

Urteil vom 13. Oktober 2015, IX R 41/14

Verlust aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen - Realisationszeitpunkt bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 2, EStG § 17 Abs 4 S 1, EStG § 17 Abs 4 S 2, AktG § 262 Abs 1 Nr 3, EStG VZ 2008

vorgehend FG München, 04. Mai 2014, Az: 7 K 1340/12

Leitsätze

1. NV: Bei Auflösung der Gesellschaft infolge Eröffnung des Insolvenzverfahrens kann die Möglichkeit einer Zuteilung oder Zurückzahlung von Restvermögen an die Gesellschafter im Zeitpunkt der Eröffnung regelmäßig noch nicht ausgeschlossen werden .

2. NV: Aus dem Bericht des vorläufigen Insolvenzverwalters ergibt sich jedenfalls dann nichts anderes, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter die Eröffnung des Verfahrens für geboten hält, um den Umfang des Schuldnervermögens gründlich ermitteln zu können .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 5. Mai 2014 7 K 1340/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1. I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden als Eheleute im Streitjahr getrennt veranlagt. Der Kläger zu 1. (Kläger) war zuletzt mit 204.500 von 4,5 Mio. Aktien (4,54 %) und die Klägerin zu 2. (Klägerin) mit 154.500 von 4,5 Mio. Aktien (3,42 %) an einer AG beteiligt. Der Kläger war einer von drei Vorständen der Gesellschaft. Die AG betrieb die Entwicklung einer Das Produkt gelangte nicht zur Marktreife.
2. Im August 2001 ordnete das zuständige Amtsgericht die vorläufige Insolvenzverwaltung über das Vermögen der AG an und beauftragte den vorläufigen Insolvenzverwalter mit der Erstellung eines Gutachtens. Der Gutachter empfahl die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bei einem Massebestand von 50.003 DM und voraussichtlichen Kosten für das Insolvenzverfahren von 48.000 DM. Das Gutachten schließt mit der Einschätzung, die Eröffnung des Verfahrens sei geboten, da sich eine Vielzahl von Fragestellungen nur im eröffneten Verfahren im Detail prüfen lasse. Sollten die immateriellen Vermögenswerte nicht verwertet werden können, werde er voraussichtlich die Unzulänglichkeit der Masse anzeigen. Das Insolvenzverfahren wurde im Jahr 2001 eröffnet und im Jahr 2008 mangels einer die Kosten des Verfahrens deckenden Masse eingestellt. Die Gesellschaft ist seit ... 2011 wegen Vermögenslosigkeit im Handelsregister gelöscht.
3. In seiner Einkommensteuererklärung für 2008 (Streitjahr) erklärte der Kläger einen Verlust aus der Auflösung der AG in Höhe von 204.500 €; die Klägerin erklärte in ihrer Einkommensteuererklärung einen entsprechenden Verlust in Höhe von 154.500 €. Ergänzend teilten die Kläger auf Anfrage mit, sie hätten aus der Beteiligung zu keinem Zeitpunkt Einnahmen erzielt und die Gesellschaft habe auch kein Vermögen ausgekehrt. Die Anschaffungskosten seien deshalb ohne Berücksichtigung von § 3c des Einkommensteuergesetzes (EStG) in voller Höhe anzusetzen.
4. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die geltend gemachten Verluste in den Einkommensteuerbescheiden für 2008 nicht, da sie bereits 2001 entstanden seien. Im Einspruchsverfahren

beantragten die Kläger die gesonderte Feststellung des nicht verrechneten Verlusts und dessen Vortrag in das Jahr 2009. Das FA lehnte die Anträge ab und wies sämtliche Einsprüche der Kläger zurück.

- 5 Das Finanzgericht (FG) hat die dagegen gerichteten Klagen zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden und abgewiesen (Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 390). Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen (§ 76 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und materiellen Rechts (§ 17 Abs. 1 und Abs. 4 EStG).
- 6 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben, den Einkommensteuerbescheid vom 19. September 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2012 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt wird sowie unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 27. Januar 2012 und der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2012 den Beklagten zu verpflichten, den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer in Höhe von 160.668 € gesondert festzustellen.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben, den Einkommensteuerbescheid vom 19. September 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2012 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt wird sowie unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 27. Januar 2012 und der Einspruchsentscheidung vom 27. März 2012 den Beklagten zu verpflichten, den verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer in Höhe von 135.532 € gesondert festzustellen.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Zu Unrecht hat das FG den von den Klägern geltend gemachten Verlust aus der Auflösung der AG im Streitjahr unberücksichtigt gelassen. Es hat jedoch keine Feststellungen dazu getroffen, in welcher Höhe die Verluste entstanden und steuerlich zu berücksichtigen sind.
- 10 1. Das FG hat zur Begründung seiner Entscheidung im Wesentlichen ausgeführt, die Höhe des Auflösungsverlusts habe für die Kläger bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Jahr 2001, spätestens aber im Jahr 2002 festgestanden. Die Kläger hätten danach mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr mit Zuteilungen oder Rückzahlungen aus dem Gesellschaftsvermögen rechnen können, da die vorrangig zu bedienenden Verbindlichkeiten der AG deren Aktivvermögen zu Liquidationswerten um ein Vielfaches überstiegen. Dies sei durch das Gutachten und den Bericht des vorläufigen Insolvenzverwalters nachgewiesen. Der vorläufige Insolvenzverwalter habe die Fortführungsaussichten als illusorisch beurteilt.
- 11 2. Diese Ausführungen halten revisionsrechtlicher Nachprüfung nicht stand.
- 12 a) 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). Im Streitfall steht fest, dass beide Kläger zu mehr als 1 % an der AG beteiligt waren. Die AG war mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen aufgelöst (§ 262 Abs. 1 Nr. 3 des Aktiengesetzes).
- 13 b) 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 (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. September 1982 VIII R 140/79, BFHE 137, 407, BStBl II 1983, 289). 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 (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30. Juni 1983 IV R 113/81, BFHE 138, 569, BStBl II 1983, 640; vom 2. Oktober 1984 VIII R 20/84, BFHE 143, 304, BStBl II 1985, 428). Dazu hat der VIII. Senat in seinem Urteil in BFHE 143, 304, BStBl II 1985, 428; ebenso bereits BFH-Urteil vom 19. Oktober 1978 VIII R 182/77 (nicht veröffentlicht) ausgeführt, dass ein Gewinn erst in dem Jahr zu erfassen ist, in dem das auf die Beteiligung entfallende Vermögen der Gesellschaft verteilt wurde, und dass ein Verlust bereits in dem Jahr erfasst werden kann, in dem mit einer

wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 1. Juli 2014 IX R 47/13, BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786, m.w.N.).

- 14** c) Ein Auflösungsverlust steht fest, wenn der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezählten 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-Urteil in BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786). Die Frage ist aus der Sicht ex ante zu beurteilen; nachträgliche Ereignisse wie der tatsächliche Ausgang eines Insolvenzverfahrens sind nicht zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 2. Dezember 2014 IX R 9/14, BFH/NV 2015, 666).
- 15** d) 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 (ständige Rechtsprechung BFH-Urteil vom 12. Dezember 2000 VIII R 52/93, BFHE 194, 120, BStBl II 2001, 286; Senatsbeschlüsse vom 20. Januar 2009 IX B 179/08, BFH/NV 2009, 756; vom 10. Februar 2009 IX B 196/08, BFH/NV 2009, 761; vom 3. Dezember 2014 IX B 90/14, BFH/NV 2015, 493).
- 16** aa) Nur ausnahmsweise kann dafür auf einen früheren Zeitpunkt abgestellt werden (grundlegend BFH-Urteil vom 27. November 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. Dezember 2000 VIII R 22/92, BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385; BFH-Beschlüsse vom 27. November 1995 VIII B 16/95, BFH/NV 1996, 406; vom 4. Oktober 2007 VIII S 3/07 (PKH), BFH/NV 2008, 209) oder wenn aus anderen Gründen feststeht, dass die Gesellschaft bereits im Zeitpunkt des Auflösungsbeschlusses vermögenslos war (BFH-Urteil vom 4. November 1997 VIII R 18/94, BFHE 184, 374, BStBl II 1999, 344). In diesen Fällen kann die Möglichkeit einer Zuteilung oder Zurückzahlung von Restvermögen an die Gesellschafter ausgeschlossen werden.
- 17** bb) Bei einer Auflösung der Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens lässt sich diese Feststellung regelmäßig noch nicht treffen (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2000 VIII R 36/97, BFH/NV 2001, 761). Etwas anderes hat der BFH in diesen Fällen ausnahmsweise nur dann für möglich gehalten, wenn aufgrund des Inventars und der Konkursöffnungsbilanz 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. Dezember 2000 VIII R 34/94, BFH/NV 2001, 757; in BFH/NV 2001, 761).
- 18** e) Nach diesen Grundsätzen sind die von den Klägern geltend gemachten Verluste aus der Auflösung der AG im Streitjahr zu berücksichtigen.
- 19** Das im Jahr 2001 eröffnete Insolvenzverfahren über das Vermögen der AG ist erst im Jahr 2008 eingestellt worden. Erst zu diesem Zeitpunkt steht mit der erforderlichen Sicherheit fest, dass die Kläger mit einer Zuteilung oder Rückzahlung aus dem Vermögen der Gesellschaft nicht mehr rechnen konnten. 2008 ist auch der Auflösungsverlust realisiert, da die Kläger nachträgliche Anschaffungskosten nicht geltend gemacht haben.
- 20** Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem Bericht des vorläufigen Insolvenzverwalters. Zu Unrecht hat das FG daraus geschlossen, dass mit einer Zuteilung oder Rückzahlung aus dem Gesellschaftsvermögen bereits bei Eröffnung des Verfahrens nicht mehr zu rechnen gewesen sei. Das wäre nur dann der Fall, wenn die dort vom vorläufigen Insolvenzverwalter vorgenommenen Bewertungen ohne weitere Ermittlungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zutrafen. Aus dem Bericht selbst ergibt sich indes das Gegenteil. Der vorläufige Insolvenzverwalter hat darin unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass er eine Vielzahl von Fragen, darunter die Verwertbarkeit der immateriellen Wirtschaftsgüter, erst im eröffneten Verfahren prüfen könne. Der vorläufige Insolvenzverwalter hielt demnach selbst weitere Ermittlungen für erforderlich, um die Vermögenssituation der Gesellschaft abschließend und sicher beurteilen zu können. Dem ist das Amtsgericht im Eröffnungsbeschluss gefolgt.
- 21** Auch aus dem weiteren Verlauf des Insolvenzverfahrens ergibt sich nicht, dass der Auflösungsverlust spätestens im Jahr 2002 realisiert worden ist. Es fehlt jedenfalls an einer eindeutigen Zwischenrechnungslegung des Insolvenzverwalters, aus der sich die endgültige Bewertung des Schuldnervermögens mit der erforderlichen Sicherheit ergeben könnte. Zwar hat der Kläger mitgeteilt, dass er selbst nach 2002 nicht mehr an Gesprächen mit

Übernahmeinteressenten beteiligt war. Darauf kommt es jedoch nicht an, zumal das FG nicht festgestellt hat, dass solche Gespräche, dann ohne Beteiligung des Klägers, nach 2002 nicht mehr stattgefunden haben. Aus dem Umstand, dass der Insolvenzverwalter erst 2008 die Unzulänglichkeit der Masse angezeigt hat, kann ohne weiteres nur geschlossen werden, dass ihm die endgültige Bewertung des Schuldnervermögens erst 2008 möglich war.

- 22** 3. Da die Schlussfolgerungen des FG in seinen tatsächlichen Feststellungen keine Stütze finden, ist sein Urteil aufzuheben. Auf die geltend gemachten Verfahrensrügen kommt es danach nicht mehr an.
- 23** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Von seinem Standpunkt aus zu Recht hat das FG keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Kläger ihre Einlagen geleistet haben und ob die geltend gemachten Verluste in voller Höhe anzusetzen sind, weil sie aus der Beteiligung keinerlei Einnahmen erzielt haben (hierzu zuletzt Senatsurteil vom 1. Oktober 2014 IX R 13/13, BFH/NV 2015, 198).
- 24** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de