Titel:

Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung

Normenketten:

HGB § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2, § 272 Abs. 2 Nr. 1

UmwG § 17 Abs. 2, § 190 ff, § 226, § 238 ff.

UmwStG § 20 Abs. 2 S. 2

AO § 42, § 157 Abs. 2, § 164 Abs. 1, § 173 Abs. 1 Nr. 1, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, § 179 Abs. 1, § 181 Abs. 5, § 182 Abs. 1

EStG § 2 Abs. 7 S. 1, § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, § 20 Abs. 1 Nr. 1

GmbHG § 66 Abs. 5, § 70

Leitsatz:

Ein Änderungsbescheid selbst bei Angabe einer fehlerhaften Änderungsgrundlage kann sich als rechtmäßig erweisen, falls er durch den Tatbestand einer anderen Änderungsvorschrift gedeckt ist (vgl. BFH vom 21.10.2014, Az.: VIII R 44/11, BeckRS 2014, 96533, BFHE 247, 308, BStBl II 2015, 593; BFH-Beschlüsse vom 05.02.1992, Az.: V B 60/91, BFH/NV 1992, 579; vom 16.08.1995, Az.: VIII B 156/94, BFH/NV 1996, 125; v.12.08. 201, Az.: X B 196/12, BeckRS 2013, 96171, BFH/NV 2013, 1761).(Rn. 69) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Maßgebliches Besteuerungsverfahren zur Festsetzung des „Veräußerungspreises“ im Sinne des § 20 Abs. 4 S. 1 UmwStG 2002 (aktuell § 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG), Steuerbescheid

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

GmbHR 2024, 1334

EFG 2025, 61

BB 2025, 368

BeckRS 2024, 26753

LSK 2024, 26753

Tenor

1. Der Änderungsbescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2005 der XKG vom 12.05.2014, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.02.2019 wird aufgehoben.

2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

3. Die Revision wird zugelassen.

Entscheidungsgründe

I.

1

Die Beteiligten vertreten unterschiedliche Auffassungen dazu, ob die Berücksichtigung eines bei der Klägerin im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen des Jahres 2005 festgestellten Veräußerungsgewinns wegen der Einbringung ihrer Kommanditanteile an der X-

KG in die Y-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten mit Vertrag vom 14.08.2006, sich als rechtmäßig qualifiziert.

2

Die Klägerin, eine Stiftung, beteiligte sich im Jahr 1998 an der X-KG als Kommanditistin.

3

Gegenstand der wirtschaftlichen Betätigung der X-KG war der Erwerb eines Flugzeugs und dessen Verleasung über einen Zeitraum von 10 Jahren. Das Gesamtinvestitionsvolumen betrug ... Mio. DM, wobei eine Teilfinanzierung durch einen Privatinvestor über eine Kommanditeinlage von ... Mio. DM eingeplant war. Ein Vermittler hatte der Klägerin ein Finanzierungskonzept für die Beteiligung an der Gesellschaft als Privatinvestor erstellt.

4

Bei Eintritt der Klägerin in die KG war Komplementärin und einzige weitere Gesellschafterin die Z-GmbH ohne Beteiligung am Vermögen und Gewinn der KG.

5

Am 14.08.2006 wurden unter Beteiligung oder Bezugnahme auf die Klägerin oder mit Bezug zur X-KG die folgenden Verträge, die dem Gericht inhaltlich vorgelegt wurden, geschlossen:

- Vertrag zwischen der Klägerin und der Y-GmbH in Gründung über die Einbringung von Kommanditanteilen, darunter auch die Beteiligung der Klägerin an der X-KG, in die YGmbH in Gründung gegen Gewährung eines neuen Geschäftsanteils an der GmbH im Nominalbetrag von 50.000 €. Dabei wurde die Vereinbarung getroffen: „Die Einbringung erfolgt mit wirtschaftlicher Rückwirkung zum 1. Januar 2006, 0:00 Uhr (nachfolgend „Einbringungsstichtag“), steuerlicher Übertragungsstichtag ist damit der Ablauf des 31. Dezember 2005 (§ 20 Abs. 7,8 und § 2 UmwStG sowie § 17 Abs. 2 UmwG)“. Die handelsrechtliche Einbringung erfolgte zum Verkehrswert unter Aktivierung des Verkehrswerts des Kommanditeils und Einstellung des die Stammeinlage übersteigenden Betrages in die Kapitalrücklage gem. § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB, dabei Vereinbarung der steuerrechtlichen Einbringung zum Buchwert nach § 20 UmwStG ohne Buchwertaufstockung und positiver Ergänzungsbilanz
- Notarieller Vertrag über die Gründung der Y-GmbH durch die Klägerin;
- Gesellschaftsvertrag der Y-GmbH, Ausweis eines Stammkapitals von 50.000 €, Übernahme der gesamten Stammeinlage durch die Klägerin durch Einbringung (auch) des gesamten Kommanditeils an der X-KG, Geschäftsjahr vom 8.9 – 7.9.;
- Sachgründungsbericht über die Leistung der Stammeinlage (50.000 €) durch die Klägerin in die Y-GmbH im Wege der Einbringung (auch) des gesamten Kommanditeils an der X-KG;
- Änderung des Gesellschaftsvertrages der X-KG und Vertragsübernahme der Rechte und Pflichten der Klägerin aus einem Finanzierungsgeschäft gegen Zahlung eines Ablösebetrags durch die Klägerin, unter Befreiung der Klägerin von allen Rechten und Pflichten hieraus.
- Zustimmung des Finanzierenden zur Vertragsübernahme;
- Vereinbarung über Leistung/Service Agreement zwischen der Klägerin und der Tochtergesellschaft einer Bank zur Strukturierung und Leistung einer Transaktion, wobei die „Transaktion“ beschrieben wurde als die Absicht der Umstrukturierung der Beteiligung der Klägerin (auch) an der X-KG nach Sonderausschüttung der am Stichtagsbeschluss aufgedeckten stillen Reserven.
- Rahmenvertrag über Wertpapierdarlehen zwischen der Klägerin und der Tochtergesellschaft einer Bank;
- Vereinbarung über Kundenvermittlung und Leistungen der Tochtergesellschaft einer Bank mit dem Vermittler der Investition wegen Umstrukturierung der Beteiligung an der X-KG. Der Vermittler stellte der Tochtergesellschaft einer Bank aus der erfolgten Vereinbarung erbrachte Vermittlungs- und Unterstützungsleistungen im Umfang von XX € in Rechnung;
- Darlehensvertrag vom 14.08.2006 zwischen einer weiteren Tochtergesellschaft einer Bank und der Y-GmbH.

6

Mit Gesellschafterbeschluss vom 08.09.2006 wurden die Jahresabschlüsse der Y-GmbH für das Rumpfgeschäftsjahr 14.08.2006 bis 07.09.2006 unter Auflösung der Kapitalrücklage festgestellt, der Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses von XX Mio € des Rumpfgeschäftsjahres 14.08.2006 bis 07.09.2006 gefasst und die Geschäftsführer entlastet.

7

Mit notarieller Urkunde vom 11.09.2006 wurde die Y-GmbH, mit der Klägerin als deren einziger Gesellschafterin, gem. §§ 190 ff, 226, 238 ff. UmwG formwechselnd in die Y-AG umgewandelt. Am - nun Aktienkapital im Umfang von weiterhin ... € wurde nur die Klägerin mit ... Inhaberaktien zu je 1 € (Ziff. 2.4. der Urkunde) beteiligt. Das abweichende Geschäftsjahr der Rechtsvorgängerin vom 8.9 – 7.9. wurde zunächst beibehalten.

8

Der Eintrag der Y-AG als Kommanditistin der XKG im Handelsregister erfolgte Anfang Oktober 2006 nachdem bereits zuvor das Ausscheiden der Klägerin und der Eintritt der Y-GmbH in Gründung eingetragen worden war.

9

Gemäß Eintragung im Handelsregister erfolgte bei der Y-AG am 13.10.2006 eine Änderung des Geschäftsjahrs nun endend am 31.10..

10

Ende November 2006 schloss die Tochtergesellschaft einer Bank als Organträgerin mit der YAG, die als Organgesellschaft bezeichnet wurde, einen Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag. In der Vorbemerkung bezeichnet sich die Tochtergesellschaft der Bank als alleinige Aktionärin der Y-AG.

11

Mit Beschluss der Hauptversammlung der Y-AG im Dezember 2006 wurde deren Satzung erneut geändert. Das Geschäftsjahr wurde auf das Kalenderjahr umgestellt, mit der Konsequenz eines Rumpfgeschäftsjahres, endend am 31.12.2006.

12

Mit Vereinbarung Ende Dezember 2006 wurde die Z-GmbH zum 31.12.2006 24:00 h als alleinige persönlich haftende Gesellschafterin der X-KG durch die O-GmbH als alleinige persönlich haftende Gesellschafterin ausgetauscht..

13

Die Z-GmbH wurde gemäß Eintrag im Handelsregister im März 2015 aufgelöst.

14

Mit notarieller Urkunde im Januar 2007 wurde das Erlöschen der X-KG mit Wirksamwerden der Verschmelzung durch Eintragung gem. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB i.V.m. § 738 Abs. 1 S. 1 BGB festgestellt. Für die Verschmelzung wurde wirtschaftliche Rückwirkung auf den 01.11.2006 vereinbart und als steuerlicher Übertragungstichtag nach § 2 UmwStG der 31.10.2006 festgehalten. Die Verschmelzung wurde im Februar 2007 im Handelsregister eingetragen, ebenso wie die Auflösung der Gesellschaft und das Erlöschen der Firma.

15

Im Juli 2007 war beim Beklagten die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2005 der X-KG eingegangen. Die zur Erklärung eingereichte Bilanz wies keinen Veräußerungserlös, keine Ergänzungsbilanz und keinen sich im Zuge der Übertragung gegebenenfalls ergebenden Veräußerungsgewinn im Zusammenhang mit der Einbringung der mitunternehmerischen Beteiligung der Klägerin in die Y-GmbH aus. Der bilanzielle Ansatz des einzigen Gegenstandes des Anlagevermögens, des Flugzeuges, erfolgte mit dem fortgeführten Buchwert von X Mio € laut Handelsbilanz und X Mio € laut Steuerbilanz.

16

Im Juni 2007 war beim Beklagten eine Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2006 der X-KG eingereicht worden. Der zum 31.12.2006 erstellte Jahresabschlussbericht für die KG wies die Y-AG mit Hinweis auf einen rückwirkenden Gesellschafterwechsel zum 01.01.2006 als Kommanditistin aus und schrieb ihr ein Festkapital im Umfang

von XX Mio € zu. Als einziger Gegenstand des Anlagevermögens wurde das Flugzeug mit dem fortgeführten Buchwert von XX Mio € laut Handelsbilanz und XX Mio € laut Steuerbilanz bilanziert. Eine Ergänzungsbilanz für die Y-GmbH respektive deren Rechtsnachfolgerin Y-AG mit Aufstockungswerten im Zusammenhang mit der Übertragung der mitunternehmerischen Beteiligung der Klägerin war nicht erstellt worden.

17

Auf die eingereichten Erklärungen stellte der Beklagte mit Bescheid vom 14.09.2006 die Besteuerungsgrundlagen 2005 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO fest. Das Finanzamt forderte den Einbringungsvertrag, den Vertrag über die formwechselnde Umwandlung, die vertragliche Vereinbarung zur Übertragung der Rechte und Pflichten aus der Finanzierung, den Nachweis von Zinsaufwendungen 2006 und den Nachweis von Sonderbetriebsausgaben 2005 an. Die Unterlagen wurden mit Schreiben der S Steuerberatungsgesellschaft mbH eingereicht. Auf dem Schreiben der Steuerberatungsgesellschaft vermerkte das Finanzamt „lt. Tel. mit FA X wurden Buchwerte zutreffend übernommen bei Y-AG“. Mit Änderungsbescheid vom 14.10.2010 wurde der Vorbehalt der Nachprüfung ohne Änderung der Feststellungen aufgehoben. Die Bescheide waren der S Steuerberatungsgesellschaft mbH als Empfangsbevollmächtigter mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten bekanntgegeben worden.

18

Mit Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2006 vom 16.10.2007 stellte der Beklagte Einkünfte aus Gewerbebetrieb zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest, und hob letzteren mit Bescheid vom 14.10.2010 ohne materielle Änderung auf.

19

Mit Prüfungsanordnung vom 17.03.2011 war durch das Finanzamt X bei der YAG als Rechtsnachfolgerin der X-KG eine Außenprüfung wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung 2006, Umsatzsteuer 2006 und Gewerbesteuer 2006 angeordnet worden. Mit Schreiben vom 17.03.2011 wurde der S-Steuerberatungsgesellschaft mbH für die Klägerin eine Kopie dieser Prüfungsanordnung übermittelt.

20

Die Prüfungsanordnung war der Y Beratungs-AG bekanntgegeben worden. Am 22.03.2011 war an die Y Beratungs-AG eine erste Prüfungsanfrage übersandt worden und mit Schreiben vom 20.06.2011 hieran erinnert worden.

21

Die Prüfung wurde mit Bericht vom 13.12.2013 über die Außenprüfung des Finanzamts X bei der Y-AG als Rechtsnachfolgerin der X-KG abgeschlossen. Im Bericht vertrat der Prüfer die Auffassung, die am 08.09.2006 erfolgte Ausschüttung eines Betrages von XX Mio € an die Klägerin qualifiziere sich nicht als Gewinnausschüttung, die auf Ebene der Klägerin zu Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führe, sondern als zusätzliche Gegenleistung an die Klägerin, erbracht von der Y-GmbH für die Einbringung des Kommanditanteils i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG a.F. Bei der Y seien gem. § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG Anschaffungskosten auf den Erwerb der KG-Anteile zu aktivieren. Der Kommanditanteil sei bei der Y mit den Anschaffungskosten in dieser Höhe zu aktivieren, korrespondierend dazu ergebe sich bei der Klägerin ein Veräußerungsgewinn. Der Betriebsprüfer führte aus, dass der Erwerb eines Wirtschaftsgutes „Personengesellschaftsanteil“ für die Y-GmbH sich als entgeltliche Anschaffung von Anteilen an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens qualifiziere und der Erwerber seine Aufwendungen, soweit sie den Buchwert des übergehenden Kapitalkontos überstiegen, im Verhältnis der Teilwerte aufgeteilt als zusätzliche Anschaffungskosten für die Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens auf der Aktivseite einer Ergänzungsbilanz auszuweisen seien. Er stellte eine Ergänzungsbilanz Y (vor Anwachsung) zum 31.12.2006 dar. Dabei wurden auf den 31.12.2006 stille Reserven Flugzeug in Höhe von XX Mio € als Aktiva dargestellt und Kapital in Höhe von XX Mio € als Passiva.

22

Zur verfahrensrechtlichen Umsetzung des Ergebnisses wurde die Auffassung vertreten, die gesonderte Feststellung des Jahres 2005 sei unter Berücksichtigung der Änderungsvorschriften des § 181 Abs. 5 AO i.V.m. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern.

23

Unter dem Datum 02.01.2014 erfolgte ein weiterer Betriebsprüfungsbericht wegen einer Außenprüfung bei der Y-AG, betreffend die Prüfungsjahre 2006 bis 2009. Unter Verweis auf eine zum 31.12.2006 erfolgte Anwachsung des Vermögens der X-KG bei der Y-AG wurde ein „Zugang Ergänzungsbilanz“ mit einem Wert von XX Mio € in der Steuerbilanz erfasst und ein Vermietvermögen zum 31.12.2006 in Höhe von XX Mio € bilanziert. Der Zugang wurde auf den 14.08.2006 datiert. Unter dem Datum 25.06.2014 wurde der Körperschaftsteuerbescheid 2006 für die Y-AG unter Bezugnahme auf die Änderungsvorschrift des § 164 Abs. 2 AO geändert. Im Bescheid erfolgte die Erläuterung, dass der Festsetzung/Feststellung die Ergebnisse der durchgeführten Außenprüfung gemäß Prüfungsbericht vom 02.01.2014 zugrunde lägen und dass der Bescheid den Bescheid vom 14.07.2008 ändere.

24

Mit Bescheid vom 12.05.2014 änderte der Beklagte, wie im Betriebsprüfungsbericht vom 13.12.2013 angeregt, die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2005 der X-KG unter Bezugnahme auf die Änderungsvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 Abgabenordnung -AO-. Festgestellt wurden nun Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von XX Mio € mit einem Anteil der Klägerin hieran in Höhe von XX Mio €, die Einkünfte der Komplementärin blieben unverändert. In den Erläuterungen wurde ausgeführt:

25

Der Veräußerungsgewinn wurde i.R. der Betriebsprüfung für das Jahr 2006 festgestellt (s. Bericht des FA X vom 13.12.2013). Der Veräußerungsgewinn ist im Jahr 2005 zu erfassen (steuerlicher Übertragungstichtag: mit Ablauf des 31.12.2005). Der Feststellungsbescheid ist nach Ablauf der Festsetzungsfrist ergangen. Dieser Feststellungsbescheid kann gem. § 181 Abs. 5 AO nur solchen Steuerfestsetzungen zugrunde gelegt werden, deren Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der einheitlichen und gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen war.

26

Der Bescheid war der S-SteuerberatungsmbH als Empfangsbevollmächtigter mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten bekanntgegeben worden.

27

Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2006 für die ehemalige X-KG vom 14.10.2010 wurde nicht geändert.

28

Die Klägerin vertritt die Auffassung, die Gewinnfeststellung 2005 sei in rechtswidriger Weise geändert worden.

29

Es gebe keine Änderungsnorm, auf welcher die Änderung zulässigerweise beruhen könne.

30

Was § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO anbelange fehle es an einer neuen Tatsache. Der als neue Tatsache in den Blick genommene Umstand der Gewinnausschüttung im Jahr 2006 habe eine andere Ebene und ein anderes Jahr betroffen. Neue Tatsachen, die zum Ansatz eines anderen Wertansatzes auf Ebene der Y führten, seien für das Feststellungsverfahren 2005 irrelevant.

31

Die Klägerin meint, der Nachweis einer etwaigen neuen Tatsache scheitere, neben anderem, an der Unvollständigkeit der finanzbehördlichen Akten.

32

Zum Nachweis der fehlenden Neuheit einer Tatsache bzw. eines Beweismittels i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO hat die Klägerin unter Verwahrung gegen die Feststellungslast mehrere Beweisanträge gestellt.

33

Es bestehe ein Verwertungsverbot, soweit dennoch von neuen Tatsachen auszugehen sei, da eine Prüfungsanordnung für das Jahr 2005 nicht erfolgt sei. Auch die Prüfungsanordnung für 2006 sei unwirksam. Der Änderungsbescheid sei nach Eintritt der Feststellungsverjährung ergangen. Der im Erläuterungsteil erfolgte Hinweis auf § 181 Abs. 5 AO sei eine Regelungsanordnung und hätte im

Bescheidkopf angeordnet werden müssen. Eine Berufung auf § 181 Abs. 5 AO sei auch unzulässig, wenn Nachteile für festsetzungsverjährte Beteiligte zu besorgen seien. Dies treffe im Streitfall zu, weil der Bilanzenzusammenhang betroffen sei.

34

Dem Beklagten könne nicht darin gefolgt werden, dass eine materielle Bindungswirkung an die Schlussbilanz der Y-AG im Jahr 2006 den Ansatz eines Veräußerungsgewinns der Klägerin in der Schlussbilanz der X-KG im Jahr 2005 zur Folge haben könne. Nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 komme es, nach dessen Wortlaut „...der Wert mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt als Veräußerungspreis des Einbringenden...“ auf die tatsächlich veranlagte Steuerbilanz der Y-AG an. Der körperschaftsteuerlichen Veranlagung der Y-AG liege für die Einbringung des Kommanditanteils im Jahr 2006 kein über dem Buchwert liegender, um die Ausschüttung erhöhter Bilanzansatz zu Grunde. Dies folge aus dem im Körperschaftsteueränderungsbescheid 2006 der Y-AG I vom 25.06.2014 erfolgten Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht vom 02.01.2014.

35

Der Gesetzeswortlaut des § 20 Abs. 4 S. 1 UmwStG 1995/2002 fingiere als Veräußerungspreis für die einbringende Klägerin den Wert, mit dem die Y als aufnehmende Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetze, wofür wiederum auf die für die Y getroffene Gewinnfeststellung abzustellen sei. Dass auch die Gewinnfeststellung für die aufnehmende Kapitalgesellschaft unter § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995/2002 falle und eine Bindungswirkung auslösen könnte ergebe sich aus der Entscheidung des BFH in Sachen I R 97/10 vom 20.04.2011, BStBl. II 2011, 815 (817) unter Rz. 17. Dort habe der BFH zur Wertverknüpfung ausgeführt, dass schon der Erlass eines Steuer- oder Feststellungsbescheids gegenüber der aufnehmenden Gesellschaft jedenfalls dann, wenn dieser Bescheid unanfechtbar wird, zur Verbindlichkeit der ihm zugrundeliegenden Werte für die Besteuerung des Einbringenden führe. Der BFH stelle somit für die Wertverknüpfung u.U. (je nach Konstellation) auf die Gewinnfeststellung ab, nicht nur auf die KSt-Veranlagung.

36

Dass im Lichte von BFH I R 102/01 vom 30.04.2003 für den Wertansatz das Gewinnfeststellungsverfahren in Sachen der Mitunternehmerschaft und nicht das KSt-Verfahren der aufnehmenden Kapitalgesellschaft maßgeblich sei, ändere nichts an der Anwendbarkeit von § 20 Abs. 4 S. 1 UmwStG 1995/2002. Denn die im Gewinnfeststellungsverfahren für die aufnehmende Kapitalgesellschaft als Feststellungsbeteiligte getroffenen Feststellungen (insbesondere diejenigen bezüglich einer etwaigen Ergänzungsbilanz) hätten gemäß § 182 Abs. 1 AO Bindungswirkung für das KSt-Verfahren der aufnehmenden Kapitalgesellschaft, so dass sie den Wertansatz der aufnehmenden Kapitalgesellschaft i.S.d. § 20 Abs. 4 S. 1 UmwStG 1995/2002 darstellten. Es sei auf die Rechtsgrundsätze, die in der Entscheidung des BFH IV R 7/19 vom 16.12.2021, BStBl. II 2023, 378 zum Ausdruck kämen zu verweisen. Da weder für 2005 noch für 2006 eine Ergänzungsbilanz für die Y gebildet worden sei und es auch an einer Mehr-AfA fehle, sei der für die Klägerin als Einbringende anzusetzende Veräußerungspreis der Buchwert, so dass die Einbringende keinen Veräußerungsgewinn erzielt habe.

37

Materiell habe die Klägerin im Jahr 2006, resultierend aus dem Gesellschafts-Beschluss einer Gewinnausschüttung, Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, welche nicht im Gewinnfeststellungsverfahren der X-KG zu erfassen seien. Die Gewinnausschüttung stelle im Einbringungszeitpunkt weder Wirtschaftsgut im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 dar, noch habe sie sich vom jungen Geschäftsanteil abgespalten. Dies sei erst durch den Ausschüttungsbeschluss erfolgt. Es seien zivilrechtlich keine Ansprüche auf Zahlung eines Betrages in Höhe der Gewinnausschüttung begründet worden. Ebenso wenig sei die Klägerin als damalige Alleingesellschafterin der Y-GmbH gezwungen gewesen eine Gewinnausschüttung an sich zu beschließen.

38

Die Klägerin verweist auf das Verfahren des FG Düsseldorf in Sachen 6 K 2302/15 K, in welchem durch Urteil vom 07.05.2019, EFG 2019, 1652 nebst BFH I B 42/19 vom 11.05.2020 im Sinne der Auffassung der Klägerin entschieden worden sei. Eine vorgesetzte Behörde habe dieses Verfahren als Pilotverfahren bezeichnet. Dort sei bei einer Ausschüttungsabsicht im Einbringungszeitpunkt die Gewährung eines anderen Wirtschaftsguts neben dem jungen Geschäftsanteil verneint worden. Der BFH habe dort rein

materiell-rechtlich entschieden und auf BFH I R 97/05 hingewiesen. Die Rechtsgrundsätze jener Entscheidungen seien auf den hiesigen Fall erst recht übertragbar, weil eine einfache (bedingte) Ausschüttungsabsicht des Einbringenden schwächer sei als ein Gewinnvorzug, wie er in jenem Fall vorgelegen habe. Im Schrifttum werde der Auffassung des FG Düsseldorf gefolgt und Vorzugsgewinnansprüche nicht als sonstige Gegenleistung eingeordnet (Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rz. 187b).

39

Im Übrigen scheitere eine sonstige Gegenleistung i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 5 UmwStG 1995/2002 auch daran, dass diese jedenfalls nicht die zivilrechtlich hierfür erforderliche Form aufgewiesen hätte und es daher aus formellen Gründen statt zu einer Gegenleistung zu einer verdeckten Gewinnausschüttung gekommen wäre. Dies ergäbe sich nicht nur aus den allgemeinen Grundsätzen für Geschäfte zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter, sondern werde speziell für Einbringungsfälle auch von zwei Schrifttumsstimmen vertreten (Widmann und Hruschka/Hellmann).“

40

Es könne auch nicht von einem Gestaltungsmissbrauch ausgegangen werden. Eine Sachgründung sei gesetzlich vorgesehen, die Buchwertfortführung im Rahmen des § 20 UmwStG 1995/2002 der Regelfall. Auch bei einbringungsgeborenen Anteilen sei die Gewinnausschüttung eine angemessene Gestaltung. Die steuerbefreite Gewinnausschüttung habe die systemwidrige Verdoppelung steuerverhafteter stiller Reserven verhindert, diese seien auf Ebene der Y verhaftet gewesen. Auch das Verleihen der Anteile sei eine angemessene Gestaltung. Das Ausnutzen unterschiedlicher Besteuerungsregelungen für die Gewinnausschüttung einerseits und Veräußerungsgewinne andererseits sei kein Missbrauch von Steuergesetzen. Ein unangemessener Gesamtplan sei nicht festzustellen.

41

Die Klägerin beantragt,

den Änderungsbescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2005 für die X-KG vom 12.05.2014, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.02.2019 aufzuheben;

hilfsweise ...

42

Der Beklagte (das Finanzamt) beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise ...

43

Der Beklagte vertritt die Auffassung die Änderung sei rechtmäßig nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO erfolgt, weil die Absicht der Vertragsparteien, die in der Einbringung enthaltenen stillen Reserven der Einbringenden im Rahmen einer Sonderausschüttung zukommen zu lassen, eine Tatsache darstelle und diese dem Beklagten im Veranlagungsverfahren nicht bekannt gewesen sei und nicht bekannt sein konnte, weil die zur Beurteilung erforderlichen Unterlagen in ihrer Gesamtheit nicht vorgelegt worden seien. Erstmals sei dem Beklagten die Sonderausschüttung durch die Unterrichtung des Betriebsprüfers des Finanzamts X in einer Besprechung vom Dezember 2012 bekannt geworden. Die Tatsache sei auch rechtserheblich. Bei Kenntnis der Sonderausschüttung wäre das Finanzamt von einer Gegenleistung im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 ausgegangen, hätte den Bilanzansatz geändert und wäre von einem Veräußerungsgewinn entsprechend der umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen ausgegangen. Eine Ermittlungspflichtverletzung könne nicht eingewandt werden. Anhand der eingereichten Unterlagen für das Jahr 2005 habe der Bearbeiter die Einbringung nicht erkennen können. Diese habe erst im Rahmen der Einreichung der Steuerklärung 2006 Erwähnung gefunden. Vielmehr habe die X-KG ihre Mitwirkungspflichten verletzt. In der Anleitung zur Feststellungserklärung würde darauf hingewiesen, dass im Falle des Neueintritts oder des Ausscheidens einzelner Beteiligter die Vertragsunterlagen der Erklärung beizufügen seien. Dies sei seitens der X-KG unterblieben.

44

Ein Verwertungsverbot bestehe nicht. Es liege eine bestandskräftige Prüfungsanordnung für das Jahr 2006 vor, die nicht angefochten worden sei. Die erlangten Informationen betrafen das Jahr 2006, seien

rechtmäßig erlangt worden und hätten lediglich Auswirkung auf das Jahr 2005. Der Verwertung stehe daher nichts entgegen. Die Prüfungsanordnung 2006 erweise sich weder als unwirksam noch als nichtig.

45

Soweit bei Annahme einer regulären Feststellungsverjährung die Feststellungsfrist nur für die Klägerin als Beteiligte wegen deren noch offener Folgeveranlagung noch nicht abgelaufen gewesen sei, sei die Änderung durch Aufnahme des § 181 Abs. 5 Satz 1 AO in den Erläuterungstext rechtmäßig erfolgt. Da die Erläuterung vollständig und inhaltlich hinreichend bestimmt gewesen sei, sei dessen Regelung unmissverständlich zum Ausdruck gekommen, so dass der materielle Inhalt der beabsichtigten Regelung ausreichend zum Ausdruck gebracht worden sei.

46

Der Auffassung, dass der Bilanzenzusammenhang einer Änderung entgegenstehen könne, sei unter Berücksichtigung anderslautender Rechtsprechung des BFH nicht zu folgen.

47

Es sei nicht entscheidungserheblich, ob der Wertansatz bei der Y oder bei der X-KG vorzunehmen sei, da der Wertansatz sowohl bei der Y-AG, wie auch bei der X-KG erhöht worden sei. Der erhöhte Ansatz bei der Mitunternehmerschaft sei im streitgegenständlichen Änderungsbescheid 2005 vom 12.05.2014 unter Berücksichtigung des Urteils des BFH vom 24. März 1983 IV R 138/80, BFHE 139, 361, BStBl II 1984, 233 erfolgt, derjenige für den übernehmenden Rechtsträger im Körperschaftsteueränderungsbescheid 2006 der Y-AG vom 25.06.2014.

48

Da es sich um eine zwangsweise Erhöhung des Wertansatzes handle könne dieser unabhängig vom Ansatz beim aufnehmenden Rechtsträger erfolgen. Nach der Entscheidung des BFH in Sachen IV R 138/80, BStBl II 1984, 233 könne der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 17 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1969, welcher gleichlautend mit § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG a.F. sei, nicht Platz greifen, wenn der Kapitalgesellschaft kein Bewertungswahlrecht zustehe und sie das eingebrachte Betriebsvermögen mit einem unzulässigen Wert angesetzt habe. In diesen Fällen könne über die Höhe des Teilwerts im Besteuerungsverfahren des Einbringenden entschieden werden. Diese Rechtsprechung sei durch neuere Rechtsprechung in den Entscheidungen des BFH vom 19.12.2007, I R 111/05; vom 20.04.2011, I R 97/10 und vom 08.06.2011, I R 79/10 auch nicht überholt. Die genannten Entscheidungen hätten nicht die Konstellation der Einbringung eines Mitunternehmeranteils zum Gegenstand gehabt. Insbesondere sei der BFH in der Entscheidung I R 111/05 nicht von einer Überholung ausgegangen, sondern von dem Vorliegen eines anderen Falles. Hinzukomme, dass der BFH mit Urteil vom 23.01.1986, IV R 335/84 für den Fall der Einbringung eines Kommanditanteils in eine Kapitalgesellschaft unter Anwendung des § 17 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1969 entschieden habe, dass über die Höhe des Teilwerts im Besteuerungsverfahren des Einbringenden auch dann entschieden werden könne, wenn der Kapitalgesellschaft ein beschränktes Wahlrecht eingeräumt sei und die aufnehmende Kapitalgesellschaft mit ihrer Bewertung des eingebrachten Vermögens in unzulässiger Weise den Teilwert überschritten habe.

49

Soweit sich im Fall der Einbringung von Mitunternehmeranteilen die Ausübung des Bewertungswahlrechts in eine Ergänzungsbilanz der Personengesellschaft verlagere, bestehe keine materielle Bindungswirkung für die Bemessung des Veräußerungsgewinns, da § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG a.F. insoweit nicht anwendbar sei.

50

Die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG a.F. verlagere sich nicht auf die Ergänzungsbilanz der fortgeführten Personengesellschaft. Aus der Entscheidung des BFH in Sachen I R 102/01, bestätigt durch die Entscheidung in Sachen I R 98/06 sei lediglich zu schließen, dass bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft hinsichtlich des Bewertungswahlrechts des § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG a.F. keine Bindung an den Ansatz in der Bilanz der aufnehmenden Kapitalgesellschaft bestehe, sondern die Bewertung der Personengesellschaft obliege, welche bei Aufdeckung von stillen Reserven eine Ergänzungsbilanz aufzustellen habe. Steuerliche Entscheidungen seien für jedes Steuersubjekt und jeden Veranlagungszeitraum gesondert und ohne gegenseitige Bindung zu treffen. § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG ordne an, dass der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, für den Einbringenden als

Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile gilt. Der Ansatz der Kapitalgesellschaft habe nach der Rechtsprechung des BFH in den Fällen der Einbringung eines Mitunternehmeranteils keine Bindungswirkung. Dieser Ansatz der Rechtsprechung könne nicht mit dem gesetzlichen Ansatz, wonach der Ansatz in der Ergänzungsbilanz der Personengesellschaft „für“ die Kapitalgesellschaft „gilt“, gleichgestellt werden und führe damit nicht zu einer Fiktion des Veräußerungspreises (gilt).

51

Grund für die materielle Wertverknüpfung sei es ein Auseinanderfallen zwischen aufnehmendem Rechtsträger und einbringendem Rechtsträger zu verhindern. Diese Gefahr bestünde aber allein auf Ebene der Personengesellschaft und ihrer bindenden Feststellungen für den einbringenden Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft als (Neu-)Gesellschafterin nicht.

52

Zu berücksichtigen seien die Besonderheiten, die mit der Einbringung von Mitunternehmeranteilen bei fortbestehender Mitunternehmerschaft einhergingen. Der Ansatz auf Ebene der Mitunternehmerschaft habe als Grundlagenbescheid gemäß 182 Abs. 1 Satz 1 AO formelle Bindungswirkung für den Folgebescheid der Kapitalgesellschaft. Wenn man eine materielle Bindungswirkung des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG a.F. des Ansatzes bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft annehme, könnte man keine Änderungen aufgrund von gesetzlich vorgesehenen Wertansätzen mehr vornehmen, da die Bindung eines Bescheides eine Änderung des jeweils anderen Bescheides verhinderte.

53

Aus Sicht der Finanzbehörde könne bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils und gesetzlicher Ansatzbeschränkungen im Besteuerungsverfahren des Einbringenden ohne Bindungen gemäß den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen über den Wert des Betriebsvermögens und auch des Veräußerungspreises entschieden werden. Die Urteile des BFH vom 30.04.2003, I R 102/01 und vom 28.05.2008, I R 98/06 hätten lediglich die Grundsätze des IV. Senat des BFH in den Urteilen vom 24.03.1983, IV R 138/80 und vom 23.01.1986, IV R 335/84 um den Punkt ergänzt, wie Ansatzwahlrechte in der besonderen Konstellation der Einbringung von Mitunternehmeranteilen technisch umzusetzen seien.

54

Die Erhöhung des Wertansatzes für das eingebrachte Betriebsvermögen sei auch materiell rechtmäßig. Neben dem Anteil am Stammkapital habe die Klägerin im Rahmen der Einbringung auch einen Anspruch auf Gewinnausschüttung in Höhe von XX Mio €, dabei anteilig für die X-KG in Höhe von XX Mio € erhalten. Es sei im Hinblick auf die Gewinnausschüttung von einem Wirtschaftsgut auszugehen, weil bereits im Zeitpunkt der Einbringung am 14.08.2006 der Gewinnausschüttungsanspruch zu einem greifbaren, wirtschaftlich gewichtigen Vorteil und damit einer für die Klägerin sicheren Rechtsposition erstarkt gewesen sei. Dass die Sonderausschüttung Bestandteil der Einbringung gewesen sei, ergebe sich aus dem Vertrag zwischen Klägerin und der Tochtergesellschaft der Bank vom 14.08.2006 als es dort heiße, dass die Klägerin beabsichtige, die bei Einbringung zum Stichtagsbeschluss aufgedeckten Reserven durch eine Sonderausschüttung an sich auszuschütten und die Beteiligung im Anschluss weiter umzustrukturieren. Dass von einem objektiven Vorteil, den ein Kaufmann gesondert vergüten würde, auszugehen sei, ergebe sich aus der Gesamtschau der besonderen Umstände. Als Umstände zu berücksichtigen seien, dass mit der Einbringung eine Kapitalrücklage gebildet worden sei, die in einen zur Ausschüttung zur Verfügung stehenden Bilanzgewinn umgewandelt werden hätte können; die Vereinbarung mit der Tochtergesellschaft der Bank, wonach beabsichtigt gewesen sei, der Klägerin die stillen Reserven im Wege einer Sonderausschüttung zukommen zu lassen; das paritätische Einsetzen von Geschäftsführern aus der Sphäre der Klägerin und der Sphäre der Bankengruppe, die ermächtigt gewesen seien, die Kapitalrücklage in einen Bilanzgewinn zwecks Ergebnisverwendung ohne Gesellschafterbeschluss umzuwandeln; der Ausweis eines Geschäftsjahrs, abweichend vom Kalenderjahr zum 08.09, so dass in kurzem Abstand zur Einbringung die Sonderausschüttung durchgeführt werden habe können; die Schaffung der erforderlichen Liquidität für die Auszahlung durch die Zahlung eines Betrages von XX Mio € auf die Finanzierung und ein Darlehen der Bank; letztlich die Vereinbarungen im Zusammenhang mit der Wertpapierleihe.

55

Hilfswise sei von einem Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO auszugehen. Wirtschaftlich habe sich der zu steuernde Vorgang dargestellt als Übertragung des Leasing-

Geschäfts von der Klägerin auf die Banken-Gruppe gegen Entgelt in Höhe der auf die Besitzzeit der Klägerin entfallenden stillen Reserven und die Umgehung der Besteuerung am Leasingende. Der Klägerin sei es darum gegangen sich vom Leasinggeschäft zu trennen, was ohne die erfolgten Vereinbarungen vom 14.08.2006 im Wege einer Veräußerung ihres Mitunternehmeranteils erfolgt wäre und zu einem Veräußerungsgewinn im Sinn des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG geführt hätte, also die stillen Reserven der Besteuerung unterlegen hätten. Der gewählte Weg stelle sich als umständlich, kompliziert und künstlich dar. Der gewählte Weg habe nur zum Ziel gehabt die Besteuerung der stillen Reserven nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und auch nach § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 zu verhindern, des Weiteren den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2002 und die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG formal herbeizuführen und die Entgeltzahlung dadurch von einem steuerpflichtigen in einen steuerfreien Zahlungsstrom umzuwandeln. Der gewählte Weg stehe nicht mit den gesetzgeberischen Wertungen des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 20 Abs. 2 Satz 1, Satz 5 UmwStG 2002 und § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG in Einklang. Der direkte Weg wäre eine Veräußerung der Anteile an die Crédit Suisse Gruppe gewesen. Die seitens der Klägerin zitierten Urteile erwiesen sich als nicht einschlägig Wegen der Einzelheiten und im Übrigen wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, sowie auf die vorgelegten Unterlagen und Akten gemäß § 105 Abs. 3 Finanzgerichtsordnung – FGO – verwiesen.

II.

56

Die Klage erweist sich als begründet.

57

1. Eine Beiladung der YAG als Rechtsnachfolgerin der XKG sowie die Bestellung eines Nachtragsliquidators für die gelöschte Z-GmbH für deren Beteiligung als mögliche Beigeladene am streitgegenständlichen Klageverfahren war nicht erforderlich und ist daher unterblieben.

58

1.1. Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte, die an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann, notwendig beizuladen. Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO).

59

Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung ohne Abwicklung, kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH ein Gewinnfeststellungsbescheid nur noch von den früheren Gesellschaftern angefochten werden, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft. Die Befugnis der Personengesellschaft, nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe einzulegen, erlischt mit deren Vollbeendigung (z.B. BFH-Urteil vom 11. April 2013 IV R 20/10, BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705, Rz. 19, m.w.N.). Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf. Die Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO geht deshalb auch nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft über (BFH-Beschluss vom 16. Januar 1996 VIII B 128/95, BFHE 179, 239, BStBl II 1996, 426, zu § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO a.F.; BFH-Urteil vom 13. Oktober 2016 IV R 33/13, BFHE 255, 386, Rz. 16, vom 26. April 2017 IV B 75/16, Rn. 15 – 16, juris).

60

Ist eine Personengesellschaft bereits vor der Klageerhebung liquidationslos vollbeendet, sind im Grundsatz alle früheren Gesellschafter, unabhängig davon, ob man dies aus § 48 Abs. 1 Nr. 2 (so Gräber/Levedag, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 48 Rz 68) oder Nr. 3 FGO ableitet (vgl. dazu Steinhoff in Hübschmann/Hepp/Spitaler – HHSp –, § 48 FGO Rz 204), klagebefugt (z.B. BFH-Urteile in BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705, Rz 19, m.w.N.; vom 16. Mai 2013 IV R 21/10, Rz 17).

61

Klagen nicht alle von mehreren nach § 48 FGO Klagebefugten, müssen deshalb die übrigen Klagebefugten mit Ausnahme solcher, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sein können, zum Verfahren beigeladen werden (z.B. Urteil des BFH vom 7. Juni 2018 IV R 11/16, Rz 18; vom 4. November 2003 VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372, unter II.A.; BFH, Beschluss vom 26. April 2017 IV B 75/16, Rn. 15 – 16, juris; vom 20. November 2018 IV B 44/18, Rn. 9, juris).

62

1.2. Vorstehendes berücksichtigend war für den Streitfall weder von einer Drittbetroffenheit im Sinne des § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO der mittlerweile gelöschten Z-GmbH als im Streitjahr neben der Klägerin weiteren Gesellschafterin auszugehen, noch war die Y-AG als Rechtsnachfolgerin der X-KG beizuladen.

63

1.2.1. Eine Betroffenheit hinsichtlich einer Gewinnzuweisung durch die Feststellung eines Veräußerungsgewinns im Streitjahr vermag sich für die Z-GmbH nicht zu ergeben, da diese am Gewinn und Verlust der Gesellschaft nicht beteiligt war. Die Frage der streitigen Zurechnung eines Veräußerungsgewinns betrifft allein die Klägerin, so dass eine Beiladung der im Jahr 2006 ausgeschiedenen Komplementärin unterbleiben konnte und, in Anbetracht deren Löschung im Jahr 2015, auch kein Nachtragsliquidator zu deren Vertretung zu bestellen war (§ 66 Abs. 5, § 70 GmbHG, vgl. auch BFH, Urteil vom 19.07.2018 IV R 10/17, Rz 22; vom 26. März 1980 I R 111/79, BFHE 130, 477, BStBl II 1980, 587, unter 2.; vom 23. März 2023 IV R 8/20 (IV R 7/17), Rn. 28, juris; BFH-Beschluss vom 14. September 2010 IV B 15/10, Rz 10, BFH/NV 2011, 5).

64

1.2.2. Ebenso unterbleiben konnte eine Beiladung der Y-AG als Rechtsnachfolgerin X-KG.

65

Aus dem im Handelsregister ergibt sich, dass aus dieser alle Gesellschafter bis auf die Y-AG ausgeschieden sind. Damit ist der Y-AG das Gesamthandsvermögen der X-KG gemäß § 161 Abs. 2, § 105 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs (HGB) i.V.m. § 738 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung des Schuldrechts v. 26.11.2001) angewachsen. Hierdurch sind alle Aktiva und Passiva der X-KG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Y-AG übergegangen (z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 12. Juni 2008 III ZR 38/07, unter II.1.b bb (1)); die XKG wurde liquidationslos vollbeendet (z.B. BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, Rz. 18, m.w.N.; Beschluss vom 26. April 2017 IV B 75/16, Rn. 18, juris).

66

Die X-KG war daher vor Klageerhebung vollbeendet. Ist die Klagebefugnis einer vollbeendeten Personengesellschaft gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO erloschen, entfällt auch die Verpflichtung zu ihrer notwendigen Beiladung (BFH, Urteil vom 29. September 2022 IV R 18/19, BFHE 278, 273, BStBl II 2023, 326, Rn. 20). Die Klagebefugnis der XKG ging auch nicht auf die Y-AG als Gesamtrechtsnachfolgerin über. Vielmehr kamen nur die Gesellschafter, die im Jahr 2005 an X-KG beteiligt waren – die Z-GmbH und die Klägerin – als Prozessbeteiligte in Betracht.

67

2. Die Änderung der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der X-KG des Streitjahres 2005 mit Änderungsbescheid vom 12.05.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.02.2019 erweist sich als rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Für die Änderung fehlt es an einer gesetzlichen Änderungsbefugnis.

68

Nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 d) AO darf ein Steuerbescheid, soweit er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, nur aufgehoben oder geändert werden (neben den für den Streitfall offensichtlich nicht relevanten Möglichkeiten der Ziff. 2. a) bis c) der Vorschrift), soweit dies sonst gesetzlich zugelassen ist.

69

Dabei entspricht es der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, dass ein Änderungsbescheid selbst bei Angabe einer fehlerhaften Änderungsgrundlage sich als rechtmäßig erweisen kann, falls er durch den Tatbestand einer anderen Änderungsvorschrift gedeckt ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 06. August 1965 III 43/63 S, BFHE 83, 349, BStBl III 1965, 626; vom 12. Januar 1966 I 269/63, BFHE 85, 51, BStBl III 1966, 230; vom 25. November 1980 VIII R 32/77, BFHE 132, 425, BStBl II 1981, 419; vom 24. März 1981 VIII R 85/80, BFHE 134, 1, BStBl II 1981, 778; vom 21. Oktober 2014 VIII R 44/11, BFHE 247, 308, BStBl II 2015, 593; BFH-Beschlüsse vom 05. Februar 1992 V B 60/91, BFH/NV 1992, 579; vom 16. August 1995 VIII B 156/94, BFH/NV 1996, 125; vom 12. August 2013 X B 196/12, BFH/NV 2013, 1761).

70

Für den Streitfall qualifiziert sich die Änderung, was den Ansatz des Veräußerungsgewinns der Klägerin aus der Einbringung ihrer Anteile in die Y-GmbH zum 01.01.2006 anbelangt weder, wie seitens des Beklagten im Änderungsbescheid vom 12.05.2014 angegeben, als nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO legitimiert, noch unter Berücksichtigung der alternativ in Frage kommenden Änderungsvorschriften des § 175 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO als möglich.

71

Der seitens der Betriebsprüfung für die Klägerin in Aussicht genommene Veräußerungspreis zur Bestimmung ihres Veräußerungsgewinns zum steuerlichen Übertragungstichtag ist nicht Ergebnis von Tatsachenfeststellungen, die steuerrechtlich im Wirtschaftsjahr 2005 der ehemaligen X-KG zu treffen sind. Tatsachen, welche die Bestimmung des Veräußerungspreises im Sinne des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 im Streitfall zur Folge haben sind vielmehr im Rahmen der Vornahme des Ansatzwahlrechts für die aufnehmende GmbH im Feststellungsverfahren 2006 der ehemaligen X-KG zu berücksichtigen. Als Grundlage einer Änderungsbefugnis nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO für das Streitjahr eignen sich die insoweit zu berücksichtigenden Tatsachen daher nicht.

72

In den für die Bestimmung des Veräußerungspreises maßgeblichen steuerrechtlichen Feststellungen des Beklagten im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der X-KG des Wirtschaftsjahres 2006, erfolgte keine für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns materiell oder formell bindende Feststellung eines Wertansatzes des eingebrachten Betriebsvermögens in Höhe von XX Mio €, so dass auch eine Änderungsbefugnis nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO nicht zu greifen vermag.

73

Soweit der Beklagte die Entstehung eines Veräußerungsgewinns unter Berücksichtigung einer missbräuchlichen Gestaltung in Erwägung gezogen hat, wären entsprechende Gewinnauswirkungen, unter Berücksichtigung des nach Auffassung der Behörde eigentlich anzunehmenden Sachverhalts, im Wirtschaftsjahr 2006 entstanden und zu berücksichtigen gewesen, da für diesen Fall die Anwendung der Vorschriften über die Rückwirkung, wie im Umwandlungssteuergesetz vorgesehen, keine Berücksichtigung hätten finden können. Die Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns der Klägerin im Streitjahr 2005 erwiese sich als materiell nicht begründbar, so dass es auf eine Änderungsvorschrift nicht ankäme.

74

2.1. Die für die Bestimmung des Veräußerungspreises maßgeblichen steuerrechtlichen Feststellungen aus der Einbringung der Mitunternehmeranteile der Klägerin in die Y-GmbH sind im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der XKG des Wirtschaftsjahres 2006 zu treffen.

75

2.1.1. Nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung des gesamten Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) eines Betriebs anzusehen ist (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG).

76

Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils gegen Erhalt neuer Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft ist, nach ständiger Rechtsprechung des BFH ein tauschähnlicher Vorgang und somit tatbestandlich eine Betriebsveräußerung i.S. des § 16 Abs. 1 EStG (BFH, Urteile vom 30. April 1975 I R 41/73, BFHE 116, 118, BStBl II 1975, 706; vom 24. März 1983 IV R 138/80, BFHE 139, 361, BStBl II 1984, 233; vom 28. April 2016 I R 33/14, BFHE 253, 548, BStBl II 2016, 913, Rn. 19; mit Verweis auf Beschluss des Großen Senats des BFH vom 14. April 2015 GrS 2/12, BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007; BFH, vom 24. April 2007 I R 35/05, BFHE 218, 97, BStBl II 2008, 253; vom 7. April 2010 I R 55/09, BFHE 229, 518, BStBl II 2010, 1094; vom 19. Oktober 1998 VIII R 69/95, BFHE 187, 434, BStBl II 2000, 230).

77

2.1.2. Allerdings unterliegen die Rechtsfolgen des tauschähnlichen Vorgangs den Sonderregelungen des § 20 UmwStG, die den Regelungen des § 16 EStG vorgehen (so Schmidt/Wacker EStG § 16 Rz. 29; Geissler/Kobor/Kulosa/Patt in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 323. Lieferung, 1/2024, § 16 EStG, Rn. 100). Die Besteuerung eines sich bei Einbringung nach § 20 Abs. 1 UmwStG ergebenden Veräußerungsgewinns regelt nicht § 16 Abs. 2 EStG, sondern § 20 Abs. 4 UmwStG (so

Geissler/Kobor/Kulosa/Patt in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 323. Lieferung, 1/2024, § 16 EStG, Rn. 101).

78

§ 16 Abs. 2 Satz 1 EStG bestimmt für den Normalfall einer Betriebsveräußerung, dass der Veräußerungsgewinn der Betrag ist, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens (Absatz 1 Satz 1 Nummer 1) oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 3) übersteigt und, dass nach dessen Satz 2, der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Absatz 1 EStG oder nach § 5 EStG zu ermitteln ist.

79

Die den Veräußerungsgewinn ergebenden Besteuerungsgrundlagen des Veräußerungspreises und die Bewertung des Betriebsvermögens werden in Umwandlungsfällen durch die Bestimmung des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 – gleichlautend mit UmwStG 2002 – was den Veräußerungspreis anbelangt und durch die Bestimmungen des § 20 Abs. 2 (in seiner Gesamtheit) und Abs. 3 UmwStG 1995/2002 (Fussnote: die Bezeichnung UmwStG 2002 erfolgt, wenn nur die Wirkungen des anzuwendenden Gesetzes auf den Streitfall in den Blick genommen werden; die Bezeichnung UmwStG 1995/2002 erfolgt, wenn auf Rechtsprechung und Auslegungsgrundsätze Bezug genommen wird, die nicht ausschließlich die Gesetzeslage 2002 betroffen haben), was die Bewertung des Betriebsvermögens anbelangt, gesondert geregelt.

80

Entsprechend bestimmt sich die zur Ermittlung eines Einbringungsgewinns erforderliche Bestimmung des Veräußerungspreises, nach Maßgabe des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 durch den Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das Betriebsvermögen nach dessen Übertragung ansetzt. Den Auslegungsgrundsätzen des BFH zu § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995/2002 folgend, dient diese Regelung dazu, die Besteuerung der aufnehmenden Gesellschaft und die Besteuerung des Einbringenden miteinander zu harmonisieren und bewirkt eine (materielle) Bindungswirkung des Wertansatzes im Körperschaftsteuerbescheid der aufnehmenden Gesellschaft für die einbringende Person (vgl. BFH, Urteile vom 20. April 2011 I R 97/10, BStBl II 2011, 815 und vom 8. Juni 2011 I R 79/10, BStBl II 2012, 421). Dabei ist das Bewertungswahlrecht für das Wirtschaftsjahr auszuüben, in welches die Einbringung fällt (BFH, Urteil vom 30. April 2003 I R 102/01, BStBl. II 2004, 804).

81

Der nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995/2002 maßgebliche tatsächliche Wertansatz der eingebrachten Anteile durch die übernehmende Gesellschaft knüpft dabei, nach Auffassung des BFH, systematisch an die Ausübung des Wahlrechts nach § 20 Abs. 2 UmwStG 1995/2002 an (BFH, Urteil vom 11. Mai 2010 IX R 26/09, Rn. 43, juris).

82

Nach wiederholter Rechtsprechung des BFH bewirkt die in § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995/2002 angeordnete Anbindung der Besteuerung des Einbringenden an die von der aufnehmenden Gesellschaft angesetzten Werte, so dass eine spätere Änderung der Höhe jener Werte ebenfalls auf die Besteuerung des Einbringenden durchschlägt. Das gilt nicht nur dann, wenn die aufnehmende Gesellschaft in der Folge ihre Handelsbilanz oder ihre Steuerbilanz ändert. Vielmehr genügt dafür, dass jener Gesellschaft gegenüber ein Steuerbescheid ergeht, der – bei Beibehaltung der angesetzten Wertentscheidung dem Grunde nach, also der Entscheidung über den Ansatz des Teil-, des Buch- oder eines Zwischenwertes (vgl. auch BFH, Urteil vom 19. Oktober 2005 I R 34/04, BFH/NV 2006, 1099) – auf dem Ansatz anderer als der ursprünglich von ihr angesetzten Werte beruht (BFH, Urteil vom 20. April 2011 I R 97/10, BFHE 233, 508, BStBl II 2011, 815, Rn. 16 mit Verweis auf BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 268, Tz. 20.34 und 20.36; FG Köln, Urteil vom 11. Dezember 2008 15 K 4963/01, EFG 2009, 448; wohl auch Widmann in Widmann/ Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rz. 659).

83

Als Folge der genannten Rechtsprechung wurde als weiteres Auslegungsergebnis festgehalten, dass die einbringende Person im Rahmen ihres eigenen Besteuerungsverfahrens wegen eines etwa entstandenen Veräußerungsgewinns nicht mit der Einwendung gehört werden könne, dass der bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft angesetzte Wert unzutreffend sei und sich daraus für sie eine überhöhte

Steuerfestsetzung ergebe (vgl. BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2007 I R 111/05, BStBl II 2008, 536; BFH-Urteile vom 25. April 2012 I R 2/11, BFH/NV 2012, 1649 und in BStBl II 2012, 421).

84

Andererseits hatte, worauf der Beklagte zu Recht hinweist, der BFH mit Urteil vom 24. März 1983 IV R 138/80, (BFHE 139, 361, BStBl II 1984, 233, Rn. 8 – 9) die Ansicht vertreten, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz des damaligen § 17 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1969 (BStBl I 1969, 498), welcher mit § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995/2002 gleichlautend ist, nicht Platz greife, wenn der Kapitalgesellschaft kein Bewertungswahlrecht zustehe und sie das eingebrachte Betriebsvermögen mit einem nach § 17 Abs. 3 UmwStG 1969 (wie § 20 Abs. 3 UmwStG 2002 das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland betreffend) unzulässigen Wert angesetzt habe. Für diesen Fall wurde die Ansicht vertreten, dass über die Höhe des Teilwerts im Besteuerungsverfahren des Einbringenden zu entscheiden sei. Anknüpfend an diese Entscheidung war im Urteil des BFH vom 23. Januar 1986 IV R 335/84, BFHE 146, 236, BStBl II 1986, 623 die Ansicht vertreten worden, dass dies nicht nur dann gelte, wenn der aufnehmenden Kapitalgesellschaft kein Bewertungswahlrecht zustehe, sondern auch dann, wenn ihr Wahlrecht beschränkt sei. Im Streitfall IV R 335/84 betraf dies sowohl die Einschränkung des Ansatzes nach § 17 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1969 (gleichlautend mit § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995/2002) und § 17 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 1969 (gleichlautend mit § 20 Abs. 2 Satz 6 UmwStG 1995/2002). Begründet wurde dies mit dem Argument, dass der Wertansatz bei der Kapitalgesellschaft in solchen Fällen für den Einbringenden nur dann maßgebend sein könne, wenn die Gesellschaft sich bei der Bewertung innerhalb der Gesetzesgrenzen bewegt habe. Deswegen könne auch im Besteuerungsverfahren des Einbringenden überprüft werden, ob die GmbH mit ihrer Bewertung des eingebrachten Vermögens unzulässiger Weise den Teilwert überschritten habe. Diese Auffassung wird auch nach wie vor in der aktuellen Kommentierung des Widmann/Mayer zum Umwandlungsrecht vertreten (Widmann/UntStFG)/§ 20 UmwStG StSenkG in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 212. Ergänzungslieferung, Mai 2024, § 20 UmwStG, Rn. 659).

85

Das FG Hamburg dagegen hat in seiner EuGH-Vorlage vom 26. Januar 2012 2 K 224/10, Rn. 34, (juris) sinngemäß die Auffassung vertreten, dass der BFH in seiner jüngeren Rechtsprechung davon ausgehe, dass das aufnehmende Unternehmen mangels Beschwer nicht im Wege der Anfechtung seiner Steuerfestsetzung geltend machen kann, ein unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 3 UmwStG 1995 nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 angesetzter Wert könne nur vom Einbringenden im Wege der sog. Drittanfechtung angefochten werden, weil der Erlass eines Steuer- oder Feststellungsbescheids gegenüber der aufnehmenden Gesellschaft jedenfalls dann, wenn dieser Bescheid unanfechtbar werde, zur Verbindlichkeit der ihm zugrunde liegenden Werte für die Besteuerung des Einbringenden insgesamt führe (mit Verweis auf BFH Urteile vom 08. Juni 2011, I R 79/10, BFH/NV 2012, 128; vom 20. April 2011, I R 97/10, BStBl II 2011, 815; vom 19. Dezember 2007, I R 111/05, BStBl II 2008, 536; anders noch BFH Urteil vom 24. März 1983, IV R 138/80, BStBl II 1984, 233) und die Klage des Einbringenden gegen den Wertansatz für das eingebrachte Betriebsvermögen auch soweit sich § 20 Abs. 3 UmwStG 1995 als betroffen zeige, für unzulässig gehalten (FG Hamburg, EuGH-Vorlage vom 26. Januar 2012 2 K 224/10, Rn. 34, juris).

86

Zu einer Entscheidung des BFH und einer Bestätigung oder Ablehnung der Ansicht des FG Hamburg, dass die Rechtsmeinung des BFH im Urteil vom 24. März 1983, IV R 138/80, BStBl II 1984, 233 zu der Frage überholt sei, in welchem Verfahren über materielle Streitigkeiten betreffend den Wertansatz des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995/2002 zu entscheiden ist, wenn nicht Fragen im Zusammenhang mit der Ausübung des Wahlrechts nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995/2002 an sich betroffen sind sondern solche, welche die Freiheit des Bewertungsansatzes einschränken, ist es nicht gekommen, weil in den jeweils betroffenen Verfahren die Frage, nach Auffassung des BFH, keine streitentscheidende Bedeutung erlangt hatte (z.B. BFH, Urteil vom 28. April 2016 I R 33/14, BFHE 253, 548, BStBl II 2016, 913; BFH, Beschluss vom 30. September 2015 I B 66/15, juris; BFH, Beschluss vom 19. Dezember 2007 I R 111/05, BFHE 220, 152, BStBl II 2008, 536, Rn. 32).

87

Zu berücksichtigen ist allerdings, dass bereits in der Entscheidung I R 97/10 (BFH, Urteil vom 20. April 2011, BFHE 233, 508, BStBl II 2011, 815) auf ein abweichendes Verständnis, welches sich aus dem Beschluss des BFH vom 19. Dezember 2007 I R 111/05 (BFHE 220, 152, BStBl II 2008, 536) ableiten ließe

hingewiesen wurde (BFH, Urteil vom 20. April 2011 I R 97/10, BFHE 233, 508, BStBI II 2011, 815, Rn. 17), wobei allerdings inhaltlich nicht präzisiert wurde, auf welche Rechtsinhalte sich diese Abweichung genau beziehen sollte.

88

2.1.3. Unter Berücksichtigung der Auslegungsgrundsätze, die seitens des BFH in seiner jüngeren Rechtsprechung zur Reichweite des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995/2002 entwickelt wurden, insbesondere aber auch aus rechtssystematischen Erwägungen, vertritt der erkennende Senat die Ansicht, dass sich die materiell-rechtliche Bindungswirkung des 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 nicht nur dann entfaltet, wenn sie allein Ergebnis des Bewertungswahlrechts der aufnehmenden Gesellschaft nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2002 ist, sondern sich auf das Gesamtergebnis des Ansatzes für das eingebrachte Betriebsvermögen bei der Kapitalgesellschaft bezieht, wie er unter Berücksichtigung der nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 insgesamt durch die aufnehmende Kapitalgesellschaft zu beachtenden Bewertungsregelungen, mindestens jedoch – und insoweit allein für den Streitfall relevant – der das Bewertungswahlrecht lediglich einschränkenden Bewertungsregelung des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 vorzunehmen ist.

89

a) Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in dieser zum Ausdruck kommende objektiviertete Wille maßgebend so, wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist (Urteil des Bundesverfassungsgerichts -BVerfG vom 21. Mai 1952 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299, 312; Beschluss des BVerfG vom 17. Mai 1960 2 BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, 126, 130; Urteile des BFH vom 21. Oktober 1969 II 210/65, BFHE 97, 147, 149, BStBI II 1969, 736, 737, und vom 28. Juli 1975 VI R 217/72, BFHE 116, 376, 377, BStBI II 1975, 824). Bei mehreren möglichen Auslegungen des Gesetzeswortlauts ist derjenigen der Vorzug zu geben, die dem im Wortlaut des Gesetzes in seinem Sinnzusammenhang ausgedrückten Gesetzeszweck entspricht (BFH, Urteile vom 28. April 1970 II 56/65, BFHE 99, 255, BStBI II 1970, 597; vom 28. April 1970 II 109/65, BFHE 99, 250, 252, BStBI II 1970, 600, 601; vom 12. Dezember 1973 VI R 153/72, BFHE 111, 257, 261, BStBI II 1974, 215, 216, und vom 11. März 1975 VIII R 23/70, BFHE 115, 449, 451, BStBI II 1975, 659, 660).

90

Zur Ermittlung des Zwecks einer gesetzlichen Vorschrift ist zunächst ihr Wortlaut und ihre systematische Stellung heranzuziehen und, wenn dies zu keinem eindeutigen Auslegungsergebnis führt, auf den erkennbaren Willen des Gesetzgebers zurückzugreifen (vgl. z.B. BVerfG, Urteil vom 21. März 1952 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299 (312), Beschluss vom 3. April 1990 1 BvR 1186/89, BVerfGE 82, 6 (12); BFH, Urteil vom 7. Mai 1987 IV R 150/84, BFHE 150, 130, BStBI II 1987, 670; Beschluss vom 25. Januar 1994 VIII B 111/93 BStBI II 1994, 455).

91

b) Dem eindeutigen Wortlaut des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 folgend, wird für die Bestimmung des Veräußerungspreises beim Einbringenden allein auf den tatsächlichen Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens bei der Kapitalgesellschaft als einer einheitlichen Größe abgestellt, ohne eine Einschränkung, dass dies nur für einen Ansatz gelte, soweit er in die freie Disposition des Aufnehmenden gestellt wurde. Die in § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 angeordnete materielle Bindungswirkung unterscheidet dem Wortlaut nach gerade nicht danach, ob sich der bei der Kapitalgesellschaft angesetzte Wert ausschließlich aus der Ausübung des ihr nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2002 eingeräumten Wahlrechts ergibt oder ob der Ansatz das Ergebnis einer Summe der Faktoren ist, die sich aus der Ausübung des Wahlrechts in Kombination mit der das Wahlrecht einschränkenden, respektive ergänzenden Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 -als für den Streitfall relevant ergibt.

92

aa) Sowohl die ein Wahlrecht einräumenden, wie auch die das Wahlrecht einschränkenden Regelungen, im Streitfall § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002, wenden sich als Adressat der gesetzlichen Regelung an die aufnehmende Kapitalgesellschaft. Normadressat und Verpflichteter der im Rahmen einer Umwandlung zutreffenden Bewertung ist daher die aufnehmende Kapitalgesellschaft, so dass auch bei dieser in Fällen unzutreffender Bewertung der Gesetzesauftrag einer zutreffenden Bewertung einzufordern ist.

93

Die Auslegung, wie sie der BFH mit Urteil vom 24. März 1983 in Sachen IV R 138/80 zu § 17 Abs. 3 UmwStG 1969 getroffen hat folgt nicht dem eindeutigen Wortlaut der bereits damals geltenden Gesetzesregelung, sowie deren systematischem Aufbau. Eine Auslegung entgegen dem Wortlaut und der systematischen Stellung bedürfte einer besonderen Rechtfertigung. Als Rechtfertigung wurde seitens des BFH in der genannten Entscheidung IV R 138/80 geäußert, dass über die Höhe des Teilwerts im Besteuerungsverfahren des Einbringenden zu entscheiden ist, wenn der Kapitalgesellschaft kein Bewertungswahlrecht zustehe (BFH, Urteil vom 24. März 1983 IV R 138/80, BFHE 139, 361, BStBl II 1984, 233, Rn. 9). Die erfolgte Begründung setzte sich allerdings nicht mit dem Wortlaut der Norm des damals geltenden § 17 Abs. 3 UmwStG 1969 und nicht mit dessen systematischer Stellung auseinander. Insbesondere wurde nicht erläutert, weshalb die Normadressierung, nach welcher der aufnehmenden Kapitalgesellschaft die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens in Umwandlungsfällen obliegt, bei unzutreffender Bewertung zu ignorieren sei. Die Entscheidungen IV R 138/80 und IV R 335/84 vermögen daher den erkennenden Senat in ihrem Rechtsfolgenausspruch nicht zu überzeugen. Normadressat der Bewertung des eingebrachten Vermögens bleibt auch bei einer Bewertung, die nach dem damaligen § 17 Abs. 3 UmwStG 1969 und späteren § 20 Abs. 3 UmwStG 1995/2002 in zwingender Weise zu erfolgen hat die Kapitalgesellschaft, so dass die dem Gesetz nach verpflichtende Bewertung, auch wenn sie nicht die Ausübung des Wahlrechts, sondern deren Einschränkungen betrifft, nach dem jeweiligen Gesetzesauftrag von der Kapitalgesellschaft umzusetzen ist. Entsprechend ist die Durchsetzung einer den Regelungen des § 20 Abs. 2 UmwStG 2002 entsprechenden Bewertung gegenüber der aufnehmenden Kapitalgesellschaft zu verfolgen und ein Ansatz in rechtmäßiger Weise bei dieser einzufordern. Eine den Vorgaben des UmwStG 2002 nicht entsprechende unzutreffende Bewertung führt gerade nicht dazu, dass ein Rückfall auf die allgemeinen Bewertungsregelungen des § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinns beim Einbringenden erfolgen könnte. Vielmehr bleibt auch im Fall einer unzutreffenden Bewertung die aufnehmende Kapitalgesellschaft zu der nach dem UmwStG richtigen Bewertung verpflichtet als nach § 20 Abs. 3 UmwStG 1995/2002 (damals § 17 Abs. 3 UmwStG 1969) – bezogen auf die Entscheidung in Sachen IV R 138/80 – auch für diesen Fall gegenüber der aufnehmenden Kapitalgesellschaft angeordnet ist: „Die Kapitalgesellschaft ... hat das eingebrachte Betriebsvermögen ... anzusetzen“.

94

Auch § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 schreibt vor, dass die Kapitalgesellschaft für den Fall, dass der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter, deren gemeiner Wert den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit dem gemeinen Wert der anderen Wirtschaftsgüter anzusetzen hat. Normadressat der vorzunehmenden Bewertung bleibt daher, auch hinsichtlich des im Streitfall möglicherweise eingeschränkten Bewertungsrechtes, weiterhin die Kapitalgesellschaft. Deren Wahlrecht wird ausgestaltet und nicht eliminiert. Deren letztlich gebildeter, respektive zu bildender Ansatz bleibt weiterhin auch Ausdruck des ausgeübten Wahlrechts gegebenenfalls in einer, den gesetzlichen Auflagen des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 geschuldeten modifizierten Form.

95

Entsprechend vermag auch die Entscheidung des BFH, Urteil vom 23. Januar 1986 IV R 335/84, BFHE 146, 236, BStBl II 1986, 623, Rn. 12 nicht zu überzeugen. Die übernehmende Gesellschaft ist in ihrem Bewertungswahlrecht durch § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 zwar eingeschränkt, bleibt aber weiterhin zur Bewertung und einem Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens, unter Berücksichtigung der Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 verpflichtet.

96

bb) So wie das nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2002 bestehende Wahlrecht an sich, bezieht sich der nach § 20 Abs. 4 UmwStG 2002 insgesamt festzulegende Wert auf die Bestimmung des Wertes des „eingebrachten Betriebsvermögens“ in seiner Gesamtheit. Wie bereits ausgeführt, ist dem Wortlaut des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 folgend der Ansatz des „eingebrachten Betriebsvermögens“ hinsichtlich seiner materiell-rechtlich bindenden Wirkung nicht untergliedert in einen Wert soweit er sich -nuraus der Ausübung des nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 eingeräumten Wahlrechts ergibt und einen Wert, welcher sich auf das Wahlrecht einschränkende Aspekte der § 20 Abs. 2 Sätze 4 bis 6 oder Abs. 3 UmwStG 2002 bezieht.

97

Eine solche geltungsreduzierende Einschränkung vermag sich auch nicht aus dem Gebrauch des Wortes „ansetzen“ in der Formulierung des § 20 Abs. 4 S. 1 UmwStG 2002 zu ergeben. Die aufnehmende Gesellschaft setzt das eingebrachte Betriebsvermögen nicht nur an durch die Ausübung ihres Wahlrechts, sondern auch durch die Befolgung der das Wahlrecht einschränkenden Regelungen. Normadressat hinsichtlich der Einschränkungen des Ansatzrechts in § 20 Abs. 2 S. 2 bis 6 UmwStG 2002 ist – wie bereits ausgeführt – allein die aufnehmende Gesellschaft.

98

Die unter Ausübung des Wahlrechts vorzunehmende Bewertung des „eingebrachten Betriebsvermögens“ hat seitens der Kapitalgesellschaft folglich in ihrer Gesamtheit zu erfolgen, da sich auch die einschränkenden Regelungen der § 20 Abs. 2 Sätze 4 bis 6 UmwStG 1995/2002 an die Kapitalgesellschaft als Normadressaten richten. Deswegen umfasst die Bewertung, wie sie durch die aufnehmende Kapitalgesellschaft für den Ansatz des „eingebrachten Betriebsvermögens“ in deren Besteuerungsverfahren vorzunehmen ist, sowohl die Wahlrechtsentscheidung über den Ansatz des Buch-, Zwischen- oder Teilwerts, wie auch die Berücksichtigung der dieses Wahlrecht einschränkenden Aspekte. Der Ansatz des nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 zu bestimmenden Wertes des „eingebrachten Betriebsvermögens“ lässt sich nur im Wege einer einheitlich vorzunehmenden Gesamtbewertung, bestehend aus Wahlrecht und den Vorgaben der § 20 Abs. 2 Sätze 4 bis 6 und Absatz 3 UmwStG 2002 durchführen. Für eine künstliche Aufteilung des Wertansatzes in eine Entscheidung, die das Wahlrecht betrifft und eine Entscheidung, die sich auf die Aspekte der § 20 Abs. 2 Sätze 4 bis 6 und Abs. 3 UmwStG 2002 bezieht, besteht dem Wortlaut nach weder Raum, noch eine entgegen dem Gesetzeswortlaut erkennbare und begründbare Rechtfertigung.

99

cc) Auch gesetzessystematisch folgt die Bestimmung des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 den das Wahlrecht ergänzenden respektive einschränkenden Bewertungsregelungen der § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 nach. Als gesetzessystematisch vorgehende Regelung erweist sich daher Absatz 2 Satz 5 des § 20 UmwStG 2002 – wie für den Streitfall relevant – in die Regelung des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 miteinbezogen dd) Erfolgt ein Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens unter fehlerhafter Anwendung der Bewertungsvorschriften ist dieser Fehler gegenüber der Normadressatin, also der aufnehmenden Kapitalgesellschaft, zu korrigieren. Da diese, nach dem Gesetzeswortlaut, verantwortlich für den zutreffenden Bewertungsansatz ist, ist der zutreffende Bewertungsansatz auch ihr gegenüber durchzusetzen.

100

Auf den Streitfall bezogen war daher die für den Streitfall bedeutsame mögliche Verpflichtung zur Berücksichtigung des Erhalts eines anderen Wirtschaftsgutes im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 im Rahmen des Wertansatzes des eingebrachten Betriebsvermögens bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft zu überprüfen, da sich die mit dem Erhalt eines anderen Wirtschaftsgutes einhergehenden rechtlichen Folgen in Form der Berücksichtigung beim Wertansatz für das eingebrachte Betriebsvermögen an die Kapitalgesellschaft wendet. In diesem Zusammenhang hat daher auch die rechtliche Prüfung zu erfolgen, ob tatsächlich ein anderes Wirtschaftsgut zugewandt wurde. Durch eine bei fehlerhafter Anwendung der Bewertungsvorschriften erforderliche Korrektur des gegebenenfalls fehlerhaften Ansatzes ändert sich der nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 zu treffende Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mit entsprechender Folgewirkung für die Bestimmung des Veräußerungspreises beim Einbringenden.

101

2.1.4 In Fällen, in denen eine aufnehmende Kapitalgesellschaft – wie im Streitfall die Y-GmbH – Gesellschafterin der Personengesellschaft wird, deren Anteile eingebracht werden ist das Wahlrecht von der Personengesellschaft in der Ergänzungsbilanz der Kapitalgesellschaft auszuüben und nicht nach Maßgabe des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG (BFH, Urteil vom 30. April 2003 I R 102/01, BFHE 202, 455, BStBl II 2004, 804; vom 28. Mai 2008 I R 98/06, BFHE 221, 215, BStBl II 2008, 916, Rn. 21).

102

Zur Begründung wird darauf verwiesen, dass aus steuerlicher Sicht der Mitunternehmeranteil kein Wirtschaftsgut darstellt (BFH, Urteil vom 6. November 1985 I R 242/81, BFHE 145, 359, BStBl II 1986, 333). Er ist in der Steuerbilanz der aufnehmenden Kapitalgesellschaft deswegen zwar auszuweisen, jedoch nicht

zu bewerten. Die Bewertung obliegt vielmehr der Personengesellschaft. In deren Steuerbilanz ist das Bewertungswahlrecht für das Wirtschaftsjahr auszuüben, in welches die Einbringung fällt. Werden stille Reserven aufgedeckt, ist für die aufnehmende Kapitalgesellschaft (als neue Kommanditistin) eine Ergänzungsbilanz aufzustellen, in welcher der Betrag um den der von der Kapitalgesellschaft gewählte Ansatz den Buchwert des Mitunternehmeranteils übersteigt, auf die Wirtschaftsgüter der Mitunternehmerschaft zu verteilen ist (BFH, Urteil vom 30. April 2003 I R 102/01, BFHE 202, 455, BStBl II 2004, 804, Rn. 15).

103

Wie unter Ziff. 2.1.3 der Gründe dargestellt erschöpft sich der gesetzliche Auftrag an die aufnehmende Kapitalgesellschaft zum Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens nicht in der Ausübung des ihr in Umwandlungsfällen eingeräumten Wahlrechts, vielmehr hat sie einen Gesetzesauftrag zum Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens, unter Berücksichtigung der ihr hierfür zugestandenen aber auch eingeschränkten Möglichkeiten.

104

a) Die Verlagerung der vorzunehmenden Bewertung des „eingebrachten Betriebsvermögens“ auf die fortgeführte Personengesellschaft für die Kapitalgesellschaft als neue Mitunternehmerin vermag dabei nicht dazu zu führen, dass die Personengesellschaft eine Bewertung vornehmen könnte, die unabhängig von den Regelungen des § 20 Abs. 2 UmwStG 2002 erfolgen könnte. Vielmehr hat sie ihre Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens unter Beachtung der Grundsätze, wie sie § 20 Abs. 2 UmwStG 2002 der aufnehmenden Kapitalgesellschaft vorgibt, durchzuführen. Nur die Berücksichtigung sämtlicher für die Kapitalgesellschaft geltenden Bewertungsregelungen vermag als Ergebnis zur Folge haben, dass sich der nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 für die Kapitalgesellschaft zu bildende Wertansatz als rechtmäßig qualifiziert. Dabei erfordert auch für diesen Fall die Vornahme des nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 für die Kapitalgesellschaft zu bildenden Wertansatzes gesetzestechnisch nicht nur die Ausübung des Wahlrechts an sich, sondern die ergänzende Berücksichtigung der das Wahlrecht einschränkenden Regelungen der § 20 Abs. 2 Sätze 4 bis 6 und Abs. 3 UmwStG 2002. Insbesondere was die für den Streitfall bedeutsame, einschränkende Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 anbelangt, kann das Wahlrecht auch für diesen Fall letztlich nur in Form eines gesamtheitlich zu bildenden Ansatzes, der auch den, das Wahlrecht einschränkenden Bewertungsregelungen Rechnung trägt, zum Ausdruck kommen.

105

b) Der sinngemäß vertretenen Ansicht der Finanzbehörde, dass die Stellvertretung bei der Bewertung dazu führe, dass es sich bei dem Ergebnis der Bewertung nicht um den Ansatz der aufnehmenden Gesellschaft im Sinne des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 handle, lässt sich nicht folgen.

106

Die für die Kapitalgesellschaft vorzunehmende Wertfeststellung führt gegebenenfalls zu einem Korrekturposten, der für die aufnehmende Kapitalgesellschaft in einer Ergänzungsbilanz abzubilden ist. Insoweit handelt es sich innerhalb der Feststellung der Mitunternehmerschaft um die Korrektur eines Wertansatzes in der Gesamthandsbilanz, die allein durch die individuellen steuerrechtlichen Verhältnisse des Mitunternehmers, im Streitfall der Y-GmbH, veranlasst ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34, Rz 19) und dazu dient, allein deren individuelle steuerrechtliche Verhältnisse abzubilden (vgl. auch BFH, Urteil vom 16. Dezember 2021 IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rn. 26). Entsprechend qualifiziert sich auch die Vornahme des nach den Bewertungsregelungen des § 20 Abs. 2 UmwStG 2002 durchzuführenden Ansatzes des eingebrachten Betriebsvermögens als Ansatz der Kapitalgesellschaft im Sinne des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002, weil er allein deren individuelle steuerrechtliche Verhältnisse abbildet.

107

Für den, nach Meinung der Finanzverwaltung, im Streitfall zu berücksichtigenden Erhalt eines anderen Wirtschaftsgutes im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 wäre im Wege einer Ergänzungsbilanz ein Korrekturposten zu bilden und gesondert festzustellen gewesen. Denn der Gewinn oder Verlust aus der (teilweisen) Auflösung von Korrekturposten in einer Ergänzungsbilanz, berichtigt mitunternehmerbezogen den laufenden Gesamthandsgewinn, weshalb die Ergänzungsbilanz eine selbständige Besteuerungsgrundlage darstellt, die nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert festzustellen

und selbständig anfechtbar ist (BFH, Urteil vom 16. Dezember 2021 IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rn. 24).

108

c) Als gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlage entfaltet die Ergänzungsbilanz gem. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO auch Bindungswirkung für den Körperschaftsteuerbescheid der aufnehmenden Gesellschaft und wäre im Streitfall, gegebenenfalls, im Zuge der Anwachsung sämtlicher Anteile der KG bei der Y-AG zu Gunsten der verbleibenden Kapitalgesellschaft aufzulösen gewesen.

109

d) Soweit die Finanzverwaltung Bedenken geäußert hat, dass wegen der formellen Bindungswirkung nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO Änderungen wegen der gesetzlich vorgeschriebenen Wertansätze nicht mehr vorgenommen werden könnten steht dem entgegen, dass bereits die Bewertung, die zum Ansatz des gem. 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 bindenden Wertes führt, in Gemäßheit der Regelungen zum Wertansatz zu erfolgen hat und im Falle deren Rechtswidrigkeit im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung bei der Mitunternehmerschaft als einzeln festzustellende und daher auch anfechtbare und überprüfbarer Besteuerungsgrundlage des Korrekturpostens einer Ergänzungsbilanz zu überprüfen und zu ändern ist. Denn die Änderung oder Bildung einer Ergänzungsbilanz für den Fall der Rechtswidrigkeit des Ansatzes des eingebrachten Betriebsvermögens entfaltet als Grundlagenfeststellung (vgl. § 157 Abs. 2 2. Halbsatz AO, § 179 Abs. 1 AO) Bindungswirkung, welche bezogen auf einen nachfolgenden Körperschaftsteuerbescheid gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO umsetzbar ist.

110

e) Soweit die Finanzbehörde in Aussicht genommen hat die im Erläuterungstext des Änderungsbescheides vom 12.05.2014 erfolgte Erwähnung „Der Veräußerungsgewinn wurde i.R. der Betriebsprüfung für das Jahr 2006 festgestellt (s. Bericht des FA X vom 13.12.2013) reiche als Feststellung aus lässt sich dem nicht folgen. Steueransprüche die als solche nach § 38 AO seitens der Finanzverwaltung in Aussicht genommenen werden sind gem. § 155 Abs. 1 Satz 1 AO durch Steuerbescheid festzusetzen, wobei die hierzu beitragenden Besteuerungsgrundlagen gem. § 157 Abs. 2 AO, soweit nach § 179 Abs. 1 Satz 1 AO gesetzlich angeordnet, gesondert festzustellen sind. Das Erfordernis der gesonderten Feststellung folgt für den Streitfall aus § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. a) AO.

111

2.1.5 Die aufnehmende Kapitalgesellschaft übt ihr Wahlrecht aus, wenn sie die Steuererklärungen einschließlich der dazugehörigen Bilanz beim Finanzamt eingereicht hat (BFH, Urteil vom 28. Mai 2008 I R 98/06, BFHE 221, 215, BStBl II 2008, 916, Rn. 13 mit Verweis auf gl.A. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen -BMF vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 20.31; Herrmann in Frotscher/Maas, KStG/UmwStG, § 20 UmwStG Rz 101; Wacker, Betriebs-Berater – BB – 1998, Beilage 8, S. 8; a.A. Blümich/ Klingberg, § 20 UmwStG Rz 89: Bewertungswahlrecht wird in der Handelsbilanz ausgeübt). Eine Einbringungsbilanz ist nicht vorzulegen, da weder steuerrechtlich noch handelsrechtlich (§ 24 des Umwandlungsgesetzes) eine Verpflichtung zur Aufstellung einer „Einbringungsbilanz“ für den übernehmenden Rechtsträger angeordnet ist. Eine Verschmelzung ist vielmehr grundsätzlich ein Geschäftsvorfall, der in der laufenden Buchführung zu erfassen ist. Bilanziell wirkt sich die Verschmelzung erst im nachfolgenden Jahresabschluss aus (Müller in Kallmeyer, Umwandlungsgesetz, 3. Aufl., § 24 Rz 6; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rz 723; Sagasser in Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen, 3. Aufl., Rz K 27 ff.; BFH, Urteil vom 28. Mai 2008 I R 98/06, BFHE 221, 215, BStBl II 2008, 916, Rn. 14).

112

Entsprechend gibt die aufnehmende Kapitalgesellschaft oder die für diese in Stellvertretung handelnde Personengesellschaft in Form der eingereichten Steuererklärungen und der dazugehörigen Bilanz Auskunft darüber, inwieweit der gesetzliche Auftrag zur Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens unter Ausnutzung der Wahlrechtsmöglichkeiten in rechtmäßiger Weise erfolgt ist und den Bewertungseinschränkungen beim Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens gegebenenfalls Rechnung getragen worden ist.

113

2.2. Vorstehende Auslegungsgrundsätze berücksichtigend ist die Frage, in welcher Höhe bei der Klägerin im Streitjahr ein Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen ist, mit der einheitlichen und gesonderten

Gewinnfeststellung der Besteuerungsgrundlagen der X-KG für deren Wirtschaftsjahr 2006 als Grundlagenbescheid verknüpft. Im Rahmen der Feststellungen für das Wirtschaftsjahr 2006 wäre der für die Einbringung maßgebliche Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens und damit des Veräußerungspreises gegebenenfalls unter Erstellung einer Ergänzungsbilanz auszuweisen gewesen. Denn der Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 legt gleichzeitig die für die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns der Klägerin im Streitjahr benötigte Besteuerungsgrundlage des Veräußerungspreises fest.

114

2.2.1. Gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 a) AO sind die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind.

115

a) Feststellungszeitraum ist nach dem für die Einkommensteuer und für die Körperschaftsteuer geltenden Prinzip der Jahresbesteuerung (§ 2 Abs. 7 Satz 1 EStG) das Kalenderjahr als Veranlagungszeitraum (Söhnlin: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, 278. Lieferung, 1/2024, 1. Feststellungszeitraum – Einkünfteermittlungszeitraum, Rn. 210, BFH, Urteil vom 14. Oktober 1987 I R 381/83, Rn. 18, BFH/NV 1989, 141). Für Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist gem. § 4a Abs. 1 EStG das Wirtschaftsjahr Gewinnermittlungszeitraum. Gemäß den eingereichten Jahresabschlüssen entsprach bei der X-KG das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr und damit dem Veranlagungszeitraum.

116

b) Mit der Anwachsung des Anteils eines ausgeschiedenen Gesellschafters beim verbleibenden Gesellschafter bei einer zweigliedrigen Gesellschaft erlischt als Folge der Anwachsung die Gesellschaft selbst (vgl. – allgemein für zweigliedrige Personengesellschaften BFH, Urteil vom 30. März 1978 IV R 72/74, BFHE 125, 116, BStBI II 1978, 503). Eine Liquidation findet nicht statt (dazu – für atypisch stille Gesellschafter – BFH-Urteil vom 2. Mai 1984 VIII R 276/81, BFHE 141, 498, BStBI II 1984, 820, unter I. der Gründe, m.w.N.).

117

Erfolgt die Beendigung einer Gesellschaft durch Anwachsung während eines laufenden Wirtschaftsjahres und wird das Unternehmen durch den verbleibenden Gesellschafter als Einzelunternehmer fortgesetzt, hat dies die Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres zur Folge (BFH-Urteil in BFHE 156, 315, BStBI II 1989, 519; Heinicke in Schmidt, § 4a Rz. 19 (2) (b); BFH, Beschluss vom 3. Juni 1997 VIII B 73/96, Rn. 14, BFH/NV 1997, 838; BFH, Urteil vom 18. August 2010 X R 8/07, BFHE 230, 429, BStBI II 2010, 1043). Endet ein Wirtschaftsjahr und ein Rumpfwirtschaftsjahr in einem Kalenderjahr, sind die Ergebnisse beider Jahre zusammenzurechnen (§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG und dazu BFH-Urteil in BFH/NV 1989, 141; BFH, Beschluss vom 3. Juni 1997 VIII B 73/96, Rn. 14, juris).

118

Als steuerlicher Übertragungstichtag wurde für die Verschmelzung der 31.10.2006 gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG vereinbart. Jedoch ist aus den vorliegenden Unterlagen nicht ersichtlich, dass für diesen Stichtag eine Schlussbilanz im Sinn des § 20 Abs. 8 Satz 1 UmwStG 2002 für die beendete Personengesellschaft aufgestellt worden wäre. Vielmehr wurde, entsprechend der beim Beklagten eingereichten Jahresabschlüsse für die X-KG, eine Steuerbilanz erstellt, die das gesamte Wirtschaftsjahr 2006 bis zum 31.12.2006 umfasst.

119

c) Für die Entscheidung im Streitfall kann letztlich dahingestellt bleiben, ob zur Ermittlung der Einkünfte aus der X-KG für das Wirtschaftsjahr 2006, unter Berücksichtigung des vertraglich vereinbarten steuerlichen Übertragungstichtages zwei Rumpfwirtschaftsjahre nach § 8b Satz 2 Nr. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) vom 01.01.2006 bis 31.10.2006 und 01.11.2006 bis 31.12.2006 zu bilden gewesen wären (vgl. BFH, Urteil vom 23. September 1999 IV R 59/98, BFHE 190, 19, BStBI II 2000, 170, Rn. 35). Es reicht insofern aus, dass für den Feststellungszeitraum, in den die Einbringung fällt, eine bestandskräftige einheitliche und gesonderte Feststellung vorgenommen wurde, die Rechtswirkung entfaltet. Eine solche einheitliche und gesonderte Feststellung für das Jahr 2006 liegt vor, als mit Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2006 vom 16.10.2007 der

Beklagte die Besteuerungsgrundlagen zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und mit Bescheid vom 14.10.2010 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung bestandskräftig festgestellt hat.

120

2.2.2 Die Einkünfte aus der X-KG des Wirtschaftsjahres 2006 wurden mit Bescheiden vom 16.10.2007 und 14.10.2010 gem. §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 a) AO bestandskräftig einheitlich und gesondert ohne Ausweis eines Wertes für das eingebrachte Betriebsvermögen, wie seitens des Beklagten in Aussicht genommen festgestellt. Die Einbringung der Anteile der Klägerin an der X-KG erfolgte, entsprechend der vertraglichen Vereinbarung des Einbringungsvertrages vom 14.08.2006 mit Wirkung zum 01.01.2006. Die Bewertung des Wertansatzes des Betriebsvermögens der Einbringung hatte daher gem. § 20 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 und 5, Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 in dem Wirtschaftsjahr zu erfolgen zu dem der 01.01.2006 zählt.

121

a) Da der Einbringungstichtag in das Wirtschaftsjahr 2006 der X-KG fällt ist für die Bestimmung eines Veräußerungserlöses bei der Klägerin maßgeblich, mit welchem Wert im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung 2006 die Personengesellschaft das seitens der Klägerin in die Y-GmbH eingebrachte Betriebsvermögen für diese, respektive für deren Rechtsnachfolgerin Y-AG in ihren Erklärungen bewertet und angesetzt hat.

122

In der Steuerbilanz zum 31.12.2006 der X-KG wurde keine Ergänzungsbilanz für die Kapitalgesellschaft als neuer Gesellschafterin gebildet. Der einzige Gegenstand des Anlagevermögens wurde weiterhin zum Buchwert bilanziert.

123

b) Zwar erfolgte mit Bericht der Betriebsprüfung vom 13.12.2013 die Feststellung, es sei eine Ergänzungsbilanz wegen der vertretenen Auffassung des Erhalts eines anderen Wirtschaftsguts zu bilden. Die Feststellung hat jedoch keinen Eingang in die insoweit maßgebliche einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2006 der X-KG gefunden. Eine Änderung der Übernahme des Buchansatzes des eingebrachten Betriebsvermögens für die Kapitalgesellschaft durch Feststellung eines Korrekturpostens im Wege einer Ergänzungsbilanz für die Kapitalgesellschaft ist nicht erfolgt. Der hierzu in dem bestandskräftigen Bescheid vom 14.10.2010 erfolgten Feststellung kommt im Hinblick auf den Ansatz des in die Y-GmbH eingebrachten Betriebsvermögens nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 materielle Bindungswirkung für die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns der Klägerin zum steuerlichen Übertragungstichtag im Streitjahr zu, als sie gem. § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 die bindende Feststellung enthält, dass als Veräußerungspreis der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens und darüberhinausgehend kein höherer Wert zu berücksichtigen ist.

124

Da der Wertansatz soweit er im Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung – wie im Streitfall – für die Kapitalgesellschaft zu bilden ist gesondert festgestellt wird, ist er mit einem Rechtsbehelf gem. § 157 Abs. 2 Satz 2 AO gesondert anfechtbar. Insoweit entfaltet sich nicht nur eine materielle, sondern darüberhinausgehend auch eine formelle Bindungswirkung des Wertansatzes im Wege einer Grundlagenfeststellung im Sinne des § 171 Abs. 10 AO.

125

2.3. Vorstehendes berücksichtigend erweist sich der Änderungsbescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung 2005 der X-KG vom 12.05.2014, weder unter Berücksichtigung der Änderungsvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, noch derjenigen des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, wie seitens der Finanzbehörde in Aussicht genommen aber auch nicht gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO als rechtmäßig.

126

2.3.1 Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu einer höheren Steuer führen. Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 AO ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestands sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller oder immaterieller Art. Keine Tatsachen i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind demgegenüber Schlussfolgerungen aller Art, insbesondere juristische Subsumtionen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH, Urteil vom 21. Februar 2017 VIII R 46/13, BFHE 257, 198, BStBl II 2017, 745, Rz 34, m.w.N.). Nachträglich bekannt geworden ist eine Tatsache, wenn sie das

Finanzamt beim Erlass des geänderten Steuerbescheids noch nicht kannte (z.B. BFH, Urteil in BFHE 257, 198, BStBl II 2017, 745, Rz 35; BFH, Urteil vom 29. November 2017 II R 52/15, BFHE 260, 306, BStBl II 2018, 419, Rn. 25).

127

Tatsachen, die sich auf den Bewertungsansatz des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 auswirken, wie die seitens der Finanzverwaltung in Aussicht genommene Berücksichtigung des Erhalts eines anderen Wirtschaftsgutes im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002, und die gegebenenfalls als neu zu qualifizieren sind, können sich nur in dem Besteuerungsverfahren als Merkmal oder Teilstück des gesetzlichen Steuertatbestands auswirken, in dem der Tatsache materielle Bedeutung für die Festsetzung zukommt.

128

Da die Festlegung des Veräußerungspreises der Klägerin mit der Festlegung des Wertes des eingebrachten Betriebsvermögens gem. § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 für die Kapitalgesellschaft einhergehen können Tatsachen oder Beweismittel, die für diesen Wert materielle Bedeutung erlangen nur im Feststellungsverfahren 2006 der X-KG als Merkmal oder Teilstück des gesetzlichen Steuertatbestands des § 20 Abs. 2 Satz 1 und 5, Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 berücksichtigt werden, da der Bewertungsansatz im Verfahren der einheitlichen oder gesonderten Feststellung 2006 der X-KG für die Kapitalgesellschaft insgesamt zu erfolgen hatte.

129

Die Berufung des Beklagten auf neue Tatsachen im Feststellungsverfahren des Wirtschaftsjahres 2005 erweist sich, soweit sie die Berücksichtigung eines anderen Wirtschaftsgutes im Sinn des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 anbelangen, daher als rechtswidrig, denn der zutreffende Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens als Veräußerungspreis hat, wie dargelegt, im Feststellungsverfahren 2006 der X-KG zu erfolgen.

130

Die Vernehmung von Zeugen, wie von der Klägerin beantragt, zur Neuheit etwaiger Tatsachen betreffend die Kenntnisse des Beklagten wegen des Erhalts eines „anderen Wirtschaftsgutes“ bezogen auf das Streitjahr 2005, konnte, da ohne Relevanz für die Entscheidung, unterbleiben.

131

2.3.2. Die erfolgte Änderung der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Jahres 2005 erweist sich auch nicht, wie vom Beklagten in Aussicht genommen, unter Berücksichtigung der Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO als rechtmäßig.

132

Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis).

133

a) Unter Ereignis ist jede Begebenheit zu verstehen, die den Sachverhalt oder einen Teil des Sachverhaltes ausfüllt, der den gesetzlichen Tatbestand verwirklicht, d.h. alle rechtlich bedeutsamen Vorgänge (BFH-Urteile vom 06. März 2003 XI R 13/02, BFHE 201, 421, BStBl II 2003, 554; vom 20. April 2023 III R 25/22, BFHE 280, 393, BStBl II 2023, 823, Rn. 25).

134

Der Wert, mit dem das eingebrachte Vermögen bei der übernehmenden Gesellschaft angesetzt wird, entfaltet über die Regelung des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995/2002 eine materiell-rechtliche Bindungswirkung für den Ansatz eines Veräußerungspreises beim Einbringenden (Bartone/Gosch, AO/FGO, 181. Ergänzungslieferung, März 2024, § 351 AO 1977, Rn. 19; vgl. BFH Urteile vom 20. April 2011, I R 97/10, BStBl II 2011, 815; vom 08. Juni 2011, I R 79/10, BStBl II 2002, 421; vom 19. Dezember 2012, I R 5/12, BFH/NV 2013, 743). Für den Ausweis in einem Körperschaftsteuerbescheid wurde dabei entschieden, dass sich der Ansatz nicht als Grundlagenbescheid zu qualifizieren vermag. Dies fand seine rechtliche Begründung darin, dass mit der Steuerfestsetzung bei der übernehmenden Gesellschaft in diesem Fall weder festgestellt noch unterstellt werde, in welcher Weise das Ansatzwahlrecht ausgeübt worden sei; es werde dort nur auf der Grundlage des tatsächlich erfolgten Ansatzes (insoweit als unselbständiger Besteuerungsgrundlage i.S. des § 157 Abs. 2 Alternative 1 AO) die Steuer festgesetzt. Eine

etwaige Änderung in der Schlussbilanz (z.B. nach einer Außenprüfung) wirke dann über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) auf die übernehmende Gesellschaft ein (z.B. Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 3 UmwStG Rz 68, und Pung, ebenda, § 4 UmwStG Rz 8 und § 4 UmwStG nF Rz 3; BFH, Urteil vom 19. Dezember 2012 I R 5/12, Rn. 13, juris).

135

b) Im Streitfall vermag der Körperschaftsteueränderungsbescheid 2006 für die Y-AG vom 25.06.2014 lediglich die Qualität eines Folgebescheides des Ansatzes des eingebrachten Betriebsvermögens, welcher im Feststellungsverfahren 2006 der XKG zu erfolgen hatte, zu erlangen. Ein steuerlich rückwirkendes Ereignis, was den Veräußerungsgewinn der Klägerin im Streitjahr 2005 anbelangt vermag sich hieraus nicht zu ergeben. Denn die genannten Grundsätze zur materiellen Bindungswirkung des Körperschaftsteuerbescheides mit Rückwirkung vermögen im Streitfall keine Anwendung zu erlangen. Nach der im Streitfall vorliegende Konstellation der Fortführung der Personengesellschaft mit der aufnehmenden Kapitalgesellschaft bildet der Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens eine selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage im Sinn des § 157 Abs. 2 Alternative 2 AO, die für die aufnehmende Kapitalgesellschaft im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Wirtschaftsjahrs der Aufnahme festzustellen ist. Als gesondert anfechtbare Besteuerungsgrundlage vermag sie nicht nur materiell-rechtliche, sondern auch formelle Bindungswirkung zu erlangen. Entsprechend qualifiziert sich der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung im Übertragungsjahr, in welchem das eingebrachte Betriebsvermögen zum Ansatz gebracht wird für die Konstellation des Streitfalls als Grundlagenbescheid im Sinn des § 171 Abs. 10 AO, was die Bestimmung des Veräußerungspreises aus der Einbringung anbelangt.

136

2.3.3. Die erfolgte Änderung der in Streit stehenden Feststellung erweist sich auch nicht unter Berücksichtigung der Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO als rechtmäßig. Hiernach ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird.

137

Hierzu hat der BFH mit Urteil vom 20. April 2011 I R 97/10, BFHE 233, 508, BStBl II 2011, 815, Rn. 16 -17 bereits die Ansicht vertreten, dass der Erlass eines Steuer- oder Feststellungsbescheids zur Verbindlichkeit der ihm zu Grunde liegenden Werte für die Besteuerung des Einbringenden gegenüber der aufnehmenden Gesellschaft führt, wenn dieser Bescheid unanfechtbar wird, (BFH, Urteil vom 20. April 2011 I R 97/10, BFHE 233, 508, BStBl II 2011, 815, Rn. 16 -17).

138

Dem bestandskräftigen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2006 der X-KG vom 14.10.2010 kommt, was die Festlegung der Besteuerungsgrundlage des Veräußerungspreises angeht, Bindungswirkung für die streitgegenständliche Steuerfestsetzung eines Veräußerungsgewinns der Klägerin zu. Ein Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens, wie vom Beklagten in Aussicht genommen ist dort nicht erfolgt, so dass sich auch keine Folgeänderungsbefugnis für das Streitjahr zu ergeben vermag.

139

3. Soweit der Beklagte in Aussicht genommen hat, dass sich die Vorgänge im Zusammenhang mit der Übertragung der Unternehmensanteile der Klägerin an der X-KG dem wirtschaftlichen Gehalt nach als Veräußerung dieser Anteile an die BankenGruppe qualifizierten, ist zu berücksichtigen, dass § 42 Abs. 1 Satz 2 AO in der für das Streitjahr gültigen Fassung vom 01.10.2002 als Rechtsfolge vorsieht, dass für den Fall, dass ein Missbrauch vorliegt, der Steueranspruch so entsteht, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstände. Der Beklagte hat als den wirtschaftlichen Vorgängen angemessene rechtliche Gestaltung einen Veräußerungsvorgang der Mitunternehmensanteile der Klägerin an der X-KG direkt an die Banken-Gruppe gegen Zahlung eines Entgelts in Höhe der Ausschüttung der Kapitalrücklage in Aussicht genommen. Ein solcher Veräußerungsvorgang schliesse die Berücksichtigung der Rückwirkungsregelungen, die sich allein unter Anwendung der Bestimmungen des UmwStG 2002 zu entfalten vermochten aus und könnte daher materiell nur im Jahr 2006 zur Verwirklichung gelangt sein. Zur Begründung der im Streitfall erfolgten Änderung vermögen die insoweit erfolgten rechtlichen Erwägungen des Beklagten nicht führen. Insoweit wären weder neue Tatsachen ersichtlich, die

auf das Besteuerungsjahr 2005 Einfluss zu nehmen geeignet wären, noch könnte von einem auf das Streitjahr 2005 rückwirkenden Ereignis ausgegangen werden.

4. ...

5. ...

140

6. Die Revision ist wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) zuzulassen.