

Urteil vom 02. Juli 2019, IX R 13/18

Auflösung einer Kapitalgesellschaft - Eigenkapitalersetzendes Gesellschafterdarlehen - Indizwirkung des festgestellten Jahresabschlusses

ECLI:DE:BFH:2019:U.020719.IXR13.18.0

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 2 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, MoMiG , EStG VZ 2012 , GG Art 20 Abs 2, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 17. April 2018, Az: 3 K 3138/15

Leitsätze

1. Die bis zum Senatsurteil vom 11. Juli 2017 - IX R 36/15 (BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208) anerkannten Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27. September 2017 geleistet hatte oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzt geworden war (Bestätigung der Rechtsprechung) .

2. Haben die Gesellschafter einer GmbH durch Feststellung des Jahresabschlusses untereinander und im Verhältnis zur Gesellschaft rechtsverbindlich bestätigt, dass eine im Jahresabschluss ausgewiesene Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber einem Gesellschafter in der ausgewiesenen Höhe besteht, ist dies auch für die Besteuerung des Gesellschafters von Bedeutung; die Feststellung des Jahresabschlusses spricht dann zumindest indiziell für das Bestehen der Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft dem Grunde und der Höhe nach.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18.04.2018 - 3 K 3138/15 aufgehoben, die Einkommensteuer 2012 wird unter Änderung des geänderten Einkommensteuerbescheids für 2012 vom 3. Dezember 2015 auf den Betrag festgesetzt, der sich ergibt, wenn bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb Veräußerungsverluste nach § 17 des Einkommensteuergesetzes in Höhe von 133.149 € zugrunde gelegt werden.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war Alleingesellschafter und -geschäftsführer einer von ihm 1997 gegründeten GmbH. Die GmbH betrieb ein Bauunternehmen einschließlich Bauplanung.
- 2** Am 23. Dezember 1999 schloss der Kläger mit der GmbH einen Rahmendarlehensvertrag. Auslagen des Klägers für die GmbH und sonstige Einlagen sollten in der Buchführung der GmbH auf einem Darlehenskonto des Klägers gebucht werden. Das Darlehen war unverzinslich. Die GmbH durfte das Darlehen jederzeit in beliebiger Höhe tilgen. Die Kündigung durch den Kläger war nur mit einer Frist von drei Monaten zum Monatsende möglich. Im Vertrag erklärte der Kläger außerdem unwiderruflich, er werde das von ihm gewährte Darlehen in der Krise der Gesellschaft stehen lassen. Die GmbH werde ab diesem Zeitpunkt keine Tilgungen mehr vornehmen.
- 3** Wenn die GmbH liquide Mittel benötigte, stellte der Kläger ihr diese zur Verfügung oder er entnahm sie einer anderen von ihm in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft betriebenen Baufirma und führte sie der GmbH zu. Barausgaben der GmbH verauslagte der Kläger. Diese Zahlungsströme wurden in der Buchführung der GmbH als Darlehen des Klägers und im Verlauf der Zeit auf unterschiedlichen Buchführungskonten erfasst. Auf die

diesbezüglichen Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wird Bezug genommen. Erstmals mit dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 und danach durchgehend trat der Kläger zur Beseitigung einer Überschuldung der GmbH mit seinen Ansprüchen auf Rückzahlung des Darlehens hinter sämtliche gegenwärtigen und zukünftigen anderen Gläubiger der GmbH zurück.

- 4 Am 16. November 2009 beschloss die Gesellschafterversammlung die Auflösung der Gesellschaft zum 31. Dezember 2009. Der Kläger wurde zum alleinigen Liquidator bestellt. Nach Beendigung der Liquidation wurde die GmbH am 1. Oktober 2012 im Handelsregister gelöscht.
- 5 Die letzte Bilanz der GmbH zum 31. Dezember 2011, aufgestellt am 25. April 2012, weist nur noch das gezeichnete Kapital in Höhe von 25.564,59 € und die verbliebenen Verbindlichkeiten gegenüber dem Kläger von 196.350,19 € aus.
- 6 In seiner Einkommensteuererklärung für 2012 machte der Kläger einen Verlust aus der Auflösung der GmbH in Höhe von 221.914 € geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte keinen Verlust (Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 29. September 2014). Zwar sei dieser im Jahr 2012 grundsätzlich zu erfassen, jedoch sei die Höhe nicht dargetan.
- 7 Im Einspruchsverfahren machte der Kläger einen Verlust von 143.845,32 € geltend (60 % der Anschaffungskosten von 25.564,59 € zuzüglich nachträglicher Anschaffungskosten von 214.177,61 € entsprechend dem Saldo des Darlehenskontos zum 31. Dezember 2010). Das FA berücksichtigte mit Änderungsbescheid vom 29. Oktober 2014 lediglich den Verlust des Stammkapitals (60 % von 25.564,59 €) und wies den Einspruch im Übrigen zurück (Einspruchentscheidung vom 15. Mai 2015).
- 8 Der Einkommensteuerbescheid 2012 ist am 3. Dezember 2015 aus hier nicht streitigen Gründen erneut geändert worden.
- 9 Das FG hat die Klage abgewiesen. Mit der Revision verfolgt der Kläger sein Begehr weiter. Er rügt die Verletzung von § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 10 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuer 2012 unter Abänderung des geänderten Einkommensteuerbescheids 2012 vom 3. Dezember 2015 auf den Betrag festzusetzen, der sich ergibt, wenn die negativen Einkünfte des Klägers aus § 17 EStG um 117.810 € (60 % von 196.350 €) höher zugrunde gelegt werden.
- 11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 1. Zur Begründung seines Urteils hat das FG u.a. ausgeführt, zwar sei das Darlehen des Klägers von Anfang an krisenbestimmt gewesen. Der Senat habe sich jedoch nicht davon überzeugen können, dass dem Kläger am 31. Dezember 2011 eine Forderung in Höhe von 196.350 € gegen die GmbH zustand. Die Bilanz der GmbH sei nicht mehr als ein Eigenbeleg. Dem Kläger sei es nicht gelungen, die Entstehung des Saldos darzulegen. Dazu hätte er über all die Jahre jeden einzelnen Buchungsvorgang erläutern und nachweisen müssen. Diese Anforderungen gingen zwar über die für die GmbH geltenden Aufbewahrungsfristen hinaus; der Kläger hätte jedoch gleichwohl Beweisvorsorge treffen müssen. Dessen ungeachtet könne sich das FG darauf beschränken, die Buchführungsunterlagen und Jahresabschlüsse der GmbH auf Plausibilität und Seriosität zu prüfen. Dabei weise die Buchführung insgesamt so gravierende Lücken auf, dass sich der Senat eine Überzeugung vom Darlehensbestand nicht bilden können. Zum 31. Dezember 2005 sei offenbar ein negativer Kassenbestand zu Lasten des Darlehenskontos ausgebucht worden. Schon dies zeige, dass der Kläger seine Ausgabenbelege nicht zeitnah aufgezeichnet habe und begründe erhebliche Zweifel an der Aussagekraft der Buchführung. Außerdem seien für die Jahre bis 1998 keine Buchführungsunterlagen vorgelegt worden. Auch eine Schätzung komme nicht in Betracht,

weil nicht ausgeschlossen werden könne, dass überhaupt kein Darlehenssaldo zugunsten des Klägers bestanden habe.

- 14** In rechtlicher Hinsicht sei dem Bundesfinanzhof (BFH) außerdem zu widersprechen, soweit er die Anwendung der bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten bis zum 27. September 2017 angeordnet habe (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juli 2017 - IX R 36/15, BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208). Dafür fehle jede Rechtsgrundlage.
- 15** Das Darlehen könne auch nicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen angesetzt werden. Da das Darlehen unverzinslich gewesen sei, sei die Einkünfterzielungsabsicht zu verneinen; die Erwartung zukünftiger Gewinnausschüttungen genüge nicht. Das Darlehen sei außerdem zum Teil schon vor Einführung der Abgeltungssteuer entstanden und auch für die Kapitaleinkünfte könne die Höhe des Darlehens nicht festgestellt oder geschätzt werden.
- 16** 2. Diese Ausführungen sind nicht frei von Rechtsirrtum. Zum einen hält der Senat daran fest, dass die Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzen Finanzierungshilfen übergangsweise weiter anzuwenden sind (3.). Zum andern leidet die Überzeugungsbildung des FG unter Rechtsmängeln. Das FG hat die Rechtswirkung des festgestellten Jahresabschlusses für das Bestehen einer Forderung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter verkannt und deshalb zu Unrecht nach der Feststellungslast entschieden (4.).
- 17** 3. Für die Höhe der (nachträglichen) Anschaffungskosten kommt es im Streitfall auf den unter der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts zu § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG entwickelten normspezifischen Anschaffungskostenbegriff an (vgl. Senatsurteil in BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208, Rz 40). Der streitige Sachverhalt ist in den Jahren bis 2011 verwirklicht worden; auf die am 27. September 2017 veröffentlichte Neuausrichtung der Rechtsprechung kann die Entscheidung nicht gestützt werden, weil bis dahin niemand wissen konnte, wie der BFH bei der Anwendung von § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG auf die zivilrechtliche Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts reagieren würde. Anders als das FG meint, ergeben sich aus der Aufhebung des zivilrechtlichen Eigenkapitalersatzrechts insofern auch keine gesetzlichen Vorgaben, gegen die der Senat verstößen haben könnte. Der Gesetzgeber des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23. Oktober 2008 (BGBl I 2008, 2026) hat die steuerlichen Folgen der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts weder bedacht noch geregelt. Vor diesem Hintergrund hat der Senat bei unverändertem Wortlaut der anzuwendenden Norm (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) in seinem Urteil in BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208 seine langjährige Rechtsprechung geändert und verschärft (vgl. Crezelius, Der Betrieb 2018, 2401). In einer solchen Situation kann die Rechtsprechung ausnahmsweise typisierenden Vertrauenschutz gewähren, ohne dass deshalb ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gewaltenteilung anzunehmen ist (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, dort beginnend unter D.IV.2.b). Weshalb Steuerpflichtige nach der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts im Hinblick auf § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht am ehesten auf die Fortgeltung der bisherigen Grundsätze hätten vertrauen sollen, erschließt sich dem Senat nicht, zumal dies der geäußerten und praktizierten Auffassung der Finanzverwaltung entsprach.
- 18** 4. Das FG hat zu Unrecht nach der Feststellungslast entschieden (Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Eine Entscheidung nach der Feststellungslast kommt nur als ultima ratio in Betracht, wenn alle gebotenen Bemühungen, den Sachverhalt zu ermitteln und festzustellen, erfolglos geblieben sind. Daran fehlt es. Das FG hat bei seiner Überzeugungsbildung die Rechtswirkungen nicht beachtet, die sich aus der Feststellung des Jahresabschlusses für die Rechtsverhältnisse zwischen Gesellschaft und Gesellschafter im Zivilrecht und für das Steuerrecht ergeben.
- 19** a) Mit der Feststellung des Jahresabschlusses bestätigen die Gesellschafter nicht nur die Richtigkeit der Angaben zu den Vermögensverhältnissen der Gesellschaft, sondern sie bekräftigen zugleich rechtsverbindlich die im Jahresabschluss ausgewiesenen Rechtsverhältnisse im Verhältnis der Gesellschafter zur Gesellschaft und im Verhältnis der Gesellschafter untereinander und verzichten auf diesbezügliche Einreden und Einwendungen. Der festgestellte Jahresabschluss kann insofern zivilrechtlich die Bedeutung eines deklaratorischen Schuldankernisses haben (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs vom 2. März 2009 - II ZR 264/07, Deutsches Steuerrecht 2009, 1272, unter II.2.b, und vom 18. Juli 2013 - IX ZR 198/10, Neue Juristische Wochenschrift 2014, 305, Rz 20). Festgestellt ist der Jahresabschluss, soweit keine besonderen gesetzlichen Regeln zu beachten sind (vgl. §§ 172, 173 des Aktiengesetzes), wenn ihn die Gesellschafter durch Beschluss für verbindlich erklärt haben (vgl. nur Baumbach/Hopt/Merk, HGB, 38. Aufl., § 245 Rz 3).
- 20** b) Ob eine Forderung besteht, ist auch im Steuerrecht zunächst eine zivilrechtliche Frage. Haben die Gesellschafter

einer GmbH durch Feststellung des Jahresabschlusses untereinander und im Verhältnis zur Gesellschaft rechtsverbindlich bestätigt, dass eine im Jahresabschluss ausgewiesene Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber einem Gesellschafter (in der ausgewiesenen Höhe) besteht, ist dies auch für die Besteuerung des Gesellschafters von Bedeutung (vgl. Senatsurteil vom 10. Mai 2016 - IX R 13/15, BFH/NV 2016, 1556). Die Feststellung des Jahresabschlusses spricht dann zumindest indiziert für das Bestehen der Forderung des Gesellschafters dem Grunde und der Höhe nach.

- 21** c) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Soweit es die festgestellte Bilanz der GmbH als bloßen Eigenbeleg gewürdigt hat, hat es ihr jegliche Indizwirkung für den Bestand und die Höhe der streitigen Forderung abgesprochen. Es hat dabei gedanklich die Trennung von Gesellschaft und Gesellschafterebene außer Acht gelassen. Das ist jedoch auch bei einer Einmann-GmbH nicht zulässig. Das Urteil des FG kann schon aus diesem Grund keinen Bestand haben. Dass das FG als Folge dieses Rechtsfehlers auch die Anforderungen an die Darlegung der Höhe eines sukzessive entstandenen Darlehens und die diesbezüglichen Nachweisanforderungen überspannt hat, bedarf keiner weiteren Ausführungen.
- 22** 5. Die Sache ist spruchreif. Der Senat entscheidet auf der Grundlage der vom FG festgestellten Tatsachen in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klage ist begründet. Der angefochtene Steuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Senat ändert den Steuerbescheid und setzt die Einkommensteuer 2012 niedriger fest (§ 100 Abs. 2 Satz 1 FGO). Die Berechnung der Steuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO). Die "Veräußerungsverluste nach § 17 EStG" sind --wie beantragt-- um 117.810 € höher mit insgesamt 133.149 € (117.810 € + 15.339 €) anzusetzen. Der Kläger ist bei Auflösung der GmbH mit einem eigenkapitalersetzen (weil von Anfang an krisenbestimmten) Darlehen von zuletzt 196.350 € ausgefallen, welches bei der Ermittlung des Auflösungsverlusts gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG zu 60 % anzusetzen ist.
- 23** a) Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass der Verlust aus der Auflösung der GmbH nach Abschluss der Liquidation im Streitjahr zu erfassen ist. Es begegnet auch keinen Bedenken, wenn das FG die (anfängliche) Krisenbestimmtheit des Darlehens aufgrund des Vertrags vom 23. Dezember 1999 bejaht und zudem festgestellt hat, der Darlehensvertrag sei (korrekt) umgesetzt worden. Es trifft ferner zu, dass der Kläger nur den letzten Saldo des Darlehenskontos geltend machen kann. Im Revisionsverfahren hat er seinen Antrag insofern angepasst.
- 24** b) Auf der Grundlage der Indizwirkung des festgestellten Jahresabschlusses der GmbH auf den 31. Dezember 2011 ist der Senat davon überzeugt, dass der Kläger am Bilanzstichtag eine offene Forderung gegen seine GmbH in Höhe von 196.350 € hatte, mit deren Rückzahlung er bei der Schlussverteilung im Liquidationsverfahren vollständig ausgefallen ist. In dem vom Kläger als Alleingesellschafter festgestellten und damit für verbindlich erklärten Jahresabschluss der GmbH ist die Verbindlichkeit der GmbH gegenüber dem Kläger in dieser Höhe ausgewiesen. Gesellschaft und Gesellschafter haben dieser Feststellung ausdrücklich zugestimmt und damit rechtsverbindlich zum Ausdruck gebracht, dass die Forderung in dieser Höhe besteht.
- 25** Die tatsächlichen Feststellungen, aus denen das FG Zweifel an der Richtigkeit und Aussagekraft der Buchführung der GmbH hergeleitet hat, reichen nicht aus, um die Indizwirkung des festgestellten Jahresabschlusses zu entkräften. Der Senat setzt sich damit nicht über eine (ihn möglicherweise bindende) tatsächliche Schlussfolgerung des FG hinweg. Das FG hat die Indizwirkung des festgestellten Jahresabschlusses nicht erkannt. Es hat sich deshalb auch nicht zu der Frage geäußert, unter welchen tatsächlichen Voraussetzungen die Indizwirkung entkräftet sein kann. Der Senat beantwortet diese Frage auf der Grundlage der vom FG festgestellten Tatsachen selbst.
- 26** Die Indizwirkung des festgestellten Jahresabschlusses entfällt unter den Umständen des Streitfalls insbesondere nicht deshalb, weil in der Buchführung der GmbH für 2005 bei Abschlussarbeiten ein "negativer" Kassenbestand ausgebucht worden ist. Zwar handelt es sich dabei um einen erheblichen Fehler der Buchführung. Aus den Umständen des Streitfalls ergibt sich jedoch mit hinreichender Sicherheit, dass sich dieser Fehler auf die zutreffende Erfassung des Gesellschafterdarlehens nicht ausgewirkt hat. Es ist nicht davon auszugehen, dass die GmbH Bareinnahmen hatte. Selbst wenn also damals Ausgaben der GmbH zu Lasten der Kasse nacherfasst worden sein sollten, ändert dies an deren betrieblicher Veranlassung nichts und begründet auch keinen Zweifel daran, dass die Ausgaben angefallen und vom Kläger verauslagt worden sind. Vielmehr entspricht es den vertraglichen Abreden, wenn der Ausgleichsbetrag letztlich darlehenserhöhend erfasst worden ist, denn bare Auslagen des Klägers für die GmbH sollten vereinbarungsgemäß nicht über das Kassenkonto (als Auslagenersatz), sondern als Darlehen gebucht werden. So ist es am Ende auch geschehen.
- 27** Die Indizwirkung des festgestellten Jahresabschlusses wird weiter nicht dadurch geschwächt oder entkräftet, dass

der Kläger für die Jahre bis 1998 keine Buchführungsunterlagen der GmbH mehr vorlegen konnte. Zum einen datiert der Darlehensrahmenvertrag erst von Dezember 1999, so dass es für den Darlehensbestand auf die Jahre bis 1998 nicht ankommt. Zum andern hat das FG auch nicht konkretisiert, welche Unrichtigkeit es insofern vermutete. Rein theoretische Zweifel sind aber nicht geeignet, die Indizwirkung des festgestellten Jahresabschlusses zu beseitigen.

- 28** 6. Da die Klage aus § 17 EStG begründet ist, kommt es auf das Verhältnis zu § 20 EStG nicht an (§ 20 Abs. 8 EStG).
- 29** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO und § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Zwar hat der Kläger im Revisionsverfahren seinen Antrag geringfügig nach unten korrigiert. Das darin gegenüber dem Klagantrag liegende "Teilunterliegen" ist jedoch geringfügig, so dass ihm deswegen keine Kosten aufzuerlegen sind.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de