

Urteil vom 09. Juni 2010, IX R 52/09

Nachträgliche Anschaffungskosten - Halbabzugsgebot - Zur geschäftlichen Reputation getätigte Abwicklungsaufwendungen - Auflösungsverlust - Keine Verständigung der Beteiligten über anzuwendendes Recht

BFH IX. Senat

EStG § 17, GG Art 20 Abs 3, AO § 3 Abs 1, EStG § 3c Abs 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 13. Mai 2009, Az: 11 K 431/06

Leitsätze

1. Als nachträgliche Anschaffungskosten können Aufwendungen des Steuerpflichtigen dessen Auflösungsverlust nur erhöhen, wenn sie sich auf die konkrete Beteiligung beziehen.
2. Befriedigt ein qualifiziert beteiligter Gesellschafter einer GmbH einen Gläubiger der GmbH, obschon diese Verbindlichkeit wegen der Vollbeendigung der GmbH nicht mehr besteht, ist der entsprechende Aufwand nicht (mehr) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind im Streitjahr 2002 zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Ehegatten. Der Kläger war im Streitjahr Kommanditist der B GmbH u. Co. Immobilien KG (KG) und daneben alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der 1997 gegründeten B Wohnungsbau GmbH (GmbH). Deren Stammkapital von 50.000 DM hatte der Kläger voll eingezahlt. Nachdem die GmbH im Dezember 2001 Insolvenzantrag gestellt hatte, wurde die Eröffnung des Insolvenzverfahrens im März des Streitjahres mangels Masse abgelehnt.
- 2 Da die Kläger zunächst für das Streitjahr keine Einkommensteuererklärung abgegeben hatten, schätzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens machten die Kläger einen Auflösungsverlust i.S. von § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aus der Beteiligung des Klägers an der GmbH geltend, dessen Höhe sie wie folgt ermittelten:

3

Veräußerungspreis	0,00 €
eingezahltes Stammkapital 50.000 DM =	25.564,59 €
Forderungen der KG an die GmbH	34.217,96 €
Darlehen R-Bank	76.705,78 €
Forderungen aus laufenden Verrechnungen	61.955,15 €
Übernahme des laufenden Kontos	<u>25.233,44 €</u>
	223.676,92 €

davon anzusetzen nach § 3 Nr. 40c EStG 111.838,46 €
(Halbeinkünfteverfahren)

- 4 Der Ausfall einer Forderung der KG an die GmbH in Höhe von 34.217,96 € sei im Rahmen des Auflösungsverlusts zu berücksichtigen, da es sich tatsächlich nicht um eine geschäftlich begründete Forderung der KG an die GmbH gehandelt habe, sondern um eine solche des Klägers gegenüber der GmbH, die durch sein Gesellschaftsverhältnis in der KG und der GmbH veranlasst gewesen sei. Mit der Zahlung an die R-Bank in Höhe von 76.705,78 € habe der Kläger das Restdarlehen der GmbH nach der Löschung der GmbH abgelöst. Die GmbH habe dieses Darlehen im April 2000 aufgenommen. Der Kläger habe weiterhin einen Betrag von 25.233,44 € zur Auflösung des laufenden Kontos der GmbH bei der R-Bank aufgewendet. Insoweit habe er sich bereits vor Eintritt der Krise bei der GmbH gegenüber der Bank in Höhe von 10.000 DM verbürgt.
- 5 Der vom Kläger im Rahmen des Auflösungsverlusts geltend gemachte Betrag in Höhe von 61.955,15 € beruhe auf dem Verlust seiner Darlehensforderungen gegenüber der GmbH. Er habe in der Zeit vor der Auflösung der GmbH dieser mehrere Male Liquidität zugeführt. Schriftliche Darlehensverträge zwischen dem Kläger und der GmbH seien zwar nicht geschlossen worden, die GmbH habe aber zugunsten des Klägers ein Verrechnungskonto geführt, welches die Darlehensforderungen des Klägers gegenüber der GmbH ausgewiesen habe.
- 6 Mit Einspruchsbescheid setzte das FA die Einkommensteuer herab und wies den Einspruch der Kläger im Übrigen als unbegründet zurück. Es berücksichtigte einen Auflösungsverlust nach § 17 EStG in Höhe von 29.891,28 €, den es wie folgt ermittelte:

Stammkapital	25.564,59 €
Forderungen der KG an die GmbH	34.217,96 €
	59.782,55 €
davon anzusetzen nach § 3 Nr. 40c EStG (Halbeinkünfteverfahren)	29.891,28 €

- 8 Im Übrigen habe der Kläger nicht nachgewiesen, aus einer Bürgschaft in Anspruch genommen worden zu sein. Hinsichtlich des Verlusts von Gesellschafterdarlehen in Höhe von 61.955,15 € sei schon nicht nachgewiesen, dass es sich überhaupt um Darlehen handele, ebenso wenig, dass es ggf. eigenkapitalersetzend gewesen sei.
- 9 Die hiergegen gerichtete Klage hatte zum Teil Erfolg.
- 10 Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) verständigten sich die Beteiligten insoweit tatsächlich, als sie wegen des Forderungsverlustes betreffend das Verrechnungskonto nunmehr übereinstimmend von einem Betrag von 20.000 € als im Rahmen des § 17 EStG zu berücksichtigenden Betrag ausgingen, auf den das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40c EStG) anzuwenden sei. Außerdem erkannte das FA einen weiteren, ebenfalls dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Betrag in Höhe von 5.000 € wegen der vom Kläger für das Kontokorrentkonto der GmbH übernommenen Bürgschaft an.
- 11 Daraufhin gab das FG der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1739 veröffentlichtem Urteil insoweit statt, als es den Auflösungsverlust des Klägers nach § 17 Abs. 4 EStG von bisher 29.892 € um 12.500 € auf 42.392 € erhöhte. Die vom Kläger wegen der Tilgung der Restverbindlichkeiten der GmbH gegenüber der R-Bank geleisteten Zahlungen, nämlich die Tilgung des Darlehens und des über den verbürgten Betrag hinausgehenden Teil des Kontokorrentkontos, seien hingegen nicht in den Auflösungsverlust einzubeziehen; denn sie seien nicht durch sein Gesellschaftsverhältnis zur GmbH veranlasst. Soweit der Kläger die Zahlungen geleistet habe, um einer sozialen Ächtung an seinem Wohnort und im Rahmen seiner politischen Tätigkeit im Ortsrat zu entgehen, handele es sich um Kosten der privaten Lebensführung, die nach § 12 Nr. 1 EStG nicht steuermindernd zu

berücksichtigen seien. Soweit der Kläger die Zahlungen geleistet habe, um auch zukünftig mit der R-Bank eine Geschäftsbeziehung unterhalten zu können oder ggf. bessere Konditionen zu erhalten, als wenn er die freiwilligen Zahlungen nicht geleistet hätte, mögen für den Kläger wirtschaftliche Gründe eine Rolle gespielt haben. Diese stünden aber in keinem konkreten Veranlassungszusammenhang zur Einkunftssphäre der Kläger, insbesondere nicht zum Gesellschaftsverhältnis des Klägers zur GmbH.

- 12** Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der diese die Verletzung materiellen Rechts rügen. Jenseits der vom FG anerkannten Beträge seien als Auflösungsverlust auch die Ablösung der Restschuld aus den Darlehen der GmbH in Höhe von 76.705,78 € sowie ein die Bürgschaft von 5.000 € übersteigender Betrag von 20.233,44 € aus dem Ausgleich des laufenden Kontos der GmbH, insgesamt also 96.939,22 €, zu berücksichtigen. Diese Beträge seien im Juni des Streitjahres rechtsgrundlos gezahlt worden, nachdem die Eröffnung des Insolvenzverfahrens abgelehnt worden sei.
- 13** Für die Anerkennung nachträglicher Anschaffungskosten i.S. von § 17 EStG sei allein die gesellschaftsrechtliche Veranlassung maßgeblich. Diese sei aber selbst dann zu bejahen, wenn die Abwicklungsaufwendungen (auch) der geschäftlichen Reputation oder der Verwirklichung weiterer geschäftlicher Unternehmungen dienten (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Oktober 1999 VIII R 46/98, BFH/NV 2000, 561). Diese geschäftliche Reputation könne der Gesellschafter auch dadurch erreichen, dass er nach Ablehnung eines Konkurs-/Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH mangels Masse die Gläubiger durch direkte Gesellschafterzahlungen befriedige. Eine zuvor begründete Verpflichtung des Gesellschafters für diese (direkten oder indirekten) Tilgungen von Verbindlichkeiten der GmbH setze die Rechtsprechung für die Anerkennung dieser Zahlungen als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung ebenso wie die Abwendung des Konkurses nicht voraus. Die streitigen Aufwendungen zur Wahrung des wirtschaftlichen Rufes des Klägers seien durch das Gesellschaftsverhältnis begründet, weil die die GmbH finanzierende Bank den Kläger als Alleingesellschafter mit der GmbH identifiziert habe. Eine Nichterfüllung dieser Verbindlichkeiten hätte die Verwirklichung weiterer geschäftlicher Unternehmungen des Klägers behindert oder diesen zumindest nicht gedient. Die streitbefangenen Aufwendungen seien jedenfalls von der ursprünglichen, bei Begründung der Beteiligung an der GmbH vorhandenen Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers getragen.
- 14** Jenseits dessen wenden sich die Kläger dagegen, dass das FG die weiteren Aufwendungen nach § 3 Nr. 40c i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG nur mit dem hälftigen Betrag ansetze. Der Kläger habe über den Zeitraum des Bestehens seiner Beteiligung nämlich keinerlei durch diese Beteiligung vermittelten Einkünfte erzielt.
- 15** Die Kläger beantragen sinngemäß,
- das Urteil des FG aufzuheben und weitere 96.939,22 € als Auflösungsverlust i.S. von § 17 Abs. 4 EStG anzuerkennen, sowie den gesamten Auflösungsverlust des Klägers aus seiner Beteiligung an der GmbH in vollem Umfang und nicht nur mit dem hälftigen Betrag zu berücksichtigen.
- 16** Das FA beantragt,
- die Revision zurückzuweisen.
- 17** Die vom Kläger freiwillig gegenüber der Bank geleisteten Zahlungen (76.705,78 € und 20.233,44 €) seien durch außersteuerliche Gründe motiviert gewesen. Das Halbeinkünfteverfahren/ Teileinkünfteverfahren sei auch in den Fällen von § 17 Abs. 4 EStG anzuwenden. Ob in der Vergangenheit Gewinnausschüttungen vorgenommen worden seien, sei für die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens/Teileinkünfteverfahrens auf Verlustfälle irrelevant (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 15. Februar 2010, BStBl I 2010, 181).

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist begründet, sie führt zur Aufhebung des Urteils des FG und zur Zurückverweisung der Rechtssache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar hat das FG --zutreffend-- die vom Kläger freiwillig geleisteten Zahlungen nicht als nachträgliche Anschaffungskosten i.S. von § 17 Abs. 2 EStG anerkannt. Auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG kann aber nicht beurteilt werden, inwieweit der vom FG anerkannte Erwerbssaufwand nicht nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur begrenzt abziehbar ist.

- 19** 1. Dem Kläger sind jenseits der vom FG anerkannten Beträge keine nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung an der GmbH entstanden.
- 20** a) Nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Entsprechendes gilt für die aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft entstehenden Verluste (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2000 VIII R 22/92, BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385, m.w.N.).
- 21** Auflösungsverlust i.S. des § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Steuerpflichtigen persönlich getragenen Kosten (entsprechend den Veräußerungskosten nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) sowie seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen (BFH-Urteil in BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385).
- 22** Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Dazu gehören nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch die nachträglichen Anschaffungskosten. Zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung zählen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten sind (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 4. März 2008 IX R 78/06, und IX R 80/06, BFHE 220, 446, und 220, 451, BStBl II 2008, 575 und 577, jeweils m.w.N.).
- 23** Dazu rechnet der BFH Finanzierungshilfen für die Gesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 22. April 2008 IX R 75/06, BFH/NV 2008, 1994, m.w.N.). Allein daraus, dass die Finanzierungsmaßnahme eines Gesellschafters zugunsten der Gesellschaft dem sog. Fremdvergleich nicht standhält, folgt noch nicht, dass sie zu funktionalem Eigenkapital und damit im Verlustfall zu nachträglichen Anschaffungskosten i.S. von § 17 Abs. 2 EStG führt (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1994). Werden solche Zahlungen geleistet, nachdem die GmbH aufgrund ihrer tatsächlichen Vermögenslosigkeit und Löschung nach Liquidation bereits vollbeendet war (vgl. dazu Haas in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl., § 66 Rz 37; Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 17. Aufl. 2009, § 60 Rz 14 ff., m.w.N.), sind diese Aufwendungen nicht mehr durch das Gesellschaftsverhältnis zur GmbH veranlasst. Denn die GmbH ist nach ihrer Löschung wegen tatsächlicher Vermögenslosigkeit als Person nicht mehr existent, Verbindlichkeiten gehen unter.
- 24** b) Nach diesen Grundsätzen sind die streitigen Aufwendungen weder Werbungskosten im Rahmen von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG noch nachträgliche Anschaffungskosten i.S. von § 17 Abs. 2, Abs. 4 EStG. Denn die Zahlungen wurden geleistet, nachdem die GmbH --nach tatsächlicher Vermögenslosigkeit und Löschung-- bereits vollbeendet war.
- 25** Die Zahlungen des Klägers an die R-Bank sind nicht durch sein Gesellschaftsverhältnis zur GmbH veranlasst. Da die GmbH bereits vollbeendet war, haben keine Forderungen der R-Bank gegenüber der GmbH mehr bestanden, die der Kläger hätte ablösen und damit der GmbH Kapital hätte zuführen können. Allein die Rechtsgrundlosigkeit der Zahlungen genügt nicht, um nachträgliche Anschaffungskosten zu begründen.
- 26** Soweit sich der Kläger darauf beruft, die Zahlungen hätten seiner geschäftlichen Reputation gedient, seine persönliche Kreditwürdigkeit gewahrt bzw. eine Behinderung weiterer geschäftlicher Unternehmungen vermieden, fehlt schon die sachliche Verknüpfung mit der konkret betroffenen Beteiligung. § 17 EStG ordnet bestimmte Vermögensumschichtungen im Privatvermögen dem gewerblichen Bereich zu, dies jedoch nur für die gesetzlich beschriebenen Tatbestände. Maßgeblicher Anknüpfungspunkt dabei ist die einzelne qualifizierte Beteiligung. Dementsprechend können auch nur Aufwendungen, die sich auf eine konkrete Beteiligung beziehen, berücksichtigt werden. Die für die Einordnung der Zahlungen als nachträgliche Anschaffungskosten danach unerlässliche Veranlassung durch das --konkrete-- Gesellschaftsverhältnis liegt im Streitfall nicht vor.
- 27** Wenn der BFH, worauf sich die Kläger berufen, entschieden hat, dass Abwicklungsaufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen sein können, wenn sie auch der geschäftlichen Reputation oder der Verwirklichung weiterer geschäftlicher Unternehmungen dienen (BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 561), so ist dies lediglich dahin zu verstehen, dass diese hinzukommenden Motivationsgründe das Vorliegen von nachträglichen Anschaffungskosten nicht ausschließen; sie können jedoch nicht eine fehlende Veranlassung durch das konkrete Gesellschaftsverhältnis ersetzen.

- 28** 2. Inwieweit der vom FG anerkannte Erwerbsaufwand dem Halbabzugsgebot des § 3c Abs. 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung unterfällt, kann auf der Grundlage der finanzgerichtlichen Feststellungen nicht abschließend beurteilt werden.
- 29** a) Erwerbsaufwand im Zusammenhang mit Einkünften aus § 17 Abs. 1 und Abs. 4 EStG, insbesondere auch nachträgliche Anschaffungskosten, sind nicht nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur begrenzt abziehbar, wenn dem Steuerpflichtigen keinerlei durch seine Beteiligung vermittelten Einnahmen zugehen. Der BFH hat in seinem Urteil vom 25. Juni 2009 IX R 42/08 (BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220) erkannt, dass der Abzug von Erwerbsaufwand (z.B. Betriebsvermögensminderungen, Anschaffungskosten oder Veräußerungskosten) im Zusammenhang mit Einkünften aus § 17 Abs. 1 und Abs. 4 EStG jedenfalls dann nicht nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG begrenzt ist, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen hat (Bestätigung durch Urteil vom 14. Juli 2009 IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; BFH-Beschluss vom 18. März 2010 IX B 227/09, BFH/NV 2010, 1022).
- 30** b) Inwieweit dem Kläger durch die Beteiligung an der GmbH vermittelte Einnahmen entstanden sind, hat das FG nicht abschließend festgestellt. Hierauf kann auch nicht wegen der Verständigung der Beteiligten in der mündlichen Verhandlung verzichtet werden, selbst wenn die Beteiligten dabei von der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ausgegangen sind. Denn eine solche Vereinbarung kann sich im Steuerrecht angesichts der Tatbestandsmäßigkeit der Steuererhebung (§ 3 Abs. 1 der Abgabenordnung, Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) nicht auf das anzuwendende Recht beziehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de