DNotI
Deutsches Notarinstitut

Dokumentnummer: 1r35_05
letzte Aktualisierung: 24.4.2007

BFH, 24.4.2007 - I R 35/05

EStG 1990/1997 § 6 Abs. 1 Nr. 5; GmbHG § 5 Abs. 4; HGB § 272 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 4

Bei einer Sacheinlage in eine GmbH ist das Agio nach Tauschgrundsätzen mit dem Teilwert in die Kapitalrücklage einzustellen

Ein Wirtschaftsgut, das dem Vermögen einer GmbH im Rahmen einer Überpari-Emission als Sacheinlage zugeführt worden ist, ist in der Steuerbilanz der GmbH auch im Hinblick auf jenen Teilbetrag des Einbringungswertes, der über den Nennbetrag der Stammeinlageverpflichtung des Einlegenden hinausgeht und gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB in die Kapitalrücklage einzustellen ist, nach den für Tauschgeschäfte geltenden Regeln und nicht nach Maßgabe von § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Einlage zu bewerten.

BUNDESFINANZHOF

Ein Wirtschaftsgut, das dem Vermögen einer GmbH im Rahmen einer Überpari-Emission als Sacheinlage zugeführt worden ist, ist in der Steuerbilanz der GmbH auch im Hinblick auf jenen Teilbetrag des Einbringungswertes, der über den Nennbetrag der Stammeinlageverpflichtung des Einlegenden hinausgeht und gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB in die Kapitalrücklage einzustellen ist, nach den für Tauschgeschäfte geltenden Regeln und nicht nach Maßgabe von § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Einlage zu bewerten.

EStG 1990/1997 § 6 Abs. 1 Nr. 5
GmbHG § 5 Abs. 4
HGB § 272 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 4

Urteil vom 24. April 2007 I R 35/05

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 10. März 2005 3 K 340/01 (EFG 2006, 33)

G r ü n d e

I.

Die Beteiligten streiten um die steuerbilanzielle Bewertung eines bebauten Grundstücks, welches mit einem den Nennbetrag der Stammeinlage des Einlegenden übersteigenden Einbringungswert als Sacheinlage in eine GmbH eingebracht worden ist (Überpari-Emission).

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, wurde im Juni 1994 von B als alleinigem Gesellschafter mit einem statuarischen Stammkapital von 50 000 DM gegründet. Seine Einlage leistete B aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Sacheinlagevereinbarung durch Übereignung eines Grundstücks, welches von ihm im Jahr 1991 mit einem Büro- und Lagergebäude bebaut und langfristig vermietet worden war. Die Klägerin übernahm grundpfandrechtlich gesicherte Verbindlichkeiten des B in Höhe von 1 305 406,76 DM. Des Weiteren enthält die Sacheinlagevereinbarung folgende Regelung:

> "Der Wert des eingebrachten Grundstücks beträgt DM 3.700.000,--. Nach Abzug der mitübernommenen persönlichen Verbindlichkeiten wird der Einbringungswert des eingebrachten Grundstücks auf DM 2.394.593,24 festgesetzt. Hiervon wird ein Betrag von DM 50.000,-- auf die Stammeinlage angerechnet. Soweit der Wert der Sacheinlage die übernommene Stammeinlage übersteigt, ist er der Kapitalrücklage der Gesellschaft mit der Maßgabe zuzuweisen, dass Auflösungen eines Gesellschafterbeschlusses bedürfen."

Der Bemessung des Grundstückswertes mit 3 700 000 DM liegt ein vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) nicht beanstandetes Verkehrswertgutachten zugrunde, wonach 243 460 DM auf Grund und Boden und 3 456 540 DM auf Gebäude und Außenanlagen entfallen. Die um die Absetzungen für Abnutzung (AfA)

für die Jahre 1991 bis 1993 verminderten Herstellungskosten des Gebäudes beliefen sich auf 1 452 857 DM.

In ihrer Eröffnungsbilanz zum 1. Juni 1994 setzte die Klägerin Grund und Boden und Gebäude zu dem mit dem Verkehrswert gleichgesetzten Teilwert von 3 700 000 DM an. In Höhe des Betrages, um den dieser Teilwert den Betrag der Stammeinlage von 50 000 DM und die übernommenen Verbindlichkeiten von 1 305 406,76 DM überstieg --mithin in Höhe von 2 344 593,24 DM-- wies die Eröffnungsbilanz eine Kapitalrücklage aus. Im Rahmen zweier offener Ausschüttungen zahlte die Klägerin im Laufe des Jahres 1995 zu Lasten dieser Kapitalrücklage insgesamt 1,5 Mio. DM an B aus.

Das FA setzte die Körperschaftsteuer für die Streitjahre 1994 bis 1997 zunächst entsprechend den von der Klägerin eingereichten Jahresabschlüssen und Steuererklärungen unter Fortschreibung des in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Teilwertes des Gebäudes fest. Ebenfalls unter Zugrundelegung des um die AfA geminderten Teilwertes des Gebäudes erfolgten zunächst die gesonderten Feststellungen der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals gemäß § 47 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG a.F.) jeweils für den 31. Dezember der Streitjahre, die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge 1994 und 1995 sowie die Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Januar 1995 durch das FA.

Im Anschluss an eine Außenprüfung beurteilte das FA den Einbringungsvorgang nunmehr dahin, dass ein Ansatz des von B errichteten Gebäudes zum Teilwert nur insoweit möglich sei, als die Einbringung entgeltlich --nämlich gegen Anrechnung auf die Stammeinlagepflicht und gegen Übernahme der auf dem Grundstück lastenden persönlichen Verbindlichkeiten des B-- erfolgt sei.

Soweit der Wert der durch Sacheinlage eingebrachten Wirtschaftsgüter dagegen in die Kapitalrücklage eingestellt worden sei (63,37 v.H. des Einbringungswertes), handele es sich um eine verdeckte Einlage, die bezüglich des Gebäudes gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG 1990/1997) mit den fortgeschriebenen Herstellungskosten zu aktivieren sei, weil die Zuführung in das Vermögen der Klägerin innerhalb von drei Jahren seit Herstellung des Gebäudes erfolgt sei. Infolge des Ansatzes des Gebäudes mit den niedrigeren Herstellungskosten ermittelte das FA für die Streitjahre jeweils niedrigere Abschreibungsbeträge und höhere Gewinne, auf denen die geänderten Steuerbescheide beruhten.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage führte zur teilweisen Aufhebung der Änderungsbescheide und zu dem Antrag der Klägerin entsprechenden Steuerfestsetzungen und Feststellungen durch das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg, dessen Urteil vom 10. März 2005 3 K 340/01 in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2006, 33 veröffentlicht ist. Nach Auffassung des FG handelt es sich bei der Einbringung des Grundstücks aus dem Privatvermögen des B in das Vermögen der Klägerin insgesamt um einen kauf- bzw. tauschähnlichen Vorgang und damit aus Sicht der Klägerin um ein Anschaffungsgeschäft, so dass Grundstück und Gebäude ausschließlich mit dem Teilwert anzusetzen seien.

Gegen das Urteil richtet sich die Revision des FA, welches die Verletzung materiellen Rechts rügt. Es hält an seiner Auffassung fest, wonach es sich bei der Zuführung des Grundstücks vorliegend um den Mischfall einer offenen und einer verdeckten Einlage handele.

Das FA beantragt (sinngemäß), das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Für das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) wurde kein Antrag gestellt.

II.

Die Revision ist unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat die von B als Sacheinlage eingebrachten Wirtschaftsgüter in den Streitjahren zu Recht in vollem Umfang mit dem Teilwert angesetzt.

1. Wie im Ausgangspunkt auch das FA nicht verkennt, sind die für Einlagen normierten Bewertungsgrundsätze des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG 1990/1997 --die gemäß § 8 Abs. 1 KStG, für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) 1991, auch für Einlagen in Kapitalgesellschaften (Senatsurteil vom 11. Februar 1998 I R 89/97, BFHE 186, 25, BStBl II 1998, 691) und gemäß § 109 Abs. 1 i.V.m. § 95 Abs. 1 Satz 1, § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens gelten-- auf dem Gesellschaftsvermögen bei Gründung oder Kapitalerhöhung im Wege der Sacheinlage zugeführte Wirtschaftsgüter nicht anzuwenden. Der Einbringungsvorgang ist steuerlich vielmehr als tauschähnliches Geschäft zu werten (vgl. Gutachten des Senats vom 16. Dezember 1958 I D 1/57 S, BFHE 68, 78, BStBl III 1959, 30; Senatsurteile vom 25. Januar 1984 I R 183/81, BFHE 140, 538, BStBl II 1984, 422; vom 5. Juni 2002 I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; zur Einbringung aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft: Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Oktober 1998 VIII R 69/95, BFHE 187, 434,

BStBl II 2000, 230; BMF-Schreiben vom 29. März 2000, BStBl I 2000, 462, und vom 26. November 2004, BStBl I 2004, 1190): Der Gesellschafter überträgt den Sachwert auf die Gesellschaft und erhält dafür den Gesellschaftsanteil; aus Sicht der Gesellschaft liegt das Anschaffungsgeschäft in der Hingabe der Einlageforderung gegen den Empfang des Sachwertes (vgl. Groh, Der Betrieb --DB-- 1997, 1683, 1684 f.).

2. Auf der Grundlage dieser Erwägungen ist im vorliegenden Fall die Einbringung des Grundstücks durch B als Sacheinlage gemäß § 5 Abs. 4 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) insgesamt als tauschähnliches Geschäft anzusehen. Entgegen der Sicht des FA steht dem nicht entgegen, dass der Einbringungswert der Sacheinlage den Nennbetrag der Stammeinlage des B überstieg und hinsichtlich des Differenzbetrages (abzüglich der von der Klägerin übernommenen Verbindlichkeiten des B) entsprechend der Sacheinlagevereinbarung bei der Klägerin eine Kapitalrücklage gebildet worden ist.

a) Zivilrechtlich handelt es sich bei dem Differenzbetrag um ein Aufgeld (Agio) im Rahmen einer Überpari-Emission (dazu Ulmer, GmbHG, § 5 Rz 181 ff.), welches B aufgrund der getroffenen Einlagevereinbarung über den Nennbetrag der Einlage hinaus an die Klägerin zu leisten hatte, um die Beteiligungsrechte an dieser zu erwerben, und welches gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) in der Handelsbilanz der Klägerin als Kapitalrücklage auszuweisen ist. Bei Sacheinlagen in eine Kapitalgesellschaft entsteht ein solches Ausgabeaufgeld, wenn --wie im Streitfall-- der einzubringende Gegenstand mit einem Einbringungswert angesetzt wird, der den Nennbetrag der im Gegenzug ausgekehrten Anteile übersteigt (vgl. Wiedmann in Ebenroth/Boujong/Joost, Handelsgesetzbuch, § 272 Rz 16).

Soweit das FA demgegenüber meint, es liege kein Aufgeld, sondern eine unentgeltliche Zuzahlung in das Eigenkapital gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB vor, kann dem nicht beigetreten werden. Denn B hat nicht neben der in der Sacheinlagevereinbarung gemäß § 5 Abs. 4 GmbHG festgelegten Einlageleistung und unabhängig hiervon ein weiteres Wirtschaftsgut in das Eigenkapital der Klägerin überführt. Vielmehr sieht bereits die Sacheinlagevereinbarung die vollständige Einbringung des ungeteilten Grundstücks zu Eigentum der Klägerin als Einlageleistung des B vor.

b) Der auf das Aufgeld entfallende Wertanteil des eingebrachten Grundstücks ist demnach Bestandteil der von B im Austausch gegen die Verschaffung der Beteiligungsrechte an der Klägerin geschuldeten Leistung und folglich auch Gegenstand des tauschähnlichen Einbringungsgeschäfts (vgl. auch Groh, DB 1997, 1683, 1684; zur Einbringung in eine Personengesellschaft: BFH-Urteil in BFHE 187, 434, BStBl II 2000, 230). Hierin unterscheidet sich das Ausgabeaufgeld wesentlich von der vom FA für gegeben erachteten freiwilligen Zuzahlung des Gesellschafters in das Eigenkapital, die gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ebenfalls in die Kapitalrücklage einzustellen ist, bei der es sich jedoch anders als beim Aufgeld um eine unentgeltliche Leistung des Gesellschafters handelt, die nicht in Zusammenhang mit dem Erwerb von individuellen Gesellschaftsrechten steht (vgl. Senatsurteil vom 27. April 2000 I R 58/99, BFHE 192, 428, BStBl II 2001, 168). Soweit der Senat mit Urteil vom 27. Juli 1988 I R 147/83 (BFHE 155, 52, BStBl II 1989, 271) aus der Einstellung in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB auf das Fehlen eines Entgelts geschlossen hat, lässt sich für die nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB gebildeten Rücklagen deshalb nichts Entsprechendes ableiten.

c) Wegen des entgeltlichen Charakters kann das Ausgabeaufgeld entgegen der Sicht des FA vorliegend nicht als verdeckte Einlage gewertet werden, bei welcher es sich nicht um ein Veräußerungsgeschäft handelt (Senatsurteil in BFHE 155, 52, BStBl II 1989, 271) und für die deshalb in den Streitjahren die Bewertungsregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG 1990/1997 Anwendung finden würden (vgl. aber für die Veranlagungszeiträume ab 2000 die die verdeckte Einlage von Grundstücken und Grundstücksrechten betreffende Veräußerungsfiktion des § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG 1997 i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vom 22. Dezember 1999, BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13).

Die Annahme eines entgeltlichen Charakters des Aufgeldes steht nicht in Widerspruch zu der BFH-Rechtsprechung, wonach die mit der verdeckten Einlage stets reflexartig eintretende Wertsteigerung des vom Einlegenden gehaltenen Geschäftsanteils nicht zu einer Beurteilung als tauschähnliches Geschäft führt (vgl. Senatsurteil in BFHE 155, 52, BStBl II 1989, 271; BFH-Urteil vom 20. Juli 2005 X R 22/02, BFHE 210, 345, BStBl II 2006, 457). Denn anders als im hier zu beurteilenden Fall eines für den Erwerb des Geschäftsanteils zu zahlenden Aufgeldes erhält der Gesellschafter bei einer verdeckten Einlage keine "Gegenleistung" in Form von bisher nicht innegehabten Gesellschaftsrechten, die als Gegenstand eines tauschähnlichen Geschäfts angesehen werden könnten.

d) Ohne Einfluss auf die Beurteilung als entgeltliches Geschäft ist schließlich der Umstand, dass B die Kapitalrücklage später teilweise aufgelöst und den entsprechenden Betrag entnommen hat. Der mit der Einbringung der Sacheinlage rechtlich abgeschlossene Vorgang der Kapitalaufbringung verliert seinen entgeltlichen Charakter nicht rückwirkend dadurch, dass der Gesellschafter später die Kapitalrücklage vermindert.

Auch deutet das Vorgehen des B im Rahmen einer Gesamtschau nicht auf einen Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 der Abgabenordnung hin. Der Gründer einer GmbH ist weder aus steuerlichen Gründen gehalten, das Stammkapital auf einen bestimmten Mindestbetrag --im Streitfall etwa auf den Einbringungswert der Sacheinlage-- festzusetzen, noch verbieten es ihm steuerliche Erwägungen, nach abgeschlossener Kapitalaufbringung die Eigenkapitalbasis der Gesellschaft zu reduzieren, sei es durch eine Kapitalherabsetzung (§§ 58 ff. GmbHG) oder --wie im Streitfall-- durch Teilauflösung einer Kapitalrücklage.

3. Ist die Zuführung des Grundstücks in das Vermögen der Klägerin durch Sacheinlage des B sonach insgesamt als tauschähnliches Geschäft anzusehen, ist für die steuerliche Gewinnermittlung der gemeine Wert der betreffenden Wirtschaftsgüter maßgeblich (Senatsurteil in BFHE 140, 538, BStBl II 1984, 422), wie nunmehr in § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG 1997 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) für Veräußerungsvorgänge ab 1999 auch gesetzlich bestimmt ist. Der gemeine Wert entspricht bei Grundstücken und Gebäuden grundsätzlich dem Verkehrswert (BFH-Urteil vom 2. Februar 1990 III R 173/86, BFHE 159, 505, BStBl II 1990, 497) und stimmt mit dem in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG definierten Teilwert überein (BFH-Urteil vom 1. Februar 1989 II R 128/85, BFHE 155, 563, BStBl II 1989, 348; Fischer in Kirchhof, EStG, 7. Aufl., § 6 Rz 8), so dass vorliegend der von der Klägerin für richtig gehaltene Wertansatz auch hinsichtlich des Gebäudes zutreffend ist.