes (vgl. zu § 204 AO Schallmoser in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 204 Rdnr. 28; grundlegend auch die Gesetzesbegründung in der Bundestagsdrucksache VI/1982, Seite 165 zu § 185 des Entwurfes (jetzt § 204 AO); zur verbindlichen Auskunft vgl. Seite 95 unter IV. 4.). Erst wenn die Finanzbehörde die Rechtsfragen zutreffend erkennt, kann sie rechtmäßig ihr Ermessen bezüglich der Frage, ob eine verbindliche Auskunft erteilt werden soll und/oder muss, treffen. 61

Nach Überzeugung des erkennenden Senats ist daher, wenn sich bei Überprüfung der der erteilten verbindlichen Auskunft zugrunde gelegten Rechtsauffassung der Finanzbehörde ergibt, dass diese unvollständig oder nicht frei von Rechtsirrtum ist, im Rahmen der eingeschränkten Entscheidungskompetenz des Finanzgerichts gemäß §§ 102, 101 FGO regelmäßig nur die Aufhebung der rechtswidrigen Auskunft mit der Verpflichtung zur anschließenden Neubescheidung des Antragstellers auszusprechen. 62

Denn nur, wenn die Finanzbehörde die maßgeblichen Rechtsfragen zutreffend behandelt, kann sie die Entscheidung über das Entschließungsermessen - unter Berücksichtigung der für sie verbindlichen Vorgaben des AEAO - treffen. Danach soll z. B. eine Auskunft unterbleiben, wenn es um Angelegenheiten geht, bei denen die Erzielung eines Steuervorteil im Vordergrund steht, wobei die Prüfung von Steuersparmodellen oder die Feststellung der Grenzpunkte für das Handeln eines ordentlichen Geschäftsleiters als Beispiele erwähnt sind. Die Befugnis nach pflichtgemäßen Ermessen die Erteilung einer verbindlichen Auskunft 63

abzulehnen, wenn zu einem Rechtsproblem eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung in absehbarer Zeit zu erwarten ist, bleibt nach der Verwaltungsvorschrift unberührt (vgl. AEAO Tz 3.5.4 zu § 89).

Es ist dabei für die Entscheidung im vorliegenden Verfahren nicht von abschließender Bedeutung, ob die von der Verwaltung im AEAO aufgestellten Ermessensgesichtspunkte, die der BFH für die Zeit vor Änderung des Gesetzes durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz als rechtmäßig angesehen hat (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 1992 I R 20/91, BFH/NV 1992, 562) in allen Punkten die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einhalten (vgl. zur Kritik z. B. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Rdnrn. 41 bis 44 m. w. N.; Söhn in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 89 AO Rdnrn. 239/240; Roser in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 89 AO Rdnrn. 33/34) und ob sie von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch machen (vgl. zur Überprüfung von Ermessensrichtlinien BFH-Urteil vom 11. April 2006 VI R 64/02, BFHE 213, 268, BStBl II 2006, 642). 64

Im Streitfall geht es nicht um das Verhalten des ordentlichen Geschäftsleiters und ein die Klägerin betreffendes Steuersparmodell (die Problematik europarechtlicher Verpflichtung zur Berücksichtigung so genannter finaler Verluste bei Tochtergesellschaften kann nur bei den Muttergesellschaften der Klägerin auftreten). Hinsichtlich der übrigen Gesichtspunkte enthält der AEAO keine verbindlichen Vorgaben. Der erkennende Senat hat keine ernstlichen Zweifel, dass es sich insoweit um berücksichtigungsfähige Ermessensgesichtspunkte handelt. Schon der Vergleich mit § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 4 AO u. § 363 Abs. 2 AO zeigt deutlich, dass eine Verpflichtung zur verbindlichen Auskunft kaum festgestellt werden kann, wenn gleichzeitig ein Veranlagungsverfahren zu einem Vorläufigkeitsvermerk hinsichtlich der Streitfrage führen würde oder ein Rechtsbehelfsverfahren zum Ruhen gebracht werden müsste. Die überragende Bedeutung von Artikel 3 des Grundgesetzes für das Steuerverfahren lässt es ebenfalls ausgeschlossen erscheinen, unmittelbar bevorstehende allgemeine Regelungen wie Gesetzesänderungen oder allgemeine Verwaltungsanweisungen als Ermessensgesichtspunkte auszuschließen. Der Senat folgt insoweit der im Schrifttum zu § 204 AO vertretenen Auffassung, dass die in die Zukunft gerichteten Zusagen und Auskünfte nicht der Klärung von Grundsatzfragen, sondern der Herstellung der Rechtssicherheit in zweifelhaften Einzelfällen dienen (vgl. Schallmoser in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 204 Rdnr. 28 m. w. N.). 65

Dies führt im Streitfall aus den nachfolgend dargestellten Gründen zum formellen und materiellen Recht zur Aufhebung der Auskunft in Gestalt der Einspruchsentscheidung und zur Verpflichtung des Beklagten den Antrag der Klägerin unter Berücksichtigung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bescheiden. 66

Teilweise fehlt eine Darlegung des erforderlichen besonderen Interesses im Sinne des § 89 Abs. 2 Satz 1 AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 3 StAuskV für die Erteilung der verbindlichen Auskunft. 67

Das Ziel der Klage ist eine Auskunft über die Frage, ob „während“ oder „bei Beendigung“ der Liquidation der Klägerin ein steuerpflichtiger Gewinn entsteht, wenn der verbleibende Restbetrag des Darlehens gegenüber der A nicht zurückgeführt wird. Einer von zwei Bezugspunkten der hier maßgeblichen steuerlichen Fragestellung ist daher der Zeitpunkt der Beendigung der Liquidation und der Löschung der Klägerin im Handelsregister (vgl. § 74 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung - GmbHG -). 68

69

Nach der von der Klägerin vorgetragenen und vom erkennenden Senat geteilten herrschenden Meinung im Zivilrecht (vgl. z. B. BGH-Urteil vom 25. November 1981 VIII ZR 299/80, NJW 1982, 875; Haas in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl., 2010, § 74 Rdnr. 16; Kleindieck in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 17. Aufl., 2009, § 74 Rdnr. 6; Nerlich in Michalski, GmbHG, § 74 Rdnr. 31) erlischt eine Kapitalgesellschaft, wenn kein Vermögen mehr vorhanden ist, kein weiterer Abwicklungsbedarf mehr besteht und die Gesellschaft im Handelsregister gelöscht wird. Dies hat auch das Erlöschen der gegen die GmbH gerichteten Forderungen zur Folge (vgl. z. B. Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch - BGB -, 71. Auflage, 2012, Überblick vor § 362 Rdnr. 4). Die damit verbundenen steuerlichen Folgen sind von der Prozessbevollmächtigten im Verfahren und in der Literatur im Einzelnen dargestellt (vgl. Seppelt, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt in der Liquidationsschlussbilanz, Betriebsberater - BB - 2010, 1395).

Der Senat sieht insoweit bereits kein nachvollziehbares besonderes steuerliches Interesse an einer Auskunft zu dem Gewinn im Sinne des § 11 KStG bei Beendigung der Liquidation, der die Klägerin schon deshalb nicht mehr betreffen kann, weil sie zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existieren wird. Insoweit kann dahingestellt bleiben, inwieweit eine gelöschte Kapitalgesellschaft noch steuerrechtsfähig ist (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 28. Januar 2004 I B 210/03, BFH/NV 2004, 670 m. w. N.), da die Gesellschaft in diesem Fall keine gesetzlichen Vertreter mehr hat und eine Steuerfestsetzung regelmäßig mangels der Möglichkeit einer wirksamen Bekanntgabe im Sinne des § 122 AO und auch wegen fehlender Möglichkeit der Realisation nach § 156 Abs. 2 AO unterbleibt. Damit ist keine Aussage über das - für das vorliegende Verfahren nicht entscheidungserhebliche - nachvollziehbare Interesse des Liquidators, Haftungstatbestände zu vermeiden, und der Muttergesellschaft an der „stillen“ Liquidation der gescheiterten Klägerin getroffen. 70

Hinsichtlich der Frage, ob „während“ einer Liquidation, also bis zum Erlöschen der GmbH, ein steuerpflichtiger Gewinn durch die Klägerin erzielt würde, besteht nach Auffassung des Senats das erforderliche steuerliche Interesse, da ein entsprechender Gewinn steuerliche Erklärungspflichten, Zahlungspflichten und auch Insolvenzantragspflichten auslösen oder beeinflussen könnte. 71

Insoweit ist die Entscheidung des Beklagten aufzuheben und er zu verpflichten, erneut unter Berücksichtigung der nachfolgenden Rechtsausführungen über den Antrag der Klägerin zu entscheiden. 72

Der Senat folgt nicht der Auffassung des Beklagten, dass vor Löschung der Klägerin im Handelsregister (kein Vermögen mehr vorhanden, kein weiterer Abwicklungsbedarf) und ihrem Wegfall als Rechtssubjekt ein steuerpflichtiger Gewinn in Höhe der verbliebenen Schulden anfällt. 73

Eine Neubescheidung müsste allerdings auch dann erfolgen, wenn man - entgegen der Auffassung der Klägerin und des Gerichts - der Rechtsauffassung des Beklagten im Ansatz folgen würde. Der Beklagte hat die Frage der Klägerin, ob ein steuerpflichtiger Gewinn während oder bei Beendigung der Liquidation erzielt wird, nämlich nur teilweise beantwortet. Er hat in Übereinstimmung mit § 11 KStG das Abwicklungsanfangsvermögen, in dem auch nach Auffassung des Beklagten die Verbindlichkeit der Klägerin gegenüber der A zu erfassen war, mit dem von ihm angenommenen Abwicklungsendvermögen, in dem nach seiner Überzeugung die Verbindlichkeit gegenüber der A nicht mehr zu erfassen war, verglichen und daraus den betragsmäßig nicht streitigen Liquidationsgewinn berechnet. Der Beklagte hat aber die Frage, ob und inwieweit eine Verrechnung des von ihm angenommenen Gewinns von ca. 18 Millionen € mit dem diesen Betrag übersteigenden Verlustvortrag der Klägerin von 74

ca. 20 Millionen € vorgenommen werden könnte und müsste, nicht thematisiert.

Nach der im Zeitpunkt der Entscheidung des Beklagten über den Antrag auf verbindliche Auskunft bereits veröffentlichten Entscheidung des BFH (Beschluss vom 26. August 2010 I B 49/10, inzwischen BStBl II 2011, 826) ist es ernstlich zweifelhaft, ob die Mindestbesteuerung gemäß § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG verfassungsrechtlichen Anforderungen auch dann standhält, wenn eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen endgültig ausgeschlossen ist. Die Finanzverwaltung hat zu dieser Entscheidung zwischenzeitlich unter dem 19. Oktober 2011 ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen - BMF - erlassen, wonach in derartigen Fällen, zu denen nach dem BMF-Schreiben auch die Liquidation einer Körperschaft gehört, im Rechtsbehelfsfall Aussetzung der Vollziehung zu gewähren ist (BStBl I 2011, 974) . 75

Bei der Frage nach dem Entstehen eines steuerpflichtigen Gewinns hätte der Beklagte daher auf der Basis seiner Rechtsauffassung zumindest die Frage der verfassungskonformen Begrenzung der Mindestbesteuerungsvorschriften und/oder die Frage einer abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO (vgl. dazu Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 2. Januar 2012 6 K 63/11, Juris; Revisionsaktenzeichen: I R 9/12) thematisieren müssen (vgl. zum Problemkreis z. B. Orth, Mindestbesteuerung und Verlustnutzungsstrategien, Finanzrundschau 2005, 515). Dazu hätte im Hinblick auf die zitierte Aussetzungsentscheidung des BFH, aber auch deshalb Anlass bestanden, weil zu der parallelen Problematik der Restschuldbefreiung und der ertrag-steuerlichen Behandlung von Gewinnen im Rahmen eines Planinsolvenzverfahrens durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009, BStBl I 2010, 18 bereits Hinweise im Hinblick auf ein Billigkeitsverfahren in vergleichbaren Fällen gegeben waren. 76

In der Sache teilt der erkennende Senat allerdings nicht die Auffassung des Beklagten, dass die Liquidation einer Kapitalgesellschaft, bei der ausschließlich nicht befriedigte Verbindlichkeiten (ggf. von Gesellschaftern) bestehen bleiben, zu einem steuerpflichtigen Gewinn führt. 77

Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. z. B. Urteil vom 30. November 2011 I R 100/10, DStR 2012, 450) sind nach § 247 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches - HGB - und damit auch nach § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 5 Abs. 1 EStG steuerrechtlich Verbindlichkeiten zu passivieren. Die Verbindlichkeiten sind zu bilanzieren, wenn der Unternehmer zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet ist, die vom Gläubiger erzwungen werden kann und eine wirtschaftliche Belastung darstellt. Dies gilt auch für Verbindlichkeiten hinsichtlich deren - wie im Streitfall - eine Rangrücktrittsvereinbarung abgeschlossen worden ist, die dazu führt, dass die Verbindlichkeiten auch aus sonstigem Vermögen zu bedienen sind (vgl. BFH a. a. O.; BFH-Urteil vom 20. Oktober 2004 I R 11/03, BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581 mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung des BFH; BMF-Schreiben vom 8. September 2006, BStBl I 2006, 497; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 30. Auflage, 2011, § 5 Rdnr. 315). 78

Eine derartige betrieblich begründete Verbindlichkeit muss in der Handels- und Steuerbilanz ausgewiesen werden, solange nicht der Gläubiger dem Schuldner aus betrieblicher Veranlassung die Schuld gem. § 397 BGB erlässt oder sich ergibt, dass die Verbindlichkeit aus sonstigen Gründen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt zu werden braucht (BFH, BStBl II 2005, 581). 79

Im Streitfall hat die Klägerin ausdrücklich erklärt, dass ihre Gesellschafterin keinen Erlass der Forderungen aussprechen werde. Bei einer derartigen Situation sieht der erkennende Senat 80

keinen Anlass, das von den Vertragsbeteiligten ausgeschlossene Rechtsgeschäft als stillschweigend mit der Hinnahme der Liquidation trotzdem vorgenommen zu unterstellen (vgl. zur Problematik Haase/Dorn, Forderungsverzicht als zwingende Folge der Liquidation einer verbundenen Unternehmung?, BB 2011, 2907). Der Verzicht auf Vollstreckungsversuche bei bekannter Unmöglichkeit der Beitreibung von Schulden entspricht normalem kaufmännischem Verhalten und kann nicht als Erlass qualifiziert werden.

Dies bedeutet, dass die Verbindlichkeit mangels Erlass solange auszuweisen ist, bis sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden muss (vgl. BFH-Urteil vom 22. November 1988 VIII R 62/85, BFHE 155, 322, BStBl II 1989, 359). Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist nur im Hinblick auf die Entschlossenheit des Gläubigers zu beurteilen, seinen Anspruch so weit wie möglich durchzusetzen. Die Fähigkeit des Schuldners, den Anspruch aus seinem derzeitigen oder zukünftigen Vermögen zu befriedigen, ist dagegen ohne Bedeutung, da andernfalls das Vermögen unter Verletzung des Vollständigkeitsgrundsatzes (§ 246 Abs. 1 HGB) zu hoch ausgewiesen würde (BFH-Urteil vom 6. April 2000 IV R 31/99, BFHE 192, 64, BStBl II 2001, 536). 81

Die Klägerin muss danach bis zum Abschluss der Liquidation und das heißt bis zu ihrer Löschung im Handelsregister die Verbindlichkeiten ausweisen. Mit dem Erlöschen der Klägerin und ihrem Untergang als Rechtssubjekt erlöschen die Verbindlichkeiten - und im Übrigen auch die Verlustvorträge - was rechtstheoretisch zunächst einen bilanziellen Gewinn zur Folge hat, der aber mangels Körperschaftssteuersubjekt nicht mehr steuerpflichtig ist. Fragen der Mindestbesteuerung oder der abweichenden Steuerfestsetzung nach § 163 AO stellen sich daher insoweit nicht. 82

Die gegenteilige Auffassung des Beklagten führte im Übrigen zu dem wirtschaftlich unsinnigen Ergebnis, dass das steuerliche Totalergebnis nie geringer als Null sein könnte, weil spätestens in der Liquidation der Überhang der Verbindlichkeiten über das Aktivvermögen durch den von dem Beklagten angenommenen, steuerpflichtigen Gewinn ausgeglichen würde. Das Problem müsste sich im Rahmen nahezu jeder Insolvenz einer Kapitalgesellschaft stellen. Bei der Schlussverteilung steht regelmäßig fest, in welchem Umfang die Gläubiger ausfallen, also dass die Verbindlichkeiten mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden können. Dies würde zu der vom BFH abgelehnten Versteuerung von Scheingewinnen führen. 83

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 AO. 84

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO sowohl wegen grundsätzlicher Bedeutung als auch wegen Abweichung von der Entscheidung des FG München in EFG 2011, 1034 zuzulassen. 85

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 86

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE