

Titel:

Umwandlung einer nicht mehr vollwertigen Darlehensforderung eines GmbH-Gesellschafters in eine atypisch stille Beteiligung vor Einführung der Abgeltungsteuer Kapitaleinkünfte des Gesellschafters durch Auflösung der bei Begründung der atypisch stillen Gesellschaft gebildeten Kapitalrücklage nach Einführung der Abgeltungsteuer

Normenketten:

ESTG § 20 Abs. 1 Nr. 1

ESTG § 20 Abs. 2 S. 2

ESTG § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7

KStG § 27

HGB § 272 Abs. 2 Nr. 4

ESTG § 16 Abs. 1 Nr. 2

Leitsätze:

Errichtet ein Gesellschafter mit einer GmbH eine atypisch stille Gesellschaft, indem eine nicht mehr voll werthaltige Darlehensforderung des Gesellschafters gegen die GmbH in eine stille Einlage umgewandelt wird, so erlischt damit die Darlehensforderung. Vor dem 1.1.2009 (Einführung der Abgeltungsteuer) musste die bis zur Umwandlung in eine atypisch stille Beteiligung eingetretene Wertminderung des der Erzielung von Kapitaleinkünften dienenden Darlehens auch dann – als nicht steuerbarer, die private Vermögenssphäre des Klägers betreffender Verlust – außer Betracht bleiben, wenn die Einlage des atypisch Stillen handelsrechtlich mit dem Nennbetrag des Darlehensrückzahlungsanspruchs bewertet worden ist. Ertragssteuerrechtlich konnten dem stillen Gesellschafter Verluste nur in Höhe des gemeinen Werts – des werthaltigen Teils – der Darlehensforderung zum Zeitpunkt der Umwandlung zugewiesen werden. (redaktioneller Leitsatz)

Wurde die stille Einlage bilanziell in Höhe des werthaltigen Teils als stille Einlage und in Höhe des nicht werthaltigen Teils als Kapitalrücklage ausgewiesen, so ist die Einzahlung des Gesellschafters in die Kapitalrücklage der Gesellschaft aus der Sicht des Bilanzrechts als das Eigenkapital der Gesellschaft erhöhende Zuzahlung im Sinne des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB zu qualifizieren. Führt die GmbH diese Kapitalrücklage nach Beendigung der atypisch stillen Gesellschaft fort und wird diese Kapitalrücklage unter nunmehriger Geltung der Abgeltungsteuer auf ein Darlehenskonto des Gesellschafters umgebucht, so handelt es sich zivilrechtlich um die Aufrechnung des Rückzahlungsanspruchs des in die Rücklage eingezahlten Betrags gegen den Anspruch auf Auszahlung eines (neu vereinbarten) Darlehens, das beim Gesellschafter zu Einkünften aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führt und nicht als steuerfreie Rückzahlung eines Darlehens behandelt werden kann. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgrund der Auflösung einer Kapitalrücklage, Umwandlung von Darlehen im Rahmen der Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft, Kapitalrücklage, Darlehensrückzahlung, Rangrücktrittserklärung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – VIII R 10/25

Fundstelle:

EFG 2026, 392

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

I.

1

Streitig ist, ob die Auflösung einer Kapitalrücklage zum 30. Juni 2015 beim Kläger zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) führt.

2

Die Kläger wurden vom Beklagten, dem Finanzamt, im Streitjahr 2015 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Kapitalvermögen, die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

3

Das Finanzamt erließ zunächst am 9. August 2017 den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2015 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO). Dieser Bescheid wurde mit Änderungsbescheiden vom 29. August 2017 und vom 4. Mai 2018 gemäß § 164 Abs. 2 AO aus nicht streitgegenständlichen Gründen geändert. Die festgesetzte Steuer betrug jeweils 0 EUR.

4

Aufgrund einer laufenden Konzernprüfung bei der M Beteiligungs GmbH, insbesondere auch der S Beteiligungs GmbH, wurde beim Kläger als Gesellschafter der S Beteiligungs GmbH sowie bei der Klägerin eine abgekürzte Außenprüfung bezüglich Einkommensteuer und gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer nach § 10d Abs. 4 EStG für die Jahre 2013-2016 durchgeführt. Der Kläger ist an der S Beteiligungs GmbH mit einem Anteil am Stammkapital i.H.v. 23.000 EUR (entspricht 57,5%) beteiligt, bei welcher das Wirtschaftsjahr den Zeitraum vom 1. Juli bis zum 30. Juni umfasst. Der Außenprüfer stellte bei der Prüfung der S Beteiligungs GmbH u.a. fest, dass durch die Auflösung einer Kapitalrücklage i.H.v. 12.207.844 EUR und Umbuchung zugunsten einer Darlehensforderung des Klägers gegenüber der S Beteiligungs GmbH i.H.v. 7.604.798 EUR zum 30. Juni 2015 dem Kläger Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 7.604.798 EUR gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zugeflossen sind. Für die Auszahlung der Kapitalrücklage wurde keine Verwendung aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.v. § 27 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz (KStG) bescheinigt. Das steuerliche Einlagenkonto der S Beteiligungs GmbH betrug zum 31.12.2014 0 EUR, so dass eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG i.H.v. 0 EUR festgeschrieben wurde. Auf den Bericht über die (abgekürzte) Außenprüfung bei den Klägern wird verwiesen.

5

Der Rücklage i.H.v. 7.604.798 EUR bei der S Beteiligungs GmbH lag folgender Sachverhalt zugrunde:

6

Der Kläger gewährte der S Beteiligungs GmbH im Jahr 1998 verschiedene Darlehen. Diese Darlehen wandelte der Kläger im Rahmen der Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft teilweise i.H.v. 18.000.000 DM (9.203.253 EUR) in eine atypisch stille Einlage um. Im Jahresabschluss der S Beteiligungs GmbH zum 30. Juni 2001 wurde im Eigenkapital das Konto „atypisch stille Einlage Kläger“ i.H.v. 18.000.000 DM gebildet. Der dem Finanzamt vorgelegte Gesellschaftsvertrag der atypisch stillen Gesellschaft datiert vom 9. Juni 1999, wobei sowohl die Steuerfahndungsstelle M als auch das Finanzgericht D festgestellt hatten, dass die atypisch stille Gesellschaft am 8. Oktober 2001 noch nicht bestanden habe und der Vertrag vordatiert worden sei. Im Rahmen einer Einigung mit den beteiligten Finanzämtern wurde die atypisch stille Gesellschaft zwischen der S Beteiligungs GmbH und dem Kläger ab dem Wirtschaftsjahr 2001/2002 steuerlich anerkannt und somit in der Bilanz zum 30. Juni 2002 erfasst. Im Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft zwischen der S Beteiligungs GmbH und dem Kläger ist folgendes geregelt:

„§ 3 Einlage

Der stille Gesellschafter leistet eine Einlage von DM 18 Mio (in Worten: Deutsche Mark achtzehn Millionen).

...

§ 5 Konten des stillen Gesellschafters

(1) Für den stillen Gesellschafter werden bei der Inhaberin ein Einlagekonto, ein Privatkonto und ein Verlustkonto als Kapitalgegentkonto geführt.“

7

Die atypisch stille Beteiligung i.H.v. 9.203.253,86 EUR (18.000.000 DM) wurde schließlich in der Bilanz der S Beteiligungs GmbH zunächst mit Zustimmung der Steuerfahndungsstelle M mit dem werthaltigen Teil i.H.v. 1.598.455 EUR als stille Einlage und mit dem nicht werthaltigen Teil i.H.v. 7.604.798,86 EUR als Kapitalrücklage ausgewiesen. Am 9. August 2002 wurde das Insolvenzverfahren bei der S Beteiligungs GmbH eröffnet. Nach einer steuerlichen Außenprüfung bei der S Beteiligungs GmbH & atypisch stille Beteiligung für die Jahre 2002 bis 2007 wurde die atypisch stille Beteiligung i.H.v. 1.598.454,99 EUR des Klägers um 523.196,40 EUR reduziert, da der Wert der atypisch stillen Beteiligung durch den Prüfer neu berechnet wurde. Diese Reduzierung war laut dem Betriebsprüfer bei der atypisch stillen Gesellschaft als Erhöhung der Darlehensschuld zu erfassen. Auf den Bericht über die Außenprüfung bei der S Beteiligungs GmbH & atypisch stille Beteiligung wird verwiesen.

8

Die atypisch stille Gesellschaft wurde vom Finanzamt für die Jahre 2002 bis 2007 anerkannt. Für die Zeit danach ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass eine atypisch stille Gesellschaft nicht mehr bestand. Da kein Auseinandersetzungsguthaben vorhanden war, wurde weder ein Aufgabegewinn bzw. -verlust festgestellt. Die S Beteiligungs GmbH führte die Kapitalrücklage i.H.v. 7.604.798 EUR fort. Zum Ende des Wirtschaftsjahres 2014/2015 löste sie die Kapitalrücklage i.H.v. 7.604.798 EUR auf und buchte sie in dieser Höhe auf ein Darlehenskonto des Klägers um.

9

Das Finanzamt schloss sich den aufgrund der abgekürzten Außenprüfung bei den Klägern getroffenen Feststellungen des Betriebsprüfers an und erließ am 22. Mai 2019 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid 2015, in welchem Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 EStG i.H.v. 7.616.690 EUR beim Kläger angesetzt wurden. Gegen diesen Bescheid legten die Kläger Einspruch ein und trugen vor, dass die Auflösung der Kapitalrücklage nicht zu steuerlich relevanten Bezügen führe. Vielmehr handele es sich um die Rückzahlung eines Darlehens, welches der Kläger der S Beteiligungs GmbH gewährt habe und welches nach Umwidmung in eine atypisch stille Gesellschaft mangels Werthaltigkeit nicht dem steuerlichen Einlagekonto gemäß § 27 KStG zugeschrieben, sondern als Kapitalrücklage behandelt worden sei. Sachgerecht wäre es deshalb gewesen, nur den werthaltigen Teil als atypisch stille Beteiligung, den nicht werthaltigen Teil weiterhin als Darlehen zu erfassen. Mit Einspruchsentscheidung vom 6. Dezember 2022 wies das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück.

10

Mit ihrer Klage machen die Kläger weiterhin geltend, dass es sich bei der Auflösung der Kapitalrücklage zum 30. Juni 2015 i.H.v. 7.604.798 EUR nicht um steuerbare Bezüge, sondern um eine nicht steuerbare Rückzahlung des im Jahr 1998 gewährten Darlehens handele. Der Kläger habe zu keinem Zeitpunkt bezüglich des nicht werthaltigen Teils des Darlehens i.H.v. 7.604.798 EUR, der als Kapitalrücklage eingestellt worden sei, einen Verzicht auf Rückzahlung des Darlehens erklärt. Das Finanzamt erkenne nicht, dass das Darlehen i.H.v. 7.604.798 EUR nicht als atypisch stille Beteiligung mit auf den Kläger entfallenden Verlusten habe verrechnet werden können. Eine Steuerpflicht der Rückzahlung des in 1998 gewährten Darlehens würde gegen das in §§ 3c Abs. 2 Satz 5 EStG und 8b Abs. 3 KStG kodifizierte Korrespondenzprinzip als auch gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstoßen.

11

Die Rückführung des ursprünglichen Darlehens des Klägers in Höhe des zum Zeitpunkt der Umwidmung in eine atypisch stille Beteiligung nicht mehr werthaltigen Teils von 7.604.798 EUR führe aus folgenden Gründen nicht zu steuerlich relevanten Bezügen des Klägers:

Die Einstellung des nicht werthaltigen Teils des Darlehens in die Kapitalrücklage sei handelsrechtlich vertretbar, steuerbilanziell aber unzutreffend gewesen. Einerseits erhöhten nur werthaltige Zuführungen zum Eigenkapital das steuerliche Einlagenkonto gemäß § 27 KStG. Andererseits habe der Kläger zu keinem Zeitpunkt auf die Rückzahlung des Darlehens verzichtet, sondern lediglich zwei Rangrücktrittserklärungen (Rangrücktrittserklärung vom 27. Februar 2001 und vom 18. Februar 2004) abgegeben. Die gegenteilige Behauptung sei unzutreffend. Dabei könne die Beweislast für das Fehlen eines Verzichts nicht dem Kläger aufgebürdet werden. Es sei unmöglich, zu beweisen, dass sich etwas nicht ereignet habe. Daher treffe das Finanzamt für seine Behauptung, der Kläger habe auf seine Forderung verzichtet, eine erhöhte Substantiierungspflicht. Das Finanzamt habe nach Ort, Zeit und Höhe substantiiert

darzulegen, dass, wann und in welcher Höhe der Kläger auf seine Darlehensforderung verzichtet habe. Wenn es einen Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil der Forderung nicht gegeben habe, so sei der nicht werthaltige Teil weiterhin als Darlehen auszuweisen gewesen. Das nunmehr wieder werthaltige Darlehen habe somit steuerneutral an den Kläger zurückgezahlt werden können.

12

Selbst wenn man das gesamte Darlehen als in die atypisch stille Beteiligung umgewidmet behandeln würde, habe der zum Zeitpunkt der Umwandlung nicht werthaltige Teil i.H.v. 7.604.798 EUR nicht durch laufende Verluste aufgebraucht werden können. Die zwischenzeitliche Wertaufholung würde dazu führen, dass die wieder aufgefüllte Einlage ohne steuerliche Auswirkung an den Kläger ausgekehrt werden könne. Während der werthaltige Teil des Darlehens i.H.v. 1.075.258,59 EUR nach Umwidmung in eine atypisch stille Beteiligung zu steuerlich nutzbaren Verlusten beim Kläger geführt habe, sei dies für den nicht werthaltigen Teil des Darlehens i.H.v. 7.604.798,87 EUR gerade nicht der Fall gewesen. Es würde daher dem in den §§ 3c Abs. 2 Satz 5 EStG und 8b Abs. 3 KStG kodifizierten Korrespondenzprinzip und dem Gebot einer verfassungsgemäßen Besteuerung widersprechen und zu einer Übermaßbesteuerung führen, wenn die Rückzahlung eines Darlehens an den Darlehensgeber als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Besteuerung unterworfen würde.

13

Die Kläger beantragen,

den Bescheid über Einkommensteuer 2015 vom 22. Mai 2019 und die Einspruchsentscheidung vom 6. Dezember 2022 dahingehend zu ändern, dass die im Jahr 2015 erfolgte Rückzahlung eines vom Kläger der S Beteiligungs GmbH gewährten Darlehens in Höhe von 7.604.798,87 EUR als steuerfrei und nicht als steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt wird und die Einkommensteuer 2015 auf 0 EUR herabgesetzt wird.

14

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

15

Das Finanzamt verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung vom 6. Dezember 2022.

16

Wegen des weiteren Sachverhalts und hinsichtlich des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die vom Finanzamt vorgelegten Akten und die eingereichten Schriftsätze nebst Anlagen Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

17

Die Klage ist unbegründet. Das Finanzamt hat die Auflösung der Kapitalrücklage zu Recht als Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und nicht als steuerfreie Rückzahlung eines Darlehens behandelt.

18

1. Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien, Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist, aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie an bergbautreibenden Vereinigungen, die die Rechte einer juristischen Person haben (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung). Die Bezüge gehören gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten.

19

1.1. Im Streitfall ist zwischen den Parteien unstreitig, dass es sich bei der Auflösung der Kapitalrücklage nicht um Einnahmen aus dem steuerlichen Einlagenkonto i.S.d. § 27 KStG handelt. Denn der Bestand des steuerlichen Einlagekontos ist zum Ende eines jeden Wirtschaftsjahres fortzuschreiben und wird vom

Finanzamt gesondert festgestellt (§ 27 Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG). So wurden durch die S Beteiligungs GmbH nicht Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto bescheinigt (§ 27 Abs. 3 KStG) und das steuerliche Einlagenkonto zum 31.12.2014 mit 0 EUR festgestellt. Die für die Kapitalgesellschaft ergangenen Feststellungsbescheide über den Bestand des steuerlichen Einlagekontos sind für die Besteuerung des Anteilseigners bindend (BFH-Urteile vom 19. Mai 2010 I R 51/09, BStBl II 2014, 937; vom 28. Januar 2015 I R 70/13, BStBl II 2017, 101). Die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG zum 30.06.2013 bis 30.06.2016 sind mittlerweile bestandskräftig und damit ist der Wert des steuerlichen Einlagekontos der S Beteiligungs GmbH mit 0 EUR festgeschrieben.

20

1.2. Bei der Auflösung der Kapitalrücklage i.H.v. 7.604.798 EUR handelt es sich nicht um eine steuerneutrale Darlehensrückzahlung.

21

1.2.1. Mit Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft ist die Darlehensforderung i.H.v. 18.000.000 DM (= 9.203.253 EUR) erloschen. Der Kläger hat mit Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft mit Vertrag vom 9. Juni 1999, steuerlich anerkannt zum 30. Juni 2002, das bislang der S Beteiligungs GmbH gewährte Darlehen i.H.v. 18.000.000 DM in eine stille Einlage umgewandelt. Denn wie die Kläger selber vortragen, hat der Kläger seine Einlageverpflichtung aus dem Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft in Höhe von 18.000.000 DM durch die Umwandlung seines Darlehens i.H.v. 18.000.000 DM erbracht. Dabei ist zu beachten, dass die Umwandlung des Darlehens des Klägers in eine Kapitalrücklage in mehrere zivilrechtlich selbständige Vorgänge aufzuspalten ist: Es handelt sich zunächst um die Vereinbarung der Rückzahlung des Darlehens an den Kläger i.H.v. 18.000.000 DM, sodann um die Zusage einer Einlage in die atypisch stille Gesellschaft in derselben Höhe und schließlich um die Aufrechnung des Rückzahlungsanspruchs einerseits gegen den Anspruch auf Einzahlung der Einlage andererseits (vgl. BFH-Urteil vom 27. April 2000 I R 58/99, BStBl II 2001, 168). Die Aufrechnung bewirkt, dass die Forderungen, soweit sie sich decken, als in dem Zeitpunkt erloschen gelten, in welchem sie zur Aufrechnung geeignet einander gegenübergetreten sind (§ 389 Bürgerliches Gesetzbuch -BGB-). Aus diesem Grund hat der Kläger nicht auf die Rückzahlung des Darlehens verzichtet, sondern diesen Anspruch gegen die Einlageverpflichtung aufgerechnet. Die Höhe der Einlageverpflichtung i.H.v. 18.000.000 DM ergibt sich – zwischen den Parteien unstreitig – aus dem Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft. Aus diesem Grund ist mit Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft und der Umwandlung des Darlehens i.H.v. 18.000.000 DM (= 9.203.253 EUR) in eine stille Beteiligung das Darlehen des Klägers gegenüber der S Beteiligungs GmbH in dieser Höhe erloschen.

22

Bis zum 31.12.2008 galt die – das bis dahin geltende Einkommensteuerrecht systematisch prägend – Zweiteilung der Einkunftsarten in Gewinneinkünfte einerseits und Überschusseinkünfte andererseits mit der Folge, dass Wertverluste der Wirtschaftsgüter, die der Erzielung von Überschusseinkünften dienen, nur im Rahmen der allgemeinen Vorschriften über die Absetzungen für Abnutzung (AfA) oder Substanzverringerung sowie nach Maßgabe der Sonderregelungen in den §§ 17, 23 EStG und § 21 Umwandlungssteuergesetz berücksichtigt werden konnten. Für den Streitfall ergibt sich hieraus, dass die bis zur Umwandlung in eine atypisch stille Beteiligung eingetretene Wertminderung des der Erzielung von Kapitaleinkünften dienenden Darlehens auch dann – als nicht steuerbarer, die private Vermögenssphäre des Klägers betreffender Verlust – außer Betracht bleiben muss, wenn die Einlage des atypisch Stillen handelsrechtlich mit dem Nennbetrag des Darlehensrückzahlungsanspruchs bewertet wird.

Ertragssteuerrechtlich können dem stillen Gesellschafter Verluste nur in Höhe des gemeinen Werts – des werthaltigen Teils – der Darlehensforderung zum Zeitpunkt der Umwandlung zugewiesen werden (BFH-Urteil vom 29. Mai 2001 VIII R 10/00, BStBl II 2001, 747). Dies wurde auch in den Bilanzen der S Beteiligungs GmbH nachvollzogen. Zwar hat die S Beteiligungs GmbH zunächst die stille Einlage i.H.v. 18.000.000 DM in voller Höhe auf dem Konto des Klägers „atypisch stille Einlage“ (Bilanz zum 30. Juni 2001) verbucht. Nach der Bewertung der Darlehensforderung durch die Finanzbehörden wurde die stille Einlage – zwischen den Parteien unstreitig – i.H.v. 1.598.455 EUR (werthaltiger Teil) als stille Einlage und i.H.v. 7.604.798 EUR (nicht werthaltiger Teil) als Kapitalrücklage ausgewiesen. Der in der Kapitalrücklage ausgewiesene Betrag wurde bis zu seiner Auflösung im Streitjahr 2015 fortgeführt. Dass eine Darlehensforderung des Klägers nicht mehr bestand, folgt auch aus der dem Finanzamt im

Rechtsbehelfsverfahren vorgelegten Vermögensaufstellung des Klägers zum 30. Juni/1. Juli 2005. Darin wird nur eine atypisch stille Einlage des Klägers an der S Beteiligungs GmbH i.H.v. 18.000.000 DM, aber keine Darlehensforderung genannt.

23

Die Einzahlung eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage der Gesellschaft, um die es hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils der Einlage geht, ist aus der Sicht des Bilanzrechts als Zuzahlung i.S.d. § 272 Abs. 2 Nr. 4 Handelsgesetzbuch (HGB) zu qualifizieren. Sie erhöht, wie sich aus § 272 HGB ergibt, das Eigenkapital der empfangenden Gesellschaft. Aus dem Blickwinkel des Steuerrechts handelt es sich bei ihr, wie bei jeder Zuführung von Eigenkapital durch den Gesellschafter, um eine Einlage des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen (BFH-Urteil vom 27. April 2000 I R 58/99, BStBl II 2001, 168). Unstreitig ist es handelsrechtlich möglich, den nicht werthaltigen Teil der Darlehensforderung der Kapitalrücklage zuzuführen. Aber auch steuerrechtlich kann der nicht werthaltige Teil des Darlehens der Kapitalrücklage zugeführt werden. Nur der werthaltige Teil des Darlehens darf dem steuerlichen Einlagekonto gemäß § 27 KStG zugeführt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BStBl II 1998, 307).

24

Bei der Umwandlung der Kapitalrücklage im Streitjahr 2015 in eine Darlehensforderung des Klägers handelt es sich zivilrechtlich um die Aufrechnung des Rückzahlungsanspruchs des in die Rücklage eingezahlten Betrags gegen den Anspruch auf Auszahlung eines (neu vereinbarten) Darlehens. Da es sich bei dem Kläger um einen beherrschenden Gesellschafter handelt, ist die Forderung gegen die S Beteiligungs GmbH bereits mit Fälligkeit zugeflossen, wenn diese nicht zahlungsunfähig ist (BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2011 VIII B 46/11, BFH/NV 2012 597).

25

1.2.2. Etwas anderes folgt auch nicht daraus, dass der Kläger am 27. Februar 2001 und am 18. Februar 2004 jeweils eine Rangrücktrittserklärung abgegeben hat. Denn bei dem Rangrücktritt vom 27. Februar 2001 war die atypisch stille Gesellschaft nach den Feststellungen des Finanzgerichts D noch nicht errichtet worden, so dass zum damaligen Zeitpunkt die Forderungen des Klägers gegenüber der GmbH noch bestanden hatten. Auch die Rangrücktrittsvereinbarung vom 18. Februar 2004, welche auch die atypisch stille Beteiligung erwähnt, hat im Streitfall keine Auswirkung. Hinsichtlich eines Darlehens i.H.v. 18.000.000 DM, welches vorher in eine atypische stille Beteiligung umgewandelt wurde, ist die Erklärung hinfällig, da in dieser Höhe gerade keine Darlehensforderung mehr, sondern eine atypisch stille Beteiligung bestand. Soweit in dieser Erklärung auch die atypisch stille Beteiligung erwähnt ist, bedeutet dies lediglich einen Rangrücktritt, der aber nicht bewirkt, dass aus der stillen Beteiligung wieder eine Darlehensverbindlichkeit wird.

26

1.2.3. Auch das Argument des Klägers, dass der Betriebsprüfer bei der Betriebsprüfung der S Beteiligungs GmbH & atypisch stille Beteiligung für die Jahre 2002-2007 den Wert der atypisch stillen Beteiligung von 1.598.454,99 EUR auf 1.075.258,59 EUR reduzierte und die Differenz nach Ansicht des Prüfers als Erhöhung der Darlehensschuld zu erfassen sei (vgl. Bericht über die Außenprüfung bei der S Beteiligungs GmbH & atypisch stille Beteiligung), führt nicht dazu, dass die in die Kapitalrücklage gebuchte, nicht werthaltige stille Beteiligung i.H.v. 7.604.798 EUR als Darlehensschuld der S Beteiligungs GmbH anzusehen ist. Zwar könnte daraus geschlossen werden, dass die Minderung des Werts der atypisch stillen Beteiligung i.H.v. 523.196,40 EUR bei der S Beteiligungs GmbH als Darlehen des Klägers erfasst wurde. Wie sich aber aus dem Jahresabschluss der S Beteiligungs GmbH zum 30. Juni 2015 ergibt, wurde dieser Differenzbetrag auf dem Konto 2906 „atypisch stille Einlage Kläger“ verbucht und somit nicht auf einem Darlehenskonto, sondern einem Einlagekonto geführt. Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass die im Streitjahr 2015 angesetzte Ausschüttung für den Kläger lediglich 7.604.798 EUR beträgt und darin nicht der Differenzbetrag i.H.v. 523.196 EUR enthalten ist. Aus diesem Grund kann für den Streitfall offenbleiben, ob die vom Prüfer erwähnte Erhöhung der Darlehensschuld i.H.v. 523.196,40 EUR überhaupt stattgefunden hat.

27

1.2.4. Im Streitfall liegt auch kein Verstoß gegen §§ 3c Abs. 2 Satz 5 EStG und 8b Abs. 3 KStG vor, welche eine Übermaßbesteuerung vermeiden sollen. Denn diese Vorschriften sind im Streitfall nicht anwendbar, da es sich nicht um eine Beteiligung an anderen Körperschaften oder Personenvereinigungen handelt, sondern

um eine Ausschüttung der S Beteiligungs GmbH an den Kläger als Gesellschafter, der seine Beteiligung im Privatvermögen hält.

28

Dass der Ausfall einer Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre nach der Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG führt, was im Jahr 2001 noch nicht möglich war, führt nicht zu einem Verstoß gegen ein vom Kläger als Korrespondenzprinzip bezeichnetes Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 24. Oktober 2017 VIII R 13/15, BStBl II 2020, 831). Denn Verluste in der privaten Vermögenssphäre waren bis zur Einführung der Abgeltungsteuer durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 unbeachtlich, so dass der Kläger erst durch Gründung der atypisch stillen Gesellschaft Verluste in Höhe des werthaltigen Teils steuerrechtlich verrechnen konnte. Dass der Kläger sich zum damaligen Zeitpunkt zu einer atypisch stillen Einlage i.H.v. 18.000.000 DM (= 9.203.253 EUR) verpflichtete, aber nur der werthaltige Teil auf dem Kapitalkonto „atypisch stille Einlage Kläger“ verrechenbar war, führt nicht zu einem Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Denn für Darlehensforderungen aus dem Jahr 1998 gilt der mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführte Paradigmenwechsel nicht, wonach der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung im Privatvermögen zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust führt.

29

Dass es nach heutiger Sicht steuerrechtlich vorteilhafter gewesen wäre, nur den werthaltigen Teil des Darlehens in eine atypisch stille Beteiligung umzuwandeln und den nicht werthaltigen Teil weiterhin als Darlehen zu belassen, erlaubt es nicht, die tatsächlich erfolgte stille Einlage aufgrund des Vertrages vom 9. Juni 1999 i.H.v. 18.000.000 DM teilweise wieder rückgängig zu machen.

30

1.2.5. Durch das Ende der atypisch stillen Beteiligung lebt die Darlehensforderung nicht wieder auf.

31

Mit der Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft ist die Darlehensforderung des Klägers gegenüber der S Beteiligungs GmbH i.H.v. 18.000.000 DM (= 9.203.253 EUR) erloschen. Mit Beendigung der atypisch stillen Gesellschaft – nach Aktenlage spätestens im Jahr 2007 – hat der stille Gesellschafter lediglich einen Auseinandersetzungsanspruch gemäß § 235 Abs. 1 HGB. Da das Gesellschafterkonto des Klägers durch Verluste aufgebraucht war und keine stillen Reserven zum damaligen Zeitpunkt bestanden, versteuerte der Kläger auch keinen Aufgabegewinn i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Dass nach Beendigung der atypisch stillen Gesellschaft die S Beteiligungs GmbH wieder positive Ergebnisse erwirtschaftete und die Kapitalrücklage i.H.v. 7.604.798 EUR durch Umbuchung zugunsten einer Verbindlichkeit aufgelöst und später dem Kläger ausgezahlt werden konnte, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn die Auffassung des Klägers, dass die durch die Wertaufholung zwischenzeitlich „aufgefüllte“ atypisch stille Einlage nunmehr ohne steuerliche Auswirkungen an den Kläger ausgekehrt werden könne, verkennt, dass es bis zum Ende der atypisch stillen Beteiligung keine positiven Ergebnisse bzw. stillen Reserven gab, an denen der Kläger als atypisch stiller Beteiligter hätte partizipieren können.

32

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.