

Urteil vom 10. Dezember 2019, IX R 1/19

Vertrauensschutz bei der Anwendung der bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen

ECLI:DE:BFH:2019:U.101219.IXR1.19.0

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 2 S 1, EStG VZ 2014 , GG Art 20 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. Dezember 2018, Az: 3 K 3207/17

Leitsätze

NV: Die bis zum Senatsurteil vom 11.07.2017 - IX R 36/15 (BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208) anerkannten Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.09.2017 geleistet hatte oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden war (Bestätigung der Rechtsprechung) .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird der Gerichtsbescheid des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.12.2018 - 3 K 3207/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist die Berücksichtigung ausgefallener Gesellschafterdarlehen als nachträgliche Anschaffungskosten auf eine Beteiligung i.S. des § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sowie die Gewährung von Vertrauensschutz nach Maßgabe des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11.07.2017 - IX R 36/15 (BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208).
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin war Alleingesellschafterin der ... GmbH (GmbH), der sie bereits im Jahr 2008 ein Darlehen gewährt hatte. Mit notariellem Vertrag vom 15.08.2014 veräußerte die Klägerin ihre Beteiligung; ein Kaufpreis wurde nicht vereinbart. Den am 06.11.2014 von einer Gesellschaftsgläubigerin gestellten Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH lehnte das zuständige Insolvenzgericht am 17.04.2015 mangels Masse ab.
- 3** Im Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 09.06.2017 berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) allein die von der Klägerin geleistete Stammeinlage unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens mit 30.000 € als Verlust i.S. des § 17 EStG. Hingegen ließ es einen Abzug der ausgefallenen Gesellschafterdarlehen nicht zu. Mit Einspruchsentscheidung vom 14.11.2017 wies das FA den Einspruch der Kläger als unbegründet zurück und machte geltend, dass es sich bei den Gesellschafterdarlehen um in der Krise (im Jahr 2013) stehen gelassene Darlehen handele, deren Teilwert bei Eintritt der Krise im Hinblick auf die faktische Überschuldung der Gesellschaft mit 0 € anzusetzen sei.
- 4** Die dagegen gerichtete Klage, mit der sich die Kläger auf die Krisenbestimmtheit der Gesellschafterdarlehen bzw. die Werthaltigkeit der Darlehensforderungen bei Eintritt der Krise beriefen und einen Verlust in Höhe von 319.689 €

geltend machten, wies das Finanzgericht (FG) mit seinem Gerichtsbescheid vom 13.12.2018 als unbegründet ab. Zur Begründung führte das FG aus, verlorene Gesellschafterdarlehen könnten im Streitjahr nicht mehr als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung angesehen werden, weil die tradierten Rechtsgrundsätze zum Ausfall von Gesellschafterdarlehen nicht mehr anzuwenden seien, und zwar --entgegen dem Senatsurteil in BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208-- auch nicht übergangsweise. Es bedürfe daher keiner Aufklärung, ob die Darlehen von vornherein krisenbestimmt gewesen seien, wann die Krise eingetreten sei und welchen Teilwert die Darlehensforderung bei Eintritt der Krise gehabt habe. Zur Begründung verwies das FG auf sein Urteil vom 18.04.2018 - 3 K 3138/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1366).

- 5 Mit der Revision rügen die Kläger (sinngemäß) eine Verletzung von § 17 Abs. 2 EStG bzw. § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB). Sie teilten die Auffassung der Vorinstanz, wonach der BFH nicht zur Gewährung von Vertrauensschutz befugt sei, nicht. Es gehe nicht um Rechtssetzung, sondern um eine Änderung der Rechtsprechung. Das Eigenkapitalersatzrecht habe erst durch die Rechtsprechung des BFH seine Wirkung im Steuerrecht entfaltet; dann sei es aber auch Sache des BFH, die geänderten Zivilrechtsnormen, mit denen der Gesetzgeber keine Änderung des Steuerrechts habe herbeiführen wollen, einer neuen steuerlichen Beurteilung zuzuführen. Dabei stehe es ihm frei festzulegen, dass die Rechtsprechungsänderung ihre Wirkung erst nach der Veröffentlichung des Urteils entfalten solle.
- 6 Im Übrigen seien Finanzmittel, die der Gesellschafter seiner GmbH zuführe, grundsätzlich --ungeachtet ihrer Qualifikation als eigenkapitalersetzend-- als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung i.S. des § 255 Abs. 1 HGB anzusehen. Ein Gesellschafter, der seiner (personenbezogenen) Kapitalgesellschaft Finanzmittel zuführe, mache dies in erster Linie mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis. Dies gelte auch im Hinblick auf Bürgschaften, die übernommen würden, damit die nicht über ausreichende Sicherheiten verfügende GmbH Darlehen bei einer Bank aufnehmen könne. Dies zeige auch ein Blick auf die --gesellschaftsrechtlich veranlasste-- verdeckte Gewinnausschüttung i.S. des § 8 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) bzw. die verdeckte Einlage. Letztere sei auf dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG auszuweisen und gesondert festzustellen; auf Seiten des Gesellschafters handele es sich um nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung.
- 7 Die Kläger beantragen, den angefochtenen Gerichtsbescheid aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 09.06.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2017 dahingehend abzuändern, dass der Veräußerungsverlust der Klägerin i.S. von § 17 EStG mit 319.689 € berücksichtigt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Zur Begründung führt das FA aus, es teile die Ansicht des FG, dass die tradierten Rechtsprechungsgrundsätze nicht übergangsweise anzuwenden seien. Wenn der BFH im ersten Leitsatz seines Urteils in BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208 ausführe, dass mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung entfallen sei, gehe daraus hervor, dass der BFH nicht seine Rechtsprechung zu einer fortbestehenden Gesetzeslage geändert, sondern eine neue Rechtslage erstmals einer richterlichen Auslegung unterzogen habe. Durch die Vertrauensschutzregelung habe er die überholte Gesetzeslage über einen längeren Übergangszeitraum hinaus ausgedehnt. Zwischen dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 (BGBI I 2008, 2026) am 01.08.2008 [sic] und der Veröffentlichung des BFH-Urteils am 27.09.2017 lägen über neun Jahre. Je weiter der BFH die Anwendung einer überholten Rechtslage ausdehne, desto mehr ähnele sein Handeln einer rechtsetzenden Tätigkeit.
- 10 Die Anforderungen, die der Große Senat des BFH in seinem Beschluss vom 17.12.2007 - GrS 2/04 (BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608) an die Gewährung höchstrichterlichen Vertrauensschutzes gestellt habe, seien vorliegend nicht erfüllt. Es fehle an einer Abkehr von einer ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung bei gleichbleibender Gesetzeslage.
- 11 Ungeachtet dessen wäre die Klage auch nach alter Rechtslage abzuweisen, da keine eigenkapitalersetzenden Darlehen gegeben seien. Die Darlehen seien zu Beginn der Gesellschaft bzw. laufend seit 2008 gewährt und in der Krise stehen gelassen worden. Die Krise dürfte im Jahr 2013 (Inhaftierung des Geschäftsführers, Umsatzrückgang, Einbruch in Lager und Büroräume mit Vandalismus) eingetreten sein. Der gemeine Wert der Darlehensforderung bei Eintritt der Krise habe mit Blick auf die faktische Überschuldung der Gesellschaft 0 € betragen. Die Realisierung des Rückforderungsanspruchs sei nicht mehr möglich gewesen. Daher habe die Klägerin keine Finanzierungsentscheidung zugunsten der Gesellschaft getroffen. Davon sei auch das FG in seiner vorläufigen

Einschätzung vom 30.11.2017 ausgegangen. Darüber hinaus habe es bis zuletzt an konkreten Nachweisen für die Darlehen gefehlt.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Gerichtsbescheids und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13** Zu Unrecht hat das FG angenommen, dass die bis zum Senatsurteil in BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208 anerkannten Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen auch dann nicht weiter anzuwenden sind, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.09.2017 geleistet hatte oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tage eigenkapitalersetzend geworden war (dazu unter 1.). Allerdings reichen die Feststellungen des FG nicht aus, um beurteilen zu können, ob im Streitfall nach Maßgabe der zuvor genannten Grundsätze von nachträglichen Anschaffungskosten der Klägerin auszugehen ist (dazu unter 2.).
- 14** 1. Nach Ansicht der Vorinstanz können verlorene Gesellschafterdarlehen im Streitjahr 2014 nicht mehr als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung angesehen werden, weil die tradierten Rechtsgrundsätze zum Ausfall von Gesellschafterdarlehen nicht mehr anzuwenden sind, und zwar --entgegen dem Senatsurteil in BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208-- auch nicht übergangsweise. Dies hält revisionsrechtlicher Überprüfung nicht stand. Vielmehr hält der Senat daran fest, dass die Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen vorübergehend weiter anzuwenden sind.
- 15** a) Für die Höhe der (nachträglichen) Anschaffungskosten kommt es im Streitfall auf den unter Geltung des Eigenkapitalersatzrechts zu § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG entwickelten normspezifischen Anschaffungskostenbegriff an. Denn die streitgegenständlichen Darlehen sind bis zum Tag der Veröffentlichung des Senatsurteils in BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208 am 27.09.2017 geleistet worden bzw. (ggf.) eigenkapitalersetzend geworden. Die Kläger können daher Vertrauensschutz für sich beanspruchen (vgl. Senatsurteil in BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208, Rz 40 ff.). An dieser Rechtsprechung hält der Senat --wie zuletzt mit Urteil vom 02.07.2019 - IX R 13/18 (BFHE 265, 333) entschieden-- fest.
- 16** b) Die von der Vorinstanz angeführten (ergänzenden) Argumente rechtfertigen keine andere Beurteilung. Wie im Urteil in BFHE 265, 333 dargelegt, hat der Senat seine langjährige Rechtsprechung bei unverändertem Wortlaut der steuerrechtlichen Norm des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG geändert und verschärft. In einer solchen Situation kann die Rechtsprechung ausnahmsweise typisierenden Vertrauensschutz gewähren, ohne dass deshalb ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gewaltenteilung anzunehmen ist (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, dort beginnend unter D.IV.2.b). Die zivilrechtliche Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts ist insofern nur mittelbar von Bedeutung.
- 17** c) Vor diesem Hintergrund kann im Streitfall --entgegen der Ansicht der Kläger-- nicht offenbleiben, ob die gewährten Gesellschafterdarlehen eigenkapitalersetzenden Charakter hatten. Wie der Senat in seinem Urteil in BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208 (Rz 35 ff.) entschieden hat, kommt eine umfassende Berücksichtigung sämtlicher Beteiligungsaufwendungen im Hinblick auf die Rückkehr zu einem handelsrechtlich geprägten Begriffsverständnis der Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) nicht in Betracht.
- 18** 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Die Feststellungen des FG versetzen den Senat nicht in die Lage zu beurteilen, ob die in Streit stehenden Gesellschafterdarlehen der Klägerin nach Maßgabe des unter der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts zu § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG entwickelten normspezifischen Anschaffungskostenbegriffs als nachträgliche Anschaffungskosten auf die GmbH-Beteiligung anzusehen sind. Die Vorinstanz hat auf die betreffenden Feststellungen --im Hinblick auf ihren Rechtsstandpunkt zu Recht-- verzichtet. Daher wird das FG die notwendigen Feststellungen nachzuholen haben. Die Sache ist zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 19** 3. Nur ergänzend weist der Senat --ohne Bindung-- darauf hin, dass bei der Beurteilung der Höhe der ausgefallenen Gesellschafterdarlehen die Senatsrechtsprechung zur Indizwirkung eines festgestellten Jahresabschlusses zu

beachten sein wird. Danach ist es für die Besteuerung von Bedeutung, wenn die Gesellschafter einer GmbH durch Feststellung des Jahresabschlusses untereinander und im Verhältnis zur Gesellschaft rechtsverbindlich bestätigt haben, dass eine im Jahresabschluss ausgewiesene Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber einem Gesellschafter in der ausgewiesenen Höhe besteht; die Feststellung des Jahresabschlusses spricht dann zumindest indiziell für das Bestehen der Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft dem Grunde und der Höhe nach (BFH-Urteil in BFHE 265, 333, Rz 18 ff.).

20 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de