

B. Bewertung von Einlagen (Abs. 1 Nr. 5)

Autor: Dipl.-Finw. (FH) Hans-Martin **Eckstein**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, PricewaterhouseCoopers, Frankfurt/Main, unter Mitwirkung von Dipl.-Kfm. Claus **Jochimsen**, Steuerberater, PricewaterhouseCoopers, Berlin, und Dr. Ulrich **Stertkamp**, Rechtsanwalt/Steuerberater, PricewaterhouseCoopers, Luxemburg

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5

1. Überblick zu Abs. 1 Nr. 5

1208

Die Nr. 5 des Abs. 1 regelt die Bewertung von WG, die dem BV zugeführt werden. Grundsätzlich sind diese nach Satz 1 Halbs. 1 mit ihrem Teilwert zu bewerten (s. Anm. 1215–1216). Die WG sind jedoch höchstens mit ihren AHK zu bewerten, wenn das dem BV zugeführte (eingelegte) WG

- ▷ innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist (Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a); s. Anm. 1218–1227) oder
- ▷ ein Anteil an einer KapGes. ist und der Stpfl. an der KapGes. mit mindestens 1 % (§ 17 Abs. 1 Satz 1) unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist (Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b; s. Anm. 1229). Auf den Zeitpunkt der Anschaffung des Anteils kommt es dabei nicht an.

Für diese beiden Sonderfälle präzisieren die Sätze 2 und 3 der Nr. 5 den bei der Einlage anzusetzenden Wert:

- ▷ Bei abnutzbaren WG sind die AHK um die AfA für die Zeit zwischen Anschaffung beziehungsweise Herstellung und Einlage zu kürzen (dazu Anm. 1230). Zu vergleichen sind also die fortgeführten AHK mit dem Teilwert, der niedrigere der beiden Werte ist anzusetzen.
- ▷ Bei einem WG, das vor der Einlage aus einem BV des Stpfl. entnommen worden ist, werden die AHK durch den Entnahmewert ersetzt (dazu Anm. 1232). In diesem Fall werden also der Teilwert und der fortgeführte Entnahmewert miteinander verglichen, auch hier ist der niedrigere der beiden Werte für die Bewertung des eingelegten WG maßgeblich.

Einstweilen frei.

1209

2. Rechtsentwicklung des Abs. 1 Nr. 5

1210

Rechtslage bis 31.12.1954: Einlagen waren letztmals nach der Fassung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG 1953 mit dem Teilwert, höchstens aber mit den tatsächlichen AHK zu bewerten. Anzusetzen war also stets der niedrigere der beiden Werte. Über die Schwierigkeiten, zu denen diese Regelung bei einer nachhaltigen, sehr erheblichen Preisänderung führte, s. BFH v. 13.3.1952 – IV 39/51 U, BStBl. III 1952, 120; v. 30.4.1952 – IV 10/52 U, BStBl. III 1952, 164; v. 13.6.1952 – I 42/51 U, BStBl. III 1952, 199; v. 3.12.1953 – IV 241/52 U, BStBl. III 1954, 72.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): § 6 Abs. 1 Nr. 5 wurde infolge der oa. Rspr. geändert. Der Grundsatz der Bewertung mit dem Teilwert wurde beibehalten. Dagegen waren die AHK statt des höheren Teilwerts nur noch dann maßgebend, wenn das eingelegte WG „innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt

worden ist“. In diesem Rahmen galt wie bisher die Bewertung mit dem niedrigeren der beiden Werte. Durch diese Regelung sollten einerseits Werterhöhungen, die während der privaten Besitzzeit eingetreten sind, vor der Besteuerung geschützt werden. Andererseits sollten durch die Einführung des Dreijahreszeitraums Steuerumgehungen unterbunden werden (Begr. zum StNG, BTDruks. II/481, 77; s. auch Anm. 1211). Zur Einlage einer Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 s. Anm. 1228.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): In § 6 Abs. 1 Nr. 5 wurde der Buchst. b bezüglich nach damaliger Terminologie wesentlicher Beteiligungen (heute: Beteiligungen iSv. § 17 Abs. 1) an KapGes. eingefügt (s. Anm. 1228). Im Übrigen trat sachlich keine Änderung ein (Streichung des Worts „tatsächlichen“ vor „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“).

Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Ges. v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): In § 6 Abs. 1 Nr. 5 wurden die Sätze 2 und 3 angefügt. Zur Begründung s. Anm. 1230 beziehungsweise Anm. 1232.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782, BStBl. I 2007, 4): Bei den neuen Verweisen auf „§ 17 Abs. 1 oder 6“ (statt bisher § 17 Abs. 1) und „§ 17 Abs. 2 Satz 4“ (statt bisher § 17 Abs. 2 Satz 3) handelt es sich um redaktionelle Anpassungen an die Änderungen des § 17.

1211 3. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 5

Allgemeines: Um den BV-Vergleich zutreffend durchführen zu können, ist eine Abgrenzung zwischen der Privatsphäre und dem betrieblichen Bereich des Stpfl. erforderlich (vgl. auch § 4 Abs. 1 Satz 1). Werden WG von der einen in die andere Sphäre verlagert, sind hierfür Bewertungsregeln erforderlich, die Wertveränderungen der jeweils „richtigen“ Sphäre zuordnen. Diese Funktion übernimmt für den Fall der Verlagerung von WG aus dem privaten Bereich in das BV Abs. 1 Nr. 5 (für den Fall der Entnahme s. Anm. 1191). Grundsätzlich sollen dabei Wertveränderungen des WG, die seit seiner Anschaffung beziehungsweise Herstellung im privaten Bereich erfolgt sind, stl. nicht berücksichtigt werden, daher die Bewertung der Einlage zum Teilwert. Allgemeines zur Bedeutung der Vorschriften über die Bewertung mit dem Teilwert s. Anm. 572 ff.

Begrenzung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Die Unbeachtlichkeit von Wertveränderungen im außerbetrieblichen Bereich soll ihre Grenzen dort haben, wo Steuerumgehungen möglich erscheinen. So ist denkbar, dass WG im PV angeschafft oder hergestellt werden, bei denen der Stpfl. signifikante Wertsteigerungen erwartet, die dann erst kurz vor ihrer Weiterverarbeitung oder ihrem Verkauf zu dem dann höheren Wert in das BV überführt werden. Um diese Verlagerung der Wertsteigerung in den stl. nicht beachtlichen privaten Bereich zu verhindern, wurde durch das StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) die Dreijahresfrist (Abs. 6 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a) eingeführt (BTDruks. II/481, 77). Bei WG, die innerhalb dieser drei Jahre aus dem PV in das BV überführt werden, wird im Ergebnis diese Absicht unwiderlegbar vermutet mit der Folge, dass Wertsteigerungen innerhalb dieser Dreijahresfrist in das BV verlagert werden. Dies gilt allerdings nicht für Wertverluste, diese verbleiben im privaten Bereich. Denn auch bei den WG, die unter den Regelungsbereich des Halbs. 2 Buchst. a fallen, gilt der Teilwert grundsätzlich als der anzusetzende Wert, maßgebend ist jeweils der niedrigere der beiden Werte.

Anteile an Kapitalgesellschaften: Auch die Einfügung des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b durch das StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412) sollte eine Steuerumgehungsmöglichkeit unterbinden und entsprechende Rspr. des BFH auf eine gesetzliche Grundlage stellen. Zu den Einzelheiten s. Anm. 1228.

Weitere Wirkung der Einlage: Der Wert, mit dem das WG anlässlich einer Einlage angesetzt wird, ist der an die Stelle der AHK tretende Wert gem. Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2. Dies gilt auch im Rahmen der Bewertung nach Abs. 2 (s. Anm. 1263). Der Einlagewert ist bei abnutzbaren WG zugleich Bemessungsgrundlage für die weiteren AfA (§ 7 Anm. 142, R 7.3 Abs. 6 EStR 2005; H 7.3 EStR 2005 „Einlage eines Wirtschaftsguts“), da die Einlage ein „anschaffungsähnlicher Vorgang“ sein soll (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 177/80, BStBl. II, 759; krit. MEINCKE, StuW 1985, 390). Zu den Folgen der Einlage eines Bodenschatzes, der bereits als WG konkretisiert ist, s. § 7 Anm. 546 sowie BFH v. 16.12.2004 – III R 8/98, BStBl. II 2005, 278.

4. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 5

a) Allgemeines

1212

Zum Geltungsbereich von Abs. 1 insgesamt s. Anm. 5; Abs. 1 Nr. 5 ist in diesen allgemeinen Geltungsbereich eingebettet. Während allerdings Abs. 1 grundsätzlich und systematisch richtig nur für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich gilt, sind die Vorschriften über die Bewertung von Einlagen (und Entnahmen, s. Anm. 1192) auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3) zu berücksichtigen (BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244; s. § 4 Anm. 584 ff.). Dies zeigt sich auch an der Vorschrift des § 4 Abs. 4a Satz 6 (dazu im Einzelnen § 4 Anm. 1082 ff.), denn ohne Bewertung der Entnahmen und Einlagen wäre die Vorschrift nicht sinnvoll anwendbar.

Einlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten: Sofern eine Einlage gegen Gewährung von Anteilen erfolgt, handelt es sich um einen tauschähnlichen Vorgang. Abs. 1 Nr. 5 ist für diesen Fall nicht einschlägig, vielmehr gelten Abs. 6 Satz 1 (s. Anm. 1484b) sowie – als *lex specialis* hierzu – ggf. §§ 21 oder 24 UmwStG mit den darin genannten Rechtsfolgen, und zwar sowohl für den Einlegenden (für die erhaltenen Anteile) als auch für die PersGes. bzw. KapGes. (für das empfangene WG).

Verdeckte Einlagen: Bei einer verdeckten Einlage in eine PersGes. oder KapGes. werden keine Anteile gewährt, es liegt also kein Tausch vor. Für die Bewertung des eingelegten WG bei der empfangenden Gesellschaft gilt dann Abs. 1 Nr. 5 (für KapGes.: BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691; bei PersGes. BMF v. 26.11.2004; BStBl. I 2004, 1190), für die Bewertung der Anteile an der empfangenden KapGes. bei der einlegenden Person gelten ggf. Abs. 6 Satz 2 (s. Anm. 1488d) sowie Abs. 6 Satz 3 (s. Anm. 1489a).

b) „Einlage“ von Verbindlichkeiten

1213

Grundsätzliches: Die Überführung einer Verbindlichkeit in ein BV aus dem außerbetrieblichen Vermögensbereich (im Wesentlichen also aus dem PV) oder aus einem anderen BV kann umgangssprachlich auch als „Einlage“ dieser Verbindlichkeit bezeichnet werden. Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich jedoch um eine Verminderung des BV und damit eher um eine „Entnahme“. Zu den Fällen der Verlagerung von Verbindlichkeiten vgl. R 4.2 Abs. 15 EStR 2005; da-

nach folgt die Zuordnung einer Verbindlichkeit zu der jeweiligen Vermögenssphäre der Veranlassung ihrer Entstehung. Eine isolierte Verlagerung einer Verbindlichkeit aus dem PV in das BV erscheint nur in sehr eingeschränkten Einzelfällen möglich. Der Begriff der Einlage ist bei KapGes. verbunden mit dem Wegfall einer Verbindlichkeit durch Übernahme durch den Gesellschafter oder durch Verzicht, wenn Gläubiger der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person war (dazu im Einzelnen Anm. 1488c).

Bewertung: Die Frage, ob bei einem solchen Vorgang die Bewertung nach den Regeln für die Entnahme (Abs. 1 Nr. 4) oder denen für die Einlage (dann Abs. 1 Nr. 5) zu erfolgen hat, dürfte sich danach entscheiden, ob man eine Verbindlichkeit als negatives WG anerkennt oder den WG-Begriff wie im Handelsrecht auf Vermögensgegenstände beschränkt und Verbindlichkeiten und Schulden nicht darunter subsumiert. Die Frage ist derzeit nicht entschieden (vgl. dazu Vor §§ 4–7 Anm. 118, § 6 Anm. 1486e). UE erscheint es vorzugswürdig, den Begriff des WG nicht für Verbindlichkeiten zu verwenden (s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 118).

Damnum: Zur Behandlung eines Damnums, das bei der ursprünglichen Aufnahme einer Verbindlichkeit, die in das BV überführt wird, einbehalten wurde, s. § 5 Anm. 1952.

Rentenverpflichtung: Zur Anschaffung eines zunächst privat genutzten WG gegen Zahlung einer Rente und späterer Einlage dieses WG nebst der damit im Zusammenhang stehenden Rentenverpflichtung in das BV s. § 5 Anm. 1353.

1213a c) Einlagen bei Mitunternehmenschaften

Der Übergang eines WG aus dem PV eines Mitunternehmers in das BV der Mitunternehmenschaft kann Veräußerung (dazu Anm. 361) oder Einlage sein. Eine Einlage kann zB vorliegen, wenn

- ▷ ein zu dem PV des Mitunternehmers gehörendes WG der Mitunternehmenschaft zur Nutzung überlassen wird und dadurch zu SonderBV wird (für Grundstücke vgl. R 4.2 Abs. 12 EStR 2005);
- ▷ der Mitunternehmer das bisher dem PV zugeordnete WG unentgeltlich und ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die Mitunternehmenschaft überträgt (unterstellt, dass das WG zumindest gewillkürtes BV sein kann, dazu R 4.2 Abs. 2 EStR 2005; H 4.2 EStR 2005 „Gewillkürtes Betriebsvermögen“). An die Unentgeltlichkeit sind dabei strenge Anforderungen zu stellen; bei Erfüllung einer rechtl. Verpflichtung liegt diese regelmäßig nicht vor (für den umgekehrten Fall der Entnahme BFH v. 31.3.1977 – IV R 58/73, BStBl. II 1977, 823; dazu auch Anm. 1192a);
- ▷ ein bisher zu einem anderen BV des Mitunternehmers gehörendes WG zu BV (SonderBV oder Gesamthandsvermögen) der Mitunternehmenschaft wird.

In dem letzten Fall ist allerdings Abs. 1 Nr. 5 nicht anwendbar, sondern wird von der spezielleren Vorschrift des Abs. 5 verdrängt, dann gilt zwingend der Grundsatz der Buchwertverknüpfung. Bei Mitunternehmenschaften wird also Abs. 1 Nr. 5 nur dann zur Anwendung kommen, wenn eine Einlage aus dem PV des Mitunternehmers in das BV der Mitunternehmenschaft erfolgt.

1214 5. Verhältnis zu § 5 Abs. 2 (Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter)

Widersprüchliche Gesetzeslage: § 5 Abs. 2 erlaubt den Ansatz immaterieller WG in der Bilanz nur dann, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 sind Einlagen mit ihrem Teilwert (in bestimmten Fällen höchstens

mit ihren AHK) zu bewerten. Da eine Einlage keinen entgeltlichen Erwerb darstellt, ist bei wörtlicher Auslegung der Vorschriften fraglich, ob das Ansatzverbot des § 5 Abs. 2 auch hier durchgreift und eine Bewertung des eingelegten immateriellen WG mangels Ansatz in der Bilanz nicht erforderlich bzw. möglich ist.

Stellungnahme: § 5 Abs. 2 deckt sich inhaltlich mit § 248 Abs. 2 HGB. Letztgenannte Vorschrift, die im Rahmen des BiRiLiG in das HGB aufgenommen wurde, dient ebenso wie ihre Vorgängervorschrift (§ 153 Abs. 3 AktG) vornehmlich dem Gläubigerschutz. Da immaterielle Werte schwer schätzbar und somit unsicher sind, verlangt die Aktivierung in der HBil. eine Wertbestätigung am Markt, abgebildet durch die AK. Diese fehlt bei einer Einlage, der die Unentgeltlichkeit immanent ist. Folglich ist fraglich, ob ein immaterieller Wert bei einer Einlage ausgewiesen werden darf.

Für das Steuerrecht ist indes zu beachten, dass die Vorschriften über die Einlagebewertung, genau wie die zur Entnahmebewertung, der Notwendigkeit Rechnung tragen, zwischen dem betrieblichen und dem außerbetrieblichen Vermögensbereich zu trennen (s. Anm. 1191, 1211). Denn Vermögensveränderungen im außerbetrieblichen Bereich sind nach gegenwärtiger Wertung grundsätzlich stl. unbeachtlich, während Vermögensveränderungen im betrieblichen Bereich spätestens bei ihrer Realisation stl. relevant sind. Aus diesem Grund sind uE die Bewertungsvorschriften für Einlagen (und Entnahmen) in ihren Wirkungen denen von Veräußerungen angenähert. Daher geht uE § 6 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 dem Ansatzverbot des § 5 Abs. 2 vor. Ein durch Einlage in das BV erworbenes immaterielles WG ist daher im BV anzusetzen und nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 zu bewerten. GlA offensichtlich R 5.5 Abs. 3 Satz 3 EStR 2005.

II. Begriff der Einlage

1. Bedeutung des Begriffs

1214a

Der Begriff der Einlage wird ua. in § 4 Abs. 1 Satz 1, § 4 Abs. 1 Satz 5, § 4 Abs. 4a, § 5 Abs. 6 und § 6 Abs. 1 Nr. 5 verwendet. Er hat seine grundsätzliche Bedeutung im Bereich der Ermittlung des stpl. Gewinns durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1. Es soll vermieden werden, dass es zu einer Besteuerung von zulässigerweise stfrei gebildetem oder bereits versteuertem Vermögen kommt, das durch die Zuführung zu dem Betrieb (erneut) der Besteuerung unterliegen würde (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; glA SCHMIDT/HEINICKE XXVI. § 4 Rn. 300). Aus diesem Grund sieht § 4 Abs. 1 Satz 1 die Kürzung des Gewinns durch den Wert der in dem Wj. zugeführten Einlagen und Abs. 1 Nr. 5 die Bewertung der Einlage mit dem Teilwert vor (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86 aaO sowie v. 16.12.2004 – III R 8/98, BStBl. II 2005, 278 unter V. 3.a; glA LBP/HOFFMANN, §§ 4, 5 Rn. 265).

Zur Bedeutung des Begriffs der Einlage im Rahmen des Abs. 1 Nr. 5 s. auch Anm. 1211.

2. Handelsrechtliche Definition

1214b

Das Handelsrecht enthält keine gesetzliche Definition des Einlagenbegriffs. Das Gesellschaftsrecht spricht von Beiträgen der Gesellschafter, die diese zur Förderung des vereinbarten Gesellschaftszwecks zu leisten haben (§§ 705, 706 BGB). Diese Beiträge können in einmaligen oder wiederkehrenden Leistungen

erbracht werden und in Geld oder Sachleistungen wie auch in der Erbringung von Dienstleistungen bestehen (§ 706 Abs. 3 BGB).

Nach den in der kaufmännischen Praxis entwickelten GoB werden die Einlagen der Gesellschafter unmittelbar dem Kapitalkonto gutgeschrieben und erhöhen nicht den Gewinn der Gesellschaft (LADEMANN/LÜDICKE, § 4 Rn. 386).

1214c 3. Steuerrechtliche Definition und Abgrenzung zu Betriebseinnahmen

Das Steuerrecht enthält eine Legaldefinition des Begriffes der Einlage in § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG. Danach sind Einlagen alle WG (Bareinzahlungen und sonstige WG), die der Stpfl. dem Betrieb im Laufe des Wj. zugeführt hat.

Der Begriff der Einlage steht im Gegensatz zu dem der BE, der nicht gesetzlich geregelt ist. Der BFH hat in Anlehnung an den gesetzlich geregelten Begriff der BA (§ 4 Abs. 4) in stRspr. entschieden, dass zu den BE alle Wertzugänge zum BV in Geld und Geldeswert gehören, die durch den Betrieb veranlasst sind und keine Einlage iSd. § 4 Abs. 1 Satz 7 darstellen (BFH v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621). Danach ist ein Wertzugang betrieblich veranlasst, wenn das ihn auslösende Ereignis der betrieblichen Sphäre zuzuordnen ist. Die hM im Schrifttum hat sich dieser Meinung angeschlossen (s. nur LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 387).

Der Begriff der Einlage steht in engem Zusammenhang mit dem der Entnahme. Durch die Korrektur des Gewinns um Einlagen und Entnahmen nach § 4 Abs. 1 Satz 1 soll erreicht werden, dass der Gewinn nur betriebliche Geschäftsvorfälle ausweist, diese aber umfassend einschließlich der stillen Reserven (SCHMIDT/HEINICKE XXVI, § 4 Rn. 300).

Im Wege der Einlage in das BV gelangte WG nehmen ab diesem Zeitpunkt am BV-Vergleich teil, dh. die durch den betrieblichen Einsatz erzielten Einnahmen wie auch die damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben wirken sich auf den Gewinn des Betriebs in der Zukunft aus (LADEMANN/LÜDICKE, § 4 Rn. 406).

Strechtl. wird im Schrifttum zwischen der „offenen“ und der „verdeckten“ Einlage unterschieden.

► *Bei der offenen Einlage* handelt es sich um die Zuführung eines WG in eine PersGes. oder KapGes. gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung. Obwohl dieser Vorgang gesellschaftsrechtl. und nicht schuldrechtl. begründet ist, wird er von der hM als tauschähnliches Rechtsgeschäft und damit als Anschaffung des jeweiligen WG angesehen (s. nur SCHMIDT/GLANEGGER XXVI, § 6 Rn. 430). Zur Bewertung in diesem Fall s. Anm. 1216.

In der Praxis bedeutsam ist insbes. die Einlage eines WG in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, entweder bei Gründung der Gesellschaft (sog. Sachgründung) oder bei einer späteren Kapitalerhöhung (sog. Sachkapitalerhöhung).

► *Die verdeckte Einlage* ist nach hM durch die Zuführung eines WG in den Betrieb ohne Gewährung einer Gegenleistung, etwa in Form von Gesellschaftsrechten, gekennzeichnet. Sie kann daher nicht als Tausch behandelt werden.

Soweit die verdeckte Einlage in eine KapGes. zur offenen Stärkung ihres Eigenkapitals vorgenommen wird, erfolgt die Gegenbuchung auf Ebene der Gesellschaft als Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB). Die Bezeichnung als „verdeckte“ Einlage ist uE in diesem Fall sprachlich nicht genau, da die Einlage offen erfolgt und entsprechend in der Bilanz des Unternehmens ausgewiesen wird (glA LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 1420). Eine verdeckte Einlage würde streng

genommen nur vorliegen, wenn der Einlagevorgang nicht von der Buchhaltung des betroffenen Betriebs erfasst würde (Beispiel: Gesellschafter verkauft Grundstück unter Wert an seine KapGes. Der Mehrwert dürfte in diesem Fall idR buchhalterisch nicht offengelegt werden).

4. Gegenstand der Einlage

1214d

Einlagefähige Wirtschaftsgüter sind alle abnutzbaren und nicht abnutzbaren materiellen WG des Anlage- und Umlaufvermögens sowie grds. auch alle immateriellen WG. Dies gilt nach hM auch für selbstgeschaffene oder unentgeltlich erworbene immaterielle WG, da die Vorschriften über die Einlage gegenüber dem Aktivierungsverbot aus § 5 Abs. 2 vorrangig sind (Anm. 1214; BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; v. 25.10.1995 – I R 104/94, DStR 1996, 617).

Nach der mit dem Wortlaut von § 4 Abs. 1 Satz 7 in Einklang stehenden Auffassung des BFH können nur bilanzierungsfähige WG in einen Betrieb eingelegt werden, wozu reine Nutzungsvorteile – wie zB die Gewährung eines zinslosen Darlehens – nicht gehören (s. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Aus diesem Grund kann der Stpfl. nach hM seine reine Arbeitsleistung stl. nicht in seinen Betrieb einlegen, soweit sie nicht schon in den Wert eines WG eingegangen ist (SCHMIDT/HEINICKE XXVI. § 4 Rn. 309). So auch BFH v. 18.3.1999 – IV R 26/98, BStBl. II 1999, 604: reiner Arbeitseinsatz eines Gesellschafters kein einlagefähiges WG.

Dingliche oder schuldrechtl. Nutzungsrechte können uE dagegen Gegenstand einer Einlage sein (zur Bewertung Anm. 1215a ff.).

5. Abgrenzung zu dem Begriff der Einbringung

1214e

Neben der Einlage wird auch der Begriff der Einbringung im Steuerrecht verwandt. In beiden Fällen wird dem Betrieb Vermögen von außen zugeführt. Im Fall der Einbringung handelt es sich idR um eine Gesamtheit von WG, zB einen Betrieb oder Teilbetrieb. Die Bewertung anlässlich eines Einbringungsverganges ist idR spezialgesetzlich geregelt (s. etwa §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG); zur Übertragung einzelner WG nach Abs. 5 s. Anm. 1451a.

6. Einlagehandlung

1214f

Bei der Einlage handelt es sich um einen tatsächlichen Vorgang, der auf einem klar und eindeutig zum Ausdruck kommenden Willensentschluss des Stpfl. beruht (BFH v. 13.10.1983 – I R 76/79, BStBl. II 1984, 294). Sie setzt eine ausdrückliche oder schlüssige Einlagehandlung des Stpfl. voraus (sog. Widmungsakt, s. BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 506). Der Wille des Stpfl., eine Einlage zu leisten, muss danach unmissverständlich bekundet werden, eine besondere Form ist aber für eine Einlage strechtl. nicht vorgeschrieben. Die buchhalterische Behandlung des entsprechenden WG hat dabei Indizfunktion.

Eine Einlage kann auch durch den Verzicht auf eine Rechtsposition erfolgen, so etwa durch den Forderungsverzicht des Gesellschafters gegenüber seiner KapGes. (Vermögensmehrung in dem BV durch Verringerung oder Wegfall eines Passivpostens). Stl. handelt es sich dabei nach der nunmehr gefestigten Rspr. nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung um eine Einlage in die KapGes. In Höhe des nicht werthaltigen Teils der Forderung entstehen bei der KapGes. stpfl. Einkünfte (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; zuletzt BFH v. 31.5.2005 – I R 35/04, BStBl. II 2006, 132).

III. Bewertung von Einlagen mit dem Teilwert (Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1)

1215 1. Überblick

Bewertung mit dem Teilwert (s. zum Teilwertbegriff Anm. 579–617) ist der Regelfall, eine Bewertung mit den AHK als Höchstwert nach Halbs. 2 die Ausnahme (s. Anm. 1218–1229). An die Stelle der AHK in den Fällen des Halbs. 2 tritt bei abnutzbaren WG der Abnutzungswert (Satz 2, s. Anm. 1230; der BFH definiert diesen als AHK, vermindert um die AfA, BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132) und bei früher entnommenen und dann wieder eingelegten WG der Entnahmewert (Satz 2, s. Anm. 1232).

2. Bewertung der Einlage von Nutzungsrechten oder Nutzungen

1215a a) Abgrenzung

Unter Nutzungsrechten sind ganz allgemein dingliche oder schuldrechtl., verbrieft oder unverbrieft Berechtigungen zur Nutzung betriebsfremden Vermögens zu verstehen. Erforderlich für eine Qualifikation als „Nutzungsrecht“ ist nach stRspr., dass der Verpflichtete dem Stpfl. (vor einer möglichen Einlage) eine rechtl. gesicherte Stellung einräumt, die dem Stpfl. gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann. Reine Nutzungen sind demnach alle Möglichkeiten zur Nutzung von Vermögen, die kein Nutzungsrecht darstellen.

1215b b) Einlagefähigkeit

Rechtsprechung des BFH:

► *Reine Nutzungen*: Nach nunmehr gefestigter Rspr. sind reine Nutzungen nicht einlagefähig. Die bis zum damaligen Zeitpunkt bestehenden Widersprüche in der Rspr. (vgl. gegen Einlagefähigkeit insbes. BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244) hat BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86 (BStBl. II 1988, 348) beseitigt, indem er die Einlagefähigkeit für Nutzungen verneint hat. Gegen die Einlagefähigkeit spricht nach Auffassung des GrS des BFH insbes., dass die Nutzungseignung eines WG lediglich eine Eigenschaft bilde, von welcher der Wert des WG abhängt. Bei seiner Entscheidung hat sich der BFH wohl auch davon leiten lassen, dass bei Ansatz des Nutzungswerts als Einlage der auf der Nutzung beruhende Gewinn möglicherweise der Besteuerung entzogen werden könnte, obwohl die selbst im PV gezogenen Nutzungen regelmäßig zu Einkünften aus Vermietung oder Verpachtung oder aus Kapitalvermögen führen.

► *Aufwandseinlage*: Die dem Nutzenden durch die betriebliche Nutzung betriebsfremden Vermögens entstandenen tatsächlichen Aufwendungen mindern den betrieblichen Gewinn. Die Basis hierfür liefert § 4 Abs. 4. Dies gilt auch bei einer PersGes.; dort sind die Aufwendungen eines Gesellschafters aus einer Nutzung ihm gehörenden betriebsfremden Vermögens durch die PersGes. als SonderBA zu erfassen (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Bei einer KapGes. kommt es ebenfalls nicht zu einer Nutzungseinlage (BFH v. 19.5.2005 – IV R 3/04, DStRE 2005, 1241). Vielmehr sind die dem Gesellschafter entstehenden Aufwendungen aus einer Nutzung ihm gehörenden Vermögens als WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu erfassen, wenn der Gesellschafter die Beteiligung im PV hält (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Bei einer Beteiligung im BV sind die Aufwendungen als BA zu berücksichtigen. Die Frage, ob es auch zu einer Einlage von solchen Aufwendungen kommen kann, die während der Nutzung des Vermögens einem Dritten entstehen (sog. Drittaufwand), musste vom BFH in seiner Entscheidung v.

26.10.1986 nicht entschieden werden. In der Folgezeit jedoch hat der BFH die Geltendmachung von Drittaufwand als WK oder BA grundsätzlich abgelehnt (vgl. insbes. BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782).

► **Nutzungsrechte:** Das oben Gesagte gilt nach BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85 (BStBl. II 1989, 763) für (dingliche oder schuldrechtl.) Nutzungsrechte weitgehend entsprechend. Der BFH akzeptiert hier zwar eine Einlagefähigkeit, lehnt aber den Ansatz des tatsächlichen Nutzungswerts ab. Er argumentiert hierbei ebenfalls mit den Wertungen des EStRechts, erzielte Nutzungen der Besteuerung zu unterwerfen. Zum Ansatz können daher lediglich die Kosten kommen, die der Stpfl. für die Erlangung des Nutzungsrechts aufgewendet hat. Räumt ein Mitunternehmer seiner PersGes. ein Nutzungsrecht an einem ihm gehörenden WG ein, ist zwar eine Einlage in die PersGes. anzunehmen, das Nutzungsrecht ist jedoch mit Null zu bewerten.

Schrifttum: Die genannte Rspr. ist umfassend analysiert und kritisiert worden. Der Meinungsstand reicht von Zustimmung (zB FELIX, DStZ 1988, 179) bis zur vollständigen Ablehnung (etwa FASOLD, BB 1987, 1220). Eine umfassende Analyse der Entscheidung und des damaligen Meinungsstands bietet GROH, DB 1988, 504.

Stellungnahme: Nutzungsrechte sind einlagefähig, wenn sie als WG zu qualifizieren sind. Sie sind greifbar in Form einer Einzelbewertbarkeit und – zumindest abstrakten – Einzelveräußerbarkeit. Dies gilt unabhängig davon, ob die Nutzungsrechte dinglicher oder rein schuldrechtl. Natur sind oder ob sie entgeltlich oder unentgeltlich erworben wurden.

Reine Nutzungen hingegen sind nicht einlagefähig, da es hier an einer Greifbarkeit und somit an der Qualität als WG fehlt. Verwirrend ist insofern nur, dass das Gesetz für Zwecke der Bestimmung von Entnahmen Nutzungen in einem Klammerzusatz zu den WG zählt; § 4 Abs. 1 Satz 2: „Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen)...“. Diese Aufzählung muss jedoch tatsächlich so verstanden werden, dass es durch die außerbetriebliche Nutzung eines WG zu einer Entnahme der Aufwendungen (Selbstkosten) für den Zeitraum der außerbetrieblichen Nutzung kommt; es geht somit um eine Aufwandsentnahme und nicht um die Entnahme eines WG „Nutzung“ (im Einzelnen s. Vor §§ 4–7 Anm. 103).

c) Bewertung des eingelegten Nutzungsrechts

1215c

Ältere Rechtsprechung des BFH: In seiner früheren, nunmehr überholten Rspr. hatte der BFH noch unterschieden in zugewendete und vorbehaltenen Nutzungsrechte.

Beispiel für zugewendetes Nutzungsrecht: Der Eigentümer eines Grundstücks überträgt ein lebenslangliches Nutzungsrecht an den Stpfl. Dieser nutzt das Grundstück fortan für eigene Zwecke. Das zugewendete Nutzungsrecht gilt als in das BV des Stpfl. eingelegt.

Beispiel für vorbehaltenes Nutzungsrecht: Der Stpfl. erwirbt ein Grundstück im Wege des Kaufs und überträgt es auf seine Ehefrau, behält sich aber ein lebenslangliches Nutzungsrecht an dem Grundstück vor. Das Grundstück wird fortan vom Stpfl. betrieblich genutzt. Das Nutzungsrecht gilt somit als in sein BV eingelegt.

Zum zugewendeten Nutzungsrecht vertrat der BFH die Auffassung, dass ein Ansatz zum Teilwert zu erfolgen hätte, der den fiktiven AfA-Beträgen des Eigentümers der genutzten Sache während der Nutzungsdauer entsprechen hätte (vgl. BFH v. 20.11.1980 – IV R 117/79, BStBl. II 1980, 68); bei einem vorbehaltenen Nutzungsrecht ging er ebenfalls von der Einlage zum Teilwert aus, der jedoch dem Kapitalwert der für die voraussichtliche Nutzungsdauer fiktiven Miete entsprechen sollte (vgl. BFH v. 2.8.1983 – VIII R 170/78, BStBl. II 1983, 735).

Nach der neueren, nunmehr gefestigten Rechtsprechung des BFH ist bei der Bewertung von eingelegten Nutzungsrechten dem Zweck der Einlageregelung Rechnung zu tragen (BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989, 763). Genau so, wie die Anwendung des § 5 Abs. 2 eingeschränkt werden müsse, um die Vermögenszuwächse des außerbetrieblichen Bereichs zu schützen, entfalle ein solches Schutzbedürfnis für den Bereich der Nutzungsrechte. Denn hier erwarte das Gesetz auch im außerbetrieblichen Bereich – anders als bei Vermögenszuwächsen – grds. eine Besteuerung des Nutzungswerts. Folglich dürfen grds. nur die Aufwendungen, die an anderer Stelle der Besteuerung unterliegen, den betrieblichen Gewinn in Form von Abschreibungen mindern. Daher können bei Nutzungsrechten immer nur die tatsächlichen eigenen und in Form von AfA anfallenden Aufwendungen des Einlegenden für dieses Nutzungsrecht als Einlagewert angesetzt werden (BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989, 763; v. 20.9.1989 – X R 140/87, BStBl. II 1990, 368).

Zu den berücksichtigungsfähigen Aufwendungen zählen neben den laufenden Kosten aus der Nutzung (bei einem Grundstück etwa Grundsteuer oder sonstige Abgaben) grds. auch die abschreibbaren AHK.

Somit ergibt sich nach Auffassung des BFH Folgendes:

- ▶ *Vorbehaltenes Nutzungsrecht:* Als Einlagewert sind die Aufwendungen zu berücksichtigen, die der Nutzungsberechtigte bei einer betrieblichen Nutzung des Gegenstands ohne Übertragung auf eine andere Person auch zukünftig im Wege der AfA unmittelbar gewinnmindernd geltend machen könnte. Durch die fort-dauernde betriebliche Nutzung des Gegenstands bleibt die betriebliche Veranlassung der auf die Nutzungsdauer zu verteilenden Aufwendungen des Stpfl. für dessen Anschaffung oder Herstellung auch nach dem Verlust der Eigentümerstellung gewahrt. Im Ergebnis entsprechen die jährlichen AfA-Beträge auf das Nutzungsrecht den AfA-Beträgen auf den genutzten Gegenstand ohne Übertragung. Vgl. BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1988, 763.
- ▶ *Zugewendetes Nutzungsrecht:* Der Einlegende hat mangels eigenen AK keine eigenen Aufwendungen in Form von AfA. Die AfA des Eigentümers können aufgrund der Rspr. zum sogenannten Drittaufwand nicht berücksichtigt werden. Der Einlagewert ist somit Null.
- ▶ *Stellungnahme:* Aus der Definition der Einlage in § 4 Abs. 1 Satz 7 ergibt sich keine Sonderregelung für immaterielle WG oder Nutzungsrechte. Ist ein Nutzungsrecht daher als WG anzusehen, kann es auch in ein BV eingelegt werden. Die Bewertung dieses WG „Nutzungsrecht“ unterliegt dann § 6 Abs. 1 Nr. 5 mit der Folge, dass grundsätzlich der Teilwert anzusetzen ist. Die Sonderregelungen in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 sowie Sätzen 2 und 3 sind zu beachten. Wenn im EStG die grundsätzliche Wertung getroffen worden ist, Wertsteigerungen im außerbetrieblichen Bereich nur ausnahmsweise (vgl. §§ 17 und 23) der Steuer zu unterwerfen, ist nicht einzusehen, warum ein im außerbetrieblichen Bereich erworbenes oder entstandenes immaterielles WG, zu denen uE auch die Nutzungsrechte gehören, besonders zu behandeln sein soll. Allerdings sind an die Kriterien zur Bestimmung, ob das in Frage stehende Nutzungsrecht tatsächlich als WG anzusehen ist, zur Vermeidung von Missbräuchen strenge Anforderungen zu stellen.

1216 3. Einzelfragen zur Teilwertermittlung von Einlagen

Absetzung für Abnutzungen, die der Stpfl. während seiner außerbetrieblichen (Vor-)Besitzzeit vorgenommen hatte, sind nicht vom Teilwert abzusetzen, da

der Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage zu ermitteln ist. Es besteht zwar die Vermutung, dass sich der Teilwert eines WG mit seinen AHK *abzüglich AfA* deckt (Anm. 586 ff.). Diese Vermutung ist jedoch widerlegbar und gesetzlich (Abs. 1 Nr. 5 Satz 2) ist eine Minderung durch AfA nur für den Fall vorgesehen, dass ein WG innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung oder Herstellung aus dem außerbetrieblichen Bereich in ein BV überführt wird (s. Anm. 1218 ff.).

Absicht des Abbruchs eines eingelegten Gebäudes zur Zeit der Einlage führt für sich nicht automatisch zu einem Teilwert von null; vgl. BFH v. 9.2.1983 – I R 29/79, BStBl. II 1983, 451.

Bodenschätze sind nach Auffassung des BFH (Beschl. v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508) materielle WG und können damit in ein BV eingelegt werden. Eine Einlage ist gem. Abs. 1 Nr. 5 zu bewerten. Allerdings sind nach dem GrS AfS nicht vorzunehmen (zur Begründung vgl. BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05 aaO Rn. 93 ff.). Bis dahin war str., ob es sich bei einem Bodenschatz um ein materielles oder immaterielles WG handelt und wie dieses WG anlässlich einer Einlage in ein BV zu bewerten sei. Der III. Senat des BFH hielt einen Bodenschatz für ein materielles WG mit der Folge, dass die Bewertung bei einer Einlage in ein BV den Regeln des Abs. 1 Nr. 5 zu folgen hat (vgl. BFH v. 16.12.2004 – III R 8/98, BStBl. II 2005, 278, und v. 15.4.2004 – III R 8/98, BStBl. II 2004, 730, jeweils mwN; wohl auch schon BFH v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865). Nach bisheriger Auffassung des VIII. Senats handelt es sich bei Bodenschätzen dagegen um immaterielle WG, die grundsätzlich in ein BV eingelegt werden können. Allerdings dürfe der Bodenschatz bei der Einlage nicht mit dem Teilwert bewertet werden (BFH v. 19.7.1994 – VIII R 75/91, BStBl. II 1994, 846). Der VIII. Senat befürchtete sonst bestehende Besteuerungslücken.

UE ist der Entscheidung bezüglich der Qualifizierung eines Bodenschatzes als materielles WG uneingeschränkt zuzustimmen. Unausgesprochen offen (weil für die vorgelegte Frage nicht entscheidungserheblich) geblieben ist in dem Beschluss, wie mit dem Einlagewert (Buchwert) des Bodenschatzes zu verfahren ist, wenn dieser vollständig abgebaut ist. Ein WG ist dann schließlich nicht mehr vorhanden.

Dinglich belastete Wirtschaftsgüter: Die Bewertung der Einlage hängt davon ab, ob die Last als bloße Wertminderung des WG zu betrachten ist (zB bei Grunddienstbarkeiten) – dann ist der Teilwert entsprechend zu mindern – oder ob man die aus der Last resultierende Leistungspflicht als solche zu passivieren hat (zB bei einer Grundschuld). S. ausführlich Anm. 384 ff.

Erfüllungsübernahme: s. „Schuldübernahme“.

Forderungen: Auch Forderungen können nur mit ihrem Teilwert eingelegt werden. S. hierzu insbes. Anm. 911.

Forderungsverzicht gegenüber Kapitalgesellschaft: BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94 (BStBl. II 1998, 307) hat entschieden, dass ein auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhender Verzicht eines Gesellschafters auf seine nicht mehr voll werthaltige Forderung gegenüber seiner KapGes. bei dieser zu einer Einlage der Forderung führt. Die Forderung ist dabei gem. Abs. 1 Nr. 5 grundsätzlich – uE vorbehaltlich des Satzes 3 – mit dem Teilwert zu bewerten; die Fälle des Satz 1 Halbs. 2 wurden vom BFH nicht angesprochen, dürften von ihm aber ebenso bewertet werden (eingehender s. Anm. 1220). Sofern der Nennwert der Forderung größer ist als deren Teilwert, kommt es aufgrund des Wegfalls der Verbindlichkeit, die immer mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen ist (vgl. § 249

HGB), zu einem Ertrag in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils, der das stpfl. Einkommen der KapGes. erhöht. Im Ergebnis nimmt der BFH somit bei einem Forderungsverzicht eine Einlage der Forderung mit anschließender Konfusion mit der Verbindlichkeit an. S. auch § 8 KStG Anm. 22.

Die genannte Entscheidung des GrS ist nicht unkritisiert geblieben (vgl. etwa HOFFMANN, DStR 1997, 1625). Wesentlicher Kritikpunkt ist die vom BFH vorgenommene Verknüpfung der Einkommensermittlung eines Rechtssubjekts (der KapGes.) mit der Bewertung eines WG auf Ebene eines anderen Rechtssubjekts (des Gesellschafters). Diese Kritik trifft uE nicht die eigentliche Fragestellung. Grundsätzlich ist fraglich, ob bei einem Verzicht auf eine Forderung diese als eingelegt gelten kann. UE kann es im Grunde genommen gar nicht zu einer Einlage der Forderung kommen, diese geht vielmehr sofort mit dem Forderungsverzicht unter. Bilanztechnisch vollzieht sich der Forderungsverzicht allein durch eine Ausbuchung der Verbindlichkeit und nicht – auch nicht für eine logische Sekunde – in Form einer Einbuchung der Forderung und anschließender Ausbuchung dieser gegen die Verbindlichkeit. Daher besteht ein deutlicher Unterschied zwischen einem Verzicht auf eine Forderung und der Einlage einer Forderung. Bei der wirtschaftlich vergleichbaren Schuldübernahme erkennt der BFH wesentlich differenzierter. Vgl. hierzu unten „Schuldübernahme“.

Forderungsverzicht gegenüber Personengesellschaft: Das oben zum Forderungsverzicht gegenüber einer KapGes. Gesagte dürfte hier grundsätzlich entsprechend gelten. Allerdings sind die Besonderheiten, die sich ggf. aus der Stellung des Verzichtenden als Mitunternehmer ergeben, zu beachten (dazu BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180).

Geringwertige Wirtschaftsgüter können wie andere WG mit ihrem Teilwert in ein BV eingelegt werden. Unerheblich bleibt uE, ob zuvor von der Bewertungsfreiheit Abs. 2 Gebrauch gemacht wurde, dh. die AHK für die gWG bereits einmal voll geltend gemacht wurden. Abs. 2 und Abs. 2a (ab VZ 2008) ist nur eine Vereinfachung der ansonsten geltenden Absetzungsregeln. Auch reguläre AfA bleibt bei der Teilwertermittlung unberücksichtigt; s.o. „Absetzung für Abnutzungen“.

Geschäftswert: Aus stl. Sicht handelt es sich bei einem Geschäftswert um ein immaterielles WG. Er ist daher grds. einer Einlage zugänglich und entsprechend den allgemeinen Regeln des Abs. 1 Nr. 5 zu bewerten. Allerdings kommt die Einlage eines Geschäftswerts nur bei der Übertragung eines (Teil-)Betriebs in Betracht. Hier wird es häufig aufgrund von Spezialvorschriften (§ 6 Abs. 5 oder §§ 20, 24 UmwStG) zu einer unter dem Teilwert liegenden Bewertung kommen.

Gestohlene oder unterschlagene Wirtschaftsgüter, die der Stpfl. in ein BV einlegt, haben dann einen Teilwert von Null, wenn die WG noch im Eigentum eines anderen stehen. Dies ist dann der Fall, wenn das Eigentum nicht (ausnahmsweise) aufgrund eines gutgläubigen Erwerbs auf den Stpfl. übergegangen ist. Der Teilwert von Null ergibt sich daraus, dass ein gedachter Erwerber des Gesamtbetriebs für die nicht im Eigentum des Stpfl. stehenden WG keinen Betrag ansetzen würde.

Nießbrauch zählt zu den Nutzungsrechten. Ansatz und Bewertung: s. Anm. 1215c.

Pensionsanspruch: Bei Verzicht des Gesellschafters einer KapGes. auf seinen unverfallbaren Pensionsanspruch gilt grds. das zum Forderungsverzicht Gesagte entsprechend, vgl. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307, zuletzt bestätigt in BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, GmbHR 2006, 822 m. Anm. HOFFMANN.

PKW-Nutzung: Wird ein im nichtbetrieblichen Vermögen gehaltener Pkw. für betriebliche Zwecke genutzt, ist zunächst zu prüfen, ob dieser als notwendiges BV anzusehen ist oder als gewillkürtes BV angesehen werden kann. Ist dies zu bejahen, kommt es zur Einlage des Pkw. Dieser ist dann gem. Abs. 1 Nr. 5 zu bewerten. Kann und soll der Pkw. auch weiterhin dem außerbetrieblichen Vermögen zugeordnet werden, sind die durch die betriebliche Nutzung veranlassten Kosten BA (§ 4 Abs. 4). Zur Erfassung der Selbstkosten kann vereinfachend die Bewertung nach Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 übernommen werden. Bei einer Beschädigung eines außerbetrieblich gehaltenen Pkw. während einer betrieblich veranlassten Fahrt können AfaA vorgenommen werden. Diese richten sich gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 nach den AK abzüglich der (normalen) AfA, die der Stpfl. hätte in Anspruch nehmen können, wenn er das Fahrzeug im BV gehalten hätte; vgl. BFH v. 24.11.1994 – IV R 25/94, BStBl. II 1994, 318.

Schuldübernahme: FG Köln v. 16.3.2001 (DStRE 2001, 1193, rkr.) hatte über den Fall einer Erfüllungsübernahme zu entscheiden, bei der ein Gesellschafter sich zunächst für eine Schuld seiner KapGes. verbürgt und anschließend diese Schuld abgelöst hatte, wobei in den Vereinbarungen zur Erfüllungsübernahme ein Rückgriffsanspruch gegen die KapGes. ausgeschlossen wurde. Das FG entschied, dass in diesem Fall der Gesellschafter eine verdeckte Einlage in Höhe des *Nennwerts* der abgelösten Schuld in die KapGes. leistete. Die Revision wurde durch das FG nicht zugelassen. Die Nichtzulassungsbeschwerde wies BFH v. 20.12.2001 – I B 74/01 (BFH/NV 2002, 678) ab. Er sah keine ernsthaften Zweifel an der Rechtmäßigkeit der FG-Entscheidung. Allerdings hat BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02 (BStBl. II 2005, 707) gegenüber BFH v. 20.12.2001 – I B 74/01 aaO insofern eine Abgrenzung vorgenommen, als eine befreiende Schuldübernahme – ausdrücklich im Gegensatz zur Erfüllungsübernahme (vgl. unter 4. b. bb der Urteilsgründe) – nach den Grundsätzen des Beschl. des BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94 (BStBl. II 1998, 307) zu beurteilen sei.

Umsatzsteuer, die ein Stpfl. für die Anschaffung eines zum PV gehörenden WG gezahlt hat, bleibt bei der Bemessung des Teilwerts außer Betracht, wenn der Stpfl. diese USt. im Fall einer (unmittelbaren) betrieblichen Anschaffung des WG als Vorsteuer hätte geltend machen können. Ein gedachter Erwerber des Gesamtbetriebs würde ebenfalls die Absetzbarkeit der Vorsteuer berücksichtigen. Vgl. etwa PLATE, DStZ 1970, 108.

Veräußerung: Wird ein eingelegtes WG kurz nach seiner Einlage veräußert, so kann der erzielte Veräußerungspreis ein Anzeichen für den bei der Einlegung vorhandenen Teilwert bilden (vgl. FG Bremen v. 22.9.1977, EFG 1978, 66, rkr.).

Einstweilen frei.

1217

IV. Bewertung von Einlagen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2)

1. Überblick

1218

Der Grundsatz, dass ein eingelegtes WG mit dem Teilwert zu bewerten ist, wird durchbrochen, wenn der Stpfl. das WG innerhalb der letzten drei Jahre (Einzeltelten s. Anm. 1226) vor dem Zeitpunkt der Zuführung zum BV angeschafft oder hergestellt hat; dann ist das WG höchstens mit den AHK (s. Anm. 1219) oder mit dem niedrigeren Teilwert (s. Anm. 1220) zu bewerten.

2. Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten

1219 a) Begriff der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Allgemein zu den Begriffen AK s. Anm. 269–404; HK s. Anm. 454–469, 975–1000.

Anschaffungskosten in ausländischer Währung: s. Anm. 10, 286. Eine inzwischen eingetretene Änderung des Umrechnungsverhältnisses bleibt grds. unberücksichtigt. Abs. 1 Nr. 5 Halbs. 2 Buchst. a stellt auf die ursprünglichen AK ab. Für die Berücksichtigung von Währungsschwankungen ist dabei grds. kein Raum. Könnte ein Währungsverfall im Rahmen einer Teilwertabschreibung zu einer niedrigeren Bewertung führen, dann könnte das WG bei der Einlage ggf. mit dem niedrigeren Teilwert zu bewerten sein.

Rentenverpflichtung: Die AK eines gegen Eingehung einer Rentenverpflichtung angeschafften WG bestehen in dem Barwert der Verpflichtung zum Zeitpunkt der Anschaffung.

Bodenschätze: s. Anm. 1216 „Bodenschätze“ und die dort zitierte Rspr. sowie § 7 Anm. 546.

Liquidation einer Kapitalgesellschaft: Gelangen WG anlässlich der Verteilung des restlichen Vermögens einer in Abwicklung befindlichen KapGes. in das Eigentum eines Gesellschafters, handelt es sich nicht um einen Anschaffungsvorgang (BFH v. 25.6.2002 – IX R 47/98, BStBl. II 2002, 756), also auch keinen iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 5. Legt der Gesellschafter diese WG innerhalb von drei Jahren nach Auskehrung in ein BV ein, sind sie auch dann und auf jeden Fall mit dem Teilwert zu bewerten (BFH v. 21.9.1965 – I 331/62 U, BStBl. III 1965, 665).

Die Umsatzsteuer gehört zu den AK, wenn sie nicht gem. § 15 UStG als Vorsteuer „bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann“, vgl. § 9b Abs. 1.

Geldentwertung: Zu Abs. 1 Nr. 5 aF (Bewertung von Einlagen nach der Rechtslage bis 31.12.1954) hat der BFH die Ansicht vertreten, dass jene Höchstwertvorschrift (s. Anm. 1210) bei nachhaltigen Preisänderungen sehr erheblichen Ausmaßes nicht anwendbar sei, wenn der Erwerb der eingelegten WG ohne jeden Zusammenhang mit dem Betrieb erfolgt war (BFH v. 13.6.1952 – I 42/51 U, BStBl. III 1952, 199). Dieser Grundsatz gilt auch für die Rechtslage ab 1.1.1955. Ist daher die Anschaffung oder Herstellung innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage des WG in das BV erfolgt und ist in der Zeit zwischen Anschaffung oder Herstellung und Einlage eine sehr erhebliche Geldentwertung eingetreten, so ist die Einlage statt mit den AHK mit dem höheren Teilwert zu bewerten.

Absetzungen für Abnutzung, die der Stpfl. für die Zeit zwischen der Anschaffung oder Herstellung und der Einlage vorgenommen hat, s. Anm. 1230.

1220 b) Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Höchstwert

Die AHK bilden nur den Höchstwert; im Übrigen bleibt der Teilwert maßgebend. Liegt dieser unter den AHK, so darf daher die Bewertung des eingelegten WG nur mit dem Teilwert erfolgen. Die bis einschließlich 1954 geltende Fassung war klar und unstreitig: Von den AHK und dem Teilwert war stets der niedrigere Betrag anzusetzen (s. Anm. 1210). Die Änderung von Abs. 1 Nr. 5 EStG 1955 war so gedacht, dass die Bewertung höchstens mit den AHK „in den Fällen zu erfolgen hat, in denen die Anschaffung oder Herstellung innerhalb

eines kürzeren Zeitraums vor der Einlage erfolgt ist“ (BTDrucks. II/481, 77). In diesen Fällen sollte also die bis 1954 geltende Regelung aufrechterhalten werden, also von den AHK und dem Teilwert der niedrigere Wert für die Bewertung des eingelegten WG maßgeblich sein. Aus der in Anm. 1211 wiedergegebenen Begründung für diese Regelung – Verhinderung der Umgehung einer Gewinnverwirklichung durch Entnahme und spätere Wiedereinlage – ergibt sich, dass der Gesetzgeber bei dieser Regelung nur an den Fall eines Wertanstiegs, nicht aber an den Fall einer Wertminderung gedacht hat. Die Anwendung des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift in dem Fall, dass der Teilwert unter den AHK liegt, dh. die Bewertung des eingelegten WG mit dem niedrigeren Teilwert, mag systematisch unbefriedigend sein (folgerichtig wäre es wohl eher gewesen, stets die AHK anzusetzen und dadurch die Wertänderungen der ersten drei Jahre stets in die betriebliche Sphäre zu verlagern). Andererseits kann nur so der Verlustimport in das BV vermieden werden. Die wörtliche Auslegung führt daher nicht zu einem sinnwidrigen Ergebnis. Eine Bewertung des eingelegten WG mit den höheren AHK anstatt dem niedrigeren Teilwert ist daher nicht möglich.

GLA wohl BFH v. 7.10.1965 – IV 230/65 (BStBl. III 1966, 36) betreffend Einlage einer wesentlichen Beteiligung unter der Geltung des Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG 1958; der BFH hält den Wortlaut der Vorschrift nicht für zwingend, leitet aber aus Sinn und Zweck der Vorschrift den Grundsatz ab, dass eine während der privaten Besitzzeit eingetretene Wertsteigerung im betrieblichen Bereich erfasst werden solle, nicht dagegen eine während der privaten Besitzzeit eingetretene Wertminderung. Weiter BFH v. 3.5.1967 – I 70/64 (BStBl. III 1967, 463) betreffend Zahlung eines Überpreises für WG kurz vor Betriebseröffnung: „befanden sich die zu einem Überpreis erworbenen Wirtschaftsgüter bereits seit einiger Zeit im Privatvermögen des Steuerpflichtigen, so schließt § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG 1955 (Bewertung der Einlagen mit dem Teilwert) die Annahme vorbereitender Betriebsausgaben aus“; in diesem Fall sind also die dem Betrieb zugeführten WG mit dem unter den AHK liegenden Teilwert zu bewerten (wie hier WISMETH, FR 1974, 261, glA LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 761). Zu wesentlichen Beteiligungen s. im Übrigen Anm. 1229.

Einstweilen frei.

1221–1225

3. Anschaffung oder Herstellung innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage (Nr. 5 Buchst. a)

a) Die Dreijahresfrist

1226

Fristberechnung: § 108 Abs. 1 AO iVm. § 187 Abs. 1 BGB (der Tag der Anschaffung oder Herstellung wird nicht mitgerechnet), § 188 Abs. 2 BGB (die Frist endet mit Ablauf desjenigen Tags, der durch seine Zahl dem Tag entspricht, auf den die Anschaffung oder Herstellung fällt). Zu beachten ist § 108 Abs. 3 AO (vgl. BFH v. 14.10.2003 – IX R 68/98, BStBl. II 2003, 898): „Fällt das Ende einer Frist auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend, so endet die Frist mit dem Ablauf des nächstfolgenden Werktages.“ Die Dreijahresfrist wird in diesen Fällen also verlängert.

Fristbeginn ist der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung. Tag der Anschaffung ist der Tag der Lieferung, das heißt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht; Tag der Herstellung ist der Tag der Fertigstellung (§ 9a EStDV; H 7.4 „Fertigstellung“ EStH 2006). Einzelheiten zu dem Zeitpunkt der Anschaffung s. Anm. 274, zum Zeitpunkt der Herstellung s. Anm. 276. Legt der Stpfl. ein teilfertiges WG in das BV ein, sind alle AHK für die Bewertung maßgebend, die der Stpfl. bis zum Zeitpunkt der Einlage auf dieses WG geleistet hat. Dies gilt auch für diejenigen Aufwendungen, die der Stpfl. mehr als drei Jahre vor der Einlage aufgewendet hat (so wohl auch Nds. FG v. 11.12.1975, EFG

1976, 391). Der Zeitpunkt der Aufwendungen der Anschaffung bzw. HK ist nicht maßgebend.

Eine Entnahme ist zwar keine Anschaffung, wird aber für die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 wie eine Anschaffung gewertet; zu dem bei der Entnahme maßgebenden Teilwert als AK s. Anm. 1232. Die Dreijahresfrist rechnet daher bei Entnahme *im Lauf eines Tages* und spätere Einlage (in das gleiche oder ein anderes BV des Stpfl.) vom Tag der Entnahme an (Abs. 1 Nr. 5 Satz 3). Bei Entnahme mit Ablauf eines Tages (zB wegen Ausscheidens als Gesellschafter aus einer PersGes.) folgt nach BFH v. 7.12.1978 – I R 142/76 (BStBl. II 1979, 729) auf die Entnahme als Loslösung aus dem BV die Anschaffung als selbständiger strechtl. Akt der Zuführung in das PV erst mit Beginn des folgenden Tages. UE ist diese Rspr. nicht überzeugend: Das WG befindet sich nicht während einer so genannten logischen Sekunde weder im BV noch im PV. Loslösung und Zuführung erfolgen uE gleichzeitig mit Ablauf des Tages der Entnahme. Die Dreijahresfrist rechnet auch dann von der Entnahme an, wenn die Überführung in ein anderes BV des Stpfl. als Entnahme behandelt worden ist.

Bei *unentgeltlichem Erwerb* rechnet die Dreijahresfrist uE vom Zeitpunkt der entgeltlichen Anschaffung oder Herstellung durch den Rechtsvorgänger an (bei mehrfachem unentgeltlichen Erwerb vom letzten entgeltlichen Erwerb oder von der Herstellung), s. Anm. 1227 über Bewertung bei unentgeltlichem Erwerb.

Fristende ist der Tag der Einlage, dh. der Tag der wirtschaftlichen Zuführung zum BV.

1227 b) Einlage unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter

Unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter: Zum Begriff „unentgeltlicher Erwerb“ s. Anm. 399. Für die Bewertung der Einlage von unentgeltlich erworbenen WG und die Bedeutung der Dreijahresfrist fehlt eine Regelung in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1 Buchst. a. Zu wesentlichen Beteiligungen s. Anm. 1228. Fraglich ist, ob ein unentgeltlicher Erwerb überhaupt als „Anschaffung“ iSd. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 anzusehen ist. Verneint man die Frage (mit der Begründung, eine Anschaffung könne nur im Fall eines entgeltlichen Erwerbs vorliegen), so ist der Tatbestand des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 nicht erfüllt, es kann daher nur der Teilwert angesetzt werden (so LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 927, 930).

Ansatz der „Anschaffungskosten“ mit null widerspräche der Voraussetzung, dass gar keine Anschaffung vorliegt. Ein Umkehrschluss aus dem Gesetzeswortlaut erscheint uns nicht zwingend: Nur Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 iVm. § 17 Abs. 2 Satz 2 regelt den Fall des unentgeltlichen Erwerbs, und zwar für eine Beteiligung an einer KapGes.: AK des zuletzt entgeltlich erwerbenden Rechtsvorgängers maßgebend. Dann könne man bei anderen WG „nicht ohne weiteres auf die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers zurückgreifen“ (QUACK, BB 1971, 863). Wo das Gesetz nur von AK spricht, sind nicht immer nur die tatsächlichen AK gemeint, sondern unter Umständen AK zu unterstellen, s. Anm. 301–303. Auch eine Entnahme ist keine Anschaffung, wird aber im Fall einer späteren Wiedereinlage des WG wie eine solche behandelt (s. Anm. 1232); dieser Fall sollte gerade durch die Begrenzung auf die AK getroffen werden (s. Anm. 1211).

Wenn also die Begrenzung auf die AHK die Umgehung der betrieblichen Erfassung von Wertsteigerungen verhindern sollte, dann wird man auch die Möglichkeit berücksichtigen müssen, dass der Rechtsvorgänger das WG bereits im Inte-

resse des Stpfl. und im Hinblick auf die spätere Einlage angeschafft oder hergestellt hat; man wird also dem Stpfl. die entgeltliche Anschaffung oder Herstellung durch den Rechtsvorgänger innerhalb der Dreijahresfrist (s. Anm. 1226) zurechnen müssen (BFH v. 31.3.1977 – IV R 58/73, BStBl. II 1977, 823, vorl. Abs., jedenfalls dann, wenn die Einlage dem unentgeltlichen Erwerb unmittelbar nachfolgt). Hierfür spricht weiter die Regelung des § 11d Abs. 1 EStDV: Bei unentgeltlichem Erwerb eines einzelnen abnutzbaren WG des PV kann der Stpfl. AfA vornehmen, obwohl er keine AHK aufgewendet hat. Der unentgeltliche Erwerb wird hier wie eine Anschaffung behandelt, die AfA richten sich nach den AHK des Rechtsvorgängers und nach dem für jene maßgebenden Prozentsatz. Es erscheint daher gerechtfertigt, bei unentgeltlichem Erwerb eines einzelnen WG des PV (auch wenn nicht abnutzbar) auf die AHK des Rechtsvorgängers abzustellen, der das WG zuletzt entgeltlich erworben oder es hergestellt hat. Eine bei diesem Rechtsvorgänger (oder bei den Rechtsvorgängern) zwischen der entgeltlichen Anschaffung oder Herstellung und der unentgeltlichen Übertragung auf den Stpfl. eingetretene Wertsteigerung gerät (zusammen mit einer beim Stpfl. eingetretenen weiteren Wertsteigerung oder abzüglich einer bei ihm eingetretenen Wertminderung) als stille Reserve in das BV (s. OFD Hamburg v. 14.3.1974, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 5a Nr. 1; LADEMANN/ORTMANN-BABEL, EStG § 6 Rn. 926). Zur Dreijahresfrist s. Anm. 1226.

Hatte der Rechtsvorgänger das WG entnommen, so ist nach der oben vertretenen Ansicht der hierbei angesetzte Teilwert für die AK des Stpfl. im Sinne von Abs. 1 Nr. 5 maßgebend (FG München v. 12.5.1970, EFG 1970, 553, rkr.; o.V., DB 1970, 1003; s. auch Anm. 1232).

Unentgeltlich eingeräumtes Nutzungsrecht: s. auch Anm. 1215a.

Erwerb durch gemischte Schenkung und Einlage des Wirtschaftsguts:

Die Bewertung ist uE zweifelhaft. Nach BFH v. 18.3.1980 – VIII R. 148/78 (BStBl. II 1981, 794) ist „neben den tatsächlichen Anschaffungskosten auch noch eine Einlage anzusetzen“; dies bedeutet wohl, dass bei der Bewertung gedanklich der entgeltlich erworbene Teil der Anschaffung von vor mehr als drei Jahren mit dem Teilwert, bei Anschaffung innerhalb der letzten drei Jahren mit den AK zu bewerten, der unentgeltlich erworbene Teil wie ein voll unentgeltlich erworbenes WG zu bewerten ist, dh. mit dem Teilwert (GROH, StuW 1984, 223) oder – nach der oben vertretenen Ansicht – mit den anteiligen AHK des Rechtsvorgängers (Schenkers). Nach neuerer Rspr. ist bei der einzelnen Vorschrift zu prüfen, ob die Trennung anzuwenden ist, was aber uE entsprechend dem Zweck des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a zu bejahen ist.

4. Einlage einer Beteiligung iSv. § 17

a) Rechtsentwicklung

1228

Rechtslage 1.1.1955–23.7.1958: Obwohl § 6 Abs. 1 Nr. 5 Bewertung mit den AK nur dann vorschrieb, wenn das WG innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage angeschafft worden war, verlangte der BFH die Bewertung einer wesentlichen Beteiligung iSd. § 17 EStG 1955 stets mit den AK (oder dem niedrigeren Teilwert, BFH v. 7.10.1965 – IV 230/65, BStBl. III 1966, 36); s. auch BFH v. 21.2.1964 – IV 26/62 S, BStBl. III 1964, 188; v. 25.9.1968 – I 110/64, BStBl. II 1969, 67. Entsprechend BFH v. 28.10.1964 – IV 143/62 U, BStBl. III 1965, 45 betr. Einlegung von Bodenschätzen während der Geltung des § 17a EStG.

Rechtslage 24.7.1958–31.12.1964: Das StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412) legalisierte die Rspr. des BFH durch Einfügung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b. Damit sollte verhindert werden, dass § 17 durch die Einlage einer wesentlichen Beteiligung und ihre anschließende Veräußerung umgangen wurde (BRDrucks. 41/58, 53). Bewertung mit den AK oder dem niedrigeren Teilwert galt, „wenn das zugeführte Wirtschaftsgut ... b) ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist und der Steuerpflichtige am Kapital der Gesellschaft iSd. § 17 Abs. 1 Satz 2 wesentlich beteiligt ist.“ Die Vorschrift bestimmte also, dass eine wesentliche Beteiligung an einer KapGes. bei der Einlage ohne Rücksicht auf die Besitzdauer nur mit den AK oder dem Teilwert, und zwar mit dem niedrigeren der beiden Beträge (glA BFH v. 7.10.1965 – IV 230/65, BStBl. III 1966, 36), bewertet werden durfte, also auch wenn der Stpfl. die Beteiligung mehr als 3 Jahre vor ihrer Einlegung angeschafft hatte. Damit wurde insoweit der bis zum 31.12.1954 geltende Rechtszustand wiederhergestellt. Die Frage, ob die Einlage einer Veräußerung gleichzustellen ist, blieb dabei unentschieden. Es wurde vielmehr wie früher die Versteuerung der Wertsteigerung zeitlich hinausgeschoben und – ohne die StErmäßigung des § 34 – in die betriebliche Sphäre verlagert.

Rechtslage ab 1.1.1965: Das StÄndG v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217) passte Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b der gleichzeitigen Änderung des § 17 an. Nach § 17 Abs. 1 sind Anteile des Stpfl. und seiner Angehörigen nun nicht mehr zusammenzurechnen. – Nach § 17 Abs. 1 Satz 4 wird der Stpfl., der die veräußerte Beteiligung unentgeltlich erworben hat, als beteiligt iSd. § 17 behandelt, wenn zwar nicht er selbst, aber sein Rechtsvorgänger (oder bei mehrfachem unentgeltlichen Erwerb einer der Rechtsvorgänger) innerhalb der letzten fünf Jahre die erforderliche Beteiligungsgrenze (bis zum 31.12.1998 mehr als 25 %, für die Zeit vom 1.1.1999 bis 31.12.2001 mindestens 10 %, ab 1.1.2002 mindestens 1 %) erreichte. – Der Verweis auf § 17 Abs. 2 Satz 4 (früher Satz 3) in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b ist fehlerhaft; es muss wohl „Satz 5“ lauten und soll bedeuten: Hat ein Stpfl. die eingelegte Beteiligung unentgeltlich erworben, so sind die AK desjenigen Rechtsvorgängers zugrunde zu legen, der den Anteil zuletzt entgeltlich erworben hatte; diese Regelung gilt für alle unentgeltlichen Anteilserwerbe nach dem 31.12.1964 (§ 52 Abs. 3 EStG 1965).

Beispiel: Der Stpfl. erbt nach dem 31.12.1964 eine Beteiligung an einer GmbH von 0,5 %. Der Erblasser war zur Zeit des Erbfalls an der GmbH wesentlich beteiligt iSd. § 17. Der Stpfl. legt die Beteiligung innerhalb von 5 Jahren seit dem Erbfall in ein BV ein. Zu dieser Zeit ist er selber an der GmbH zwar nicht mehr wesentlich beteiligt. Die Qualifizierung der Beteiligung als wesentlich wird jedoch von seinem Rechtsvorgänger auf ihn übertragen, da er die Beteiligung unentgeltlich erworben hat und sein Rechtsvorgänger innerhalb von 5 Jahren vor der Einlage wesentlich beteiligt war. Der Stpfl. darf daher die Beteiligung nur mit den anteiligen AK desjenigen Rechtsvorgängers ansetzen, der die Beteiligung zuletzt entgeltlich erworben hat.

Aufgrund der Absenkung der Beteiligungsquote für die Definition einer wesentlichen Beteiligung in § 17 Abs. 1 Satz 1 von mehr als 25 % (bis 31.12.1998) auf zunächst mindestens 10 % (1.1.1999–31.12.2001) und nunmehr mindestens 1 % können schrittweise Einlagen unterschiedlich zu bewerten sein:

Beispiel: Ein Stpfl. erwirbt im Jahr 1990 einen 20%igen Anteil an der GmbH. Die Hälfte dieses Anteils (10 %) legt er im Jahr 1995 in ein BV ein. Die Einlage erfolgt zum Teilwert, da der Stpfl. nicht iSd. zur Zeit der Einlage geltenden § 17 wesentlich an der GmbH beteiligt ist. Den übrigen Teil-Anteil legt er im Jahr 1999 in dasselbe BV ein. Hier erfolgt die Einlage zu den AK, da der Stpfl. nunmehr wesentlich iSd. § 17 beteiligt ist.

b) Bewertung einer eingelegten Beteiligung iSv. § 17

Die Einlage der wesentlichen Beteiligung ist Voraussetzung ihrer Bewertung nach Abs. 1 Nr. 5. Keine Einlage ist die Veräußerung; zur Abgrenzung bei Mitunternehmern s. Anm. 358–363, § 17 Anm. 73.

Begriff der Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1:

► *Umfang der Beteiligung:* Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b setzt eine Beteiligung des Stpfl. „iSd. § 17 Abs. 1 oder 6“ voraus. Über die Definition der wesentlichen Beteiligung s. § 17 Anm. 130–149, insbes. Anm. 137 über die Zusammenrechnung von Anteilen im PV und im BV. Die Beschränkung gem. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b gilt uE zB auch dann, wenn der Stpfl. nur einen Teil einer wesentlichen Beteiligung einlegt, der für sich allein keine wesentliche Beteiligung bilden würde (vgl. auch BFH v. 10.2.1982 – I B 39/81, BStBl. II 1982, 392 betr. Zusammenrechnung von Anteilen, die teils im PV, teils im BV einer KG lagen, an der der Stpfl. beteiligt war). Aus dem Zweck der Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b, die während der privaten Besitzzeit eingetretene Wertsteigerung als stille Reserve in das BV zu verlagern, ergibt sich, dass der gesamte Sachverhalt des § 17 Abs. 1 angesprochen wird, dh. Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b ist auch dann anwendbar, wenn der Stpfl. zwar nicht zur Zeit der Einlagehandlung, aber innerhalb der letzten fünf Jahre davor wesentlich beteiligt war.

Die Einlage einer nicht-wesentlichen Beteiligung wird auch dann mit dem (gegenüber den AK ggf. höheren) Teilwert bewertet, wenn der Stpfl. zur Zeit der Einlage bereits beabsichtigte, weitere Anteile hinzuzuerwerben, um eine wesentliche Beteiligung herzustellen, und den Erwerb auch unmittelbar nach Einlage durchführt. Es darf nicht ein anderer als der gegebene Sachverhalt (zunächst Erwerb, dann Einlage der ganzen Beteiligung) fingiert werden.

► *Art der Beteiligung:* Auch eine wesentliche Beteiligung an einer *ausländ. KapGes.* kann nur mit den AK (oder dem niedrigeren Teilwert) bewertet werden, da § 17 grds. den Gewinn aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer ausländ. KapGes. erfasst (s. § 17 Anm. 22).

Bewertung der Beteiligung: Die eingelegte Beteiligung ist mit den AK oder dem Teilwert, und zwar mit dem niedrigeren der beiden Werte zu bewerten. Sind die AK maßgebend, so gilt dies auch für die Anteile an der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG.

Über AK bei unentgeltlichem Erwerb s. Anm. 1227. Für die für einen unentgeltlichen Erwerb erhobene ErbSt. konnte bis einschl. 1998 ggf. nach § 35 eine Entlastung erzielt werden. Seit VZ 1999 ist § 35 jedoch „aus Vereinfachungsgründen“ entfallen.

Teilwert niedriger als AK: Für die Zeit seit 1.1.1965 wird die Ansicht vertreten, eine wesentliche Beteiligung sei bei der Einlage auch dann mit den AK zu bewerten, wenn ihr Teilwert niedriger sei; eine in der privaten Besitzzeit eingetretene Wertminderung müsse sich – ebenso wie eine Wertsteigerung – bei der betrieblichen Gewinnermittlung auswirken; für die Zeit bis 31.12.1964 sei die Wertminderung nur deshalb unberücksichtigt geblieben, weil nach der bis dahin geltenden Fassung des § 17 Verluste aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden konnten (GRIEGER, BB 1966, 66; LITTMANN, Inf. 1967, 145, WISMETH, FR 1974, 261: Die Einlage ist hier wie eine verlustverwirklichende Veräußerung zu behandeln).

In der Tat stellt sich der Stpfl., der die wesentliche Beteiligung mit dem niedrigeren Teilwert einlegt und aus dem BV veräußert, schlechter als wenn er die Beteiligung privat veräußert und den Unterschied zwischen den AK und dem nied-

rigeren Erlös als Verlust geltend macht. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist die Bewertung mit den AK indes nicht möglich. BFH v. 25.7.1995 – VIII R 25/94 (BStBl. II 1996, 684) erkennt jedoch in § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b eine planwidrige Gesetzeslücke für derartige Fälle. Nach diesem Urteil darf der nach § 17 realisierbare Wertverlust nicht durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts endgültig verloren gehen. Die Lücke sei nach der Entstehungsgeschichte der Regelungen in §§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b, 17, ihrem Sinn und Zweck und der Systematik sowie zusätzlich aus Erwägungen der Praktikabilität in der Weise zu schließen, dass anstelle des niedrigeren Teilwerts die höheren ursprünglichen AK anzusetzen sind. Die FinVerw. hat mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 5.12.1996, BStBl. I 1996, 1500). Allerdings enthält R 17 Abs. 8 EStR 2005 eine Billigkeitsregelung für derartige Fälle, die insbes. bei der ungewollten Einlage einer Beteiligung in ein BV relevant ist. Nach dieser Billigkeitsregelung ist der Unterschiedsbetrag zwischen den AK und dem niedrigeren Teilwert im Zeitpunkt der Einlage festzuhalten und im Zeitpunkt des Ausscheidens der Beteiligung aus dem BV für Zwecke der ESt. zur Hälfte (§ 3c Abs. 2) gewinnmindernd zu berücksichtigen.

► *Einbringungsgeborene Anteile*: Werden einbringungsgeborene Anteile iSd. § 22 UmwStG in ein BV eingelegt, gilt ebenfalls ggf. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a oder Buchst. b. Als AK ist der Betrag anzusetzen, der sich nach § 21 Abs. 2 UmwStG ergibt. Dasselbe gilt uE auch für spaltungsgeborene Anteile im Fall einer Auf- oder Abspaltung.

1229a c) Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft

Abs. 1 Nr. 5 gilt grds. auch für verdeckte Einlagen in KapGes. (s. Anm. 1212). Dh. bei der verdeckten Einlage einer wesentlichen Beteiligung in eine KapGes. ist bei dieser bei Anwendung des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b eine Fortführung der AK des Einlegenden vorzunehmen. Es stellt sich jedoch das Problem, dass der mit Wirkung von VZ 1992 insoweit geänderte § 17 Abs. 1 Satz 2 eine verdeckte Einlage einer Veräußerung gleichstellt. Es würde somit eine doppelte Erfassung stiller Reserven drohen. Aus diesem Grund ist Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b teleologisch zu reduzieren; im Fall einer verdeckten Einlage in eine KapGes. ist auch bei ihr als Einlagewert der Teilwert der Beteiligung anzusetzen. Vgl. BMF v. 2.11.1998, BStBl. I 1998, 1227. Im Ergebnis kommt Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b nur bei einer Einlage in ein sonstiges BV, nicht aber bei einer verdeckten Einlage in eine KapGes. zur Anwendung.

1229b d) Verhältnis von Buchst. b zu Buchst. a

Beteiligungen sind WG. Daher könnte auch auf Beteiligungen die Regelung des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a zur Anwendung kommen. S. zu den Voraussetzungen hierfür Anm. 1226–1227. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b ist allerdings die speziellere Norm, so dass für einen Ansatz der AK bei einer wesentlichen Beteiligung grundsätzlich nicht auf den Buchst. a zurückgegriffen werden muss und die AK eben auch dann anzusetzen sind, wenn die wesentliche Beteiligung mehr als 3 Jahre vor der Einlage angeschafft worden war.

Die generelle Anwendbarkeit des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a könnte jedoch für den Verweis in Abs. 6 Satz 3 eine Rolle spielen: Dieser führt bei einer verdeckten Einlage in den „Fällen des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a“ zu einer Berücksichtigung des Einlagewerts als Erhöhungsbetrag für die AK des Einlegenden an der KapGes.

Beispiel: Ein Stpfl. erwirbt im Jahr 00 Anteile iSd. § 17. Die Anteile steigen deutlich im Wert. Im Jahr 02 legt der Stpfl. die Anteile verdeckt in eine KapGes. ein. Die KapGes. veräußert kurz darauf die Anteile.

Würden auf die Einlage Abs. 6 Sätze 2 und 3 Anwendung finden, würden als Einlagewert die ursprünglichen AK des Stpfl. anzusetzen sein. Der in den Jahren 00 bis zur Einlage in 02 entstandene Wertzuwachs würde nicht beim Stpfl. erfasst werden; vielmehr würde der Wertzuwachs bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen unter die StBefreiung des § 8b KStG fallen. Geht man hingegen von einem Vorrang des § 17 Abs. 1 Satz 2 aus, sind die bis zur Einlage entstandenen stillen Reserven beim Stpfl. als Veräußerungsgewinn zu erfassen. Der Konflikt ist gegenwärtig nicht gelöst.

V. Kürzung des Einlagewerts um Absetzung für Abnutzung (Nr. 5 Satz 2) 1230

Rechtslage bis 31.12.1979: Hatte der Stpfl. ein abnutzbares WG des Anlagevermögens eingelegt und hatte er es innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage angeschafft oder hergestellt oder seinem BV entnommen, so waren nach Abschn. 39 EStR 1955 die bei der Bewertung der Einlage maßgebenden AHK bzw. der Entnahmewert um die AfA zu kürzen, die der Stpfl. in der Zeit zwischen der Anschaffung oder Herstellung bzw. der Entnahme und der Einlage bzw. Wiedereinlage vorgenommen hatte. AA. aber mit Recht BFH v. 7.12.1978 – I R. 142/76, BStBl. II 1979, 729; ZITZLAFF, DStZ 1950, 313; HANRATHS, BB 1967, 657; DURCHLAUB, DB 1975, 2245.

Rechtslage ab 1.1.1980: Die Ansicht der FinVerw. wurde legalisiert durch Einfügung von Abs. 1 Nr. 5 Sätze 2 und 3 (Gesetz v. 18.8.1980, BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581). Nach dem Gesetzeszweck sollen sich die AfA, die während der privaten Besitzzeit vorgenommen wurden, nicht noch einmal einkünftermindernd auswirken können (BTDrucks. 8/3688, 17). Die Neufassung gilt seit 1.1.1980, § 52 Abs. 4d EStG 1981.

► „*Absetzungen für Abnutzung*“ sind nach der Gesetzesbegründung (aaO) und R 6.12 EStR 2005 außer der AfA nach § 7 auch erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen; auf ihre Erwähnung ist – ebenso wie in § 6 Abs. 1 Nr. 1 – lediglich im Interesse einer einheitlichen Gesetzesterminologie verzichtet worden. Diese Auslegung erscheint nach Sinn und Zweck der Neuregelung vertretbar.

► „*Auf den Zeitraum ... entfallende AfA*“ sind uE die tatsächlich in Anspruch genommenen Absetzungen, auch soweit sie sich nicht einkommensmindernd ausgewirkt haben, zum Beispiel weil ohnehin ein Verlust entstanden war oder weil der Stpfl. nicht zu veranlagen war.

GIA BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1043; FROTSCHER/HERRMANN, § 6 Rn. 427; aA SÖFFING, DStZ 1980, 65 (66); LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 924; LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 765; SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 434.

Hat der Stpfl. aber keine Absetzungen vorgenommen (zB weil er das WG nicht oder zur Erzielung nicht steuerbarer Einkünfte genutzt hat), so besteht für eine nur rechnerische Kürzung (um die Mindest-AfA nach § 7) uE kein Anlass, s.o. zu dem Zweck der Regelung; auf die private Besitzzeit „entfallen“ können uE nur Absetzungen, die real existiert haben (immerhin insofern zweifelhaft, als der Wortlaut des Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 – „um Absetzungen“, nicht „um die Absetzungen, die ...“ – auch die gegenteilige Auslegung zulässt). UE sollten daher nur solche AfA gekürzt werden, die beim Einbringenden stl. erfasst wurden.

Einstweilen frei.

1231

VI. (Wieder-)Einlage entnommener Wirtschaftsgüter (Nr. 5 Satz 3)

Fortgeführter Entnahmewert: Legt der Stpfl. ein WG in den Betrieb ein, das er innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage aus seinem BV entnommen hatte, so ist es mit dem bei der Entnahme angesetzten Wert zu bewerten (anstelle von Teilwert oder AHK), bei einem abnutzbaren WG mit dem Entnahmewert abzüglich der auf die Zeit zwischen Entnahme und Einlage entfallenden AfA (im Rahmen des Abs. 1 Nr. 5 Satz 2, s. Anm. 1230).

So Abs. 1 Nr. 5 Satz 3, eingefügt durch Ges. v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581) aus Gründen der Rechtssicherheit, um die bis dahin in dieser Weise bereits bestehende Rspr. und Praxis – Abschn. 39 Abs. 1 EStR 1955 ff. – zu legalisieren (Begr., BTDrucks. 8/3688, 17).

Ziel dieser Vorschrift ist es, Besteuerungslücken zu vermeiden. Die Höchstgrenze der Bewertung zum Entnahmewert soll vermeiden, dass der Stpfl. WG, die er bei steigenden Preisen entnommen hat, später zu einem höheren Teilwert einlegen kann, um so die Besteuerung des Wertzuwachses zu vermeiden (s. Anm. 1211); der Sicherung dieses Zwecks dient die Gleichstellung der Entnahme mit der Anschaffung (Begr. aaO). Die Regelung gilt für Einlagen nach dem 31.12.1979 (§ 52 Abs. 4b EStG 1981). Die Rechtslage war aber schon vorher die gleiche.

Die Behandlung des bei der Entnahme angesetzten Teilwerts als „AK“ folgt aus der vom Gesetz in Abs. 1 Nr. 4 und 5 vorgenommenen Abgrenzung zwischen der betrieblichen und der privaten Sphäre des Stpfl. bei der Einkünfteermittlung; s. auch Anm. 1191 und 1193 über die Bedeutung der Entnahmebewertung mit dem Teilwert. Der Entnahmewert bildet daher die Bemessungsgrundlage für die vom Zeitpunkt der Entnahme an vorzunehmenden AfA. Er ist daher auch als AK eines WG anzusehen, wenn es entnommen und innerhalb der Dreijahresfrist wieder, in das gleiche oder ein anderes BV des Stpfl., eingelegt wird, s. Anm. 1226. GlA BFH v. 7.12.1978 – I R 142/76 (BStBl. II 1979, 729, 731); v. 28.9.1961 – IV 5/59 U (BStBl. III 1962, 32) betr. Entnahme von Grundstücken aus einer OHG und Einbringung in einen Gewerbebetrieb des Stpfl.; v. 26.1.1961 – IV 138/58 (StRK EStG [bis 1974] § 13 R. 96) betr. Entnahme aus einem landwirtschaftlichen Betrieb und Einlage in einen Gewerbebetrieb; v. 7.12.1978 – I R 142/76 (BStBl. II 1979, 729); vgl. auch BFH v. 10.1.1963 – IV 214/58 S (BStBl. III 1963, 261) über die Bedeutung einer Entnahme; v. 16.3.1967 – IV 72/65 (BStBl. III 1967, 318) und v. 14.4.1967 – VI 9/65 (BStBl. III 1967, 391) betr. Überführung eines WG aus einem Gewerbebetrieb in einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb als Entnahme.

Diese Regelung gilt entsprechend im Fall der Betriebsaufgabe (Überführung der WG in das PV) und anschließenden Einlage oder (Wieder-) Eröffnung des Betriebs innerhalb des Dreijahreszeitraumes (BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287); an die Stelle des Teilwerts tritt dann der gemeine Wert.

► *Rechtsprechungsentwicklung:* Maßgeblich ist der Wert, mit dem das WG tatsächlich bei der Entnahme angesetzt worden ist. Nach der Auffassung des XI. Senats des BFH kann der Stpfl. aber im Rahmen der EStVeranlagung in späteren Jahren geltend machen, dass bei der Ermittlung des Entnahmewerts ein zu niedriger Wert ermittelt wurde und daher uU die Nachholung von AfA begehren; der EStBescheid für das Entnahme- bzw. Aufgabejahr stellt keinen Grundlagenbescheid für die Ermittlung der Einkünfte in den Folgejahren dar (BFH v. 29.4.1992 – XI R 5/90, BStBl. II 1992, 969).

Die FinVerw. ist aA und hat mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 30.10.1992, BStBl. I 1992, 651). UE ist der Auffassung des XI. Senats zu folgen, da nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung keine Bindungswirkung in späteren Jahren an den ursprünglich ermittelten Entnahmewert besteht.

Der X. Senat des BFH hat sich in einer späteren Entscheidung ausdrücklich nicht mit dieser Frage auseinandergesetzt, da der zugrundeliegende Sachverhalt ein anderer war. Er hat entschieden, dass sich die AfA des betreffenden WG nach den ursprünglichen AHK zu richten hat und nicht nach dem fiktiven Aufgabewert, sofern die stillen Reserven bei der Betriebsaufgabe nicht versteuert wurden und die Besteuerung aufgrund der Verjährung nicht mehr in Betracht kommt (BFH v. 15.12.1993 – X R 158/90, BFH/NV 1994, 476).

Die Begrenzung auf den Entnahmewert findet nach einer weiteren Entscheidung des BFH auch dann Anwendung, wenn der Entnahmegewinn stl. in der Vergangenheit nicht erfasst wurde, da es Sinn der Regelung ist, Missbräuche durch willkürliche Entnahmen und Einlagen mit dem Ziel, die Wertsteigerung des WG der Besteuerung zu entziehen, zu vermeiden (BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287). Im anderen Fall hätte der Stpfl. ansonsten den Vorteil, dass neben den ursprünglichen stillen Reserven auch die bis zur Einlage uU entstandenen weiteren Wertsteigerungen der Einkommensbesteuerung entzogen würden.

► *Stellungnahme:* UE ist dieser Auffassung zu folgen, obwohl der Wortlaut des Gesetzes von dem Wert, „mit dem die Entnahme angesetzt worden ist“ spricht. Nach dem Sinn und Zweck der Regelung, missbräuchliche Gestaltungen durch die Entnahme und Wiedereinlage in das BV zu vermeiden, kann es auf die Frage der tatsächlichen Besteuerung des Entnahme- bzw. Aufgabegewinns nicht ankommen. Die oben zitierte Entscheidung des X. Senats steht dieser Auffassung auch nicht im Wege, da dieser Entscheidung keine Wiedereinlage des WG in das BV des Stpfl. zugrunde lag; sie setzte sich nur mit der Höhe der AfA-Bemesungsgrundlage im Rahmen der Entnahme des WG in das PV auseinander.

Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge: Satz 3 regelt den Sachverhalt, dass das WG vor der Einlage aus dem BV des Stpfl. entnommen worden ist und setzt damit die Identität zwischen dem Entnehmenden und Einlegenden voraus. Dies ist bei einem Erbfall (Gesamtrechtsnachfolge) gegeben, nicht aber im Fall der Schenkung (Einzelrechtsnachfolge); im letzteren Fall können dem Beschenkten die Anschaffung, Herstellung oder Entnahme des Schenkers nicht zugerechnet werden (BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95 aaO).

Einstweilen frei.

1233–1234

C. Bewertung bei Eröffnung eines Betriebs und bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 7)

Schrifttum: BUDDÉ, Buchführung und Bilanzierung bei Betriebseröffnung, BBK F. 12, 1313 (17.10.1980); RICHTER, Zur Teilwertermittlung bei Betriebseröffnung, FR 1980, 109.

I. Bedeutung der Bewertungsregeln in Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 7

1235

Ohne besondere Regelung müssten die Regeln für die Bewertung von WG bei Eröffnung und bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs aus den allgemeinen Bewertungsvorschriften entnommen werden (Begr. z. EStG 1934, RStBl. 1935, 39). Bei Eröffnung eines Betriebs mit WG des PV hält BFH v. 30.6.1960 – IV

150/58 U (BStBl. III 1960, 346) die Einlageregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 5 nicht für anwendbar, da sie einen bereits bestehenden Betrieb voraussetzen; in der Tat besteht während des Vorgangs der Betriebseröffnung noch kein Betrieb, s. Anm. 1236. Die Einlageregeln wären aber uE in Ausfüllung einer Gesetzeslücke entsprechend anwendbar (für unmittelbare Anwendung StRefKommission, Schriftenreihe des BMF, Heft 17, Abschn. V Tz. 199, 477; BLÜMICH/EHMCKE, § 4 Rn. 1060). Zumindest dient die Vorschrift der Vermeidung von Zweifeln. Bei entgeltlichem Erwerb wären die Regeln des Abs. 1 Nr. 1–3 anzuwenden. Zu diesem Fall könnte fraglich sein, ob ein unter den AK liegender Teilwert einzelner WG angesetzt werden muss oder nur angesetzt werden kann. Der Eröffnungsbilanz fehlt die sog. Zweischnidigkeit, die Wirkung der Bewertung gleichzeitig für ein abgelaufenes und ein beginnendes Wj. Es besteht daher ein Anreiz zu Überbewertungen mit der Folge späterer Gewinnminderungen. Dem wollen § 6 Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 7 begegnen (BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1060 ff.).

II. Bewertung bei Eröffnung eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 6)

Eröffnung eines Betriebs iSd. Abs. 1 Nr. 6 bedeutet – da die Vorschrift auf die Bewertung von in das BV überführten WG zielt – die Begründung von BV eines bis dahin noch nicht bestehenden Betriebs im Rahmen der in § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 genannten Einkunftsarten (zust. SÖFFING, FR 1975, 211).

Das „Bestehen“ des Betriebs ist nach stl. Gesichtspunkten zu beurteilen: „Eröffnung“ eines Betriebs ist nicht nur die Neugründung (ggf. nach Aufgabe des bisherigen Betriebs, BFH v. 24.6.1976 – IV R 200/72, BStBl. II 1976, 672, vgl. dort zum Unterschied von der bloßen Verlegung des fortbestehenden Betriebs), sondern auch die Wiedereröffnung eines ruhenden Betriebs und der Übergang von der Liebhaberei oder privaten Vermögensverwaltung zur gewerblichen Tätigkeit (s. im Einzelnen weiter unten), ferner der Eintritt eines bestehenden Betriebs in die inländ. Besteuerung.

[Anschluss S. E 653]

Übergang zum Vermögensvergleich von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder § 13 a bildet keine Eröffnung eines Betriebs; es ist eine Anfangsbilanz, aber keine Eröffnungsbilanz aufzustellen.

Über die in diesem Fall aufzustellenden Bilanzen vgl. OFD Stuttg. v. 18. 2. 82, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 1; *Biedermann*, Eröffnungsbilanz in der Land- u. Forstwirtschaft bei Übergang zur Buchf., Heidelberg. 1981; *Küffner/Heindl*, Falsche Eröffnungsbilanzen in der Landwirtschaft?, DStR 1982 S. 313; dazu krit. *Grolig u. Führer*, DStR 1983 S. 33 u. 34; weiter: *Leingärtner/Zaisch*, Die EinkBesteuerung der Land- u. Forstwirtschaft, München 1983 Rz. 792, 1135–1137.

Neugründung eines Betriebs: Die Errichtung eines Betriebs geschieht nicht in einem Zeitpunkt, sondern bildet einen *Vorgang*, der mit der Zuführung des ersten Wirtschaftsguts zum neuen BetrV beginnt und sich durch Ansammlung von Wirtschaftsgütern fortsetzt (nicht nur durch Überführung aus Privatvermögen, sondern auch durch Anschaffung und Herstellung mit eingelegten Mitteln), bis die Wirtschaftsgüter die *wesentlichen Grundlagen* eines Betriebs bilden und man daher vom Vorhandensein eines Betriebs sprechen kann. (Über wesentliche Grundlagen eines Betriebs s. § 16 Anm. 106; § 15 Anm. 13 d [3], 13 e [1]–[2].) § 6 Abs. 1 Nr. 6 betrifft aber jede durch die Errichtung des Betriebs veranlaßte Widmung eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen für die Zwecke des Betriebs, dh. auch im Rahmen der die Betriebserrichtung erst vorbereitenden Maßnahmen; mit solchen Maßnahmen beginnt bereits die betriebliche Tätigkeit (zB BFH I R 115/74 v. 30. 11. 77, BStBl. 1978 S. 193; VIII R 149/78 v. 17. 3. 81, BStBl. S. 522, 527; I R 29/79 v. 9. 2. 83, BStBl. S. 451; s. auch § 15 Anm. 15). Wann ein Wirtschaftsgut zum BetrV des entstehenden Betriebs zu rechnen ist, richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen; s. § 4 Anm. 6–13 l. Insbes. können Wirtschaftsgüter, die der Stpfl. in Vorbereitung einer werbenden Tätigkeit anschafft oder herstellt, bereits BetrV bilden; es genügt der Zusammenhang der Wirtschaftsgüter mit einer auf Einkunftserzielung gerichteten Tätigkeit; nicht erforderlich ist ein Auftreten im Geschäftsverkehr oder gar bei Gewerbetreibenden Eintragung im Handelsregister (s. § 15 Anm. 15), auch nicht die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz (BFH VI 137/59 U v. 30. 9. 60, BStBl. S. 489). Was der Stpfl. mit Mitteln, die bereits BetrV bilden, anschafft oder herstellt, ist uE bereits nach den allgemeinen Regeln des § 6 Abs. 1 Nr. 1–3 zu bewerten; s. auch weiter unten. Zur praktischen Bedeutung der Frage nach Begriff und Zeitpunkt der Betriebserröffnung s. weiter unten über den Fall, daß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher sind als der Teilwert.

Über Zeitpunkt der Zuführung zum BetrV bei *Bebauung und Veräußerung* von bisher privaten Grundstücken vgl. BFH I R 115/74 v. 30. 11. 77 (BStBl 1978 S. 193); Maßgebend ist der Beginn der – wenn auch nur vorbereitenden – gewerblichen Tätigkeit.

► *Wiedereröffnung* eines ruhenden Betriebs ist Eröffnung iSd. Abs. 1 Nr. 6, wenn der Stpfl. den Betrieb als *aufgegeben* iSd. des § 16 Abs. 3 behandelt hatte; die Wirtschaftsgüter sind also bei der Wiedereröffnung wie Einlagen zu bewerten (glA FG Stuttg. v. 11. 2. 58, EFG S. 362, rkr.). S. auch § 15 Anm. 13 d [5] u. [6] über Aufgabe und Wiedereröffnung eines *verpachteten Betriebs*. Hatte der Stpfl. den verpachteten Betrieb als fortgeführt behandelt, so ist bei Pachtende keine Eröffnungsbilanz aufzustellen; vielmehr sind die Wirtschaftsgüter mit denjenigen Werten zu bilanzieren, die sich ergeben würden, wenn während der Pachtzeit ein Vermögensvergleich stattgefunden hätte (BFH I R 78/63 v. 28. 4. 64, StRK EStG § 6 Abs. 1 Nr. 6 R. 10). Ermittelt der Stpfl. den Gewinn während der Pachtzeit nach § 4 Abs. 3 und ab Pachtende durch Vermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5), so gelten die Regeln für den Übergang zum Vermögensvergleich, s. § 4 Anm. 103.

► *Änderung der steuerlichen Beurteilung* kann dazu führen, daß eine bisher als privat beurteilte Tätigkeit nunmehr als Tätigkeit iSd. des § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 beurteilt wird,

zB sog. Liebhaberei oder private Vermögensverwaltung als Gewerbebetrieb. Auch dann gilt für die Bewertung in der Eröffnungsbilanz § 6 Abs. 1 Nr. 6/5. So zB BdF v. 28. 12. 73 (StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 6, 7 Nr. 1 = B 1974 S. 17 = BB 1974 S. 25 = FR 1974 S. 41), als bei *Betriebsaufspaltungen* die Besitzunternehmen auf Grund einer Änderung der Rspr. erstmals als Gewerbebetriebe behandelt wurden. (Vgl. dazu o.V., B 1974 S. 503.) Anders BdF v. 10. 8. 77 (BStBl. I S. 428) betr. Vermietung von *Ferienwohnungen*: stets Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (mit dem von der FinVerw. verlangten und dann legalisierten Abzug der AfA, s. dazu Anm. 1230), also auch dann, wenn der Teilwert höher liegt und die Anschaffung oder Herstellung länger als drei Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz erfolgt; uE mit § 6 Abs. 1 Nr. 6/5 nicht vereinbar.

Bewertung in der Eröffnungsbilanz: Die Bewertung der anlässlich der Betriebseröffnung aus dem *Privatvermögen* in das BetrV überführten Wirtschaftsgüter erfolgt ebenso wie bei Einlagen; s. dazu Anm. 1215–1232.

► *Teilwert* ist derjenige Preis, den ein Fremder für das Wirtschaftsgut aufgewendet hätte, wenn er anstelle des Stpfl. den Betrieb eröffnet und fortgeführt hätte; das sind im Zweifel die Beschaffungskosten, dh. idR der *gemeine Wert* (BFH I R 142/76 v. 7. 12. 78, BStBl. 1979 S. 729). Daraus folgert der BFH, daß eine *Abbruchsabsicht*, die der Stpfl. zZ der Einlegung hegt, unberücksichtigt bleiben müsse, wenn das eingelegte Gebäude weder technisch noch wirtschaftlich verbraucht gewesen sei, weil der Veräußerer, ungeachtet der Absicht des Erwerbers, einen Preis in Höhe des gemeinen Werts des Gebäudes verlangt hätte. Praktisch wird damit wohl eine durch § 6 Abs. 1 Nr. 6/5 vorgeschriebene Bewertung mit dem Teilwert unberücksichtigt gelassen; zumindest ergibt sich eine Abweichung in der Auslegung des Teilwertbegriffs von der üblichen Vorstellung, daß der Erwerber in die Rolle des Stpfl. tritt und – unter Zahlung eines „Gesamtaufpreises“ – anstelle des Stpfl. den Betrieb eröffnet und (mit Abbruch) fortführt (s. Anm. 581; krit. auch *Richter*, FR 1980 S. 110).

Für die Überführung von Wirtschaftsgütern *aus einem schon bestehenden Betrieb* in den eröffneten Betrieb gilt § 6 Abs. 1 Nr. 6 dann, wenn die Überführung als Entnahme aus dem einen und als Einlage in den anderen Betrieb zu beurteilen ist; s. dazu § 4 Anm. 42b.

Überführung von Grund und Boden aus einem landwirtschaftlichen in einen gewerblichen Betrieb: Das Grundstück ist bei der Entnahme aus dem landwirtschaftlichen und bei der Einlage in den gewerblichen Betrieb mit dem Teilwert zu bewerten (BFH IV 138/58 v. 26. 1. 61, StRK EStG § 13 R. 96; FG Schlesw.-Holst. v. 17. 7. 62, EDStZ S. 463; s. § 4 Anm. 42b [10]). Handelt es sich dabei um *Bauland oder Bauerwartungsland*, so ist dieser Umstand uE bereits bei der Schätzung des Teilwerts zu berücksichtigen, s. Anm. 616 (anders wohl nach Nds. FG v. 28. 2. 79, EFG S. 448, rkr.). FG Schlesw.-Holst. aaO schätzt den Teilwert im entschiedenen Fall auf 60 vH des Einzelveräußerungspreises als Bauland. Unterste Grenze des Teilwerts ist aber der Einzelveräußerungspreis (s. Anm. 616); glA *Menser*, B 1966 S. 559.

► *Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher als Teilwert:* Dieser Fall kann zB eintreten, wenn der Stpfl. bei der Anschaffung übervorteilt worden ist oder Wirtschaftsgüter unwirtschaftlich teuer hergestellt hat. Die dem Betrieb zugeführten Wirtschaftsgüter sind mit dem Teilwert zu bewerten; der Verlust wird als privater Vorgang nicht berücksichtigt. Das gilt aber uE nur dann, wenn die Anschaffung oder Herstellung privat veranlaßt war. Bei einer bereits durch die Eröffnung des Betriebs veranlaßten Anschaffung oder Herstellung werden schon die Mittel für die Anschaffung oder Herstellung zu einem betrieblichen Zweck eingesetzt und daher bereits dem Betrieb zugeführt; die Anschaffung oder Herstellung selbst mit

diesen Mitteln bildet dann bereits einen betrieblichen Vorgang, die Wirtschaftsgüter werden nicht aus dem Privatvermögen zugeführt. Hier fehlt es daher an der gesetzspolitischen Voraussetzung für die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert, nämlich eine Überbewertung zu verhindern. Die Wirtschaftsgüter sind deshalb uE nach den allgemeinen Bewertungsregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 1–3 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten und ggf. auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben (zB wegen sog. Fehlkalkulation). Zum gleichen Ergebnis gelangt man, wenn man den Unterschied zwischen den A- oder HKosten und dem niedrigeren Teilwert als vorbereitende Betriebsausgabe, als einen bereits betrieblich veranlaßten Verlust ansieht; vgl. BFH I 70/64 v. 3. 5. 67, BStBl. S. 463 (zust. *Grass*, FR 1967 S. 382; krit. *Littmann*, DStR 1967 S. 519; *Hoffmann*, StuW 1968 Sp. 89: Der Überpreis wurde im entschiedenen Fall für einen aktivierungspflichtigen Vorteil gezahlt).

Einzelfragen:

- ▷ *Verbindlichkeiten* s. Anm. 1213.
- ▷ *Rückstellungen* sind ggf. bereits in der Eröffnungsbilanz zu bilden.
- ▷ *Berichtigung* einer Eröffnungsbilanz s. § 4 Anm. 77 g.
- ▷ *Umwandlung*: Über *Einlegung von Beteiligungen* vor einer stbegünstigten Umwandlung vgl. *Brönner jr.*, B 1958 S. 1022. *Eröffnungsbilanz* bei Umwandlung einer KapGes. in ein Personenunternehmen s. §§ 5–8, 11 UmwStG 1977; bei Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes. s. §§ 20, 23 UmwStG 1977, in eine PersGes. s. § 24 UmwStG 1977.

Einstweilen frei. Frühere Anm. 1237 s. jetzt Anm. 1500 „*Konkursverfahren*“.

1237–1239

III. Bewertung bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 7)

1240

Schrifttum: *Loepelmann*, Der Kauf eines Betriebes in der StBil. des Kaufmannes, Herne/Berlin 1970.

Erwerb eines Betriebs setzt voraus, daß der Stpfl. die wesentlichen Grundlagen des Betriebs erwirbt; zu diesem Begriff s. § 16 Anm. 106.

▶ *Teilbetrieb*: Begriff s. § 16 Anm. 86. § 6 Abs. 1 Nr. 7 regelt dem Wortlaut nach nur die Bewertung bei Erwerb eines ganzen Betriebs. Diesem wird in §§ 14, 16 u. 18 ein Teilbetrieb gleichgestellt. Ein Teilbetrieb kann ferner einen eigenen Geschäftswert besitzen (s. Anm. 844). Diese Umstände sprechen dafür, § 6 Abs. 1 Nr. 7 auch auf Teilbetriebe anzuwenden. Dies setzt aber voraus, daß die Vorschrift eine Lücke enthält, die der Gesetzgeber, hätte er sie bedacht, durch Erwähnung des Teilbetriebs geschlossen hätte (s. § 2 Anm. 43). Daß diese Voraussetzung erfüllt ist, läßt sich hier aber uE nicht mit hinreichender Sicherheit behaupten, zumal die Erweiterung des Tatbestands sich zum Nachteil der Stpfl. auswirken würde (Bewertung mit dem unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Teilwert und damit Nichtberücksichtigung von Verlusten, sofern man nicht die Vorschrift durch Anerkennung der Verluste als vorbereitender Betriebsausgaben mildert, s. weiter unten „Teilwert niedriger als Anschaffungskosten“). Ein entgeltlich erworbener Teilbetrieb ist daher uE nur mit den A- oder HKosten zu bewerten.

▶ *Entgeltlicher Erwerb* eines Betriebs liegt vor, wenn ein bereits bestehender (laufender oder stillgelegter) Betrieb gegen Entgelt übernommen wird. Das Entgelt kann in Form von Geld oder Sachgütern gewährt werden, die Geldwert besitzen; auch lediglich durch Übernahme der *Verbindlichkeiten* (s. Anm. 425). Über Rente

als Gegenleistung für den Erwerb des Betriebs s. § 5 Anm. 1366–1373. Erwirbt der Stpfl. den Betrieb gegen Aufgabe von *Unterhaltsansprüchen* und ist deren Wert schwer schätzbar, so kann ihr Wert mit dem Teilwert des Betriebs (Teilwert der einzelnen Wirtschaftsgüter einschl. Geschäftswert) gleichgesetzt werden; glA *Grieger* (DStZ 1973 S. 30) in Kritik von BFH VIII R 16/68 v. 18. 7. 72 (BStBl. S. 884), wo nur die gemeinen Werte der WG als maßgebend bezeichnet werden (Tauschgrundsätze, s. Anm. 325; aber Bewertung mit dem gemeinen Wert gilt uE nicht bei Hingabe eines ganzen Betriebs oder Teilbetriebs) und der Geschäftswert nicht zugerechnet wird.

► *Unentgeltlicher Erwerb* s. Anm. 414–428.

Bewertung in der Eröffnungsbilanz: Die Wirtschaftsgüter sind mit dem Teilwert, höchstens mit den Anschaffungskosten, stets also mit dem *niedrigeren der beiden Werte* zu bewerten. (Die in § 6 Abs. 1 Nr. 7 erwähnten „Herstellungskosten“ können beim „entgeltlichen Erwerb“ eines Betriebs, dh. bei einem Anschaffungsvorgang, uE nicht entstehen.) Maßgebend sind der Teilwert und die Anschaffungskosten des einzelnen Wirtschaftsguts. Im allg. wird ein *Gesamtpreis* gezahlt. Dann ist er auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufzuteilen; s. dazu Anm. 304–316, 858. Aus dem Zweck der Vorschrift, Überbewertungen zu verhindern (s. Anm. 1235), folgt, daß die Teilwerte der Wirtschaftsgüter sich aus der Sicht des Erwerbers, nicht des Veräußerers des Betriebs bestimmen.

Der Gesamtpreis kann über oder unter der Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter einschl. des Geschäftswerts liegen:

► *Teilwert höher als Anschaffungskosten:* Insoweit entsteht eine stille Reserve. (Vgl. zB BFH I R 49/69 v. 31. 5. 72, BStBl. S. 696: Der Stpfl. erwirbt einen Betrieb nur gegen Übernahme der Verbindlichkeiten, die niedriger sind als die Teilwerte der Besitzposten; diese sind nur mit einem Betrag in Höhe der Verbindlichkeiten als Anschaffungskosten zu bewerten.) Der Erwerber darf nicht die Teilwerte aktivieren und einen negativen Geschäftswert passivieren (s. auch Anm. 843). Vielmehr ist der Minderbetrag der Anschaffungskosten gegenüber der Summe der Teilwerte auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufzuteilen, und zwar grundsätzlich im Verhältnis der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zueinander. (AA FG Düss. v. 16. 5. 68, EFG S. 456, rkr.: Herabsetzung im Verhältnis der Buchwerte des Veräußerers. Aber diese sind weder für die Kaufpreisbemessung durch die Parteien noch für eine objektive, nach den Wertverhältnissen erfolgende Aufteilung maßgebend; sie geben das Verhältnis der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zueinander im allgemeinen nicht zutreffend wieder und können allenfalls als Erkenntnismittel zur Schätzung der Teilwerte herangezogen werden.) Jedoch „kann es gerechtfertigt sein, den Abschlag in erster Linie bei den langlebigen Anlagen vorzunehmen“ (weil die künftige Entwicklung ihres Werts schwer zu übersehen ist) „oder bei solchen Betriebsteilen, die aus anderen Gründen mit höheren Risiken behaftet erscheinen. Auch die . . . Unrentabilität von Anlagen oder Betriebsteilen – die in vielen Fällen den Unterschied zwischen der Summe der Zeitwerte und dem Kaufpreis bewirkt haben wird – kann ein Maßstab für die Aufteilung sein“ (*Adler/Düring/Schmalz*, Rechnungsleg. u. Prüf. d. AG, 4. Aufl. § 153 Rz. 51; aA FG Düss. aaO). S. auch § 16 Anm. 347.

► *Teilwert niedriger als Anschaffungskosten:* Die Wirtschaftsgüter dürfen nur mit dem niedrigeren Teilwert bewertet werden. Jedoch ist im Zweifel anzunehmen, daß der Mehrbetrag für einen *Geschäftswert* (Firmenwert) gezahlt worden ist; dieser ist dann mit dem Mehrbetrag zu aktivieren (BFH IV 166/64 v. 9. 10. 69, BStBl. 1970 S. 205 mit Hinw. auf BFH I 229/59 U v. 11. 10. 60, BStBl. S. 509; I R 1/68 v. 7. 10. 70, BStBl. 1971 S. 69 betr. Teilbetrieb; VIII R 16/68 v. 18. 7. 72, BStBl. S. 884; FG Freib. v. 13. 6. 62, EFG 1963 S. 107, rkr.). Wertermittlung des

Geschäftswerts s. Anm. 724–726. Die Vermutung, dass der Mehrbetrag für einen Geschäftswert gezahlt wurde, ist aber nicht unwiderleglich. Denn es kann sein, dass die Parteien einen Geschäftswert in die Bemessung des Entgelts nicht einbezogen haben; ebenso wie der Erwerber einen für ihn günstigen Preis zahlen kann (BFH v. 11.8.1971 – VIII 13/65, BStBl. II 1972, 270), kann es sein, dass der Veräußerer für die WG ohne Geschäftswert einen günstigen, dh. über dem Teilwert liegenden Preis erzielt. Insoweit darf ein Geschäftswert nicht aktiviert werden. Wohl aber bildet der Aufwand eine – *vorbereitende* – Betriebsausgabe, soweit betrieblich und nicht privat (Zuwendung an den Veräußerer aus persönlichen Gründen) veranlasst (BFH v. 3.5.1967 – I 70/64, BStBl. III 1967, 463). Denn Abs. 1 Nr. 7 will nur eine Überbewertung zwecks späterer Gewinnminderung verhindern (s. Anm. 1235), nicht aber betrieblich veranlasste Aufwendungen vom Abzug ausschließen; s. auch Anm. 1236 aE betr. Überpreis (AK höher als Teilwert). Im Einzelnen vgl. LOEPELMANN aaO.

► *Ermittlung des Teilwerts*: s. Anm. 604–627. Teilwert einzelner WG: Grund und Boden s. Anm. 785, Beteiligungen an KapGes. Anm. 810–813, unverzinsliche Forderungen Anm. 912, Vorratsvermögen Anm. 1002–1025, Wertpapiere Anm. 1095–1096, Verbindlichkeiten Anm. 1139–1140.

Über die *Vermutung*, dass der Teilwert sich im Zweifel mit den AHK eines WG (ggf. abzüglich AfA) deckt, s. Anm. 594–596. Nach Ansicht des BFH bezieht sich diese Vermutung bei einer Betriebsveräußerung auf die AHK des Veräußerers (BFH v. 9.10.1969 – IV 166/64, BStBl. II 1970, 205; dazu MITTELBACH, FR 1970, 277). Die Vermutung gilt nach BFH v. 9.10.1969 – IV 166/64 aaO aber insoweit nicht, als inzwischen die Wiederbeschaffungskosten gestiegen sind.

Einzelfragen:

- ▷ *Verbindlichkeiten* des erworbenen Betriebs sind mit den „Anschaffungskosten“ oder dem Teilwert, und zwar mit dem *höheren* beider Werte, zu bewerten. Das entspricht dem Zweck der Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 7, eine Überbewertung mit der Folge einer späteren Gewinnminderung zu verhindern (s. Anm. 1235); s. auch Anm. 1213 über Bewertung eingelegter Verbindlichkeiten. Die „Anschaffungskosten“ der Verbindlichkeiten bestehen beim Erwerb eines Betriebs uE mit dem Betrag, mit dem sie auf den Kaufpreis für den Betrieb angerechnet werden.
- ▷ *Erwerb eines überschuldeten Betriebs* aus betrieblichen Gründen vgl. DStPr. EStG § 4 BetrAusz. Nr. 81: Der nach Aufdeckung der stillen Reserven und eines Geschäftswerts verbleibende Überschuss der Verbindlichkeiten über die Teilwerte kann eine BA bilden.

Einstweilen frei.

1241–1248

§ 6 Abs. 1 Nr. 6 u. 7: Bewertung bei entgeltl. Erwerb eines Betriebs