
Datum: 14.03.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 989/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0314.3K989.06.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IV R 15/12

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens zu 79 %, der
Beklagten zu 21 %.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist im Streitjahr 1999, ob die Klägerin, eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die Besitzgesellschaft in einer Betriebsaufspaltung war, für im Streitjahr gezahlte Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der der A B GmbH (der Betriebs-GmbH) eine Teilwertabschreibung vornehmen kann und ob zu Lasten der Klägerin eine gewinnerhöhende Wertaufholung auf die Beteiligung an der Betriebs-GmbH zu berücksichtigen ist.

2

Die Herren C und D, die Gesellschafter der Klägerin, erwarben in einem Geschäftsanteilskaufvertrag und Übertragungsvertrag samt Unternehmenskaufvertrag vom 11. Dezember 1998 (UR-Nr. ... des Notars B in E, Bl. 456 ff FG-A, im folgenden: Vertrag) Gesellschaftsanteile an der Betriebs-GmbH im Nennwert von DM 100.000 und die

3

wesentlichen Geschäftsgrundlagen eines Einzelunternehmens, das der Verkäufer zuvor ebenfalls als Besitzunternehmen in einer Betriebsaufspaltung mit der Betriebs-GmbH betrieben hatte. Übertragungsstichtag für die Gesellschaftsanteile war der 27. Dezember 1998, 24 Uhr.

Der Kaufpreis für die Anteile an der Betriebs-GmbH betrug 500.000 DM (Teil A § 2 des Vertrags). Der Kaufpreis sollte gemäß Teil A § 1 Nr. 5 des Vertrags die bis zum 31. Dezember 1997 gezeigten Gewinnvorträge und eventuellen Rücklagen der GmbH umfassen. Darüber hinaus sollte der Kaufpreis auch den Handelsbilanzgewinn der Betriebs-GmbH für das Wirtschaftsjahr 1998 abdecken. Für die Kaufpreisermittlung sollte für 1998 ein Gewinn in Höhe von 150.000 DM zum 31. Dezember 1998 als Richtgröße gelten. Ein Mindergewinn oder ein Verlust sollten den Kaufpreis um den Differenzbetrag entsprechend reduzieren. Der Kaufpreis sollte sich um den Betrag, der einen Handelsbilanzgewinn von 150.000 DM überstieg, erhöhen. Neben der Zahlung von 500.000 DM für die Geschäftsanteile fielen in 1998 noch Nebenkosten in Höhe von 12.535,17 DM an.

Im Rahmen der Kaufpreisverhandlungen einigten sich die Vertragsparteien zunächst darauf, dass der Wert der GmbH-Anteile zum Übertragungsstichtag bei 300.000 DM lag. Die Gewinnansprüche aus den Jahren 1997 und 1998 wurden erst auf Vorschlag der Verkäufer gegen eine Erhöhung des Kaufpreises für die Geschäftsanteile von 300.000 DM auf 500.000 DM an die Herren C und D mitveräußert. Zuvor war beabsichtigt, dass noch die Veräußerer diese Beträge an sich ausschütten und dann die Beteiligung für 300.000 DM übertragen sollten. Die Gesellschafter der Klägerin einigten sich mit den Veräußerern auf diese Gestaltung, da sie davon ausgingen, dass die steuererhöhende Ausschüttung der Dividenden von der Betriebs-GmbH durch eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung auf Ebene der Klägerin neutralisiert werden könnte. Sie verwarfen daher die ursprünglich angestrebte Gestaltung.

In Teil B des Vertrags vom 11. Dezember 1998 war der Unternehmenskauf über das Besitzunternehmen geregelt. Der Kaufpreis für die übergehenden Vermögensgegenstände betrug 2,7 Mio. DM. Übertragungsstichtag war ebenfalls der 27. Dezember 1998 um 24 Uhr (Teil B § 11 des Vertrags).

Im einzelnen erwarb die Klägerin Grundbesitz, der zuvor an die Betriebs-GmbH vermietet worden war (Teil B § 7 des Vertrags). Daneben wurden sämtliche Patente, Gebrauchsmuster, Warenzeichen und sonstigen gewerblichen Schutzrechte sowie Rechte an Patent- und Gebrauchsmusteranmeldungen sowie nicht angemeldete Erfindungen und das gesamte Know-how an die Klägerin veräußert (Teil B § 9 des Vertrags).

Der Grundbesitz und die vorgenannten Rechte wurden ab dem Übertragungsstichtag von der Klägerin der Betriebs-GmbH entgeltlich zur Nutzung überlassen. Aufgrund des Erwerbs der Anteile an der Betriebs-GmbH und der entgeltlichen Nutzungsüberlassung des Grundbesitzes und der Patente und Warenzeichen an die Betriebs-GmbH entstand, --was zwischen den Beteiligten unstreitig ist--, zwischen der Klägerin und der Betriebs-GmbH noch im Jahr 1998 eine Betriebsaufspaltung. Die Klägerin ermittelte ihren Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG durch Bestandsvergleich.

Am 29. Dezember 1998 erfolgte eine Gewinnausschüttung seitens der A-B-GmbH an die Klägerin in Höhe von 342.857,14 DM. Dieser Betrag setzte sich zusammen aus den Ausschüttungsbeträgen für 1997, einer Vorabauschüttung für 1998 und der Körperschaftsteuerminderung.

4

5

6

7

8

9

Bei Aufstellung der Bilanz der Klägerin zum 31.12.1998 wurde in Höhe der Gewinnausschüttung eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung in Höhe von 342.857,14 DM auf die Anteile an der A-B-GmbH vorgenommen. Diese hatte danach in der Bilanz der Klägerin zum Stichtag 31. Dezember 1998 einen Buchwert von 169.678,03 DM (gezahlte Anschaffungskosten 512.535,17 DM ./. 342.857,14 DM).

In der später durchgeführten Außenprüfung für den Veranlagungszeitraum 1998 anerkannte der Prüfer die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung. In der Außenprüfung einigten sich die Klägerin und der Prüfer im Wege einer tatsächlichen Verständigung darauf, dass der Teilwert der Beteiligung an der Betriebs-GmbH zum Stichtag 31.12. 1998 300.000 DM betrage. Insofern kürzte der Prüfer die Teilwertabschreibung der Klägerin um 130.321,97 DM, sodass diese insgesamt eine Teilwertabschreibung in Höhe von 212.535,17 DM gewinnmindernd ansetzen konnte. 11

Im Streitjahr 1999 zahlte die Klägerin gemäß der Klausel in Teil A § 1 Nr. 5 des Vertrags einen weiteren Kaufpreis für die Beteiligung an der Betriebs-GmbH in Höhe von 48.171,54 DM. 12

In der Bilanz für das Streitjahr zum 31.12. des Streitjahres setzte die Klägerin die Beteiligung unverändert mit 300.000 DM an. Im Anlagespiegel für das Streitjahr wies die Klägerin zunächst Anschaffungskosten auf die Beteiligung zum 1.1. des Streitjahres in Höhe von 512.535,17 DM und eine Zuschreibung für die nachträgliche Kaufpreiszahlung um 48.171,57 DM, gesamte Anschaffungskosten in Höhe von 560.706,92 DM sowie kumulierte Abschreibungen in Höhe von 260.706,74 DM aus. In der mündlichen Verhandlung hat der Bevollmächtigte der Klägerin hierzu erläutert, der Betrag von 48.171,57 DM sei im Streitjahr aufwandswirksam behandelt worden, da die Kaufpreiserhöhung auf Teil A § 1 Nr. 5 des Vertrags beruhe und daher die Wirkung der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung aus dem Jahr 1998 auch die erst im Streitjahr gezahlten Anschaffungskosten umfassen müsse. 13

Der Beklagte veranlagte im Bescheid über die gesonderte einer und einheitliche Feststellung vom 21. März 2001 zunächst erklärungsgemäß. 14

In der Außenprüfung für das Streitjahr vertrat der Prüfer die Auffassung, die aufwandswirksame Behandlung der im Streitjahr gezahlten Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der Betriebs-GmbH in Höhe von 48.171,57 DM sei nicht zulässig. Der Prüfer erhöhte den Gewinn der Klägerin um diesen Betrag. Er gelangte weiter zu dem Ergebnis, dass im Streitjahr der Gewinn der Klägerin wegen einer Wertaufholung auf die Beteiligung an der Betriebs-GmbH gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG 1997 (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) zu erhöhen sei. Im Veranlagungszeitraum 1998 sei unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verständigung auf einen Teilwert von 300.000 DM eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung in Höhe von 212.535,17 DM anerkannt worden. Der Gewinn des Streitjahres sei aufgrund der Wertaufholung um 212.535,17 DM zu erhöhen. Weiter ging der Prüfer davon aus, dass die Klägerin in Höhe von 4/5 des Zuschreibungsbetrags (170.028,13 DM) eine Wertaufholungsrücklage § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG 1997 (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) bilden könne. Insgesamt erhöhte der Prüfer den Gewinn für das Streitjahr aus der Wertaufholung um 212.535,17 DM ./. 170.028,13 DM = 42.507,04 DM. Für die weiteren Einzelheiten wird auf Tz. 2.3.2 des Betriebsprüfungsberichts vom 11. August 2004 Bezug genommen. 15

Der Beklagte machte sich die Feststellungen des Prüfers zu eigen und erließ unter dem 6. Oktober 2004 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr. Das 16

Einspruchsverfahren blieb erfolglos. Für die Begründung des Beklagten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2006 Bezug genommen.

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage.

17

Der Senat hat am 30.03.2009 beschlossen, Beweis über die Höhe des Teilwerts der Beteiligung an der Betriebs-GmbH zum 31.12. 1999 durch Einholung eines Sachverständigengutachtens zu erheben. Der Gutachter hat zum Bilanzstichtag am 31. Dezember des Streitjahres einen Wert der Beteiligung in Höhe von TDM 1.234 ermittelt, den er nach ergänzenden Erläuterungen in den Schriftsätzen vom 16.03. 2011 (Bl. 320 FG-A) und vom 27.06. 2011 (Bl. 376 FG-A) auf TDM 1.229 korrigierte. Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung erklärt, sie erkenne an, dass der Teilwert der Beteiligung zum 31.12. des Streitjahres jedenfalls den Betrag der insgesamt gezahlten Anschaffungskosten in Höhe von 560.706,92 DM erreiche.

18

Die Klägerin trägt zur Begründung folgendes vor.

19

Die Gesellschafter der Klägerin hätten in Gestalt der Gesellschaftsanteile und der mit-erworbenen Ausschüttungsansprüche zwei Wirtschaftsgüter erworben, sodass die Anschaffungskosten auf die beiden Erwerbsgegenstände getrennt zu verteilen seien. Die strengen Anforderungen, die der Bundesfinanzhof (BFH) im Beschluss vom 7. August 2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632 an die phasengleiche Aktivierung von Gewinnansprüchen gestellt habe, seien im Streitfall erfüllt. Die Anschaffungskosten setzten sich aus dem Betrag von 500.000 DM, der weiteren Kaufpreiszahlung in Höhe von 48.171,75 DM und den Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 12.535,17 DM zusammen. Es entfielen hiervon auf die Anteile ein Betrag von 306.769 DM und auf die Ausschüttungsansprüche ein Betrag in Höhe von 253.397,92 DM. Es sei aufgrund der zum Bilanzstichtag 1998 erfolgten Gewinnausschüttung (Nettobetrag der Dividende ohne Körperschaftsteuerminderung) in Höhe von DM 245.575,89 DM eine Berichtigung des Teilwerts der Gewinnausschüttungsansprüche vorzunehmen. Für die Berechnung wird auf die Schriftsätze der Klägerin vom 6.3.2006, vom 5.5.2008 und vom 10.06.2011 Bezug genommen (dort Bl. 25 FG-A, Bl. 197 ff FG-A, Bl. 363 FG-A).

20

Sei vom Erwerb eines einheitlichen Wirtschaftsguts „Beteiligung“ an der Betriebs-GmbH auszugehen, sei auf die gesamten Anschaffungskosten in Höhe von 560.706,74 DM eine Teilwertabschreibung in Höhe von 245.575,89 DM anzuerkennen (vgl. den Schriftsatz der Klägerin vom 6.3. 2006 (dort Bl. 29 FG-A). Diese Teilwertabschreibung müsse sowohl die in 1998 gezahlten Anschaffungskosten als auch die im Jahr 1999 gezahlten Anschaffungskosten umfassen. Da im Jahr 1998 eine Teilwertabschreibung in Höhe 212.535,17 DM angesetzt worden sei, müssten in Höhe des Restbetrags die im Streitjahr gezahlten Anschaffungskosten ebenfalls wertberichtigt werden.

21

Die Voraussetzungen für eine Wertaufholung im Streitjahr lägen nicht vor. Nach maßgeblichen Stimmen im Schrifttum sei eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung grundsätzlich als dauerhafte Wertminderung im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.d.F des StEntlG 1999/2000/2002 anerkannt (Hinweis auf Weber-Grellet, DB 2000, 165,168; Groh, DB 1999, 982 ff, Günkler/Fenzl, DStR 1999, 653 ff). Nach der Auffassung von Weber-Grellet, DB 2000, 165, 165 handele es sich bei einer solchen Teilwertabschreibung um eine Anschaffungskostenkorrektur, nicht aber um eine echte Teilwertabschreibung im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, die zu einer späteren Wertaufholung verpflichte.

22

23

Unter Berücksichtigung der Urteile des BFH vom 25. Februar 2010 IV R 37/07, BFHE 229, 122, BStBl II 2010, 784 und vom 24. April 2007 I R 16/06, BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707 bestünden unter dem Gesichtspunkt der Rückwirkung Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Regelung über die Wertaufholung in § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Der BFH habe in den genannten Entscheidungen klargestellt, dass besondere Umstände es rechtfertigen könnten, die Regelung als verfassungswidrig anzusehen, soweit eine Wertaufholung für sämtliche Teilwertabschreibungen vor deren Inkrafttreten möglich sei.

Solche besonderen Umstände lägen im Streitfall vor. Die durch das StEntlG 1999/2000/2002 erst im März 1999 eingeführte Regelung entziehe der getroffenen vertraglichen Disposition nachträglich die Grundlage. Im Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen im Jahr 1998 habe die Regelung noch nicht existiert. Die Gesellschafter der Klägerin hätten vor der Wahl gestanden, entweder den Verkäufer die Rücklagen und den zu erwartenden Gewinn 1998 an sich ausschütten zu lassen und die Anteile für 300.000 DM zu erwerben (Variante 1) oder eine Kaufpreiszahlung in Höhe von 500.000 DM zu leisten und die Rücklagen und den zu erwartenden Gewinn des Jahres 1998 an sich auszuschütten (Variante 2). Die Variante 2 sei gewählt worden, weil man sich auf die Möglichkeit einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung verlassen habe. Die Wertaufholungsregelung in § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG führe dazu, dass der Effekt der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung nachträglich wieder beseitigt werde und sie wirtschaftlich betrachtet die Ausschüttungen der Verkäufer an sich nachversteuern müssten. Wäre die Einführung der Wertaufholungsregelung bei den Vertragsverhandlungen absehbar gewesen, hätten die Gesellschafter der Klägerin auf der Variante 1 bestanden. Nach dieser wäre mangels einer vorzunehmenden Teilwertabschreibung keine Wertaufholung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG im Streitjahr möglich, sondern die Anschaffungskosten in Höhe des dann angefallenen Kaufpreises von 300.000 DM hätten sowohl in der Bilanz 1998 als auch im Streitjahr angesetzt werden müssen.

Die Beteiligten haben sich in der mündlichen Verhandlung hinsichtlich der zunächst auch noch streitigen Abschreibung der erworbenen Warenzeichen im Streitjahr im Wege einer tatsächlichen Verständigung geeinigt. Der Beklagte hat sich verpflichtet, einen geänderten Feststellungsbescheid erlassen. Über diesen Punkt besteht zwischen den Beteiligten kein Streit mehr. Für die Einzelheiten wird auf die Niederschrift Bezug genommen.

Die Klägerin beantragt nunmehr noch,

den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung 1999 vom 6.10. 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9.2. 2006 zu ändern und den Gewinn / Verlust 1999

- ohne eine Gewinnerhöhung aus der Wertaufholung für die Beteiligung an der A B GmbH in Höhe von 42.507 DM (212.535 DM aus der Zuschreibung ./ 170.028 DM aus der Bildung der Wertaufholungsrücklage) und

- unter Berücksichtigung einer Gewinnminderung für eine weitere Teilwertabschreibung in Höhe von 48.171,57 DM auf die Beteiligung an der A-B GmbH festzustellen;

hilfsweise, die Revision zuzulassen

Der Beklagte beantragt,

die Klage in dem noch verbliebenen Umfang abzuweisen.

Die Klägerin habe nicht zwei eigenständige Wirtschaftsgüter in Form der Anteile und der Dividendenansprüche erworben, sondern nur die Beteiligung. Er verweise auf ein Urteil des FG Köln vom 1.9. 2009, 13 K 169/06, Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 354 und die Regelung in § 20 Abs. 2a EStG.

Die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung für den im Jahr 1999 gezahlten Kaufpreisanteil lägen nicht vor, da im Streitjahr keine dauernde Wertminderung der Beteiligung eingetreten sei. Nach dem vom Gericht eingeholten Gutachten, dessen Ergebnis die Klägerin zumindest in Höhe der insgesamt gezahlten Anschaffungskosten akzeptiert, erreiche der Teilwert jedenfalls die Höhe der insgesamt gezahlten Anschaffungskosten. 34

Der im Streitjahr angesetzte Ertrag aus der Wertaufholung in § 6 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 EStG sei zutreffend. Habe sich nach einer Teilwertabschreibung der Wert des Wirtschaftsguts wieder erhöht, so seien die Betriebsvermögensmehrungen aus der Zuschreibung bis zum Erreichen der Bewertungsobergrenze (der Anschaffungskosten) steuerlich zu erfassen. Die Gewinnausschüttungen im Jahr 1998 hätten als vorübergehende Wertminderung nach der im Jahr 1998 geltenden Fassung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG zur Vornahme einer Teilwertabschreibung berechtigt. Nach der Auffassung des Bundesministers der Finanzen (BMF) im Schreiben vom 25.2. 2000, BStBl. I 2000, 372 Tz. 36 sei auch die in Anspruch genommene ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung eine Teilwertabschreibung, die gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 EStG idF des StEntlG 1999 / 2000 / 2002 zu einer Wertaufholung führen müsse. Es komme nicht darauf an, ob die konkreten Gründe für die vorherige Teilwertabschreibung noch bestünden (BMF-Schreiben vom 25.2. 2000, BStBl. I 2000, 372 unter Tz. 34). Nur dann, wenn der Steuerpflichtige nachweisen könne, dass der Teilwert auch zum nächsten Bilanzstichtag noch unter den fortgeführten Anschaffungskosten liege, könne der niedrigere Wert beibehalten werden. 35

Entscheidungsgründe 36

Die Klage ist in dem noch verbliebenen Umfang unbegründet. 37

Der Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr vom 6.10. 2004 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO--). 38

Der Beklagte ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Gesellschafter der Klägerin die Anteile an der Betriebs-GmbH als einheitliches Wirtschaftsgut erworben und diese im Jahr 1998 in die Betriebs-GmbH eingelegt haben (vgl. unten 1.). Er hat ohne Rechtsfehler eine Teilwertabschreibung für die im Streitjahr gezahlte Kaufpreiserhöhung in Höhe von 48.171,54 DM verneint und den Gewinn der Klägerin entsprechend erhöht (vgl. unten 2.). Auch die Wertaufholung auf die Beteiligung an der Betriebs-GmbH in Höhe von 212.535,17 DM, die unter Berücksichtigung der gebildeten Wertaufholungsrücklage in Höhe von DM 170.028 DM zu einer Gewinnerhöhung im Streitjahr in Höhe von 42.507 DM geführt hat, ist rechtmäßig (vgl. unten 3.a und b). Der Senat hat schließlich keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften in §§ 6 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 EStG (vgl. unten 3.c). 39

1. Der im Vertrag vereinbarte Kaufpreis und die entstandenen Nebenkosten sind von den Gesellschaftern der Klägerin nur als Anschaffungskosten für die Anteile an der Betriebs-GmbH, nicht aber für Anteile und Gewinnausschüttungsansprüche als separate Wirtschaftsgüter aufgewandt worden. 40

- a) Liegt noch kein Gewinnverwendungsbeschluss im Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile vor, ist eine Abspaltung der Ausschüttungsansprüche selbst bei einer entsprechenden Vereinbarung der Parteien nicht zulässig (BFH-Urteile vom 21. Mai 1986 I R 199/84, BFHE 147, 44, BStBl II 1986, 794; vom 17. Oktober 2001 I R 111/00, BFH/NV 2002, 628; Urteil des FG Köln 13 K 169/06, EFG 2010, 354). Dies ist hier der Fall. Der Kaufpreis für die Anteile an der Betriebs-GmbH betrug 500.000 DM (Teil A § 2 des Vertrags). Der Kaufpreis sollte gemäß Teil A § 1 Nr. 5 des Vertrags die bis zum 31. Dezember 1997 gezeigten Gewinnvorträge und eventuellen Rücklagen der GmbH umfassen. Nach dem Inhalt des Vertrags lagen somit noch keine zivilrechtlichen Ausschüttungsansprüche vor. Unstreitig ist zwischen den Beteiligten, dass bei den Kaufpreisverhandlungen über die Abtretung der Geschäftsanteile die „mitverkauften „Ausschüttungsansprüche“ als Berechnungsposten für die Kaufpreisfindung herangezogen wurden. Erst nach dem Übertragungsstichtag des Vertrags am 27.12. 1994 um 24 Uhr, an dem die Gesellschafter der Klägerin die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Anteile erlangt haben und somit der Anschaffungsvorgang beendet war, sind die maßgeblichen Gewinnverwendungsbeschlüsse für die Ausschüttung des Gewinns des Jahres 1997 und die Vorabausschüttung des Jahres 1998 gefasst und die Ausschüttungen am 29.12. 1998 durchgeführt worden.
- b) Im Streitfall haben die Gesellschafter der Klägerin die Beteiligungen an der Betriebs-GmbH als wesentliche Beteiligungen gemäß § 17 EStG erworben und im Zuge der Bildung der Betriebsaufspaltung zum 28.12. 1998 in die Klägerin als neue Besitzgesellschaft gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG mit den Anschaffungskosten eingelegt. Die vom früheren Mehrheitsgesellschafter A mit der Betriebs-GmbH unterhaltene Betriebsaufspaltung endete zuvor mit dem Übertragungsstichtag am 27.12. 1998 um 24 Uhr, da in diesem Zeitpunkt die sachliche und persönliche Verflechtung entfielen (vgl. zur Beendigung der Betriebsaufspaltung Wacker in Schmidt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 31. Auflage 2012, § 15 Rz. 865 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung). 42
- c) Die von der Klägerin für anwendbar gehaltenen Grundsätze der phasengleichen Gewinnaktivierung von Ausschüttungsansprüchen stellen nicht in Frage, dass die Beteiligung von den Gesellschaftern der Klägerin im Jahr 1998 als einheitliches Wirtschaftsgut erworben und in die Klägerin eingelegt wurde. 43
- aa) Die Rechtsprechung des BFH zur phasengleichen Aktivierung von Ausschüttungsansprüchen, die auch im Fall der Betriebsaufspaltung anwendbar ist (BFH-Entscheidung vom 7. August 2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632), besagt, dass im Zeitpunkt des Bilanzstichtags für eine noch zu beschließende Gewinnverwendung eine wirtschaftliche Realisation der Dividendenforderung in seltenen Ausnahmefällen möglich ist, wenn zum Bilanzstichtag ein Bilanzgewinn der Gesellschaft auszuweisen, der mindestens ausschüttungsfähige Gewinn den Gesellschaftern bekannt und für diesen Zeitpunkt anhand objektiver Anhaltspunkte nachgewiesen ist, dass die Gesellschafter endgültig entschlossen sind, eine bestimmte Gewinnverwendung künftig zu beschließen. Die Rechtsprechung hat eine derart gesicherte Rechtsposition in den Fällen des beherrschenden Gesellschafters und in den Fällen der Betriebsaufspaltung (vom 20. Dezember 2000 I R 50/95, BFHE 194, 185, BStBl II 2001, 409; BStBl. II 2001, 409) (BStBl. II 2001, 185) verneint. 44
- bb) Im Streitfall kann offen bleiben, ob eine phasengleiche Gewinnaktivierung von Ausschüttungsansprüchen bei der Klägerin im Jahr 1998 nach den Kriterien der Rechtsprechung in Betracht kam. Selbst wenn dem so wäre, wären die Ausschüttungsansprüche erst nach Abschluss des Anschaffungsvorgangs (der Übertragung der Beteiligungen an der Betriebs-GmbH zum 27.12. 1998, 24 Uhr auf die Gesellschafter der 45

Klägerin) und nach der Einlage der Beteiligung in das Betriebsvermögen der Klägerin zu aktivieren gewesen. Eine solche Aktivierung der Ausschüttungsansprüche bei der Klägerin hätte nur dazu geführt, dass neben die Beteiligung, die zu den im Vertrag vereinbarten Anschaffungskosten erworben und eingelegt wurde, die aktivierten Gewinnausschüttungsansprüche als weitere Wirtschaftsgüter hinzugetreten wären.

2. Der Beklagte hat zutreffend eine Teilwertabschreibung der Beteiligung an der Betriebs-GmbH gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG in Höhe der im Streitjahr gezahlten weiteren Anschaffungskosten von 48.171,75 DM verneint. Es fehlt an der erforderlichen dauernden Wertminderung der Beteiligung zum Bilanzstichtag. 46

a) Die Anschaffungskosten für die Anteile an der Betriebs-GmbH zum 31.12. des Streitjahres belaufen sich auf 560.706,92 DM. 47

Sie bestanden aus dem in 1998 für die Anteile an der Betriebs-GmbH gezahlten Kaufpreis in Höhe von 500.000 DM und den anteiligen Nebenkosten und in Höhe von 12.535,17 DM. Im Streitjahr haben sich die Anschaffungskosten aufgrund der gezahlten Kaufpreiserhöhung gemäß Teil A § 1 Nr. 5 des Anteilskaufvertrags um weitere 48.171,75 DM erhöht. Der Kaufpreis für die Beteiligung war aufgrund der Klausel in Teil A § 1 Nr. 5 des Vertrags anzupassen, da nach Aufstellung der Bilanz die Richtgröße des Gewinns für das Wirtschaftsjahr 1998 über der prognostizierten Bezugsgröße von 150.000 DM lag. Der Senat schließt sich der im Schrifttum vertretenen Auffassung an, dass in einem solchen Fall eine Anschaffungspreiserhöhung erst im Jahr der Zahlung zu weiteren Anschaffungskosten führt (Grottel/Gadek in Beckscher Bilanzkommentar, Handels- und Steuerbilanz, 8. Auflage 2012, HGB, § 255 Rz. 65; Stobbe in Herrman/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, EStG § 6 Anm. 290; Rödder/Hötzel/Mueller-Thuns, Unternehmenskauf und Unternehmensverkauf, 2003, § 8 Rz. 35 f; § 27 Rz. 6). 48

b) Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung kann bei den zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligungen –wie im Streitfall– der gegenüber dem Buchwert niedrigere Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung angesetzt werden. Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung liegt indes am Bilanzstichtag des Streitjahres nicht vor. 49

aa) Die Beteiligten und der Senat gehen übereinstimmend davon aus, dass für die Ermittlung des Teilwerts der Beteiligung an der Betriebs-GmbH eine Gesamtbetrachtung der Ertragsaussichten im Besitz- und Betriebsunternehmen (vgl. BFH-Urteile vom 6. November 2003 IV R 10/01, BFHE 204, 438, BStBl II 2004, 416; vom 10. November 2005 IV R 13/04, BFHE 211, 294, BStBl II 2006, 618; vom 14. Oktober 2009 X R 45/06, BFHE 227, 50, BStBl II 2010, 274) vorzunehmen ist. 50

Die Klägerin hat im Hinblick auf das Wertgutachten des Sachverständigen in der mündlichen Verhandlung eingeräumt, dass der Teilwert der Beteiligung zum 31.12.1999 den Wert der bis zum Bilanzstichtag des Streitjahres angefallenen Anschaffungskosten und Nebenkosten in Höhe von 560.706,92 DM nicht unterschreitet. Für den Inhalt des Gutachtens des Sachverständigen wird auf den zur Akte genommenen gehefteten Bericht und für die weiteren Einzelheiten auf den Schriftverkehr auf Bl. 310 ff, 320 ff, 338 f, 350 ff, 360 ff, 376 ff der GA und das Schreiben des Berichterstatters (Bl. 443 ff) Bezug genommen. 51

bb) Dem Argument der Klägerin, die Wertberichtigung der im Jahr 1999 gezahlten Anschaffungskosten rechtfertige sich aus einer „Nachwirkung“ der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung des Jahres 1998, folgt der Senat nicht. Zwar trifft es zu, dass die 52

Klägerin, wären die in 1999 gezahlten Anschaffungskosten bereits in 1998 gezahlt worden, diese erhöht hätten, sodass die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung in 1998 hätte höher ausfallen können. Ebenfalls trifft es zu, dass die Kaufpreiserhöhung bereits in dem im Jahr 1998 abgeschlossenen Vertrag angelegt war. Der Klägerin ist jedoch entgegenzuhalten, dass im Streitjahr 1999 –wie sie selbst eingeräumt hat--, kein Umstand ersichtlich ist, warum den im Streitjahr gezahlten Anschaffungskosten von 48.171,75 DM eine insofern wertlose oder wertgeminderte Beteiligung an der Betriebs-GmbH gegenüberstehen sollte. Der Teilwert hat zum 31. Dezember des Streitjahres mindestens die Höhe der insgesamt aufgewendeten Anschaffungskosten erreicht.

3. Der Beklagte hat auch zu Recht im Streitjahr eine Wertaufholung auf die Beteiligung an der Betriebs-GmbH in Höhe von 212.535,17 DM im Wege einer Zuschreibung vorgenommen und unter Berücksichtigung der Wertaufholungsrücklage einen Gewinn in Höhe von 42.507 DM erfasst. 53

a) Erstmals für nach dem 31. Dezember 1998 endende Wirtschaftsjahre (§ 52 Abs. 16 Satz 2 EStG 1997) –und damit für das Streitjahr-- bestimmen § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 und § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG 1997, dass Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Vermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, zwingend mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten sind, wenn nicht der Steuerpflichtige einen niedrigeren Teilwert nachweist. Das bedeutet im Ergebnis, dass Teilwertabschreibungen aus den Folgejahren durch eine Zuschreibung bis zur Obergrenze der Anschaffungs- oder Herstellungskosten rückgängig zu machen sind, soweit nicht der Steuerpflichtige auch im jeweiligen Folgejahr einen niedrigeren Teilwert am Bilanzstichtag nachweisen kann (steuerliches Wertaufholungsgebot; BFH-Urteil vom 24. April 2007 I R 16/06, BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707). 54

b) Diese Voraussetzungen sind im Streitjahr für die vom Beklagten vorgenommene Wertaufholung auf die Beteiligung an der Betriebs-GmbH erfüllt. 55

aa) Der zum 1. Januar des Streitjahres in der Bilanz der Klägerin ausgewiesene niedrigere Teilwert der Beteiligung in Höhe von 300.000 DM an der Betriebs-GmbH hat sich zum Ende des Streitjahres –wie die Klägerin nunmehr anerkennt- auf einen Teilwert von mindestens 560.706,92 DM, den Betrag der insgesamt aufgewendeten Anschaffungskosten bis zum 31. Dezember des Streitjahres, erhöht. 56

bb) Geklärt ist durch die Rechtsprechung des BFH, dass die einkommenswirksame Wertaufholung eines Beteiligungswerts gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG 1997 (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) vorzunehmen ist, wenn der Teilwert durch eine frühere ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung gemindert war; es ist –jedenfalls im Fall des § 50c Abs. 1 Satz 1 EStG 1990– sogar unerheblich, ob die Teilwertabschreibung einkommenswirksam war (BFH-Urteil vom 19. August 2009 I R 1/09, BFHE 226, 231, BStBl II 2010, 225; vom 25. Februar 2010 IV R 37/07, BFHE 229, 122, BStBl II 2010, 784). Der Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an. Für die von der Klägerin befürwortete teleologische Reduktion der Norm nach dem Ansatz von Weber-Grellet in DB 2000, 165, 168, welche der vorgenannten Rechtsprechung widerspricht, besteht daher kein Raum mehr. 57

b) Die Ermittlung der Gewinnerhöhung für das Streitjahr durch den Beklagten lässt keinen Rechtsfehler erkennen. 58

aa) Der Beklagte geht zutreffend für die Wertaufholung von einem Betrag in Höhe von 212.535,17 DM aus. Die für die Wertaufholung maßgebliche Differenz ist nicht der volle Differenzbetrag zwischen dem Buchwert der Beteiligung an der Betriebs-GmbH zum 1. Januar 1999 (300.000 DM) und den insgesamt aufgewendeten Anschaffungskosten zum 31. Dezember 1999 (560.706,92 DM) in Höhe von 260.706,92 DM. Grundsätzlich bilden zwar die Anschaffungskosten zum Ende des Wirtschaftsjahres die maßgeblich Bewertungsobergrenze für eine Wertaufholung.

Die im Jahr 1999 als Jahr der Wertaufholung erst entstandenen weiteren Anschaffungskosten in Höhe von 48.171,75 DM (vgl. oben unter 2.a) sind bei der Ermittlung der maßgeblichen Bewertungsobergrenze jedoch auszusondern. Deren Einbeziehung in die Wertaufholung stünde nach Auffassung des Senats der Grundsatz der Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs entgegen. Anschaffungsvorgänge sind erfolgsneutral zu behandeln. Der Zugang von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen führt zu einer bloßen Umschichtung in der Bilanz in Höhe der Anschaffungskosten; ein unterschiedlicher Ansatz von Zu- und Abfluss ist ausgeschlossen. Eine Gewinnrealisierung kann somit nur aufgrund nachfolgender betrieblicher Umsatzakte erfolgen (BFH-Urteil vom 26. April 2006 I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; BFH/NV 2006, 1566). Dieses Prinzip würde mittelbar unterlaufen, wenn die im Streitjahr erst entstandenen Anschaffungskosten ohne nachfolgenden Umsatzakt unmittelbar Wertaufholungspotenzial bilden würden. Letztlich kann diese Frage hier offen bleiben, da der Beklagte in Höhe der im Streitjahr angefallenen Anschaffungskosten nicht von einer Wertaufholung zu Lasten der Klägerin ausgegangen ist. Nach der Einigung der Beteiligten über die Abschreibung der Warenzeichen war zudem nicht mehr erheblich, ob nicht ausgeschöpftes Wertaufholungspotenzial (zu Lasten) mit den geltend gemachten Gewinnminderungen zu Gunsten der Klägerin zu saldieren gewesen wäre.

bb) Die Gewinnerhöhung aus der Wertaufholung in Höhe von 212.535,17 DM ist von den Beteiligten nach der Übergangsbestimmung des § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG im Streitjahr als sog. Erstjahr der Anwendung des Wertaufholungsgebots in die den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage von vier Fünfteln des Wertaufholungsbetrages einbezogen worden. Hieraus ergibt sich die zu Lasten der Klägerin letztlich angesetzte Gewinnerhöhung im Streitjahr in Höhe von rund 42.507 DM.

c) Der Senat hat keine Zweifel an der –von der Klägerin unter dem Gesichtspunkt der unzulässigen Rückwirkung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) bestrittenen– Verfassungsmäßigkeit des im Streitjahr erstmals anzuwendenden Wertaufholungsgebots gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG 1997 (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002). Eine Aussetzung des Verfahrens nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG kommt nicht in Betracht.

aa) Der Senat und die Beteiligten gehen übereinstimmend mit der Rechtsprechung des BFH davon aus, dass die eingeführte Regelung zur verpflichtenden Wertaufholung im Bezug auf frühere Teilwertabschreibungen verfassungsgemäß ist (BFH-Urteile vom 25. Februar 2010 IV R 37/07, BFHE 229, 122, BStBl II 2010, 784; BFH in BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707).

bb) Soweit die Klägerin auf der Grundlage des BFH-Urteils in BFHE 229, 122, BStBl II 2010, 784 geltend macht, im Streitfall lägen besonderen Umständen vor, die nach Grundsätzen dieser Entscheidung zur Annahme einer verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung führen könnten, folgt der Senat dem nicht.

aa) Der Senat entnimmt dem BFH-Urteil in BFHE 229, 122, BStBl II 2010, 784 unter II.2.c.bb (2) zwar --wie die Klägerin--, dass der BFH bei „besonderen Gründen des Vertrauensschutzes“ eine erneute Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Norm für notwendig halten könnte.

bb) Es ist aber nach Überzeugung des Senats durch die Entscheidung in BFHE 229, 122, BStBl II 2010, 784 bereits geklärt, dass die Möglichkeit, Teilwertabschreibungen nicht vorgenommen zu haben, wenn der Steuerpflichtige mit der Rechtsänderung gerechnet hätte, keinen solchen besonderen Umstand darstellt (BFH-Urteil in BFHE 229, 122, BStBl II 2010, 784 unter II.2.c.bb (2)) und dass für diesen Fall keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Norm bestehen. Dem schließt sich der erkennende Senat an. Die Klägerin ist im Streitfall aber in der gleichen Situation wie jeder andere Steuerpflichtige, der vor Einführung des Wertaufholungsgebots eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung vorgenommen hat. Somit hat der Senat keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Norm im Streitfall. 66

Das Argument, der Erwerb der Beteiligung sei im Vertrauen auf die Möglichkeit der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung so gestaltet worden, dass man die ausschüttbaren Rücklagen miterworben habe, begründet keinen erhöhten Vertrauensschutz im Hinblick auf die Einführung des Wertaufholungsgebots. Die Klägerin hat entschieden, noch im Jahr 1998 die Rücklagen auszuschütten und diese Gewinnerhöhung durch eine Gewinnminderung mittels einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung zu neutralisieren. Das Instrument der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung zielte darauf, die Ausschüttung „unversteuert“ zu vereinnahmen (BFH-Urteil vom 26. November 2008 I R 56/06, BFH/NV 2009, 1241). Der Erwerber musste zwar die Ausschüttung versteuern. Hielt er die Anteile im Betriebsvermögen, konnte er jedoch grundsätzlich eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung vornehmen. Dabei war nach der Vorstellung des Gesetzgebers –so der BFH in BFH/NV 2009, 1241– typisierend davon auszugehen, dass der Teilwert der Beteiligung um den Betrag der Ausschüttung unter den Anschaffungskosten liegen wird. Da sich der Betrag der Ausschüttung (einschließlich Anrechnungsguthaben) und die Teilwertminderung betragsmäßig (im Idealfall) entsprachen, konnte der Erwerber –so der BFH– im wirtschaftlichen Ergebnis die Ausschüttung steuerfrei realisieren. Dies hat der Gesetzgeber in Inlandsfällen im Streitjahr mit der Regelung in § 50c Abs. 11 EStG zu unterbinden versucht, die im Streitfall gemäß § 50c Abs. 11 Satz 2 EStG nicht zur Anwendung kam, da der Veräußerer A die Beteiligung steuerpflichtig veräußert hat. 67

Der weitere Effekt der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung, die Wertminderung der Beteiligung in der Substanz (zu dieser Doppelwirkung vgl. BFH-Urteil vom 23. September 2008 I R 19/08, BFHE 223, 258, BStBl II 2010, 301), wird durch das im Streitjahr erstmals wirkende Wertaufholungsgebot neutralisiert. Wie der BFH in BFHE 229, 122, BStBl II 2010, 784 ausgeführt hat, werden hierdurch die steuerlichen Auswirkungen der nicht realisierten Verluste rückgängig gemacht, soweit es tatsächlich nach der Teilwertabschreibung wieder zu Wertaufholungen gekommen ist. 68

Das Argument der Klägerin, ihr gebühre „besonderer Vertrauensschutz“, weil sie in Kenntnis des Wertaufholungsgebots die Beteiligung nur ohne die ausschüttbaren Rücklagen für 300.000 DM erworben hätte, überzeugt den Senat nicht. Denn die Dividendenausschüttung konnte die Klägerin mittels der Teilwertabschreibung wie dargelegt „unversteuert“ vereinnahmen. Hieran ändert die Wertaufholung im Streitjahr nichts, sodass diese Disposition der Klägerin durch die Wertaufholung nachträglich nicht entwertet wurde. Die Wertaufholung zielt nur auf die gleichzeitig eingetretene Minderung des Anteilswerts und verhindert, dass diese Minderung wegen des geminderten Buchwerts erst mit dem Abgang der Beteiligung 69

aus dem Betriebsvermögen zu einem dann höheren Veräußerungs- oder Entnahmegewinn führen kann. Hinsichtlich der Erwartung, zwischenzeitliche Wertaufholungen erst im Zeitpunkt des Abgangs der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen versteuern zu müssen, ist die Klägerin aber in derselben Lage wie jeder Steuerpflichtige, der eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung vor Inkrafttreten des Wertaufholungsgebots vorgenommen und sich darauf verlassen hat, dass anschließende Wertaufholungen nicht gewinnerhöhend vor Veräußerung oder Entnahme der Beteiligung zu versteuern sein würden.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135, 136 Abs. 1 FGO. Der Senat hat in die Berechnung der Unterliegensquote die Einigung der Beteiligten über die Abschreibung der Warenzeichen einbezogen. 70

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Grundsätzliche Bedeutung hat die Frage, ob der Erwerb einer Beteiligung mit ausschüttbaren Rücklagen vor Inkrafttreten des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG 1997 (i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002) in der Erwartung, eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung ohne spätere Wertaufholungspflicht durchführen zu können, einen besondere Vertrauensschutz begründet, wenn feststeht, dass in Kenntnis der Regelung die Beteiligung zu geringeren Anschaffungskosten ohne ausschüttbare Rücklagen, damit ohne ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung und ohne eine spätere Wertaufholung erworben worden wäre. 71