Urteil vom 14. März 2012, IX R 37/11

Anforderungen an die tatsächliche Durchführung eines Treuhandvertrags unter Ehegatten - Aufwendungsersatzanspruch

BFH IX. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 2, EStG § 17 Abs 4, HGB § 255 Abs 1 S 2, GmbHG § 32a, BGB § 195, BGB § 214, BGB § 683, BGB § 670, BGBEG Art 229 § 6, BGBEG Art 229 § 12

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 26. September 2011, Az: 3 K 2171/08

Leitsätze

Vereinbaren Eheleute untereinander, dem an einer GmbH qualifiziert Beteiligten solle die Rechtsstellung des anderen Ehegatten als Sicherungsgeber für Verbindlichkeiten der GmbH zugeordnet werden, so wird dieser als Treuhandverhältnis auszulegende Vertrag tatsächlich nicht durchgeführt, wenn der Gesellschafter den Sicherungsgeber abredewidrig weder von den Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH freistellt noch ihm seine Aufwendungen ersetzt .

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um einen Auflösungsverlust gemäß § 17 Abs. 4 und 2 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (2004) --EStG--.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Eheleute. Die Klägerin war im Streitjahr Gesellschafterin einer GmbH, bei der sie auch angestellt war. Die GmbH betrieb eine Tischlerei und war im Jahr 1992 vom Kläger und seinem Bruder durch Umwandlung der früheren OHG gegründet worden. Das Stammkapital von 50.000 DM hielten der Kläger und sein Bruder jeweils zur Hälfte. Im Jahr 1993 veräußerte der Kläger seine Beteiligung an die Klägerin für 25.000 DM. Der Kläger und sein Bruder waren Geschäftsführer. Die GmbH betrieb die Tischlerei auf einem angemieteten Grundstück. Vermieter waren der Kläger und sein Bruder in der Rechtsform einer GbR.

3 Am 1. Juni des Streitjahres eröffnete das Amtsgericht das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung. Nach dem Schlussbericht des Insolvenzverwalters vom Februar 2010 sei die Krise der GmbH spätestens zum 31. Dezember 2002 eingetreten gewesen. Die GmbH hatte Verbindlichkeiten bei der Sparkasse, für die der Kläger und sein Bruder verschiedene Sicherheiten (Bürgschaft, Grundschulden, Sicherungsübereignung) hingegeben hatten. Die Sparkasse nahm den Kläger und seinen Bruder aufgrund der Sicherheiten in Höhe von insgesamt 542.057 € in Anspruch. Der Kläger und sein Bruder lösten die Verbindlichkeiten der GmbH ab, indem sie als Gesamtschuldner durch Vereinbarung vom 9. August des Streitjahres Darlehensverträge mit der Sparkasse abschlossen.

4 Der Kläger gab die Sicherungen für die Verbindlichkeiten der GmbH nach mehreren gleichlautenden Vereinbarungen zwischen den Klägern von 1993 bis 2003 "hinsichtlich 50 % der Darlehensverpflichtung für die Anteilseignerin". Die Klägerin verpflichte sich im Gegenzug, den Kläger im Innenverhältnis aus sämtlichen Verpflichtungen als Sicherungsgeber freizustellen und dem Kläger sämtliche Aufwendungen aus einer eventuellen Inanspruchnahme zu erstatten. Auch bei Eintritt einer Krise sollte die Verpflichtung des Klägers bestehen bleiben, sie solle nicht aufgelöst oder aufgekündigt werden können.

5 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger einen Veräußerungsverlust der Klägerin wegen der Insolvenz der GmbH geltend, den sie im weiteren Verfahren in Höhe von 141.905 € spezifizierte. Neben Anschaffungskosten in Höhe ihrer Stammeinlage von 25.000 DM (entspricht 12.782,30 €) entfielen die weiteren Aufwendungen auf nachträgliche Anschaffungskosten. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--)

berücksichtigte diesen Auflösungsverlust nicht. Er sei nicht im Streitjahr zu berücksichtigen. Der Einspruch hiergegen blieb ohne Erfolg.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 110 veröffentlichten Urteil führte es zur Begründung aus, der Klägerin sei im Streitjahr ein Auflösungsverlust zuzurechnen. Es sei bereits mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr mit dem Auskehren von Restvermögen zu rechnen gewesen. Ferner sei ein Auflösungsverlust in der Person der Klägerin entstanden. Sie habe nachträgliche Anschaffungskosten aufgewandt. Die Bürgschaften und weiteren Sicherungen durch den Kläger für die Verbindlichkeiten der GmbH seien zu einem Zeitpunkt übernommen worden, zu dem die GmbH bereits in der Krise gewesen sei; deshalb sei die Rückgriffsforderung (gegen die GmbH) aus der jeweiligen Sicherheit mit dem Nennwert der Darlehensschuld der GmbH zu bewerten. Aus den als Auftragsverhältnisse zu beurteilenden Vereinbarungen der Kläger untereinander sei die Klägerin zum Aufwendungsersatz verpflichtet. Da bereits das Bestehen dieser Verpflichtung die Leistungsfähigkeit der Klägerin mindere, sei es nicht erforderlich, den Aufwendungsersatzanspruch (zeitnah) --was auch bis jetzt noch nicht geschehen sei-- geltend zu machen. In Höhe der Inanspruchnahme durch die Sparkasse seien der Klägerin also nachträgliche Anschaffungskosten entstanden, die bei dem Veräußerungsverlust zu berücksichtigen seien.

7 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung von § 17 Abs. 1 und 4 EStG rügt. Bei der Beurteilung des Aufwendungsersatzanspruchs sei zu berücksichtigen, dass der Kläger die Darlehensverträge mit der Sparkasse auch im eigenen Interesse abgeschlossen habe, weil sie der Erfüllung seiner Verpflichtungen aus den gegebenen Sicherheiten gedient hätten. Schon das Bestehen eines Anspruchs auf Aufwendungsersatz, der vertraglich eingeräumt worden sei, könne zu keiner Verlagerung des Aufwands führen. Überdies seien die Vereinbarungen nicht durchgeführt worden.

8 Das FA beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Kläger beantragen sinngemäß,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil ist aufzuheben. Der Klage ist nur insoweit stattzugeben, als ein Auflösungsverlust in Höhe der aufgewandten Anschaffungskosten (Stammeinlage von 12.782 €) zu berücksichtigen ist. Im Übrigen ist die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den Auflösungsverlust unzutreffend um nachträgliche Anschaffungskosten erhöht und damit Aufwand abgezogen, den nicht die Klägerin getragen hat.

11 1. Nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Verlust aus der Auflösung von Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt.

12 Entsteht ein Auflösungsverlust --der die zivilrechtliche Auflösung der Kapitalgesellschaft voraussetzt-- zwar regelmäßig erst bei Abschluss der Liquidation, so kann der Zeitpunkt seiner Realisierung doch ausnahmsweise schon vor Abschluss der Liquidation liegen, wenn mit einer wesentlichen Änderung des Verlustes nicht mehr zu rechnen ist, wenn also die Möglichkeit einer Auskehrung von Restvermögen an die Gesellschafter wegen der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft ausgeschlossen werden kann und absehbar ist, ob und in welcher Höhe dem Gesellschafter noch nachträgliche Anschaffungskosten oder sonstige im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG zu berücksichtigende Veräußerungs- oder Aufgabekosten anfallen (vgl. die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, z.B. Urteil vom 28. Oktober 2008 IX R 100/07, BFH/NV 2009, 561, m.w.N.).

13 2. Im Streitfall ist dem FG zwar beizupflichten, als der Auflösungsverlust bereits im Streitjahr geltend zu machen ist. Insoweit hat das FA auch keine Einwendungen gegen die Entscheidung geltend gemacht. Indes ist die Vorentscheidung aufzuheben, weil sie unzutreffend nachträgliche Anschaffungskosten der Klägerin bejaht und

deshalb § 17 Abs. 1, 2 und Abs. 4 EStG verletzt hat. Der Klägerin ist der geltend gemachte Verlust in Höhe des die Anschaffungskosten in Gestalt der Stammeinlage übersteigenden Betrags nicht zuzurechnen.

14 a) Auflösungsverlust ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Steuerpflichtigen persönlich getragenen Kosten (entsprechend den Veräußerungskosten nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) sowie seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Urteil vom 9. Juni 2010 IX R 52/09, BFHE 230, 326, BStBl II 2010, 1102).

15 b) Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Dazu gehören nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch die nachträglichen Anschaffungskosten. Zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung zählen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten sind. Zu in diesem Sinne funktionellem Eigenkapital werden Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft (§ 32a des Gesetzes betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung i.d.F. des Streitjahres --GmbHG a.F.--) ein Darlehen gewährt (§ 32a Abs. 1 GmbHG a.F.), eine Bürgschaft übernimmt, eine Sicherheit bestellt (§ 32a Abs. 2 GmbHG a.F.) oder eine andere Rechtshandlung i.S. des § 32a Abs. 3 Satz 1 GmbHG a.F. unternimmt und diese Finanzierungsmaßnahmen eigenkapitalersetzenden Charakter haben. Maßgebend dafür ist, ob ein Gesellschafter der Gesellschaft in einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft), stattdessen ein Darlehen gewährt oder eine dem Darlehen wirtschaftlich entsprechend andere Rechtshandlung ausführt (vgl. die ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 7. Dezember 2010 IX R 16/10, BFH/NV 2011, 778, m.w.N.).

16 c) Im Streitfall hat nicht die Klägerin als Gesellschafterin Bürgschaften übernommen und Sicherheiten gestellt, sondern der Kläger. Er hat aufgrund seiner Inanspruchnahme aus diesen Sicherheiten Darlehensverträge mit der Sparkasse abgeschlossen. Es mag im Streitfall unentschieden bleiben, ob diese Sicherheiten eigenkapitalersetzenden Charakter haben können. Jedenfalls sind die daraus entstandenen Aufwendungen der Klägerin nicht als eigene zuzuordnen.

17 aa) Eine Zuordnung aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen der Kläger untereinander scheitert schon deshalb, weil diese Verträge steuerrechtlich nicht anerkannt werden können. Sie entsprechen nicht den Maßstäben, welche die ständige Rechtsprechung für Vertragsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen aufgestellt hat. Danach sind solche Verträge steuerrechtlich nur anzuerkennen, wenn sie bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (BFH-Urteil vom 25. Mai 2011 IX R 25/10, BFH/NV 2011, 1677).

18 bb) Die Verträge zwischen den Klägern, um die es hier geht, hat das FG nach den von ihm festgestellten Vertragsinhalten als Auftragsverhältnisse ausgelegt. Dem ist insofern beizupflichten, als die dort ausbedungene Stellung des Klägers für die Klägerin ein Treuhandverhältnis (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 der Abgabenordnung) beschreibt. Die Verträge genügen aber den Anforderungen an ihre steuerrechtliche Anerkennung schon deshalb nicht, weil sie tatsächlich nicht durchgeführt wurden (vgl. zu diesem Erfordernis insbesondere BFH-Urteil vom 11. Mai 2010 IX R 19/09, BFHE 229, 301, BStBl II 2010, 823). Ein steuerrechtlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis muss nicht nur nach den mit dem Treuhänder getroffenen Absprachen, sondern auch nach deren tatsächlichem Vollzug zweifelsfrei erkennen lassen, dass der Treuhänder ausschließlich für Rechnung des Treugebers handelt (eingehend dazu BFH-Urteile vom 24. November 2009 I R 12/09, BFHE 228, 195, BStBl II 2010, 590, und vom 6. Oktober 2009 IX R 14/08, BFHE 228, 10, BStBl II 2010, 460). Vereinbaren Eheleute untereinander, dem an einer GmbH qualifiziert Beteiligten solle die Rechtsstellung des anderen Ehegatten als Sicherungsgeber für Verbindlichkeiten der GmbH zugeordnet werden, so wird dieser als Treuhandverhältnis auszulegende Vertrag tatsächlich nicht durchgeführt, wenn der Gesellschafter den Sicherungsgeber abredewidrig weder von den Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH freistellt noch ihm seine Aufwendungen ersetzt.

19 (1) Nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG sollte im Innenverhältnis der Kläger untereinander die Klägerin sämtliche Aufwendungen des Klägers aus einer eventuellen Inanspruchnahme ersetzen. Indes hat sie tatsächlich den Kläger weder von seinen Verbindlichkeiten gegenüber der Sparkasse freigestellt (§ 257 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--), noch hat sie ihm seine Aufwendungen --gegebenenfalls durch Abschluss

eigener Darlehensverträge mit der Sparkasse-- erstattet. Sie hat auch die Zinsen aus den mittels Umschuldung aufgenommenen Darlehen nicht getragen.

20 (2) Einander Fremde hätten ihre Ansprüche aber geltend gemacht, denn der Aufwendungsersatzanspruch gemäß § 670 BGB verjährt --worauf die Revision zutreffend hinweist-- nach § 195 BGB (hier in Verbindung mit Art. 229 §§ 6, 12 des Einführungsgesetzes zum BGB) in drei Jahren. Da die Klägerin diese Ansprüche jedenfalls bis zum Zeitpunkt der Vorentscheidung (27. September 2011) noch nicht geltend gemacht hatte, waren die Ansprüche auf Aufwendungsersatz, die mit der Inanspruchnahme des Klägers entstanden, einredebehaftet. Der Kläger wäre nunmehr gemäß § 214 Abs. 1 BGB berechtigt, die Leistung zu verweigern. Mithin haben die Kläger die zwischen ihnen bestehenden Vereinbarungen tatsächlich nicht durchgeführt.

21 cc) Der Aufwand, um den es hier geht, ist auch nicht nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 2. Dezember 1999 IX R 21/96 (BFHE 191, 28, BStBl II 2000, 312) der Klägerin zuzuordnen, und zwar schon deshalb nicht, weil sie die Zinsen für die Finanzierung (die durch den Kläger infolge seiner Inanspruchnahme aus den Sicherheiten aufgenommenen Darlehen) nicht getragen hat. Der Kläger hat eben nicht --wie ein Treuhänder--- lediglich auf Rechnung der Klägerin gehandelt.

22 Der Senat muss auch nicht entscheiden, ob er dem FG insoweit folgen könnte, die Rechtsprechung, wie sie z.B. im BFH-Urteil vom 25. Juni 2008 X R 36/05 (BFHE 222, 373) zum Ausdruck komme, in dem Sinne zu verstehen, dass allein das Bestehen eines Aufwendungsersatzanspruchs über die Zuordnung von Aufwand entscheidet. Wie auch das FA in seiner Revisionsbegründung zutreffend ausführt, bestehen derartige Aufwendungsersatzansprüche hier allein --und allenfalls-- aufgrund der als Treuhandverhältnisse auszulegenden vertraglichen Beziehungen unter den Ehegatten. Da diese jedoch steuerrechtlich nicht anerkannt werden können, fällt schon aus diesem Grund zugleich eine Aufwandszurechnung anhand der Aufwendungserstattungsansprüche in sich zusammen (so bereits BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1677).

23 3. Da die Vorentscheidung diesen Maßstäben nicht entspricht, ist sie aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. In den Auflösungsverlust sind nur die Anschaffungskosten in Höhe der (verlorenen) Stammeinlage von 12.782,30 € einzubeziehen, während die als nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemachten Aufwendungen von 271.028,53 € der Klägerin nicht zurechenbar sind. Unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens beträgt der Auflösungsverlust mithin lediglich 6.391,15 €.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de