
Datum: 15.05.2002
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 16. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 16 K 853/98 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2002:0515.16K853.98E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Verfahrenskosten.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

- Streitig ist die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung, die darauf beruht, dass eine bereits wertgeminderte wesentliche Beteiligung im Sinne von § 17 EStG durch Betriebsaufspaltung zu einem Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens geworden ist. 1
- Der klagende Ehemann war im Streitjahr Gesellschafter-Geschäftsführer der Y GmbH, die einen Großhandel mit Kfz-Ersatzteilen betrieb. Sein Anteil am Stammkapital der Gesellschaft von 2,2 Mio DM betrug 1,65 Mio DM = 75 %. 2
- Mit Vertrag vom 14.10.1994 erwarb der Kläger das zum Betriebsvermögen der Y GmbH gehörende Gebäudegrundstück Bstraße mit einer Gesamtfläche von 10.074 qm zum Preis von 4,8 Mio DM. Auf dem Grundstück befindet sich der Firmensitz der Gesellschaft. Das Grundstück vermietete der Kläger an die Gesellschaft. In ihrer Einkommensteuererklärung gaben die Kläger die Einkünfte aus dem Grundstück in Höhe von ./ 11.581,-- DM zunächst als Vermietungseinkünfte an. 3
- In dem Verkauf des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücks an den Mehrheitsgesellschafter (Kläger) und der gleichzeitigen Vermietung des Grundstücks an die Gesellschaft sah der Beklagte eine Betriebsaufspaltung und berücksichtigte mit 4
- 5

Steuerbescheid vom 22.2.1996 die als Vermietungseinkünfte erklärten Verluste von 11.581,-- DM als gewerbliche Verluste.	
Im Einspruchsverfahren wandten sich die Kläger zunächst gegen die Einstufung der Vermietungseinkünfte als gewerbliche Einkünfte. Im weiteren Verlauf erkannten sie jedoch die Rechtsansicht des Beklagten als richtig an und reichten eine Eröffnungsbilanz auf den 1.10.1994 für das Besitzunternehmen des Klägers ein, in der dieser die Beteiligung an der Y GmbH mit den Anschaffungskosten in Höhe von 1,65 Mio DM ansetzte. Zum 31.12.1994 nahm der Kläger eine Teilwertabschreibung der Beteiligung auf 99.000,-- DM vor und begehrte insgesamt einen Verlust in Höhe von 1.562.579,55 DM (1.551.000,-- DM Teilwertabschreibung) aus der gewerblichen Tätigkeit als Besitzunternehmer.	6
Die Wertminderung war unstreitig vor Oktober 1994 eingetreten.	7
Die zahlenmäßig unstrittige Teilwertabschreibung in Höhe von 1.551.000,-- DM errechnet sich aus der nominellen Beteiligung des Klägers an der GmbH von 1,65 Mio DM abzüglich des gemeinen Wertes der Beteiligung zum 31.12.1994 (=6 v.H. für 100,-- DM Nennkapital = 99.000,-- DM).	8
Die Kläger berufen sich für die vorgenommene Teilwertabschreibung (Abschreibung auf Finanzanlagen) auf die BFH-Entscheidung vom 25.7.1995 VIII R 25/94 (BFHE 178, 418, BStBl II 1996, 684). Danach dürften entgegen dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 5 b EStG anstelle des niedrigeren Teilwertes die höheren ursprünglichen Anschaffungskosten dann angesetzt werden, wenn - wie hier- im Privatvermögen gehaltene wertgeminderte wesentliche Beteiligungen in ein Betriebsvermögen eingelegt werden.	9
Die Kläger beantragen,	10
den Einkommensteuerbescheid 1994 vom 22.2.1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.1.1998 abzuändern und die Einkommensteuer 1994 auf 0,-- DM herabzusetzen.	11
Der Beklagte beantragt	12
Klageabweisung, hilfsweise die Zulassung der Revision.	13
Er verweist auf die Ausführungen im BFH-Urteil vom 14.6.2000 XI R 39/99 (BFH/NV 2001, 302).	14
Im Streitfall würden Wertverluste in Folge der Einlage der wesentlichen Beteiligung mit dem Teilwert in das Einzelunternehmen desselben Steuerpflichtigen nicht endgültig unberücksichtigt bleiben. Im Übrigen sei nach dem BMF-Schreiben vom 29.3.2000, Tz. III/2 (BStBl I, 2000, 462) in den Fällen der Einlage einer wertgeminderten wesentlichen Beteiligung in einen als Einzelunternehmen geführten Betrieb desselben Steuerpflichtigen R 140 Abs. 8 EStR sowie das BMF-Schreiben vom 5.12.1996 (BStBl I, 1500) weiterhin anzuwenden.	15
Die Behandlung der Einlage einer wertgeminderten wesentlichen Beteiligung könne nicht im Wege der Auslegung des Veräußerungsbegriffs in § 17 EStG einer verlustrealisierenden Veräußerung gleichgestellt werden. Die Entscheidung des BFH in BFH/NV 2001, 302, der die Einlage einer wertgeminderten Beteiligung in ein Gesamthandsvermögen als tauschähnlichen Vorgang und damit wie eine Veräußerung im Sinne des § 17 EStG behandle, stehe dem nicht entgegen. Die Einlage von Wirtschaftsgütern in ein Gesamthandsvermögen unterscheide sich dahingehend von der Einlage in ein Sonderbetriebsvermögen oder Einzelunternehmen, als	16

bei der Einlage in das Gesamthandsvermögen eine Änderung der Besitzverhältnisse erfolge. Diese Voraussetzung sei jedoch bei der Einbringung in ein ausschließlich dem Eigentümer des Wirtschaftsgutes gehörendes Betriebsvermögen nicht gegeben. Die Annahme eines Veräußerungsvorgangs im Sinne des § 17 EStG sei daher nicht - auch nicht im Wege der Auslegung des Veräußerungsbegriffes - möglich.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet.

Der angefochtene Steuerbescheid ist rechtmäßig.

Das Finanzamt hat zu Recht die vom Kläger vorgenommene Teilwertabschreibung in Höhe von 1.551.000,-- DM nicht berücksichtigt.

Zwischen dem Kläger und der von ihm beherrschten Y GmbH ist durch Grundstückserwerb und -überlassung im Jahr 1994 eine Betriebsaufspaltung entstanden. Dies hat dazu geführt, dass die bisher im Privatvermögen befindliche wesentliche GmbH-Beteiligung des Klägers durch Einlage zu einem Betriebsvermögen wurde.

Der Senat folgt ferner dem BFH-Urteil vom 25.7.1995 VIII R 25/94 a.a.O.. Nach dieser Entscheidung sind, um den früheren Wertverlust der wesentlichen Beteiligung im Privatvermögen steuerlich bei Einlage dieser Beteiligung im Betriebsvermögen noch berücksichtigen zu können, entgegen dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Nr. 5 b EStG die eingelegten Anteile nicht mit dem niedrigeren Teilwert, sondern mit den höheren ursprünglichen Anschaffungskosten zu bewerten. Wegen der Einzelheiten der Begründung wird auf das vorerwähnte BFH-Urteil vollinhaltlich Bezug genommen.

Eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG durfte der Kläger gleichwohl im Streitjahr nicht durchführen. Sinn und Zweck der BFH-Rechtsprechung vom 25.7.1995 a.a.O. zum Ansatz wertgeminderter Beteiligungen nicht mit dem niedrigeren Teilwert, sondern entgegen dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 5 b EStG mit den höheren Anschaffungskosten ist es, eingetretene Wertverluste im steuerlich relevanten Privatvermögen (§ 17 EStG), die mangels Veräußerung oder Aufgabe jedoch nicht mehr bei § 17 EStG berücksichtigt werden können, steuerlich über § 16 EStG berücksichtigungsfähig bleiben zu lassen. Die Rechtsprechung will den Steuerpflichtigen im Ergebnis also nicht schlechter stellen, als er bei einem Verbleib der Beteiligung im Privatvermögen nach § 17 EStG gestellt gewesen wäre. Aus diesem Grundgedanken folgt andererseits jedoch auch, dass der Steuerpflichtige nicht besser gestellt werden soll. Mit anderen Worten, wenn sich im Streitjahr eine Wertminderung bei einem Verbleib der Beteiligung im Privatvermögen nach § 17 EStG mangels Veräußerung der Kapitalbeteiligung oder mangels Auflösung der Kapitalgesellschaft steuerlich noch nicht auswirkt, dann soll sich dies auch nicht bei ansonsten gleichem Sachverhalt durch die Einlage der Beteiligung in ein Betriebsvermögen steuerlich auswirken dürfen. So liegt der Fall hier, denn im Streitjahr ist die Gesellschaftsbeteiligung weder veräußert worden noch ist die GmbH aufgelöst worden. Die Betriebsaufspaltung dauerte an.

Diesem Grundgedanken der Gleichbehandlung ist bei der Auslegung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG Rechnung zu tragen. Der Teilwertansatz ist danach nur dann zulässig, wenn sich die für die Bewertung relevanten Verhältnisse gegenüber der Bewertung des Jahresanfangsvermögens im Laufe des Jahres mit der Maßgabe geändert haben, dass das Endvermögen mit dem niedrigeren Teilwert anzusetzen ist. Ein solcher Sachverhalt liegt jedoch - wie oben erwähnt - ebenfalls nicht vor. Vielmehr ist die Wertminderung schon vor

Einlage in das Betriebsvermögen eingetreten.

Der höhere Ansatz im betrieblichen Anfangsvermögen mit den ursprünglichen Anschaffungskosten hat lediglich den Sinn, später einmal den Ausgleich eines Aufgabe-/Veräußerungsverlustes mit anderen positiven Einkünften statt über § 17 EStG nunmehr über § 16 EStG zu ermöglichen. Wird die Einlage der wertgeminderten Beteiligung zugelassen und der nicht realisierte Verlust durch den Ansatz der höheren ursprünglichen Anschaffungskosten im Betriebsvermögen "konserviert", verstößt es gegen das Grundprinzip des § 17 EStG, sogleich im Anschluss an die Einlage aus eben denselben wertmindernden Umständen letztlich die Realisierung dieser Verluste im Wege einer Teilwertabschreibung zuzulassen (so die Anm. zu BFH vom 25.7.1995 VIII R 25/94, Höchststrichterliche Finanzgerichtsprerung 1996, Seite 121/122 am Ende; zur umstrittenen Teilwertabschreibung aus vor der Einlage liegenden wertmindernden Gründen vgl. aber andererseits BFH-Urteil in BFH/NV 2001,302 f. m.w.N.).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-. 26

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, da die höchstrichterliche Rechtsprechung -soweit ersichtlich- noch nicht entschieden hat, ob eine Teilwertabschreibung am Ende des ersten Jahres zulässig ist, in dem eine im Privatvermögen gehaltene wertgeminderte wesentliche Beteiligung in ein Betriebsvermögen eingelegt worden ist. 27