

Rechtsprechungsänderung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen!

Herzlich willkommen zur ersten Ausgabe meiner monatlichen Editorials im neuen Jahr. Ich wünsche Ihnen für 2018 alles Gute, vor allem Gesundheit.

Auch im vor uns liegenden Jahr werde ich versuchen, die aufgegriffenen Themen so darzustellen, dass diese für Sie, trotz hoher Komplexität, noch verständlich sind. Sollten Ihnen trotzdem einmal Inhalte nicht verständlich sein so freue ich mich, wenn Sie mit mir Kontakt aufnehmen. Wir werden mögliche Unklarheiten bestmöglich klären.

Zu Beginn eines Jahres konnte bisher regelmäßig dargelegt werden, was der Gesetzgeber sich Neues für den jeweils anstehenden Veranlagungszeitraum ausdachte. Taktische Überlegungen zu den Neuerungen war oftmals Grundlage für meine Editorials.

Nicht so in diesem Jahr!

Seit der Bundestagswahl am 24. September 2017 ist es den Protagonisten noch nicht gelungen, eine Regierung zu bilden. Sondierungsgespräche scheitern, eine Partei dreht sich aktuell um 180 Grad, damit eine weitere „GroKo“ zustande kommen kann – Ausgang zweifelhaft.

Die Folge ist absoluter Stillstand was die Steuergesetzgebung betrifft. Man hört, dass im Bundesfinanzministerium täglich um 17.00 Uhr die Lichter ausgehen. Der Grund liegt darin, dass die Ministerialadministration nicht weiß, wer ihr neuer Chef wird und deshalb keiner irgendeine Entscheidungen trifft.

Nicht so der Bundesfinanzhof (BFH)!

Mit seinem Urteil vom 11.07.2017 (AZ. IX R 36/15) hat das oberste Finanzgericht zur Frage von **nachträglichen Anschaffungskosten nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts** Stellung genommen. Es gilt festzustellen, dass der BFH mit diesem Urteil eine radikale Änderung der langjährigen höchstrichterlichen Rechtsprechung vollzog.

In seinem Leitsatz stellt der BFH fest, dass mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen.

Das bedeutet im Einzelfall, dass **Aufwendungen eines Gesellschafters** aus seiner **Inanspruchnahme als Bürge** für Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung führen.

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH zählten zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung i. S. des § 17 Abs. 2 EStG auch Leistungen des Gesellschafters aus einem der Kapitalgesellschaft hingegebenen Darlehen oder aus einer Bürgschaft.

Voraussetzung war dabei stets, dass diese Sachverhalte nach dem Zivilrecht als eigenkapitalersetzend anzusehen waren. Bei der Frage, ob eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters eigenkapitalersetzend war, orientierte sich der BFH an den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben zum Eigenkapitalersatzrecht.

War diese Voraussetzung gegeben, minderten die nachträglichen Anschaffungskosten den Veräußerungs- oder Auflösungsgewinn.

Mit dem MoMiG wurde durch den Gesetzgeber bereits zum 1. November 2008 das zivilrechtliche Eigenkapitalersatzrecht aufgehoben und durch eine insolvenzrechtliche Regelung ersetzt. Durch diese Gesetzesänderung entfiel der gesellschaftsrechtliche Anknüpfungspunkt der bisherigen BFH-Rechtsprechung. Darlehen, die ein Gesellschafter seiner Gesellschaft gegeben hat, sind seither im Insolvenzverfahren der Gesellschaft nachrangig zu erfüllen mit der Folge, dass eine Kapitalbindung nicht mehr eintritt.

Diese Auffassung war seit dem Wegfall des zivilrechtlichen Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG umstritten.

Durch den Urteilsspruch des IX. Senat des BFH, Vorsitzender Richter: Präsidenten Prof. Dr. Mellinger, ist nunmehr entschieden, dass wenn ein Gesellschafter im Insolvenzverfahren als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Anspruch genommen wird, dies nach der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung führt.

Beraterhinweis:

Nun besteht Klarheit! Hingegebene Darlehen oder übernommene Bürgschaften werden im Insolvenzverfahren der Gesellschaft nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung.

Bei einer Insolvenz der Gesellschaft kann ein eintretender Darlehensverlust oder eine hingegebene Bürgschaft steuerlich grundsätzlich nicht mehr geltend gemacht werden.

Nachträgliche Anschaffungskosten auf eine Beteiligung sind demnach nur noch bei offenen oder verdeckten Einlagen vorstellbar.

Der vom BFH entschiedene Fall entwickelt eine wesentliche Einschränkung gegenüber der bisherigen Praxis. Aufgrund dieser erheblichen Auswirkungen auf die in der Praxis üblichen Finanzierungsmaßnahmen bei Kapitalgesellschaften hat **erstmalig** ein BFH-Senat aus Gründen des Vertrauensschutzes eine zeitliche Anwendungsregelung getroffen.

- Der BFH gewährt jedoch Vertrauensschutz in die bisherige Rechtsprechung für alle Fälle, in denen der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung des Urteils im Internet (= 27. September 2017) geleistet hat.
- Gleiches gilt, wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Beraterhinweis:

Dies bedeutet für alle Fälle die vor dem 27. September 2017 entstanden, dass die bisherige Rechtsprechung weiterhin anzuwenden ist.

Für Darlehen und Bürgschaften, die ab dem 27. September 2017 vereinbart wurden und werden, gelten die neuen Grundsätze.

Wie eingangs ausgeführt, gibt es seitens der Finanzverwaltung zu dieser Rechtsprechungsänderung noch keine klare Positionierung.

So ist aktuell nicht abzusehen, was in diesem Kontext die steuerliche Ausgleichsfähigkeit von Darlehensverlusten nach § 20 Abs. 2 EStG angeht. Auch ist noch nicht sicher, ob sich die Finanzverwaltung mit einer Übergangsregelung anschließt. Es wurde lediglich verlautbart, dass sich derzeit die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder abstimmen. Bis ein Ergebnis vorliegt, sind Fälle nicht abschließend zu bearbeiten, in denen nachträgliche Anschaffungskosten im Zusammenhang mit eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen geltend gemacht werden.

Beraterhinweis:

Sollten sie sich als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft für eine Stärkung der Kapitalbasis der Gesellschaft entscheiden, ist nur noch eine Kapitalerhöhung oder eine Zahlung in die Kapitalrücklage ratsam.

Sollte die gewährte Fremdkapitalhilfe aus irgendwelchen Gründen ein Darlehen sein, so sollten die vertraglichen Vereinbarungen wirtschaftlich vergleichbar sein mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen, zum Beispiel bei einem Rangrücktritt im Sinne des § 5 Abs. 2a EStG.

FAZIT:

- Durch diese neue Rechtsprechung besteht nun Klarheit.
- Für Sachverhalte, die vor dem 27. September 2017 verwirklicht wurden besteht Vertrauensschutz.
- Für Sachverhalte, die nach dem 27. September 2017 entstanden gelten die neuen Grundsätze.

Wenn sich die Finanzverwaltung mit entsprechenden Schritten dieser für alle klar definierten Struktur anschließen könnte, wäre hinsichtlich der Problematik der eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen viel erreicht.

Sollten Sie zu diesen oder anderen Themen Fragen haben, wenden Sie sich einfach an das Team der Steuerkanzlei Weichselbaum. Ansonsten freue ich mich, wenn Sie im Februar bei der nächsten Ausgabe wieder dabei sind.

Mit freundlichen Grüßen aus dem Merian Forum

Gerhard Weichselbaum

vereidigter Buchprüfer, Steuerberater

©