Beschluss vom 07. Dezember 2023, IX B 12/23

Nichtzulassungsbeschwerde: grundsätzliche Bedeutung, Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung nach § 17 Abs. 4 EStG; Gehörsverletzung; hinreichende Begründung

ECLI:DE:BFH:2023:B.071223.IXB12.23.0

BFH IX. Senat

FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 3, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 119 Nr 3, FGO § 119 Nr 6, GG Art 103 Abs 1, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 4 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 14. Dezember 2022, Az: 9 K 87/19

Leitsätze

1. NV: Die Frage der zeitlichen Berücksichtigung eines Auflösungsgewinns oder Auflösungsverlusts im Sinne von § 17 Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes ist in der höchstrichterlichen Rechtsprechung geklärt und hat keine grundsätzliche Bedeutung.

2. NV: Der Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 und § 119 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verpflichtet das Gericht unter anderem, die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern des Vorbringens auseinanderzusetzen.

3. NV: Ein Urteil ist nur dann im Sinne von § 119 Nr. 6 FGO nicht mit Gründen versehen, wenn die Urteilsgründe ganz oder zum Teil fehlen und sie den Prozessbeteiligten keine Kenntnis darüber vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Überlegungen das Urteil beruht.

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 14.12.2022 - 9 K 87/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg.

2 Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegen nicht vor. Es ist weder eine Zulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) noch zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO, dazu unter 1.) möglich. Auch die von den Klägern und Beschwerdeführern (Kläger) gerügten Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO, dazu unter 2.) liegen nicht vor.

3 1. Eine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) oder zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) scheidet aus.

4 a) Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Revision ist zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, wenn davon auszugehen ist, dass im Einzelfall Veranlassung besteht, Grundsätze und Leitlinien für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen. Beide Zulassungsgründe setzen

eine klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage voraus (Senatsbeschluss vom 18.04.2023 - IX B 7/22, Rz 4; vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 115 Rz 100, 160, m.w.N.).

5 b) Nach diesen Maßstäben liegt die von den Klägern vorgebrachte grundsätzliche Bedeutung nicht vor.

6 aa) Denn die Frage der zeitlichen Berücksichtigung eines Auflösungsgewinns oder Auflösungsverlusts im Sinne von § 17 Abs. 4 Satz 1 des Einkommen-steuergesetzes (EStG) ist in der höchstrichterlichen Rechtsprechung geklärt.

7 Nach der ständigen Senatsrechtsprechung ist für die Bestimmung des Realisationszeitpunkts eines Auflösungsgewinns oder Auflösungsverlusts der Zeitpunkt maßgebend, 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 Senatsrechtsprechung, vgl. zuletzt Senatsurteile vom 19.11.2019 - IX R 7/19, Rz 16; vom 01.07.2014 - IX R 47/13, BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786, Rz 18 und vom 13.10.2015 - IX R 41/14, Rz 13; vom 10.05.2016 - IX R 16/15, Rz 17; jeweils m.w.N.). 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. Die Frage ist aus der Sicht ex ante zu beurteilen; nachträgliche Ereignisse wie der tatsächliche Ausgang eines Insolvenzverfahrens sind nicht zu berücksichtigen (Senatsurteil vom 19.11.2019 - IX R 7/19, Rz 17, m.w.N.).

8 Bei einer Auflösung der Gesellschaft infolge der Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens lässt sich diese Feststellung regelmäßig noch nicht treffen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.12.2000 - VIII R 36/97, BFH/NV 2001, 761, unter II.3.). 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.; vom 12.12.2000 - VIII R 36/97, BFH/NV 2001, 761, unter II.4.; Senatsurteile vom 13.10.2015 - IX R 41/14, Rz 17; vom 11.04.2017 - IX R 24/15, BFHE 258, 199, BStBl II 2017, 1155, Rz 31). Entsprechendes gilt, wenn sich derartige Erkenntnisse aus dem Inventar und der Insolvenzeröffnungsbilanz (§§ 151, 153 f. der Insolvenzordnung --InsO--) oder einer Zwischenrechnungslegung (§ 66 Abs. 2 InsO) des Insolvenzverwalters ergeben (Senatsurteil vom 19.11.2019 - IX R 7/19, Rz 19, m.w.N.).

9 bb) Daher sind die von den Klägern aufgestellten Rechtsfragen für den Streitfall nicht maßgeblich beziehungsweise nicht klärungsbedürftig. Mit der ersten von den Klägern aufgeworfenen Frage, wie bei ausländischen Kapitalgesellschaften zur Bestimmung des Realisationszeitpunkts eines Verlusts oder Gewinns aufgrund der Auflösung der Kapitalgesellschaft festzustellen ist, ob das Vermögen der Gesellschaft zu Liquidationswerten die Schulden nicht mehr decken wird und ein Zwangsvergleich ausgeschlossen erscheint, legen die Kläger nur ihre abweichende tatsächliche Würdigung dar. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) war aufgrund des Inventars und der Konkurseröffnungsbilanz des Konkursverwalters oder einer Zwischenrechnungslegung nicht ohne weitere Ermittlungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen, dass das Vermögen der Gesellschaft zu Liquidationswerten die Schulden nicht mehr decken werde und ein Zwangsvergleich ausgeschlossen erschien (Seite 14 des FG-Urteils).

10 Auch mit der zweiten von den Klägern aufgeworfenen Frage, inwiefern ein Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft im Sinne von § 17 Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 EStG im Jahr der Eröffnung des Konkurs- beziehungsweise Insolvenzverfahrens zu berücksichtigen ist, wenn mit der Eröffnung des Konkurs- beziehungsweise Insolvenzverfahrens die Anteile des Gesellschafters an der Kapitalgesellschaft gelöscht werden und der Gesellschafter damit seine Anteile verliert, wendet sich die Nichtzulassungsbeschwerde gegen die bestehende ständige Rechtsprechung, wonach ein Verlust erst in dem Jahr erfasst werden kann, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist. Die Kläger legen nicht dar, wieso nur aufgrund der Löschung der Anteile eine für eine Verlustrealisation erforderliche hinreichende Konkretisierung des Verlusts in Folge der Eröffnung des Konkursverfahrens erfolgt sein sollte. Zutreffend weist das FG in diesem Zusammenhang darauf hin, dass --selbst nach den Ausführungen des Konkursverwalters-- im Zeitpunkt der

Konkurseröffnung ohne weitere Ermittlung die Vermögenswerte der streitgegenständlichen Gesellschaft nicht haben festgestellt werden können.

11 2. Auch die von den Klägern gerügten Verfahrensfehler im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO liegen nicht vor. Weder liegt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 103 des Grundgesetzes --GG--, § 96 Abs. 2 und § 119 Nr. 3 FGO, dazu unter a) noch liegen unzureichende Entscheidungsgründe (§ 96 Abs. 1 Satz 3 und § 119 Nr. 6 FGO, dazu unter b) oder ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO, dazu unter c) vor.

12 a) Die Entscheidung des FG verletzt nicht den Anspruch der Kläger auf rechtliches Gehör.

13 aa) Der Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 und § 119 Nr. 3 FGO verpflichtet das Gericht unter anderem, die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern des Vorbringens auseinanderzusetzen. Dabei ist das Gericht naturgemäß nicht verpflichtet, der tatsächlichen Würdigung oder der Rechtsansicht eines Beteiligten zu folgen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 11.06.2008 - 2 BvR 2062/07, Deutsches Verwaltungsblatt 2008, 1056; BFH-Beschluss vom 11.05.2011 - V B 113/10, Rz 6). Art. 103 Abs. 1 GG und § 96 Abs. 2 FGO sind erst dann verletzt, wenn sich aus den besonderen Umständen des Einzelfalls ergibt, dass das Gericht Vorbringen entweder überhaupt nicht zur Kenntnis genommen oder bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat (vgl. u.a. Senatsbeschlüsse vom 10.09.2014 - IX S 10/14, Rz 2 und vom 23.03.2016 - IX B 22/16, Rz 7).

14 bb) Soweit die Kläger rügen, das FG habe sich nicht mit dem Vortrag auseinandergesetzt, dass dem Kläger aufgrund der Eröffnung des Konkursverfahrens in der Republik Slowenien die Anteile an der streitgegenständlichen Gesellschaft entzogen worden seien, brauchte das FG diesen Vortrag mangels Entscheidungserheblichkeit nicht zu berücksichtigen. Das FG hat sich für die Bestimmung des Zeitpunkts des Auflösungsverlusts der dargestellten ständigen Senatsrechtsprechung angeschlossen, wonach es für den Berücksichtigungszeitpunkt des Verlusts darauf ankommt, dass mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist. Im Übrigen vermag der Senat auch nicht festzustellen, dass sich das FG mit dem Vorbringen nicht auseinandergesetzt hat. Vielmehr lassen die Ausführungen des FG, dass es sich nicht der von den Klägern vertretenen Auffassung anschließe, erkennen, dass das Gericht den Vortrag zur Löschung der Anteile mit der Eröffnung des Konkursverfahrens nach slowenischem Recht berücksichtigt hat.

15 b) Auch hat das FG nicht gegen seine Verpflichtung aus § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO, § 119 Nr. 6 FGO verstoßen.

16 aa) Nach § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO sind im Urteil die Gründe anzugeben, die für die richterliche Überzeugung leitend gewesen sind. Eine Erörterung aller im Einzelfall gegebenen Umstände im Urteil gebietet die Vorschrift nicht. § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO stellt an die Begründung eines Urteils keine höheren Anforderungen als § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO. Ein Urteil ist nur dann im Sinne von § 119 Nr. 6 FGO nicht mit Gründen versehen, wenn die Urteilsgründe ganz oder zum Teil fehlen und sie den Prozessbeteiligten keine Kenntnis darüber vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Überlegungen das Urteil beruht. Das erfordert nicht, dass jedes Vorbringen der Beteiligten im Einzelnen erörtert werden müsste. Ein Verfahrensmangel im Sinne von § 119 Nr. 6 FGO liegt erst dann vor, wenn den Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen (BFH-Beschlüsse vom 11.04.2012 - X B 56/11, Rz 22 und vom 26.09.2012 - III B 222/10, Rz 39). Bei nur zum Teil fehlenden Entscheidungsgründen setzt eine Verletzung des § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO grobe Begründungsmängel in einem Ausmaß voraus, dass die vom FG fixierten Entscheidungsgründe zum Nachweis der Rechtmäßigkeit des Urteilsspruchs schlechterdings ungeeignet erscheinen und den Beteiligten keine (hinlängliche) Kenntnis darüber vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Erwägungen das Urteil beruht (BFH-Beschluss vom 06.02.2014 - II B 129/13, Rz 9).

17 bb) Gemessen hieran ist die Entscheidung des FG nicht zu beanstanden. Das FG hat seine Entscheidung mit einer hinreichenden Begründung versehen. Ausgehend von der bereits dargestellten Senatsrechtsprechung zum Realisationszeitpunkt des Auflösungsverlusts im Sinne von § 17 Abs. 4 EStG hat das FG dargelegt, dass es nicht festzustellen vermochte, dass im Streitjahr nicht mehr mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts zu rechnen war. Die von den Klägern gerügten fehlenden Ausführungen zum slowenischen Recht, insbesondere zur slowenischen Konkursordnung, und zu dessen Anwendbarkeit lassen die Entscheidungsgründe zum Nachweis der Rechtmäßigkeit der Entscheidung des FG nicht als schlechterdings ungeeignet erscheinen. Insbesondere hat das FG in den Entscheidungsgründen ausgeführt, dass es für die Bestimmung des Berücksichtigungszeitpunkts des Auflösungsverlusts den gefestigten Grundsätzen der bereits dargestellten Senatsrechtsprechung und damit nicht der von den Klägern vertretenen Auffassung, dass der Auflösungsverlust bereits mit der zivilrechtlichen Auflösung der Gesellschaft, das heißt mit der Eröffnung des Konkurs-

beziehungsweise Insolvenzverfahrens, entstanden und zu berücksichtigen seien, folgt. Für die Entscheidung des FG kam es daher auf die Rechtsfolgen eines Konkursverfahrens nach slowenischem Recht nicht an.

18 c) Auch kann die Zulassung der Revision nicht auf einen Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht des FG gestützt werden.

19 aa) Das FG ist nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verpflichtet, von Amts wegen den Sachverhalt zu erforschen und ihn unter allen ernstlich in Betracht kommen-den rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen. Diese Pflicht beinhaltet zwar nicht, jeder fernliegenden Erwägung nachgehen zu müssen. Wohl aber muss das FG die sich im Einzelfall aufdrängenden Überlegungen auch ohne entsprechenden Hinweis der Beteiligten anstellen und entsprechende Aufklärungsmaßnahmen treffen (Senatsbeschluss vom 12.01.2023 - IX B 81/21, Rz 13). Ein ordnungsgemäß gestellter Beweisantrag darf nur unberücksichtigt bleiben, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich, das Beweismittel unerreichbar beziehungsweise unzulässig oder absolut untauglich ist oder wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Beschlüsse vom 29.06.2011 - X B 242/10, Rz 8 und vom 11.04.2016 - X B 77/15, Rz 9).

20 Die Rüge mangelnder Sachaufklärung des FG durch Nichterhebung angebotener oder sich aufdrängender Beweise gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO setzt voraus, dass die Beschwerdeführer die ermittlungsbedürftigen Tatsachen (Beweisthemen), die angebotenen Beweismittel, die genauen Fundstellen (Schriftsatz oder Terminsprotokoll, in denen die Beweismittel benannt worden sind, die das FG nicht erhoben hat), das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme, inwieweit das Urteil des FG aufgrund dessen sachlich-rechtlicher Auffassung auf der unterbliebenen Beweisaufnahme beruhen kann, darlegen und ausführen, dass --sofern die Voraussetzungen des § 295 der Zivilprozessordnung gegeben sind-- bei nächster sich bietender Gelegenheit die Nichterhebung der Beweise gerügt worden ist oder dass die Absicht des FG, die angebotenen Beweise nicht zu erheben, nicht rechtzeitig erkennbar war, um dies noch vor dem FG rügen zu können (BFH-Beschluss vom 05.03.2020 - VIII B 30/19, Rz 9 sowie Senatsbeschluss vom 12.01.2023 - IX B 81/21, Rz 14).

21 bb) Dem genügt das Vorbringen der Kläger nicht. Die Kläger legen nicht dar, zu welchem Ergebnis eine Beweiserhebung über das slowenische Recht geführt hätte. Insbesondere setzen sich die Kläger nicht mit den Rechtsfolgen eines Konkurses nach slowenischem Recht auseinander. Zwar werfen sie die Frage auf, legen aber nicht dar, inwiefern Zahlungen an die Anteilseigner im Rahmen des slowenischen Konkursverfahrens überhaupt vorgesehen oder ausgeschlossen sein sollten. Auch legen die Kläger nicht substantiiert dar, wie ihrer Auffassung nach der Eröffnungsbericht und die Eröffnungsbilanz unter Berücksichtigung slowenischen Rechts anders verstanden werden sollte, als es das FG getan hat. In diesem Kontext fehlt es auch an einer Auseinandersetzung mit den slowenischen Buchhaltungsnormen. Soweit die Kläger eine unterbliebene Beweiserhebung zu "ZFPPIPP" rügen, legen sie weder dar, was dies konkret sein soll, noch zu welchem Ergebnis eine entsprechende Beweiserhebung führen soll.

22 Soweit die Kläger ferner die unterbliebene Beweiserhebung durch einen Sachverständigen zum Beweis der Tatsache rügen, dass zum Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststand, dass keine Zuteilung oder Rückzahlungen oder sonstige Zahlungen an die Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Gesellschaft erfolgen würden, lehnte das FG den in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisantrag im Ergebnis zu Recht ab. Denn das Beweisangebot war aus Sicht des FG nicht entscheidungserheblich. Das FG hält eine Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts in Übereinstimmung mit der dargestellten Senatsrechtsprechung bereits bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens nur ausnahmsweise für möglich, wenn 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. Mithin kann es auf ein Beweisangebot für eine ohne weitere Ermittlungen zu findende Überzeugung des FG (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht ankommen.

23 3. Im Kern rügen die Kläger die aus ihrer Sicht fehlerhafte Würdigung des FG, dass nicht feststellbar sei, dass mit der Eröffnung des Konkursverfahrens nach slowenischem Recht nicht mehr mit einer wesentlichen Änderung eines bereits feststehenden Verlusts zu rechnen sei, also die Unrichtigkeit der angefochtenen Entscheidung. Damit kann die Zulassung der Revision jenseits von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO --was nicht gerügt wird-- indes nicht erreicht werden (vgl. Senatsbeschluss vom 21.03.2017 - IX B 132/16, Rz 2; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 115 Rz 220).

24 4. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weitergehenden Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2

FGO abgesehen. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de