

BMF: Nachträgliche Anschaffungskosten bei § 17 EStG

Die Finanzverwaltung gibt ihre bisherige Auffassung zur Behandlung nachträglicher Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG auf. In Übereinstimmung mit der neuen BFH-Rechtsprechung hält sie nun § 255 HGB für die Bestimmung der Anschaffungskosten für maßgeblich. Nachträgliche Anschaffungskosten stellen damit nur noch solche Aufwendungen dar, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen.

Hintergrund

Neue BFH-Rechtsprechung

Mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG ist nach der neuen Rechtsprechung des BFH die gesetzliche Grundlage der bisherigen Rechtsprechung, die bestimmte Leistungen des Gesellschafters in Form eines Darlehens oder aufgrund einer übernommenen Bürgschaft als eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen beurteilt und nachträgliche Anschaffungskosten (AK) im Rahmen des § 17 EStG angenommen hat, weggefallen. Nachträgliche AK der Beteiligung werden vom BFH deshalb nur noch nach Maßgabe der handelsrechtlichen Begriffsdefinition von AK gemäß § 255 HGB anerkannt. Folglich qualifiziert der BFH nur solche Aufwendungen des Gesellschafters, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen eine offene oder verdeckte Einlage in das Kapital der Gesellschaft darstellen, als (nachträgliche) AK der Beteiligung (BFH-Urteile vom 11.07.2017, IX R 36/15, vom 06.12.2017, IX R 7/17 und vom 20.07.2018, IX R 5/15). Gleichwohl gewährt der BFH Vertrauensschutz in die bisherige Rechtsprechung für bis zum 27.09.2017 geleistete eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen eines Gesellschafters.

Bisherige Verwaltungsauffassung

Nach dem BMF-Schreiben vom 21.10.2010 ist für die Frage nachträglicher AK im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG auf die gesellschaftsrechtliche Veranlassung abzustellen. Im Gegensatz zum BFH kommt das BMF zu dem Ergebnis, dass unbeschadet der Aufgabe des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG sich die Auslegung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung nach wie vor an der Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers orientiere, so dass bei gesellschaftsrechtlicher Veranlassung auch zukünftig nachträgliche AK bei uneinbringlichen Rückzahlungsansprüchen des Gesellschafters anzunehmen seien.

Neue Verwaltungsanweisung

Vertrauensschutzregelung

Aus Vertrauensschutzgründen wendet die Finanzverwaltung das BMF-Schreiben vom 21.10.2010 zur Behandlung nachträglicher AK im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG weiterhin in allen offenen Fällen an, bei denen auf die Behandlung des Darlehens/der Bürgschaft die Vorschriften des MoMiG anzuwenden sind, wenn die bisher als eigenkapitalersetzend angesehene Finanzierungshilfe bis einschließlich 27.09.2017 gewährt wurde oder wenn die Finanzierungshilfe bis einschließlich 27.09.2017 eigenkapitalersetzend geworden ist.

Anwendung der neuen BFH-Rechtsprechung

Ansonsten schließt die Finanzverwaltung sich den neuen Grundsätzen der oben genannten BFH-Entscheidungen an, wonach § 255 HGB für die Bestimmung der AK i. S. v. § 17 Abs. 2 EStG maßgeblich ist. Nachträgliche AK stellen damit nur noch solche Aufwendungen dar, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Dies sind insbesondere

- Nachschüsse (§§ 26ff GmbHG) und
- sonstige Zuzahlungen (§ 272 Absatz 2 Nr. 4 HGB) wie
 - Einzahlungen in die Kapitalrücklage,
 - Barzuschüsse oder
 - der Verzicht auf eine werthaltige Forderung.

Nicht mehr zu AK der Beteiligung führen Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie

- der Ausfall eines Darlehens oder
- der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung.
- Die rein gesellschaftsintern wirkende Umgliederung einer freien Gewinnrücklage in eine zweckgebundene Rücklage führt gleichfalls nicht zu nachträglichen AK.

Ausnahme: Die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe ist mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar, z.B. ein Gesellschafterdarlehen, das aufgrund der Vereinbarung eines Rangrücktritts i. S. des § 5 Abs. 2a EStG im Wesentlichen denselben Voraussetzungen unterliegt wie die Rückzahlung von Eigenkapital (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2011, I R 100/10). In einem solchen Fall kommt dem Darlehen auch bilanzsteuerrechtlich die Funktion von zusätzlichem Eigenkapital zu (BFH-Urteil vom 15.04.2015, I R 44/14).

Betroffene Normen

§ 17 EStG, § 255 HGB

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 05.04.2019, [IV C 6 - S 2244/17/10001](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 11.07.2017, IX R 36/15, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 06.12.2017, IX R 7/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 20.07.2018, IX R 5/15, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 21.10.2010, [IV C 6 - S 2244/08/10001](#), BStBl I S. 832

BFH, Urteil vom 30.11.2011, I R 100/10, BStBl 2012 II, S. 332, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 15.04.2015, I R 44/14, BStBl II S. 769, siehe [Deloitte Tax-News](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

