

Urteil vom 27. Januar 2016, X R 33/13

Bildung einer Rücklage gemäß § 52 Abs. 16 EStG

BFH X. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 1 S 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 3, EStG § 52 Abs 16 S 3, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 28. März 2012, Az: 5 K 1924/07

Leitsätze

NV: Wird durch die Anwendung des Wertaufholungsgebots (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG) im Jahr 2002 ein Gewinn ausgelöst, dann darf dieser Gewinn nicht (anteilig) durch eine gewinnmindernde Rücklage gemäß § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG ausgeglichen werden .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 29. März 2012 5 K 1924/07 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1** I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2002 zusammen zur Einkommensteuer (ESt) veranlagt wurden. Der Kläger erzielt seit 1992 mit seinem Einzelunternehmen gewerbliche Einkünfte. Das Einzelunternehmen ermittelt seinen Gewinn durch Vermögensvergleich. Im Anlagevermögen sind verschiedene Beteiligungen ausgewiesen, zu der auch die Beteiligung an der Firma R-GmbH gehört. Der Buchwert der R-GmbH zum 31. Dezember 2002 betrug 24.000 €.
- 2** Diese Beteiligung hatte sich wie folgt entwickelt:
- 3** An der R-GmbH mit Geschäftssitz in ... war der Kläger bereits seit dem Jahr 1993 als Gründungsgesellschafter mit 50.000 DM beteiligt. Das Stammkapital betrug 100.000 DM. Zum 31. Dezember 1998 war die R-GmbH in Höhe von 1.022.820,04 DM überschuldet. Mit notariellem Vertrag vom 23. Juni 1999 erwarb der Kläger von der Mitgesellschafterin, der Y-GmbH, deren Gesellschaftsanteil von 50.000 DM zum Kaufpreis von 1 DM, so dass er ab diesem Zeitpunkt alle Geschäftsanteile an der R-GmbH hielt.
- 4** Mit einem weiteren notariellen Vertrag vom 12. Juli 1999, der mit der vorangegangenen Anteilsübertragung in wirtschaftlichem Zusammenhang stand, trat der Kläger den ihm bereits ursprünglich gehörenden Geschäftsanteil an der R-GmbH und von dem hinzu erworbenen Geschäftsanteil an der R-GmbH einen Anteil von 10.000 DM an die Firma F-GmbH ab, die zur X Entsorgungsgruppe gehörte. Durch Darlehensverzichte u.a. des Klägers in Höhe von 218.729,74 DM und einen von der neu eingetretenen Gesellschafterin gewährten Ertragszuschuss wurde die Überschuldung der R-GmbH zum Jahresende 1999 beseitigt.
- 5** Mit Vertrag vom 29. Februar 2000 stellten die Gesellschafter das Stammkapital der R-GmbH auf Euro um und erhöhten es unter Beibehaltung ihrer Beteiligungsverhältnisse auf 60.000 €. In einer neuen Satzung legten sie fest, dass neuer Unternehmensgegenstand die Lagerung, die Behandlung, der Umschlag, die Verarbeitung und die Verwertung von Rest- und Sekundärrohstoffen sowie von Abfällen einschließlich Sonderabfällen sein soll, nachdem ihr Geschäftszweck zunächst nur die Sammlung und die Beförderung sowie die Zwischenlagerung von Abfällen war.

6 Ab dem Kalenderjahr 2000 erzielte die R-GmbH folgende Jahresfehlbeträge bzw. Jahresüberschüsse:

7	2000	2001	2002	2003	2004
	-33.568 DM	+7.534 €	+147.096 €	+131.257,07 €	+73.232,24 €
			(vor Bp)	(vor Bp)	
			+134.400 €	+88.000 €	
			(nach Bp)	(nach Bp)	

8 Zum 31. Dezember 2002 wies die R-GmbH in ihrer Bilanz Bauten auf fremden Grundstücken mit einem Buchwert in Höhe von 564.092 € aus. Die Abschreibungen hierauf beliefen sich im Jahr 2002 auf 31.722 €.

9 Ausweislich ihrer Jahresabschlüsse betrug das Eigenkapital der R-GmbH zum Jahresende 2003 221.868,27 € und zum Jahresende 2004 295.100,51 €.

10 Ab dem Kalenderjahr 2001 ergaben sich bei der R-GmbH mehrere Gesellschafterwechsel, wobei die Beteiligung des Klägers an ihr unverändert fortbestand.

11 In der Bilanz des Einzelunternehmens zum 31. Dezember 1998 hatte der Kläger Teilwertabschreibungen auf seine Beteiligung an der R-GmbH in Höhe von 204.506,92 DM vorgenommen. Dieser Betrag setzte sich aus dem Nennwert der Beteiligung über 50.000 DM sowie aus der Abschreibung eines der R-GmbH gewährten Darlehens von 154.506,92 DM zusammen, das steuerlich als nachträgliche Anschaffungskosten auf diese Beteiligung behandelt worden war. Die Einzelfirma des Klägers hatte der R-GmbH zum Ausgleich des nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrags ein Darlehen in der genannten Höhe gewährt und zugleich den Rangrücktritt erklärt.

12 In der Bilanz seines Einzelunternehmens zum 31. Dezember 1999 hatte der Kläger weitere Teilwertabschreibungen auf seine Beteiligung an der R-GmbH in Höhe von 218.729,74 DM vorgenommen, die auf seinem Verzicht auf Darlehensansprüche gegenüber der R-GmbH beruhen. Eine beim Kläger durchgeführte Außenprüfung beanstandete die von ihm in den Jahren 1998 und 1999 vorgenommenen Teilwertabschreibungen nicht. Die für diese Jahre ergangenen ESt-Bescheide wurden bestandskräftig.

13 Für das Streitjahr 2002 vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) dem Bericht über eine beim Kläger durchgeführte Außenprüfung folgend die Auffassung, die in den Jahren 1998 und 1999 vorgenommenen Teilwertabschreibungen seien durch eine Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) rückgängig zu machen. Die Ertragssituation der R-GmbH habe sich spätestens ab dem Kalenderjahr 2002 deutlich verbessert. Eine dauernde Wertminderung liege zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2002 nicht mehr vor. Der Wert der Beteiligung an der R-GmbH wurde daher um 209.460 € erhöht. Unter Berücksichtigung anderer hier nicht streitiger Änderungen und einer gewinnmindernden Erhöhung der Gewerbesteuer-Rückstellung erhöhte sich der Gewinn des Klägers für das Streitjahr von 221.941,49 € auf 403.910,49 €. Die Wertaufholung wurde in der Weise berechnet, dass die Summe der Teilwertabschreibungen für 1998 und 1999 von insgesamt 423.236,66 DM um darauf entfallende Abschreibungen für Zinszahlungen von 13.567,90 DM gekürzt wurde. Dadurch ergab sich der Betrag von 409.668,76 DM (entspricht abgerundet 209.406 €).

14 Mit ihrer hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage machten die Kläger geltend, die Wertaufholung sei nicht berechtigt. Das FA habe die Ertragslage und den Vermögenswert der R-GmbH zum Bewertungsstichtag 31. Dezember 2002 unzutreffend eingeschätzt. Hilfsweise sei gemäß § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG eine gewinnmindernde Rücklage in Höhe von vier Fünfteln der aufgeholten Teilwertabschreibung zu bilden.

15 Das Finanzgericht (FG) ist mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1445 veröffentlichtem Urteil dem Begehren der Kläger, keine Wertaufholung vorzunehmen, nicht gefolgt. Es hat aber ihrem Hilfsantrag entsprochen.

16 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG fehlerhaft angewandt. Das dort geregelte Wahlrecht zur Bildung einer gewinnmindernden Rücklage bestehe nur für Teilwertabschreibungen, die vor dem 1. Januar 1999 vorgenommen worden seien. Dies folge daraus, dass § 6 Abs. 1 i.d.F. des Gesetzes vom 24. März 1999 erstmals für das erste nach dem 31. Dezember 1998 endende Wirtschaftsjahr (Erstjahr) anzuwenden sei. Bei Teilwertabschreibungen, die nach dem 31. Dezember 1998 vorgenommen worden seien, sei eine Wertaufholung bis zur Wertobergrenze zwingend vorzunehmen, sofern der Steuerpflichtige nicht einen niedrigeren Teilwert nachweise. Das FG habe für die im Jahr 1999 vorgenommene Teilwertabschreibung in

Höhe von 205.161,84 DM (218.729,74 DM abzüglich Zinszahlungen in Höhe von 13.567,90 DM) zu Unrecht eine gewinnmindernde Rücklage zugelassen.

- 17** Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG insoweit teilweise aufzuheben, als das FG die Rücklagenbildung auch für die im Jahre 1999 gebildete Teilwertabschreibung zugelassen hat, die Klage im Übrigen abzuweisen und den Revisionsbeklagten die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.
- 18** Die Kläger beantragen sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 19** Die Rechtsauffassung des FG sei zutreffend. Die in 1998 und auch in 1999 jeweils berücksichtigten Teilwertabschreibungen seien im Jahr 2002 rückgängig zu machen. Folglich komme § 6 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG erstmals im Veranlagungszeitraum 2002 zur Anwendung. Der gesamte durch die Wertaufholung entstehende Gewinn dürfe daher zu vier Fünfteln durch eine Rücklage neutralisiert werden.
- 20** Das FA habe sich zudem mit der vom FG vorgeschlagenen Erledigung des Verfahrens ausdrücklich einverstanden erklärt. Hieran sei es unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben und in analoger Anwendung der Grundsätze zur tatsächlichen Verständigung nach § 88 der Abgabenordnung gebunden.

Entscheidungsgründe

- 21** II. Auf die Revision des FA wird das angefochtene Urteil aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht hat das FG angenommen, die infolge des Wertaufholungsgebots im Streitjahr 2002 aufgedeckten stillen Reserven könnten zu vier Fünfteln durch eine gewinnmindernde Rücklage ausgeglichen werden (unter 2. und 3.). Das FA ist hinsichtlich dieses Punkts auch nicht nach Treu und Glauben gehindert, sich auf die bestehende Rechtslage zu berufen (unter 4.). Die vom FG festgestellten Tatsachen lassen aber keine Entscheidung des erkennenden Senats zu, ob der durch die Wertaufholung ausgelöste Gewinn zutreffend ermittelt worden ist (unter 5.).
- 22** 1. Der Senat legt den Revisionsantrag des FA in dem Sinne aus, dass es begehrt, das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die ESt-Schuld unter Berücksichtigung eines geänderten Gewinns aus Gewerbebetrieb in der Weise zu ändern, dass die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage nur in Bezug auf die Wertaufholung wegen der Teilwertabschreibung 1999 unterbleibt.
- 23** Aus dem Revisionsvorbringen des FA ergibt sich, dass es sich in dieser Hinsicht durch das angefochtene Urteil beschwert fühlt (zu diesem Gesichtspunkt vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. Mai 2013 XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, unter II.1.). Dem steht nicht entgegen, dass das FA beantragt hat, das FG-Urteil insoweit teilweise aufzuheben, als es die Rücklagenbildung auch für die Teilwertabschreibung 1999 zugelassen hat. Zwar liegt bei einem Streit über die Höhe von nur einer ESt-Festsetzung nur ein einheitlicher und nicht teilbarer Streitgegenstand vor. Dementsprechend kommt eine nur teilweise Aufhebung des angefochtenen Urteils in einem solchen Fall nicht in Betracht. Die Ausführungen des FA zum Klageantrag sind in einem solchen Fall als Erläuterung des Begehrens des Rechtsmittelführers zu sehen (vgl. auch Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 115 Rz 6).
- 24** 2. Der Kläger ist nicht berechtigt, den infolge der Wertaufholung im Streitjahr 2002 entstehenden Gewinn zum Teil durch eine gewinnmindernde Rücklage gemäß § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG auszugleichen.
- 25** a) Erstmals für nach dem 31. Dezember 1998 endende Wirtschaftsjahre bestimmt § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG in der durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) eingeführten Fassung, dass Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zum Vermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, zwingend mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten sind, wenn nicht der Steuerpflichtige einen niedrigeren Teilwert nachweist. Gelingt ein solcher Nachweis nicht, dann sind im Wege der Wertaufholung in der Vergangenheit vorgenommene Teilwertabschreibungen bis zur Obergrenze der fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts rückgängig zu machen (BFH-Urteil vom 24. April 2007 I R 16/06, BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707). Nach der Übergangsbestimmung des § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG kann im Erstjahr der Anwendung des

Wertaufholungsgebots eine gewinnmindernde Rücklage von vier Fünfteln des Wertaufholungsbetrags gebildet werden.

- 26** b) Entgegen der Auffassung des FG kann eine solche gewinnmindernde Rücklage nicht allein deshalb für den durch die Wertaufholung ausgelösten Gewinn gebildet werden, weil erstmals in diesem Jahr keine dauernde Wertminderung der Beteiligung des Klägers an der R-GmbH vorgelegen hat. Eine solche Rücklage darf nur für solche Gewinne gebildet werden, die infolge des Wertaufholungsgebots im ersten nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahr angefallen sind (ebenso Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 25. Februar 2000, BStBl I 2000, 372, Rz 37; Schmidt/Kulosa, EStG, 34. Aufl. § 6 Rz 371; im Ergebnis ebenso BFH-Urteil vom 18. Juni 2015 IV R 6/11, BFH/NV 2015, 1381; offen Blümich/Ehmcke, § 6 EStG, Rz 579e).
- 27** aa) Dies folgt aus dem Gesetzeswortlaut und der Gesetzessystematik.
- 28** Gemäß § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG kann in Höhe von vier Fünfteln des im Erstjahr durch die Anwendung von § 6 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG i.d.F. des StEntlG entstehenden Gewinns eine Rücklage gebildet werden. Der Begriff des Erstjahrs ergibt sich aus Satz 2 der Vorschrift, die wiederum an den Begriff des Letztjahrs in Satz 1 der Vorschrift anknüpft. Danach ist das Letztjahr das Jahr, für das letztmals das EStG in der vor dem StEntlG geltenden Fassung anzuwenden ist; das ist das vor dem 1. Januar 1999 endende Wirtschaftsjahr. Das Erstjahr ist demgegenüber das erste Jahr im zeitlichen Anwendungsbereich des StEntlG, für das § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG neuer Fassung gilt. Dies ist nach § 52 Abs. 16 Satz 2 EStG das erste Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 1998 endet. Danach kann eine Rücklage nach Satz 3 nur im Erstjahr und nur für einen Gewinn gebildet werden, der in diesem Jahr durch die Anwendung des durch das StEntlG eingeführten Wertaufholungsgebots entsteht. Auch die Gesetzesbegründung bezieht sich nur auf einen solchen Gewinn (vgl. Gesetzesentwurf des StEntlG vom 9. November 1998, BTDrucks 14/23 S. 186, zu Buchst. o).
- 29** Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ist es entgegen der Auffassung der Kläger und des FG nicht ausreichend, wenn in einem späteren Wirtschaftsjahr die Anwendung des Wertaufholungsgebots im konkreten Einzelfall zu einem solchen Gewinn führt. Gegen eine solche Auslegung spricht auch der Umstand, dass die Berechtigung zur Rücklagenbildung nicht in § 6 Abs. 1 EStG, sondern in § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG und damit in einer Übergangsregelung angesiedelt ist.
- 30** bb) Die dem Wortlaut folgende Auslegung entspricht auch ersichtlich dem Sinn und Zweck dieser Übergangsregelung. Diese dient dazu, u.a. Härten im Zusammenhang mit der Anwendung des neu geschaffenen Wertaufholungsgebots zu mildern.
- 31** Entgegen der bisher geltenden Regelung, wonach eine in der Vergangenheit vorgenommene Teilwertabschreibung auch dann beibehalten werden konnte, wenn der Teilwert des betrieblichen Wirtschaftsguts wieder angestiegen war, ist nunmehr zu jedem Bilanzstichtag der Gesichtspunkt der Wertaufholung zu beachten. Dies hat zur Folge, dass nicht nur die im zeitlichen Anwendungsbereich des StEntlG durch Anstieg des Teilwerts (bis zur Höhe des Betrags der Anschaffungs- und Herstellungskosten) gebildeten stillen Reserven zwingend aufzudecken sind, sondern auch solche, die vor Beginn dieses zeitlichen Anwendungsbereichs gebildet wurden (BFH-Urteil in BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707, Rz 25). Hierdurch wird das Vertrauen des Steuerpflichtigen darauf beeinträchtigt, er könne eine Teilwertabschreibung auch im Fall eines Wiederanstiegs des Teilwerts des Wirtschaftsguts aufrechterhalten. Wegen des Gebots der Wertaufholung muss er auch die in der Zeit vor Beginn des Geltungsbereichs des StEntlG gebildeten stillen Reserven zwingend im ersten nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahr aufdecken. Eine solche "unechte" Rückwirkung bzw. "tatbestandliche Rückknüpfung" ist zwar nach dem vorstehend genannten BFH-Urteil zulässig. Die Steuerverschärfung sollte aber durch die Möglichkeit der Bildung einer Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG abgemildert werden.
- 32** 3. Der Auffassung des FG ist nicht zu folgen, auch aus Gründen der Gleichbehandlung sei es geboten, die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage ebenfalls dann zuzulassen, wenn das Wertaufholungsgebot erst in einem dem Erstjahr nachfolgenden Jahr zur Aufdeckung der stillen Reserven führt.
- 33** Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Dabei verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Differenzierungen bedürfen jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts; vgl. z.B. Beschluss vom 29. September 2015 2 BvR 2683/11, Deutsches Steuerrecht 2015, 2757, unter B.II.1.a).

- 34** Die gesetzliche Differenzierung in § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG ist sachlich gerechtfertigt. Die Vorschrift gestattet die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage (nur) dann, wenn zum Ende des ersten Wirtschaftsjahrs, das in den zeitlichen Geltungsbereich des StEntlG fällt, infolge des Wertaufholungsgebots ein Gewinn entsteht. Dem liegt die typisierende Annahme zugrunde, dass der Wert des Wirtschaftsguts, für das eine Teilwertabschreibung vorgenommen worden war, bereits vor Inkrafttreten des StEntlG wieder einen über diesen Wertansatz hinausgehenden Wertzuwachs erfahren hat und damit der tatsächliche Wert des Wirtschaftsguts den zuvor angesetzten niedrigeren Buchwert überstieg. Demgegenüber werden in Fällen, in denen das Wertaufholungsgebot erst in nachfolgenden Jahren zur Aufdeckung stiller Reserven führt, nur Fallgruppen erfasst, bei denen dieser Wertzuwachs erst im zeitlichen Geltungsbereich des StEntlG stattgefunden hat, denn ein früherer Wertzuwachs hätte zwingend bereits im Erstjahr der Wertaufholung unterlegen. Da das StEntlG im zuerst genannten Fall das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Fortgeltung der bisherigen Rechtslage in wesentlich größerem Umfang beeinträchtigt als im zweiten Fall, konnte der Gesetzgeber beide Fallgruppen in zulässiger Weise unterschiedlich behandeln.
- 35** Dementsprechend scheidet die Bildung einer Rücklage im Streitjahr 2002 aus.
- 36** 4. Der Grundsatz von Treu und Glauben steht der Versagung der Bildung einer gewinnmindernden Rücklage nicht entgegen.
- 37** Dieser Grundsatz findet dann Anwendung, wenn dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden ist oder wenn die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (Senatsurteil vom 14. Oktober 2009 X R 37/07, BFH/NV 2010, 406, unter II.4.).
- 38** Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Das FA hat weder eine Zusage erteilt noch in sonstiger Weise einen Vertrauenstatbestand geschaffen. Auf das Schreiben des Berichterstatters des FG vom 12. März 2012, in dem die Beteiligten auf die Möglichkeit der Bildung einer Rücklage hingewiesen wurden, hat das FA mit Schriftsatz vom 15. März 2012 erklärt, die Bildung einer solchen Rücklage hänge von der Ausübung des insoweit bestehenden Wahlrechts durch den Kläger ab. Auch diene die Möglichkeit der Bildung einer solchen Rücklage der Erhaltung ausreichender Liquidität, die im klägerischen Einzelunternehmen nicht gefährdet sei. Ausweislich der Niederschrift über die mündliche Verhandlung hat das FA auch nach Stellung eines Hilfsantrags, mit dem die Kläger die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage beantragt haben, die vollständige Klageabweisung beantragt. Angesichts dieses Verhaltens des FA konnten die Kläger nicht davon ausgehen, das FA sei mit der Bildung einer gewinnmindernden Rücklage einverstanden.
- 39** 5. Die vom FG festgestellten Tatsachen lassen keine Beurteilung zu, ob der im Streitjahr angesetzte Gewinn aus der Wertaufholung zutreffend ermittelt worden ist.
- 40** Sofern nicht der Steuerpflichtige einen niedrigeren Teilwert nachweist, sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG Wirtschaftsgüter die am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Dies hat zur Folge, dass in der Vergangenheit vorgenommene Teilwertabschreibungen im Wege der Wertaufholung rückgängig zu machen sind. Die Obergrenze für diese Wertaufholung bilden die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (BFH-Urteil in BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707).
- 41** a) Es ist nicht zu beanstanden, dass das FG dem Argument des FA nicht im Einzelnen nachgegangen ist, der Kläger habe in den Jahren 1998 und 1999 zu Unrecht Teilwertabschreibungen auf die nachträglichen Anschaffungskosten seiner Beteiligung an der R-GmbH vorgenommen, weil keine Fehlmaßnahmen vorgelegen hätten. Diese Problematik wäre in Bezug auf das Streitjahr 2002 nur dann bedeutsam, wenn nach den Grundsätzen des Bilanzenzusammenhangs (vgl. hierzu Schmidt/Heinicke, EStG, 34. Aufl., § 4 Rz 700 ff.) oder wegen des Wertaufholungsgebots der Gewinn im Rahmen eines verfahrensrechtlich noch änderbaren Steuerbescheids für ein Vorjahr zu erhöhen und damit zugleich die genannte Beteiligung in der Gewinnermittlung für 2002 mit einem höheren Ausgangswert anzusetzen wäre.
- 42** Das FG hat aber in tatsächlicher Hinsicht festgestellt, dass in dem den bestandskräftigen ESt-Festsetzungen 1998 und 1999 nachfolgenden Zeitraum erst zum 31. Dezember 2002 keine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung der klägerischen Beteiligung an der R-GmbH mehr vorgelegen hat. Dies versteht der Senat in dem Sinn, dass zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 2000 und 2001 die Beteiligung an der R-GmbH in der Bilanz des klägerischen Einzelunternehmens nicht mit einem zu niedrigen Buchwert ausgewiesen war, weshalb eine Korrektur nach den

Grundsätzen des Bilanzzusammenhangs bzw. wegen des Wertaufholungsgebots bereits aus diesem Grund ausscheidet. Es kann deshalb dahinstehen, ob im Hinblick auf die inzwischen verstrichene Zeit eine Änderung der Steuerfestsetzungen für diese Jahre verfahrensrechtlich überhaupt noch möglich ist.

- 43** b) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden sind auch die Ausführungen des FG, wonach die Kläger nicht nachgewiesen haben, dass der Teilwert der Beteiligung an der R-GmbH zum 31. Dezember 2002 deren Anschaffungskosten unterschreitet. Hiergegen wenden sich die Beteiligten auch nicht, so dass der erkennende Senat von weiteren Ausführungen hierzu absieht.
- 44** c) Die Feststellungen des FG reichen aber nicht zur Beurteilung aus, ob die für die Ermittlung des Gewinns aus der Wertaufholung maßgeblichen Anschaffungskosten für die Beteiligung des Klägers an der R-GmbH in zutreffender Höhe angesetzt worden sind. Zwar gehen die Beteiligten und das FG hiervon aus. Dies bedarf aber in zwei Punkten der Überprüfung.
- 45** aa) Nach den Feststellungen des FG gewährte der Kläger der R-GmbH im Jahr 1998 zum Ausgleich eines bei der GmbH entstandenen bilanziellen Fehlbetrags ein Darlehen über 154.506,92 DM und erklärte der GmbH gegenüber den Rangrücktritt. Welche Regelungen im Zusammenhang mit dem Rangrücktritt getroffen wurden, hat das FG nicht festgestellt. Den Betrag von 154.506,92 DM behandelte der Kläger als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung. Den gesamten Betrag dieser nachträglichen Anschaffungskosten und die ursprünglichen Anschaffungskosten von 50.000 DM (insgesamt also 204.506,92 DM) schrieb er in der Bilanz zum 31. Dezember 1998 ab.
- 46** aaa) Die Beurteilung des Darlehens als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung begegnet rechtlichen Zweifeln. Ein bloßer Rangrücktritt führt im Grundsatz nicht dazu, dass ein Darlehen den Charakter als Fremdkapital bzw. als Forderung des Darlehensgebers verliert. Dies gilt auch, wenn die Darlehensgewährung und der Rangrücktritt durch das Gesellschaftsverhältnis bedingt sind (BFH-Urteile vom 28. März 2000 VIII R 28/98, BFHE 191, 347, BStBl II 2000, 347, und vom 6. November 2003 IV R 10/01, BFHE 204, 438, BStBl II 2004, 416, unter 1.b, sowie Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 34. Aufl., § 5 Rz 315). Soweit die Rechtsprechung kapitalersetzende Darlehen als nachträgliche Anschaffungskosten einer Beteiligung beurteilt hat, betrifft dies ausschließlich die Beurteilung von Anschaffungskosten im Rahmen von § 17 EStG (BFH-Urteil vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, BFHE 197, 483, BStBl II 2002, 733).
- 47** Allerdings können in Fällen eines "qualifizierten Rangrücktritts" Besonderheiten bestehen (BFH-Urteile vom 10. November 2005 IV R 13/04, BFHE 211, 294, BStBl II 2006, 618; vom 30. November 2011 I R 100/10, BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332, und vom 15. April 2015 I R 44/14, BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, sowie Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 315).
- 48** bbb) Es fehlen Feststellungen des FG, welche Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem Rücktritt getroffen wurden. Das gewährte Darlehen wäre jedenfalls im Falle der Vereinbarung eines bloßen "normalen Rangrücktritts" nicht als Anschaffungskosten der Beteiligung, sondern als Forderung des Klägers gegenüber der R-GmbH auszuweisen gewesen. Die zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 gebildete Teilwertabschreibung von insgesamt 204.506,92 DM wäre dann in Höhe der Darlehenssumme von 154.506,92 DM eine Teilwertabschreibung auf diese Forderung gewesen.
- 49** In diesem Fall müsste die Höhe des Teilwerts dieser Forderung zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2002 ermittelt werden. In welcher Höhe der Teilwert der Forderung in diesem Fall anzusetzen wäre, bestimmt sich nach den Umständen des konkreten Einzelfalls.
- 50** Der Teilwert einer solchen kapitalersetzenden Forderung ist nicht zwingend nach gleichen Kriterien zu ermitteln, die für die Ermittlung des Teilwerts der Beteiligung gelten. Eine solche übereinstimmende Beurteilung ist nur im Fall einer Betriebsaufspaltung vorzunehmen, bei der die Beurteilung des Teilwerts einer Forderung des Besitzunternehmens gegen die Betriebsgesellschaft ebenso wie der Teilwert der Beteiligung von einer Gesamtbetrachtung der Ertragsaussichten von Betriebs- und Besitzunternehmen abhängt (Senatsurteil vom 14. Oktober 2009 X R 45/06, BFHE 227, 50, BStBl II 2010, 274). Eine solche Betriebsaufspaltung lag zum 31. Dezember 2002 nicht vor, weil der Kläger zu diesem Zeitpunkt nicht mehr Mehrheitsgesellschafter der R-GmbH war, diese also nicht personell beherrscht hat.
- 51** Bei der Bemessung des Teilwerts der Forderung wird das FG aber nicht unberücksichtigt lassen dürfen, dass der Kläger zu dem genannten Bilanzstichtag mit mehr als 10 % an der R-GmbH beteiligt war und zudem zwischen dem

klägerischen Einzelunternehmen und der GmbH durch Überlassung eines Erbbaurechts auch eine sachliche Verknüpfung beider Unternehmen bestand. Diese Umstände würde ein potentieller Erwerber des klägerischen Unternehmens bei der Bemessung des Teilwerts der Forderung berücksichtigen.

- 52** bb) Das FG hat ferner festgestellt, dass der Kläger im Zusammenhang mit dem am 12. Juli 1999 abgeschlossenen Anteilsübertragungsvertrag gegenüber der R-GmbH auf ein dieser gewährtes Darlehen in Höhe von 218.729,24 DM verzichtete. In Höhe dieses Betrags setzte der Kläger nachträgliche Anschaffungskosten für seine Beteiligung an dieser Gesellschaft an. Auch nahm er zum 31. Dezember 1999 in gleicher Höhe eine (weitere) Teilwertabschreibung vor.
- 53** Ob diese Behandlung des Darlehensverzichts als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung zutreffend ist, bedarf weiterer tatsächlicher Feststellungen des FG. Die Behandlung als nachträgliche Anschaffungskosten ist nur dann und nur insoweit zutreffend, als das Darlehen im Zeitpunkt des Verzichts werthaltig war (Senatsurteil vom 20. April 2005 X R 2/03, BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694, unter II.2.a).
- 54** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de