

## Verwaltung äußert sich zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung

| Durch das seit dem 1.11.2008 geltende „Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (kurz: MoMiG)“ wurde das **Eigenkapitalersatzrecht aufgehoben**. Inzwischen gibt es bereits erste Entscheidungen zur steuerlichen Berücksichtigung **ausgefallener Finanzierungshilfen** eines GmbH-Gesellschafters, in denen der Bundesfinanzhof eine **Neuorientierung** vorgenommen hat. Der neuen Rechtsprechung hat sich die Finanzverwaltung nun angeschlossen. |

### Alte und neue Rechtslage im Überblick

Gewährte ein Gesellschafter „seiner“ GmbH aus dem Privatvermögen ein Darlehen, führte **der Ausfall** nach der bisherigen Rechtsprechung **zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung**. Voraussetzung war, dass die Hingabe des Darlehens durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. Entscheidend war insoweit, ob die Finanzierungshilfe **eigenkapitalersetzend** war.

Die Beurteilung als nachträgliche Anschaffungskosten war bzw. ist insoweit vorteilhaft, als sich dadurch ein etwaiger **Veräußerungs- oder Auflösungsgewinn vermindert** oder ein entsprechender Verlust erhöht. Bei der **Höhe** wurden jedoch mehrere Fälle unterschieden. Danach konnte der Nennwert des Darlehens angesetzt werden; im „schlechtesten Fall“ aber sogar ein Wert von 0 EUR.

Durch das MoMiG wurde **das Eigenkapitalersatzrecht dereguliert**. 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 des Anfechtungsgesetzes (AnfG) der Anfechtung unterworfen sind, nach dem 31.10.2008 vorgenommen wurden.

Die Neuregelung ist dadurch gekennzeichnet, dass **alle Gesellschafterdarlehen** – mit Ausnahme der durch das Sanierungsprivileg und das Kleinanlegerprivileg begünstigten Darlehen – in der Insolvenz **nachrangig sind** und eine Rückzahlung innerhalb eines Jahres vor Stellung des Insolvenzantrags angefochten werden kann. Infolgedessen wird nicht mehr zwischen kapitalersetzenden und übrigen Gesellschafterdarlehen unterschieden.

### Neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Bei der Ermittlung nachträglicher Anschaffungskosten nach neuem Recht ist **auf den Begriff der Anschaffungskosten** nach § 255 des Handelsgesetzbuchs (HGB) abzustellen.

Nachträgliche Anschaffungskosten liegen demzufolge nur noch dann vor, wenn die Aufwendungen des Gesellschafters nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen **zu einer offenen oder verdeckten Einlage** in das Kapital der Gesellschaft führen. Dies gilt insbesondere für

- Nachschüsse im Sinne der §§ 26 ff. des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG),
- sonstige Zuzahlungen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB (insbesondere Einzahlungen in die **Kapitalrücklage**),
- **Barzuschüsse** oder
- den Verzicht auf eine noch werthaltige Forderung.

**Beachten Sie** | Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der **Ausfall eines Darlehens** oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen demgegenüber grundsätzlich **nicht mehr zu Anschaffungskosten** der GmbH-Beteiligung.

**Merke** | Etwas anderes kann sich ergeben, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe wegen der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist. Dies kann der Fall sein bei einem Gesellschafterdarlehen, dessen Rückzahlung auf Grundlage der von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen (wie beispielsweise der Vereinbarung eines Rangrücktritts) im Wesentlichen denselben Voraussetzungen unterliegt wie die Rückzahlung von Eigenkapital. In einem solchen Fall kommt dem Darlehen auch bilanzsteuerrechtlich die Funktion von zusätzlichem Eigenkapital zu.

Die rein gesellschaftsintern wirkende **Umgliederung einer freien Gewinnrücklage in eine zweckgebundene Rücklage** führt gleichfalls nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf den Geschäftsanteil des veräußernden Gesellschafters.

### **Schreiben der Finanzverwaltung und Vertrauensschutz**

Das Bundesfinanzministerium hat sich der vorgenannten Rechtsprechung nun angeschlossen. Auch die vom Bundesfinanzhof getroffene **Vertrauensschutzregelung** hat die Finanzverwaltung übernommen.

**Beachten Sie** | Aus Gründen des Vertrauensschutzes hat der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 11.7.2017 die **Anwendung der bisherigen Grundsätze** für weiter anwendbar erklärt, wenn die Finanzierungshilfe vor dem Tag der Veröffentlichung dieses Urteils (das war der **27.9.2017**) geleistet wurde oder eigenkapitalersetzend geworden ist.

**Beachten Sie** | Das Bundesfinanzministerium ist hier sogar noch etwas großzügiger. Denn es bezieht Fälle **bis einschließlich** des 27.9.2017 ein. Insoweit ist aus Vertrauensschutzgründen also weiterhin das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 21.10.2010 anzuwenden.

### **Offene Fragen**

Die Finanzverwaltung hat sich der neuen Rechtsprechung zu Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten auf die GmbH-Beteiligung angeschlossen. Dies ist zu begrüßen, da nun insoweit **Rechtssicherheit** besteht.

Der Zeitpunkt der Verwaltungsanweisung kam jedoch überraschend. Denn es sind noch **einige Verfahren zu dieser Thematik anhängig**. Daher wurde erwartet, dass die Verwaltung diese Entscheidungen zunächst abwarten und sich dann (umfassend) äußern würde.

So ist beispielsweise derzeit noch nicht explizit geklärt, wie ein **Rangrücktritt** (vgl. hierzu die Ausführungen im MERKE-Kasten) ausgestaltet sein muss. Zudem hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg **eine Vertrauensschutzregelung** kritisiert und allein auf das Inkrafttreten des MoMiG (am 1.11.2008) abgestellt.

**Kurzum:** Bis alle strittigen Punkte geklärt sind, wird es wohl **noch etwas dauern**. Bis dahin müssen Gesellschafter von Kapitalgesellschaften die weitere Entwicklung abwarten.

**Quelle** | BMF-Schreiben vom 5.4.2019, Az. IV C 6 - S 2244/17/10001, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 208388; BFH-Urteil vom 11.7.2017, Az. IX R 36/15; BFH-Urteil vom 6.12.2017, Az. IX R 7/17; BFH-Urteil vom 20.7.2018, Az. IX R 5/15; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.12.2018, Az. 3 K 3207/17, Rev. BFH Az. IX R 1/19