

BFH: Einzahlung in Kapitalrücklage als nachträgliche Anschaffungskosten

Leistet ein Gesellschafter, der eine Bürgschaft für Verbindlichkeiten seiner Gesellschaft übernommen hat, eine Einzahlung in die Kapitalrücklage dieser Gesellschaft zur Vermeidung einer Inanspruchnahme als Bürge, führt dies zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung (entgegen BMF).

Sachverhalt

Der Gesellschafter einer GmbH hatte eine Bürgschaft für Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft übernommen. Im Laufe des Streitjahres 2010 leistete der Gesellschafter mit Blick auf die drohende Inanspruchnahme aus der Bürgschaft, die bevorstehende Vollstreckung in ein als Sicherheit dienendes privates Grundstück sowie die drohende Liquidation der Gesellschaft eine Zuführung in die Kapitalrücklage der GmbH. Die GmbH verwendete das Geld dazu, ihre Bankverbindlichkeiten zu tilgen. Im Anschluss daran veräußerte der Gesellschafter seine GmbH-Anteile für 0 Euro.

Der Gesellschafter machte einen Verlust aus der Veräußerung seines Gesellschaftsanteils i.S. des § 17 EStG geltend, der sich aus der übernommenen GmbH-Stammeinlage und der Kapitalzuführung ergab. Finanzamt und FG berücksichtigten den Verlust aus der Kapitalzuführung nicht.

Entscheidung

Der BFH kommt entgegen der Auffassung des FG zu dem Schluss, dass die vom Gesellschafter geleisteten Einzahlungen in die Kapitalrücklage der GmbH als nachträgliche Anschaffungskosten bei der Berechnung des Veräußerungsverlusts zu berücksichtigen sind.

Neue Rechtsprechung zu nachträglichen Anschaffungskosten nach Inkrafttreten des MoMiG

Mit Blick auf die Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG hat der BFH neue Maßstäbe für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus bisher eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten i.S. des § 17 EStG entwickelt (vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2017).

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung können den nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung grundsätzlich nur solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Hierunter fallen u.a. auch freiwillige und ohne Gewährung von Vorzügen seitens der Kapitalgesellschaft erbrachte Einzahlungen in die Kapitalrücklage, die handelsbilanzrechtlich als Zuzahlung i.S. des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB zu qualifizieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 25.08.2010). Steuerrechtlich handelt es sich um eine Einlage des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen; hierdurch erhöhen sich auch die Anschaffungskosten des Gesellschafters für seine Beteiligung (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 14.03.2011).

Bei Anwendung dieser Maßstäbe führen nach Ansicht des BFH die dem Gesellschafter im Streitfall entstandenen Aufwendungen aus der geleisteten Einzahlung in die Kapitalrücklage zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung.

Nachträgliche Anschaffungskosten trotz Vermeidung einer Bürgschaftsinanspruchnahme

Auch der Umstand, dass die der Kapitalrücklage zugeführten Mittel von der Gesellschaft gerade dazu verwendet wurden, jene betrieblichen Verbindlichkeiten abzulösen, für die der Gesellschafter gegenüber der Gläubigerbank Sicherheiten gewährt hatte, stehe der steuerrechtlichen Anerkennung als nachträgliche Anschaffungskosten nicht entgegen. Denn es spielt insoweit keine Rolle, wie die Gesellschaft den vom Gesellschafter eingezahlten Betrag verwendet (vgl. BFH-Urteil vom 27.04.2000).

Nachträgliche Anschaffungskosten unabhängig vom Vorgehen des Gesellschafters

In diesem Zusammenhang ist es nach Auffassung des BFH auch nicht von Bedeutung, ob

dem Gesellschafter auch dann nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der GmbH erwachsen wären, wenn er ein anderes Vorgehen gewählt hätte. Insbesondere spiele es keine Rolle, mit welchem Wert ein Rückgriffsanspruch des Gesellschafters gegen die GmbH zu bewerten gewesen wäre, wenn die Gläubigerbank in die von ihm gegebenen Sicherheiten vollstreckt oder ihn im Rahmen seiner Bürgschaftsverpflichtung in Anspruch genommen hätte.

Kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten

Schließlich sah der BFH – entgegen der Ansicht des BMF – in der vom Gesellschafter gewählten Vorgehensweise auch keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts i.S. des § 42 Abs. 1 S. 1 AO, da die Ausstattung einer Gesellschaft mit Eigenkapital den Wertungen des Gesellschaftsrechts entspreche. In einem gesellschaftsrechtskonformen Vorgehen könne aber nicht zugleich ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des (Steuer-)Rechts liegen.

Betroffene Norm

§ 17 EStG

Streitjahr 2010

Anmerkungen

Vertrauensschutz

Aus Gründen des Vertrauensschutzes sind die neuen Rechtsprechungsgrundsätze zu nachträglichen Anschaffungskosten nur mit Wirkung für die Zukunft anzuwenden. Dies hat der BFH im Urteil vom 11.07.2017 (IX R 36/15, siehe [Deloitte Tax-News](#)) entschieden und in einem weiteren Urteil vom 02.07.2019 (IX R 13/18, siehe [Deloitte Tax-News](#)) bekräftigt. Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen seien weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine solche Finanzierungshilfe bis zum 27.09.2017 geleistet habe oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden sei.

JStG 2019

Auf das hier dargestellte BFH-Urteil vom 20.07.2018 (IX R 5/15) hat der Gesetzgeber in seinem Beschluss zum Jahressteuergesetz 2019 vom 07.11.2019 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) reagiert. Durch einen neuen § 17 Abs. 2a EStG werden in Anlehnung an § 255 HGB die Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften definiert. So gehören u.a. offene und verdeckte Einlagen in die Kapitalgesellschaften (z. B. in Form von freiwilligen und ohne Gewährung von Vorzügen erbrachten Einzahlungen in die Kapitalrücklage) zu den nachträglichen Anschaffungskosten. Die Neuregelung ist erstmals für Veräußerungen im Sinne von § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG nach dem 31.07.2019 (Datum des Kabinettsbeschlusses) anzuwenden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann eine Anwendung auf für frühere Veräußerungen erfolgen.

Auffassung des BMF

Das BMF, das dem Rechtsstreit beigetreten war, vertritt entgegen der Ansicht des BFH, die Auffassung, dass in der im Streitfall vorliegenden Konstellation einer Kapitalzuführung zur Vermeidung einer Bürgschaftsinanspruchnahme keine nachträglichen Anschaffungskosten anerkannt werden können. Es sieht in der Handhabung ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten. Abzuwarten bleibt daher, wie die Finanzverwaltung auf das Urteil reagieren wird, d.h. ob sie es anwenden oder vielmehr mit einem Nichtanwendungserlass belegen wird.

Verfügung der OFD Frankfurt a.M.

Die OFD Frankfurt a.M. weist in ihrer Verfügung vom 23.11.2018 darauf hin, dass die BFH-Urteile vom 20.07.2018 (IX R 5/15, IX R 6/15 und IX R 7/15) noch nicht im BStBl veröffentlicht und daher nicht über den entschiedenen Einzelfall anzuwenden sind. Es soll eine Erörterung auf Bund-Länder-Ebene abgewartet und die Bearbeitung von (ruhenden) Einsprüchen in gleichgelagerten Sachverhalten zurückgestellt werden.

Hinweis

Die BFH-Urteile vom 20.07.2018 (IX R 5/15, IX R 6/15 und IX R 7/15) widersprechen nicht nur der Auffassung des BMF, sondern stehen auch im Widerspruch zu den Urteilen des Niedersächsischen FG vom 26.09.2012 (2 K 13510/10, siehe [Deloitte Tax-News](#)) und des FG Düsseldorf vom 18.12.2014 (11 K 3614/13 E, 11 K 3615/13 E, 11 K 3617/13 E).

Vorinstanz

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 18.12.2014, 11 K 3617/13 E

Fundstellen

BFH, Urteil vom 20.07.2018, [IX R 5/15](#), lt. BMF-Schreiben vom [10.04.2019](#) zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

[Pressemitteilung Nr. 61](#) vom 21.11.2018

Inhaltsgleich:

BFH, Urteil vom 20.07.2018, [IX R 6/15](#), nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen

BFH, Urteil vom 20.07.2018, [IX R 7/15](#), nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 02.07.2019, IX R 13/18, siehe [Deloitte Tax-New](#)

Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M., Verfügung vom 23.11.2018, S 2244 A-61-St 215

Niedersächsischen Finanzgericht, Urteil vom 26.09.2012, 2 K 13510/10, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Finanzgericht Düsseldorf, Urteile vom 18.12.2014, 11 K 3614/13 E, 11 K 3615/13 E, 11 K 3617/13 E

BFH, Urteil vom 11.07.2017, IX R 36/15, BFHE 258, S. 427, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 14.03.2011, I R 40/10, BStBl II 2012, S. 281, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 25.08.2010, I R 103/09, BStBl II 2011, S. 215

BFH, Urteil vom 27.04.2000, I R 58/99, BStBl II 2001, S. 168

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.

