
Datum: 07.05.2019
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 2302/15 K
ECLI: ECLI:DE:FGD:2019:0507.6K2302.15K.00

Tenor:

Unter Änderung des Bescheides zur Körperschaftsteuer 2005 vom ... 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... 2015 wird die Körperschaftsteuer 2005 der E-GmbH in der Höhe festgesetzt, die sie sich ergibt, wenn die von der Klägerin im Jahre 2005 in die E-GmbH eingebrachten Kommanditanteile an der B-GmbH & Co. KG und an der L-GmbH & Co. KG jeweils mit dem Buchwert in Höhe von zusammen ... Euro angesetzt werden.

Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Sachverhalt:

- Streitig ist die Wirksamkeit einer Außenprüfungsanordnung, das Bestehen einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Abgabenordnung -AO- sowie der Wertansatz von durch die Klägerin in die Rechtsvorgängerin der Beigeladenen eingebrachten Mitunternehmeranteilen. 1 2
- Die Klägerin war Kommanditistin der B-GmbH & Co. KG sowie der L-GmbH & Co. KG. ... 3
- Zugleich war die Klägerin ... mit 10 Prozent an der ... E-GmbH (...) beteiligt. ... 4
- Mit notarieller Vereinbarung vom ... 2005 wurde das Stammkapital der E-GmbH um ... € erhöht (...). Diesen neuen Geschäftsanteil der Gattung B übernahm die Klägerin gegen Einbringung ihrer Mitunternehmeranteile an der B-GmbH & Co. KG sowie der L. GmbH & Co. KG. Eine weitere Gegenleistung sah der Einbringungsvertrag vom ... 2005 nicht vor. 5

Handelsrechtlich erfolgte die Einbringung der Mitunternehmeranteile zum gemeinen Wert, steuerlich sollte die Einbringung jedoch zum Buchwert erfolgen.

Der neu gebildete und von der Klägerin übernommene Geschäftsanteil der Gattung B war stimmberechtigt und mit einem zeitlich begrenzten Gewinnvorzug in Höhe von insgesamt ... € ausgestattet (...). Entsprechend der vertraglichen Vereinbarung bilanzierte die E-GmbH die eingebrachten Wirtschaftsgüter in ihrer Steuerbilanz mit dem Buchwert. Am (*Anfang des übernächsten Monats*) beschloss die Gesellschafterversammlung der E- GmbH eine Gewinnausschüttung zu Gunsten der Klägerin i.H. (*des Gewinnvorzugs*) aus der Kapitalrücklage, nachdem (*die weitere Gesellschafterin*) am ... 2005 einen Betrag in Höhe von ... € in die Kapitalrücklage eingezahlt hatte.

...

In der Folge wurde die E-GmbH ... *rückwirkend zum Übertragungsstichtag* auf die Beigeladene verschmolzen (...). ...

Nach Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2005 am ... 2007 setzte der Beklagte mit Bescheid vom ... 2008 die Körperschaftsteuer 2005 erklärungskgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Unter dem ... 2008 erging ein Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer 2005.

In der Folge erging unter dem ... 2008 die Anordnung einer steuerlichen Außenprüfung durch das Finanzamt Diese war im Adressfeld gerichtet an die C-AG ... Unmittelbar unter dem Adressfeld heißt es dann wie folgt:

„als Gesamtrechtsnachfolger für E-GmbH ...

Sehr geehrte Damen und Herren, aufgrund des § 193 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) ordne ich an, dass bei der **E-GmbH** (Anm.: Hervorhebungen wie im Original) eine steuerliche Außenprüfung vorgenommen wird.“

Geprüft werden sollte u.a. die Körperschaftsteuer 2005. Weiterhin heißt es in dem Schreiben: „Die Prüfung wird voraussichtlich am ... 2008 gemäß der fernmündlichen Vereinbarung vom ... 2008 beginnen.“

Unter dem ... 2014 erging dann ein Bericht über die Betriebsprüfung bei „E- GmbH“ für Umsatzsteuer 2005 (angekreuzt), gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften 2005 (angekreuzt) sowie Gewerbesteuer 2005 (angekreuzt). In dem Betriebsprüfungsbericht heißt es unter 1.1.3.1: „Prüfungsbeginn: 22.11.2010“ sowie unter 1.1.3.2 „Schlussbesprechung Eine Schlussbesprechung hat stattgefunden am: ... 2013 ...“

Die Betriebsprüfung war der Auffassung, dass die Einbringung der Kommanditanteile in die E- GmbH nicht zu Buchwerten habe erfolgen dürfen.

...

Nach Auffassung der Betriebsprüfung sei die der Klägerin vertraglich zugesicherte Vorzugsgewinnausschüttung i.H.v. ... € als anderes Wirtschaftsgut neben den gewährten Geschäftsanteilen anzusehen. Das eingebrachte Betriebsvermögen sei daher bei der E-GmbH gemäß § 20 Abs. 2 UmwStG entsprechend erhöht anzusetzen. Die Einbringung der KG-Anteile führe bei der Klägerin in gleicher Höhe zu einer Erhöhung des Verkaufspreises und mithin zur Aufdeckung der stillen Reserven.

...	18
Der Beklagte erließ auf Grundlage der dargestellten und weiterer vorgeschlagener Änderungen im Betriebsprüfungsbericht vom ... 2014 einen geänderten Bescheid zur Körperschaftsteuer und über den Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer 2005 (Bescheid vom ... 2014).	19
Den hiergegen von der Klägerin als Drittbetroffene eingelegten Einspruch vom ... 2014 sowie den Einspruch vom ... 2014 gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2005 vom ... 2014 wies der Beklagte nach Übersendung der angefochtenen Bescheide an die Klägerin (Schreiben vom ... 2014) und Hinzuziehung der Beigeladenen als Gesamtrechtsnachfolgerin der E-GmbH nach § 360 Abs. 1 AO mit Einspruchsentscheidung vom ... 2015 als unbegründet zurück.	20
Mit ihrer Klage vom ... 2015 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 wendet sich die Klägerin neben verfahrensrechtlichen Aspekten weiterhin gegen den Wertansatz der von ihr eingebrachten Kommanditanteile bei der E- GmbH.	21
...	22
Die Klage sei schon deshalb begründet, weil der Beklagte während des Einspruchsverfahrens und in seiner Einspruchsentscheidung ausgeführt habe, dass eine Prüfung bei der E-GmbH stattgefunden habe. Die E-GmbH sei jedoch bereits im Jahre 2005 auf die Beigeladene verschmolzen worden. ... Unabhängig vom Verschulden hinsichtlich des Irrtums führe die Inhaltsadressierung an die bereits zuvor verschmolzene E-GmbH aber dazu, dass keine wirksame Betriebsprüfung vorliege. Folglich könne die Festsetzungsfrist der Körperschaftsteuer auch nicht nach § 171 Abs. 4 AO gehemmt gewesen sein.	23
...	24
Weitere Voraussetzung für eine Hemmung der Festsetzungsverjährung nach § 171 Abs. 4 AO sei nicht nur eine wirksame Prüfungsanordnung gegenüber dem richtigen Inhaltsadressaten, sondern auch, dass rechtzeitig vor Ablauf der ungehemmten Verjährungsfrist tatsächlich mit der Außenprüfung beim Inhaltsadressaten begonnen worden sei. Auch an einer tatsächlichen Prüfung bei der Beigeladenen fehle es. Denn jedenfalls die Prüfer hätten die Prüfungsanordnung in dem Sinne verstanden, dass die Prüfung bei der E-GmbH stattfinde, weswegen sie nicht bei der Beigeladenen (als Gesamtrechtsnachfolgerin) geprüft hätten.	25
...	26
Zudem habe der Beklagte bislang nicht nachgewiesen, dass eine Prüfung der steuerlichen Verhältnisse der E-GmbH tatsächlich vor Ablauf der ungehemmten Verjährungsfrist begonnen habe.	27
...	28
Weiterhin macht die Klägerin geltend, die Prüfungsanordnung hätte auch ihr gegenüber bekanntgegeben werden müssen, da nach § 122 Abs. 1 Satz 1 AO ein Verwaltungsakt nicht nur demjenigen bekannt zu geben sei, für den er bestimmt sei (das heiße dem Inhaltsadressaten), sondern auch demjenigen, der von ihm betroffen sei. Bei einer materiell-rechtlichen Bindungswirkung des Wertansatzes im streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheid für die Klägerin als Einbringende liege eine Drittbetroffenheit	29

nicht nur hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides vor, sondern auch hinsichtlich der entsprechenden Prüfungsanordnung. Nur so werde dem Anspruch auf rechtliches Gehör entsprochen.

Materiell-rechtlich ist die Klägerin der Auffassung, dass, anders als der Beklagte meint, die spätere Vorzugsgewinnausschüttung nicht als anderes Wirtschaftsgut neben dem jungen Geschäftsanteil an der E-GmbH anzusehen sei, mit der Folge, dass eine Einbringung zum Buchwert habe erfolgen können. 30

... 31

Wegen des klägerischen Vortrags im Einzelnen wird auf die eingereichten Schriftsätze Bezug genommen. 32

Die Klägerin beantragt, 33

1. den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben und die Körperschaftsteuer so festzusetzen, wie sie sich ergibt, wenn die von der Klägerin im Jahre 2005 in die E-GmbH eingebrachten Kommanditanteile an der B-GmbH & Co. KG und an der L-GmbH & Co., KG jeweils mit dem Buchwert von insgesamt ... € angesetzt werden, 34

hilfsweise, für den Fall, dass dem Antrag zu 1. nicht stattgegeben wird, den Rechtsstreit zu vertagen, der Klägerin die Gelegenheit zu geben, zu dem in der mündlichen Verhandlung seitens der Finanzverwaltung übergebenen umfangreichen Anlage-Konvolut Stellung zu nehmen, 35

2. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 36

Der Beklagte beantragt, 37

die Klage abzuweisen, 38

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 39

Der Beklagte ist weiterhin der Auffassung, dass die Außenprüfung ordnungsgemäß durchgeführt und die Vorzugsgewinnausschüttung zu Recht als Gegenleistung für die Einbringung der Kommanditanteile angesehen worden sei. 40

... 41

Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt. 42

Der Berichterstatter hat den Beklagten mit Schreiben vom 07.02.2018 gemäß § 79b Abs. 2 FGO u.a. aufgefordert, bis zum 15.03.2018 darzulegen und nachzuweisen, wann die Außenprüfung bei der E-GmbH tatsächlich begonnen hat. Zugleich hat er darauf hingewiesen, dass das Gericht Erklärungen und Beweismittel, die bei Gericht erst nach Ablauf der gesetzten Frist eingehen, gemäß § 79b Abs. 3 FGO zurückweisen und ohne weitere Ermittlungen entscheiden kann, wenn ihre Zulassung nach der freien Überzeugung des Gerichts die Erledigung des Rechtsstreits verzögern würde und der Beteiligte die Verspätung nicht genügend entschuldigt. Im Termin zur mündlichen Verhandlung hat der Beklagte ein Unterlagenkonvolut eingereicht, aus dem sich tatsächliche Prüfungshandlungen ergeben sollen. 43

Entscheidungsgründe:	44
Die Klage ist zulässig (I.) und im Hauptantrag begründet (II.).	45
I.	46
Die Klägerin ist berechtigt, den gegen die Beigeladene ergangenen Steuerbescheid anzufechten.	47
Nach der Rechtsprechung des BFH folgt aus § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG, dass im Rahmen der Besteuerung des Einbringenden nicht geprüft werden kann, ob der von der übernehmenden Kapitalgesellschaft angesetzte Wert zutreffend ermittelt worden ist. Vielmehr ist der Einbringende insoweit grundsätzlich an jenen Wert gebunden. Er kann insbesondere nicht mit einem Rechtsbehelf gegen den ihn betreffenden Ertragsteuerbescheid geltend machen, dass der bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft angesetzte Wert überhöht sei und sich daraus für ihn - den Einbringenden - wegen § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG eine überhöhte Steuerfestsetzung ergebe. Jedoch ist der Einbringende, da der Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens für ihn verbindlich ist, berechtigt, die Steuerfestsetzung der aufnehmenden Gesellschaft anzufechten (BFH vom 08. Juni 2011 I R 79/10, BStBl II 2012, 421).	48
II.	49
Der gegenüber der Beigeladenen als Rechtsnachfolgerin der E-GmbH ergangene Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer 2005 ist nicht rechtmäßig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Zum einen ist der angefochtene Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer 2005 nach Ablauf der Festsetzungsfrist ergangen (zu 1.) und zum anderen hat die Beigeladene die eingebrachten Mitunternehmeranteile zu Recht mit dem Buchwert bilanziert (zu 2.).	50
1.	51
Der angefochtene Änderungsbescheid ist schon deshalb rechtswidrig, weil er nach Ablauf der Festsetzungsfrist ergangen ist.	52
Der Änderungsbescheid vom ... 2014 ist nach Ablauf der Ende 2007 beginnenden und - ohne Berücksichtigung einer möglichen Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO - mit Ablauf des Jahres 2011 endenden 4-jährigen regulären Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) ergangen. Der Ablauf der Festsetzungsfrist war nicht nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO bis zur Unanfechtbarkeit des streitigen Änderungsbescheides gehemmt.	53
Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen oder wird deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, so läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt oder im Fall des Hinausschiebens der Außenprüfung erstrecken sollte, gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO drei Monate verstrichen sind. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht gegeben.	54
a) Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO setzt voraus, dass im Hinblick auf die Außenprüfung eine Prüfungsanordnung i.S. des § 196 AO ergangen ist (BFH vom 28. Oktober 2009 I R 28/08, BFH/NV 2010, 432, m.w.N.; Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl., § 171 Rz. 39). Eine Außenprüfung, die auf Grund einer unwirksamen Prüfungsanordnung durchgeführt	55

wird, kann den Ablauf der Feststellungsfrist nicht hemmen (BFH vom 13. Oktober 2016 IV R 20/14, BFH/NV 2017, 475).

Im Streitfall ist entgegen der Auffassung der Klägerin eine wirksame Prüfungsanordnung zur Prüfung der steuerlichen Verhältnisse der Beigeladenen als Rechtsnachfolgerin der E-GmbH ergangen. Die Prüfungsanordnung vom 18.07.2008 ist insbesondere nicht deshalb unwirksam, weil die Außenprüfung dem Wortlaut der Prüfungsanordnung nach bei der zu diesem Zeitpunkt bereits durch Verschmelzung auf die Beigeladene erloschenen E-GmbH angeordnet wurde. 56

Ein Verwaltungsakt muss gemäß § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Er ist nichtig und damit nach § 124 Abs. 3 AO unwirksam, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommender Umstände offenkundig ist (§ 125 Abs. 1 AO). Ein Verwaltungsakt leidet an schweren und offenkundigen Mängeln und ist deshalb nichtig, wenn er inhaltlich nicht so bestimmt ist, dass ihm hinreichend sicher entnommen werden kann, was von wem verlangt wird. Konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts ist daher die Angabe des Inhaltsadressaten, d.h. desjenigen, demgegenüber der Einzelfall geregelt werden soll (BFH vom 13. Oktober 2005 IV R 55/04, BStBl II 2006, 404 m.w.N.). Eine Prüfungsanordnung, die an einen erloschenen und damit nicht mehr existenten Rechtsvorgänger gerichtet ist, ist folglich unwirksam (BFH vom 13. Oktober 2016 IV R 20/14, BFH/NV 2017, 475). Eine Umdeutung in einen Verwaltungsakt gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger kommt auch dann nicht in Betracht, wenn sie diesem zugegangen ist und der Gesamtrechtsnachfolger den Inhalt als für sich bestimmt zur Kenntnis genommen hat (vgl. BFH vom 13. Dezember 2007 IV R 91/05, BFH/NV 2008, 1289, vom 15. April 2010 IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606). Danach wäre die Prüfungsanordnung vom 18.07.2008 unwirksam, da sie ihrem Wortlaut nach eine Außenprüfung „bei der E-GmbH“ anordnet, obwohl diese bereits erloschen war. 57

Allerdings ist auch eine Prüfungsanordnung hinsichtlich des Inhaltsadressaten im Grundsatz einer Auslegung zugänglich (BFH vom 13. Oktober 2016 IV R 20/14, BFH/NV 2017, 475). 58

Ist die Bezeichnung des Inhaltsadressaten nicht eindeutig falsch sondern mehrdeutig, ist zunächst zu versuchen, durch Auslegung zu klären, wer Inhaltsadressat des Steuerverwaltungsaktes ist. Der Inhaltsadressat muss sich dabei nicht zwingend für einen Dritten aus dem Bescheid selbst oder aus beigefügten Unterlagen erkennbar sein; entscheidend ist, ob der Inhaltsadressat für den Betroffenen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben durch Auslegung anhand der bekannten Umstände hinreichend sicher bestimmt werden kann (BFH vom 15. April 2010 IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606). Zur Auslegung können auch beigefügte Unterlagen und zeitlich vorhergehende Bescheide herangezogen werden (BFH, Urteil vom 25. September 1990 IX R 84/88, BStBl II 1991, 120). 59

Im Streitfall ist dem Wortlaut nach als Inhaltsadressat die erloschene E-GmbH bezeichnet. Jedoch war der Beigeladenen als Bekanntgabeadressatin klar, dass die E-GmbH bereits durch Verschmelzung erloschen war. Damit war für sie unzweifelhaft erkennbar, dass die E-GmbH nicht zur Duldung der Außenprüfung verpflichtet werden konnte. Zudem war der Beigeladenen die Prüfungsanordnung als Rechtsnachfolgerin der E-GmbH bekanntgegeben worden und sie in dem Adressfeld des Anordnungsschreibens als Rechtsnachfolgerin der E-GmbH bezeichnet worden. Es war daher für sie erkennbar und dem Bescheid zu entnehmen, dass auch der Beklagte von einem Erlöschen der E-GmbH ausgegangen ist. Sowohl der Beigeladenen als konkreter Empfängerin der Prüfungsanordnung als auch einem objektiven Betrachter mussten angesichts dieses Umstandes Zweifel kommen, ob der Beklagte wirklich eine Prüfung bei der E-GmbH anordnen wollte. 60

Infolgedessen war die streitige Prüfungsanordnung trotz ihres Wortlautes nicht eindeutig falsch, sondern auslegungsbedürftig. 61

Angesichts des Umstandes, dass der Beigeladenen als Rechtsnachfolgerin der E-GmbH die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde und angesichts der aus der Prüfungsanordnung erkennbaren Rechtsnachfolge konnte die Beigeladene als verständige Empfängerin nach Treu und Glauben die Prüfungsanordnung nur in dem Sinne verstehen, dass diese inhaltlich gegen sie gerichtet war und die Bezeichnung der E-GmbH nur deutlich machen sollte, dass sich die Prüfung auf die Steuern der E-GmbH für das Veranlagungsjahr 2005 beziehen sollte. In diesem Sinne hat die Beigeladene die Prüfungsanordnung im Übrigen auch tatsächlich verstanden. 62

b) Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO setzt weiterhin voraus, dass mit der Außenprüfung vor Ablauf der Festsetzungsfrist tatsächlich begonnen worden ist. 63

Die Tatsache, dass das Finanzamt den Prüfungsort nicht genannt hat, hindert entgegen der Auffassung der Klägerin nicht die Annahme eines tatsächlichen Beginns der Außenprüfung. Soweit die Klägerin unter Bezugnahme auf das Urteil des BFH vom 25. Januar 1989 (X R 158/87, BStBl II 1989, 483) meint, der Beklagte habe schon deshalb mit der Außenprüfung überhaupt nicht beginnen können, weil er nicht zuvor den Prüfungsort festgelegt habe, folgt der Senat dem nicht. Zwar hat der BFH in dem genannten Urteil wörtlich niedergelegt: „Solange das FA keinen Prüfungsort festgelegt hat, kann es mit der Prüfung nicht beginnen.“ Damit ist allerdings nach Auffassung des Senats lediglich gemeint, dass sich das Finanzamt für einen Prüfungsort entschieden haben muss, um die Prüfung beginnen zu können. Nicht notwendig ist dagegen, die getroffene Entscheidung auch schon - möglicherweise in Form eines Verwaltungsaktes - dem Steuerpflichtigen bekanntgegeben zu haben. Solange die Bekanntgabe nicht erfolgt ist, kann die Finanzbehörde lediglich keine Mitwirkung des Steuerpflichtigen verlangen, da nicht festgelegt ist, an welchem Ort er seiner Mitwirkungsverpflichtung nachzukommen hat (vgl. § 200 Abs. 1 Satz 1 AO). Dieses schließt jedoch nicht aus, dass von der Finanzbehörde bereits Prüfungshandlungen vorgenommen werden können und die Außenprüfung damit tatsächlich im Sinne des § 171 Abs. 4 Satz 1 AO beginnt. Daher ist es unerheblich, ob das vom Beklagten behauptete Telefonat zur Festlegung des Prüfungsortes tatsächlich stattgefunden hat und welchen Inhalt dieses Gespräch konkret gehabt hat. 64

Der Beklagte hat den tatsächlichen Beginn der Außenprüfung jedoch weder dargelegt noch bewiesen. 65

Der Beginn der Außenprüfung setzt voraus, dass eine förmliche Prüfungsanordnung erlassen wurde und - wenn auch nur stichprobenweise - tatsächlich Prüfungshandlungen für die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten und Besteuerungszeiträume vorgenommen wurden. Die Außenprüfung ist ein formalisiertes, den besonderen Bestimmungen der §§ 193 ff. AO unterliegendes Verfahren, das auf eine umfassende und zusammenhängende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen angelegt ist (§ 194 Abs. 1, § 199 Abs. 1 AO). Es kann daher unter dem Begriff der Außenprüfung nicht jede, sondern nur eine sog. qualifizierte Ermittlungshandlung des Finanzamtes verstanden werden, die für den Steuerpflichtigen erkennbar darauf gerichtet ist, den für die richtige Anwendung der Steuergesetze wesentlichen Sachverhalt zu ermitteln oder zu überprüfen. Dabei muss es sich um Maßnahmen handeln, die für den Steuerpflichtigen als Prüfungshandlungen erkennbar sind und geeignet erscheinen, sein Vertrauen in den Ablauf der Verjährungsfrist zu beseitigen (dazu insgesamt BFH vom 26. April 2017 I R 76/15, BStBl II 2017, 1159 mit umfangreichen Nachweisen aus der Rechtsprechung). 66

- Nach diesen Grundsätzen sind auch die Maßnahmen zu beurteilen, die den Beginn der Außenprüfung bewirken sollen. Mit einer Außenprüfung ist tatsächlich noch nicht begonnen, wenn der Prüfer erscheint und die Prüfungsanordnung übergibt, sondern erst dann, wenn er nach der Übergabe oder Übersendung der Prüfungsanordnung Handlungen zur Ermittlung des Steuerfalls vornimmt. Im Allgemeinen kann davon ausgegangen werden, dass die Handlungen, die der Prüfer am Prüfungsort vornimmt, solche zur Ermittlung des Steuerfalls sind, und zwar auch dann, wenn sie nur auf die Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren u.ä. gerichtet sind (BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 26/08, BFH/NV 2009, 1405). Dass derartige Maßnahmen stattgefunden haben, hat der Beklagte nicht behauptet. 67
- Auch genügt es, wenn der Prüfer nach Übergabe der Prüfungsanordnung am Prüfungsort oder im Finanzamt das Aktenstudium aufgenommen hat. Die pauschale Behauptung des Finanzamtes, der Prüfer habe sich an der Amtsstelle mit den im Finanzamt bereits vorhandenen Akten befasst, kann jedoch für die Annahme des Beginns einer Außenprüfung nicht genügen. Das Aktenstudium an Amtsstelle kann den Beginn einer Außenprüfung nur dann darstellen, wenn dessen Gegenstand nachweislich die konkreten Verhältnisse des zu prüfenden Betriebes sind (BFH vom 24. April 2003 VII R 3/02, BStBl II 2003, 739). 68
- (aa) Soweit der Beklagte zunächst auf das im Betriebsprüfungsbericht niedergelegte Datum des Prüfungsbeginns (... 2010) verwiesen hat (vgl. § 198 Satz 2 AO), genügt dieser Verweis ebenso wenig wie der Hinweis auf den elektronischen Laufzettel mit Angabe Prüfungsbeginn ... 2008 (...). Denn bei der Angabe im elektronischen Laufzettel handelt es sich lediglich um eine rechtliche Beurteilung durch den Prüfer; diese befreit aber nicht von der Notwendigkeit, im Zweifel den tatsächlichen Beginn der Außenprüfung nachzuweisen (ebenso: Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 171 AO Tz. 37 m.w.N.). Die Angabe im Betriebsprüfungsbericht dagegen ist - nach Angaben des Beklagten – wohl fälschlicherweise aus einem anderen Betriebsprüfungsbericht übernommen worden ist. Beide - zudem widersprüchliche Angaben - belegen einen Prüfungsbeginn folglich nicht. 69
- Konkrete Prüfungshandlungen, die den Beginn der Prüfung der steuerlichen Verhältnisse der E-GmbH bedeuten könnten, hat der Beklagte nicht dargelegt. 70
- So belegt weder der Vermerk vom ... 2008, wonach die Akte der E-GmbH an das Finanzamt X ... geschickt wurde (...), noch der handschriftliche Vermerk vom ... 2008, dass die Akte kommentarlos zurückgeschickt werde, dass eine sog. qualifizierte Ermittlungshandlung vorgenommen worden ist. Vielmehr belegen die entsprechenden Vermerke lediglich, dass die Steuerakte der E-GmbH verschickt worden ist. Sie belegen allerdings nicht, dass das für die Beigeladene als Rechtsnachfolgerin der E-GmbH zuständige Prüfungsfinanzamt Handlungen vorgenommen hat, um die steuerlichen Verhältnisse der der E-GmbH zu ermitteln. Gleiches gilt für das Anschreiben über die Aktenrückübersendung des Finanzamts X (...). 71
- Soweit der Beklagte mit Schriftsatz vom ... 2018 behauptet, es werde durch das Schreiben des Finanzamts (*Prüfungsfinanzamt*) vom ... 2010 (entnommen der Akte der Beigeladenen) deutlich, dass sich das Prüfungsfinanzamt mit dem Einbringungsvorgang auseinandergesetzt habe (...), hat der Beklagte dieses Schreiben nicht vorgelegt, obwohl er schon mit Schreiben vom 07. Februar 2018 (...) mit einer Ausschlussfrist nach § 79b Abs. 2 FGO aufgefordert wurde, darzulegen und nachzuweisen, wann die Außenprüfung bei der E-GmbH tatsächlich begonnen hat. Auch die Klägerin hat mit Schreiben vom ... 2018 darauf hingewiesen, dass das Schreiben vom ... 2010 sich weder in der Steuerakte der E-GmbH befindet, noch vom Beklagten bislang vorgelegt worden ist (...). Gleiches gilt für das angeblich vorausgegangene Telefonat mit der OFD Auch hier ist nicht dargelegt, wer mit wem telefoniert hat und 72

welchen Inhalt das Gespräch gehabt haben soll.

Auch die bloße Behauptung, im weiteren Verlauf der Prüfung seien weitere evidente Prüfungshandlungen erfolgt (...) kann die Annahme eines tatsächlichen Prüfungsbeginns nicht rechtfertigen. Soweit dort auf Schreiben vom ... September 2011 und ... November 2011 sowie vom ... Juni 2011 und ... September 2011 verwiesen wird, hat der Beklagte schon nicht dargelegt, welchen Inhalt die genannten Schreiben im Hinblick auf einen möglichen Prüfungsbeginn gehabt haben sollte. Zudem befinden sich diese ebenfalls nicht in den Steuerakten und sind auch nicht zu den Gerichtsakten gereicht worden. Auch hierauf hat die Klägerin in ihrem Schriftsatz vom ... 2018 nochmals ausdrücklich hingewiesen (...). Daher ist es dem Senat nicht möglich festzustellen, ob es sich um qualifizierte Ermittlungshandlungen gehandelt hat, die zudem noch im Rahmen der Prüfung der steuerlichen Verhältnisse der E-GmbH erfolgt sind. 73

Soweit der Beklagte in der mündlichen Verhandlung ein „Unterlagen-Konvolut“ vorgelegt hat, ist der Senat gehindert, dieses zu berücksichtigen. 74

Nachdem die Klägerin bereits mit Schriftsatz vom ... 2016 und in der Folge auf die Gegenschriftsätze des Beklagten mit weiteren Schreiben vom ... August 2016, ... November 2016, ... Februar 2017 und ... Juni 2017 gerügt hatte, dass der Beklagte den Beginn der Außenprüfung bei der Beigeladenen als Rechtsnachfolgerin der E-GmbH weder substantiiert behauptet noch die in Bezug genommen Unterlagen vorgelegt oder in das Verfahren eingeführt habe, hat der Berichterstatter den Beklagten mit Schreiben vom 07. Februar 2018 (...) unter Fristsetzung nach § 79b FGO aufgefordert, bis zum 15.03.2018 darzulegen und nachzuweisen, wann die Außenprüfung bei der E-GmbH tatsächlich begonnen hat. Zugleich wurde darauf hingewiesen, dass das Gericht Erklärungen und Beweismittel, die hier erst nach Ablauf der oben gesetzten Frist eingehen, gemäß § 79b Abs. 3 FGO zurückweisen und ohne weitere Ermittlungen entscheiden kann, wenn ihre Zulassung nach der freien Überzeugung des Gerichts die Erledigung des Rechtsstreits verzögern würde und der Beteiligte die Verspätung nicht genügend entschuldigt. Die - verspätete - Vorlage der Unterlagen in der mündlichen Verhandlung hätte die Erledigung des Rechtsstreits verzögert, weil der Klägerin und die Beigeladene in diesem Fall Gelegenheit hätte gegeben werden müssen, zu den umfangreichen Unterlagen Stellung zu nehmen. Dieses hätte auch nicht in der mündlichen Verhandlung geschehen können, weil insbesondere auch hätte geprüft werden müssen, ob die Unterlagen tatsächlich aus der Prüfung der steuerlichen Verhältnisse der E-GmbH oder aus parallel stattfindenden Betriebsprüfungen bei anderen Gesellschaften stammen. 75

Aber auch wenn die Berücksichtigung der eingereichten Unterlagen nicht schon nach § 79b Abs. 3 FGO ausgeschlossen wäre, hätte der Beklagte einen tatsächlichen Beginn der Außenprüfung bei der Beigeladenen als Rechtsnachfolgerin der E-GmbH nicht nachgewiesen. Denn der Beklagte hat auch in der mündlichen Verhandlung keinen Sachverhalt dargelegt, aus dem sich – sein Nachweis unterstellt – ein Prüfungsbeginn ergeben könnte. Vielmehr hat der Beklagte lediglich ein „Unterlagen-Konvolut“ vorgelegt, ohne nachvollziehbar darzulegen, welche möglichen Prüfungshandlungen durch welche Unterlage bewiesen werden sollten. Gerade im Hinblick auf die Aufforderung nach § 79b FGO war der Beklagte - auch unabhängig von der Frage eines möglichen verspäteten Vorbringens - gehalten, substantiiert vorzutragen und dies mit entsprechenden Nachweisen zu belegen (vgl. BFH vom 19. September 2016 X B 159/15, BFH/NV 2017, 54). Das bloße Einreichen eines „Unterlagen-Konvoluts“, das zudem nach Aussage des Beklagten in der mündlichen Verhandlung aus Akten der OFD und nicht aus Steuer- oder Prüferakten der Beigeladenen als Rechtsnachfolgerin der E-GmbH zusammengestellt wurde, genügt nicht. 76

77
Letztlich konnte der Senat damit nicht feststellen, dass und wann mit der Außenprüfung der steuerlichen Verhältnisse der E-GmbH tatsächlich begonnen wurde. Da sich der Beklagte auf die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO beruft, ist er für das Vorliegen der Voraussetzungen darlegungs- und beweisbelastet. Dieses gilt umso mehr, als Handlungen im Innendienst zwar Ermittlungshandlungen sein können, dieses aber erfordert, dass sie anhand der Prüfungsakten nachvollzogen werden können (BFH vom 26. Juni 2014 IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716). Prüfer-Handakten hat der Beklagte jedoch nicht vorgelegt, obwohl er zur Vorlage der Steuerakten aufgefordert wurde. Aus der Betriebsprüfungsakte der Veranlagungsstelle ergibt sich insoweit nichts. Das in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Anlagenkonvolut stammt nach Aussage des Beklagten selbst ebenfalls nicht aus Akten des Beklagten oder des Prüfungsfinanzamtes, sondern aus Akten, die bei der OFD geführt wurden.

78
(bb) Soweit der Beklagte geltend macht, Gegenstand der Außenprüfung der Beigeladenen selbst seien infolge der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit auch die steuerlichen Verhältnisse der E-GmbH gewesen, weshalb der Prüfungsbeginn bei der Beigeladenen zugleich auch den Prüfungsbeginn bei der E-GmbH begründe, trifft dieses nicht zu. Denn es fehlt im Streitfall bereits an einem engen einheitlichen Prüfungs- und Ermittlungszusammenhang zwischen der Prüfung der steuerlichen Verhältnisse der Beigeladenen und der E-GmbH (vgl. dazu BFH vom 24. April 2003 VII R 3/02, BStBl II 2003, 739 m.w.N.).

79
Soweit der Beklagte - ebenso wie der AEAO zu § 198 Nr. 2 - einen einheitlichen Prüfungsbeginn im Rahmen einer Konzernbetriebsprüfung für möglich hält, sind im Streitfall schon die in AEAO zu § 198 Nr. 2 genannten Voraussetzungen nicht erfüllt. So hat im Veranlagungsjahr 2005 keine konzernrechtliche Verbundenheit zwischen der Beigeladenen und der E-GmbH im Sinne des AEAO zu § 198 Nr. 2 bestanden. Denn infolge des abweichenden Wirtschaftsjahres der E-GmbH zum 28. Februar 2005 geht zunächst lediglich der steuerliche Gewinn bis zu diesem Zeitpunkt in die Veranlagung des Jahres 2005 ein (vgl. § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz). Zusätzlich geht im Streitfall noch der steuerliche Gewinn des Zeitraums 01. März 2005 bis zum Ablauf des ... 2005 in die Veranlagung des Jahres 2005 ein. Für die Folgezeit ist der steuerliche Gewinn infolge der rückwirkenden Verschmelzung der E-GmbH auf die Beigeladene bei letzterer zu berücksichtigen (vgl. § 2 Abs. 1 UmwStG, vgl. auch van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Auflage 2013, § 2 Rz. 31). Damit bestand infolge des Anteilserwerbs durch die Beigeladene mit notarieller Vereinbarung vom ... 2005 zu keinem Zeitpunkt des in die Veranlagung 2005 eingehenden Zeitraums der Gewinnermittlung eine gesellschaftsrechtliche Verbundenheit zwischen der Beigeladenen und der E-GmbH. Ein einheitlicher Prüfungsbeginn in Anlehnung an AEAO zu § 198 Nr. 2 scheidet folglich schon aus diesem Grund aus.

80
Es kann dahinstehen, ob ein einheitlicher Beginn der Außenprüfung überhaupt im Hinblick auf eine - einheitliche - steuerliche Prüfung des Verschmelzungsvertrages angenommen werden könnte. Denn der Beklagte hat eine konkrete Prüfung des Verschmelzungsvertrages im Rahmen der Außenprüfung bei der Beigeladenen zwar behauptet (...), aber bislang nicht nachgewiesen, worauf die Klägerin in ihrem Schreiben vom ... ausdrücklich hingewiesen hat (...). Auch aus diesem Gesichtspunkt einer möglichen Prüfung des Verschmelzungsvertrages kann ein Prüfungsbeginn bei der Beigeladenen als Rechtsnachfolgerin der E-GmbH nicht festgestellt werden.

c) Es kann somit dahinstehen, ob zudem ein Ausnahmefall nach § 171 Abs. 4 Satz 2 AO vorgelegen hätte.

Nach dieser Bestimmung entfällt die Ablaufhemmung der Festsetzungsfristen, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen wird, die die Finanzbehörde zu vertreten hat. § 171 Abs. 4 Satz 2 AO will einer missbräuchlichen Ausnutzung der Möglichkeit der Ablaufhemmung durch die Finanzverwaltung entgegentreten; Außenprüfungen sollen nicht pro forma begonnen werden, um den Ablauf der Festsetzungsfrist hinauszuschieben (BTDrucks 7/4292, S. 33; BFH vom 17. März 2010 IV R 54/07, BStBl II 2011, 7). Die Frage, ob eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn unterbrochen worden ist, ist grundsätzlich nach den Verhältnissen im Einzelfall zu beurteilen. Dabei sind neben dem zeitlichen Umfang der bereits durchgeführten Prüfungsmaßnahmen alle Umstände zu berücksichtigen, die Aufschluss über die Gewichtigkeit der Prüfungshandlungen vor der Unterbrechung geben (z.B. BFH vom 8. Juli 2009 XI R 64/07, BStBl II 2010, 4; vom 26. Juni 2014 IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716). Eine Außenprüfung ist danach nur dann nicht mehr unmittelbar nach Beginn unterbrochen, wenn die Prüfungshandlungen von Umfang und Zeitaufwand gemessen an dem gesamten Prüfungsstoff erhebliches Gewicht erreicht oder erste verwertbare Ergebnisse gezeitigt haben (BFH vom 24. April 2003 VII R 3/02, BStBl II 2003, 739).

Im Streitfall wäre eine Unterbrechung unmittelbar nach ihrem Beginn kaum anzunehmen, weil die E-GmbH als prüfungsfähige substantielle Geschäftsvorfälle ausschließlich die Einbringung und spätere Verschmelzung im Veranlagungszeitraum aufweist. Daher kommt der Prüfung des Einbringungsvorgangs unter besonderer Berücksichtigung der vereinbarten Vorzugsgewinnausschüttung sowohl qualitativ als auch quantitativ bereits ein erhebliches Gewicht zu. Gleiches gilt folglich auch für eine mögliche Prüfung des Einbringungsvertrages.

2. 84

Die Beigeladene hat zudem - entgegen der Auffassung des Beklagten – die eingebrachten Mitunternehmeranteile zu Recht mit ihrem Buchwert angesetzt. 85

Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG in der im Streitjahr maßgeblichen Fassung darf die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen. Erhält der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen auch „andere Wirtschaftsgüter“, deren gemeiner Wert den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, so hat die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit dem gemeinen Wert der anderen Wirtschaftsgüter anzusetzen (§ 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG). 86

Bereits aus dem Wortlaut der Norm folgt, dass es sich nicht um eine irgendwie geartete Nebenleistung handeln darf, sondern dass als tatbestandsmäßige Nebenleistung nur eine solche anzusehen ist, die ein Wirtschaftsgut darstellt. Dieses Verständnis folgt zudem aus einem Vergleich mit § 23 Abs. 4 Satz 3 UmwStG, wonach der Buchwertansatz ausgeschlossen ist, wenn neben neuen Anteilen eine „zusätzliche Gegenleistung“ gewährt wird. 87

Weiterhin muss das Wirtschaftsgut „neben den Geschäftsanteilen“ gewährt werden. Folglich dürfen nicht nur die neuen Geschäftsanteile selbst gewährt werden. Dieses gilt selbst dann, wenn diese neuen Anteile mit Sonderrechten (wie z.B. höheren Ausschüttungsansprüchen, Mehrfachstimmrechten etc.) ausgestattet sind (vgl. auch statt vieler: Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Auflage 2013, 196; Schmitt in 88

Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 6. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rz, 218). Denn diese sind den neuen Anteilen immanent und werden folglich nicht „neben“ ihnen gewährt. Nicht notwendig, weil die Norm Entsprechendes nicht fordert, ist aber, dass das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Einbringung bereits existiert. Es reicht aus, wenn es erst später geschaffen wird. Der Anspruch auf dieses spätere Wirtschaftsgut muss nach Auffassung des Senats ebenfalls noch nicht als Wirtschaftsgut anzusehen sein. Ausreichend ist lediglich das tatsächliche Gewähren eines Wirtschaftsgutes „für“ die Einbringung.

Im Streitfall liegen die Voraussetzungen für die Annahme der Gewährung von Wirtschaftsgütern neben den neuen Geschäftsanteilen nicht vor.

89

Es kann im Streitfall dahinstehen, ob, wie der Beklagte behauptet, eine Vereinbarung über die Ausübung des Stimmrechts im Sinne einer Vorzugsgewinnausschüttung zugunsten der Klägerin bestand, oder ob ein derartiges Stimmverhalten der Einbringungsvereinbarung stillschweigend zugrunde lag. Denn in keinem Fall wurde das Wirtschaftsgut „Ausschüttung“ neben dem neuen Anteil gewährt. Letztlich ist die Ausschüttung eine Folge des Anteilserwerbs selbst; das Recht auf Gewinnbeteiligung des Gesellschafters ist grundsätzlich unselbständiger Teil der Beteiligung (BFH vom 07. August 2000 GrS 2/99, BStBl II 2000, 623). Dieses gilt selbst bei schuldrechtlichen Absprachen zum Ausschüttungsverhalten (Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 20 UmwStG Rz. 218). Allenfalls wenn zum Zeitpunkt der Einbringung/des Anteilserwerbs sich der Ausschüttungsanspruch bereits verselbständigt hat, also schon ein eigenes Wirtschaftsgut darstellt, kann von einem Erwerb neben dem Anteil gesprochen werden. Die spätere Ausschüttung stellt daher kein Wirtschaftsgut „neben dem Anteil“ dar.

90

Auch bestand zuvor noch kein Wirtschaftsgut „Ausschüttungsanspruch“. Denn ein solches ist nach der Rechtsprechung zur phasengleichen Aktivierung von Ausschüttungsansprüchen nur gegeben, wenn zum maßgeblichen Zeitpunkt ein Gewinn der beherrschten Gesellschaft auszuweisen und der mindestens ausschüttungsfähige Gewinn bekannt ist. Weiterhin muss anhand objektiver Gesichtspunkte nachgewiesen sein, dass die beherrschenden Gesellschafter der ausschüttenden Gesellschaft am Bilanzstichtag endgültig entschlossen waren, eine bestimmte Gewinnverwendung künftig zu beschließen.

91

Letzteres dürfte nach Auffassung des Senats infolge des modellhaften Charakters der vorliegenden Gestaltung anzunehmen sein. Aus diesem Grund wäre auch anzunehmen, dass hinsichtlich des Ausschüttungsbeschlusses eine Beherrschungssituation vorliegt.

92

Allerdings war zum Einbringungsstichtag mangels gleichzeitigen Bilanzstichtages der E-GmbH ein Gewinn der beherrschten Gesellschaft nicht auszuweisen. Denn das Geschäftsjahr der E-GmbH (01. März bis 28./29. Februar) war weder zum Zeitpunkt des Einbringungsvertrages ... noch zum Zeitpunkt der Eintragung der Kapitalerhöhung im Handelsregister (...) beendet (vgl. zur Voraussetzung, dass das Geschäftsjahr der Kapitalgesellschaft spätestens am Bilanzstichtag des Anteilseigners endet: Tiedchen in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 5 EStG, Rn. 621 m.w.N.). Aus diesem Grund fehlt es auch an dem Erfordernis, dass der ausschüttungsfähige Gewinn bekannt war. Denn angesichts des noch laufenden Wirtschaftsjahres und der verbleibenden wirtschaftlichen Risiken ist dieses schon tatsächlich unmöglich.

93

Soweit der Beklagte auf das Urteil des BFH vom 17. Oktober 2001 (I R 111/00, BFH/NV 2002, 628) verweist, ist dieses nicht einschlägig. Denn es geht im Streitfall nicht um die Frage, wem Ausschüttungen auf bestehende und im Laufe des Jahres veräußerte Anteile steuerlich zuzurechnen sind, sondern wie Ausschüttungen auf neue Anteile im Rahmen des §

94

20 UmwStG zu behandeln sind. Die Frage der Zurechnung von Ausschüttungen stellt sich vorliegend nicht.

Auch aus dem Urteil des BFH vom 02. Oktober 2018 (IV R 24/15, BFH/NV 2019, 516) folgt keine andere Beurteilung, weil bei einer Vereitelung der Ausschüttung mögliche Ersatzforderungen weder eindeutig bestehen noch diese unbestritten sein dürften. Zudem scheitert eine Bilanzierung auf Grundlage des angeführten Urteils schon daran, dass die Ausschüttung auch aus anderen Gründen scheitern kann (z.B.: Eintritt eines Verlustes, der nicht ausgeglichen werden kann), die unstreitig keine Schadensersatzverpflichtung Dritter auslösen. 95

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und 3 FGO. Die Kosten der Beigeladenen waren nach § 139 Abs. 4 FGO nicht erstattungsfähig. 96

Die Revision war nicht zuzulassen, weil es an einem Zulassungsgrund i.S.d § 115 Abs. 2 FGO fehlt. 97