Urteil vom 14. März 2011, I R 40/10

Bewertung eingelegter Kapitalgesellschaftsanteile - Keine Berücksichtigung der aufgrund Anteilsvereinigung entstandenen Grunderwerbsteuern - Einschränkende Auslegung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG

BFH I. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 1 S 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 5 S 1 Halbs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 5 S 1 Halbs 2 Buchst b, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1, HGB § 255 Abs 1, KStG § 8 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 06. Juli 2009, Az: 6 K 2349/08

Leitsätze

1. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts in eine Tochtergesellschaft eingelegt hat, sind bei dieser mit dem Teilwert und nicht mit den Anschaffungskosten anzusetzen .

2. Die infolge der Einlage aufgrund Anteilsvereinigung entstehenden Grunderwerbsteuern erhöhen weder den Teilwert der eingelegten Anteile noch sind sie den bereits vorher gehaltenen (Alt-)Anteilen als nachträgliche Anschaffungs(neben)kosten zuzurechnen .

Tatbestand

I.

1 Streitpunkt ist, ob Grunderwerbsteuern, die nach einer Einlage von Aktien in eine GmbH aufgrund (unmittelbarer) Anteilsvereinigung anfallen, den für die erworbenen Aktien zu aktivierenden Wert erhöhen oder ob es sich dabei um sofort abzugsfähigen Aufwand handelt.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, deren alleiniger Gesellschafter ein Bundesland (Land) ist. Sie war zu 95 v.H. an der B-AG beteiligt, die über Grundbesitz verfügte. Im Juli 1999 (Streitjahr) übertrug das Land die restlichen 5 v.H. der Aktien an der B-AG unentgeltlich auf die Klägerin. Diese stellte die übertragenen Anteile mit dem Betrag von 19 Mio. DM in eine Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB) ein.

3 Da mit der Übertragung sämtliche Anteile der B-AG in der Hand der Klägerin lagen, war der Tatbestand einer Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 26. Februar 1997 (BGBl I 1997, 418, 1804) --GrEStG-- verwirklicht. In ihrer Bilanz zum 31. Dezember 1999 bildete die Klägerin deshalb eine Rückstellung für Grunderwerbsteuern in Höhe von 3 Mio. DM. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behandelte diese Rückstellung in einem Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer für das Streitjahr nicht als sofort abzugsfähigen Aufwand, sondern aktivierte den Rückstellungsbetrag als Nebenkosten zur Anschaffung der Beteiligung an der B-AG. Auf dieser Grundlage setzte das FA außerdem Nachzahlungszinsen i.S. des § 233a der Abgabenordnung (AO) zur Körperschaftsteuer fest. Die deswegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg; das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg hat sie mit Urteil vom 7. Juli 2009 6 K 2349/08 als unbegründet abgewiesen.

4 Mit ihrer dagegen gerichteten Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts.

5 Sie beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den Körperschaftsteuerbescheid 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. April 2008 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer in Höhe von 968.695 DM als abzugsfähige Betriebsausgabe berücksichtigt wird.

6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Da der Revisionsantrag auf Änderung nur des Körperschaftsteuerbescheids gerichtet ist, geht der Senat davon aus, dass der Bescheid über die Festsetzung der Nachzahlungszinsen nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist; das FA wird die diesbezüglichen Folgerungen aus der Änderung des Körperschaftsteuerbescheids ohnehin nach Maßgabe von § 233a Abs. 5 AO von Amts wegen zu ziehen haben.

8 Die so verstandene Revision ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur antragsgemäßen Änderung des Körperschaftsteuerbescheids. Die infolge der Anteilsübertragung von der Klägerin gezahlten Grunderwerbsteuern sind nicht als Anschaffungskosten auf die übertragenen Aktien zu aktivieren und erhöhen auch nicht auf andere Weise den für die Aktien zu bildenden Bilanzansatz.

9 1. Dabei kann die unter den Beteiligten eigentliche Streitfrage danach, ob die infolge einer Sacheinlage von Gesellschaftsanteilen aufgrund Anteilsvereinigung ausgelöste Grunderwerbsteuer von der aufnehmenden Gesellschaft als Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile zu aktivieren sind, dahinstehen. Denn die bilanzielle Berücksichtigung der Grunderwerbsteuern als Bestandteil von Anschaffungskosten scheidet im Streitfall schon deshalb aus, weil die vom Land übertragenen Aktien bei der Klägerin nicht mit den Anschaffungskosten, sondern mit dem Teilwert zu bilanzieren sind. Grundsätzlich gehören Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zwar zu den Wirtschaftsgütern, die gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 1997 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 --StEntlG 1999/2000/2002-- vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) --EStG 1997-- (hier und nachfolgend i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG 1999--) in der Steuerbilanz mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind. Jedoch bestimmt die speziellere Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG 1997 für die Bewertung von Einlagen den Ansatz mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung. Diese Vorschrift ist hier anzuwenden, weil es sich bei der Übertragung der Aktien der B-AG auf die Klägerin um eine Einlage des Landes gehandelt hat.

10 a) Der steuerrechtliche Begriff der Einlage umfasst bei Kapitalgesellschaften Vorteilszuwendungen aller Art, die ein Gesellschafter der Gesellschaft mit Rücksicht auf seine Stellung als Gesellschafter zukommen lässt. Dazu gehören unentgeltliche Zuführungen, die nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in die Kapitalrücklage der Gesellschaft einzustellen sind (vgl. Senatsurteil vom 27. April 2000 I R 58/99, BFHE 192, 428, BStBl II 2001, 168). Eine derartige unentgeltliche Vermögensübertragung liegt nach den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden und von den Beteiligten nicht angezweifelten Feststellungen des FG im Streitfall vor. Denn danach hat das Land für die Übertragung des Anteils keine Vergütung --auch nicht in Form von individuellen Gesellschaftsrechten an der Klägerin-- erhalten. Folgerichtig hat die Klägerin die Vermögenszuführung in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB eingestellt.

11 b) Aus dem vom FA hervorgehobenen Umstand, dass die Einlage indirekt auch den Wert der Beteiligung des Landes an der Klägerin erhöht hat, ergibt sich kein entgeltlicher Charakter. Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur verdeckten Einlage führt der bei Einlagen stets reflexartig eintretende Effekt der Erhöhung des Beteiligungswerts nicht zu der Annahme, es handele sich dabei um entgeltliche Geschäfte (z.B. Senatsurteile vom 27. Juli 1988 I R 147/83, BFHE 155, 52, BStBl II 1989, 271; vom 24. April 2007 I R 35/05, BFHE 218, 97, BStBl II 2008, 253; BFH-Urteil vom 20. Juli 2005 X R 22/02, BFHE 210, 345, BStBl II 2006, 457). Daran ist festzuhalten. Soweit in einzelnen gesetzlichen Bestimmungen die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft der Veräußerung der Anteile ausdrücklich gleichstellt wird (z.B. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG 1997, § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 des Umwandlungssteuergesetzes 1995), handelt es sich jeweils um konkrete Ausnahmeregelungen, denen keine über den jeweiligen Anwendungsbereich der Vorschriften hinausgehende allgemeine Wirkung zukommt.

12 c) Ein Ansatz mit den Anschaffungskosten ergibt sich nicht aus § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG 1997. Danach sind als Einlagen zugeführte Anteile an einer Kapitalgesellschaft höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn der Steuerpflichtige an der Gesellschaft i.S. des § 17 Abs. 1 EStG 1997 beteiligt ist. Die Vorschrift ist hier zwar ihrem Wortlaut nach einschlägig; denn die Klägerin war vor der streitbefangenen Anteilsübertragung zu 95 v.H. und danach als Alleingesellschafterin --und damit "wesentlich" (d.h. mindestens zu 10 v.H.) i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG 1997-- an der B-AG beteiligt. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG 1997 ist jedoch einschränkend dahin auszulegen, dass er nicht gilt, wenn die betreffenden Anteile

aus einem nicht steuerpflichtigen Bereich in ein Betriebsvermögen überführt werden und dadurch erstmals steuerverhaftet werden (vgl. zu Einlagen von Trägerkörperschaften in Betriebe gewerblicher Art --BgA--: Oberfinanzdirektion Frankfurt, Verfügung vom 11. April 1997 S 2706 A-16-St II 12, S 2706 A-56-St II 12, vorangehend Verfügung vom 19. April 1993, Finanz-Rundschau --FR-- 1993, 448, 449; Heger in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 4 Rz 161; Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 4 KStG Rz 118; Bott in Ernst & Young, KStG, § 4 Rz 323; Sauter in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., § 4 KStG Rz 37; Krämer in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 4 KStG Rz 224; a.A. Bauschatz/Strahl, Deutsches Steuerrecht 2004, 489, 493; vgl. auch zur teleologischen Reduktion der Vorschrift in anderer Konstellation Senatsurteil vom 4. März 2009 I R 32/08, BFHE 224, 410). Denn durch einen Ansatz mit den Anschaffungskosten würden in systemwidriger Weise auch die im nicht steuerpflichtigen Bereich gebildeten stillen Reserven steuerverhaftet werden.

13 Ein solcher Fall liegt hier vor: Das Land als juristische Person öffentlichen Rechts ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1999 nur mit seinen BgA (§ 4 KStG 1999) steuerpflichtig, und anhand der tatrichterlichen Feststellungen besteht kein Anhalt dafür, dass die eingelegten Aktien der B-AG zuvor einem BgA des Landes zuzuordnen waren. Die Anteile sind deshalb erstmals mit der Einlage in die Klägerin steuerverstrickt worden; sie wären daher auch dann nicht gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG 1997 mit den Anschaffungskosten anzusetzen, wenn diese den Teilwert unterschritten.

14 2. Die aufgrund der Anteilsvereinigung anfallenden Grunderwerbsteuern erhöhen nicht den Teilwert, mit dem die eingelegten Aktien sonach zu aktivieren sind.

15 a) Teilwert ist nach der Legaldefinition des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 1997 der Betrag, den ein Erwerber des gesamten Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut unter Annahme der Betriebsfortführung ansetzen würde. Für die Bestimmung des Teilwerts gilt die Vermutung, dass der Teilwert eines Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Erwerbs den Anschaffungskosten entspricht und sich zu einem späteren Zeitpunkt mit den Wiederbeschaffungskosten deckt (z.B. Senatsurteil vom 9. Februar 1977 I R 130/74, BFHE 121, 436, BStBl II 1977, 412; BFH-Urteil vom 8. September 1994 IV R 16/94, BFHE 176, 340, BStBl II 1995, 309).

16 b) Bei den im Falle einer Anteilsvereinigung nach Maßgabe des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG anfallenden Grunderwerbsteuern handelt es sich nicht um Kosten, die bei der Wertbemessung den zuletzt erworbenen bzw. eingelegten Geschäftsanteilen zuzuordnen sind. Zwar umfasst der Teilwert nach der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH grundsätzlich auch die Aufwendungen, die ein Erwerber im Rahmen einer Anschaffung oder Wiederbeschaffung des Wirtschaftsguts als Nebenkosten an Dritte zu zahlen hat, bei einem Grundstück z.B. Grunderwerbsteuer, Notar-, Makler- und Grundbuchkosten (BFH-Urteil vom 29. April 1999 IV R 63/97, BFHE 188, 386, BStBl II 2004, 639; a.A. Weber-Grellet, FR 1999, 907).

17 Jedoch ist bei der Bewertung der Aktien zu bedenken, dass nicht der Erwerb der jeweiligen Aktien als solcher die Grunderwerbsteuerpflicht auslöst; Anknüpfungspunkt für die Grunderwerbsteuer ist im Falle der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vielmehr die Zuordnung aller Geschäftsanteile in einer Hand, mit der das Gesetz einen grundstücksbezogenen Erwerbsvorgang fingiert (vgl. BFH-Urteile vom 2. April 2008 II R 53/06, BFHE 220, 550, BStBl II 2009, 544; vom 25. August 2010 II R 65/08, BFHE 231, 239, BStBl II 2011, 225). Grunderwerbsteuerpflichtig wird der Aktienerwerb deshalb nur, wenn der Erwerber sämtliche anderen Aktien --für Erwerbsvorgänge ab dem 1. Januar 2000: mindestens 95 v.H. der Aktien (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 23 Abs. 6 Satz 2 GrEStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002)-- entweder bereits hält (§ 1 Abs. 3 Nr. 1, 2 GrEStG) oder zugleich erwirbt (§ 1 Abs. 3 Nr. 3, 4 GrEStG). Es handelt sich somit bei den Grunderwerbsteuern nicht um regelmäßig, sondern nur in bestimmten Ausnahmefällen an den Aktienerwerb geknüpfte Folgekosten, die deshalb im Rahmen der Bemessung des Teilwerts der eingelegten Aktien nicht zu berücksichtigen sind.

18 Etwas anderes ergibt sich für den Streitfall nicht daraus, dass die Klägerin mit der Einlage die für das Quorum nach § 1 Abs. 3 GrEStG erforderlichen Aktien besaß und ein gedachter Erwerber aller Aktien nach Maßgabe von § 1 Abs. 3 Nr. 3 bzw. Nr. 4 GrEStG grunderwerbsteuerpflichtig wäre. Denn für die Bemessung des Teilwerts ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 1997 --entsprechend dem bilanzrechtlichen Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)-- auf das einzelne Wirtschaftsgut, im Streitfall mithin auf die einzelne Aktie, abzustellen.

19 3. Die aufgrund der Anteilsvereinigung anfallenden Grunderwerbsteuern sind nicht --auch nicht anteilig zu 95 v.H.-- den bereits vor der streitgegenständlichen Einlage im Eigentum der Klägerin befindlichen Aktien der B-AG (Altanteile) als nachträgliche Anschaffungskosten zuzuschreiben. Nachträgliche Anschaffungskosten i.S. von § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB sind solche Kosten, die zeitlich nach dem Anschaffungsvorgang bzw. nach Herstellung der Betriebsbereitschaft des betreffenden Wirtschaftsguts anfallen, aber mit dem Erwerbsvorgang noch in einem

ursächlichen Zusammenhang stehen (vgl. Senatsurteil vom 26. April 2006 I R 49, 50/04, BFHE 213, 374, BStBl II 2006, 656; BFH-Urteil vom 3. Juli 1997 III R 114/95, BFHE 183, 504, BStBl II 1997, 811, jeweils m.w.N.). An einem solchen ursächlichen Zusammenhang der Grunderwerbsteuerpflicht mit etwaigen früheren Erwerbsvorgängen hinsichtlich der Altanteile --zu denen das FG keine Feststellungen getroffen hat-- fehlt es im Streitfall, weil solche Erwerbsvorgänge nicht Anknüpfungspunkt für den Grunderwerbsteuertatbestand sind. Denn die Grunderwerbsteuerpflicht der Klägerin knüpft nicht an den Erwerb der Altanteile, sondern an den Tatbestand der Anteilsvereinigung an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de