
Datum: 26.04.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 2944/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0426.8K2944.12.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten im Wesentlichen über die Höhe eines Verlustes des Klägers gemäß § 17 EStG im Jahr 2010, insbesondere darum, mit welchem Wert ein am 4.3.2004 gewährtes Darlehen im Rahmen des Verlustes zu berücksichtigen ist und ob § 3c Abs. 2 EStG Anwendung findet. Die Beteiligten streiten zudem über die Berücksichtigung von Kapitalerträgen im Streitjahr.

2

Der für das Streitjahr zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagte Kläger war spätestens seit 1988 bis zum Ende des Jahres 2008 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A GmbH (ehemals eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts G HRB 1, im Folgenden „GmbH“), die einen Groß- und Einzelhandel mit X betrieb. Das Stammkapital der GmbH wurde im Jahr 1992 von 100.000 DM auf 300.000 DM (umgerechnet 153.387,56 €) erhöht. Die Stammkapitalerhöhung im Jahr 1992 erfolgte teilweise im Rahmen einer Sacheinlage zu Buchwerten. Ausweislich eines in der Steuerakte enthaltenen Überwachungsbogens hat der Kläger einen einbringungsgeborenen Anteil von 95.833,77 DM (48.999,03 €, 31.94 % des Stammkapitals) für Anschaffungskosten in selber Höhe erworben.

3

Zum 31.12.2003 belief sich ein von der M-Bank an die A GmbH gewährtes Darlehen auf 118.369,72 €. Der Kläger nahm mit Vertrag vom 5.2.2004 (Steuerakte) ein Darlehen über 150.000 € bei der G-Bank auf, das über Grundschulden auf einem im Miteigentum des Klägers stehenden Grundstück abgesichert wurde. Der Kläger gewährte der GmbH mit

4

Vertrag vom 4.3.2004, auf den Bezug genommen wird, ein Darlehen i.H.v. 150.000 € (Bl. 18 der Akte). Der Kläger und die GmbH verlängerten die Laufzeit des ursprünglich nur bis zum 31.12.2004 laufenden Darlehens zwei Mal bis zum 31.12.2006 (siehe Vereinbarung vom 15.11.2005, Steuerakte). Hinsichtlich des zum 31.12.2005 noch i.H.v. 135.236,65 € valutierenden Darlehens erklärte der Kläger mit Vereinbarung vom 5.5.2006 (Steuerakte) gegenüber der GmbH einen qualifizierten Rangrücktritt.

Mit Darlehensverträgen vom 29.12.2008, 6.5.2009 und 8.10.2009 gewährte der Kläger der GmbH weitere Darlehen i.H.v. 50.000 € (29.12.2008) bzw. zwei Mal 20.000 € (6.5.2009 und 8.10.2009; Steuerakte).

In den (Steuer-)Bilanzen der GmbH für die Jahre 2001-2008 sowie in der Bilanz für den Liquidationszeitraum 1.1.2009 bis 30.6.2010 sind die folgenden Jahresüberschüsse und Eigenkapitalstände ausgewiesen (Stammkapital = 153.387,56 €):

Zeitraum	Jahresüberschuss	Eigenkapital
2001	65.982,41 €	132.452,60 €
2002	-24.926,79 €	108.122,05 €
2003	21.032,85 €	129.154,90 €
2004	3.995,66 €	133.150,56 €
2005	-279.133,03 €	-145.982,47 €
2006	23.907,09 €	-122.975,38 €
2007	-94.740,29 €	-217.715,67 €
2008	-155.152,86 €	-372.868,53 €
2009/2010	156.241,98 €	-216.626,55 €

Seit dem 6.5.2008 übt der Kläger als Einzelunternehmer (unter der Firma „A X, Q e.K.“) einen Großhandel mit X, sowie Beratungen in diesem Bereich aus. Entsprechend der Feststellungen einer beim Kläger im Jahr 2009 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung hat der Kläger mit seinem Einzelunternehmen den Großhandelsbereich der GmbH übernommen. Im Rahmen der Übernahme erwarb der Kläger im Jahr 2008 von der GmbH diverse Anlagegegenstände für sein Einzelunternehmen. Unter anderem erwarb er auch den vom ihm zuvor als Geschäftsführer der GmbH genutzten BMW (Prüfungsbericht vom 31.7.2009 zur Steuernummer 2, Tz. 15a), den die A GmbH im Jahr 2007 für netto 61.109 € erworben hatte. In der Anlage zum Prüfungsbericht vom 31.7.2009 ist unter „beanstandete Rechnungen“ unter anderem folgendes aufgeführt

„Datum	Aussteller	Netto	Steuer	Brutto ...
1.7.2008	A GmbH	37.899,16	7.200,84	45.100,00. ...“

In einem in der Steuerakte enthaltenen Auszug aus der Erläuterung zum Jahresabschluss 2008 des Einzelunternehmens des Klägers (Seite 1) ist unter dem Ordnungspunkt E3 folgendes aufgeführt:	11
<i>„Die Zugänge des Berichtsjahres entfallen auf folgende Wirtschaftsgüter: PKW, BMW Typ X5, gebraucht 37.899,16 €“</i>	12
In den Erläuterungen zum Jahresabschluss der GmbH auf den 31.12.2008, dort Seite 2, ist unter Ordnungspunkt E3 folgendes enthalten:	13
<i>„Die Abgänge des Berichtsjahrs entfallen auf:</i>	14
<i>PKW, BMW 54.318,00 € ...“</i>	15
Im Dezember 2008 beschloss die Gesellschafterversammlung die Auflösung der GmbH zum 31.12.2008 und der Kläger wurde Liquidator der Gesellschaft. Nach Beendigung der Liquidation zum 30.6.2010 wurde die GmbH am 8.7.2010 im Handelsregister gelöscht. Der Wert der GmbH-Anteile betrug zum 30.6.2010 unstreitig 0 €. Am ...2010 ist wegen noch erforderlicher Abwicklungsmaßnahmen beim Handelsregister des Amtsgerichts G Nachtragsliquidation für die GmbH beantragt worden (Bilanzakte unter 2010, Bericht über die Liquidationsbilanz zum 30.6.2010 vom 27.8.2010, S. 2 unten). Ausweislich einer handschriftlichen Ergänzung in einem Aktenvermerk der BP-Stelle des Beklagten vom 18.5.2011 in den Steuerakten ist im Jahr 2011 ein Nachtragsliquidator bestellt worden.	16
In der am 22.3.2011 beim Beklagten eingereichten Einkommensteuererklärung 2010 des Klägers und seiner Ehegattin erklärte der Kläger – soweit hier relevant – aus der Liquidation der GmbH einen Veräußerungsverlust gemäß § 17 EStG i.H.v. 381.363 € sowie Einnahmen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.H.v. 10.172 €. Der Erklärung beigelegt waren unter anderem eine Steuerbescheinigung der GmbH, in der diese dem Kläger die Zahlung eines Kapitalertrags am 15.3.2011 i.H.v. 8.250 € aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses vom 15.3.2011 bescheinigte (Bl. 17 der Akte). Zudem enthalten war eine Jahressteuerbescheinigung für 2009 der T-Bank AG, in der diese dem Kläger für das Jahr 2009 unter anderem Kapitalerträge i.H.v. 1.922,45 € sowie ausschüttungsgleiche Erträge aus ausländischen thesaurierenden Investmentvermögen i.H.v. 379,60 € (in Summe 2.302,05 €) bescheinigte.	17
Die GmbH meldete die auf die 8.250 € entfallenden Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer zur Kapitalertragsteuer am 1.4.2011 beim Beklagten an. Die Steuerbeträge wurde am 1.4.2011 in voller Höhe gezahlt (Kontoauszug Bl. 89 der Akte).	18
Der Beklagte nahm mit Schreiben vom 5.8.2011 zu der Einkommensteuererklärung Stellung. In dem Schreiben forderte der Beklagte den Kläger unter anderem zur Mitteilung auf, ab wann sich die GmbH in Liquiditätsschwierigkeiten befunden habe und welchen Wert das zu dem Zeitpunkt auf 135.236,65 € valutierende Darlehen zum 5.5.2006 (Vereinbarung des Rangrücktritts) gehabt habe. Auf das Schreiben wird Bezug genommen.	19
Der Kläger antwortete darauf mit Schreiben vom 27.9.2011. Auf das Schreiben nebst Anlagen wird Bezug genommen.	20
Der Beklagte setzte die Einkommensteuer 2010 mit Bescheid vom 11.11.2011 auf 10.516 € fest (Bl. 14-16 der Akte). Dabei berücksichtigte er einen Veräußerungsverlust gemäß § 16	21

ESTG i.H.v. 48.999 € sowie einen Veräußerungsverlust nach § 17 EStG i.H.v. 108.388 €. Zudem berücksichtigte er nach § 32d Abs. 1 EStG zu besteuernde Kapitalerträge i.H.v. 2.301 €.

In den Erläuterungen führte er aus, bei der Verlustermittlung auf die Beteiligung an der GmbH gemäß § 17 EStG habe er folgendes berücksichtigt: 22

Stammkapital 68,08 %	104.388,54 €	
Darlehen 2008 und 2009	90.000,00 €	
		194.388,54 €
abzüglich		
Rückzahlungen auf Darlehen	8.884,00 €	
Erklärte Erstattungen	1.738,00 €	
Erstattete Ust	3.202,99 €	
		- 13.824,99 €
verbleiben		180.563,55 €
davon	60 %	108.338,00 €

23

(Anmerkung: rechnerisch richtig wären 108.338,13 €).

24

Insoweit erläuterte der Beklagte – soweit hier relevant –, bei dem am 4.3.2004 gewährten Darlehen handele es sich um ein „stehen gelassenes Altdarlehen“, dessen Wert mit 0 € anzusetzen gewesen sei. Mangels substantiierter Angaben oder eingereichter Belege sei weder der Nachweis einer vorhandenen Überschuldung bzw. Zahlungsunfähigkeit noch einer Kreditunwürdigkeit der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung dargetan, so dass das Darlehen erst durch den qualifizierten Rangrücktritt im Jahre 2006 zu einem krisenbestimmten Darlehen geworden sei. Geltend gemachte Aufwendungen i.H.v. 8.532,99 € hätten nicht berücksichtigt werden können, da es an dem erforderlichen Nachweis fehle, dass die vorgelegten Rechnungsbeträge von dem Kläger beglichen worden seien. Es sei das Teileinkünfteverfahren anzuwenden, da in der Vergangenheit Gewinnausschüttungen erfolgt seien und dieser Umstand zwingend die Kürzung des Verlustes nach den Grundsätzen des Teileinkünfteverfahrens zur Folge habe. Die erklärte Dividende sei erst mit Beschluss am 15.3.2011 zugeflossen und daher erst im Jahr 2011 zu berücksichtigen. 25

Hiergegen legte der Kläger mit Schreiben vom 18.11.2011 Einspruch ein und führte unter anderem aus, die eingereichte Kapitalertragsteueranmeldung habe die Ausschüttung der noch in der Bilanz der GmbH passivierten Gewinnrücklagen i.H.v. 8.250 € betroffen. Abgesehen davon, dass hierzu überhaupt kein Gesellschafterbeschluss gefasst worden sei, habe tatsächlich auch zu keinem Zeitpunkt eine Ausschüttung stattgefunden. Dies sei schon deshalb nicht möglich gewesen, weil ausweislich der Liquidationsbilanz zum 30.6.2010 die Gewinnrücklage in voller Höhe mit dem nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag verrechnet worden sei und deshalb für eine Ausschüttung gar nicht mehr zur Verfügung gestanden habe. Die Gewinnrücklage sei dem Kläger zu keinem Zeitpunkt zugeflossen. Daher habe auch niemals Kapitalertragsteuer zur Entstehung kommen können. Die Kapitalertragsteuer sei nur irrtümlich angemeldet und auch zu Unrecht abgeführt worden. Ein Erstattungsantrag werde noch gesondert zu stellen sein. Auf das Schreiben nebst Anlagen wird Bezug genommen. 26

Der Kläger ergänzte seine Einspruchsbegründung mit Schreiben vom 25.11. und vom 30.11.2011. Insbesondere reichte er ein Schreiben der M-Bank vom 16.1.2004 ein (Bl. 13 der Akte), in dem die Bank ausführt: 27

„...wir kommen zurück auf das persönliche Gespräch mit Ihnen sowie auf das kürzliche Telefonat. In Letzterem hatten wir Ihnen unsere Gründe dafür genannt, dass wir das mit Ihrem Unternehmen bestehende Kreditverhältnis in der jetzigen Form nicht aufrechterhalten können. Wir baten um eine zusätzliche Besicherung der Kreditlinie. 28

Hierzu erklärten Sie uns, dass es Ihrem Verständnis entspricht, dass keine von Ihren kreditgebenden Banken bei der Besicherung bevorzugt werden solle, so dass in der Konsequenz für Sie nur die gänzliche Rückführung der Inanspruchnahme infrage komme. In diesem Zusammenhang baten Sie uns, die bestehende Linie bis zum 29. Februar d.J. aufrecht zu erhalten, damit Sie die Liquidität für die Ablösung vertraglich für ihr Unternehmen regeln können. Dies sagten wir Ihnen auf der Basis des bisher bestehenden Kreditverhältnisses zu....“ 29

Auf die Schreiben vom 25. und 30.11.2011 nebst Anlagen wird Bezug genommen. 30

Der Beklagte nahm mit Schreiben vom 15.11.2011 zum Einspruch Stellung. Auf das Schreiben wird Bezug genommen. 31

Mit Einspruchsentscheidung 11.9.2012 (Bl. 19-25 der Akte) setzte der Beklagte die Einkommensteuer 2010 auf 9.407 € herab und wies den Einspruch als im Übrigen unbegründet zurück. Zur Begründung führte der Beklagte aus, der Kläger habe im Einspruchsverfahren die Zahlung von Aufwendungen der GmbH i.H.v. 7.522,66 € durch Vorlage entsprechender Belege nachgewiesen. Die Zahlungen könne er daher noch als nachträgliche Anschaffungskosten der GmbH-Anteile berücksichtigen: 32

Verlust § 17 bisher		108.388 €	33
Übernommene Kosten	7.522,66 €		
Davon 60% (§3c Abs. 2 EStG)	4.513,60 €	<u>4.514 €</u>	
Verlust § 17 EStG neu		112.902 €	

Die übrigen geltend gemachten Aufwendungen könne er jedoch nicht berücksichtigen. 34

Gewähre der Gesellschafter seiner Gesellschaft in Zeiten der Krise ein Darlehen, so führe der endgültige Ausfall dieser Darlehensforderung im Zuge der Auflösung der Gesellschaft zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die wesentliche Beteiligung in Höhe des Nennwerts. Eine Krise werde dann angenommen, wenn bei Hingabe des Darlehens bereits Insolvenzreife eingetreten sei, oder wenn die Kapitalgesellschaft kreditunwürdig sei und damit angesichts ihrer Finanzverhältnisse ein fremder Dritter der Gesellschaft einen Kredit zu marktüblichen Konditionen nicht mehr gewährt hätte. Der Kläger habe die Kreditunwürdigkeit der GmbH zwar behauptet, diese jedoch nicht nachgewiesen. Eine Kreditunwürdigkeit sei dann gegeben, wenn die Gesellschaft aus eigener Kraft, d.h. unter Einsatz eigenen Vermögens – also ohne von außen gestellten Sicherheiten zum Beispiel durch Gesellschafterbürgschaften – einen Kredit zu marktüblichen Bedingungen nicht erhalten hätte. Diesbezüglich komme es nicht entscheidend darauf an, ob ein Dritter ein Darlehn im Einzelnen zu den Konditionen des Gesellschafterdarlehens gewährt hätte. Die Darlehensgewährung sei vielmehr dann durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft die Rückzahlung des Darlehens in einem Maße gefährdet wäre, dass ein 35

ordentlicher Kaufmann dieses Risiko nicht eingegangen wäre. In diese Beurteilung seien die Bilanzen, verfügbare Sicherheiten und Fortbestehensprognosen der Gesellschaft einzubeziehen. Von einer Kreditunwürdigkeit werde man immer dann ausgehen können, wenn bei einer Neuvergabe eines Gesellschafterdarlehens die Versuche der Gesellschaft nachweislich gescheitert seien, sich das Kapital am allgemeinen Kapitalmarkt zu beschaffen. Zum Nachweis habe die Gesellschaft entsprechenden Schriftverkehr mit Banken vorzulegen. Die bloße Bescheinigung der „Hausbank“, dass diese zum damaligen Zeitpunkt keine Kredite mehr gewährt hätte, reiche allerdings nicht aus (mit Hinweis auf die BGH-Urteile vom 28.9.1987, BB 1987, 2390 und vom 17.11.1989, BB 1990, 87). Weder aus den Bilanzen der GmbH, noch aus dem vom Kläger vorgelegten Schreiben der „Hausbank“ ergebe sich die Kreditunwürdigkeit der GmbH im Zeitpunkt der Darlehensgewährung am 4.3.2004. Weitere Nachweise habe der Kläger nicht vorgelegt.

Der Umfang der nachträglichen Anschaffungskosten hänge davon ab, welcher Wert der Darlehensforderung im Zeitpunkt des Stehenlassens beizumessen sei. Hierbei sei vom Verkehrswert der Darlehensforderung in dem Zeitpunkt auszugehen, zu dem sie Eigenkapitalersatz-Qualität erlangt habe. Regelmäßig könne davon ausgegangen werden, dass der Verkehrswert erheblich unter dem Nennwert des Darlehens liege, im Einzelfall sogar bei 0 €. Diese Grundsätze würden auch gelten, wenn – wie im vorliegenden Fall – der Gesellschafter auf sein Kündigungsrecht nicht bei Gewährung des Darlehens, sondern zu einem späteren Zeitpunkt verzichte. In diesem Fall entstünden nachträgliche Anschaffungskosten nur noch in Höhe des werthaltigen Teils des Darlehens. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Gesellschafter kurz vor Eintritt der Krise oder sogar erst in der Krise auf sein Kündigungsrecht verzichte. Im letzteren Fall seien die Grundsätze zum Stehenlassen eines Darlehens in der Krise anzuwenden. Er, der Beklagte, gehe daher insoweit zu Recht von nachträglichen Anschaffungskosten i.H.v. 0 € aus. 36

Der anzuerkennende Verlust sei gemäß § 3c Abs. 2 EStG nur i.H.v. 60 % abziehbar. Zwar habe der BFH entschieden, dass der Abzug von Erwerbsaufwand im Zusammenhang mit Einkünften aus der Veräußerung oder Auflösung einer Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 und 4 EStG jedenfalls dann nicht nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG begrenzt sei, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt habe. Im vorliegenden Fall habe der Kläger jedoch in seiner Steuererklärung 2010 Einnahmen aus einer Ausschüttung der GmbH im Jahre 2011 erklärt. Die entsprechende Steuerbescheinigung der GmbH liege dem Beklagten vor. Erst als der Beklagte in den Erläuterungen des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2010 darauf aufmerksam gemacht habe, dass die Ausschüttung die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zur Folge habe, habe der Kläger den Erhalt der Gewinnausschüttung bestritten. Dieser Behauptung könne er, der Beklagte, jedoch nicht folgen, zumal sie auch dem Akteninhalt widerspreche. 37

Auf die Einspruchsentscheidung wird Bezug genommen. 38

Hiergegen richtet sich der Kläger mit seiner fristgerecht erhobenen Klage. 39

Er trägt vor, zum 31.12.2003 hätten sich die Bankverbindlichkeiten der GmbH auf 381.089,43 € belaufen, wovon 118.369,72 € auf einen Kontokorrentkredit bei der M?Bank entfallen seien. Auf der Aktivseite habe die Bilanz auf den 31.12.2003 inklusive Sachanlagevermögen i.H.v. 295.377,69 € Aktiva i.H.v. 1.127.050,16 € ausgewiesen. Obwohl sämtliche Bankverbindlichkeiten bereits von ihm durch persönliche Bürgschaften abgesichert gewesen seien, habe die M-Bank mit Schreiben vom 16.1.2004 eine zusätzliche Besicherung der Kreditlinie gefordert. Mangels vorhandener eigener Sicherheiten hätte die GmbH keine zusätzlichen Kreditmittel mehr bekommen können. Der kurzfristige Abzug dringend benötigter 40

Kreditmittel hätte zwangsläufig zur Zahlungsunfähigkeit der GmbH geführt. Eigene Mittel, um die Forderung der M-Bank zu erfüllen, hätten der GmbH ohnehin nicht zur Verfügung gestanden. Da auch gesellschaftsfremde Dritte nicht bereit gewesen wären, der GmbH ohne jedwede Sicherheiten zu ansonsten marktüblichen Konditionen einen Kredit einzuräumen, habe er sich entschlossen, selbst der GmbH die von ihr dringend benötigten Mittel zu Verfügung zu stellen. Er habe persönlich mit Vertrag vom 5.2.2004 bei der G-Bank ein Privatarlehen über 150.000 € aufgenommen. Dafür sei Voraussetzung gewesen, dass dieses auf einem seiner Privatgrundstücke durch eine Grundschuld abgesichert worden sei. Das Geld habe er anschließend der GmbH als Gesellschafterdarlehen zur Verfügung gestellt und zwar ohne jede Besicherung. Das Darlehen sei zu diesem Zeitpunkt allein durch das Gesellschaftsrecht bestimmt, weil die Rückzahlung angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft, wie z.B. wegen stark rückläufiger Umsatzzahlen und den damit einhergehenden Ergebnisverschlechterungen, schon damals äußerst gefährdet gewesen sei. Als geschäftsführender Alleingesellschafter der GmbH sei er ständig über deren wirtschaftliche Entwicklung informiert gewesen. Es habe seinem Geschäftsverständnis entsprochen, das Darlehen selbst an die GmbH zu gewähren, weshalb er es trotz aller Widrigkeiten niemals zugelassen hätte, auch nur einen einzigen Gläubiger der Gesellschaft mit dessen Forderung ausfallen zu lassen. Dies könne er auch dadurch belegen, dass er später noch weitere Gesellschafterdarlehen in Höhe von insgesamt 90.000 € zur Verfügung gestellt habe und letztendlich bis zur Beendigung der Liquidation sämtliche Gesellschaftsgläubiger vollständig befriedigt werden konnten. Dass das Darlehen noch bis zum 31.12.2006 von der GmbH auf 135.236,65 € zurückgeführt worden sei und er erst mit Datum vom 5.5.2006 einen Rangrücktritt erklärt habe, ändere nichts daran, dass es sich bei dem Darlehen von Anfang an um ein Krisendarlehen gehandelt habe. Es sei nicht zutreffend, wenn der Beklagte die Bescheinigung der Hausbank mit Bezug auf die Rechtsprechung des BGH für nicht ausreichend erachte. Der BGH habe in seinem Urteil vom 28.9.1987 (II ZR 28/87, NJW 1988, 824) festgestellt, dass eine Gesellschaft im Allgemeinen nicht kreditunwürdig sei, wenn sie den Kredit aus ihrem eigenen Vermögen ausreichend absichern könne. Vom kapitalersetzenden Charakter einer von einem Gesellschafter gegebenen Bürgschaft sei auszugehen, wenn die Gesellschaft in Ermangelung einer ausreichenden Vermögensgrundlage von dritter Seite keinen Kredit zu marktüblichen Bedingungen erhalten könne und deshalb ohne die Finanzierungsleistung des Gesellschafters liquidiert werden müsse. Bei der Beurteilung dieser Frage komme es darauf an, ob ein anderer, wirtschaftlich vernünftig handelnder Kreditgeber, der nicht an der Gesellschaft beteiligt sei und sich auch nicht an ihr beteiligen wolle, unter denselben Verhältnissen und zu denselben Bedingungen wie der Gesellschafter entweder selbst der Gesellschaft ein Darlehen gewähre oder für das eines Dritten gebürgt hätte. Auch die G-Bank sei nur bereit gewesen, ihm persönlich ein Darlehen zu gewähren und dies auch nur unter Absicherung durch eine Grundschuld auf einem seiner Privatgrundstücke. Die GmbH hätte den Kredit nicht erhalten, weil sie über keine eigenen Sicherheiten verfügt habe. Es dürfte jedenfalls ausgeschlossen sein, dass auch ein gesellschaftsfremder Dritter der Gesellschaft ohne jede Besicherung trotz zweifelhafter Finanzlage einen Kredit eingeräumt hätte. Alles andere widerspreche jeder Lebenserfahrung.

Im Übrigen stelle der BFH nicht mehr darauf ab, ob eine Gesellschaft versucht habe, sich die Geldmittel auf dem allgemeinen Kapitalmarkt zu beschaffen. Entscheidend sei für den BFH allein, ob ein Darlehen in einer Situation gewährt werde, in der bei objektiver Betrachtung ex ante ein ordentlicher Kaufmann angesichts der Risikobehaftung der Rückzahlung des Darlehens durch die Gesellschaft dieses Eigenkapital zugeführt hätte. Die Kreditunwürdigkeit ergebe sich bei der GmbH offenkundig vor dem Hintergrund der mit Schreiben der M-Bank vom 16.1.2004 eingeforderten Rückführung sämtlicher Kreditmittel und daraus, dass eine

Fortführung der Gesellschaft ohne die Zurverfügungstellung neuer privater Darlehen durch ihn nicht möglich gewesen wäre. Die Hausbank habe trotz vorhandener Bürgschaften weitere Sicherheiten verlangt. Der Grund dafür sei vermutlich darin zu erblicken, dass die Hausbank das Vertrauen in die Geschäftsführung der Gesellschaft verloren gehabt habe.

Mit der Hingabe des Darlehens am 4.3.2004 habe er nicht eine zuvor gegebene Bürgschaft durch eine andere Sicherheit abgelöst. Die M-Bank habe vielmehr zusätzlich zu den bisher bestehenden Sicherheiten eine zusätzliche verlangt. 42

Zur Stützung seines Vortrags hinsichtlich seiner persönlichen Bürgschaften hat der Kläger mit Schriftsatz vom 15.4.2016 Kopien zweier von ihm zu Gunsten der GmbH abgegebene Höchstbetragsbürgschaften eingereicht. Dabei handelt es sich zum einem um eine Bürgschaft vom 19.4.1994 von bis zu 400.000 DM gegenüber der M-Bank AG sowie zum anderen um eine Bürgschaft vom 24.8.1997 von bis zu 350.000 DM gegenüber der T-Bank AG. Auf den Schriftsatz nebst Anlagen wird Bezug genommen. 43

Der Kläger beantragt, 44

- 1. den Einkommensteuerbescheid 2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.9.2012 dahingehend abzuändern, dass ein um 210.420,88 € erhöhter Verlust aus § 17 EStG ohne Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG und keine Einnahmen aus Kapitalvermögen mehr berücksichtigt werden 45

sowie 47

- 2. den Beklagten zu verpflichten, einen entsprechenden Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2010 zu erlassen. 48

Der Beklagte beantragt, 50

die Klage abzuweisen. 51

Er bezieht sich vollumfänglich auf die in der Einspruchsentscheidung dargelegten Gründe und trägt darüber hinausgehend vor, entsprechend dem Vortrag des Klägers seien sämtliche Bankverbindlichkeiten der GmbH bereits durch persönliche Bürgschaften des Klägers abgesichert gewesen. Damit handele es sich bei den am 4.3.2004 gewährten Darlehen nicht um ein in der Krise gegebenes Darlehen. Der Kläger sei mit der Darlehenshingabe lediglich einer drohenden Bürgschaftsinanspruchnahme zuvor gekommen. Derartige Zahlungen könnten nicht als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt werden. 52

Das Gericht hat den Kläger mit Schreiben vom 13.3.2014 (Bl. 47 der Akte), der Prozessbevollmächtigten zugestellt am 18.3.2014 gemäß § 79b Abs. 2 FGO und unter Hinweis auf die Rechtsfolgen des § 79b Abs. 3 FGO dazu aufgefordert, Nachweise über eine im Zeitpunkt der Darlehensgewährung am 4.3.2004 bestehende Kreditwürdigkeit der GmbH vorzulegen. 53

Das Gericht hat den Kläger mit Schreiben vom 21.1.2016 (Bl. 82-83 der Akte) unter anderem darum gebeten, 54

• 1. mitzuteilen, für welche Verbindlichkeiten der A GmbH (i.L.) sich der Kläger verbürgt hatte und die entsprechenden Bürgschaftsvereinbarungen vorzulegen;	56
• 2. die Zahlung der Darlehnsbeträge des Klägers an die A GmbH (i.L.) in den Jahren 2008 und 2009 nachzuweisen sowie Ausdrucke der in der Buchführung der A GmbH (i.L.) geführten Konten für Forderungen gegen den Gesellschafter in seiner Eigenschaft als Einzelunternehmer („A X e.K.“; ab dem 1.1.2008) vorzulegen;	57
• 3. die Kaufverträge über die vom Einzelunternehmen des Klägers im Jahr 2008 übernommenen Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter, insbesondere des Pkw BMW X5, vorzulegen,	58
• 4. den in der Kapitalertragsteuerbescheinigung angeführten (Gewinnausschüttungs-)Beschluss vom 15.3.2011 vorzulegen und	59
• 5. eventuelle weitere seinen Sachvortrag stützende Beweismittel zu bezeichnen und diese, sofern es sich um Urkunden handelt, vorzulegen.	60
Das Gericht hat den Kläger mit Schreiben vom 4.4.2016 (Bl. 97 der Akte), der Prozessbevollmächtigten zugestellt am 6.4.2016 gemäß § 79b Abs. 2 FGO und unter Hinweis auf die Rechtsfolgen des § 79b Abs. 3 FGO dazu aufgefordert, die im Schreiben vom 21.1.2016 genannten Unterlagen und Informationen vorzulegen.	61
Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird Bezug genommen.	62
Entscheidungsgründe	63
Die Klage ist unbegründet.	64
Der angefochtene Einkommensteuerbescheid verletzt den Kläger unter Beachtung des Verböserungsverbots nicht in seinen Rechten (vergl. § 100 Absatz 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–).	65
Der Beklagte hat zu Recht hinsichtlich des am 4.3.2004 hingegebenen Darlehens keinen höheren Verlust aus der Liquidation der GmbH berücksichtigt (dazu unter 1.) sowie § 3c Abs. 2 EStG auf den gemäß § 17 EStG berücksichtigten Verlust angewendet (dazu unter 2.). Soweit er rechtsfehlerhaft § 3c Abs. 2 EStG nicht auch auf den gemäß § 16 EStG i.V.m. §§ 20, 21 UmwStG i.d.F. vom 12.12.2006 berücksichtigten Verlust angewendet hat (dazu unter 3.) sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt hat (dazu unter 5.), ist der Kläger nicht in seinen Rechten verletzt, da der Beklagte die Einkommensteuer im Ergebnis zu niedrig festgesetzt hat und die einzelnen Besteuerungsgrundlagen nicht gesondert angreifbar sind (vergl. § 157 Abs. 2 der Abgabenordnung–AO–).	66
1.	67
Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes –EStG– in der Fassung des Streitjahres gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn (oder Verlust) aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent beteiligt war. Abs. 4 Satz 1 der Vorschrift bestimmt, dass als Veräußerung auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft gilt. Nach § 17 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 4 Satz 2 EStG ist Gewinn der Betrag, um den der gemeine Wert des	68

dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt.

Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) 69
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 und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungskosten sind.

Nach der zur Rechtslage vor Inkrafttreten der Regelungen des Gesetzes zur Modernisierung 70
des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung und Missbräuchen vom 23.10.2008 (MoMiG) mit Wirkung zum 1.11.2008 ergangenen Rechtsprechung des BFH, die der Senat auch nach Abschaffung des Eigenkapitalersatzrechts modifiziert für weiter anwendbar hält (so auch FG Düsseldorf, Urteil vom 18.12.2014, 11 K 3614/13 E, EFG 2015, 480, Revision anhängig unter IX R 6/15; Vogt in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 130. Aufl. 2015, § 17 EStG Rn. 626-628 und 634; offen gelassen in BFH-Urteil vom 20.8.2013, IX R 43/12, BFH/NV 2013, 1783) gehören zu den nachträglichen Anschaffungskosten Darlehen und andere Finanzierungshilfen, z.B. durch Übernahme einer Bürgschaft oder durch andere Rechtshandlungen, wenn sie eigenkapitalersetzenden Charakter haben. Maßgebend dafür, ob die Finanzierung eigenkapitalersetzenden Charakter hat und damit auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist, ob ein Gesellschafter der Gesellschaft in einem Zeitpunkt, in dem ihr ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft), stattdessen ein Darlehen gewährt oder eine dem Darlehen wirtschaftlich entsprechende andere Rechtshandlung ausführt (BFH-Urteil vom 20.8.2013, IX R 1/13, BFH/NV 2014, 310; BFH-Urteil vom 4.3.2008, IX R 80/06, BStBl II 2008, 577).

Der Bundesgerichtshof –BGH– hat für den Bereich des Zivilrechts entschieden, dass bereits 71
entstandene Ansprüche gegen einen Gesellschafter im Fall einer kapitalersetzenden Sicherheit sich noch auf das alte Eigenkapitalersatzrecht stützen lassen. Mit dem Inkrafttreten des MoMiG seien im Zivilrecht bereits entstandene Ansprüche nicht zum 1.11.2008 zum Erlöschen gebracht worden (BGH-Urteil vom 26.1.2009, II ZR 260/07, DStR 2009, 699). Der Senat hält es aufgrund dieser Wertung für den Bereich des Zivilrechts für folgerichtig, sowohl im Hinblick auf die Hingabe des Darlehens als auch auf den Eintritt der Krise die bis dahin geltenden steuerrechtlichen Folgen des Eigenkapitalersatzrechts im Bereich des § 17 EStG weiter anzuwenden. Sowohl Darlehenshingabe als auch Kriseneintritt (vgl. unten 1.a.bb.) erfolgten noch zur Zeit der Geltung der Grundsätze des Eigenkapitalersatzrechts.

Ausgehend von diesen Grundsätzen hat der Beklagte zu Recht einen Verlust aus § 17 EStG 72
beim Kläger als alleinigen Gesellschafter der GmbH im Jahr der Beendigung der Liquidation der GmbH (vergl. BFH-Urteil vom 28.10.2008, IX R 100/07, BFH/NV 2009, 561, m.w.N.), dem Streitjahr, berücksichtigt. Dabei hat er auch zu Recht – insoweit zwischen den Beteiligten unstrittig – andere Aufwendungen i.H.v. insgesamt 83.697,67 € dem Grunde nach als nachträgliche Anschaffungskosten des Klägers auf seine Beteiligung berücksichtigt.

Der Beklagte hat aber auch ebenso zu Recht keine darüber hinausgehenden nachträglichen 73
Anschaffungskosten aufgrund des Ausfalls des am 4.3.2004 gewährten Darlehens berücksichtigt. Das Darlehen ist aufgrund der vereinbarten kurzen Laufzeit – zwischen den Beteiligten unstrittig – weder ein Finanzplandarlehen, noch war es von Anfang an krisenbestimmt. Der Kläger hat der GmbH das Darlehen nicht erst in der Krise gewährt (dazu unter a.). Im Zeitpunkt des Eintritts der Krise bzw. des qualifizierten Rangrücktritts hatte die

Darlehensforderung des Klägers gegen die GmbH nur noch einen Wert von 0 € (dazu unter b.).

a. 74

Das am 4.3.2004 gewährte Darlehen ist kein in der Krise gewährtes Darlehen. Jedenfalls vor dem 1.1.2015 befand sich die GmbH nicht in der Krise. 75

Ob und wann die Gesellschaft in eine Krise geraten ist, hat das Finanzgericht aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls als Tatfrage zu entscheiden (BFH-Beschluss vom 30.4.2013, IX B 156/12, juris, m.w.N.; BFH-Urteil vom 9.10.2008, IX R 60/05, BFH/NV 2009, 896). Eine Krise liegt regelmäßig dann vor, wenn bereits Insolvenz (Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit) eingetreten ist. Von einer Insolvenz der A GmbH zum 4.3.2004 geht keiner der Beteiligten aus. Da sich auch im Übrigen keine Anzeichen dafür ergeben, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab. Eine Krisensituation ist nicht nur bei Insolvenzreife (in Gestalt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung) gegeben, sondern kann auch schon vorher bei Kreditunwürdigkeit gegeben sein. Eine Kreditunwürdigkeit kann grundsätzlich in jedem Stadium der Gesellschaft eintreten (BFH-Beschluss vom 30.4.2013, IX B 156/12, juris, m.w.N.). Als Indiz für den Eintritt einer Krise sieht der BFH den Verlust von mehr als der Hälfte des Stammkapitals der Gesellschaft an (BFH-Urteil vom 10.11.1998, VIII R 6/96, BSBtl II 1999, 348). 76

Unter Berücksichtigung vorstehender Ausführungen kommt der Senat zu dem Ergebnis, dass die GmbH zumindest vor dem 1.1.2005 nicht in der Krise war. 77

aa. 78

Die GmbH befand sich im Zeitpunkt der Darlehensgewährung am 4.3.2004 noch nicht in der Krise. Der insoweit feststellungsbelastete Kläger hat nicht zur Überzeugung des Senats nachgewiesen, dass die GmbH zu diesem Zeitpunkt bereits kreditunwürdig war bzw. sich an einem Punkt befunden hat, in dem ihr ein ordentlicher Kaufmann Eigenkapital zugeführt hätte. Dies geht zu seinen Lasten. 79

Wie der Kläger selbst vorträgt, wies die GmbH in ihrer Bilanz auf den 31.12.2003 noch Aktiva i.H.v. 1.127.050,16 € aus, darunter Sachanlagen i.H.v. 295.376,79 € und Vorräte i.H.v. 335.657,31 €. Ausweislich der Bilanz auf den 31.12.2003 betrug das Eigenkapital 129.154,90 €, was noch gut 84 % des Stammkapitals entsprach. Zum 31.12.2004 wies die GmbH in ihrer Bilanz sogar ein geringfügig auf 133.150,56 € gesteigertes Eigenkapital aus. 80

Dem vom Kläger vorgelegten Schreiben der M-Bank vom 4.1.2004 kann lediglich entnommen werden, dass die M-Bank aus nicht näher dargelegten Gründen eine zusätzliche Besicherung der von ihr gewährten Kreditlinie forderte, die Geschäftsleitung der GmbH – der Kläger – diese jedoch nicht zu gewähren bereit war, da es seinem Verständnis entsprach, keine der kreditgebenden Banken zu bevorzugen. Nach dem Vortrag des Klägers waren sämtliche Bankverbindlichkeiten der GmbH durch seine persönlichen Bürgschaften abgesichert, was er unter anderem hinsichtlich der mit Schriftsatz vom 15.4.2016 vorgelegten, bereits im Jahr 1994 eingegangenen Höchstbetragsbürgschaft gegenüber der M-Bank auch nachgewiesen hat. Der Kläger hat zwar behauptet, dass die GmbH nicht in der Lage gewesen wäre, eigene Sicherheiten zu stellen, dies jedoch nicht nachgewiesen. Insbesondere hat er auch seine Behauptung, die G-Bank sei nur bereit gewesen, ihm persönlich ein Darlehen zu gewähren und dies auch nur unter Absicherung durch eine Grundschuld auf einem seiner Privatgrundstücke, trotz Aufforderung des Gerichts, nicht nachgewiesen. 81

Aus dem Schreiben der M-Bank kann nach Überzeugung des Senats nicht entnommen werden, dass die GmbH selbst nicht der Lage gewesen wäre, eigene Sicherheiten für die Kreditlinie zu gewähren. Die Formulierung des Schreibens der M-Bank deutet eher darauf hin, dass der Kläger lediglich keine weitere/andere Besicherung der Kreditlinie gewähren wollte. Ausweislich der Bilanz auf den 31.12.2003 wären auch ausreichend Aktiva vorhanden gewesen, um die Bankverbindlichkeiten in Höhe von seinerzeit 118.369,72 € abzusichern. Im Übrigen wies die Bilanz der GmbH auf den 31.12.2003 - bereits nach Berücksichtigung der Verbindlichkeit gegenüber der M-Bank i.H.v. 118.369,72 € ? Eigenkapital aus, das die Verbindlichkeit gegenüber der M-Bank noch einmal vollständig abdeckte.	82
bb.	83
Erstmals zum 31.12.2005 hatte die GmbH mehr als die Hälfte ihres Stammkapitals verloren, so dass der Senat davon überzeugt ist, dass sich die GmbH zu diesem Zeitpunkt – zwischen den Beteiligten auch unstreitig – in einer Krise befunden hat. Ausweislich der Bilanzen 31.12.2005 war das gezeichnete Kapital von 153.387,56 € durch den Jahresfehlbetrag in voller Höhe verbraucht. In der Bilanz ist ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag i.H.v. 145.982,47 € ausgewiesen.	84
b.	85
In Bezug auf das am 4.3.2004 gewährten Darlehen handelt es sich damit um ein sog. normales Darlehen. Dessen Ausfall führt in Höhe des gemeinen Werts im Zeitpunkt des Kriseneintritts bzw. spätestens im Zeitpunkt des qualifizierten Rangrücktritts im Jahr 2006 zu nachträglichen Anschaffungskosten. Den gemeinen Wert hat der Beklagte für das Jahr 2006 zutreffend mit 0 € bewertet.	86
2.	87
Der Beklagte hat auch zu Recht § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG auf den gemäß § 17 EStG zu berücksichtigenden Verlust angewendet.	88
Gemäß § 3c Abs. 2 EStG dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen oder mit Vergütungen nach § 3 Nr. 40a EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 Prozent abgezogen werden; entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen sind.	89
§ 3c Abs. 2 EStG ist grundsätzlich auch im Verlustfall anzuwenden. Der Abzug von Erwerbsaufwand, insbesondere von Anschaffungskosten, ist im Rahmen der Ermittlung von Einkünften aus § 17 Abs. 1 und 4 EStG ausnahmsweise nicht gemäß § 3c Abs. 2 EStG begrenzt, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelten Einnahmen erzielt hat. Dabei sind Einnahmen, für die noch das Anrechnungsverfahren galt, nicht zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 6.4.2011, IX R 28/10, BStBl II 2011, 814 m.w.N.). Zu den Einnahmen zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vergl. Erhard in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 130. Aufl. 2015, § 3c EStG Rn. 54). Als verdeckte Gewinnausschüttung ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des	90

Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (BFH-Urteil vom 7.8.2002, I R 2/02, BStBl II 2004, 131 m.w.N.).

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist § 3c Abs. 2 EStG auf den Verlust des Klägers gemäß § 17 EStG anzuwenden. Der Kläger hat zur Überzeugung des Senats aus seiner Beteiligung an der GmbH Einnahmen sowohl aus einer offenen als auch aus einer verdeckten Gewinnausschüttung erzielt, die nicht mehr unter die Regelungen des Anrechnungsverfahrens fielen. Beide Gewinnausschüttungen führen bereits unabhängig voneinander dazu, dass § 3c Abs. 2 EStG anwendbar ist. 91

a. 92

Der Kläger hat im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung des Streitjahres selbst den Erhalt einer Gewinnausschüttung im Jahr 2011 aufgrund eines Gewinnausschüttungsbeschlusses vom 15.3.2011 behauptet. Diese Behauptung hat er seinerzeit mit einer Kapitalertragsteuerbescheinigung der GmbH gestützt, in der ihm die GmbH den Erhalt einer (offenen) Gewinnausschüttung im Jahr 2011 bescheinigte. Der Senat ist aufgrund des schlüssigen Vortrags des Klägers in seiner Einkommensteuererklärung und wegen der Anmeldung und Zahlung der auf die Gewinnausschüttung entfallenden Kapitalertragsteuer am 1.4.2011 überzeugt, dass der Kläger diese Ausschüttung auch bekommen hat. Soweit der Kläger im Verlauf des Einspruchsverfahrens dazu übergegangen ist, den Erhalt der Ausschüttung und den in der Kapitalertragsteuerbescheinigung ausdrücklich aufgeführten Ausschüttungsbeschluss zu bestreiten, weil eine entsprechende Gewinnausschüttung aufgrund des nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages nicht hätte vorgenommen werden können, überzeugt dies nicht. Es ist zumindest möglich, dass zum Abschluss der Liquidation der GmbH noch Vermögen abzuwickeln war, welches die GmbH im Rahmen der tatsächlich beantragten Nachtragsliquidation an den Kläger ausgeschüttet haben könnte. Nach dem Vortrag des Klägers waren sämtliche übrigen Gläubiger der GmbH – durch seinen persönlichen Einsatz – befriedigt worden. Ob die GmbH die Ausschüttung hätte vornehmen dürfen oder bei den noch vorhandenen Verbindlichkeiten gegenüber dem Kläger vorrangig auf diese Verbindlichkeiten hätte zahlen müssen, ist insoweit unmaßgeblich. 93

b. 94

Der Kläger hat darüber hinaus mit dem Erwerb des Pkw BMW X 5 am 1.7.2008 von der GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung erhalten. 95

Der Senat ist aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zur Überzeugung gelangt, dass der Netto-Wert des – ausweislich der in der mündlichen Verhandlung übergebenen Rechnung im November 2007 erstmals zugelassenen – Pkw BMW X5 im Zeitpunkt des Verkaufs der Höhe des Buchwertes von 54.318 € entsprach. Den Pkw hat der Kläger für sein neu gegründetes Einzelunternehmen am 1.7.2008 für 37.899 € netto von der GmbH erworben. Dies hat zu einer verhinderten Vermögensmehrung auf Seiten der A GmbH geführt, die sich auf den Unterschiedsbetrag gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgewirkt hat und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung stand. Die verhinderte Vermögensmehrung 96

war auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Der Kläger, dem die GmbH den Vermögensvorteil zuwendete, war deren alleiniger und damit beherrschender Gesellschafter und Geschäftsführer. Bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters hätte die GmbH diesen Vermögensvorteil einem Nichtgesellschafter nicht gewährt. Es ist nicht zu erkennen, aus welchem Grund die GmbH den Pkw an einen Dritten unter Wert verkaufen sollte. Schließlich ist der Vorgang auch geeignet, beim Kläger einen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen. Ob der Vorgang bislang tatsächlich der Besteuerung unterworfen wurde, ist unmaßgeblich.

Soweit in der mündlichen Verhandlung vorgetragen wurde, der Kaufpreis von netto 37.899 € habe dem damaligen Ablöswert des Leasingvertrages entsprochen, so überzeugt dies den Senat nicht. Ausweislich des Jahresabschlusses auf den 31.12.2007 hat die GmbH den Pkw erworben und insoweit ein Darlehen in etwa gleicher Höhe aufgenommen. Weder ist der Pkw also geleast worden, noch hat der Kläger den behaupteten niedrigeren Wert in irgendeiner Form nachgewiesen oder auch nur glaubhaft gemacht. 97

3. 98

Soweit der Beklagte rechtsfehlerhaft § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht auch auf den nach § 16 EStG i.V.m. §§ 20, 21 UmwStG i.d.F. vom 12.12.2006 berücksichtigten Verlust angewendet hat, ist der Kläger dadurch lediglich begünstigt. 99

§ 3c Abs. 2 EStG ist auch auf den Verlust anzuwenden, der auf den im Sinne von §§ 20, 21 UmwStG i.d.F. vom 12.12.2006 einbringungsgeborenen Anteil des Klägers an dem Stammkapital der GmbH (31,94 %) entfällt. 100

Auf einbringungsgeborene Anteile ist § 21 Abs. 2 UmwStG 1995 i.d.F. vom 12.12.2006 im Falle eines Veräußerungserwerbstatbestandes, wie der hier liegenden vorliegenden Auflösung der Kapitalgesellschaft, auch heute noch anwendbar (§ 27 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Nr. 3 Satz 1 UmwStG 2006 i.d.F. des Streitjahrs; Haritz in Haritz/Menner, UmwStG, 4. Auflage 2015, § 27, Rn. 28; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 17 Rn. 13). Die Beendigung der Liquidation erfolgte mehr als sieben Jahre nach Erwerb der einbringungsgeborene Anteile im Jahre 1992, so dass die Anwendbarkeit von § 3c Abs. 2 EStG auf diesen Verlust auch nicht eingeschränkt ist (§ 3c Abs. 2 Satz 3 EStG i.d.F. vom 12.12.2006, § 30 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG i.d.F. vom 12.12.2006 i.V.m. § 52 Abs. 4d Satz 2 und Abs. 8a Satz 2 EStG i.d.F. des Streitjahrs). 101

Die Voraussetzung des § 3c Abs. 2 EStG sind auch erfüllt. Insbesondere hat der Kläger nach der aus der im Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung des Senats aus seiner Beteiligung an der GmbH Einnahmen sowohl aus einer offenen als auch aus einer verdeckten Gewinnausschüttung erzielt, die nicht mehr unter die Regelungen des Anrechnungsverfahrens fielen (siehe oben unter 2.). 102

4. 103

Die Aufteilung des vom Beklagten – vor Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG – im Ergebnis in zutreffender Höhe berücksichtigten Verlustes aus der Liquidation der GmbH auf einen Verlust gemäß § 17 Abs. 4, Abs. 1 Satz 1 EStG sowie auf einen Verlust gemäß § 16 EStG i.V.m. §§ 20, 21 UmwStG i.d.F. vom 12.12.2006 ist für die Höhe der festzusetzenden Einkommensteuer im vorliegenden Fall unmaßgeblich, da das Teileinkünfteverfahren auf beide Normen anzuwenden und der gesamte Verlust nur i.H.v. 60 % zu berücksichtigen ist. 104

Dadurch, dass der Beklagte hinsichtlich der als Verlust gemäß § 16 EStG i.V.m. §§ 20, 21 UmwStG i.d.F. vom 12.12.2006 berücksichtigten 48.999 € die Vorschrift des § 3c Abs. 2 EStG nicht angewendet hat, hat er einen um 19.599,60 € zu hohen Verlust berücksichtigt. Aufgrund des dem Beklagten bereits bei Erlass des Einkommensteuerbescheides unterlaufenen und auch in der Einspruchsentscheidung übernommenen Rechenfehlers bei der Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG auf den vom Beklagten ermittelten Verlust gemäß § 17 EStG (108.388 € statt 108.338 € = 50 €), ist der Verlust um weitere 50 € zu hoch berücksichtigt.	
5.	106
Der Kläger hat zwar zu Recht angeführt, dass der Beklagte rechtsfehlerhaft Einnahmen aus Kapitalvermögen i.H.v. 2.301 € bzw. nach Abzug des Sparer-Pauschbetrages für den Kläger und dessen Ehefrau Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 699 € berücksichtigt hat. Dieser Umstand führt allerdings nicht zu einer Rechtsverletzung des Klägers.	107
Der Beklagte hat entsprechend der Erklärung des Klägers Kapitalerträge in Höhe der insgesamt von der T-Bank bescheinigten 2.301 € berücksichtigt. Nach dem Vortrag des Klägers handelt es sich insoweit jedoch um eine versehentliche Erklärung der Einnahmen im Streitjahr. Da die Bescheinigung der T-Bank ausdrücklich Kapitalerträge des Jahres 2009 umfasst, sind diese Einnahmen nach dem Zuflussprinzip gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG auch tatsächlich nicht im Streitjahr zu erfassen.	108
Dieser zulasten des Klägers wirkende Fehler (699 €) wird in vollem Umfang von dem zugunsten des Klägers wirkenden Fehler in Bezug auf die unterlassene Anwendung von § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG auf den nach § 16 EStG i.V.m. §§ 20, 21 UmwStG i.d.F. vom 12.12.2006 berücksichtigten Verlust sowie den Rechenfehler (insgesamt 19.649,60 €; siehe oben unter 3.) kompensiert (Saldierungstheorie, vergl. BFH-Beschluss vom 19.11.2013, XI B 9/13, BFH/NV 2014, 373; Ratschow in Gräber, FGO, 8. Auflage 2015, § 96 Rn. 52). Die letztendlich entscheidende festgesetzte Einkommensteuer ist in der Einspruchsentscheidung niedriger, als die materiell zutreffende festzusetzende Einkommensteuer. Eine höhere Steuerfestsetzung unterbleibt aufgrund des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots (vergl. BFH-Urteil vom 16.6.2009, II R 23/07, BFH/NV 2009, 1786 m.w.N.; Ratschow in Gräber, FGO, 8. Auflage 2015, § 96 Rn. 51).	109
6.	110
Angesichts der vorstehenden Ausführungen hat der Beklagte auch zu Recht keinen verbleibenden Verlustvortrag auf den 31.12.2010 festgestellt.	111
7.	112
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	113
8.	114
Die Revision war zuzulassen, da der Bundesfinanzhof es bisher offen gelassen hat, ob die Grundsätze des Eigenkapitalersatzrechts im Rahmen einer Gewinnermittlung für einen Besteuerungszeitraum, für den das MoMiG bereits gilt – hier 2010 –, auf eine noch während der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts geleistete Finanzierungshilfe bei einer noch während der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts eingetretenen Krise weiterhin Anwendung finden.	115

