

## **Liegen nachträgliche Anschaffungskosten bei Gesellschaftereinlage zur Vermeidung einer Bürgschaftsinanspruchnahme vor?**

Gerät eine GmbH in die Krise, ist oftmals die Frage, wie Einlagen des Gesellschafters zu behandeln sind, insbesondere, ob nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen. Diese können dann ggf. einen steuerlichen Verlust aus dem Anteil erhöhen. Häufig bürgen Gesellschafter, insbesondere im mittelständischen Bereich, für Darlehen der Gesellschaft gegenüber den Banken auch persönlich. Der BFH hatte jetzt in einem aktuellen Urteil zu entscheiden, ob auch dann nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen, wenn die Gesellschaftereinlage dazu geleistet wurde, um eine Bürgschaftsinanspruchnahme des Gesellschafters zu vermeiden.

\*BFH, Urt. v. 20.07.2018 – IX R 5/15

### **Der Urteilsfall**

Im Fall war der Kläger, zusammen mit seinen Brüdern, an einer GmbH beteiligt und hatte gegenüber einer Bank bereits im Jahr 1999 eine Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernommen. Die GmbH stellte zum Ende des Jahres 2009 ihren Geschäftsbetrieb ein und veräußerte ihr gesamtes Anlagevermögen sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und unfertige Erzeugnisse. Im Jahr 2010 leistete der Kläger, ebenso wie seine Brüder, Einzahlungen in die Kapitalrücklage der GmbH. Hierdurch sollte eine ansonsten drohende Liquidation der Gesellschaft vermieden werden. Mit diesem Geld wurden im Ergebnis Forderungen der Bank gegenüber der GmbH beglichen. Im Dezember 2010 wurden die Anteile an der GmbH schließlich zu einem Preis von 0 € vom Kläger veräußert. In der Einkommensteuererklärung des Jahres 2010 machte der Kläger im Rahmen der Zusammenveranlagung einen Veräußerungsverlust in Höhe von 83.232,30 € geltend. Dieser setzte sich aus einem anteiligen Verlust der Stammeinlage in Höhe von 12.782,30 € und nachträglichen Anschaffungskosten aus der Kapitalzuführung in Höhe von 70.450 € zusammen. Das Finanzamt erkannte zunächst als Verlust lediglich den Betrag der Stammeinlage an, der hiergegen gerichtete Einspruch führte lediglich dazu, dass ein Teilbetrag der weiterhin geltend gemachten Verluste anerkannt wurde. Die hinsichtlich der übrigen Verluste geführte Klage vor dem FG hatte keinen Erfolg.

Nach Ansicht des FG waren die Einzahlungen in die Kapitalrücklage im Ergebnis nicht als nachträgliche Anschaffungskosten anzusehen. Die Zuführungen in die Kapitalrücklage haben wirtschaftlich nach Ansicht des FG einer Ablösung der vom Kläger und den weiteren Gesellschaftern gewährten Sicherheiten gedient. Im Ergebnis lagen deshalb keine nachträglichen Anschaffungskosten vor, weil dem Kläger im Fall der Bürgschaftsinanspruchnahme kein werthaltiger Rückgriffsanspruch gegen die A-GmbH zugestanden habe.

### **Entgelt in symbolischer Höhe**

Nach Ansicht des BFH liegt begrifflich eine Veräußerung auch dann vor, wenn ein Entgelt nicht oder lediglich in symbolischer Höhe vereinbart und geleistet wird. Das ist der Fall, wenn der übertragene Anteil sowohl in den Augen der Vertragsparteien als auch objektiv wertlos ist. Dadurch, dass auch bei einem Preis von 0 € eine Veräußerung vorliegt, können entsprechend auch Veräußerungsverluste geltend gemacht werden (aktuell: BFH, v. 09.05.2017 – IX R 1/16, BStBl II 2018, 94, m.w.N.). Nach Ansicht des BFH lag damit eine entgeltliche Veräußerung zu 0 € vor, da die Geschäftsanteile objektiv wertlos waren. Dies hatte bereits das FG daraus gefolgert, dass die GmbH im Zeitpunkt der Veräußerung eine leere Hülle ohne Arbeitnehmer und ohne Anlagevermögen war. Der BFH stimmte dieser Feststellung zu.

### **Einzahlungen in die Kapitalrücklage als nachträgliche Anschaffungskosten**

Nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung sind nach Ansicht des BFH nur solche vom Gesellschafter getätigte Aufwendungen, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen (vgl. § 255 HGB) zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Auch freiwillige und ohne Gewährung

von Vorzügen seitens der Gesellschaft erbrachte Einzahlungen in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB gehören hierzu. Auch aus steuerrechtlicher Sicht handelt es sich um eine Einlage des Gesellschafters in das Ge-

sellschaftsvermögen; hierdurch erhöhen sich auch die Anschaffungskosten des Gesellschafters für seine Beteiligung (BFH, v. 27.04.2000 – I R 58/99, BStBl II 2001, 168). Der vom Gesellschafter insoweit getragene Aufwand war bei der Berechnung seines Verlusts aus der Veräußerung der GmbH-Anteile als nachträgliche Anschaffungskosten nach Ansicht des BFH damit grundsätzlich zu berücksichtigen.

### **Ablösung von Verbindlichkeiten unschädlich**

Auch dass durch die Zuführung in die Kapitalrücklage im Ergebnis Verbindlichkeiten abgelöst und es so zu einer Vermeidung der Bürgschaftsinanspruchnahme des Gesellschafters kam, sah der BFH als unschädlich an. Da die Kapitalrücklage Bestandteil des Eigenkapitals der Gesellschaft ist, steht diese der Gesellschaft und nicht dem Gesellschafter zu. Der Gesellschafter kann einen Einlagebetrag, den die Gesellschaft im Rahmen eines rein gesellschaftsinternen Vorgangs in die Kapitalrücklage eingestellt hat, weder nutzen noch verwerten. Vor diesem Hintergrund ist es steuerrechtlich auch nicht von Bedeutung, wie die Kapitalgesellschaft den vom Gesellschafter eingezahlten Betrag verwendet.

Nach Ansicht des BFH spielt es auch keine Rolle, dass der Gesellschafter möglicherweise auch ein anderes Vorgehen hätte wählen können. Auch ein Rückgriffsanspruch des Gesellschafters bei einer gedachten Bürgschaftsinanspruchnahme gegen die Gesellschaft, der bei Nichterfüllung eben nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten geführt hätte, spielt laut BFH keine Rolle. Die grundlegende gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Zuführung von Eigenkapital durch den Kläger kann nicht zugunsten einer „übergreifenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise“, wie sie vom FG angestellt wurde, aufgegeben werden. Gesellschaftsanteil bzw. Gesellschaftseigenkapital, auf das eingezahlt wurde, und die bürgschaftsbehafteten Darlehensschulden der Gesellschaft stellen nach Ansicht des BFH unterschiedliche Wirtschaftsgüter und damit auch unterschiedliche Veranlassungsbereiche dar. Es steht dem Gesellschafter frei, welche Bereiche er durch seine Zahlung bedient. Dies reicht für einen wirtschaftlichen Zusammenhang, der die Annahme nachträglicher Anschaffungskosten ausschließen könnte, nicht aus.

### **Kein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten**

Der BFH sah in der Einlage zur Begleichung der Darlehensverbindlichkeit und zur Abwendung der Bürgschaftsinanspruchnahme keinen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO. Ein Gestaltungsmissbrauch liegt nur dann vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, mit dem Hauptziel Steuern zu sparen, und diese auch nicht durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nicht-steuerliche Motive zu rechtfertigen ist. Die Intention, Steuern zu sparen, lässt eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen werden. Die Einzahlungen in die Kapitalrücklage durch den Gesellschafter werden auch vom Gesellschaftsrecht so vorgesehen. Durch die Leistungen weiterer Einzahlungen über die Stammeinlage hinaus hat es der Gesellschafter seiner Gesellschaft ermöglicht, Kapitalbedürfnisse durch Eigen- statt durch Fremdkapital zu decken. In einem solchen gesellschaftsrechtskonformen Vorgehen kann nach Ansicht des BFH nicht zugleich ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten aus steuerrechtlicher Sicht liegen. Darüber hinaus begünstigt das Steuerrecht die Verwendung von Eigenkapital; die Aufnahme von Fremdkapital wird durch verschiedene Regelungen (z.B. Zinsschranke) ggf. sanktioniert.

### **Praxis-Tipp:**

Bestehen Bürgschaftsverpflichtungen des Gesellschafters für Darlehen der Krisengesellschaft, bietet die Einlage des Gesellschafters die Möglichkeit, eine ggf. spätere Bürgschaftsinanspruchnahme abzuwenden und dazu höhere nachträgliche Anschaffungskosten auf den Anteil geltend zu machen. Hierdurch kann sich dann ein steuerlich nutzbarer Veräußerungsverlust erhöhen.

### **In eigener Sache:**

Die Kanzlei ist vom 24.12.2018 bis einschließlich 01.01.2019 geschlossen.

Ihre Steuerberater

### **Steuertermine Januar 2019**

- 10.01. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.01. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.01. Lohnsteuer für Quartalszahler

## 10.01. Umsatzsteuer für Quartalszahler ohne Fristverlängerung