

Urteil vom 13. March 2018, IX R 38/16

Zeitpunkt der Entstehung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG bei Ablehnung der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse

ECLI:DE:BFH:2018:U.130318.IXR38.16.0

BFH IX. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1, EStG § 10d Abs 1, EStG § 17, AktG § 262 Abs 1 Nr 4, AktG § 262 Abs 1 Nr 6, FamFG § 394, EStG VZ 2010

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 27. September 2016, Az: 3 K 742/15

Leitsätze

NV: Wird die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt, entsteht ein Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG nicht zu dem Zeitpunkt des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 28. September 2016 3 K 742/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob ein Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Veranlagungszeitraum 2011 entstanden ist, der im Wege des Verlustrücktrags im Streitjahr 2010 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden soll.
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten, die im Streitjahr zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden. Der Kläger hielt im Jahr 2011 78,125 % des Grundkapitals der A-AG und war zugleich als Vorstand für die A-AG tätig.
- 3** Am 30. Dezember 2011 stellte der Vorstand wegen Zahlungsunfähigkeit den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der A-AG. Mit Beschluss vom ... März 2012 lehnte das Amtsgericht den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse ab. Mit Beschluss vom ... September 2012 wurde die A-AG wegen Vermögenslosigkeit nach § 394 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG) im Handelsregister gelöscht.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger unter Berücksichtigung von gewerblichen Einkünften aus Veräußerungsgewinnen in Höhe von 1.354.929 € mit Einkommensteuerbescheid vom 16. April 2012 für das Streitjahr. Die Kläger legten hiergegen Einspruch ein und verwiesen auf ihre am 8. Mai 2012 beim FA eingegangene Einkommensteuererklärung für 2011, in der sie aufgrund der Insolvenz der A-AG einen Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG in Höhe von 1.407.871 € geltend machten. Die Kläger beantragten, die wegen des Auflösungsverlusts im Jahr 2011 nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte in das Streitjahr 2010 zurückzutragen.
- 5** Mit Datum 18. März 2013 wurde der Einkommensteuerbescheid für 2010 aus nicht streitgegenständlichen Gründen geändert.

- 6 In dem Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 17. Mai 2013 berücksichtigte das FA den geltend gemachten Auflösungsverlust nicht. Dieser sei erst nach Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Jahr 2012 zu erfassen. Das FA setzte die Einkommensteuer für 2011 in Höhe von 0 € fest.
- 7 Die Kläger legten hiergegen Einspruch ein. Sie trugen zur Begründung vor, im Zeitpunkt des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 30. Dezember 2011 habe die Vermögenslosigkeit der Gesellschaft festgestanden. Daher wäre nicht mehr mit einer Auskehrung von Vermögen zu rechnen gewesen.
- 8 Mit der Einspruchsentscheidung vom 8. Oktober 2015 wurden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen.
- 9 Die Klage, mit der der Verlustrücktrag in das Streitjahr begehrt wurde, wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 33 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Das FA habe zutreffend den Ansatz des Auflösungsverlusts im Jahr 2011 verneint und den Verlustrücktrag in das Streitjahr 2010 abgelehnt. Die Auflösung der A-AG sei erst im Jahr 2012 gemäß § 262 Abs. 1 des Aktiengesetzes (AktG) eingetreten.
- 10 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 10d Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 17 Abs. 4 EStG). Zur Begründung führen sie im Wesentlichen aus, es müsse für den Zeitpunkt der Verlustentstehung im hier vorliegenden Fall der Ablehnung der Durchführung eines Insolvenzverfahrens spätestens auf die Stellung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens abgestellt werden, weil zu diesem Zeitpunkt festgestanden habe, dass die Gesellschaft vermögenslos gewesen sei. Die Möglichkeit einer Zuteilung oder Zurückzahlung von Restvermögen an die Gesellschafter sei bereits am 30. Dezember 2011 ausgeschlossen gewesen. Weder das Bankguthaben in Höhe von 2.162,04 € und der Barbestand in Höhe von 9,15 € noch die bloße Existenz von Patentanmeldungen, deren Werthaltigkeit im Zeitpunkt der Antragstellung zu verneinen sei, könnten hieran etwas ändern.
- 11 Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 18. März 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Oktober 2015 mit der Maßgabe zu ändern, dass vom Gesamtbetrag der Einkünfte ein im Jahr 2011 entstandener Auflösungsverlust in Höhe von 1.407.871 € als Verlustrücktrag in der für zusammenveranlagte Ehegatten gesetzlich maximal zulässigen Höhe von 1.023.000 € abgezogen wird.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend auf der Grundlage seiner Feststellungen entschieden, dass der in Rede stehende Auflösungsverlust i.S. von § 17 Abs. 4 EStG im Veranlagungszeitraum 2011 noch nicht entstanden und daher ein Verlustrücktrag in das Streitjahr zu versagen war.
- 14 1. Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammenveranlagt werden, bis zu einem Betrag von 1.023.000 € vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag; § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG). Zu den rücktragsfähigen negativen Einkünften zählt auch ein Verlust, den ein i.S. des § 17 EStG beteiligter Gesellschafter anlässlich der Auflösung der Kapitalgesellschaft erleidet (ständige Rechtsprechung, Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Dezember 2000 VIII R 22/92, BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385, m.w.N.). Ist für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, so ist er insoweit zu ändern, als der Verlustrücktrag zu gewähren oder zu berichtigen ist (§ 10d Abs. 1 Satz 3 EStG).
- 15 2. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört 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).
- 16 a) Im Streitfall war der Kläger zu 78,125 % an der A-AG beteiligt. Die A-AG war mit der Rechtskraft des Beschlusses

vom ... März 2012, durch den die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wurde, aufgelöst (§ 262 Abs. 1 Nr. 4 AktG).

- 17** 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 (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 21. September 1982 VIII R 140/79, BFHE 137, 407, BStBl II 1983, 289; vom 13. Oktober 2015 IX R 41/14, BFH/NV 2016, 385). 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 worden ist (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). Ein Verlust ist in dem Jahr zu erfassen, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist (z.B. BFH-Urteile vom 1. Juli 2014 IX R 47/13, BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786; in BFH/NV 2016, 385).
- 18** 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 (z.B. BFH-Urteile in BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786; in BFH/NV 2016, 385). Die Frage ist ex ante zu beurteilen; nachträgliche Ereignisse wie der tatsächliche Ausgang eines Insolvenzverfahrens sind nicht zu berücksichtigen (z.B. BFH-Urteile vom 2. Dezember 2014 IX R 9/14, BFH/NV 2015, 666; vom 10. Mai 2016 IX R 16/15, BFH/NV 2016, 1681).
- 19** 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, z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2016, 385; in BFH/NV 2016, 1681; BFH-Beschlüsse 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).
- 20** e) Nur ausnahmsweise kann auf einen früheren Zeitpunkt abgestellt werden, etwa wenn die Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist (BFH-Urteil in 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 eines 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.
- 21** 3. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht angenommen, dass der von den Klägern geltend gemachte Verlust aus der Auflösung der A-AG nicht im Jahr 2011 entstanden ist.
- 22** Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse wurde erst am ... März 2012 abgelehnt. Anders als die Kläger meinen, ist der Auflösungsverlust nicht bereits im Jahr 2011 entstanden. In diesem Jahr fehlte es schon an der zivilrechtlichen Auflösung der A-AG. Soweit sich der Kläger auf die am ... September 2012 erfolgte Löschung der A-AG im Handelsregister nach § 262 Abs. 1 Nr. 6 AktG, § 394 FamFG wegen Vermögenslosigkeit beruft, begründet dies nicht die Entstehung des Auflösungsverlusts im Jahr 2011. Denn daraus ergibt sich nicht die tatbestandsmäßige Feststellung, dass die A-AG bereits bei Stellung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der A-AG am 30. Dezember 2011 vermögenslos war. Vermögenslosigkeit in diesem Sinne ist gegeben, wenn nach ordentlicher kaufmännischer Betrachtungsweise kein Vermögen mehr vorhanden ist, das als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden kann und zur Befriedigung der Gläubiger oder zur Verteilung an die Gesellschafter zur Verfügung steht. Dies ist im Streitfall vom FG für das Jahr 2011 zu Recht verneint worden. Nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen und damit gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen der Vorinstanz hatte die A-AG verschiedene Patente angemeldet, die durch Rechtsverlust erst im Jahr 2012 wertlos wurden; darüber hinaus bestand ein Bankguthaben in Höhe von 2.162,04 € und ein Barbestand in Höhe von 9,15 €.
- 23** Anders als die Kläger meinen, stand nach den Feststellungen des FG im Zeitpunkt der Antragstellung aus der maßgebenden Sicht ex ante weder fest, dass eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter ausscheidet noch, dass keine sonstigen im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG berücksichtigungsfähige Kosten mehr entstehen würden. Es kommt daher auf der Grundlage der Feststellungen des FG im Streitfall auch

nicht darauf an, ob die Löschung der A-AG im Handelsregister nach § 394 FamFG konstitutiv oder deklaratorisch war.

24 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de