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 i.R.d. § 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.**

BFH-Urt. v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFH/NV 2017, 1501

I. Vorbemerkungen

1. Gesetzessystematik

Nach § 17 Abs. 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb unter den dort näher genannten Voraussetzungen auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer KapG. Gem. § 17 Abs. 4 EStG gilt als Veräußerung auch die **Auflösung einer KapG**. Steuerbar ist auch ein aus der Auflösung einer KapG entstehender **Verlust**. Streitig ist in der Praxis oft die Frage, in welchem VZ ein Auflösungsverlust entstanden ist und unter welchen Voraussetzungen dem Anteilseigner nachträgliche AK auf seine Beteiligung erwachsen sind.

Zu nachträglichen AK einer Beteiligung i.S.d. § 255 Abs. 1 S. 2 HGB führten nach bisheriger Rspr. des BFH neben offenen und verdeckten Einlagen auch **nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung**, wenn sie durch

das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder WK bei den Einkünften aus KapV noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten waren.[1]

Nachträgliche AK hat der BFH bspw. 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 Eingehung der Bürgschaft **durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst** waren.[2]

2. Eigenkapitalersatzrecht

Bei der Prüfung der Frage, ob eine Finanzierungshilfe durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war, hat der BFH darauf abgestellt, ob sie **eigenkapitalersetzend** war.[3] Dies war der Fall, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft zu einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute nur noch EK zugeführt hätten (**Krise** der Gesellschaft), stattdessen ein Darlehen gewährt, eine Bürgschaft zur Verfügung gestellt oder eine wirtschaftlich entsprechende andere Rechtshandlung i.S.d. § 32a GmbHG a.F. vorgenommen hatte (sog. **funktionelles EK**).[4] Soweit diese Voraussetzungen nicht erfüllt waren, hatte die Finanzierungshilfe nicht die Funktion von EK, sondern von Fremdkapital, und der Gesellschafter war insofern wie jeder Drittgläubiger zu behandeln.

I.R.d. 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** den Status einer eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfe erlangt haben.

3. Fallgruppen

In diesem Zusammenhang hat der BFH im Hinblick auf Gesellschafterdarlehen folgende **vier Fallgruppen** gebildet:

---

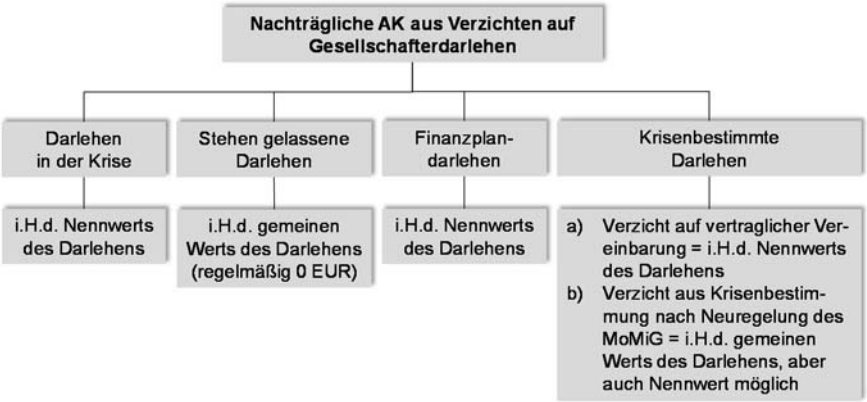
1 BFH-Urt. v. 23.5.2000 – VIII R 3/99, BFH/NV 2001, 23; BFH-Urt. v. 22.4.2008 – IX R 75/06, BFH/NV 2008, 1994

2 BFH-Urt. v. 4.11.1997 – VIII R 18/94, BStBl II 1999, 344; BFH-Urt. v. 19.8.2009 – IX R 63/05, BStBl II 2009, 5; BFH-Urt. v. 24.4.1997 – VIII R 23/93, BStBl II 1999, 342; BFH-Urt. v. 6.7.1999 – VIII R 9/98, BStBl II 1999, 817

3 BFH-Urt. v. 2.4.2008 – IX R 76/06, BStBl II 2008, 706; BFH-Urt. v. 19.8.2008 – IX R 63/05, BStBl II 2009, 5

4 BFH-Urt. v. 7.12.2010 – IX R 16/10, BFH/NV 2011, 778

- **„Krisendarlehen“** (Hingabe des Darlehens in der Krise; Ansatz mit dem Nennwert)
- **„in der Krise stehen gelassene Darlehen“** (Gewährung des Darlehens vor der Krise; Nichtabzug während der Krise; Ansatz mit dem Teilwert bei Kriseneintritt)
- **„krisenbestimmte Darlehen“** (Hingabe des Darlehens – verbunden mit der Erklärung, es auch in der Krise stehen zu lassen; Ansatz mit dem Nennwert)
- **„Finanzplandarlehen“** (von vornherein in die Finanzplanung der Gesellschaft einbezogene Darlehen; Ansatz mit dem Nennwert)



Dieser Qualifizierung durch den BFH ist die FinVerw gefolgt.[5]

4. Gesetzesänderung durch das MoMiG

Durch das am **1.11.2008** in Kraft getretene MoMiG[6] ist das EK-Ersatzrecht (§§ 32a, 32b GmbHG a.F.) aus dem GmbHG entfernt und rechtsformübergreifend in die InsO (§§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 44a, 135, 43 Abs. 3 InsO) und in das Anfechtungsgesetz (§ 6 Abs. 1 AnfG) übernommen worden. Danach sind Forderungen des Gesellschafters aus Gesellschafterdarlehen und vergleichbaren Finanzierungshilfen nicht mehr gesellschaftsrechtlich verstrickt und werden außerhalb des Insolvenzverfahrens nicht mehr wie haftendes EK behandelt. Ist der Gesellschafter jedoch **zu mehr als 10 %** an der Gesellschaft beteiligt, haftet dieses Darlehen oder die vergleichbare Finanzierungshilfe in der **Insolvenz wie EK**.

---

5 BMF-Schr. v. 8.6.1999 – IV C 2 - S 2244-12/99, BStBl I 1999, 545

6 Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen v. 23.10.2008, BGBl I 2008, 2026

5. Auffassung der Finanzverwaltung

Die FinVerw hat die bisherigen Grundsätze auch **nach Inkrafttreten des MoMiG weiter angewandt**.[7] Nach ihrer Auffassung bleibt das Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften GF in der Krise der Gesellschaft weiterhin steuerlicher Anknüpfungspunkt. Insofern hält die FinVerw auch an den vier o.a. Fallgruppen weiterhin fest, wenn auch in leicht modifizierter Form.

6. Schrifttum

Das Schrifttum liefert kein einheitliches Meinungsbild.

- Teilweise wird die **Weitergeltung** des EK-Ersatzrechts allein für steuerliche Zwecke befürwortet.[8]
- Andere Stimmen in der Literatur vertreten die Ansicht, dass wegen des insolvenzrechtlichen Nachrangs nunmehr sämtliche ausgefallenen Gesellschafterdarlehen mit ihrem Nennwert zu berücksichtigen sind.[9]
- Ein Teil der Literaturmeinung will **zeitlich differenzieren**: Bei innerhalb eines Jahres vor Insolvenzeröffnungsantrag gewährten Darlehen sei der Rückzahlungsanspruch mit dem Nennwert zu bewerten; bei vor diesem Zeitpunkt gewährten Darlehen komme es auf den gemeinen Wert des Rückzahlungsanspruchs im Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Verstrickung (ein Jahr vor der Insolvenzeröffnung) an.[10]
- Nach anderer Auffassung ist allein darauf abzustellen, ob die Darlehenshingabe nach **allgemeinen Kriterien durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst** ist.[11] Kriterien hierfür sollen sein: die fehlende oder fremdunübliche Verzinsung, die Durchführung vertraglicher Abreden, die fehlende Besicherung des Gesellschafterdarlehens und die Darlehensgewährung in der Krise.

---

7 BMF-Schr. v. 21.10.2010 – IV C 6 - S 2244/08/10001, BStBl I 2010, 832

8 *Gosch*, in: Kirchhof, EStG 16. Aufl., § 17 Rz 95; *Pung/Dötsch*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KSt, § 17 EStG Rz 331; *Heuermann*, DB 2011, 551

9 *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, 36. Aufl., § 17 Rz 174; *Eilers/R.Schmidt*, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG § 17 Rz 201b; *Bode*, DStR 2009, 1781; *Wenig*, StuB 2012, 233

10 *Zimmermann/Zimmermann-Schwier*, in: Bordewin/Brandt, EStG § 17 Rz 304; *Heuermann*, DB 2009, 2173

11 *Jäschke*, in: Lademann, EStG § 17 Rz 243

- Schließlich wird die Ansicht vertreten, dass Forderungsausfälle gem. § 20 Abs. 2 EStG nur noch bei den Einkünften aus KapV zu erfassen sind.[12]

7. Rechtsprechung der Finanzgerichte

Die FG haben **teilweise** an den **bisherigen Grundsätze** festgehalten und – jedenfalls für noch während der Geltung des EK-Ersatzrechts geleistete Finanzierungshilfen – weiterhin an die durch das MoMiG aufgehobenen Regelungen des GmbHG a.F. angeknüpft,[13] **z.T.** aber auch den Lösungsweg über die Figur des **ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters** eingeschlagen.[14]

Höchstrichterliche Rspr. zu diesem Fragenkreis lag bisher nicht vor.

8. Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Nunmehr hat der BFH erstmalig über einen nach Inkrafttreten des MoMiG entstandenen Auflösungsverlust i.S.d. § 17 EStG und damit über folgende Frage entschieden:

> *Können Aufwendungen eines Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen nach Inkrafttreten des MoMiG weiterhin als nachträgliche AK i.S.d. § 17 EStG steuerlich geltend gemacht werden?*

II. BFH-Urteil v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFH/NV 2017, 1501

1. Sachverhalt

Seit Ende des Jahres 2003 war der Vater des Kl. alleiniger Gesellschafter und GF einer GmbH. Der Kl. war zu diesem Zeitpunkt Angestellter der GmbH. Im Februar 2010 wurden dem Kl. die GmbH-Anteile im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen.

---

12 *Bayer*, DStR 2009, 2397; *Heuermann*, DB 2009, 2173; *Fuhrmann*, NWB 2011, 356

13 FG Köln, Urt. v. 20.3.2014 – 3 K 2518/11, EFG 2014, 2136; FG Köln, Urt. v. 30.9.2015 – 3 K 706/12, EFG 2016, 193; FG Düsseldorf, Urt. v. 18.12.2014 – 11 K 3614/13 E, EFG 2015, 480, Rev. anhängig unter IX R 6/15

14 FG Düsseldorf, Urt. v. 10.3.2015 – 9 K 962/14 E, EFG 2015, 1271

Die B-Bank hatte der GmbH 2006 Darlehen i.H.v. 51.600 EUR, 20.000 EUR und 99.000 EUR gewährt. Hierfür musste der Kl. selbstschuldnerische Bürgschaften bis zum Höchstbetrag von 170.000 EUR übernehmen. Darüber hinaus forderte die Bank angesichts des Alters des bisherigen Alleingesellschafters, dass die Anteile an der GmbH auf den Kl. übertragen werden und dass dieser zum GF bestellt wird. Darüber hinaus verbürgte sich der Kl. am 11.4.2006 unentgeltlich und selbstschuldnerisch für ein weiteres, bei einer anderen Bank aufgenommenes Darlehen der GmbH i.H.v. 52.000 EUR.

Die GmbH erzielte zwischen 2003 und 2009 folgende Gewinne bzw. Verluste:

2003: ./. 2.026 EUR
2004: ./. 549 EUR
2005: 14.668 EUR
2006: 2.618 EUR
2007: ./.117.652 EUR
2008: 18.714 EUR
2009: 39.128 EUR

Das EK der GmbH belief sich zum Jahresende

2005 auf: 37.092 EUR
2006 auf 39.711 EUR
2007 auf: ./. 77.941 EUR

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 Kl. im Februar des Streitjahres 2011 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH. Diesen lehnte das Amtsgericht im Mai 2011 mangels Masse ab. Noch in 2011 leistete der Kl. aufgrund der von ihm eingegangenen Bürgschaften Zahlungen an die Kreditinstitute.

In ihrer ESt-Erklärung 2011 machten die Kl. einen Auflösungsverlust i.H.v. 176.156 EUR geltend. Dieser beruhte auf dem Ausfall mit der vom Rechtsvorgänger übernommenen Stammeinlage (27.000 EUR), nachträglichen AK aus der Inanspruchnahme von Bürgschaften (140.610 EUR) sowie verschiedenen Kosten des Kl. (8.546 EUR).

Das FA setzte den Auflösungsverlust im ESt-Bescheid hingegen lediglich mit 17.975 EUR an. Es lehnte insb. die Berücksichtigung der Aufwendungen aus der Inanspruchnahme der vom Kl. geleisteten Bürgschaften ab, da sich die GmbH im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme nicht in einer Krise befunden habe.

Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das FG mit der Begründung statt, die Bürgschaftsübernahme sei gesellschaftlich veranlasst gewesen.[15] Zwar sei der Kl. im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme noch nicht Gesellschafter gewesen; wegen der Forderung der Bank bei der Darlehenshingabe, dass die Anteile an der GmbH-Anteile an den Kl. übertragen werden und dieser zum GF bestellt werde, habe er die Darlehen jedoch insoweit als zukünftiger Gesellschafter und damit gesellschaftsrechtlich veranlasst übernommen.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kl.	Zusammenveranlagte Ehegatten, Vater des EM war alleiniger Gesellschafter einer GmbH
2006	EM verbürgt sich auf Verlangen der Bank für deren Darlehen an die GmbH; 2011: Übertragung der GmbH-Anteile an EM auf Druck der Bank, dieser wird GF
2011	Insolvenzantrag und Ablehnung des Antrags mangels Masse; EM leistet infolge der Bürgschaft und will diese Beträge als nachträgliche AK auf die Beteiligung gem. § 17 Abs. 4 EStG steuerlich geltend machen.
FA	Abzug ist nicht möglich, weil zum Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme sich die GmbH nicht in einer Krise befand.
FG	Stattgabe der Klage ➔ Inanspruchnahme aus der Bürgschaft führe zu nachträglichen AK auf die Beteiligung, weil durch die Gesellschafterstellung veranlasst.

2. Entscheidung und Begründung

Die vom FA eingelegte Rev. wies der BFH mit im Wesentlichen folgender Argumentation als unbegründet zurück:

- Die **bisherige Rspr.** zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen des Gesellschafters als nachträgliche AK der Beteiligung i.R.d. § 17 Abs. 2 und 4 EStG stellte eine Ausnahme von dem Grundsatz dar, dass eine im

[15] FG Düsseldorf, Urt. v. 10.3.2015 – 9 K 962/14 E, EFG 2015, 1271

PV 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. Dafür **fehlt** nach der Aufhebung des EK-Ersatzrechts die **rechtliche Grundlage**. Die Fortgeltung der bisherigen Grundsätze ist darüber hinaus mit dem Wortlaut des § 17 Abs. 2 und 4 EStG nicht zu vereinbaren.

- Maßgebend ist der **handelsrechtliche Begriff der AK** gem. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB. Demgemäß können den (nachträglichen) AK der Beteiligung grds. 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. Darunter fallen insb. Nachschüsse i.S.d. § 26 ff GmbHG, sonstige Zuzahlungen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB wie Einzahlungen in die Rücklage, Barzuschüsse oder der Verzicht auf eine noch werthaltige Forderung.
- 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 **grds. nicht mehr zu AK** der Beteiligung. Etwas anderes kann sich allenfalls ergeben, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe aufgrund der **vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage** in das Gesellschaftsvermögen **wirtschaftlich vergleichbar** ist (etwa bei einem Gesellschafterdarlehen, dessen Rückzahlung z.B. aufgrund der Vereinbarung eines Rangrücktritts i.S.d. § 5 Abs. 2a EStG im Wesentlichen denselben Voraussetzungen unterliegt wie die Rückzahlung von EK). Hier käme dem Darlehen auch bilanzsteuerrechtlich die Funktion von zusätzlichem EK zu.
- Der Senat hält es allerdings aus Gründen des **Vertrauensschutzes** für geboten, die neuen Rspr.-Grundsätze nur mit Wirkung für die Zukunft anzuwenden. Die bisherigen Grundsätze zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sollen daher weiter anzuwenden sein, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung des Rezensionsurteils (= **27.9.2017**) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Die **Klage** war damit im Ergebnis aufgrund des vom BFH gewährten Vertrauensschutzes **erfolgreich**. Denn nach den bisherigen Grundsätzen war die Übernahme der Bürgschaften des Kl. durch das Gesellschaftsverhältnis

veranlasst und sie waren auch von vornherein eigenkapitalersetzend, weil sie in der Krise der Gesellschaft übernommen worden waren.

III. Anmerkungen

1. Das BFH-Urteil und seine Konsequenzen

Die BFH-Entscheidung hat gravierende Folgen auf die Gesellschafterfinanzierung von KapG und ist daher in mehrfacher Hinsicht ein „**Paukenschlag**“. Sie ist sowohl bedeutsam im Hinblick auf die vom BFH neu aufgestellten Regeln zur Berücksichtigung nachträglicher AK i.S.d. § 17 EStG als auch im Hinblick auf den vom IX. Senat gewährten Vertrauensschutz.

Vor dem Hintergrund der Rezensionsentscheidung muss künftig bei Gründung der KapG und bei Verwirklichung von Sachverhalten, in denen die Finanzsituation der Gesellschaft gestärkt werden soll, sorgfältiger als bisher **geprüft** werden, **ob Gesellschafterdarlehen** gewährt werden. Denn nach Auffassung des IX. Senats stellen nur noch solche Aufwendungen des Gesellschafters (nachträgliche) AK dar, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer **offenen oder verdeckten Einlage** in das Kapital der Gesellschaft führen.

Der BFH legt – nach Wegfall des EK-Ersatzrechts im GmbHG – dem Begriff der **AK,** die im ESt-Recht nicht definiert sind, die **handelsrechtliche Definition** gem. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB zugrunde. Auf diese Weise stellt er sicher, dass der AK-Begriff normübergreifend auszulegen und damit gewährleistet ist, dass er für alle Vorschriften des EStG gilt.

Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines eigenkapitalersetzenden Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung stellen folglich im zeitlichen Anwendungsbereich des **MoMiG keine AK mehr** dar. Eine Ausnahme lässt der BFH lediglich in den Fällen zu, in denen der Gesellschafter mit seiner Gesellschaft vertragliche Abreden geschlossen hat, die bewirken, dass die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist.

2. Besonderheiten bei Rangrücktritt

Der BFH erwähnt in diesem Zusammenhang die Vereinbarung eines **Rangrücktritts** i.S.d. § 5 Abs. 2a EStG.[16] Nach dieser Vorschrift sind für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Fraglich ist, wie dieser Verweis zu verstehen ist.

In der neueren Rspr. geht der BFH von einer verdeckten Einlage aus, soweit die der Verbindlichkeit zugrunde liegende subordinierte Forderung gesellschaftsrechtlich veranlasst und werthaltig ist.[17] Nur in den Fällen, in denen der Rangrücktritt auch eine **Tilgung aus sonstigem freien Vermögen** vorsieht, ist § 5 Abs. 2a EStG nicht anwendbar, sodass die Auflösung der Verbindlichkeit unterbleibt.[18] Es liegt daher nahe, dass der BFH mit dem so verwendeten Begriff des „Rangrücktritts i.S.d. § 5 Abs. 2a EStG" nur die Konstellation ansprechen wollte, in der die Formulierung des Rangrücktritts – aufgrund des fehlenden Hinweises auf die Tilgung aus dem sonstigen freien Vermögen – zur Auflösung der Verbindlichkeit führt.[19] Bei dieser Auslegung würde nur ein Rangrücktritt, der die Voraussetzungen des § 5 Abs. 2a EStG erfüllt, bei der erfolgswirksamem Ausbuchung der Verbindlichkeit zu **nachträglichen AK** i.S.d. § 17 EStG i.H.d. **werthaltigen Teils der Forderung** führen.[20] Umgekehrt könnte der Ausfall der Finanzierungshilfe steuerlich nicht berücksichtigt werden, wenn die Formulierung des Rangrücktritts die Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG ausschließt.

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass ein Rangrücktritt bewirkt, dass die gewährte Finanzierungshilfe des Gesellschafters – zumindest während der Dauer einer Krise – nicht abgezogen werden kann und sich damit **funktionalem EK annähert**. So gesehen könnte er also doch in allen Fällen dazu geeignet sein, auch künftig (ausnahmsweise) nachträgliche AK i.S.d. § 17 EStG zu generieren.[21] Es bleibt daher abzuwarten, ob der BFH künftig Gelegenheit haben wird, in weiteren Entscheidungen den Begriff des Rangrücktritts i.S.d. § 5 Abs. 2a EStG näher zu präzisieren.

---

16 Vgl. insoweit BFH-Urt. v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl II 2012, 332
17 BFH-Urt. v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl II 2015, 769
18 OFD Frankfurt/Main, RdVfg. v. 30.6.2017 – S 2743 A - 12 - St 525, DStR 2017, 2056
19 So *Trossen*, GmbH-StB 2017, 334, 335
20 In diesem Sinne *Ott*, Stbg 2018, 20
21 So die Einschätzung von O*tt*, Stbg 2018, 21

3. EK-Ausstattung als Gestaltungsmissbrauch?

Vor dem Hintergrund der neuen Rspr. dürfte es sich in der Praxis künftig empfehlen, die KapG bei sich abzeichnendem Kriseneintritt mit **EK statt mit Fremdkapital auszustatten**. Dieses könnte bspw. durch **Barzuschüsse in die Kapitalrücklage** entstehen. Dass auch diese Vorgehensweise nicht risikofrei ist, zeigt eine Entscheidung des FG Düsseldorf v. 18.12.2014.[22] Das FG urteilte im Falle einer „*Gesellschaftereinlage in letzter Minute*": Diene eine Zuführung in die Kapitalrücklage wirtschaftlich betrachtet zur Ablösung einer ggü. einer Bank gewährten Sicherheit, lägen jedenfalls dann keine nachträglichen AK vor, wenn die abgelösten Finanzierungshilfen keinen eigenkapitalersetzenden Charakter hätten.

Die Rev. gegen die Entscheidung des FG Düsseldorf ist seit 2015 beim BFH anhängig.[23] Der BFH hat das BMF mit Beschl. v. 11.10.2017[24] zum Verfahrensbeitritt aufgefordert. Es soll zu der Frage Stellung nehmen, ob Zuzahlungen, die ein Gesellschafter in das EK leistet und die bei der KapG als Kapitalrücklage auszuweisen sind (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB), in jedem Fall und zu jedem denkbaren Zeitpunkt zu nachträglichen AK i.S.d. § 255 Abs. 1 S. 1 und 2 HGB führen oder ob hierin ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO vorliegen könnte. Bis zu einem abschließenden Urt. des BFH in dieser Sache sind zumindest Einlagen „in letzter Minute" z.Zt. nicht risikolos.

4. Vertrauensschutz

Der IX. Senat des BFH hat in der Rezensionsentscheidung zugleich eine **zeitliche Anwendungsregelung** getroffen und dadurch eine Übergangsfrist angeordnet. Für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen, die bis zum Tag der Veröffentlichung des BFH-Urt. am 27.9.2017 hingegeben oder bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden sind, sollen die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung nachträglicher AK fortgelten. Der BFH begründet diese Maßnahme unter Hinweis auf die **Rechtsgrundsätze des Vertrauensschutzes**.

Es handelt sich hierbei zwar um eine **zugunsten der Stpfl**. wirkende Maßnahme; gleichwohl verbleiben gewichtige Zweifel an der Zulässigkeit einer solchen Maßnahme. Denn erstmalig hat hier ein Einzelsenat des BFH ausdrücklich – dies wird auch in der Pressemitteilung des BFH-Nr. 60/2017

---

22 FG Düsseldorf, Urt. v. 18.12.2014 – 11 K 3614/13 E, EFG 2015, 480
23 Az des BFH: IX R 6/15
24 BFH-Beschl. v. 11.10.2017 – IX R 5/15, BFH/NV 2018, 107

betont – eine Übergangsfrist für die Anwendung einer neu entwickelten höchstrichterlichen Rspr. bestimmt.

Bisher waren derartige Übergangsfristen lediglich vom GrS des BFH gewährt worden. Dieser hatte hiervon letztmals in seiner Entscheidung zur „Vererblichkeit von Verlustvorträgen" Gebrauch gemacht.[25] Die Frage, ob die **Gerichte** generell bei einer steuerverschärfenden Rspr. **Übergangsfristen gewähren** dürfen, wird im Schrifttum unterschiedlich beantwortet. Während von Teilen der Literatur unter Bezugnahme auf §§ 163, 227 und 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO die Auffassung vertreten wird, dass Vertrauensschutz im Einzelfall Aufgabe der FinVerw sei[26], wird von den Befürwortern eines Rückwirkungsverbots[27] darauf verwiesen, dass Rspr.-Änderungen zu Lasten des Stpfl. in ihren Auswirkungen für den Stpfl. dem Fall einer sog. echten Rückwirkung von Steuergesetzen vergleichbar seien und deswegen grds. nur **zukunftsgerichtet** wirken dürften.

Der IX. BFH-Senat kann sich für seine Sichtweise auf die Rspr. des BVerfG berufen, das bereits mehrfach betont hat, dass eine Rspr.-Änderung am Maßstab des Art. 20 Abs. 3 GG zu messen ist und dass eine „gefestigte Rspr." zu einem Vertrauenstatbestand führen kann, dem der Richter ggf. durch eine zeitliche Anwendungsregel[28] gerecht werden muss.

Für die Praxis ist hiermit die **Notwendigkeit** verbunden, eine entsprechende **Dokumentation** vorzunehmen. Schließlich muss bei einer – ggf. erst in Jahrzehnten und/oder durch einen Rechtsnachfolger – durchgeführten Veräußerung der Beteiligung der Nachweis erbracht werden können, welcher Teil der Forderung bereits am 27.9.2017 eine eigenkapitalersetzende Funktion hatte. Dies dürfte ohne entsprechende Nachweise aus dem Jahr 2017 kaum möglich sein. Hiermit ist die Frage verbunden, inwieweit die FinVerw solche Vorgänge prüfen wird. Um hier die Chancen auf eine steuerliche Nutzung der entsprechenden Beträge zu erhöhen, sollte im Zusammenhang mit der Erstellung von **JA für das Jahr 2017** das Gespräch mit Mandanten gesucht werden und eine entsprechende Dokumentation erstellt werden.

---

25 BFH-Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608

26 So *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002; *Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002; *Schwarz*, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, 2002

27 *Arndt*, Probleme rückwirkender Rechtsprechungsänderung, 1974, S. 81 ff; *Spindler*, DNotZ 2007, 105;

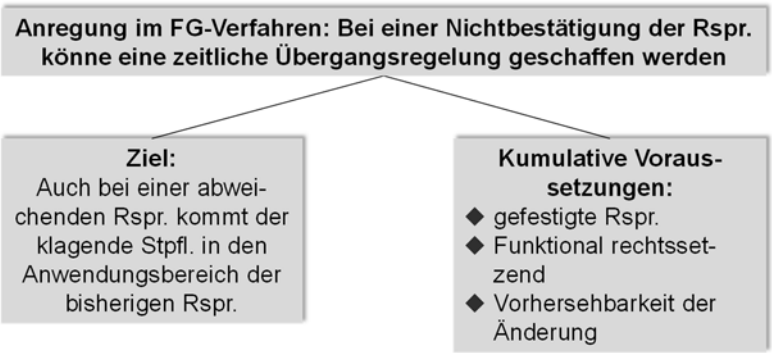
28 BVerfG v. 11.11.1964 – 1 BvR 488/62 u.a., BVerfGE 18, 224, 241

Die **FinVerw** hat diese Entscheidung noch nicht im BStBl veröffentlicht. Vielmehr sieht sie noch **Abstimmungsbedarf** zwischen dem Bund und den Ländern, wie darauf zu reagieren ist. Daher ist vorgesehen, dass Fälle, in denen nachträgliche AK im Zusammenhang mit der Veräußerungsgewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG geltend gemacht werden, **nicht abschließend bearbeitet** werden.[29]

5. Beratungshinweise

Der vom BFH gewährte Vertrauensschutz eröffnet in der Praxis neues Argumentationspotenzial in Fällen, in denen bislang eine gefestigte höchstrichterliche Rspr. existierte, von der das FA in seiner angefochtenen Entscheidung abweichen will, ohne dass ein Vertrauenstatbestand i.S.d. § 176 AO geschaffen worden ist. Hier kann es sich in Einzelfällen empfehlen, hilfsweise geltend zu machen, dass nachrangig zu der Aufrechterhaltung der bisherigen Rspr. zumindest in **zeitlicher Hinsicht** Rechtsschutz zu gewähren sei.

Zeichnet sich also ab, dass das Gericht den Argumenten des FA zu folgen beabsichtigt und die bisherige Rspr. als materiell unzutreffend erachtet, könnte der steuerliche Berater geltend machen, dass aus Gründen des Rechtsstaatsprinzips gem. **Art. 20 Abs. 3 GG** (hierzu gehören auch die Prinzipien der „Rechtssicherheit“ und des „Vertrauensschutzes“) der Klage im vorliegenden Fall doch noch stattzugeben sei.[30]



29 LfSt Niedersachsen v. 9.10.2017 – S 2244 - 118 - St 244, DStR 2017, 2390; OFD NRW v. 21.11.2017, Kurzinformation ESt Nr. 35/2017, DStR 2017, 2734

30 So die Empfehlung von *Wulf*, Stbg 2017, 455, 456

Fälle, in denen eine Berufung auf Vertrauensschutzregelungen Erfolg verspricht, müssten nach den Vorgaben des BFH[31] folgende Voraussetzungen erfüllen:[32]

- Es muss eine **gefestigte Rspr.** des BFH vorliegen.
- Diese muss in dem betreffenden Punkt **funktional rechtssetzend** und „ähnlich einem Normgeber" tätig geworden sein.
- Darüber hinaus kann nach den Vorgaben des BVerfG ein Vertrauenstatbestand nur entstehen, wenn eine Änderung der Rspr. für den Stpfl. **vorhersehbar** ist. Insoweit müssten kritische Stimmen im Schrifttum oder Entscheidungen der Instanzgerichte zu der höchstrichterlichen Rspr. vorliegen. Diese können andererseits unbeachtlich sein, soweit sich die FinVerw in ihren Erlassen oder Richtlinien der Rspr. angeschlossen hat.

Bei dieser Sachlage, in der es darum geht, eine ständige höchstrichterliche Rspr. zu ändern, müsste das FG parallel zu der gewünschten zeitlichen Anwendungsregelung die Rev. zum BFH zuzulassen. Zwar entscheidet dieser in letzter Instanz über das Erfordernis einer zeitlichen Anwendungsregelung; die hierfür erforderlichen Argumente sollten jedoch bereits im Verfahren vor dem FG vorgetragen werden.[33]

---

31 BFH-Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl II 2008, 608
32 Vgl. hierzu im Einzelnen *Wulf*, Stbg 2017, 455, 456
33 So die Empfehlung von *Wulf*, Stbg 2017, 456 a.E.