

Urteil vom 16. Juni 2015, IX R 30/14

Realisierung eines Veräußerungsverlusts - Änderung eines Steuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO

BFH IX. Senat

AO § 173 Abs 1 Nr 2, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 4, GmbHG § 32a

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 28. Juli 2014, Az: 3 K 77/10

Leitsätze

Der Änderung eines bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO wegen eines rückwirkenden Ereignisses steht nicht entgegen, dass der Sachverhalt, auf den sich das Ereignis auswirkt (hier: Veräußerung einer qualifizierten Beteiligung, Entstehung nachträglicher Anschaffungskosten) im Ausgangsbescheid nicht berücksichtigt war .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 29. Juli 2014 3 K 77/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) im Rahmen der steuerlichen Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erwarb am 11. Dezember 1998 sämtliche Anteile an der A GmbH (GmbH) zu einem Preis von 30.000 DM. Im Juni 2002 schloss die GmbH einen Kaufvertrag über ein Grundstück mitsamt aufstehendem Gebäude für zunächst 455.000 €. In zeitlichem Zusammenhang mit dem Kaufvertrag gewährte die Klägerin der GmbH Darlehen über insgesamt 340.000 €. Die Gesamtsumme setzte sich aus drei, in gesonderten Verträgen gewährten Darlehen in Höhe von 20.000 €, 190.000 € und 130.000 € zusammen. Als Sicherheit war u.a. die Einräumung einer nachrangigen Grundschuld an dem Grundstück vereinbart. Der Klägerin wurde anschließend eine auf dem Grundstück lastende Grundschuld über 195.000 € bestellt und im Rang nach einer Grundschuld der Sparkasse E (Sparkasse) in Höhe von 250.000 € im Grundbuch eingetragen.
- 3 Am 2. September 2003 veräußerte die Klägerin ihre Anteile an ihren Vater für 15.338,76 € (= 30.000 DM). In ihrer am 27. Februar 2004 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2003 erklärte die Klägerin keine Einkünfte aus § 17 EStG.
- 4 Da die GmbH bereits seit dem Jahr 2003 Auftragsrückgänge zu verzeichnen hatte, stellte sie Mitte 2004 den Geschäftsbetrieb ein und konnte ihre Verbindlichkeiten nicht mehr bedienen. Ein im Juni 2004 gestellter Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens wurde im November 2004 mangels Masse abgewiesen. Von den Darlehen der Klägerin waren zu diesem Zeitpunkt noch 298.351 € offen.
- 5 Die Klägerin betrieb in der Folgezeit aus der eingetragenen Grundschuld die Zwangsversteigerung des Grundstücks. Dabei wurde am 2. Dezember 2008 ein Versteigerungserlös in Höhe von 206.000 € erzielt. Davon erhielt die

Klägerin aufgrund der vorrangigen Besicherung durch die Sparkasse keinen Anteil.

- 6** Am 28. Dezember 2005 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen erstmaligen Einkommensteuerbescheid 2003, in dem die Steuer auf 0 € festgesetzt wurde. Zugleich erließ das FA einen Bescheid auf den 31. Dezember 2003 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer, in dem der verbleibende Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 EStG mit 4.064 € festgestellt wurde. Einkünfte i.S. des § 17 EStG wurden erklärungsgemäß nicht erfasst.
- 7** Die Klägerin beantragte am 30. September 2008, ihren Darlehensausfall sowie Kosten der Rechtsverfolgung in Bezug auf die Zwangsversteigerung in Höhe von insgesamt 314.207 € als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen eines Veräußerungsverlusts bei § 17 EStG bei der Veranlagung 2003 zu berücksichtigen. Erst nach Abweisung des Insolvenzantrags habe der endgültige Ausfall des Darlehens festgestanden. Damit liege ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vor.
- 8** Das FA lehnte den Antrag der Klägerin mit Bescheid vom 10. September 2009 ab. Das gegen die Ablehnung angestrebte Einspruchsverfahren blieb ebenso wie die nachfolgende Klage erfolglos.
- 9** Mit seiner in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 52 veröffentlichten Entscheidung führte das Finanzgericht (FG) aus: Zwar könnten --wenn es sich bei dem der GmbH gewährten Darlehen um ein kapitalersetzendes Darlehen handle-- aufgrund der Darlehensverluste nachträgliche Anschaffungskosten i.S. des § 17 EStG entstanden sein. Dies könne jedoch offenbleiben. Einer Berücksichtigung der Verluste stehe entgegen, dass der bestandskräftige Verlustfeststellungsbescheid 2003 vom 28. Dezember 2005 mangels einschlägiger Änderungsvorschriften nicht mehr geändert werden könne. Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO scheidet aus. Bei Erlass des Bescheids für 2003 sei der Darlehensverlust der Klägerin bereits insoweit realisiert, als das Darlehen nicht besichert gewesen sei. Denn zu diesem Zeitpunkt sei mit einer Rückzahlung des Darlehens nicht mehr zu rechnen gewesen. Nachträgliche Anschaffungskosten hätten daher zumindest in Höhe von (298.351 € ./ 195.000 € =) 103.351 € berücksichtigt werden können. Zu diesen bei Bescheiderlass berücksichtigungsfähigen nachträglichen Aufwendungen zählten zudem die Rechtsanwalts- und Prozesskosten hinsichtlich der Durchsetzung des Grundpfandrechts, soweit sie vor dem 28. Dezember 2005 entstanden seien. Einer Berücksichtigung dieser Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO stehe entgegen, dass die Klägerin ein grobes Verschulden daran treffe, dass diese Tatsachen erst nachträglich im Mai 2006 bekannt geworden seien. Denn die mit dem (ungesicherten) Darlehen verbundenen Aufwendungen seien erst ab Mai 2006 gegenüber dem FA geltend gemacht worden. Hinsichtlich des besicherten Darlehensteils und der sonstigen Kosten, soweit diese erst nach Bescheiderlass entstanden seien, komme eine Änderung nicht in Betracht, weil die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht vorlägen. Da die Anteilsveräußerung in der Steuererklärung für das Jahr 2003 nicht mitgeteilt worden sei, mangle es an einem rückwirkenden Ereignis. Denn die Veräußerung der wesentlichen Beteiligung sei dem FA bei Erlass der Bescheide nicht bekannt gewesen und habe damit der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden können. Sei der Sachverhalt in seiner ursprünglichen Gestalt steuerlich nicht erfasst, komme eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht in Betracht.
- 10** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.
- 11** Die Klägerin beantragt, das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 29. Juli 2014 3 K 77/10 aufzuheben, der Klage stattzugeben und das FA zu verpflichten, unter Aufhebung der Ablehnungsentscheidung vom 10. September 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Mai 2010 den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer vom 28. Dezember 2005 dahingehend zu ändern, dass zusätzliche negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 314.208 € festgestellt werden.
- 12** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13** Das FA trägt vor, für die Beurteilung der verfahrensrechtlichen Änderungsvoraussetzungen sei zu unterscheiden zwischen den Tatsachen, die vor dem Erlass des streitigen Verlustfeststellungsbescheids entstanden und dann nachträglich bekannt geworden seien und den Vorgängen, die erst nachträglich entstanden seien. Die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO lägen nicht vor. Im Zeitpunkt des Bescheiderlasses habe in Höhe des unbesicherten Teils des Darlehens ein Teil des Darlehensausfalls schon vorgelegen und hätte einbezogen werden müssen. Insoweit seien der Klägerin lediglich Tatsachen nachträglich bekannt geworden. Allerdings treffe die Klägerin ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden. Auch die Voraussetzungen

für eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO lägen nicht vor. Diese scheide aus, wenn der Sachverhalt in seiner ursprünglichen Gestalt steuerlich nicht erfasst gewesen sei. Da hier der Ausgangssachverhalt in Gestalt des bei Bescheiderlass feststehenden Veräußerungsverlusts nicht erfasst worden sei, könnten die 2008 infolge des endgültigen Darlehensausfalls hinsichtlich des besicherten Teils entstandenen Aufwendungen nicht berücksichtigt werden. Dies sei nur möglich, wenn bereits in Höhe des bei Bescheiderlass feststehenden Auflösungsverlusts entsprechende Angaben der Klägerin erfolgt seien.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** Soweit das FG hinsichtlich des unbesicherten und bereits in 2003 ausgefallenen Darlehensanteils und der bis zum 28. Dezember 2005 angefallenen und der Klägerin bekannten Kosten der Rechtsverfolgung eine Änderung des Bescheids abgelehnt hat, ist seine Entscheidung revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (1.). Unzutreffend hat das FG allerdings die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO verneint und damit diese Norm verletzt, soweit es hinsichtlich des in 2008 endgültig ausgefallenen Darlehensbetrags sowie der nach dem 28. Dezember 2005 entstandenen Kosten der Rechtsverfolgung das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses verneint hat (2.).
- 16** 1. Soweit das FG auf der Grundlage der von ihm getroffenen tatsächlichen Feststellungen hinsichtlich des ausgefallenen unbesicherten Darlehensbetrags und der bis zum 28. Dezember 2005 angefallenen Kosten der Rechtsverfolgung eine Änderung des Bescheids über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2003 abgelehnt hat, lässt seine Entscheidung im Hinblick auf die von der Klägerin gerügte Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO keine Rechtsfehler erkennen.
- 17** a) Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO ist ein Feststellungsbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Das Ereignis muss nachträglich eintreten, weil nur in diesem Fall die Notwendigkeit besteht, die Bestandskraft zu durchbrechen. Konnte das Ereignis bei Erlass des betreffenden Bescheids bereits berücksichtigt werden, greift die Vorschrift nicht ein (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Februar 2009 IX R 95/07, BFH/NV 2009, 1393, m.w.N.). Ob dem Ereignis eine rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, bestimmt sich nach dem einschlägigen materiellen Recht (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Urteile vom 28. Oktober 2009 IX R 17/09, BFHE 227, 349, BStBl II 2010, 539, unter II.2.a, und vom 20. November 2012 IX R 34/12, BFHE 240, 8, BStBl II 2013, 378, unter II.1., jeweils m.w.N.).
- 18** Nach § 17 Abs. 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Veräußerungsgewinn i.S. von § 17 Abs. 1 EStG ist gemäß Abs. 2 Satz 1 der Vorschrift der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Veräußerungspreis im Sinne der genannten Vorschrift ist der Wert der Gegenleistung, die der Veräußerer durch Abschluss des dinglichen Veräußerungsgeschäfts am maßgebenden Stichtag erlangt. 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 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung a.F.) und diese Finanzierungsmaßnahme eigenkapitalersetzenden Charakter hat (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 22. Juli 2008 IX R 79/06, BFHE 222, 464, BStBl II 2009, 227, unter II.1.b aa, und vom 7. Dezember 2010 IX R 16/10, BFH/NV 2011, 778, m.w.N., und vom 20. August 2013 IX R 43/12, BFH/NV 2013, 1783, unter II.1. und II.2.).

- 19** Wie der BFH wiederholt entschieden hat, ist die Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG nicht nach dem Zuflussprinzip des § 11 EStG, sondern nach einer Stichtagsbewertung auf den Zeitpunkt der Entstehung des Gewinns oder Verlusts vorzunehmen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 1. Juli 2003 VIII R 71/02, BFH/NV 2003, 1398, unter 2.a; in BFHE 240, 8, BStBl II 2013, 378, unter II.3.a, und vom 1. Juli 2014 IX R 47/13, BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786, unter II.1.a). Daran ändert nichts, dass nach Veräußerung einer Beteiligung noch Aufwendungen anfallen können, die nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung i.S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG darstellen. Das kann, wie der Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 222, 464, BStBl II 2009, 227, unter II.1.a entschieden hat, insoweit der Fall sein, als ein Kapitalgesellschafter der Gesellschaft ein eigenkapitalersetzendes Darlehen gegeben hat und mit diesem nach der Veräußerung oder Auflösung der Gesellschaft ausfällt (vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 1398). Solche nachträglichen Anschaffungskosten sind bei der Ermittlung des Gewinns nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG im Zeitpunkt der Veräußerung zu berücksichtigen. Es handelt sich dann um ein nachträgliches Ereignis, das die Höhe des Veräußerungs- oder Auflösungsgewinns beeinflusst und auf den Zeitpunkt der Veräußerung oder Auflösung zurückzubeziehen ist. Das Ereignis beeinflusst die Steuerschuld des Jahres der Veräußerung oder Auflösung und ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu berücksichtigen (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt BFH-Urteil in BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786, unter II.1.c; vgl. auch H 17 (5) "Rückbeziehung von Anschaffungskosten" des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2014; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 175 AO Rz 34).
- 20** b) Daran gemessen mangelt es hinsichtlich des unbesicherten Darlehensbetrags und der bis zum 28. Dezember 2005 angefallenen und der Klägerin bekannt gewordenen Rechtsverfolgungskosten an einem rückwirkenden Ereignis. Denn auf der Grundlage der vom FG getroffenen und nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen tatsächlichen Feststellungen war der Darlehensbetrag in Höhe der nicht besicherten Summe bereits im Jahr 2003 und damit bereits vor Erlass des erstmaligen Verlustfeststellungsbescheids uneinbringlich geworden. Gleiches gilt für die bis zum Erlass des Bescheides am 28. Dezember 2005 angefallenen Rechtsanwalts- und Gerichtskosten. An einem rückwirkenden Ereignis fehlt es, wenn das FA erst nachträglich Kenntnis von einem bereits gegebenen Sachverhalt erlangt.
- 21** 2. Unzutreffend hat das FG die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO verneint und damit diese Norm verletzt, soweit es hinsichtlich des in 2008 endgültig ausgefallenen Darlehensbetrags sowie der nach Bescheiderlass angefallenen Rechtsanwalts- und Gerichtskosten das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses verneint hat. Das FA war vielmehr berechtigt und auch verpflichtet, im angefochtenen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2003 den erst nachträglich eingetretenen Darlehensausfall und die damit zusammenhängenden Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen, sofern es sich um ein eigenkapitalersetzendes Darlehen gehandelt hat.
- 22** a) Soweit das FG auf der Grundlage der von ihm festgestellten Tatsachen die Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ablehnt, weil die Veräußerung der Beteiligung im Veranlagungszeitraum 2003 zunächst nicht erklärt und damit auch nicht der Besteuerung unterworfen worden war (so auch FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 9. Juni 1999 1 K 1144/97, EFG 1999, 878), folgt der Senat dem nicht. Eine Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dahingehend, dass die Norm nur dann Anwendung finden soll, wenn der "Sachverhalt in seiner ursprünglichen Gestalt" bereits steuerlich erfasst ist und eine Änderung eines Veräußerungsgewinns oder -verlusts nach § 17 EStG auf der Grundlage dieser Vorschrift demnach nur erfolgen kann, wenn ein Gewinn oder Verlust bereits in der Einkommensteuererklärung enthalten und nachfolgend im zu ändernden Ausgangsbescheid erfasst ist, lässt sich dem Wortlaut des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht entnehmen (vgl. von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 175 AO Rz 234).
- 23** b) Die Rechtsauffassung des FG deckt sich auch nicht mit der bisherigen Rechtsprechung des BFH, die das Vorliegen nachträglicher Anschaffungskosten und demzufolge die Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gerade nicht von der Berücksichtigung des Veräußerungsvorgangs im Ausgangsbescheid abhängig gemacht hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 464, BStBl II 2009, 227, unter II.1.). Der Rechtsprechung des BFH zu anderen Anwendungsfällen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO lässt sich eine derartige Einschränkung ebenfalls nicht entnehmen (vgl. BFH-Urteile vom 12. Juli 1989 X R 8/84, BFHE 157, 484, BStBl II 1989, 957, und vom 28. Juli 2005 III R 48/03, BFHE 210, 393, BStBl II 2005, 865, unter II.2.a.; vgl. auch den Überblick bei Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 175 AO Rz 33 ff.). Vielmehr findet § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sogar dann Anwendung, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid, in dem der Vorgang zu berücksichtigen ist, überhaupt noch nicht ergangen ist und das rückwirkende Ereignis beim erstmaligen Erlass des Steuer- oder Feststellungsbescheids zu berücksichtigen ist (vgl. BFH-Urteil vom 19. August 2003 VIII R 67/02, BFHE 203, 309, BStBl II 2004, 107, unter 1.a, m.w.N.).

- 24** 3. Das Urteil des FG ist daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat es --aus seiner Sicht folgerichtig-- unterlassen, Feststellungen zu treffen, ob es sich bei dem hingegebenen und erst 2008 endgültig ausgefallenen Darlehensteil um ein eigenkapitalersetzendes Darlehen gehandelt hat. Dies hat es nachzuholen. Dafür ist insbesondere zu prüfen, ob die GmbH im Zeitpunkt der Darlehenshingabe für den ausgereichten und über die Grundsuld zweitrangig abgesicherten Betrag noch vollständig oder nur teilweise kreditwürdig war oder ob die Klägerin im Hinblick auf die zumindest teilweise fehlende Kreditwürdigkeit von vornherein eine (Misch-)Finanzierung der Gesellschaft aus Fremdkapital und Gesellschafterdarlehen beabsichtigt hat. Bejaht das FG den eigenkapitalersetzenden Charakter des im Jahr 2008 ausgefallenen Darlehensteils, reicht die Änderungsbefugnis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nach dem Wortlaut der Vorschrift nur soweit, als der nachträgliche Ausfall nebst den damit zusammenhängenden Kosten als rückwirkendes Ereignis zu berücksichtigen ist. Insoweit ist der Klage dann teilweise stattzugeben. Verneint das FG den eigenkapitalersetzenden Charakter dieses Darlehensteils, ist die Klage insgesamt abzuweisen.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de