



Quelle: Steuerjournal Februar 2009

Bilanzsteuerrecht

Bewertung von Einlagen

Die Einlage eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft ist mit den Anschaffungskosten zu bewerten, wenn der Stpfl. an der Gesellschaft im Zeitpunkt der Einlage "wesentlich" i.S.d. § 17 EStG beteiligt ist. (BFH, Urteil v. 05.06.2008 - IV R 73/05)
[EStG § 6](#)

Problematik

Aufgrund eines Erbfalls (A verstarb und wurde von F zu 50% sowie von C und D zu jeweils 25% beerbt) wurden die im Rahmen einer Betriebsaufspaltung als Besitzgesellschaft fungierende GbR und die Betriebsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH mit den Erben fortgesetzt. Die Ehefrau (F) des verstorbenen A (Beteiligung des A an der GmbH 75%) war bislang lediglich mit einem Anteil von 25% an der Betriebs-GmbH beteiligt und hielt diese Beteiligung im Privatvermögen. An der Besitz-GbR hielt F bis zum Erbfall keinen Anteil; beteiligt waren A mit 56,53%, B und C mit jeweils 20% sowie D mit 3,47%. Der durch den Erbfall verursachte Eintritt der F als Mitunternehmerin der Besitz-GbR hatte die Überführung der zuvor im Privatvermögen gehaltenen GmbH-Beteiligung in das Sonderbetriebsvermögen II im Weg der Einlage zur Folge, denn bei einer Betriebsaufspaltung gehören zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II auch die von einem Mitunternehmer gehaltenen Anteile an der Betriebs-GmbH. Das FA vertrat die Auffassung, dass die Einlage der 25%igen GmbH-Beteiligung in das Sonderbetriebsvermögen mit den Anschaffungskosten zu erfolgen hat, wohingegen nach Ansicht der F die GmbH-Beteiligung im Zeitpunkt der Einlage mit dem Teilwert anzusetzen war. Die Frage der Höhe des Einlagewerts war für eine später vorzunehmende Teilwertabschreibung von Bedeutung. Einspruch und Klage der F hinsichtlich des Teilwertansatzes der Einlage blieben ohne Erfolg.

Entscheidung

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück.

Einlage durch Erbfall

Der BFH weist klarstellend ausdrücklich darauf hin, dass die GmbH-Beteiligung mit Eintritt des Erbfalls, d.h. anstelle einer Einlagehandlung durch Rechtsvorgang, in das Sonderbetriebsvermögen eingelegt wurde. Ein solcher Rechtsvorgang kann lt. BFH insbesondere der Eintritt in eine Gesellschaft kraft Erbfalls sein, wenn der Erbe dem Betrieb ein Wirtschaftsgut zur Nutzung überlassen hat (Sonderbetriebsvermögen I) oder ein Wirtschaftsgut der Beteiligung an der Gesellschaft (Sonderbetriebsvermögen II) dient.

Ein tauschähnlicher - die Einlage ausschließender - Vorgang liegt nicht vor, da die Beteiligung nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht wurde.

Bewertungsgrundsatz

Die Einlage ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Hs. 2 Buchst. b EStG grds. mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungskosten zu bewerten, da es sich um eine Beteiligung gem. [§ 17 Abs. 1 EStG](#) handelt. Die Einlage ist nach der zuvor genannten Vorschrift des [§ 6 EStG](#) zu bewerten, wenn die Beteiligung im "Zeitpunkt der Zuführung" zum Betriebsvermögen die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 oder Abs. 6 EStG erfüllt. Lt. BFH ging mit Eintritt des Erbfalls sowohl das zivilrechtliche als auch das ertragsteuerrechtlich für die Zuordnung der Beteiligung maßgebliche wirtschaftliche (Mit-)Eigentum an dem ererbten Geschäftsanteil über. Zeitgleich wurde im Zeitpunkt des Erbfalls die Mitunternehmer-eigenschaft erlangt. Die nach [§ 17 Abs. 1 EStG "wesentliche Beteiligung"](#) (in der im Jahr 1992 maßgeblichen Fassung) entstand mithin gleichzeitig mit der Einlage, so dass zum Zeitpunkt der Zuführung zum Betriebsvermögen die maßgeblichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Wesentliche Beteiligung "nicht erforderlich"

Außerdem stellt der BFH klar, dass § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Hs. 2 Buchst. b EStG nicht voraussetzt, dass der eingelegte Anteil als solcher eine Beteiligung i.S.d. [§ 17 Abs. 1 EStG](#) (wesentliche Beteiligung) darstellt. Erforderlich und ausreichend - nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes - ist vielmehr, dass der Stpfl. an der Kapitalgesellschaft überhaupt i.S.v. [§ 17 Abs. 1 EStG](#) beteiligt ist. Der BFH hebt ausdrücklich den Zweck des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Hs. 2 Buchst. b EStG hervor, dass die Vorschrift bei

einem über den Anschaffungskosten liegenden Teilwert bewirken soll, dass bisher im Privatvermögen angesammelte stille Reserven durch den Ansatz "*höchstens mit den Anschaffungskosten*" nunmehr im Betriebsvermögen steuerlich erfasst werden.

Beratungskonsequenzen:

Nach st. Rspr. des BFH ist Zweck der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Hs. 2 Buchst. b EStG, zu verhindern, dass Wertsteigerungen, die die eingelegte Beteiligung während ihrer Zugehörigkeit zum Privatvermögen erfahren hat, entgegen der mit § 17 EStG verfolgten Zielsetzung der Besteuerung entzogen werden. Mit diesem Gesetzeszweck steht es - nach der st. höchstrichterlichen Rspr. - in Einklang, die Bewertung einer Beteiligung auch dann höchstens mit den Anschaffungskosten oder dem niedrigeren Teilwert vorzunehmen, wenn die eingelegte Beteiligung als solche keine i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG (d.h. keine "wesentliche") war, sofern der Stpfl. zum Zeitpunkt der Einlage bzw. innerhalb der Fünfjahresfrist überhaupt wesentlich beteiligt war. Dies gilt selbst dann, wenn eine solche Bewertung dazu führt, dass Wertsteigerungen besteuert werden, die sich während eines Zeitraums gebildet haben, in dem noch keine wesentliche Beteiligung vorlag.