

Urteil vom 08. November 2016, I R 49/15

Wertaufholungsverpflichtung nach Einbringung von Betriebsvermögen

ECLI:DE:BFH:2016:U.081116.IR49.15.0

BFH I. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 1 S 4, UmwStG § 20, UmwStG § 21, UmwStG § 22 Abs 7

vorgehend FG Münster, 24. März 2015, Az: 9 K 3615/10 K,G,F

Leitsätze

Eine gewinnerhöhende Wertaufholung ist auch dann vorzunehmen, wenn nach einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung von GmbH-Anteilen diese später wieder werthaltig werden, weil der GmbH durch einen begünstigten Einbringungsvorgang (§ 20 UmwStG 1995) neues Betriebsvermögen zugeführt wird.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25. März 2015 9 K 3615/10 K,G,F im klagestattgebenden Teil aufgehoben.

Die Klage wird insgesamt abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Zwischen dem Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger), der als Insolvenzverwalter für die GmbH 1 handelt, und dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ist streitig, ob im Nachgang zu einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung einer GmbH-Beteiligung im Zuge einer späteren Buchwerteinbringung von Teilbetrieben in die fragliche GmbH eine Wertaufholung in der Steuerbilanz vorzunehmen ist.
- 2** Die GmbH 1 erwarb im Jahr 1998 zum einen 7/9 des Kommanditkapitals der KG 1 und zum anderen 100 % der Anteile an deren Komplementärin, der GmbH 2, die die restlichen 2/9 des Kommanditkapitals der KG 1 hielt. Die KG 1 wiederum hielt Beteiligungen an einer weiteren KG 2 und deren Komplementärin.
- 3** Im Jahre 2000 veräußerte die GmbH 2 die besagten 2/9 des Kommanditkapitals der KG 1 an die GmbH 1. Außerdem schüttete die GmbH 2 bis auf das Stammkapital ihr gesamtes Vermögen an die GmbH 1 aus und war fortan nur noch --am Ergebnis und Vermögen nicht beteiligte-- Vollhafterin der KG 1.
- 4** Infolge der Ausschüttung nahm die GmbH 1 auf ihre Beteiligung an der GmbH 2 ("Altanteil") eine Teilwertabschreibung vor.
- 5** Durch Ausscheiden der Komplementärin aus der zweigliedrigen KG 2 wuchs deren Vermögen der KG 1 als verbleibender Personengesellschafterin an. Durch Ausscheiden der GmbH 2 als Komplementärin der zweigliedrigen KG 1 wuchs deren Vermögen der GmbH 1 als verbleibender Gesellschafterin der (früheren) KG 1 an. Zu den durch die beiden Anwachsungsvorgänge auf die GmbH 1 übergegangenen Vermögenswerten gehörten zwei Teilbetriebe.
- 6** Ergebnis der Umstrukturierungen war, dass im Streitjahr 2004 (nur) noch die GmbH 1 und die GmbH 2 als deren 100 %-ige Tochtergesellschaft existierten.

- 7 Sodann wurde das Stammkapital der GmbH 2 erhöht, die GmbH 1 brachte die durch Anwachsung erlangten Teilbetriebe im Wege der Sacheinlage in die GmbH 2 ein und erhielt hierfür zwei --nominal auf 100 € und 200 € lautende-- neue Geschäftsanteile an der GmbH 2 ("Neuanteile"). Die Einbringung der werthaltigen Teilbetriebe erfolgte zu Buchwerten und die stillen Reserven gingen auf die GmbH 2 über.
- 8 Da die GmbH 2 nunmehr wieder über erhebliche Vermögenswerte verfügte, ging das FA davon aus, dass der Grund für die frühere Teilwertabschreibung entfallen und eine Wertaufholung in Bezug auf den --jahrelang gehaltenen-- "Altanteil" geboten sei.
- 9 Das angerufene Finanzgericht (FG) Münster folgte dem nicht. Es gab der Klage überwiegend statt und vertrat hierbei im Wesentlichen die Auffassung, dass die §§ 20, 21 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 1995) einer gewinnerhöhenden Wertaufholung, die allein auf der durch einen begünstigten Einbringungsvorgang bewirkten Wertsteigerung des "Altanteils" beruhe, entgegenstünden (Urteil vom 25. März 2015 9 K 3615/10 K,G,F, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1545). Im Hinblick auf den Streitgegenstand gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) auf den 31. Dezember 2004 wies das FG die Klage ab.
- 10 Dagegen wendet sich das FA mit seiner Revision.
- 11 Es beantragt sinngemäß, das FG-Urteil im klagestattgebenden Teil aufzuheben und die Klage vollständig abzuweisen.
- 12 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision des FA ist begründet; das angefochtene Urteil wird, soweit der Klage stattgegeben wurde, aufgehoben und die Klage wird insgesamt abgewiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FA hat seinen zur Insolvenztabelle angemeldeten Steuerforderungen zu Recht eine gewinnerhöhende Wertaufholung zugrunde gelegt.
- 14 1. Der Kläger hat als Insolvenzverwalter das durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH 1 unterbrochene Klageverfahren wirksam aufgenommen. Er ist damit Kläger dieses Verfahrens und auch Beteiligter des Revisionsverfahrens geworden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. März 2006 VII R 11/05, BFHE 212, 11, BStBl II 2006, 573; § 122 Abs. 1 FGO).
- 15 2. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG ist eine zum Betriebsvermögen gehörende Beteiligung grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Entspricht der Ansatz einer Beteiligung, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zum Anlagevermögen gehört hat, dieser Maßgabe durch den Ansatz eines niedrigeren Teilwerts nicht, ist die Bewertung dennoch mit den Anschaffungskosten vorzunehmen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert angesetzt werden kann (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG).
- 16 Der für diese Bewertungsregelung häufig verwendete Begriff der Wertaufholung umschreibt den Gesetzesbefehl nur ungenau. Denn die Bewertung der Beteiligung mit den --höheren historischen-- Anschaffungskosten bildet für jedes Wirtschaftsjahr, in dem die Beteiligung zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen rechnet, die maßgebliche Regel (so ausdrücklich § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 Halbsatz 1 EStG), die nur ausnahmsweise nach sich jährlich wiederholender Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert und Ausübung des diesbezüglich eingeräumten steuerlichen Wahlrechts, durchbrochen wird (vgl. Senatsurteil vom 11. Juli 2012 I R 50/11, BFH/NV 2013, 40; BFH-Urteil vom 21. Mai 2015 IV R 15/12, BFH/NV 2015, 1561). Bei einer im vorangegangenen Wirtschaftsjahr vorgenommenen Abschreibung der Beteiligung auf den Teilwert setzt nicht dieser niedrigere Wert den Maßstab, an dem sich die Bewertung mit den höheren Anschaffungskosten durch Vorliegen bestimmter Sachgründe rechtfertigend messen lassen müsste. Vielmehr muss stets der niedrigere Wertansatz durch vom Gesetzgeber benannte Sachgründe gerechtfertigt werden. Nach dem Gesetz geht es somit

ausnahmslos um die Zulässigkeit einer Wertabschreibung und nicht um das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Wertaufholung.

- 17** 3. Nach diesen Maßstäben kommt im Streitfall eine Wertabschreibung nicht in Betracht, weil diese gesetzlich nicht zugelassen ist.
- 18** a) Das Gesetz lässt --allein-- im Fall einer voraussichtlich dauernden Wertminderung die Wertabschreibung zu. Nach den tatrichterlichen Feststellungen des FG ist nicht zweifelhaft, dass eine solche Wertminderung im Streitfall nicht in Rede steht. Denn zum maßgeblichen Bilanzstichtag war die Beteiligung an der GmbH 2 werthaltig, weil diese Gesellschaft --in Folge der Einbringung der beiden Teilbetriebe-- über erhebliche Vermögenswerte verfügte. Es kommt hierbei nicht darauf an, ob die konkreten Gründe, die die frühere Teilwertabschreibung rechtfertigten, weggefallen sind. Auch Erhöhungen des Teilwerts aus anderen Gründen führen zur Zuschreibung (vgl. Gabert in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 470, m.w.N.). Denn entscheidend ist stets, ob zum fraglichen Bilanzstichtag (irgend)ein Grund für eine Bewertung unterhalb der historischen Anschaffungskosten vorliegt.
- 19** b) Weder im Einkommensteuergesetz noch im Umwandlungssteuergesetz 1995 finden sich Bestimmungen, die im Streitfall entweder eine Wertabschreibung zulassen oder die anordnen, dass an die Stelle der historischen Anschaffungskosten "neue" (niedrigere) Anschaffungskosten treten oder die historischen Anschaffungskosten sich lediglich auf einen Teil des Alt-Anteils beziehen.
- 20** aa) Gegenstand der Bewertung im Streitjahr ist der Alt-Anteil. Für die Bewertung dieses Anteils sind die historischen Anschaffungskosten maßgeblich. Denn der Anteil als solcher wurde im Zuge der Einbringung der Teilbetriebe nicht verändert und er wurde auch nicht durch ein anderes, neu zu bewertendes Wirtschaftsgut ersetzt (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2013, 40, zu "neu" angeschafften Anteilen bei einer Verschmelzung).
- 21** bb) Lediglich der steuerliche Status des Altgeschäftsanteils wurde im Zuge der Einbringung insoweit verändert, als er --quotaal-- von der Steuerverhaftung des § 21 UmwStG 1995 erfasst wurde. Auch dies rechtfertigt im Streitfall allerdings keine Teilwertabschreibung.
- 22** aaa) Nach ständiger Senatsrechtsprechung (Urteile vom 8. April 1992 I R 128/88, BFHE 167, 424, BStBl II 1992, 761; I R 160/90, BFHE 167, 429, BStBl II 1992, 763; I R 162/90, BFHE 167, 432, BStBl II 1992, 764; vom 28. November 2007 I R 34/07, BFHE 220, 58, BStBl II 2008, 533; vom 25. Juli 2012 I R 88/10, BFHE 238, 108, BStBl II 2013, 94) erfasst die Steuerverhaftung des § 21 Abs. 1 UmwStG 1995 nicht nur die neuen Anteile, die der Einbringende für die Buchwerteinbringung des Betriebsvermögens (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) in die Kapitalgesellschaft i.S. der §§ 20 Abs. 1, 21 Abs. 1 UmwStG 1995 erhält (einbringungsgeborene Anteile). Die Steuerverhaftung des § 21 UmwStG 1995 kann auch andere Anteile erfassen (sog. mitverstrickte Anteile, vgl. jetzt auch § 22 Abs. 7 UmwStG i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006, BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4). Zu einer solchen Mitverstrickung kann es insbesondere in zwei Fällen kommen:
- 23** Bestehen an der betreffenden Kapitalgesellschaft bereits einbringungsgeborene (Alt-)Anteile und führt die Gesellschaft eine nicht wertkongruente Kapitalerhöhung durch, gehen stille Reserven der einbringungsgeborenen (Alt-)Anteile auf die bei der Kapitalerhöhung durch Bareinlage erworbenen (Neu-)Anteile über (Transport der steuerverstrickten stillen Reserven vom Alt- zum Neu-Anteil mit der Folge der Mitverstrickung des Neuanteils, vgl. Senatsurteile in BFHE 167, 424, BStBl II 1992, 761, und in BFHE 167, 432, BStBl II 1992, 764). Zum anderen werden --nicht einbringungsgeborene-- (Alt-)Anteile dann von der Steuerverhaftung des § 21 UmwStG 1995 erfasst, wenn eine spätere Kapitalerhöhung im Wege einer Sacheinlage durchgeführt wird und die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) mit dem Buchwert ansetzt. In diesem Fall findet ein unmittelbarer Übergang der im eingebrachten Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven auf den Alt-Anteil statt, der zu dessen (quotaler) Mitverstrickung führt (vgl. dazu Senatsurteile in BFHE 167, 429, BStBl II 1992, 763, und in BFHE 238, 108, BStBl II 2013, 94). Die Mitverstrickung des Alt-Anteils kann allerdings im Unterschied zur erstgenannten Konstellation (Mitverstrickung des Neu-Anteils) nicht auf eine Substanzabspaltung (vgl. BFH-Urteile vom 6. Dezember 1968 IV R 174/67, BFHE 94, 251, BStBl II 1969, 105; vom 21. Januar 1999 IV R 27/97, BFHE 188, 27, BStBl II 1999, 638; Senatsurteil in BFHE 167, 424, BStBl II 1992, 761) gestützt werden, weil keine Substanz von dem für die Sacheinlage gewährten (einbringungsgeborenen) Neu-Anteil abgespalten wurde. Vielmehr gingen die stillen Reserven des eingebrachten Betriebsvermögens unmittelbar (anteilig) auf den Alt-Anteil über und verstrickten diesen (Kellner, Einbringungsgeborene Anteile im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2003, S. 130).

- 24** Im Streitfall kam es zu einer solchen Mitverstrickung eines Alt-Anteils. Die steuerverstrickten stillen Reserven der beiden eingebrachten Teilbetriebe gingen zu einem geringen Teil auf die (nominal sehr kleinen) Neu-Anteile, zum ganz überwiegenden Teil aber auf den Alt-Anteil über. Nach der Berechnung des FG resultierte hieraus ein Verstrickungsgrad des Alt-Anteils von über 99 %.
- 25** bbb) Ob es in Zusammenhang mit der (nachträglichen) Mitverstrickung von Alt-Anteilen auch zu einem Übergang und einer Neuverteilung der --gemäß § 20 Abs. 4 UmwStG 1995 fingierten ("gilt")-- Anschaffungskosten kommt, ist in der Senatsrechtsprechung bisher offen geblieben (vgl. aber BFH-Urteil in BFHE 188, 27, BStBl II 1999, 638 zur --nicht streitgegenständlichen-- Situation des Übergangs von Anschaffungskosten auf neue Anteile bei einer Kapitalerhöhung gegen Einlagen). In der Literatur wird die Frage unterschiedlich beurteilt (vgl. z.B. Kellner, a.a.O., S. 159 ff.; Schmidt/Heinz, GmbH-Rundschau 2005, 525, jeweils m.w.N.).
- 26** Das vorliegende Verfahren gibt keinen Anlass, hierzu abschließend Stellung zu nehmen.
- 27** aaaa) Der Senat ist mit dem FG der Auffassung, dass unter den Gegebenheiten des Streitfalls eine etwaige Verteilung der --gemäß § 20 Abs. 4 UmwStG 1995 für den (originär) einbringungsgeborenen Neu-Anteil fingierten-- Anschaffungskosten auf diesen und den mitverstrickten Alt-Anteil jedenfalls nicht zu einem vollständigen Wegfall oder einem steuerlichen Unbeachtlichwerden der tatsächlich beim früheren Erwerb des Alt-Anteils angefallenen Erwerbskosten führen kann. Denn dabei würde es sich um eine Fiktion handeln, die einer ausdrücklichen gesetzgeberischen Anordnung vorbehalten bleiben muss. Eine solche ist nicht ersichtlich. § 20 Abs. 4 UmwStG 1995 fingiert die Anschaffungskosten --allein-- für den (originär) einbringungsgeborenen Anteil (vgl. Senatsurteil vom 17. Oktober 2001 I R 111/00, BFH/NV 2002, 628; Senatsbeschluss vom 19. Dezember 2007 I R 111/05, BFHE 220, 152, BStBl II 2008, 536) und schweigt hinsichtlich der Anschaffungskosten für den mitverstrickten Anteil. Der Gedanke der Substanzabspaltung gründet zwar nicht auf einer Fiktion, weil er an den "echten" historischen Anschaffungskosten als Aufteilungsmaßstab anknüpft (BFH-Urteil in BFHE 188, 27, BStBl II 1999, 638). Er kann aber den Übergang von Anschaffungskosten i.S. des § 20 Abs. 4 UmwStG 1995 im Streitfall nicht erklären, weil es bei den Neu-Anteilen zu keiner Substanzabspaltung gekommen ist.
- 28** bbbb) Kommt es mithin nicht zu einem "Untergang" oder "Wegfall" der für die Bewertung maßgeblichen historischen Anschaffungskosten für den Alt-Anteil, so lässt sich dem Gesetz schließlich auch keine Aussage entnehmen, dass ein etwaiger Übergang eines Teils der gemäß § 20 Abs. 4 UmwStG 1995 für die Bewertung der Neu-Anteile fingierten Anschaffungskosten auf den mitverstrickten Alt-Anteil ausschließlich dem verstrickten Teil dieses Anteils und die historischen Anschaffungskosten ausschließlich dem nicht verstrickten Teil zuzuordnen sind (so aber das FG und Teile der Literatur, vgl. Schmidt/Heinz, a.a.O.). Eine solche gezielte Zuordnung der Anschaffungskosten ist erstens zur Durchführung des speziellen Regelungskonzepts der §§ 20, 21 UmwStG 1995 nicht erforderlich, weil die fiktiven Anschaffungskosten i.S. des § 20 Abs. 4 UmwStG 1995 nur insgesamt sachgerecht den einbringungsgeborenen und den mitverstrickten Anteilen als solchen zugeordnet werden müssen, um im Realisationsfall den zutreffenden --auf die steuerverstrickten Reserven des eingebrachten Vermögens entfallenden-- Veräußerungsgewinn ermitteln zu können. Zweitens läuft die vom Gesetz nicht vorgesehene gezielte Zuordnung dem Zweck der Wertaufholungspflicht zuwider, weil sie im Umfang der Mitverstrickung den --nach der Gesetzesintention gerade noch nicht endgültig realisierten-- Verlust aus der früheren Teilwertabschreibung über den Umwandlungsvorgang hinaus auf unabsehbare Zeit faktisch konserviert (vgl. nachfolgend unter c). Und schließlich hat der Senat einer gegenständlichen Aufteilung des Beteiligungsrechts in steuerverhaftete und nicht steuerverhaftete Einheiten eine Absage erteilt (Senatsurteil in BFHE 220, 58, BStBl II 2008, 533). Die Vorstellung der gegenständlichen Zuordnung von Anschaffungskosten zu bestimmten Anteilsteilen ist damit nicht zu vereinbaren.
- 29** c) Es trifft zu, dass die Versagung des Teilwertansatzes (Wertaufholung) Umwandlungsvorgänge der vorliegenden Art erschweren wird, weil die von §§ 20, 21 UmwStG 1995 begünstigte Einbringung werthaltigen Betriebsvermögens die Voraussetzungen für eine erneute Teilwertabschreibung der Alt-Anteile zunächst entfallen lässt. Andererseits wird mit der vom FG favorisierten Gesetzesanwendung (dem FG im Ergebnis zustimmend Schmidt/Heinz, a.a.O.; Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Aufl., § 6 Rz 372) die Wertaufholung faktisch auf Dauer verhindert. Denn die Mitverstrickungsquote des Alt-Anteils lässt sich im Gestaltungswege, z.B. durch die Festlegung eines vergleichsweise geringen Nennbetrags des Neu-Anteils im Verhältnis zum Wert des eingebrachten Vermögens und zum Alt-Anteil, beliebig wählen und lässt bei einer hohen Quote keinen nennenswerten Raum für künftige Wertaufholungen aus sonstigen, nicht mit der Einbringung in Zusammenhang stehenden Gründen. Es ist aber nicht einsichtig, weshalb künftige Wertsteigerungen des Gesellschaftsvermögens --z.B. in Folge einer erfolgreichen Restrukturierung-- keine Wertaufholung nach sich ziehen sollten.

- 30** d) Wie die Obergrenze für die Wertaufholung im Einzelnen zu bestimmen ist, ob z.B. die historischen Anschaffungskosten für den Alt-Anteil mit übergehenden Anschaffungskosten i.S. des § 20 Abs. 4 UmwStG 1995 zu addieren sind, kann im Streitfall dahinstehen, da das FA in den angegriffenen Bescheiden die Wertaufholung lediglich bis zur Höhe der historischen Anschaffungskosten des Alt-Anteils vorgenommen hat. Das ist nach dem vorstehend Gesagten nicht zu beanstanden.
- 31** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de