

B. Analyse des Urteils des IX. Senats des Bundesfinanzhofs vom 11. Juli 2017, IX R 36/15

Der IX. Senat des Bundesfinanzhofs hat in seinem Urteil vom 11. Juli 2017⁶ seine auf einer geänderten Rechtslage beruhenden neuen Rechtsprechungsgrundsätze nur mit Wirkung für die Zukunft für anwendbar erklärt.

Im Folgenden werden zunächst der dem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt (I.) und die Entscheidungsgründe (II.) näher betrachtet, um seine Entscheidung für die Gewährung eines richterlichen Vertrauensschutzes in dieser besonderen Sachverhaltskonstellation später (Kapitel E.) rechtlich bewerten zu können.

I. Sachverhalt

Im Streitfall begehrte der Kläger⁷ die Berücksichtigung von Aufwendungen aus seiner Inanspruchnahme als Bürge für Verbindlichkeiten seiner Gesellschaft bei der Bemessung eines Auflösungsverlustes i. S. v. § 17 EStG.

Der Kläger war zunächst Angestellter in einer GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer sein Vater war. Die B-Bank gewährte der GmbH für die Umgestaltung der Geschäftsräume Darlehen u. a. unter der Bedingung, dass der Kläger selbstschuldnerische Bürgschaften übernahm. Zudem forderte sie angesichts des Alters des Vaters, dass dessen GmbH-Anteile auf den Kläger übertragen werden und dieser zum Geschäftsführer bestellt wird. Der Kläger verbürgte sich im Jahr 2006 entsprechend und die Übertragung der GmbH-Anteile erfolgte im Wege der vorweggenommenen Erbfolge.

Am 1. November 2008 trat das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (im Folgenden: „MoMiG“)⁸ in Kraft. Nach späteren gescheiterten Verkaufsverhandlungen über die GmbH-Anteile beantragte der Kläger im Jahr 2011 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH. Das zuständige Amtsgericht lehnte dies mangels Masse ab. Der Kläger leistete daraufhin Zahlungen an die B-Bank auf Grund der von ihm eingegangenen Bürgschaften.

⁶ IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 40 ff.

⁷ Im Streitfall waren die Kläger und Revisionsbeklagten zusammenveranlagte Eheleute. Zur Vereinfachung wird im Folgenden nur auf den Ehemann („Kläger“) abgestellt, da dieser als Gesellschafter-Geschäftsführer im Wege der Bürgschaft in Anspruch genommen wurde.

⁸ Gesetz vom 23.10.2008, BGBl I 2008, 2026. Dazu ausführlich sogleich, B. II.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 machte der Kläger einen Auflösungsverlust geltend, der u. a. aus nachträglichen Anschaffungskosten auf die GmbH-Beteiligung wegen seiner Inanspruchnahme als Bürge bestand.

Das Finanzamt lehnte deren Berücksichtigung ab. Es wendete bei seiner Entscheidung – in Übereinstimmung mit dem BMF-Schreiben vom 21. Oktober 2010⁹ – die bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze des Bundesfinanzhofs zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen des Gesellschafters als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung im Rahmen von § 17 Abs. 1, 2 Satz 1 und Abs. 4 EStG an. Die GmbH hätte sich demnach im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahmen in einer Krise befinden müssen, was nicht der Fall gewesen sei. Der hiergegen gerichtete Einspruch des Klägers blieb erfolglos.

Das Finanzgericht Düsseldorf gab der daraufhin eingereichten Klage statt und ließ die Revision nicht zu.¹⁰ Es entschied sich (anders als das Finanzamt) gegen eine Anwendung der bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze des Bundesfinanzhofs.¹¹ Diese beruhten nämlich auf eigenkapitalersatzrechtlichen Vorschriften, die zwischenzeitlich durch das MoMiG aufgehoben worden waren.¹²

Der Bundesfinanzhof ließ die Revision auf die Nichtzulassungsbeschwerde des Finanzamts zu. Das Bundesministerium der Finanzen trat dem Rechtsstreit nach gerichtlicher Aufforderung¹³ bei und sprach sich unter Bezugnahme auf sein Schreiben vom 21. Oktober 2010¹⁴ für eine (aus Sicht der Steuerpflichtigen günstige) Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze des Bundesfinanzhofs auch nach Aufhebung der zugrunde liegenden eigenkapitalersatzrechtlichen Vorschriften aus.

9 IV C 6-S 2244/08/10001, BStBl I 2010, 832, unter (3.).

10 Finanzgericht Düsseldorf Urteil vom 10.03.2015 – 9 K 962/14 E, EFG 2015, 1271.

11 Finanzgericht Düsseldorf Urteil vom 10.03.2015 – 9 K 962/14 E, EFG 2015, 1271, juris, Rz. 36 ff.: Zur Begründung verwies es auf die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Bürgschaftsübernahmen, die auch ohne ein Anknüpfen an die gestrichenen Vorschriften des Eigenkapitalersatzrechts zu bejahen sei. Denn ein fremder Dritter hätte ohne Entgelt und ohne gesicherten Rückgriffsanspruch das Bürgschaftsrisiko des Klägers nicht übernommen (sog. „Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“). Es war der Ansicht, dass sich an der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung auch nichts dadurch ändere, dass der Kläger im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahmen noch nicht Gesellschafter war. Dies folge daraus, dass die B-Bank die Anteilsübertragung an den Kläger zur Bedingung der Darlehenshingabe gemacht hatte. Zum gleichen Ergebnis käme man nach Ansicht des Finanzgerichts Düsseldorf im Urteilsfall aber auch bei Fortführung der bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze des BFH; vgl. Finanzgericht Düsseldorf Urteil vom 10.03.2015 – 9 K 962/14 E, EFG 2015, 1271, juris, Rz. 42 ff.

12 Dazu ausführlich sogleich, B. II.

13 Beitrittsaufforderungsbeschluss des BFH vom 11.01.2017 – IX R 36/15, BFHE 256, 336, BStBl II 2017, 683.

14 BMF-Schreiben vom 21.10.2010 – IV C 6-S 2244/08/10001, BStBl I 2010, 832, unter (3.).

II. Entscheidungsgründe

Der IX. Senat des Bundesfinanzhofs wies in seinem Urteil vom 11. Juli 2017¹⁵ die Revision der Finanzverwaltung als unbegründet zurück. Zu diesem Ergebnis kam er aber nur aus Vertrauensschutzgründen:

Seine bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen des Gesellschafters als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung im Rahmen des § 17 Abs. 1, 2 Satz 1 und Abs. 4 EStG gab er mit Wirkung für die Zukunft auf. Diese Rechtsprechung habe nämlich an Vorschriften des Eigenkapitalersatzrechts angeknüpft, die weggefallen seien. Zur Einordnung dieser Entscheidung ist das MoMiG relevant. Dabei handelt es sich um ein reines Änderungsgesetz, mit dem das GmbH-Recht grundlegend reformiert worden ist. So wurden durch das MoMiG unter anderem die Regelungen des zivilrechtlichen Eigenkapitalersatzrechts mit Wirkung zum 1. November 2008 (Zeitpunkt des Inkrafttretens des MoMiG) aufgehoben und rechtsformübergreifend in modifizierter Form in das Insolvenzrecht überführt. Aus Vertrauensschutzgründen entschied der IX. Senat des Bundesfinanzhofs, dass seine neue Rechtsprechung erst ab dem Tag nach der Veröffentlichung seiner Entscheidung – also ab dem 28. September 2017 – anzuwenden sei.¹⁶

Der IX. Senat des Bundesfinanzhofs hat also für die Frage der steuerlichen Berücksichtigungsfähigkeit von Aufwendungen für ausgefallene Finanzierungshilfen des Gesellschafters im Rahmen von § 17 EStG drei Zeitabschnitte vorgegeben: Der erste Zeitabschnitt umfasst alle Finanzierungshilfen von Gesellschaftern, die vor dem Inkrafttreten des MoMiG am 1. November 2008 – also bis einschließlich 31. Oktober 2008 – eigenkapitalersetzend vom Gesellschafter geleistet oder bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden sind (1.). Der zweite Zeitabschnitt beginnt am Tag nach der Veröffentlichung seines Urteils auf der Website des Bundesfinanzhofs (28. September 2017) für die Zukunft (2.). Für den Zwischenzeitraum (1. November 2008 bis 27. September 2017) hat der IX. Senat des Bundesfinanzhofs eine zeitliche Übergangsregelung getroffen (3.). Diese drei Zeitabschnitte werden im Folgenden näher beleuchtet.

¹⁵ IX R 36/15, BFHE 258, 427.

¹⁶ Dazu ausführlich sogleich, B. II. 3.

Zur Übersicht wird folgende Abbildung 1 vorangestellt:

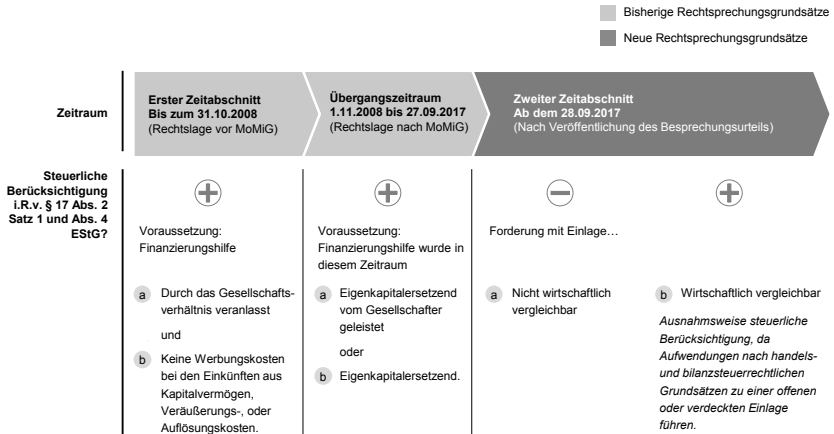


Abbildung 1: Übersicht über die Rechtsprechung des IX. Senats zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für ausgefallene Finanzierungshilfen des Gesellschafters als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung i. R. d. § 17 Abs. 2 und 4 EStG unterteilt nach Zeiträumen.

1. Erster Zeitabschnitt (Rechtslage bis einschließlich 31. Oktober 2008)

Ausgefallene Finanzierungshilfen eines Gesellschafters für seine Gesellschaft konnten vor Inkrafttreten des MoMiG am 1. November 2008 unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich berücksichtigt werden als nachträgliche Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Auflösungsgewinns oder -verlustes i. S. v. § 17 Abs. 1, 2 Satz 1 und Abs. 4 EStG.

Der Begriff der Anschaffungskosten umfasste nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nämlich nicht nur die zum Erwerb der Beteiligung aufgewendeten Kosten, sondern auch nachträgliche Aufwendungen des Gesellschafters, wenn zwei Bedingungen erfüllt waren: Sie mussten zum einen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (a) und zum anderen weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten sein (b).¹⁷

¹⁷ Die Rechtsprechung ging also davon aus, dass der Begriff der Anschaffungskosten in § 17 Abs. 2 EStG weit auszulegen war: Vgl. nur BFH-Urteile vom 22.04.2008 – IX R 75/06, BFH/NV 2008, 1994, juris, Rz. 12; vom 12.12.2000 – VIII R 52/93, BFHE 194, 120, juris, Rz. 21; vom 23.05.2000 – VIII R 3/99, BFH/NV 2001, 23, juris, Rz. 14; vom 12.10.1999 – VIII R 46/98, BFH/NV 2000, 561, juris, Rz. 19; vom 10.11.1998 – VIII R 6/96, BFHE 187, 480, juris, Rz. 20. Dies wurde zum einen mit dem objektiven Nettoprinzip und zum anderen mit einem Vergleich des § 17 EStG zu § 16 EStG begründet. In Umsetzung des objektiven Nettoprinzipts sollte nicht nur der durch die Beteiligung erlangte Betrag, sondern auch der gesamte damit verbundene

Auch ausgefallene Finanzierungshilfen des Gesellschafters für die Gesellschaft konnten steuerlich abgezogen werden, sofern diese beiden Voraussetzungen erfüllt waren. Dies war beispielsweise der Fall beim Ausfall der Darlehensrückzahlungsforderung eines Gesellschafters gegen seine Gesellschaft, der Zahlung eines Gesellschafters auf eine Bürgschaft bei Wertlosigkeit des gegen seine Gesellschaft gerichteten Rückgriffsanspruchs sowie sonstigen wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlungen des Gesellschafters oder eines Dritten, i. S. v. § 32a Abs. 1 und 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der Fassung vom 19. Dezember 1998 (im Folgenden: „GmbHG a. F.“).¹⁸

a) Gesellschaftsrechtliche Veranlassung

Die Gewährung einer ausgefallenen Finanzierungshilfe des Gesellschafters musste zunächst durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein. Dies war nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung der Fall, wenn sie eigenkapitalersetzenden Charakter hatten.¹⁹ Hierfür war zu prüfen, ob die Finanzierungshilfe in einer Krise der Gesellschaft gewährt wurde.²⁰ Eine Krise wurde in § 32a Abs. 1 GmbHG a. F. als Zeitpunkt legaldefiniert, in dem „die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute [der Gesellschaft] Eigenkapital [statt Fremdkapital] zugeführt hätten“. Zwar stellte der Gesellschafter der Gesellschaft grundsätzlich Fremdkapital zur Verfügung, da es als Darlehen oder Bürgschaft gewährt wurde. Nach der Regelung des § 32a Abs. 1 und 3 Satz 1 GmbHG a. F. war der Gesellschafter mit seiner Finanzierungshilfe im Insolvenzverfahren jedoch nicht mehr wie jeder Drittgläubiger (Fremdkapital) zu behandeln war, sondern wie bei der Hingabe von Eigen-

Aufwand steuerlich erfasst werden (dazu: *Wiese, Götz/Göttel, Jessica*, GmbHRundschau 2018, 1169 ff., 1170.). Aus einem Vergleich der Regelungen des § 17 EStG und § 16 EStG schloss die Rechtsprechung, dass möglichst solche Aufwendungen im Rahmen von § 17 EStG gewinnmindernd zu erfassen seien, die i.R.v. § 16 EStG „auch bei einem Mitunternehmer (Kommanditisten) zu berücksichtigen wären“ (BFH-Urteil vom 27.10.1992 – VIII R 87/89, BFHE 170, 53, juris, Rz. 26). Denn nach § 17 EStG sind Gewinne aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen an Kapitalgesellschaften wie solche eines Mitunternehmers nach § 16 EStG steuerlich verstrickt. Dies wurde ursprünglich mit der wertungsmäßigen Vergleichbarkeit der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 17 EStG) zu der eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft (§ 16 EStG) begründet.

18 Vgl. BFH-Urteile vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 17 m. w. N. und vom 22.04.2008 – IX R 75/06, BFH/NV 2008, 1994, juris, Rz. 13.

19 BFH-Urteile vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 18 m.w.N.; vom 22.04.2008 – IX R 75/06, BFH/NV 2008, 1994, juris, Rz. 13; vom 23.05.2000 – VIII R 3/99, BFH/NV 2001, 23, juris, Rz. 14; vom 6.07.1999 – VIII R 9/98, BFHE 189, 383, juris, Rz. 14; vom 24.04.1997 – VIII R 23/93, BFHE 183, 397, juris, Rz. 32.

20 BFH-Urteile vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 18; vom 24.01.2012 – IX R 34/10, DStR 2012, 854, juris, Rz. 14; vom 22.04.2008 – IX R 75/06, BFH/NV 2008, 1994, juris, Rz. 13; vom 12.12.2000 – VIII R 52/93, BFHE 194, 120, juris, Rz. 26; vom 23.05.2000 – VIII R 3/99, BFH/NV 2001, 23, juris, Rz. 20; vom 2.10.1984 – VIII R 36/83, BFHE 143, 228, juris, Rz. 25.

kapital.²¹ Die Finanzierungshilfe hatte somit die Funktion von Eigenkapital und war ebenso wie dieses nach §§ 30, 31 GmbHG a. F. gebunden (sog. „funktionelles Eigenkapital“).²² Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs rechtfertigte diese Kapitalbindung und das damit verbundene zusätzliche Haftungsrisiko des Gesellschafters die Gleichstellung eigenkapitalersetzender Finanzierungsmaßnahmen des Gesellschafters mit gesellschaftsrechtlichen Einlagen im Rahmen von § 17 Abs. 2 EStG.²³

Der Bundesfinanzhof stützte den Veranlassungszusammenhang also auf das gesellschaftsrechtliche Eigenkapitalersatzrecht als Rechtsgrundlage.²⁴

21 Dies wurde erreicht, indem der Gesellschafter seine Forderung im Insolvenzverfahren „nur als nachrangiger Insolvenzgläubiger“ (§ 32a Abs. 1 GmbHG a. F.) geltend machen durfte, bzw. er durfte „nur für den Betrag verhältnismäßige Befriedigung verlangen, mit dem er bei der Inanspruchnahme der Sicherung oder des Bürgen ausgefallen ist“ (§ 32a Abs. 2 GmbHG a. F.). Vgl. hierzu auch *Stahl*, Aktuelle Brennpunkte der Abgeltungsteuer, 2018, S. 31.

22 Teilweise verwendet der BFH auch die Bezeichnung „funktionales Eigenkapital“: vgl. nur BFH-Urteile vom 24.01.2012 – IX R 34/10, DStR 2012, 854, juris, Rz. 16 („funktionales Eigenkapital“); vom 7.12.2010 – IX R 16/10, BFH/NV 2011, 778, juris, Rz. 26 („funktionelles Eigenkapital“); vom 19.08.2008 – IX R 63/05, BFHE 222, 474, juris, Rz. 17 („funktionales Eigenkapital“); vom 22.04.2008 – IX R 75/06, BFH/NV 2008, 1994, juris, Rz. 15 („funktionales Eigenkapital“); vom 2.04.2008 – IX R 76/06, BFHE 221, 7, juris, Rz. 15 („funktionales Eigenkapital“).

23 Vgl. nur BFH-Urteile vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 21 und vom 6.07.1999 – VIII R 9/98, BFHE 189, 383, juris, Rz. 14 m. w. N. Bei der Bemessung der Höhe nachträglicher Anschaffungskosten bildete der BFH bisher verschiedene Fallgruppen (Gewährung der Finanzierungshilfe in der Krise, in der Krise stehengelassene Finanzierungshilfe, krisenbestimmte Finanzierungshilfe und Finanzplandarlehen). Einen guten Überblick hierzu schaffen *Moritz, Joachim/Strohm, Joachim*, Der Betrieb 2018, 86 ff.

24 Vgl. auch BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 21; *Schallmoser*, juris – Die Monatszeitschrift 2018, 38 f., 38; *Schießl*, Unternehmenssteuern und Bilanzen 2017, 765 ff. Die entsprechenden Bestimmungen des Eigenkapitalersatzrechts in §§ 32a und 32b GmbHG a. F. wurden zwar erst mit Gesetz vom 4.7.1980 (BGBl I 1980, 863) eingefügt, um das von der Rechtsprechung entwickelte Rechtsinstitut des eigenkapitalersetzenden Darlehens gesetzlich zu normieren. Davor wurde aber bereits eine analoge Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG a. F. auf eigenkapitalersetzende Gesellschafterkredite in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs („BGH“, beginnend mit dem sog. „Lufttaxi-Urteil“ vom 14.12.1959 – II ZR 187/57, BGHZ 31, 258, juris, Rz. 31) – in Fortbildung der bereits vom Reichsgericht geschaffenen Grundlagen (vgl. nur RG-Urteil vom 16.11.1937 – II 70/37, JW 1938, 862) – praktiziert. Damit sollte ein Ausgleich zwischen gesellschaftsrechtlicher Finanzierungsfreiheit und dem Gläubigerschutz geschaffen werden, indem das Gesellschafterdarlehen bis zur Höhe der Stammkapitalziffer wie Eigenkapital gebunden war. Die ältere Rechtsprechung des BFH entnahm den „kapitalersetzenden“ Charakter der Finanzierungshilfen daher noch den Rechtsprechungsgrundsätzen des BGH (vgl. nur BFH-Urteil vom 2.8.1984 – VIII R 36/83, BFHE 143, 228, juris, Rz. 27). Die neuere BFH-Rechtsprechung knüpfte hingegen ausdrücklich an die Gesetzeslage (§ 32a Abs. 1 und 3 Satz 1 GmbHG a. F.) an; z. B. BFH-Urteile vom 6.07.1999 – VIII R 9/98, BFHE 189, 383, juris, Rz. 19 und vom 24.01.2012 – IX R 34/10, DStR 2012, 854, juris, Rz. 14. Einen Überblick zum Eigenkapitalersatzrecht schafft *von der Linden*, Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht 2007, 5 ff.

Er verzichtete nicht nur darauf, eine eigenständige Definition hierfür nach allgemeinen, steuerrechtlichen Kriterien zu schaffen. Der Bundesfinanzhof lehnte es vielmehr in der Vergangenheit ausdrücklich ab, die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis losgelöst vom Eigenkapitalersatzrecht aus weiteren Umständen zu folgern (beispielsweise aus dem Umstand der Unentgeltlichkeit einer Bürgschaftsübernahme).²⁵ Er war der Ansicht, dass eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis „nur dann gegeben ist, wenn und insoweit die Übernahme der Bürgschaft eigenkapitalersetzenden Charakter hat“.²⁶ Dieser Einordnung steht auch nicht das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 6. Mai 2014 entgegen, wonach trotz fehlender (zivilrechtlicher) Anwendbarkeit der Eigenkapitalersatzregelungen eine ausgefallene Finanzierungshilfe zu nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschafters führte.²⁷ Denn in dem zugrunde liegenden Fall hatte der Gesellschafter auf die Anwendung des Kleinanlegerprivilegs des § 32a Abs. 3 Satz 2 GmbHG a. F. verzichtet.²⁸ Daher übernahm auch hier seine Finanzierungshilfe die Funktion von Eigenkapital und wurde im Insolvenzfall nicht anders behandelt als eine solche nach § 32a Abs. 1 und Abs. 3 Satz 1 GmbHG a. F.

b) Keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, Veräußerungs- oder Auflösungskosten

Die nachträglichen Aufwendungen des Gesellschafters auf seine Beteiligung durften nach der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, Veräußerungs- oder Auflösungskosten sein. Vor Einführung der Abgeltungsteuer durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (im Folgenden: „UntStRefG 2008“)²⁹ schied im Rahmen der Überschusseinkunftsart des § 20 EStG a. F. eine Berücksichtigung von Aufwendungen aus dem vollständigen Verlust privater Kapitalforderungen in Umsetzung der Quellentheorie aus.³⁰ Eine eventuelle Berücksichtigung im Rahmen von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG kommt erst ab dem 1. Januar 2009 in Betracht, da diese Vorschrift gemäß § 52 Abs. 28 Satz 15 EStG nur auf nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Kapitalerträge aus einer Veräußerung (oder einem gleichgestellten Tatbestand) anzuwenden ist.

25 BFH-Urteil vom 6.07.1999 – VIII R 9/98, BFHE 189, 383, juris, Rz. 19.

26 BFH-Urteil vom 6.07.1999 – VIII R 9/98, BFHE 189, 383, juris, Rz. 14.

27 IX R 44/13, BFHE 245, 511, juris, Rz. 16.

28 Nach dieser Norm galten die Regelungen über den Eigenkapitalersatz nicht für den nicht geschäftsführenden Gesellschafter, der mit nicht mehr als 10% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt war.

29 Gesetz vom 14.08.2007, BGBl I 2007, 1912.

30 Siehe hierzu auch *Strohm*, Abgeltungsteuer, 2010; *Moritz, Joachim/Strohm, Joachim*, Der Betrieb 2018, 86 ff.

Damit stellt sich für die Rechtsprechung zur Rechtslage vor Inkrafttreten des MoMiG am 1. November 2008 hier kein Abgrenzungsproblem.

2. Zweiter Zeitabschnitt (ab 28. September 2017 bis in die Zukunft)

Fast neun Jahre nach Inkrafttreten des MoMiG hatte der IX. Senat des Bundesfinanzhofs im Besprechungsurteil erstmals die Fragen zu entscheiden, 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.

Durch das MoMiG wurden die Regelungen des zivilrechtlichen Eigenkapitalersatzrechts (einschließlich § 32a GmbHG a. F.) aufgehoben und rechtsformübergreifend in modifizierter Form in das Insolvenzrecht überführt. Die Vorschrift des § 39 Abs. 1 Nr. 5 der Insolvenzordnung (im Folgenden: „InsO“) sieht nunmehr den gesetzlichen Nachrang sämtlicher³¹ Gesellschafterfinanzierungen in der Insolvenz vor und § 135 InsO regelt deren Anfechtbarkeit unter bestimmten Voraussetzungen. Eine Bindung wie beim Eigenkapital nach §§ 30, 31 GmbHG tritt nicht mehr ein.

Vor diesem Hintergrund entschied der IX. Senat des Bundesfinanzhofs, dass im zeitlichen Anwendungsbereich des MoMiG – mangels abweichender Begriffsbestimmung im Einkommensteuergesetz – grundsätzlich wieder allein die handelsrechtliche Definition der Anschaffungskosten in § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB maßgeblich sei für die Ermittlung des Auflösungsverlustes i. S. v. § 17 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 4 EStG. Nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung lägen daher grundsätzlich nur noch bei offenen oder verdeckten Einlagen i. S. d. Handels- und Bilanzsteuerrechts vor.³² Aufwendungen auf Grund ausgefallener Finanzierungshilfen des Gesellschafters zählten grundsätzlich nicht mehr hierzu. Denn bei der Prüfung der gesellschaftlichen Veranlassung der Finanzierungshilfe seien die Sonderbestimmungen des Eigenkapitalersatzrechts nicht mehr anzuwenden. Eine Ausnahme könne sich aber ergeben, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe auf Grund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar sei.³³ Dies kann erfüllt sein, wenn die Rückzahlung der Fremdkapitalhilfe eines Gesellschafters auf Grund der von den Beteiligten getrof-

31 In § 39 Abs. 5 InsO ist als Ausnahme lediglich – wie auch schon in § 32a Abs. 3 Satz 2 GmbHG a. F. geregelt war – ein Kleinanlegerprivileg normiert.

32 Darunter fallen insbesondere Nachschüsse i. S. d. §§ 26 ff. GmbHG, sonstige Zuzahlungen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage, Barzuschüsse, oder der Verzicht auf eine noch werthaltige Forderung, vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 37 jeweils m. w. N. Ausführlich dazu auch Ott, Deutsche Steuer-Zeitung 2018, 179 – 192, 186.

33 Vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 38 f.

fenen Vereinbarungen – wie beispielsweise eines Rangrücktritts nach Maßgabe des § 5 Abs. 2a EStG – im Wesentlichen den gleichen Voraussetzungen unterliegt, wie die von Eigenkapital.³⁴

Zur Begründung seiner neuen Rechtsprechung verwies der IX. Senat des Bundesfinanzhofs auf die Gesetzessystematik und den Wortlaut des § 17 Abs. 2 und 4 EStG.

Nach der Systematik des EStG unterfalle eine im Privatvermögen gehaltene Kapitalforderung des Gesellschafters grundsätzlich dem Anwendungsbereich des § 20 EStG und nicht dem des § 17 EStG. Vor dem Inkrafttreten des UntStRefG 2008³⁵ war in § 20 EStG a. F. für die Besteuerung privater Kapitalanlagen eine prinzipielle Trennung von steuerlich unbeachtlicher Vermögens- und steuerbarer Erwerbssphäre vorgesehen.³⁶ Die bisherige Rechtsprechung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sei eine Ausnahme hierzu gewesen. Daher sei für diese Ausnahme eine Rechtsgrundlage erforderlich gewesen, die sich vor Inkrafttreten des MoMiG in § 32a GmbHG a. F. habe finden lassen. Mit der Aufhebung des gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitalersatzrechts fehle aber eine rechtliche Grundlage für eine solche Ausnahme.³⁷

Zudem sei die Fortgeltung der bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze nicht mit dem Wortlaut des § 17 Abs. 2 und 4 EStG vereinbar.³⁸ Denn für eine normspezifische steuerrechtliche (weite) Auslegung des Anschaffungskostenbegriffs, wie sie bisher auf Grund der Besonderheiten des Eigenkapitalersatzrechts erfolgte, bestünde mit dessen Wegfall keine Veranlassung mehr. Daher würde die Fortgeltung der bisherigen Grundsätze eine erhebliche Rechtsunsicherheit bewirken.³⁹

3. Dritter Zeitabschnitt (Übergangsregelung vom 1. November 2008 bis 27. September 2017)

Für die Zeit zwischen Inkrafttreten des MoMiG am 1. November 2008 und der Veröffentlichung seiner neuen Rechtsprechungsgrundsätze am 27. September 2017 traf der IX. Senat des Bundesfinanzhofs eine zeitliche Übergangsregelung. Aus „Gründen des Vertrauensschutzes“ seien die bisherigen Grundsätze zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für

34 Ott, Deutsche Steuer-Zeitung 2018, 179 – 192, 186 m. w. N.; Trossen, Der Ertrag-Steuer-Berater 2017, 381 f., 382.

35 Siehe oben Fn. 29.

36 Nach § 20 Abs. 1 EStG a. F. unterlagen nur die laufenden Erträge des Kapitalvermögens der Besteuerung. Wertveränderungen im Vermögensstamm konnten grundsätzlich nur im Rahmen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ESt bei Veräußerungen innerhalb der Ein-Jahres-Frist steuerlich erfasst werden. Dazu auch Moritz, Joachim/Strohm, Joachim, Betriebsberater, 542 ff., 543 f.

37 BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 33.

38 BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 34.

39 BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 34.

eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen des Gesellschafters als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung im Rahmen der § 17 Abs. 2 und 4 EStG in diesem Übergangszeitraum weiter anzuwenden.

Voraussetzung ist, dass eine Finanzierungshilfe, in diesem Zeitraum eigenkapitalersetzend vom Gesellschafter geleistet oder bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.⁴⁰ Maßgeblich ist der Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige die für ihn endgültige wirtschaftliche Disposition getroffen hat. Dies ist nach den Rechtsprechungsgrundsätzen zur Rechtslage vor dem MoMiG der Zeitpunkt der Hingabe bei von vornherein eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen und im Übrigen der des Stehenlassens einer Finanzierungshilfe bei Kriseneintritt.⁴¹ Daher können auch noch in ferner Zukunft Sachverhalte dieser Übergangsregelung unterfallen, sofern die Hingabe einer von vornherein eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen in ihrem zeitlichen Anwendungsbereich erfolgte.⁴²

Diese Übergangsregelung fand auch auf dem seiner Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt Anwendung. Daher bestätigte der IX. Senat des Bundesfinanzhofs im Ergebnis die Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf, die Aufwendungen des Klägers aus der Inanspruchnahme als Bürge bei der Bemessung eines Auflösungsverlustes i. S. v. § 17 EStG zu berücksichtigen⁴³, obwohl diese bei Anwendung der neuen Grundsätze grundsätzlich nicht mehr nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung wären.⁴⁴

Zur Begründung seiner Entscheidung zitiert der IX. Senat des Bundesfinanzhofs den Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs „zum Vertrauensschutz bei Änderung einer langjährigen, höchstrichterlichen Rechtsprechung“⁴⁵. Er setzt sich jedoch nicht mit den dort aufgestellten Voraussetzungen auseinander. Zwar spricht der ausdrückliche Bezug auf den Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs dafür, dass der IX. Senat vom Vorliegen dieser Voraussetzungen ausging. Dies kann aber allenfalls vermutet werden.

Dagegensprechen könnte, dass der IX. Senat des Bundesfinanzhofs eine „geänderte Rechtslage“⁴⁶ infolge der Aufhebung und Ersetzung des Eigenka-

40 BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 40 – 42.

41 Vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 42.

42 So auch *Weinschütz*, Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1371 f. und *Paus*, Der Ertrag-Steuer-Berater 2018, 25 ff., 26 f. (der diese „Fernwirkung“ der aufgegebenen, bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze „bedenklich“ findet).

43 In Höhe von 60% des Nennwerts des ausgefallenen Rückgriffsanspruchs, vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 43.

44 BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 39.

45 Siehe Verweis im BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 41 auf den Beschluss des GrS des BFH zur Änderung der Rechtsprechung zur Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BFHE 220, 129, juris, Rz. 97 ff.

46 BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, juris, Rz. 41 a. E.