

Urteil vom 24. April 2014, IV R 18/10

Erbringung einer stillen Einlage durch Forderungsabtretung

BFH IV. Senat

HGB § 230, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15a Abs 1 S 1, EStG § 15a Abs 5 Nr 1

vorgehend FG München, 03. März 2010, Az: 5 K 3989/07

Leitsätze

1. NV: Eine stille Einlage ist dann "geleistet", wenn dem Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes etwas für Rechnung des stillen Gesellschafters zugeflossen ist, was den bilanziellen Unternehmenswert mehrt, also die Aktiva des Unternehmens erhöht oder die Passiva mindert. Dies gilt nicht nur für Einlageverpflichtungen, die auf einer Bareinzahlung in das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes gerichtet sind, sondern auch für Verpflichtungen zur Leistung einer Sacheinlage, wie etwa einer Forderungsabtretung.
2. NV: Wird eine Einlage durch Abtretung einer Forderung geleistet, ist der Wert der Forderung für die Höhe der geleisteten Einlage maßgebend. Eine wertlose Forderung erhöht das Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG nicht.

Tatbestand

- 1 I. Mit Vertrag vom 22. September 2000 beteiligte sich die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) als atypisch stille Gesellschafterin an der X-GmbH (GmbH), die am 31. August 2000 gegründet worden war und deren Unternehmensgegenstand die Produktion und der Vertrieb von Filmen ist. Die vertraglich bedungene Einlage betrug 2,25 Mio. DM und sollte durch Abtretung einer der Klägerin gegen ihren Ehemann, Herrn M, zustehenden Darlehensforderung von 2.555.334,11 DM in Höhe eines entsprechenden Teilbetrags bewirkt werden. Mit Vertrag vom gleichen Tag wurde die Forderung abgetreten. In gleicher Weise beteiligte sich auch eine zweite atypisch stille Gesellschafterin.
- 2 Mit der Darlehensforderung hatte es folgende Bewandnis: Unter dem 29. Dezember 1999 hatte einerseits M der Klägerin ein Darlehen in Höhe von 3,5 Mio. DM mit einer Laufzeit bis zum 31. Dezember 2001 gewährt. Unter demselben Datum gewährte die Klägerin unter Bezugnahme auf das ihr von M gewährte Darlehen nun umgekehrt M ein Darlehen in Höhe von 2.555.334,11 DM. Identische Verträge bestanden auch zwischen der zweiten stillen Gesellschafterin und deren Ehemann.
- 3 Beide Ehemänner waren Gesellschafter der aus einer GmbH hervorgegangenen Y-AG (AG). Nach Darstellung der Klägerin standen die Geschäfte im Zusammenhang mit dem Börsengang der AG, deren Kapital zunächst erhöht werden sollte. Zu diesem Zweck habe die Z-Bank (Bank) den beiden Ehemännern mit Vertrag vom 2. Dezember/23. Dezember 1999 jeweils einen Kredit von 6,6 Mio. DM gewährt, der später aus dem Erlös des Börsengangs habe getilgt werden sollen. Die Ehegatten hatten am 13. Dezember 1999 Güterrechtsvereinbarungen getroffen, auf Grund derer den Ehefrauen als Gegenleistung für einen Unterhaltsverzicht jeweils Stückaktien der AG übertragen worden waren. Der Verzicht sollte erst wirksam sein, wenn die Aktien einen Wert von 6,6 Mio. DM erreicht hätten. Aus dem Kredit der Bank hatten die Ehemänner den Ehefrauen die Darlehen von 3,5 Mio. DM gewährt. In den Verträgen hieß es, die Aktien dienten als Sicherheit für den Kredit der Bank. Sie sollten nach Ablauf der Haltefrist für Altaktionäre von einem Jahr verkauft werden. Die Kaufpreisforderung werde zur Sicherung des Darlehens an den jeweiligen Ehemann abgetreten. Der Darlehensbetrag sollte teilweise die von den Ehefrauen für deren Anteile zu tragende Kapitalerhöhung der AG abdecken und im Übrigen den Ehemännern in Gestalt eines zurückgewährten Darlehens zur Finanzierung des von diesen zu tragenden Anteils an der Kapitalerhöhung der AG dienen.
- 4 Tatsächlich war es zum Börsengang gekommen. Die Aktien hatten anschließend einen Wert zwischen 13 und 15 DM. Außerdem war der Kredit der Bank in Höhe eines Betrags von 2.368.750 € dadurch zurückgeführt worden,

dass auf den Konten der Ehemänner von der Bank ein Erlös aus einer Mehrzuteilungsoption (sog. Greenshoe) gutgeschrieben worden war. Nach Ablauf der Haltefrist wurden die Aktien der Ehefrauen verkauft. Aus dem Erlös wurden die der GmbH abgetretenen Darlehensforderungen erfüllt; ein Betrag von jeweils 2.250.000 DM wurde auf ein Konto der GmbH überwiesen.

- 5 Der Verlust der atypisch stillen Gesellschaft im Jahr 2000 (Streitjahr) betrug ausweislich der Feststellungserklärung 5.013.555 DM, wovon 45 % (2.256.100 DM) auf die Klägerin entfielen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Erklärung zunächst und rechnete der Klägerin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen Verlust in Höhe ihrer Einlage von 2,25 Mio. DM als ausgleichsfähigen Verlust zu. Der übersteigende Verlustanteil in Höhe von 6.100 DM wurde als nach § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG) verrechenbarer Verlust festgestellt.
- 6 Nach einer Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, die Klägerin habe ihre Einlage nicht wirksam geleistet. Die Abtretung der Darlehensforderung gegenüber M habe nicht zu einer Mehrung des Vermögens der GmbH geführt, weil die Darlehensverträge zwischen der Klägerin und M den Anforderungen an Verträge zwischen Angehörigen nicht genügten und deshalb nicht anzuerkennen seien. Dementsprechend erging am 29. September 2005 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung ein geänderter Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2000, der auch die gesonderte Feststellung verrechenbarer Verluste der Klägerin gemäß § 15a Abs. 4 EStG von 2.256.100 DM für das Streitjahr beinhalten.
- 7 Den gegen die geänderte Feststellung des verrechenbaren Verlusts gerichteten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 22. Oktober 2007 als unbegründet zurück.
- 8 Die Klage, mit der die Klägerin begehrte, den geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des verrechenbaren Verlusts gemäß § 15a Abs. 4 EStG für 2000 vom 29. September 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben und ihr einen ausgleichsfähigen Verlust in Höhe von 2.256.000 DM zuzuweisen, hatte in vollem Umfang Erfolg.
- 9 Das Finanzgericht (FG) entschied, das Kapitalkonto der Klägerin sei durch die Abtretung der Forderung in Höhe des Nennwerts der Forderung erhöht worden. Jedenfalls am Tag der Abtretung sei die Forderung werthaltig gewesen. Die Klägerin und M seien nach dem Börsengang jeweils im Besitz von Aktien im Wert von mehreren Mio. € gewesen. Inwieweit die wechselseitige Darlehensvergabe zwischen den Ehegatten steuerlich anzuerkennen sei, habe für die Entscheidung des Rechtsstreits keine Bedeutung. Es sei allein die Vereinbarung zwischen der Klägerin und der GmbH zu prüfen. Diese sei anzuerkennen, denn die Klägerin sei gegenüber einem Dritten eine zivilrechtlich wirksame und durchsetzbare Einlageverpflichtung eingegangen. Hinzu komme, dass die Klägerin die wirtschaftlichen Hintergründe für die Gründung der GmbH überzeugend dargelegt habe. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1207 abgedruckt.
- 10 Mit der Revision rügt das FA eine Verletzung des § 15a EStG.
- 11 Die Abtretung der Darlehensforderung gegenüber M an die GmbH habe die Entstehung eines negativen Kapitalkontos gemäß § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG trotz möglicherweise zivilrechtlicher Wirksamkeit und Verbindlichkeit nicht verhindern können, weil eine wirtschaftliche Belastung der Klägerin im Streitjahr 2000 noch nicht eingetreten sei. Der Klägerin habe bis zum Ende der Haltefrist (20. Februar 2001) kein Verfügungsrecht an den 245 000 Aktien der AG zugestanden, die dem gesamten Vertragskonvolut als einziger Vermögensgegenstand zugrunde gelegen hätten. Die abgetretene Rückdarlehensforderung der Klägerin gegenüber M als rein rechnerischer Betrag sei erst realisiert worden, nachdem die vorher als doppelte Sicherheit an die Bank und M verpfändeten Aktien für eine Veräußerung frei geworden seien.
- 12 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 14 II. Die Revision ist zu einem geringen Teil begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils sowie der Einspruchsentscheidung und unter Änderung des angefochtenen Bescheids sowie Abweisung der weiter gehenden Klage zur Feststellung verrechenbarer Verluste der Klägerin gemäß § 15a EStG auf den 31. Dezember 2000 von 6.100 DM.

- 15** 1. a) Nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG ist der nach Absatz 1 der Vorschrift nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach Absatz 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach Absatz 3 hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbarer Verlust) jährlich gesondert festzustellen. Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der KG nicht mit anderen Einkünften des Kommanditisten ausgeglichen oder nach § 10d EStG abgezogen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. § 15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 EStG gelten nach § 15a Abs. 5 Nr. 1 EStG sinngemäß auch für stille Gesellschafter einer stillen Gesellschaft i.S. des § 230 des Handelsgesetzbuchs (HGB), bei der der stille Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist.
- 16** b) Danach waren für die Klägerin verrechenbare Verluste auf den 31. Dezember 2000 von 6.100 DM festzustellen.
- 17** aa) Die Klägerin war aufgrund des Vertrags vom 22. September 2000 mitunternehmerisch als stille Gesellschafterin am Handelsgewerbe der GmbH beteiligt.
- 18** (1) Ein stiller Gesellschafter kann Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein. Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), dass der Beteiligte Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.c der Gründe; BFH-Urteil vom 22. August 2002 IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36). Mitunternehmerinitiative bedeutet dabei Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen zumindest in dem Umfang der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten nach den Regelungen des HGB. Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich des Geschäftswerts vermittelt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.c der Gründe). Erfüllt der stille Gesellschafter diese Voraussetzungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (sog. atypische stille Gesellschaft), besteht zwischen ihm und dem Inhaber des Handelsgewerbes eine Mitunternehmerschaft.
- 19** (2) Im Fall der Klägerin waren diese Voraussetzungen erfüllt. Die Klägerin verfügte über Mitunternehmerinitiative, weil ihr nach § 4 des Gesellschaftsvertrags neben den allgemeinen Informations- und Kontrollrechten gemäß § 233 HGB im Innenverhältnis die einem Kommanditisten nach §§ 164, 166 HGB eingeräumten Rechte sowie Zustimmungsbefugnisse zu ausdrücklich genannten Grundlagengeschäften zustanden. Andererseits trug die Klägerin Mitunternehmerrisiko, weil sie neben der Beteiligung am laufenden Gewinn und --auf die Höhe der Einlage beschränkt-- am Verlust der GmbH zusätzlich an den stillen Reserven des Unternehmens einschließlich des Geschäftswerts beteiligt war.
- 20** bb) Wegen der auf die Einlage beschränkten Verlustbeteiligung stand die Klägerin einem Kommanditisten gleich, so dass die Regelungen über den beschränkten Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG auf die Klägerin anzuwenden waren. Soweit ein negatives Kapitalkonto der Klägerin entstand oder sich erhöhte, war der Verlustanteil danach nicht ausgleichs- oder abzugsfähig, sondern lediglich mit künftigen Gewinnanteilen verrechenbar.
- 21** (1) Den Begriff des Kapitalkontos definiert das Gesetz nicht. Nach der Rechtsprechung ist bei einem Kommanditisten dessen nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermitteltes Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft zuzüglich ggf. bestehender Ergänzungsbilanzen des Kommanditisten gemeint, das durch Einlagen in das Gesellschaftsvermögen bzw. durch Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen bestimmt wird (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 7. Oktober 2004 IV R 50/02, BFH/NV 2005, 533, m.w.N.). Auch das Kapitalkonto eines atypisch stillen Gesellschafters wird durch die Einlage bestimmt (BFH-Urteil vom 7. Oktober 1997 VIII R 22/94, BFH/NV 1998, 823; BFH-Beschluss vom 6. März 2007 IV B 147/05, BFH/NV 2007, 1130). Das Kapitalkonto des stillen Gesellschafters wird danach negativ, wenn der Verlustanteil die geleistete Einlage übersteigt.
- 22** Eine Einlage ist dann "geleistet", wenn sie tatsächlich erbracht ist. Dem Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes muss etwas für Rechnung des stillen Gesellschafters zugeflossen sein, was den bilanziellen Unternehmenswert mehrt, also die Aktiva des Unternehmens erhöht oder die Passiva mindert (vgl. zum Kommanditisten BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 533, m.w.N.). Dies gilt nicht nur für Einlageverpflichtungen, die auf eine Bareinzahlung in das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes gerichtet sind, sondern auch für Verpflichtungen zur Leistung einer Sacheinlage, wie etwa einer Forderungsabtretung (vgl. zum Kommanditisten BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 533, m.w.N.; zur handelsrechtlichen Zulässigkeit einer Sacheinlage des stillen

Gesellschafter vgl. Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 7. Aufl., Rz 6.15; MünchKommHGB/Schmidt, 3. Aufl., § 230 Rz 149).

- 23** (2) Die Klägerin hatte nach § 2 des Gesellschaftsvertrags eine Einlage von 2.250.000 DM durch Abtretung einer ihr gegen M zustehenden Darlehensforderung von 2.555.334,11 DM in Höhe eines Teilbetrags von 2.250.000 DM zu leisten. Diese Verpflichtung ist durch Forderungsabtretungsvertrag vom gleichen Tag unter Anzeige gegenüber dem Darlehensschuldner erfüllt worden.
- 24** Die GmbH ist dadurch Inhaber der Forderung geworden, sofern diese Forderung existierte. Unstreitig hatte die Klägerin unter dem 29. Dezember 1999 einen Vertrag über die Gewährung eines Darlehens von 2.555.334,11 DM an M geschlossen. Dieser Vertrag muss nach den vom FG getroffenen und vom FA nicht mit einer Verfahrensrüge angegriffenen Feststellungen auch tatsächlich durchgeführt worden sein. Denn das FG stützt seine Entscheidung darauf, dass die Forderung der Klägerin auf Rückzahlung des Darlehens am Tag der Abtretung an die GmbH werthaltig gewesen sei. Dies setzt voraus, dass die Forderung auf Rückzahlung des Darlehens durch Erfüllung der Verpflichtung des Darlehensgebers, die Darlehensvaluta zur Verfügung zu stellen, entstanden ist (hier wohl durch die von beiden Vertragsparteien von Anfang an geplante Aufrechnung mit dem eigenen Anspruch der Klägerin auf Darlehensauszahlung gegenüber M).
- 25** Aus den getroffenen Feststellungen ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass das Darlehensverhältnis nur zum Schein i.S. des § 117 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs begründet worden ist. Denn nach dem Willen der Beteiligten hatten die gegenläufigen Darlehensverhältnisse je eigenständige Bedeutung für die Besicherung der Bank im Zusammenhang mit den auf den Börsengang der AG abzielenden Verträgen sowie die zwischen den Ehegatten getroffenen güter- und unterhaltsrechtlichen Vereinbarungen.
- 26** Die zivilrechtliche Gestaltung ist der steuerlichen Beurteilung zugrunde zu legen. Weder sind Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die Darlehensverträge zwischen den Ehegatten der Verschleierung von Zuwendungen zur Umgehung des Abzugsverbots nach § 12 Nr. 2 EStG dienen sollten. Noch lässt sich im Hinblick auf § 42 der Abgabenordnung erkennen, dass die Darlehensverhältnisse zur Erzielung eines anderen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils hätten führen können. Im Rahmen des Streitverfahrens ist --worauf das FG zutreffend hingewiesen hat-- allein von Bedeutung, ob die Klägerin die Verpflichtung zur Leistung der Einlage durch Abtretung einer Darlehensforderung erfüllt hat und welchen Wert die Einlage hatte. Bestand die Forderung auf Rückzahlung des Darlehensbetrags, ist deren Wert für die Höhe der geleisteten Einlage maßgebend. War die Forderung wertlos, konnte die Abtretung nicht zu einer Erhöhung des Kapitalkontos und damit auch nicht zur Erzielung ausgleichs- oder abzugsfähiger Verluste führen.
- 27** Das Kapitalkonto der Klägerin hat sich infolge der Abtretung um den Wert der abgetretenen Forderung erhöht. Die Einlage der Klägerin ist von den Beteiligten des Gesellschaftsvertrags mit dem Nennwert des abgetretenen Teilbetrags der Forderung von 2.250.000 DM bewertet worden. In Höhe dieses Betrags war die Forderung nach den für den Senat nach § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindenden Feststellungen des FG jedenfalls im Zeitpunkt der Abtretung voll werthaltig. Das Vermögen der GmbH ist deshalb durch die Abtretung um den der Klägerin auf ihrem Kapitalkonto gutgeschriebenen Betrag von 2.250.000 DM erhöht worden, so dass von einer Leistung der Einlage in Höhe des vollen vereinbarten Betrags auszugehen ist.
- 28** (3) Von dem Verlust der atypisch stillen Gesellschaft im Streitjahr entfielen 45 % und damit 2.256.100 DM auf die Klägerin. Das Kapitalkonto der Klägerin, auf dem außer der Einlage von 2.250.000 DM keine weiteren Einlagen oder Entnahmen zu buchen waren, wurde durch den Verlustanteil auf ./ 6.100 DM gemindert. In Höhe des Betrags von 6.100 DM ist das Kapitalkonto der Klägerin also negativ geworden mit der Folge, dass von dem gesamten Verlustanteil 6.100 DM nicht ausgleichs- oder abzugsfähig sind. Dieser Betrag ist --wie im Ursprungsbescheid vom 7. März 2003 geschehen und vom FG bei seiner Entscheidung übersehen--- nach § 15a Abs. 4 EStG gesondert festzustellen.
- 29** 2. Das Verfahren ist entscheidungsreif. Die Beteiligten haben nicht übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet. Nach Auffassung des Senats sind aber die Voraussetzungen der §§ 121, 90a Abs. 1 FGO für eine Entscheidung ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid erfüllt. Unter Änderung des angefochtenen Bescheids werden die verrechenbaren Verluste der Klägerin auf den 31. Dezember 2000 auf 6.100 DM festgestellt.
- 30** 3. Die Kosten des Verfahrens werden nach § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO insgesamt dem FA auferlegt. Zwar hat die Klägerin mit ihrem Antrag, den geänderten Bescheid über die Feststellung der verrechenbaren Verluste aufzuheben und ihr einen ausgleichsfähigen Verlust von 2.256.000 DM zuzuweisen, der Sache nach beantragt, den

verrechenbaren Verlust auf 100 DM festzustellen. In Höhe eines Verlustbetrags von 6.000 DM hat ihre Klage mithin keinen Erfolg gehabt. Im Verhältnis zu dem erfolgreichen Teil des Antrags von 2.250.000 DM fällt der erfolglose Teil jedoch nicht ins Gewicht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de