

Nachträgliche Anschaffungskosten bei Kapitalbeteiligungen i. S. des § 17 Abs. 2 EStG

Zur steuerlichen Behandlung von Anteils-erwerben und Gesellschafterdarlehen in Krisensituationen

Gerald Schwamberger*

Mit einem ausführlichen Schreiben vom 21. 10. 2010 hat das BMF für unterschiedliche Konstellationen und Fallgruppen, darunter insbesondere auch krisenbestimmte Darlehen, zum Ansatz nachträglicher Anschaffungskosten Stellung genommen. Es zeigt sich erfreulicherweise, dass die durch den BFH geprägte Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten bei Verkauf oder Untergang von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Beteiligung des Gesellschafters i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG im Wesentlichen auch nach Änderung des Gesellschaftsrechts, insbesondere des Eigenkapitalersatzrechts im GmbHG, durch die Finanzverwaltung angewendet wird.

1. Einführung

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, insbesondere einer GmbH, ist bei Veräußerung oder Untergang der Beteiligung nur dann steuerlich für Anteilsinhaber bei der Einkommensteuer zu erfassen, wenn die Beteiligung wesentlich i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG ist. Weitere Voraussetzung ist, dass die Beteiligung zum Privatvermögen gehört und nicht im Rahmen eines Betriebsvermögens gehalten wird. Die Höhe, die als wesentlich im Sinne der genannten Vorschrift anzusehen ist, betrug bis zum 31. 12. 1998 mehr als 25%, bis zum 31. 12. 2000 10% und ab 1. 1. 2011 1%, bezogen auf das Gesamtkapital der Kapitalgesellschaft. Nach Weber-Grellet sind unter dem Begriff der Anteile an einer Kapitalgesellschaft Aktien, Anteile an einer GmbH, Genussscheine, ähnliche Beteiligungen, Anwartschaften auf solche Beteiligungen und Anteile an Genossenschaften zu verstehen¹.

Maßgeblich für die Feststellung, ob eine wesentliche Beteiligung zum Zeitpunkt der

Veräußerung oder des Untergangs der Beteiligung vorliegt, ist grundsätzlich der nominelle Anteil am Grund- oder Stammkapital der Kapitalgesellschaft. Kapitalersetzende Gesellschafterleistungen, insbesondere Gesellschafterdarlehen und Gesellschafterfremdfinanzierungen, erhöhen nicht die prozentuale Beteiligung, weil sie keine zusätzlichen Gesellschafterrechte begründen. Andererseits ist eine Beteiligung, die unter der Wesentlichkeitsgrenze liegt, nicht deshalb wesentlich, weil dem Inhaber der Beteiligung abweichend von § 29 Abs. 2 GmbHG und § 72 GmbHG durch die Satzung ein Recht von mehr als 1% des Reingewinns und des Liquidationserlöses eingeräumt worden ist². Es ist also der nominelle Anteil maßgeblich, besondere zusätzliche Einflussmöglichkeiten allein reichen zu einer Erhöhung der Beteiligung nicht aus³.

Dem Anteilinhaber sind alle Anteile zuzurechnen, wenn ihm zumindest das wirtschaftliche, ggf. auch das zivilrechtliche Eigentum zuzurechnen ist (unmittelbare Beteiligung)⁴. Dasselbe gilt nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für mittelbare Beteiligungen, sofern der Veräußerer über ein anderes, selbständiges Steuerrechtssubjekt an der Kapitalgesellschaft mittelbar beteiligt ist und wenn z. B. eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung über eine – oder mehrere – zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften gehalten wird⁵. Dem Anteilinhaber muss also konkret eine unentziehbare Rechtsposition gegeben sein. Dies liegt i. d. R. vor, wenn Eigenbesitz gegeben ist und die Gefahr, die Nutzung und die Lasten der Sache ihm zuzurechnen sind. Das bedeutet, dass der Anteilinhaber mehrere Anteile an derselben Kapitalgesellschaft halten kann, die zur Berechnung der Wesentlichkeit i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zusammenzurechnen sind.

Anwartschaften oder Bezugsrechte können das nominelle Eigenkapital der Kapitalgesellschaft nicht erhöhen, obwohl die Veräußerung gem. § 17 EStG steuerpflichtig ist, wenn der Veräußerer am nominellen Kapital in Höhe der Wesentlichkeitsgrenze beteiligt ist⁶. Genussscheine und ähnliche Beteiligungen sind entsprechend zu handhaben. Hierbei gilt auch dann nichts anderes, wenn die Genussscheine eine Beteiligung am Liquidationserlös gewähren⁷. Bei der Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze sind die von der Kapitalgesell-

schaften oder Bezugsrechte können das nominelle Eigenkapital der Kapitalgesellschaft nicht erhöhen, obwohl die Veräußerung gem. § 17 EStG steuerpflichtig ist, wenn der Veräußerer am nominellen Kapital in Höhe der Wesentlichkeitsgrenze beteiligt ist⁶. Genussscheine und ähnliche Beteiligungen sind entsprechend zu handhaben. Hierbei gilt auch dann nichts anderes, wenn die Genussscheine eine Beteiligung am Liquidationserlös gewähren⁷. Bei der Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze sind die von der Kapitalgesell-

* WP/StB Gerald Schwamberger ist in Göttingen als Partner der Schwamberger, Klässig & Partner Steuerberatungsgesellschaft tätig.

1 Vgl. Weber-Grellet, in: L. Schmidt, EStG, Jahr ???, § 17 Tz. 20 ff.

2 Vgl. BFH-Urteil v. ##### - VIII R 29/94, BStBl. II 1998 S. 257.

3 Vgl. BFH-Urteil v. ##### - VIII R 49/96, BFH/NV 1998 S. 694.

4 Vgl. BFH-Urteil v. ##### - VIII R 4/09, BFH/NV 2010 S. 623.

5 Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahr???, § 17 EStG Anm. 121.

6 Vgl. BFH-Urteil v. ##### - VIII R 49/04, BStBl. II 2006 S. 746.

7 So das Nds. FG, Urteil v. 16. 7. 2003 - Az. #####, DStRE 2004 S. ###.

schaft gehaltenen eigenen Anteile vom Nennkapital abzuziehen⁸.

2. Beteiligungsquote

Voraussetzung für die Steuerpflicht nach § 17 EStG war bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1998 eine wesentliche Beteiligung des Veräußerers von mehr als 25%. Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999 wurde mit Wirkung ab Veranlagungszeitraum 1999 die Wesentlichkeitsgrenze auf genau 10% gesenkt. Dann wurde mit dem Steuersenkungsgesetz vom 23. 10. 2000 mit Wirkung ab Veranlagungszeitraum 2001 die Beteiligungsgrenze für die Annahme einer Steuerverstrickung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft nochmals auf mindestens 1% gesenkt. Im Gesetzestext wurde der Begriff „wesentliche“ Beteiligung gestrichen.

Aufgrund der Neufassung des § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 erfolgten Verlustausgleichsbeschränkungen:

- Nach Buchst. a dieser Vorschrift ist ein Veräußerungsverlust nicht zu berücksichtigen, soweit er auf Anteile entfällt, die der Steuerpflichtige bzw. der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben hatte, es sei denn, dass der Rechtsvorgänger anstelle des Steuerpflichtigen bzw. Veräußerers den Veräußerungsverlust hätte geltend machen können.
- Nach Buchst. b ist ein Veräußerungsverlust nicht zu berücksichtigen, soweit er auf Anteile entfällt, die entgeltlich erworben sind und nicht innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre zu einer steuerverstrickten Beteiligung des Steuerpflichtigen i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört haben. Diese Verlustausgleichsbeschränkung ist wiederum dann nicht einschlägig, wenn der Erwerb der Anteile zur Begründung einer steuerverstrickten Beteiligung des Steuerpflichtigen geführt hat oder nach Begründung der steuerverstrickten Beteiligung getätigt wurde.

Diese in der Durchführung sehr komplizierten Regelungen haben die Handhabung des § 17 EStG erheblich erschwert, insbesondere bei Geltendmachung von Veräußerungsverlusten in der Übergangszeit bei steuerverstrickten Anteilen, bei denen eine rückwir-

kende, vor der Gesetzesänderung liegende Zeit zu berücksichtigen ist. Hierzu ist inzwischen eine umfangreiche Rechtsprechung ergangen. Nach dem Steueränderungsgesetz 2001 gilt nach § 52 Abs. 34a EStG die Neufassung des § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG einheitlich ab Veranlagungszeitraum 1996. Dies konnte für die Veranlagungszeiträume 1996–1998 zu einer nachträglichen Abziehbarkeit von Veräußerungsverlusten führen. Nach Ansicht des BFH⁹ wirken jedoch die abgesenkten Beteiligungsgrenzen von 10% bzw. von 1% anders als bei der Besteuerung von Gewinnen nicht auf Veranlagungszeiträume vor Absenkung der Beteiligungsgrenzen zurück.

3. Anschaffungskosten einer Beteiligung i. S. des § 17 EStG

Der in § 17 Abs. 2 EStG geführte Begriff der Anschaffungskosten ist gem. der Definition der Anschaffungskosten in § 6 EStG zu verstehen. Nach höchstrichterlicher Finanzrechtsprechung ist als grundlegender gesetzlicher Maßstab hierfür § 255 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 HGB heranzuziehen¹⁰.

Der BFH hat in seiner Rechtsprechung im Sinne des objektiven Nettoprinzips als Anschaffungskosten alle Aufwendungen bestimmt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und die weder zu den Veräußerungskosten noch zu den Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören¹¹. Das objektive Nettoprinzip erfordert eine möglichst umfassende Berücksichtigung aller Aufwendungen, die durch die Beteiligung veranlasst sind und die durch die Rechtsprechung des BFH von diesem weit ausgelegt werden.

Beim Erwerb von Beteiligungen sind der Anschaffungspreis, die Anschaffungsnebenkosten und ggf. Entgelte für zeitanteiligen Gewinn zu berücksichtigen. Kreditkosten für den Erwerb der veräußerten Anteile sind keine Anschaffungskosten, sondern Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen¹². Der Aufwand im Zeitpunkt der Gründung bzw. Kapitalerhöhung für die übernommenen Anteile an einer Kapitalgesellschaft stellt Anschaffungskosten i. S. des § 17 EStG dar. Der Erwerb einer Kapitalgesellschaft ihrer eigenen Anteile ist jedoch nicht den verbleibenden Gesellschaftern als Anschaffungskosten zuzurechnen.

Bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften sind Kapitalbeteiligungen, die im Privatvermögen gehalten werden, mit dem Wert der neuen Anteile der aufnehmenden Gesellschaft als Anschaffungskosten dieser Anteile anzusetzen.

Keine Anschaffungskosten entstehen bei unentgeltlichem Erwerb von Todes wegen oder bei Schenkung unter Lebenden, ebenso bei Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln¹³. Der Erwerb im Rahmen einer verdeckten Gewinnausschüttung ist unentgeltlich, während die verdeckte Einlage seit dem Veranlagungszeitraum 1992 als entgeltliche Veräußerung zu behandeln ist.

Als teilentgeltlichen Erwerb und damit anteilige Anschaffungskosten gilt die gemischte Schenkung oder der Anteilserwerb im Rahmen

8 Vgl. BFH-Urteil v. ##### – VIII R 329/84, BFH/NV 1990 S. 27.

9 Vgl. BFH-Urteil v. 22. 2. 2005 – VIII R 41/03, BFH/NV 2005 S. 158.

10 Vgl. BFH-Urteil v. 8. 4. 1998 – VIII R 21/94, BStBl. II 1998 S. 660.

11 Vgl. BFH-Urteil v. 2. 5. 2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001 S. 668.

12 Vgl. BFH-Urteil v. 8. 10. 1985 – VIII R 284/83, BStBl. II 1986 S. 481.

13 Vgl. BFH-Urteil v. 25. 2. 2009 – IV R 26/08, BStBl. II 2009 S. 658.

einer Kapitalerhöhung, wenn der Gesellschafter eine Einlage leistet, die niedriger ist als der Wert der neu entstandenen Beteiligung.

4. Nachträgliche Anschaffungskosten

Aufgrund der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung sind Aufwendungen, die weder in zeitlichem Zusammenhang noch in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem ursprünglichen Anteilserwerb des Veräußerers stehen, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns/Veräußerungsverlusts als nachträgliche Aufwendungen zu berücksichtigen. Beispielsweise können nachträgliche Anschaffungskosten sein:

- Nachschüsse,
- verdeckte Einlagen des Gesellschafters¹⁴,
- Kosten für die Liquidation der Gesellschaft durch Übernahme des Gesellschafters auch nach Abschluss der Liquidation¹⁵,
- Anforderungen für Dritte,
- eigenkapitalersetzende Darlehen bzw. Bürgschaften¹⁶,
- Forderungsverzicht und -abtretung,
- Haftungsschuld eines GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers.

Soweit mehrere Anteile in der Hand eines Veräußerers vorhanden sind, sind diese steuerrechtlich als selbständig anzusehen. Dies gilt jedoch nicht hinsichtlich der nachträglichen Anschaffungskosten¹⁷.

4.1 Gesellschafterdarlehen als nachträgliche Anschaffungskosten

Durch die Rechtsprechung des BFH sind verschiedene Darlehensformen herausgearbeitet worden, die unter der Voraussetzung stehen, dass zu Beginn der Krise der Gesellschaft der Wert des Darlehens den nachträglichen Anschaffungskosten zuzurechnen ist. Hier wurden folgende Begrifflichkeiten herausgearbeitet:

4.1.1 Hingabe des Darlehens in der Krise

Die Leistungen des Gesellschafters zu einem Zeitpunkt, in dem bereits die Krise eingetreten ist, sind bei Verlust in Höhe des Nennwerts als nachträgliche Anschaffungskosten anzusetzen.

4.1.2 Stehen gelassene Darlehen

Bei Darlehen, die bereits vor Eintritt der Krise gewährt und mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis nicht abgezogen wurden, ist der gemeine Wert im Zeitpunkt des Eintritts der Krise als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Dies kann allerdings im Einzelfall sogar einen Wert von 0 € ausmachen. Nach der Neuregelung im Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) kann ein stehen gelassenes Darlehen begrifflich nur noch dann vorliegen, wenn die Krise zeitlich vor dem Beginn des Anfechtungszeitraums nach § 6 AnfG entstanden ist.

4.1.3 Finanzplandarlehen

Unter dieser Bezeichnung hat auch der BGH Gesellschafterdarlehen verstanden, die für eine erforderliche Kapitalausstattung der Gesellschaft krisenunabhängig gewährt wurden. Diese Darlehen wurden sowohl vom BFH als auch vom BGH nicht dem Eigenkapitalersatzrecht zugeordnet, sondern aufgrund vertraglich herbeigeführter Vereinbarungen und Bindung der Gesellschafter als Eigenkapital beurteilt. Nach der Rechtsprechung des BFH sind derartige Darlehen im Falle des Verlustes in Höhe des Nennwerts den nachträglichen Anschaffungskosten i. S. des § 17 Abs. 2 EStG zuzuschreiben.

4.1.4 Krisenbestimmte Darlehen

Bei krisenbestimmten Darlehen ist wie bei Finanzplandarlehen aufgrund der Neuregelung durch das MoMiG der Wert des Darlehens im Zeitpunkt des Beginns des Anfechtungszeitraums als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen, wenn das Insolvenzverfahren bei der Gesellschaft nach dem 31. 10. 2008 eröffnet wurde und § 6 AnfG einschlägig ist.

4.2 Rechtslage bis zum 1. 11. 2008

Im BMF-Schreiben vom 21. 10. 2010¹⁸ wurde zu den Auswirkungen des MoMiG auf nachträgliche Anschaffungskosten gem. § 17 Abs. 2 EStG Stellung genommen und die Rechtslage dargestellt. Vor dem Ergehen des MoMiG am 1. 11. 2008¹⁹ hatte der BFH in einer Vielzahl von Urteilen zur Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten i. S. des § 17 Abs. 2 EStG insbesondere in den Fällen des Darlehensverlusts eines nach § 17 EStG wesentlich beteiligten Gesellschafters Stellung genommen²⁰. Häufig hat der BFH den Rechtsgrundsatz zum Ausdruck gebracht, dass zu den Anschaffungskosten einer Beteiligung i. S. des § 17 EStG auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung gehören, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungskosten sind. Dazu gehören im Wesentlichen auch Aufwendungen für Gesellschafterdarlehen oder solche für Wertminderungen des Rückzahlungsanspruchs aus dem Gesellschaftsverhältnis. Danach kommen

14 Vgl. BFH-Urteil v. 12. 2. 1980 – VIII R 114/77, BStBl. II 1980 S. 494.

15 Vgl. BFH-Urteil v. 9. 2. 1998 – VIII B 2/97, BFH NV 1998 S. 955.

16 Vgl. BFH-Urteil v. 2. 10. 1984 – VIII R 36/83, BStBl. II 1985 S. 320.

17 Vgl. BFH-Urteil v. 20. 4. 2004 – VIII R 52/02, BStBl. II 2004 S. 556.

18 BStBl. I 2010 S. 832.

19 BGBl. I 2008 S. 2026.

20 Vgl. BFH-Urteil v. 10. 11. 1998 – VIII R 6/96, BStBl. II 1999 S. 342.

- nicht nur Anschaffungskosten i. S. des § 17 Abs. 2 EStG in Betracht, die auf der Ebene der Gesellschaft als Nachschüsse oder verdeckte Einlagen zu werten sind,
- sondern auch sonstige, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Aufwendungen des Gesellschafters, soweit diese nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen oder Veräußerungskosten i. S. des § 17 Abs. 2 EStG zu werten sind.

Diese Argumentation des BFH fußte zum einen auf den gesetzlichen Regelungen in §§ 32a, 32b GmbHG und zum anderen auf einer aus der BGH-Rechtsprechung entwickelten analogen Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG. Der BFH hat unter Zugrundelegung der vorgenannten Rechtsprechung und Gesetzeslage im GmbHG das Kapitalersatzrecht für übernommene Verpflichtungen des Gesellschafters (§§ 32a, 32b GmbHG) übernommen und die von den Gesellschaftern an die Gesellschaft geleisteten Zahlungen oder übernommenen Verpflichtungen als nachträgliche Anschaffungskosten i. S. des § 17 Abs. 2 EStG qualifiziert. Dies bedeutet, dass Leistungen des Gesellschafters an seine Gesellschaft aus Rechtsgründen, die unabhängig von seiner Beteiligung an der Gesellschaft erfolgten, bei Veräußerung oder Untergang der Beteiligung als nachträgliche Anschaffungskosten bei Ermittlung des Veräußerungsverlusts oder des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen sind. Diese Rechtsprechung ist dem dem deutschen Einkommensteuerrecht zugrundeliegenden objektiven Nettoprinzip geschuldet.

4.3 Nachträgliche Anschaffungskosten nach MoMiG

Das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 1. 11. 2008²¹ hat das Kapitalersatzrecht und die damit verbundenen Rückzahlungsregelungen in §§ 31, 32a, 32b GmbHG aufgehoben und diese Regelungen in § 39 InsO neu geregelt. Danach sind Gesellschafterdarlehen grundsätzlich nachrangig (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO). Im Fall ihrer Rückzahlung unterliegen sie strengen Insolvenzanfechtungsregeln (§ 135 InsO) und im Falle der Masselosigkeit der Gläubigeranfechtung dem Anfechtungsgesetz (§ 6 AnFG).

Bei Ermittlung des Insolvenzstatus sind Gesellschafterdarlehen grundsätzlich zu passivieren. Dies gilt nicht für solche Gesellschafterdarlehen, bei denen Rangrücktritt vereinbart wurde (§ 19 Abs. 2 Satz 2 InsO).

Diese allgemeinen Regeln gelten nicht für nicht-geschäftsführende Gesellschafter, die mit 10% oder weniger am Haftkapital beteiligt sind (§ 39 Abs. 5 InsO), und ebenso nicht für Gläubiger, die bei drohender oder eingetretener Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft oder bei Überschuldung Anteile zum Zweck ihrer Sanierung erwirkt haben (Sanierungsprivileg, § 39 Abs. 4 InsO).

Die im Gesellschaftsrecht durch das MoMiG eingetretenen Änderungen ließen die Frage aufkommen, wie die bisherige Rechtsprechung des BFH zur Anerkennung von nachträglichen Anschaffungskosten i. S. des § 17 Abs. 2 EStG nunmehr anzuwenden ist. Das BMF hat mit seinem Schreiben vom 21. 10. 2010²² aus Sicht der Steuerverwaltung Stellung bezogen.

Erfreulicherweise ist festzustellen, dass das BMF auch unter der neuen Rechtslage der Rechtsprechung des BFH folgt. Es führt in dem Schreiben u. a. aus, dass ein Darlehen des Gesellschafters dann durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, wenn im Zeitpunkt seiner Gewährung oder Weitergewährung die Rückzahlung des Darlehens angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft in dem Maße gefährdet ist, dass ein ordentlicher Kaufmann das Risiko einer Kreditgewährung zu denselben Bedingungen wie der Gesellschafter nicht mehr eingegangen wäre. Diese Situation wird mit dem Begriff der Krise bezeichnet und es wird festgestellt, dass auch im zeitlichen Geltungsbereich des MoMiG die bisherige Handhabung durch den BFH beibehalten wird. Es wird weiter ausgeführt, dass auch eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Darlehensgewährung danach zu beurteilen ist, ob die Gesellschaft unter den bestehenden Verhältnissen von einem Dritten noch einen Kredit zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte. Es wird bestätigt, dass die bisherige Rechtsprechung des BFH zu nachträglichen Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG grundsätzlich weiterhin angewendet werden kann.

5. Zusammenfassung

Die durch den BFH geprägte Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten bei Verkauf oder Untergang von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Beteiligung des Gesellschafters i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG wird im Wesentlichen auch nach Änderung des Gesellschaftsrechts, insbesondere des Eigenkapitalersatzrechts im GmbHG, durch die Finanzverwaltung angewendet. Abweichungen können sich ergeben, wenn das Insolvenzverfahren bei einer Kapitalgesellschaft nach dem 31. 0. 2008 eröffnet wurde und Rechts-handlungen, die nach § 6 AnFG der Anfechtung unterworfen sind, nach dem 31. 10. 2008 vorgenommen wurden. Die bisherige Handhabung wurde im Schreiben des BMF vom 8. 6. 1999²³ dargelegt und gilt auch weiterhin. Hier könnten sich lediglich Änderungen ergeben, wenn BGH oder BFH an der bisherigen Rechtsprechung nicht mehr festhalten oder Einzelfälle aufgrund der neuen Rechtslage anders beurteilen sollten.

21 BGBl. I 2008 S. 2026.

22 BStBl. I 2010 S. 832.

23 BStBl. I 1999 S. 545.