Urteil vom 11. Juli 2017, IX R 36/15

Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften - Nachträgliche Anschaffungskosten nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts - Bürgschaft - Vertrauensschutz

ECLI:DE:BFH:2017:U.110717.IXR36.15.0

BFH IX. Senat

EStG § 5 Abs 2a, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 2, EStG § 17 Abs 4, EStG § 20 Abs 2, HGB § 255, HGB § 272 Abs 2 Nr 4, BGB § 775 Abs 1 Nr 1, MoMiG Art 1, MoMiG Art 9, InsO § 39 Abs 1 Nr 5, InsO § 135, GmbHG § 26, GmbHG § 30, GmbHG § 31, GmbHG § 32a Abs 1, GmbHG § 32a Abs 3, EStG VZ 2011

vorgehend FG Düsseldorf, 09. März 2015, Az: 9 K 962/14 E

Leitsätze

1. Mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG ist die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen .

2. Aufwendungen des Gesellschafters aus seiner Inanspruchnahme als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft führen nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung .

3. Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 10. März 2015 9 K 962/14 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Berücksichtigung von Aufwendungen aus der Inanspruchnahme als Bürge bei der Ermittlung eines Auflösungsverlusts nach § 17 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr (2011) geltenden Fassung (EStG).

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (2011) vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Seit Ende des Jahres 2003 war der Vater des Klägers alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH. Der Kläger war zu diesem Zeitpunkt Angestellter der GmbH. Im Februar 2010 wurden dem Kläger die Anteile an der GmbH im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen.

3 Zur Umgestaltung der Geschäftsräume gewährte die B-Bank der GmbH im Jahr 2006 Darlehen in Höhe von 51.600 €, 20.000 € und 99.000 €. Dabei stellte die B-Bank die Gewährung des Kredits u.a. unter die Bedingung, dass der Kläger selbstschuldnerische Bürgschaften bis zum Höchstbetrag von 170.000 € übernahm. Darüber hinaus forderte die B-Bank angesichts des Alters des bisherigen Alleingesellschafters, dass die Anteile an der GmbH auf den Kläger übertragen werden und dass dieser zum Geschäftsführer bestellt wird. Am 28. März 2006 verbürgte sich

der Kläger entsprechend. Darüber hinaus verbürgte sich der Kläger am 11. April 2006 unentgeltlich und selbstschuldnerisch für ein weiteres, bei einer anderen Bank aufgenommenes Darlehen der GmbH in Höhe von 52.000 €.

4 Während die GmbH in den Jahren 2003 und 2004 Verluste von 2.026,35 € und von 549,17 € auswies, ermittelte sie im Jahr 2005 einen Gewinn von 14.668,35 € und im Jahr 2006 von 2.618,92 €. Im Jahr 2007 erzielte die GmbH einen Verlust von 117.652,91 €, in den Jahren 2008 und 2009 wiederum Gewinne von 18.714,31 € und von 39.128,62 €. Das Eigenkapital der GmbH betrug zum Jahresende 2005 37.092,83 €, zum Jahresende 2006 39.711,95 € und zum Jahresende 2007 ./. 77.941,16 €.

5 Nachdem Verhandlungen über den Verkauf der GmbH-Anteile an den langjährig für die GmbH tätigen Handelsvertreter gescheitert waren und dieser stattdessen einen eigenen Betrieb in unmittelbarer Nähe der Geschäftsräume der GmbH eröffnet hatte, beantragte der Kläger im Februar 2011 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH. Das Amtsgericht lehnte den Antrag im Mai 2011 mangels Masse ab. Noch im Jahr 2011 leistete der Kläger aufgrund der von ihm eingegangenen Bürgschaften Zahlungen an die Kreditinstitute.

6 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 machten die Kläger einen Auflösungsverlust in Höhe von 176.156,85 € geltend (im Einzelnen: Ausfall mit der vom Rechtsvorgänger übernommenen Stammeinlage 27.000 €, nachträgliche Anschaffungskosten aus der Inanspruchnahme von Bürgschaften 140.610,40 € sowie verschiedene Kosten 8.545,78 €).

7 Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr setzte das FA den Auflösungsverlust lediglich mit 17.975 € an. Es lehnte insbesondere die Berücksichtigung der Aufwendungen aus der Inanspruchnahme der vom Kläger geleisteten Bürgschaften ab, da sich die GmbH im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme nicht in einer Krise befunden habe. Der Einspruch der Kläger blieb erfolglos.

8 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1271 veröffentlichten Urteil im hier streitigen Umfang stattgegeben. Entgegen der Auffassung des FA seien bei der Ermittlung des Auflösungsverlusts die Aufwendungen des Klägers aus der Inanspruchnahme der Bürgschaften als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Die Übernahme der Bürgschaft sei gesellschaftlich veranlasst gewesen. Dem stehe nicht entgegen, dass der Kläger im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme noch nicht Gesellschafter gewesen sei, da er die Bürgschaft erkennbar als künftiger Gesellschafter übernommen habe. Auf die Frage, ob die übernommenen Bürgschaften als eigenkapitalersetzend i.S. der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) anzusehen seien, komme es nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23. Oktober 2008 (BGBl I 2008, 2026) nicht mehr an. Im Übrigen seien die Bürgschaften im Streitfall auch unter Zugrundelegung der bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze als in der Krise hingegeben und somit als eigenkapitalersetzend anzusehen. Darüber hinaus wären die Bürgschaften auch deshalb eigenkapitalersetzend, weil sie gerade für den Fall der Verschlechterung der Vermögensverhältnisse der GmbH übernommen worden und damit krisenbestimmt gewesen seien.

9 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung materiellen Rechts (§ 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG) rügt. Bei Übernahme der Bürgschaften habe sich die GmbH nicht in der Krise befunden. Der Kläger habe die Bürgschaften auch nicht als zukünftiger Gesellschafter, sondern aus familiären Gründen übernommen. Abzustellen sei auf den Wert des Rückgriffsanspruchs im Zeitpunkt des Übergangs der Gesellschaftsanteile. Dieser sei wegen der sich dann abzeichnenden Insolvenz mit 0 € zu bewerten. Es sei überdies zweifelhaft, ob der Ausfall des Rückgriffsanspruchs nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts noch zu nachträglichen Anschaffungskosten führe.

10 Das FA beantragt,
das Urteil des FG vom 10. März 2015 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

12 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Rechtsstreit beigetreten. Es hat sich unter Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 21. Oktober 2010 (BStBl I 2010, 832) dafür ausgesprochen, die bisher geltenden Grundsätze auch nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts anzuwenden. Der Gesellschafter sei auch nach neuem Recht grundsätzlich frei, ob er der Gesellschaft Eigen- oder Fremdkapital zur Verfügung stellen wolle. Fremdkapital liege

nur vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann das Risiko einer Finanzierungshilfe ebenfalls eingegangen wäre. Dabei komme dem Merkmal der Krise weiterhin entscheidende Bedeutung zu.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Ergebnis zutreffend hat das FG die Aufwendungen des Klägers aus seiner Inanspruchnahme als Bürge für die GmbH als nachträgliche Anschaffungskosten bei der Berechnung des Auflösungsverlusts des Klägers berücksichtigt.

14 1. Nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb unter den dort genannten Voraussetzungen der Gewinn aus der Auflösung von Kapitalgesellschaften. Steuerbar ist auch ein aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft entstehender Verlust (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 20. August 2013 IX R 1/13, BFH/NV 2014, 310).

15 Auflösungsverlust i.S. von § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Steuerpflichtigen (persönlich) getragenen Kosten (Auflösungskosten entsprechend § 17 Abs. 2 EStG) und seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen (BFH-Urteil vom 4. März 2008 IX R 80/06, BFHE 220, 451, BStBl II 2008, 577). Anschaffungskosten sind auch die nachträglichen Anschaffungskosten (vgl. § 255 Abs. 1 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs --HGB--).

16 a) Zu nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung führten nach bisheriger Rechtsprechung des BFH neben offenen und verdeckten Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten waren (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 23. Mai 2000 VIII R 3/99, BFH/NV 2001, 23, und vom 22. April 2008 IX R 75/06, BFH/NV 2008, 1994).

17 aa) Nachträgliche Anschaffungskosten hat der BFH u.a. angenommen beim Ausfall des Gesellschafters mit seinem Anspruch auf Rückzahlung eines der Gesellschaft gewährten Darlehens oder bei Zahlung des Gesellschafters auf eine Bürgschaft und Wertlosigkeit des gegen die Gesellschaft gerichteten Rückgriffsanspruchs, wenn die Hingabe des Darlehens oder die Übernahme der Bürgschaft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren (vgl. zur Bürgschaft BFH-Urteile vom 24. April 1997 VIII R 23/93, BFHE 183, 397, BStBl II 1999, 342; vom 6. Juli 1999 VIII R 9/98, BFHE 189, 383, BStBl II 1999, 817, sowie in BFH/NV 2014, 310; zum Darlehen BFH-Urteile vom 4. November 1997 VIII R 18/94, BFHE 184, 374, BStBl II 1999, 344, sowie vom 19. August 2008 IX R 63/05, BFHE 222, 474, BStBl II 2009, 5).

18 Für die Beurteilung, ob eine Finanzierungshilfe durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war, hat der BFH darauf abgestellt, ob sie eigenkapitalersetzend war (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2001, 23; vom 2. April 2008 IX R 76/06, BFHE 221, 7, BStBl II 2008, 706, und in BFHE 222, 474, BStBl II 2009, 5). Er hat dies bejaht, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft zu einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute nur noch Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft), stattdessen ein Darlehen gewährt, eine Bürgschaft zur Verfügung gestellt oder eine wirtschaftlich entsprechende andere Rechtshandlung i.S. des § 32a Abs. 1 und 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung a.F. (GmbHG a.F.) vorgenommen hatte (sogenanntes funktionelles Eigenkapital; vgl. BFH-Urteile in BFHE 221, 7, BStBl II 2008, 706, und vom 7. Dezember 2010 IX R 16/10, BFH/NV 2011, 778). Lagen diese Voraussetzungen nicht vor, hatte die Finanzierungshilfe (auch gesellschaftsrechtlich) nicht die Funktion von Eigenkapital und der Gesellschafter war insofern wie jeder Drittgläubiger zu behandeln (Fremdkapital).

19 bb) Zur Bewertung der ausgefallenen Forderungen hat der BFH zwischen Darlehen und Bürgschaften, die in der Krise der Gesellschaft hingegeben oder von vornherein in die Finanzplanung der Gesellschaft einbezogen waren und solchen Finanzierungshilfen unterschieden, die erst aufgrund des Eintritts der Krise, z.B. in Verbindung mit der Nichtausübung der Rechte nach § 775 Abs. 1 Nr. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), den Status einer eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfe erlangt haben. Fiel der Gesellschafter mit einer von vornherein eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfe aus, führte dies zu nachträglichen Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts des ausgefallenen Anspruchs. Im anderen Fall war nur der im Zeitpunkt des Eintritts der Krise beizulegende Wert zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteile vom 10. November 1998 VIII R 6/96, BFHE 187, 480, BStBl

II 1999, 348; in BFHE 189, 383, BStBl II 1999, 817, und vom 26. Januar 1999 VIII R 50/98, BFHE 188, 295, BStBl II 1999, 559, sowie BFH-Beschluss vom 15. Mai 2006 VIII B 186/04, BFH/NV 2006, 1472). Der bis zum Eintritt der Krise eingetretene Wertverlust fiel in der (steuerlich unbeachtlichen) privaten Vermögenssphäre an (vgl. BFH-Urteil in BFHE 189, 383, BStBl II 1999, 817; Gschwendtner, Beihefter zu Deutsches Steuerrecht --DStR-- 32/1999, 1, 18).

20 b) Diesen Grundsätzen der bisherigen Rechtsprechung liegt die Erwägung zugrunde, dass die Leistung des Gesellschafters trotz zivilrechtlicher Einkleidung als Darlehen oder Bürgschaft als Zuwendung funktionellen Eigenkapitals anzusehen war (Gast, Die steuerliche Berücksichtigung von Darlehensverlusten des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, 2012, S. 56; Gschwendtner, DStR-Beihefter 32/1999, 1, 8).

21 aa) Die Rechtsprechung hat die Rechtsgrundlage dafür im Eigenkapitalersatzrecht gesehen: Die bei eigenkapitalersetzenden Gesellschafterleistungen nach altem Recht eintretende Kapitalbindung und das zusätzliche Haftungsrisiko des Gesellschafters rechtfertigten es, den Ausfall einer Forderung ausnahmsweise steuerlich zu berücksichtigen. Jenseits der zivilrechtlichen Rechtsfolgen bestand hingegen kein Anlass, den Gesellschafter steuerlich anders zu behandeln als einen Drittgläubiger (BFH-Urteile in BFHE 221, 7, BStBl II 2008, 706, und vom 20. August 2013 IX R 43/12, BFH/NV 2013, 1783). Mit einem Darlehen oder einer Bürgschaft, die der Gesellschafter der Gesellschaft wie ein fremder Dritter gewährte, unterfällt der Gesellschafter dem Anwendungsbereich des § 20 EStG (BFH-Urteil in BFHE 187, 480, BStBl II 1999, 348). Das Einkommensteuerrecht respektiert die Entscheidung des Gesellschafters, der Gesellschaft nicht Eigen-, sondern Fremdkapital zur Verfügung zu stellen (BFH-Urteile in BFHE 183, 397, BStBl II 1999, 342, und in BFH/NV 2013, 1783).

22 bb) Vor diesem Hintergrund hat es der BFH bei der Anwendung von § 17 EStG bislang vermieden, den Veranlassungszusammenhang losgelöst vom Eigenkapitalersatzrecht nach allgemeinen, steuerrechtlichen Kriterien, z.B. anhand des Fremdvergleichs zu beurteilen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 189, 383, BStBl II 1999, 817, und in BFH/NV 2008, 1994). Allein aus dem Umstand, dass die Finanzierungsmaßnahme des Gesellschafters zugunsten der Gesellschaft einem Fremdvergleich nicht standhält (z.B. wegen der Unentgeltlichkeit einer Bürgschaftsübernahme), ergibt sich daher noch nicht, dass sie zu funktionalem Eigenkapital und damit im Verlustfall zu nachträglichen Anschaffungskosten i.S. von § 17 Abs. 2 EStG führt (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1994). Auch mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis hingegebenes Kapital will der Gesellschafter wie ein fremder Kapitalgeber später wieder zurück erhalten (§ 488 Abs. 1 Satz 2 BGB; Heuermann, DStR 2008, 2089, 2092).

23 c) Durch das MoMiG ist das Eigenkapitalersatzrecht, das durch eine weitgehende Gleichbehandlung der eigenkapitalersetzenden Finanzierungsleistungen mit dem nach §§ 30, 31 GmbHG gebundenen Kapital gekennzeichnet war, aufgehoben und ersetzt worden durch den gesetzlichen Nachrang sämtlicher Gesellschafterfinanzierungen im Insolvenzfall (vgl. Art. 9 MoMiG, § 39 Abs. 1 Nr. 5 der Insolvenzordnung --InsO--). Forderungen des Gesellschafters aus Gesellschafterdarlehen und vergleichbaren Finanzierungshilfen erfahren eine Sonderbehandlung im Insolvenz- und Anfechtungsrecht (vgl. § 135 Abs. 1 InsO). Sie werden aber nicht mehr gesellschaftsrechtlich verstrickt und außerhalb des Insolvenzverfahrens nicht mehr wie haftendes Eigenkapital behandelt (Karsten Schmidt/Herchen in Karsten Schmidt, Insolvenzordnung, 19. Aufl., § 39 Rz 27, 31; Groh, Finanz-Rundschau --FR-- 2008, 264, 267; Bode, DStR 2009, 1781, 1782; Moritz, DStR 2014, 1636, 1638; vgl. auch Begründung zum Entwurf des MoMiG, BTDrucks 16/6140, S. 42).

24 2. In der Fachdiskussion gehen die Meinungen auseinander, ob die Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts für die Auslegung von § 17 EStG Bedeutung hat und wie bejahendenfalls die Lücke geschlossen werden kann, die dadurch entstanden ist.

25 a) Die Finanzgerichte haben zum Teil an den bisherigen Grundsätzen festgehalten und --jedenfalls für noch während der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts geleistete Finanzierungshilfen-- weiterhin an die durch das MoMiG aufgehobenen Regelungen des GmbHG a.F. angeknüpft (vgl. etwa Urteile des FG Köln vom 20. März 2014 3 K 2518/11, EFG 2014, 2136, rechtskräftig --rkr.--; vom 30. September 2015 3 K 706/12, EFG 2016, 195, rkr.; s. auch Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 28. Mai 2015 4 K 7114/12, EFG 2015, 1934, Nichtzulassungsbeschwerde wurde mit BFH-Beschluss vom 27. Januar 2016 IX B 91/15, nicht veröffentlicht, als unbegründet zurückgewiesen; Urteil des FG Düsseldorf vom 18. Dezember 2014 11 K 3614/13 E, EFG 2015, 480, Revision anhängig unter IX R 6/15), zum Teil aber auch den Lösungsweg über die Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters eingeschlagen (so etwa die Vorinstanz Urteil des FG Düsseldorf vom 10. März 2015 9 K 962/14, EFG 2015, 1271).

26 b) Die Finanzverwaltung wendet die bisherigen Grundsätze weiter an (BMF-Schreiben vom 8. Juni 1999, BStBl I 1999, 545; in BStBl I 2010, 832, unter 3.). Steuerlicher Anknüpfungspunkt bleibe das Verhalten eines ordentlichen

und gewissenhaften Geschäftsführers in der Krise der Gesellschaft. Insofern hält die Finanzverwaltung auch an den vier Fallgruppen (Krisendarlehen, krisenbestimmtes Darlehen, Finanzplandarlehen und "stehengelassenes" Darlehen) fest, wenn auch in leicht modifizierter Form.

27 c) Das Schrifttum liefert kein einheitliches Meinungsbild.

28 aa) Ein Teil hat sich der Verwaltungsauffassung angeschlossen und spricht sich für eine Fortführung der bisherigen Grundsätze aus (Waclawik, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2007, 1838, 1841 f.; Graw, Die Unternehmensbesteuerung 2014, 251, 255; Gosch in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 17 Rz 95; im Ergebnis auch Levedag, GmbH-Rundschau 2010, 1228, 1232; für eine grundsätzliche Fortführung der bisherigen Rechtsprechung, aber mit konsequenter Ausrichtung am steuerrechtlichen Prinzip der gesellschaftlichen Veranlassung Frotscher in Frotscher, EStG, § 17 Rz 274).

29 bb) Der wohl überwiegende Teil lehnt hingegen eine Beibehaltung der auf dem Eigenkapitalersatzrecht beruhenden Grundsätze ab (vgl. Zimmermann/Zimmermann-Schwier in Bordewin/Brandt, § 17 EStG Rz 302; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 36. Aufl., § 17 Rz 174; Schneider, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 17 Rz C 308; Eilers/R. Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 17 EStG Rz 201b; Jäschke in Lademann, EStG, § 17 EStG Rz 243; Hölzle, DStR 2007, 1185, 1190; Groh, FR 2008, 264, 267; Bode, DStR 2009, 1781, 1782; Gast, Die steuerliche Berücksichtigung von Darlehensverlusten des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, 2012, S. 138; Moritz, DStR 2014, 1636, 1640, 1641; im Ergebnis auch Heuermann, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht --NZG-- 2009, 841, 845, sowie Fuhrmann/ Potsch, DStR 2012, 835, 838). Diese Autoren gehen jedoch übereinstimmend davon aus, dass Forderungsausfälle bei Gesellschaftern auch in Zukunft in gewissem Umfang im Rahmen des § 17 EStG steuerlich berücksichtigt werden sollten.

30 Im Einzelnen unterscheiden sich die dazu vertretenen Ansätze deutlich. Sie reichen von einer umfassenden Berücksichtigung sämtlicher Beteiligungsaufwendungen (Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 17 Rz 174; HHR/Eilers/R. Schmidt, § 17 EStG Rz 201b; im Ergebnis auch Groh, FR 2008, 264, 267) über insolvenzrechtliche Lösungsansätze (Hölzle, DStR 2007, 1185, 1190; Bode, DStR 2009, 1781, 1783; so Groh, FR 2008, 264, 267, für den Fall, dass an dem Erfordernis des gesellschaftlichen Veranlassungszusammenhangs festgehalten werden soll; enger Heuermann, NZG 2009, 841, 845; derselbe, Der Betrieb 2009, 2173, 2175 f.; als konsequente Fortführung der bisherigen Grundsätze auch erachtet von Zimmermann/Zimmermann-Schwier in Bordewin/Brandt, § 17 EStG Rz 304) bis hin zu einer eigenständigen steuerrechtlichen Beurteilung des gesellschaftlichen Veranlassungszusammenhangs (diesen Ansatz favorisieren z.B. Zimmermann/ Zimmermann-Schwier in Bordewin/Brandt, § 17 EStG Rz 269, 305; Jäschke in Lademann, EStG, § 17 EStG Rz 243; im Ergebnis auch Schneider, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 17 Rz C 308).

31 Darüber hinaus wird im Schrifttum auch vertreten, Forderungsausfälle gemäß § 20 Abs. 2 EStG nur noch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu erfassen (vgl. hierzu insbesondere Bayer, DStR 2009, 2397, 2400 ff.; Heuermann, NZG 2009, 841, 846; Niemeyer/Stock, DStR 2011, 445, 446; Aigner, DStR 2016, 345, 349; Gast, Die steuerliche Berücksichtigung von Darlehensverlusten des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, 2012, S. 141 ff.).

32 3. Mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts ist die Grundlage der bisherigen Rechtsprechung weggefallen. Es ist deshalb erforderlich, neue Maßstäbe für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus bisher eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen zu entwickeln.

33 a) Die Rechtsprechung zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen des Gesellschafters als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung im Rahmen des § 17 Abs. 2 und 4 EStG war eine Reaktion auf die Rechtsfolgen des Eigenkapitalersatzrechts. Sie stellte eine Ausnahme von dem Grundsatz dar, dass eine im Privatvermögen gehaltene Kapitalforderung des Gesellschafters aus einem Gesellschafterdarlehen oder einer zugunsten der Gesellschaft übernommenen Bürgschaft dem Anwendungsbereich des § 20 EStG und nicht dem des § 17 EStG unterfällt, und führte zu einer Durchbrechung der Trennung von steuerlich unbeachtlicher Vermögens- und steuerbarer Erwerbssphäre. Dafür fehlt nach der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts die rechtliche Grundlage.

34 b) Die Fortgeltung der bisherigen Grundsätze ist darüber hinaus mit dem Wortlaut des § 17 Abs. 2 und 4 EStG nicht zu vereinbaren. Sie lässt sich nicht mehr mit einer normspezifischen steuerrechtlichen Auslegung des Anschaffungskostenbegriffs rechtfertigen. Dafür besteht auch aus übergeordneten rechtlichen Gründen keine Veranlassung. Sie würde außerdem --ungeachtet der in der Praxis eingespielten Fallgruppen-- eine erhebliche Rechtsunsicherheit bewirken.

35 4. Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB).

36 a) Der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten ist in Ermangelung einer abweichenden Definition im Einkommensteuergesetz (vgl. BFH-Urteile vom 16. Dezember 2009 I R 102/08, BFHE 227, 478, BStBl II 2011, 566; vom 26. April 2006 I R 49, 50/04, BFHE 213, 374, BStBl II 2006, 656, m.w.N.) auch der Beurteilung nach § 17 Abs. 2 und 4 EStG zugrunde zu legen. Er gewährleistet eine hinreichend rechtssichere und trennscharfe Abgrenzung zwischen Fremd- und Eigenkapital. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass § 17 EStG den Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben nicht vorsieht. Die Rückkehr zu einem handelsrechtlich geprägten Begriffsverständnis trägt darüber hinaus zu einer normübergreifend einheitlichen Auslegung bei, denn im Grundsatz ist der handelsrechtliche Anschaffungskostenbegriff des § 255 Abs. 1 HGB in allen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zugrunde zu legen und jeweils gleich auszulegen (vgl. u.a. Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 32; HHR/ Stobbe, § 6 EStG Rz 180). Soweit der Senat bei der Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG hiervon abweichend entschieden hat, beruht dies auf Besonderheiten der Norm, die in § 17 Abs. 2 und 4 EStG keine Entsprechung finden (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juni 2016 IX R 25/14, BFHE 254, 236, BStBl II 2016, 992).

37 b) Den (nachträglichen) Anschaffungskosten der Beteiligung können danach grundsätzlich nur solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen (vgl. BFH-Urteil vom 27. Januar 2016 X R 33/13, BFH/NV 2016, 1002, Rz 46). Darunter fallen insbesondere Nachschüsse i.S. der §§ 26 ff. GmbHG, sonstige Zuzahlungen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage (vgl. BFH-Urteile vom 27. April 2000 I R 58/99, BFHE 192, 428, BStBl II 2001, 168, und vom 14. März 2011 I R 40/10, BFHE 233, 393, BStBl II 2012, 281), Barzuschüsse (BFH-Urteil vom 28. April 2004 I R 20/03, BFH/NV 2005, 19 zum Sanierungszuschuss als verdeckte Einlage) oder der Verzicht auf eine noch werthaltige Forderung (grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307; nachfolgend BFH-Urteil vom 20. April 2005 X R 2/03, BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694, unter II.2.a).

38 c) Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines vormals "krisenbedingten", "krisenbestimmten" oder "in der Krise stehen gelassenen" Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung. Etwas anderes kann sich ergeben, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe aufgrund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist. Dies kann der Fall sein bei einem Gesellschafterdarlehen, dessen Rückzahlung auf Grundlage der von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen --wie beispielsweise der Vereinbarung eines Rangrücktritts i.S. des § 5 Abs. 2a EStG-- im Wesentlichen denselben Voraussetzungen unterliegt wie die Rückzahlung von Eigenkapital (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 30. November 2011 I R 100/10, BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332). In einem solchen Fall käme dem Darlehen auch bilanzsteuerrechtlich die Funktion von zusätzlichem Eigenkapital zu (BFH-Urteile vom 15. April 2015 I R 44/14, BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, und vom 10. August 2016 I R 25/15, BFH/NV 2017, 155).

39 d) Bei Anwendung dieser allgemeinen Grundsätze sind Aufwendungen aus der Inanspruchnahme aus einer Gesellschafterbürgschaft unabhängig davon, ob die Bürgschaft krisenbestimmt oder in der Krise der Gesellschaft übernommen worden ist, im zeitlichen Anwendungsbereich des MoMiG grundsätzlich nicht mehr den nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung i.S. des § 17 Abs. 2 und 4 EStG zuzurechnen.

40 5. Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen (oben II.1.) sind weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

41 a) Der Senat hält es aus Gründen des Vertrauensschutzes für geboten, die neuen Rechtsprechungsgrundsätze (oben II.4.) nur mit Wirkung für die Zukunft anzuwenden (vgl. zum Vertrauensschutz bei Änderung einer langjährigen, höchstrichterlichen Rechtsprechung auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, dort beginnend unter D.IV.2.b). Angesichts der großen Bandbreite der vertretenen Auffassungen (oben II.2.) und der mangelnden Vorhersehbarkeit, wie die höchstrichterliche Rechtsprechung auf den Wegfall des Eigenkapitalersatzrechts reagieren würde, konnten die Steuerpflichtigen trotz

fehlender Vertrauensgrundlage nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts ihr Finanzierungsverhalten nicht rechtssicher auf die geänderte Rechtslage einstellen.

42 b) Für den Vertrauensschutz ist auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der Steuerpflichtige die für ihn endgültige wirtschaftliche Disposition getroffen hat. Dies war nach bisherigen Grundsätzen entweder der Zeitpunkt der Hingabe einer von vornherein eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfe oder des Stehenlassens einer Finanzierungshilfe bei Eintritt der Krise. Lag der jeweils maßgebliche Stichtag vor dem Tag der Veröffentlichung dieses Urteils, wird der Senat den Fall auch in Zukunft nach Maßgabe der bisher geltenden Grundsätze beurteilen.

43 6. Nach allem hat das FG im Streitfall im Ergebnis zu Recht die Aufwendungen des Klägers im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme aus den Bürgschaften als nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe von 60 % des Nennwerts des ausgefallenen Rückgriffsanspruchs bei der Berechnung des Auflösungsverlusts des Klägers berücksichtigt.

44 a) Mit der Ablehnung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Mai 2011, war die GmbH aufgelöst (vgl. § 60 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG). Soweit der Kläger danach aus den für die GmbH übernommenen Bürgschaften in Anspruch genommen worden und mit seinem Regressanspruch endgültig ausgefallen ist, hat dies zwar nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten i.S. von § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG geführt, denn der Streitfall fällt in den Zeitraum nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts. Der Kläger konnte sein Finanzierungsverhalten jedoch nicht an die durch die Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts geänderte Rechtslage anpassen. Der Streitfall ist deshalb nach den bisher geltenden Grundsätzen zu lösen.

45 b) Insoweit hat das FG in möglicher, mit schlüssigen Verfahrensrügen im Übrigen nicht angegriffener und damit den Senat bindender Weise (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) festgestellt, dass die Übernahme der Bürgschaften durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war und dass die Bürgschaften von vornherein eigenkapitalersetzende waren, weil sie in der Krise der Gesellschaft übernommen worden sind.

46 aa) Ohne Rechtsfehler hat das FG erkannt, dass die Übernahme der Bürgschaften durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. Zwar war der Kläger bei Übernahme der Bürgschaften noch nicht Gesellschafter. Die Übertragung der Geschäftsanteile war jedoch bereits beschlossene Sache und wurde so auch von den Kreditinstituten verlangt. Dass der Kläger die Geschäftsanteile tatsächlich erst Anfang des Jahres 2010 erworben hat, steht einer Berücksichtigung der ausgefallenen Bürgschaftsregressforderungen mit ihrem Nennwert nicht entgegen. Ausreichend ist insoweit, dass die Übernahme der Bürgschaftsverpflichtungen in einem hinreichend konkreten Zusammenhang mit dem späteren Erwerb der Beteiligung stand (vgl. auch BFH-Urteil vom 20. April 2004 VIII R 4/02, BFHE 205, 292, BStBl II 2004, 597 zur Berücksichtigung vorab entstandener Anschaffungskosten). Das hat das FG zu Recht angenommen.

47 bb) Das FG hat die Bürgschaften auch zu Recht als in der Krise hingegeben und damit von Anfang an als eigenkapitalersetzend angesehen. Es hat hierzu festgestellt, dass die Bürgschaften in einer Situation gewährt wurden, in der bei objektiver Betrachtung ex ante ein ordentlicher Kaufmann der GmbH nur noch Eigenkapital zugeführt hätte. Nach den Feststellungen des FG hätte die GmbH ohne die unentgeltliche und selbstschuldnerische Bürgschaft des Klägers von den Banken keinen Kredit mehr erhalten. Die die Krise verursachende Kreditunwürdigkeit der Gesellschaft zeigt sich im Streitfall darin, dass sich die GmbH aus eigener Kraft die für ihre gesellschaftsintern geplante Geschäftsführung (Umgestaltung der Geschäftsräume) erforderlichen Mittel nicht mehr verschaffen konnte. Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, kann sich die Kreditunwürdigkeit einer GmbH auch daraus ergeben, dass die für die Geschäftsführung der GmbH erforderliche Kreditaufnahme ohne zusätzliche selbstschuldnerische Bürgschaft der Gesellschafter nicht mehr möglich ist (BFH-Urteil vom 24. Januar 2012 IX R 34/10, DStR 2012, 854). Dass insoweit auch eine andere Tatsachenwürdigung möglich gewesen wäre, verhilft der Revision nicht zum Erfolg, da die Würdigung des FG nicht widersprüchlich ist und auch nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstößt.

48 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de