
Datum: 20.01.2016
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1699/14 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2016:0120.7K1699.14E.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 7.10.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.5.2014 wird dergestalt geändert, dass der Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG auf 161.478 EUR herabgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist, ob und in welcher Höhe bei der Ermittlung eines Veräußerungsverlustes nach § 17 EStG Gesellschafterdarlehen und verdeckte Einlagen als nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht werden können. 1 2

Die Kläger sind zur Einkommensteuer zusammenveranlagte Ehegatten und waren an der im Jahre 1999 gegründeten A GmbH, die ab 2002 unter dem Namen B GmbH (im Folgenden: B GmbH) firmierte, beteiligt; der Anteil des Klägers betrug bis zum 31.12.2005 75,2 v.H. und der der Klägerin 24,8 v.H. Im Jahre 2000 wurde die Firma C GmbH (im Folgenden: C GmbH) gegründet. Hieran waren der Kläger zu 24,8 v.H. und die Klägerin zu 75,2 v.H. beteiligt. Die C GmbH wurde 2005 auf die B GmbH verschmolzen. Die B GmbH stellte Backwaren her, die sie an die C GmbH lieferte und die von dieser in mehreren Filialen vertrieben wurden. 3

Ausweislich des Gutachtens eines Wirtschaftsprüfungsunternehmens war die B GmbH zum 31.12.2000 mit über 900.000 DM bilanziell überschuldet und in ihrem Bestand gefährdet. 4

Nach einer weiteren Bestätigung desselben Unternehmens vom 20.11.2001 betrug der nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbetrag zum 31.12.2000 über 1 Mio DM.

Mit Vertrag vom 29.8.2001 gewährte der Kläger der B GmbH ein Darlehen in Höhe von 2 Mio DM (1.022.583,76 EUR). Zur Finanzierung des Darlehens war unter dem 24.8.2001 für den Kläger bei der Z-Bank ... , die in regelmäßigen Geschäftsbeziehungen zu der B GmbH stand, ein Konto eingerichtet worden. In dem Darlehensvertrag zwischen dem Kläger und der B GmbH heißt es im Wesentlichen unter § 1 Nr.1) der Kläger habe bei der Z-Bank ein Darlehen aufgenommen und stelle diese Mittel seinerseits der Gesellschaft als Gesellschafterdarlehen zur Verfügung. Die Verzinsung des Darlehens richte sich nach den Geschäftsbedingungen, die für das vom Kläger aufgenommene Darlehen gelten und betrage 6 v.H. (§ 2 Nr.1). Nach § 2 Nr.2 des Vertrages werde der vom Kläger mit der Z-Bank abgeschlossene Vertrag ausdrücklich Vertragsbestandteil auch des Darlehensvertrages zwischen dem Kläger und der GmbH. Gemäß § 3 Nr.1 und § 4 des Vertrages richteten sich die Rückzahlung des Darlehens und die Laufzeit nach den Bedingungen des Darlehensvertrages zwischen dem Kläger und der Z-Bank. Unter § 3 Nr.2 des Vertrages war ein Rangrücktritt vereinbart. Zins- und Tilgungsleistungen sollten in Abkürzung des Zahlungsweges unmittelbar an die Z-Bank erfolgen. Sicherheiten wurden nicht vereinbart. Die Zahlung der Valuta erfolgte von dem Konto des Klägers auf ein Konto der B GmbH. Unter dem 18.1.2002 bestätigte der Kläger den Rangrücktritt seines Rückzahlungsanspruches aus dem Darlehen. 5

Zum Zwecke der Finanzierung einer Verlegung des Betriebes im Jahre 2002 gewährte der Kläger mit Vertrag vom 12.11.2002 der B GmbH ein weiteres Darlehen. In § 1 Nr.1 des Vertrages heißt es, der Kläger habe bei der Z-Bank ... mit Kontovertrag vom 12.11.2002 ein Girokonto mit der Nummer ... eingerichtet. Bis auf weiteres sollten von diesem Konto Investitionsrechnungen der B GmbH gezahlt werden. Insofern stelle der Kläger der B GmbH ein in der Höhe variables Darlehen zur Verfügung. Die Höhe des der B GmbH gewährten Darlehens richte sich nach der jeweiligen Höhe der Inanspruchnahme des Girokontos. Hinsichtlich der Zinsen, Rückzahlungsbedingungen und Laufzeit wurde auf den Kontovertrag zwischen dem Kläger und der Z-Bank Bezug genommen. Zahlungen sollten unmittelbar auf dieses Konto erfolgen (§ 5 des Vertrages). Auf die Gestellung von Sicherheiten wurde nach § 6 des Vertrages verzichtet. 6

Mit Vertrag vom 10.12.2004 zwischen dem Land NRW, der Z-Bank ... einerseits, sowie der B GmbH und der C GmbH andererseits verpflichtete sich das Land als Bürge aus einer bestehenden Ausfallbürgschaft für Forderungen der Z-Bank gegenüber den Gesellschaften zur Zahlung eines Teilbetrages. Bedingung hierfür war u.a., dass die Z-Bank auf die dem Kläger gewährten Kreditmittel verzichtet und dass der Kläger seinerseits auf seine Gesellschafterdarlehen in gleicher Höhe gegenüber der B GmbH verzichtet. Dementsprechend erklärte der Kläger unter dem 9.12.2004 gegenüber der B GmbH seinen Verzicht auf die Forderungen aus den Darlehen in Höhe von insgesamt 1.507.690,76 EUR. Unter dem 10.12.2004 vereinbarten die Z-Bank und der Kläger ebenfalls einen Forderungsverzicht. Die Vereinbarung erfolgte unter der Bedingung, dass der Kläger seine Anteile nicht vor dem 31.12.2024 veräußert, oder dass die B GmbH vor dem 31.12.2024 Gewinnausschüttungen oder Kapitalrückzahlungen vornimmt. In diesen Fällen sollte die Forderung der Z-Bank gegen den Kläger wieder aufleben. Die seit dem 1.7.2004 noch zu berücksichtigenden Zinsen und Gebühren beliefen sich unstreitig auf 45.616,49 EUR. 7

Im Jahre 2005 fand bei der C GmbH, also der Vertriebsgesellschaft, eine Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2002 statt. Nach Tz. 2.2 beschränkte sich der Geschäftsbetrieb der Bfa auf die Erfüllung der Dienstleistungen zum Vertrieb der Backwaren in den einzelnen 8

Verkaufsfilialen, die ihr zum Betrieb von der B GmbH überlassen worden waren. Die Bfa sollte ohne eigenen Gewinn wirtschaften, insbesondere sollten Kosteneinsparungen sich nicht bei der Bfa auswirken, sondern von ihr an die B GmbH weitergegeben werden. Der Prüfer vertrat die Ansicht, es sei bereits zweifelhaft, ob ein fremder Dritter auf Dauer die entsprechenden Vereinbarungen hingenommen hätte. Unstreitig hätte ein fremder Dritter den Vertrieb der Backwaren nur dann übernommen, wenn ihm nach Abzug aller Kosten noch ein angemessener Gewinn verblieben wäre. Nach Auffassung der Betriebsprüfung verbliebe der Bfa ein angemessener Gewinn, wenn auf die Personalkosten der Bfa ein Gewinnzuschlag von 2,5 v.H. erhoben werde. In dieser Höhe ergäben sich verdeckte Gewinnausschüttungen. Die Höhe der so ermittelten verdeckten Gewinnausschüttungen betragen für das Jahr 2000 162.045 DM (82.852 EUR), für 2001 133.838 DM (68.430 EUR) und für 2002 97.654 EUR.

In einer Kontrollmitteilung vom 23.6.2005 führte der Prüfer aus, im Ergebnis habe die Vertriebsgesellschaft C GmbH von der Produktionsgesellschaft B GmbH zu wenig Entgelt für die Dienstleistung der Personalgestellung erhalten. Diese Begünstigung der B GmbH führe zu verdeckten Gewinnausschüttungen bei den Klägern. Nach Abschn. 40 KStR 2004 könne eine ganz oder teilweise unentgeltliche Dienstleistung kein Gegenstand einer verdeckten Einlage sein, so dass den verdeckten Gewinnausschüttungen der C GmbH an die Gesellschafter keine verdeckten Einlagen der Kläger in die B GmbH gegenüber stünden. Die Durchleitung der fiktiven Einnahmen aus den VgA durch die Gesellschafter an die B GmbH seien bei den Gesellschaftern dem Grunde nach als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Auf Grund der gegenteiligen Beteiligungsverhältnisse an der C GmbH (Klägerin 75,2 v.H., Kläger 24,8 v.H.) und der B GmbH (Kläger 75,2 v.H., Klägerin 24,8 v.H.) sei hinsichtlich der Höhe der abziehbaren Werbungskosten die Rechtsprechung des BFH zur Drittaufwandsproblematik zu beachten. Die Berechnungen des Prüfers führten zu Einkünften aus Kapitalvermögen – für die Jahre 2001 und 2002 nach Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens - in folgender Höhe:

9

Jahr	Kläger	Klägerin
2000	17.223,23 DM	133.895,43 DM
2001	0 DM	33.727,18 DM
2002	0 EUR	24.608,81 EUR

10

Für die Jahre 2000 und 2001 unterblieb eine Änderung der Bescheide, da diese bereits festsetzungsverjährt waren. Für das Jahr 2002 wurden mit Bescheid vom 10.10.2008 die Einkünfte aus Kapitalvermögen der Klägerin entsprechend der Kontrollmitteilung geändert.

11

Mit notariellem Vertrag vom 9.7.2009 veräußerte der Kläger seinen Geschäftsanteil an der B GmbH, der damals noch 55,56 v.H. betrug, zu einem Preis von 398.000 EUR. Mit Vereinbarung unter dem 8.7.2009 verpflichtete sich der Kläger zur abschließenden Regelung der Verzichtserklärung vom 10.12.2004 zwischen ihm und der Z-Bank auf Grund der Veräußerung seiner Geschäftsanteile einen Betrag von 55.000 EUR an die Z-Bank zu zahlen.

12

Im Jahre 2009 fand bei der B GmbH eine Betriebsprüfung statt. Unter Tz. 2.5.2 wurde ausgeführt, der Verzicht des Klägers auf sein Gesellschafterdarlehen in Höhe von 1.553.307,25 EUR (1.507.690,76 EUR + 45.616,49 EUR) stelle eine Kapitaleinlage durch den Gesellschafter dar und sei in Höhe eines werthaltigen Teils in Höhe von 500.000 EUR zu

13

berücksichtigen.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2009 ermittelten die Kläger einen Veräußerungsverlust in Höhe von 1.245.270,59 EUR wie folgt:

14

Verkaufserlös Gesellschaftsanteile 55,56 v.H.		398.000 EUR
./. Sicherheitseinbehalt		8.700 EUR
./. Anschaffungskosten		
Gründungskapital	25.000 EUR	
Anteilskauf von Ehefrau	25.000 EUR	
Forderungsverzicht Darlehen vom 10.12.2004	1.507.960,76 EUR	
Kosten für Beratung	15.169,55 EUR	
Verdeckte Einlagen	61.710,28 EUR	1.634.570,59 EUR
		-1.245.270,59 EUR
Verlust 60 v.H. (Teileinkünfteverfahren)		-747.162,35 EUR

15

Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Bescheid vom 7.10.2011 für 2009 setzte der Beklagte die Einkommensteuer auf 0 EUR fest. Er führte aus, bei der Ermittlung des Veräußerungsverlustes aus dem Verkauf der Gesellschaftsanteile an der B GmbH sei der Verlust einer Einlage mit lediglich mit 500.000 EUR entsprechend den Feststellungen in der Betriebsprüfung bei der B GmbH zu berücksichtigen. Ein Forderungsverzicht der Darlehen vom 10.12.2004 in Höhe von 1.507.690,76 EUR könne nicht berücksichtigt werden, da es sich nicht um Darlehen mit eigenkapitalersetzendem Charakter gehandelt habe. Der Veräußerungsverlust wurde wie folgt berechnet:

16

Verkaufserlös Gesellschaftsanteile 55,56 v.H.		398.000 EUR
./. Sicherheitseinbehalt		8.700 EUR
./. Anschaffungskosten		
Gründungskapital	25.000 EUR	
Anteilskauf von Ehefrau	25.000 EUR	
Forderungsverzicht Darlehen vom 10.12.2004	500.000 EUR	

17

Kosten für Beratung	15.169,55 EUR	565.168,55 EUR
		-175.868,55 EUR
Verlust 60 v.H. (Teileinkünfteverfahren)		-105.521,73 EUR

Die Kläger erhoben gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 am 8.11.2011 Einspruch, zu dessen Begründung sie im Wesentlichen die Auffassung vertraten, die B GmbH sei im Zeitpunkt der Darlehenshingaben überschuldet gewesen. Die Z-Bank sei bei der B GmbH in erheblichem Umfang engagiert gewesen, so dass sie aus bankinternen Gründen nicht mehr bereit und in der Lage gewesen sei, weitere Kredite zu vergeben. Das von dem Kläger gewährte Darlehen sei daher krisenbestimmt gewesen. Durch das Darlehen und den vom Kläger erklärten Rangrücktritt sei die Überschuldung zunächst beendet worden. Allerdings habe sich die Z-Bank geweigert, der B GmbH einen Kontokorrentkredit einzuräumen, so dass die Krise auch noch im Jahre 2002 bestanden habe. Zur Finanzierung der Kosten der Verlegung der Produktionsstätte habe der Kläger deshalb ein entsprechendes unbegrenztes Kontokorrentdarlehen eingeräumt, das durch ein ihm gewährtes Darlehen der Z-Bank refinanziert worden sei. Nach der Rechtsprechung der Finanzgerichte komme es für die Berücksichtigung eigenkapitalersetzender Darlehen nicht darauf an, ob das Gesellschafterdarlehen seinerseits durch die Aufnahme von Darlehen seitens des Gesellschafters refinanziert sei. Das Darlehen stamme aus dem Vermögen des Klägers. Die nachträglichen Anschaffungskosten seien mit der Auszahlung des Darlehens entstanden. Die Refinanzierung sei irrelevant. Bei dem Gesellschafterdarlehen und dem Kredit der Z-Bank handle es sich nicht um ein einheitlich zu betrachtendes Vertragswerk. Zur Vermeidung einer Insolvenz hätten der Kläger gegenüber der GmbH und die Z-Bank gegenüber dem Kläger jeweils auf die Rückzahlung der Darlehensforderungen verzichtet. Auch insoweit bestünden erhebliche Unterschiede zwischen den Vertragserklärungen, sodass kein einheitliches Vertragswerk anzunehmen sei.

18

Der Beklagte teilte mit Schreiben vom 11.9.2012 mit, auf Grund der Tatsache, dass weder von der B GmbH noch von dem Kläger Zins- bzw. Tilgungsleistungen erfolgt seien, und da sowohl die Z-Bank dem Kläger gegenüber wie auch der Kläger gegenüber der GmbH auf die Forderungen aus den Darlehen verzichtet hätten, seien dem Kläger keine Aufwendungen und damit auch keine nachträglichen Anschaffungskosten entstanden. Es sei daher beabsichtigt, auch die bisher berücksichtigten 500.000 EUR nicht mehr als Veräußerungsverlust anzuerkennen. In einer vom Beklagten eingeholten Auskunft der Z-Bank teilte diese u.a. mit, das Darlehen aus dem Jahre 2001 sei notwendig gewesen, um weitere Kreditmittel ...beantragen zu können. Das Darlehen an den Kläger sei daher zweckgebunden gewesen. Der Kläger habe das ihm gewährte Darlehen an die B GmbH durchgeleitet. Sein Verzicht auf die Rückzahlung gegenüber der B GmbH sei erforderlich geworden, da er anderenfalls von der B GmbH Zahlungen hätte erhalten können, obwohl ihm gegenüber auf die Forderungen aus den Darlehen verzichtet worden sei. Es sei daher sachgerecht gewesen, die Forderungen insgesamt untergehen zu lassen.

19

Mit Einspruchsentscheidung vom 12.5.2014 setzte der Beklagte die Einkommensteuer 2009 unter Änderung des Bescheides vom 7.10.2011 auf 98.574 EUR fest und wies den Einspruch im Übrigen zurück. Er führte u.a. aus, nach Auskunft des Betriebsprüfers habe man sich bei der Betriebsprüfung bei der B GmbH auf einen werthaltigen Teil der Gesellschafterdarlehen in Höhe von 500.000 EUR geeinigt, um den Fortbestand der Gesellschaft zu gewährleisten,

20

obwohl die Forderung tatsächlich wertlos gewesen sei. Ein Veräußerungsverlust sei hinsichtlich der Darlehensforderungen nicht zu berücksichtigen, weil dem Kläger tatsächlich keine Vermögenseinbuße entstanden sei. Das Darlehen stamme nicht aus dem Vermögen des Klägers, sondern sei tatsächlich von der Z-Bank gewährt worden. Der Kläger sei nie das Risiko eingegangen, dass seine Darlehensforderung ausfallen könne. Die Z-Bank sei auf Grund der schlechten finanziellen Lage der B GmbH nicht mehr in der Lage gewesen, dieser unmittelbar Darlehen zur Verfügung stellen zu können. Deshalb habe man den Weg gewählt, den Kläger dazwischen zu schalten. Dies ergäbe sich bereits aus der engen Verflechtung der Darlehensverträge.

Der nach § 17 EStG zu berücksichtigende Gewinn sei daher wie folgt zu berechnen:

21

Verkaufserlös für 55,56 v.H. der Geschäftsanteile		398.000,00 EUR
./. Sicherheitseinbehalt		-8.700,00 EUR
./. Anschaffungskosten		
Gründungskapital	25.000,00 EUR	
Erwerb von Ehefrau	25.000,00 EUR	
Rechtsberatung	15.169,55 EUR	-65.169,55 EUR
Gewinn:		324.130,45 EUR
Ansatz 60 v.H.		194.478,27 EUR

22

Die Kläger haben am 28.5.2014 Klage erhoben zu deren Begründung sie ihr bisheriges Vorbringen wiederholen und vertiefen und tragen im Wesentlichen ergänzend vor, die Darlehen hätten eigenkapitalersetzenden Charakter gehabt. Sie seien entweder als krisenbestimmte Darlehen im Sinne der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs oder als sogen. Finanzplandarlehen zu beurteilen. Der Tatbestand der nachträglichen Anschaffungskosten sei bereits mit der Auszahlung der Darlehen verwirklicht. Es komme nicht darauf an, dass diese Darlehen durch den Kläger bei der Z-Bank refinanziert worden seien. Dies ergäbe sich auch aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung. Das Finanzgericht Hamburg habe in einem Urteil vom 2.8.2001 ausgeführt, auch ein Gesellschafterdarlehen, das von dem Gesellschafter refinanziert sei, stamme aus dessen Vermögen. Es komme für die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten nicht darauf an, in welcher Höhe der Gesellschafter seinerseits das ihm gewährte Darlehen getilgt habe. Insbesondere sei die Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Tilgungen aus Bürgschaftsverpflichtungen durch einen Gesellschafter für die Gesellschaft nicht auf die Eingehung eigenkapitalersetzender Darlehen übertragbar. Die Darlehensverträge zwischen dem Kläger und der B GmbH einerseits und der Z-Bank und dem Kläger andererseits, seien auch nicht in einer schädlichen Weise verknüpft worden. Die B GmbH habe sich um eine Ausfallbürgschaft des Landes NRW bemüht. Voraussetzung hierfür sei gewesen, dass es sich bei der B GmbH nicht um ein sogen. „Unternehmen in Schwierigkeiten“ im Sinne des Beihilferechtes der EU gehandelt habe. Da die Gesellschaft zum 31.12.2001 überschuldet war, galt sie zunächst als ein

23

solches „Unternehmen in Schwierigkeiten“. Erst durch die Gewährung des Gesellschafterdarlehens, das mit einem Rangrücktritt versehen sei, war die Gesellschaft nicht mehr als „Unternehmen in Schwierigkeiten“, anzusehen, so dass die Voraussetzungen für die Übernahme der Bürgschaft durch das Land NRW erfüllt gewesen seien. Die Z-Bank habe mit der Gewährung des Darlehens an den Kläger eine Voraussetzung für die Bewilligung dieser Bürgschaft erfüllt. Die Z-Bank habe gerade gewollt, dass auch der Kläger das Risiko eines Ausfalls übernehme. Voraussetzung für die Gewährung der Bürgschaft sei gewesen, dass beide Darlehen zu denselben Konditionen vergeben würden. Der Beklagte gehe zu Unrecht davon aus, dass die Z-Bank von vorne herein den Kläger nicht aus dem Darlehensvertrag habe in Anspruch nehmen wollen. Die Z-Bank habe an eine Sanierung und den Fortbestand der B GmbH geglaubt. Sie habe sich jedoch wegen § 18 KWG gehindert gesehen, selbst der B GmbH weitere Darlehen zu gewähren. Daher habe man diesen Weg gewählt. Demgegenüber habe sie durch die Gewährung des Darlehens an den Kläger nicht gegen § 18 KWG verstoßen, weil sie auf Grund der langjährigen Geschäftsbeziehungen dessen Einkommens- und Vermögensverhältnisse kannte. Die Z-Bank habe im Zuge der Finanzierung der B GmbH und der C GmbH auch umfangreiche Sicherheiten an dem Vermögen der beiden Gesellschaften und der Kläger persönlich erhalten. Dies werde die Z-Bank bewogen haben, für die erneuten Darlehen keine weiteren Sicherheiten zu verlangen. Im Jahre 2007 habe die Z-Bank dem Kläger ein weiteres Darlehen zur Refinanzierung eines Gesellschafterdarlehens an die B GmbH gewährt, woraus sich ergäbe, dass derartige Finanzierungsmodelle gängige Praxis gewesen seien. Auch die Vereinbarung vom 8.7.2009, mit der sich der Kläger verpflichtet habe, auf die Verzichtvereinbarung vom 9.12.2004 zwischen ihm und der Z-Bank 55.000 EUR aus der Veräußerung der Geschäftsanteile zu zahlen, zeige, dass die Z-Bank den Kläger in Haftung genommen habe. Die Harmonisierung der Darlehensverträge sei aus Praktikabilitätsgründen erfolgt. Mit den gemeinsamen Modalitäten über die Zins- und Tilgungsbedingungen habe sichergestellt werden sollen, dass Zinszahlungen zu denselben Zeitpunkten fällig würden. Diese Harmonisierung ändere indessen nichts an der jeweiligen rechtlichen Selbständigkeit der Verträge. Es sei auch nicht ungewöhnlich, dass das Darlehen der Z-Bank dem Kläger zweckgebunden, nämlich zur Finanzierung seines Gesellschafterdarlehens, gewährt worden sei. Auch der Verzicht auf die Rückforderungsansprüche aus den Darlehen sei irrelevant. Die Z-Bank habe auf eine Inanspruchnahme des Klägers verzichtet, weil zum einen dieser wirtschaftlich nicht in der Lage gewesen sein, die Darlehen zurück zu zahlen. Zum anderen sei die Z-Bank auf Grund des Vertrages vom 10.12.2004 zwischen dem Land NRW und der Z-Bank zu einem derartigen Verzicht verpflichtet war gewesen.

Ferner sei bei der Höhe des Veräußerungsverlustes zu berücksichtigen, dass nach der Rechtsprechung auch verdeckte Einlagen eines Gesellschafters nachträgliche Anschaffungskosten führen könnten. Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften könnten aufgrund von Lieferbeziehungen, die nicht dem zwischen fremden Dritten entsprächen, als verdeckten Einlagen die Anschaffungskosten der gemeinsamen Muttergesellschaft, bzw. der beherrschenden Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligung an der begünstigten Schwestergesellschaft erhöhen, wenn es sich bei der verdeckten Einlage um bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter handele. Das FA für Groß- und Konzernbetriebsprüfung habe festgestellt, dass die B GmbH die C GmbH zu überhöhten Preisen mit Backwaren beliefert habe. Gegenstand der Vertragsbeziehung zwischen den Gesellschaften sei eine als „Pachtvertrag“ bezeichnete Vereinbarung gewesen. Hiernach sei die C GmbH zur Abnahme der von der B GmbH gelieferten Backwaren verpflichtet gewesen. Die C GmbH habe die Waren auf eigene Rechnung und in eigenem Namen vertrieben. Wesentlicher Leistungsgegenstand sei die Warenlieferung gewesen. Die Preise seien jedoch abweichend von der schriftlichen Vereinbarung jeweils von der B GmbH so kalkuliert

gewesen, dass der C GmbH kein angemessener Gewinn verblieben sei. Entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung seien in den Jahren 2000 bis 2001 insgesamt 248.936 EUR verdeckten Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen. Es komme nicht darauf an, ob die vGA als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuert worden seien. In das Vermögen der B GmbH seien auch keine Dienstleistungen eingelegt worden, sondern Erlöse aus den Warenlieferungen.

Die Kläger beantragen 25

den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 7.10.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.5.2014 dergestalt zu ändern, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsverlustes weitere 1.553.307,25 EUR und 187.199,87 EUR vor Anwendung des Teileinkünfteverfahrens als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen sind, 26

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 27

Der Beklagte beantragt, 28

die Klage abzuweisen, soweit mehr als 55.000 EUR als nachträgliche Anschaffungskosten begehrt werden. 29

und wiederholt im Wesentlichen seine bisherige Auffassung, dass das Darlehen nicht aus dem Vermögen des Klägers, sondern tatsächlich aus dem der Z-Bank ... stamme. Der Kläger sei zu keinem Zeitpunkt wirtschaftlich belastet gewesen. Hätte die Z-Bank tatsächlich den Kläger aus den Darlehen auf Rückzahlung in Anspruch nehmen wollen, so hätte sie nicht auf die Gestellung von Sicherheit verzichtet und wie sonst üblich, auch die Klägerin selbst zumindest als Bürgin in Anspruch genommen. Die Kläger hätten in 2003 und 2004 Grundbesitz gehabt. 2001 hätte die Klägerin noch laufende Einkünfte von ca. 177.000 DM erzielt. Die Z-Bank habe zu keinem Zeitpunkt versucht, ihre Forderungen gegen den Kläger durch zu setzen. 30

Hinsichtlich der verdeckten Einlagen verweist der Beklagte auf Schreiben der damaligen Vertreter des Klägers, in denen diese ausgeführt hätten, dass die C GmbH als Non-Profit-Unternehmen geführt werden sollte. Mit der Übertragung des Filialnetzes von der B GmbH auf die C GmbH sei zugleich vereinbart worden, die Steuerung des Sortiments sowie die Festsetzung der markt- und standortgerechten Verkaufspreise unverändert bei der Produktionsgesellschaft zu belassen, die alleine über die entsprechenden Marktkenntnisse verfüge und das warenwirtschaftliche Know-How. Auch der Geschäftsführer der B GmbH habe bestätigt, dass nur das Filialnetz und das Personal auf die C GmbH übergehen sollten, alles übrige aber, insbesondere die warenwirtschaftliche Steuerung der Filialen in der Verantwortung der B GmbH verbleiben sollte. Die Vertriebsgesellschaft habe wie eine Verkaufsagentur fungiert und sollte letztlich nur kostendeckend arbeiten. Aus diesen Stellungnahmen folgert der Beklagte, dass die B GmbH nicht eigenverantwortlich tätig gewesen sei. Er wiederholt seine Ansicht, dass es sich bei den verdeckten Einlagen um ganz oder teilweise unentgeltliche Dienstleistungen gehandelt habe, die nach der einschlägigen Rechtsprechung des BFH nicht einlagefähig seien. Jedenfalls seien in den Jahren 2000 und 2001 keine verdeckten Einlagen zu berücksichtigen, weil hierfür erforderlich sei, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen steuerlich erfasst worden seien. Dies sei jedoch in diesen Jahren nicht erfolgt, weil insoweit Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Für das Jahr 2002 habe das FA bei den Einkünften aus Kapitalvermögen des Klägers die Einnahmen aus den verdeckten Gewinnausschüttungen als Werbungskosten mit 12.109,10 EUR berücksichtigt. Eine nochmalige Berücksichtigung bei den Anschaffungskosten nach § 17 EStG komme 31

daher nicht mehr in Betracht.

Der Senat hat mit Beschluss vom 3.11.2014 in dem Verfahren 7 V 2120/14 A (E, F, AO) die Vollziehung teilweise ausgesetzt, nämlich soweit 55.000 EUR als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen seien und den Antrag im Übrigen als unbegründet zurückgewiesen. 32

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird Bezug genommen auf den Inhalt der Gerichtsakten, auch in 7 V 2120/14 A (E, F, AO) und der vom Beklagten vorgelegten Steuerakten. 33

Entscheidungsgründe 34

Die Klage ist nur in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet. Im Übrigen ist sie nicht begründet. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 7.10.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.5.2014 ist insoweit rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten, soweit weitere nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe von 55.000 EUR nicht berücksichtigt wurden. Im Übrigen ist der Bescheid jedoch rechtmäßig (§ 100 Abs.1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO). 35

Nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb --unter weiteren hier nicht problematischen Voraussetzungen-- auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft; Entsprechendes gilt für aus der Veräußerung der Anteile einer Kapitalgesellschaft entstehende Verluste (vgl. BFH vom 26.1.1999 VIII R 50/98, BFHE 188, 295, BStBl II 1999, 559, m.w.N.). Veräußerungsverlust i.S. von § 17 Abs. 1, 2, 4 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile vom Steuerpflichtigen (persönlich) getragenen Kosten (Veräußerungskosten entsprechend § 17 Abs. 2 EStG) und seine Anschaffungskosten den Veräußerungspreis übersteigen (vgl. BFH Urteile vom 3.6.1993 VIII R 23/92, BFH/NV 1994, 459; vom 12.12.2000 VIII R 22/92, BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385). 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH Urteil vom 4.3.2008 IX R 78/06, BFHE 220, 446, BStBl II 2008, 575 m.w.N.). Dazu rechnen Finanzierungshilfen, z.B. durch Übernahme einer Bürgschaft oder durch andere Rechtshandlungen i.S. des § 32a Abs. 3 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in der im Streitfall anzuwendenden Fassung, wenn sie eigenkapitalersetzenden Charakter haben (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.2000 VIII R 52/93, BFHE 194, 120, BStBl II 2001, 286). 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 entsprechende andere Rechtshandlung ausführt (§ 32a Abs. 1 und 3 GmbHG; BFH Urteile vom 6.7.1999 VIII R 9/98, BFHE 189, 383, BStBl II 1999, 817 und vom 24.1.2012 IX R 34/10, DStR 2012, 854). 36

Grundsätzlich sind eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen mit dem Nennwert anzusetzen sind. Ob und in welcher Höhe der Gesellschafter die der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Geldbeträge seinerseits finanzieren musste, ist dabei in der Regel 37

unbeachtlich (vgl. FG Hamburg Urteil vom 3.8.2001 II 447/00, EFG 2001, 1548). Allerdings gilt etwas anderes dann, wenn das Gesellschafterdarlehen bei wirtschaftlicher Betrachtung tatsächlich nicht aus dem Vermögen des Gesellschafters selbst stammt, sondern letztlich die Belastung von der finanzierenden Bank getragen wird. In einem solchen Falle fehlt es an einem eigenen Aufwand des Gesellschafters und damit an einer Rechtfertigung dafür, einen derartigen Aufwand als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns geltend zu machen. Gemessen an diesen Voraussetzung sind bei der Ermittlung der nachträglichen Anschaffungskosten der Verzicht des Antragstellers auf die Gesellschafterdarlehen nicht in vollem Umfange zu berücksichtigen. Bereits aus dem Umstand, dass das Gesellschafterdarlehen ausdrücklich auf das dem Kläger gewährte Darlehen Bezug nimmt und dessen Vertragsbedingungen zum Gegenstand des der B GmbH gewährten Gesellschafterdarlehens macht, ergibt sich, dass beide Verträge miteinander in einer untrennbaren Weise verknüpft sind. Keiner der beiden Verträge hätte unabhängig von dem anderen Bestand gehabt. Auch das weitere Schicksal der Verträge zeigt die Einheitlichkeit der Verträge. Sowohl die Z-Bank wie auch der Kläger haben auf ihre jeweiligen Rückforderungsansprüche in unmittelbarem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang verzichtet. Nach dem eigenen Vortrag des Klägers war sein Verzicht auf das Gesellschafterdarlehen Bedingung dafür, dass die Z-Bank ihrerseits auf ihr Darlehen verzichtete. Es kommt dabei nicht darauf an, aus welchen Gründen und aus wessen Veranlassung diese Verknüpfung geschaffen wurde. Zudem tragen die Kläger selbst vor, dass die Z-Bank, die von dem unternehmerischen Konzept überzeugt war, sich lediglich wegen § 18 KWG gehindert sah, der B GmbH weitere Kredite zu gewähren. Daraus ergibt sich, dass der Kläger lediglich zur Umgehung der Beschränkungen des § 18 KWG zwischengeschaltet war, ohne selbst wirtschaftlich belastet zu sein. Hierfür spricht auch die fehlende Besicherung des dem Antragsteller gewährten Darlehens. Dies wird auch durch die Auskunft der Z-Bank bestätigt, wonach das dem Kläger gewährte Darlehen zweckgebunden war und dieser lediglich die Darlehensvaluta an die B GmbH weitergeleitet hat. Dies zeigt, dass das Darlehen wohl gerade nicht aus frei verfügbarem Vermögen des Klägers stammte. Auch die gesamten wirtschaftlichen Hintergründe, die zu der Aufnahme des Darlehens bei der Z-Bank geführt haben, deuten ohne Zweifel darauf hin, dass der Kläger nur als Zahlstelle in die Vergabe des Darlehens an die B GmbH involviert war. Insoweit unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt auch von dem, der dem Urteil des FG Hamburg zu Grunde gelegen hat. In dem dort entschiedenen Fall gab es keine derart enge Verknüpfung zwischen dem Gesellschafterdarlehen und den refinanzierenden Darlehen Dritter.

Allerdings ist die Berechnung des Veräußerungsgewinns dahingehend zu korrigieren sein, 38
dass weitere Anschaffungskosten in Höhe von 55.000 EUR zu berücksichtigen sind. In dieser Höhe hat der Kläger auf Grund des Besserungsscheins vom 10.12.2004 Zahlungen unmittelbar aus seinem Erlös für die Veräußerung der Anteile an der B GmbH an die Z-Bank geleistet. Lediglich in dieser Höhe war der Kläger belastet und ist ihm ein nachträglicher Anschaffungsaufwand entstanden.

Eine darüber hinaus gehende Erhöhung der nachträglichen Anschaffungskosten aus 39
verdeckten Einlagen des Klägers in die B GmbH scheidet aus. Es fehlt an einem einlagefähigen Wirtschaftsgut.

Nach der zutreffenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, von der abzuweichen keine 40
Veranlassung besteht, ist der Begriff der Anschaffungskosten in § 17 Abs. 2 EStG mit Rücksicht auf das die Einkommensbesteuerung bestimmende Nettoprinzip weit auszulegen (BFH Urteil vom 12.12.2000 VIII R 62/93 BFHE 194, 130, BStBl II 2001, 234, m.w.N.). Er umfasst nicht nur die zum Erwerb der Beteiligung aufgewendeten Kosten, sondern auch

nachträgliche Aufwendungen des Anteilseigners, soweit sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten i.S. der §§ 9, 20 EStG noch Veräußerungskosten sind. Als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung sind u.a. solche Aufwendungen des Gesellschafters anzusetzen, die auf der Ebene der Kapitalgesellschaft als verdeckte Einlagen zu werten sind (BFH Urteil vom 12.12.2000 VIII R 62/93 a.a.O., m.w.N.). Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen Vermögensgegenstände zuwendet und diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (BFH-Urteil vom 15.10.1997 I R 80/96, BFH/NV 1998, 624). Dabei kann Gegenstand der verdeckten Einlage jedes bilanzierbare Wirtschaftsgut sein, das in der Bilanz der Kapitalgesellschaft zu einer Vermögensmehrung führt, sei es durch die Entstehung oder Vermehrung eines Aktivpostens, sei es durch Wegfall oder Minderung eines Passivpostens (BFH Urteil vom 12.12.2000 VIII R 62/93 a.a.O., m.w.N.). An einem derartigen bilanzierbaren Wirtschaftsgut fehlt es. Die C GmbH war zum Vertrieb der von der B GmbH bezogenen Güter eingeschaltet. Ihre Leistung bestand daher wirtschaftlich betrachtet darin, die Waren in ihren Filialen durch die bei ihr angestellten Mitarbeiter zu verkaufen. Dies ergibt sich u.a. daraus, dass ihr nach dem Vortrag der Kläger nach Abzug der Kosten für die Mitarbeiter und den Betrieb der Filialen kein angemessener Gewinn verbleiben sollte. Etwaige Kosteneinsparungen sollten sich nicht bei der C GmbH, sondern bei der B GmbH wirtschaftlich auswirken. Sie erbrachte daher insoweit gegen über der B GmbH lediglich eine Dienstleistung. Nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs sind unentgeltliche Nutzungen, die zwischen Tochtergesellschaften gewährt werden, als verdeckte Gewinnausschüttungen der Muttergesellschaft zu behandeln. Da derartige Nutzungen nicht bilanzierungsfähig sind, können sie jedoch nicht als Einlagen bei der empfangenden Tochtergesellschaft erfasst werden. Sie erhöhen daher nicht die Anschaffungskosten der Muttergesellschaft für ihre Beteiligung. Vielmehr sind sie als Werbungskosten bei der Muttergesellschaft sofort abzugsfähig (vgl. Beschluss des Großen Senats vom 26.10.1987 GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 2348). Diese Rechtsprechung ist nach dem Urteil des BFH vom 14.3.1989 (Az.: I R 8/85; BFHE 156, 452, BStBl II 1989, 633) auf – wie hier - unentgeltliche Dienstleistungen entsprechend anzuwenden, da auch solche Leistungen keine bilanzierbaren Wirtschaftsgüter sind.

Der bisher für 2009 ermittelte Veräußerungsgewinn laut Einspruchsentscheidung in Höhe von 324.130,45 EUR ist daher nur um 55.000 EUR auf 269.130,45 EUR, nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf 161.478,27 EUR, herabzusetzen. 41

Die Kostenentscheidung beruht, soweit die Klage keinen Erfolg hat, auf § 135 Abs.1 FGO und im Übrigen auf § 136 Abs.1 Satz 3 FGO, da der Beklagte nur zu einem geringen Teil unterlegen ist. 42

Die Berechnung der Steuer wurde dem Beklagten nach § 100 Abs.2 Satz 2 FGO übertragen. 43

Die Revision war nach § 115 Abs.2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. 44