

## Erläuterungen zu Abs. 6: Anschaffungskosten bei Tausch und verdeckter Einlage

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

#### Schrifttum:

#### Vor StEntG:

**Tausch allgemein:** GAIL/DÜLL/HESS-EMMERICH/FUHRMANN, Aktuelle Entwicklungen des Unternehmenssteuerrechts – Steuerliche Überlegungen zum Jahresende 1998, DB 1998, Beil. Nr. 19/98; DARAGAN, Einbringung von Wirtschaftsgütern – (k)ein kauf- oder tauschähnliches Geschäft?, DStR 2000, 573; FOCKEN, Spielräume der Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode bei Beteiligungserwerb durch Anteilstausch, DB 2000, 2437; STROHNER/WEISMÜLLER, Steuerliche Behandlung des Tauschs oder Verkaufs von Belegschaftsaktien – Tausch von Mannesmann- in Vodafone-Aktien, NWB F. 3, 11377 (2001).

**Tauschgutachten:** WASSERMAYER, Tausch und Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften über die Grenze, DB 1990, 855; BLUMERS/SCHMIDT, Die neuen Tauschgrundsätze und ihre subsidiäre Geltung, DB 1998, 392; HONERT/NEUMAYER, Neue und alte Probleme nach dem „Tausch-Erlass“, GmbHR 1998, 1101; KUPKA, Zum „6:1-Clou“ – Ist ein steuerneutraler Tausch auch in Zukunft noch möglich? – Welche Auswirkungen ergeben sich für die Aktionäre, die die zum Tausch hingegebenen Aktien im Betriebsvermögen gehalten haben?, DB 1998, 229; RÖDDER, Das neue BMF-Schreiben zum Tauschgutachten – Grundsatz- und Detailanmerkungen, DStR 1998, 474; ROHLER, Ist die Abschaffung des Tauschgutachtens wirklich gelungen?, NWB F. 3, 10855 (1999); HERZIG, Das Ende des Tauschgutachtens?, in Festschr. Widmann, Bonn 2000, 393; RIEMENSCHNEIDER, Der Tausch in der Handels- und Steuerbilanz unter besonderer Berücksichtigung des sogenannten Tauschgutachtens des Bundesfinanzhofs vom 16. 12. 1958, Diss. Bonn 2000.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 15. 2. 1995, BStBl. I, 149; BMF v. 9. 2. 1998, BStBl. I, 163; BMF v. 29. 3. 2000, BStBl. I, 462.

**Nach StEntG:** KROSCHEL/LÖBL/WELLSCH, Der Referentenentwurf zur Steuerreform der rot-grünen Bundesregierung: Abkehr von dem Ziel der Vereinfachung des Steuerrechts, DB 1998, 2387; WEBER-GRELLET, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; DERS., Das hässliche Bilanzsteuerrecht, DB 1998, 2435; BÜCHELE, Die verdeckte Einlage im Brennpunkt von Bilanz- und Gesellschaftsrecht, DB 1999, 2336; DÖTSCH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen des UmwStG und des GewStG und körperschaftsteuerlich relevante Änderungen des EStG, DB 1999, 932; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, Zur Übertragung eines Teilanteils an einem Mitunternehmeranteil und zur verdeckten Einlage nach altem und neuem Recht, DB 1999, 2026; SCHMID/MÜHLHÄUSER, Wirtschaftliches Eigentum und Gewinnrealisierung bei der Wertpapieranleihe, DB 2001, 2609; DAUTEL, Steuerneutraler Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Tausch, BB 2002, 1844; HÄGER/FORST, Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Vielfältige Möglichkeiten führen zur Steuerneutralität, EStB 2002, 291; HONERT, Steuerneutraler Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Wann er möglich und worauf zu achten ist!, EStB 2002, 160; FÜGER/RIEGER, Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten, DStR 2003, 628; GROH, Teilwerteinbringung von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern in Personengesellschaften, DB 2003, 1403.

**Verwaltungsanweisungen:** OFD Frankfurt v. 21. 5. 2001, FR 2001, 802; OFD Berlin v. 19. 7. 2002, DStR 2002, 1811; SfF Bremen v. 25. 10. 2002, FR 2003, 48.

## I. Überblick

Abs. 6 schreibt bestimmte Rechtsfolgen einerseits für den Tausch von WG und andererseits für die verdeckte Einlage von WG in KapGes. vor. Bei beiden Vorgängen handelt es sich nach den Vorstellungen des Gesetzgebers um Realisationsakte, darüber hinaus haben die beiden Regelungsbereiche jedoch nichts gemeinsam. Darüber hinaus sind die in Abs. 6 bestimmten Rechtsfolgen keine Neuregelungen, sondern beschreiben lediglich das, was schon bisher galt.

**Tausch:** Für den Tausch bestimmt Abs. 6 Satz 1 die Anschaffungskosten (AK) des erworbenen WG, die in Höhe des gemeinen Werts des hingegebenen WG anzusetzen sind. Dies war schon bisher stRspr. des BFH (vgl. zB v. 25. 1. 1984 I R 183/81, BStBl. II, 422; v. 8. 7. 1992 XI R 51/89, BStBl. II, 946 betr. Tausch von Mitunternehmeranteilen; s. auch BMF v. 9. 2. 1998, BStBl. I, 163 Tz. 1). Wesentliches Ziel der Schaffung von Abs. 6 Satz 1 war es daher auch, das sogenannte Tauschgutachten des BFH (v. 16. 12. 1958 I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) für nicht mehr anwendbar zu erklären. Diese Haltung des Gesetzgebers dürfte auf ein falsches Verständnis des Tauschgutachtens zurückzuführen sein, die uE durch eine zu weitgehende Anwendungspraxis begünstigt worden ist. Das Tauschgutachten geht im Ergebnis grds. von den jetzt in Abs. 6 Satz 1 beschriebenen Rechtsfolgen aus, verneint jedoch das Vorliegen eines Anschaffungsgeschäfts unter sehr engen Bedingungen (s. dazu Anm. 1483). Im übrigen umfaßt der Begriff des Tauschs auch tauschähnliche Geschäfte, wie sie vor allem bei Umwandlungsvorgängen zu beobachten sind. Hier gehen allerdings, soweit einschlägig, die besonderen Bewertungsvorschriften des UmwStG vor. Der Bewertungsmaßstab für die AK des erworbenen WG, der gemeine Wert des hingegebenen WG, ist gem. § 9 BewG zu ermitteln. Soweit das Tauschgeschäft oder tauschähnliche Geschäft einem der in Abs. 5 beschriebenen Sachverhalte entspricht, gehen die dort beschriebenen Rechtsfolgen denen des Abs. 6 vor (Abs. 6 Satz 4).

**Verdeckte Einlage:** Abs. 6 Sätze 2 und 3 bestimmen die Auswirkung der verdeckten Einlage eines WG in eine KapGes. auf den Buchwert der Beteiligung. Der Begriff der verdeckten Einlage ist dabei auch in Abs. 6 Sätze 2 und 3 nicht definiert, insofern ist auf die einschlägige Rspr. des BFH zurückzugreifen (vgl. Anm. 1488b). Liegt eine solche verdeckte Einlage vor, erhöhen sich nach dem Wortlaut des Gesetzes die AK an der Beteiligung. Hierfür ist zunächst Voraussetzung, daß die Beteiligung zum Betriebsvermögen des Einlegenden gehört, ansonsten ist Abs. 6 insgesamt nicht einschlägig. Der Begriff AK im Wortlaut von Abs. 6 Satz 2 ist hier iSv. Buchwert zu verstehen, denn die ursprünglichen AK für die Beteiligung können sich in der Zeit zwischen Anschaffung und verdeckter Einlage durch in der Zwischenzeit vorgenommene offene oder verdeckte Einlagen erhöhen und durch Teilwertabschreibungen vermindert haben.

**Abs. 6 Satz 3** stellt nach der hier vertretenen Auffassung eine Korrespondenz zwischen Bewertung des eingelegten WG bei der empfangenden KapGes. und der Erhöhung des Buchwerts der Beteiligung an dieser KapGes. her, indem er für den Betrag der Erhöhung des Buchwerts der Beteiligung den Einlagewert des WG bestimmt. Allerdings ist der Gesetzeswortlaut bezüglich des Verweises aus Abs. 6 Satz 3 in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a in seinem Wortlaut unscharf, weshalb es zu unterschiedlichen Interpretationen diesbezüglich kommen kann (im einzelnen vgl. Anm. 1489a).

## II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich

### 1. Rechtsentwicklung

1476

#### Rechtslage bis 1999:

► *Anschaffungskostenprinzip*: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG 1957 sind die als Betriebsvermögen anzusetzenden einzelnen WG mit ihren AHK, ggf. vermindert um AfA, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6 b und ähnliche Abzügen, zu bewerten. Der Begriff der AK selbst war im EStG bislang nie geregelt, er wurde vielmehr dem Handelsrecht entnommen (seit 1. 1. 1987: § 255 HGB; s. dazu Anm. 281). Diese Definition galt auch, wenn der Anschaffungsvorgang nicht durch die Hingabe von Geld als Gegenleistung, sondern durch die Hingabe von anderen WG vollzogen wurde. Als Aufwand zum Erwerb des WG wurde dabei der gemeine Wert des hingegebenen WG angenommen (vgl. zB BFH v. 25. 1. 1984 I R 183/81, BStBl. II, 422; ebenso SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 5 Rn. 633). Lag der Buchwert des hingegebenen WG unter dessen gemeinem Wert, kam es beim Tausch also nach bisheriger gefestigter Rechtslage zur Gewinnrealisation.

► *Ausnahmetatbestand Anteilstausch*: Nach dem Tauschgutachten des BFH v. 16. 12. 1958 I D 1/57 S (BStBl. III 1959, 30) war für den Tausch von Anteilen an KapGes. unter bestimmten Bedingungen nicht von einer Gewinnrealisierung auszugehen (s. dazu ausführlich Anm. 1483).

**StEntG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999** (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Die erstmals eingefügte Vorschrift des Abs. 6 normiert in Satz 1 zunächst den bereits bisher herrschenden Anschaffungskostenbegriff für die Fälle des Tauschs in unveränderter Art und Weise (s. dazu Anm. 1487 a). Die Sätze 2 und 3 der Vorschrift regeln die Bewertung einer im BV gehaltenen Beteiligung an einer KapGes. für den Fall, daß WG auf diese im Wege der verdeckten Einlage übertragen werden (im einzelnen dazu Anm. 1488 a ff.). Satz 4 schließlich bestimmt das Verhältnis von Abs. 6 zu Abs. 5 (vgl. Anm. 1479).

### 2. Zeitlicher Geltungsbereich

1477

**Abs. 6 Satz 1**: Satz 1 ist gem. § 52 Abs. 16 Satz 11 erstmals auf den Erwerb von WG anzuwenden, bei denen der Erwerb auf Grund eines nach dem 31. 12. 1998 abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgt. Es kommt also auf den Abschluß des Verpflichtungsgeschäfts, nicht auf die tatsächliche Übereignung an.

**Abs. 6 Sätze 2 und 3** gelten gem. § 52 Abs. 16 Satz 12 erstmals für Einlagen, die nach dem 31. 12. 1998 vorgenommen werden. Vorgenommen werden kann nur iS eines tatsächlichen Vollzugs der Einlagen verstanden werden, so daß in den von den Sätzen 2 und 3 erfaßten Fällen der verdeckten Einlage auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen ist. Denn ab diesem Zeitpunkt hat der Erwerber die (wirtschaftliche) Verfügungsmacht über das betreffende WG und er trägt das damit verbundene wirtschaftliche Risiko.

**Abs. 6 Satz 4** wurde durch das UntStFG v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3858; BStBl. I 2002, 35) eingefügt und gilt mangels besonderer Vorschrift gem. § 52 Abs. 1 erstmals für den VZ 2002.

1478 **3. Grund und Bedeutung der gesetzlichen Neuregelung****Grund der gesetzlichen Neuregelung:**

► *Steuern neutrale Umstrukturierungen:* Der Gesetzgeber war der Auffassung, daß er für betriebliche Umstrukturierungsmaßnahmen mit dem UmwG und dem UmwStG den Unternehmen ein hinreichendes Instrumentarium für die Schaffung und Anpassung von Unternehmensstrukturen zur Verfügung gestellt hat. Insbes. mit Blick auf das Tauschgutachten des BFH wird in der Gesetzesbegründung ausgeführt, daß gesetzlich nicht zugelassene Begünstigungen nicht gewollt sind. Konsequenterweise sollte daher durch die gesetzliche Normierung des AK-Begriffs eine für alle Tauschvorgänge einheitliche, gesetzliche Bewertungsvorschrift geschaffen werden. Dies wurde insbes. mit Hinweis auf das verfassungsrechtliche Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung begründet (BTDrucks. 14/23, 172 f.). Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte durch die Schaffung des Abs. 6 Satz 1 vor allem die Möglichkeit, Anteile an KapGes. ohne Aufdeckung der stillen Reserven tauschen zu können, abgeschafft werden. Zu dem Ergebnis s. u. Anm. 1483. Ein wesentlicher Faktor und damit Auslöser der gesetzlichen Regelung war der sog. 6:1-Clou der Hypo-Vereinsbank, der nach den in der Literatur kolportierten Meinungen steuerner neutral aufgrund des Tauschgutachtens abgewickelt wurde, dies aber nach wohl überwiegender Auffassung zu Unrecht (vgl. KUPKA, DB 1998, 229).

► *Verdeckte Einlage:* Dabei sah der Gesetzgeber die Notwendigkeit, auch die stl. Folgen der verdeckten Einlage eines WG in eine KapGes. ausdrücklich gesetzlich zu regeln. Allerdings sollten – zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung – WG, die der Stpfl. innerhalb der letzten 3 Jahre vor der Einlage erworben hat, lediglich mit ihren tatsächlichen AK bzw. dem niedrigeren Teilwert zu bewerten sein (BTDrucks. 14/23, 173).

► *Vorrang des Abs. 5 gegenüber Abs. 6:* Abs. 6 Satz 4 der Vorschrift, der durch das UntStFG eingefügt worden ist, sollte schließlich klarstellen, daß die Bewertungsvorschrift des Abs. 6 in den Fällen des Abs. 5 nicht gelten soll. Liegt ein Fall des Abs. 5 vor, bleibt es also für die Übertragung von EinzelWG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bei der dort geregelten Buchwertverknüpfung. Die Ergänzung um diesen Satz wurde für erforderlich gehalten, weil ansonsten das Verhältnis von Abs. 6 zu Abs. 5 für unklar gehalten wurde. Die Subordination von Abs. 6 unter die Regelungen des Abs. 5 in Abs. 6 Satz 4 geht bezüglich der Sätze 2 und 3 von Abs. 6 leer, da keiner der in Abs. 5 beschriebenen Sachverhaltsgestaltungen eine verdeckte Einlage in eine KapGes. darstellt.

**Bedeutung der Vorschrift:** Abs. 6 hat uE insgesamt lediglich klarstellende Bedeutung (vgl. auch Anm. 1475), da er Rechtsfolgen bestimmt, die auch schon nach bisher ganz herrschender Auffassung aufgrund der in Abs. 1 enthaltenen Bewertungsvorschriften bzw. nach GoB galten:

► *In seinem Satz 1* bestimmt Abs. 6 wie die AK eines WG zu ermitteln sind, wenn als Gegenleistung für dieses WG kein Geldbetrag, sondern eine Sachleistung gewährt wird, wenn also im Wege des Tauschs erworben wird. Satz 1 hat Bedeutung für beide Tauschpartner gleichermaßen, wenn sich bei beiden das Tauschgeschäft als betriebliches darstellt. Bislang war die hier vorgeschriebene Rechtsfolge allerdings, soweit ersichtlich, nicht str., sondern durch langjährige Rspr. des BFH geklärt (BFH v. 25. 1. 1984 I 183/81, BStBl. II, 422; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 5 Rn. 633). Die Rechtsfolge ist Ausdruck des Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, dazu WEBER-GRELLET, FR 2003, 469 un-

ter Verweis auf BFH v. 12. 5. 1993 XI R 1/93, BStBl. II, 786; s. auch BFH v. 11. 12. 2001 VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420).

Der AK-Begriff, wie er jetzt in Abs. 6 Satz 1 normiert ist, wurde schon bisher aus Abs. 1 Nr. 1 abgeleitet. Insofern hat Abs. 6 Satz 1 lediglich klarstellende Bedeutung.

► *Die Sätze 2 und 3* von Abs. 6 beschäftigen sich nicht mit den stl. Konsequenzen eines Tauschs, sondern mit der Auswirkung der verdeckten Einlage eines WG in eine KapGes. auf die Bewertung der Beteiligung in der StBil. des Einlegenden. Diese Sätze haben mithin nur Bedeutung im Rahmen der Bilanzierung des einlegenden Gesellschafters der KapGes.

► *Satz 4* schließlich grenzt die Anwendungsbereiche von Abs. 5 und Abs. 6 voneinander ab, indem er den in Abs. 5 festgelegten Rechtsfolgen Vorrang gegenüber denjenigen von Abs. 6 erteilt.

### III. Geltungsbereich des Abs. 6

#### 1. Sachlicher Geltungsbereich

1479

§ 6 insgesamt ist die zentrale Bewertungsvorschrift im EStG für die sog. Gewinnermittlungseinkünfte (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständige Arbeit). Diese Vorschrift ist aber teilweise auch – zB bei den AK – bei den privaten Überschusseinkunftsarten anwendbar (s. Anm. 5). Innerhalb des Abs. 6 ist hinsichtlich des sachlichen Geltungsbereichs zwischen den einzelnen Sätzen zu differenzieren:

**Tauschvorgänge** hinsichtlich einzelner WG werden durch Satz 1 erfaßt. Bezüglich der Auswirkungen auf tauschähnliche Geschäfte s. Anm. 1484b. Satz 1 regelt dabei die Bemessung der AK für das erworbene WG. Eine Differenzierung hinsichtlich des Grunds des Tauschs ist grds. nicht vorgesehen, Voraussetzung ist lediglich, daß ein WG im Wege des Tauschs übertragen wird.

**Verdeckte Einlagen** von einzelnen WG in KapGes. werden bezüglich ihrer Auswirkungen auf den Buchwert der Beteiligung beim einlegenden Gesellschafter von den Sätzen 2 und 3 erfaßt. Satz 2 regelt dabei den Grundfall der verdeckten Einlage, während Satz 3 eine Buchwertverknüpfung zwischen dem bei der empfangenden KapGes. zu berücksichtigenden Ansatz des eingelegten WG und der mit diesem Wert korrespondierenden Erhöhung des Beteiligungsansatzes bei der einlegenden Person. Satz 3 betrifft die verdeckte Einlage von WG, die innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage vom Einlegenden angeschafft oder hergestellt worden sind.

**Subsidiarität:** Satz 4 schließlich grenzt den Geltungsbereich des Abs. 6 gegenüber dem von Abs. 5 ab, indem er den Regelungen des Abs. 5 Vorrang einräumt. Diese Subsidiarität von Abs. 6 gegenüber Abs. 5 kann sich allerdings lediglich auf Abs. 6 Satz 1 beziehen, da die Sätze 2 und 3, wie oben dargestellt, die verdeckte Einlage einzelner WG in KapGes. betreffen. Dieser Vorgang wiederum ist nicht Gegenstand des Regelungsbereichs von Abs. 5. Auch aus dem Regelungsbereich des Abs. 5 können nur die in dessen Satz 3 aufgeführten Vorgänge, also die Übertragung einzelner WG in oder aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten erfaßt sein, denn nur dann kann man von einem Tausch iSv. Abs. 6 Satz 1 sprechen.

1480 **2. Persönlicher Geltungsbereich**

Abs. 6 gilt für alle Stpfl. mit Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 2 Nr. 1), unabhängig von der Art der Gewinnermittlung (Abs. 7). Über den Verweis in § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG gilt Abs. 6 auch für alle unbeschränkt und beschränkt KStpfl. (§§ 1–4 KStG). UU kann Abs. 6 auch auf die Überschufseinkunftsarten (zB § 23) ausstrahlen (s. Anm. 5).

**IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften**1481 **1. Vorschriften des EStG**

**Verhältnis zu den anderen Absätzen des § 6:** Im Rahmen der allg. Bewertungsvorschriften des Abs. 1 spielen die AK bzw. die fortgeführten AK eine zentrale Rolle. Der AK-Begriff selbst ist im EStG nicht definiert (s. Anm. 281). Lediglich für den Spezialfall des Tauschs bestimmt Abs. 6 Satz 1 die Höhe der AK des erworbenen WG. Insofern ergänzt Abs. 6 Satz 1 die Bewertungsregeln von Abs. 1. Gleiches gilt für die Regelung in Abs. 6 Sätze 2 und 3. Auch für die Fälle des Abs. 2 (sogenannte geringwertige WG) gilt die in Abs. 6 Satz 1 enthaltene Definition der AK. Die Sätze 2 und 3 können auf Abs. 2 keine Auswirkung haben, da eine Beteiligung kein abnutzbares bewegliches WG darstellt.

Die Fälle, die in Abs. 3 geregelt sind, setzen Unentgeltlichkeit voraus (für Abs. 3 vgl. auch OFD Düss. v. 9. 9. 1999, DStR 1999, 1946). Hier liegen daher definitionsgemäß keine (neuen) AK vor (zu Abs. 3 s. Anm. 1386), weshalb es auch keiner speziellen Definition der AK bei einem Tausch bedarf. Für die unentgeltlich Übertragung einzelner WG nach Abs. 4 gilt eine Sonderregelung (gemeiner Wert beim Erwerber; s. Anm. 1435 ff.). Soweit in den Fällen des Abs. 5 eine Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten gewährt wird, liegt begrifflich allerdings ein Tausch vor. Hier schreibt jedoch Abs. 6 Satz 4 vor, daß die Regelungen des Abs. 5 Vorrang haben. In den Fällen des Abs. 5 ist also zwingende Buchwertverknüpfung anzunehmen.

**Verhältnis zu § 16:** Auch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe kann gedanklich im Wege des Tauschs erfolgen (Beispiel: Der Einzelunternehmer verkauft sein Unternehmen gegen eine Kunstsammlung). Zunächst ist festzuhalten, daß es bei § 16, wie auch bei § 17 und § 23, um die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns geht, während Abs. 6 sich mit den AK auseinandersetzt. Während Abs. 6 sich also den stl. Rechtsfolgen für einen Erwerber widmet, bestimmen die §§ 16, 17 und 23 die stl. Rechtsfolgen für einen Verkäufer. Insofern besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen § 16 und Abs. 6. Allerdings besteht dieser mittelbar dergestalt, daß die AK des Erwerbers des Betriebs, die sich im Falle eines Tauschs nach Abs. 6 bestimmen, regelmäßig dem Veräußerungspreis des Verkäufers entsprechen. Also wirkt Abs. 6 in dem eingangs erwähnten Beispiel indirekt auch auf die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns.

Grds. gehen zwar die in § 16 enthaltenen Bewertungsvorschriften als *lex specialis* den allg. Bewertungsvorschriften des § 6 vor (SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 18), allerdings enthält § 16 keine besondere Bewertungsregel für einen solchen Fall. Dann wäre Abs. 6 als allg. Bewertungsregel auch im Zusammenhang mit § 16 zu beachten. Dies gilt allerdings nicht für die in § 16 Abs. 3 geregelten Fälle der Realteilung, da insoweit besondere Bewertungsvorschriften bestehen.

**Verhältnis zu §§ 17, 23:** Die §§ 17 und 23 regeln die stl. Konsequenzen aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes., die im Privatvermögen gehalten werden

und bestimmte Voraussetzungen erfüllen (Mindestbeteiligung von 1 vH am Kapital der Gesellschaft im Fall des § 17, Haltedauer der Beteiligung von nicht mehr als einem Jahr im Fall des § 23, zu den Einzelheiten s. dort). Der Unterschied zwischen den beiden grds. privaten Veräußerungsvorgängen ist, daß die Einkünfte aus § 17 zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und damit zu den Gewinneinkünften gehören, während die in § 23 beschriebenen privaten Veräußerungsgeschäfte zu den sonstigen Einkünften des § 22 gehören. Daher ist Abs. 6 im Rahmen des § 17 grds. zu beachten; sofern eine verdeckte Einlage in eine KapGes. vorliegt, ist § 17 Abs. 2 Satz 2 als *lex specialis* vorrangig; s. § 17 Anm. 30 u. 220. Zu privaten Veräußerungsgeschäften s. § 23 Anm. 272 „Tausch“: gemeiner Wert des empfangenen WG als fiktiver Veräußerungspreis (somit als *lex specialis* wohl keine Übertragung des AK-Begriffs [s. Anm. 5 u. 281] nach BFH v. 4. 7. 1990 GrS 1/89, BStBl. II, 830 [835] auf diesen Spezialfall; vgl. auch SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 23 Rn. 71: Wert der empfangenen Gegenleistung – also nicht des hingegebenen WG – maßgebend).

## 2. Vorschriften des UmwStG

1482

Das UmwStG enthält bezüglich der dort genannten Vorgänge gegenüber den allg. Bewertungsregeln des EStG besondere Vorschriften, die dementsprechend den allg. Regeln vorgehen (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 18). Insbes. bei den in den §§ 20, 23 und 24 UmwStG genannten Einbringungen handelt es sich um Tauschvorgänge, bei denen sich die Bewertung aber ausschließlich nach den dortigen Vorschriften richtet.

## 3. Tauschgutachten

1483

In einem Gutachten v. 16. 12. 1958 I D 1/57 S (BStBl. III 1959, 30) hat sich der BFH mit der Frage der Gewinnverwirklichung beim Tausch von Anteilsrechten (Aktientausch) an KapGes. beschäftigt (sogenanntes Tauschgutachten). Nach den Gesetzesmaterialien war es Ziel des Gesetzgebers, das als Begünstigung angesehene Ergebnis dieses Tauschgutachtens durch die Einführung des Abs. 6 zu beseitigen (BTDrucks. 14/23, 172 [173]; im einzelnen s. o. Anm. 1478). Fraglich ist allerdings, ob dies gelungen ist.

In dem ersten Leitsatz kommt der BFH (v. 16. 12. 1958 I D 1/57 S aaO) im Tauschgutachten zu dem Ergebnis, daß der Tausch von Anteilsrechten an KapGes. grds. zur Verwirklichung der im Buchwert der hingegebenen Anteile enthaltenen stillen Reserven führt. Dieses Ergebnis entspricht grds. der in Abs. 6 Satz 1 enthaltenen Vorschrift. Eine Realisierung stiller Reserven kann nur dann angenommen werden, wenn die Anteile im Rahmen des Tauschvorgangs mit ihren (höheren) Verkehrswerten bewertet werden. Im weiteren führt der BFH aus, daß ausnahmsweise dann keine Realisierung der stillen Reserven anzunehmen ist, wenn wegen der Wert-, Art- und Funktionsgleichheit der getauschten Anteile deren Nämlichkeit bejaht werden kann. Nämlichkeit bedeutet nach den Ausführungen im Tauschgutachten, daß bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die hingegebenen Anteile und die empfangenen Anteile identisch sind. Besteht aber wirtschaftliche Identität, also Nämlichkeit iSd. Tauschgutachtens, dann kann begrifflich kein Austauschgeschäft bezüglich der betroffenen Anteile stattgefunden haben (aA wohl SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 540). Die hingegebenen Anteile und die erworbenen Anteile sind unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise identisch. Damit fehlt es hier also am Anschaffungsvorgang, was letztendlich den BFH dazu veranlaßt hat, in diesem Ausnahmefall keine Gewinnrealisierung anzunehmen.

Wenn aber kein Anschaffungsgeschäft vorliegt, gibt es auch keine Notwendigkeit für die Definition von AK, wie sie in Abs. 6 Satz 1 enthalten ist. Denn Abs. 6 Satz 1 setzt für seine Anwendung eben ein solches Austauschgeschäft voraus. Damit ist aber die vom Gesetzgeber beabsichtigte „Abschaffung des Tauschgutachtens“ mißlungen, denn Abs. 6 regelt nichts anderes, als schon bisher nach stRspr. gegolten hat und entsprechend auch im Tauschgutachten festgehalten worden ist (glA HERZIG in: Umwandlungen in Zivil und Steuerrecht, FS Widmann, 2000, 393; ROHLER; NWB F. 3, 10855; neutral wohl DAUTEL, BB 2002, 1844).

Hinzuweisen ist im übrigen darauf, daß der BFH in dem Tauschgutachten sehr strenge Anforderungen an die Erfüllung der Nämlichkeit stellt. In der Praxis wird man mit der hier vertretenen Auffassung allerdings nur in seltenen Ausnahmefällen arbeiten können. IdR wird es sich empfehlen, eine verbindliche Auskunft des zuständigen FA einzuholen, wenn man spätere Risiken vermeiden möchte (glA ROHLER aaO; DAUTEL aaO).

1484

## V. Verfahrensfragen

Über die Frage der Anwendbarkeit und Reichweite des Abs. 6 wird im Rahmen der Gewinnermittlung des Stpfl. bzw. der Mitunternehmerschaft entschieden, zuständig hierfür sind die BetriebsFÄ. Sind auf beiden Seiten des Tauschs Gewinnermittler involviert, kann es theoretisch dazu kommen, daß die BetriebsFÄ zu unterschiedlichen Ergebnissen hinsichtlich der Bewertung des jeweils hingebenen WG kommen. Solche einander widersprechende Bewertungen können nur durch Verständigung der zuständigen BetriebsFÄ beseitigt werden.

## B. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 6

### I. Tausch einzelner Wirtschaftsgüter

#### 1. Begriff des Tauschs

##### 1484a a) Der Tausch als Leistungsaustausch

**Tausch:** Der Begriff des Tauschs ist im Gesetz nicht definiert. Es bietet sich also an, den Begriff Tausch anhand der Normen des bürgerlichen Rechts zu untersuchen.

Der Regelfall des Erwerbs von WG ist der Kauf (§ 433 BGB). Der Käufer verpflichtet sich, den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und der Verkäufer verpflichtet sich, dem Käufer die Sache frei von Sach- und Rechtsmängeln zu übergeben und das Eigentum an der Sache zu verschaffen. Entsprechendes gilt für den Rechtskauf (§ 453 BGB). Dieser klassische Kauf eines WG besteht also in einem Tausch von Geld gegen das WG, das eine wird hingegeben, um das andere zu erlangen (do ut des). Diese Vorschriften finden auf den Tausch entsprechende Anwendung (§ 480 BGB), auch hier ist also der Begriff Tausch nicht weiter definiert.

Allgemeinsprachlich wird der Tausch beschrieben als die Hingabe eines wirtschaftlichen Guts gegen Überlassung eines andern, als Geben auf Wechselseitigkeit (dtv-Lexikon Stichwort „Tausch“). Auch hierin kommt der Gedanke des Leistungsaustauschs, des „do ut des“, zum Ausdruck. Das eine wird bewußt hinge-

geben, um das andere zu erlangen (WASSERMEYER, DB 1990, 855 spricht von einem synallagmatischen Verhältnis von Aufwendung und Anschaffung).

Der Tausch kann auch bezeichnet werden als doppelter, gegenseitiger Kauf. Allerdings findet hier kein Geldfluß statt. Formell werden die jeweiligen Kaufpreisforderungen auch nicht gegeneinander aufgerechnet, die Vertragsparteien sind sich vielmehr von vornherein einig, daß statt der Pflicht, den Kaufpreis zu zahlen, der jeweilige Käufer gleichzeitig die Verkäuferpflichten des § 433 Abs. 1 BGB hat.

**Gegenstand des Tauschs** kann alles sein, was dem wirtschaftlichen Verkehr zugänglich ist. Dies sind Sachen – unabhängig davon, ob diese beweglich oder unbeweglich sind –, Rechte oder andere Immaterialgüter. Dabei ist es unerheblich, was für ein WG gegen ein anderes eingetauscht wird. Grds. können auch Nutzungen Gegenstand eines Tauschgeschäfts – zumindest im wirtschaftlichen Sinne – sein (zB gegenseitige Überlassung jeweils gemieteter Räume, ZINS-SWAPS). Derartige Tauschgeschäfte führen jedoch im Regelfall nicht zu AK für ein WG und werden daher vom Regelungsbereich des Abs. 6 Satz 1 nicht erfaßt (vgl. jedoch unten Anm. 1486b).

### b) Tauschähnliche Geschäfte

1484b

Neben den eigentlichen Tauschgeschäften gibt es Transaktionen, die wirtschaftlich einem Tausch entsprechen, denen aber kein Leistungsaustauschgedanke zugrunde liegt, sondern ein anderer Rechtsgrund. Zu nennen sind hier in erster Linie gesellschaftsrechtliche Vorgänge.

**Offene Sacheinlagen:** Werden im Rahmen der Gründung oder einer Kapitalerhöhung einer PersGes. oder KapGes. WG zur Erfüllung der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Kapitalaufbringungspflicht auf die Gesellschaft übertragen, erhält der Einbringende Gesellschaftsrechte. Die Einbringung erfolgt allerdings nicht aufgrund eines Leistungsaustauschs, sondern auf gesellschaftsrechtlicher Basis. Die übernehmende Gesellschaft gibt kein WG aus ihrem Vermögen hin, sondern die als Gegenleistung gewährten Gesellschaftsrechte entstehen erst im Zuge des Einbringungsvorgangs. Damit liegt in diesem Fall kein Tausch im eigentlichen Sinn vor, obwohl der Vorgang wirtschaftlich betrachtet einem Tausch gleichkommt. Man spricht daher von einem tauschähnlichen Vorgang (zur Einbringung in eine KapGes. BFH v. 5. 6. 2002 I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 5 Rn. 636 mwN; GROH, DB 1997, 1683; zur Einbringung in eine PersGes. BFH v. 11. 12. 2001 VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420 und v. 19. 10. 1998 VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230 sowie BMF v. 29. 3. 2000, BStBl. I 2000, 462). Nach einer neuerdings von GROH (DB 2003, 1403) vertretenen Auffassung soll die Einlage eines WG in eine PersGes. kein tauschähnliches Geschäft sein, weil Abs. 5 zwingend die Buchwertverknüpfung vorschreibt. Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. § 6 ist insgesamt eine (stl.) Bewertungsvorschrift, von deren Rechtsfolge nicht auf den rechtlichen Grund der für die Bewertung maßgeblichen Transaktion geschlossen werden kann. Wäre die Auffassung von GROH richtig, wäre Abs. 5 nicht erforderlich, denn dann läge in der Einlage gerade kein Realisationstatbestand.

**Verschmelzungen:** Auch bei Verschmelzungen kommt es zu Vorgängen, die wirtschaftlich einem Tausch angenähert sind. Dabei können dies sogar mehrfache tauschähnliche Vorgänge sein. Bei dem Fall der Verschmelzung der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft gehen die Gesellschaftsanteile an der Tochtergesellschaft unter, die Muttergesellschaft erhält dafür das Vermögen der

Tochtergesellschaft. Soweit an der Tochtergesellschaft Minderheitsgesellschafter beteiligt sind, können diese grds. (auch) Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Muttergesellschaft erhalten. In diesem Fall geben die Minderheitsgesellschafter also Anteile an der übertragenden Tochtergesellschaft auf und erhalten dafür die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Bei der Verschmelzung von Schwestergesellschaften erhält die übernehmende Gesellschaft das Vermögen der übertragenden Gesellschaft und gewährt dafür idR neue Anteile – der Sachverhalt ist damit den Einlagevorgängen vergleichbar. Auch bei der Verschmelzung einer Mutter- auf ihre Tochtergesellschaft findet ein tauschähnlicher Vorgang statt: Der Gesellschafter der übertragenden Muttergesellschaft erhält die Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Tochtergesellschaft, die bisher von ihm gehaltenen Anteile an der übertragenden Gesellschaft gehen unter.

**Spaltungen:** Auch bei Spaltungen werden idR Vermögen oder Vermögensteile gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen. Dies gilt sowohl bei der Aufspaltung als auch bei der Abspaltung sowie anlässlich einer Ausgliederung. Auch bei Spaltungsvorgängen kann man also von tauschähnlichen Geschäften reden.

**Anwendung von Abs. 6:** All diesen Umwandlungsvorgängen gemein ist, daß sie nicht auf obligatorischen Austauschverträgen beruhen, sondern auf gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen, also Verträgen eigener Art. Gleichwohl wird auch hier ein WG hingegeben im Austausch für ein anderes WG, idR Gesellschaftsanteile. Fraglich ist daher, ob diese tauschähnlichen Geschäfte von dem Begriff des Tauschs iSv. Abs. 6 Satz 1 erfaßt werden. Ziel der gesetzlichen Regelung war es, für alle Tauschgeschäfte sicherzustellen, daß diese als Realisationsstatbestand anzusehen sind (BTDrucks. 14/23, 172 f.). Dann wäre es aber nicht verständlich, den Begriff des Tauschs iSv. Abs. 6 Satz 1 eng zu fassen und ausschließlich die Kaufgeschäfte gem. § 480 BGB unter diese Norm zu subsumieren. Vielmehr sollte der Begriff hier als stl. Begriff angesehen werden und entsprechend weit verstanden werden.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, daß die vorstehend beschriebenen Umwandlungsvorgänge, soweit sie nach dem deutschen UmwG durchgeführt werden, auch den Vorschriften des UmwStG unterliegen können. Insoweit gelten für die Bewertung anlässlich dieser Umstrukturierungen dann diese Vorschriften, die als *lex specialis* der allg. Bewertungsvorschrift von Abs. 6 vorgehen (s. auch Anm. 1482).

## 1485 2. Einzelnes Wirtschaftsgut

Nach seinem Wortlaut gilt Abs. 6 Satz 1 grds. nur für den Tausch einzelner WG. Nachdem die Vorschrift die Bewertung der AK regelt, bezieht sich das Tatbestandsmerkmal „ein einzelnes Wirtschaftsgut“ uE allerdings auf das bzw. jedes einzelne von dem Stpfl. erworbene WG. Maßgebend ist hier der stl. Begriff des WG; s. dazu Vor §§ 4–7 Rn. 107.

**Mehrere Wirtschaftsgüter:** Aufgrund seines Wortlauts kann fraglich sein, ob Abs. 6 Satz 1 auch anwendbar ist, wenn in einem Tauschvorgang mehrere WG oder Sachgesamtheiten erworben werden.

**Beispiel:** Der Unternehmer tauscht sein bisheriges betrieblich genutztes Grundstück gegen eine andere Liegenschaft ein. Die erworbene Liegenschaft besteht aus Grund und Boden und Gebäude; in dem Gebäude befindet sich eine Wohnung, die der Unternehmer selbst zu nutzen beabsichtigt, eine Arztpraxis, die vermietet ist, sowie eine Büroeinheit, die der Unternehmer für seinen eigenen Betrieb nutzen wird.

Die erworbene Liegenschaft besteht aus insgesamt sechs WG: der eigenbetrieblich genutzte Teil des Gebäudes, der fremdbetrieblich genutzte Teil des Gebäudes, der zu eigenen Wohnzwecken genutzte Teil des Gebäudes (insoweit jeweils R 13 Abs. 4 EStR), der dem eigenbetrieblich genutzten Teil des Gebäudes zuzurechnende anteilige Grund und Boden, der dem fremdbetrieblich genutzten Teil des Gebäudes zuzurechnende anteilige Grund und Boden und der dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Teil des Gebäudes zuzurechnende anteilige Grund und Boden (R 13 Abs. 7 EStR).

Für jedes einzelne dieser WG gilt Abs. 6 Satz 1, auch wenn alle sechs WG in einem Akt erworben worden sind.

Abs. 6 Satz 1 regelt zwar nach seinem Wortlaut nur den Tausch einzelner WG, kann aber insgesamt nur im Zusammenhang mit dem allg. AK-Begriff gesehen werden (s. dazu Anm. 281 ff.). Der Vorgang ist daher nicht anders zu würdigen als die Anschaffung dieser Liegenschaft gegen Zahlung eines Kaufpreises in bar. Die AK sind aus dem gemeinen Wert des hingegebenen Grundstücks abzuleiten und auf die einzelnen WG aufzuteilen (zum Aufteilungsmaßstab bei Grundstücken vgl. BFH v. 9. 7. 2002 IX R 65/00, BFH/NV 2002, 1646). Auch die nicht eigenbetrieblich genutzten WG werden zunächst notwendiges Betriebsvermögen (BFH v. 9. 8. 1989 X R 20/86, BStBl. II 1990, 128), die (Zwangs-) Entnahme der zu eigenen Wohnzwecken genutzten WG erfolgt erst in einem zweiten Schritt.

**Sachgesamtheiten:** Auch beim Erwerb anderer Sachgesamtheiten, zB eines Betriebs oder Teilbetriebs im Wege eines Tauschs, gilt für den Erwerber Abs. 6 Satz 1 für jedes einzelne WG des erworbenen (Teil-) Betriebs. Der gemeine Wert des hingegebenen WG ist auf die einzelnen WG des (Teil-) Betriebs aufzuteilen (zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises im Rahmen eines sog. Asset Deals s. Anm. 304 ff., 1240).

**Umwandlungen:** Für die in Anm. 1484 b dargestellten Umwandlungsvorgänge gilt, nachdem es sich dabei um tauschähnliche Geschäfte handelt, nach der hier vertretenen Auffassung für die Bilanzierung bei dem übernehmenden Rechtsträger grds. Entsprechendes. Sofern für diese Geschäfte nicht die besonderen Bewertungsregeln des UmwStG Anwendung finden können, gelten die allg. Regeln über AK (s. Anm. 281 ff.), zu denen auch Abs. 6 Satz 1 gehört. Vor allem Spaltungen können gesellschaftsrechtlich allerdings auch mit einzelnen WG durchgeführt werden, diese würden dann ausschließlich von dem Regelungsbereich des Abs. 6 Satz 1 erfaßt. Denn die Bewertungsregeln für Spaltungen im UmwStG verlangen die Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben.

### 3. Übertragung

1486

**Die Übertragung des Wirtschaftsguts** ist weiteres Tatbestandsmerkmal von Abs. 6 Satz 1. Dieser Begriff weicht von der zivilrechtlichen Terminologie ab. Zivilrechtlich wird bei einem Kaufgeschäft, auch in seiner besonderen Ausprägung des Tauschs (§ 480 BGB), zunächst ein schuldrechtliches Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen. Hieraus ergeben sich für die beiden Vertragsparteien lediglich die vertraglichen Pflichten. Diese sind, für beide Vertragsparteien, dem jeweils gegenüberstehenden Käufer die Sache zu übergeben und das Eigentum an der Sache zu verschaffen (§ 433 Abs. 1 Satz 1 BGB). Der Käufer hat im wesentlichen die Pflichten, den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und die Sache abzunehmen (§ 433 Abs. 2 BGB). Die Zahlung des vereinbarten Kaufpreises entfällt beim Tausch naturgemäß, statt dessen hat der jeweilige Käufer gleichzeitig die Verkäuferpflichten (im einzelnen s. o. Anm. 1484 a). Insgesamt werden durch

das schuldrechtliche Geschäft also Pflichten begründet, aber noch keine Übertragung vorgenommen.

Dies geschieht vielmehr erst im Rahmen der Verschaffung des Eigentums und der Übergabe, die allerdings auch durch ein Besitzkonstitut (vgl. § 870 BGB) ersetzt werden kann. Vor allem bei unbeweglichen Sachen, bei Sachgesamtheiten oder auch bei Rechten oder anderen immateriellen Gütern, bei denen eine Übergabe regelmäßig scheitern wird, einigt man sich bei der Eigentumsverschaffung auf einen Stichtag, ab wann das Gut dem Käufer zustehen soll. Ab diesem Zeitpunkt gehen dann idR Nutzen und Lasten über, womit aus stl. Sicht das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) auf den Erwerber übergeht. Mit diesem Zeitpunkt findet dann die hier zu bestimmende Übertragung statt.

#### 4. Sonderfälle

##### 1486a a) Tausch mit Zuzahlung

**Spitzenausgleich:** Von einem Tausch mit Zuzahlung spricht man, wenn sich die Werte der zu tauschenden WG nicht genau entsprechen und eine Partei daher neben der Hingabe des WG eine zusätzliche (Bar-)Zahlung leistet. Bei im Verhältnis zum Gesamtwert des Geschäfts nur geringer Zuzahlung spricht man oft auch von Spitzenausgleich. Im Rahmen des Abs. 6 Satz 1 kommt es allerdings auf eine bestimmte (Mindest-)Wertrelation nicht an, es gibt auch keine (Frei-)Grenzen, deren Überschreitung bestimmte Steuerfolgen auslösen würde.

Abs. 6 Satz 1 gilt auch für diese Fälle. Für den Käufer, der eine Zuzahlung erhält, ergibt sich die Folge, daß diese von dem gemeinen Wert des hingegebenen WG abzuziehen ist, um die AK des erworbenen WG zu ermitteln. Für den Erwerber, der eine Zuzahlung leistet, gehört diese gemeinsam mit dem gemeinen Wert des hingegebenen WG zu den AK des erworbenen WG.

##### 1486b b) Tausch gegen Nutzungsrechte

Abs. 6 Satz 1 verlangt als Grundvoraussetzung, daß WG getauscht werden. Der Tausch beispielsweise einer Sache gegen die zeitlich befristete Möglichkeit, diese oder eine andere Sache zu nutzen, ist daher nur dann nach Abs. 6 Satz 1 zu beurteilen, wenn auch die Nutzungsmöglichkeit ein WG ist.

**Nutzungsrecht** ist ein WG, das sich nach den allg. Kriterien bestimmt. Danach ist ein Nutzungsrecht dann als WG anzusehen, wenn es aufgrund dinglicher Absicherung oder schuldrechtlicher Vereinbarung eine gesicherte Rechtsposition gewährt (BFH v. 9. 8. 1989 X R 20/86, BStBl. II 1990, 128 und v. 19. 6. 1997 IV R 16/95, BStBl. II, 808) und selbständig bewertbar ist (s. § 5 Anm. 350). Die Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb (zum handelsrechtlichen Kriterium der selbständigen Verwertbarkeit s. THIELE in BAETGE/THIELE/KIRSCHER, Bilanzrecht, § 246 HGB Rn. 43–46) ist uE als Abgrenzungsmerkmal nicht erforderlich (s. § 5 Anm. 354; str.; bejahend GROH, DB 1988, 514, wohl auch BFH v. 19. 6. 1997 IV R 16/95, BStBl. II, 808, ablehnend SCHUBERT, DStR 1995, 362). Handelt es sich bei dem als immaterielles WG in Frage kommenden Nutzungsrecht um ein schwebendes Geschäft (zB Mietvertrag), verhindert diese Eigenschaft seine Aktivierbarkeit (BFH v. 19. 6. 1997 IV R 16/95 aaO).

Stellt das in Frage kommende Nutzungsrecht ein WG dar, kann es auch Gegenstand eines Tauschgeschäfts sein. Dann ist auch Abs. 6 Satz 1 auf diese Fälle anzuwenden. Zur Bewertung s. Anm. 1487b.

**c) Erzwungener Tausch**

Der Anwendungsbereich des Abs. 6 Satz 1 sind Tauschgeschäfte und tauschähnliche Umsätze. Fraglich ist, ob hierunter auch erzwungene Tauschgeschäfte fallen. Als Beispiele dafür können genannt werden:

- das Umlageverfahren nach §§ 45 ff. BauGB,
- das Umlageverfahren nach dem FlurbG,
- die Abfindungen in Anteilen anlässlich Umwandlungsvorgängen,
- die Abfindung mit Aktien der Hauptgesellschaft bei Eingliederungen (§ 320 b Abs. 1 Satz 2 AktG).

**Die Umlageverfahren** haben idR das Ziel, die beteiligten Grundstücksbesitzer nach der Umlage nicht anders zu stellen, als diese vor Umlage gestellt waren. Insofern sind idR die erhaltenen Flurstücke mit den abzugebenden Flurstücken wirtschaftlich identisch und auch wertgleich. Es besteht also Nämlichkeit – iSd. Tauschgutachtens des BFH (v. 16. 12. 1958 I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) – zwischen den erhaltenen und den abgegebenen Grundstücken, weshalb es nicht zu einem Leistungsaustausch und Anschaffungsgeschäft kommt. Aus diesem Grund ist uE Abs. 6 Satz 1 auf die Umlagefälle nicht anwendbar (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 542). Es kommt hier also nicht zu einer Realisierung von stillen Reserven.

**Umwandlungen** werden idR mit qualifizierter Mehrheit, mindestens 75 vH der Stimmrechte, beschlossen (vgl. § 13 UmwG für die Verschmelzung, §§ 125, 13 UmwG für die Spaltung, § 193 UmwG für den Formwechsel). Sofern an dem übertragenden Rechtsträger Minderheitsgesellschafter beteiligt sind, ist diesen neben einer angemessenen Barabfindung regelmäßig eine Abfindung in Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers anzubieten (vgl. § 2 UmwG für die Verschmelzung, § 123 UmwG für die Spaltung). Der Minderheitsaktionär hat es hier also idR nicht in der Hand, ob er seine Anteile verliert, kann aber die Art der Entschädigung wählen. Es handelt sich zwar nicht um einen Tausch im eigentlichen Sinn, wohl aber um ein tauschähnliches Geschäft (vgl. Anm. 1484 b). Sofern der Minderheitsgesellschafter seine Anteile im BV hält, stellt sich also für ihn die Frage der Anwendbarkeit von Abs. 6 Satz 1. Diese ist uE zu bejahen. Bei den Umwandlungsvorgängen werden, soweit Abfindungen in Anteilsrechten des übernehmenden Rechtsträgers geleistet werden, Anteile übertragen, und zwar im Wege eines tauschähnlichen Umsatzes. Die Freiwilligkeit des Übertragungsvorgangs ist kein Tatbestandsmerkmal der Vorschrift. Der Unterschied zu den Umlageverfahren ist, daß die als Abfindung zu gewährenden Anteile idR nicht den Nämlichkeitskriterien genügen und es daher hier zu einem Anschaffungsgeschäft kommt. Allerdings werden für die Umwandlungen zumeist die Vorschriften des UmwStG gelten (vgl. §§ 4, 13, 14 iVm. 4 und 15 iVm. 13 UmwStG), die als *lex specialis* dem EStG und damit auch Abs. 6 Satz 1 vorgehen.

**Anlässlich Eingliederungen** aufgrund eines Mehrheitsbeschlusses (§ 320 AktG) sind den außenstehenden Aktionären der einzugliedernden AG grds. als Abfindung Aktien der Hauptgesellschaft zu gewähren (§ 320 b AktG). Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Eingliederung ist, daß die Hauptgesellschaft ebenfalls in der Rechtsform einer AG besteht und daß dieser mindestens 95 vH der Aktien an der einzugliedernden AG zustehen. Ergebnis eines erfolgreichen Eingliederungsbeschlusses ist, daß die Aktien der eingegliederten Gesellschaft auf die Hauptgesellschaft übergehen (§ 320 a AktG). Bei der Hauptgesellschaft kommt es also zu einem Anschaffungsgeschäft. Als Gegenleistung für die Ak-

tien der Minderheitsaktionäre werden eigene Aktien aufgewendet, unabhängig davon, ob diese aus dem Bestand an eigenen Aktien stammen (vgl. § 71 Abs. 1 Nr. 3 AktG) oder aus einer Kapitalerhöhung. Die AK für die Aktien der eingegliederten Gesellschaft ergeben sich grds. aus dem gemeinen Wert der Aktien der Hauptgesellschaft. Wird allerdings anlässlich der Eingliederung bei der Hauptgesellschaft das Grundkapital (Ausgabe neuer Aktien) erhöht, hat die Hauptgesellschaft gem. § 20 Abs. 2 UmwStG ein Bewertungswahlrecht, die erworbenen Aktien an der eingegliederten AG mit ihrem bisherigen Buchwert, einem Zwischenwert oder deren Teilwert anzusetzen. Diese Vorschrift geht als *lex specialis* dem Abs. 6 Satz 1 vor. Allerdings wird es bei der Hauptgesellschaft jedenfalls dann zum Ansatz des Teilwerts kommen, wenn es sich bei den Aktien der eingegliederten AG um börsennotierte Aktien handelte, denn in diesen Fällen wird es aus praktischen Gründen nur schwer möglich sein, die bisherigen Buchwerte (bei Privatvermögen AK) überhaupt zu ermitteln.

Auch für den Minderheitsaktionär der einzugliedernden AG kann es zu einem Tausch iSv. Abs. 6 Satz 1 kommen, nämlich wenn dieser seine Aktien in einem BV hält. Die AK für die erhaltenen Aktien an der Hauptgesellschaft bestimmen sich damit grds. nach dem gemeinen Wert der hingegebenen Aktien an der eingegliederten AG. Sofern die Hauptgesellschaft zum Zwecke der Eingliederung eine Kapitalerhöhung durchgeführt hat, gilt auch für den Minderheitsaktionär allerdings § 20 UmwStG, der somit an die Wahlrechtsausübung bei der Hauptgesellschaft gebunden ist (§ 20 Abs. 4 UmwStG). Fraglich könnte sein, ob für den Minderheitsaktionär in den Fällen, in denen keine Kapitalerhöhung durchgeführt wurde, also eigene Aktien der Hauptgesellschaft zur Abfindung verwendet wurden, das Tauschgutachten des BFH (v. 16. 12. 1958 I D 1/57 S aaO) anwendbar sein könnte (allg. zum Verhältnis zwischen Abs. 6 Satz 1 und dem Tauschgutachten vgl. Anm. 1483). Für den Minderheitsaktionär wird zwischen den Aktien der Hauptgesellschaft und denjenigen an der eingegliederten AG idR Nämlichkeit bestehen. Angemessenheit des Austauschverhältnisses unterstellt, besteht Wertgleichheit zwischen den hingegebenen und der erhaltenen Aktien. Artgleichheit dürfte im Regelfall ebenfalls bestehen, in beiden Fällen handelt es sich um eine Minderheitsbeteiligung. Lediglich wenn der Unternehmenswert der Hauptgesellschaft wesentlich geringer war als der Wert der eingegliederten AG – dies kann vor allem bei sogenannten Public to Private Transaktionen im Rahmen von Leveraged Buy Outs vorkommen – wird sich die Beteiligungsquote der Minderheitsaktionäre deutlich erhöhen, und dann besteht eher keine Artgleichheit. Auch an der Funktion der Aktien für den Minderheitsaktionär dürfte sich grds. nichts ändern. Wenn man darüber hinaus berücksichtigt, daß sich der Minderheitsaktionär der Eingliederung aufgrund der erforderlichen Mehrheitsverhältnisse idR nicht entziehen kann, ist uE die Anwendbarkeit des Tauschgutachtens in diesen Fällen möglich und sinnvoll.

#### 1486 d) **d) Sonderproblem: Grenzüberschreitende Reorganisationen?**

Umwandlungsvorgänge sind als tauschähnliche Umsätze anzusehen (vgl. Anm. 1484 b). Das gilt unbeschadet der Frage, ob der Vorgang grenzüberschreitend ist oder sich ausschließlich im Inland abspielt. Als grenzüberschreitende Umwandlungen können angesehen werden rein innerdeutsche Transaktionen, an denen im Ausland ansässige Gesellschafter beteiligt sind, der umgekehrte Fall rein ausländischer Transaktionen unter Beteiligung deutscher Gesellschafter und echte grenzüberschreitende Umwandlungen, die allerdings mangels gesellschaftsrecht-

licher Grundlagen nur in sehr eingeschränktem Umfang möglich sind (im einzelnen hierzu vgl. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, § 17).

**Regel:** Grds. ist Abs. 6 Satz 1 in allen diesen Fällen einschlägig, soweit ein Erwerber für sein BV erwirbt.

**Ausnahmen** bestehen lediglich dort, wo die besonderen Bewertungsregeln des UmwStG greifen. Bei Fällen mit Auslandsbezug sind dies nur verhältnismäßig wenige Vorschriften, im einzelnen:

- §§ 20 Abs. 3, 22 Abs. 3 UmwStG: Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der gewährten Anteile im Zeitpunkt der Sacheinlage ausgeschlossen ist (zum Beispiel durch DBA).
- Die Einbringungsfälle unter Beteiligung von Gesellschaften aus anderen Mitgliedsstaaten der EU (§ 23 UmwStG).
- Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes. gegen Gewährung einer Beteiligung an der aufnehmenden Gesellschaft (§ 24 UmwStG).

**Tauschgutachten:** Des weiteren kann in Einzelfällen das Tauschgutachten (BFH v. 16. 12. 1958 I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) zur Anwendung kommen, nämlich dann, wenn deutsche Gesellschafter ausländischer KapGes. betroffen sind (zB bei Verschmelzung von zwei ausländischen KapGes.). Wegen der uE sehr eng zu sehenden Anforderung an die Nämlichkeit und der umstrittenen Anwendbarkeit dem Grunde nach empfiehlt sich in einem entsprechenden Fall allerdings grds. die Einholung einer verbindlichen Auskunft (vgl. auch Anm. 1483).

**Gemeiner Wert:** In allen anderen Fällen der grenzüberschreitenden Umstrukturierungen sind daher die Bewertungsregeln von Abs. 6 Satz 1 anzuwenden, sofern die dem Stpfl. gewährten WG bei diesem Betriebsvermögen werden.

**Beispiel:** Der unbeschränkt stpfl. Einzelunternehmer A ist mit 50 vH an dem Kommanditkapital der B GmbH & Co. KG beteiligt. Die Beteiligung gehört zu seinem BV. Er bringt diese Beteiligung gegen Gewährung von Shares in die US-amerikanische KapGes. A Incorporated ein. Auch die Shares an der A Incorporated sollen notwendiges BV (vgl. § 4 Abs. 1, R 13 Abs. 1 EStR) sein. Die Shares sind mit ihren AK in Höhe des gemeinen Werts der durch die Kommanditbeteiligung repräsentierten WG anzusetzen.

#### e) „Passivtausch“

1486 e

Zu den sog. „negativen WG“ zählen die Verbindlichkeiten oder Rückstellungen (handelsrechtlich: Schulden; ebenso BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 304 u. 750). Da in der stl. Literatur teilweise auch von Schulden gesprochen wird (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII, § 5 Rn. 93 und 110; s. dazu auch Vor §§ 4–7, Anm. 118), könnte fraglich sein, ob der Austausch von solchen „negativen WG“ auch der ggf. entsprechenden Anwendung des Abs. 6 unterliegt; uE ist diese Frage noch nicht abschließend geklärt.

Im Ergebnis ist der „Tausch“ von Schulden in der Rechnungslegung entsprechend den allg. Vorschriften abzubilden. Er wird damit nicht anders behandelt werden müssen als der Tausch von WG und damit genauso wie die Begleichung der bisherigen Schuld durch Barmittel und der Neuaufnahme einer Schuld. Die neue Schuld ist mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Nachdem bei einem „Tausch“ von Schulden kein Geld fließt, determi-

niert der Rückzahlungsbetrag der neuen Schuld den Wert, mit dem die bisherige Schuld ausgebucht wird. Sofern dieser Wert vom bisherigen Buchwert der alten Schuld abweicht, entsteht ein Gewinn oder Verlust.

1487 Einstweilen frei.

## 5. Rechtsfolgen

### 1487a a) Anschaffungskosten des erhaltenen Wirtschaftsguts

**Gemeiner Wert:** Sind die Tatbestandsmerkmale von Abs. 6 Satz 1 erfüllt, schreibt dieser als unmittelbare Rechtsfolge lediglich die AK des erworbenen WG fest. Diese sind in Höhe des gemeinen Werts (zur Wertermittlung vgl. Anm. 1487b) des hingegebenen WG anzusetzen.

**Gewinnrealisierung:** Das BV des Stpfl. erhöht sich also um den gemeinen Wert des hingegebenen WG. Nachdem letzteres im Zuge des Tauschs aus dem BV ausscheidet, vermindert sich gleichzeitig also das BV um den Buchwert des hingegebenen WG. Der Unterschiedsbetrag iSv. § 4 Abs. 1 (BV am Ende des Wj. abzüglich BV am Ende des vorausgegangenen Wj. zuzüglich Entnahmen abzüglich Einlagen) verändert sich somit um die Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert des hingegebenen WG. Hieraus kann man schließen, daß mittelbare Rechtsfolge von Abs. 6 Satz 1 eine zwingende Gewinnrealisierung beim Tausch ist.

**Abweichung vom Handelsrecht:** Damit bewirkt Abs. 6 Satz 1 eine (weitere) Durchbrechung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (materielle Maßgeblichkeit) für die strechtliche Gewinnermittlung (s. § 5 Anm. 61). Denn nach den handelsrechtlichen GoB können die AK bei einem Tausch grds. nach drei Methoden bestimmt werden (im einzelnen dazu ADS, § 255 HGB Rn. 89ff, ELLROTT/SCHMIDT-WENDT in Beck-BilKomm. V., § 255 Rn. 130 ff.):

- Bei der Methode der Buchwertfortführung kann der eingetauschte Vermögensgegenstand mit dem Buchwert des hingegebenen Gegenstands angesetzt werden.
- Soll handelsrechtlich ein Gewinn realisiert werden, können als AK (der höhere) Zeitwert des hingegebenen Gegenstands angesetzt werden, allerdings wird als Wertobergrenze hier ein vorsichtig geschätzter Zeitwert des eingetauschten Vermögensgegenstands angesehen.
- Die dritte Methode ist die sogenannte ergebnisneutrale Behandlung des Tauschs, bei dem sich die AK des erworbenen Vermögensgegenstands aus dem Buchwert des hingegebenen Vermögensgegenstands zuzüglich der Ertragsteuerbelastung ergeben.

Nach hM ist handelsrechtlich der Ansatz eines Zwischenwerts unzulässig (Grundsatz der Methodenbestimmtheit).

**Laufender Gewinn:** Nach den Tatbestandsmerkmalen handelt es sich bei dem realisierten Gewinn um einen solchen aus der Veräußerung eines einzelnen WG. Dieser Gewinn ist somit grds. als laufender Gewinn zu erfassen. Ein Wahlrecht besteht insoweit nicht. Ist allerdings das hingegebene WG eine Beteiligung an einer KapGes., die deren gesamtes Nennkapital umfaßt, handelt es sich stl. um eine Teilbetriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2). Insoweit käme dann für natürliche Personen und Mitunternehmerschaften, soweit an ihnen natürliche Personen beteiligt sind, grds. die Anwendung des Freibetrags des § 16 Abs. 4 sowie die ermäßigte Besteuerung nach § 34 in Frage (im einzelnen vgl.

die Komm. zu diesen Vorschriften). Insgesamt kommt das sog. Halbeinkünfteverfahren immer dann zur Anwendung, wenn das hingebene WG eine Beteiligung an einer KapGes. ist (§ 3 Nr. 40) und der Hingebende bzw. der Mitunternehmer einer hingebenden PersGes. eine natürliche Person ist, eine Einschränkung ist der Vorschrift jedenfalls nicht zu entnehmen. Ist Hingebender eine KapGes., ist auf den Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und gemeinem Wert der Beteiligung § 8b KStG insgesamt anzuwenden (DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016, [1021]; Anm. zu BMF v. 28. 4. 2003; DB 2003, 1027).

### b) Ermittlung des gemeinen Werts des hingebenen Wirtschaftsguts

1487 b

**Begriff:** Der Begriff des gemeinen Werts ist im EStG nicht definiert, wohl aber in § 9 BewG. Mangels anderer Begriffsbestimmung ist die Vorschrift auch im EStRecht zu beachten (§ 1 BewG).

§ 9 Abs. 2 BewG bestimmt den gemeinen Wert als den Einzelveräußerungspreis des WG im gewöhnlichen Geschäftsverkehr. Bei der Wertfindung sind die Beschaffenheit des WG und alle übrigen, objektiv den Preis beeinflussenden Umstände zu berücksichtigen. Persönliche oder „ungewöhnliche“ Faktoren sind außer acht zu lassen.

**Ermittlung:** Am einfachsten kann als Verkehrswert eines WG der Einzelverkaufspreis auf einem Markt herangezogen werden. Sofern ein solcher Marktpreis nicht vorhanden ist, wird der Verkehrswert am besten von Marktpreisen vergleichbarer WG abgeleitet. Ist auch dies nicht möglich, bleibt nur eine freie Schätzung des Verkehrswerts. Bei den außer acht zu lassenden persönlichen Verhältnissen kann es sich neben den offensichtlichen privaten Beziehungen zwischen den Tauschpartnern, zB aufgrund von Verwandtschaft oder Freundschaft, auch um Zwangslagen eines der Tauschpartner handeln. Wegen Einzelheiten sei hier auf die Komm. zu § 9 BewG verwiesen (s. zB MEINCKE, ErbStG, 13. Aufl. 2002, § 12 Rn. 20 ff.).

Ist die Ermittlung bzw. Schätzung des gemeinen Werts des hingebenen WG außerordentlich schwierig oder gar unmöglich, kann ausnahmsweise eine Herleitung des gemeinen Werts des hingebenen WG aus dem gemeinen Wert des empfangenen WG erfolgen (BFH v. 18. 7. 1972 VIII R 16/68, BStBl. II, 884). Dieses Ur. ist zwar zur Rechtslage vor Einfügung des Abs. 6. ergangen. Da aber Abs. 6 Satz 1 nach der hier vertretenen Auffassung im wesentlichen klarstellende Bedeutung hat, also keine materielle Neuregelung mit sich gebracht hat, sind die Grundsätze dieser Entscheidung auch im Rahmen des Abs. 6 Satz 1 anwendbar.

**Wertunterschiede:** Unerheblich für die Bewertung der AK des erworbenen WG mit dem gemeinen Wert des hingebenen WG sind objektiv feststellbare Wertunterschiede zwischen den gemeinen Werten der beiden WG. Dies kann zB dann der Fall sein, wenn es sich um Aktien handelt (für die dann natürlich das Tauschgutachten nicht zur Anwendung kommen darf). Selbst wenn das hingebene WG einen deutlich höheren gemeinen Wert hat als das erworbene WG, ist als dessen AK der gemeine Wert des hingebenen WG anzusetzen. Denn grds. ist davon auszugehen, daß ein Kaufmann „nichts zu verschenken“ hat. Dies setzt selbstverständlich voraus, daß keine außerbetrieblichen Gesichtspunkte bei dem Tausch eine Rolle gespielt haben. In der ersten Bilanz nach Erwerb des WG ist dann zu prüfen, ob ggf. eine Teilwertabschreibung hierauf vorzunehmen ist. Diese Prüfung ist nach den allg. Kriterien vorzunehmen (vgl. Anm. 561 ff.). Dabei ist die sogenannte Teilwertvermutung zu berücksichtigen, nach welcher der Teilwert im Zeitpunkt des Erwerbs und an den folgenden Bilanzstichtagen

grds. den AK eines WG entspricht (stRspr., zuletzt BFH v. 7. 2. 2002 IV R 87/99, BStBl. II, 294).

#### Einzelfälle:

► *Bei Grundstücken und Gebäuden* ist der Verkehrswert aus zeitnahen Verkäufen in der näheren Umgebung abzuleiten, in Ermangelung dieser anhand des Ertrags- oder Sachwerts zu schätzen. Die Grundbesitzwerte nach §§ 145 ff. BewG sind allerdings kein Maßstab für den gemeinen Wert (glA SCHMIDT/WACKER XXII. § 16 Rn. 294 mit Verweis auf die einschlägige Rspr.). Für Grund und Boden können auch die Richtwerttafeln der Gemeinden herangezogen werden, allerdings ist dabei auf die Aktualität der zugrundeliegenden Daten zu achten.

► *Maschinen, maschinelle Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung* sind mit ihren Einzelveräußerungspreisen zu bewerten, die ggf. von einem Sachverständigen gutachterlich zu schätzen sind.

► *Bei Anteilen an KapGes.* gilt § 11 BewG; der gemeine Wert ist grds. aus Verkäufen abzuleiten. Sofern es hier keine zeitnahen Verkäufe gab, ist der gemeine Wert gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der KapGes. zu schätzen. Dabei kann das sog. Stuttgarter Verfahren zur Wertermittlung herangezogen werden, soweit es nicht aus besonderen Gründen im Einzelfall zu offensichtlich unrichtigen Ergebnissen führt (vgl. BFH v. 21. 1. 1993 XI R 33/92, BFH/NV 1994, 12; ebenso KORN/STRAHL, § 5 Rn. 525; kritisch zur Anwendung des Stuttgarter Verfahrens HÜBNER, DStR 1995, 1, dem für die Anwendung des Stuttgarter Verfahrens im ertragstl. Kontext die Rechtsgrundlage fehlt).

► *Für fertige Erzeugnisse* ist der Verkehrswert der Einzelveräußerungspreis. Dieser kann idR aus Verkäufen an Dritte im Rahmen des laufenden Geschäftsbetriebs abgeleitet werden. Der gemeine Wert von *Forderungen* entspricht idR dem Nennbetrag, es sei denn an der Einbringlichkeit der Forderung bestehen Zweifel.

1488 Einstweilen frei.

## II. Verdeckte Einlage einzelner Wirtschaftsgüter

### 1. Grundfall (Satz 2)

#### 1488a a) Übertragung

**Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter:** Satz 2 beginnt mit den Worten „Erfolgt die Übertragung ...“. Damit wird grammatikalisch der Bezug zu Satz 1 hergestellt. Die Übertragung kann nur die in Satz 1 geregelte Übertragung einzelner WG sein. Der Begriff Übertragung selbst ist hier nicht anders zu verstehen als in Satz 1 (vgl. Anm. 1486). Maßgebend ist somit die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem WG zugunsten der empfangenden KapGes.

**Finaler Charakter der Übertragung:** Es muß sich bei der Übertragung um den endgültigen Transfer mindestens des wirtschaftlichen Eigentums an dem WG handeln. Das WG verläßt den Vermögensbereich des Einlegenden. Eine Überlassung, auch wenn sie unbefristet ist, reicht für die Anwendung des Abs. 6 Satz 2 regelmäßig nicht aus.

**Einzelnes Wirtschaftsgut:** Aufgrund des Bezugs zu der Formulierung in Satz 1 stellt sich für die Anwendung von Satz 2 wie schon für Satz 1 die Frage danach, wie eng der Terminus „einzelnes WG“ zu verstehen ist. Nach unserer Auffassung gilt hier das schon zu Satz 1 Gesagte (vgl. Anm. 1485), nämlich daß

auch Sachgesamtheiten in den Regelungsgehalt von Abs. 6 Satz 2 einzubeziehen sind (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 551). Abs. 6 Satz 2 ist dann auf jedes einzelne in der Sachgesamtheit enthaltene WG gesondert anzuwenden, die AK der Beteiligung erhöhen sich dann um die Summe der maßgebenden Einlagewerte (vgl. Anm. 1488 e und 1489 b). Handelt es sich bei der Sachgesamtheit allerdings um einen Betrieb, Teilbetrieb oder Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb, ist fraglich, ob der Regelung des Abs. 6 Satz 2 diejenige des Abs. 3 vorgeht (dieser Ansicht TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DB 1999, 2026), oder ob dann insgesamt ein Fall des § 16 gegeben ist (dieser Ansicht LADEMANN/ORTHMANN-BABEL, § 6 Rn. 1052). Abs. 3 ist allerdings auf gesellschaftsrechtliche Vorgänge grds. nicht anzuwenden (s. Anm. 1334, glA SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 473). Ein wesentliches Tatbestandsmerkmal der verdeckten Einlage ist ihre gesellschaftsrechtliche Veranlassung (vgl. unten Anm. 1488 b). Daher ist Abs. 3 auf die verdeckte Einlage eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nicht anwendbar (aA offenbar BÜCHELE, DB 1999, 2336 [2340]). Die verdeckte Einlage stellt auch keinen Veräußerungsvorgang dar (für § 17 vom BFH wiederholt entschieden, zuletzt mit Urt. v. 18.12.2001 VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463). Allerdings kann es sich aus der Sicht des Einlegenden um eine Betriebsaufgabe handeln, die der Regelung des § 16 Abs. 3 unterliegt (glA SCHMIDT/WACKER XXII. § 16 Rn. 201, anderer Auffassung die Komm. zu § 16 Anm. 102). Die Vorschrift bestimmt allerdings lediglich die stl. Konsequenzen bezüglich des eingelegten Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, nicht jedoch die Folgen der verdeckten Einlage für die AK der Beteiligung an der empfangenden KapGes. Diese ergeben sich daher uE aus Abs. 6 Satz 2.

**Anwendung nur bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens:** Abs. 6 Satz 2 ist eine Sonderregelung über die AK an einer Beteiligung, die demnach zwingend ein WG des BV sein muß (s. o. Anm. 1479 zum Anwendungsbereich von Abs. 6), auch wenn der Gewinn auf der Grundlage einer Einnahmen-Überschuß-Rechnung ermittelt wird (Abs. 7). Die überwiegende Zahl der Kommentatoren schließt daraus, daß auch das eingelegte WG aus diesem BV stammen muß (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 551; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1390; FROTSCHER/HERRMANN, § 6 Rn. 530). Dies läßt sich uE jedoch nicht aus dem Gesetz entnehmen. Es ist durchaus auch denkbar, daß ein im PV gehaltenes WG im Wege der verdeckten Einlage in eine KapGes. übertragen wird, deren Anteile sich im BV des einlegenden Gesellschafters oder des dem Einlegenden nahestehenden Gesellschafters befinden. Es könnte lediglich daran gedacht werden, den Einlagevorgang, der zivilrechtlich selbstverständlich direkt vonstatten gehen kann, in zwei Einlagebestandteile aufzuteilen: eine erste Einlage aus dem PV in das BV des Gesellschafters und, in der gleichen logischen Sekunde, eine zweite Einlage aus dem BV des Gesellschafters der KapGes. in die KapGes. selbst (glA LADEMANN/ORTHMANN-BABEL, § 6 Rn. 1052; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 539). Abs. 6 Satz 2 und ggf. Satz 3 regelt dabei lediglich einen Aspekt des zweiten Einbringungs Vorgangs, nämlich die Erhöhung der AK der Beteiligung im BV des Einlegenden. Die Bewertung des WG anlässlich der Einlage aus dem PV in das BV und anlässlich der Einlage in die KapGes. für deren Gewinnermittlung richtet sich nach Abs. 1 Nr. 5.

## b) Verdeckte Einlage

1488 b

**Keine gesetzliche Begriffsdefinition:** Der Begriff der verdeckten Einlage ist gesetzlich nicht bestimmt, wird allerdings an verschiedenen Stellen in Steuergesetzen verwandt, so ua. in §§ 17 Abs. 1 Satz 2, 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2; 50 c

Abs. 1 Satz 2 EStG, § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG, §§ 13a Abs. 5 Nr. 4, 19a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG. Eine Definition findet sich allerdings in keinem der Gesetze. Lediglich allgemein sind Einlagen in § 4 Abs. 1 Satz 5 bestimmt als „alle WG (Bar-einzahlungen und sonstige WG), die der Stpfl. dem Betrieb im Laufe eines Wj. zugeführt hat“. Diese Bestimmung gilt zunächst nur für den Bereich der ESt., also Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften. Über § 8 Abs. 1 KStG gilt diese Definition allerdings grds. auch im Bereich der KSt. § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG geht zwar grds. davon aus, daß das WG bei demselben StSubjekt verbleibt und lediglich seine stl. Qualifikation – von anderen Vermögen in BV – ändert. Über den Verweis in § 8 Abs. 1 KStG wird jedoch dieses Tatbestandsmerkmal unbeachtlich (BFH v. 11. 2. 1998 I R 89/97, BStBl. II, 691).

Nach der Rspr., die sich in einer Vielzahl von Entscheidungen mit dem Begriff der verdeckten Einlage zu beschäftigen hatte, ist diese gegeben, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der KapGes. einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil zuwendet, diese Zuwendung keine offene Einlage darstellt und sie ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat (BFH v. 15. 10. 1997 I R 80/96, BFH/NV 1998, 624 mit weiteren Rspr.-Nachweisen). Dieser Rspr. entspricht auch die Auffassung der FinVerw. (vgl. Abschn. 36a KStR).

**Einlegende Person:** Eine verdeckte Einlage kann nur dann angenommen werden, wenn diese von einem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person vorgenommen wird. Gesellschafter ist, wer über die Anteile am gezeichneten Kapital der empfangenden KapGes. verfügen kann, insbes. die mit diesen Anteilen verbundenen Gesellschaftsrechte ausüben kann. Hat die empfangende KapGes. kein gezeichnetes Kapital, ist eine vergleichbare Berechtigung am Vermögen der Gesellschaft oder das Innehaben von Stimmrechten als maßgebendes Kriterium für die Gesellschafterstellung heranzuziehen.

Nahestehende Personen können sowohl natürliche als auch juristische Personen sein. Auch eine Personenhandelsgesellschaft kann als Person idS anzusehen sein (BFH v. 1. 10. 1986 I R 54/83, BStBl. II 1987, 459). Die Entscheidung ist zwar zur vGA ergangen. UE kann der Begriff der nahestehenden Person für die vGA und die verdeckte Einlage nur einheitlich verstanden werden. Zur Definition in § 1 Abs. 2 AStG, die uE auf den Regelungsgehalt des § 1 Abs. 1 AStG zugeschnitten und daher grds. normspezifisch für diesen Anwendungsbereich auszulegen ist, s. WASSERMEYER in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 826.

Liegen die übrigen Tatbestandsmerkmale für eine verdeckte Einlage durch eine nahestehende Person vor, ist der Vorgang stl. zu unterteilen in eine Vermögenszuwendung von der nahestehenden Person an den Gesellschafter und von diesem an die KapGes. (BFH v. 12. 12. 2000 VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234). Die unmittelbare Übertragung des Vermögensvorteils von der nahestehenden Person auf die KapGes. stellt danach lediglich eine Abkürzung des Weges dar.

**Empfangende Kapitalgesellschaft:** Abs. 6 Satz 2 spricht ganz allgemein von den AK der Beteiligung an der KapGes. Eine Differenzierung nach beschränkter oder unbeschränkter StPflcht, Ort des Sitzes oder Ort der Geschäftsleitung ist also nicht vorzunehmen. Inländische KapGes. sind die AG, die KGaA sowie die GmbH (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Bei ausländischen Gesellschaften ist zur Beantwortung der Frage, ob es sich um eine KapGes. oder PersGes. handelt, ein Typenvergleich mit den deutschen Rechtsformen (Personenhandelsgesellschaften versus inländische KapGes.) durchzuführen (BFH v. 16. 12. 1998 I R 138/

97, BStBl. II 1999, 437). Ergibt dieser Typenvergleich, daß mehr Kriterien für das Vorliegen einer Personenhandels-gesellschaft sprechen, ist Abs. 6 Satz 2 nicht anwendbar.

**Bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil:** Gegenstand der verdeckten Einlage kann jedes bilanzierbare WG sein, das in der Bilanz der KapGes. zu einer Vermögensmehrung führt, sei es durch die Entstehung oder Vermehrung eines Aktivpostens, sei es durch den Wegfall oder die Minderung eines Passivpostens (BFH v. 26. 10. 1987 GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Nach diesem grundlegenden Beschl. des Großen Senats des BFH stellt die Möglichkeit, ein WG unentgeltlich nutzen zu können, keinen solchen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil dar. Die sogenannte Nutzungsüberlassung kann daher nicht Gegenstand einer Einlage und damit auch nicht einer verdeckten Einlage sein. Die Gewährung eines zinslosen Gesellschafterdarlehens und die anschließende zinsbringende Anlage der Mittel durch die Gesellschaft führen weder zu einer verdeckten Einlage noch sind sie allein deshalb als Gestaltungsmißbrauch anzusehen, weil diese Verlagerung von Erträgen auf die KapGes. dem Verbrauch eines ansonsten vom Verfall bedrohten Verlustabzugs dient (BFH v. 17. 10. 2001 I R 97/00, BFH/NV 2002, 240). Geht allerdings die Überlassung eines WG soweit, daß nicht nur die laufende Nutzung, sondern auch die Chancen und Risiken des WG selbst übertragen werden, wird die empfangende KapGes. wirtschaftlicher Eigentümer des WG (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) mit der Folge, daß eine verdeckte Einlage gegeben ist. Auch selbstgeschaffene immaterielle WG können Gegenstand einer verdeckten Einlage sein, sofern sie ganz allgemein die Kriterien für das Vorliegen eines WG erfüllen (grundlegend dazu Vor §§ 4–7 Anm. 101 ff.). Auch der Wegfall einer Verbindlichkeit ist ein bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil. Hierzu hat der Große Senat des BFH in dem Beschl. v. 9. 6. 1997 GrS 1/94 (BStBl. II 1998, 307) grundlegend Stellung genommen (dazu auch § 8 KStG Anm. 22). Der Wegfall einer Verbindlichkeit ist auch dann ein bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil, wenn die Verbindlichkeit im Zeitpunkt des Verzichts kapitalersetzenden Charakter hatte (BFH v. 28. 11. 2001 I R 30/01, BFH/NV 2002, 677).

**Abgrenzung offene und verdeckte Einlage:** Bezüglich Einlagen besteht ein Unterschied zwischen Personenunternehmen und KapGes. darin, daß es im Bereich der ESt. im Regelfall um eine Änderung der Vermögenssphäre desselben Stpfl. geht (Überführung aus dem PV in das BV), während eine Einlage im Bereich der KapGes. regelmäßig auch eine Verlagerung von einem StSubjekt auf ein anderes beinhaltet. Eine Unterscheidung zwischen offener und verdeckter Einlage ist uE immer dann sinnvoll, wenn mehrere StSubjekte involviert sind, also zum einen bei KapGes. – hier erfolgt die Einlage aus dem Vermögen des Gesellschafters in das der KapGes. – und zum anderen bei mehrgliedrigen PersGes., bei denen es durch eine verdeckte Einlage zu einer Vermögensverschiebung zwischen einzelnen Gesellschaftern kommen kann.

Eine Einlage ist offen, wenn sie gegenüber allen Beteiligten, also der Gesellschaft und ggf. auch den anderen Gesellschaftern als Einlage ausgewiesen wird. Neben der Aufbringung des gezeichneten Kapitals (Grund- oder Stammkapital) dürften die häufigsten Fälle das Agio (Ausgabeaufgeld) und die Leistung von weiteren Zuzahlungen sein, die dann als Kapitalrücklage auszuweisen sind (vgl. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB). Eine offene Einlage verstärkt daher immer direkt das Eigenkapital und entspricht den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften (s. auch § 8 KStG Anm. 21).

Verdeckt ist eine Einlage dann, wenn sie nicht offen erfolgt, wenn sie also nicht als Einlage ausgewiesen wird (uE zu eng in dieser Hinsicht WEBER-GRELLET, DB 1999, 1532, [1535l. Sp.], der eine offene Einlage nur dann annimmt, wenn diese gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt). Eine verdeckte Einlage verstärkt zwar auch das Eigenkapital, allerdings nur indirekt; sie erfolgt nicht entsprechend den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften. Regelmäßig führt eine verdeckte Einlage entweder zu Ertrag oder zur Bildung von stillen Reserven.

**Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis:** Ob und inwieweit eine verdeckte Einlage, also eine nicht den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechende Zuwendung eines bilanzierungsfähigen Vermögensvorteils durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, muß durch einen Fremdvergleich festgestellt werden, insoweit gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Prüfung einer vGA (BFH v. 15. 10. 1997 I R 80/96, BFH/NV 1998, 624). Bei dem Fremdvergleich ist auf die Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns abzustellen: Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist zu bejahen, wenn und soweit ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte (BFH v. 15. 10. 1997 I R 80/96 aaO, aber auch schon im Ur. v. 9. 3. 1983 I R 182/78, BStBl. II, 744; s. auch FG Münster v. 9. 7. 2002, EFG 2003, 30, nrkr., Az. BFH: IV R 58/02). Diese Begriffsbestimmung ist uE übrigens enger als diejenige in Abschn. 36a Abs. 1 Satz 5 KStR. Der BFH begrenzt in der zitierten Entscheidung das Vorliegen einer vGA sowohl dem Grunde nach („wenn“), als auch der Höhe nach („soweit“) auf das Fehlschlagen des Fremdvergleichs, während in den KStR die Begrenzung der Höhe nach fehlt.

#### 1488c c) Einzelfälle

**Anwachsung:** Scheidet ein Gesellschafter aus einer PersGes. aus, ohne seinen Gesellschaftsanteil auf eine andere Person (Mitgesellschafter oder neu eintretender Gesellschafter) zu übertragen, wächst der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen dem oder den verbleibenden Gesellschaftern zu (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB, bei Personenhandelsgesellschaften iVm. §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB). Scheidet der Gesellschafter gegen Zahlung einer Abfindung aus, so stellt sich dieser Vorgang ungeachtet der zivilrechtlichen Anwachsung für die verbleibenden Gesellschafter als Anschaffungsgeschäft dar (BFH v. 12. 12. 1996 IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180). Auch ohne Zahlung einer Abfindung kann das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer PersGes. als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zu werten sein, zB, wenn der ausscheidende Gesellschafter ein negatives Kapitalkonto hatte (BFH v. 10. 3. 1998 VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269). Ist das Ausscheiden des Gesellschafters dagegen tatsächlich unentgeltlich, liegt regelmäßig ein Fall des Abs. 3 vor (BFH v. 10. 3. 1998 VIII R 76/96 aaO; OFD Berlin v. 19. 7. 2002, DStR 2002, 1811). Gehört jedoch zum Kreis der verbleibenden Gesellschafter eine (oder mehrere) KapGes. oder handelt es sich um eine zweigliedrige PersGes., bei der einziger verbleibender Gesellschafter eine KapGes. ist, ist vorrangig zu prüfen, ob eine verdeckte Einlage in die KapGes. gegeben ist (BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG, 9. Aufl. 2003, § 28 Rn. 27 ff. – „Einfaches Anwachsungsmodell“; SUDHOFF, GmbH & Co. KG, 5. Aufl. 2000, § 52 Rn. 72). Denn das Institut der verdeckten Einlage als gesellschaftlich veranlaßter Vorgang geht idR der Regelung des § 6 Abs. 3 vor (vgl. Anm. 1488a; zum Übergang einer Sachgesamtheit im Wege der Erbschaft s. Anm. 1336). Durch die Anwachsung wird der KapGes. regelmäßig ein bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil zugewendet. Denn die WG

und Verbindlichkeiten der PersGes. sind in deren Gesamthandsbilanz bereits bilanziert. Aber auch die immateriellen, nicht bilanzierten, weil selbst geschaffenen WG (§ 5 Abs. 2) sind bilanzierungsfähige (BFH v. 24. 3. 1987 I R 202/83, BStBl. II, 705) und damit einlagefähige Vermögensvorteile. Im Fall der Anwachsung ist daher zu prüfen, ob die Zuwendung des in der Anwachsung des anteiligen Gesellschaftsvermögens liegenden Vermögensvorteils an die KapGes. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist. Dies dürfte regelmäßig dann der Fall sein, wenn der ausscheidende Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person an der KapGes. beteiligt ist. Abs. 6 Satz 2 ist dann anzuwenden, wenn die Anteile an der KapGes., die Gesellschafter der PersGes. bleibt bzw. deren Unternehmen fortsetzt, zu einem BV des ausscheidenden Gesellschafters oder einer ihm nahestehenden Person gehören.

FinSen. Bremen v. 25. 10. 2002 (FR 2003, 48) kommt für den Fall des Ausscheidens sämtlicher Kommanditisten aus einer GmbH & Co. KG – im Ergebnis zutreffend – zu dem gleichen Ergebnis. Gleichwohl sei zu diesem Erlaß folgendes angemerkt:

- Der FinSen. Bremen geht von einem Anwachsen der Gesellschaftsanteile der Kommanditisten bei der GmbH aus. Tatsächlich ist es aber so, daß das Vermögen der KG bei der ehemaligen Komplementär GmbH anwächst (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB).
- Auch die Ausführungen zum Wert der verdeckten Einlage, die sich nach der Wertsteigerung der Beteiligung an der GmbH bemessen soll, sind nicht zutreffend. Das in dem Erlaß zitierte BFH-Urt. (v. 24. 3. 1987 I R 202/83, BStBl. II, 705) bestimmt als Wertmaßstab den gemeinen Wert des der GmbH zukommenden Vermögensvorteils. Liegt ein Fall des Abs. 6 Satz 2 vor, ist der Teilwert des übergehenden Vermögens für die Erhöhung der AK der Beteiligung an der KapGes. maßgebend (dazu vgl. unten Anm. 1488 d).

**Betriebsaufspaltung:** Bei der Begründung einer (klassischen) Betriebsaufspaltung werden regelmäßig vom Besitzunternehmen (idR PersGes.) wesentliche Teile des Umlaufvermögens auf das Betriebsunternehmen (idR KapGes.) übertragen. Die zurückbehaltenen Teile des Umlaufvermögens werden abgewickelt (zB Forderungseinzug, Begleichung der Verbindlichkeiten). Das Anlagevermögen einschließlich eines Firmenwerts wird dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassen. Sowohl die Übertragung (von Teilen) des Umlaufvermögens als auch die Nutzungsüberlassung des Anlagevermögens können auf Grund entgeltlicher Austauschgeschäfte als auch auf Grund unentgeltlicher Akte erfolgen. Im Fall der unentgeltlichen Übertragung oder Überlassung an eine Betriebs-KapGes. ist zu prüfen, ob eine verdeckte Einlage vorliegt, hierfür gelten die allg. Kriterien, (vgl. oben Anm. 1488 b). Bei einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung liegt keine verdeckte Einlage vor (BFH v. 26. 10. 1987 GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Für die unentgeltliche Übertragung von WG auf die Betriebs-KapGes. greift seit 1. 1. 1999 Abs. 6 Satz 2. Dies galt grds. zwar auch schon vor dem 1. 1. 1999 (SCHMIDT XXII. § 15 Rn. 877). Die FinVerw. hat allerdings im Billigkeitswege die Möglichkeit anerkannt, daß die übertragenen WG von der Betriebsgesellschaft zu Buchwerten fortgeführt werden (vgl. BMF v. 16. 6. 1978, BStBl. I, 235 Tz. 49; BMF v. 22. 1. 1985, BStBl. I, 97; OFD Münster v. 16. 8. 1990, BB 1990, 1754). Diese Billigkeitsregelung galt grds. uneingeschränkt für die Begründung einer Betriebsaufspaltung, für Übertragungen während des Zustands der Betriebsaufspaltung war die Anwendbarkeit umstritten (vgl. FG Münster v. 11. 4. 2002, EFG 2002, 960, nrkr., Az. beim BFH X R 22/02). Die Abschaffung dieser Billigkeitsregelung durch die Einführung von Abs. 6 Satz 2 war gewollt (vgl. BTDrucks. 14/23, 173).

Konsequenterweise gelten daher auch bei einer Betriebsaufspaltung die allg. Regeln bezüglich Darlehensgewährung, Bürgschaftsübernahme und Verzicht auf Gesellschafterdarlehen (dazu s. nachfolgend). Hierbei handelt es sich regelmäßig um einen Fall des Abs. 6 Satz 2, da die Anteile an der Betriebs-KapGes. zumindest zum SonderBV bei der Besitz-PersGes. gehören, wenn nicht sogar zu deren Gesamthandsvermögen. Die Gewährung eines Darlehens der Gesellschafter an die Betriebs-KapGes. ist daher regelmäßig nicht als verdeckte Einlage in das Kapital zu werten, selbst wenn das Darlehen Eigenkapital ersetzenden Charakter hat (BFH v. 16. 5. 2001 I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; zur Abgrenzung zwischen Darlehensgewährung und verdeckter Einlage vgl. auch FG München v. 21. 12. 2000, EFG 2001, 485, nrkr., Az. beim BFH IV R 10/01). Die Aufwendungen aus der Inanspruchnahme der Gesellschafter aus einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Betriebs-KapGes. sind regelmäßig betrieblich veranlaßt und stellen daher ebenfalls keine verdeckte Einlage dar (BFH v. 18. 12. 2001 VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733).

► *Stellungnahme:* Der Grund für die Aufgabe der bisherigen Verwaltungspraxis vermag nicht zu überzeugen. Die Neuregelung beseitigt Flexibilität für Unternehmen bei der Organisation ihrer rechtlichen Rahmenbedingungen, ohne daß diese zu nennenswerten Steuermehreinnahmen führen wird. In Zukunft wird man darauf zu achten haben, daß bei Begründung einer Betriebsaufspaltung § 20 UmwStG zur Anwendung kommen kann, was im wesentlichen zu erhöhten Kosten für die Unternehmen führen wird (notarielle Beurkundung der Sachkapitalerhöhung, Sachgründungs- bzw. Sachkapitalerhöhungsbericht, Bewertung der Sacheinlage mit entsprechenden Kosten). Die Fälle der Übertragung von Einzel-WG während des Zustands der Betriebsaufspaltung dürften dagegen eher vernachlässigbar sein, so daß es im Ergebnis nicht zu Steuermehreinnahmen kommen wird. Die Neuregelung ist daher abzulehnen. Die FinVerw. ist aufgefordert, über Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall (§ 163 AO) den Unternehmen auch weiterhin die erforderliche Flexibilität zur Verfügung zu stellen.

**Forderungsverzicht:** Seit dem Beschl. des Großen Senats des BFH zu den stl. Folgen eines Verzichts der Gesellschafter auf ihre Forderung gegenüber ihrer KapGes. (v. 9. 6. 1997 GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) ist dieser Sachverhaltskomplex nicht mehr umstritten. Soweit die Forderung im Zeitpunkt des Verzichts nicht werthaltig ist, liegt auch keine verdeckte Einlage vor. Lediglich bezüglich des werthaltigen Teils der Forderung ist zu prüfen, ob die übrigen Kriterien einer verdeckten Einlage, insbes. also die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis (vgl. Anm. 1488 b), gegeben sind. Ist dies zu bejahen, liegt insoweit eine verdeckte Einlage vor. Dies gilt auch dann, wenn das Darlehen vor dem Verzicht kapitalersetzenden Charakter hatte (BFH v. 16. 5. 2001 I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; v. 4. 7. 2001 VIII R 79/00, BFH/NV 2001, 1553; jeweils mwN). Kein Forderungsverzicht, sondern zunächst die Gewährung eines Freistellungsanspruchs liegt vor, wenn ein Gesellschafter Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernimmt und auf den Regreßanspruch gegenüber der Gesellschaft verzichtet (BFH v. 20. 12. 2001 I B 74/01, BFH/NV 2002, 678). Der BFH differenziert hier dahingehend, daß der GmbH zunächst ein Freistellungsanspruch gegenüber ihren Gesellschaftern eingeräumt wird, der bei wirksamer Übernahme der Verbindlichkeit, spätestens bei Zahlung erfolgsneutral mit dem Freistellungsanspruch zu verrechnen ist. Die verdeckte Einlage liegt hier in der Gewährung des Freistellungsanspruchs, also einer Forderung der GmbH gegen ihre Gesellschafter. Diesbezüglich greifen dann die Grundsätze in dem Beschl. des Großen Senats v. 9. 6. 1997 GrS 1/94 (aaO) nicht.

**d) Rechtsfolge: Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung**

**Rechtsfolge:** Liegt eine verdeckte Einlage eines einzelnen WG iSv. Abs. 6 Satz 2 vor, ist die ausschließliche Rechtsfolge dieser Vorschrift die Erhöhung der AK an der Beteiligung der empfangenden KapGes. um den Teilwert des verdeckt eingelegten WG. Der Begriff AK im Wortlaut von Abs. 6 Satz 2 ist hier iSv. Buchwert zu interpretieren. Denn die ursprünglichen AK der Beteiligung können in der Zeit bis zur verdeckten Einlage einerseits durch Teilwertabschreibungen gemindert sein und andererseits durch früher getätigte offene oder verdeckte Einlagen erhöht worden sein. Eine Bezeichnung des Erhöhungsbetrags, zB als nachträgliche AK, erfolgt im Gesetz nicht (zum Begriff nachträgliche AK vgl. Anm. 793). Dies wäre uE auch verfehlt, da ein Anschaffungsvorgang bei einer verdeckten Einlage weder bezüglich der bisher existierenden Anteile vorliegt und auch neue Anteile gerade nicht ausgegeben werden. Es wird also gar nichts angeschafft (sonst wäre auch ein Tausch gegeben, der nach Abs. 6 Satz 1 zu beurteilen wäre, s. Anm. 1484b). Vermieden wird dadurch auch die vor allem handelsrechtlich geführte Diskussion um die Frage, ob die Werterhöhung einer Beteiligung durch eine verdeckte Einlage überhaupt bilanziell abbildbar ist (hierzu ELLROTT/GUTIKE in Beck-BilKomm. V. § 255 HGB Rn. 162), indem zumindest für das StR eine eindeutige Bewertungsvorschrift für die Beteiligung an der empfangenden KapGes. vorliegt. Soweit handelsrechtlich eine andere Beurteilung geboten ist, liegt hierin eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1, 6).

**Abgrenzung zu § 17:** Für den Bereich des § 17 verwendet der BFH einen „normspezifischen Anschaffungskostenbegriff“ (BFH v. 13. 7. 1999 VIII R 31/98, BStBl. II, 724), der insbes. darauf hinzielt, Verluste aus der Gewährung von Darlehen an die KapGes., deren Anteile der Stpfl. in seinem PV hält, wenigstens im Liquidations- bzw. Insolvenzfall stl. geltend machen zu können. Die entsprechende Rspr. ist aber auf diesen engen Sachverhalt begrenzt (BFH v. 16. 5. 2001 I B 143/00, BStBl. II 2002, 436). Die Besonderheiten des § 17 zeigen sich auch an den strechtlichen Folgen der verdeckten Einlage von Anteilen an einer KapGes. in eine KapGes. Für die Rechtslage bis zu der gesetzlichen Regelung in § 17 Abs. 1 Satz 2 durch das StÄndG 1992 war diese nicht als Veräußerungsgeschäft zu beurteilen (BFH v. 18. 12. 2001 VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463 und v. 18. 12. 2001 VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640), gleichwohl erhöhten sich die AK der Beteiligung an der empfangenden KapGes. um den gemeinen Wert der eingelegten Beteiligung im Einlagezeitpunkt. Auch an dieser abweichenden Rechtsfolgenbestimmung zeigen sich die Unterschiede zwischen Abs. 6 Sätze 2 und 3 einerseits und § 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 andererseits.

**Tatsächliche Folge:** Eine weitere Folge des Vorliegens einer verdeckten Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2, wenn auch keine Rechtsfolge, ist das Ausscheiden des übertragenen WG aus dem BV des Einlegenden. Dieses Ausscheiden erfolgt zum Buchwert. Die Rspr., wonach der verdeckten Einlage zwingend eine Entnahme aus dem BV vorausgeht (BFH v. 18. 12. 1990 VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512) kann im Bereich des Abs. 6 Satz 2 nicht gefolgt werden. In den vom BFH entschiedenen Fällen handelte es sich regelmäßig um Anteile an einer KapGes., die im PV gehalten wurden. Abs. 6 Satz 2 setzt allerdings voraus, daß die Anteile an der KapGes. im BV gehalten werden, sonst ist die Vorschrift nicht anwendbar (vgl. Anm. 1488 a).

**Unterschiedsbetrag:** Auch wenn das Ausscheiden des übertragenen WG zu dessen Buchwert erfolgt, führt Abs. 6 Satz 2 zwingend zu einer Erfolgswirksamkeit der verdeckten Einlage. Dies ergibt sich aus der Mechanik des Betriebsver-

mögensvergleichs (§ 4 Abs. 1 Satz 1). Im BV am Schluß des Wj. ist die Beteiligung an der empfangenden KapGes. mit ihrem Buchwert zu Beginn des Wj. (zusammengesetzt aus den ursprünglichen AK abzüglich früherer Teilwertabschreibungen zuzüglich der Teilwerte verdeckter Einlagen sowie offener Einlagen in früheren Jahren) zuzüglich der Erhöhung um den Teilwert des übertragenen WG auszuweisen. Im BV zu Beginn des Wj. ist diese Beteiligung mit ihrem bisherigen Buchwert ausgewiesen, gleichzeitig ist das übertragene WG bzw. bei dessen Anschaffung im Laufe des Wj. die hierfür verwendeten Mittel im BV des Einlegenden enthalten. Stellt man dem so ermittelten BV am Ende des Wj. das BV zu Beginn des Wj. gegenüber, verändert sich *ceteris paribus* der sogenannte Unterschiedsbetrag um die Differenz zwischen dem Teilwert des übertragenen WG und dessen Buchwert bzw. dem Buchwert der hierauf verwendeten Mittel. Diese Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag kann sowohl Gewinn als auch Verlust sein. Das Entstehen eines Verlusts dürfte allerdings eher untypisch sein. Ein Verlust bedeutet, daß der Teilwert des übertragenen WG unter dessen Buchwert liegt. In solch einem Fall dürfte zumindest bei WG, die am Schluß des vorangegangenen Wj. zum BV gehörten, eine Teilwertabschreibung zu diesem Stichtag geboten sein (Ausnahme: unerwarteter Wertverfall während des Wj., in dem die verdeckte Einlage durchgeführt wird).

**Anwendbarkeit von § 6b?** Fraglich könnte sein, ob aus dem durch eine verdeckte Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2 entstehenden positiven Unterschiedsbetrag bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine Übertragung der hierdurch aufgedeckten stillen Reserven gem. § 6b Abs. 1 bzw. die Bildung einer den stl. Gewinn mindernden Rücklage gem. § 6b Abs. 3 zulässig ist. Voraussetzung hierfür wäre, daß die verdeckte Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2 als Veräußerung iSv. § 6b Abs. 1 Satz 1 anzusehen ist. Die Veräußerung ist immer ein entgeltlicher Vorgang (§ 6b Anm. 123), während die Unentgeltlichkeit wesentliches Tatbestandsmerkmal der verdeckten Einlage ist (vgl. Anm. 1488b). Der Begriff der Veräußerung iSv. § 6b beschreibt die Verschaffung zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums an einem WG gegen Entgelt. Dies ist stRspr. des BFH (v. 29. 10. 1996 IV B 144/95, BFH/NV 1997, 558; v. 7. 7. 1992 VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461; v. 13. 11. 1991 I R 58/90, BStBl. II 1992, 517; v. 21. 10. 1976 IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145) und ganz hM (SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6b Rn. 65; LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 49; HEEGER in K/S/M, § 6b Rn. B 63; BLÜMICH/GLENK, § 6b Rn. 33). Bei der verdeckten Einlage gibt es gerade kein Entgelt, der Zwang zur Gewinnrealisierung kann dieses uE auch nicht ersetzen (aA LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 50a; SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6b Rn. 66 aE). UE ist daher § 6b auf den Gewinn, der anlässlich der verdeckten Einlage eines WG in eine KapGes. entsteht, nicht anwendbar.

#### 1488 e) Ermittlung des Teilwerts

**Begriff des Teilwerts:** Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne WG ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3). Diese allg. Definition gilt auch im Rahmen des Abs. 6 Satz 2. Zum Begriff des Teilwerts s. Anm. 554ff; zur Teilwertabschreibung vgl. auch BMF v. 25. 2. 2000, BStBl. I, 372.

**Bewertung:** Grds. ist der Teilwert des einzelnen WG aus dem gesamten Kaufpreis für das Unternehmen abzuleiten. In den seltensten Fällen wird jedoch der Gesamtkaufpreis des Unternehmens feststehen. Insofern ist im Regelfall der Teilwert durch Bewertung zu ermitteln. Auch hierzu kann auf die umfangrei-

chen Ausführungen bei Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 (vgl. Anm. 572 ff.) sowie die dort zitierte umfangreiche Rspr. des BFH verwiesen werden. Besonderheiten ergeben sich für die Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 2 nicht.

**Teilwertabschreibung:** Nach Zubuchung des Teilwerts des eingelegten WG zu dem bisherigen Buchwert der Beteiligung an der KapGes. ist zu prüfen, ob der Teilwert der Beteiligung mindestens ihren neuen Buchwert erreicht. Dies kann aufgrund anderer Umstände, zB Verluste der KapGes., nicht der Fall sein. In dem Fall wäre eine Teilwertabschreibung dann vorzunehmen, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2). Die sogenannte Teilwertvermutung des BFH gilt im Fall der Erhöhung des Buchwerts um den Teilwert eines verdeckt eingelegten WG nicht (BFH v. 9. 3. 1977 I R 203/74, BStBl. II, 515). Dies ist jedoch keine Neuregelung, sondern entspricht der bisherigen Rspr. des BFH (v. 29. 7. 1997 VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652).

Einstweilen frei.

1489

## 2. Zeitnahe verdeckte Einlage nach der Anschaffung

### a) Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a

1489 a

Abs. 6 ist insgesamt eine Vorschrift zur Bewertung von WG in bestimmten Fällen. Abs. 6 Satz 2 regelt die Bewertung von Beteiligungen an KapGes. in Fällen der verdeckten Einlage. Grds. ist der stl. Bilanzansatz der Beteiligung um den Teilwert des im Wege der verdeckten Einlage auf die KapGes. übertragenen WG zu erhöhen. Abs. 6 Satz 3 ist eine Ausnahmeregel zu dem Grundsatz. von Abs. 6 Satz 2, wobei der Inhalt dieser Ausnahmeregel unklar erscheint.

**Verweis auf Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a:** Tatbestandsmerkmal des Abs. 6 Satz 3 sind die Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a. Abs. 1 Nr. 5 bestimmt die Bewertung von Einlagen. Aus dem Gesamtzusammenhang und der Stellung im EStG in Kapitel II 3. Gewinn ergibt sich, daß hier Einlagen iSv. § 4 Abs. 1 gemeint sind, grds. also Änderungen der stl. Qualifikationen von WG bei demselben Stpfl. Allerdings gilt diese Vorschrift auch für Einlagen in KapGes. Der Bestandteil des Tatbestands „desselben Steuerpflichtigen“ hat in diesen Fällen keine Bedeutung (§ 8 Abs. 1 KStG, BFH v. 11. 2. 1998 I R 89/97, BStBl. II, 691).

Nach Halbs. 2 von Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 sind Einlagen in zwei Fällen höchstens mit den AHK anzusetzen. Der hier relevante Fall ist in Buchst. a geregelt. Danach greift die Begrenzung des Einlagewerts auf die (ursprünglichen) AHK, wenn das zugeführte WG innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist. Fraglich und in der Lit. bislang unterschiedlich dargestellt ist die Tragweite des Verweises aus Abs. 6 Satz 3 auf diese Vorschrift. Denkbar sind folgende Lösungen:

- ▷ Die in Abs. 6 Satz 3 gemeinten Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erfassen alle im Wege der verdeckten Einlage übertragenen WG, die innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden sind (so SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 568; glA WÖCHINGER in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, KStG, § 8 Abs. 3 Rn. 61).
- ▷ Bei dem auf die KapGes. übertragenen WG muß es sich um ein solches handeln, das – zu irgendeinem Zeitpunkt – innerhalb von drei Jahren nach seiner Anschaffung oder Herstellung aus dem PV in das BV überführt worden ist (KORN, KÖSDI 2000, 12352 f).

Die bisher in der Reformkommentierung (§ 6 Anm. R 162, Stand April 2001) vertretene Auffassung, daß der Verweis aus Abs. 6 Satz 3 nur die Fälle erfassen soll, bei denen ein WG des PV verdeckt in eine KapGes. eingelegt wird, wird aufgegeben. Handelt es sich um eine Ketteneinlage, die für stl. Zwecke lediglich in zwei gedankliche Vorgänge aufzusplitten ist, nämlich die Einlage aus dem PV in das BV, in dem auch die Anteile an der KapGes. gehalten werden (zu bewerten gem. Abs. 1 Nr. 5) und die zweite, verdeckte Einlage aus dem BV in die KapGes. (mit den in Abs. 6 Satz 2 geregelten Konsequenzen für die Bewertung der Beteiligung; vgl. auch Anm. 1488a), wäre eine derartige Lösung auch mit dem auch ohne Abs. 6 Satz 3 vorhandenen Instrumentarium möglich; zur Kritik hierzu s. auch FÜGER/RIEGER, DStR 2003, 628.

Die zweitgenannte Meinung, nach der das WG, das Gegenstand der verdeckten Einlage in die KapGes. ist, zu irgendeinem Zeitpunkt in der Vergangenheit von der Vorschrift des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erfaßt worden sein muß, führt uE zu ungerechtfertigten Ergebnissen. Denn danach würde ein WG, das sich beispielsweise seit 20 Jahren im BV befindet, aber ursprünglich innerhalb von 3 Jahren nach Anschaffung oder Herstellung in das BV eingelegt worden ist, auch dann in den Anwendungsbereich von Abs. 6 Satz 3 fallen. In so einem Fall könnten unter Umständen erhebliche stille Reserven auf die KapGes. verlagert werden und, durch anschließenden Verkauf der Beteiligung im Rahmen des sogenannten Halbeinkünfteverfahrens, realisiert werden. Mit einer Vermeidung von Übermaßbesteuerung, die durch Abs. 6 Satz 3 geschaffen werden sollte (BTDrucks. 14/23, 173), kann dies jedenfalls nicht gerechtfertigt werden. Angesichts der durch das StEntlG 1999/2000/2002 an anderer Stelle eingeführten Mißbrauchsvermeidungsvorschriften (vgl. zB Abs. 5 Sätze 5 und 6) läßt sich diese Auslegung kaum rechtfertigen. Sie wäre auch nicht praktikabel und würde zu erheblichem zusätzlichen Dokumentationsaufwand führen, denn der Stpfl. müßte jeweils nachweisen, daß die im Zweifel erheblich unter dem Teilwert liegenden ursprünglichen AHK angesetzt werden können. Die Auffassung ist uE daher ebenfalls abzulehnen (aa FÜGER/RIEGER, DStR 2003, 628).

Im Ergebnis ist uE daher der Auffassung von SCHMIDT/GLANEGGER (aaO) und WOHINGER (aaO) zuzustimmen, nach der mit den Fällen des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a alle diejenigen gemeint sind, bei denen das verdeckt in die KapGes. eingelegte WG innerhalb von drei Jahren vor dem Zeitpunkt der Einlage angeschafft oder hergestellt worden ist. Nur diese Auslegung verhindert sonst drohende Doppelbesteuerungen, da sie den Vorgang der verdeckten Einlage sowohl in dem BV des Einlegenden als auch bei der empfangenden KapGes. einheitlich bewertet. Bei der empfangenden KapGes. ist das WG gem. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a mit den ursprünglichen AHK zu bewerten, und im BV des Einlegenden erhöht sich der Beteiligungsbuchwert um den gleichen Betrag. Im übrigen entspricht die Vorschrift, so verstanden, am ehesten der sogenannten Teilwertvermutung des BFH (zuletzt v. 7. 2. 2002 IV R 87/99, BStBl. II, 294), nach der im Regelfall innerhalb der ersten drei Jahre nach Anschaffung oder Herstellung die widerlegbare Vermutung besteht, daß der Teilwert eines WG seinen ursprünglichen AHK, gegebenenfalls vermindert um AfA nach der linearen Methode (BFH v. 30. 11. 1988 II R 237/83, BStBl. II 1989, 183) entspricht, sofern keine Fehlmaßnahme vorliegt.

#### 1489b b) Rechtsfolge: Erhöhung der Anschaffungskosten um den Einlagewert

Ist das WG, das Gegenstand der verdeckten Einlage in einer KapGes. ist, innerhalb von drei Jahren vor dem Zeitpunkt der verdeckten Einlage angeschafft oder hergestellt worden, erhöhen sich die AK der Beteiligung an der KapGes. nicht um den Teilwert des WG, sondern um dessen Einlagewert. Einlagewert ist

der Wert, mit dem die KapGes. das empfangene WG zu bewerten hat. Dieser Wert ergibt sich aus Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a. Sofern Gegenstand der verdeckten Einlage ein abnutzbares WG ist, sind die in der Zeit zwischen Anschaffung oder Herstellung und verdeckter Einlage aufgelaufenen AfA von den ursprünglichen AHK abzuziehen (zu Einzelheiten vgl. Anm. 1218 ff.). Hierdurch kommt es zu einer korrespondierenden Bilanzierung bei der empfangenden KapGes. und dem einlegenden BV. Die Übertragung eines WG innerhalb von drei Jahren nach seiner Anschaffung oder Herstellung im Wege der verdeckten Einlage auf eine KapGes. wird daher gem. Abs. 6 Satz 3 zum Buchwert durchzuführen sein. Die Vorschrift ist zwingend anzuwenden, ein Wahlrecht besteht insoweit nicht.

Einstweilen frei.

1490–1699

