

Urteil vom 20. August 2013, IX R 43/12

Ausgefallene Finanzierungshilfen eines nicht geschäftsführenden, mit 10% beteiligten GmbH-Gesellschafters keine nachträglichen Anschaffungskosten

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 2, EStG § 17 Abs 4, GmbHG § 32a, HGB § 255 Abs 1 S 2

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 15. August 2012, Az: 2 K 1247/10

Leitsätze

NV: Insolvenzbedingt ausgefallene Finanzierungshilfen eines nicht geschäftsführenden, mit nicht mehr als 10% am Stammkapital der GmbH beteiligten Gesellschafters zugunsten der Gesellschaft führen nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten der qualifizierten Beteiligung (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung).

Tatbestand

- 1** I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Veranlagungszeitraum des Streitjahres (2007) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt werden.
- 2** Der Kläger erwarb im Dezember 2006 einen Geschäftsanteil von genau 10 % am Stammkapital einer GmbH; deren Geschäftsführung übernahm er nicht. Das Stammkapital wurde zur Hälfte eingezahlt. Bereits im Streitjahr wurde die GmbH liquidiert und ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgewiesen. Der Kläger hatte der GmbH im Jahr 2006 ein Darlehen von 97.500 € gegeben.
- 3** In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger einen Auflösungsverlust des Klägers von 100.000 € geltend. Während der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) dies im Rahmen der Veranlagung der Kläger zur Einkommensteuer zunächst in vollem Umfang ablehnte, erkannte es im Einspruchsverfahren nach dem Halbeinkünfteverfahren die Hälfte der Anschaffungskosten für den GmbH-Anteil von 1.250 € als Auflösungsverlust an.
- 4** Die Klage blieb erfolglos. Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) aus, der insolvenzbedingte Ausfall des Rückforderungsanspruchs des Klägers gegen die GmbH führe schon deshalb nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschafters, weil das Darlehen kein funktionelles Eigenkapital gewesen sei. Die Regeln über den Eigenkapitalersatz gälten nach § 32a Abs. 3 Satz 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung i.d.F. des Streitjahres (GmbHG a.F.) nicht für den Kläger.
- 5** Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, die sie auf die Verletzung von § 17 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) stützen. Der bisherigen Rechtsprechung zum Eigenkapitalersatzrecht sei durch die Aufhebung des § 32a GmbHG a.F. der Boden entzogen worden. Alle Gesellschafterdarlehen seien bei Eintritt der Krise nachrangig. Deshalb führe der insolvenzbedingte Ausfall des Darlehens zu nachträglichen Anschaffungskosten.
- 6** Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben, den Einkommensteuerbescheid für 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. März 2010 zu ändern und die Einkommensteuer 2007 unter Berücksichtigung eines weiteren Verlusts bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG in Höhe von 97.500 € festzusetzen.
- 7** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8** II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Zutreffend hat das FG es abgelehnt, einen weiteren Auflösungsverlust des Klägers gemäß § 17 Abs. 1, 2 und Abs. 4 Satz 1 EStG zu berücksichtigen. Steuerlich bedeutsame nachträgliche Anschaffungskosten sind dem Kläger nicht entstanden.
- 9** 1. Nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb --unter weiteren hier nicht problematischen Voraussetzungen-- auch der Gewinn aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft; Entsprechendes gilt für einen Auflösungsverlust als dem 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 zurückgezählten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. das Urteil vom 9. Juni 2010 IX R 52/09, BFHE 230, 326, BStBl II 2010, 1102, m.w.N.).
- 10** 2. Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (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. Zu in diesem Sinne funktionalem Eigenkapital werden Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft ein Darlehen gewährt (§ 32a Abs. 1 GmbHG a.F.) und diese Finanzierungsmaßnahme eigenkapitalersetzenden Charakter hat (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 7. Dezember 2010 IX R 16/10, BFH/NV 2011, 778, m.w.N.). Fehlt es an der zivilrechtlichen Voraussetzung des Eigenkapitalersatzes, hat das Darlehen nicht die Funktion von Eigenkapital und der Gesellschafter ist wie jeder Drittgläubiger zu behandeln. Das Einkommensteuerrecht respektiert die Entscheidung der Gesellschafter, der Gesellschaft nicht Eigenkapital, sondern Fremdkapital zur Verfügung zu stellen. Das (objektive) Nettoprinzip wird durch den Grundsatz eingeschränkt, dass Verluste in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen einkommensteuerrechtlich nicht berücksichtigt werden (grundlegend zum Vorstehenden BFH-Urteil vom 2. April 2008 IX R 76/06, BFHE 221, 7, BStBl II 2008, 706).
- 11** 3. Ist ein nicht geschäftsführender GmbH-Gesellschafter --wie im Streitfall der Kläger-- zu 10 % am Stammkapital der GmbH beteiligt, gelten die Regeln über den Eigenkapitalersatz nach § 32a Abs. 3 Satz 2 GmbHG a.F. nicht. Gewährt er ein Darlehen und fällt mit seinem Rückzahlungsanspruch gegen seine GmbH insolvenzbedingt aus, führt dies ebenso wenig zu nachträglichen Anschaffungskosten seiner qualifizierten Beteiligung wie die Gewährung eines Darlehens für eine Aktiengesellschaft durch einen Aktionär, der an der Gesellschaft nicht unternehmerisch beteiligt ist (BFH-Urteile in BFHE 221, 7, BStBl II 2008, 706; vom 8. Februar 2011 IX R 53/10, GmbH-Rundschau 2011, 721).
- 12** 4. Wenn die Kläger demgegenüber auf die Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts verweisen und meinen, damit entfalle die Grundlage der ständigen Rechtsprechung, so ist zu berücksichtigen, dass sich die Rechtslage erst durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23. Oktober 2008 (BGBl I 2008, 2026) mit Wirkung ab dem 1. November 2008 geändert hat und deshalb im Streitjahr noch nicht galt. Der Senat kann deshalb unerörtert lassen, ob es aufgrund dieser neuen Zivilrechtslage geboten ist, neue Maßstäbe für Aufwendungen des Gesellschafters aufgrund von krisenbedingten Finanzierungshilfen zu entwickeln. Ebenso mag offen bleiben, ob die in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat vom FA aufgestellte Behauptung zutrifft, die Darlehen, um die es hier geht, seien durch den Kläger bereits vor seinem Erwerb der Geschäftsanteile an der GmbH gewährt und damit nicht durch die Beteiligung veranlasst worden. Hierauf kommt es nicht an, weil der Ausfall des Klägers mit seinen Rückzahlungsansprüchen gegen die GmbH selbst bei Beteiligungsbezug steuerrechtlich nicht als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de