

---

**Datum:** 26.10.2004  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 1. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 1 K 5268/00  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2004:1026.1K5268.00.00

---

**Tenor:**

Der Feststellungsbescheid für 1995 vom 03.07.1997, geändert durch Bescheide vom 23.03. und 19.04.2000, sowie die zum Streitjahr 1995 ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 24.07.2000 werden aufgehoben.

Im übrigen – für die Streitjahre 1996 bis 1998 – wird die Klage abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens zu 68 v.H., der Beklagte zu 32 v.H.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

---

**Tatbestand:**

Umstritten ist die Rechtmäßigkeit der Feststellungsbescheide des Beklagten für die Jahre 1995 bis 1998 gegenüber den Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft unter der Firma ..... GmbH & Co KG .

1

2

3

Mit dem für das Jahr 1995 festgestellten gewerblichen Gewinn der KG und seiner Aufteilung auf die Gesellschafter wertete der Beklagte eine verschmelzende Umwandlung durch Neugründung aus, die folgendermaßen zustandekam:

Durch Verschmelzungsvertrag vom 04.06.1996 (Bl. 39 ff. d.A.) wurden die beiden Gesellschaften mit beschränkter Haftung unter den Firmen "Metallveredelung ..... GmbH" und "..... Oberflächentechnik GmbH" rückwirkend auf den 01.01.1996 (00.05 Uhr) auf die neu gegründete Kommanditgesellschaft unter der Fa. "..... GmbH & Co KG" verschmolzen. Alleiniger Anteilseigner beider GmbH's war der Kläger, der später als alleiniger Kommanditist 100 v.H.des Kommanditkapitals hielt, während die Komplementärin "..... Verwaltungs-GmbH" am Kapital der KG nicht beteiligt war. 4

Laut §2 Abs.1 des Verschmelzungsvertrags sollten der Verschmelzung die beiden Bilanzen der GmbH's zum 31.12.1995 zugrunde liegen. Im Innenverhältnis sollte die Verschmelzung mit Wirkung zum 01.01.1996, 00.05 Uhr erfolgen (§ 2 Abs. 3 Satz 1 des Vertrags). 5

Für die GmbH's wurden am 14.06.1996 Steuererklärungen des Jahres 1995 nebst Schlussbilanzen auf den 31.12.1995 eingereicht, die am 02.08.1996 berichtigt wurden. Nunmehr wurden bei den GmbH's aus dem Ansatz von über dem Buchwert liegenden Werten des Anlagevermögens stille Reserven aufgedeckt. Den Sinn der Buchwert-Aufstockung (§ 3 Abs. 1 UmwStG) auf einen Wert zwischen Buch- und Teilwert (Zwischenwert) erklärte der Bevollmächtigte des Klägers damit, dass der körperschaftsteuerliche Verlustvortrag auf die KG nicht übertragbar und deshalb sonst verloren sei. 6

Ausgehend von der Rechtsauffassung, die KG habe im Jahr 1995 noch nicht bestanden, wurde die Ermittlung ihres Übernahmegewinns der Feststellungserklärung des Jahres 1996 beigelegt. Sie weist einen Übernahmegewinn von .....,-- DM aus, der insbesondere um eine (nicht steuerbare) Investitionszulage i.H.v. .....,-- DM gekürzt wurde. Dieser Betrag war in den Jahren 1984 bis 1990 der ..... GmbH gewährt worden; er wurde im EK 02 der GmbH geführt (verwendbares Eigenkapital i.S.d. § 30 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 KStG). 7

Dem folgte der Beklagte nicht. 8

Mit Bescheiden vom 02.07.1997 stellte der Beklagte gegenüber den Gesellschaftern der KG den jeweiligen Gewinn aus Gewerbe für das Jahr 1995 (Übernahmegewinn) i.H.v. .....,-- DM und für das Jahr 1996 (laufender Gewinn) i.H.v. .....,-- DM fest. Unter Berufung auf § 2 Abs. 1 UmwStG vertrat der Beklagte die Auffassung, der Übernahmegewinn der KG sei für 1995 festzustellen, da die Realisierung des Übernahmegewinns der einzige Geschäftsvorfall der KG im Jahre 1995 gewesen sei (Seiten 18 und 19 des BMF-Scheibens vom 25.03.1998 –VerwAnw UmwStG 95-). Gleichzeitig verneinte er die Abzugsmöglichkeit der Investitionszulage bei der nach § 4 Abs. 4 UmwStG vorzunehmenden Ermittlung des Übernahmegewinns der KG. Beide Feststellungsbescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und wurden durch Anlagen, auf deren Inhalt verwiesen wird, weiter erläutert. Im Einspruchsverfahren gegen beide Bescheide wurde beantragt, beim Übernahmegewinn des Jahres 1995 die Investitionszulage auszunehmen (und damit – weiterhin – steuerfrei zu belassen), sowie für 1996 eine nicht anerkannte Ansparrücklage i.H.v. 130.000,-- DM gewinnmindernd zu berücksichtigen. 9

Nach Abschluß einer Betriebsprüfung (Bericht vom 04.01.2000) änderte der Beklagte die Gewinnfeststellungen 1995 und 1996 wie folgt: 10

1995: .....-- DM (Übernahmegewinn) 1996: .....-- DM (lfd. Gewinn).

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Die erstmaligen Feststellungen für 1997 und 1998 betrugen                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 12 |
| 1997: .....-- DM 1998: .....-- DM.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 13 |
| Auch gegen die letzten Bescheide wurde Einspruch eingelegt, die weiterhin nicht berücksichtigte Ansparrücklage wurde jedoch fallengelassen. Zentraler Angriffspunkt war die Einbeziehung der steuerfrei gewährten Investitionszulage in die Berechnung des Übernahmegewinns. Nach Auffassung des Klägers durfte die ursprünglich nicht steuerbare Investitionszulage durch Umwandlung der GmbH's nicht steuerpflichtig werden, da die Personengesellschaft grundsätzlich in die Fußstapfen der untergegangenen GmbH's getreten sei. Deshalb müsse es auch bei ihr möglich sein, die Steuerfreiheit der Investitionszulagen, z.B. durch Bildung einer Rücklage bei der KG, fortwirken zu lassen.                                    | 14 |
| Mindere man den nach Abschluß der Bp mit .....—DM ermittelten (ansonsten unstreitigen) Übernahmegewinn der KG um die steuerfreie Investitionszulage, so ergebe sich ein Übernahmeverlust erster Stufe von ca. 240.000,-- DM, der gem. § 4 Abs. 6 UmwStG durch Buchwertaufstockung auszugleichen sei. Diese Buchwerte seien in den Jahren 1996 und 1997 um jeweils 50 v.H. abzuschreiben. Für 1995 ergebe sich kein Übernahmegewinn, während sich für 1996 und 1997 aufgrund der höheren Abschreibung ein um jeweils 120.000,-- DM geminderter Gewinn ergebe.                                                                                                                                                                       | 15 |
| Mit seiner abweisenden Einspruchsentscheidung vom 04.07.2000 blieb der Beklagte bei seiner Auffassung, der steuerliche Umwandlungstichtag sei der 31.12.1995 gewesen, im übrigen sei der von der Bp errechnete und von der KG am 31.12.1995 realisierte Übernahmegewinn von .....-- DM richtig.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 16 |
| Mit der Klage werden beide Angriffspunkte wiederholt und vertieft. Bei der Ermittlung des Übernahmegewinns gemäß § 4 UmwStG müsse die steuerfrei gewährte Investitionszulage ausgeschieden werden und weiter steuerfrei bleiben. Sie gehöre nicht zu den Einkünften i.S.d. Einkommensteuergesetzes. Unschädlich sei, dass § 4 UmwStG die Steuerfreiheit der Investitionszulage nicht ausdrücklich erwähne; ein solcher Hinweis finde sich auch im gesamten EStG nicht, und doch bestehe – unabhängig von dogmatischen Erwägungen – Einvernehmen darüber, dass die Investitionszulage nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften gehöre. Ein der Ausschüttung von Gewinnen der GmbH vergleichbarer Vorgang sei die Umwandlung nicht. | 17 |
| Im übrigen sei der Gewinn nicht 1995, sondern 1996 zu erfassen, da die Verschmelzung am 01.01.1996 um 0.05 Uhr stattgefunden habe (Bl. 43 d.A.). Im Termin zur mündlichen Verhandlung hat der Kläger erstmalig das Streitjahr 1998 in den Abschreibungszeitraum betreffend die Aufstockungsbeträge einbezogen und beantragt nunmehr                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 18 |
| 1. den Feststellungsbescheid für 1995 vom 28.03.2000 nebst Einspruchs-entscheidung vom 19.04.07.2000 aufzuheben,<br>2. die Feststellungsbescheide für 1996 bis 1998 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung dergestalt teilweise aufzuheben und abzuändern, dass in allen drei Jahren zusätzliche AfA i.H.v. 33 1/3 v.H. auf die Aufstockungsbeträge gem. § 4 Abs. 6 UmwStG gewährt wird,<br>3. hilfsweise, die Revision zuzulassen.                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 19 |
| Der Beklagte beantragt                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 20 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Klageabweisung,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 21 |
| hilfsweise, die Revision zuzulassen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 22 |
| Er beruft sich auf die Gründe seiner Einspruchsentscheidung vom 24.07.2000.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 23 |
| Ein Übergangsverlust der GmbH's mit der Folge von Buchwertaufstockungen sei nicht gegeben, da die KG einen Übernahmegewinn realisiert habe. Dies deshalb, weil die ursprünglich der ..... GmbH gewährten, bei ihr nicht steuerbaren Investitionszulagen anlässlich der Umwandlung auf die KG bei deren Übernahmegewinn zu erfassen seien, und zwar im Jahre 1995 und nicht im Jahre 1996.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 24 |
| <b><u>Entscheidungsgründe:</u></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 25 |
| Die Klage ist hinsichtlich des Feststellungsbescheides für das Jahr 1995 begründet, im übrigen unbegründet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 26 |
| Der angegriffene Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 1995 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 27 |
| Der vom Beklagten angesetzte Übernahmegewinn ist jedenfalls nicht im Jahre 1995 anzusetzen. Die steuerliche Wirkung des umwandelnden Vermögensübergangs tritt nach § 2 Abs. 1 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) mit Ablauf des Stichtags der Bilanz ein, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt, der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft. Diese Schlussbilanz steht in logischer Abhängigkeit vom Umwandlungszeitpunkt, d.h. dem Zeitpunkt, zu dem die Handlungen der übertragenden Rechtsträger als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen gelten sollen. Diesen Zeitpunkt bestimmen nach § 5 Abs. 1 Nr. 6 Umwandlungsgesetz (UmwG) die Parteien des der Umwandlung zugrunde liegenden Vertrages selbst. Die Schlussbilanz, die nach § 17 Abs. 2 UmwG bei der Anmeldung der Umwandlung dem Registergericht vorzulegen ist, kann sinnvollerweise nur die Bilanz auf den Zeitpunkt sein, der dem Umwandlungszeitpunkt unmittelbar vorangeht. Jeder andere Zeitpunkt würde den bilanziellen Zusammenhang zwischen Überträgerin und Unternehmerin, den die Logik des UmwG sowie des UmwStG insbesondere bei Buchwertübergängen voraussetzt, zerreißen. | 28 |
| S. Schmitt/Hörtnagel/Stratz, UmwG und UmwStG, 3. Aufl. 2001, § 17 UmwG Anm. 37-39 m.w.N.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 29 |
| Vorliegend haben die Parteien des Umwandlungsvertrages den Zeitpunkt, zu dem die Handlungen der übertragenden Rechtsträger als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers gelten sollen, auf den 01.01.1996 00.05 Uhr festgelegt. Eine Grundlage dafür, dass die Parteien einen solchen Zeitpunkt im Laufe eines Tages nicht bestimmen dürften, ist nicht ersichtlich, wenn es auch dem Üblichen entspricht, den Beginn eines Tages (etwa den 01.01. 0.00 Uhr) festzusetzen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 30 |
| S. Schmitt/Hörtnagel/Stratz, a.a.O. ,§ 2 UmwStG Rdnr. 23                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 31 |
| Die Schlussbilanz, die steuerlich zugrunde zulegen ist, ist somit die Bilanz auf den Zeitpunkt, der dem Zeitpunkt 01.01.1996 00.05 Uhr unmittelbar vorangeht. Dieser Bilanzzeitpunkt fällt aber in den 01.01.1996, so dass das Ende dieses Tages gem. § 2 Abs. 1 UmwStG steuerlich maßgebend ist. Dieser Zeitpunkt fällt aber nicht in das Jahr 1995, sondern in das Jahr 1996.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 32 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 33 |

Gegen dieses Ergebnis spricht nicht, dass nach Ziffer (2) Nr. 1. des notariellen Verschmelzungsvertrages "die Bilanz der Überträgerin zum 31. Dezember 1995 zugrundeliegt." Diese Bestimmung ist steuerrechtlich nicht maßgeblich. Die Vertragsparteien können, wie dargelegt, nur den Umwandlungszeitpunkt festlegen, aus dem dann der maßgebliche Zeitpunkt der Umwandlungsbilanz zwingend folgt. Anderenfalls würde der notwendige bilanzielle Zusammenhang nicht gewahrt. Im übrigen kann die zitierte vertragliche Bestimmung sinnvoll nur dahin verstanden werden, dass in dem extrem kurzen Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Jahresschlussbilanz (31.12.1995 24.00 Uhr) und dem Verschmelzungszeitpunkt (01.01.1996 00.05 Uhr) mit keinen wesentlichen Geschäftsereignissen gerechnet wird und die Neuauflistung einer eigenen Umwandlungsbilanz nicht erforderlich erscheint. Welche zivilrechtlichen Folgen sich ergeben würden, wenn diese Erwartung nicht einträte, ist für die steuerliche Behandlung unerheblich.

Der Senat sieht seine Beurteilung des steuerlich maßgeblichen Zeitpunkts auch nicht im Widerspruch zu Ziffer 02.02.ff der Verwaltungsanordnung zum UmwStG 1995 des BMF vom 25.03.1998. Diese Verwaltungsanweisungen gehen offenbar ausschließlich von dem Regelfall aus, dass der Beginn eines Tages als Umwandlungszeitpunkt festgelegt wird. Der Fall, dass wie vorliegend ein Zeitpunkt im Laufe eines Tages festgelegt wird, ist in der Anweisung offenbar nicht bedacht worden. 34

Hinsichtlich des Feststellungsbescheides für das Jahr 1996 ist die Klage unbegründet. Dieser Bescheid verletzt nämlich den Kläger nicht in seinen Rechten. Der Gewinn ist vielmehr zu gering festgestellt worden. Denn im Jahre 1996 hätte der Beklagte den Übernahmegewinn ansetzen müssen, den er für das Jahr 1995 festgestellt hatte. Nach dem eigenen Vorbringen des Klägers ergibt sich ein erhöhtes Abschreibungspotential der KG in den Jahren 1996 f. ausschließlich aus den vorzunehmenden Zwangssaufstockungen der Buchwerte der ..... GmbH, nämlich i.H.v. ca. 240 TDM, wie es dem Saldo zwischen dem festgestellten Übernahmegewinn abzüglich der Investitionszulagen entspräche. Das für 1996 erstrebte AfA-Drittel (ca. 80 TDM) liegt unter dem für 1996 zusätzlich zu erfassenden Übernahmegewinn. 35

Dass das Jahr 1996 hierfür das zutreffende Steuerjahr ist, wurde schon dargelegt. 36

Der Übernahmegewinn bestimmt sich nach § 4 Abs. 4 UmwStG. Er besteht hiernach in dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft. Bei der Berechnung dieser Differenz ist zwischen den Beteiligten lediglich streitig, ob vom Übernahmewert der übergehenden Wirtschaftsgüter die Summe der der Metallveredelung ..... GmbH im Laufe der Jahre gewährten steuerfreien Investitionszulagen abzuziehen ist. 37

Dies ist entgegen der Auffassung des Klägers nicht der Fall. Für einen solchen Vorweg-Abzug gibt es keine gesetzliche Grundlage. 38

Insbesondere stellt § 10 Satz 1 Investitionszulagengesetz i.d.F. für 1996 keine solche Grundlage dar. Zwar bestimmt diese Vorschrift, dass Investitionszulagen nicht "zu den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes" gehören. Dieser Vorschrift ist aber im Rahmen der Ertragsbesteuerung der Metallveredelung ..... GmbH Rechnung zu tragen und auch Rechnung getragen worden, indem der Zufluss der Investitionszulagen bei der steuerlichen Gewinnermittlung der GmbH außer Betracht blieb. Die Steuerbefreiung der Investitionszulage kommt nur dem Steuerpflichtigen zugute, dem sie gewährt wurde. Für eine darüber hinausgehende Steuerbefreiung auch derjenigen, denen die Investitionszulage nur mittelbar, nämlich durch Stärkung der Kapitalkraft der GmbH, zugute kommt, ist keine gesetzliche Grundlage ersichtlich. Vielmehr hat die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, s. 39

BStBl. 92 II 264 und 75 II 815, geklärt, dass der Übergang des mit der Investitionszulage erlangten Vermögenswertes aus der Sphäre der begünstigten Körperschaft (GmbH) in die der Gesellschafter (Ausschüttung der betroffenen Gewinne) der Steuerpflicht der Gesellschafter unterliegt.

Entsprechend verhält es sich auch vorliegend: Es geht nicht um die Ertragssteuer der GmbH, 40  
in deren Rahmen die Investitionszulagen als steuerfreie Einnahmen behandelt wurden, sondern um die Ermittlung des Gewinns der Personengesellschaft, in die das Kapital der GmbH überführt wird. Für eine Steuerbefreiung des bei diesem Übergang erzielten Gewinns, der sich als Gewinn der Gesellschafter, nämlich als Realisierung des Kapitals der GmbH durch ihre Gesellschafter darstellt, gibt es keine Grundlage. Ein Grund, den Gesellschaftern der KG ein Steuerprivileg zuzuerkennen, das die Gesellschafter der GmbH nicht gehabt hätten, ist nicht ersichtlich.

Dabei verkennt der Senat nicht, dass zwischen Gewinnausschüttung und Auflösung einer 41  
GmbH einerseits und ihrer Überführung in eine Personengesellschaft andererseits insofern ein Unterschied besteht, als in den ersteren Fällen dem Betrieb Kapital entzogen, im letzten Fall aber der Betrieb in vollem Umfang fortgeführt wird. Dies könnte es rechtfertigen, der Personengesellschaft die Steuerfreiheit der Investitionszulagen z.B. im Wege einer entsprechenden Rückstellungsbefugnis bis zur Einstellung des Betriebes fortwirken zu lassen. Hierzu bedürfte es jedoch einer gesetzlichen Regelung, zu der sich der Gesetzgeber bisher nicht verstanden hat.

Eine gesetzliche Regelung, aus der sich das vom Kläger gewünschte Ergebnis ableiten ließe, 42  
ist auch nicht in der Neufassung von § 4 Abs. 2 UmwStG vom 22. Dezember 1999 (BGB. I S. 2601) zu erblicken. Die Vorschrift kann für den hier streitigen Übergang schon deshalb nicht herangezogen werden, weil sie im Jahre des Übergangs 1996 noch nicht in Kraft getreten war, für die vorliegende Umwandlung somit noch die alte strikt eingeschränkte Fassung von § 4 Abs. 2 S. 1 UmwStG galt. Darüber hinaus würde sich aber auch aus der neuen Fassung nichts anderes ergeben. Hiernach tritt zwar die übernehmende Personengesellschaft umfassend in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Die Steuerfreiheit der Zuflüsse aus Investitionszulagen gehört aber nicht zu der steuerlichen Rechtsstellung der übertragenden GmbH. Sie ist vielmehr durch die ertragsteuerliche Nichtberücksichtigung dieser Zuflüsse im jeweiligen Steuerjahr abschließend zur Geltung gebracht worden. Es ist nicht ersichtlich, wie hieraus eine irgendwie fortgeltende Rechtsposition, in die die Übernehmer eintreten könnten, begründet worden sein sollte.

Nach allem gehören steuerfreie Zuflüsse, die der untergegangenen GmbH gewährt wurden, 43  
zum Übernahmegewinn der KG (Schaumburg/Piltz, Internationales Umwandlungsrecht, S. 98, mit ausdrücklichen Hinweisen zur Vermeidung solcher Gewinnrealisierungen; Widmann/Mayer, Komm. zum UmwG und UmwStG, Bnd. 4, Rz. 70 und 74 zu § 4 Abs. 4 S. 1 UmwStG, der die Investitionszulage als Teil des Übernahmegewinns der Personengesellschaft ausdrücklich erwähnt).

Zur Höhe des Übernahmegewinns im übrigen sind Bedenken nicht vorgetragen und auch aus 44  
den Akten nicht ersichtlich. Die im Privatvermögen des Klägers gehaltenen wesentlichen Anteile an den Kapitalgesellschaften galten nach § 5 Abs. 2 UmwStG als zum Übertragungsstichtag mit ihren Anschaffungskosten in das übernehmende Personenunternehmen eingelegt. Dem standen Buchwerte der zu übertragenden Wirtschaftsgüter gegenüber, die höher waren als diese fiktiven Werte der Anteile. Die Einlagefiktion des § 5 Abs./ 2 UmwStG führt stets dazu, dass sämtliche nach der Anschaffung der GmbH-Anteile eingetretenen Wertsteigerungen sich nunmehr im betrieblichen Bereich bei

der Ermittlung des gewerblichen Übernahmegewinns nach § 4 Abs. 4 UmwStG auswirken (Frotscher/Maas, KStG u. UmwStG, Rz. 16 f., 18 zu § 5 Abs. 2 UmwStG). Das hat der Beklagte bei der Berechnung der Höhe des Übernahmegewinns der KG beachtet.

Die Klage betreffend die Jahre 1997 und 1998 ist ebenfalls unbegründet: Aus den vorstehenden Erwägungen zum Übernahmegewinn des Jahres 1996 folgt unmittelbar, dass das vom Kläger angenommene höhere Abschreibungspotential für die Folgejahre nicht besteht.

45

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO, die sonstigen Nebenentscheidungen beruhen auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO, 708 Nr. 10 analog, 711 ZPO.

46

Der Senat hat nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO die Revision zugelassen zwecks Klärung der Frage, ob – wie der Beklagte unter Berufung auf die Tz. 02.01 ff. der VerwAnw UmwStG 95, BMF vom 25.03.1998, s. dort S. 18, 19, annimmt – der steuerliche Übertragungsstichtag i.S.d. § 2 Abs. 1 UmwStG generell einen Tag vor dem handelsrechtlichen liegt (gl.A. Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung, 4. Aufl. 2003, Rz. 1337, 1338).

47