

Urteil vom 30. Juni 2022, IV R 19/18

Bewertung der Einlage einer GmbH-Beteiligung bei Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto

ECLI:DE:BFH:2022:U.300622.IVR19.18.0

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 5 S 1 Halbs 2 Buchst b, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 4 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 3, KStG § 27, AO § 173 Abs 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2007 , KStG VZ 2005 , KStG VZ 2007 , GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 21. Juni 2017, Az: 4 K 608/14

Leitsätze

1. Die Einlage eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft ist mit den Anschaffungskosten zu bewerten, wenn der Steuerpflichtige an der Gesellschaft im Zeitpunkt der Einlage wesentlich i.S. von § 17 EStG beteiligt ist (Bestätigung des BFH-Urteils vom 05.06.2008 - IV R 73/05, BFHE 222, 277, BStBl II 2008, 965).
2. Bei der Bewertung ist auch der Wertzuwachs zu erfassen, der sich im Privatvermögen zu einer Zeit gebildet hat, als der Anteilsinhaber noch nicht wesentlich beteiligt war.
3. Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft aus dem steuerlichen Einlagekonto sind bei dem gewerblich tätigen Gesellschafter im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs erfolgswirksam zu erfassen, soweit sie die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 21.06.2017 - 4 K 608/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --die X-GmbH & Co. KG-- wurde 2004 gegründet und ins Handelsregister eingetragen. Komplementärin ist die X-GmbH und alleiniger Kommanditist A. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der Erwerb, die Veräußerung und die Verwaltung eigenen Vermögens, insbesondere die Beteiligung an anderen Gesellschaften. Die Komplementärin ist allein zur Geschäftsführung und Vertretung berechtigt und verpflichtet und wird durch A als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer vertreten. Die Klägerin ermittelte ihren Gewinn in den Streitjahren (2005, 2007 und 2008) durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung --EStG--).
- 2 A war im Dezember 2004 ausweislich des notariellen Vertrags vom 23.12.2004 über die Abtretung eines GmbH-Geschäftsanteils am nominellen Stammkapital in Höhe von 2.600.000 € der Y-GmbH (GmbH) mit einem Geschäftsanteil in Höhe von nominal 780.000 € (30 %) beteiligt. Den Anteil hatte A im Wege mehrerer Teilerwerbe und durch Zusammenlegung im Rahmen der Euro-Glättung erworben. In dem Vertrag trat A seine GmbH-Beteiligung, die er bis dahin im Privatvermögen gehalten hatte, ohne Gegenleistung an die Klägerin ab. Die Einbringung sollte zum Buchwert ohne die Gewährung weiterer Gesellschaftsrechte an der Klägerin erfolgen.
- 3 Im Rahmen einer im Jahr 2007 vom Finanzamt F (FA F) bei der GmbH durchgeführten Außenprüfung vertrat der

Prüfer in Übereinstimmung mit den Bevollmächtigten der GmbH die Auffassung, dass die Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung wie folgt zu ermitteln seien:

Vorgang	Zeitpunkt	Anteil	Anschaffungskosten
Beteiligungsverhältnisse aus der Gründung der B-GmbH	01.10.1991	19,50 %	78.000,00 DM
Neue Beteiligungsverhältnisse aus Abtretung	11.10.1994	21,675 %	auf 86.700,00 DM
Verschmelzung der B-GmbH auf die GmbH	11.10.1994	21,675 %	86.700,00 DM
Ausschüttung aus EK 04 am 23.11.1995 für Wirtschaftsjahr 1995	1995		./. 289.047,61 DM
Ausschüttung aus EK 04 am 08.08.1996 für Wirtschaftsjahr 1996	1996		./. 164.666,86 DM
Anschaffungskosten ab der am 01.01.1997 gültigen Rechtslage des § 17 Abs. 4 EStG	31.12.1996		insgesamt ./. 367.014,47 DM
Ausschüttung aus EK 04 am 03.04.1997 für Wirtschaftsjahr 1996	11.04.1997		./. 390.060,05 DM
Anschaffungskosten insgesamt			./. 757.074,52 DM
Veräußerungsgewinn in 1997 gemäß § 17 Abs. 4 EStG			390.060,05 DM
Besteuerung im Zeitpunkt der Veräußerung			./. 367.014,47 DM (= ./. 187.651,52 €)
Anschaffungskosten			0,00 DM
Erwerb weiterer Anteile am 21.12.1998		30,0 %	1.438.704,00 DM (= 735.597,67 €)
Ausschüttung aus EK 04 am 26.03.1998 für Wirtschaftsjahr 1997			./. 41.428,80 DM (= ./. 21.182,20 €)
Stand der Anschaffungskosten	31.12.2001		1.397.275,20 DM
Stand der Anschaffungskosten	01.01.2002		714.415,47 €
Abtretung der Anteile an die Klägerin am 23.12.2004			714.415,47 €
Stand der Anschaffungskosten	01.01.2005	30,0 %	714.415,47 €
Bescheinigte Ausschüttung aus dem Einlagekonto in 2005 für das Wirtschaftsjahr 2004			./. 642.678,00 €
Stand der Anschaffungskosten	31.12.2005		71.737,00 €
Dauertatbestand: Besteuerung im Zeitpunkt der Veräußerung/Liquidation			187.651,52 €

- 4 Das FA F teilte dem Prozessbevollmächtigten der GmbH im Oktober 2007 mit, dass der Stand der Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung am 31.12.2005 71.737 € betrage, die Besteuerung des Betrags in Höhe von 187.651 € im Zeitpunkt der Veräußerung/Liquidation zu erfolgen habe und dass die zuständigen Finanzämter der Gesellschafter der GmbH entsprechend informiert würden.

- 5 Am 20.12.2007 schüttete die GmbH aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--) weitere Beträge in Höhe von 30.927,60 € an die Klägerin aus.
- 6 Für die Streitjahre ergingen zunächst Bescheide, die bis auf den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2007 alle unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) standen.
- 7 Das FA F führte bei der Klägerin im Jahr 2010 eine Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2008 durch. In seinem Bericht führte der Prüfer u.a. aus, dass positive Anschaffungskosten für die eingelegte Beteiligung in Höhe von 735.597,67 € um die zum Stichtag "31.12.1996" ermittelten negativen Anschaffungskosten in Höhe von 187.651,52 € zu mindern seien. Die Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung seien daher mit "548.346,15 €" (rechnerisch richtig 547.946,15 €) anzusetzen. Die im Prüfungszeitraum erfolgten Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto, welches aus dem EK 04 entstanden sei, minderten die Anschaffungskosten der Beteiligung bis auf einen Erinnerungswert. Soweit die Ausschüttungen die Anschaffungskosten überstiegen, lägen außerordentliche Erträge vor. Für das Jahr 2005 wären dies 94.332,85 € und für das Jahr 2007 30.927,60 €. Entgegen diesen Ausführungen ging der Prüfer in seinem Bericht nach Maßgabe der angenommenen Ausgangswerte allerdings rechnerisch richtig von Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung in Höhe von 547.946,15 € für 2005 aus und berechnete danach einen außerordentlichen Ertrag für 2005 in Höhe von 94.732,85 €.
- 8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ auf dieser Grundlage unter dem 20.12.2010 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide (Gewinnfeststellungsbescheid 2005, Gewerbesteuerermessbescheide 2005 und 2007, Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2005, auf den 31.12.2007 und auf den 31.12.2008) sowie einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2007, den er (zunächst) auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO stützte. Die dagegen eingelegten Einsprüche der Klägerin hatten keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 15.02.2013).
- 9 Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage machte die Klägerin geltend, in den angefochtenen Bescheiden sei hinsichtlich der Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto kein außerordentlicher Ertrag in Höhe von 94.332,85 € (2005) bzw. 30.927,60 € (2007) zu berücksichtigen.
- 10 Das Thüringer Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 21.06.2017 - 4 K 608/14 ab. Zu Recht habe das FA hinsichtlich der Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto außerordentliche Erträge der Jahre 2005 und 2007 berücksichtigt. Der bestandskräftige Gewinnfeststellungsbescheid 2007 vom 09.02.2009 habe --insoweit folgte das FG der Auffassung des FA in seiner Einspruchsentscheidung-- nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden dürfen.
- 11 Näher führte das FG u.a. aus, die Beteiligung an der GmbH sei im Zeitpunkt der Einlage am 23.12.2004 mit Anschaffungskosten in Höhe von 327.334,44 € zu bewerten. Zum Zeitpunkt der Einlage habe eine wesentliche Beteiligung vorgelegen (30 %). Die ursprünglichen Anschaffungskosten bis zum Ende des Jahres 1994 in Höhe von 86.700 DM seien zunächst um die Ausschüttungen aus dem EK 04 in 1995 in Höhe von 289.047,61 DM und im Jahr 1996 in Höhe von 164.666,86 DM zu mindern. Damit ergäben sich (negative) Anschaffungskosten von zunächst ./ 367.014,47 DM. Die weiteren Ausschüttungen aus dem EK 04 am 03.04.1997 in Höhe von 390.060,05 DM und am 26.03.1998 in Höhe von 41.428,80 DM minderten ebenfalls die Anschaffungskosten. Zwar seien nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 1997 vom 20.12.1996 (BGBl I 1996, 2049) Ausschüttungen aus dem EK 04 als Veräußerungsgewinn sofort steuerpflichtig. A sei jedoch zu diesen Ausschüttungszeitpunkten noch nicht wesentlich i.S. von § 17 Abs. 1 EStG beteiligt gewesen, so dass kein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn i.S. des § 17 Abs. 4 EStG vorgelegen habe. Deshalb seien auch insoweit --anders als es die Außenprüfung bei der GmbH und daran anschließend die Außenprüfung bei der Klägerin gesehen hätten-- die Anschaffungskosten zu mindern. Rechnerisch ergäben sich damit insgesamt (negative) Anschaffungskosten in Höhe von ./ 798.503,32 DM. Diese seien entgegen der Auffassung der Klägerin mit den danach aufgewendeten Anschaffungskosten durch den Anteilserwerb vom 21.12.1998 (1.438.704 DM = 735.597,67 €) zu verrechnen. Zwar treffe es zu, dass es im betrieblichen Bereich grundsätzlich keine negativen Anschaffungskosten geben könne. Der Begriff der "negativen Anschaffungskosten" habe aber Bedeutung für die Besteuerung von Beteiligungserträgen nach § 17 EStG; er übernehme --so das FG unter Bezug auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20.04.1999 - VIII R 38/96 (BFHE 188, 347, BStBl II 1999, 647)-- dort die Aufgabe eines Merkpostens, der die Versteuerung der stillen Reserven der Beteiligung im Zeitpunkt der Realisierung des Veräußerungsgewinns sicherstellen solle. § 17 EStG erfasse grundsätzlich den gesamten Wertzuwachs zwischen Anschaffung und Veräußerung. Dazu gehöre auch --so das FG

u.a. unter Bezug auf das BFH-Urteil vom 05.06.2008 - IV R 73/05 (BFHE 222, 277, BStBl II 2008, 965)-- der Wertzuwachs, der sich im Privatvermögen zu einer Zeit gebildet habe, als der Anteilsinhaber noch nicht wesentlich beteiligt gewesen sei, und somit ein Gewinn, der im Falle einer Veräußerung nicht steuerbar gewesen wäre. Es stehe mit § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG im Einklang, im Privatvermögen entstandene Wertsteigerungen im Fall der Einlage einer Beteiligung in ein Betriebsvermögen dort der Besteuerung zu unterwerfen. Deshalb seien auch die rechnerisch entstandenen "negativen Anschaffungskosten" mit den weiteren Anschaffungskosten zu verrechnen. Nach Abzug der (negativen) Anschaffungskosten in Höhe von ./ 798.503,32 DM von den Anschaffungskosten für den Erwerb der weiteren Anteile am 21.12.1998 in Höhe von 1.438.704 DM ergäben sich verbleibende Anschaffungskosten in Höhe von 640.200,70 DM. Die Einlage am 23.12.2004 sei daher mit Anschaffungskosten in Höhe von umgerechnet 327.334,44 € zu bewerten. Ausgehend davon ergäben sich aufgrund der weiteren Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto in den Jahren 2005 und 2007 noch höhere außerordentliche Erträge, als das FA berücksichtigt habe; an einer Verböserung sei das FG jedoch gehindert.

- 12** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG.
- 13** Der Wortlaut der Vorschrift treffe keine Aussage darüber, wie die Anschaffungskosten der eingelegten Anteile im Fall erfolgter EK 04-Ausschüttungen zu ermitteln seien. Deshalb sei die Vorschrift nach ihrem Sinn und Zweck auszulegen. Nach dem BFH-Urteil vom 29.11.2017 - X R 8/16 (BFHE 260, 224, BStBl II 2018, 426, Rz 63) bestehe dieser darin, auch nach einer Einlage die ertragsteuerliche Verstrickung von Wertsteigerungen und Wertminderungen zu erhalten, die in der Zeit der Zugehörigkeit der Beteiligung zu dem nach § 17 EStG steuerverstrickten Privatvermögen entstanden und die noch nicht realisiert seien. Es widerspreche aber diesem Zweck, in die Bewertung auch Bestandteile einzubeziehen, deren Realisierung bereits vor der Einlage erfolgt sei. Durch das JStG 1997 sei § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG dahin geändert worden, dass Ausschüttungen aus dem EK 04 ab dem Jahr 1997 zu einem Realisationstatbestand i.S. des § 17 EStG führen. Zwar beziehe sich § 17 EStG grundsätzlich nur auf wesentlich beteiligte Anteilseigner. Nachdem der BFH in seinem Urteil in BFHE 222, 277, BStBl II 2008, 965 in die Bewertung auch Wertsteigerungen einbezogen habe, die sich während eines Zeitraums gebildet haben, in dem noch keine wesentliche Beteiligung vorlag, müssten auch Realisationstatbestände dieses Zeitraums zugunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Es entspreche dem Willen des Gesetzgebers, Veräußerungstatbestände, die zu einem Zeitpunkt angefallen seien, zu dem der Anteilseigner nicht wesentlich i.S. des § 17 EStG beteiligt gewesen sei, von der Besteuerung auszunehmen. Dem widerspreche es, wenn § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG dahin ausgelegt werde, dass diese Begünstigung mit der Einlage einer Beteiligung in ein Betriebsvermögen rückgängig gemacht werde.
- 14** Die verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift führe zum gleichen Ergebnis. Wie das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in seinem Beschluss vom 07.07.2010 - 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 (BVerfGE 127, 61, BStBl II 2011, 86, unter B.I.2.b) ausgeführt habe, widerspreche es dem Grundgedanken des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes, wenn Wertsteigerungen, die nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden seien, nachträglich erfasst würden. Dann würde eine verfestigte Vermögensposition nachträglich entwertet. Die im Streitfall relevanten EK 04-Ausschüttungen seien in der Zeit einer nicht wesentlichen Beteiligung erfolgt.
- 15** Entsprechend den Grundsätzen der Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt am Main (Verfügung vom 17.04.2000 - S 2143 A-36-St II 20) habe sich daher mit der EK 04-Ausschüttung des Jahres 1997 ohne Überschreiten der maßgeblichen Beteiligungsgrenze ein nicht steuerbarer Veräußerungsgewinn ergeben, der sich wie folgt berechne:

	DM
Ursprüngliche Anschaffungskosten der Anteile	86.700,00
Ausschüttungen aus dem EK 04 bis 31.12.1996	<u>./ 453.714,47</u>
(Negative) Anschaffungskosten	./ 367.014,47
EK 04-Ausschüttung 1997	390.060,05
abzüglich Anschaffungskosten	367.014,47
Nicht steuerbarer Gewinn	757.074,52

- 16** Auch die OFD Erfurt (Verfügung vom 12.02.1998 - S 1978c A-02-St 313) führe unter Ziff. 2.1 aus, dass es sich bei den EK 04-Ausschüttungen bei nicht wesentlichen Beteiligungen nicht um steuerbare Einnahmen aus Kapitalvermögen handele. Das FA sei an diese Anweisung gebunden, was das FG verkannt habe.
- 17** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
unter Aufhebung des angefochtenen FG-Urteils vom 21.07.2017 und der Einspruchsentscheidung vom 15.02.2013 die geänderten Gewinnfeststellungsbescheide 2005 und 2007, Gewerbesteuermessbescheide 2005 und 2007 sowie Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2005, auf den 31.12.2007 und auf den 31.12.2008, jeweils vom 20.12.2010, dahin zu ändern, dass hinsichtlich der Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto kein außerordentlicher Ertrag in Höhe von 94.732,85 € (2005) bzw. in Höhe von 30.927,60 € (2007) berücksichtigt wird.
- 18** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19** Es beruft sich u.a. auf das BFH-Urteil vom 20.04.1999 - VIII R 44/96 (BFHE 188, 352, BStBl II 1999, 698). Danach habe eine Ausschüttung aus dem EK 04 im Rahmen der Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG stets eine Minderung der Anschaffungskosten zur Folge, selbst wenn der Betrag der Anschaffungskosten damit negativ werde. Soweit sich die Klägerin auf den BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 61, BStBl II 2011, 86 berufe, sei über die Absenkung der Beteiligungsquote bei der Besteuerung privater Veräußerungen von Kapitalanteilen entschieden worden.

Entscheidungsgründe

B.

- 20** Die Revision der Klägerin hat keinen Erfolg und war daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Ausschüttungen der GmbH aus dem steuerlichen Einlagekonto an die Klägerin in den Jahren 2005 und 2007 jedenfalls in der vom FA angesetzten Höhe jeweils erfolgswirksam zu Beteiligungserträgen der Klägerin führen und damit abzüglich der korrespondierenden Zuführung zur Gewerbesteuer-Rückstellung den laufenden Gesamthandsgewinn bzw. den Gewerbeertrag der Klägerin erhöhen (B.I.). Außerdem ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass auch der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid 2007 geändert werden durfte (B.II.).
- 21** I. Das angefochtene FG-Urteil erweist sich im Ergebnis als zutreffend, soweit das FG unter Berufung auf das Verböserungsverbot entschieden hat, dass jedenfalls die vom FA in den Jahren 2005 und 2007 angesetzten Beteiligungserträge der Klägerin nicht zu beanstanden seien. Die Bewertung der Einlage der streitbefangenen GmbH-Beteiligung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG mit den Anschaffungskosten hat zur Folge, dass die nach der Einlage bei der Klägerin erfolgten Ausschüttungen der GmbH aus dem steuerlichen Einlagekonto zu Beteiligungserträgen der Klägerin führen.
- 22** 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass nach der Rechtsprechung des BFH (zum Folgenden BFH-Urteil in BFHE 188, 347, BStBl II 1999, 647, unter II.1.) die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, wonach Bezüge nicht zu den Einnahmen gehören, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG als verwendet gelten, sich im Bereich der --wie im Streitfall-- gewerblichen Einkünfte auch als eine den Anschaffungskostenbegriff des § 6 Abs. 1 Nr. 2 bzw. § 17 Abs. 2 EStG ergänzende Bewertungsvorschrift auswirkt, die sicherstellt, dass alle stillen Reserven, die sich in der Beteiligung gebildet haben --aber auch nur diese--, steuerlich erfasst werden. Bei den --wie hier-- nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs zu ermittelnden Gewinneinkünften wird § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG deshalb dadurch vollzogen, dass der --wie hier vom FG für die Jahre 1995 bis 1998 festgestellt-- aus dem EK 04 bzw. --wie für die Streitjahre festgestellt-- aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG stammende --als Einlagenrückgewähr behandelte (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.1994 - I R 70/92, BFHE 174, 155, BStBl II 1994, 527, unter II.2.b)-- Gewinnanteil den Buchwert der Beteiligung mindert (vgl. BFH-Urteil in BFHE 188, 347, BStBl II 1999, 647, unter II.1., m.w.N., zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Satz 3 EStG a.F.). Die im Bereich der Gewinneinkünfte analog anzuwendende Rechtsfolge des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG kann insoweit --in Höhe des die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigenden Betrags-- "negative Anschaffungskosten" bewirken (vgl. BFH-Urteil in BFHE 174, 155, BStBl II 1994, 527, unter II.2.d; zur Minderung der Anschaffungskosten einer wesentlichen Beteiligung i.S. des

§ 17 EStG BFH-Urteile vom 19.07.1994 - VIII R 58/92, BFHE 176, 317, BStBl II 1995, 362, unter II.2.c, und in BFHE 188, 352, BStBl II 1999, 698, unter II.2.b bb bbb und ccc).

- 23** 2. Weiterhin ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG; bereits im früheren Anrechnungsverfahren wurden die nicht das Nennkapital erhöhenden Einlagen im Rahmen der sog. Gliederungsrechnung als "EK 04" festgestellt) bei dem gewerblich tätigen Gesellschafter im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs erfolgswirksam zu erfassen sind, soweit sie die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG, § 275 Abs. 2 Nr. 9 des Handelsgesetzbuchs; ausführlich BFH-Urteil in BFHE 188, 347, BStBl II 1999, 647, unter II.2., unter Anschluss an BFH-Urteil vom 14.10.1992 - I R 1/91, BFHE 169, 213, BStBl II 1993, 189, vgl. dort unter II.2.d). Erfolgsneutral ist eine Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG bzw. aus dem EK 04 nur insoweit, als sie mit den vom Gesellschafter aufgewendeten Anschaffungskosten verrechnet werden kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 188, 352, BStBl II 1999, 698, unter II.2.b bb bbb, für Ausschüttungen aus dem EK 04). Davon zu unterscheiden ist die Besteuerung einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung nach § 17 EStG. Bis zum Inkrafttreten des § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 1997 konnte beim Gesellschafter die durch die Ausschüttung eintretende Vermögensmehrung im Zeitpunkt ihres Zuflusses einkommensteuerrechtlich noch nicht erfasst werden (zum Folgenden BFH-Urteil in BFHE 188, 352, BStBl II 1999, 698, unter II.2.b bb ccc). Deshalb war diese bis zur Erfüllung aller Tatbestandsmerkmale des § 17 EStG erfolgsneutral zu halten, was mit Hilfe des Ansatzes "negativer Anschaffungskosten" geschah. Dieser Merkposten sollte sicherstellen, dass die stillen Reserven der Beteiligung im Zeitpunkt der Realisierung des Veräußerungsgewinns vollständig versteuert werden. Nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 1997 gilt als Veräußerung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG auch die Ausschüttung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG, so dass insoweit ein "Merkposten" nicht mehr erforderlich ist. Besteht allerdings noch keine wesentliche Beteiligung, werden solche Ausschüttungen in dem Sinne steuerlich noch nicht "verbraucht", als sie nicht sofort zu gewerblichen Einkünften i.S. des § 17 EStG führen und deshalb nach den unter B.I.1. ausgeführten Grundsätzen ebenfalls die Anschaffungskosten der Beteiligung mindern können. Denn die in § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG angeordnete entsprechende Anwendung des Abs. 1 der Vorschrift bedeutet, dass sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 für die Steuerpflicht erfüllt sein müssen; lediglich das Tatbestandsmerkmal der "Veräußerung" wird durch andere Merkmale --hier von Bedeutung ist nur die Ausschüttung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG-- ersetzt (vgl. Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rz 265).
- 24** 3. Das FG hat auch aus verfassungsrechtlicher Sicht zu Recht entschieden, dass auch Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG bzw. aus dem EK 04, die in der Zeit vor dem Überschreiten der im Streitfall maßgeblichen Wesentlichkeitsgrenze von 25 % erfolgt sind, zu einer Minderung der Anschaffungskosten der in das Gesamthandsvermögen der Klägerin eingelegten GmbH-Beteiligung führen und damit bei der Ermittlung des Einlagewerts der Beteiligung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG zu berücksichtigen sind.
- 25** a) Die Einlage einer --wie hier-- zunächst im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (hier GmbH) in ein Betriebsvermögen (hier der Klägerin) ist mit den Anschaffungskosten der Beteiligung zu bewerten.
- 26** aa) Einlagen sind grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten, den das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt seiner Zuführung zum Betriebsvermögen hat (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Der Einlagewert ist jedoch auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts zu begrenzen, wenn es sich um einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft handelt, an der der Steuerpflichtige i.S. des § 17 Abs. 1 (oder heute Abs. 6) EStG beteiligt ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG). Das bedeutet, dass die Einlage einer Beteiligung dann nach der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG zu bewerten ist, wenn die Beteiligung im "Zeitpunkt der Zuführung" zum Betriebsvermögen die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 (oder heute Abs. 6) EStG erfüllt. Dieser Zeitpunkt ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG für die Bewertung von Einlagen grundsätzlich maßgeblich. Aus dem Verweis auf § 17 Abs. 1 EStG folgt weiterhin, dass die Bewertung auch dann nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG zu erfolgen hat, wenn der eingelegte Anteil "innerhalb der letzten fünf Jahre" vor dem Zeitpunkt der Zuführung (Einlage) die im Zeitpunkt der Zuführung gültige Wesentlichkeitsgrenze überstiegen hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 277, BStBl II 2008, 965, unter II.1.b bb (1), m.w.N.). Wesentlich ist eine Beteiligung für Veräußerungsvorgänge bis zum Veranlagungszeitraum 1998 ab einer Quote von mehr als 25 %, erst ab dem Veranlagungszeitraum 1999 ab einer Quote von 10 % (§ 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 --StEntG 1999/2000/2002--, BGBl I 1999, 402; vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18.11.2014 - IX R 30/13, Rz 17), heute ab einer Quote von mindestens 1 %.

- 27** bb) Nach seinem Wortlaut erfasst § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG nur Fälle, in denen der Teilwert oberhalb der Anschaffungskosten liegt. Indes ist die Einlage einer von § 17 EStG erfassten (also wesentlichen) Beteiligung, deren Teilwert unterhalb der Anschaffungskosten liegt ("wertgeminderte Beteiligung"), ebenfalls mit den --dann höheren-- Anschaffungskosten zu bewerten, weil die gesetzliche Regelung insoweit eine planwidrige und deshalb ausfüllungsbedürftige Lücke enthält (näher BFH-Urteile vom 25.07.1995 - VIII R 25/94, BFHE 178, 418, BStBl II 1996, 684, unter II.2.; vom 02.09.2008 - X R 48/02, BFHE 223, 22, BStBl II 2010, 162, unter II.1.; in BFHE 260, 224, BStBl II 2018, 426, Rz 62). Diese teleologische Extension des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG ergibt sich aus dem Zweck der Vorschrift, auch nach einer Einlage die ertragsteuerrechtliche Verstrickung von Wertsteigerungen zu erhalten, die in der Zeit der Zugehörigkeit der Beteiligung zu dem nach § 17 EStG steuerverstrickten Privatvermögen entstanden sind. Vor diesem Hintergrund ist es folgerichtig, auch im Fall der Einlage einer wertgeminderten Beteiligung eine Bewertung mit den Anschaffungskosten vorzunehmen, um die im steuerverstrickten Privatvermögen eingetretenen, aber noch nicht realisierten Wertminderungen für den Fall ihrer Realisierung im Betriebsvermögen zu erhalten (näher BFH-Urteil in BFHE 260, 224, BStBl II 2018, 426, Rz 63). Auch die Finanzverwaltung folgt heute dieser Rechtsprechung (zuletzt H 17 Abs. 8 "Einlage einer wertgeminderten Beteiligung" der Einkommensteuer-Hinweise 2021).
- 28** b) Bei der Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG sind sämtliche Wertsteigerungen und -minderungen der Beteiligung seit ihrer Anschaffung zu berücksichtigen.
- 29** aa) Wie der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 222, 277, BStBl II 2008, 965 (unter II.1.b bb (2)) ausgeführt hat, kommt es bei der Bewertung der Beteiligung anlässlich ihrer Einlage auf die Dauer des Bestehens der Beteiligung vor der Einlage nicht an. Entscheidend ist nur, dass der Steuerpflichtige innerhalb der Fünfjahresfrist überhaupt einmal (nach der in jenem Streitfall wie auch hier maßgeblichen Wesentlichkeitsgrenze) zu mehr als 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen ist. Denn Zweck der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG sei es, zu verhindern, dass Wertsteigerungen, die die eingelegte Beteiligung während ihrer Zugehörigkeit zum Privatvermögen erfahren habe, entgegen der mit § 17 EStG verfolgten Zielsetzung der Besteuerung entzogen werden. § 17 EStG erfasse grundsätzlich den gesamten Wertzuwachs zwischen Anschaffung und Veräußerung. Nach ständiger Rechtsprechung gehöre dazu auch der Wertzuwachs, der sich im Privatvermögen zu einer Zeit gebildet habe, als der Anteilinhaber noch nicht wesentlich beteiligt war, und somit ein Gewinn, der im Falle einer Veräußerung nicht steuerbar gewesen wäre (näher BFH-Urteil in BFHE 222, 277, BStBl II 2008, 965, unter II.1.b cc).
- 30** bb) An dieser Rechtsauffassung ist auch im Lichte der jüngeren Rechtsprechung des BVerfG festzuhalten.
- 31** (1) Das BVerfG hat zwar mit Beschluss in BVerfGE 127, 61, BStBl II 2011, 86 entschieden, dass die in § 17 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 geregelte rückwirkende Absenkung der Beteiligungsgrenze von 25 % auf 10 % nichtig ist, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31.03.1999 entstanden sind und die entweder --bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt-- nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder --bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes-- sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können.
- 32** (2) Aus dieser Entscheidung des BVerfG ist jedoch nicht abzuleiten, dass auch im Rahmen der Bewertung einer Einlage in Gestalt einer zunächst zum Privatvermögen gehörenden Kapitalbeteiligung Wertsteigerungen und Wertminderungen nicht zu berücksichtigen sind, die in einer Zeit entstanden sind, in der diese Beteiligung die jeweils gültige Wesentlichkeitsgrenze noch nicht überschritten hatte und damit noch nicht steuerverstrickt war. Zwar hätten solche Wertsteigerungen und Wertminderungen bei Veräußerung der Beteiligung bis zu diesem Zeitpunkt mangels Überschreitung der Wesentlichkeitsgrenze steuerfrei realisiert werden können. Das BVerfG hat jedoch in seinem Beschluss in BVerfGE 127, 61, BStBl II 2011, 86 (unter B.I.2.b aa [Rz 55]) u.a. ausgeführt, dass der Wertzuwachs insofern "latent steuerverhaftet" geblieben sei, als nicht ausgeschlossen werden konnte, dass der Steuerpflichtige, sei es mit oder ohne sein Zutun, "in die Wesentlichkeit hineinwächst", was zur Besteuerung des gesamten Wertzuwachses geführt hätte. Diese Möglichkeit ändere nichts daran, dass die rückwirkende Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze die Entwertung konkret vorhandener Vermögensbestände zur Folge habe. Allerdings treffe es zu, dass der Steuerpflichtige sich im Hinblick auf die zwischenzeitlichen Wertsteigerungen nicht auf Bestandsschutz berufen könne, wenn im einzelnen Fall ein solches "Hineinwachsen in die Wesentlichkeit" (nach Maßgabe des alten Rechts) im Zeitpunkt der Veräußerung tatsächlich erfolgt sein sollte. Dann wäre die Wertsteigerung auch nach altem Recht zu versteuern gewesen, die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze für die

Steuerbarkeit also nicht ursächlich, so dass derartige Fälle entsprechend dem in der Entscheidungsformel formulierten Vorbehalt von der Nichtigkeitsfolge auszunehmen seien. Aus diesen Ausführungen ist nach Ansicht des erkennenden Senats abzuleiten, dass der bloße Umstand, dass die Wesentlichkeitsgrenze noch nicht überschritten ist, auch verfassungsrechtlich nicht daran hindert, auch den in der Zeit zwischen Anschaffung und Überschreiten der Wesentlichkeitsgrenze erzielten Wertzuwachs im Rahmen der Bewertung einer Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG zu erfassen.

- 33** (3) Hieraus folgt, dass auch Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG bzw. aus dem EK 04, die nach den oben ausgeführten Maßstäben die Anschaffungskosten der Beteiligung mindern und ggf. zu negativen Anschaffungskosten führen (B.I.1.), auch vor dem Zeitpunkt, in dem die Beteiligung die Wesentlichkeitsgrenze überschreitet, bei der Bemessung der Anschaffungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG zu berücksichtigen sind. Bei gewerblichen Einkünften des Inhabers der Beteiligung führt dies dazu, dass auch Ausschüttungen, die vor Überschreiten der Wesentlichkeitsgrenze erfolgt sind, rechnerisch (durch entsprechende Minderung der Anschaffungskosten) dazu führen können, dass nach Einlage der Beteiligung gewerbliche Beteiligungserträge erzielt werden, soweit nach der Einlage erfolgte Ausschüttungen nicht mehr mit vom Gesellschafter aufgewendeten Anschaffungskosten verrechnet werden können (vgl. B.I.2.).
- 34** 4. Nach den vorstehend ausgeführten Maßstäben ist die Einlage der streitbefangenen Kapitalbeteiligung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG zu bewerten, denn auch unter Zugrundelegung der im Jahr 1998 gültigen Wesentlichkeitsgrenze von 25 % wurde diese seit dem Erwerb weiterer Anteile am 21.12.1998 und damit innerhalb der maßgeblichen Fünfjahresfrist vor dem Zeitpunkt der Einlage (23.12.2004) überschritten. Sämtliche Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG bzw. aus dem EK 04 in der Zeit zwischen "ursprünglicher" Anschaffung und dem Zeitpunkt der Einlage der Beteiligung in das Gesamthandsvermögen der Klägerin führen zu Minderungen der Anschaffungskosten der Beteiligung und damit zu einem entsprechend geminderten Einlagewert. Die von der Klägerin behauptete Privilegierung für die Zeit, in der der Anteilseigner (noch) nicht wesentlich i.S. des § 17 EStG beteiligt ist, besteht nicht.
- 35** Hinsichtlich der Ausschüttungen in Höhe von 390.060,05 € (am 03.04.1997) und 41.428,80 € (am 26.03.1998) lagen die Voraussetzungen des § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG nicht vor, weil A --wie das FG zutreffend erkannt hat-- zu den Ausschüttungszeitpunkten nicht wesentlich i.S. von § 17 Abs. 1 EStG beteiligt war. Daher mindern auch diese Ausschüttungen --erfolgsneutral-- die Anschaffungskosten der Beteiligung (vgl. B.I.2.). Der sinngemäßen Auffassung der Klägerin, dass Ausschüttungen aus dem EK 04 ab dem Jahr 1997 stets zu einem Realisationstatbestand i.S. des § 17 EStG führten, kann nicht gefolgt werden.
- 36** Nach Einlage der Beteiligung führen Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG bzw. aus dem EK 04 insoweit zu gewerblichen Beteiligungserträgen, als sie den Buchwert der Beteiligung übersteigen, also nicht (mehr) mit Anschaffungskosten verrechnet werden können. Eine solche Verrechnung war bereits im Streitjahr 2005 nicht mehr vollständig möglich.
- 37** Ausgehend von den Feststellungen der Außenprüfung bei der Klägerin, denen sich das FG angeschlossen hat und an die der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, ergeben sich folgende Werte:

Ursprüngliche Anschaffungskosten in DM	86.700,00
Ausschüttung für 1995 in DM	./. 289.047,61
Erste Ausschüttung für 1996 in DM	./. 164.666,86
Zweite Ausschüttung für 1996 in DM	./. 390.060,05
Ausschüttung für 1997 in DM	./. 41.428,80
Erwerb weiterer Anteile am 21.12.1998 in DM (ab jetzt wesentliche Beteiligung = 30 %)	1.438.704,00
= Anschaffungskosten in DM gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG	640.200,68
Umgerechnet in € = Wert der Einlage am 23.12.2004	327.329,41

Ausschüttung in 2005 in € (432.678 € + 210.000 €)	./ 642.678,00
= Beteiligungsertrag 2005 in €	(./) 315.348,59
Ausschüttung in 2007 in €	./ 30.927,60
= Beteiligungsertrag 2007 in €	(./) 30.927,60

- 38** Auf der Grundlage des vorstehend ermittelten Einlagewerts der Beteiligung (327.329,41 €) ergeben sich --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- für die Streitjahre jedenfalls keine geringeren Beteiligungserträge, als sie das FA angesetzt hat (94.732,85 € für 2005 und 30.927,60 € für 2007). Der Berücksichtigung höherer Beteiligungserträge steht das Verböserungsverbot entgegen.
- 39** II. Das FA war auch zum Erlass der angefochtenen Änderungsbescheide befugt.
- 40** Das FG ist zutreffend unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 30.06.2005 - IV R 11/04 (BFHE 210, 196, BStBl II 2005, 809) davon ausgegangen, dass hinsichtlich der Gewinnfeststellung 2007 die Voraussetzungen der Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vorgelegen haben. Die zur Grundlage einer gesonderten Gewinnfeststellung gewordene Korrektur des Wertansatzes für ein Wirtschaftsgut, das Teil des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres ist (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), stellt ein rückwirkendes Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO für die Gewinnfeststellung eines Folgejahres dar, bei der sich der Wertansatz gewinnerhöhend oder -mindernd auswirkt (BFH-Urteil in BFHE 210, 196, BStBl II 2005, 809, unter 1.a, m.w.N.). Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Wertansatz der GmbH-Beteiligung bereits zum 31.12.2005 auf einen Erinnerungswert von 1 € zu korrigieren war und sich dies als rückwirkendes Ereignis auch auf die Gewinnfeststellung 2007 ausgewirkt hat. Nachdem die Voraussetzungen einer Änderung auch des ursprünglichen Gewinnfeststellungsbescheids 2007 zwischen den Beteiligten nicht im Streit ist, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab. Hinsichtlich aller übrigen angefochtenen Bescheide waren die Voraussetzungen des § 164 Abs. 2 AO gegeben.
- 41** III. Nach alledem hat die Revision keinen Erfolg, denn den angefochtenen Änderungsbescheiden waren jedenfalls keine niedrigeren Beteiligungserträge zugrunde zu legen, als es das FA getan hat.
- 42** IV. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).
- 43** V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de