

Urteil vom 10. Mai 2016, IX R 16/15

Entstehung eines Auflösungsverlusts gemäß § 17 Abs. 4 EStG bei nachträglichen Anschaffungskosten

ECLI:DE:BFH:2016:U.100516.IXR16.15.0

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 4, EStG § 17 Abs 2, GmbHG § 60 Abs 1 Nr 4, GesO § 1 Abs 4, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 21. Januar 2015, Az: 9 K 9161/11

Leitsätze

1. NV: Für die Ermittlung des maßgeblichen Zeitpunkts hinsichtlich des Entstehens eines Auflösungsverlusts ist maßgeblich, dass der gemeine Wert des dem Gesellschafter zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits und die Liquidations- und (nachträglichen) Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits im Wesentlichen feststehen .
2. NV: Bei Auflösung der Gesellschaft infolge Eröffnung des Gesamtvollstreckungsverfahrens kann die Möglichkeit einer Zuteilung oder Zurückzahlung von Restvermögen an die Gesellschafter im Zeitpunkt der Eröffnung regelmäßig noch nicht ausgeschlossen werden .
3. NV: Dies ist bei Durchführung eines Gesamtvollstreckungsverfahrens regelmäßig erst bei dessen Beendigung der Fall .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 22. Januar 2015 9 K 9161/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten um den Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war neben drei weiteren Gesellschaftern mit 15.000 DM (7.669,38 €) zu 30 % am Nennkapital (50.000 DM) einer GmbH beteiligt. Im Dezember 1993 und März 1994 verbürgte er sich neben einem weiteren Gesellschafter für Verbindlichkeiten der GmbH gegenüber der P-AG.
- 3 Mit Beschluss vom ... 1994 ordnete das zuständige Amtsgericht (AG) die Sequestration (vorläufige Verwaltung des Vermögens) an. Die P-AG kündigte daraufhin die Darlehen. Im Oktober 1994 wurde der Kläger aus den Bürgschaften in Anspruch genommen.
- 4 Aufgrund des Sequesterberichts und Sachverständigengutachtens vom ... März 1995 eröffnete das AG das Gesamtvollstreckungsverfahren über das Vermögen der GmbH. In dem Bericht stellte der Sequester fest, dass es erhebliche Differenzen zwischen Ein- und Ausgaben gegeben habe, Rechnungen vernichtet worden seien, die Daten der Registrierkasse gelöscht und Mittel der GmbH für private Zwecke abgezweigt worden seien. Der bis zu seiner Abberufung im April 1994 tätige Geschäftsführer und weitere Gesellschafter W sei verschwunden. Die Betriebs- und Geschäftsausstattung unterliege dem Vermieterpfandrecht und sei daher aus dem Insolvenzbeschluss entlassen worden. Erlöse für die Masse seien keine zu erwarten. Es stünden einem Aktivvermögen in Höhe von 21.935,31 DM, das sich im Wesentlichen aus Forderungen aufgrund der noch nicht vollständigen Einzahlung des Nennkapitals in Höhe von 20.000 DM zusammensetze, Verbindlichkeiten der GmbH in Höhe von 200.000 DM gegenüber. Es könne

unter Berücksichtigung der Lohnrückstände der Arbeitnehmer allenfalls mit einer Quote auf die bevorrechtigten Forderungen gerechnet werden. Auf im Range schlechter gestellte Forderungen werde wohl keine Quote entfallen. Zudem sei auch das Nennkapital nicht vollständig eingezahlt gewesen.

- 5 Der Kläger wehrte sich in der Folgezeit gerichtlich gegen die Inanspruchnahme aus den hingegebenen Bürgschaften. Im ... 1999 wurde durch zweites Versäumnisurteil des Landgerichts die Inanspruchnahme in Höhe von 220.700 DM rechtskräftig bestätigt. Mit Urteil vom ... 2001 wurde der Kläger außerdem im Wege der Ausfallhaftung zur Einzahlung der restlichen und bis dahin vom Gesellschafter W noch nicht geleisteten Stammeinlage verurteilt. W hatte bereits 1995 die eidesstattliche Versicherung abgegeben.
- 6 Am ... 2005 stellte das AG das Gesamtvollstreckungsverfahren mangels einer weiteren die Kosten des Verfahrens deckenden Masse ein.
- 7 Der Kläger machte in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2005 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) einen Auflösungsverlust in Höhe von insgesamt 170.739,75 € geltend. Der Betrag setzte sich im Wesentlichen aus dem Verlust seiner (erbrachten) Stammeinlage, der Inanspruchnahme durch den Verwalter in der Folge der Nichterbringung der Stammeinlage, der Bürgschaftsinanspruchnahme sowie weiteren Kosten in der Folge des Konkurses der GmbH zusammen. Das FA lehnte die Berücksichtigung des Auflösungsverlusts im Jahr 2005 mit Bescheid vom 23. November 2007 ab. Der dagegen eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 7. Juni 2011 als unbegründet zurückgewiesen.
- 8 Die dagegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1272 veröffentlichten Urteil führte das Finanzgericht (FG) aus: Der Verlust sei bereits im Jahr 1995 entstanden. Die GmbH habe im Zeitpunkt der Eröffnung des Gesamtvollstreckungsverfahrens weder Grundbesitz noch Anlagevermögen besessen. Das Gesellschaftsvermögen habe sich auf nur 21.935,31 DM belaufen. Die Betriebs- und Geschäftsausstattung sei bereits zum Zeitpunkt des Sequesterberichts vom ... März 1995 aus dem Insolvenzbeschluss entlassen worden. Aufgrund der erheblichen Verbindlichkeiten in Höhe von 200.000 DM sei nur mit einer Quote auf Vorrechtsforderungen zu rechnen gewesen. Das Gesamtvollstreckungsverfahren sei nur im Hinblick auf die Geltendmachung der Einlageforderungen eröffnet worden. Die Umstände, die zum Verlust des Klägers geführt hätten, hätten daher bereits bei Eröffnung des Gesamtvollstreckungsverfahrens nach kaufmännischen Grundsätzen festgestanden. Der Kläger habe auch zu diesem Zeitpunkt damit rechnen müssen, für das nicht eingezahlte Nennkapital haften zu müssen. Der Gesellschafter W, dessen Einlage noch nicht vollständig eingezahlt gewesen sei, habe die eidesstattliche Versicherung abgegeben und sei nicht mehr greifbar gewesen. Nachträglich hätten sich keine wesentlichen Änderungen mehr ergeben. Unsicherheiten bei der endgültigen Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten könnten insbesondere bei mehreren Gesellschaftern als Gesamtschuldnern nicht dazu führen, dass sich der Zeitpunkt der Verlustentstehung in die ungewisse Zukunft verlagere. Später eintretende Veränderungen der für die Ermittlung des Auflösungsverlusts maßgeblichen Umstände seien grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Entstehens des Auflösungsverlusts zurückzubeziehen, sofern der Rechtsgrund für die später geleistete Zahlung im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt gewesen sei. Daher wirkten die gerichtlichen Entscheidungen zur Einzahlung des nicht erbrachten Nennkapitals im Jahr 2001 und hinsichtlich der Inanspruchnahme aufgrund der Bürgschaft aus dem Jahr 1999 auf das Jahr 1995 zurück.
- 9 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Er bringt vor, das FG habe die Grundsätze zur Verlustberücksichtigung unzutreffend ausgelegt. Es sei 1995 noch nicht klar gewesen, dass er aufgrund des Ausfalls der Forderung gegen den Mitgesellschafter W noch Zahlungen auf die Stammeinlage habe erbringen müssen. Schließlich habe der Sequester sich deswegen zunächst an W gewandt. Damit sei auf der Gesellschafterebene nicht klar gewesen, in welcher Höhe weitere wesentliche Aufwendungen zu erwarten gewesen seien. Ein Auflösungsverlust könne erst dann berücksichtigt werden, wenn feststehe, ob und in welcher Höhe auf Gesellschafterebene nachträgliche Anschaffungskosten oder sonstige im Rahmen von § 17 Abs. 2 EStG zu berücksichtigende Aufwendungen anfielen. Hier seien aber nach 1995 noch Ansprüche aus den Bürgschaften geltend gemacht worden, die er bestritten habe. Ferner habe weder mit Freigabe der Betriebs- und Geschäftsausstattung aus dem Insolvenzbeschluss noch durch deren Veräußerung mit Einnahmen und damit zumindest teilweiser Tilgung der bürgschaftsbehafteten Darlehen gerechnet werden können.
- 10 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG vom 22. Januar 2015 und die Einspruchsentscheidung vom 7. Juni 2011 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 23. September 2007 dahingehend zu ändern, dass unter Berücksichtigung der streitigen Einkünfte aus § 17 Abs. 4 EStG die Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt wird.

- 11** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13** Zu Unrecht hat das FG den vom Kläger geltend gemachten Verlust aus der Auflösung der GmbH im Streitjahr unberücksichtigt gelassen. Es hat jedoch keine Feststellungen dazu getroffen, in welcher Höhe die Verluste entstanden und steuerlich zu berücksichtigen sind.
- 14** 1. Das FG hat zur Begründung seiner Entscheidung im Wesentlichen ausgeführt, die Höhe des Auflösungsverlusts habe für den Kläger bereits bei Eröffnung des Gesamtvollstreckungsverfahrens im Jahr 1995 festgestanden. Der Kläger habe mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr mit Zuteilungen oder Rückzahlungen aus dem Gesellschaftsvermögen rechnen können. Zudem habe auch der ihm entstandene Auflösungsverlust bereits im Jahr 1995 dem Grunde und der Höhe nach im Wesentlichen festgestanden.
- 15** 2. Diese Ausführungen halten einer revisionsrechtlichen Nachprüfung nicht stand.
- 16** a) Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn oder Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens 1 % beteiligt war (§ 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG). Im Streitfall steht fest, dass der Kläger zu mehr als 1 % an der GmbH beteiligt war. Die GmbH war mit der Eröffnung des Gesamtvollstreckungsverfahrens über ihr Vermögen aufgelöst (§ 60 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--, § 1 Abs. 4 Satz 1 der Gesamtvollstreckungsordnung --GesO--).
- 17** Die Ermittlung des Gewinns oder Verlusts aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft erfordert eine Stichtagsbewertung, die auf den Zeitpunkt der Entstehung des Gewinns oder Verlusts vorzunehmen ist. Maßgebend ist der Zeitpunkt, zu dem bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der Gewinn oder Verlust realisiert wäre. Ein Gewinn ist erst in dem Jahr zu erfassen, in dem das auf die Beteiligung entfallende Vermögen der Gesellschaft verteilt wurde und mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. Juli 2014 IX R 47/13, BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786, und vom 13. Oktober 2015 IX R 41/14, BFH/NV 2016, 385; jeweils m.w.N.).
- 18** Ein Auflösungsverlust steht fest, wenn der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezählten Vermögens einerseits (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) feststehen. Gleiches gilt, wenn sicher ist, dass eine Zuteilung oder Rückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter ausscheidet und wenn die durch die Beteiligung veranlassten Aufwendungen feststehen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786, und in BFH/NV 2016, 385). Die Frage ist aus der Sicht ex ante zu beurteilen; nachträgliche Ereignisse wie der tatsächliche Ausgang eines Insolvenzverfahrens sind nicht zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 2. Dezember 2014 IX R 9/14, BFH/NV 2015, 666).
- 19** Im Fall der Liquidation der Gesellschaft schließt der BFH eine Zuteilung oder Rückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter regelmäßig erst dann aus, wenn die Liquidation abgeschlossen ist (vgl. zuletzt BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 385). Nur ausnahmsweise kann dafür auf einen früheren Zeitpunkt abgestellt werden (grundlegend BFH-Urteil vom 27. November 2001 VIII R 36/00, BFHE 197, 394, BStBl II 2002, 731), etwa wenn die Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2000 VIII R 22/92, BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385; BFH-Beschlüsse vom 27. November 1995 VIII B 16/95, BFH/NV 1996, 406; vom 4. Oktober 2007 VIII S 3/07 (PKH), BFH/NV 2008, 209) oder wenn aus anderen Gründen feststeht, dass die Gesellschaft bereits im Zeitpunkt des Auflösungsbeschlusses vermögenslos war (BFH-Urteil vom 4. November 1997 VIII R 18/94, BFHE 184, 374, BStBl II 1999, 344). In diesen Fällen kann die Möglichkeit einer Zuteilung oder Rückzahlung von Restvermögen an die Gesellschafter ausgeschlossen werden.
- 20** Zudem setzt die Entstehung eines Auflösungsverlusts weiter voraus, dass die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten feststeht. Es muss daher absehbar sein, ob und in welcher Höhe dem Gesellschafter noch

nachträgliche Anschaffungskosten oder sonstige im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG berücksichtigungsfähige Veräußerungs- oder Aufgabekosten entstehen. Insofern dürfen keine wesentlichen Änderungen mehr eintreten. Zu der Beurteilung der Vermögenslage auf der Ebene der Gesellschaft muss also die Beurteilung der Vermögenslage auf der Ebene des Gesellschafters hinzutreten (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 25. März 2003 VIII R 24/02, BFH/NV 2003, 1305, unter II.2.c cc; vom 21. Januar 2004 VIII R 8/02, BFH/NV 2004, 947, unter II.2.b; vom 1. März 2005 VIII R 46/03, BFH/NV 2005, 2171; vom 28. Oktober 2008 IX R 100/07, BFH/NV 2009, 561; vom 14. März 2012 IX R 37/11, BFHE 236, 522, BStBl II 2012, 487, und in BFH/NV 2015, 666; Gosch in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 17 Rz 127; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Aufl., § 17 Rz 223, 225). Hat der Gesamtvollstreckungsverwalter gegen den Gesellschafter eine zivilrechtliche Klage erhoben, die für den Gesellschafter im Fall seines Unterliegens zu weiteren nachträglichen Anschaffungskosten führt, ist sein Auflösungsverlust jedenfalls nicht vor Beendigung des Klageverfahrens realisiert (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 2171).

- 21** b) Nach diesen Grundsätzen sind die vom Kläger geltend gemachten Verluste aus der Auflösung der GmbH im Streitjahr zu berücksichtigen. Die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen nicht seine Entscheidung, der Auflösungsverlust sei bereits im Jahr 1995 entstanden. Die Voraussetzungen, unter denen ein Auflösungsverlust i.S. des § 17 Abs. 4 EStG ausnahmsweise bereits vor Beendigung des Gesamtvollstreckungsverfahrens entstanden ist, liegen nicht vor.
- 22** aa) Dabei kann offenbleiben, ob das FG trotz Eröffnung des Gesamtvollstreckungsverfahrens rechtsfehlerfrei zu dem Ergebnis gelangen konnte, dass bereits im Jahr 1995 festgestanden habe, dass mit einer Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an den Gesellschafter nicht mehr zu rechnen war.
- 23** bb) Denn das FG geht auf der Grundlage seiner tatsächlichen Feststellungen rechtsfehlerhaft davon aus, dass im Jahr 1995 bereits absehbar gewesen sei, ob und welcher Höhe dem Kläger in den Jahren danach noch nachträgliche Anschaffungskosten oder sonstige berücksichtigende Veräußerungs- oder Aufgabekosten entstehen werden. Der Sequester hatte das Verfahren ausdrücklich mit der Begründung eröffnet, Ansprüche gegen die Gesellschafter wegen fehlender Erbringung des Nennkapitals geltend zu machen (vgl. dazu BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 2171). Zudem war aufgrund der Auseinandersetzungen über die Bürgschaftsinanspruchnahme die Höhe der daraus folgenden finanziellen Verpflichtungen für den Kläger unklar. Im Hinblick auf den Umstand, dass der Kläger beide Ansprüche nicht anerkannt hatte und daher seitens der Gläubiger der Rechtsweg beschritten werden musste, war im Jahr 1995 noch nicht endgültig absehbar, ob und ggf. in welcher Höhe noch weitere nachträgliche Anschaffungskosten anfallen würden. Somit kann ein Auflösungsverlust des Klägers jedenfalls nicht entstanden sein, solange über die Klagen des Gesamtvollstreckungsverwalters und des Fremdgäubigers und damit über die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten nicht entschieden war (vgl. auch das BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 947, zur Verlustentstehung bei einem Einspruch gegen einen Haftungsbescheid). Vielmehr stand erst im Jahr 2005 mit dem Abschlussbericht des Gesamtvollstreckungsverwalters fest, wie hoch die Aufwendungen des Klägers für die Beteiligung und damit die Höhe seiner nachträglichen Anschaffungskosten waren. Darüber hinaus war erst in diesem Zeitpunkt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen, dass keine sonstigen im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG berücksichtigungsfähigen Aufgabekosten mehr entstehen würden (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 2171, unter II.1.).
- 24** cc) Die Rechtsprechung des Senats, nach der Aufwendungen, die dem Gesellschafter nach Auflösung der Gesellschaft entstehen, rückwirkende Ereignisse i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) sein können, führt zu keinem anderen Ergebnis. Sie betrifft Aufwendungen, die bei der Ermittlung des Auflösungsverlusts noch nicht berücksichtigt werden konnten und deshalb in das Jahr der Entstehung dieses Verlusts zurückzubeziehen sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786). Sie setzt voraus, dass der Stichtag, zu dem dieser Verlust nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung realisiert ist, bereits feststeht.
- 25** 3. Da die Schlussfolgerungen des FG in seinen tatsächlichen Feststellungen keine Stütze finden, ist sein Urteil aufzuheben.
- 26** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Von seinem Standpunkt aus zu Recht hat das FG keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Bürgschaftsverpflichtungen eigenkapitalersetzend waren sowie ob und wann und in welcher Höhe der Kläger Zahlungen auf die Bürgschaftsverpflichtungen geleistet hat. Zudem ist noch zu prüfen, ob der Kläger hinsichtlich der Bürgschaftsverpflichtungen mit der Gläubigerin eine Zahlungsvereinbarung getroffen oder ggf. einen Teilerlass erreicht hat. Dies hat das FG nachzuholen.
- 27** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

