Urteil vom 12. April 2017, I R 36/15

Bewertung eines durch Sacheinlage erworbenen Anteils an einer Kapitalgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2017:U.120417.IR36.15.0

BFH I. Senat

EStG § 6 Abs 6 S 1, BewG § 9 Abs 2 S 1, KStG § 8 Abs 1, KStG § 8b Abs 2, KStG § 8b Abs 3, KStG § 8b Abs 3 S 4, KStG § 8b Abs 3 S 3

vorgehend FG Köln, 15. April 2015, Az: 10 K 2087/14

Leitsätze

1. NV: Ein im Rahmen einer Kapitalerhöhung durch Sacheinlage erworbener Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist mit dem gemeinen Wert des als Sacheinlage hingegebenen Wirtschaftsguts (hier: gegen die Kapitalgesellschaft gerichtete Darlehensforderungen) zu aktivieren .

2. NV: Der Bemessung des gemeinen Werts der durch Sacheinlage eingebrachten konzerninternen Darlehensforderungen mit einem Betrag unterhalb des Nominalwerts steht ein in Bezug auf die Kapitalgesellschaft im Außenverhältnis zu Dritten bestehender sog. Rückhalt im Konzern nicht entgegen (insoweit Bestätigung des Senatsurteils vom 24. Juni 2015 I R 29/14, BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258) .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 16. April 2015 10 K 2087/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten um den zutreffenden Wertansatz eines im Rahmen einer Kapitalerhöhung durch Sacheinlage erworbenen Anteils an einer Kapitalgesellschaft.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH. Sie war seit 1994 zu 52 % an einer niederländischen Kapitalgesellschaft (B.V.) beteiligt. Die Klägerin gewährte der fast durchweg mit Verlusten arbeitenden B.V. mehrere Darlehen, die sich zum 1. Januar 2003 einschließlich Zinsen auf insgesamt 1.792.747,71 € beliefen. Nach Kapitalerhöhungen in den Jahren 1996 und 1997 betrugen die bei der Klägerin aktivierten Anschaffungskosten der Beteiligung an der B.V. in der Bilanz zum 31. Dezember 2002 2.428.087,18 €.

3 Am 19. Dezember 2003 beschloss die B.V. rückwirkend zum 1. Dezember 2003 eine Kapitalerhöhung, an der sich die Klägerin mit nominal 1.792.750 € beteiligte. Sie erbrachte die entsprechende Einlage --wie im Kapitalerhöhungsbeschluss vorgesehen-- durch Einbringung (Verrechnung) ihrer gegen die B.V. gerichteten Darlehens- und Zinsforderungen. Die Werthaltigkeit der Darlehen zum Zwecke der Einlage in die Tochtergesellschaft zum 1. Dezember 2003 wurde von einem niederländischen Wirtschaftsprüfer mit "mindestens gleich dem Betrag der Einzahlungsverpflichtung" bescheinigt.

4 In ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 entwickelte die Klägerin den Bilanzansatz der B.V. wie folgt weiter:

5 € €

Stand zum 31. Dezember 2002		2.428.087,18
Stammkapitalerhöhung in 2003		
- Umwandlung Ausleihung	1.691.271,42	
- Umwandlung Zinsforderung	101.476,29	1.792.747,71
Zwischensumme		4.220.834,89
Außerplanmäßige Abschreibung		2.100.000,00
Stand zum 31. Dezember 2003		2.120.834,89

6 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) rechnete die außerplanmäßige Abschreibung auf den Beteiligungswert in Höhe von 2.100.000 € dem Gewinn der Klägerin unter Berufung auf § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr (2003) geltenden Fassung (KStG) außerbilanziell hinzu und stellte auf dieser Grundlage den vortragsfähigen Gewerbeverlust und den verbleibenden Verlustabzug zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2003 jeweils gesondert fest.

7 Mit ihrer gegen die Feststellungsbescheide erhobenen Klage machte die Klägerin geltend, die zu aktivierenden Anschaffungskosten für den aus der Kapitalerhöhung vom 19. Dezember 2003 erworbenen Anteil an der B.V. seien nicht mit dem Nominalwert der eingelegten Darlehens- und Zinsforderungen, sondern mit deren gemeinen Wert anzusetzen. Dieser habe aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Situation der B.V. nur 50 % des Nennwerts der Forderungen betragen.

8 Das Finanzgericht (FG) Köln hatte die Klage zunächst mit Urteil vom 27. Februar 2013 10 K 2810/12 abgewiesen. Nachdem der erkennende Senat jenes Urteil auf die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin mit Beschluss vom 24. Juni 2014 I B 63/13 (BFH/NV 2014, 1567) aufgrund Verfahrensmangels aufgehoben und die Sache zurückverwiesen hat, hat das FG der Klage im zweiten Rechtsgang mit Urteil vom 16. April 2015 10 K 2087/14 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2016, 296) stattgegeben. Es hat die angefochtenen Bescheide dahin geändert, dass bei den Verlustfeststellungen ein zusätzlicher Aufwand von 896.374 € zu berücksichtigen ist.

9 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.

10 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Der im Rahmen der Kapitalerhöhung vom 19. Dezember 2003 hinzuerworbene Geschäftsanteil an der B.V. war in der Bilanz der Klägerin zum 31. Dezember 2003 lediglich mit der Hälfte des von der Klägerin aktivierten Nominalwerts der in die B.V. eingebrachten Forderungen anzusetzen. Das zu versteuernde Einkommen der Klägerin ist entsprechend geringer anzusetzen.

13 1. Der Anteil war mit seinem gemeinen Wert anzusetzen.

14 a) Entgegen der Annahme des FG war dieses allerdings nach der Zurückverweisung der Sache durch den Senatsbeschluss in BFH/NV 2014, 1567 nicht gemäß § 126 Abs. 5 FGO an eine in jenem Beschluss geäußerte Rechtsauffassung des erkennenden Senats gebunden. Vielmehr hat sich der Senat dort zur materiell-rechtlichen Beurteilung des Streitfalls nicht geäußert. Er hat die Streitsache ausschließlich aus verfahrensrechtlichen Gründen zurückverwiesen, weil der vom FG im ersten Rechtsgang festgestellte Tatbestand den zum Verständnis des Urteilsinhalts erforderlichen Sach- und Streitstand nicht hinreichend wiedergegeben hatte. Die Aussage in dem Zurückverweisungsbeschluss, dass der Senat aus den dargestellten Gründen der von der Klägerin erhobenen Divergenzrüge (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Variante 2 FGO) im Hinblick auf eine Abweichung des FG-Urteils von dem Senatsurteil vom 25. Januar 1984 I R 183/81 (BFHE 140, 538, BStBl II 1984, 422) nicht nachgehen könne, kann in

keiner Weise --schon gar nicht mit bindender Wirkung für das FG-- entnommen werden, dass der Senat das zitierte Urteil im Streitfall für einschlägig hält und dass er an dieser Rechtsprechung festhält. Infolgedessen ist der Senat im zweiten Rechtsgang auch seinerseits nicht nach den Grundsätzen der Selbstbindung (dazu z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. September 2010 IV R 2/10, BFHE 230, 453, BStBl II 2011, 171, m.w.N.) an eine bestimmte Rechtsauffassung gebunden.

15 b) Ungeachtet dessen hat das FG im Ergebnis zu Recht auf den gemeinen Wert des Geschäftsanteils abgestellt. Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut im Wege des Tausches übertragen, bemessen sich die Anschaffungskosten gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 6 Abs. 6 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts. Diese Bewertungsvorschrift ist auf den infolge der Kapitalerhöhung erworbenen Geschäftsanteil an der B.V. anzuwenden. Es entspricht ständiger BFH-Rechtsprechung, dass die (offene) Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten steuerlich als tauschähnliches Geschäft zu werten ist (z.B. Senatsurteile in BFHE 140, 538, BStBl II 1984, 422; vom 24. April 2007 I R 35/05, BFHE 218, 97, BStBl II 2008, 253; vom 28. April 2016 I R 33/14, BFHE 253, 548, BStBl II 2016, 913; s.a. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 14. April 2015 GrS 2/12, BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007). Der Gesellschafter überträgt den Sachwert auf die Gesellschaft und erhält dafür den Geschäftsanteil. Damit unterscheidet sich die Bewertung der offenen Sacheinlage von jener der verdeckten Einlage, bei welcher sich gemäß § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG die Anschaffungskosten um den Teilwert --und nicht um den gemeinen Wert-- erhöhen.

16 Anhaltspunkte dafür, dass auf der Grundlage des niederländischen Gesellschaftsrechts für die hier zu beurteilende Kapitalerhöhung der B.V. eine von den vorstehenden Grundsätzen abweichende Beurteilung geboten sein könnte, lassen sich den tatrichterlichen Feststellungen des FG nicht entnehmen und werden vom FA nicht geltend gemacht.

17 2. Den gemeinen Wert der von der Klägerin zwecks Sacheinlage in die B.V. eingebrachten Forderungen zum Zeitpunkt der Einbringung hat das FG rechtsfehlerfrei mit 896.374 € festgestellt.

18 a) Der gemeine Wert eines Wirtschaftsguts bestimmt sich in Ermangelung einer eigenständigen Definition im Einkommensteuergesetz gemäß § 1 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) nach § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG. Danach wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen, nicht aber ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse (§ 9 Abs. 2 Sätze 2 und 3 BewG).

19 b) In Befolgung dieser Grundsätze hat das FG den gemeinen Wert der eingebrachten Forderungen zum Zeitpunkt der Einbringung aufgrund der prekären wirtschaftlichen Lage der B.V. mit der Hälfte ihres Nominalwerts (1.792.747,71 €), das sind aufgerundet 896.374 €, festgestellt. An diese tatrichterliche Feststellung ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Zulässige und begründete Einwendungen gegen die Feststellungen des FG hat das FA nicht vorgebracht.

20 aa) Das FA wendet ein, das FG habe bei der Bemessung des Werts der eingebrachten Forderungen die prekäre wirtschaftliche Lage nicht berücksichtigen dürfen, weil dem im Streitfall die Grundsätze des sog. Rückhalts im Konzern entgegenstünden. Es beruft sich für diesen erstmals im Revisionsverfahren erhobenen Einwand auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 29. März 2011 (BStBl I 2011, 277), dessen Rz 13 zufolge für eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auf die Forderung eines beherrschenden Gesellschafters gegen dessen Tochtergesellschaft kein Raum sei, wenn und solange die Tochtergesellschaft ihren wirtschaftlichen Verpflichtungen im Außenverhältnis zu Dritten aufgrund eines Konzernrückhalts tatsächlich nachkomme. Von einem bestehenden Konzernrückhalt geht das BMF aus, solange der beherrschende Gesellschafter die Zahlungsfähigkeit der Tochtergesellschaft gegenüber fremden Dritten (im Außenverhältnis) tatsächlich sicherstelle bzw. solange die Tochtergesellschaft ihre Verpflichtungen im Außenverhältnis erfülle (BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 277 Rz 11).

21 Damit kann das FA aber schon deshalb nicht gehört werden, weil den tatrichterlichen Feststellungen des FG, die das FA nicht mit der Rüge der unzureichenden Sachverhaltsaufklärung (Verstoß gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) angegriffen hat, nicht zu entnehmen ist, dass im Hinblick auf die in Rede stehenden Darlehens- und Zinsforderungen der Klägerin gegen die B.V. die dargestellten Voraussetzungen vorgelegen haben. So hat das FG insbesondere keine Feststellungen dazu getroffen, ob und in welchem Umfang die B.V. vor der Kapitalerhöhung ihren Verbindlichkeiten gegenüber außenstehenden Dritten nachgekommen ist und ob die Klägerin sich gegenüber Dritten für die Verbindlichkeiten der B.V. stark gemacht hat. Soweit das FA erstmals in der Revisionsbegründung zu

den Konzernverhältnissen vorträgt, kann dies in der Revisionsinstanz als neuer Sachvortrag aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht berücksichtigt werden.

22 Im Übrigen kann der Einwand des FA auch aus materiell-rechtlichen Gründen keinen Erfolg haben. Denn der Senat hat mit Urteil vom 24. Juni 2015 I R 29/14 (BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258), welches nach Fertigung der Revisionsbegründung veröffentlicht worden ist, entgegen dem BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 277 entschieden, dass ein Konzernrückhalt die handels- wie steuerrechtlich gebotene Teilwertabschreibung einer konzerninternen Forderung prinzipiell nicht beeinflusst. Dass die Muttergesellschaft im Außenverhältnis regelmäßig für Verbindlichkeiten der Tochtergesellschaft gegenüber Dritten einsteht, lässt einen zwingenden Schluss auf die Rückzahlung der Darlehensverbindlichkeit durch die Tochtergesellschaft nicht zu. Gerade dann, wenn die Tochtergesellschaft auf die Inanspruchnahme des Konzernrückhalts angewiesen ist, um Drittgläubiger zu befriedigen, ist vielmehr davon auszugehen, dass die Darlehensverbindlichkeit gegenüber der Muttergesellschaft nicht bedient wird. Diese die Bestimmung des Teilwerts einer konzerninternen Forderung betreffenden Erwägungen des Senats gelten gleichermaßen für die Bemessung des gemeinen Werts.

23 Der Senat hält an seiner Rechtsprechung in diesem Punkt auch in Ansehung des BMF-Schreibens ("Nichtanwendungsschreiben") vom 30. März 2016 (BStBl I 2016, 455) fest. Die dort (zehnter Absatz) angesprochenen Zweifel an der vom Senat in dem Urteil in BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258 angenommenen "Sperrwirkung" der Art. 9 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen) entsprechenden Regelungen in den von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gegenüber der Vorschrift des § 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) betreffen nicht die hier maßgebliche bilanzrechtliche Bewertungsfrage.

24 bb) Ferner beruft sich das FA für seinen Wertansatz in Höhe des vollen Nominalwerts der Forderung auf die Bestätigung des niederländischen Wirtschaftsprüfers, der zufolge die eingelegte Forderung "mindestens gleich dem Betrag der Einzahlungsverpflichtung" sei, welche vom FG nicht hinreichend gewürdigt worden sei. Abgesehen davon, dass die Sachverhaltswürdigung des Tatgerichts vom Senat revisionsrechtlich nur daraufhin überprüft werden kann, ob sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen ist und nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstößt (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 25. Oktober 2016 I R 54/14, BFHE 256, 66, m.w.N.) --wofür hier nichts ersichtlich ist--, ist nicht zu erkennen, dass der pauschalen Erklärung des Wirtschaftsprüfers, die keinerlei Bewertungsgrundlagen erkennen lässt, ein nennenswerter Beweiswert zukommen könnte.

25 cc) Der Hinweis des FA auf die Kapitalaufbringungsvorschriften des Gesetzes über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz --GmbHG--), nach denen bei einer Sacheinlage der Wert des eingelegten Gegenstands mindestens dem Nennbetrag des übernommenen Geschäftsanteils entsprechen muss, andernfalls der Gesellschafter nach § 9 Abs. 1 GmbHG für den Differenzbetrag haftet (sog. Differenzhaftung), kann der Revision ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen. Denn selbst wenn es im niederländischen Gesellschaftsrecht zur Kapitalaufbringung bei der B.V. vergleichbare Regeln gäbe, böte deren Existenz --ebenso wenig wie die der Vorschriften des GmbH-Gesetzes im Inlandsfall-- keine Gewähr dafür, dass sie auch in jedem Fall tatsächlich eingehalten werden. Andernfalls bedürfte es keiner Differenzhaftung des Gesellschafters.

26 3. Die Bestimmung des § 8b Abs. 3 KStG steht dem Ansatz des hinzu erworbenen Anteils mit einem unter dem Nominalwert der eingelegten Forderungen liegenden Betrag nicht entgegen. Nach dieser Vorschrift sind Gewinnminderungen, die in Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteil (das ist ein Anteil an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören) stehen, bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen. Zwar ist der im Zuge der Kapitalerhöhung vom 19. Dezember 2003 hinzu erworbene Anteil an der B.V. zweifelsohne ein Anteil i.S. von § 8b Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 KStG. Bei dem erstmaligen Ansatz eines solchen Anteils zu dessen Anschaffungskosten handelt es sich aber nicht um eine "Gewinnminderung" i.S. des § 8b Abs. 3 KStG. Denn Anschaffungsvorgänge sind auch aus steuerlicher Sicht prinzipiell erfolgsneutral (z.B. Senatsurteil vom 16. Dezember 2009 I R 102/08, BFHE 227, 478, BStBl II 2011, 566).

27 Wie der Streitfall auf der Grundlage des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) zu beurteilen wäre, dem zufolge als Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG i.d.F. des JStG 2008 auch Gewinnminderungen u.a. "in Zusammenhang mit einer Darlehensforderung" gehören, bedarf keiner Entscheidung. Denn diese Ergänzung gilt erstmals für den

Veranlagungszeitraum 2008 und wirkt nicht zurück (Senatsurteil vom 14. Januar 2009 I R 52/08, BFHE 224, 132, BStBl II 2009, 674).

28 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de