
Datum: 26.03.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3777/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0326.10K3777.09.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 25/15

Tenor:

Unter Änderung der angefochtenen Bescheide werden die Körperschaftsteuer 2002, der Gewerbesteuermessbetrag 2001, die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2000, 2001 und 2002 sowie die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31.12.2000, 2001 und 2002 mit der Maßgabe geändert, dass für das Jahr 2000 keine Gewinnerhöhung von 18.289.275,66 DM, für das Jahr 2001 von 30.087.847,31 DM und für das Jahr 2002 von 11.248.532,29 EUR vorgenommen wird. Die Neuberechnung wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Gesellschafterdarlehen, hinsichtlich derer ein Rangrücktritt vereinbart wurde, erfolgswirksam ausgebucht werden müssen.

1

2

3

Die Klägerin ist in der Rechtsform einer GmbH tätig. An ihr waren im Streitzeitraum vier Gesellschafter beteiligt. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist die Herstellung von Geschäftsjahr der Klägerin ist das Kalenderjahr.

Im Jahr 2006 führte das Finanzamt für Groß – und Konzernbetriebsprüfung D bei der Klägerin eine Außenprüfung durch. Dabei stellte der Prüfer unter anderem fest:

In den Bilanzen der Klägerin waren folgende Gesellschafterdarlehen passiviert:

2000	2001	2002	2003
DM	DM	DM	DM
18.289.275,66	54.377.122,97	39.051.113,79	9.538.689,89

In den Bilanzen der Klägerin war zum 31.12.2000 bis 2002 jeweils eine Kapitalrücklage in Höhe von 3.455.718,37 DM (1.766.880,75 EUR) ausgewiesen (wegen der Einzelheiten wird auf die Jahresabschlüsse zum 31.12.2000 bis 2002 Bezug genommen).

Die Gesellschaft befand sich im Prüfungszeitraum in der Krise. Die Gesellschafter hatten hinsichtlich ihrer Darlehen einen Rangrücktritt vereinbart. Die Rangrücktrittserklärungen, die im Jahr 2002, aber auch in Folgejahren abgeschlossen wurden, hatten im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Hiermit tritt ... (Gesellschafterin der Klägerin) mit den Ansprüchen, die auf sie auf Grund ihrer bisherigen Zahlungen (einschl. der Mietzahlung für ...) aus den Einstandsverpflichtungen gemäß den Verträgen vom 19.12.1997 wegen der Mietzinsansprüche des Immobilienfonds ... (Name des Fonds) übergegangen sind, in der Weise hinter die Forderungen anderer Gläubiger (mit Ausnahme der Mitgesellschafter) zurück, dass sie ihre Befriedigung nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss verlangen kann.“

Wegen der Einzelheiten wird auf die Rangrücktrittsvereinbarungen (abgeheftet in der Betriebsprüfungshandakte Bd. II) Bezug genommen.

Nach Auffassung des Prüfers waren die Gesellschafterdarlehen wegen § 5 Abs. 2a EStG in der Steuerbilanz nicht zu passivieren. Wegen der Wertlosigkeit der Gesellschafterdarlehen im Zeitpunkt der Rangrücktrittsvereinbarungen sei steuerlich nicht von einer steuerfreien verdeckten Einlage auszugehen.

Wegen der Einzelheiten wird auf Text 2.3.3 des Betriebsprüfungsberichts vom 31. März 2008 Bezug genommen.

Der Beklagte folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ am 10.6.2008 folgende Änderungsbescheide:

- Den vortragsfähigen Verlust zum 31.12.2000 stellte er auf 5.438.475 DM fest (Verringerung des Verlustvortrags wegen der Einkünfte erhöhenden Ausbuchung der Gesellschafterdarlehen um 18.289.275 DM).

- Im Körperschaftsteueränderungsbescheid für 2001 ermittelte er einen Gewinn von 5.962.438,79 DM (anstatt des bisher geltend gemachten Verlustes von 25.803.249,09 DM).

Die Körperschaftsteuer wurde wegen des Verlustrücktrags aus 2002 auf 0 DM festgesetzt (dieser Bescheid wurde mit Einspruch angefochten, der mangels Beschwer durch bestandskräftige Einspruchsentscheidung verworfen wurde). Den vortragsfähigen Verlust stellte er zum 31.12.2001 auf 0 DM fest.

- Die Körperschaftsteuer für 2002 wurde auf 4 EUR festgesetzt (wegen KSt-Erhöhungsbetrag nach § 37 Abs. 3 Satz 1 KStG). Der Steuerbilanzverlust nach BP betrug 4.943.940,92 EUR. Der Verlustvortrag zum 31.12.2002 wurde auf 4.359.962 EUR festgestellt. 16

- Der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31.12.2000 wurde auf 6.226.254 DM festgestellt. 17

- Der Gewerbesteuermessbetrag für 2001 wurde auf 182.355 DM (93.236,63 EUR) festgesetzt (Gewinn aus Gewerbebetrieb 6.193.699 DM, Verlustvortrag aus 2000 6.226.254 DM). Der Verlustvortrag wurde auf 0 DM festgestellt. 18

- Der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31.12.2002 wurde auf 3.503.851 EUR festgestellt. 19

Gegen die vorgenannten Bescheide legte die Klägerin rechtzeitig Einsprüche ein. Der Beklagte wies diese mit Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2009 als unbegründet zurück, da es sich um einen einfachen Rangrücktritt handele und eine Tilgung aus sonstigem freien Vermögen nicht vorgesehen sei. Zwar biete der Hinweis auf einen Bilanzgewinn zumindest die Möglichkeit der Verwendung einer gebildeten Kapitalrücklage und somit einer Rückzahlung aus freiem Vermögen. Allerdings sei hier im Unterschied zu der Vereinbarung einer Tilgung aus sonstigem freiem Vermögen zu beachten, dass dieses Vermögen im Bilanzgewinn nur dann enthalten sei, wenn die entsprechenden Beschlüsse insbesondere zur Rücklagenauflösung durch die zuständigen Organe getroffen werden. Die Bezugnahme auf den Bilanzgewinn sei somit nicht der vom BMF geforderten Bezugnahme auf das freie Vermögen gleichzusetzen. 20

Mit der Klage trägt die Klägerin vor: 21

Gesellschafterdarlehen, bei denen ein Rangrücktritt vereinbart worden sei, fielen ohnehin nicht unter die Vorschrift des § 5 Abs. 2a EStG. 22

Selbst wenn man dieser Auffassung nicht folge, handele es sich bei den vorliegenden Gesellschafterdarlehen um qualifizierte Rangrücktritte. Es habe keines Passus bedurft, dass eine Rückzahlung nur zugleich mit den Einlagen der Anteilseigner erfolgen dürfe, da bei eigenkapitaleretzenden Gesellschafterdarlehen sich dies ohnehin ergebe. 23

Selbst wenn man jedoch die Auffassung vertrete, dass es sich um einfache Rangrücktritte handele, finde § 5 Abs. 2a EStG keine Anwendung. Dies ergebe sich daraus, dass die streitgegenständlichen Rangrücktrittsvereinbarungen von „künftigem Bilanzgewinn“ spreche. Im Bilanzgewinn seien auch Auflösungen aus Einstellungen in die Kapitalrücklage zu erfassen. In diesem Fall bilde der Bilanzgewinn auch durch Einlagen entstandenes freies Vermögen ab. Insoweit verweise sie auch auf das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12.6.2014, 6 K 324/12 (EFG 2014, 1601). 24

Die Klägerin beantragt, 25

die angefochtenen Bescheide mit der Maßgabe zu ändern, dass für das Jahr 2000 keine Gewinnerhöhung von 18.289.275,66 DM, für das Jahr 2001 i.H.v. 30.087.847,31 DM und für das Jahr 2002 i.H.v. 11.248.532,29 € vorgenommen wird; 26

hilfsweise, die Revision zuzulassen.	
Der Beklagte beantragt,	28
die Klage abzuweisen;	29
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	30
Entscheidungsgründe	31
Die zulässige Anfechtungsklage ist begründet.	32
Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin deshalb in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–.	33
Der Beklagte hat zu Unrecht die Gesellschafterdarlehen aufgrund der Rangrücktrittsvereinbarungen erfolgswirksam ausgebucht.	34
1. Nach § 5 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes – EStG – sind für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst einzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Hat der Steuerpflichtige gleichwohl eine Verbindlichkeit oder Rückstellung in der Steuerbilanz angesetzt, ist diese erfolgswirksam aufzulösen.	35
2. Die Vorschrift findet unter anderem Anwendung auf Rangrücktrittsvereinbarungen, die durch Gesellschafter ausgesprochen werden. Ob es sich um eigenkapitalersetzende Darlehen handelt, ist unerheblich. Der Senat folgt insoweit der eindeutigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH, Urteile vom 30.11.2011 I R 100/10, Bundessteuerblatt – BStBl. – II 212, 332 und vom 10.11.2005 IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618).	36
3. Entgegen der Auffassung der Klägerin handelte es sich nicht um qualifizierte Rangrücktritte, auf die § 5 Abs. 2a EStG keine Anwendung findet, sondern um einfache Rangrücktritte, da die Darlehen nicht gleichrangig mit dem Eigenkapital gestellt wurden.	37
4. Entgegen der Auffassung von Weber-Grellet (in Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 5, Rz. 315) findet die Vorschrift auch auf Rangrücktrittsvereinbarungen ohne Besserungsabrede Anwendung. Für eine hiervon abweichende Auffassung geben die von Weber-Grellet zitierten Urteile nichts her.	38
5. Das Urteil des IV. BFH-Senats (vom 10.11.2005 IV R 13/04, a.a.O.) könnte man dahingehend verstehen, dass entgegen der Auffassung des BMF (Schreiben vom 8.9.2006, BStBl I 2006, 497, Rdnr. 6) bei einem Rangrücktritt nur dann ein Fall des § 5 Abs. 2a EStG vorliegt, wenn die Bedienung aus sonstigem freien Vermögen ausdrücklich ausgeschlossen ist (vgl. auch Watermeyer, GmbH-Rundschau 2006, 2 140, 242).	39
Folgt man dieser Auslegung, wäre die Klage bereits aus diesem Grund begründet.	40
Der Senat hält diese Auslegung zwar für zutreffend. § 5 Abs. 2a EStG setzt voraus, dass zwischen dem Ansatz der Verbindlichkeit und Gewinnen und Einnahmen eine Abhängigkeit im Zahlungsjahr besteht. Diese Abhängigkeit besteht nicht, wenn eine Tilgung auch aus sonstigem freien Vermögen möglich ist. Diese ist immer möglich, solange sie nicht ausdrücklich ausgeschlossen wird. Sie braucht entgegen der Auffassung des BMF nicht ausdrücklich vereinbart zu werden.	41

Der Senat lässt diese Frage aber letztlich offen, da die Klage auch unter Zugrundelegung der Auffassung des BMF in diesem Punkt begründet ist. 42

6. Im Streitfall ist eine Tilgung aus sonstigem freien Vermögen ausdrücklich vorgesehen. Die Rangrücktrittsvereinbarungen sehen nämlich vor, dass eine Befriedigung der Forderungen „aus einem künftigen Bilanzgewinn“ verlangt [werden] kann“. 43

a) Der Senat folgt dem überzeugend begründeten Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12.6.2014 6 K 324/12 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 1601 mit Anmerkung Fink; BFH–Az.: I R 44/14), wonach eine Verbindlichkeit, die nur aus einem künftigen Handelsbilanzgewinn oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden braucht, auch in der Steuerbilanz zu passivieren ist. Der Begriff „Bilanzgewinn“ ist weiter gefasst als die in § 5 Abs. 2a EStG normierten Tatbestandsmerkmale „künftige Gewinne“ und „künftige Einnahmen“. Der Bilanzgewinn kann auch das so genannte „freie Vermögen“, ein Begriff, der in der Bilanzgliederung des § 266 HGB nicht vorgesehen ist, enthalten. Dies gilt z.B. in Bezug auf die Kapitalrücklage. Diese kann z.B. durch Gesellschaftereinlagen entstehen und zugunsten des Bilanzgewinns aufgelöst werden. 44

b) Anders als in dem Fall des Niedersächsischen Finanzgerichts verfügte die Klägerin in den Streitjahren sogar über eine nicht unerhebliche Kapitalrücklage. Zwar deckte diese bei weitem nicht die Forderungen der Gesellschafter ab. Dies ist aber unerheblich. Dass ein Schuldner Verbindlichkeiten mangels ausreichenden Vermögens nicht oder nur teilweise zurückzahlen kann, lässt die wirtschaftliche Belastung des Vermögens des Schuldners nicht entfallen. Entscheidend ist, dass das vorhandene Vermögen aufgrund der geschlossenen Rangrücktrittsvereinbarungen weiterhin wirtschaftlich belastet ist. 45

7. Die Klage ist auch in Bezug auf das Streitjahr 2001 begründet. 46

Zwar hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 11.11.2014 I R 51/13 (BFH/NV 2015, 305) entschieden, dass eine Steuerfestsetzung auf 0 Euro in einem Verlustrücktragsjahr eine Beschwer des Steuerpflichtigen nicht hindert, soweit die Festsetzung auf einem Verlustrücktrag beruht und geltend gemacht wird, durch den Ansatz weiterer Betriebsausgaben sei das Verlustrücktragsvolumen geringer. 47

Der Senat versteht dieses Urteil dahingehend, dass es nur den Fall betrifft, dass ausschließlich wegen eines Verlustrücktrags ein vorher positives Einkommen auf 0 Euro gemindert wird und somit kein Verlustvortragsfeststellungsbescheid im Verlustrücktragsjahr ergeht. Ist nach Auffassung des Steuerpflichtigen der Gesamtbetrag der Einkünfte im Verlustrücktragsjahr bereits negativ und ergeht deshalb ein Verlustvortragsfeststellungsbescheid bzw. beantragt er den Erlass eines solchen, braucht (darf) der über 0 Euro lautende Körperschaftsteuerbescheid nicht angefochten zu werden. 48

Sollte das Urteil jedoch anders zu verstehen sein und auch den Fall betreffen, dass die Körperschaftsteuer auch ohne Verlustrücktrag (zumindest nach Auffassung des Steuerpflichtigen) aufgrund eines negativen Gesamtbetrags der Einkünfte 0 Euro beträgt, würde der Senat dem Urteil nicht folgen. Er hält es bereits aus grundsätzlichen Überlegungen für falsch. Die Entscheidung wirft mehr Fragen auf, als sie beantwortet. Es ist bereits vollkommen unklar, wie der Tenor eines FG-Urteils (bei dem Verfahren handelt es sich nach BFH um eine Anfechtungsklage) lauten sollte, wenn das FG der Klage gegen den auf 0 Euro lautenden Körperschaftsteuerbescheid des Verlustrücktragsjahrs stattgibt, weil es weitere Betriebsausgaben anerkennt und deshalb den Gesamtbetrag der Einkünfte gegenüber dem vom Finanzamt angesetzten Betrag mindert. Die Körperschaftsteuer jedenfalls kann nicht 49

weiter herabgesetzt werden. Außerdem führt das Urteil nur zu einer weiteren Verkomplizierung der bereits undurchsichtigen Rechtslage des § 10d Abs. 4 EStG, was in Verlustfällen alles angefochten werden muss bzw. nicht angefochten werden kann. Die einzig sinnvolle, einfache und auch gesetzeskonforme Lösung ist, lediglich den Verlustvortragsfeststellungsbescheid des Verlustentstehungsjahrs anzufechten und in diesem Rahmen inzidenter die Höhe des Verlustrücktrags zu überprüfen.

8. Die Neuberechnung der festzusetzenden bzw. festzustellenden Beträge wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen. 50

9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 51

Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision zu. 52