

BFH: Bei ratierlicher Zahlung auf Gesellschafterbürgschaft nachträgliche Anschaffungskosten nur in Höhe des Tilgungsanteils

AO §§ 175 I 1 Nr. 2, 181 I 1; EStG §§ 6 I Nr. 3, 17 I, II, IV; BewG § 12

1. Wird ein i.S.v. § 17 I EStG qualifiziert an einer Kapitalgesellschaft beteiligter Gesellschafter vom Gläubiger der Kapitalgesellschaft aus einer eigenkapitalersetzenden Bürgschaft in Anspruch genommen und begleicht er seine Schuld vereinbarungsgemäß ratierlich, entstehen nachträgliche Anschaffungskosten nur in Höhe des Tilgungsanteils (Anschluss an BFH, Urteil vom 26.01.1999, VIII R 32/96, BeckRS 1999, 30043944).
2. Eine Teilzahlungsvereinbarung wirkt materiell-rechtlich und damit als rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 I 1 Nr. 2 AO auf den Zeitpunkt des Entstehens des Auflösungsverlusts zurück. (Leitsätze des Gerichts)

BFH, Urteil vom 20.11.2012 – IX R 34/12 (FG Köln), BeckRS 2013, 94658

Sachverhalt

Der Kläger war zu 50% Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH und hatte sich für diese als Bürge verpflichtet. Im Anschluss an die Inanspruchnahme aus der Bürgschaft wurde ein Schuldanerkenntnis zugunsten der Gläubigerin in Höhe von 800.000 DM beurkundet. Nach Auflösung der GmbH im Jahr 1999 wurde diese Summe durch Erlassvertrag auf 200.000 DM, zahlbar zinslos in zehn Jahresraten, herabgesetzt. Das Finanzamt berücksichtigte antragsgemäß bei Ermittlung des Auflösungsverlusts die abgezinsten Bürgschaftsverpflichtung in Höhe von 154.900 DM als nachträgliche Anschaffungskosten. Im Jahr 2007 wurde eine neue Teilzahlungsvereinbarung mit geringeren Ratenzahlungen abgeschlossen. Das Finanzamt zinst die Bürgschaftsverpflichtung daraufhin erneut ab und erließ einen geänderten Verlustfeststellungsbescheid. Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg, woraufhin das Finanzamt Revision beim BFH einlegte.

Entscheidung

Der BFH sieht die Revision als begründet an, da das Finanzamt verpflichtet gewesen sei, beide Teilzahlungsvereinbarungen durch Abzinsung zu berücksichtigen.

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehöre nach § 17 I, IV EStG grundsätzlich auch der Verlust aus der Auflösung von Kapitalgesellschaften. Leistungen aus einer Bürgschaftsverpflichtung könnten unter gewissen Voraussetzungen als nachträgliche Anschaffungskosten den Auflösungsverlust erhöhen. Die Anschaffungskosten würden um den Nennwert der wertlos gewordenen

Rückgriffsforderung gegen die Gesellschaft erhöht, soweit die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme bereits in der Krise gewesen sei. Streitig sind hier die Folgen der nachträglich abgeschlossenen Teilzahlungsvereinbarung und ob diese auf den Auflösungszeitpunkt zurück zu beziehen ist. Nach Ansicht des BFH ist der Auflösungsverlust im Rahmen einer Stichtagsbewertung auf den Zeitpunkt der Auflösung zu ermitteln. Die Bemessungsgrundlage für die nachträglichen Anschaffungskosten richte sich danach, inwieweit der Bürge aus der Bürgschaft in Anspruch genommen worden sei. Diese Bürgschaftsverbindlichkeit sei dann abgezinst zu bewerten. Nachträgliche Anschaffungskosten entstünden nur in Höhe des Tilgungsanteils, nicht aber in Höhe des Zinsanteils, da dieser einen Ausgleich für den Vorteil darstelle, die Bürgschaftsverbindlichkeiten in Raten begleichen zu dürfen.

Auch nachträglich eintretende Veränderungen sind nach Ansicht des BFH grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Entstehens des Auflösungsverlusts zurück zu beziehen. Eine Rückwirkung nach § 175 I 1 Nr. 2 AO liege dann vor, wenn der Rechtsgrund für die späteren Zahlungen bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt sei. Rechtsgrund der Ratenzahlung sei hier ausschließlich die Bürgschaftsverpflichtung. Aus diesem Grund hätte auch die zweite Teilzahlungsvereinbarung aus 2007 zu einer erneuten Reduzierung der nachträglichen Anschaffungskosten geführt.

Praxisfolgen

Der BFH bestätigt hier seine bestehende Rechtsprechung (BFH, BeckRS 1999, 30043944). Auch das Schrifttum hat sich dieser Sichtweise angeschlossen (siehe z.B. *Eilers/R. Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 17 EStG, Rn. 202). Im vorliegenden Fall war die Übernahme der Bürgschaft unbestritten durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und die Rückgriffsforderung gegen die Gesellschaft wertlos, so dass der BFH nur die Auswirkungen der Teilzahlungsvereinbarungen zu beurteilen hatte. Bei nachträglichen Vereinbarungen des Gesellschafters mit einem Gläubiger der Gesellschaft über Schuldentilgungsmodalitäten anlässlich der Liquidation müssen die Grundsätze der besprochenen Entscheidung berücksichtigt werden, d.h. bei Ratenzahlung des Gesellschafters wird nur der Tilgungsanteil bei ihm steuerwirksam.

Rechtsanwältin/Steuerberaterin Marion Sangen-Emden, Heuking Kühn Lüer Wojtek, Düsseldorf ■