

Die Neuregelung auf einen Blick

- ▶ Nichtanwendungsgesetz zur Rspr. des BFH (BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019, 208).
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17).

§ 17

Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019
(BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

(1) und (2) *unverändert*

(2a) ¹Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile im Sinne des Absatzes 1 zu erwerben. ²Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. ³Zu den nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des Satzes 2 gehören insbesondere

1. offene oder verdeckte Einlagen,
2. Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war, und
3. Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.

⁴Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel im Sinne der Nummern 2 oder 3 bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte. ⁵Leistet der Steuerpflichtige über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus Einzahlungen in das Kapital der Gesellschaft, sind die Einzahlungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf seine gesamten Anteile einschließlich seiner im Rahmen von Kapitalerhöhungen erhaltenen neuen Anteile aufzuteilen.

(3) bis (7) *unverändert*

Autor:

Prof. Dr. Richard *Schmidt*, Rechtsanwalt, Steuerberater,
Dipl. Finw. (FH), Düsseldorf

Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Köln

Kompaktübersicht

- J 20-1 **Inhalt der Änderung:** Der mit dem JStG 2019 neu eingefügte Abs. 2a ist quasi ein Nichtanwendungsgesetz zur Rspr. des BFH (BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019, 208), welches durch die BFH-Urteile v. 6.12.2017 (BFH v. 6.12.2017 – IX R 7/17, BStBl. II 2019, 213) und v. 20.7.2018 (BFH v. 20.7.2018 – IX R 5/15, BStBl. II 2019, 194) bestätigt wurde. In diesen Entscheidung stellte der BFH klar, dass er nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen v. 23.10.2008 (MoMiG, BGBl. I 2008, 2026) nicht mehr länger daran festhält, dass auch kapitalersetzende Finanzierungshilfen unter den Anschaffungskostenbegriff des § 17 EStG fallen (s. auch Anm. J 20-4).
- J 20-2 **Rechtsentwicklung:**
- ▶ **Zur Gesetzesentwicklung bis 2014** s. § 17 Anm. 1.
 - ▶ **WElektroMobFördG („JStG 2019“)** v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Abs. 2a wird eingefügt.
- J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Abs. 2a idF des Art. 2 des WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) ist gem. § 52 Abs. 25a Satz 1 erstmals für Veräußerungen iSv. § 17 Abs. 1, 4 oder 5 nach dem 31.7.2019 anzuwenden. Auf Antrag des Stpfl. ist Abs. 2a Sätze 1 bis 4 auch für Veräußerungen iSv. Abs. 1, 4 oder 5 vor dem 31.7.2019 anzuwenden (§ 52 Abs. 25a Satz 2).
- J 20-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:**
- ▶ **Grund der Änderung:** Der BFH (BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019, 208) entschied, dass er nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen v. 23.10.2008 (MoMiG, BGBl. I 2008, 2026) nicht mehr länger an dem bisherigen, durch die Rspr. geprägten normspezifischen AKBegriff des § 17 festhält, wonach – neben Einlagen ins Stammkapital und in die Kapitalrücklage – auch Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen nachträgliche AK im Rahmen des § 17 darstellen konnten. Mit vorgenanntem Urt. widersprach der BFH der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 8.6.1999 – IV C 2 - S 2244 - 12/99), die

weiterhin die Grundsätze des sog. Eigenkapitalersatzrechts anwenden wollte.

Nach BFH (BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019, 208) sollten die Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen AK aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen jedoch für „Altfälle“ weiter anzuwenden sein, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung des Urts. v. 11.7.2017 geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist. Danach ist aus Vertrauensschutzgründen weiterhin der normspezifische AKBegriff in allen offenen Fällen anzuwenden, in denen auf die Behandlung des Darlehens/der Bürgschaft die Vorschriften des MoMiG anzuwenden sind, wenn

- die bisher als eigenkapitalersetzend angesehene Finanzierungshilfe bis einschließlich 27.9.2017 gewährt wurde oder
- die Finanzierungshilfe bis einschließlich 27.9.2017 eigenkapitalersetzend geworden ist.

Ein Darlehen ist nach den Vorschriften des MoMiG zu behandeln, wenn

- das Insolvenzverfahren bei einer GmbH nach dem 31.10.2008 eröffnet wurde oder
- Rechtshandlungen, die nach § 6 AnfG der Anfechtung unterworfen sind, nach dem 31.10.2008 vorgenommen wurden.

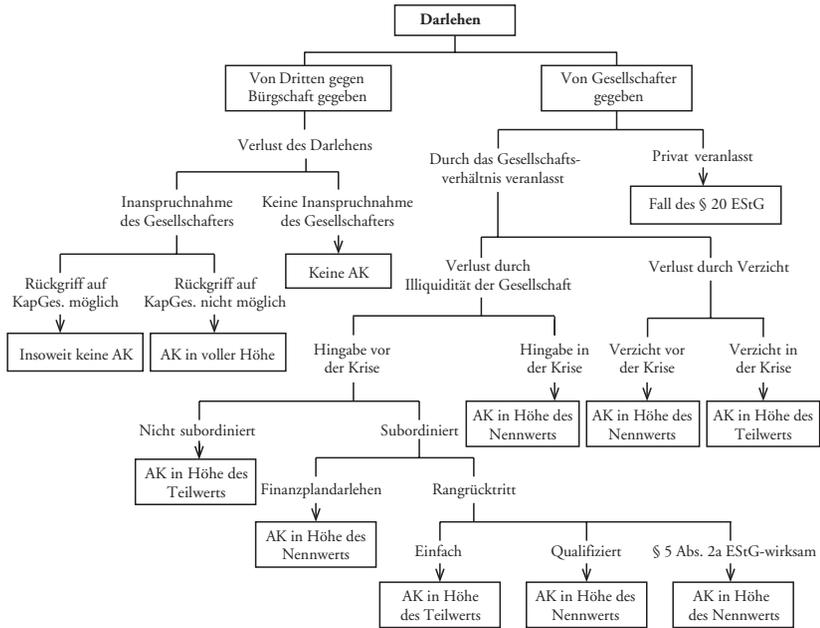
Diese Grundsätze der BFH-Urteile v. 11.7.2017 (BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019, 208), v. 6.12.2017 (BFH v. 6.12.2017 – IX R 7/17, BStBl. II 2019, 213) und v. 20.7.2018 (BFH v. 20.7.2018 – IX R 5/15, BStBl. II 2019, 194) werden durch die Einf. des § 17 Abs. 2a quasi wieder obsolet, indem der Gesetzgeber den normspezifischen Anschaffungsbegriff nunmehr gesetzlich festschreibt. Entsprechende Verluste aus eigenkapitalersetzenden Maßnahmen sind mithin wegen des Nachrangigkeitsprinzips des § 20 Abs. 8 grds. nicht bzw. nicht mehr bei Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen.

► **Bedeutung der Änderung:** Mithin sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste AK nach dem Eigenkapitalersatzrecht nunmehr – wie nach der bis zum 27.9.2017 geltenden Rechtslage – wieder bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns iSd. Abs. 2 zu berücksichtigen (vgl. Hauptkommentierung zu § 17 EStG Anm. 200 ff.). Darüber hinaus ist die Regelung des § 17 Abs. 2a in Zusammenhang mit dem durch das JStG 2019 eingeführten § 20 Abs. 6 Satz 6 zu sehen, der die Berücksichtigung von Darlehensverluste im Rahmen des § 20 Abs. 2 beschränkt und damit teilweise die Rspr. des BFH revidiert, wonach der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich

anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 führt (BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, BFHE 259, 535). Durch die Einführung des § 17 Abs. 2a wird sichergestellt, dass die steuerliche Berücksichtigung der Darlehensverluste im Rahmen des § 17 Abs. 2 möglich ist und so die Finanzierungsfreiheit der Anteilseigner im Rahmen des § 17 EStG in der Weise gewahrt bleibt, dass die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft dieser in der Krise weiterhin Kapital zuwenden können und nicht durch steuerliche Regelungen behindert werden.

In diesem Kontext ist auch die Entscheidung des BFH v. 6.8.2019 für den Fall des Darlehensverzichts zu sehen, wonach ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster, unbedingter Verzicht eines Gesellschafters auf einen Teil der ihm gegen die Kapitalgesellschaft zustehenden Darlehensforderung zu einer Einlage i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 führt, soweit der Gesellschafter auf den werthaltigen Teil der Forderung verzichtet (BFH v. 6.8.2019 – VIII R 18/16, BFHE 265, 531). Der Anteilseigner realisiert insoweit durch die Einlage dem Grunde nach einen Veräußerungstatbestand im Sinne des § 20 Abs. 2 in der privaten Vermögenssphäre. Der Verzicht des Gesellschafters auf den nicht werthaltigen Teil seiner Forderung gegen die Kapitalgesellschaft steht einer Abtretung gleich und führt nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem gemäß § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG steuerlich zu berücksichtigenden Forderungsausfall, dessen steuerliche Berücksichtigung allerdings nunmehr durch den neu eingefügten § 20 Abs. 6 Satz 6 beschränkt wird.

Übersicht zur Rechtslage bis zum 27.9.2017 sowie zur Rechtslage nach dem WElektroMobFördG („JStG 2019“):



Übersicht zur aktuellen Rechtslage vom 28.9.2017 bis 31.7.2019 (vorbehaltlich eines Antrags nach § 52 Abs. 25a Satz 2):

