

letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden sind (so SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 752; glA DJPW/WOCHINGER, KStG, § 8 Abs. 3 Rn. 25 f.).

- ▷ 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 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 Teileinkünfteverfahrens, 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 StEntG 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 zusätzlichem 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/KULOSA (aaO) und WOCHINGER (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 (grundlegend zuletzt BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 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, ggf. 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.

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

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 ver-

deckten 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 Vorschrift ist zwingend anzuwenden, ein Wahlrecht besteht insoweit nicht.

1490–1649 Einstweilen frei.

1490 **3. Vorrang des Absatzes 5 (Abs. 6 Satz 4)**

Abs. 5 ist gegenüber Abs. 6 vorrangig. Das bedeutet, dass unter den Voraussetzungen des Abs. 5 Buchwertfortführung gilt (s. Anm. 1481 und 1445d).

1491–1649 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Anschaffungskosten und Abschreibungen bei
Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3**

1650

A. Überblick

Abs. 7 legt fest, dass die sich aus § 6 Abs. 3–6 ergebenden Werte auch bei der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 als AK bei der Bemessungsgrundlage für die AfA bzw. AfS (§ 7) gelten.

1651

B. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): § 6 Abs. 7 tritt seit VZ 1999 an die Stelle von § 7 Abs. 3 EStDV, wobei der Regelungsinhalt an § 6 Abs. 3–6 EStG angepasst übernommen wurde (vgl. BTDrucks. 14/443, 24).

1652

C. Bedeutung der Regelung

§ 6 gilt insgesamt als zentrale Bewertungsvorschrift im EStG für die sog. Gewinnermittlungseinkünfte und partiell für die verschiedenen Gewinnermittlungsarten.

Abs. 7 stellt sicher, dass die Abs. 3–6 nicht abweichend bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 anzuwenden sind. Soweit Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 oder Abs. 5 beim BV-Vergleich gilt, ist diese auch bei der Einnahmenüberschussrechnung zu beachten (s. § 4 Anm. 628–640).

Die Regelung des Abs. 7 folgt dem Postulat der sog. Gesamt- oder Totalgewinnlichkeit; s. dazu Vor §§ 4–7 Anm. 29.

1653–1699 Einstweilen frei.