
Datum: 20.03.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 2852/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0320.15K2852.01.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Anerkennung von Verlusten, die nach Auffassung der Klägerin im Rahmen der Umwandlung einer GmbH in eine Kommanditgesellschaft entstanden sind.

Die Klägerin ist die Rechtsnachfolgerin der H - AG & Co KG (nachfolgend: KG).

Die KG ist durch Rechtsformwechsel der H - GmbH, Köln (nachfolgend: GmbH) zum 01. Dezember 1994 entstanden. Sie hielt ein Stammkapital von 1.000.000,- DM, das von den Kommanditisten Herr T (nachfolgend: Kommanditist 1) mit 75 % und der C - GmbH & Co KG (nachfolgend: Kommanditist 2) zu 25 % gehalten wurde. Der Kommanditist 1 ist beschränkt steuerpflichtig, da er seinen Wohnsitz in der Schweiz hat.

Die Beteiligungsverhältnisse entsprachen denen bei der GmbH, die jedoch nur ein Stammkapital von 600.000,- DM hatte.

Im Rahmen des Formwechsels machte die KG von ihrem Wahlrecht Gebrauch und führte die Buchwerte der GmbH fort. Für die Ermittlung des Einlagewerts der GmbH-Anteile des Kommanditisten 1 legte sie jedoch den Teilwert dieser Anteile zugrunde. Unter Aufdeckung der stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter stellte die Klägerin (bzw. ihre Rechtsvorgängerin) daher eine Ergänzungsbilanz auf den 01. Dezember 1994 auf. Für die

1

2

3

4

5

6

KG entstand so ein Übernahmeverlust von 11.978.021,46 DM, den der Kommanditist 1 in Form der Abschreibungen aus seiner Ergänzungsbilanz wie folgt in den Streitjahren erklärte:

1994. 414.304,00 DM
1995. 2.087.114,00 DM
1996. 1.738.309,00 DM
1997. 1.701.927,00 DM
1998. 1.448.586,00 DM.

7

Im Rahmen einer Betriebsprüfung der KG für die Jahre 1994 bis 1998, die mit dem Prüfungsbericht vom 27.10.1999 abgeschlossen wurde, vertrat der zuständige Prüfer auf der Basis von Tz. 05.04. und 05.12. des Umwandlungssteuererlasses –neben weiteren hier nicht streitigen Fragen– die Auffassung, dass es im Rahmen des Formwechsels nicht zulässig sei, für den Kommanditisten 1 eine Ergänzungsbilanz zu erstellen. Auf der Grundlage dieser Feststellungen erließ der Beklagte unter dem Datum des 05.01.2000 geänderte Feststellungsbescheide für die Streitjahre. Im Rahmen des gegen diese Bescheide betriebenen Einspruchsverfahrens ergingen als Anlage zur Einspruchsentscheidung am 11.04.2001 geänderte Bescheide, die jedoch nicht die hier zu entscheidende Streitfrage betrafen. Am 16.05.2001 wurden die Feststellungsbescheide für 1995 und 1996, am 12.06.2001 diejenigen für 1997 und 1998 erneut geändert. Mit Schriftsatz vom 21. Mai (1995 und 1996) bzw. vom 18. Juni 2001 (1997 und 1998) beantragte die Klägerin die geänderten Bescheide zum Gegenstand des Verfahrens zu machen.

8

Sie vertritt die Ansicht, dass die Auffassung des Beklagten gegen die Vorschrift des § 5 Abs. 2 UmwStG verstoße. Dieser verweise lediglich auf den Tatbestand des § 17 EStG, nicht aber auf dessen Rechtsfolgen. Das ergebe sich schon aus der Gesetzesbegründung, die von den "Voraussetzungen" des § 17 EStG spreche, nicht jedoch von dessen Rechtsfolgen. Daher handele es sich auch bei den Anteilen des Kommanditisten 1 um solche i.S.d. § 17 EStG. Auf die Steuerpflicht komme es für die Beurteilung dieser Frage nicht an.

9

Auch der Ansatz des Teilwertes für den Kommanditisten sei korrekt. Denn nur so könne den Einschränkungen des deutschen Steuerrechts, die sich aus der Existenz des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und der Schweiz (DBA Schweiz) ergäben, Rechnung getragen werden. Dieses ordne das Besteuerungsrecht für stille Reserven, die in im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gebunden seien, dem Wohnsitzstaat des Anteilseigners, hier also der Schweiz, zu. Diese Zuweisung würde jedoch unterlaufen, wenn statt des Teilwerts im Rahmen der Umwandlung die Anschaffungskosten angesetzt würden. Dies würde entgegen dem oben dargestellten Prinzip zu einer erstmaligen Steuerverstrickung der Anteile in Deutschland führen.

10

Zudem könne dem Kommanditisten auch der Verlust aus der Abschreibung der aufgestockten Buchwerte nicht versagt werden. Die Aufstockung der Wirtschaftsgüter ergebe sich aus § 4 Abs. 6 UmwStG. So solle ein Übernahmeverlust (weitgehend) vermieden werden. Die Abschreibung auf diese Wirtschaftsgüter sei abkommensrechtlich als Unternehmensgewinn/-verlust zu subsumieren (Art. 7 DBA Schweiz), für die Deutschland das Besteuerungsrecht zustehe.

11

Soweit der Beklagte sich zur Begründung seiner Auffassung auf das Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 19. März 1996 (VIII R 15/94, BStBl. 1996 II, 312) berufe, sei dies schon deswegen mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar, weil dort das deutsche Besteuerungsrecht gerade nicht durch ein DBA begrenzt gewesen sei.

12

Sollten die Werte der Ergänzungsbilanzen mit den Anschaffungskosten berechnet werden, so teile sie mit, dass die Anschaffungskosten des Kommanditisten zum Zeitpunkt des Formwechsels 5.292.737,00 DM betragen hätten. Daraus ergäbe sich dann ein Übernahmeverlust von 4.105.278,09 DM.

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1994 vom 05. Januar 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. April 2001 mit der Maßgabe zu ändern, dass ein Verlust für den Kommanditisten 1 aus der Ergänzungsbilanz 1994 in Höhe von 414.304,00 DM anerkannt wird;

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1995 und 1996 jeweils vom 05. Januar 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. April 2001 zuletzt geändert mit Änderungsbescheid vom 16. Mai 2001 mit der Maßgabe zu ändern, dass für 1995 ein Verlust für den Kommanditisten 1 entsprechend der Ergänzungsbilanz 1995 in Höhe von 2.087.114,00 DM und für 1996 ein Verlust für den Kommanditisten 1 entsprechend der Ergänzungsbilanz 1996 in Höhe von 1.738.309,00 DM anerkannt wird;

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1997 und 1998 jeweils vom 05. Januar 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. April 2001 zuletzt geändert mit Änderungsbescheid vom 12. Juni 2001 mit der Maßgabe zu ändern, dass für 1997 ein Verlust für den Kommanditisten 1 entsprechend der Ergänzungsbilanz 1997 in Höhe von 1.701.927,00 DM und für 1998 ein Verlust für den Kommanditisten 1 entsprechend der Ergänzungsbilanz 1998 in Höhe von 1.448.586,00 DM anerkannt wird;

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist er vollinhaltlich auf die Einspruchsentscheidung. Die bereits im Rahmen der Betriebsprüfung vertretene Auffassung, dass die Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG nur für die Fälle gelte, in denen eine Versteuerung nach § 17 EStG stattfindet und die Gewinne nicht nach DBA steuerfrei gestellt seien, werde nicht nur durch namhafte Stimmen der Literatur gestützt, sondern auch von der Gesetzesbegründung zu § 10 UmwStG (BT-Drucksache 12/6885, S. 20) gestützt. Zwar sei der Klägerin darin zuzustimmen, dass das oben genannte Urteil des BFH einen anderen Sachverhalt betreffe, jedoch seien vom BFH in dieser Entscheidung keine systematischen Bedenken gegen die Versteuerung zunächst nicht steuerverhafteter stiller Reserven erhoben worden. Insoweit sei die Entscheidung auch für den vorliegenden Fall von Bedeutung.

Letztlich sei auch dann, wenn man der Ansicht der Klägerin folge, dass auch bei einem beschränkt Steuerpflichtigen § 5 Abs. 2 UmwStG Anwendung finde, dem klägerischen Begehren nicht stattzugeben. Dann wären nach dem Wortlaut der Norm die Anteile an der übertragenden Körperschaft zum Umwandlungszeitpunkt in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft mit den Anschaffungskosten einzulegen. Auch danach ergäbe sich ein Übernahmegewinn, der in der Schweiz zu besteuern wäre. Das Argument der Klägerin, dass der Teilwert entgegen dem Wortlaut der Norm deswegen anzusetzen wäre, weil es sich um

einen Tauschvorgang handele, berücksichtige nicht, dass dieser Grundsatz immer dann zurücktrete, wenn das Gesetz speziellere Regelungen vorsehe. Beispielhaft sei dies in §§ 20, 24 und 13 UmwStG sowie in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG der Fall.	
Auf Anfrage des Gerichts erklärte der Beklagte mit Schreiben vom 13.03.2008, die Klägerseite mit Schreiben vom 14.03.2008 den Verzicht auf mündliche Verhandlung.	23
<u>Entscheidungsgründe</u>	24
Die Entscheidung erging im Einverständnis mit den Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO).	25
Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.	26
Die Klägerin ist durch die angegriffenen Steuerbescheide nicht in ihren Rechten verletzt. Der Beklagte hat der (Rechtsvorgängerin der) Klägerin im Rahmen ihrer formwechselnden Umwandlung auf den 01.12.1994 zu Recht die Geltendmachung des Übernahmeverlustes für den Kommanditisten 1 in den Streitjahren versagt.	27
1.	28
Die verschmelzende Umwandlung (§ 1 Abs. 2 UmwStG 1995) unterlag den Bestimmungen des UmwStG 1995 (§§ 2, 20 Abs. 8 UmwStG 1995). Übernahmegewinn bzw. -verlust ist nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 (nachfolgend UmwStG) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter übernommen wurden und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft. Im Falle einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung im Sinne des § 17 EStG an der übertragenden GmbH durch einen Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft, sind diese Anteile für die Ermittlung des Übernahmegewinns als an diesem Stichtag in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt anzusehen. Diese Einlagefiktion erfolgt prinzipiell mit dem Anschaffungskosten (§ 5 Abs. 2 UmwStG). Der Auffassung der Klägerseite, dass diese Norm für ihren beschränkt steuerpflichtigen Mehrheitsgesellschafter Anwendung findet und zu einem erheblichen Übernahmeverlust führt, folgt der erkennende Senat nicht.	29
Ein Übernahmeverlust entsteht nicht für den beschränkt steuerpflichtigen Mehrheitsgesellschafter der Klägerin.	30
a.	31
Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 e EStG gehören zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften grundsätzlich auch solche, die nach § 17 Abs.1 EStG erzielt werden. Zu Einkünften in diesem Sinne gehören nicht nur Veräußerungsgewinne, sondern auch Veräußerungsverluste. Dies gilt auch für Verluste, die bei der Auflösung einer Gesellschaft gemäß § 17 Abs. 4 EStG entstehen. Zur Auflösung einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 17 Abs. 4 EStG gehört auch die formwechselnde Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Kommanditgesellschaft nach dem UmwStG (vgl. BFH-Urteil vom 22. Februar 1989 I R 11/85, BStBl II 1989, 794; Thiel, GmbHR 1995, 708/710).	32
Die Norm des § 49 Abs. 1 Nr. 2 e EStG und mit ihm § 17 Abs. 4 EStG ist jedoch nur dann anwendbar, wenn für die Einkünfte nicht eine vorrangige DBA – Regelung eingreift (so auch Schaumburg "Inländische Umwandlung mit Auslandsbezug", GmbHR 1996, 414 ff). Dies ist hier zu beachten, da der vorliegende Steuerfall –von allen Beteiligten unbestritten– dem DBA Schweiz unterfällt. Insoweit ist die Frage der Entstehung eines Übernahmeverlustes nach	33

dem vorrangig (§ 2 AO) zu beachtenden DBA – Recht zu entscheiden.

b. 34

Unstreitig gehören die im Eigentum des Hauptgesellschafters der Klägerin stehenden Anteile im Jahr 1994 vor der Umwandlung nicht zum Vermögen der übernehmenden Personengesellschaft, sondern befinden sich im Privatvermögen des wesentlich beteiligten Gesellschafters. Dies bleibt, da nach Auffassung des erkennenden Senats die "Fiktion" des § 5 Abs. 2 UmwStG auf den vorliegenden Fall keine Anwendung findet, auch für steuer- bzw. abkommensrechtliche Zwecke so. 35

Die Anteile an der GmbH gehören unter Zugrundelegung der Vorschriften des Abkommensrechts nicht zum Vermögen der Personengesellschaft. Sie sind und bleiben vielmehr Privatvermögen des früheren Anteilseigners und nunmehrigen Gesellschafters. Als solche sind sie jedoch nach Art. 13 Abs. 3 DBA Schweiz zu beurteilen. Nach Art. 13 Abs. 3 DBA Schweiz können Gewinne aus der Veräußerung von in Abs. 1 und Abs. 2 dieser Vorschrift nicht genannten Vermögen wie hier Gesellschaftsanteile (Abs. 1: "unbewegliches Vermögen"; Abs. 2 "bewegliches Vermögen, welches Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist") nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist. Dies ist im Streitfall die Schweiz. Gleiches gilt nunmehr auch für den aufgrund der Übernahme entstandenen Verlust (so Schaumburg, GmbHR 1996, S. 418 m.w.N.). Dieser kann nur im Wohnsitzstaat des vormaligen Anteilseigners geltend gemacht werden. 36

Für die Frage der Qualifikation der Anteile des Mehrheitsgesellschafters der Klägerin als betrieblich oder privat kommt es nicht auf die Fiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG an. Denn diese einfachgesetzliche Rechtsnorm kann die vorrangigen DBA-Vorschriften nicht aushebeln. Dies einerseits schon deswegen nicht, weil die Norm des § 5 UmwStG sich nach dem ausdrücklichen Wortlaut dieser Vorschrift allein mit den Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft in Sonderfällen beschäftigt (so auch Thiel, GmbHR 1995, 708/709). 37

Andererseits ist jedoch schon bei der Qualifizierung der Einkünfte das DBA maßgebend. Eine Umqualifizierung –und sei es im Wege einer Fiktion – kann nicht auf die Abkommensebene durchschlagen. Denn die Umqualifizierung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen in solche Anteile, die "fiktiv" in das Vermögen einer Personengesellschaft eingelegt werden, würde dazu führen, dass einseitig von deutscher Seite dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht entzogen würde (so auch sinngemäß Schaumburg, GmbHR 1996, 414, 418). Denn diese Anteile würden damit "fiktiv" Betriebsvermögen. 38

Dabei ist Betriebsvermögen nach Art. 7, Art. 13 Abs. 2 Satz 1 DBA Schweiz solches bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen eines Unternehmens oder einer Betriebsstätte eines Unternehmens darstellt oder zu einer der Ausübung eines freien Berufes dienenden festen Einrichtung gehört (so Flick/Wassermeyer/Kempermann, Kommentar zum DBA Schweiz, Art. 13 Anm. 12). Diese Regelung kann nach Auffassung des erkennenden Senats nicht durch eine einfachgesetzliche "Fiktion" unterlaufen werden. Auf Abkommensebene muss daher vielmehr der Gewinn/Verlust aus dem im Zuge der Verschmelzung bewirkten Anteilstausch als Gewinn/Verlust aus der Veräußerung von übrigen Vermögen (entsprechend Art. 13 Abs. 3 DBA Schweiz) qualifiziert werden. Die daraus folgende abkommensrechtliche Freistellung führt nicht nur zur Nichtberücksichtigung dieser Übernahmegewinne/-verluste nach deutschem Steuerrecht, sondern auch zur Nichtanwendung der Fiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG zur Ermittlung dieser Gewinne/Verluste. Denn diese Gewinne/Verluste gehören schon nicht zur Steuerbemessungsgrundlage und 39

sind damit der inländischen Besteuerung uneingeschränkt entzogen (vgl. dazu Schaumburg, a.a.O. , S. 419).

Der Ansicht, die teilweise in der Literatur vertreten wird, dass nachdem zunächst die Fiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG angewandt wurde, für Abkommenszwecke die Anteile wieder wie Privatvermögen behandelt werden, kann der Senat schon aus den o.g. Gründen nicht folgen. Dies lässt sich nach Auffassung des erkennenden Senats auch mit der Einheitlichkeit der Rechtsordnung nicht vereinbaren. Einerseits sollen –so auch die Klägerin– die Anteile wie Privatvermögen behandelt werden und nach DBA nicht der deutschen Besteuerung unterfallen, andererseits sollen über § 5 Abs. 2 UmwStG generierte Verluste wie Betriebsvermögen behandelt werden und nach Art. 7 DBA der deutschen Besteuerung unterfallen.

c. 41

Im Übrigen ist schon wegen der Rechtsfolgenverweisung in § 5 Abs. 2 UmwStG auf § 17 EStG die in § 5 Abs. 2 UmwStG enthaltene Rechtsnorm nicht anwendbar. Nach Auffassung des erkennenden Senats handelt es sich bei diesem Verweis zudem auch um eine Rechtsfolgenverweisung, da dies nicht nur der bisherigen Regelung in § 13 Abs. 2 UmwStG 1977 entspricht, sondern eine anderweitige Annahme zum Sinn und Zweck des Gesetzes, die Umstrukturierungen von Unternehmen zu erleichtern, auch in keinerlei Zusammenhang steht.

Dies ist schon aus der Gesetzesbegründung ersichtlich. Der Gesetzgeber wollte nur insoweit von der bisher geltenden Rechtslage abweichen, als nunmehr auch Verluste aus einer solchen Umstrukturierung geltend gemacht werden konnten (BT-Drucksache 12/6885: "Abs. 2 betrifft die Anteile an der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 17 EStG, die am steuerlichen Übertragungstichtag zum Privatvermögen des Anteilseigners gehört haben. Diese Anteile gelten - wie im geltenden Recht - als am steuerlichen Übertragungstichtag mit den Anschaffungskosten in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt. Während sich im geltenden Recht die Bewertung der Einlage an § 6 EStG ausrichtet, bestimmt § 5 Abs. 2 Umwandlungssteuergesetz, dass die Anteile immer mit den Anschaffungskosten eingelegt werden. Durch diese Fiktion der Einlage mit den Anschaffungskosten werden die Anteile im Sinne des § 17 EStG mit den Anteilen im Betriebsvermögen gleich behandelt, das heißt durch den Vermögensübergang und dem Wegfall der Anteile entstehende Gewinne und Verluste werden im Ergebnis bei der Besteuerung berücksichtigt. Das galt im geltenden Recht schon für die Besteuerung eines Übernahmegewinns in diesen Fällen, da diese Anteile nach § 6 Abs. 3 Umwandlungssteuergesetz 1977 als mit den Anschaffungskosten eingelegt galten, wenn der Teilwert der Anteile höher war als die Anschaffungskosten. Dagegen waren die Anteile mit dem Teilwert einzulegen, wenn dieser niedriger war als die Anschaffungskosten. Die Berücksichtigung eines sich dadurch ergebenden Verlustes im Sinne des § 17 Abs. 4 EStG war jedoch nach § 6 Abs. 3 Umwandlungssteuergesetz 1977 ausdrücklich ausgeschlossen.").

Obwohl der Wortlaut der Norm keine eindeutige Auslegung zur Frage Rechtsfolgen- oder Tatbestandsverweisung bzgl. des § 17 EStG zulässt, kann im Wege der Auslegung eindeutig eine Rechtsfolgenverweisung ermittelt werden. Es erscheint dem erkennenden Senat –wie offensichtlich auch Teilen der Beraterschaft (vgl. dazu Widmann in DStZ 1996, 449, 451 mit folgendem Zitat von der Jahrestagung der Fachanwälte für Steuerrecht: "Zu schön um wahr zu sein")– nicht mit diesem gesetzgeberischen Ziel vereinbar, dass ein bisher immer ausdrücklich erklärter Wille, diese Vorschrift nicht auf beschränkt Steuerpflichtige mit wesentlicher Beteiligung im Privatvermögen auszudehnen, nun sang- und klanglos

aufgegeben worden sein sollte. Dies widerspricht auch dem deutlichen Ziel des Gesetzgebers, im Inland entstandene stille Reserven auch im Inland zu versteuern. Dieses Ziel wird bei Steuerpflichtigen, die ihre Anteile in ihrem inländischen Privatvermögen halten, erreicht. Nicht jedoch bei beschränkt Steuerpflichtigen, die unter die Regelung eines DBA fallen. Insofern entspricht es nach Ansicht des erkennenden Senats weder dem Sinn des Gesetzes noch der Intention des Gesetzgebers, für beschränkt Steuerpflichtige die Möglichkeit zu schaffen, einen steuerbefreiten "Veräußerungsgewinn" zu generieren, der über die Abschreibungen der Ergänzungsbilanzwerte für die Folgejahre die inländischen Gewinne mindert (mit anderer Begründung, aber im Ergebnis ebenso Herford/Strunk, IStR1995, 415).

d. 45

Die andere –u.a. von Widmann/Mayer (UmwG/UmwStG 1995) vertretene Auffassung kann nicht überzeugen. 46

Nach Widmann stellt der Verweis auf § 17 EStG lediglich einen Verweis auf die in § 17 EStG genannten Voraussetzungen dar, nicht aber auf seine Rechtsfolgen. Insoweit will er auch die "Fiktion" des § 5 Abs. 2 UmwStG auf wesentlich beteiligte Steuerpflichtige anwenden, die ihre Beteiligung im (ausländischen) Privatvermögen halten. Allein der Hinweis "dies ist für die Steuerpflichtigen am günstigsten" reicht dem Senat nicht zur Begründung dieser Auffassung. Im Übrigen wird regelmäßig die Frage, ob ein DBA mit dem Wohnsitzstaat des beschränkt Steuerpflichtigen besteht, als "nachrangige" Frage nach der Ermittlung des Übernahmegewinns –unter Berücksichtigung der Fiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG– angesehen (vgl. dazu u.a. Jakobs/Plewka, DB 1995, 1630). Dies ist nach der oben dargestellten Auffassung des erkennenden Senats nicht möglich. 47

e. 48

Soweit die Klägerseite nicht nur den Verweis in § 5 Abs. 2 UmwStG auf § 17 EStG entgegen der obigen Auslegung als eine Verweisung nur auf den Tatbestand dieser Norm ansehen, sondern auch im folgenden die Norm des § 5 Abs. 2 UmwStG gegen ihren ausdrücklichen Wortlaut auslegen und statt der bei der Anwendung der "Fiktion" dieser Norm zugrunde gelegten Anschaffungskosten die Teilwerte –diesmal unter Hinweis auf das DBA– ansetzen. Die hier angeführte Begründung –in Deutschland entstandene stille Reserven würden trotz des alleinigen Besteuerungsrechts der Schweiz erstmals steuerverstrickt– überzeugt nicht. Denn wie der erkennende Senat oben dargelegt hat, wird diese Folge schon dadurch vermieden, dass die Fiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG überhaupt nicht auf beschränkt Steuerpflichtige angewandt wird. Eine Auslegung einer Norm gegen ihren Wortlaut wird daher überhaupt nicht nötig. Auch dies spricht für die oben vom Senat gewählte Auslegung. 49

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 50

3. Die Revision wird nicht zugelassen, da es sich bei § 5 Abs. 2 UmwStG i. d. Fassung für das Streitjahr um eine überholte Rechtsnorm handelt. Eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes kann daher hier nicht zur Fortbildung des Rechts beitrage 51