

Arbeitsunterlagen zur Vorlesung

Unternehmenssteuerrecht 2023

Teil D: Laufende Besteuerung

II. Querschnittsdarstellungen

1. Unternehmen/Unternehmensträger

b) Einlagen

Prof. Dr. Paul Richard Gottschalk
Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
und Fachberater für Internationales Steuerrecht
Saarbrücken

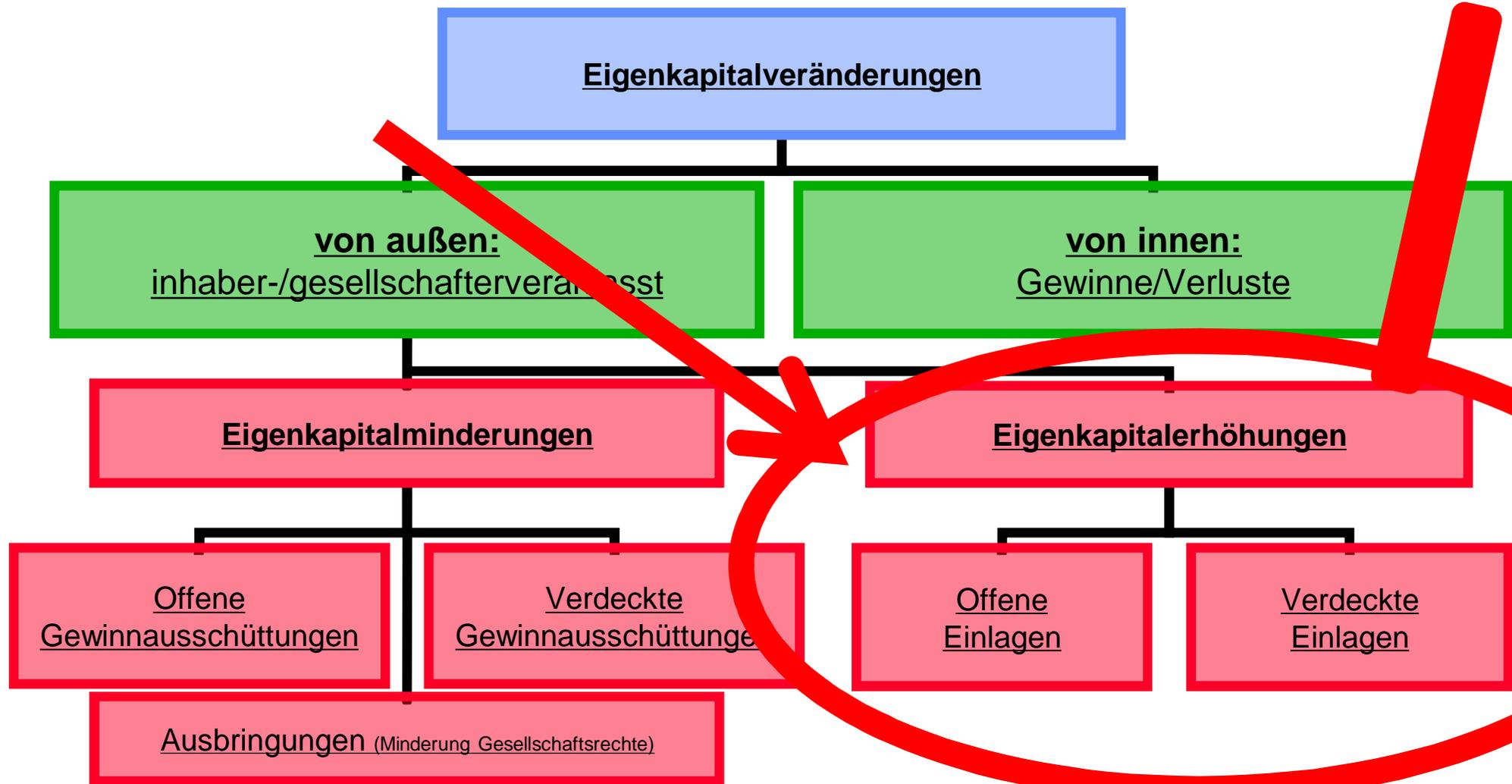
A EINFÜHRUNG

B OFFENE EINLAGE

C VERDECKTE EINLAGE

A EINFÜHRUNG

I. ÜBERSICHT



A EINFÜHRUNG

II. BEGRIFFSABFENZUNG

1. AUSGANGSPUNKT: § 4 ABS. 1 SATZ 8 ESTG

a) Legaldefinition:

- „Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat; einer Einlage steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts gleich.“

A EINFÜHRUNG

II. BEGRIFFSABFENZUNG

1. AUSGANGSPUNKT: § 4 ABS. 1 SATZ 8 ESTG

b) Gegenstand der Einlage:

- **Wirtschaftsgüter: rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum und Zuordnung zum Betriebsvermögen erforderlich**
- **Nutzungen und Leistungen:**
 - ▣ **Nutzungsrechte:** grundsätzlich einlagefähig, da Wirtschaftsgüter. Voraussetzung ist allerdings, dass sie dem Nutzungsberechtigten eine gesicherte, bewertbare und übertragbare Rechtsposition verschaffen
 - ▣ **Schlichte Nutzungen:** nicht einlagefähig (BFH GrS v. 26. 10. 1987, BStBl. II 1988, 348)
 - andernfalls würde der auf der Nutzung beruhende, im Betrieb erwirtschaftete Gewinn der Besteuerung entzogen
 - Gegenmaßnahme: Aufwandseinlage

A EINFÜHRUNG

II. BEGRIFFSABFENZUNG

1. AUSGANGSPUNKT: § 4 ABS. 1 SATZ 8 ESTG

b) Gegenstand der Einlage:

- Abgrenzung zur Entnahme

- ▣ Einlage ist im Hinblick auf den Einlagegegenstand Gegenstück, aber nicht das Spiegelbild der Entnahme, da grundsätzlich nur Wirtschaftsgüter, nicht jedoch Nutzungen einlagefähig sind (letztere sind jedoch entnahmefähig)

A EINFÜHRUNG

II. BEGRIFFSABFENZUNG

1. AUSGANGSPUNKT: § 4 ABS. 1 SATZ 8 ESTG

c) Einlagevorgang:

- Definition: eine vom Willen des Unternehmers getragene Handlung, durch die der Widmungswille des Unternehmers klar und deutlich erkennbar wird (wie Entnahme)
- betrieblicher Zweck
- Einlagewille
 - ▶ Es muss erkennbar sein, dass der Widmungswille darauf gerichtet ist, das Wirtschaftsgut auf Dauer betrieblich zu nutzen und zur Verfolgung der Gewinnerzielungsabsicht einzusetzen (BFH v. 2.12.1982, BStBl. II 1983, 215)
 - ▶ Beachte: nicht erforderlich, dass sich der Unternehmer der steuerlichen Konsequenzen der Zuführung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen bewusst ist

A EINFÜHRUNG

II. BEGRIFFSABFENZUNG

2. SONDERFÄLLE AUFWANDSEINLAGE, DRITTAUFWAND

a) Aufwandseinlage:

- Einzelunternehmer macht die ihm aus der (nicht einlagefähigen) schlichte betrieblichen Nutzung eines ihm gehörenden Wirtschaftsguts des Privatvermögens resultierenden Aufwendungen geltend

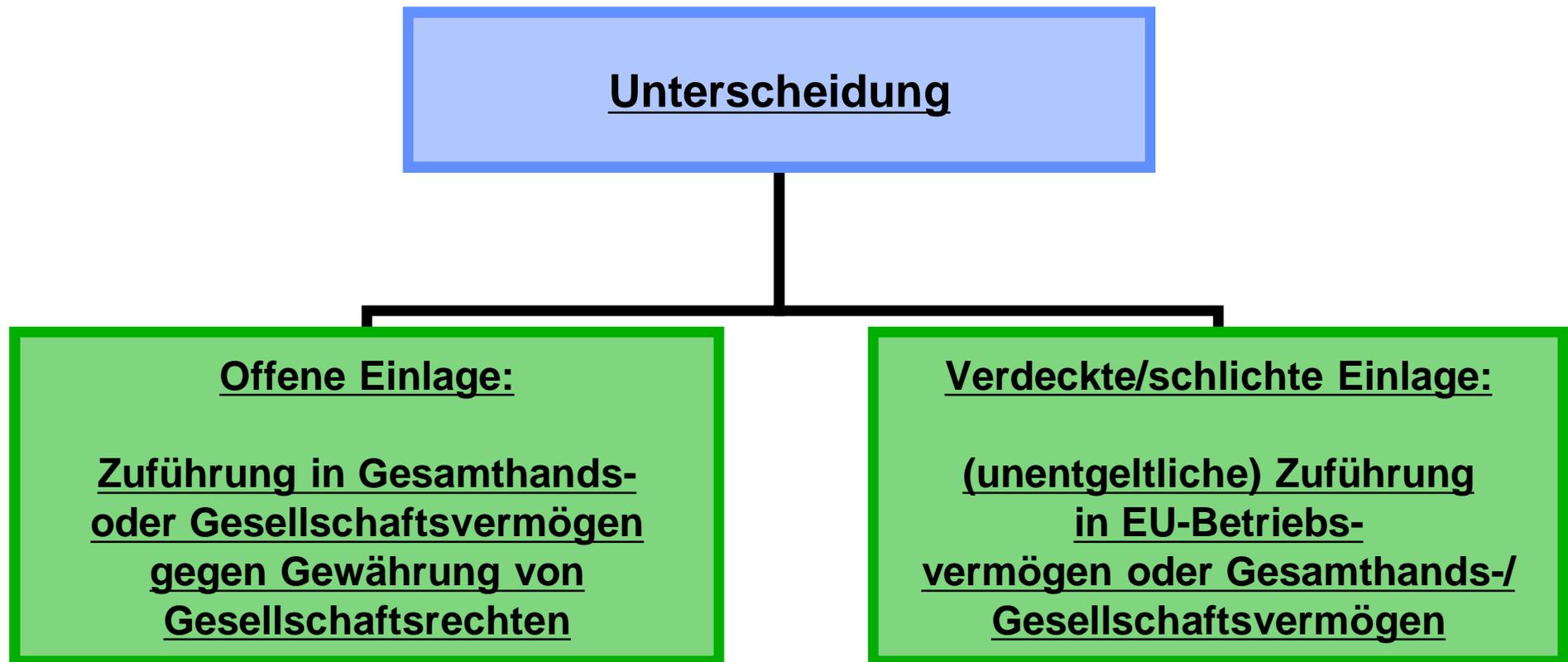
b) Drittaufwand:

- Unentgeltliche Nutzung des Wirtschaftsguts eines Dritten ist nicht einlagefähig (sog. Drittaufwand: BFH v. 20. 9. 1990, BStBl. II 1991, 82; BFH GrS v. 23. 8. 1999, DB 1999, 2087 ff.)
- **Achtung:** Die Abzugsfähigkeit bleibt beim Nutzenden dann erhalten, wenn die Aufwendungen **letztlich von ihm getragen** und von dem Dritten lediglich vorgelegt werden

A EINFÜHRUNG

II. BEGRIFFSABFENZUNG

3. UNTERSCHIED IM FOLGENDEN:



B OFFENE EINLAGE

VERÄUSSERUNGS-/ANSCHAFFUNGSGESCHÄFT

1. GRUNDLAGE

Rechtsgedanke des Tauschs (WG gegen GesAnteile), § 6 Abs. 6 EStG

2. STEUERFOLGEN MUS/KAPGES

Anschaffung durch MUS/KapGes

3. STEUERFOLGEN MUer/Gesellschafter

Veräußerungsvorgang

BEACHTTE: Gewinn/Verlust ist nur steuerbar bei

- Gewinneinkünften
- im Privatvermögen: Spekulationsgeschäft (§ 23 EStG), Veräußerung von Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 EStG), Veräußerung wesentlicher Beteiligungen (§ 17 EStG), Veräußerung umwandlungssteuerrechtlich gebundener Wirtschaftsgüter (§ 22 UmwStG)

C VERDECKTE EINLAGE

I. BEGRIFFSABGRENZUNG

DEFINITION

Zuführung

a) eines einlagefähigen Vermögensvorteils

- nur solche Vermögensvorteile sind einlagefähig, die zur Erhöhung eines Aktivpostens oder zur Verminderung eines Passivpostens führen (Beispiele: Zuführung Wirtschaftsgut, Forderungsverzicht)
- Überlassung eines Wirtschaftsguts zur Nutzung oder zum Gebrauch sowie Dienstleistungen können nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein (Beispiele: unentgeltliche oder teilentgeltliche Nutzungsüberlassung oder Darlehensgewährung, unentgeltliche Dienstleistungen)

b) der seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat

- Maßstab: Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns (Drittvergleich; BFH v. 26. 10. 1987, BStBl. II 1988, 348)

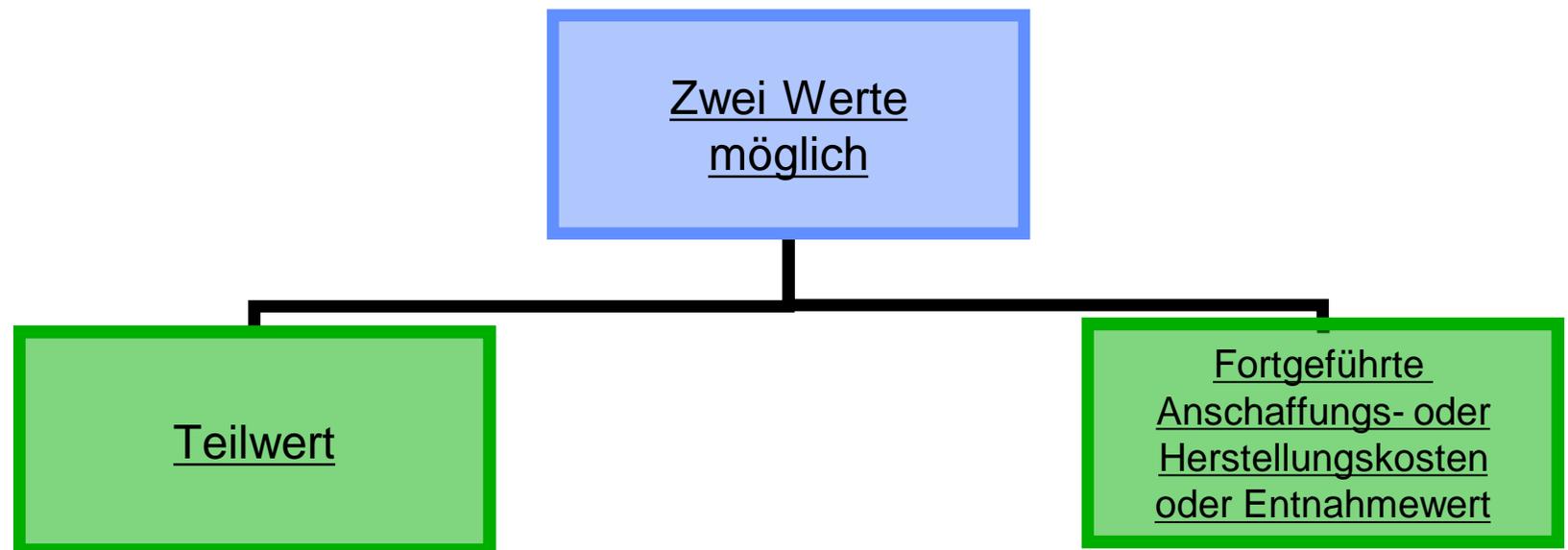
C VERDECKTE EINLAGE

II. VERDECKTE EINLAGEN BEI MUS

1. VERDECKTE EINLAGEN AUS DEM STEUERLICHEN PRIVATVERMÖGEN

a) Bewertung der Einlage bei der Mitunternehmerschaft

- entsprechend den Grundsätzen bei Einzelunternehmen (arg.: unentgeltliche Einlagen und Einlagen ohne Rechtsträgerwechsel sind wertungsmäßig gleich zu behandeln):



C VERDECKTE EINLAGE

II. VERDECKTE EINLAGEN BEI MUS

1. VERDECKTE EINLAGEN AUS DEM STEUERLICHEN PRIVATVERMÖGEN

a) Bewertung der Einlage bei der Mitunternehmerschaft

- Grundsatz: TEILWERT, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG
 - ▣ gewährleistet, dass die bis zum Zeitpunkt der Eigenkapitalerhöhung eingetretenen Wertänderungen steuerlich nicht erfasst werden
 - ▣ Basis für die Berechnung der Abschreibungen oder eines eventuellen (späteren) Veräußerungsgewinns
 - ▣ Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die Abschreibungen zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und der Einlage entfallen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG)

C VERDECKTE EINLAGE

II. VERDECKTE EINLAGEN BEI MUS

1. VERDECKTE EINLAGEN AUS DEM STEUERLICHEN PRIVATVERMÖGEN

a) Bewertung der Einlage bei der Mitunternehmerschaft

- Entnahmewert als Obergrenze (§§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG)

- ▣ Wird Wirtschaftsgut eingelegt, das vor der Einlage aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entnommen worden ist, tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wert, mit dem die Entnahme damals bewertet wurde, und an die Stelle des Zeitpunkts des Erwerbs tritt der Zeitpunkt der damaligen Entnahme (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 EStG)

C VERDECKTE EINLAGE

II. VERDECKTE EINLAGEN BEI MUS

1. VERDECKTE EINLAGEN AUS DEM STEUERLICHEN PRIVATVERMÖGEN

a) Bewertung der Einlage bei der Mitunternehmerschaft

- Wertbegrenzung des Teilwerts
 - ▣ Wertbegrenzung verlagert im Privatvermögen entstandene Wertsteigerungen in den gewerblichen Bereich
 - ▣ Wertverluste, die zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung und dem Zeitpunkt der Einlage entstanden sind, bleiben dagegen ohne steuerliche Relevanz

C VERDECKTE EINLAGE

II. VERDECKTE EINLAGEN BEI MUS/EU

1. VERDECKTE EINLAGEN AUS DEM STEUERLICHEN PRIVATVERMÖGEN

a) Bewertung der Einlage bei der MUS/EU

- Wertbegrenzung

- ▶ Einlage von Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige in den letzten drei Jahren angeschafft oder hergestellt hat (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a EStG)
- ▶ Einlage von wesentlichen Beteiligungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b EStG)
 - Wertverluste zwischen Anschaffung Einlage grundsätzlich ohne steuerliche Relevanz (s.o.)
 - unbillig, da die Wertminderung im Falle der Veräußerung als Veräußerungsverlust gemäß § 17 EStG berücksichtigt worden wäre: daher steuermindernde Berücksichtigung bei Veräußerung aus dem BV (BFH v. 02.09.2008 X R 48/02, BStBl. II 2010, 162; ebenso H 17 Abs. 8 EStR 2012)

C VERDECKTE EINLAGE

II. VERDECKTE EINLAGEN BEI MUS/EU

1. VERDECKTE EINLAGEN AUS DEM STEUERLICHEN PRIVATVERMÖGEN

b) Folgen für Mitunternehmer

- Keine Veräußerung (fehlendes Entgelt)
- Beachte die Veräußerungsfiktion in § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG

C VERDECKTE EINLAGE

II. VERDECKTE EINLAGEN BEI MUS/EU

2. VERDECKTE EINLAGEN AUS DEM STEUERLICHEN BETRIEBSVERMÖGEN

a) Bewertung der Einlage bei der MUS/EU

- entsprechend den Grundsätzen bei Einzelunternehmen (arg.: unentgeltliche Einlagen und Einlagen ohne Rechtsträgerwechsel sind wertungsmäßig gleich zu behandeln)
- zwingende Buchwertfortführung (§ 6 Abs. 5 Satz 1 EStG)
- da sich die persönliche Zurechnung nicht ändert, sind bei dem abgebenden Betrieb die stillen Reserven nicht aufzulösen
- bei Prüfung, ob die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, wird ausschließlich auf die einkommensteuerliche Erfassung abgestellt, die gewerbesteuerliche Behandlung ist ohne Bedeutung

C VERDECKTE EINLAGE

II. VERDECKTE EINLAGEN BEI MUS/EU

2. VERDECKTE EINLAGEN AUS DEM STEUERLICHEN BETRIEBSVERMÖGEN

b) Folgen für Mitunternehmer

- entsprechend den Grundsätzen bei Einzelunternehmen
- eigentlich Entnahmebesteuerung, aber zwingende Fortführung der stillen Reserven, soweit § 6 Abs. 5 EStG greift
- Problem: Überspringen stiller Reserven auf andere Mitunternehmer
 - ▶ Mit dem Zwang zur Fortführung der steuerlichen Buchwerte springen die stillen Reserven auf die Anteile der übrigen Mitunternehmer über, was im Regelfall nicht gewollt ist
 - ▶ Lösung: Aufdeckung der stillen Reserven in der Handelsbilanz der Mitunternehmerschaft und Korrektur über negative steuerliche Ergänzungsbilanz

C VERDECKTE EINLAGE

III. VERDECKTE EINLAGEN BEI KAPGES

1. BEHANDLUNG BEI DER GESELLSCHAFT

a) Bewertung des eingelegten Wirtschaftsguts

- immer Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG analog)
- Beachte: § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG wird im Wege der teleologischen Reduktion dahingehend eingeschränkt, dass die dort geregelten Obergrenzen (i.W. Anschaffungskosten) nicht angewendet werden (vgl. BMF-Schreiben v. 2. 11. 1998, BStBl. I 1998, 1227; BFH v. 11. 2. 1998, BStBl. II 1998, 691)

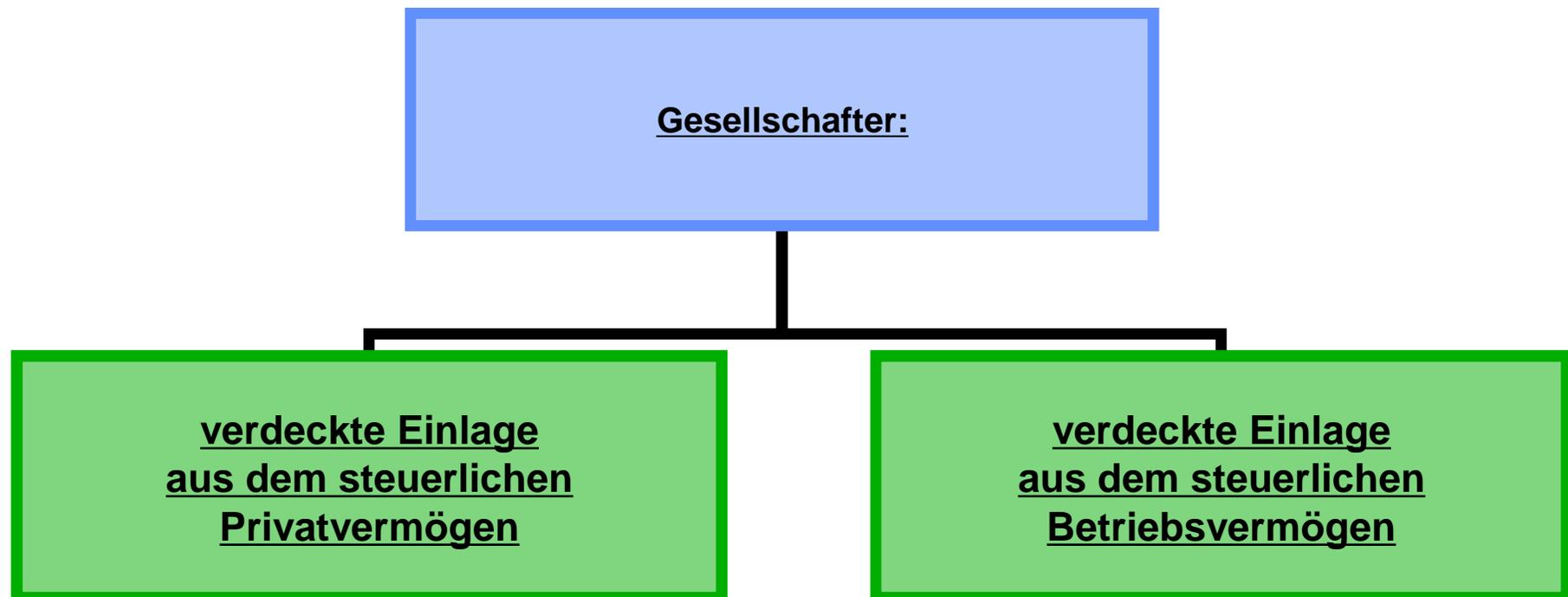
b) Gegenbuchung:

- Handelsbilanz: Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 4 HGB)
- Steuerbilanz: steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG)

C VERDECKTE EINLAGE

III. VERDECKTE EINLAGEN BEI KAPGES

2. BEHANDLUNG BEI DEM GESELLSCHAFTER



C VERDECKTE EINLAGE

III. VERDECKTE EINLAGEN BEI KAPGES

2. BEHANDLUNG BEI DEM GESELLSCHAFTER

a) Verdeckte Einlage aus dem steuerlichen Privatvermögen

- grundsätzlich keine Veräußerung (da kein Tausch, wie bei Mitunternehmerschaften)
- aber in folgenden Fällen Fiktion einer Veräußerung (Tausch: Ansatz des gemeinen Werts):
 - ▶ private Spekulationsgeschäfte (§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG)
 - ▶ wesentliche Beteiligungen (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG)
 - ▶ Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG)
 - ▶ Anteil an Kapitalgesellschaft, er durch buchwertfortführende Umwandlung bzw. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder Anteils an einer Kapitalgesellschaft entstanden ist (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UmwStG)

C VERDECKTE EINLAGE

III. VERDECKTE EINLAGEN BEI KAPGES

2. BEHANDLUNG BEI DEM GESELLSCHAFTER

- a) Verdeckte Einlage aus dem steuerlichen Privatvermögen
 - Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung der aufnehmenden Kapitalgesellschaft in Höhe des gemeinen Werts

C VERDECKTE EINLAGE

III. VERDECKTE EINLAGEN BEI KAPGES

2. BEHANDLUNG BEI DEM GESELLSCHAFTER

b) Verdeckte Einlage aus dem steuerlichen Betriebsvermögen

- Verdeckte Einlage in Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich Entnahme aus Betriebsvermögen
- aber § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG vorrangig: Veräußerungsfiktion
- Ansatz zum Teilwert (analog zur Bewertung auf Gesellschaftsebene: Korrespondenzprinzip im Betriebsvermögen)
- Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft in Höhe des Teilwerts

C VERDECKTE EINLAGE

III. VERDECKTE EINLAGEN BEI KAPGES

3. PROBLEM: VERZICHT AUF EINE NICHT WERTHALTIGE FORDERUNG

