Urteil vom 19. November 2019, IX R 7/19

Beteiligung i.S. des § 17 EStG

ECLI:DE:BFH:2019:U.191119.IXR7.19.0

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 4, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2016 , FGO § 96, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, InsO § 213

vorgehend FG Düsseldorf, 28. Januar 2019, Az: 13 K 1070/17 E

Leitsätze

NV: Ob die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (notwendiges) Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden oder aber Privatvermögen darstellt, ist im Wesentlichen Tatfrage und somit in erster Linie vom FG festzustellen .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 29.01.2019 - 13 K 1070/17 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist der Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Verlusts aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft i.S. des § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war mit einer Beteiligung von 50 % an der am 30.06.1988 gegründeten ... GmbH (GmbH) beteiligt. Zudem vermietete er ... im Rahmen eines gewerblichen Einzelunternehmens, und zwar u.a. an die GmbH.

3 Die GmbH stellte ihren Geschäftsbetrieb im April 2007 ein. Mit Beschluss des Amtsgerichts Z vom 19.06.2008 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet. In seinem Bericht vom 17.07.2008 führte der Insolvenzverwalter aus, dass die GmbH spätestens seit dem 31.12.2000, wahrscheinlich aber schon früher, bilanziell und rechtlich überschuldet gewesen sei. Stille Reserven hätten, entgegen der Darstellung im Jahresabschluss auf den 31.12.2002, nicht existiert. Eine Fortführung des Unternehmens sei ausgeschlossen. Nennenswerte liquide Mittel seien nicht vorhanden.

4 Mit Schreiben vom 20.06.2013 beantragte die GmbH die Einstellung des Insolvenzverfahrens mit Zustimmung der Gläubiger gemäß § 213 der Insolvenzordnung (InsO). Da sich nach Verhandlungen des Klägers mit den Gläubigern der GmbH im August 2013 jedoch herausstellte, dass ein Gläubiger nicht zu einem Forderungsverzicht bereit war, kam es nicht zu einer Einstellung des Insolvenzverfahrens.

5 Der Kläger erklärte einen Verlust aus der Auflösung der GmbH in Höhe von 591.820,91 € in seiner Einkommensteuererklärung für 2012. Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Einkommensteuerbescheid vom 27.04.2016 nicht. Zugleich erließ das FA einen Einkommensteuerbescheid für 2013 sowie einen Vorauszahlungsbescheid zur Einkommensteuer für 2016. Mit Einspruchsentscheidung vom 22.03.2017

setzte es die Einkommensteuer 2012 und 2013 --unter einem nicht mehr streitigen Gesichtspunkt-- herab und wies die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück.

6 Mit der dagegen gerichteten Klage begehrte der Kläger die Berücksichtigung eines Verlusts gemäß § 17 Abs. 4 EStG in Höhe von 1.025.694 € (nach Maßgabe des Teileinkünfteverfahrens) im Jahr 2013, hilfsweise die Berücksichtigung eines gewerblichen Verlusts in entsprechender Höhe im Jahr 2012, sowie die Aufhebung des Vorauszahlungsbescheids zur Einkommensteuer für 2016.

7 Mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 898 veröffentlichten Urteil vom 29.01.2019 wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab. Die Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts scheide im Jahr 2013 aus. Im Streitfall sei aufgrund des Insolvenzverwalterberichts vom 17.07.2008 bereits zu diesem Zeitpunkt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen gewesen, dass der Kläger keine Rückzahlung von Einlagen aus dem Gesellschaftsvermögen mehr hätte erwarten können. Aktiva, die auch für eine Verteilung unter den Gesellschaftern ausreichen würden, hätten nicht zur Verfügung gestanden. Darüber hinaus habe 2008, spätestens aber 2009, festgestanden, ob und in welcher Höhe noch nachträgliche Anschaffungskosten oder sonstige im Rahmen des § 17 EStG zu berücksichtigende Aufwendungen anfallen würden. Schließlich habe --in Übereinstimmung mit der Einschätzung des Insolvenzverwalters im Bericht vom 17.07.2008-- im Jahr 2008 auch mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestanden, dass eine Fortführung der Gesellschaft nicht in Betracht kommen würde. Der spätere Antrag nach § 213 InsO stehe dem --obschon er im Erfolgsfall zu einer Fortführung der Gesellschaft führen könne (§ 60 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung)-- nicht entgegen. Eine Fortsetzung der Gesellschaft sei nämlich nach den Verhältnissen des Jahres 2008 mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen gewesen. Aus der für die Beurteilung maßgeblichen Ex-ante-Sicht habe es sich um eine rein theoretische, mehr oder weniger spekulative Möglichkeit gehandelt.

8 Ebenso wenig komme die hilfsweise begehrte Berücksichtigung der Aufwendungen als gewerblicher Verlust im Jahr 2012 in Betracht. Selbst wenn die GmbH-Anteile Betriebsvermögen des klägerischen Einzelunternehmens gewesen wären, käme die ausnahmsweise mögliche Berücksichtigung des Verlusts einer betrieblichen Beteiligung im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung jedenfalls im Jahr 2012 nicht in Betracht. Es fehle nämlich am dafür vorausgesetzten endgültigen Verlust, der wohl erst bei Abschluss des Insolvenzverfahrens oder --übertrüge man die im Anwendungsbereich des § 17 EStG geltenden Grundsätze auf die Bestimmung des maßgeblichen Zeitpunkts-- bereits in 2008 oder 2009 eingetreten wäre. Dies gelte auch für die Berücksichtigung von Aufwendungen aus ausgefallenen Darlehensforderungen. Dem stehe nicht entgegen, dass der Kläger seinen Gewinn in den Veranlagungszeiträumen vor 2012 durch Bestandsvergleich ermittelt habe. Da sich die GmbH nach dem Klägervorbringen bereits seit Ende 1997, nach dem Insolvenzgutachten spätestens seit Ende 2002, in einer Krise befunden habe, hätten die Darlehensforderungen bereits zu diesem Zeitpunkt abgeschrieben werden müssen.

9 Da der geltend gemachte Verlust weder in 2012 noch in 2013 zu berücksichtigen sei, komme auch die beantragte Aufhebung des Vorauszahlungsbescheids für 2016 nicht in Betracht.

10 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der er eine Verletzung von § 17 Abs. 4, § 4 Abs. 2 EStG rügt. Der Auflösungsverlust sei im Jahr 2013 zu berücksichtigen, da die Verhandlungen über die Einstellung des Insolvenzverfahrens gemäß § 213 InsO zu einer Verlagerung des Verlustrealisationszeitpunkts führten. Der Antrag auf Einstellung des Insolvenzverfahrens gemäß § 213 InsO sei aus Sicht des Gesellschafters sinnvoll gewesen, da der Gesellschafter der Gesellschaft aufgrund ihrer Etablierung am Markt einen erheblichen Firmenwert beigemessen habe. Er habe sich im Anschluss an die Verhandlungen und die Antragstellung nach § 213 InsO mit Gläubigern der Gesellschaft geeinigt und zur Einstellung des Insolvenzverfahrens auch Zahlungen an die Gläubiger geleistet. Die abschließende Ablehnung der Einigung durch einen Gläubiger im Jahr 2013 habe dann zur Beendigung der Einstellungsmöglichkeit geführt. Somit habe vor dem Jahr 2013 nicht festgestanden, ob die Gesellschaft beendet werden würde.

11 Hilfsweise sei ein gewerblicher Verlust im Jahr 2012 zu berücksichtigen. Die zum Betriebsvermögen des klägerischen Einzelunternehmens gehörende Beteiligung an der GmbH sei in der Bilanz zum 31.12.2011 noch mit 1.025.693,67 € ausgewiesen. Nach den Feststellungen der Vorinstanz habe die Beteiligung jedoch nur noch einen Wert von 0 € gehabt, so dass die Bilanzen zum 31.12.2011 bzw. 01.01.2012 objektiv falsch seien. Daher müsse zum 31.12.2012 eine Bilanzberichtigung erfolgen. Die Gewinnauswirkung (Verlust in Höhe von 1.025.693,67 €) sei im ersten offenen Jahr --hier 2012-- zu erfassen. Dies habe das FG übersehen.

12 Der Kläger beantragt sinngemäß,

das FG-Urteil vom 29.01.2019 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 27.04.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.03.2017 dahingehend abzuändern, dass ein Verlust gemäß § 17 EStG in Höhe von 1.025.694 € unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens angesetzt wird, hilfsweise, den Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 27.04.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.03.2017 dahingehend abzuändern, dass ein Verlust gemäß § 15 EStG in Höhe von 1.025.694 € berücksichtigt wird, sowie den Vorauszahlungsbescheid zur Einkommensteuer 2016 vom 27.04.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.03.2017 aufzuheben.

13 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht offengelassen, ob die Beteiligung des Klägers zu dessen Privatvermögen gehörte. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um dies abschließend beurteilen zu können.

15 1. 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). Die Beteiligung muss zum Privatvermögen gehören (vgl. nur Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, EStG, § 17 Rz 20, m.w.N.; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 38. Aufl., § 17 Rz 1).

16 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; ein Verlust kann bereits in dem Jahr erfasst werden, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.07.2014 - IX R 47/13, BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786, Rz 18; vom 13.10.2015 - IX R 41/14, BFH/NV 2016, 385, Rz 13; vom 10.05.2016 - IX R 16/15, BFH/NV 2016, 1681, Rz 17; jeweils m.w.N.).

17 Ein Auflösungsverlust steht fest, wenn der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten 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 Zurückzahlung 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, Rz 14). Die Frage ist aus der Sicht ex ante zu beurteilen; nachträgliche Ereignisse wie der tatsächliche Ausgang eines Insolvenzverfahrens sind nicht zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteile vom 02.12.2014 - IX R 9/14, BFH/NV 2015, 666, Rz 14; in BFH/NV 2016, 1681, Rz 18).

18 Im Fall der Liquidation der Gesellschaft schließt der BFH eine Zuteilung oder Zurückzahlung 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 27.11.2001 - 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 12.12.2000 - VIII R 22/92, BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385, unter II.1., Rz 37; BFH-Beschlüsse vom 27.11.1995 - VIII B 16/95, BFH/NV 1996, 406, unter 2.b, Rz 10; vom 04.10.2007 - VIII S 3/07 (PKH), BFH/NV 2008, 209, unter 1.a, Rz 4) oder wenn aus anderen Gründen feststeht, dass die Gesellschaft bereits im Zeitpunkt des Auflösungsbeschlusses vermögenslos war (BFH-Urteil vom 04.11.1997 - VIII R 18/94, BFHE 184, 374, BStBl II 1999, 344, unter 1.b bb, Rz 20). In diesen Fällen kann die Möglichkeit einer Zuteilung oder Zurückzahlung von Restvermögen an die Gesellschafter ausgeschlossen werden (BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 1681, Rz 19).

19 Bei einer Auflösung der Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens lässt sich diese

Feststellung regelmäßig noch nicht treffen (BFH-Urteil vom 12.12.2000 - VIII R 36/97, BFH/NV 2001, 761, unter II.3., Rz 24). Etwas anderes hat der BFH in diesen Fällen ausnahmsweise nur dann für möglich gehalten, wenn aufgrund des Inventars und der Konkurseröffnungsbilanz des Konkursverwalters (§§ 123, 124 der Konkursordnung --KO--) oder einer Zwischenrechnungslegung (§ 132 Abs. 2 KO) ohne weitere Ermittlungen und mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen ist, dass das Vermögen der Gesellschaft zu Liquidationswerten die Schulden nicht mehr decken wird und ein Zwangsvergleich ausgeschlossen erscheint (BFH-Urteile vom 12.12.2000 - VIII R 34/94, BFH/NV 2001, 757, unter I.2., Rz 20; in BFH/NV 2001, 761, unter II.4., Rz 25; in BFH/NV 2016, 385, Rz 17; vom 11.04.2017 - IX R 24/15, BFHE 258, 199, BStBl II 2017, 1155, Rz 31; so auch Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, Rundverfügung vom 22.07.2009 - S 2244 A-21-St 215, juris, unter III.2.). Entsprechendes gilt, wenn sich derartige Erkenntnisse aus dem Inventar und der Insolvenzeröffnungsbilanz (§§ 151, 153 f. InsO) oder einer Zwischenrechnungslegung (§ 66 Abs. 2 InsO) des Insolvenzverwalters ergeben (HHR/Schmidt, § 17 EStG Rz 276; Schneider, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, § 17 Rz E 106; Jäschke in Lademann, EStG, § 17 EStG Rz 299; s.a. FG Köln, Urteil vom 26.11.2014 - 7 K 1444/13, EFG 2015, 638).

20 Zudem setzt die Entstehung eines Auflösungsverlusts 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 25.03.2003 - VIII R 24/02, BFH/NV 2003, 1305, beginnend II.2.c cc, Rz 21 ff.; vom 21.01.2004 - VIII R 8/02, BFH/NV 2004, 947, unter II.2.b, Rz 20; vom 01.03.2005 - VIII R 46/03, BFH/NV 2005, 2171, unter II.2., Rz 18; vom 28.10.2008 - IX R 100/07, BFH/NV 2009, 561, unter II.2.b bb, Rz 17; vom 14.03.2012 - IX R 37/11, BFHE 236, 522, BStBl II 2012, 487, Rz 20; in BFH/NV 2015, 666, Rz 12; in BFH/NV 2016, 1681, Rz 20; Gosch in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 17 Rz 127; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 17 Rz 223 ff.). 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 2. Bei Anwendung dieser Grundsätze kann das FG-Urteil schon deshalb keinen Bestand haben, weil das FG offengelassen hat, ob die Beteiligung des Klägers zu dessen Privat- oder Betriebsvermögen gehörte. Diese Frage kann grundsätzlich nicht offenbleiben. Die Zugehörigkeit der Beteiligung zum Privatvermögen ist Voraussetzung von § 17 Abs. 1 EStG und muss --im Zweifel-- vom FG auf der Grundlage geeigneter tatsächlicher Feststellungen entschieden werden.

22 a) Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Es hat auch über den Hilfsantrag des Klägers entschieden, den Darlehensverlust bei den Einkünften aus seinem gewerblichen Einzelunternehmen zu erfassen, was die Zugehörigkeit der GmbH-Beteiligung zum Betriebsvermögen voraussetzt. Dabei hat es die Frage offengelassen, ob die Beteiligung Betriebsvermögen war. Es hat damit zugleich offengelassen, ob die Beteiligung Privatvermögen war, denn wenn das eine offen ist (Betriebsvermögen), steht auch das andere (Privatvermögen) nicht fest. Das Urteil kann deshalb keinen Bestand haben.

23 b) Die Sache ist nicht spruchreif. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um die Frage zu beurteilen, ob die Beteiligung des Klägers Privat- oder Betriebsvermögen war. Nach den Feststellungen des FG betrieb der Kläger ein gewerbliches Einzelunternehmen, welches ... an die GmbH vermietete. Zwischen beiden Unternehmen bestand danach offenbar eine gewisse wirtschaftliche Verflechtung. Zudem hat der Kläger ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung vor dem FG vorgetragen, dass er die GmbH-Anteile in der Bilanz seines Einzelunternehmens zum 31.12.1999 --und wohl auch in den Bilanzen zum 31.12.2004 und 31.12.2005-- als Betriebsvermögen ausgewiesen hatte. Beide Umstände sprechen eher für die Zugehörigkeit der Beteiligung zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Sie erlauben aber für sich genommen noch keine abschließende Beurteilung. So ist insbesondere nicht auszuschließen, dass es sich bei der Bilanzierung der GmbH-Anteile in der Bilanz des Einzelunternehmens um einen Ansatzfehler gehandelt hat.

24 c) Ob die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (notwendiges) Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden darstellt, ist im Wesentlichen Tatfrage und somit in erster Linie vom FG festzustellen (BFH-Urteil vom 12.06.2019 X R 38/17, BFHE 265, 182, BStBl II 2019, 518, Rz 40). Das FG wird deshalb im zweiten Rechtsgang vor allem festzustellen haben, ob die Beteiligung des Klägers an der GmbH in den Streitjahren zu dessen notwendigem oder gewillkürtem Betriebsvermögen gehörte oder aber dem Privatvermögen zuzurechnen war (zur Qualifikation einer

Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen vgl. nur BFH-Urteile vom 10.04.2019 - X R 28/16, BFHE 264, 226, BStBl II 2019, 474, und in BFHE 265, 182, BStBl II 2019, 518; zu den Voraussetzungen gewillkürten Betriebsvermögens s. HHR/Musil, § 4 EStG Rz 111).

25 3. Für die weitere Sachbehandlung und nur für den Fall, dass die Beteiligung des Klägers nach erneuter Überprüfung zu dessen Privatvermögen gehörte, weist der Senat ergänzend darauf hin, dass die Entscheidung des FG auch im Übrigen Rechtsfehler aufweist:

26 a) Zu Unrecht hat das FG angenommen, dass der Verlust spätestens im Jahr 2009 entstanden war. Diese Annahme findet in den tatsächlichen Feststellungen des FG keine Stütze, und zwar weder was die Vermögensebene der Gesellschaft noch was die nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschafters betrifft.

27 aa) Aus dem Bericht des Insolvenzverwalters, auf den sich das FG insofern maßgeblich stützt, ergibt sich gerade nicht, dass die Gesellschaft mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit im Zeitpunkt der Eröffnung des Verfahrens bereits vermögenslos war (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 385, Rz 20). Zwar hat der Insolvenzverwalter geäußert, dass stille Reserven nach seinen Ermittlungen nicht vorhanden seien (S. 7 des Berichts). Darauf deutet auch die vorläufige Vermögensübersicht (S. 8 ff. des Berichts) hin. Zugleich hat der Insolvenzverwalter aber ausgeführt, dass der geschäftsführende Gesellschafter kein Anlageverzeichnis habe vorlegen können. Es sei deshalb davon auszugehen, dass es sich bei dem in den Geschäftsräumen der Einzelfirma des Klägers vorhandenen umfangreichen Anlagevermögen teilweise um Anlagevermögen der GmbH handele (S. 11 f. des Berichts). Dementsprechend konnte der Insolvenzverwalter dem Insolvenzgericht auch kein Masseverzeichnis vorlegen (S. 1 des Berichts). Auch in seinen nachfolgenden Zwischenberichten hielt der Insolvenzverwalter diesen Punkt "noch nicht für erledigt". Geht der Insolvenzverwalter in seinem Bericht davon aus, dass die Prüfung der Vermögenssituation der Gesellschaft noch nicht abgeschlossen ist, kann die für eine Verlustrealisation vor Abschluss des Insolvenzverfahrens erforderliche Feststellung nicht mit der erforderlichen an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit getroffen werden.

28 bb) Es trifft auch nicht zu, dass die nachträglichen Anschaffungskosten des Klägers bereits 2009 feststanden. Nach den Feststellungen des FG verhandelte der Kläger "im weiteren Verlauf" des Insolvenzverfahrens mit den Gläubigern der GmbH, um einen Forderungsverzicht und die Fortsetzung der Geschäftstätigkeit zu erreichen. Nach seinem unwidersprochenen Vortrag leistete er in diesem Zusammenhang in den Jahren 2009 bis 2013 Zahlungen aus seinem Privatvermögen über insgesamt 47.228,46 €, die als nachträgliche Anschaffungskosten in Betracht kommen. Das Ergebnis der Abwicklung stand auch in dieser Hinsicht im Jahr 2009 noch nicht fest. Solange verhandelt wird, kann eine Fortsetzung des Unternehmens nicht zweifelsfrei ausgeschlossen werden, mag sie auch noch so unwahrscheinlich sein. Die Zahlungen des Klägers können aus der maßgebenden Perspektive ex ante auch nicht als unwesentlich angesehen werden.

29 b) Es bedarf keiner abschließenden Beurteilung, ob das FG von seinem Standpunkt aus zu Recht angenommen hat, dass ein (erfolglos gebliebener) Antrag auf Einstellung des Verfahrens nach § 213 InsO den Zeitpunkt der Verlustrealisierung nicht mehr beeinflusst, wenn der Auflösungsverlust bereits zu einem früheren Zeitpunkt realisiert war. Dafür spricht zwar, dass ein einmal entstandener Verlust durch eine nachträglich eingetretene tatsächliche Veränderung nicht mehr in einen anderen Zeitraum verlagert werden kann. Die Frage stellt sich aber nicht, solange nicht feststeht, dass der Verlust vor Stellung des Antrags realisiert war.

30 c) Zu Unrecht hat das FG aber angenommen, dass die Möglichkeit des Schuldners, im Insolvenzverfahren einen Antrag nach § 213 InsO zu stellen, für die Beurteilung, wann der Auflösungsverlust entsteht, unbeachtlich sei. Es hat dies damit begründet, dass Anträge nach § 213 InsO in der Praxis kaum jemals Erfolg hätten. Daraus hat das FG geschlussfolgert, dass die Möglichkeit, einen Antrag nach § 213 InsO zu stellen, bei der Fortführungsprognose unberücksichtigt bleiben könne. Auch diese Erwägungen sind rechtsfehlerhaft.

31 Ein Auflösungsverlust entsteht erst, wenn (mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit) feststeht, dass eine Fortsetzung der Gesellschaft ausgeschlossen ist. Wird die Gesellschaft fortgesetzt, z.B. weil ein Antrag nach § 213 InsO (wider Erwarten) Erfolg hat, ist ein Auflösungsverlust nicht entstanden. War ein Auflösungsverlust steuerlich bereits erfasst, müsste dies rückgängig gemacht werden. Grundsätzlich darf deshalb die Entstehung des Verlusts nicht angenommen werden, solange ein Antrag nach § 213 InsO noch möglich oder noch offen ist. Selbst wenn solche Anträge in der Praxis selten erfolgreich sind, darf daraus nicht verallgemeinernd geschlossen werden, dass es für den Zeitpunkt der Verlustentstehung grundsätzlich unbeachtlich ist, dass ein solcher Antrag gestellt werden kann.

32 Allenfalls kann die Wahrscheinlichkeit für oder gegen einen solchen Antrag im Einzelfall anhand konkreter Feststellungen beurteilt werden. Dazu hat das FG ausgeführt, in den Jahren 2008 bis 2009 hätte nichts für einen solchen Antrag gesprochen. Erstmals 2010 habe der Insolvenzverwalter in einem Zwischenbericht über entsprechende Verhandlungen berichtet. Auch diese Begründung greift indes zu kurz. Die ständige Senatsrechtsprechung, wonach ein Auflösungsverlust grundsätzlich nicht vor Beendigung des Verfahrens entstanden ist, trägt dem Umstand Rechnung, dass im Verlauf des (eröffneten) Verfahrens alles Mögliche geschehen kann. Dies schließt Anträge nach § 213 InsO ein, und zwar unabhängig davon, wie wahrscheinlich ein solcher Antrag ist und ob mit dem Erfolg des Antrags gerechnet werden musste. Will das FG davon abweichen, muss es Tatsachen feststellen, aus denen sich sicher ergibt, warum im Einzelfall nicht mit einem solchen Antrag (oder mit dem Erfolg eines solchen Antrags) zu rechnen war. Daran fehlt es.

33 d) Vorbehaltlich weiterer tatsächlicher Feststellungen des FG spricht die Ablehnung des Antrags nach § 213 InsO im Streitfall aber zumindest indiziell dafür, dass die nachträglichen Anschaffungskosten des Klägers im Jahr 2013 endgültig feststanden (Beurteilung der Vermögenssituation auf der Gesellschafterebene).

34 e) Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen könnte der Senat derzeit nicht abschließend beurteilen, wann der Verlust des Klägers entstanden ist. Hinreichende Feststellungen dazu, dass er vor Einstellung des Insolvenzverfahrens entstanden sein könnte, hat das FG bisher nicht getroffen.

35 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de