

## Kapitalersetzende Gesellschafterleistungen – richterlicher Systemwechsel mit neuen (In-)Konsequenzen und gesetzgeberische „Rolle rückwärts“

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln, und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

### 1. Der Systemwechsel

1.1. Nach der lange Zeit in ihren Grundzügen unverändert gebliebenen Systematik des § 17 Abs. 1, 2, 4 EStG konnten prinzipiell auch sog. „kapitalersetzende Gesellschafterleistungen“ bei der Ermittlung eines Veräußerungs- oder Auflösungsgewinns, insbesondere aber auch bei der Ermittlung eines diesbezüglichen Verlustes in Ansatz gebracht werden. Dies wurde stark beeinflusst durch die seinerzeitige zivilrechtliche Betrachtungsweise des Eigenkapitalersatzrechts im Sinne der §§ 32a, 32b a.F. GmbHG und die darüber hinaus entwickelten sog. „Rechtsprechungsgrundsätze“ zu den §§ 30, 31 GmbHG. Es entsprach einer jedenfalls in den Grundzügen weitgehend von Rechtsprechung, Literatur, Verwaltungs- und Beraterpraxis konsentierten Anschauung, daß auch schließlich ausgefallene Darlehen und ähnliche Finanzierungshilfen der Gesellschafter, wenn sie jedenfalls im Krisenfall eigenkapitalersetzenden Charakter hatten, als sog. „funktionales Eigenkapital“ zu nachträglichen Anschaffungskosten mit entsprechender (negativer) Auswirkung auf die Höhe des Ergebnisses nach § 17 EStG darstellten.<sup>1</sup> Auch nachdem das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Mißbräuchen (MoMiG) zum 01.11.2008 in Kraft getreten war, welches bisher einer (auch) zivilrechtlichen Rückzahlungssperre unterworfenen Gesellschafterleistungen prinzipiell als Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft und rückzahlbar anerkannte, ihnen aber im Rahmen des Insolvenzrechts mit § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO eine Sonderrolle im Hinblick auf das Durchsetzungsregime zu Gunsten der Gesellschafter auf Geberseite, blieb die steuerliche Betrachtungsweise hiervon zunächst unbeeinflusst.<sup>2</sup> Weiterhin blieben folgende Fallgruppen relevant:

- a) Die Hingabe eines Gesellschafterdarlehens in der Krise.
- b) Das Stehenlassen eines Darlehens bei späterem Krisen Eintritt während der Darlehensdauer.
- c) Das Finanzplandarlehen, welches von vornherein zur Aufnahme der beabsichtigten Geschäfte der Gesellschaft geplant und neben den „echten“ Eigenmitteln für diesen Geschäfts- und Finanzplan notwendig war.
- d) Das sog. krisenbestimmte Darlehen, das schon vor dem Eintritt einer Krise aber mit der verbindlichen Bestimmung hingegeben wurde, dieses (gerade) auch im Falle der Krise der Gesellschaft zu belassen.

Neben verschiedenen Einzelproblemen bestand lediglich eine Differenzierung hinsichtlich des maßgeblichen Bewertungsstichtags für die Ermittlung des ggf. in diesem Zusammenhang entstandenen Verlusts. Bei erst nachträglich in diesem Sinne zum Eigenkapitalersatz bestimmten Darlehen sollte ggf. auch erst der zu diesem Zeitpunkt zu bewertende wirtschaftliche Wert – ggf. schon bis zu einer Herabminderung auf „Null“ – maßgebend sein, wohingegen bei schon ursprünglich funktional zum Kapitalersatz bestimmten Darlehen der Nominalwert als Ausgangsgröße anzusetzen war.

Grundsätzliche Einigkeit bestand auch dahingehend, daß nicht nur unmittelbar vom Gesellschafter hingebene Darlehen dieser Systematik unterfielen, sondern auch andere funktionsähnliche Finanzierungshilfen, wie etwa persönliche Bürgschaften oder anderweitige Sicherheiten des Gesellschafters für Verbindlichkeiten, die (formal) die Gesellschaft selbst gegenüber Dritten aufnahm.

Schließlich wurden auch den gesetzlich explizit angesprochenen Veräußerungstatbeständen in § 17 Abs. 1 bzw. 4 EStG wirtschaftlich gleichgestellte Tatbestände miteinbezogen, so etwa die Einziehung des Anteils des betreffenden Gesellschafters.<sup>3</sup>

1.2 Erst durch drei Urteile des BFH ab Sommer 2017 wurde unter ausdrücklicher Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung ein „Systemwechsel“ eingeleitet. In seinem Urteil vom 11.07.2017<sup>4</sup> nutzte der BFH die Gelegenheit, trotz des auch nach seinen Maßstäben grundsätzlich noch aufgrund der Anforderung des Vertrauensschutzes nach den alten Maßstäben abzuwickelnden Einzelfalls die Grundregel der Einordnung von kapitalersetzenden Gesellschafterleistungen unter die (nachträglichen) Anschaffungskosten im Sinne des § 17 EStG wenn nicht ganz aufzuheben, so doch erheblich einzuschränken. Er wies dabei auf die ge-

1 Vgl. hierzu im Überblick etwa *Geraats*, *steueranwaltsmagazin* 2018, 93 bis 94; im Sinne eines Überblicks zur alten Rechtslage vgl. auch BMF-Schreiben vom 21.10.2020 – IV C 6-S 2244/08.

2 Vgl. die insoweit zu Ziff. 1. genannten; so explizit BMF unter Auseinandersetzung mit der zivilrechtlichen Rechtsänderung,

3 Vgl. etwa BFH, Urteil v. 22.07.2008 – IX R15/08, FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 04.11.2015 – 1 K 1214/13; FG München, Urteil v. 24.09.2015 – 13 K 554/13.

4 IX R 36/15.

änderte zivilrechtliche Ausgangslage seit der Einführung des MoMiG und der Aufhebung der §§ 32a und 32b EStG auf die damit einhergehende Notwendigkeit einer unterschiedlichen Betrachtung schon nach dem Wortlaut der §§ 17 Abs. 2 und 4 EStG und auch die – nunmehr – fehlende Legitimation einer normspezifischen steuerrechtlichen Auslegung ohne hinreichende gesetzliche Grundlage hin. Weiterhin gebieten auch übergeordnete systematische Interessen die Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechung nicht (mehr), wobei der BFH ersichtlich auf seine parallel eingeleitete Rechtsprechungsänderung im Bereich des Ausfalls von Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG „schielte“.<sup>5</sup> Diese Rechtsprechung wurde durch weitere Urteile vom 06.12.2017<sup>6</sup>, vom 20.07.2018<sup>7</sup> sowie auch vom 06.08.2019<sup>8</sup> bestätigt und weiter ausgebaut. Die Konzeption der „kapitalersetzenden Gesellschafterleistung“ bzw. des „funktionalen Eigenkapitals“ müsse fortan dem enger gefaßten Begriff der Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG weichen. Da es insoweit eine exakte steuerliche Begriffsbestimmung nicht gäbe, sei § 255 HGB als handelsrechtliche Grundlage maßgebend, um eine hinreichende Trennschärfe zu erreichen. Damit seien Anschaffungskosten im Sinne des § 17 EStG nur noch solche Aufwendungen, die zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft geführt haben. Dies können Leistungen auf die Einlage bzw. diesbezügliche Nachschüsse sein, aber auch sonstige Zuzahlungen des Gesellschafters zu Gunsten des Kapitals der Gesellschaft bzw. in die Kapitalrücklage. Allerdings komme insoweit auch der Verzicht auf eine – noch werthaltige – Forderung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft in Betracht. Hier ist Entstehungsgrund auch die Begleichung einer Drittforderung durch den Gesellschafter möglich, soweit hierdurch wiederum ein Aufwendungsersatzanspruch o.Ä. des leistenden Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft in Betracht kommt, auf den er nunmehr verzichtet.

Wie schon angedeutet, wurde diese Abkehr von der Anwendung des § 17 Abs. 2, 4 EStG für weite Bereiche der bisher hierunter gefaßten Finanzierungshilfen durch die Gesellschafter auch dadurch gerechtfertigt, daß zugleich und nicht nur in diesem Kontext ein endgültiger Forderungsausfall einer Veräußerung im Sinne von § 20 Abs. 2 EStG durch die Rechtsprechung des BFH und einiger Instanzgerichte anerkannt wurde.<sup>9</sup> Offensichtlich fühlte man sich – neben den eher positivistisch geprägten Begründungsansätzen aufgrund der oben skizzierten Änderung der Rechtslage im Zivilrecht – zu einer Einengung der Verlustberücksichtigung bei Finanzierungshilfen der Gesellschafter gegenüber ihrer Gesellschaft wirtschaftlich umso eher legitimiert, als man der damit unbestreitbar einhergehenden Verringerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des betreffenden Gesellschafters zugleich durch die Anerkennungsmöglichkeiten im Rahmen des § 20 Abs. 2 EStG ein „Wirksamkeitsventil“ eröffnete.

1.3 Sowohl zeitlich als auch inhaltlich war und ist zudem eine Abmilderung vorgesehen worden. Bei bisher nach den alten Regeln als eigenkapitalersetzend im Sinne von § 17 EStG angesehenen Finanzierungsleistungen der Gesellschafter kann der entsprechende Verlust als nachträgliche Anschaffungskosten im Sinne der bisherigen Behandlung dann verlangt werden, wenn sie bis zum 27.09.2017 gewährt wurden.<sup>10</sup> Da es also nicht auf den Eintritt des Verlusts ankommt, werden fast alle Altfälle derzeit und auch noch für die Zukunft diesem „Wahlrecht“ unterfallen.

Darüber hinaus ist aber selbst der unter Vertrauensschutz fallenden Gesichtspunkten de facto erheblich verlängerte Anwendungsbereich der „alten“ Grundsätze zu § 17 Abs. 2, Abs. 4 EStG im Verhältnis zu den „neuen“ Grundsätzen nach § 20 Abs. 2 EStG keineswegs als „entweder oder“ zu sehen, sondern § 20 Abs. 2 EStG erscheint eher als Auffangvorschrift, soweit die Anwendung von § 17 Abs. 2, Abs. 4 EStG sowohl an „alten“ wie an den neuen, einengenden Voraussetzungen im Einzelnen scheitert. So hat etwa das FG Münster<sup>11</sup> in einem Altfall schon die Krisenbestimmung nach den bisherigen Grundsätzen im Hinblick auf die dort in Rede stehende Gesellschafterleistung verneint; nach umfänglicher und ablehnender Prüfung dieses Weges aber ausdrücklich Berücksichtigung von § 20 Abs. 2 EStG zugelassen.

## 2. Abgrenzungsfragen bei den Tatbestandsvoraussetzungen

Der Komplex des Ausfalls von kapitalersetzenden Gesellschafterleistungen bei Ausscheiden aus der Kapitalgesellschaft oder ihrer Beendigung hat durch die dargestellte Änderung in der Rechtsprechung tatsächlich weniger eine komplette Neukonzeption erfahren, als vielmehr eine Einengung des Anwendungsbereiches des § 17 Abs. 2, Abs. 4 EStG zu Gunsten einer gleichzeitigen Eröffnung einer Behandlung nach § 20 Abs. 2 EStG. Es sollen an dieser Stelle daher auch nicht die nach bisheriger Rechtsprechung zu prüfenden „klassischen“ Tatbestandsmerkmale im Detail diskutiert werden. Sie sind schon vielfältig besprochen worden; es hat sich insoweit nichts geändert und sie haben zum Teil auch durch die „hilfsweise“ Berücksichtigung nach § 20 Abs. 2 EStG – vgl. § 20 Abs. 8 EStG – auch zum Teil an Bedeutung verloren<sup>12</sup>. Was sich jedoch scheinbar

5 Vgl. BFH, Urteil v. 24.10.2017 – VIII A 13/15.

6 IX R 7/17.

7 IX R 5/15.

8 VIII R 18/16.

9 Vgl. etwa zuletzt BFH, Urteil v. 06.08.2019 – VIII R 18/16.

10 Vgl. BMF-Schreiben vom 05.04.2019 – IV C 6-52244/17/10001.

11 Urteil v. 12.03.2018 – 2 K 3127/15, Revision eingelegt.

12 Zu den unterschiedlichen Rechtsfolgen vgl. nachfolgend 3.

als außerhalb der Übergangsvorschriften klarer Aufbruch zu neuen Ufern darstellte, warf tatsächlich neue Abgrenzungsschwierigkeiten auf.

2.1. Auch nach neuer Rechtsprechung soll es bei der Anwendung des § 17 Abs. 2 und Abs. 4 EStG bleiben, wenn die Gesellschafterleistung Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB darstellt. Dies können offene oder verdeckte Einlagen sein, wobei der BFH neben unmittelbar zahlungswirksamen Leistungen der Gesellschafter in verschiedenen Formen ausdrücklich auch den Verzicht auf eine noch werthaltige Forderung zählt.<sup>13</sup> In einer früheren Entscheidung hatte er selbst ausgeführt,<sup>14</sup> daß zu den nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch Finanzierungshilfen, wie z. B. die Übernahme einer Bürgschaft gehören, wenn sie – nach damaligem Recht – eigenkapitalersetzenden Charakter hatten. Auch in der handelsrechtlichen Literatur wird gerade der Komplex der nachträglichen Anschaffungskosten unter dem Gesichtspunkt der Gewährung von Sicherheiten durch den Gesellschafter durchaus differenziert und zum Teil auch unterschiedlich behandelt, so daß – je nach dortigem Meinungsstand – die Anknüpfung an diese Norm nicht unbedingt die intendierte klare Abgrenzung oder „normgetreue“ Auslegung in dem durch den BFH nunmehr postulierten Sinne nach sich zieht. Zieht man den Rahmen bei § 255 HGB eher weit, bliebe der bisherige Anwendungsbereich im Rahmen des § 17 Abs. 2 und Abs. 4 EStG nur am Rande eingeschränkt; neigt man im Rahmen von § 255 HGB in Zweifelsfragen zu der jeweils strengeren Auffassung, würde dies im Hinblick auf die steuerliche Betrachtung öfter zu dem nunmehr daneben eröffneten Anwendungsbereich von § 20 Abs. 2 und Abs. 4 EStG führen. Es entstand also ein neues Abgrenzungsproblem, gerade in den Fällen, in denen nicht ohnehin nachwirkende Vertrauensschutzregelungen in Anspruch genommen werden.

2.2. Dies gilt insbesondere für solche kapitalersetzenden Gesellschafterleistungen, die nicht in der unmittelbaren Darlehenshingabe bestehen, sondern Finanzierungshilfen sind. Zum Teil werden solche Finanzierungshilfen schon per se als nachträgliche Anschaffungskosten (auch) im Rahmen des § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB begriffen. Auch wenn man so weit nicht gehen möchte, entsteht doch jedenfalls bei konkret drohender Inanspruchnahme des Gesellschafters regelmäßig ein Freistellungsanspruch des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft bzw. nach effektiver Inanspruchnahme der Sicherheit ein Rückgriffsanspruch. Hiergegen kann man einwenden, daß jedenfalls ein solcher Rückgriffsanspruch als werthaltige nachträgliche Einlage im Sinne von § 255 HGB nur dann taugt, wenn er seinerseits werthaltig ist, d. h. die Gesellschaft wirtschaftlich leistungsfähig ist. Ist dies der Fall, wird in der Praxis der Sicherheitengeber selbst sehr selten in Anspruch genommen bzw. die Gesellschaft stellt ihn ohnehin durch eigene Lei-

stung frei. Ist er nicht (mehr) werthaltig, versagt wohl auch die Qualifizierung als nachträgliche Anschaffungskosten, da der Gesellschaft durch den Verzicht oder die mangelnde Geltendmachung dieses Anspruchs im Ergebnis wirtschaftlich nichts (mehr) zugeführt wurde.

Gerade in diesen Fällen könnte aber auch – je nach zukünftiger Entwicklung der Rechtsprechung hierzu – der Rekurs auf § 20 Abs. 2 und Abs. 4 EStG versagen. Denn die Finanzierungshilfe selbst hat oftmals keine laufenden Einkünfte aus Kapitalvermögen hervorgebracht und war hierzu auch niemals bestimmt, sieht man von den Fällen ab, in denen der Gesellschafter gerade hierfür von der Gesellschaft eine zusätzliche Leistung wie etwa eine Avalprovision erhält. Ob die Finanzierungshilfe dann gleichwohl in erweiternder Auslegung als Einkunftsquelle aus Kapitalvermögen (um-)qualifiziert würde, deren Verlust dann nach § 20 Abs. 2 und Abs. 4 EStG zu würdigen wäre, bleibt der weiteren Rechtsentwicklung vorbehalten.

2.3. Erfreulich ist, daß der BFH schon unter der Geltung der neuen Rechtsprechungsgrundsätze aber eine in der Praxis nach altem wie neuem Recht häufig relevante Frage aufgegriffen und einer sachgerechten Beurteilung zugeführt hat. In seinem Urteil vom 02.07.2019<sup>15</sup> betont er zwar die neuen Rechtsprechungsgrundsätze ebenso wie die Übergangsregelung aus dem Gedanken des Vertrauensschutzes; bei der letztlich nach altem wie neuem Recht wichtigen Frage der Höhe eines anzusetzenden Wegfalls der Finanzierungshilfe unterstreicht er jedoch die zumindest indizielle Wirkung eines festgestellten Jahresabschlusses für die Höhe dieses Betrages. Da im zu entscheidenden Fall der endgültige Wegfall der Darlehensforderung des Gesellschafters nach dem Abschluß der Liquidation der Gesellschaft feststand, war hier insbesondere über die Höhe zu entscheiden. Trotz vom Finanzgericht als Tatsacheninstanz festgestellter erheblicher Mängel im Hinblick auf die Plausibilität und Seriosität der Buchführung verwies der BFH darauf, daß die Feststellung im Jahresabschluß „zumindest“ indiziell für das Bestehen einer entsprechenden Forderung dem Grund und der Höhe – und dementsprechend auch für ihren schlussendlichen Verlust – sprächen, zumal der festgestellte Jahresabschluß zivilrechtlich auch als deklaratorisches Schuldanerkenntnis angesehen werden könne. Gerade dort, wo kapitalersetzende Gesellschafterleistungen oft über mehrere Jahre durch zahlreiche Einzelleistungen der Gesellschaft und entsprechende Buchungen „aufgebaut“ werden und nicht etwa in einer einmaligen Darlehenshingabe o.Ä. bestehen, dürfte diese Wertung die Argumentation für vergleichbare Fälle erleichtern. Aber: Selbst bei unmittelbar von Gesellschaftern an die Gesellschaft ausge-

13 Vgl. Urteil v. 11.07.2017 unter Tz. 37.

14 Vgl. Urteil v. 22.04.2008 – IX R 75/06.

15 IX R 13/18.

reichten Darlehen wird gerade dann, wenn sie Eigenkapitalersatz darstellen (müssen), keine gesonderte Verzinsung vereinbart. Auch dort liegt die Argumentation nah, daß ihr Wegfall ungeachtet der neuen Rechtsprechung zur Wertlosigkeit von Kapitalforderungen im Rahmen von § 20 Abs. 2 und Abs. 4 EStG schon deshalb ausscheidet, da das Darlehen selbst nicht zur Erzielung von Kapitaleinkünften bestimmt gewesen sei und die Erwartung zukünftiger Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung selbst (die durch das Darlehen gestützt worden wäre) gerade nicht als Ertrag aus *die- sem* Darlehen zu verstehen sei.<sup>16</sup>

2.4. Schließlich bleibt nach altem wie neuem Recht die Frage des endgültigen wirtschaftlichen Verlustes der in Rede stehenden Gesellschafterleistung ein potenzieller Streitpunkt. Gerade wenn die Gesellschaft nicht insgesamt aufgelöst oder insolvent wird, sondern „nur“ einzelne Gesellschafter ausscheiden, ihr Anteil kaduziert wird o.Ä., mag zwar der Zeitpunkt des Ausscheidens im Sinne von § 17 Abs. 2 EStG eindeutig bestimmbar sein. Zu diesem Zeitpunkt muß aber nicht unbedingt feststehen, ob bzw. ggf. in welchem Umfang die noch während der Gesellschafterstellung hingegebene Finanzierungsleistung zurückerstattet werden kann. Auch ist ihre Rückgabe nicht stets an die Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses geknüpft. Dies gilt schon für gerade (auch) für den Fall einer wirtschaftlichen Krise bestimmte Darlehen der Gesellschafter, aber erst recht für den Fall der Einräumung von Sicherheiten des Gesellschafters gegenüber Dritten, welche aus ihrer Interessenlage ein solches Junktim allenfalls sehr selten konsentieren werden. Die Finanzierungshilfe bleibt daher oft – ob Streitig oder konsensual – auch lange Zeit nach dem Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters „in der Schwebe“. Selbst wenn sie als rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO noch nachgemeldet werden kann, sieht sich der betreffende Gesellschafter oft dem Dilemma ausgesetzt, daß er bei einer zu „frühen“ Einbeziehung dem Einwand ausgesetzt ist, daß sich der endgültige Verlust wirtschaftlich noch nicht hinreichend manifestiert hätte; wartet er „zu“ lange ab, muß er diesen dann ggf. „zusätzlichen“ Verlust in einem für ihn aufwendigen Verfahren nachmelden, obwohl auch für das betroffene Finanzamt der Fall schon abgeschlossen erscheint.

### 3. Unterschiedliche Rechtsfolgen

3.1. Sind die nach dem Vorgesagten ggf. alternativ zu prüfenden Voraussetzungen für eine Geltendmachung der Verluste aus kapitalersetzenden Gesellschafterleistungen zu bejahen, so sind auch hinsichtlich der Rechtsfolgen die steuerlichen Folgen jenseits des Prädikats „steuerlich berücksichtigungsfähig“ durchaus nicht beliebig. Im Rahmen des § 17 EStG gilt das Teileinkünfteverfahren mit einer Berücksichtigung von 60% (§ 3 Nr. 40 EStG), allerdings unter

Anwendung des allgemeinen Steuersatzes, der für den betreffenden Gesellschafter gilt. Bei Altfällen kommt ggf. auch das Halbeinkünfteverfahren oder sogar bei ertragslosen Beteiligungen eine Berücksichtigung bei der Bemessungsgrundlage zu 100% in Betracht.<sup>17</sup>

3.2. Im Rahmen von § 20 Abs. 2 EStG ist hingegen grundsätzlich der besondere Steuersatz von 25% anzuwenden, der zugleich eine Verlustverrechnung außerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen ausschließt. Auch dort kann jedoch gem. § 32d EStG je nach Höhe und Ausgestaltung der Beteiligung eine Behandlung nach den allgemeinen Vorschriften in Betracht kommen; diese Anforderungen müssen jedoch zunächst einmal erfüllt sein, da sie über die 1%-Schwelle des § 17 EStG hinausgehen. Auch wird man fragen können, ob im Hinblick auf den Verlust bezogen auf die entsprechende Finanzierungshilfe des Gesellschafters diese besonderen Vorschriften mit (Rück-)Ausnahmecharakter überhaupt zur Anwendung kommen. Denn auch hier stehen bei strenger Betrachtung ja keine Einkünfte aus der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft selbst in Rede, sondern im Hinblick auf die gedanklich hiervon zu trennende kapitalersetzende Gesellschafterleistung, die ja denotwendig bei der Annahme eines § 20 Abs. 2 EStG unterfallenden Sachverhaltes nicht zugleich eine nachträgliche Einlage im Sinne von § 255 Abs. 1 Satz 2 EStG dargestellt hat.

### 4. Widerstreitende gesetzgeberische Reformvorhaben

Der hier vorgestellten teilkompensatorischen Wirkung des § 20 Abs. 2 und Abs. 4 EStG für Gesellschafterleistungen, die nach der neuen Rechtsprechung nicht mehr dem Bereich des § 17 Abs. 2 und Abs. 4 EStG zuzuordnen sind, drohte die zunächst intendierte gesetzgeberische „Korrektur“ der Rechtsprechung zum Forderungsverlust als Veräußerungstatbestand im Sinne von § 20 Abs. 2 EStG. Die zunächst beabsichtigte ausdrückliche „Klarstellung“, daß solche Verluste entgegen der jüngeren Rechtsprechung gerade nicht berücksichtigungsfähig wären, hätte wohl dem neuen Denkgebäude tragende Pfeiler entzogen. Allerdings ist diese grundsätzliche „Rolle rückwärts“ wohl inzwischen vom Tisch; nur noch einzelne Mißbrauchsfälle sollen ausgeschlossen werden.<sup>18</sup>

Umgekehrt hat der Bundesrat in seiner Sitzung vom 29.11.2019 dem Jahressteuergesetz 2019, das der Bundestag am 07.11.2019 verabschiedet hatte, zugestimmt. Dies

<sup>16</sup> Vgl. in diesem Sinne die Vorinstanz zu BFH, Urteil v. 02.07.2019 – IX R 13/18.

<sup>17</sup> Vgl. insoweit zur besonderen Lage bis 2010 BFH, IX R 52/09.

<sup>18</sup> Vgl. § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG (neu).

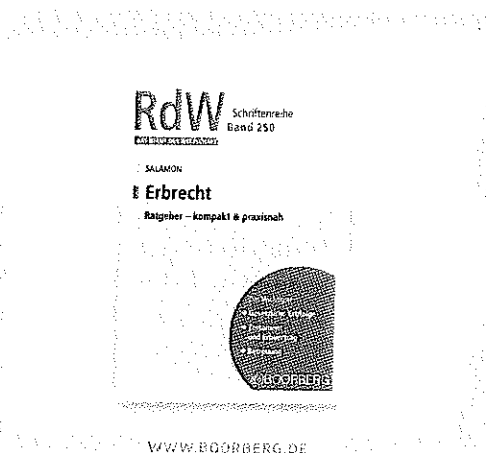
sieht die Einführung eines neuen § 17 Abs. 2a EStG vor, der letztlich die frühere Rechtslage zu kapitalersetzenden Gesellschafterleistungen wiederherstellen und rückwirkend ab dem 31.07.2019 gelten soll. Auf Antrag soll diese Regelung auch für Veräußerungen vor diesem Zeitpunkt anwendbar sein. Damit würden nicht nur die dargestellten Rechtsprechungsgrundsätze zum diesbezüglichen Vertrauensschutz obsolet; die „Kompensation“ der neueren Rechtsprechungsgrundsätze zu § 17 Abs. 2 und Abs. 4 EStG durch eine zumindest in vielen Details zweifelhafte Anwendung des § 20 Abs. 2 und Abs. 4 EStG auf derartige Sachverhalte wäre dann auch nicht mehr erforderlich und die dortige Rechtsentwicklung bliebe von der Problematik des § 17 EStG im Hinblick auf kapitalersetzende Gesellschafterleistungen entkoppelt.

## 5. Fazit

Der scheinbare Systemwechsel im Rahmen von § 17 Abs. 2 und Abs. 4 EStG bei kapitalersetzenden Finanzierungshilfen durch die Gesellschafter seitens des BFH trug zwar einer Vielzahl von kritischen Stimmen aus der Literatur Rechnung, die überwiegend übereinstimmend eine Anpassung der steuerlichen Rechtsprechung an die geänderte zivilrechtliche Lage forderten, in dem „Wie“ dieser Anpassung aber keineswegs einheitlich waren. Tatsächlich hat der vom BFH deutlich betonte Systemwechsel auch weniger zu einem eindeutigen Weg weg von § 17 Abs. 2 EStG und hin zu § 20 Abs. 2 EStG geführt; vielmehr blieben beide Regelungsbereiche nebeneinander bestehen und neue Abgrenzungsfragen wurden aufgeworfen. Letzteres galt auch für

die „neue Berücksichtigungsmöglichkeit“ des § 20 Abs. 2 EStG schon dem Grunde nach, nachdem diese Rechtsprechung von der Finanzverwaltung nur zögerlich aufgenommen wurde und vom Gesetzgeber zunächst durch eine ausdrückliche gesetzliche Einschränkung des § 20 Abs. 2 EStG „überschrieben“ werden sollte.

Diese ist nun – im Wesentlichen – vom Tisch, aber auch durch § 17 Abs. 2a (neu) EStG jedenfalls im hier interessierenden Kontext überflüssig geworden. Was bleibt, ist – zumindest aus heutiger Sicht – ein unnötiges Wirrwarr alternativer gesetzlicher Regelungen bei zumindest ähnlichen Sachverhalten mit entsprechenden Konkurrenzproblemen, gekoppelt mit richterlichen Vertrauensschutzregelungen sowie zum Teil gesetzlichen Wahlrechten betreffend die Anwendbarkeit der alten, neuen oder einer Zwischen-Rechtslage. Dies wird für die Steuerpflichtigen, ihre Berater wie für die Finanzverwaltung zu zum Teil unnötigen Diskussionsaufwand führen. Andererseits werden schon Gestaltungen diskutiert, bei denen unter bewußtem Verzicht auf die Vertrauensschutzregelung eine Würdigung nach § 20 Abs. 2 EStG gerade in den Fällen angestrebt werden soll, in denen § 32d Abs. 2 EStG bei qualifiziert beteiligten Gesellschaftern in Betracht kommt und über diesen Weg eine 100%ige Verlustberücksichtigung einschließlich des Ausgleichs mit anderen Einkunftsarten in Betracht kommt. Trotz nachvollziehbarer und aner kennenswerter Intentionen von Rechtsprechung und Gesetzgeber wird dieser Komplex sicher nicht als Ruhmesblatt systematisch konsequenter Rechtsentwicklung in die Geschichte eingehen und in der praktischen Bedeutung noch lange nicht als kurze Episode abgehakt werden können.



## Erben und vererben leicht gemacht.

### Erbrecht

Ratgeber – kompakt & praxisnah

von Michael Salamon, Rechtsanwalt a.D., Ass. jur.

2020, 218 Seiten, € 26,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 250

ISBN 978-3-415-06741-7

Das Buch ist für Unternehmer, aber auch für andere Interessierte geschrieben, die erfahren wollen, wie sie ihren Nachlass ordnen können.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-109 • 089 143 61 504  
TEL. 07 11/73 85 343 • 089 143 60 920 • BESTELLUNG@BOORBERG.DE

RA0670