

# Urteil vom 07. Dezember 2010, IX R 16/10

## Finanzierungshilfen eines Gesellschafters zu Gunsten seiner GmbH und seiner Gesellschafter - Krisenbestimmtes Darlehen - Vergleich über Steueransprüche nicht zulässig

BFH IX. Senat

EStG § 17, HGB § 255 Abs 1 S 2, GmbHG § 32a, BGB § 683

vorgehend FG Düsseldorf, 27. Januar 2010, Az: 16 K 1393/07 F

### Leitsätze

1. NV: Gibt ein im Sinne von § 17 Abs. 1 EStG qualifizierter beteiligter Gesellschafter seiner GmbH im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung ein Darlehen, so ist dieses Darlehen nicht in hypothetischer Betrachtung unter Ausblendung der Kapitalerhöhung, sondern für sich darauf zu untersuchen, ob es sich um funktionelles Eigenkapital handelt.
2. NV: Gibt der Gesellschafter einer refinanzierenden Bank Sicherheiten zu Gunsten seiner Mitgesellschafter, damit diese aufgrund von Darlehen bei der refinanzierenden Bank ihren Bürgschaftsverpflichtungen zu Gunsten der GmbH nachkommen können, so entsteht in der Person des Gesellschafters kein Aufwendungsersatzanspruch nach § 683 BGB gegenüber der GmbH, dessen Kreditierung zu funktionellem Eigenkapital führen könnte (Ergänzung zum BFH-Urteil vom 4. März 2008 IX R 80/06, BFHE 220, 451, BStBl II 2008, 577).

### Tatbestand

1. I. Der Kläger, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (Kläger) war an einer Bauträger- und Vermittlungsgesellschaft mbH (GmbH) i.S. von § 17 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres (EStG) beteiligt. Die GmbH wurde insolvent. Der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens wurde im September des Streitjahres (2001) mangels Masse abgelehnt. Die Auflösung der GmbH wurde im Juni 2002 von Amts wegen im Handelsregister eingetragen. Bereits ab dem Jahr 1995 wies die GmbH nicht durch das Stammkapital gedeckte Fehlbeträge aus.
2. Der Kläger gewährte der GmbH am 10. Februar 1995 u.a. ein Darlehen von 400.000 DM, das die GmbH finanziell stärken und der Realisierung eines großen Bauvorhabens dienen sollte. Das Darlehen wurde mit 9,75 % verzinst. Der Darlehensgeber (Kläger) sollte berechtigt sein, das Darlehen mit einer Frist von einem Jahr zum Ende eines jeden Kalenderjahres zu kündigen, frühestens nach drei Jahren ab Unterzeichnung des Vertrags oder Zahlung des Darlehensbetrags (§ 4 des Darlehensvertrags). Aus wichtigem Grund konnte der Darlehensgeber nach § 4 des Darlehensvertrags das Darlehen zur sofortigen Rückzahlung fällig stellen. Ein wichtiger Grund sollte (neben Zahlungseinstellung, Eröffnung des Konkursverfahrens, Verstoß gegen Zweckbindung) vorliegen, wenn die GmbH "mit einer fälligen Zahlung länger als zwei Monate säumig war und trotz Mahnung in Rückstand bleibt" (§ 4 Abs. 2 Buchst. a) des Darlehensvertrags). Das Darlehen sollte durch eine Grundschuld an dem erworbenen Grundstück gesichert werden.
3. Überdies verpflichteten sich ebenfalls am 10. Februar 1995 weitere Gesellschafter der GmbH gegenüber dem Kläger, als Bürgen u.a. für das Darlehen einzustehen. Aus dieser Bürgschaft nahm der Kläger im Jahr 2000 drei der Bürgen (nämlich B.E., A.E. und J.E.) für das Darlehen von 400.000 DM nebst Zinsen in Anspruch. Mit einem als "Darlehensvertrag" überschriebenen notariellen Vertrag vom 13. Februar des Streitjahres wurde die Bürgschaftsvereinbarung zwischen dem Kläger und B.E. aufgehoben. B.E. erkannte an (§ 781 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--), dem Kläger einen Betrag von 142.667 DM nebst Zinsen zu schulden. Diese Forderung wurde auf zwei Jahre gestundet und war innerhalb von fünf Jahren zurückzuzahlen. Ebenfalls am 13. Februar des Streitjahres traten in einer Gesellschafterversammlung die übrigen Bürgen Teilkommanditanteile an einer KG an den Kläger ab. Als Gegenleistung musste der Kläger an jeden Veräußerer 1 DM zahlen und die Bürgen aus der Bürgschaft entlassen.

- 4 Der Kläger bestellte der Sparkasse K im März des Jahres 2000 ein Pfandrecht an seinem Wertpapierdepot, das sich (auch) auf Verpflichtungen des B.E., des J.E. und einer weiteren Gesellschafterin der GmbH in Höhe von jeweils 145.000 DM erstreckte. Aus diesem Pfandrecht befriedigte sich die Sparkasse K. Hintergrund war das Entstehen der Gesellschafter der GmbH für einen Überziehungskredit der GmbH aufgrund einer Bürgschaft aller Gesellschafter gegenüber der Sparkasse G aus dem Mai 1995. Die GmbH hatte einen Überziehungskredit bei der Sparkasse G in Anspruch genommen und musste dafür 17 % Zinsen zahlen. Um diesen (zu teuren) Kredit abzulösen, sollte jeder der Gesellschafter 145.000 DM an die Sparkasse G zahlen. In Höhe der zu zahlenden Beträge (also in Höhe von jeweils 145.000 DM) nahmen die Gesellschafter Darlehen bei der Sparkasse K auf. Die Sparkasse K verlangte und erhielt in Form des Pfandrechts am Wertpapierdepot vom Kläger Sicherheiten auch zu Gunsten der Darlehen der anderen Gesellschafter.
- 5 Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte als Aufgabeverlust i.S. des § 17 EStG neben dem Verlust des Stammkapitals von 50.000 DM --hier nicht mehr streitige-- Aufwendungen für in den Jahren 1998 und 1999 gewährte Gesellschafterdarlehen in Höhe von 149.665 DM (insgesamt also 199.665 DM) an und stellte dementsprechend im (hier angefochtenen) Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember des Streitjahres --nach Vornahme des Verlustausgleichs-- für Einkünfte aus Gewerbebetrieb einen Verlustvortrag in Höhe von 68.936 DM fest.
- 6 Die Klage war zum Teil erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) berücksichtigte --statt wie das FA 199.665 DM-- insgesamt 384.267 DM (eigentlich müssten es richtig 384.257 DM sein) als Anschaffungskosten i.S. des § 17 EStG. Es handelt sich dabei neben dem Verlust des Stammkapitals um Aufwendungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen nach der Kapitalkontenentwicklung von insgesamt 189.257 DM sowie die im März 2000 vom Kläger gezahlten 145.000 DM.
- 7 Zur Begründung führte das FG in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 859 veröffentlichten Urteil aus:
- 8 Der Verlust des Darlehens von 400.000 DM könne nicht zu Anschaffungskosten führen, weil es nicht in der Krise der GmbH hingegeben wurde, es sich dabei nicht um ein krisenbestimmtes Darlehen oder um ein Finanzplandarlehen handele. Die GmbH habe sich im Februar 1995 noch nicht in der Krise befunden. Das Darlehen sei bei seiner Hingabe nicht krisenbestimmt gewesen. Eine Rangrücktrittserklärung zu Gunsten der GmbH sei erst im Dezember 1998 abgegeben worden, als das Darlehen keinerlei Wert mehr gehabt habe. Es sei auch nicht als Finanzplandarlehen wie Eigenkapital zu behandeln. Der Kläger habe das Darlehen gewährt, um durch die Nutzungsüberlassung Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erzielen und nicht, um der GmbH Eigenkapital zur Verfügung zu stellen. Im Übrigen seien dem Kläger zumindest teilweise keine Aufwendungen entstanden, weil er Leistungen der Bürgen empfangen habe.
- 9 Aufwendungen des Klägers im Zusammenhang mit der Verpfändung seines Wertpapierdepots zu Gunsten von Darlehen seiner Mitgesellschafter seien keine nachträglichen Anschaffungskosten. Zwar habe dieses Pfandrecht Darlehen der Sparkasse K an die Gesellschafter ermöglicht, so dass diese der GmbH hätten Darlehen gewähren können. Diese wirtschaftliche Verknüpfung reiche indes nicht aus, um zivilrechtlich Eigenkapitalersatzrecht anzunehmen. Überdies habe der Darlehensaufwand der Mitgesellschafter bei ihnen bereits zu nachträglichen Anschaffungskosten geführt. Auch bestehe kein Aufwendungsersatzanspruch gegenüber der GmbH. Es habe nicht dem Interesse der GmbH entsprochen, vom Kläger in Anspruch genommen werden zu können.
- 10 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, die er auf Verletzung des § 17 EStG stützt.
- 11 1. Hinsichtlich des Darlehens von 400.000 DM sei zu berücksichtigen, dass schon zum 31. Dezember 1994 negatives Eigenkapital in nicht unbeträchtlicher Höhe vorhanden gewesen sei. Das Darlehen sei zeitgleich mit der Erhöhung des Stammkapitals gewährt worden. Es handele sich deshalb um ein Maßnahmebündel, das nicht zum Nachteil des Klägers aufgeteilt werden dürfe, sondern als Ganzes zu bewerten sei. Das Darlehen sei zum einen in der Krise gewährt worden und zum anderen habe es sich um ein Finanzplandarlehen gehandelt.
- 12 2. Durch seine Sicherheitsleistung (Pfandrecht zu Gunsten der Sparkasse K) habe der Kläger seine Mitgesellschafter in die Lage versetzt, ihrerseits der GmbH ein Darlehen zu gewähren. Damit habe er die Refinanzierung der Gesellschaft gesichert, so dass die Sicherung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen sei. Die Sicherheit wurde in der Krise gegeben. Es handele sich nicht um Drittaufwand. Der Kläger habe einen Aufwendungsersatzanspruch gegenüber der GmbH gehabt.

- 13** Der Kläger beantragt sinngemäß,  
das angefochtene Urteil aufzuheben und im Rahmen der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2001 den Verlustvortrag unter Berücksichtigung von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 1.219.267 DM festzustellen.
- 14** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 15** Das FA ist der Ansicht, das Darlehen von 400.000 DM sei nicht in der Krise gewährt worden.
- 16** Im Rahmen der Anschlussrevision meint das FA, das FG habe zu Unrecht 145.000 DM als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt. Es handele sich nicht um ein Darlehen, das in der Krise (hier unstrittig im Jahr 2000) der GmbH gewährt worden sei, sondern um eine Zahlung auf die Bürgschaft der Sparkasse G, die selbst nicht eigenkapitalersetzend gewesen sei.
- 17** Das FA beantragt im Wege der Anschlussrevision,  
das FG-Urteil insoweit aufzuheben, als bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Auflösungsverlust in Höhe von 145.000 DM anerkannt worden ist.
- 18** Der Kläger beantragt sinngemäß,  
die Anschlussrevision zurückzuweisen.
- 19** Ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung sollten die Aufwendungen unstrittig berücksichtigt werden.

## Entscheidungsgründe

- 20** II. Die Revision des Klägers ist als unbegründet nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Hingegen ist die Anschlussrevision des FA begründet. Das angefochtene Urteil ist nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 21** A. Revision des Klägers
- 22** Die Revision des Klägers ist unbegründet. Zutreffend hat das FG den Verlust des Darlehens von 400.000 DM sowie die Aufwendungen des Klägers aufgrund der Verpfändung seines Wertpapierdepots zu Gunsten von Darlehen seiner Mitgesellschafter nicht als nachträgliche Anschaffungskosten bei seiner Beteiligung an der GmbH beurteilt.
- 23** 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 den 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) soweit 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, m.w.N.).
- 24** 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 funktionellem Eigenkapital werden Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft (§ 32a des Gesetzes betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in der Fassung des Streitjahres --GmbHG a.F.--) ein Darlehen gewährt (§ 32a Abs. 1 GmbHG a.F.), eine Bürgschaft übernimmt, eine Sicherheit bestellt (§ 32a Abs. 2 GmbHG a.F.) oder eine andere Rechtshandlung i.S. des § 32a Abs. 3 Satz 1 GmbHG a.F. unternimmt und diese Finanzierungsmaßnahmen eigenkapitalersetzenden Charakter haben. Maßgebend dafür

ist, ob ein Gesellschafter der Gesellschaft in einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft), stattdessen ein Darlehen gewährt oder eine dem Darlehen wirtschaftlich entsprechend andere Rechtshandlung ausführt, § 32a Abs. 1 und 3 GmbHG a.F. (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 4. März 2008 IX R 78/06, BFHE 220, 446, BStBl II 2008, 575, und vom 4. März 2008 IX R 80/06, BFHE 220, 451, BStBl II 2008, 577, jeweils m.w.N.).

- 25** Ob die Gesellschaft in eine Krise geraten ist, hat das FG aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls als Tatfrage (§ 118 Abs. 2 FGO) zu entscheiden (BFH-Urteil vom 9. Oktober 2008 IX R 60/05, BFH/NV 2009, 896).
- 26** 2. Nach diesen Maßstäben hat das FG das im Februar 1995 hingegebene Darlehen zutreffend nicht als funktionelles Eigenkapital beurteilt, dessen Verlust als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung den Auflösungsverlust erhöhen würde.
- 27** a) Bei diesem Darlehen handelt es sich nicht um ein solches, das in der Krise der Gesellschaft hingegeben worden ist. Nach den für das Revisionsverfahren bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) war die GmbH im Zeitpunkt der Darlehensgewährung im Februar 1995 noch nicht in der Krise. Gegen diese Feststellung sind Revisionsgründe nicht vorgebracht. Der Kläger stützt seine Revision nur auf die Verletzung materiellen Rechts. Wenn er darlegt, das FG hätte das Maßnahmenbündel aus Darlehensgewährung und zeitgleich vorgenommener Kapitalerhöhung zusammen würdigen müssen, weil nur durch die Kapitalerhöhung die Krise habe verhindert werden können, so macht er keinen Rechtsfehler im Sinne von in sich widersprüchlichen, gegen die Denkgesetze verstoßenden Schlüssen des FG geltend. Unabhängig davon, inwieweit man den Zusammenhang der Maßnahmen als krisenbestimmtes oder als Darlehen im "Finanzplan" werten muss (siehe unter b), beeinflusst die Kapitalerhöhung selbstredend den Überschuldungsgrad der GmbH und damit den Eintritt der Krise. Wenn der Gesellschafter nach Zuführung von Eigenkapital, zu der er nach den Wertungen des § 32a GmbHG a.F. verpflichtet gewesen sein mag, ein Darlehen hingibt, so ist dieses Darlehen nicht notwendigerweise als eigenkapitalersetzend zu werten. Das FG unternimmt also keinen Subsumtionsfehler, wenn es das Darlehen für sich daraufhin untersucht, ob es in der Krise der Gesellschaft gewährt wurde. Wenn der Kläger einwendet, das Darlehen wäre aber eigenkapitalersetzend gewesen, wenn er sich --ohne das Kapital zu erhöhen-- darauf beschränkt hätte, nur ein Darlehen zu geben, so sagt diese bloß hypothetische Betrachtung nichts aus zu dem hier gegebenen realen Fall, in dem der Gesellschafter ein Darlehen gewährt, nachdem zuvor --z.B. um eine Krise zu vermeiden-- das Kapital der Gesellschaft erhöht worden ist. Im Gegenteil wird der Gesellschafter, der der Gesellschaft --statt nur ein Darlehen zu geben-- zunächst Eigenkapital zuführt, um eine Krise zu vermeiden, seiner aus § 32a GmbHG a.F. entspringenden Finanzierungsverantwortung gerecht. Wenn er darüber hinaus aber --statt Kapital zuzuführen-- der Gesellschaft Geldbeträge als Darlehen zur Verfügung stellt, sind die Voraussetzungen des Kapitalersatzrechts (Krise) für diese freie Finanzierungsentscheidung unter Berücksichtigung des Eigenkapitalstandes nach dessen Erhöhung zu prüfen.
- 28** Unabhängig davon hat das FG seine Würdigung, die GmbH habe sich im Zeitpunkt der Darlehenshingabe nicht in der Krise befunden, nicht lediglich auf den Umstand der Kapitalerhöhung gestützt. Die Vorinstanz hat sich nämlich im Übrigen die Feststellungen des Gutachtens für die Staatsanwaltschaft zu eigen gemacht und daraus geschlossen, die GmbH sei bei Hingabe des Darlehens im Februar 1995 weder überschuldet noch zahlungsunfähig gewesen.
- 29** b) Das FG hat dem Darlehen von 400.000 DM auch zutreffend nicht als krisenbestimmtes Darlehen oder Finanzplandarlehen die Funktion von Eigenkapital zuerkannt.
- 30** Mit dem Ausdruck "krisenbestimmtes Darlehen" wird ebenso wie mit dem Schlagwort "Finanzplandarlehen" im Kern eine Situation bezeichnet, in der die Darlehensgewährung in der Weise in die Finanzplanung der Gesellschaft einbezogen ist, dass die zur Aufnahme der Geschäfte notwendige Kapitalausstattung durch eine Kombination von Eigen- und Fremdfinanzierung erreicht werden soll. Das Darlehen soll seiner Bestimmung nach auch in der Krise der Gesellschaft stengelassen werden; es ist nicht einseitig vom Gesellschafter kündbar (vgl. zum Vorstehenden die BFH-Urteile vom 7. April 2005 IV R 24/03, BFHE 209, 353, BStBl II 2005, 598; vom 23. Juni 2010 I R 37/09, BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895, und vom 13. Juli 1999 VIII R 31/98, BFHE 189, 390, BStBl II 1999, 724; Gschwendtner, Deutsches Steuerrecht 1999, Beihefter zu Heft 32/1999, S. 15 ff.; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 21. Oktober 2010, BStBl I 2010, 832, unter 3.c) und d).
- 31** So verhält es sich im Streitfall nicht. Nach den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden, nicht vom Kläger angegriffenen Feststellungen des FG handelte es sich um ein Darlehen, das vom Kläger nach einer gewissen Frist jederzeit gekündigt werden konnte. Auch die vertraglich ausbedungenen außerordentlichen Kündigungsgründe (wichtige Gründe z.B. bei Zahlungseinstellung, Insolvenz) lassen neben den üblichen Sicherheiten

(Grundpfandrechte, Bürgschaften) und der attraktiven Verzinsung die Würdigung des FG, es handele sich nicht um ein Darlehen, das seiner Funktion nach Eigenkapital darstelle, als revisionsrechtlich jedenfalls möglich erscheinen. Die erst im Dezember 1998 abgegebene Rangrücktrittserklärung vermag wegen der schon eingetretenen Krise (und wegen der vom FG festgestellten Wertlosigkeit des Darlehens zu diesem Zeitpunkt) an dieser Würdigung nichts zu ändern.

- 32** c) Entgegen der Revisionsbegründung ist unerheblich, ob der Kläger das Darlehen im Zusammenhang mit der Übernahme von Gesellschaftsanteilen hingegeben hatte. Auf das sog. Sanierungsprivileg, also auf die Freistellung des Darlehens eines Sanierungsgesellschafters von den Beschränkungen des § 32a GmbHG a.F. und seiner Funktion als Eigenkapital, kommt es im Zusammenhang mit § 17 Abs. 2 EStG nur dann an, wenn das Darlehen --anders als im Streitfall-- in der Krise gegeben worden war (siehe § 32a Abs. 2 Satz 3 GmbHG a.F. und dazu das BFH-Urteil vom 19. August 2008 IX R 63/05, BFHE 222, 474, BStBl II 2009, 5).
- 33** d) Liegen mithin die Voraussetzungen für eine kapitalersetzende Finanzierungshilfe bei dem Darlehen von 400.000 DM nicht vor, kann unerörtert bleiben, ob und inwieweit durch die Inanspruchnahme der Mitgesellschafter aus der Bürgschaft überhaupt noch Aufwand des Klägers verblieben ist.
- 34** 3. Das FG hat zutreffend auch den Aufwand des Klägers aufgrund der Inanspruchnahme der Sparkasse K aus der Verpfändung seines Wertpapierdepots zu Gunsten von Darlehen seiner Mitgesellschafter nicht als nachträgliche Anschaffungskosten behandelt.
- 35** a) Da die Finanzierungshilfe nicht der GmbH gegeben wurde, kommt für die Qualifizierung als funktionelles Eigenkapital nur eine Rechtshandlung des Klägers gemäß § 32a Abs. 3 Satz 1 GmbHG a.F. in Betracht, die wirtschaftlich einer Darlehensgewährung entsprechen muss. Diese Voraussetzungen hat der BFH in einem Fall bejaht, in dem sich ein qualifiziert an einer GmbH beteiligter Gesellschafter zu Gunsten eines Dritten verbürgt hatte, um zu ermöglichen, dass dieser mit der GmbH ein für sie günstiges Geschäft abschließt. Der BFH hatte eine einem Darlehen wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlung darin gesehen, dass der Gesellschafter nach seiner Inanspruchnahme aus der Bürgschaft einen Aufwendungsersatzanspruch gegen die GmbH nicht geltend macht und in der Liquidation endgültig mit ihm ausfällt (so das BFH-Urteil in BFHE 220, 451, BStBl II 2008, 577).
- 36** b) So verhält es sich im Streitfall nicht. Zwar mag die Verpfändung des Wertpapierdepots vordergründig im Interesse der GmbH gewesen sein, um zu ermöglichen, dass die Mitgesellschafter in die Lage geraten, durch Darlehensaufnahme den Überziehungskredit der GmbH zurückzuführen. Diese Betrachtung greift indes zu kurz.
- 37** Der Kläger hatte der darlehensgewährenden Sparkasse K ein Pfandrecht an seinem Wertpapierdepot eingeräumt. Aus diesem Pfandrecht ist er von der Sparkasse K in Anspruch genommen worden. Deshalb sind die Forderungen der Sparkasse K aus den Darlehensverträgen mit den Mitgesellschaftern nach § 1225 i.V.m. § 774 BGB auf ihn übergegangen. Auch wenn er sich bei den Mitgesellschaftern nicht hat befriedigen können, hat er nicht ohne Weiteres einen Aufwendungsersatzanspruch gegenüber der GmbH. Ein solcher Anspruch entstand nicht gesellschaftsrechtlich und entgegen der Revision auch nicht nach den (subsidiär) geltenden Regelungen über eine Geschäftsführung ohne Auftrag. Denn die Geschäftsführung (also die Sicherung der Darlehensansprüche der Sparkasse K gegenüber den Mitgesellschaftern) entsprach nicht dem (nach § 679 BGB nicht unbeachtlichen) Willen der GmbH (§ 677 BGB). Vielmehr handelte der Kläger allein im Interesse seiner Mitgesellschafter.
- 38** Dies ergeben folgende Erwägungen, die letztlich auch das FG gesehen hat: Die Mitgesellschafter wie auch der Kläger haben Darlehen bei der Sparkasse K aufgenommen, um damit einen Kredit der GmbH gegenüber der Sparkasse G zurückzuführen. Dies taten sie als Bürgen für die GmbH gegenüber der Sparkasse G. Sie gaben nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt der GmbH also nicht, wie die Revisionsbegründung ausführt, ein Darlehen. Mit der Ablösung des Überziehungskredits erwarben sie nach § 774 BGB den Anspruch der Sparkasse G gegen die GmbH. Zahlt nun die GmbH auf diese Forderung der Gesellschafter aus übergeleitetem Recht, hätte sie den Anspruch erfüllt. Ob die Gesellschafter ihrerseits den Kredit bei der Sparkasse K zurückführen, berührt das Interesse der GmbH nicht mehr. Zahlen also --wie im Streitfall-- die Mitgesellschafter nicht und muss ein anderer Gesellschafter --hier der Kläger-- aufgrund der von ihm gegebenen Sicherheit dafür einstehen, steht ihm kein Aufwendungsersatzanspruch nach § 683 BGB gegenüber der GmbH zu. Der Kläger muss vielmehr sein Vertrauen dort suchen, wo er es gelassen hat. Hat --wie im Streitfall-- die GmbH die Forderungen der Mitgesellschafter nicht befriedigt, hat aber der Kläger als Pfandschuldner allein den Kredit gegenüber der Sparkasse K zurückgeführt, ist nicht das Bürgschaftsverhältnis der Gesellschafter gegenüber der Sparkasse G betroffen, die ja durch die Hingabe der Darlehensbeträge befriedigt wurde. Betroffen ist lediglich das Rechtsverhältnis der Gesellschafter untereinander als Darlehensnehmer gegenüber der Sparkasse K. Hier mögen die Mitgesellschafter



dem Kläger gegenüber verpflichtet sein, die auf sie nach § 774 BGB übergegangenen Ansprüche gegen die GmbH auf den Kläger zu übertragen, wenn sie den Kläger aus dem auf ihn übergegangenen Rückzahlungsanspruch aus dem Darlehen der Sparkasse K nicht befriedigen können. Ob sich diese Verpflichtung aus § 285 BGB oder einer ergänzenden Vertragsauslegung ergibt, oder ob der Kläger --ohne einen entsprechenden Anspruch zu haben-- in den Anspruch der Mitgesellschafter vollstrecken muss, mag hier dahinstehen. Denn jedenfalls kann der Kläger nur auf diesem Weg einen Anspruch gegenüber der GmbH geltend machen.

- 39** Schuldete die GmbH neben ihrer Rechtsstellung als Hauptschuldnerin gegenüber der Sparkasse G dem Kläger den Ersatz von Aufwendungen nach § 683 BGB, weil dieser für die Refinanzierung der Mitgesellschafter einzustehen hat, würde sie zusätzlich das Insolvenzrisiko ihrer Gesellschafter tragen, was ihrem Interesse nicht entspricht.
- 40** B. Anschlussrevision des FA
- 41** Die Anschlussrevision des FA ist begründet und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG.
- 42** Indem das FG das von ihm als unstreitig gekennzeichnete Darlehen des Klägers gegenüber der GmbH von 145.000 DM als nachträgliche Anschaffungskosten bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb berücksichtigt, hat es § 17 Abs. 1 und Abs. 4 EStG verletzt.
- 43** 1. Wenn die Anschlussrevisionserwiderung ausführt, diese Aufwendungen seien nach dem Protokoll der mündlichen Verhandlung "unstreitig" (auch das FG verwendet diesen Ausdruck), so ist darin keine tatsächliche Verständigung zu sehen, etwa derart, dass jedenfalls ein Aufwand des Klägers in Höhe von 384.267 DM unter Einschluss der 145.000 DM als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen wäre.
- 44** Im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung legen die Beteiligten hinsichtlich bestimmter Sachverhalte, deren Klärung schwierig, aber zur Festsetzung der Steuer notwendig ist, den möglichst zutreffenden Besteuerungssachverhalt i.S. des § 88 der Abgabenordnung einvernehmlich fest. Vergleiche über Steueransprüche sind demgegenüber wegen der Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht möglich (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28. Juni 2001 IV R 40/00, BFHE 196, 87, BStBl II 2001, 714, und vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BFHE 181, 103, BStBl II 1996, 625, jeweils m.w.N.).
- 45** Es mag im Streitfall offenbleiben, ob die "unstreitig" zu berücksichtigenden Beträge nicht schon den Steueranspruch selbst betreffen. Jedenfalls ergibt sich aus dem angefochtenen Urteil nicht, dass die Beteiligten sich auf einen Besteuerungssachverhalt festgelegt hätten. Wie das FA zutreffend in seiner Anschlussrevisionsbegründung hervorhebt, sind die entsprechenden Feststellungen in sich widersprüchlich. Einerseits gibt das FG im Tatbestand seines Urteils den sich auch aus den Akten zu erschließende Sachverhalt wieder, der Kläger habe ein Darlehen von der Sparkasse K erhalten und es dazu verwendet, den Kredit der GmbH bei der Sparkasse G, für den sich alle Gesellschafter verbürgt haben, zurückzuführen. Andererseits spricht das FG in den Entscheidungsgründen davon, es handele sich um ein Darlehen zu Gunsten der GmbH. Dies mag das Ergebnis einer Rechtsanwendung sein, jedenfalls keinesfalls kein Sachverhaltselement als Gegenstand einer tatsächlichen Verständigung.
- 46** 2. Das Urteil der Vorinstanz ist aufzuheben, weil seine Auffassung, es handele sich bei dem Aufwand des Klägers in Höhe von 145.000 DM um ein als Darlehen gegenüber der GmbH zu berücksichtigende nachträgliche Anschaffungskosten, keine tatsächliche und rechtliche Grundlage hat und deshalb § 17 Abs. 1 und Abs. 4 EStG verletzt.
- 47** a) Nach dem vom FG im Tatbestand festgestellten Sachverhalt, der mit den von ihm in Bezug genommenen Akten übereinstimmt, handelt es sich tatsächlich um ein Darlehen, das der Kläger ebenso wie seine Mitgesellschafter aufgenommen hatte, um den Überziehungskredit der GmbH gegenüber der Sparkasse G zurückzuführen. Da die Gesellschafter, und damit auch der Kläger, gegenüber der Sparkasse G als Bürgen für die Verbindlichkeiten der GmbH einzustehen hatten, handelt es sich bei dem Anspruch des Klägers gegen die GmbH nicht um einen eigenen Anspruch aus einem Darlehensverhältnis des Klägers mit der GmbH nach § 488 Abs. 1 Satz 2 BGB, sondern um den nach § 774 BGB auf ihn übergegangenen Anspruch der Sparkasse G gegen die GmbH nach § 488 Abs. 1 Satz 2 BGB.
- 48** b) Für die Frage, ob der Ausfall des Klägers mit dieser Forderung dem Eigenkapitalersatzrecht unterliegt und damit zu nachträglichen Anschaffungskosten gehört, kommt es deshalb darauf an, ob der Kläger die Bürgschaft bereits in

der Krise übernommen hatte oder sie auch für den Fall der Krise bestimmt war (vgl. dazu BFH-Urteile vom 22. April 2008 IX R 75/06, BFH/NV 2008, 1994, und vom 26. November 2008 IX R 102/07, BFH/NV 2009, 737, m.w.N.).

- 49** c) Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob sich die GmbH zu der Zeit, in der die Gesellschafter, und damit auch der Kläger, gegenüber der Sparkasse G die Bürgschaft übernommen hatten, in der Krise befand.
- 50** Diese Feststellungen wird das FG in einer erneuten Verhandlung und Entscheidung nachzuholen haben.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)