

BFH: Wertaufholung nach Einbringung von Betriebsvermögen

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

Sachverhalt

Die GmbH 1 nahm auf ihre Beteiligung an der GmbH 2 ("Altanteil") infolge einer Ausschüttung eine Teilwertabschreibung vor. Später wurde das Stammkapital der GmbH 2 erhöht und die GmbH 1 brachte durch Anwachsung erlangte Teilbetriebe im Wege der Sacheinlage in die GmbH 2 ein und erhielt hierfür 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. Da die GmbH 2 nunmehr wieder über erhebliche Vermögenswerte verfügte, ging das Finanzamt davon aus, dass der Grund für die frühere Teilwertabschreibung entfallen und eine Wertaufholung in Bezug auf den "Altanteil" geboten sei.

Dem folgte das FG Münster nicht.

Entscheidung

Das Finanzamt habe zu Recht eine gewinnerhöhende Wertaufholung angenommen. Denn zu prüfen sei stets, ob zum fraglichen Bilanzstichtag (irgend) ein Grund für eine Bewertung unterhalb der historischen Anschaffungskosten vorliege, was im Streitfall zu verneinen sei.

Gegenstand der Bewertung im Streitjahr sei der Alt-Anteil, der im Zuge der Einbringung der Teilbetriebe nicht verändert und auch nicht durch ein anderes, neu zu bewertendes Wirtschaftsgut ersetzt wurde. Lediglich der steuerliche Status des Altgeschäftsanteils wurde im Zuge der Einbringung insoweit verändert, als er – quotal – von der Steuerverhaftung des § 21 UmwStG 1995 (§ 22 Abs. 7 UmwStG 2006) erfasst wurde. Auch dies rechtfertige keine Teilwertabschreibung.

Im Streitfall kam es zu einer steuerlichen 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.

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 (§ 20 Abs. 3 UmwStG 2006) fingierten ("gilt") – Anschaffungskosten kommt, ist in der BFH-Rechtsprechung bisher offen geblieben. In der Literatur wird die Frage unterschiedlich beurteilt.

Der BFH braucht hierzu keine Stellung zu beziehen, ist aber jedenfalls der Auffassung, dass eine etwaige Verteilung der 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 könne. § 20 Abs. 4 UmwStG 1995 (§ 20 Abs. 3 UmwStG 2006) fingiert die Anschaffungskosten allein für den (originär) einbringungsgeborenen Anteil und schweigt hinsichtlich der Anschaffungskosten für den mitverstrickten Anteil.

Komme es mithin nicht zu einem "Untergang" oder "Wegfall" der für die Bewertung maßgeblichen historischen Anschaffungskosten für den Alt-Anteil, so lasse sich dem Gesetz schließlich auch keine Aussage entnehmen, dass ein etwaiger Übergang eines Teils der 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 seien (so aber das FG und Teile der Literatur). Schließlich habe der BFH einer gegenständlichen Aufteilung des Beteiligungsrechts in steuerverhaftete und nicht steuerverhaftete Einheiten eine Absage

erteilt (BFH-Urteil vom 28.11.2007). Die Vorstellung der gegenständlichen Zuordnung von Anschaffungskosten zu bestimmten Anteilsteilen sei damit nicht zu vereinbaren.

Wie die Obergrenze für die Wertaufholung im Einzelnen zu bestimmen sei, ob z.B. die historischen Anschaffungskosten für den Alt-Anteil mit übergehenden Anschaffungskosten i.S. des § 20 Abs. 4 UmwStG 1995 (§ 20 Abs. 3 UmwStG 2006) zu addieren seien, könne im Streitfall dahinstehen, da das Finanzamt die Wertaufholung lediglich bis zur Höhe der historischen Anschaffungskosten des Alt-Anteils vorgenommen habe, was nicht zu beanstanden sei.

Betroffene Norm

§ 20 Abs. 4 UmwStG 1995 (§ 20 Abs. 3 UmwStG 2006), § 21 UmwStG 1995 (§ 22 Abs. 7 UmwStG 2006)
Streitjahr 2004

Vorinstanz

Finanzgericht Münster, Urteil vom 25.03.2015, 9 K 3615/10 K,G,F, EFG 2015, S. 1545

Fundstelle

BFH, Urteil vom 08.11.2016, I R 49/15, BStBl II 2017 Seite 1002

Weitere Fundstelle

BFH, Urteil vom 28.11.2007, I R 34/07, BStBl II 2008, S. 533

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.